

第四章 涉税会计核算

第一节 涉税会计核算概述

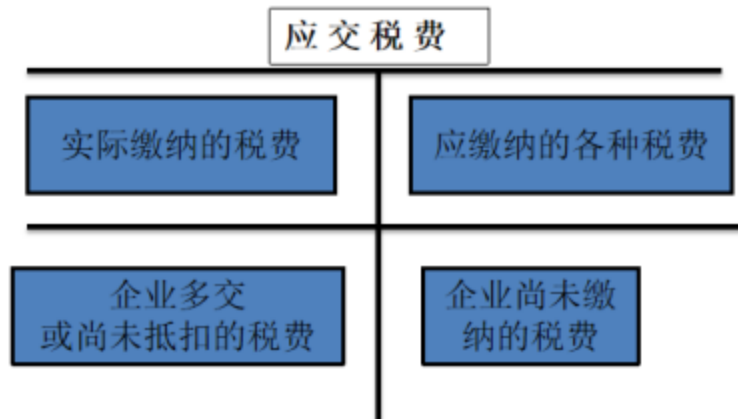
【知识点 1】会计与税法一般性差异
略

【知识点 2】涉税会计核算基本科目设置



一、“应交税费”科目（负债类科目）

1. 会计账户：



2. 核算内容

核算增值税、消费税、所得税（企业和个人）、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、车船税、教育费附加、矿产资源补偿费等。

不在本科目核算的：契稅、印花稅、耕地占用稅、车辆购置税。

【提示】契稅、耕地占用稅、關稅、车辆购置税、增值税、所得税不通过“税金及附加”核算。

二、“税金及附加”科目

1. 核算企业经营活动发生的消费税、城建税、资源税、教育费附加、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花稅等相关稅費。

（1）房地产企业销售开发产品应納的土地增值稅也在此科目中核算；

(2) 不含增值税；

(3) 契税、耕地占用税、车辆购置税、关税计入相应资产的成本，不通过“税金及附加”核算。

2. 账务处理

计提时：

借：税金及附加

贷：应交税费—应交消费税等

3. 期末将本科目余额转入本年利润科目，结转后本科目应无余额。

【例题 1·多选题】企业在经营活动中发生的下列税费，应在“税金及附加”科目中核算的有（ ）。

- A. 印花税
- B. 城镇土地使用税
- C. 教育费附加
- D. 增值税
- E. 耕地占用税

【答案】 ABC

【解析】选项 D：增值税是价外税，不通过损益类科目核算；选项 E：应计入相关资产成本。

三、“营业外收入”科目——损益类科目

1. 核算企业实际收到即征即退、先征后退、先征后返的增值税和直接减免的增值税（会计准则发生变化）。

2. 账务处理：

借：银行存款

贷：营业外收入—政府补助（或其他收益）

借：营业外收入—政府补助（或其他收益）

贷：本年利润

四、“其他收益”科目

主要核算可抵扣进项税额加计抵减额。

另外企业作为个人所得税的扣缴义务人，收到的扣缴税款手续费，也通过该科目核算。

会计处理：

借：银行存款等

贷：其他收益

借：其他收益

贷：本年利润

五、“以前年度损益调整”科目

1. “以前年度损益调整”科目核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项以及本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项。

企业在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整报告年度损益的事项，也在本科目核算。

2. 调整错账过程中，如果跨年调整涉及损益类科目替换成“以前年度损益调整”科目。

3. 调整后本科目的余额转入“利润分配—未分配利润”科目，本科目结转后应无余额。

【例题 1·单选题】在纳税检查中,发现企业以前年度少计收益多计费用的情况时,应在()科目进行反映。

- A. 借记“利润分配—未分配利润”
- B. 借记“以前年度损益调整”
- C. 贷记“以前年度损益调整”
- D. 贷记“应交税费—应交所得税”

