

对一般纳税人 销售旧固定资产账务处理的完善设想

马琳 ■

2008年12月19日,财政部、国家税务总局发布了《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)(以下简称《通知》),该通知对一般纳税人销售自己使用过的固定资产的税务处理分别做了规定:一般纳税人销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税;2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税。对于《通知》中所规定的按照4%征收率减半征收增值税的会计及税务处理,目前实务界有两种会计处理方法。

一、固定资产清理案例分析

2005年12月15日,某企业购入一台设备,增值税票上注明价税合计860 000元(根据旧《增值税暂行条例》相关规定,购入的增值税进项税额计入设备成本)。由于技术更新,该企业需要采购更先进的设备,经董事会研究决定于2009年12月22日出售该设备,售价为582 000元。假定该设备折旧年限为10年,采用直线法折旧,不考虑净残值。由于该设备出售符合《通知》中所规定的销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,因此应按4%征收率减半征收增值税。相关增值税计算及两种会计处理方法如下:

方法(一):按增值税全额计提,即4%税率体现应交增值税,然后通过“应交税费——未交增值税”科目体现减半的增值税(销项税),并把减免的增值税作为补贴收入(新会计准则作为营业外收入中政府补助科目)。

(1) 固定资产清理时

4年累计计提折旧 $= (860\,000 \div 10) \times 4 = 344\,000$ (元),
2009年出售时应缴纳增值税 $= [582\,000 \div (1+4\%)] \times 4\% \times$

50% $= 11\,192.31$ (元)。

借:固定资产清理	516 000
累计折旧	344 000
贷:固定资产	860 000

(2) 收到价款时

借:银行存款	582 000
应交税费——未交增值税	11 192.31
贷:固定资产清理	559 615.38
应交税费——应交增值税(销项税)	22 384.62
营业外收入——政府补助收入	11 192.31

借:固定资产清理	43 615.38
贷:营业外收入——固定资产清理	43 615.38

方法(二):直接按照减半的增值税计提销售旧固定资产所应缴纳的增值税(销项税)。

(1) 固定资产清理时,会计处理同上。

(2) 收到价款时

借:银行存款	582 000
贷:固定资产清理	570 807.69
应交税费——应交增值税(销项税)	11 192.31
借:固定资产清理	54 807.69
贷:营业外收入——固定资产清理	43 615.38
营业外收入——政府补助收入	11 192.31

由上可知,上述两种会计处理方法区别在于:方法(一)是把减免的一半增值税作为补贴收入,另一半增值税作为企业清理旧的自己使用过的固定资产应缴纳的增值税,方法(二)则直接体现企业清理旧的自己使用过的固定资产应交的已减半的增值税。虽然两种会计处理方法计入营业外收入总额一致,但两种会计处理方法在实际工作中都遇到了如下困难:根据国家税务总局颁布的《关于调整增值税纳税申报有关事项的通知》(国税函[2008]1075号)相关规定,企业

清理旧的自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,应开具4%普通销售发票,在填写《增值税申报表附列资料(表一)》时,只能填写在第10栏4%征收率表中。但是该栏目数据属于简易征收办法征收增值税货物的销售额和应纳税额明细,在主表《增值税申报表(适用于增值税一般纳税人)》中,销售额反映在第5栏,该销售额所对应的增值税却反映在该表第21栏简易办法计算的应纳税额中。而企业财务账上是把简易办法计算的应纳税额同按适用税率征税货物及劳务销售额应纳销项税进行合计后,扣减进项税和进项税转出,得出当期应缴纳的增值税。

当企业当期期末应交增值税出现留抵税额时,如果采取方法(一)进行会计处理,虽然该会计处理方法比较完整地反映了企业经济活动真实过程,但在填报《增值税申报表》时,会出现增值税主表上的期末留抵税同企业财务账上的留抵额存在差额的情况,该差额为清理旧固定资产所应缴纳的增值税。同时,《增值税申报表》上还反映当期企业应交增值税,所应缴纳的增值税金额就是按简易办法销售额计算得出的应纳税额,而企业财务账上交增值税只出现留抵税额,致使企业财务账数据同《增值税申报表》纳税数据不一致。

方法(二)的会计处理虽然简单、直观地体现了清理旧固定资产所应缴纳的增值税,但是无法完整体现清理旧的固定资产所应享受的税收优惠。同时,在填报《增值税申报表》时也会出现困难:目前新增值税条例规定的增值税税率只有17%、13%、7%、4%和3%五种,《增值税纳税申报表附列资料(表一)》上并无2%税率一栏,如果按照方法(二)直接在“应交税费——应交增值税(销项税)”科目中按照减半的增值税计提增值税,会给财务人员带来填报时的困扰。

二、对固定资产清理账务处理的完善设想

笔者认为,企业清理旧的自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产时应采用第一种会计处理方法。因为任何财务会计分录都应完整地反映企业经营活动的来龙去脉,方法(一)完整体现了企业清理旧固定资产所应缴纳的增值税和应享受的税收优惠,同时也满足目前《增值税申报表》中税率填写要求。为了保证企业财务账上所反映的当期留抵税、应缴纳的增值税与《增值税申报表》的主表期末留抵税额、应缴纳的增值税数据保持一致,笔者认为,企业财务人员应把当期销售固定资产按照4%征收率征收的增值税转入“应交税费——未交增值税”明细科目,会计处理如下:

借:应交税费——应交增值税(销项税) 22 384.62
贷:应交税费——未交增值税 22 384.62

这样,当期企业财务账上当期留抵增值税、应交增值税——未交增值税数据就同主表《增值税申报表(适用于增值税一般纳税人)》数据保持了一致,解决了企业在增值税申报上所遇到的困难。

三、对《增值税申报表》项目设计改进的一点建议

企业销售旧固定资产经过上述会计处理,虽然保持了增值税申报资料同财务资料的数据一致,但是目前所使用的《增值税申报表》仍然存在一些不合理的地方。例如该表未把简易征收办法征税货物应纳销项税纳入按适用税率征税货物及劳务销售额应纳销项税中,这样使得企业所填报的《增值税申报表》和财务账上都反映企业当期有数额较大的留抵税时,《增值税申报表》却反映企业当期仍然要交纳增值税和按增值税计提的城市维护建设税和教育费附加。笔者建议,税务部门在设计《增值税申报表》时可考虑把简易征收办法征税货物应纳销项税纳入按适用税率征税货物及劳务销售额应纳销项税中,同时在《增值税申报表附列资料(表一)》增加优惠税率栏,让企业财务人员填写所享受的减免税。如果这样处理的话,前述案例中的会计分录可以做如下处理:

借:银行存款	582 000	
贷:固定资产清理	559 615.38	
应交税费——应交增值税(销项税)	22 384.62	
应交税费——应交增值税(销项税)	-11 192.31	
营业外收入——政府补助收入	11 192.31	
借:固定资产清理	43 615.38	
贷:营业外收入——固定资产清理	43 615.38	

(作者单位:江苏长青农化股份有限公司)

责任编辑 刘 忻

