

固定资产增值税进项税额抵扣的会计影响

李飞星

(广东海洋大学经济管理学院 广东湛江 524005)

【摘要】 本文就固定资产增值税进项税额可否抵扣及抵扣后对企业的会计核算和现有会计核算原则等所产生的影响和冲击进行了深入的分析。

【关键词】 增值税 会计核算 抵扣

从计税原理而言,增值税是对商品生产和流通中各环节的新增价值或商品附加值进行征税,它是世界各国普遍征收的一个税种。我国现行的《增值税暂行条例》是国务院于1993年12月13日发布,从1994年1月1日起施行的。

增值税划分为生产型、消费型、收入型三种类型,我国目前采用的是生产型增值税。生产型增值税和消费型增值税的最大区别在于:生产型增值税只能抵扣属于非固定资产的那部分生产资料的进项税额,消费型增值税同时允许抵扣外购固定资产所含的进项税额。增值税转型即指增值税由生产型向消费型的转变,转型实质是扩大抵扣范围,允许抵扣固定资产中机器设备投资部分所含的进项税额。按《增值税暂行条例》的规定,对生产企业外购的原材料、燃料、动力、包装物和低值易耗品等的进项税额都准予抵扣,对购进固定资产的进项税额不予抵扣。但是2004年9月,财政部、国家税务总局下发了关于印发《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》的通知(财税[2004]156号)和《2004年东北地区扩大增值税抵扣范围暂行办法》,这标志着振兴东北老工业基地税收优惠政策的正式启动和增值税转型试点的开始。这一试点或推广将导致会计核算方法的变化,并对现有会计核算原则产生一定程度的冲击。

一、固定资产增值税进项税额可抵扣的理论依据

从理论上讲,最后的消费者是增值税的承担者,生产企业购买固定资产是为了生产并销售产品,其购买固定资产的用途与购买原材料、燃料、动力等的用途相同。企业购买固定资产的目的不是消费,其不是最后的消费者,也就不是增值税的承担者,其购买行为是源于购买的要素所产生的结果。固定资产与原材料的生产功能相同,购进固定资产的增值税进项税额和购进原材料、燃料、动力等的进项税额一样应该是可以抵扣的。而我国目前是将企业购进固定资产的增值税计入固定资产成本中,增值税的承担者就是会计主体本身,这是将会计主体作为最后的消费者来对待的。

2004年东北地区扩大了固定资产增值税的抵扣范围,这无疑对不同地区企业的会计结果造成不同程度的影响,为区分真正的会计主体和消费者以及为企业以后的固定资产计价

指出了探讨方向。对企业来说,固定资产增值税可否抵扣对其成本核算、产品定价、利润计算、经营成果分配等诸多方面都会产生不小的影响,对企业的生存、发展以及竞争力的大小也会产生作用。

二、固定资产增值税的会计核算及抵扣影响

目前,对企业固定资产增值税的会计核算方法是计入固定资产成本中,通过每年计提折旧费用反映出来。折旧费用的计提额度与固定资产的使用年限有关,在使用平均年限法计提折旧时,使用年限越长,每年提取额度越小,需要补偿的年限越长,对企业来说,收回成本的期限越长,企业面临的风险也越大。但是进行增值税抵扣后,固定资产的成本下降,需要收回的成本减少,企业面临的风险减少,一方面可加快回收固定资产成本的速度,另一方面又可迅速补偿技术提升导致的固定资产无形磨损,有利于企业对固定资产进行更新换代,减少企业面临的宏观环境风险和由市场价格变动所造成的不利影响,提升企业抵抗风险的能力和企业的竞争力。

企业固定资产增值税抵扣对产品的影响主要体现在生产性固定资产的增值税抵扣将直接导致产品单位成本下降,从而在市场竞争激烈的情况下,企业可以通过降低价格的方法击败竞争对手,占领市场;在市场环境宽松的情况下,企业可在销售价格不变的情况下获取稳定的利润。企业在利润丰厚的情况下又可以雄厚的实力培育产品,使其成为名牌产品,为企业带来长远利益。对企业来说,由于资金付出少,成本负担轻,产品可根据市场情况做出价格调整以适应市场变化,产品价格的可调节性增大,增强了产品抵抗市场风险的能力,有利于企业各种营销战术的运用,产品的生命周期相对较长,在产品成本一定的情况下便于企业进行产品细化,从而使企业拥有较大的生存和发展空间。

固定资产增值税抵扣对企业的不良影响主要体现在固定资产成本降低,则账面价值降低,会导致资产总额减少,由于资产是企业盈利能力的保障,资产总额减少使企业的债务保障能力也随之下降,在以后的融资过程中通过资产保障的融资能力下降,这会降低金融机构或者投资者对企业的信心,最终导致企业融资数额减少或融资渠道萎缩。而融资的多少

对企业的正常运转至关重要,同时借款的节税功能不可低估。此外,在提前处置或出售固定资产时,如果以账面价值为依据可能导致回收价值降低。因此固定资产增值税抵扣政策对经营状态良好的企业而言是锦上添花,而对出现财务困境的企业则可能是雪上加霜。可以说,固定资产增值税抵扣是一把双刃剑。

