



增值税转型对会计处理的影响



江西九江 梁瑞红 陈爱林

根据税金价值构成的不同,增值税可分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税三大类型。我国在东北地区“六大行业”开始试行扩大增值税抵扣范围,标志着我国部分地区增值税税收政策正在由生产型增值税向消费型增值税转变。增值税转型的内容为:将企业购买固定资产所支付价款中包含的增值税款作为进项税额抵扣,不再计入固定资产价值中。这势必对会计处理产生一定影响,笔者拟从以下两方面进行分析。

一、增值税转型前后企业外购固定资产的会计处理分析

企业外购的固定资产按照发票上注明的增值税额,借记“应交税金——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”

用品种法、分批法、分步法或分类法,这些方法与《国际会计准则》规定的方法有一定的差异。这就要求企业在进行反倾销涉诉产品成本的核算时,应尽可能地缩小差异。为此,在进行反倾销涉诉产品成本的核算时,应注意以下问题:

1. 细化成本核算体系。应诉反倾销,是对我国企业内部管理的一次挑战,尤其是对会计基础工作的一次挑战。以产品生产成本为例,国内一般把产品生产成本分为直接材料、直接人工、制造费用三项,个别企业可能增设燃料及动力、包装物、废品损失等成本项目,但这还远远不能满足反倾销涉诉产品成本核算的要求。如在2002年欧盟对宁波新海公司的打火机进行实地核查时,仅对原材料一项就要求提供20多项细目,提供的数据多达3226个;美国在对慈兴集团出口产品进行成本核算时,对包装所用木材的材质、产地、厚薄、售价,甚至连出口包装箱所需铁钉的成本都要计算出来。这就要求企业必须做好成本核算的各项基础工作,按作业成本法归集有关费用,细化成本核算体系。

2. 选用科学、合理的成本计算方法。企业可以成本习性为基础,运用作业成本法进行成本核算。这里的作业成本法与一般的作业成本法略有不同。一般的作业成本法理论认为,成本分为变动成本和固定成本,这种分类没有揭示成本习性的本质。从多维角度看,产品的生产成本是变动的,其中直接随产品产量变动的是短期变动成本,如直接材料和直接人工;而被视为固定成本的实际上是产量的函数,应视为长期变动成本。间接生产成本与企业生产、管理、服务等部门的作业(活动)直接相关。因此,既要按成本习性对成本进行分类,又要把各项间接费用(包括变动成本中的间接费用和固定成本中的间接费用)按作业成本法进行归集和分配。

3. 加强直接人工成本的核算。我国企业绝大多数将生产

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”等科目,按照应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。当购入的固定资产发生退货时,作相反的会计分录。

例1:2004年10月6日,A公司购进用于管理的设备一台,不含税价款为400 000元,增值税额为68 000元,该款项通过银行转账支付。该设备预计使用4年,预计净残值为4 000元,采用直线法计提折旧。增值税转型前后的会计处理如下:

1. 取得时。转型前:借:固定资产468 000元;贷:银行存款468 000元。转型后:借:固定资产400 000元,应交税金——应

工工时作为直接人工成本分配标准,而有些企业对这种标准很难计算准确。起诉国尤其是美国在其反倾销调查问卷中通常会要求报告每一涉诉产品所需要的人工小时数,并按熟练与非熟练分别报告,这些小时数为实际的人工小时数,而不是标准工时。非熟练工人包括所有的非熟练生产工人、检查工人、临时工人和其他直接参与产品生产的非熟练工人;熟练工人包括监督员、高级工程师、技师、质量控制工程师等。因此,建立健全直接人工成本核算的原始记录工作显得尤为重要。企业要加强人工工时的统计工作,按不同业务、工程进行归类,从而提高反倾销涉案产品成本核算的准确性。另外,我国企业直接人工成本过低,有部分职工的住房福利、退休养老、医疗、交通等方面的支出未正式纳入人工成本,导致企业产品在进口国的销售价格很低,给进口国以低价倾销的借口。因此,涉诉企业要根据反倾销应诉的需要,及时调整传统成本核算的口径与方法。

4. 加强与生产产品和提供服务相关的成本核算。与生产产品和提供服务相关的成本如产品销售成本、管理成本以及质量保证成本等我国会计准则规定这些成本不能被资本化或计入存货成本。但国际反倾销法中所认可的产品成本包括“生产成本”和“销售、管理和一般费用”两部分。也就是说,按照国际惯例,摊入成本的费用除了生产成本外,还包括产品包装费、研发费、运费、保险费和广告费等。另外,还要计算出信用成本,这在国内财务核算中也是不考虑的。

总之,反倾销涉诉产品涉及的成本信息量大、涉及面广、专业性强,企业应结合反倾销调查内容做好有关资料的收集工作,做到有备无患。同时,应该加强变动成本法、作业成本法等管理会计方法的应用,以减少因成本核算差异而导致的不良影响。□

抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)68 000元;贷:银行存款468 000元。

2.每月计提折旧。转型前:借:管理费用9 666.67元;贷:累计折旧9 666.67元。转型后:借:管理费用8 250元;贷:累计折旧8 250元。

3.若2003年10月底、2004年10月底应交增值税分别为320 000元、360 000元。①抵扣时。转型后:借:应交税金——应交增值税(新增增值税额抵扣固定资产进项税额)40 000元;贷:应交税金——应抵扣固定资产增值税(已抵扣固定资产进项税额)40 000元。②2004年10月底交纳增值税时。转型前:借:应交税金——应交增值税(已交税金)360 000元;贷:银行存款360 000元。转型后:借:应交税金——应交增值税(已交税金)320 000元;贷:银行存款320 000元。

