

会计与税法 业务处理规定对比 固定资产

西南财经大学会计学院 朱倩倩

一、固定资产的入账价值

财务会计和所得税会计对于固定资产计价,一般以历史成本为基础,但是在融资租入固定资产的计价上略有差别。

税法规定,融资租入的固定资产,按租赁协议或合同确定的价款,加上运输费、途中保险费、安装调试费,以及投入使用前发生的利息支出和汇兑损益后的价值入账。而《企业会计准则第20号——租赁》规定,在融资租赁中,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值。

二、固定资产的折旧

1. 折旧范围。《企业所得税税前扣除办法》规定,已出售给职工个人的住房、出租给职工个人且租金收入未计入收入总额而纳入住房周转金的住房不

得提取折旧,接受捐赠的固定资产也不得提取折旧。除此以外,财务会计和所得税会计对提取折旧固定资产范围的规定基本相同。

2. 折旧年限和预计净残值。《企业所得税税前扣除办法》详细规定了各类固定资产计提折旧的最低年限。《企业会计准则第4号——固定资产》规定,企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。企业确定固定资产使用寿命,应当考虑下列因素:预计生产能力或实物产量;预计有形损耗和无形损耗;法律或者类似规定对资产使用的限制。

3. 折旧方法。《企业所得税税前扣除办法》规定,纳税人可税前扣除的固定资产折旧,采用直线法计算。《企业会计准则第4号——固定资产》规定,企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

三、固定资产的后续支出

《企业会计准则第4号——固定资产》规定,与固定资产有关的后续支出,符合相关确认条件的,应当计入固定资产成本,否则应当在发生时计入当期损益。这里的确认条件是指:①与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;②该固定资产的成本能够可靠地计量。以上两个条件需同时满足。

《企业所得税税前扣除办法》对固定资产后续支出应予以资本化还是费用化作了明确规定。固定资产修理支出达到固定资产原值20%以上,或经过修理后有关资产的经济使用寿命延长两年以上,或经过修理后的固定资产被用于新的或不同的用途,则发生的固定资产修理支出应视为改良支出。该文

件还规定,如有关固定资产尚未提足折旧,纳税人的固定资产改良支出可增加固定资产价值;如有关固定资产已提足折旧,则固定资产改良支出可作为递延费用,在不短于5年的期间内平均摊销。

四、固定资产减值

《企业会计准则第8号——资产减值》规定,资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。资产减值损失确认后,减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整,以使该资产在剩余使用寿命内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。

固定资产减值准备不允许在税前扣除。同时《企业所得税税前扣除办法》规定,如果固定资产发生永久性损害,经主管税务机关审核,可将固定资产的账面价值调整至可收回金额,减记的金额确认为损失。○

集团分支机构间移送

货物的增值税纳税筹划

北华大学经济管理学院 刘丽影

企业集团由于扩大销售的需要,通常在各地设立分支机构。有的税务机关对企业出厂移送各地分支机构的货物,要求在移送当天计算并申报增值税销项税额,但各地分支机构可能要经过一段时间才能真正实现对外销售,这就导致集团总部提前垫付资金,不利于资金周转,增加纳税负担。

例:甲企业生产销售货物,其货物移送方式为:由甲企业将生产出的产品运送到全国各分支机构,同时开具增值税专用发票,再由各分支机构将货物销售出去,分支机构向客户开具发票和收取货款。货款先入分支机构银行账户,然后汇给甲企业。正常情况下从产品出厂到购买方的周期为两三个月。假设甲企业为一般纳税人,2005年1月将货物移送至各分支机构,货物价款为2 000万元,销售成本为1 200万元,增值税税率为17%。3月份各分支机构将该批货物销售给购买方,价款2 100万元,销售成本2 000万元,增值税税率为17%。

《增值税暂行条例实施细则》规定:设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送至其他机构用于销售,应视同销售货物。所以,甲企业应做如下会计处理:2005年1月将货物移送至各分支机构时,借:应收账款——分支机构2 340万元;贷:主营业务收入2 000万元,应交税金——应交增值税(销项税额) 340万元。同时结转销售成本:借:主营业务成本1 200万元;贷:库存商品——甲企业1 200万元。

各分支机构会计处理如下:2005年1月收到货物及增值税专用发票时,借:库存商品——分支机构2 000万元,应交税

金——应交增值税(进项税额)340万元;贷:应付账款(或银行存款)2 340万元。2005年3月销售货物时,借:应收账款——××客户(或银行存款)2 457万元;贷:主营业务收入2 100万元,应交税金——应交增值税(销项税额)357万元。同时结转销售成本,借:主营业务成本2 000万元;贷:库存商品——分支机构2 000万元。

从上例可以看出,甲企业在货物出厂时计算并申报了增值税销项税额,但两个月后才有可能收到货款和税金,这对于甲企业来说提前垫付了资金,如果货物滞销的话,垫付的时间还会更长。

