

“营改增”前已计提未缴纳营业税账务处理管见

王自荣(副教授)

【摘要】《增值税会计处理规定》对“营改增”前已确认收入且计提营业税但未缴纳的账务处理做出规定,但实务工作者对此颇感不解。本文针对具体的案例分别就“营改增”前、过渡之际和增值税纳税义务发生时各环节账务处理进行分析,以期对“营改增”过渡期会计实务工作者有所裨益。

【关键词】营改增; 账务处理; 主营业务收入; 营业税金及附加; 待转销项税额

【中图分类号】F275.2 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2017)10-0064-3

根据《增值税会计处理规定》(财会[2016]22号),企业营业税改征增值税前已确认收入,且已经计提营业税但未缴纳的,在达到增值税纳税义务时点时,应借记“应交税费——应交营业税”等科目,贷记“主营业务收入”科目,并根据调整后的收入计算确定“应交税费——待转销项税额”科目金额。

有不少实务工作者对这一规定持有异议,关键问题是为什么贷记“主营业务收入”科目而不是“税金及附加”科目?对此,本文以案例形式展开分析,具体案例如下:

假设甲企业为制造业一般纳税人,地处省会城市,其所在地地方教育费附加率为2%，“营改增”后选择一般计税方法计缴增值税。2015年年末该企业决定将闲置库房对外出租,租赁合同约定:租期自2016年1月1日起算12个整月;租金总额240000元,租金分两期支付(每期120000元),支付日分别为2016年6月30日和12月31日。以下仅就甲企业闲置库房出租业务的税务和账务处理进行分析讨论,不考虑其他因素的影响。

一、“营改增”前的账务处理

“营改增”前(截至2016年4月30日),税法上甲企业虽然尚未产生营业税纳税义务,但基于权责发生制要求,会计上需确认应计的营业税及其附加税费和各月已实现的租金收入。

1. 已实现的租金收入的会计处理。

借:应收账款 20000
贷:其他业务收入 20000

2. 应计营业税及附加税费相关会计处理。《企

业会计准则——应用指南》(财会[2006]18号)和《小企业会计准则》(财会[2011]17号)均规定,“应交税费”科目核算“企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费”。所以,会计上确认的应计营业税及其附加税费不能通过“应交税费”科目核算,可用“预提费用”科目核算。虽然“预提费用”科目已停用,但企业可将其作为一个过渡科目,税法上发生纳税义务时,借记“预提费用”科目,贷记“应交税费”科目,若年末“预提费用”科目有余额,则将余额转入“其他流动负债”科目。

借:税金及附加 1120
贷:预提费用——营业税 1000(20000×5%)
——城市维护建设税 70(1000×7%)
——教育费附加 30(1000×3%)
——地方教育费附加 20(1000×2%)

经上述账务处理,截至2016年4月30日,“预提费用”科目贷方累计数为4480元,“税金及附加”科目借方累计数为4480元,“应收账款”科目借方累计数为80000元,“其他业务收入”科目贷方累计数为80000元。

二、“营改增”起始日至增值税纳税义务发生日的账务处理

甲企业在“营改增”起始日(2016.05.01)至增值税纳税义务产生日(2016.06.30)期间,应对“营改增”前涉及营业税的旧账务进行调整,并根据《全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)

和财会[2016]22号文件的规定进行增值税相关账务处理。

1. “营改增”前“税金及附加”科目借方发生数额为什么不能冲回?不管企业商品或服务价格制定策略如何,根据价内税与价格之间的关系,价内税应税商品或服务的价格是其目标利润与营业成本及价内税的总和。那么,就营业税应税服务而言,其含税价格=(营业成本+利润)÷(1-营业税率),其中“营业成本+利润”就是不含营业税的价格。由此可知,企业会计上确认的主营业务收入或其他业务收入是包含营业税的。会计上确认的收入自应归属于企业,而收入中所包含的营业税却是归属于国家的。国家要求企业以含营业税的营业额为计税依据,计算缴纳营业税。那么,以含营业税的营业额乘以税率计算的应纳税额与用含营业税价格减去不含营业税价格(营业成本+利润)计算的结果相等吗?