三、固定资产增值税抵扣对会计核算原则的冲击

1. 对划分资本性支出与收益性支出原则的冲击。由于固定资产往往可以使用多年,需要多年的产品销售收入进行补偿,其支出是一种资本性支出,而原材料、燃料、动力等支出是一种当期费用,可以用当期产品销售收入补偿,是一种收益性支出。资本性支出与收益性支出的会计处理不同,对相应的增值税的会计处理也不同,这是会计核算原则的要求,如果允许固定资产增值税抵扣则是将资本性支出当做收益性支出了,这样会少计资产,降低资产的未来盈利能力,不符合正确划分资本性支出与收益性支出的原则。因此允许固定资产增值税抵扣将与会计核算原则产生冲突。当不同企业在划分资本性支出与收益性支出原则上适用不同标准时,实际上也就违背了可比性原则,即造成不同企业适用不同的会计核算原则的情况。

允许固定资产增值税抵扣对现有的会计核算原则是一个冲击,如果推广固定资产增值税可以抵扣的财务处理政策,就需要修改相应的会计核算原则或对现有的会计核算原则进行补充。如果某些地区允许某些企业抵扣其购买固定资产的增值税,这一改变无疑会给这些企业的会计核算带来巨大的变化。而会计核算原则的变化也会导致会计处理方法的变化,同时对不同企业的财务监督和财务审计提出更高的要求。

2. 对可比性原则的冲击。可比性原则要求企业按照规定的会计政策进行会计处理,会计信息口径一致、相互可比。但是规定某些地区或某些企业的固定资产增值税可以抵扣,则会导致两种不同会计处理方法的存在,势必造成会计结果的地区差异、行业差异及同一企业的前后差异。

(1)会计核算结果的差异。抵扣固定资产增值税,相当于这部分资金由国家支付,这些企业相当于获得资金支持,固定资产增值税抵扣就是一项税收扶持政策。税收具有调节经济的重要功能,国家出台的振兴东北老工业基地的相关税收政策,在一定程度上起到了助推作用,达到了支持产业发展、鼓励投资、促进企业技术改造、优化调整产业结构、提高企业竞争力的预期效果。但是同样的固定资产却适用不同的会计核算标准和方法,不同地区同类企业的会计核算标准和方法不一致,这不符合可比性原则的要求。目前在东北地区,可抵扣固定资产增值税的只有八大行业,如果将固定资产增值税可以抵扣的税收政策在各地区进行推广,不同行业、不同企业都面临会计核算标准和方法的变更问题。增值税抵扣的核算结果差异还体现在同一地区的不同行业上。从沈阳市的固定资产增值税抵扣情况来看,传统产业如装备制造业、石油化工业、冶金制造业和汽车制造业退税额度占总退税额的92.1%,新兴产业如高新技术企业和农产品加工业仅占总退税额的

7.9%。这说明增值税转型对技术密集程度高的重工业影响较大,对人力资本支出较大的高新技术企业影响不大。

此外,工业企业和农业企业的固定资产在评估过程中存在方法上的差异。相对来说农业企业固定资产的计价、折旧方法和折旧数额确定难度大,如果允许固定资产增值税抵扣,可能会出现利用固定资产增值税可抵扣的政策转移资金的行为,为个别人的权力滥用提供方便。

从东北地区的试点经验看,工业企业固定资产增值税抵扣的数量和范围比农业企业大得多。抵扣后的企业明显得到实惠,因此在实际操作中也出现了借用抵扣的名义行不法之事的情况。由于固定资产增值税抵扣的情况不是统一的,而抵扣对企业的影响很大,从而导致了企业之间的不平等竞争。同样的八大行业,在不同地区因为增值税的可否抵扣情况不同,造成地区之间出现差异。地区之间的同类企业会计指标口径不一致,不同企业的会计核算情况也存在较大差异,这样各企业的会计处理与可比性原则产生了冲突。

(2)固定资产净值的不同确定方法。从固定资产净值的确定来说,固定资产增值税抵扣可能导致不同企业使用不同的计价方法,从而违背了可比性原则。按政策规定,企业在销售使用过的固定资产时,该固定资产的进项税额是否计入待抵扣固定资产进项税额是以固定资产净值来确定的,但是并未明确企业采取何种凭证作为固定资产进项税额的扣税凭证,没有明确固定资产净值是指企业按加速折旧办法计算的固定资产净值还是按税法规定的折旧办法计算的净值。由于这两种方法计算的固定资产净值不同,将直接影响到企业应抵扣的固定资产进项税额的额度。两种方法所涉及的会计核算方法不同,对企业经营成果的影响也不同。

