



查看版面大图

版面导航

- 学术交流
- 改革探索
- 工作研究
- 案例分析
- 审计园地
- 会计电算化
- 说法读规
- 考借鉴
- 一事一议
- 商榷意见
- 疑难解答
- 稿摘要
- 法规制度
- 会计考试

工作研究

- 完工百分比法在科技服务企业的应
- 试析营业税法中的明显漏洞
- 现金流量表编制列报的几点问题
- 突尼斯EPC总承包项目增值税退税管理实务
- 规范小企业代理记账之思考
- 对当前企业返利纳税筹划主流策略的异议
- 2012年投资性房地产准则执行情况分析
- 基于法理与会计主体视角的备用金核算建议
- 商场积分销售的财税处理
- “营改增”试点企业的进项税额转出
- 权益法下股权账面价值与享有被投资单位净资产份额恒等式例解
- 关于医院科研经费核算的建议
- 权益法中的顺逆流交易及其连续处理

“营改增”试点企业的进项税额转出

【作者】

彭新媛 梁文涛

【作者单位】

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

【摘要】

【摘要】2013年5月24日,财政部、国家税务总局联合下发《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号),对“营改增”在全国范围内开展试点的相关税收政策予以明确。本文结合案例,就试点行业进项税额转出的会计处理操作进行简要分析,以期为“营改增”试点相关纳税人提供参考和借鉴。

【关键词】营改增 进项税额转出 会计处理

当试点纳税人已抵扣进项税额的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务,发生《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》(财税[2013]37号附件1)规定不得抵扣进项税额的情形时,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减,借记有关资产、成本、费用、损失类等科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。笔者着重从以下四个方面对试点行业进项税额转出的会计处理进行解析。

一、购进货物改变用途时进项税额转出的会计处理

当企业购进的生产经营用货物日后被用于非应税项目、集体福利、个人消费时,应该将其相应的增值税额从“进项税额”中扣减,随同货物成本记入有关账户。

例1:北京美图文化传媒有限公司系“营改增”试点一般纳税人,2013年8月购进一批建筑材料,税率为17%,增值税专用发票上注明金额72万元,进项税额12.24万元;取得运输单位开来的增值税专用发票,税率为11%,注明金额2万元,税额0.22万元,价税合计2.22万元;支付保险费0.12万元、包装费0.48万元,款已支付,货物验收入库并已做相应会计处理。9月20日,公司从仓库领用上月购入的建筑材料的50%用于办公楼装修。请对美图文化传媒有限公司进行会计处理。

分析:全国推行“营改增”后,财税[2013]37号文件明确,纳税人接受交通运输业服务,除了取得铁路运输费用结算单据外,将统一按照增值税专用发票的票面税额抵扣进项税额。

因此,原材料的账面价值=720 000+20 000+1 200+4 800=746 000(元),进项税额转出=720 000×50%×17%+20 000×50%×11%=62 300(元)。

借:在建工程 435 300

贷:原材料 373 000(746 000×50%)

应交税费——应交增值税(进项税额转出) 62 300

例2:上海新锐广告创意有限公司系“营改增”试点一般纳税人,2013年9月购入40套时装用于商业演出,增值税专用发票上注明金额20万元,进项税额3.4元,款已支付,货物已验收入库并已做相应会计处理。10月15日从仓库中领用上月购入的时装20套作为福利发放给职工。请对新锐广告创意有限公司进行会计处理。

分析:公司将上月购入的时装作为职工福利发放,应确认为应付职工薪酬。

借:管理费用 117 000(234 000×50%)

贷:应付职工薪酬 117 000

给职工实际发放时,应转出的进项税额=100 000×17%=17 000(元)

借:应付职工薪酬 117 000

贷:原材料 100 000

应交税费——应交增值税(进项税额转出) 17 000

二、用于兼营简易计税方法计税项目、免税项目、非增值税应税劳务时进项税额转出

的会计处理

如果纳税人生产的货物或提供的应税劳务全部是免税项目，则其购进货物或接受劳务的进项税额不能抵扣，全额计入相应的成本或费用科目，不存在进项税额转出的会计处理问题。

如果企业购进的货物或接受的劳务既用于应税项目，又用于兼营简易计税方法计税项目、免税项目或非增值税应税劳务项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+非增值税应税劳务营业额+免征增值税项目销售额）÷（当期全部销售额+当期全部营业额）。

例3：武汉中通物流有限公司系“营改增”试点一般纳税人，具有国内快递业务经营许可证资质。2013年10月共取得运输业务收入100万元，货运代理收入30万元，装卸收入10万元，仓储收入20万元，包装物销售收入2万元，均为不含税收入，快递收入40万元；当月燃料和润料消耗80万元（不含税），取得增值税专用发票注明的税额13.6万元；当月支付仓储设备修理费10万元（不含税），取得增值税专用发票注明的税额1.7万元。请对中通物流有限公司进行会计处理。

