

延期付款取得固定资产并延期取得增值税发票的会计处理

荣树新

(湖南工程职业技术学院 长沙 410151)

【摘要】本文以增值税法为基础,就一般纳税人延期付款取得固定资产并延期取得增值税专用发票的会计处理进行探讨。认为应增设“待抵扣进项税额”一级科目,以准确反映企业资产、负债以及各期损益,并详细说明了每次延期付款取得增值税专用发票及最后一次付款取得全额增值税专用发票的会计处理。

【关键词】增值税 一般纳税人 延期付款 固定资产

按照《企业会计准则第4号——固定资产》的规定,取得固定资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,固定资产成本以取得价款的现值为基础确定。然而该规定并没有考虑固定资产进项税额抵扣问题。根据现行增值税法,自2009年1月1日起,一般纳税人取得除房屋、建筑物、小轿车、摩托车、游艇以外的固定资产,用于增值税应税项目的,进项税额可以抵扣。延期付款方式下取得固定资产时即取得增值税专用发票的会计处理,已有专家探讨。实务中存在固定资产销售方出于推迟纳税等目的,而在每次收款时或最后一次结清款项时才开具增值税专用发票的情形,相应地,购买方取得发票的时间就会延迟,对此会计处理尚无人论述。本文对每次延期付款时取得增值税专用发票和最后一次付款时取得全额增值税专用发票的会计处理进行探讨。

一、每次延期付款时取得增值税专用发票

在这种情况下,由于每次付款时均能取得增值税专用发票,因此计算固定资产入账价值时,应先将未来的每次付款额进行价税分离,计算每次支付的不含税价,再计算其现值之和,以此作为固定资产的入账价值。按现行增值税法,一般纳税人购置工业品,取得合规的增值税专用发票,进项税额才能抵扣。因此在延期付款取得固定资产并延期取得增值税专用发票情况下,应增设“待抵扣进项税额”一级科目(过渡性科目,期末余额列示在资产负债表“其他流动资产”项目),核算未来支付的增值税进项税额的现值或现值和及其转销情况。

在取得固定资产时,根据未来支付的不含税价现值之和,借记“固定资产”科目;按未来支付的增值税进项税额的现值和,借记“待抵扣进项税额”科目;按应支付的金额,贷记“长期应付款”科目;按其差额,借记“未确认融资费用”科目。后续摊销未确认融资费用时,其摊销额按“长期应付款”与“未确认融资费用”余额之差,与折现率之积确定。付款并取得增值税专用发票时,转销相应的待抵扣进项税额,即按发票上标明的增值税,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按“待抵扣进项税额”科目余额与折现率之积,贷记“财务费用”

科目,按其差额,贷记“待抵扣进项税额”科目。

例1:甲公司为增值税一般纳税人,增值税税率为17%。2009年1月1日,从乙公司购入不需安装的A机器作为固定资产使用,该机器已运达验收。购货合同约定:含税售价1170万元。价税款分三期支付:2009年12月31日支付585万元,2010年12月31日支付351万元,2011年12月31日支付234万元。假设每次付款时,取得相应金额的增值税专用发票。折现率为6%。

有关账务处理如下(单位:万元):

(1)2009年1月1日取得固定资产。对每次付款额进行价税分离,按未来支付(不含税)价款现值求和: $585 \div (1+17\%) \div (1+6\%) + 351 \div (1+17\%) \div (1+6\%)^2 + 234 \div (1+17\%) \div (1+6\%)^3 = 906.62$ (万元);按未来支付增值税的现值求和: $85 \div (1+6\%) + 51 \div (1+6\%)^2 + 34 \div (1+6\%)^3 = 154.13$ (万元)。会计分录为:

借:固定资产	906.62
待抵扣进项税额	154.13
未确认融资费用	109.25
贷:长期应付款	1170

登记“未确认融资费用”科目,借方余额为109.25;登记“待抵扣进项税额”科目,借方余额为154.13;登记“长期应付款”科目,贷方余额为1170。

(2)2009年12月31日,摊销未确认融资费用63.65万元 $[(1170-109.25) \times 6\%]$ 。会计分录为:

借:财务费用	63.65
贷:未确认融资费用	63.65

支付长期应付款585万元。会计分录为:

借:长期应付款	585
贷:银行存款	585

取得85万元的增值税专用发票。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)	85
贷:待抵扣进项税额	75.75
财务费用	9.25