(3)生产性固定资产与非生产性固定资产的差别。为了减轻企业的负担,实行固定资产增值税抵扣主要是针对生产性固定资产而言的。从计税原理来说,区别生产性固定资产和非生产性固定资产是为了让最后的消费者来承担增值税,但是企业的存在就是为了盈利,其不是为了生存而购买固定资产,这为固定资产增值税可否抵扣、抵扣范围、抵扣多少留下了一个财务空白,需要相关部门做出规定才具有可操作性。同时在进行固定资产增值税抵扣的财务处理时,难以区别生产性固定资产与非生产性固定资产,这也是固定资产增值税抵扣的操作难点。此次增值税转型试点,只允许抵扣生产用机器设备的增值税进项税额,不包括非生产用的机器设备和不动产。由于我国现行增值税的征收范围还不够广,如交通、建筑安装业还没有开征增值税,因此如何解决这类企业因无法享受优惠政策而产生的政策性亏损问题是一个财务难点,这样造成行业之间、企业之间对国家的税收贡献不同。同样的固定资产,其实质作用相同,但因会计核算方法不一样,就造成最后价值不同。

3. 对权责发生制原则的冲击。税收减免带来的好处直接体现为企业的利润增长,成本下降,但利润的增长并不是由相应的责任承担所带来的,而只是税收政策发生了变化,从而变更了会计核算方法而导致利润增长。这种利润增长是一种虚

产生可抵扣暂时性差异的负债分析

刘秋玲

(焦作大学 河南焦作 454000)

【摘要】 负债的确认和偿还通常不会对当期损益和应纳税所得额产生影响,其计税基础即为账面价值。但在某些情况下,负债的确认可能会影响损益,并影响不同期间的应纳税所得额,使其计税基础与账面价值之间产生差额。本文举例对此问题作一说明。

【关键词】 账面价值 计税基础 负债 暂时性差异

《企业会计准则第18号——所得税》规定,暂时性差异是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额;未作为资产和负债确认的项目,按照税法规定可以确定其计税基础的,该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。可抵扣暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。资产的账面价值小于其计税基础或者负债的账面价值大于其计税基础的,产生可抵扣暂时性差异。在某些情况下,负债的确认可能会影响损益,并影响不同期间的应纳税所得额,使其计税基础与账面价值之间产生差额。本文举例对此问题作一分析。

一、预收账款销售商品产生的负债

《企业会计准则第14号——收入》应用指南中规定,销售

值,并不是企业得益于产品改造、市场扩大、销售收入增长,而是通过减少国家税收所致。对于固定资产增值税抵扣引起的税费成本降低是一次性计入还是以摊销方式计入,没有相应会计准则规定。

另外,个别企业存在不当的会计处理。按目前我国规定的在东北范围试点的固定资产增值税抵扣方法,只有新购买的固定资产并有增加的增值税的企业才能实行固定资产增值税抵扣,这样新办企业由于有新增增值税税额可以完全享受到固定资产增值税抵扣的政策。因此,个别企业采取假新办、假重组等方式,利用政策漏洞准备翻牌,并采取将老企业设备“卖”给新企业的方式,造成其2003年应纳增值税税额为零,通过这种方式将2004年7月1日前存量固定资产转为新购进的固定资产加以抵扣,造成国家税款的流失。同时,存量固定资产可以通过变卖的方式获得抵扣。而这些行为虽然是符合会计核算原则的,但会造成会计核算形式和操作上的不一致。

总而言之,固定资产增值税可否抵扣,什么企业的固定资产增值税可抵扣,什么性质的固定资产增值税可抵扣及抵扣

商品采用预收款方式的,在发出商品时确认收入,预收的货款应确认为负债。

例1:企业收到客户的一笔货款,金额为50万元,因其不符合收入确认的条件,会计上作为预收账款反映,但这笔款项可能符合税法规定的收入确认条件,应计入当期的应纳税所得额。

企业收到款项时,借:银行存款50万元;贷:预收账款50万元。资产负债表日,预收账款的账面价值为50万元,而计税基础为0。两者之差50万元应确定为可抵扣暂时性差异。

二、因产品售后服务确认的预计负债

《企业会计准则第13号——或有事项》规定,或有事项是指过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:①该义务是企业

多少,这些对企业的经营成果分配、产品定价、长期发展等方面都会产生相当大的影响,因此可以将固定资产增值税政策作为调节地区之间以及企业之间收入差距、利润分配的杠杆,也可作为调节国家或地区经济的杠杆。固定资产增值税的抵扣与否是一项税收政策,对总体经济、区域经济、微观经济的发展都有一定的影响,这些影响和变化都会通过企业的会计核算标准和方法体现出来,对当前的会计核算原则提出了挑战。

主要参考文献

1. 杨林. 税收应用基础. 北京: 高等教育出版社, 2000
2. 刘佐, 朱广俊. 最新中小企业税收实务. 北京: 中华工商联合出版社, 2004
3. 周华洋. 最新税收优惠政策分析与避税筹划技巧. 北京: 中央编译出版社, 2004
4. 李冠群. 纳税百事通. 广州: 暨南大学出版社, 2004
5. 郭建晖, 刘秋玲. 市场营销学. 北京: 中国轻工业出版社, 2002
6. 张世体. 会计学原理. 北京: 中国金融出版社, 2002