国家税务总局《关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》规定:接受移送货物机构发生以下情形之一的,应向所在地税务机关缴纳增值税:①向购货方开具发票;②向购货方收取货款。不属于上述两项情形的,则应由总机构统一缴纳增值税。根据这一税收政策,甲企业可对货款结算方式进行调整:由甲企业开具增值税专用发票寄给各地客户,收取的货款直接汇往甲企业的银行账户,这样甲企业分支机构既未向客户开具发票,又未收取货款,因此可由甲企业统一缴纳增值税。按照这种方式进行结算,甲企业会计处理如下:2005年1月货物发往各分支机构时,借:库存商品——分支机构1 200万元;贷:库存商品——甲企业1 200万元。

2005年3月分支机构销售货物时,甲企业根据分支机构报送的销售清单,借:应收账款(或银行存款)2 457万元;贷:主营业务收入2 100万元,应交税金——应交增值税(销项税额)357万元。同时结转销售成本,借:主营业务成本1 200万元;贷:库存商品——分支机构1 200万元。

在这种核算方式下,各分支机构不向购货方开具发票和收取货款,只做货物收、发、存仓库保管账,不做会计处理,因而推迟了甲企业的增值税纳税义务发生时间。○

对出口增值税“免抵退” 会计处理的异议

福建泉州 洪彬

对增值税实施出口退税是多数国家采取的政策,目的是避免由于进口国家在进口该产品时按进口价格征收增值税而导致产品的双重征税,并据此提高出口产品的竞争性。我国政府对生产企业自营出口产品的增值税采取了“免抵退”的政策:免征出口环节增值税,在退还进项税额时首先抵顶内销产品的应纳税额,再根据情况将未抵顶部分退给企业。笔者认为,《企业会计制度》对于出口退税的核算规定存在不合理之处,主要体现在以下两个方面。

一、退税额的会计处理

《企业会计制度》在对“应交税金——应交增值税”明细科

目的说明中,明确规定了出口退税额需在“应收补贴款”科目中予以反映,并给出了具体的会计分录:借:应收补贴款;贷:应交税金——应交增值税(出口退税)。

根据《企业会计制度》,“应收补贴款”科目核算企业按国家规定给予的定额补贴而应收的补贴款。那么,增值税的出口退税是否属于一项补贴款?增值税出口退税是国际通行做法,与政府对企业的补贴性质不同。增值税是间接税,根据世贸组织《补贴与反补贴协议》的相关规定,只要增值税出口退税额不超过已征或应征的部分,就不是出口补贴。将国际上不视为出口补贴的增值税出口退税在“应收补贴款”科目中反映,有可能引起进口国家的误解而导致不必要的争端。笔者认为,适宜核算企业增值税出口退税的科目只能是“其他应收款”。

二、当期应予抵扣的税额的会计处理

《企业会计制度》中指出,对于企业当期应予抵扣的税额,应作会计分录:借:应交税金——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额);贷:应交税金——应交增值税(出口退税)。实际上,免抵税额并不是企业当期应予抵扣的税额。

例:甲企业当期外购原材料100万元(进项税额17万元),其中40%用于生产内销产品,60%用于生产出口产品。产品全部销售,其中内销销售额60万元,外销销售额(出口离岸价格)120万元。企业适用的增值税税率为17%,退税率为13%,上期无进项税余额。

按税法规定:当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-(当期进项税额-当期不予抵扣或退税的税额)-上期未抵扣完的进项税额,其中:当期不予抵扣或退税的税额=出口货物离岸价×(征税率-退税率)。甲企业当期应纳税额=60×17%-[17-120×(17%-13%)]=-2(万元),当期免抵退税额=出口货物离岸价×退税率=120×13%=15.6(万元),则当期应退税额为2万元(2<15.6),当期免抵税额为13.6万元(15.6-2)。

根据上例所给条件可知:企业当期应予抵扣的税额就是内销产品的应纳税额。在全额抵顶完内销产品应纳税额后,企业应退税额也在当期得到全额退税。则当期应予抵扣进项税额=当期内销产品应纳税额=当期内销产品销项税额-当期内销产品耗用原材料进项税额=60×17%-17×40%=3.4(万元)。

非常明显,企业当期免抵税额13.6万元不等于当期应予抵扣进项税额3.4万元,两者间的差额是巨大的。

将免抵税额作为当期应予抵扣的税额进行会计处理,会妨碍决策有用信息的提供,导致会计信息使用者的误解。以“应交税金——应交增值税(出口退税)”为例,由于企业当期的应退税额和免抵税额都在此科目核算,其本期发生额是企业当期的免抵退税额(即企业当期的退税限额),期末余额则是各期退税限额的合计数。对企业而言,只有将“应交税金——应交增值税”下的“出口抵减内销产品应纳税额”和“出口退税”明细科目相联系,才能提供各期应退税额的有用信息。有关部门若将“出口抵减内销产品应纳税额”中提供的免抵税额视同应予抵扣的税额,则其据此做出的决策也会欠妥。○