

增值税进项税额转出的方法选择

陈月旺

(中国电子科技集团公司第二研究所 太原 030024)

《增值税暂行条例》规定,当纳税人购进的货物或接受的应税劳务不是用于增值税应税项目,而是用于非应税项目、免税项目或用于集体福利、个人消费等情况时,其支付的进项税额就不能从销项税额中抵扣。实际工作中,经常存在纳税人当期购进的货物或应税劳务事先并未确定将用于生产或非生产经营,但其进项税额已在当期销项税额中进行了抵扣,当已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务改变用途,用于非应税项目、免税项目、集体福利或个人消费等,以及购进货物发生非正常损失,在产品或产成品发生非正常损失时,应将购进货物或应税劳务的进项税额从当期发生的进项税额中扣除。进项税额转出是增值税业务当中的特殊行为,也是增值税处理的关键环节,在会计处理中主要涉及三个方面:一是正确区分进项税额转出业务与视同销售业务的不同和适用范围,二是增值税进项税额转出金额的确认,三是购进货物改变用途进项税额转出的会计处理。增值税进项税额转出主要涉及购进货物、应税劳务、委托加工、燃料动力等内容,进项税额转出金额的确认方法主要有直接认定法、分别认定法、成本确认法、收入确认法等。本文主要围绕增值税进项税额转出金额的确认方法以及各种确认方法的适用范围进行探讨,目的是依据增值税的有关规定,企业能够正确地计算并确认进项税额转出金额,降低税务风险,同时能够正确地核算非应税项目或免税项目实际成本费用,降低财务风险,确保企业资金和资产的安全。

一、增值税进项税额转出有四种方法

1. 直接认定法。直接认定法主要是纳税人购进的货物或接受的应税劳务专门用于非应税项目、免税项目或用于集体福利、个人消费,用途非常明确且单一,发票单独开具,可以直接认定,不需要确认增值税进项税额转出金额,直接计入成本,主要适用于非应税项目、免税项目购进的专门用途的固定资产和专用的原材料等。

例 1:2010 年 1 月国家有关部门批准企业承担一项重要的科研项目,批复科研项目经费预算 5 000 万元,其中购置科研项目专用设备预算 1 200 万元,2010 年 6 月收到该科研项目拨款 1 500 万元,因项目研究需要 2010 年 8 月购进一电子专用设备,增值税专用发票上注明的进价 500 000 元,进项税额 85 000 元,价税合计 585 000 元,款已支付,设备已验收入库,并已做相应的会计处理,增值税进项税额直接确认在固定资产购置成本中,不需要确认增值税进项税额转出金额,会计分录如下:

借:固定资产	585 000
贷:银行存款	585 000

2. 分别认定法。分别认定法主要是纳税人购进的货物或接受的应税劳务改变用途,用于非应税项目、免税项目或用于集体福利、个人消费,购买的批次不多,发票单独开具,领用批次较少,能方便快速查找购进的货物、应税劳务、委托加工和领用的货物、应税劳务、委托加工的明细账或会计凭证,按笔确认增值税进项税额转出金额,主要适用于购进货物、应税劳务、委托加工用于在建工程、职工福利等。

例 2:企业 2010 年 2 月 8 日购进一批钢材 117 吨,进价 6 000 元/吨,增值税专用发票上注明的进价 600 000 元,进项税额 102 000 元,价税合计 702 000 元,货款已支付,货物已验收入库,并已做相应的会计处理,因工程需要 2 月 15 日从仓库领用 20 吨钢材,3 月 2 日从仓库领用 30 吨钢材。

2 月 15 日从仓库领用 20 吨钢材,根据原始凭证分别确定进项税额转出金额为 17 435.90 元,会计分录如下:

借:在建工程	120 000
贷:原材料——钢材	102 564.10
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	17 435.90

3 月 2 日从仓库领用 30 吨钢材,根据原始凭证分别确定进项税额转出金额为 26 153.85 元,会计分录如下:

借:在建工程	180 000
贷:原材料——钢材	153 846.15
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	26 153.85

3. 成本确认法。成本确认法主要是纳税人购进的货物或接受的应税劳务改变用途,用于非应税项目、免税项目或用于集体福利、个人消费,购进的批次较多,领用频繁,按笔确认增值税进项税额转出金额非常繁琐,快速查找购进和领用会计凭证存在很大的困难,对于企业财务管理制度健全、成本管理规范并分项目分产品核算,定额和预算基础管理工作做得也比较好的,购进和领用计量准确,可以采用成本确认法,领用时暂不计算进项税额转出金额,月末根据非应税项目、免税项目的成本明细账分别核算确定进项税额转出金额。这种方法主要适用于符合上述条件非应税项目、免税项目领用货物、应税劳务、委托加工等进项税额转出金额的核算。

