

“营改增”对会展业会计核算及税负的影响

叶前林^{1,2}, 何伦志^{1,2}(博士生导师)

(1.新疆大学经济管理学院, 乌鲁木齐 830046; 2.新疆大学经济研究所, 乌鲁木齐 830046)

【摘要】会展业作为文化创意服务的一个子税项目,已被纳入“营改增”试点,这势必对会展业的会计核算及税负产生重大影响。本文举例分析“营改增”后会展业的会计核算及税负变化,并进一步探讨其原因,提出会展业合理规避税务风险的建议。

【关键词】营改增; 会展业; 会计核算; 税负

一、“营改增”涉及会展业的主要税制要素

依照2011年财政部、国家税务总局先后联合出台的《营业税改征增值税试点方案》(财税[2011]110号、111号、131号和133号)等四个文件的规定,涉及会展业的主要税制要素为:

1. 纳税人和扣缴义务人。对展览服务企业展销、展览组办业务以及中介机构受托代理组办会议取得的收入,照章征收增值税。以会展企业年销售额500万元为临界值,年销售额超过500万元(含)的为一般纳税人,依一般计税方法缴纳增值税,税率6%;年销售额低于500万元的为小规模纳税人,依简易计税方法缴纳增值税,税率3%。

2. 应税服务。对会展业所涉及的相关交通运输业、部分现代服务业(包括研发和技术、信息技术、文化创意、物流辅助、有形动产租赁及签证咨询)有偿提供的营业活动,征收增值税。

2. 内部存货计提跌价准备的抵销处理。由于个别财务报表S公司该批产品的成本200 000元>其可变现净值184 000元,个别财务报表上计提跌价准备16 000元,而整体上该批产品的成本为160 000元<其可变现净值184 000元,没有发生跌价,整体上不需要做跌价准备的会计处理。即内部存货计提跌价准备的抵销处理与个别财务报表上的会计处理相反。

借:存货——存货跌价准备 16 000
贷:资产减值损失 16 000

3. 相关递延所得税的抵销处理。个别财务报表上计提16 000元存货跌价准备后的账面价值为184 000元<计税基础200 000元,个别财务报表上已经确认递延所得税资产4 000元(16 000×25%),而整体上账面价值160 000元<计税基础200 000元,整体上应该确认递延所得税资产10 000元(40 000×25%),因此合并财务报表上递延所得

3. 税率。会展服务企业涉及多个行业类别,在现行17%、13%税率的基础上,新增11%、6%两档税率。其中,专门会展服务包括场馆租赁、场地搭建、物品租赁及展馆相关服务等四类业务,还涉及相关支撑业务包括旅游、设计、广告、餐饮、住宿、交通运输、金融等。在核心会展业务中,场馆租赁、场地搭建还未被列入此次“营改增”试点范围,仍缴纳营业税;物品租赁按“有形动产租赁服务——有形动产经营性租赁”缴纳增值税,税率为17%。其他相关支撑业务,如设计、广告、物流辅助等业务征收增值税,税率为6%;交通运输税率为11%;金融保险还未被列入“营改增”试点范围,原则上适用增值税简易计税方法,税率为3%。

4. 计税依据。对展览服务企业展销、展览组办业务、中介机构受托代理组办会议等所取得的收入,照章征收增值税。因会展业存在诸如场馆租赁、现场布置、广告宣

税的抵销处理为:

借:递延所得税资产 6 000
[(184 000-160 000)×25%]
贷:所得税费用 6 000[(184 000-160 000)×25%]

主要参考文献

中国注册会计师协会编.2014年度注册会计师全国统一考试辅导教材:会计[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

财政部会计资格评价中心编.2014年度全国会计专业技术资格考试辅导教材:中级会计实务[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

中华会计网校编.2014年度全国会计专业技术资格统一考试:中级会计实务应试指南[M].北京:人民出版社,2014.

【基金项目】2013年度会计学专业河南省高等学校特色专业建设项目;2014年度河南省高等学校专业综合改革试点项目

传、交通食宿等一系列代收转付或代垫资金现象,其代收代垫金额部分可予以合理扣除,且向境外提供会展服务企业免征增值税。

二、“营改增”背景下会展业的会计核算变化

1. 一般纳税人提供应税服务的会计核算。“营改增”后,会展企业的会计核算方法相应改变,作为一般纳税人的会展企业提供应税服务,应在符合收入确认条件时,按照实际收到或应收的价款,借记“银行存款”、“应收账款”等科目,按照税法规定应缴纳的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目,按照确认的服务收入,贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目。

例1:江苏某大型会议展览企业是增值税一般纳税人,2014年1月确认一笔会议展览服务收入总额为1113万元。按照增值税税率6%计算,其营业收入=1113÷(1+6%)=1050(万元),增值税款=1050×6%=63(万元),编制会计分录如下:

借:银行存款	1113
贷:主营业务收入	1050
应交税费——应交增值税(销项税额)	63

作为一般纳税人的会展企业,试点期间提供应税服务时,依据会展业存在诸如场馆租赁、现场布置、广告宣传、交通食宿等一系列代收转付或代垫资金情况,其代收代垫金额部分可予以合理扣除的规定,可以实行差额征税的,按照税法规定允许扣减的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,按照实际支付或应付金额与上述增值税额的差额,借记“主营业务成本”科目,按照实际支付或应付金额,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

例2:江苏某大型会议展览企业是增值税一般纳税人,2014年1月确认一笔会议展览服务收入总额为1113万元,同时给其他相关会议展览企业垫付资金477万元。按照代收代垫金额部分可予以合理扣除的规定,将扣除垫付给其他纳税人价款后的余额作为销售额。该会议展览企业取得的展览收入1113万元中,其营业收入=1113÷(1+6%)=1050(万元),增值税款=1050×6%=63(万元),编制会计分录如下:

借:银行存款	1113
贷:主营业务收入	1050
应交税费——应交增值税(销项税额)	63

会议展览企业先垫付资金477万元,按照税法规定可以抵减销售额,其计算的增值税税款=477÷(1+6%)×6%=27(万元),换算成不含税的金额为450万元(477-27),编制会计分录如下:

借:主营业务成本	450
应交税费——应交增值税(销项税额)	27
贷:银行存款	477

2. 小规模纳税人提供应税服务的会计核算。会展企业小规模纳税人提供应税服务,应在符合收入确认条件时,按照实际收到或应收价款,借记“银行存款”、“应收账款”等科目,按照税法规定应缴纳的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税”科目,按照确认的服务收入,贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目。

例3:浙江某小微型展览服务企业属增值税小规模纳税人,2014年1月确认一笔展览应税服务收入总额为103万元。按照增值税征收率3%计算,其营业收入=103÷(1+3%)=100(万元),增值税款=100×3%=3(万元),编制会计分录如下:

借:银行存款	103
贷:主营业务收入	100
应交税费——应交增值税	3

如果该小微型展览服务企业在试点期间,存在替相关会议展览企业垫付资金的情况,按照代收代垫金额部分可予以合理扣除的规定,将扣除垫付给其他纳税人价款后的余额作为销售额。按照计算的应交增值税税额借记“应交税费——应交增值税”科目,按照实际支付或应付金额与上述增值税额的差额,借记“主营业务成本”科目,按照实际支付或应付金额,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

例4:浙江某小微型展览服务企业属增值税小规模纳税人,2014年1月确认一笔展览应税服务收入总额为103万元,同时给其他相关会议展览企业垫付资金47万元。按照代收代垫金额部分可予以合理扣除的规定,将扣除垫付给其他纳税人价款后的余额作为销售额。该会议展览企业取得的展览收入总额103万元中,营业收入=103÷(1+3%)=100(万元),增值税款=100×3%=3(万元)。编制会计分录如下:

借:银行存款	103
贷:主营业务收入	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	3

小微型展览服务企业先垫付的47万元,按照税法规定可以抵减销售额,其对应的增值税税款=47÷(1+3%)×3%=1.37(万元),换算成不含税金额为45.63万元(47-1.37)。编制会计分录如下:

借:主营业务成本	45.63
应交税费——应交增值税(销项税额)	1.37
贷:银行存款	47

三、“营改增”对会展业的税负影响

会议展览服务业纳入“营改增”试点,不仅对会展业的会计核算带来深刻的变化,而且对会展业的税负水平产生重大影响。“营改增”前,考虑到会展行业存在大量垫付现象及轻资产行业属性,税法规定对会展业征收营业税,实行税率5.6%的差额征税,允许以全部收入减除实际

代付的会场租赁费、会场布置费、食宿差旅费、展台搭建费、参展展品运输费、参展展品广告印刷费后的余额征收营业税。“营改增”后,会展业缴纳增值税,以年销售额500万元(含)为边界,实行纳税人分类管理。年销售收入大于500万元的会展企业应作为一般纳税人申报纳税,实行销项税额减去进项税额的一般计税方法,税率为6%,对取得增值税专用发票的进项税额可予以扣除;年销售收入小于500万元的会展企业作为小规模纳税人申报纳税,实行简易计税,税率为3%,不能进行税额抵扣。