【答案】C

第二节 货物与劳务税会计核算

【知识点 1】增值税会计核算

一、会计科目及专栏设置

注:小规模纳税人只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”明细科目。

(一) 应交增值税

1. 进项税额

记录企业购入货物、劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的准予从销项税额中抵扣的增值税额；

- (1) 企业购入时支付或负担的进项税额，用蓝字登记；
- (2) 退回所购货物应冲销的进项税额，用红字登记。

【例题 1·多选题】下列业务的会计核算中，通过“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目核算的有（ ）。

- A. 一般纳税人外购货物用于集体福利
- B. 一般纳税人外购货物用于免征增值税项目
- C. 一般纳税人外购货物用于股东分配
- D. 一般纳税人外购货物用于对外无偿捐赠
- E. 一般纳税人外购货物用于交际应酬

【答案】 CD

【解析】一般纳税人外购货物用于免征增值税项目、集体福利或个人消费（含交际应酬）的，增值税不视同销售，不允许抵扣进项税额，所以不通过“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目核算。

【例题 2·简答题】2020 年 4 月某企业将原购进的不含税价 3000 元、增值税额 390 元的原材料退回销售方。

该企业应作如下账务处理：

【答案】：

| | | |
|------------------|---------|------|
| 借：银行存款 | | 3390 |
| 应交税费—应交增值税（进项税额） | 390（红字） | |
| 贷：原材料 | | 3000 |

2. 已交税金

具体适用情形：

- (1) 辅导期一般纳税人需要增购发票；
- (2) 以 1、3、5、10、15 日（不足 1 个月）为 1 期纳税的。
- (3) 本科目核算的是企业当月缴纳当月增值税额，企业当月缴纳上月应交未交的增值税时，借记“应交税费—未交增值税”科目，贷记“银行存款”。

注：增值税的纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月或者 1 个季度。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

【例题3·简答题】2020年7月15日缴纳7月1~10日应该缴纳的增值税20万元，该企业应作如下账务处理：

【答案】

借：应交税费—应交增值税（已交税金） 20
 贷：银行存款 20

3. 减免税款

- （1）反映企业按规定减免的增值税款；
- （2）企业按规定直接减免的增值税额借记本科目，贷记损益类相关科目。

【提示】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，按规定抵减的增值税应纳税额：

借：应交税费—应交增值税（减免税款）
 贷：管理费用等

【例题4·简答题】某公司（增值税一般纳税人）2019年1月份缴纳技术维护费500元，取得增值税专用发票。

【解析】增值税纳税人初次购进增值税税控系统专用设备和缴纳的技术维护费用凭相关发票可以全额抵减增值税额。

缴纳时：

借：管理费用 500
 贷：银行存款 500

按规定抵减的增值税应纳税额：

借：应交税费—应交增值税（减免税款） 500
 贷：管理费用 500

【例题5·单选题】（2019年）2019年5月份某企业支付税控设备维修费并取得发票，该企业会计核算的借方科目是（ ）。

- A. 应交税费—应交增值税（销项税额）
- B. 应交税费—应交增值税（进项税额）
- C. 应交税费—应交增值税（销项税额抵减）
- D. 应交税费—应交增值税（减免税款）

【答案】D

【解析】企业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，借记“应交税费—应交增值税（减免税款）”。

4. 出口抵减内销产品应纳税额

（1）反映出口企业销售出口货物后，向税务机关办理免抵退税申报，按规定计算的应免抵税额；

（2）账务处理：

借：应交税费—应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）

贷：应交税费—应交增值税（出口退税）

5. 销项税额抵减

(1) 记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额(差额纳税)。

(2) 账务处理：

借：应交税费—应交增值税（销项税额抵减）

贷：主营业务成本等

【例题 6·简答题】鸿泰房地产开发企业为一般纳税人，2020 年 8 月销售营改增后开发的房地产项目，取得含增值税价款 2180 万元，相对应的土地价款为 1090 万元。

