

交通运输企业“营改增”的 会计处理与纳税申报

董 晴 刘建勇(博士)

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】2012年1月1日开始试点行业由征收营业税改征增值税。对此,本文通过具体例子解释了营业税改征增值税后在进项税额、销项税额、出口退税、应税服务中止或折让退还增值税额等四个方面的具体账务处理,并具体说明了营业税改征增值税后纳税申报表的填列。

【关键词】营业税改征增值税 会计处理 纳税申报

一、引言

营业税改征增值税的试点行业包括交通运输业和部分现代服务业。部分现代服务业具体包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务。

营业税改征增值税的税收政策改革,要求试点企业对其会计核算作出相应的调整,如改变适用的税率、计税基础、计税方式和税款的计算以及调整相应的涉税会计分录等。试点企业必须遵循新的税制政策,调整企业的涉税账务处理,特别是增值税进项税额、销项税额以及应纳增值税额的计算处理。由营业税改征增值税,试点企业的纳税申报也发生了变化,企

业必须根据试点增值税纳税申报有关事项公告的具体要求进行申报纳税。

本文以交通运输企业为例,通过四个方面进行例解营业税改征增值税的具体会计处理,并具体说明营业税改征增值税纳税申报表的填列。

二、营业税改征增值税的会计处理

(一)进项税额的会计处理

例 1:A 公司是北京的一家交通运输企业,以前缴纳营业税,改征增值税后属于一般纳税人,适用的增值税税率为 11%。2012 年 10 月 A 公司签订了一项商品运输合同,合同金额 2 220 000(含税)元,当月全部收回,发生的联运支出 666 000

5. 出栏转群。

(1)产房仔猪本月 1 000 头转栏为保育仔猪,根据转群产房仔猪占全部产房仔猪的比例结转相应的成本(材料费、人工费、折旧费及共同费用)。

借:消耗性生物资产——保育仔猪——材料费 25 000
——人工费 5 000
——折旧费 5 000
——共同费用 1 000

贷:消耗性生物资产——产房仔猪——材料费 25 000
——人工费 5 000
——折旧费 5 000
——共同费用 1 000

(2)保育仔猪本月 1 200 头转栏为育肥猪,根据转群保育仔猪占全部保育仔猪的比例结转相应的成本。

借:消耗性生物资产——育肥猪——材料费 120 000
——人工费 12 000
——折旧费 6 000
——共同费用 1 200

贷:消耗性生物资产——保育仔猪——材料费 120 000
——人工费 12 000
——折旧费 6 000
——共同费用 1 200

6. 出栏销售。3 月该养殖场出栏销售 1 400 头育肥猪(包括淘汰猪),收到销售款 280 万元,存入银行。

借:银行存款 2 800 000
贷:主营业务收入 2 800 000

同时,按照出栏销售育肥猪(包括淘汰猪)占全部育肥猪(包括淘汰猪)的比例结转出栏销售育肥猪的成本 180 万元:

借:主营业务成本 1 800 000
贷:消耗性生物资产——育肥猪——材料费 1 200 000

——人工费 300 000
——折旧费 250 000
——共同费用 50 000

主要参考文献

最新企业会计准则讲解与运用编写组. 最新企业会计准则讲解与运用. 上海:立信会计出版社,2006

(含税)元。当月发生车辆维修费用 300 000 元,购入运输车辆 500 000 元,这两项支出均为不含税金额,且已按规定取得了抵扣凭证。

对于交通运输企业一般纳税人购买固定资产,发生修理修配费用依法取得的增值税进项税额应反映在“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目下。发生的联运支出,按规定符合差额征税,扣减销售额而减少的销项税额,应在“应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)”科目反映,按实际支付金额,贷记“银行存款”科目,差额计入主营业务成本。

具体会计处理如下:A公司2012年10月销售额=2 220 000÷(1+11%)=2 000 000(元)

销项税额=2 000 000×11%=220 000(元)

可抵扣的进项税额=300 000×17%+500 000×17%+600 000×11%=202 000(元)

A公司2012年10月应纳增值税额=220 000-202 000=18 000(元)

①取得运输收入时:借:银行存款 2 220 000;贷:主营业务收入 2 000 000, 应交税费——应交增值税(销项税额) 220 000。

②支付维修费和固定资产购买:借:管理费用 300 000, 固定资产 500 000, 应交税费——应交增值税(进项税额) 136 000; 贷:银行存款 936 000。

③支付联运费用:借:主营业务成本 600 000, 应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额) 66 000; 贷:银行存款 666 000。

