

# “营改增”过渡的税务会计教学衔接问题

唐 贞

(桂林电子科技大学商学院 广西桂林 541004)

**【摘要】**在国家不断推动税制改革的背景下,税务会计作为一门与税法密切相关的学科,其教材的更新速度远远滞后于税制改革推进速度。税务会计学科的专业教师必然不能再以过去的模式进行教学,必须结合税制改革进度以及未来税务环境对教学内容、重点、教学方法作出适当的调整。

**【关键词】**营改增 税务会计教学

从2012年1月1日上海启动“营改增”试点开始,到2013年12月国务院常务会议决定继续有序扩大试点范围,可以看出,“营改增”全面推开势在必行。然而,相关的税务会计教材却迟迟没有更新。虽然有部分教材加入了“营改增”的内容,但只是指明了“营改增”的范畴,并没有涉及“营改增”引起的税务环境变化对经济业务税务处理要求的变化。这无疑给税务会计教学带来了一定的困难。在“营改增”的过渡阶段,如何调整税务会计的教学内容、怎样把握教学的重点呢?

讲,学生被动听,应充分调动学生的主动性。

笔者的做法主要有两种:一是每次教师讲课前抽取一个小组的报表分析作业进行展示和讨论。二是根据每次课程内容设计案例分析练习题,且练习题要与教学总目标和各章节分目标相关,侧重评价不同会计政策和会计估计对企业的影响,如第二章营业收入与速动资产,案例练习题要求学生分析不同收入确认方式对企业利润和现金流量的影响、坏账准备会计估计的变更对企业利润的影响。要求所有学生当堂完成并提交练习题。实践证明,这些做法极大地提高了学员的学习效率和效果。

## 六、案例教学的思考

MBA教学特别强调采用案例教学方法。在如何选择教学案例问题上,基本达成共识的观点是直接采用国外案例并不合适,迫切需要优秀的中国本土化案例。在我国各高校商学院建设的案例库中,原创性本土案例比重偏低,而且切合教学实际的案例很少(王冬梅,2012),存在着案例采编质量不高、素材来源渠道有限、使用率不高(王淑娟、胡芬,2008)等问题。教学实践中,有的教师直接采用案例库中的案例,有的根据需要对案例库中的案例修改加工后使用,还有的采用自编案例。

## 一、教学内容应与学生就业的实际税务环境相结合

“营改增”对税务会计教学的影响主要体现在增值税会计、营业税会计的教学上。在“营改增”前,增值税与营业税是并列的两大流转税,而且它们之间是平行不交叉的关系,即增值税的应税劳务一般是营业税的非应税劳务,二者的关系比较好理解。而随着“营改增”税制改革的推进,营业税会逐步退出历史舞台,若仍按原来的模式教学显然是不恰当的。但若完全忽略营业税内容,又会导致学生无法适应“营改增”过渡阶段的税务环境。

针对MBA学生的专业背景非商科特点,笔者认为,在MBA会计学教学中不适合运用过多的案例,适宜采用课堂讲授为主、案例教学为辅的方法。根据课堂讲授的知识框架,设计相应的案例教学环节,具体包括:①分小组,选用不同上市公司财务报表进行对比分析;②针对每次课程中的知识点,选用难度适宜的中小案例,侧重评价不同会计政策和会计估计对企业财务指标的影响;③对课程进行总结性学习时,根据学生掌握知识程度可以选用有一定难度的综合性案例进行分析。

**【注】**本文系中央民族大学财务会计学优秀课程建设项目的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 全国MBA教育指导委员会.工商管理硕士教学大纲.北京:机械工业出版社,2011
2. 王淑娟,胡芬.中国商学院管理案例库建设的现状及对策.学位与研究生教育,2008;9
3. 王冬梅.对MBA会计学教学特点的把握.财会月刊,2012;1
4. 张晓明.MBA会计学课程教学面临的六大矛盾分析.学位与研究生教育,2008;5

笔者认为营业税会计在税务会计教学中的比重可逐步降低,随着“营改增”税制改革的全面实施,应把增值税会计作为讲授重点,并适当扩展教材中的实例范围,补充原营业税应税劳务“营改增”后的税务会计学习。

## 二、税务会计教学中需重点关注的问题

“营改增”是一个渐进的过程,教师要以未来税务环境的变化来确定“营改增”的教学重点。“营改增”的推进对未来税务环境的影响主要体现在两个方面。

第一,对于营业税纳税人,“营改增”会使其逐步地从营业税纳税人变为增值税纳税人。纳税人经营业务可大致分为两种情况:①经营业务单一,可直接由缴纳营业税转变为缴纳增值税;②业务相对复杂,这有可能在“营改增”进程中出现部分业务需缴纳营业税,部分业务需缴纳增值税,这样就会产生混合销售行为以及兼营增值税应税劳务行为。业务单一的营业税纳税人,在“营改增”过程中面临的税收环境简单,“营改增”前适用营业税的税务处理程序,“营改增”后适用增值税的税务处理程序,税务会计处理也不复杂。而业务范围广的营业税纳税人在“营改增”过程中则会面临较为复杂的税收环境。

