

# “营改增”期间特殊项目的会计处理

樊淑侠(教授) 郭利敏(教授)

(廊坊师范学院管理学院 河北廊坊 065000)

**【摘要】** 今年8月起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内推广实施,以前缴纳营业税而现在改缴增值税的企业,可能会遇到一些核算困难,特别是一些特殊项目的会计处理。本文根据实践情况,把增值税在计算及会计处理中可能会出现的问题通过案例方式进行分析。

**【关键词】** 营改增 视同销售行为 进项税额转出 期末留抵税额

## 一、视同销售行为的会计处理

企业的视同销售行为均要征收增值税,当初购进时的进项税额可以抵扣。

例1:某农副产品加工企业为增值税一般纳税人,2013年2月发生下列业务:2月1日,从农场购进免税农产品100万元,运费5万元,取得运输发票,以银行存款支付,货物已经验收入库。2月10日,将50%的货物进行投资,其市场价格为60万元。另外,本期销售商品的含税收入为35.1万元,货款尚未收到。

相关计算及会计处理如下:①本期购进农产品时:进项税额=100×13%+5×7%=13.35(万元),购进货物的成本=100+5-13.35=91.65(万元)。借:原材料91.65,应交税费——应交增值税(进项税额)13.35;贷:银行存款105。②投资时视同销售行为:原材料的成本=91.65×50%=45.83(万元),销项税额=60×13%=7.8(万元)。借:长期股权投资67.8;贷:主营业务收入60,应交税费——应交增值税(销项)7.8。借:主营业务成本45.83;贷:库存商品45.83。③销售商品时:不含税销售额=35.1/(1+17%)=30(万元),销项税额=30×17%=5.1(万元)。借:应收账款35.1;贷:主营业务收入30,应交税费——应交增值税(销项税额)5.1。

本期应交的增值税=7.8+5.1-13.35=-0.45(万元)。销项税额小于进项税额,多交的增值税可以留到下期抵扣。

## 二、进项税额转出的会计处理

当企业购进货物时,不能确定其用途,可以按正常购进货物计算进项税额并做相应的账务处理。当使用时,购进货物的用途发生了变化了,例如企业购进货物用于在建工程、免征增值税项目,当初的进项税额是不能抵扣的,不能抵扣的进项税额必须做进项税额转出处理。

例2:某商业企业为增值税一般纳税人,2012年12月发生下列业务:12月4日,购进某商品不含税价200万元,支付给运输单位运费10万元,取得相关合法的票据,款项已通过银

行存款支付。12月10日,仓库失火,造成30万元的财产损失,保险公司赔偿18万元。12月25日,将购进的10万元商品用于本企业职工福利。本月无其他业务。

相关计算及会计处理如下:①12月4日购进时,进项税额=200×17%+10×7%=34.7(万元)。借:库存商品209.3,应交税费——应交增值税(进项)34.7;贷:银行存款244。②12月10日,造成损失的财产负担的进项税额=30/209.3×34.7=4.97(万元)。借:其他应收款——保险公司18,营业外支出16.97;贷:库存商品30,应交税费——应交增值税(进项税额转出)4.97。③12月25日,用于本企业职工福利的商品负担的进项税额=10/209.3×34.7=1.66(万元)。借:管理费用11.66,贷:库存商品10,应交税费——应交增值税(进项税额转出)1.66。借:应付职工薪酬——应付职工福利11.66;贷:管理费用11.66。

本月可抵扣的进项税额=200×17%+10×7%-4.97-1.66=28.07(万元)。

## 三、销售自己使用过固定资产的会计处理

非试点地区的纳税人:销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税。

试点地区的纳税人:2008年12月31日以后已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。已纳入扩大增值税抵扣范围试点以前的纳税人,销售自己使用过的在试点以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税。