【解析】取得销售收入时：

借：银行存款等 2180

贷：主营业务收入 2000

 应交税费—应交增值税（销项税额） 180

土地价款作“销项税额抵减”：

借：应交税费—应交增值税（销项税额抵减） 90

贷：主营业务成本 90

6. 转出未交增值税

记录企业月末转出应缴未缴的增值税。

月末企业“应交税费—应交增值税”明细账出现贷方余额时，根据余额借记本科目，贷记“应交税费—未交增值税”科目。

【例题 7·简答题】某企业增值税账户贷方的销项税额为 2 万元，借方的进项税额为 1 万元，期初无留抵税额。

【解析】应纳增值税=2-1=1（万元）。

借：应交税费—应交增值税（转出未交增值税） 10000

贷：应交税费—未交增值税 10000

次月缴税时：

借：应交税费—未交增值税 10000

贷：银行存款 10000

7. 销项税额

(1) 记录一般纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额；

(2) 注意：退回销售货物应冲减的销项税额，在贷方用红字登记。

【例题 8·简答题】甲公司为增值税一般纳税人，2019 年 5 月 12 日销售给乙公司的一批产品全部被退回，销售价款 100 万元，增值税 13 万元，乙公司尚未支付该笔货款，已根据规定开具红字增值税专用发票。

【解析】

借：主营业务收入 100

贷：应收账款 113

 应交税费—应交增值税（销项税额） 13（红字登记）

8. 出口退税

记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税额。

9. 进项税额转出

(1) 记录企业购进货物、劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣, 按规定转出的进项税额。

具体分为三种情况:

①已经抵扣进项税额的外购货物等改变用途, 用于不得抵扣进项税额的用途, 做进项税额转出。

【例题 9·简答题】某商场 2020 年 6 月将 2020 年 5 月外购服装 100000 元用于职工福利, 应如何进行账务处理?

【解析】

| | |
|--------------------|--------|
| 借: 应付职工薪酬—非货币性福利 | 113000 |
| 贷: 库存商品 | 100000 |
| 应交税费—应交增值税(进项税额转出) | 13000 |

②在产品、产成品、不动产等发生非正常损失, 其所用外购货物、劳务、服务等进项税额做转出处理。

借: 待处理财产损益等

| | |
|--------------------|--|
| 贷: 原材料(固定资产、库存商品等) | |
| 应交税费—应交增值税(进项税额转出) | |

【例题 10·简答题】甲企业为增值税一般纳税人, 2020 年 6 月购入原材料一批, 增值税专用发票注明价款 100 万元, 增值税税额 13 万元, 当月已经确认抵扣。6 月在盘点过程中发现该批原材料因管理不善毁损其中的 50%。

要求: 编制企业毁损原材料的会计分录。

【答案】

| | |
|--------------------|------|
| 借: 待处理财产损益 | 56.5 |
| 贷: 原材料 | 50 |
| 应交税费—应交增值税(进项税额转出) | 6.5 |

③生产企业出口自产货物的免抵退税不得免征和抵扣税额, 账务处理:

借: 主营业务成本

| | |
|-----------------------|--|
| 贷: 应交税费—应交增值税(进项税额转出) | |
|-----------------------|--|

【例题 11·多选题】下列业务的会计核算中, 需要通过“应交税费—应交增值税(进项税额转出)”科目核算的有()。(2011 年)

- A. 一般纳税人将外购货物改变用途用于集体福利
- B. 一般纳税人将自产产品用于对外捐赠
- C. 一般纳税人将自产产品用于股东分配
- D. 一般纳税人的产成品发生了因管理不善造成的非正常损失
- E. 一般纳税人将委托加工收回的货物用于个人消费

【答案】AD

【解析】选项 BCE 属于税法规定视同销售的内容, 无须作进项税额转出。

(2) 增值税期末留抵退税制度

自 2019 年 4 月 1 日起,对同时符合条件的纳税人,可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额,纳税人取得退还的留抵税额后,应相应调减当期留抵税额:

借:银行存款

贷:应交税费—应交增值税(进项税额转出)

10. 转出多交增值税

记录一般纳税人月度终了转出当月多交的增值税额。对于多预缴税款形成的“应交税费—应交增值税”的借方余额,需要作转出处理。

注:由于进项税额大于销项税额形成的“应交税费—应交增值税”的借方余额,月末无需进行账务处理。

【例题 12·简答题】某企业 2020 年 5 月 31 日增值税账户贷方的销项税额为 96000 元,借方的进项税额为 130000 元。账务处理:

【答案】月末不进行账务处理。

如当月已交税金 10000 元,则做分录

| | |
|-----------------------|-------|
| 借:应交税费—未交增值税 | 10000 |
| 贷:应交税费—应交增值税(转出多交增值税) | 10000 |

【例题 13·简答题】某企业 2020 年 5 月 31 日增值税账户贷方的销项税额为 10000 元,借方的进项税额为 8000 元,已交税金为 9000 元。账务处理:

【解析】

当月应交增值税 $10000-8000=2000$ 元,实交 9000 元,多交的增值税 7000 元作转出。

按照“已交税金”与应交增值税借方余额较小一方做转出:

| | |
|-----------------------|------|
| 借:应交税费—未交增值税 | 7000 |
| 贷:应交税费—应交增值税(转出多交增值税) | 7000 |

【例题 14·单选题】(2017 年)某企业为增值税一般纳税人,根据税务机关规定每 5 天预缴一次增值税,2017 年 3 月当期进项税额 40 万元,销项税额为 90 万元,已经缴纳的增值税为 60 万元,则月末企业的会计处理()。

- A. 借:应交税费—未交增值税 10
贷:应交税费—应交增值税(转出多交增值税) 10
- B. 借:应交税费—应交增值税(转出多交增值税) 10
贷:应交税费—未交增值税 10
- C. 借:应交税费—未交增值税 10
贷:应交税费—应交增值税(转出未交增值税) 10
- D. 借:应交税费—应交增值税(转出未交增值税) 10
贷:应交税费—未交增值税 10

【答案】A

(二)“未交增值税”明细科目

1. 核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月的应缴未缴、多缴或预缴的增值税额,以及当月缴纳以前期间未缴的增值税额;

(1) 月份终了,企业应将当月发生的应缴增值税额自“应交税费—应交增值税”科目转入

“未交增值税”科目。

借：应交税费—应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费—未交增值税

（2）月份终了，企业应将当月多缴的增值税额自“应交税费—应交增值税”科目转入“未交增值税”科目。

借：应交税费—未交增值税

贷：应交税费—应交增值税（转出多交增值税）

2. 企业当月缴纳以前期间未缴的增值税

借：应交税费—未交增值税

贷：银行存款

【例题 16·单选题】某商贸公司为增值税一般纳税人，2019 年 1 月 8 日上缴 2018 年 12 月应纳增值税额 148000 元，则正确的会计处理为（ ）。

A. 借：应交税费—应交增值税（已交税金） 148000

贷：银行存款 148000

B. 借：应交税费—未交增值税 148000

贷：应交税费—应交增值税（转出未交增值税） 148000

C. 借：以前年度损益调整 148000

贷：银行存款 148000

D. 借：应交税费—未交增值税 148000

贷：银行存款 148000

【答案】D

3. 未交增值税期末余额

4. 用进项留抵税额抵减增值税欠税的问题

（1）对纳税人因销项税额小于（<）进项税额而产生期末留抵税额的，应以期末留抵税额抵减增值税欠税；

（2）按增值税欠税税额与期末留抵税额中较小的数字红字借记“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费—未交增值税”科目。

【例题 17·简答题】某企业 2020 年 5 月在税务稽查中应补增值税 15 万元欠税未补，若 2020 年 5 月期末留抵税额 10 万元，6 月末留抵税额 8 万元。

