



增值税转型的会计处理

谭光荣

增值税转型就是将我国目前实行的生产型增值税转变为消费型增值税。笔者拟对增值税转型的会计处理作以下探讨。

一、增值税转型中可以抵扣的进项税额及会计处理

增值税转型后,纳税人下列项目的进项税额按照有关规定可以作为可抵扣的进项税额:①购进(包括接受捐赠和实物投资)固定资产;②用于自制(含改扩建、安装)固定资产的购进货物或应税劳务;③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》的规定缴纳增值税的;④为固定资产所支付的运输费用。由于取得固定资产后虽然企业支付了相关的费用并取得了相关的抵扣凭证,但并不意味着这部分进项税额就可全部抵扣当期的销项税额,所以,可先将此部分进项税额记入“待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)”科目,然后按有关规定转入“应交税金——应交增值税(固定资产进项税额)”科目,抵扣当期的销项税额。

例:2004年9月,A公司发生下列业务:

(1)9月5日购入生产用设备一台,增值税专用发票上注明价款280 000元,增值税47 600元,支付运输费20 000元。接受捐赠的新固定资产一台,发票价格为100 000元,增值税17 000元,支付运输费1 000元。两项固定资产均无需安装。除接受捐赠支付的运输费未取得合法抵扣凭证外,其余均取得了增值税合法抵扣凭证。以上货款均以银行存款支付。会计处理为:

①购入设备时,借:固定资产298 600元(280 000+20 000×93%),待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)49 000元(47 600+20 000×7%);贷:银行存款347 600元。②接受捐赠时,借:固定资产101 000元,待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)17 000元;贷:待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值117 000元,银行存款1 000元。

(2)9月10日自建生产流水线,购入为工程准备的各种物资200 000元,支付增值税34 000元。实际领用工程物资(含增值税)210 600元,剩余物资转为原材料。领材料一批,实际成本为30 000元,所含的增值税为5 100元。分配工程人员工资50 000元。企业辅助生产车间为工程提供有关劳务支出10 000元,外购劳务10 000元,支付增值税1 700元。以上均取得了增值税合法抵扣凭证,货款均以银行存款支付,工程于9月28日交付使用。会计处理为:①购入工程物资时,借:工程物资200 000元,待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)34 000元;贷:银行存款234 000元。②领用工程物资及剩余物资转为原材料时,借:在建工程180 000元(210 600÷1.17),原材料20 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)3 400元;贷:工程

物资200 000元,待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)3 400元。③领用原材料时,借:在建工程30 000元,待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)5 100元;贷:原材料30 000元,应交税金——应交增值税(进项税额转出)5 100元。④分配工程人员工资,借:在建工程50 000元;贷:应付工资50 000元。⑤分配辅助生产车间提供的劳务支出,借:在建工程10 000元;贷:生产成本——辅助生产成本10 000元。⑥支付外购劳务费用,借:在建工程10 000元,待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)1 700元;贷:银行存款11 700元。⑦工程交付使用时,借:固定资产280 000元;贷:在建工程280 000元。

二、增值税转型中不得抵扣的进项税额及会计处理

纳税人购进固定资产发生下列情形的,进项税额按有关规定不得抵扣:①将固定资产专用于非应税项目;②将固定资产专用于免税项目;③将固定资产专用于集体福利或者个人消费;④固定资产为应征消费税的汽车、摩托车;⑤将固定资产供未纳入有关规定适用范围机构使用。其进项税额已抵扣或已计入待抵扣进项税额的固定资产发生上述情形的,纳税人应在当月按下列公式计算不得抵扣的进项税额:不得抵扣的进项税额=固定资产净值×适用税率。不得抵扣的进项税额可先抵减待抵扣进项税额余额,无余额的,再从当期进项税额中转出。

(3)9月8日购进小汽车一辆,取得增值税专用发票,价款为200 000元,增值税34 000元。同时,将于7月8日购进用于生产的设备转作房屋和办公楼基本建设使用,其购入价为50 000元,增值税8 500元,残值率为5%,预计使用8年。以上均取得了增值税合法抵扣凭证,货款均以银行存款支付。会计处理为:①购入小汽车时,借:固定资产234 000元;贷:银行存款234 000元。②设备转为在建工程使用时,其净值=50 000-50 000×95%×2÷(8×12)=49 010.42(元),不得抵扣的进项税额=49 010.42×17%=8 331.77(元)。借:固定资产清理57 342.19元,累计折旧989.58元;贷:固定资产50 000元,待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)8 331.77元。借:在建工程57 342.19元;贷:固定资产清理57 342.19元。

三、增值税转型中视同销售的固定资产及会计处理

纳税人的下列行为,视同销售货物:①将自制或委托加工的固定资产专用于非应税项目;②将自制或委托加工的固定资产专用于免税项目;③将自制、委托加工或购进的固定资产作为投资,提供给其他单位或个体经营者;④将自制、委托加工或购进的固定资产分配给股东或投资者;⑤将自制、委托加工的固定资产专用于集体福利或个人消费;⑥将自制、委托加工