计算公式为:进项税额转出金额=非应税项目、免税项目

的材料(劳务、委托加工)成本×17%。

例3:企业2010年4月购进一批A元器件1100件,进价50元/件,增值税专用发票上注明的进价47008.55元,进项税额7991.45元,价税合计55000元;购买B元器件30件,进价50元/件,增值税专用发票上注明的进价1282.05元,进项税额217.95元,价税合计1500元;C元器件1170件,进价100元/件,增值税专用发票上注明的进价100000元,进项税额17000元,价税合计117000元,购买其他品种元器件88种50批次,增值税专用发票上注明的进价合计65100000元,进项税额合计1106700元,货物已验收入库并已做相应的会计处理,因承担科研项目需要4月从仓库领用元器件若干批,金额9530000元,本科研项目电费单独计量,共用65000度电,每度电费不含税价0.47元,假设不考虑照明用电,所有元器件月初无库存。

月末根据科研项目成本明细账领用材料金额合计数953000元计算进项税额转出金额=953000×17%=162016(元)。科研项目进项税额转出会计分录如下:

借:其他业务成本——材料 162016
 贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 162016

月末根据科研项目成本明细账燃料动力金额合计数30550元(65000×0.47)计算进项税额转出金额=30550×17%=5193.50(元)。科研项目进项税额转出会计分录如下:

借:其他业务成本——燃料动力 5193.50
 贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 5193.50

4. 收入确认法。收入确认法主要是纳税人购进的货物或接受的应税劳务改变用途,用于非应税项目、免税项目或用于集体福利、个人消费,购进的批次较多,领用批次较多,不能方便快速查找购进和领用会计凭证,财务管理制度不健全,成本管理不规范,缺少定额和预算管理,按项目成本内容确认进项税额转出金额存在困难。该方法主要适用于上述条件非应税项目、免税项目购进货物、应税劳务、委托加工等进项税额转出金额的核定。领用时不计算进项税额转出金额,月末或年末根据非应税项目、免税项目收入占全部收入的比例计算确定进项税额转出金额。

计算公式为:进项税额转出金额=[全部领用材料(劳务、委托加工、燃料动力)-领用的估价入库材料]×17%×非应税项目、免税项目收入/(应税项目、免税项目收入+主营业务收入)。

例4:企业2010年6月采购元器件77批次101种,采购金额5367200元,其中收到增值税专用发票上注明的进价合计4520000元,进项税额合计768400元,价税合计5288400元,尚有78800元未收到发票,货物已全部验收入库并已做相应的会计处理,科研项目和生产部门6月从仓库领用元器件若干批,科研项目和生产成本材料明细账借方发生金额合计33039400元,其中领用估价入库材料39400元,科研项目和生产成本加工费明细账借方发生金额合计164800元,企业本月电费支出1850000元,假设不考虑后勤和照明用

电,所有元器件月初无库存。

本月科研项目收入4000000元,主营业务收入40000000元,月末根据科研项目和生产成本材料(劳务、委托加工、燃料动力)明细账借方发生金额分别计算并求和。

材料进项税额转出金额=(33039400-39400)×17%×4000000÷44000000=510000(元)

电费进项税额转出金额=1850000×17%×4000000÷44000000=28591(元)

委托加工进项税额转出金额=164800×17%×4000000÷44000000=2547(元)

科研项目进项税额转出金额=510000+28591+2547=541138(元)

月末科研项目进项税额转出会计分录如下:

借:其他业务成本——材料 510000
 ——加工费 2547
 ——燃料动力 28591
 贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 541138

二、增值税进项税额转出四种方法的比较

比较内容	直接认定法	分别认定法	成本确认法	收入确认法
数字的准确性	准确	准确	相对准确	不很准确
会计核算要求	较高	较高	高	较高
财务管理制度	一般	较健全	健全	一般
购进的批次	单一	少	较多	较多
适用范围	专用的固定资产	通用原材料	通用原材料	通用原材料
	专用的原材料	委托加工	委托加工	委托加工
	单独计量燃料动力	燃料动力可单独计量	燃料动力可单独计量	燃料动力
发票要求	普通发票/增值税专用发票		增值税专用发票	
税务风险	低	低	高	较低

三、增值税进项税额转出四种方法的选择

增值税进项税额转出金额确认方法的选择涉及企业生产、运营、管控等方面,需要企业有良好的社会信用及完善的企业财务管理体系和会计核算体系,并有较强执行力。进项税额转出是增值税业务当中的特殊行为,企业往往容易忽视。这几种增值税进项税额转出金额确认方法的选择一方面关系到非应税项目、免税项目的成本开支范围和开支标准,若违反项目成本的开支范围和开支标准轻则调账处理,重则减少项目拨款经费以及通报批评,影响企业承担国家的后续项目;另一方面,增值税进项税额转出金额确认方法选择不正确,轻则补税,重则加收滞纳金和罚款等。因此根据企业的规模、财务管理水平,会计核算的具体情况和企业的风险偏好,非应税项目、免税项目购进货物、应税劳务、委托加工、燃料动力的发生的多少,合理选择增值税进项税额转出金额确认方法或根据业务内容几种方法组合使用,有助于企业减少损失,防范财务风险和税务风险,提升企业全面风险的管控能力,确保企业资金和资产的安全。○