改征增值税后交通运输企业会计处理及税负变化

冷 琳

（湖南财政经济学院会计系 长沙 410205）

【摘要】从2012年1月1日起，我国首先在上海市开展深化增值税制度改革试点，计划逐步将目前征收营业税的部分行业改为征收增值税。本文以交通运输业为例，例证了此项重大改革引起的企业涉税会计处理变化和影响。

【关键词】营业税 增值税 税负 会计处理 减税

国务院总理温家宝2011年10月26日主持召开国务院常务会议，决定从2012年1月1日起，在部分地区和行业开展深化增值税制度改革试点，逐步将目前征收营业税的行业改为征收增值税。这是我国完善税收制度的重要一步，可以解决重复征税的问题，降低企业税负。本文以上海市冬林货运公司（假定税改后认定为增值税一般纳税人，适用税率为17%）2012年2月发生的经济业务为例，说明税改后企业涉税会计处理变化及影响。

一、税改后企业涉税会计处理的变化

1. 采购交通运输设备时涉税会计处理的变化。作为货运公司，经常面临交通运输设备的更新问题。2009年我国推行了增值税改革，把原来的生产型增值税转变为消费型增值税，企业购进的用于生产活动的固定资产，可以享受增值税进项税额抵扣政策。由于税改前交通运输业属于服务行业，征收的是营业税，其采购交通运输设备时支付的增值税不能抵扣，要全额计入设备的采购成本，计提折旧费用；营业税改征增值税后，货运公司作为一般纳税人，其采购交通运输设备时支付的增值税可以列入“进项税额”，从当期“销项税额”中抵扣。

例1：冬林货运公司2012年2月14日采购东风货车一台，增值税专用发票上注明价款50万元，增值税8.5万元，所有款项以银行存款支付。

税改前：借：固定资产585 000；贷：银行存款585 000。税改后：借：固定资产500 000，应交税费——应交增值税（进项税额）85 000；贷：银行存款585 000。

2. 交通运输设备处置时涉税会计处理的变化。在消费型增值税下，处置生产型机器设备时要缴纳增值税。税改前货运公司作为营业税纳税义务人，固定资产处置收入不需额外缴纳增值税；而将交通运输行业营业税改征增值税后，生产型固定资产处置收入应按企业适用税率缴纳增值税。

例2：冬林货运公司2012年2月18日处置汽车一辆，原价10万元，已提折旧6万元，处置收入5万元（不含税），所有款项已收到并存入银行。

税改前：借：固定资产清理40 000，累计折旧60 000；贷：固定资产100 000。借：银行存款50 000；贷：固定资产清理50 000。借：固定资产清理10 000；贷：营业外收入10 000。税改后：与税改前相同分录不再赘述（下同），变化的涉税会计分录如下：借：银行存款58 500；贷：固定资产清理50 000，应交税费——应交增值税（销项税额）8 500。

3. 购买汽柴油时涉税会计处理的变化。汽柴油费用是货运公司主要的成本项目。税改前其作为营业税纳税义务人，购买汽柴油时支付的增值税不得抵扣，要全额计入营业成本。税改后货运公司作为一般纳税人，购买汽柴油支付的增值税可列入当期“进项税额”予以抵扣。

例3：冬林货运公司2012年2月定点累计加注汽柴油20万元，增值税3.4万元，所有款项下月支付。

税改前：借：主营业务成本234 000；贷：应付账款234 000。税改后：借：主营业务成本200 000，应交税费——应交增值税（进项税额）34 000；贷：应付账款234 000。

4. 发生维修费用时涉税会计处理的变化。作为货运公司，经常会发生交通运输工具的维修保养业务，维修保养费也是其主要的成本项目。税改前其作为营业税纳税义务人，这部分维修保养费用对应支付的增值税即使取得了专用发票，也要全额计入营业成本，而税改后支付的增值税则可列入“进项税额”予以抵扣。

例4：冬林货运公司2012年2月累计发生汽车维修保养费用5万元，增值税专用发票上注明税款0.85万元，所有款项核对清楚后以支票支付。

税改前：借：主营业务成本58 500；贷：银行存款58 500。税改后：借：主营业务成本50 000，应交税费——应交增值税（进项税额）8 500；贷：银行存款58 500。

5. 运输收入涉税会计处理的变化。货运公司属于交通运输行业，归属营业税的征税税目。税改前其应按运输收入的3%征收营业税，按营业税的7%征收城建税，按营业税的3%征收教育费附加；税改后货运公司运输收入按17%（或其他低税率）征收增值税，按增值税的7%征收城建税，按增值税的3%征收教育费附加。另外，自2010年1月1日起，对中华人