例5:湖北某大型展览服务有限公司属增值税一般纳税人,其主要经营展览、设计、境外参展等业务。2014年1~10月份总营业收入为500万元,其中,场馆租赁费80万元、广告设计费用10万元、劳务报酬90万元、参展物品运输费用15万元、境外参展服务费用45万元。“营改增”前,会展业实行差额征收营业税,则该企业应纳营业税=(500-80-10-90-15-45)×5%=13(万元)。“营改增”后,该企业改征增值税,且对取得增值税专用发票的进项税额才予以合理扣除,由于场馆赁租、劳务报酬还未纳入“营改增”试点,无法取得增值税专用发票,在计算应纳税额时不予做进项税额抵扣,则该企业应纳增值税=500÷(1+6%)×6%-(10+15+45)÷(1+6%)×6%=24.35(万元)。通过“营改增”前后一般纳税人税负计算比较,“营改增”后企业税负明显加重,相比原征收营业税多缴纳税款11.35万元,税负增加达87.3%。

例6:湖北某小微型展览服务有限公司属增值税小规模纳税人,主要经营展览服务、设计等业务。2014年1~10月份总营业收入为200万元,其中,场馆赁租费用20万元、广告设计费用9万元、劳务报酬15万元、参展物品运输费用6万元。“营改增”前,会展业实行差额征收营业税,则该企业应纳营业税=(200-20-9-15-6)×5%=7.5(万元)。“营改增”后,该企业改征增值税,实行简易征税,没有进项税额可以抵扣,则该企业应纳增值税=200×3%=6(万元)。通过“营改增”前后小规模纳税人税负计算比较,“营改增”后,企业税负明显下降,相比原征收营业税节税1.5万元,税负下降达20%。

通过上述例5、例6的对比分析可以得出结论:“营改增”对会展业的税负影响较为明显。“营改增”对小微型会展企业来说是一大利好消息,减轻了小微型会展企业的税负,有利于小微型会展企业的成长。然而,对大型会展企业而言,税负不降反增,且税负增加幅度较大,极大挫伤了大型会展企业的积极性,增加了企业的经营成本,不利于大型会展企业的做大做强。

其原因在于,对小微型企业而言,原先征收营业税税率为5%,现缴纳增值税税率为3%,实行简易征税,仅从名义税率来讲,税率就下降40%;但对大型会展企业而言,“营改增”后,依照销项税额减去进项税额的余额缴纳增

值税,税率为6%,从名义税率上说,增值税税率较原5%的营业税税率上升20%,且大型会展企业属于轻资产行业,人力成本及场馆租赁费用所占成本比重大。目前,场馆租赁和劳务报酬并没有纳入“营改增”试点,无法取得增值税专用发票,导致大型会展企业进项税额抵扣部分大大减少,增加了企业应缴纳税款,使大型会展企业经营成本增加,削弱了大型会展企业的竞争力。

四、会展企业纳税筹划建议

会展业要成为国民经济的一个支柱产业,必须依靠大型会展企业的发展强大。但目前大型会展企业出现暂时的税负增加现象,表明“营改增”税制改革不彻底。我们应寻找其原因,采取应对措施,切实减轻会展企业税负,增强其竞争力,从而促进会展业的迅速发展。

1. 加强相关涉税人员的培训和教育,提升纳税申报能力及专业水平。“营改增”对会展企业的会计核算水平提出了极大的挑战。“营改增”后纳税申报及会计处理都变得更为复杂,会展企业相关涉税人员应加强“营改增”会计科目及纳税申报的培训和学习,规范增值税专用发票的开具和保管,落实进项税额抵扣认证管理,科学合理地进行纳税申报,切实减轻会展企业的税负,提高会展企业的经营水平。

2. 扩大增值税抵扣范围,实现增值税彻底转型。目前,针对会展业“营改增”过程中出现的税负增加问题,主要采取政府过渡性财政补贴方式来解决。这种方法操作复杂,管理成本高,只是暂时的权宜之计。应抓住“营改增”契机,在2015收官之年,将会展业相关的酒店、租赁及金融等行业全部纳入“营改增”试点范围,彻底打通产业链,进一步扩大进项税额抵扣范围,实现增值税彻底转型,达到彻底消除重复征税的目的。

3. 抓住优惠税收政策机遇,实施“走出去”战略。为提高我国会展业的国际竞争力,相关“营改增”文件规定,对向境外提供会展服务的企业实行免征增值税的优惠政策。国内会展企业应抓住出境办展的优惠机遇,拓展会展企业的国外市场空间,参与国际会展竞争,提升国内会展企业的办展水准和经营管理能力。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于在上海市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的通知.财税[2011]111号,2011-11-16.

汪华林.“营改增”会计处理及其对企业财务影响分析[J].财会通讯(综合),2013(8).

财政部.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,2012-07-05.

【基金项目】教育部人文社科研究项目“推动新疆文化产业成为国民经济特色产业研究”(项目编号:13JJD790029)