

消费型增值税下固定资产涉税业务之会计处理

广东揭阳广播电视大学 陈郁珍

2008年11月10日国务院公布了新修订的《增值税暂行条例》，修订后的《增值税暂行条例》确定在全国范围内实施增值税转型改革，即实行消费型增值税，将固定资产进项税额纳入抵扣范围。消费型增值税下如何对固定资产涉税业务进行正确的会计处理是增值税一般纳税人企业(以下简称“企业”)面临的重要问题，本文拟对此进行探讨，以期对企业实行消费型增值税有所帮助。

一、固定资产进项税额的会计处理

1. 企业购进固定资产的会计处理。企业购进固定资产，按照取得的增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按发票上记载的应计入采购成本等的金额，借记“固定资产”、“在建工程”等科目，按应付或者实际支付的金额，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。购进固定资产发生的退货，作相反的会计分录。

2. 企业接受捐赠转入或接受投资转入固定资产的会计处理。企业接受捐赠转入的固定资产，按照增值税专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按照确认的固定资产价值(已扣除增值税额，下

同)，借记“固定资产”、“工程物资”等科目，如果捐出方代为支付了固定资产进项税额，则按照增值税进项税额与固定资产价值的合计数，贷记“营业外收入”等科目。

企业接受投资转入的固定资产，按照增值税专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按照确认的固定资产价值，借记“固定资产”、“工程物资”等科目，按照增值税进项税额与固定资产价值的合计数，贷记“实收资本”等科目。

3. 对于在固定资产购置过程中发生的运输费用，按取得的运输费用结算单据上注明的运输费用金额(包括运费和建设基金)和规定的扣除率7%计算的进项税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，运输费用金额扣除可抵扣部分后的数额和随同运费支付的装卸费、保险费等其他杂费一起计入购进固定资产的成本，借记“固定资产”、“在建工程”等科目，按应付或者实际支付的运输费用，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

4. 企业自制固定资产的会计处理。企业购进用于自制固定资产的货物或应税劳务，按照增值税专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按

(2)计算本期约当产量。直接材料的约当产量=期初在产品数量+本期开工本期完工数量+期末在产品数量=0+25 000×100%+7 000×100%=32 000(件)。(注:期初在产品直接材料上期已全部投入，故本期为零;本期投入生产的产品为32 000件，其中7 000件尚未完工，所以完工的只有25 000件)

加工成本的约当产量=期初在产品数量+本期开工本期完工数量+期末在产品数量=5 000×60%+25 000×100%+7 000×60%=3 000+25 000+4 200=32 200(件)。(注:期初在产品的加工成本上期投入了40%，所以本期投入了60%;月末在产品本期只加工了60%，所以加工成本投入了60%)

(3)计算本期单位成本。直接材料本期单位成本=160 000÷32 000=5(元)，直接人工本期单位成本=112 700÷32 200=3.5(元)，制造费用本期单位成本=80 500÷32 200=2.5(元)，合计=5+3.5+2.5=11(元)。

(4)计算完工产品成本。包括期初在产品本期加工完成的和本期开工本期加工完成的两部分。①期初在产品本期加工完成的产品:上期成本=13 500+6 500+5 000=25 000(元)，本期成本=5 000×60%×(3.5+2.5)=18 000(元)，合计=25 000+18 000=43 000(元)，单位成本=43 000÷5 000=8.6(元)。②本

期开工本期完成的产品成本=25 000×(5+3.5+2.5)=275 000(元)，单位成本=275 000÷25 000=11(元)。完工产品成本总计=43 000+275 000=318 000(元)。

(5)计算月末在产品成本。直接材料=7 000×5=35 000(元)，直接人工=7 000×60%×3.5=14 700(元)，制造费用=7 000×60%×2.5=10 500(元)，期末在产品成本合计=35 000+14 700+10 500=60 200(元)。

验算:投入的总成本=25 000+160 000+112 700+80 500=378 200(元)，产出的总成本=318 000+60 200=378 200(元)。

由此可见，采用以上两种成本计算方法得出的完工产品成本及月末在产品成本是不同的。加权平均法的计算较为简单，而先进先出法更符合产品的工艺过程，能更真实地反映资金耗费与产品成本形成的客观过程。同时，因为成本不受前期影响，能反映出当期成本的实际情况，有利于企业内部责任成本的核算与管理。当下列两种情况同时存在时，采用以上两种方法计算出的成本分配结果将产生较大差异，这时应采用先进先出法计算及分配成本：①前后期直接材料或加工成本的单位成本有较大的变动。②期末在产品数量与完工产品总数比例较大。○

照增值税专用发票上记载的应计入工程物资或在建工程成本的金额,借记“工程物资”、“在建工程”等科目,按照应付或者实际支付的金额,贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”、“长期应付款”等科目。对于购入货物发生的退货,作相反的会计分录。