村一事一议资金之核算优化

湖北黄冈职业技术学院　涂申清

一、村一事一议资金在实务中的核算

例:2010年5月30日,响马山村集体经济组织通过成员大会决定通过“一事一议”方式修建本村村内道路,按照预算共需60 000元,其中2 000人每人筹资20元,共计40 000元,筹劳款共6 000元,当地财政贴补该事项资金4 000元,本村外出务工人员及富裕家庭自愿捐赠10 000元。上述资金在6月22日均到位,并正式动工。该工程于8月20日全部完工,施工中购买水泥、沙子等物资共计42 000元,支付施工承包方报酬8 000元,节余4 000元经村集体经济组织通过成员大会决定,留作村集体经济组织使用。

其账务处理为:①在成员大会作出决定时:借:内部往来——筹资款40 000;贷:一事一议资金40 000。收到该款时:借:现金(或银行存款)40 000;贷:内部往来——筹资款40 000。②收到财政贴补款时:借:现金(或银行存款)4 000;贷:一事一议资金4 000。③收到捐赠款时:借:现金(或银行存款)10 000;贷:一事一议资金10 000。④使用筹资款时:借:在建工程56 000;贷:现金(或银行存款)50 000,公积公益金6 000。⑤村道路完工时:借:其他支出56 000;贷:在建工程56 000。⑥将实际支付资金转为集体积累:借:一事一议资金50 000;贷:公积公益金50 000。⑦根据成员大会决定将结余资金留归村集体:借:一事一议资金4 000;贷:公积公益金4 000。

二、村一事一议资金核算存在的问题

1. 将不构成固定资产的一事一议项目的支出全部计入了其他支出,对收益分配产生影响。上面所列的其他支出56 000元,按照村集体收益分配的规定,在计算村集体收益时是一个减项,使村集体本期可供分配收益减少了56 000元,这是不合理的。

2. 使村集体的公积公益金出现了虚增现象。上例中共增加公积公益金60 000元,修筑村道路使用了56 000元,道路是该村村民全民受益,但对于村集体经济组织来说,已将其列入了其他支出,除非由其他途径获得的收入对其填补,否则此笔公积公益金不具有转增资本、弥补亏损等功能,属于虚增。

三、优化建议

在制度上将“一事一议资金”科目列为收入类科目,各种途径形成的一事一议资金均通过该科目核算,而不进入公积公益金。如上例中使用筹资款时会计分录中的“贷:公积公益金6 000”应改成“贷:一事一议资金6 000”。

一事一议资金无需向公积公益金结转。如上例中的将实际支付的资金转为公积公益金的会计分录不需要做了。

在收益及收益分配表中,在“三、本年收益”项目前加一个项目“三、一事一议资金收入”,“本年收益”的项目序号即变为“四”了。○

民共和国境内单位或者个人提供的国际运输劳务免征营业税。这里的国际运输劳务是指:①在境内载运旅客或者货物出境。②在境外载运旅客或者货物入境。③在境外发生载运旅客或者货物的行为。并且,这个营业税的优惠政策税改后是可以延续的。

例5:冬林货运公司2月份实现运输劳务收入100万元(含税),其中国内运输劳务收入90万元,国际运输劳务收入10万元。80%的款项已收到并存入银行,其余暂欠。

税改前:借:银行存款800 000,应收账款200 000;贷:主营业务收入1 000 000。借:营业税金及附加29 700;贷:应交税费——应交营业税27 000(900 000×3%)、——应交城建税1 890(27 000×7%)、——应交教育费附加810(27 000×3%)。税改后:借:银行存款800 000,应收账款200 000;贷:主营业务收入869 231(900 000÷1.17+100 000),应交税费——应交增值税(销项税额)130 769。

二、税改对企业的税负影响

通过冬林货运公司上述2月份的经济业务分析,我们可以计算出税改前其作为营业税纳税义务人,全月缴纳的税费为29 700元,其中营业税27 000元、城建税1 890元、教育费附加810元。而税改后冬林货运公司作为增值税一般纳税人,由于享受增值税抵扣政策,全月应纳的增值税为11 769元(销项税额为139 269元,进项税额为127 500元,假定不存在期初未抵扣余额)、城建税823.83元、教育费附加353.07元,合计缴纳税费为12 945.90元。税改后冬林货运公司2月份计提附加费的会计分录如下:借:营业税金及附加1 176.90;贷:应交税费——应交城建税823.83、——应交教育费附加353.07。由此可以看出,税改后冬林货运公司的流转税费负担由29 700元减少到了12 945.90元,减税幅度达到了56%。如果增值税税率不是定为标准税率17%,而是13%或11%的低税率的话,流转税费负担还会进一步减轻。

三、结论

营业税改征增值税后,营业税纳税企业变成了增值税纳税义务人,只需承担增值税税负,税负在一定程度上得到了减轻。另外,对于原来的增值税纳税企业来说,原来从营业税纳税企业购入货物和劳务,只能取得普通发票,不能开增值税专用发票,造成这些货物和劳务的增值税不能抵扣(目前仅有运费的7%可享受抵扣),增加了企业负担。而营业税改征增值税后,增值税实现了全产业链的抵扣,消除了重复征税,减税效果非常明显。

主要参考文献

中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2011