

# “营改增”对企业会计核算与税务处理的影响

唐 贞

(广西公立会计师事务所有限公司 广西桂林 541004)

**【摘要】**随着“营改增”税制改革逐步推进,企业税务环境、法律环境不断发生着变化,企业在会计核算及处理时必须关注税务、法律环境对日常会计核算与税务处理的影响,并及时作出调整。本文根据财税[2013]37号文件的规定结合税务环境的变动,对“营改增”造成原增值税纳税人在会计核算和税务处理上的差异进行比较、归纳,以此为增值税一般纳税人规范会计核算、避免不必要的税负增加,降低纳税风险提供借鉴。

**【关键词】**营改增 会计核算 税务处理

不少增值税纳税人对“营改增”有一个认识上的误区,认为“营改增”主要是针对原营业税纳税人,对原增值税纳税人影响不大,只要按原有的方法处理经济业务,就能很好应对新的税务环境。这种观点过于片面,如果原增值税纳税人是小规模纳税人,而且业务单一,不存在任何混合销售、兼营非应税劳务行为,客户主要是不需要增值税专用发票的群体,那么这一观点成立。除此以外,无论是“营改增”引起的税务环境变化,还是“营改增”过程中不断完善的政策、规定,都会对原增值税纳税人的会计核算、税务处理产生影响。若企业仍按老思路在新环境下处理业务,可能会为企业造成不必要的税收负担。

## 一、税务环境对原增值税纳税人的影响

“营改增”税制改革分步、有序的推进,造成企业外围的税务环境不断变化。税务环境的变化对原增值税纳税人的会计核算与税务处理的影响主要体现在两个方面。

1. 原增值税纳税人混合销售行为的会计核算与税务处理。营业税改增值税使部分原营业税的应税劳务成为了增值税的征税范围,因此,对于增值税纳税人而言,原来符合“销售应税商品同时提供非增值税应税劳务”的混合销售行为就不再适用增值税对混合销售行为的规定,而是适用增值税对纳税人兼营不同税率货物或应税劳务的规定。

税法规定,从事货物生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视同销售货物,应当缴纳增值税。纳税人兼营不同税率货物或应税劳务,属于同税种的,应按不同税率、不同类别或项目分别设账、分别核算,若未分别核算或不能准确核算,应税的税率从高。由此可知,混合销售行为对企业的会计核算要求的并不详细,而兼营不同税率货物或应税劳务则需企业

在日常核算中分别设账、分别核算。因此,同一业务在“营改增”前和“营改增”后的税务处理与对会计核算的要求并不相同。

例如,甲企业(增值税一般纳税人)销售自产货物(假设货物适用税率为17%)并同时向客户提供运输劳务,为此向客户收取不含税货款10万元,运输费用1万元。①“营改增”前,甲企业适用混合销售规定。增值税纳税人收取提供运输劳务的营业额视同含税收入按货物适用的增值税税率17%计缴增值税。纳税人不管是否分开核算,该笔业务都产生1.85万元 $[10 \times 17\% + 1 \div (1 + 17\%) \times 17\%]$ 增值税销项。②“营改增”后,交通运输业已经成为增值税的纳税范畴,适用11%的增值税税率。甲企业销售货物并提供运输劳务适用兼营不同税率货物或应税劳务的规定。假设合同中收取的运输费用为不含税收入,纳税人能够分别准确核算销售货物与提供运输劳务获取的收入,则纳税人就该笔业务需确认1.81万元 $(10 \times 17\% + 1 \times 11\%)$ 的增值税销项税额;但是,如果纳税人会计核算时没有分开核算或不能准确核算其销售货物取得的收入、提供运输劳务取得的收入,则提供运输劳务获取的收入需从高适用税率,以17%的增值税税率计征增值税。此时,就同一笔业务企业需确认1.87万元 $(11 \times 17\%)$ 的增值税销项税额,比分别设账、分别核算时多交0.06万元增值税,这无疑会加重企业纳税负担。

2. 原增值税纳税人兼营非应税劳务的会计核算与税务处理。同样,因税务环境变化,原增值税纳税人的兼营非应税劳务行为可能也会面临上述问题。

税法规定,纳税人兼营非增值税应税项目的,应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额;未分别核算的,由主管税务机关核定货物或者应

税劳务的销售额。而纳税人兼营同税种不同税率货物或应税劳务的,需要按税率、类别或项目分别设账,否则应税税率从高。因此,对于兼营非应税劳务的原增值税一般纳税人而言,“营改增”的推进使业务适用税务处理的相关规定发生了改变,进而对企业会计核算提出了更高的要求。

