

煤机装备以旧换新业务会计与 税务处理分析

宋家兴

以旧换新有利于扩大消费需求,提高能源资源利用效率,减少环境污染,促进节能减排和循环经济发展。2010年以来,在煤机装备领域也出现了以旧换新业务。作为一种新型业务形式,煤机装备以旧换新在会计核算和税收处理上有自己的特点。本文拟对煤机装备以旧换新业务的特点及会计与税务处理进行分析。

一、煤机装备以旧换新业务的特点

煤机装备是煤炭生产企业在矿井建设、煤炭开采过程中使用的专用机械或机电一体化设备。煤机装备具有诸多特点:一是部分设备需要根据不同煤矿地质条件和使用工矿进行专门设计,属于专用设备;二是单台(套)价值比较高,从百万元到数千万元不等;三是使用寿命短,煤矿井下工作环境恶劣,煤炭、矸石和岩石硬度高,对设备磨损大,设备一般5~7年就需要更新。煤机装备以旧换新,一般是煤炭生产企业用低功率、低生产能力的旧设备向煤机制造企业更换更高功率、更大生产能力的设备,以提高生产效率。回收的煤机装备有的使用时间比较短,还有比较高的修复价值,有的则因使用时间比较长或强度大,价值已经很低。对此,煤机制造企业需要组织评估小组,对回收的煤机装备逐台进行评估,分别情况处理:满足整机修复条件的,采用再制造技术或者大修的方式进行整机修复,修复后的装备可以再销售,或者用于租赁等;不能满足整机修复,但是部分部件完好,部件性能满足设计要求的,可以把这些部件拆解下来,作为备件使用;对于不具有整机修复或部件拆解条件的,作为废旧物资处理。

二、煤机装备以旧换新业务的会计处理

对于以旧换新业务的会计处理,《企业会计准则(2006)》没有明确规定,在实务中也有不同的处理方法。笔者认为,按照《企业会计准则(2006)》的要求,会计信息应该具有相

关性,并且按照实质重于形式的原则进行会计处理。在以旧换新销售业务中,新商品的销售以旧商品的购回为前提,销售旧商品的目的是购买新商品,因此新商品的销售与旧商品的购回有一一对应关系,如果将销售新商品和购回旧商品作为完全不相干的两项业务进行核算,分别进行账务处理,将不能反映以旧换新业务的经济实质,会计信息不能为经营决策提供正确信息。例如,某电视机制造企业以200元购回一台旧电视机,以180元的价格出售给拆解企业,同时以3000元的价格销售一台新电视机,成本2600元,假定不考虑税金因素。该企业采用不同的会计处理方式,对会计报表的影响是不同的。(1)购回旧电视机作为存货,当期不处理。报表反映该企业存货增加200元,提取存货跌价准备20元,实现主营业务收入3000元,主营业务成本2600元。这种处理方式下,报表数据没有反映销售新商品和购回旧商品之间的关系,不符合相关性原则和实质重于形式原则的要求。(2)购回旧电视机作为存货,再作为其他业务对外销售。报表反映该企业实现主营业务收入3000元,主营业务成本2600元,其他业务收入180元,其他业务成本200元。就经营业务而言,为了鼓励用户以旧换新,制造企业多会支付高于旧商品价值的购买价款,如果作为其他业务核算,将出现其他业务持续亏损的情况。同时,报表数据也没有反映销售新商品和购回旧商品之间的关系。(3)购回旧电视机成本作为营业费用,处置收益冲减营业费用。报表反映该企业实现主营业务收入3000元,主营业务成本2600元,营业费用20元。这种处理方式反映了该企业业务实质,当期实现1台新电视机的销售,为了实现这台新电视机的销售,该企业承担了20元的费用。(4)如果出现极端情况,购回的旧商品没有价值,或者其价值比运输成本和其他处置成本还低,从成本效益原则来说,只能直接作报废损失处理,在这种情况下,如果把购回旧商品作为报废核算,由管理费用列支,不便从报表信息的角度理解企业管理当局的行为。综上所述,笔者认为,第

三种处理方式是比较适当的,符合会计准则相关性原则和实质重于形式原则的要求,也避免了出现账外资产的情况。

根据前述内容,结合业务的特点,笔者认为煤机装备以旧换新业务的会计核算可以作如下处理。

1. 煤炭生产企业的会计核算

处置旧设备:

借: 固定资产清理

 累计折旧

 固定资产减值准备

贷: 固定资产

借: 其他应收款 / 银行存款

 贷: 固定资产清理

 应交税费——应交增值税(销项税额)

如果清理收入大于支出,则:

借: 固定资产清理

 贷: 营业外收入

如果清理支出大于收入,则:

借: 营业外支出

 贷: 固定资产清理

购买新设备:

借: 固定资产

 应交税费——应交增值税(进项税额)

 贷: 应付账款 / 银行存款

2. 煤机制造企业的会计核算

销售新设备:

借: 应收账款 / 银行存款

 贷: 主营业务收入

 应交税费——应交增值税(销项税额)

购回旧设备:

评估小组对购回旧设备进行评估:如果具备整机修复条件的,对整机进行价值评估;可以部件拆解的,对部件进行价值评估,不能利用的部件作废旧物资处理;整机没有利用价值的,直接作废旧物资处理。具体的评估方法可以采用与企业正常存货减值评估相同的方法,此不赘述。旧设备购回成本加上运费之和与评估价值和处置收入之和的差额计入营业费用,反映煤机制造企业为了实现新设备销售而承担的与销售有关的费用。

借: 银行存款(废旧物资处理收入)

 原材料(入库评估价值)

 营业费用(购回成本加上运输费用扣除入库评估价值和废旧物资处理收入)

 应交税费——应交增值税(进项税额)(如果有可以抵扣的进项税额)

贷: 银行存款 / 应付账款(购回旧设备价款及运费)

 应交税费——应交增值税(销项税额)(废旧物资处理税金)

可修复整机由生产部门领用投入修复过程后,按照正常生产成本归集进行核算,修复后整机再出售或作其他用途的,按照正常业务进行会计核算即可。入库部件如果进入生产环节,按照正常生产成本归集进行会计核算,如果作为备件销售,按照其他业务进行会计核算。

三、煤机装备以旧换新业务的税务处理

煤机装备以旧换新属于应纳增值税业务。按照国家税务总局的规定,以旧换新业务需要分别旧商品购回和新商品销售两个环节进行税务处理。

《国家税务总局关于增值税若干问题规定的通知》(国税发[1993]23号)规定,纳税人采取“以旧换新”方式销售应税产品的,计税依据为企业新商品的销售价格(不剔除旧商品的收购价)。”《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)规定,一般纳税人销售自己使用过的属于条例第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,按简易办法依4%征收率减半征收增值税。一般纳税人销售自己使用过的其他固定资产,按照《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》(财税[2008]170号)第四条的规定执行。财税[2008]170号文第四条规定,自2009年1月1日起,纳税人销售自己使用过的固定资产(以下简称已使用过的固定资产),应区分不同情形征收增值税:(1)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;(2)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……本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。

根据前述规定,煤机制造企业销售新产品时应以全价按照17%的税率交纳增值税,购回的旧设备需要根据煤炭生产企业完税情况分别处理:如果对方按照4%减半缴纳增值税,则煤机制造企业不得抵扣增值税进项税额;如果对方按照17%缴纳增值税,则煤机制造企业可以抵扣该进项税额。煤炭生产企业可以抵扣购进设备的增值税额,对于换出的旧设备,需要依据前述规定确定按照17%或4%减半缴纳增值税。■

(作者单位:天地科技股份有限公司)

责任编辑 武献杰