对纳税人已使用过的固定资产进行资产交换时视同销售行为,按适用的税率征收增值税;无法确定销售额的,以固定资产净值为销售额。

例3:某农副产品加工企业为试点范围内的增值税一般纳税人,本月发生下列业务:3月2日,销售使用过的一台设

# 对财务报表三个项目填列的看法

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

**【摘要】**财务报表中有少数项目的填列比较复杂,需考虑的因素较多,要求报表编制者对相关经济业务有全面、透彻的了解。本文结合案例对三个较难报表项目的填列提出自己的看法。

**【关键词】**长期应付款 其他综合收益 特殊调整项目 填列

## 一、资产负债表“长期应付款”项目的填列

理论上来说,资产负债表中的“长期应付款”项目,应根据“长期应付款”账户的余额减去“未确认融资费用”账户的余额填列,同时还须剔除将在一年内偿付的款项,因为这部分金额应填列在流动负债“一年内到期的非流动负债”项目。“长期应付款”项目填列起来比较困难。事实上,我们可以遵循实质重于形式原则,找到填列的捷径。

以企业超过正常信用条件延期支付款项为例,此时的“长期应付款”相当于借款的本息,而“未确认融资费用”相当于借款的利息,“长期应付款”减去“未确认融资费用”的余额

备,取得价款30万元,开具普通发票,该设备2007年购进,原值为50万元,已提折旧22万元。3月23日,销售2011年4月1日购进的小汽车一辆,取得价款5.85万元,开具普通发票,该车原值为11.5万元,已提折旧3万元。

相关计算及会计处理如下:①销售设备应纳税额= $[30/(1+4%)] \times 4\%/2=0.58$ (万元)。借:固定资产清理28,累计折旧22;贷:固定资产50。借:银行存款30;贷:固定资产清理29.42,应交税费——应交增值税(销项税额)0.58。借:固定资产清理1.42;贷:营业外收入1.42。②销售小汽车应纳税额= $5.85/(1+17\%) \times 17\%=0.85$ (万元)。会计分录同上,不再赘述。

## 四、购置税控系统专用设备的会计处理

1. 增值税一般纳税人会计处理。按税法有关规定,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。

例4:某试点企业2012年9月1日购入税控系统专用设备15 000元(含税价),以银行存款支付,按5年提取折旧,期末无残值,发生技术维护费500元。

相关计算及会计处理如下:①购入设备时,借:固定资产15 000;贷:银行存款15 000。②按规定全额抵减增值税时,

相当于借款的本金,因此在资产负债表中“长期应付款”项目填列的实质就是在某个时点应付借款的本金,只需将在第二年归还的本金剔除,将其填在流动负债“一年内到期的非流动负债”中,剩余的应付本金即是“长期应付款”项目的金额。资产负债表中“长期应付款”项目的填列方法与之类似,同时还应考虑抵减与长期应收款相关的坏账准备金额。

例1:2012年1月1日,甲公司向乙公司购买一台大型机器设备,设备于当日收到,不需安装。合同约定,甲公司采用分期付款购买设备,该设备价款共计900万元,分6期平均支付,首付款项150万元于2012年1月1日支付,其余款项

借:应交税费——应交增值税(减免税款)15 000;贷:递延收益15 000。③每月计提折旧时,借:管理费用250(15 000/5/12);贷:累计折旧250。借:递延收益250;贷:管理费用250。④发生技术维护时,借:管理费用500;贷:银行存款500。⑤按规定抵减增值税应纳税额时,借:应交税费——应交增值税(减免税款)500;贷:管理费用500。

2. 小规模纳税人的会计处理。按税法的有关规定,小规模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,按规定抵减的增值税应纳税额应直接冲减“应交税费——应交增值税”。会计处理可以比照一般纳税人进行。

## 五、增值税期末留抵税额的会计处理

从今年8月1日起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点便在全国范围内推开。这样兼有应税服务一般纳税人企业将面临一个问题:截止到8月1日,增值税留抵税额在上月没有抵扣完的,按照“营改增”的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”明细科目进行核算。

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。○