假设乙企业提供每单位服务的营业成本为100元,利润为10元,营业税税率为5%,那么就有:

含税价=(营业成本+利润)÷(1-营业税率)=(100+10)÷(1-5%)=115.79(元)

应纳营业税=含税价×税率=115.79×5%=5.79(元)

含税价所含营业税=含税价-不含营业税价格=115.79-110=5.79(元)

可见,两种方式计算的结果相同。对这种以含税价计算的收入归企业但其所包含的价内税归国家的利益交叉关系,会计上应该如何反映和记录呢?按国家统一会计制度要求:企业除了要按已实现的含税营业额确认收入,还要以按价内税计税方法计算的应纳税额,借记“税金及附加”科目,同时贷记“应交税费——应交营业税”等科目。

这种处理办法下,仅通过收入账户无法直接反映企业不含税收入,但可以通过收入账户和“税金及附加”账户,或通过利润表中“营业收入”项目与“税金及附加”项目的配比关系,间接反映企业不含税收入。以乙企业为例,若不考虑其他账户和其他利润表项目的影 响,乙企业“主营业务收入”账户(或“其他业务收入”账户)贷方反映的收入额始终是含税收入额115.79元,但根据“主营业务收入”账户(或“其他业务收入”账户)贷方发生额115.79元与“税金及附加”账户借方发生额5.79元的比例关系,就可间接得出乙企业不含税收入额为110元,只不过在利润表上不含税收入额是作为“营业利润”项目的构成要素列报的。

针对前述甲企业库房租 赁业务,“税金及附加”

科目借方累计发生额为4480元,“其他业务收入”科目贷方累计发生额为80000元,对二者的比例关系进行分析可知,甲企业不含税收入为75520元。可见,要反映企业经营决策所需的不含税收入这一重要会计信息,就得保留“税金及附加”科目信息。

需要强调的是,对于“营改增”前已确认收入,且已计提营业税但未缴纳的,应自应税行为发生之日起计提增值税。但增值税是价外税,对于增值税应税行为,企业会计上所确认收入是不含税(增值税)的收入,这要求企业会计信息能反映“营改增”前企业会计上所确认收入不包含增值税,但包含营业税,因此企业应记录“营改增”前“税金及附加”科目借方发生额,以便计算确定反映“营改增”前企业的不含税收入额(既不含增值税又不含营业税),从而保证“营改增”前后企业收入会计信息的可比性。

综上,在“营改增”过渡之际的账务调整中,“营改增”前发生的“税金及附加”科目借方累计数是不能冲回的。

2. “营改增”前账务处理的调整。“营改增”后,企业应及时对营业税相关账务进行调整,以便一贯地反映涉及增值税的会计信息。对于“营改增”前已计提未缴纳的营业税,“营改增”企业不再征收,相关的附加税费也就失去了计提基础,应以新确认的增值税应纳税额为基数重新计提,故应冲回会计上已确认的应计营业税及其附加税费。

此外,增值税为价外税,其计税依据为不含增值税的销售额,但营业税为价内税,“营改增”后,原计提营业税的既有应税行为改征增值税时,改征增值税的计税依据要包括已计提但不用缴纳的营业税。也就是说,在“营改增”后,原已计提的应计营业税及其附加税费和不含营业税的收入额共同构成“营改增”之后新的含税(营业税)销售额。这一含税销售额是在“营改增”前原不含营业税收入的基础上调增的结果,故相应地要调增“主营业务收入”账户(或“其他业务收入”账户)金额;但“营改增”前“税金及附加”账户借方累计发生额不能冲回,应依然保留(理由前文已述)。假设甲企业2016年5月1日进行账务调整,具体分录如下:

(1)冲回已计提的营业税及其附加税费。

借:预提费用——营业税	4000
——城市维护建设税	280
——教育费附加	120
——地方教育费附加	80
贷:其他业务收入	4480

需说明的是,实务工作中有不少企业在“应交税费”科目贷方反映会计上确认的应计税费义务,从严格意义上讲,这是错误的。假设甲企业错误地以“应交税费”科目反映应计税费,那么冲回营业税及其附加税费的会计分录就该是:

借:应交税费——应交营业税 4000
 ——应交城市维护建设税 280
 ——应交教育费附加 120
 ——应交地方教育费附加 80
 贷:其他业务收入 4480

(2)计提2016年1月至4月“应交税费——待转销项税额”科目金额。计算过程如下:

含增值税销售额=不含营业税收入额+已计提的营业税及其附加税费=(含营业税收入额-已计提营业税)+已计提的营业税及其附加税费=(80000-4480)+4480=80000(元)

不含增值税销售额=含增值税销售额÷(1+11%)=80000÷(1+11%)=72072.07(元)

应计提的“应交税费——待转销项税额”科目金额=不含增值税销售额×11%=72072.07×11%=7927.93(元)

根据上述计算结果和财会[2016]22号文件规定,编制会计分录如下:

借:其他业务收入 7927.93
 贷:应交税费——待转销项税额 7927.93

依财税[2016]36号文件规定,甲企业就库房出租业务可以选择适用简易计税方法,按照5%的征收率计算应纳税额。若如此,上述会计分录应为:

借:其他业务收入 3809.52[80000÷(1+5%)×5%]
 贷:应交税费——简易计税 3809.52[80000÷(1+5%)×5%]

3. 计提“营改增”后相应月份的“应交税费——待转销项税额”科目金额。根据财税[2016]36号文件规定和甲企业租赁合同约定,截至2016年5月31日,甲企业仍未产生增值税纳税义务,但需按权责发生制的要求,在会计上确认5月份实现的收入和应计入“应交税费——待转销项税额”科目的金额,具体分录如下:

借:应收账款 20000
 贷:其他业务收入 18018.02[20000÷(1+0.11)]
 应交税费——待转销项税额 1981.98[20000÷(1+0.11)×11%]

甲企业若选择适用简易计税方法,上述会计分录应为:

借:应收账款 20000
 贷:其他业务收入 19047.62[20000÷(1+0.05)]
 应交税费——简易计税 952.38[20000÷(1+0.05)×5%]

三、“营改增”后增值税申报纳税义务产生的账务处理

按照财税[2016]36号规定和甲企业租赁合同约定,截至2016年6月30日,甲企业增值税纳税义务发生了。此时,仅就6月份来说,甲企业租金收入已实现(假设首期租金于6月30日收讫,会计上的增值税应计义务和税法上的纳税义务均已形成);同时,此前记入“应交税费——待转销项税额”科目的金额应转入“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。编制分录如下:

借:应交税费——待转销项税额 9909.91(7927.93+1981.98)
 银行存款 120000
 贷:其他业务收入 18018.02[20000÷(1+11%)]

应收账款 100000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 11891.89[7927.93+1981.98+2000÷(1+11%)×11%]

甲企业若选择适用简易计税方法,上述会计分录应为:

借:银行存款 120000
 贷:其他业务收入 19047.62[20000÷(1+5%)]

应收账款 100000
 应交税费——简易计税 952.38[20000÷(1+5%)×5%]

甲企业2016年6月30日以后涉及增值税的账务处理不再赘述。

主要参考文献:

财政部. 关于印发《增值税会计处理规定》的通知. 财会[2016]22号, 2016-12-03.

财政部, 国家税务总局. 关于全面推开营业税改征增值税试点的通知. 财税[2016]36号, 2016-03-23.

作者单位: 国家税务总局税务干部进修学院, 江苏扬州 225007