

“营改增”对企业财务工作的影响

成桂美

(上海交大海科(集团)有限公司 上海 200231)

【摘要】 本文首先阐述了“营改增”税制改革的原因,并结合财税[2013]106号文件及4个附件叙述了“营改增”税制改革的主要内容,然后结合笔者所在单位实际情况,讨论了含有混合经营业务和跨期研发项目的企业收入与税金配比之间存在差异的解决办法,指出了“营改增”后影响企业增值税税负的几个因素。

【关键词】 营业税 增值税 营改增 税负

一、“营改增”的原因

营业税和增值税是我国流转税的两个重要税种:营业税是对在中国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人,以其所取得的全部价款和价外费用作为课税对象征收的一种税,是价内税,其征收范围是建筑业、服务业等大部分的第三产业;增值税是1994年税制改革的成果,增值税是对从事销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,以其实现的增值额(销项税减进项税)作为课税对象征收的一种税,是价外税,其征收范围覆盖了除建筑业外的第二产业。

现今大部分发达的欧美国家都全面征收增值税,而

且出口适用零税率,而我国第三产业服务业适用营业税,服务含税出口且无法享受退税的优惠,因此我国的服务业出口在国际竞争中处于劣势,限制了我国第三产业的发展。随着我国经济多样化的发展,商品和服务难以区分,导致征收税种难以界定。此外,由于营业税是就营业收入全额征收的税种,可能导致对第三产业营业收入的重复征税问题,并随着第二、三产业发展互相渗透,使增值税抵扣链条断裂,影响增值税作用的发挥。

增值税最主要的作用是,对企业的营业收入的增值额征税,避免了商品和服务流通领域内的重复征税,有利于引导鼓励企业在公平竞争中发展壮大。因此在新形势

准则的前后衔接上来看也缺乏合理性。

目前,IFRS在个别财务报表中没有采用权益法,因此也就没有成本法和权益法转换的处理规范。国际会计准则理事会(ISAB)也在征求意见稿中提议个别财务报表中将权益法作为一个选择。无论结果怎样,至少也说明了IFRS的相关规范也是动态的,我们在向IFRS规范趋同的过程中,准则的后续规范还必须有自己的特点,在动态发展中寻求趋同。在成本法和权益法的相互转化中,个别财务报表没有要求遵循“跨越会计处理界线”的处理原则这一事项就具有一定的合理性。

二、涉税问题分析

新准则使会计与税法进一步趋同。例如,新准则规定,合并方或购买方在企业合并时发生的审计等直接相关费用要在发生时计入当期损益。这样会计的规定就与税法的要求吻合。之前,会计准则要求计入成本的做法会产生一定的时间性差异,因为税法规定企业实际发生的咨询费等直接费用是当期据实申报扣除。

另外,从涉税情况看,股权投资的处置损益属于应税

收入,而剩余股权在长期股权投资和可供出售金融资产之间转变形成的损益应该属于非应税所得,核算方法的转变不会产生应税收入。权益法下核算的长期股权投资,其账面价值与计税基础不同产生的暂时性差异在企业有意出售的情况下应该确认所得税影响。例如,可能要增加所得税费用或减少资本公积,并确认递延所得税负债。当股权投资处置时,出售的股权相应的递延所得税应该转回,并减少所得税费用或增加资本公积。这样不同期间的所得税费用和净损益会受到一定的影响,但应税所得没有变化。如果出售的比例较大,那么剩余部分可能转为金融资产核算,与原要求的成本法相比带来会计损益的较大不同(包括所得税费用),但无论如何,应交所得税不会因此而变。

【注】 本文为校级科研课题“股权投资的后续规范及其涉税研究”的研究成果。

主要参考文献

张卓.股权投资程度与投资核算方法选择——基于国际会计准则标准.财会月刊,2014;7

下,逐步以增值税取代营业税,符合国际惯例,是深化我国税制改革的必然结果。

二、营业税改征增值税政策

一方面,在现行增值税17%和13%两档基本税率的基础上,新增11%和6%两档税率;另一方面,“营改增”的行业范围及地域适用范围,随着税改的推进而不断扩大。《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)及其4个附件规定,自2014年1月起邮政业和铁路运输业也纳入“营改增”试点范围,还新增对多项业务差额征税的规定。到目前为止,“营改增”的适用地域已推广至全国,适用业务领域范围由“1+7”进化至“2+7”模式,即具体应税服务是指交通运输业(包括水、陆、空和管道四大运输方式)、邮政业(中国邮政企业提供邮件寄递、邮政汇总、机要通信和邮政代理等邮政基本服务的业务活动,而邮政储蓄业务仍按金融保险业税目征收营业税)及7大服务领域(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、鉴证咨询服务及广播影视服务)。“2+7”应税服务业务适用税率是:交通运输业适用11%税率;邮政业务分解为交通运输业和物流辅助业,函件和包裹在异地间传递属于交通运输业适用11%税率,在同城间传递等服务属于物流辅助业适用6%税率;有形动产租赁服务适用17%的税率,其他现代服务业适用6%的税率。

