

消费型增值税下固定资产的会计核算

山东滨州市公路管理局 付泽民 秦文娇

本文拟结合 2006 年财政部发布的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》以及《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》(财税[2004]156 号)、《东北地区扩大增值税抵扣范围有关会计处理规定》(财会[2004]11 号)等财税法规,就消费型增值税下固定资产的会计核算,作一简要分析。

一、税法对进项税额抵扣的若干规定

1. 进项税额的抵扣范围。

(1)纳税人发生下列项目的进项税额准予抵扣:购进(包括接受捐赠和实物投资等,下同)固定资产;用于自制(含改扩建、安装,下同)固定资产的购进货物或应税劳务;通过融资租赁方式取得的固定资产,凡出租方按照《国家税务总局关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》(国税函[2000]514 号)的规定缴纳增值税的;为固定资产所支付的运输费用。

(2)不可抵扣的范围:纳税人外购和自制的不动产;非生产经营用固定资产(如将固定资产用于集体福利、个人消费、免税项目或者非应税项目等);从小规模纳税人处取得固定资产以及其他无法取得增值税专用发票的情况。另外还应注意,该固定资产为动产但不包括应征消费税的汽车、摩托车。

(3)我国目前采用的是增值税专用发票制度。转型后,固定资产进项税额的计量也同样要依据所取得的增值税专用发票上注明的税额和时限进行全额抵扣。

(4)固定资产的抵扣仅限于增量固定资产,考虑到存量固定资产的进项税额的抵扣可操作性和可行性较差,国家税务总局仅将新增固定资产纳入可抵扣范围。

2. 进项税额的抵扣方法。目前我国增值税转型实行的是税收增量限额退税的方法。纳入增值税抵扣范围的企业,必须要有增值税的税收增量,即纳税人当年准予抵扣的固定资产进项税额不得超过当年新增增值税税额,当年没有新增增值税税额或新增增值税税额不足抵扣的,未抵扣的进项税额应留待下年抵扣。纳税人有欠交增值税的,应先抵减欠税。

二、进项税额抵扣的会计核算

1. 会计科目。

(1)实行扩大增值税抵扣范围的企业,应在“应交税费”科目下增设“应抵扣固定资产增值税”明细科目,并在该明细科目下增设“固定资产进项税额”、“固定资产进项税额转出”、“已抵扣固定资产进项税额”等专栏。“固定资产进项税额”专栏,记录企业购入固定资产或应税劳务等而支付的、准予抵扣

的增值税进项税额。“固定资产进项税额转出”专栏,记录企业购进的固定资产因某些原因而不能抵扣,按规定转出的进项税额。“已抵扣固定资产进项税额”专栏,记录企业已抵扣的固定资产增值税进项税额。

(2)实行扩大增值税抵扣范围的企业,应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“新增增值税额抵扣固定资产进项税额”专栏。该专栏用于记录企业以当年新增的增值税额抵扣的固定资产进项税额。

2. 账务处理。

(1)外购固定资产时支付增值税进项税额并取得增值税专用发票的业务,可以采用与购买存货相一致的会计处理方法。借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目,按照专用发票上记载的应计入固定资产价值的金额,借记“固定资产”科目,按照应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”、“长期应付款”等科目。

对于随固定资产购置发生的运费,在取得货物运费发票,经国地税交叉稽核比对无误后,按税法规定准予抵扣的部分直接记入“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目,其余部分转入固定资产的价值,会计处理方法与物资采购的会计处理方法一致。

例 1:甲企业从乙企业采购机器设备一台供生产部门使用,专用发票上注明的价款为 500 000 元,增值税 85 000 元,购进固定资产所支付的运输费用为 5 000 元,取得合法发票,以上款项均用银行存款支付。甲企业会计分录:借:固定资产 504 650 元,应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)85 350 元(5 000×7%+85 000);贷:银行存款 590 000 元。

(2)对于通过非货币性资产交换、债务重组、接受投资或捐赠等形式取得固定资产时的交易可作为“视同销售行为”进行处理。按照专用发票上注明的增值税额,借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目,按照确认的固定资产价值,借记“固定资产”科目,按照增值税与固定资产价值的合计数,贷记“实收资本”(接受投资方式取得)、“应收账款”(债务重组方式取得)、“营业外收入”(接受捐赠方式取得)科目。

例 2:甲企业以自己生产的产成品,成本 450 万元、计税价格 570 万元,换取丁企业设备一台,专用发票上注明的价款 570 万元,增值税 96.9 万元。

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,换出资产为存货的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。这种情况是一种较为特殊的购销活动,应视同销售货物缴纳增值税。在会计实务中,双方都要作购销处理,根据各自发出的货物核定销售额,计算应缴纳的销项税额。收货单位可以凭以物易物的书面合同以及与之相符的增值税专用发票报经税务机关批准后抵扣进项税额。甲企业会计分录:借:固定资产 5 700 000 元,应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)969 000 元;贷:主营业务收入 5 700 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)969 000 元。结转存货成本:借:主营业务成本 4 500 000 元;贷:库存商品 4 500 000 元。