仍以销售自产货物并兼营运输劳务的甲企业为例,甲企业当期向客户乙销售货物,收取不含税货款10万元;向丙企业提供运输劳务,收取运费3万元。①“营改增”前,企业适用兼营非应税劳务的规定计算缴纳相应税费。假设甲企业在会计核算时分别核算货物销售额和非应税劳务的营业额,企业当期需确认1.7万元(10×17%)的增值税销项税额以及0.09万元(3×3%)的营业税额;但若甲企业未分别核算销售货物收入和提供运输劳务收入,则由主管税务机关核定货物的销售额,按税务机关核定的货物销售额计缴增值税,其他计缴营业税。如此看来,无论企业在核算时是否分别核算,都不会面临税率从高的风险。②“营改增”后,增值税一般纳税人销售自产货物、兼营运输劳务,则成为了兼营不同税率货物或应税劳务。假设向丙企业收取的3万运费为不含税收入,若甲企业分别设账,分别核算,则企业当期需确认2.03万元(10×17%+3×11%)增值税销项税额;若纳税人没有分别核算销售额,则全部从高适用17%的税率计征增值税,此时企业需确认2.21万元(13×17%)增值税销项税额,要比分别核算时多交0.18万元增值税。

由甲公司的两个例子可知,“营改增”前,企业会计核算是否规范对业务相对复杂(业务范围覆盖原营业税业务与增值税业务)的增值税纳税企业影响并不明显;“营改增”后,税务环境的变化,导致相关业务所属纳税范畴发生变动,进而业务的税务处理适用规定也随之改变,而不同的税务规定对企业会计核算的要求也存在差异,最终影响企业的税收收益。基于企业整体利益,在处理业务时企业应结合所处税务环境,分析业务中具体项目的性质,分别设账核算,以此避免不必要的税负增加。因此,税务环境的变化对纳税人的会计核算提出了更高的要求。

## 二、新政策对原增值税纳税人的影响

营改增税制改革的逐步推进,不仅使企业的税务环境在未来一定期间内都处于不断变化中,而且也会引发一系列新的相关政策、规定的颁布实施。以2013年新制定实施的财税[2013]37号文《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》(以下简称《通知》)的规定来说,与《增值税暂行条例》有关政策就存在着不少差异。新政策可能为企业提供了更宽松的税务环境,也可能对企业提出了更严格的管理要求。原增值税一般纳税人必须要及时了解新规定变化,以争取最大税收收益,并降低纳税风险。

### 1. 纳税人进项税额抵扣要注意的三个问题。

第一,增值税一般纳税人购入自用应征消费税的摩托车、汽车、游艇,由此产生的进项税额抵扣问题。《增值税暂行条例》规定:增值税一般纳税人自用应征消费税的摩托车、汽车、游艇,其进行税额不得从销项税额中抵扣;但《通知》在可抵扣进项税额中增加了这一项目,即原增值税一般纳税人购入自用应征消费税的摩托车、汽车、游艇,其进项税额准予从销项税额中抵扣。这项新规定拓宽了增值税进项抵扣的范围,如果不予注意,可能会导致错过抵扣凭证的认证期限,增加企业税负。

第二,对货物运输发票进项税额的抵扣做了修正。《通知》规定:原增值税一般纳税人取得的2013年8月1日(含)以后开具的运输费用结算单据(铁路运输费用结算单据除外),不得作为增值税扣税凭证。但从2014年1月1日起,铁路运输也纳入了“营改增”试点范围,至此,《增值税暂行条例》中对增值税一般纳税人可按其获取的运输结算单据上注明的运费与建设基金合计的7%抵扣进项税额的规定全面作废。因此,作为增值税一般纳税人,为了合理减少税负,结算时需要向运输企业索要增值税专用发票作为抵扣凭证,若对方是小规模纳税人,也需取得税务机关为其代开的增值税专用发票。

第三,对不能抵扣进项税额项目中“非正常损失”作出了补充解释。《通知》中“非正常损失”,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失,以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物的购进货物及相关的加工修理修配劳务和交通运输业服务。与《暂行条例》比,增加了“被执法部门依法没收或者强令自行销毁”的情况。

2. 纳税人确认当期销项税额时应注意的问题。在增值税销项税额确认方面,《通知》补充了纳税人提供应税劳务确认增值税纳税义务的时间,除了纳税人采取预收款方式提供有形动产租赁服务之外,其他与《增值税暂行条例》的规定一致。《通知》规定,纳税人采取预收款方式提供有形动产租赁服务的纳税义务确认时间,为收到预收款的当天。但《增值税暂行条例》对于采取预收账款方式销售货物的纳税义务确认时间的规定是货物发出当天(销售生产工期超过12个月的货物除外)。如果纳税人在业务处理过程中漠视相关规定,硬套以往的方法处理,将会给企业带来纳税风险。

