

消费型增值税改革过程中的会计协调



广东财经职业学院 池海文 武汉市江岸区地方税务局 池海琦

我国目前实行的是生产型增值税。生产型增值税以增值税纳税人的销售收入减去其耗用的外购商品和劳务的余额作为计税依据,其税基为包括固定资产转移价值在内的名义增值价值,这是对固定资产进行重复征税,会对投资产生强烈的限制作用。

如果实行消费型增值税,则在征收增值税时,允许将购置的所有投入物包括固定资产的已纳税额一次性全部扣除,使纳税人用于生产应税产品的全部外购投入物不在课税之列。其增值税的计税依据实质上是消费品的增值部分。生产型增值税是增值税制发展的初级阶段的产物,在增值税的税制要素及征管制度逐步完善之后,生产型增值税向消费型增值税转化是必然的趋势。中央于2003年10月底出台了《实施东北地区等老工业基地振兴战略的若干意见》(中发[2003]11号文),明确提出在东北地区优先推行从生产型增值税向消费型增值税的改革。2004年9月14日,财政部、国家税务总局下发了《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》(财税[2004]156号文,下称《规定》),它标志着东北地区增值税改革正式启动。

一、《规定》中固定资产进项税额的抵扣方法

《规定》主要适用于黑龙江省、吉林省、辽宁省和大连市

30%);如果预计2007年只有1万元的应纳税所得额可供抵扣,根据所得税准则,则只能确认递延所得税资产0.3万元;如果预计A公司于2007年无应纳税所得额可供抵扣,即2007年发生亏损,则不能确认递延所得税资产。

值得注意的是,确认递延所得税资产,意味着所得税费用的减少、净利润的上升。不确认递延所得税资产的限制仅仅是基于一种对未来的预计,而这种预计本身就存在很大的人为调控因素,因此公司会通过对未来可供抵扣的应纳税所得额预计的滥用来达到操纵利润的目的。如例4,A公司2006年利润状况不佳,2007年可能亏损,但为了满足其利润要求,A公司依然会确认递延所得税资产0.6万元。待到2007年发生亏损,该递延所得税资产只能计入2007年的所得税费用。

此外,所得税准则还规定,在资产负债表日,有确凿证据表明未来可获得足够的应纳税所得额用来抵扣时,应当确认以前年度未确认的递延所得税资产。因此,上市公司就可以利用该条规定对利润在各年度的平衡进行调节。

2.非企业合并下发生的既不影响会计利润也不影响应纳税所得额的交易初始确认。在这种情况下,不确认递延所得税资产的理由与前文中在同种情况下不确认递延所得税负债

从事装备制造业、石油化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、农产品加工业产品生产为主(产品年销售额占全部销售额50%以上)的增值税一般纳税人。其主要目的是鼓励投资者加大对东北老工业基地的基础性产业的投资。根据《规定》,购进固定资产可以抵扣进项税额的四种情形是购进(包括接受捐赠和实物投资)固定资产;用于自制(含改扩建、安装)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;为固定资产支付的运输费用。而纳税人外购和自制的不动产不属于《规定》的扣除范围。

具体的抵扣方法是: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(当年新增增值税税额是指当年实际应交增值税超过2003年应交增值税部分)。

二、《规定》对固定资产计价的影响及其协调

以上抵扣方法是针对2004年7月1日起实际发生的固定资产进项税额,而对于2004年7月1日之前购进的固定资

的理由一样,不再赘述。

3.权益法下的长期股权投资可抵扣暂时性差异。根据所得税准则的规定,企业对与子公司、联营企业和合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异,一般情况下是不确认递延所得税资产的,除非同时满足以下两个条件:①暂时性差异在可预见的未来很可能转回;②未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

例5:A公司于2005年12月31日以60万元的价格购买B公司60%的股权,当日B公司宣告发放股利10万元。A公司收到股利6万元,冲减长期股权投资账面价值。A公司法定所得税税率为30%,B公司法定所得税税率为20%。

由于A公司和B公司存在税率差,故A公司收到6万元股利尚需补缴所得税0.75万元[$6 \div (1 - 20\%) \times 10\%$]。

如果预计2006年B公司很可能实现利润1万元,则确认递延所得税资产:借:递延所得税资产0.75万元;贷:应交税金——应交所得税0.75万元。如果不能预计2006年B公司实现的利润或者预计2006年B公司亏损,则不确认递延所得税资产:借:所得税费用0.75万元;贷:应交税金——应交所得税0.75万元。○

产的进项税额则不予抵扣。这样对于企业的固定资产的计价会产生如下影响:

第一,固定资产计价基础不一致。对于同一企业来说,符合进项税额抵扣规定的固定资产以不含增值税的价值入账,不符合进项税额抵扣规定的固定资产仍按含增值税的价值入账。这样同一个会计主体的固定资产计价基础就会不一样,必然导致计提折旧的基础也不一样。

第二,资产重估计价发生困难并会导致偏差。现行的固定资产重估价是以含增值税的价格作为依据的,而上述不含增值税的固定资产在进行价值重估时会升值,结果表现为企业的资本公积增加,企业的权益虚增。

第三,企业增加的固定资产符合进项税额抵扣规定要求的,其固定资产入账价值要低于含税的固定资产价值,计提的折旧也会相应减少。在企业其他因素不变的情况下,其税前利润将增加,缴纳的所得税税额也将增加,最终企业的总资产价值将减少。

