

# “营改增”后高校会计处理分析

帅振威

(北京大学财务部 北京 100871)

**【摘要】**“营改增”之后,超过一般纳税人认定标准的高校不能再简单地根据事业单位的身份认定为小规模纳税人,账务处理变得复杂了。本文以一般纳税人为例,分析了高校营改增后的涉税业务会计处理,同时指出了城建税和教育费附加如何在不同会计主体之间分配的账务处理方法,以供参考。

**【关键词】**营改增 一般纳税人 会计处理 城建税 教育费附加

根据《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)要求,自2013年8月1日起,在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营改增试点。自此,全国范围内高校都要纳入营改增的试点。2013年12月12日财政部、国家税务总局又下发了《财政部国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)对增值税小规模纳税人资格适用条件进行了重新界定,规定“应税服务年销售额超过规定标准但不经常提供应税服务的单位和个人工商户可选择按照小规模纳税人纳税”,根据这一规定,超过一般纳税人认定标准的高校不能再简单地根据事业单位的身份认定为小规模纳税人,而一般纳税人在账务处理上较繁琐,与高校日常的会计处理差别较大,容易给会计人员带来困惑。本文结合案例分析“营改增”后高校涉税业务的增值税会计处理问题。

## 一、高校涉税业务的账务处理

1. 购进商品或者接受加工修理修配劳务和应税服务的账务处理。根据价税分离的原则,购进商品或者接受加工修理修配劳务和应税服务应以对方提供的增值税专用发票为依据,根据发票上注明的价款借记“科研事业支出——X课题”,根据发票上注明的增值税额借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”,根据发票上的价税合计金额贷记“银行存款”等。

一般情况下,高校下列日常项目的进项税额可以从销项税额中抵扣:①从销售方或提供方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。②从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

例1:北京Q高校在此次营改增中认定为增值税一般纳税人,适用税率为6%。6月份,Q高校资源学院接受某石

油公司委托进行一项技术开发工作(简称A课题),根据工作需要购买一项专用设备,取得的增值税专用发票上注明的设备价款100万元,增值税额17万元,款项已支付。

账务处理如下:借:科研事业支出——A课题 100,应交税费——应交增值税(进项税额)17;贷:银行存款 117。

2. 提供应税服务的账务处理。根据《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)规定,一般纳税人提供应税服务适用一般计税方法计税,按照销售额和增值税税率计算销项税额,计算公式为:销项税额=销售额×税率。

高校利用其在学科和人才方面的优势,积聚着巨大的科学技术潜力,在高科技研发和科技成果转化方面起着重要的作用,研发和技术服务是高校重要的应税服务。高校研发和技术服务的合同金额都为含税金额,首先要进行价税分离转换,换算成不含税销售额,再根据税率计算销项税额,根据取得的款项借记“银行存款”,根据不含税销售额贷记“科研事业收入——X课题”,根据计算的销项税额贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”。

例2:7月份Q高校化学学院接受一家电子科技集团的委托,承担一项高迁移率有机半导体的研究,该研究属于新材料、新工艺的技术研发,合同金额530万元,开具了增值税专用发票,财务部门为该笔经费设置了一个账号B(简称B课题)。

由于增值税是价外税,而合同金额采用合并定价的方法,是含税金额,要先进行价税分离换算,换算成不含税销售额,再按照不含税销售额与增值税税率之间的乘积确认销项税额。不含税销售额=530÷(1+6%)=500(万元),销项税额=500×6%=30(万元)。

账务处理如下:借:银行存款 530;贷:科研事业收入

——B课题500,应交税费——应交增值税(销项税额)30。

3. 高校提供应税服务取得的免征增值税收入的账务处理。提供应税服务取得按税法规定的免征增值税收入时,按照取得的收入金额,借记“银行存款”等科目,贷记“科研事业收入——X课题”。

例3:6月份,Q高校取得一项经省级科技主管部门认定的并在税务机关备案登记的技术开发收入,合同金额为600万元,款项已存银行。

账务处理如下:借:银行存款600;贷:科研事业收入600。

4. 初次购买增值税税控系统专用设备的账务处理。按照税法规定,增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备的费用及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减,在购买时根据设备金额,借记“行政管理支出”,贷记“银行存款”,根据允许在增值税应纳税额中全额抵减的金额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”,贷记“行政管理支出”。

例4:6月份,Q高校认定为增值税一般纳税人后首次购入增值税税控系统专用设备,支付价款720元,同时支付当年增值税税控系统专用设备技术维护费330元。两项合计抵减当月增值税应纳税额1050元。

