

# 自制设备的会计与税务处理管见

江苏大学财经学院 赵海荣 许良虎

本文拟通过一案例来探讨自制设备的会计与税务处理。

案例:某机电公司因质量管理上的需要,准备为技术部门添置某种型号的用于产品质量检测的设备若干套。该公司设备部门已具备生产这种简易检测设备的能力,经市场调研与经济分析,决定自行生产。该公司在自制这批设备的过程中,耗用外购材料5万元,该批材料已抵扣进项税额0.85万元,另领用自制产品1万元,耗用人工及其他费用2万元。

对此项自制设备业务的会计与税务处理,公司财务部提出了以下三种意见:

意见一:企业自制机器设备,属于增值税非应税项目中的“固定资产在建工程”。因此,对耗用的外购材料,根据《增值税暂行条例》第十条的规定,用于非应税项目的购进货物或者应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣,已抵扣的进项税额应转出。对领用的自制产品,根据《增值税暂行条例实施细则》第四条的规定,将自产或委托加工的货物用于非应税项目,应按视同销售处理,计提销项税额。自制设备耗用外购材料5万元,应转出已抵扣的进项税额0.85万元;领用自制产品1万元,应作为视同销售处理,按该产品对外销售价格1.1万元计税,计提销项税额0.187万元。会计处理上,自制设备应通过“在建工程”科目核算,产品完工后,由“在建工程”科目转入“固定资产”科目,转入金额为9.037万元(5+1+2+0.85+0.187)。技术部门领用该固定资产属于用于企业正常的生产经营活动,而不是增值税非应税项目,因而不能作为视同销售。

意见二:企业自制的机器设备属于增值税应税货物,而非增值税非应税项目中的“固定资产在建工程”,因此其所耗用的外购材料和自制产品,均无需按用于非应税项目作进项税额转出或视同销售处理。设备自制完工按产成品入库,技术部门领用作为固定资产使用时,则属于增值税非应税项目,应按视同销售处理。由于该公司正常生产销售中没有同类资产,所以应按组成计税价格征税。根据《增值税若干具体问题的规定》(国税发[1993]154号),非消费税应税货物的组成计税价格中成本利润率为10%。组成计税价格=成本×(1+成本利润率)=(5+1+2)×(1+10%)=8.8(万元),应计提增值税销项税额=8.8×17%=1.496(万元)。会计处理上,自制设备应通过“生产成本”科目核算,完工后作为产成品入库,技术部门领用时再从“库存商品”科目转入“固定资产”科目。固定资产入账金额为9.496万元(5+1+2+1.496)。

意见三:企业自制机器设备是否属于增值税非应税项目,要看该机器设备是否属于企业平时正常生产销售的产品,如

果不是其平时正常生产销售的产品,而是为了自己使用而专门制造的,则该自制设备就属于增值税非应税项目中的“固定资产在建工程”,意见一就是正确的;如果是其平时正常生产销售的产品,则该自制设备作为自制产品,属于增值税应税项目,而不是增值税非应税项目中的“固定资产在建工程”,意见二就是正确的。

1. 企业自制机器设备的会计处理。根据上述案例可知,企业获得这种设备是以技术部门作为经营管理持有为目的的,并且符合固定资产的一切定义和特征,因此应作为企业自行建造固定资产核算。企业会计准则规定,企业以自营方式建造的固定资产,按建造该项资产达到预定可使用状态所发生的必要支出,借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”等科目。因此,在会计处理上自制设备通过“在建工程”科目核算是恰当的。虽然《企业会计制度》和《小企业会计制度》都规定,“生产成本”科目的核算内容包括企业生产的各种产品、自制材料、自制工具、自制设备等所发生的各项生产费用,但这里的“自制设备”只能理解为企业不准备作为固定资产管理的设备。另外,自制设备是否属于增值税非应税项目与其是否为企业平时正常生产销售的产品也没有关系,而应该明确生产这种设备是为了将来销售还是作为固定资产管理。如果明确了要作为固定资产管理的,那么自行建造过程中就应在“在建工程”科目核算,达到预定可使用状态时再从“在建工程”科目转入“固定资产”科目核算,技术部门的领用只是建造完成的固定资产在使用部门间的转移,会计上不作处理。如果自制设备原是为了销售后又改变用途作为技术部门的固定资产,那么在生产环节,由于是基于将来销售的目的来自制设备的,所发生的支出应在“生产成本”科目核算,自制完成后由“生产成本”科目转入“库存商品”科目核算。当决定改变用途作为技术部门的固定资产,则再由“库存商品”科目转入“固定资产”科目核算。上述案例中已经指明公司生产这种设备是为了技术部门用于产品质量检测的,是为了作为固定资产而持有的,因此该自制设备应通过“在建工程”科目核算,属于增值税非应税项目。

根据以上分析,在会计处理上,意见一更为合理。

2. 企业自制机器设备的税务处理。税务处理的关键点在于自制设备在哪一个环节上应作为非应税项目,是在生产环节将自制设备作为非应税项目核算,还是在技术部门领用设备的环节将自制设备作为非应税项目核算。根据《增值税暂行条例实施细则》第二十条的规定,非应税项目,是指提供非应