第二,对于增值税纳税人,“营改增”会改变原来的混合销售、兼营非应税劳务行为的性质,使其成为兼营不同税率货物及应税劳务的纳税人。

通过对未来税务环境的分析,“营改增”教学的重点应放在增值税营业税的混合销售、兼营非应税劳务以及增值税的兼营不同税率货物及应税劳务三个知识点上。

以销售货物并兼营运输、安装劳务的增值税纳税人为例,有如下三项业务:①企业销售货物(原材料)收取不含税货款3万元,同时提供运输劳务,为此向购货方收取了5 550元的运输费用。②企业销售产品(机器设备)收取了不含税货款20万元,同时负责运输及安装,为此向购货方收取了2万元的不含税运费以及6 000元的安装费用。③企业向客户甲销售产品(机器设备)收取了不含税收入20万元;向客户乙提供了设备安装劳务,收取了2万元的安装劳务费用;向客户丙提供了运输劳务,收取了3万元的不含税运输劳务费用。

上述三笔业务需根据企业是否分别设账、核算处理,以企业分别设账、核算为例,其税务会计处理如下:

业务①:借:银行存款35 650;贷:其他业务收入——原材料30 000、——运输5 000,应交税费——应交增值税(销项税额)5 650 $[30\ 000\times 17\%+5\ 550\div(1+11\%)\times 11\%]$ 。  
业务②:借:银行存款262 200;贷:主营业务收入205 128.21,其他业务收入——运输20 000,应交税费——应交增值税(销项税额)37 071.79 $[200\ 000\times 17\%+6\ 000\div(1+17\%)+20\ 000\times 11\%]$ 。  
业务③:借:银行存款234 000;贷:主营业务收入200 000,其他业务收入——安装20 000、——运输

30 000,应交税费——应交增值税(销项税额)37 300 $(200\ 000\times 17\%+30\ 000\times 11\%)$ 。借:其他业务成本1 000;贷:应交税费——应交营业税1 000 $(20\ 000\times 5\%)$ 。

上述三项经济业务可全面反映增值税纳税人在“营改增”过程中会遇到的所有情况。不管环境发生什么变化,都能在这三项业务中找到应对的思路。

## 三、引入情境教学,教学要以启发引导为主

“营改增”使未来税务环境变得相对复杂,为了提高学生的学习兴趣,在教学中可根据未来可能会面临的税务环境,模拟不同情境。可让学生担任模拟情境中的财会人员,引导其自主对相关经济业务作出判断、进行适当的税务处理,以增加学员的学习兴趣,让学员主动地去接受、理解、运用知识,完成知识内化,实现知识升华。

就“营改增”对增值税会计教学的影响而言,可以选择某家企业作为业务背景,在教师的引导下让学生扮演不同角色,身临其境地进行经济业务的税务处理。仍以销售货物并兼营运输、安装劳务的增值税纳税人为背景进行情境模拟。假设甲企业发生了一笔经济业务:销售产品(机器设备)给某一客户,并同时提供运输、安装劳务。情境一:合同中明确注明销售产品收取不含税货款20万元;运输费用2万元;安装费用6 000元。情境二:合同中只注明了合同总价款26.34万元,没有明确注明各项目的具体收费。要求学生作为甲企业的财会人员对上述不同情境下的经济业务做出适当的税务处理。

上述实例,既糅合了增值税纳税人混合销售行为、兼营不同税率货物与应税劳务两个知识点,又反映了纳税人所处税务环境对税务会计核算的影响。通过实务处理,引导学生比较甲企业不同情境下税务处理的差异,让学生真实感受到税务环境对经济业务税务处理的不同要求。而通过不同情境的模拟,培养学生灵活运用增值税法相关知识处理问题的能力,并让他们切实体会到会计核算对企业节税的作用,从而提升学生作为一名财会人员的责任感与自豪感,提高学生自主学习的积极性。

## 四、小结

“营改增”虽然给未来的税务环境带来了不确定性,为税务会计教学带来了一定的困难,但在教学过程中通过对教学内容选择、相关知识点的有机整合、情境教学的引入,不仅能够很好地实现“营改增”过程中税务会计的教学衔接,而且能以此为契机,培养学生灵活运用知识处理问题的能力,使学生的专业素养得到提升。

### 主要参考文献

1. 吴晨光. 交通运输业“营改增”的税负变化及对策. 财会月刊, 2013; 1
2. 夏桂香. 税务会计课程教学效果优化研究. 合作经济与科技, 2012; 11