二、固定资产进项税额转出的会计处理

1. 购进固定资产改变用途转出进项税额的会计处理。对于购进固定资产时即能认定其进项税额不能抵扣的,其增值税专用发票上注明的增值税额,计入购进固定资产成本中。对于购进固定资产时不能直接认定其进项税额能否抵扣,但已按增值税专用发票上注明的增值税额记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目并已抵扣的,购进以后专用于免征增值税项目、非增值税应税项目、集体福利或者个人消费等,在当月按固定资产净值和适用税率计算的不得抵扣的进项税额进行转出处理,借记“在建工程”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

2. 非正常损失固定资产进项税额转出的会计处理。购进的固定资产发生非正常损失,按照固定资产净值和适用税率计算的不得抵扣的进项税额进行转出处理,借记“待处理财产损益”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

三、固定资产销项税额的会计处理

1. 销售已使用固定资产的会计处理。《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)第四条规定,自2009年1月1日起,纳税人销售自己使用过的固定资产,应区分三种情形征收增值税。据此,笔者认为,企业销售自己使用过的固定资产,应区分以下情形作不同的会计处理:①固定资产为2009年1月1日以后购进或者自制的,其进项税额已记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目的,或者2008年12月31日以前已纳入转型试点的企业试点后购进或自制的固定资产,其进项税额已记入“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目的,销售时按适用税率计算确定增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。②固定资产取得时进项税额未记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目或“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目的,销售时则按4%征收率减半计算确定增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。销售已使用的固定资产所发生的净损益记入“营业外收入”或者“营业外支出”科目。

例:甲企业为增值税一般纳税人,6月份通过当地民政部门向受灾的乙企业捐赠当年1月购进的账面原值为65 000元、累计折旧为5 000元的生产设备一套,捐出时支付清理费1 000元,设备评估值为61 000元。甲企业6月份相关的会计处理如下:

捐赠设备视同销售应计算的销项税额=(65 000-5 000)×17%=10 200(元)。作会计分录如下:①借:固定资产清理 60 000元,累计折旧 5 000元;贷:固定资产——生产用 65 000元。②借:固定资产清理 1 000元;贷:银行存款 1 000元。③借:营

业外支出 10 200元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)10 200元。④借:营业外支出 61 000元;贷:固定资产清理 61 000元。

2. 视同销售的会计处理。根据《企业会计准则第14号——收入》的规定,销售商品收入必须同时满足“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;收入的金额能够可靠地计量;相关的经济利益很可能流入企业”等五个条件才能予以确认,对《增值税暂行条例实施细则》第四条规定的固定资产视同销售行为,笔者认为应区分会计销售和不形成会计销售的应税销售。对于会计销售,应确认销售收入,计算缴纳增值税;对于应税销售,不计算销售收入,而是按成本结转,并视同销售计算缴纳增值税。另根据财税[2008]170号文件第六条的规定,纳税人发生《增值税暂行条例实施细则》第四条规定的固定资产视同销售行为,对已使用过的固定资产无法确定销售额的,以固定资产净值为销售额。

(1)应税销售的会计处理。①企业将自制或者委托加工的固定资产用于非增值税应税项目,借记“在建工程”科目,贷记“固定资产”、“固定资产清理”等科目,并按移送固定资产的销售额或者固定资产净值乘以适用税率计算应交增值税,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。②企业将自制或者委托加工的固定资产用于集体福利,借记“固定资产——非生产用”科目,贷记“固定资产——生产用”、“固定资产清理”等科目,并按移送固定资产的销售额或者固定资产净值乘以适用税率计算应交增值税,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。③企业将自制、委托加工或者购进的固定资产作为投资提供给其他单位或者个体工商户或者无偿赠送给他人,借记“长期股权投资”、“营业外支出”等科目,贷记“固定资产”、“固定资产清理”等科目,并按移送固定资产的销售额或者固定资产净值乘以适用税率计算应交增值税,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

(2)会计销售的会计处理。①企业将自制或者委托加工的固定资产用于个人消费等的行为,应确认收入。根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南的规定,企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的,应当根据受益对象,按照该产品的公允价值,计入相关资产成本或者当期损益。因此在固定资产移送时,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“其他业务收入”科目,并按移送固定资产的销售额或者固定资产净值乘以适用税率计算应交增值税,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。②企业将自制、委托加工或者购进的固定资产分配给股东或者投资者,这种行为虽然没有产生直接的现金流入,但实际上与将固定资产出售取得的现金分配给股东或者投资者没有实质的区别,因此这种行为应作为销售处理,即在分配固定资产的当天,借记“应付股利”科目,贷记“其他业务收入”科目,并按移送固定资产的销售额或者固定资产净值乘以适用税率计算应交增值税,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。○