登记“未确认融资费用”科目,借方余额为 45.6;登记“待抵扣进项税额”科目,借方余额为 78.38;登记“长期应付款”科目,贷方余额为 585。

(3)2010 年 12 月 31 日,摊销未确认融资费用 32.36 万元 $[(585-45.6) \times 6\%]$ 。会计分录为:

借:财务费用 32.36
贷:未确认融资费用 32.36

支付长期应付款 351 万元。会计分录为:

借:长期应付款 351
贷:银行存款 351

取得 51 万元的增值税专用发票。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额) 51
贷:待抵扣进项税额 46.3
财务费用 4.7

登记“未确认融资费用”科目,借方余额为 13.24;登记“待抵扣进项税额”科目,借方余额为 32.08;登记“长期应付款”科目,贷方余额为 234。

(4)2011 年 12 月 31 日,最后一期摊销未确认融资费用。会计分录为:

借:财务费用 13.24
贷:未确认融资费用 13.24

支付长期应付款 234 万元。会计分录为:

借:长期应付款 234
贷:银行存款 234

取得 34 万元的增值税专用发票。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额) 34
贷:待抵扣进项税额 32.08
财务费用 1.92

二、最后一次付款时取得全额增值税专用发票

在最后一次付款时取得全额增值税专用发票的情况下,取得固定资产时应先计算出未来支付增值税的现值,借记“待抵扣进项税额”科目;再按未来各期付款的现值之和,与未来支付增值税的现值的差额,借记“固定资产”科目;按应支付的金额,贷记“长期应付款”科目;按其差额,借记“未确认融资费用”科目。后续摊销未确认融资费用时,其摊销额按“长期应付款”科目贷方余额与“未确认融资费用”科目借方余额差额,与折现率之积确定,贷记“未确认融资费用”科目;按“待抵扣进项税额”科目余额与折现率之积,借记“待抵扣进项税额”科目;按其差额,借记“财务费用”科目。

例 2:接例 1,假设 2011 年 12 月 31 日最后一次付款时取得的增值税专用发票标明:价款 1 000 万元,增值税 170 万元。其他条件不变。

有关账务处理如下(单位:万元):

(1)2009 年 1 月 1 日取得固定资产。未来支付增值税的现值: $170 \div (1+6\%)^3 = 142.74$ (万元);按未来支付价款现值求和: $585 \div (1+6\%) + 351 \div (1+6\%)^2 + 234 \div (1+6\%)^3 = 1 060.75$ (万元);固定资产入账价值: $1 060.75 - 142.74 = 918.01$ (万元)。会计分录为:

借:固定资产 918.01
待抵扣进项税额 142.74
未确认融资费用 109.25
贷:长期应付款 1 170

登记“待抵扣进项税额”科目,借方余额为 142.74;登记“未确认融资费用”科目,借方余额为 109.25;登记“长期应付款”科目,贷方余额为 1 170。

(2)2009 年 12 月 31 日摊销未确认融资费用。会计分录为:

借:财务费用 55.09
待抵扣进项税额 8.56

贷:未确认融资费用 63.65

支付长期应付款 585 万元。会计分录为:

借:长期应付款 585
贷:银行存款 585

登记“待抵扣进项税额”科目,借方余额为 151.3;登记“未确认融资费用”科目,借方余额为 45.6;登记“长期应付款”科目,贷方余额为 585。

(3)2010 年 12 月 31 日摊销未确认融资费用。会计分录为:

借:财务费用 23.28
待抵扣进项税额 9.08

贷:未确认融资费用 32.36

支付长期应付款 351 万元。会计分录为:

借:长期应付款 351
贷:银行存款 351

登记“待抵扣进项税额”科目,借方余额为 160.38;登记“未确认融资费用”科目,借方余额为 13.24;登记“长期应付款”科目,贷方余额为 234。

(4)2011 年 12 月 31 日,摊销未确认融资费用。会计分录为:

借:财务费用 3.62
待抵扣进项税额 9.62

贷:未确认融资费用 13.24

支付长期应付款 234 万元。会计分录为:

借:长期应付款 234
贷:银行存款 234

取得 170 万元的增值税专用发票。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额) 170
贷:待抵扣进项税额 170

三、小结

本文设计的会计处理方法有以下优点:一是增设“待抵扣进项税额”一级科目能准确反映企业资产、负债以及各期损益。二是“待抵扣进项税额”的余额列示在资产负债表“其他流动资产”项目,而不作为“应交税费”项目的抵减,体现谨慎性原则,且使纳税申报表与资产负债表“应交税费”项目金额一致。三是“长期应付款”科目核算内容包括增值税进项税额,与“应付账款”科目核算内容相对应,且与购销合同金额一致,利于对账。○