2013年8月全国“营改增”试点后,允许差额征税的业务仅保留了融资租赁这一项。财税[2013]106号文件还增加了一般纳税人可选择简易计税方法的情况,一般纳税人提供的电影放映、仓储服务、装卸搬运服务和收派服务可选择按简易计税办法计算缴纳增值税。另外,此文件还规定了试点纳税人应税服务年销售额[年含税收入/(1+3%)]超过规定标准500万(含),但不经常提供应税服务的单位可选择按小规模纳税人纳税。

三、税制改革对企业会计核算的影响

“营改增”后,对有混合经营业务的一般纳税人的会计核算产生了较大的影响。以笔者所在单位为例,属于一般纳税人的高新技术企业,既有适用17%税率的增值税应税劳务,又有适用5%营业税税率的不动产租赁服务业务,又兼营3%营业税税率的建筑安装服务业务,又有符合“营业税”免税条件的高新技术收入,还有可享受“营改增”后的增值税先征后退优惠政策的技术成果转化项目收入,并且技术成果转化项目及其他技术研发项目基本都是跨年(会计期)的项目,这些项目的收入和成本都是按完工进度来确认。因此在年终所得税汇算清缴及报批税务减免税申请资料时,就会有会计报表收入与税务纳税申报收入比对不上的问题。

为了顺利享受税收优惠政策,在进行日常收入核算时,先将收入按类型划分为应税劳务收入(17%)、应税服务收入(6%)、应缴营业税的不动产租赁收入(5%)及应缴营业税的建筑服务业收入(3%)。将当年可以完工的技术研发项目、应税劳务收入和当年租赁收入等直接计入当期的会计收入,将跨期的成果研发项目收入先按当年开具的发票总额归入预收账款(转化项目),年度会计期末分别按每个项目当年完工进度结转入当年营业收入,未完工的且已经开票缴纳税金的项目收入暂挂“预收账款”科目,待下一年度再按完工进度结转入下一年度会计报表的营业收入。这就需要财务人员在日常每月纳税申报时做好当月会计报表收入和开票纳税收入差异分析调整明细表(收入按不同业务税率分开统计)。

下面以某单位2013年度会计报表收入与纳税申报收入为例进行说明。假设该单位2013年度会计报表收入为2300万元,税务申报系统各种业务类型申报合计收入为1900万元(各种业务类型申报收入详见表1),则2013年度会计收入与纳税申报收入差异为400万元,现按税目税率分析差异产生原因,具体分析如表1所示。

表1 2013年度每月会计报表收入与纳税申报收入差异分析明细表

单位名称:	单位:万元				
项目	一月	二月	...	十二月	全年合计
会计报表收入(1)	65	70		1500	2300
3%建筑业营业税申报收入(2)	10			20	60
3%异地建筑业营业税申报收入(3)		20			50
5%不动产租赁营业税申报收入(4)	30	35		40	190
17%应税劳务申报收入(5)	15	10		20	60
6%免税营改增服务申报收入(6)		20			50
6%营改增成果转化服务申报收入(7)		10		30	60
6%营改增其他现代服务申报收入(8)	50	40		50	1430
纳税申报收入合计(9)=2+3+4+5+6+7+8	105	135		160	1900
当月差异分析合计(10)=11+12+13+14+15	40	65		-1340	-400
(11)分析1、本期没收押金缴营业税但会计入营业外收入	5	4		6	50
(12)分析2、本期有营改增的跨期的研发项目开增值税发票,会计计入预收账款科目	35	51		84	965
(13)分析3、本期有出售使用过的固定资产开增值税发票,会计计入固定资产清理科目		10			15
(14)分析4、本期结转2013年度1-11月份开票缴税已计入预收账款科目,但按本年完工进度计入2013年度收入的以前月份计的收入				-830	-830
(15)分析5、本期结转2013年以前年度未完工但已缴纳税及增值税的收入,由预收账款科目转入会计收入				-600	-600
调整后会计报表收入(1)+(10)与当期纳税申报收入(9)相等	105	135		160	1900