4.若2003年10月底、2004年10月底应交增值税分别为320 000元、390 000元。①抵扣时。转型后:借:应交税金——应交增值税(新增增值税额抵扣固定资产进项税额)68 000元;贷:应交税金——应抵扣固定资产增值税(已抵扣固定资产进项税额)68 000元。②2004年10月底交纳增值税时。转型前:借:应交税金——应交增值税(已交税金)390 000元;贷:银行存款390 000元。转型后:借:应交税金——应交增值税(已交税金)322 000元;贷:银行存款322 000元。

分析:转型后企业确认的固定资产价值为400 000元,比转型前固定资产价值468 000元少68 000元,这部分计入了应抵扣固定资产进项税额中。当增量增值税大于或等于应抵扣固定资产增值税时,此部分进项税额可全部抵扣当期销项税额,增加企业本月的货币资金。如上例中2004年10月底增量增值税为70 000元(390 000-320 000)时,将68 000元固定资产增值税抵扣了本月销项税,间接增加了货币资金68 000元。同时,固定资产价值的降低改变了企业资产内部结构。当增量增值税额为40 000元时,2004年10月底抵扣了当期销项税额40 000元,剩余进项税额28 000元留待下期抵扣。增值税转型后给会计处理带来的影响有以下两方面:

一方面,提高了短期偿债能力指标——流动比率。其理由是:①如果应抵扣固定资产进项税额当期全部予以抵扣,那么会增加货币资金,若转型前后流动负债不变,则流动比率就会提高;②如果应抵扣固定资产进项税额当期全部不能抵扣,那么不能抵扣的进项税额会导致本期流动负债减少,若转型前后企业流动资产不变,那么流动比率变大;③如果应抵扣固定资产进项税额当期部分可以抵扣,部分不能抵扣,则当期不能抵扣的进项税额会减少流动负债,而本期可抵扣部分进项税额会增加货币资金,从而提高了流动比率。

另一方面,提高了固定资产周转率、净资产收益率等指标。由于转型后固定资产价值降低,假设转型前后主营业务收入不变,则固定资产周转率指标升高,说明企业资产运营能力增强。正因为少确认了固定资产价值68 000元,导致每月少计提折旧费用1 416.67元 $[68\ 000\div(4\times 12)]$,导致每月多确认利润总额1 416.67元,所以净利润多反映了949.17元 $[1\ 416.67\times(1-33\%)]$ 。假设转型前后净资产不变,则净资产收益率比以前高。

二、增值税转型前后企业旧固定资产转让的会计处理分析

纳税人销售已使用过的固定资产,其取得的销售收入按适用税率征税,并按下列方法抵扣固定资产进项税额:

1.若该项固定资产进项税额已记入“应交税金——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目,则按照销售时计算确定的销项税额,借:固定资产清理;贷:应交税金——应交增值税(销项税额)。同时,按销项税额等量冲减应抵扣固定资产进项税额的金额并转入进项税额抵扣,借:应交税金——应交增值税(进项税额);贷:应交税金——应抵扣固定资产增值税(已抵扣固定资产进项税额)。若应抵扣固定资产增值税余额小于固定资产销项税额,则按应抵扣固定资产增值税余额,借:应交税金——应交增值税(进项税额);贷:应交税金——应抵扣固定资产增值税(已抵扣固定资产进项税额)。

2.若原取得时进项税额未记入“应交税金——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”科目,按税法规定,在销售旧固定资产时,应抵扣固定资产进项税额可直接进入当期增值税进项税额抵扣当期增值税销项税额。借:应交税金——应交增值税(进项税额);贷:固定资产清理。同时,按销售时计算确定的销项税额,借:固定资产清理;贷:应交税金——应交增值税(销项税额)。

例2:资料同例1,若A公司于2006年10月26日将此管理设备出售,取得价款250 000元存入银行,适用的增值税税率为17%,增值税转型前后会计处理如下:

①转入清理。转型前:借:累计折旧232 000元,固定资产清理236 000元;贷:固定资产468 000元。转型后:借:累计折旧198 000元,固定资产清理202 000元;贷:固定资产400 000元。

②取得价款。转型前:借:银行存款250 000元;贷:固定资产清理250 000元。转型后:借:银行存款250 000元;贷:固定资产清理250 000元。

③计提销项税额。转型前:固定资产清理5 000元;贷:应交税金——应交增值税(销项税额)5 000元 $(250\ 000\times 4\%\div 2)$ 。转型后:借:固定资产清理42 500元;贷:应交税金——应交增值税(销项税额)42 500元 $(250\ 000\times 17\%)$ 。

④若至2006年10月底,应抵扣固定资产增值税68 000元尚未转出。转型后:借:应交税金——应交增值税(进项税额)42 500元;贷:应交税金——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)42 500元。

⑤若至2006年10月底,应抵扣固定资产增值税已转出40 000元。转型后:借:应交税金——应交增值税(进项税额)28 000元 $(68\ 000-40\ 000)$;贷:应交税金——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)28 000元。

⑥结转固定资产清理。转型前:借:固定资产清理9 000元;贷:营业外收入9 000元。转型后:固定资产清理5 500元;贷:营业外收入5 500元。

分析:增值税转型后,销售旧固定资产对会计处理的影响是:一方面增加了当期流动负债37 500元 $(42\ 500-5\ 000)$,导致流动比率下降,影响了企业短期偿债能力;另一方面,营业外收入少反映3 500元 $(9\ 000-5\ 500)$,则少反映利润总额3 500元,导致净利润少确认2 345元 $[3\ 500\times(1-33\%)]$,导致企业净资产收益率降低。☒