

doi:10.16055/j.issn.1672-058X.2015.0010.021

增值税转型后对企业固定资产的财务影响

王恬媛

(重庆工商大学 国际商学院,重庆 400067)

摘要:为配合国家 2009 年 1 月 1 日启动的增值税转型改革,贯彻执行新的消费型增值税制度,通过对企业固定资产财务处理实例分析,探讨了由生产型增值税转变为消费型增值税后,企业固定资产在外购、自行建造、接受投资、处置等方面账务处理的相应变化,指出增值税制度的完善,消除了重复征税,有利于促进企业设备的更新改造与技术升级,从而拉动内需,刺激资本的投资,有效地提升了企业的竞争力。

关键词:增值税转型;企业;固定资产;账务处理

中图分类号:F810.422 **文献标志码:**A **文章编号:**1672-058X(2015)10-0105-04

2009 年 1 月 1 日,全国开始启动新税制转型改革,即由原来的生产型增值税改为现行的消费型增值税,新税制不仅对企业固定资产的确认和计量产生了重大影响,而且对原有的财务处理方式也有所不同,有必要对此进行分类探讨。

1 外购固定资产

企业外购固定资产的成本,包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费^[1]等。而纳税人允许抵扣的固定资产进项税额,是指纳税人 2009 年 1 月 1 日以后实际发生,并取得 2009 年 1 月 1 日以后开具的增值税扣税凭证上注明的或者依据增值税扣税凭证计算的增值税税额^[2]。增值税转型后允许企业抵扣新购入设备所含的增值税,但房屋建筑物等不动产,不允许纳入增值税抵扣范畴,小汽车、摩托车和游艇也不纳入增值税改革范围,即企业购入以上固定资产,不允许抵扣其所含的增值税^[3],故外购固定资产有 2 种处理方式。

1.1 外购取得动产的账务处理

例 1 作为增值税一般纳税人甲企业,为扩大再生产,于 2009 年 2 月 2 日买入 1 台大型机械设备,增值税专用发票标明:机器价 200 万元,进项税额 34 万元,包装运杂费合计 3 万元,均由银行转账支付。2 月 11 日,开始安装,在安装过程中,支付工人工资 1 万元,并领用成本为 13 万元的原材料一批,其相应增值税进项税额为 2.21 万元。3 月 20 日,设备已安装完毕并交付使用。故甲企业的账务处理见表 1:

表 1 外购取得动产的账务处理

		科目名称	借方	贷方
		在建工程	203	
购入设备	应交税费——应交增值税(进项税额)		34	
		银行存款		237

收稿日期:2015-01-10;修回日期:2015-02-20.

作者简介:王恬媛(1994-),女,重庆市人,从事财务会计研究。

续表1

	科目名称	借方	贷方
	在建工程	1	
安装	应付职工薪酬——工资		1
	在建工程	13	
	原材料		13
交付	固定资产	217	
	在建工程		217

1.2 外购取得不动产的账务处理

例 2 为满足市场增长的需要,甲企业购置了乙企业价值 500 万元的厂房扩大生产,其账务处理见表 2:

表 2 外购取得不动产的账务处理

科目名称	借方	贷方
固定资产	500	
银行存款		500

2 自行建造固定资产

固定资产(自行建造)成本指在建工程达到预定可使用状态前发生的一切必要开支,即工程所用物资与人工成本、上缴的相关税费、应予资本化的借款费用、各种间接费用的分摊等。同样因新税法规定允许企业抵扣新购入设备所含的增值税,但房屋、建筑物等不动产不允许抵扣增值税进项税额,而应计入固定资产入账价值^[4],故增值税转型后,其资产有 2 种处理方式。

2.1 自行建造不动产的账务处理

例 3 2009 年 1 月 20 日,甲公司自行建造新车间。2 月 7 日购入价值 100 万元的建筑材料一批,增值税进项税额为 17 万元;2 月 28 日领用价值 30 万元的生产用原材料一批,未计提减值准备,购进时进项税额 5.1 万元;均由银行存款支付。2 月 28 日至 7 月 28 日,工程先后领用建筑材料 117 万元(含增值税进项税额)。工程建设期间相关劳务支出 2.8 万元(由辅助生产车间提供),产生工程人员职工薪酬 5.2 万元。7 月 28 日,工程达到预定可使用状态,并办理竣工决算手续。其账务处理见表 3:

2.2 自行建造动产的账务处理

例 4 接例 3,将甲企业准备建造的仓库改为一条生产线,其他条件不变。其账务处理见表 4:

表 3 自行建造不动产的账务处理

	科目名称	借方	贷方
购入建筑材料	工程物资	117	
	银行存款		117
	在建工程	35.1	
领用生产用原材料	原材料	30	
	应交税费——应交增值税(进项税额转出)		5.1
领用建筑材料	在建工程	117	
	工程物资		117
劳务支出	在建工程	2.8	
	生产成本——辅助生产成本		2.8
计提职工薪酬	在建工程	5.2	
	应付职工薪酬		5.2
工程完工	固定资产	160.1	
	在建工程		160.1

表 4 自行建造动产的账务处理

	科目名称	借方	贷方
购入建筑材料	工程物资	100	
	应交税费——应交增值税(进项税额)		17
	银行存款		117
领用生产用原材料	在建工程	30	
	原材料		30
领用建筑材料	在建工程	100	
	工程物资		100
劳务支出	在建工程	2.8	
	生产成本——辅助生产成本		2.8
计提职工薪酬	在建工程	5.2	
	应付职工薪酬		5.2
工程完工	固定资产	138	
	在建工程		138