例3:戊公司因购货原因于2007年1月1日产生应付甲公司货款100万元,偿还期限为3个月。2007年4月1日,戊公司发生财务困难,无法偿还到期债务,经与甲公司协商进行债务重组。双方同意:以戊公司生产的吊车抵偿债务。该设备成本为50万元,公允价值(计税价格)为80万元。甲公司将该设备用于生产经营。假设甲公司未计提坏账准备,戊公司向甲公司开具了增值税专用发票,注明价款80万元,增值税13.6万元。

《企业会计准则第12号——债务重组》最大的特点就是公允价值的使用和债务重组收益计入当期损益而不计入所有者权益。因此采用新准则以后,债务重组中债权人应当按照换入资产的公允价值作为其换入资产的入账价值,债权人应当将相关债权的账面价值与换入资产的公允价值之间的差额计入债务重组损失(若已计提减值准备的,应先冲减减值准备)。甲公司会计分录:借:固定资产 800 000 元,应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)136 000 元,营业外支出——债务重组损失 64 000 元;贷:应收账款 1 000 000 元。

三、销项税额的会计核算

对于企业将自产或委托加工消费型增值税固定资产用于非应税项目、集体福利或个人消费;将自产、委托加工或购买的消费型增值税固定资产作为投资提供给其他单位或个体经营者或无偿赠送他人等,都应视同销售货物,计算应交增值税。借记“在建工程”、“长期股权投资”、“利润分配——应付普通股股利”、“营业外支出”、“应付职工薪酬”等科目,按货物的成本,贷记“库存商品”等科目;按同类货物的销售价格和规定的增值税税率计算的增值税销项税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

企业销售本企业已使用过的消费型增值税固定资产,如该固定资产取得时,其增值税进项税额已记入“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,销售时计算确定的增值税销项税额,应借记“固定资产清理”科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。企业销售本企业已使用过的消费型增值税固定资产,如该固定资产取得时,其增值税进项税额未记入“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,但按税法规定在销售时允许抵扣的增值税进项税额,应借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”,贷记“固定资产清理”科目;销售时计算确定的增值税销项税额,应借记“固定资产清理”科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

四、进项税额转出的会计核算

企业购入固定资产时已按规定将增值税进项税额记入“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,如果相关固定资产用于非应税项目,或用于免税项目、集体福利和个人消费,以及将固定资产用于不适用增值税征税范围的机构等,应将原已记入“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目的金额予以转出,借记“固定资产”科目,贷记“应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额转出)”科目。

例4:承例1,若甲企业将此项固定资产用于免税项目,则作会计分录:借:固定资产 85 350 元;贷:应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额转出)85 350 元。

五、期末结转

如将应抵扣的固定资产进项税额抵减未交增值税时,应借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“应交税费——应抵扣固定资产增值税(已抵扣固定资产进项税额)”科目。

期末,企业以当期新增增值税税额抵扣固定资产进项税额时,应借记“应交税费——应交增值税(新增增值税额抵扣固定资产进项税额)”科目,贷记“应交税费——应抵扣固定资产增值税(已抵扣固定资产进项税额)”科目。

六、有关思考

目前,我国增值税的抵扣采用凭票抵扣的制度,增值税专用发票是抵扣的必要但非充分条件。而转型后,增值税抵扣范围扩大,若再将增值税专用发票作为惟一的扣税凭证,则必将在更大程度上刺激纳税人的偷漏税动机。期望有关部门出台相关的监控或配套措施,以杜绝假发票,降低虚开增值税专用发票对纳税人经济利益的驱动。

消费型增值税仅适用于一般纳税人,而对于小规模纳税人而言,其固定资产应和存货一样,是不允许抵扣的。事实上,增值税转型对小规模纳税人来说是不利的。因为一般纳税人为了取得增值税专用发票,在取得固定资产时会避免向小规模纳税人购买,而小规模纳税人便只能以更优惠的条件来吸引客户。所以,税法应当降低一般纳税人的条件,以便在更大的范围内兼顾公平。

本文仅从增值税会计核算的几个方面进行了探讨,但增值税转型对会计核算的影响远不止此。如转型后,对于纳税筹划、财务管理等方面将有更多的新思路。由于将固定资产增值税纳入抵扣范围,固定资产的入账价值也会因此发生变化,从而影响该固定资产日后的折旧额,进而影响到各期的经营成果以及所得税的核算与缴纳,而且增值税抵扣额的变化还会影响到企业的现金流量、财务状况以及资金的时间价值等,本文仅起一个抛砖引玉的作用。○