# 关联方交易会计处理题解

山东临沂 白晨曦

## 一、上市公司出售资产给关联方的会计处理

对于上市公司出售资产给关联方的交易,应区别正常的商品销售(含提供劳务)与非正常商品销售及其他销售(除商品销售以外出售的其他资产)处理。

1. 正常的商品销售。上市公司对关联方进行正常商品销售的,按以下情况分别处理。

(1)当期对非关联方的销售量占该商品总销售量的比例较大的(通常为20%及以上),应按对非关联方销售的加权平均价格作为对关联方销售的计量基础,并据以确认为收入;实际交易价格超过确认为收入的部分,计入资本公积。

例1:甲上市公司2001年度销售5000辆小轿车给联营企业,每辆小轿车的售价为30万元(不含增值税额)。当年度甲公司销售给非关联企业的小轿车分别为:按每辆25万元价格出售3000辆,按每辆28万元价格出售5000辆。假定符合收入确认条件,销售小轿车的款项尚未收到,甲公司销售小轿车的增值税税率为17%,并按实际销售价格计算增值税销项税额。

解析:甲上市公司对非关联方销售小轿车的加权平均价格为26.875万元 $[(3000 \times 25 + 5000 \times 28) \div (3000 + 5000)]$ ,甲公司当年度销售给关联方应确认的销售收入为134375万元 $(5000 \times 26.875)$ ;甲公司当年度销售给关联方不能确认收入的金额为15625万元 $(5000 \times 30 - 134375)$ ,该部分作为关联方对甲公司的捐赠,计入资本公积(关联交易差价)。因此,甲公司的会计分录为:借:应收账款175500万元;贷:主营业务收

入134375万元,应交税费——应交增值税(销项税额)25500万元,资本公积——关联交易差价15625万元。

入134375万元,应交税费——应交增值税(销项税额)25500万元,资本公积——关联交易差价15625万元。

(2)商品的销售范围仅限于上市公司与其关联方之间,或者与非关联方之间的商品销售未达到商品总销售量的较大比例的(通常为20%以下),应当分别情况处理:①实际交易价格不超过商品账面价值120%的,按实际交易价格确认为收入。②实际交易价格超过所销售商品账面价值120%的,将商品账面价值的120%确认为收入,实际交易价格超过确认为收入的部分,计入资本公积。

例2:甲公司2001年度生产的产品全部销售给子公司,所销售产品的账面价值为44000万元,未计提减值准备。甲公司按照61600万元的价格出售。假定符合收入确认条件,销售产品的款项尚未收到,甲公司销售产品增值税税率为17%,并按实际销售价格计算增值税销项税额。

解析:甲公司销售给关联方的产品销售价格超过该产品账面价值120% $\{61600 \text{ 万元} > 52800 \text{ 万元} (44000 \times 120\%)\}$ ,则按52800万元确认为主营业务收入,实际交易价格大于确认为主营业务收入的部分8800万元,计入资本公积。借:应收账款72072万元;贷:主营业务收入52800万元,应交税费——应交增值税(销项税额)10472万元,资本公积——关联交易差价8800元。

如果有确凿证据表明公司销售该商品的成本利润率高于20%的,则应按合理的方法计算的金额确认为收入。

2. 非正常商品销售及其他销售。

税劳务、转让无形资产、销售不动产和固定资产在建工程等。至于“固定资产在建工程”包括哪些项目,我国目前的流转税法规中还没有具体的解释,因而对于自制设备是否应归入“固定资产在建工程”没有明确的根据。

笔者认为,在生产环节,即领用材料自制设备时,自制设备应属于增值税非应税项目。第一,我国目前还没有形成比较独立的、完整的税务处理标准,许多税务处理还依赖于会计制度规定。对某一经济事项,税法上没有作特别规定的,一般也就可以认为税法与会计在这一问题上的规定是一致的。《增值税暂行条例实施细则》没有明确非新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物的资产是否属于“固定资产在建工程”,也没有否认可能受到会计制度规定的核算方法的影响。根据前面的分析,自制设备应属于“在建工程”科目核算的内容,待领用时作为企业内部固定资产进行不同位置的转移,即生产完成时由生产场所转移到

使用场所。因此,在税务处理上,应将生产自制设备的环节作为增值税非应税项目处理。第二,增值税是基于商品流转过程中的价值增值部分进行征收的,即对产品销售环节的增值税销项税额抵扣上一流转环节的增值税进项税额的差额部分进行征收,其最终的承担者是最的消费者。如果产品的销售或使用环节不征收增值税销项税额,那么上一个环节的增值税进项税额就不应再进行抵扣,税法上的关于增值税进项税额不能抵扣的项目就是基于这个理念制定的。从这一点来看,企业自制设备是以技术部门持有作为固定资产管理为目的的,即自制设备不进入征收增值税销项税额的流转环节,因此生产过程中消耗的外购材料的进项税额就不应抵扣,已抵扣的进项税额应作转出处理,自制产品作为视同销售处理。这与将自制设备在生产环节作为非应税项目处理相契合。因此,在税务处理上,三种意见中意见一的做法更为合理。○