

# “营改增”试点企业会计处理操作

彭新媛 梁文涛

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】** 本文结合案例,从增值税期末留抵税额的会计处理、取得过渡性财政扶持资金的会计处理、增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额的会计处理、差额计征增值税的会计处理四个方面,就“营改增”涉及的会计实务操作进行简要分析,以期为相关人员提供参考。

**【关键词】** 营改增 试点纳税人 会计处理操作 案例分析

## 一、增值税期末留抵税额的会计处理

《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》(财会[2012]13号)第二条规定,试点地区兼有应税服务的原增值税一般纳税人,截止到开始试点当月月初的增值税留抵税额按照“营改增”有关规定不得从应税服务的销项税额中抵扣的,应在“应交税费”科目下增设“增值税留抵税额”明细科目。企业在开始试点当月月初,将留抵税额转入“应交税费——增值税留抵税额”科目,借记“应交税费——增值税留抵税额”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。待以后期间允许抵扣时,按允许抵扣的金额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。

**例 1:** 天津佳合物流有限公司税改前为增值税一般纳税人,2012年12月1日开始“营改增”试点。已知试点开始当月月初留抵税额为20万元,当期销项税额为50万元(其中原渠道销项税额20万元,“营改增”业务销项税额30万元),进项税额为16万元(其中原渠道进项税额10万元,“营改增”业务进项税额6万元),“营改增”抵减的销项税额为10万元。请对佳合物流有限公司进行会计处理。

**案例分析:** 根据“营改增”相关规定,该公司试点开始当月月初的留抵税额20万元不得从应税服务的销项税额中抵扣。所以应单独核算“营改增”业务应缴纳的增值税税额。“营改增”业务应纳增值税=“营改增”销项税额-“营改增”进项税额-“营改增”抵减的销项税额=30-6-10=14(万元),原渠道应纳增值税=原渠道销项税额-原渠道进项税额=20-10=10(万元),该项应纳增值税额可用于抵减试点开始当月月初留抵税额。因此,该公司开始试点当月应缴纳增值税14万元,可抵扣留抵税额10万元。试点开始当月月初留抵税额的会计处理为:借:应交税费——增值税留抵税额 200 000;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 200 000。缴纳增值税的会计处理为:借:应交税费——应交增值税(已交税金)140 000;

贷:银行存款 140 000。抵扣试点开始当月月初留抵税额的会计处理为:借:应交税费——应交增值税(进项税额)100 000;贷:应交税费——增值税留抵税额 100 000。

## 二、取得过渡性财政扶持资金的会计处理

财会[2012]13号文件第三条规定,试点纳税人在新老税制转换期间因实际税负增加而向财税部门申请取得财政扶持资金的,期末有确凿证据表明企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金时,按应收的金额,借记“其他应收款”等科目,贷记“营业外收入”科目。待实际收到财政扶持资金时,按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他应收款”等科目。

**例 2:** 上海正艺设计有限公司为“营改增”试点一般纳税人,2012年税改后税收负担不降反升,实际税负增加8万元,于是该公司向财税部门提交了获取财政扶持资金的申请。2012年未经相关部门调查,认为该公司符合财政扶持政策规定的有关条件,可取得财政扶持资金8万元。2013年2月1日公司收到这笔资金。请对正艺设计有限公司进行会计处理。

**案例分析:** 根据财会[2012]13号文件的规定,取得过渡性财政扶持资金的会计处理比较简单。2012年末,该公司有证据表明能够收到财政扶持资金8万元,借:其他应收款 80 000;贷:营业外收入 80 000。2013年2月1日,实际收到这笔资金,借:银行存款 80 000;贷:其他应收款 80 000。

## 三、增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税税额的会计处理

财会[2012]13号文件第四条规定,增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的,应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏,用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。企业购入增值税税控系统专用设备,按实际支付或应付的金额,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值

税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“递延收益”科目。按期计提折旧,借记“管理费用”等科目,贷记“累计折旧”科目;同时,借记“递延收益”科目,贷记“管理费用”等科目。企业发生技术维护费,按实际支付或应付的金额,借记“管理费用”等科目,贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“管理费用”等科目。试点小规模纳税人的会计处理与一般纳税人的会计处理基本一致,只要将“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目改为“应交税费——应交增值税”科目即可。

