谫议会计核算中涉税难点问题

冷 琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】企业会计核算过程中经常会涉及税费问题,能否按照会计准则与税法的规定进行正确处理,不仅关系到会计信息的质量,也直接影响到税法的贯彻执行。本文针对目前会计核算中的几个涉税难点问题进行探讨。

【关键词】增值税 消费税 固定资产 进项税额

目前,我国没有将财务会计与税务会计明确区分,因此在财务会计核算过程中经常会遇到一些税费问题。这些问题的解决往往需要将会计准则与相关税法规定结合起来综合考虑,容易造成一些疑惑。本文以增值税一般纳税人、消费税纳税人为例,针对会计核算中的几个涉税难点问题进行探讨,提出自己观点。

一、生产型固定资产发生非正常损失时是否需要转出增值税?如果要转出,应以什么价值为基础?如果发生对外投资或捐赠,增值税应如何处理?

目前税法对这个问题并没有明确规定,但我们可以参照《增值税暂行条例》的相关规定解决:非正常损失的购进货物或相关的应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。这里的非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。2009 年我国生产型增值税向消费型增值税转型后,企业购入生产型固定资产的增值税可以列入进项税额抵扣,而一旦发生非正常损失则必须按损失当时的账面价值转出进项税额。如果企业有对外投资或捐赠行为则视同销售,按处置时生产型固定资产的公允价值计算销项税额。

下面通过例题具体说明:

例 1:企业为增值税一般纳税人,为生产新产品 2009 年 12 月购入不需安装的机器设备一台,价款 100 万元,增值税 17 万元,所有款项以银行存款支付。该设备预计使用年限 10 年,净残值为零,采用年限平均法计提折旧。2011 年 12 月由于车间失火,导致报废(不考虑残值)。

分析:

依照税法规定,增值税从生产型转为消费型后,一般纳税人购入机器设备时增值税可以抵扣,但如果发生非正常损失,则必须按损失当时的账面价值将相应的增值税转出。相关会计分录如下:

2009 年 12 月:借:固定资产 1 000 000,应交税费——应交增值税(进项税额)170 000;贷:银行存款 1 170 000。

2011 年 12 月:借:固定资产清理 800 000,累计折旧 200 000(1 000 000÷10×2);贷:固定资产 1 000 000。借:固定资产清理 136 000;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)136 000(800 000×17%)。借:营业外支出 936 000;贷:固定资产清理 936 000。

例 2:接例 1,假定 2011 年 12 月企业将该机器设备作为出资投资于甲公司,该机器设备评估确认的公允价值为 85 万元。

分析:

将机器设备作为出资投资于甲公司,按税法规定应作为视同销售处理,按评估确认的公允价值计算销项税额。相关会计分录如下:

2011 年 12 月:借:固定资产清理 800 000,累计折旧 200 000(1 000 000÷10×2);贷:固定资产 1 000 000。借:长期股权投资 994 500;贷:固定资产清理 850 000,应交税费——应交增值税(销项税额)144 500(850 000×17%)。借:固定资产清理 50 000;贷:营业外收入——处置非流动资产利得 50 000。

二、企业委托加工应税消费品时,受托方在向委托方交货时代收代缴的消费税应如何计算,委托方收回应税消费品后应如何处理?

按《消费税暂行条例》的规定,委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税。同类消费品的销售价格是指受托方当月销售的同类消费品的销售价格,如果当月同类消费品各期销售价格高低不同,应按销售数量加权平均计算。如果当月无销售或者当月未完结,应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计算纳税。如果没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)。

委托加工的应税消费品,受托方在交货时已代收代缴消费税,委托方收回后直接销售的,不再缴纳消费税,原代收代缴的消费税计入委托加工收回物资的成本;如果用于连续生产应税消费品,代收代缴的消费税记入“应交税费——应交消费税”科目的借方,按规定准予抵扣最终应税消费品销售时应交的消费税。这样的规定主要是为防止消费税的重复征收。

现通过一个例题说明如下:

例 3:某轮胎生产企业 2011 年 11 月受托为某汽车企业

加工一批轮胎,委托单位提供的原材料金额为 80 万元,收取委托单位不含增值税的加工费 15 万元,轮胎生产企业当地无加工轮胎的同类产品市场价格。假设汽车生产企业将加工好的轮胎收回后直接以 120 万元的价格出售。加工劳务增值税税率为 17%,轮胎消费税税率为 5%。加工费和相关税费以银行存款支付。

分析:

轮胎属于应税消费品,按现行《消费税暂行条例》的规定,轮胎生产企业在向委托方交付加工好的轮胎时要代收代缴消费税,而由于当地无同类消费品市场价格,应按组成计税价格计算应代收代缴的消费税。另外为避免重复征税,汽车生产企业将加工好的轮胎收回后直接出售,不再征收消费税,原受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本。委托方相关会计分录如下:

发出原材料时:借:委托加工物资 800 000;贷:原材料 800 000。

支付加工费和相关税费时:组成计税价格=(800 000+150 000)÷(1-5%)=1 000 000(元),应代收代缴消费税=1 000 000×5%=50 000(元)。借:委托加工物资 200 000(150 000+50 000),应交税费——应交增值税(进项税额)25 500;贷:银行存款 225 500。

收回后:借:原材料 1 000 000;贷:委托加工物资 1 000 000。借:银行存款 1 404 000;贷:其他业务收入 1 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)204 000。借:其他业务成本 1 000 000;贷:原材料 1 000 000。

例 4:接例 3,假设其他条件不变,汽车生产企业将加工好的轮胎收回后用于连续生产应税消费品。

分析:

按《消费税暂行条例》的规定,委托加工物资收回后如果用于连续生产应税消费品,加工环节原代收代缴的消费税按规定准予抵扣最终应税消费品销售时应交的消费税。则支付加工费和相关税费的会计分录如下:借:委托加工物资 150 000,应交税费——应交增值税(进项税额)25 500、——应交消费税 50 000;贷:银行存款 225 500。

三、商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返还收入,需不需要考虑增值税问题?应如何进行税务处理?

商业企业向供货方收取销售返还算是"潜规则",但现在很多商业企业对这部分收入采用现金方式进行暗箱操作,偷逃税款。按我国目前增值税法的规定,自 2004 年 7 月 1 日起,对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额。应冲减进项税额的计算公式为:当期应冲减进项税额=当期取得的返还资金÷(1+所购货物适用增值税税率)×所购货物适用增值税税率。并且规定商业企业向供货方收取的各种返还收入,一律不得开具增值税专用发票。商业企业进行账务处理时,将冲减的进项税额对应计入购货成本。

下面通过一个例题进行说明:

例 5:某超市与供货方约定,按每月销售额的 5%从供货方处获得现金返还,2011 年 11 月供货方销售额为 800 万元,其货物适用增值税税率为 17%。

分析:

按前述分析,商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返还收入,应按规定冲减当期增值税进项税额。相关会计分录如下:借:银行存款 400 000,应交税费——应交增值税(进项税额)58 120(8 000 000×5%÷1.17×17%);贷:库存商品 341 880。

四、在固定资产的后续支出中,如果涉及原材料的领用,要不要考虑将进项税额转出?

按现行会计准则的规定,固定资产的后续支出分为费用化的后续支出和资本化的后续支出两种。费用化的后续支出只是确保固定资产的正常工作状况,不导致固定资产性能的改变或未来经济利益的增加,计入当期损益,即"管理费用"或"销售费用"。因此,如果费用化的后续支出中有原材料的领用,如同管理部门或销售部门领用原材料一样,不需转出对应的增值税。而资本化的后续支出,如对固定资产的改扩建、更新改造等会延长固定资产的使用寿命,降低其产品成本或提高其产品产量,提高其创利能力,这部分支出应当资本化,计入固定资产成本。按目前消费型增值税法的相关规定,如果资本化的后续支出用于符合增值税抵扣条件的固定资产,如生产型机器设备、生产线等,领用的原材料不需转出进项税额,而如果原材料用于房屋建筑物等不能抵扣增值税的固定资产则必须转出进项税额。当然,若干年后全国营业税全面改征增值税后,则不存在此差异了。

下面通过例题具体说明:

例 6:某企业生产车间对现有一台生产用车床进行一次中修,修理中领用本企业原材料价值为 5 000 元,应支付维修人员工资 2 000 元。另外为延长厂房使用年限进行翻新改造,领用原材料价值 100 000 元,应支付人工成本 30 000 元,用银行存款支付其他费用 20 000 元。

分析:

生产用车床属于可抵扣的固定资产,修理支出属于费用化的后续支出,领用原材料无须转出增值税;而厂房属于非应税固定资产,其翻新改造支出属资本化的后续支出,领用原材料必须转出相应增值税。相关会计分录如下:

费用化后续支出:借:管理费用 7 000;贷:原材料 5 000,应付职工薪酬——工资 2 000。

资本化的后续支出:借:在建工程 167 000;贷:原材料 100 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出)17 000,应付职工薪酬——工资 30 000,银行存款 20 000。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2011

2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011