债务法下“递延税款”核算的两种思路

上海外国语大学国际经济贸易管理学院 蒋季奎



所得税会计中的债务法的基本思想是将本期发生的经济业务对未来的纳税影响确认为递延所得税资产或递延所得税负债,记入“递延税款”科目,以反映企业现已发生并反映在未来所得税上的现金流量。“递延税款”科目借方余额反映未来可节约的所得税支出,贷方余额则反映未来需要缴纳的所得税。

在具体核算上,有两种思路。一种思路是,直接根据本期的税前会计利润和应税所得之间的时间性差异,按其对未来纳税影响,借记或贷记“递延税款”科目。另一种思路是,每期期末根据相关的资产或负债的

或购进的固定资产无偿赠送他人。纳税人以视同销售固定资产的净值作为销售额。

(4)9月29日,A公司将9月28交付使用的自制固定资产作为股利分配给大股东S公司。会计处理为:借:应付股利327 600元;贷:固定资产清理280 000元,应交税金——应交增值税(固定资产销项税额)47 600元。借:固定资产清理280 000元;贷:固定资产280 000元。

(5)A公司于9月12日通过当地红十字会向受灾企业捐赠7月12日购进的一台账面原值为50 000元,累计折旧为2 000元的生产用固定资产。捐出时,支付清理费1 000元,该设备评估值为49 000元。会计处理为:借:固定资产清理48 000元,累计折旧2 000元;贷:固定资产50 000元。借:固定资产清理9 160元;贷:银行存款1 000元,应交税金——应交增值税(固定资产销项税额)8 160元。借:营业外支出57 160元;贷:固定资产清理57 160元。

四、增值税转型中旧固定资产的转让及会计处理

纳税人销售自己使用过的固定资产,其取得的销售收入依适用税率征税,按下列方法抵扣固定资产进项税额:①如该项固定资产进项税额已计入待抵扣固定资产进项税额的,在增加固定资产销项税额的同时,等量减少待抵扣固定资产进项税额的余额并转入进项税额抵扣;如待抵扣固定资产进项税额余额小于固定资产销项税额的,可将余额全部转入当期进项税额抵扣。②如该项固定资产进项税额未抵扣或未计入待抵扣进项税额的,按下列公式计算应抵扣的进项税额:应抵扣的进项税额=固定资产净值(不含税价)×适用税率。它可直接计入当期增值税进项税额。

会计账面数与税基数之间的差异确定已形成的未来的应税数或未来的抵减数,将它乘以未来税率,即得出“递延税款”科目期末应有的借方或贷方余额,进而得出应借记或贷记“递延税款”科目的金额。

两种思路,结果相同,但它们观察事物的视角不同。

第一种思路着眼于本期的应税所得与税前会计利润的差异,辨别它是新发生的时间性差异还是过去发生的时间性差异的转回;如果是新发生的时间性差异,则将其的纳税影响记入“递延税款”科目;如果是过去发生的时间性差异的转回,则将其的纳税影响从“递延税款”科目中转出,最终使“递延税款”科目的余额反映到现在为止已发生的反映在未来所得税上的现金流量。显然,这是一种间接的方法,它脱胎于递延法,是对递延法的一种修正,即当未来税率与现行税率不一致时,

(6)9月12日,A公司转让7月份购入的生产用固定资产,该项固定资产原值100 000元,已提折旧2 000元,转让价为90 000元,所含增值税进项税额已全部计入待抵扣固定资产进项税额并未转出。转让以前年度购进生产用固定资产,该固定资产原值200 000元,已提折旧100 000元,转让价为110 000元。会计处理为:①转让7月份购入的固定资产,借:固定资产清理98 000元,累计折旧2 000元;贷:固定资产100 000元。借:银行存款90 000元;贷:固定资产清理74 700元,应交税金——应交增值税(固定资产销项税额)15 300元。借:应交税金——应交增值税(固定资产进项税额)15 300元;贷:待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)15 300元。借:营业外支出23 300元;贷:固定资产清理23 300元。②转让以前年度购进固定资产,借:固定资产清理100 000元,累计折旧100 000元;贷:固定资产200 000元。借:银行存款110 000元;贷:固定资产清理94 017.09元,应交税金——应交增值税(固定资产销项税额)15 982.91元(110 000÷1.17×0.17)。借:应交税金——应交增值税(固定资产进项税额)14 529.91元(100 000÷1.17×0.17);贷:固定资产清理14 529.91元。借:固定资产清理8 547元;贷:营业外收入8 547元。

纳税人当年准予抵扣的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上年应交增值税部分。当年新增增值税税额=当年应交增值税累计税额(进项税额不含本期固定资产进项税额)-上年同期应交增值税累计税额。☐