注意此明细表的编制在每月会计期末及时按账务系统的会计科目分析填列,因为到年终时会按项目完工进度结转当期收入,因此到年终时再在此表基础上编制一份全年会计收入与纳税申报收入差异汇总表(如表2所示)。一份会计收入及纳税申报收入与当年应缴营业税及增值税销项税的比对表(如表3所示),这样到年终审计、企业所得税汇算和申请成果转化项目退税时,就能轻松及时地提交收入与税金的配比差异情况,顺利通过一系列的审核程序。

表2 2013年度会计报表收入与纳税申报收入差异比对汇总表

单位名称:

单位:万元

项目	会计报表收入 (所得税汇算收入)	纳税申报 收入	差额
2013年收入	2 300	1 900	-400
差额分析:			
1、本期没收押金缴营业税但会计列入营业外收入		50	
2、本期有出售使用过的固定资产开票缴纳增值税,会计列入固定资产清理		15	
3、本期有“营改增”的跨期经营的研发项目开增值税发票,会计列入预收账款		135	
4、本期结转2013年以前年度未完工但已缴纳营业税及增值税的跨期经营项目收入,由预收账款转入会计收入		-600	
差额总计		-400	

表3 2013年度会计报表收入与纳税申报收入与账册税金比对表

单位名称:

单位:万元

计税业务类型	会计 收入额	申报表计 税收入额	税率	应缴 营业税	增值税 (销项税)
1、租赁服务业包括没收押金(5%营业税)	190	190	0.05	9.5	
2、本地建筑安装业(3%营业税)	60	60	0.03	1.8	
3、异地建筑安装业(3%营业税)	50	50	0.03	1.5	
4、应税劳务业务包括使用过的固定资产出售(17%增值税)	60	60	0.17		10.2
5、“营改增”现代服务业包括本期未完工的研发项目(6%增值税)	1 490	1 490	0.06		89.4
6、“营改增”现代服务业免增值税	50	50			
7、本年未完工研发项目开票纳税,会计列入预收账款科目(6%增值税)	-135				
8、本期没收押金缴营业税但会计列入营业外收入	-50				
9、本期有出售使用过的固定资产开票缴纳增值税,会计列入固定资产清理	-15				
10、本期结转2013年以前年度项目收入由预收账款转入会计收入	600				
合计	2 300	1 900		12.8	99.6

四、税制改革对企业流转税负的影响

首先在分析企业税负时,不仅要看税率绝对值的增减变化,还要看增值税税负相对指标:

$$\frac{\text{不含税应税收入} \times \text{销项税率} - \text{不含税购进成本} \times \text{进项税率}}{\text{企业不含税总收入}}$$

总体来说,此次“营改增”对小规模纳税人是利好的,小规模纳税人购进成本费用的增值税进项税不可抵扣,“营改增”后由营业税率5%改为增值税征收率3%,使小规模纳税人的增值税税负下降了40%[(5%-3%)/5%],这符合国家鼓励发展小型企业的税改目标。从一般纳税人来看,原来兼营服务业务的大型企业,现在由于服务型收入可抵扣,这些企业就会考虑外购服务,或者将以前兼营的服务业务分离出去,这样就有助于大型企业将主业做强、辅业做大,提升企业在行业中的竞争地位,这也符合国家大力发展第三产业的税改初衷。

当然对于增值税一般纳税人税负分析,还必须考虑行业特征,以及成本费用的构成比重。例如,处于成熟期的交通运输业企业,由于固定资产设备暂时不需要更新,企业成本费用构成中的人力成本、过路通行费等不能取得进项税抵扣凭证,并且燃油费用也会有无法获得进项税抵扣凭证的情况,因此其税负可能暂时加重。但随着交通运输业企业增加固定资产投资规模及固定资产的更新换代,税负会有所减轻。

随着税制改革不断推进,企业的财务人员必须及时了解税务政策的更新,并且加强对企业内部业务部门员工的宣传,增强员工对增值税普通发票和增值税专用发票的效用认识,避免产生不必要的增值税进项税额的损失。

五、税制改革对企业财务内部控制的影响

“营改增”后,由于增值税专用发票是特定可抵扣税款的票据,因此一般纳税人的内部发票管理控制制度一定要健全,财务部门应分别由不同人员负责发票的购买、保管和开具工作,并且开具增值税专用发票时一定要要求对方单位提供其是一般纳税人的证明材料,严格按税法要求使用、开具增值税专用发票,杜绝利用虚开增值税专用发票进行偷漏税的违法行为。

主要参考文献

1. 潘文轩. 税制“营改增”改革试点的进展、问题及前瞻. 财政金融, 2012; 12
2. 财政部, 国家税务总局. 关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知. 财税[2013]106号, 2013-12-12