《规定》实施后对固定资产计价的影响,可以从以下几个方面进行协调,以增加会计信息的真实性与相关性:

(1) 增设固定资产明细账。如增设“固定资产——转型前固定资产”、“固定资产——转型后固定资产”明细账户,以分别记录含增值税和不含增值税的固定资产价值。对增加的符合《规定》要求的固定资产,按不含增值税价格记入明细账,计提折旧时也以含增值税和不含增值税的计提折旧基础的不同加以区分。符合“即征即退”、“先征后返”增值税规定购进的固定资产,也应以不含增值税价值入账。

(2) 分别重估固定资产入账价值。在发生重组、固定资产投资、捐赠等行为而需要重估固定资产价值时,就应含增值税和不含增值税的固定资产价值分别进行重估。由于企业固定资产在入账时就在明细账中列示其价值含税和不含税,所以在需要重估时,如果其不含增值税,在重估其价值时也不应含增值税,以避免高于不含税账面价值而产生资本公积。

(3) 增值税转型对企业财务状况和经营成果的影响应在附注中加以披露。为了使会计信息使用者得到全面的会计信息,对企业的业绩有一个客观的评价,应将增值税转型对资产计价的影响以及由此而产生的利润影响数在附注中补充说明。

三、《规定》实施后增量固定资产的涉税处理

1. 改进增值税会计核算科目的设置。企业购进固定资产时未及及时取得增值税专用发票,造成无法办理抵欠和退税;企业未能完成增值税发票的认证程序,无法申报抵扣;企业购进固定资产时取得的普通发票未能及时换成增值税专用发票,造成无法按期进行抵扣等,都会影响增值税预期的抵扣额度。

在现行会计制度中,“应交税金——应交增值税”这个二级科目下共设有9个三级科目。在我国增值税转型为消费型增值税体系过程中,基于上述可能出现的问题,在会计处理中应增设“待抵扣进项税额”或“待扣税金——待扣增值税”明细科目,用于核算企业未经税务部门批准抵扣的固定资产进项税额。企业按规定取得固定资产时,应借记“固定资产”、“应交税金——应交增值税——待抵扣进项税额”或“待扣税金——待扣增值税”科目,贷记“银行存款”科目。待税务部门批准后,借记“应交税金——应交增值税(进项税

额)”科目,贷记“应交税金——应交增值税——待抵扣进项税额”或“待扣税金——待扣增值税”科目。

按现行税法的规定,企业购入货物并验收入库后,增值税专用发票上注明的进项税额才能申报抵扣。企业提前抵扣的,如被税务机关发现,除须作转回的会计处理外,还不得抵扣该项购置业务的进项税额。因而设置“待转入进项税额”明细科目,可以同时解决企业购进货物时货物与增值税专用发票抵达企业时间不一致所造成的问题。

2. 取得固定资产的会计处理。企业取得固定资产的方式很多,其中对于符合《规定》的外购固定资产支付的增值税进项税额的业务,可采用与购买存货一致的会计处理方法:借记“固定资产”、“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”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、经交叉稽核比对无误后,按税法规定准予抵扣的部分直接计入增值税进项税额,其余部分转入固定资产价值。

对于通过非货币性交易、债务重组、接受投资、接受捐赠等形式取得固定资产的交易可作为“视同销售行为”处理。固定资产转入方可先按取得的增值税专用发票上注明的进项税额记入“待抵扣进项税额”明细科目,再按照税务机关核定的进项税额转入企业的“进项税额”明细科目中,两者的差异可作为损失直接记入当期的“营业外支出”科目。固定资产转出方应按交易约定的价格计算应转出的进项税额,并在“进项税额转出”明细科目的贷方进行记录。

非货币性交易如果只涉及转型后购置的固定资产,则与存货的非货币性交易的会计处理方法相同;如果非货币性交易既涉及转型后购置的固定资产又涉及转型前购置的固定资产以及货物的,则转型后购置的固定资产以及货物的增值税是价外税,转型前购置的固定资产以及货物的成本是含增值税的。为了保持成本计算的可比性,换入资产均应先按含税价值反映,再按换入各项资产的公允价值(含税)分别占换入全部资产公允价值总额的比例来确定换入各项资产的入账价值,对其中的货物以及转型后购置的固定资产要按减去可抵扣的进项税额(单独反映)后的价值入账(不含税)。

对于通过融资租赁获得固定资产的交易,目前我国税法规定按金融保险业税目征收营业税。在实施增值税转型后,除按规定对取得的资金收入扣除折旧基数后的余额计征营业税外,还应对确认为融资租赁的业务采用视同“分期收款销售”方式计征增值税。在确认为融资租赁业务的情况下,出租方在转出固定资产使用权时,应按租赁合同中规定的价格计算销项税额;承租方则按取得的增值税专用发票(或相关凭证)上注明的进项税额先在“待抵扣进项税额”明细科目中记录,待税务机关批准后,再转入当期“进项税额”明细科目中,两者之间的差额作为损失计入当期损益。

对于企业通过自建(制)行为取得的固定资产,由于使用的工程材料中已包含了进项税额,并且在自建(制)过程中的直接人工、制造费用等都未征收过增值税,故不需对自建(制)行为取得的固定资产计算进项税额。但是,自建(制)过程中涉及外购应税劳务的,则已支付应税劳务的进项税额准予记入“进项税额”明细科目。○