账务处理如下:借:行政管理支出——税控系统0.072、——技术维护费0.033;贷:银行存款0.105。借:应交税费——应交增值税(减免税款)0.105;贷:行政管理支出0.105。

5. 月末账务处理。会计期末,企业将欠交或多交的增值税从“应交税费——应交增值税”账户转入“应交税费——未交增值税”账户。本月应交未交的增值税,借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”,贷记“应交税费——未交增值税”;本月多交的增值税,借记“应交税费——未交增值税”,贷记“应交税费——应交增值税(转出多交增值税)”。当月缴纳当期增值税时,借记“应交税费——应交增值税(已交税金)”,贷记“银行存款”。当月缴纳上月应交未交的增值税时,借记“应交税费——未交增值税”,贷记“银行存款”。

为了更加清晰明了地理解“应交增值税”月末结转的核算原则,本文将T型账户引入上述的账务处理。假设月末“应交增值税”账户情况如下:

应交税费——应交增值税	
进项税额 B	销项税额 A
减免税款 C	转出多交增值税 D-G
已交税金 D	

定义:G=A-B-C H=A-B-C-D=G-D

如果G<0,表示本期进项税额尚未抵扣完,应继续留在“应交增值税”账户,不做处理,留待下期继续抵扣。本

期已交税金全部为多交,需要将“已交税金”全部转出,则有:借:应交税费——未交增值税D;贷:应交税费——应交增值税(已交税金)D。

如果G>H>0,表示本月应交增值税金额为G,本月已经预缴了D,下月还应再交H,需要将应交未交的增值税转出,则有:借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)H;贷:应交税费——未交增值税H。

如果G>0>H,表示本月应交增值税金额为G,本月已经预交了D,其中多交的金额为D-G,即H的绝对值,多交的金额下个月不用再交,应从“应交增值税”账户贷方转出,则有:借:应交税费——未交增值税D-G;贷:应交税费——应交增值税(转出多交增值税)D-G。

例5:沿用上述案例,由于Q高校6月份没有其他增值税应税项目,所以6月份没有纳税义务产生,6月份产生的17万元进项税额可以结转到7月份继续抵扣。7月份应纳税额=销项税额-进项税额=30-17-0.105=12.895万元。账务处理如下:借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)12.895;贷:应交税费——未交增值税12.895。

假设7月份已经预缴了10万元税金,月末账务处理如下:借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)2.895;贷:应交税费——未交增值税2.895。

假设7月份预缴了20万元税,月末账务处理如下:借:应交税费——未交增值税7.105;贷:应交税费——应交增值税(转出多交增值税)7.105。

用T型账户把应交增值税月末结转的账务处理总结如下:

6月份,应交增值税为借方余额,留待下期继续抵扣。

应交税费——应交增值税	
进项税额 17	
期末余额 17	

7月份,应交增值税全部转入未交增值税,应交增值税账户余额为零。

预缴10万元税款的T型账户为:

应交税费——应交增值税		
进项税额 17	销项税额 30	
减免税款 0.105		
已交税款 10		
转出未交增值税 2.895		
	期末余额 0	

预缴20万元税款的T型账户为:

应交税费——应交增值税		
进项税额 17	销项税额 30	
减免税款 0.105	转出多交增值税 7.105	
已交税款 20		
	期末余额 0	

## 二、城建税、教育费附加、地方教育费附加在不同课题间分配的账务处理

城建税、教育费附加和地方教育费附加,以纳税人实际缴纳的增值税税额为计税依据,适用税率(征收率)分别为7%、3%和2%(北京市地方教育费附加征收率为2%),尽管不属于价内税,但要记入项目支出,由该课题承担税负,又具有价内税的特点。假设高校只有一个课题,城建税等由该课题承担,但更多的情况是高校特别是综合性大学会同时承担多个科研课题。由于会计主体和纳税主体的不一致,城建税、教育费附加和地方教育费附加需要在不同课题间合理分配,公平负担。

假设高校只有两个课题缴纳增值税,记为A和B,当月A发生了一笔进项税额,B发生了一笔销项税额。

定义: $X_B$ :B课题的销项税额; $J_A$ :A课题的进项税额; $F$ :城建税、教育费附加和地方教育费附加之和

$$F=(X_B-J_A) \times (7\%+3\%+2\%)=12\%X_B-12\%J_A$$

由这个公式我们可以把每个课题对城建税、教育费附加和地方教育费附加的分担分配到每笔业务的处理上,当取得进项税额时,借记“应交税费——应交城建税(教育费附加和地方教育费附加)”,贷记“科研支出——X课题”,或者用红字登记,做相反分录。当发生销项税额时,借记“科研支出——X课题”,贷记“应交税费——应交城建税(教育费附加和地方教育费附加)”。