5 月和 6 月末用留抵税额抵减欠税的账务处理。

【答案】

5 月：

借：应交税费—应交增值税（进项税额） 100000（红字）
 贷：应交税费—未交增值税 100000（红字）
 6月：
借：应交税费—应交增值税（进项税额） 50000（红字）
 贷：应交税费—未交增值税 50000（红字）

（三）预交增值税

核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，以及其他按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

房地产开发企业等在预缴增值税后，应直至纳税义务发生时方可从“应交税费—预交增值税”科目结转至“应交税费—未交增值税”科目。

注：房地产开发企业预缴的税款不能抵减预缴当期的应纳税额，而应在销售自行开发的房地产项目纳税义务发生时才进行抵减，未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

（四）“待抵扣进项税额”明细科目

核算范围：

1. 一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。

2. 实行纳税辅导期管理的一般纳税人取得的尚未交叉稽核比对的增值税扣税凭证上注明或计算的增值税额。

【例题 18·简答题】某企业 2018 年 8 月购买一栋办公楼用于办公，价款 1000 万元，增值税 100 万，2019 年 4 月份该企业将与不动产有关的待抵扣进项税额一次性抵扣，账务处理如下：

2018 年 8 月：

| | |
|------------------|------|
| 借：固定资产—办公楼 | 1000 |
| 应交税费—应交增值税（进项税额） | 60 |
| 应交税费—待抵扣进项税额 | 40 |
| 贷：银行存款 | 1100 |

2019 年 4 月：

| | |
|---------------------|----|
| 借：应交税费— 应交增值税（进项税额） | 40 |
| 贷：应交税费— 待抵扣进项税额 | 40 |

（五）“待认证进项税额”明细科目

1. 一般纳税人由于当期未进行勾选确认而不得从销项税额中抵扣的进项税额。

【例题 19·简答题】甲公司为增值税一般纳税人，2020 年 6 月外购原材料一批，取得增值税专用发票注明的价款为 100 万元，增值税税额为 13 万元，当月尚未进行勾选确认。款项已通过银行转账方式支付。

账务处理：

| | |
|--------------|-----|
| 借：原材料 | 100 |
| 应交税费—待认证进项税额 | 13 |
| 贷：银行存款 | 113 |

若甲公司在 6 月对该专用发票通过申报平台进行勾选确认。

| | |
|--------------------|----|
| 借：应交税费—应交增值税（进项税额） | 13 |
| 贷：应交税费—待认证进项税额 | 13 |

2. 一般纳税人通过增值税申报系统上传海关增值税专用缴款书信息但未通过税务机关比对的进项税额。

（六）待转销项税额

核算一般纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。

该科目主要是解决增值税纳税义务时间与按照会计准则核算确认收入的时间两者之间的差异。即增值税纳税义务时间在后，会计准则核算确认收入的时间在前。

例如《国家税务总局关于在境外提供建筑服务等有关问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 69 号)中规定,关于纳税人提供建筑服务,被工程发包方从应支付的工程款中扣押的质押金、保证金,未开具发票的,以纳税人实际收到质押金、保证金的当天为纳税义务发生时间。而按照建造合同准则核算确认收入的时间在实际收款前。

【例题 20·简答题】某建筑企业 2020 年 6 月工程完工,合同约定工程价款为 1000 万元(不含税),约定价款支付方式为:工程完工时支付 90%,完工 1 年后的当月支付 10%质保金。当月收到工程款 981 万元(含税),尚余 109 万(含税)的质保金未收,企业根据收款情况,开具增值税专用发票 81 万元,请做出相应账务处理。

【答案】

| | |
|------------------|------|
| 借:银行存款 | 981 |
| 应收账款 | 109 |
| 贷:主营业务收入 | 1000 |
| 应交税费—应交增值税(销项税额) | 81 |
| 应交税费—待转销项税额 | 9 |