根据财税[2011]111号文件第二十四条规定,交通运输企业一般纳税人以下的进项税额不得从销项税额中抵扣:①用于适用简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务。②非正常损失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。③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。④接受的旅客运输服务。⑤自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇,但作为提供交通运输业服务的运输工具和租赁服务标的物的除外。

例2:A公司是北京的一家交通运输企业,以前缴纳营业税,改征增值税后属于一般纳税人。该企业2012年10月购入一辆运输车辆,车辆不含税价格为600 000元,机动车销售统一发票上注明的增值额为102 000元,企业对该发票进行了认证抵扣。2012年12月该车辆被盗。该车辆的折旧年限为5年,无残值,采用直线法计提折旧。

对于非正常损失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,其进项税额不得从销项税额中抵扣,已经抵扣进项税额的,应当把该进项税额从当期进项税额中扣除;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算进项税额转

出额。A企业该被盗车辆12月的实际成本即为固定资产净值。具体会计处理如下:

该车辆月折旧额=600 000÷5÷12=10 000(元)

①2012年10月:借:固定资产 600 000, 应交税费——应交增值税(进项税额) 102 000; 贷:银行存款 702 000。

②2012年11月:借:管理费用 10 000; 贷:累计折旧 10 000。

③2012年12月:该运输企业需将原已抵扣的进项税额按照实际成本进行扣减,扣减的进项税额为100 300元[(600 000-10 000)×17%]。

借:待处理财产损益——待处理固定资产资产损益 690 300, 累计折旧 10 000; 贷:固定资产 600 000, 应交税费——应交增值税(进项税额转出) 100 300。

(二)销项税额的会计处理

销项税额是指纳税人提供应税服务按照销售额和增值税税率计算的增值税额,其计算公式为:销项税额=销售额×税率。

例3:A公司是北京的一家交通运输企业,以前缴纳营业税,改征增值税后属于一般纳税人。其业务兼营货物运输和提供车辆修理修配服务。该企业2012年10月提供货物运输服务,取得收入4 440 000元(含税),提供车辆修理修配服务取得收入3 000 000元(不含税)。两项业务能够分别核算。

A公司既提供货物运输服务,又提供车辆修理修配服务,且都是A公司的主业,A公司属于兼营行为。据《增值税暂行条例实施细则(2008年修订版)》的有关规定,纳税人兼营应税劳务与货物或非应税劳务的,应分别核算应税劳务的营业额和货物或者非应税劳务的销售额,分别征收营业税和增值税。

在营业税改增值税后,此兼营行为统一缴纳增值税,提供修理修配服务的增值税税率是17%,提供运输服务的增值税税率为11%。如果未能分别核算销售额的,则从高适用税率。

具体会计处理:A公司2012年10月提供运输服务的销售额=4 440 000÷(1+11%)=4 000 000(元),提供车辆修理修配服务销售额为3 000 000元,销项税额=4 000 000×11%+3 000 000×17%=950 000(元)。

借:银行存款 7 950 000; 贷:主营业务收入 7 000 000, 应交税费——应交增值税(销项税额) 950 000。

例4:A公司是北京的一家交通运输企业,以前缴纳营业税,改征增值税后属于一般纳税人。该企业2012年10月取得商品运输收入6 660 000元(含税),在提供运输服务的同时销售商品包装物300 000元。且该运输企业能够分别核算销售额。

A公司的主业是提供运输服务,在提供运输服务的同时也提供货物包装物的销售,此项业务属于混合销售行为。根据《增值税暂行条例实施细则(2008年修订版)》的有关规定:混合销售的纳税原则是按“经营主业”划分(经营主业的认定为年营业额或货物销售额超过50%),只征收一种税,经营主业如纳营业税则混合销售纳营业税。

在营业税改增值税后,此混合销售行为统一缴纳增值税,销售包装物的增值税税率是17%,提供运输服务的增值税税率为11%,如果未能分别核算销售额的,则从高适用税率。

具体会计处理:A公司2012年10月提供运输服务的销售额=6 660 000÷(1+11%)=6 000 000(元),提供包装物的销售额为300 000元,销项税额=6 000 000×11%+300 000×17%=711 000(元)。

借:银行存款 7 011 000;贷:主营业务收入 6 000 000,其他业务收入 300 000,应交税费——应交增值税(销项税额) 711 000。

(三)出口退税业务的会计处理

例5:A公司是北京的一家交通运输企业,以前缴纳营业税,改征增值税后属于一般纳税人,适用的增值税税率为11%。该公司既提供国内货物运输,也提供国际货物的运输服务,该企业2012年10月的有关经营业务为:取得国内货物运输服务收入5 550 000元,发生联运支出1 110 000元。取得国际货物运输服务收入4 440 000元。享受的退税率为11%。上月末留抵税额30 000元。