例:丁企业(增值税一般纳税人)当期发生如下业务:①企业购入一辆小汽车(消费品)自用,取得增值税专用发票,注明的价款为30万元,税额5.1万元;②丁企业向甲货运公司(小规模纳税人)购买运输劳务,支付价款3.09万元,因没有向其索要增值税专用发票而取得货运公司开具的普通发票;③与甲企业签订一张设备租赁合同。合同规定下月1日由甲企业将设备移交给该客户,租赁期为

# “成本核算与控制”教学探析

——以山东商业职业技术学院会计电算化专业为例

赵丽丽 张洪波(副教授)

(山东商业职业技术学院会计学院 济南 250103)

**【摘要】**“成本核算与控制”课程是高职会计电算化专业的核心课程之一,教授学生成本核算的方式方法,致力于培养学生的会计业务核算能力。课程中核算方法琐碎,计算繁多,数据处理量较大。基于工作过程设计教学思路,取得一定成效。

**【关键词】**核心课程 课程设计 教学模式

“成本核算与控制”是高职会计电算化专业的一门专业核心课程。该课程是在学生已经掌握基础会计、财务会计等专业知识的前提下开设的专业必修课,一般在第四学期开设。

## 一、课程定位

高职会计电算化专业的培养目标是培养德、智、体、美等全面发展,具有良好综合素质和诚实守信等会计职业道德,掌握会计核算、财务管理、纳税申报等基本知识,

能熟练运用计算机和网络技术进行会计实务处理和财务管理,可胜任企事业、行政单位的出纳、会计核算、财务管理岗位工作,具有创新精神和创业能力的高端技能型专门人才。

该专业学生的目标就业领域是出纳、会计核算、财务管理等职业岗位。通过分析职业岗位群各工作过程中的工作任务,归纳出完成这些工作任务应具备的职业能力主要有企业设立能力、会计业务核算能力、会计信息化管

9个月,租赁费用45万元(不含税)需在当月25日一次性交付。客户于当月25日支付了45万设备租赁款。

根据《通知》的相关规定,企业购入自用小汽车的进项税额可予以抵扣;购买运输劳务,只有取得增值税专用发票才能申报抵扣进项税额;采取预收款方式提供有形动产租赁服务,收到预收款时确认收入。

若企业使用老思路处理业务:业务1,购入小汽车自用,进项不去申报抵扣,造成有效抵扣凭证因未在规定期限内到税务机关办理认证、申报抵扣或者申请稽核比对而丧失抵扣效力,使企业增加5.1万元的无效现金流出;业务2,购买运输劳务仅取得普通发票,不得抵扣进项税额。虽然甲货运公司为小规模纳税人,但若企业向其索要增值税专用发票,甲公司可以向主管税务机关申请代开。这样丁企业能减少0.09万元 $[3.09 \div (1+3\%) \times 3\%]$ 的无效现金流出;业务3,收到预收账款不确认纳税义务,会导致当期企业申报纳税时少申报7.65万元 $(45 \times 17\%)$ ,加大了企业纳税风险。

通过分析,如果企业能够及时了解新的政策、规定,那么在纳税申报缴纳环节就能为企业直接带来5.19万元的经济利益,避免了企业因漏税行为导致处罚的可能。

## 三、小结

以目前税务环境已经发生的变化及已经实施的新规定为例,“营改增”对原增值税纳税人的影响主要体现在两方面:①同一经济业务税务处理程序的变化;②新政策、新规定与《增值税暂行条例》的差异。这种改变要求原增值税纳税人采取两方面措施以应对新环境的影响:第一,进一步规范企业会计核算;第二,加强法规政策的学习。

同时,需要警醒纳税人注意,“营改增”是一个渐进的过程,随着“营改增”的不断推进,将会有更多的原增值税非应税项目并入增值税范畴,相应也会衍生出新的政策、规定。在全面实现“营改增”之前,必须结合企业自身经营业务的特点,以动态、发展的眼光看待问题,正确应对“营改增”进程中税务环境、法律环境变动所带来的影响。

### 主要参考文献

1. 苏强.“营改增”背景下纳税人涉税风险管理及应对策略.注册税务师,2013;8
2. 王国林.“营改增”一般纳税人涉及货物及应税服务的税务与会计处理.注册税务师,2013;8
3. 高盼盼.应对“营改增”交通运输企业该不该分立为小规模纳税人.财会月刊,2013;17