分析：根据财税〔2013〕37号文附件1中对应税服务范围的注释，快递业务属于营业税“邮电通信业”税目范围，不属于本次“营改增”试点范围。据此，当月不得抵扣的进项税额=136 000×〔400 000÷（1 000 000+300 000+100 000+200 000+20 000+400 000）〕=26 930.69（元）。

借：主营业务成本——快递成本 26 930.69

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

26 930.69

三、非正常损失货物及相关的加工修理修配劳务和交通运输业服务进项税额转出的会计处理

由于纳税人当初购进货物支付的增值税额已作为“进项税额”抵扣，因此货物发生非正常损失时，应将进项税额转出，由试点纳税人负担该项税负。进项税额转出时，要将货物及构成货物价值的应税劳务的进项税额分别转出，否则只能按照货物的实际成本（实际成本=进价+运价+保险费+其他杂费）计算进项税额的转出数，这样纳税人将多转出进项税额，导致税收损失。另需提醒试点纳税人注意的是，非正常损失的货物和转出的进项税额经其企业所得税主管税务机关审定准许后，可作为财产损失在计算应纳税额所得额时扣除。

例4：天津新华物流有限公司系试点增值税一般纳税人，2013年9月26日其仓库被盗，经资产处和审计处审核，损失包装材料账面价值10万元，这批包装材料运输费用率为5%，其他费用率为2%。请对新华物流有限公司进行会计处理。

分析：新华物流有限公司应将损失包装材料及相关运输服务的进项税额分别转出，损失包装材料应转出进项税额=100 000×（1-5%-2%）×17%=15 810（元），运输费用应转出进项税额=100 000×5%×11%=550（元）。

借：待处理财产损溢 116 360

贷：周转材料 100 000

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

16 360（15 810+550）

如果这批包装材料的购进价格和所含应税劳务的价值，因找不到相关发票而无法确定，则按照这批包装材料的账面实际成本办理进项税额转出。应转出进项税额=100 000×17%=17 000（元），编制会计分录如下：

借：待处理财产损溢 117 000

贷：周转材料 100 000

应交税费——应交增值税（进项税额转出） 17 000

四、非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物、加工修理修配劳务或交通运输业服务进项税额转出的会计处理

在产品、产成品的实际成本主要由材料费、人工费、折旧费、制造费构成，其中人工费和折旧费是没有进项税额抵扣的。如果按照在产品或产成品的实际成本据以计算进项税额转出，纳税人势必多转出进项税额。因此，非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务或者交通运输业服务进项税额转出，关键在于纳税人的会计信息系统能够提供在产品、产成品所耗用的购进货物、加工修理修配劳务或者交通运输业服务的价值，以及相应的原始凭证。

通过与主管税务机关洽商，也可根据材料费所占产品成本的比率，按照下列公式办理进项税额的转出：进项税额转出=在产品或产成品的实际成本×材料费比率×适用税率。式中，材料费比率=（在产品或产成品的实际成本-人工成本-折旧费用）÷在产品或产成品的实际成本。

例5：厦门精功新材料技术有限公司系试点增值税一般纳税人，2013年10月由于仓库倒塌损毁一批产品，已知损失产品账面价值为10万元，当期总的生产成本40万元，其中耗用外购材料、低值易耗品等价值为30万元（运输费用率为10%）。外购货物均

适用17%的增值税税率，运输费增值税税率为11%，请对精工新材料技术有限公司进行会计处理。

分析：纳税人将非正常损失的在产品、产成品办理进项税额转出时，将在产品、产成品实际成本和转出的进项税额合计，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“生产成本”或“产成品”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

损失产品成本中所耗外购货物的价值（含运费）=100 000×（300 000÷400 000）=75 000（元），损失外购货物应转出进项税额=75 000×（1-10%）×17%=11 475（元），运输费用应转出进项税额=75 000×10%×11%=825（元）。

借：待处理财产损溢 87 300

 贷：产成品 75 000

 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 12 300

最后需要提醒试点纳税人注意的是，进项税额转出与视同销售确认销项税额，从当期应纳增值税额的计算结果来看两者无差异，但它们毕竟是性质不同的涉税事项，对应纳税额、会计记录和信息披露有着不同的影响。实务中，纳税人应当明确“营改增”试点相关税收政策，准确把握进项税额转出与视同销售的区别，正确处理进项税额的转出事项。

【注】本文系2013年山东省软科学研究计划资助项目“营业税改征增值税后的相关企业税收政策应用研究”（项目编号：2013RKA07010）的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部，国家税务总局.关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知.财税〔2013〕37号, 2013-05-24
2. 艾华，王震.营业税改征增值税试点政策与实务处理.北京：中国税务出版社，2012
3. 荣树新.“营改增”试点地区一般纳税人进项税额转出的计算.财会月刊，2013；7



下一篇

返回本期

返回标题