3 固定资产的转入

企业在接受固定资产投资时,首先应办理固定资产的移交手续,然后按投资合同约定的价格对应加上应支付的相关税费,但合同约定价值不公允的除外。

例 5 甲企业原注册资本 50 万元,乙企业为占有甲企业注册资本 20% 的股份,投入机器设备一台,该机器设备原值 30 万元,已提折旧 10 万元,投资各方确认价值为 12.5 万元。甲企业原投资者接受投资并已将机器验收。其账务处理见表 5:

表 5 投资者转入的固定资产

会计科目	借方	贷方
固定资产	10.68	
应交税费——应交增值税 (进项税额)		1.82
实收资本		12.5

4 固定资产的处置

2009 年 1 月 1 日全国启用新税制,对一般纳税人销售自己使用过的固定资产增值税征收规定如下:

一般纳税人销售已经使用过的固定资产,且是 2009 年 1 月 1 日后所购,其增值税按照 17% 征收率征收。一般纳税人销售已经使用过的属于“不得从销项税中抵扣的进项税额”相关规定的固定资产,且是在 2008 年 12 月 31 日前所购,其增值税可按简易办法,即 4% 征收率减半征收。一般纳税人销售已经使用过的固定资产,以 2008 年 12 月 31 日是否划入扩大增值税抵扣范围为基准,若划入则按照适用税率征收增值税,反之按简易办法依 4% 征收率减半征收增值税。

通知所称已使用过的固定资产,是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产^[4]。固定资产处置指销售、转让、报废固定资产或对外投资、债务重组、非货币性的资产交换等。上述 5 种情况(表 1-表 5)的会计处理较为相似,现举例说明税制改革后固定资产出售的会计处理方式。

例 6 甲公司出售一批 2009 年 1 月 1 日前购入的原价为 50 万元的机器,已提折旧 34 万元,未计提减值准备。在机器处置中产生的 0.3 万元清理费由银行存款支付,且销售旧设备收入 10 万元。其账务处理见表 6:

例 7 接例 6,若将机器设备购入日期更改为 2009 年 1 月 1 日后,其账务处理变更见表 7:

表 6 增值税转型前购进固定资产处置

	会计科目	借方	贷方
固定资产 转入清理	固定资产清理	17	
	累计折旧	34	
	固定资产		50
发生清理费用	固定资产清理	0.3	
	银行存款		0.3
	银行存款	10	
收到出售机 器设备收入	固定资产清理		9.981
	应交税费——应交增值税 (销项税额)		0.019
结转固定 资产净损益	营业外支出——处置 非流动资产损失	6.319	
	固定资产清理		6.319

表 7 增值税转型后购进固定资产处置

	会计科目	借方	贷方
固定资产 转入清理	固定资产清理	17	
	累计折旧	34	
	固定资产		50
发生清理费用	固定资产清理	0.3	
	银行存款		0.3
	银行存款	10	
收到出售机 器设备收入	固定资产清理		8.547
	应交税费——应交增值税 (销项税额)		1.453
结转固定 资产净损益	营业外支出——处置 非流动资产损失	7.753	
	固定资产清理		7.753

综上所述,通过比较固定资产的账务处理,发现:取得与生产经营相关的各种机器、机械等设备及运输工具时的入账价值低于取得房屋、建筑等的入账价值,原因在于新税制在取得动产时,增值税不计入固定资产成本,进项税额单独核算,且还可抵扣销项税额。而在取得不动产时,因固定资产成本里计入了增值税税额,且最后以折旧的方式转入到当期损益中。但与其增值税转型前相比,固定资产入账价值减小,应交增值税进项税额增加,应交增值税减少,说明现行税制一方面消除了重复征税,有利于企业设备的更新改造、技术升级;另一方面又拉动了内需,刺激了资本的投资。总而言之,现行消费型增值税符合“我国转粗放式经营为集约化经营、大力发展高新技术产业”的产业政策,它启动了中国经济的新一轮增长。

参考文献:

- [1] 温丽萍. 增值税转型前后固定资产财务处理差异分析[J]. 中国石油大学胜利学院学报, 2010(1): 38-41
- [2] 财政部、国家税务总局. 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则[Z]. [2008] 3号
- [3] 财政部、国家税务总局. 关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知[Z]. [2008] 170号
- [4] 国税总局. 关于一般纳税人销售自己使用过的固定资产增值税有关问题的公告[Z]. [2012] 1号
- [5] 续冬梅. 增值税转型改革对企业固定资产财务处理的影响[J]. 财会研究, 2014(10): 38-41

The Accounting Treatment of Enterprise Fixed Assets After the Transformation of Value-added Tax

WANG Tian-yuan

(International Business School, Chongqing Technology and business University, Chongqing 400067, China)

Abstract: As the country launches the value-added tax reform on 1st January 2009, consumptive added value tax system is implemented. By the example analysis of enterprise fixed asset accounting treatment, this paper discusses after productive value-added tax transformation to consumptive value-added tax, the corresponding changes of enterprise fixed assets in accounting treatment such as outsourcing, self constructing, accepting investment and disposal, etc. It is pointed out that improving value-added tax system cancels double taxation, and is conducive to the update and reform of equipment of enterprises and technological upgrade to stimulate domestic demand and capital investment and to promote enterprise competitiveness.

Key words: value-added tax transform; enterprises; fixed assets; accounting treatment