对于试点地区的单位和个人提供的国际运输服务,适用于零税率的应税服务的具体范围,零税率应税服务的退税率为其在境内提供对应服务的增值税税率,交通运输业为11%。

具体会计处理:

①取得内销收入时:借:银行存款 5 550 000;贷:主营业务收入 5 000 000,应交税费——应交增值税(销项税额) 550 000。

②支付联运费用时:借:主营业务成本 1 000 000;应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额) 110 000,贷:银行存款 1 110 000。

③取得国际运输收入时:借:银行存款 4 440 000;贷:主营业务收入 4 000 000,应交税费——应交增值税(销项税额) 440 000。

④计算企业当期免抵退税额:A公司2012年10月应纳税额=(5 550 000-1 110 000)÷(1+11%)×11%-4 440 000×11%-30 000=-78 400(元),

当期期末留抵税额为78 400元,当期免抵退税额=4 440 000×11%=488 400(元)。当期期末留抵税额≤当期免抵退税额,当期应退税额=当期期末留抵税额=78 400(元),当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额=488 400-78 400=410 000(元)。

借:其他应收款——应收退税款(增值税出口退税) 78 400,应交税费——应交增值税(出口抵减内销应纳税额) 410 000;贷:应交税费——应交增值税(出口退税) 488 400。

(四)应税服务中止或折让退还增值税额的会计处理

例6:A公司是北京的一家交通运输企业,是增值税一般纳税人,该企业2012年10月取得商品运输收入888 000元(含税),已收到款项。但由于提供服务质量不符合要求(合理

原因),购买服务方要求价款折让20%,A公司同意退还价款。A公司提供的应税服务,因发生服务折让而退还给购买方的增值税额,应当从当期的销项税额中扣减。由于计算征收增值税的销售额减少,所以可以扣减销项税额,减少纳税义务。

具体会计处理:A公司应退还的销售额=888 000×20%÷(1+11%)=160 000(元),应退还的销项税额=160 000×11%=17 600(元)。

借:主营业务收入 160 000,应交税费——应交增值税(销项税额) 17 600;贷:银行存款 177 600。

三、纳税申报

增值税一般纳税人纳税申报资料有纳税申报表及其附表和纳税申报其他资料两类。一般纳税人提供营业税改增值税的应税服务,按照国家有关规定,差额征收营业税的,需填报《增值税纳税申报表附表资料(三)》(应税服务扣除项目明细)。

下面以例1为例,具体说明增值税的纳税申报表的填列。假设A公司2012年10月仅发生此一笔经济业务。

1. 增值税纳税申报表主表:主表第1行按适用税率征税销售额“本月数”项目和第3行应税劳务销售额“本月数”项目分别填写2 000 000元。第11行“销项税额”填写220 000元,第12行“进项税额”填写202 000元。第19行“应纳税额”填写18 000元。第24行“应纳税额合计”填写18 000元。

2. 附表一本期销售情况明细:附表一第4行一般计税方法征税11%税率,开具税控增值税专用发票下“销售额”项目填写2 000 000元,“销项税额”项目填写220 000元,“合计销售额”填写2 000 000元,“合计销项税额”填写220 000元,“价税合”填写2 220 000元,“应税扣除项目本期实际金额”填写666 000元,“扣除后含税销售额”填写1 554 000元,“扣除后销项税额”填写154 000元。

3. 附表二本期进项税额明细:附表二第1行认证相符的税控增值税专用发票“份数”项目填写3份,“税额”填写202 000元,第2行本期认证相符且本期认证抵扣“份数”项目填写3份,“税额”填写202 000元。第12行当期申报抵扣进项税额合计“份数”项目填写3份,“税额”填写202 000元。

4. 附表三应税服务扣除项目明细:附表三第2行11%税率的应税服务“价税合计额”项目填写2 220 000元,应税服务扣除项目“本期发生额”、“本期应扣除金额”、“本期实际扣除金额”分别填写666 000元。

5. 固定资产进项税额抵扣情况表:第1行增值税专用发票“当期申报抵扣的固定资产进项税额”、“当期申报抵扣的固定资产进项税额累计”分别填写85 000元。

主要参考文献

1. 李丹. 运输企业改征增值税的涉税调整和财务影响分析. 财会月刊, 2011; 14

2. 财政部. 关于印发《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定的通知》. 财会[2012]13号, 2012-07-05