例3:北京尚唯信息技术有限公司“营改增”为试点一般纳税人,适用6%的增值税税率。2012年12月,初次购置一套增值税税控系统专用设备,共支付2880元(含税),并取得增值税专用发票。另外,该公司每年还需支付专用设备的技术维护费用800元,第一年的维护费已付并取得增值税普通发票。假设税控系统专用设备的折旧年限为3年,净残值为0,请对尚唯信息技术有限公司进行会计处理。

案例分析:该公司购买税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费,允许在增值税应纳税额中全额抵减,会计处理为:借:固定资产——税控系统专用设备2880;贷:银行存款2880。借:应交税费——应交增值税(减免税款)2880;贷:递延收益2880。自2013年1月份开始,每月计提设备折旧的会计处理为:借:管理费用80;贷:累计折旧80。借:递延收益80;贷:管理费用80。支付技术维护费用的会计处理为:借:管理费用800;贷:银行存款800。借:应交税费——应交增值税(减免税款)800;贷:管理费用800。

#### 四、差额计征增值税的会计处理

财会[2012]13号文件第一条规定,一般纳税人提供应税服务,试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给非试点纳税人价款的,应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“营改增抵减的销项税额”专栏,用于记录该企业因按规定扣减销售额而减少的销项税额。企业接受应税服务时,按规定允许扣减销售额而减少的销项税额,借记“应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)”科目,按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额,借记“主营业务成本”等科目,按实际支付或应付的金额,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。对于期末一次性进行账务处理的企业,期末,按规定当期允许扣减销售额而减少的销项税额,借记“应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)”科目,贷记“主营业务成本”等科目。小规模纳税人与一般纳税人差额计征增值税的会计处理之间的差异在于把“应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)”科目改为“应交税费——应交增值税”科目,对于按规定扣减销售额而减少的销项税额不再单独设置明细专栏。

例4:厦门奥美广告有限公司为“营改增”试点一般纳税人,税率为6%。2013年5月16日,签署一份广告代理合同,

合同含税总价为15.9万元,后又与S广告公司(非试点纳税人)签署广告发布合同,合同金额为10.6万元。该公司全额支付了S广告公司的费用,但只收到客户85%的合同款。请对奥美广告有限公司进行会计处理。

案例分析:不考虑支付给非试点纳税人的广告发布费,奥美广告公司应交增值税销项税额=15.9÷(1+6%)×6%=0.9(万元),会计处理为:借:银行存款135150(159000×85%),应收账款23850;贷:主营业务收入150000,应交税费——应交增值税(销项税额)9000。

该公司支付给S公司的广告发布费10.6万元,允许从销售额中扣除,则扣减销售额而减少的销项税额=10.6÷(1+6%)×6%=0.6(万元)。因此,收到广告发票时,差额纳税的会计处理为:借:主营业务成本100000,应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)6000;贷:银行存款106000。

例5:苏州全程国际货运代理有限公司注册登记为小规模纳税人。2013年4月,该公司承接一项国际货物运输代理业务,合同含税金额为20.6万元,其中需要支付给上海一国际货运代理机构(试点一般纳税人)14.42万元。该公司当月完成该项业务,款项已收到并支付给上海代理机构14.42万元,获得代理机构开具的增值税专用发票。请对全程国际货运代理有限公司进行会计处理。

案例分析:该公司应纳增值税=20.6÷(1+3%)×3%=0.6(万元),确认收入的会计处理为:借:银行存款206000;贷:主营业务收入200000,应交税费——应交增值税6000。按照规定,收到代理机构开具的增值税专用发票,扣减销售额而减少的应交增值税=14.42÷(1+3%)×3%=0.42(万元),差额纳税的会计处理为:借:主营业务成本140000,应交税费——应交增值税4200;贷:银行存款144200。

最后,需要提醒全国试点纳税人,特别是前两期的试点纳税人注意的是,2013年5月24日,财政部、国家税务总局又联合出台《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),明确从2013年8月1日起,试点纳税人发生的陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务以及广告服务业务,其销售额中不得再扣除支付给同行业纳税人的金额,而是统一按照增值税计税方法计征。这就意味着,财会[2012]13号文件第一条自2013年8月1日起废止,试点行业差额计征增值税的政策基本淡出。

【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)以及2012年山东省软科学研究计划资助项目“小微企业税收政策应用研究”(项目编号:2012RKA07040)的阶段性成果。

#### 主要参考文献

王家国.“营改增”试点中两项特殊业务的会计处理分析.注册税务师,2013;3