假设当月发生多笔业务,记为N( $N \geq 1$ )。

定义: $X_{B1}$ 、 $X_{B2}$ 、 $X_{B3}$ ... $X_{BN}$ :B课题的N笔销项税额; $J_{A1}$   $J_{A2}$   $J_{A3}$ ... $J_{AN}$ :A课题的N笔进项税额。

$$F=[(X_{B1}+X_{B2}+X_{B3}+\dots+X_{BN})-(J_{A1}+J_{A2}+J_{A3}+\dots+J_{AN})] \times (7\%+3\%+2\%)$$

$$=12\%(X_{B1}+X_{B2}+X_{B3}+\dots+X_{BN})-12\%(J_{A1}+J_{A2}+J_{A3}+\dots+J_{AN})$$

由这个公式,当两个课题发生多笔业务时仍可以按照上面的方法进行处理。如果当月发生多个课题多笔业务,仍可以此类推。当发生进行税额时,借记“应交税费”,表示由于取得了可以抵扣的进项税额而降低了增值税应纳税额,从而降低了以增值税为计税依据的城建税、教育费附加和贷方教育费附加。即便当月该课题并未发生销项税额也要借记“应交税费——应交城建税(教育费附加和地方教育费附加)”,贷记“科研支出——X课题”,表示由于该课题取得了可以抵扣的进项税额而降低了由该课题分担的以本期增值税应纳税额为计税依据的城建税、教育费附加和地方教育费附加。

例6:沿用例1、例2,分别处理当月产生的城建税、教育费附加和地方教育费附加。

6月份,A课题由于产生进项税额而降低的由该课题负担的城建税、教育费附加和地方教育费附加分别为:

$17 \times 7\% = 1.19$ ;  $17 \times 3\% = 0.51$ ;  $17 \times 2\% = 0.34$ 。账务处理如下:  
借:应交税费——应交城建税 1.19、——应交教育费附加 0.51、——应交地方教育费附加 0.34;贷:科研事业支出——A课题 2.04。

6月末,城建税、教育费附加和地方教育费附加账户为借方余额,表示本月没有产生纳税义务,借方余额表示尚未抵扣留待下个纳税时期抵扣的应纳税额,A课题由于产生进项税额而降低了由该课题负担的城建税等减少支出 2.04 万元。

7月份,B课题由于销项税额而产生城建税、教育费附加和地方教育费附加分别为: $30 \times 7\% = 2.1$ ;  $30 \times 3\% = 0.9$ ;  $30 \times 2\% = 0.6$ 。由于购买税款系统专用设备抵减应纳税额而抵减的城建税、教育费附加和地方教育费附加分别为  $0.105 \times 7\% = 0.00735$ ;  $0.105 \times 3\% = 0.00315$ ;  $0.105 \times 2\% = 0.0021$ 。

账务处理如下:借:科研事业支出——B课题 3.6;贷:应交税费——应交城建税 2.1、——应交教育费附加 0.9、——应交地方教育费附加 0.6。借:应交税费——应交城建税 0.00735、——应交教育费附加 0.00315、——应交地方教育费附加 0.0021;贷:行政管理支出 0.0126。

7月末,应交城建税、教育费附加和地方教育费附加账户为贷方余额,表示本月应交未交的税费,金额分别为 0.90265、0.38685、0.2579 万元。这样,城建税、教育费附加和地方教育费附加在不同课题间进行了分配。

## 三、结语

高校增值税业务的科目设置和账务处理一般都有章可循。在税制方面,税率、计税方法等都与现行增值税制度相一致;在会计处理方面,与现行应税服务的会计处理相一致,难点是月末结转,会计人员可以通过T型账户的办法来理解税金的多缴、未缴、欠税、留抵、缴纳的核算。城建税和教育费附加在不同会计主体(课题)负担比例对高校来讲是个需要解决的问题。

随着科研活动的进行,各个课题所负担的增值税在不同的纳税周期动态地降低,导致以其为计税依据的城建税等不可能一次性计提。按照本文提出的方法,在每次发生进项税额和销项税额时都分别登记,月末各课题的支出即为该课题的税负,城建税和教育费附加明细科目本月余额即为当月应交的城建税和教育费附加,较好地解决了上述问题。

## 主要参考文献

1. 葛家澍. 葛家澍会计文集. 上海:立信会计出版社, 2010
2. 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, 2013-5-24