(七)“增值税期末留抵税额”明细科目

(八)“简易计税”明细科目

核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

1. 计提税款时

| | |
|-----------|--|
| 借:银行存款等 | |
| 贷:主营业务收入 | |
| 应交税费—简易计税 | |

2. 处置不动产时

| | |
|-------------|--|
| 借:固定资产清理 | |
| 贷:应交税费—简易计税 | |

3. 缴纳税款时

| | |
|-------------|--|
| 借:应交税费—简易计税 | |
| 贷:银行存款 | |

【例题 21·单选题】甲公司为增值税一般纳税人。2018 年 5 月销售一栋“营改增”前外购的房产,选择简易计税方法,在房产所在地预缴增值税时,会计核算的借方科目应该是()。(2018 年)

- | | |
|--------------|---------------|
| A. 应交税费—简易计税 | B. 应交税费—预交增值税 |
| C. 应交税费—已交税金 | D. 应交税费—应交增值税 |

【答案】A

【解析】“简易计税”明细科目,核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

【例题 22·单选题】(2017 年)增值税一般纳税人采取简易计税方法,计提应纳增值税,应计入()贷方。

- | | |
|---------------------|------------------------|
| A. 应交税费—应交增值税(销项税额) | B. 应交税费—简易计税 |
| C. 应交税费—未交增值税 | D. 应交税费—应交增值税(转出未交增值税) |

【答案】B

(九)“转让金融商品应交增值税”明细科目

核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额为销售额。

1.以盈亏相抵后的余额作为销售额，月末如产生转让收益：

借：投资收益

贷：应交税费—转让金融商品应交增值税

2.月末，如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额：

借：应交税费—转让金融商品应交增值税

贷：投资收益

3.年末，本科目如有借方余额，需要清为零：

借：投资收益

贷：应交税费—转让金融商品应交增值税

【例题 23·简答题】甲公司为一一般纳税人企业，2020 年 7 月 1 日以含税价 10 元/股的价格购入 A 公司普通股股票 20000 股。

2020 年 8 月 15 日以 9 元/股的价格转让 5000 股，2020 年 9 月 10 日以 11.50 元/股的价格转让 10000 股。

假设甲公司除该股票外，未购入其他金融商品，不考虑相关费用及股票的公允价值变动损益。

(1) 2020 年 7 月 1 日购入 A 公司股票：

借：交易性金融资产—成本 200000 (10×20000 股)

贷：银行存款 200000

(2) 2020 年 8 月 15 日转让股票 5000 股：

5000 股×9 元/股=45 000 元

借：银行存款 45 000

投资收益 5 000

贷：交易性金融资产—成本 50 000

月末将产生的转让损失所对应的增值税结转下月抵扣：

$(45000-50000) \div 1.06 \times 6\% = 283.02$ 元

借：应交税费—转让金融商品应交增值税 283.02

贷：投资收益 283.02

(3) 2020 年 9 月 10 日转让股票 10000 股：

10000 股×11.50 元/股=115 000 元

借：银行存款 115 000

贷：交易性金融资产—成本 100 000

投资收益 15 000

月末将产生的转让收益计提增值税：

$(115 000-100 000) \div 1.06 \times 6\% = 849.06$ 元

借：投资收益 849.06

贷：应交税费—转让金融商品应交增值税 849.06

次月征期内实际缴纳增值税：

$849.06-283.02=566.04$ 元

借：应交税费—转让金融商品应交增值税 566.04

贷：银行存款 566.04

(十)“代扣代交增值税”明细科目

核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。按照适用税率代扣代交： $\text{应扣缴税额} = \text{购买方支付的价款} \div (1 + \text{税率}) \times \text{税率}$

(十一)加计抵减政策下的会计核算

自2019年4月1日至2021年12月31日，允许生产、生活性服务业（邮政、电信、现代服务、生活服务）纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%，抵减应纳税额”。

注：2019年10月1日至2021年12月31日，允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计15%，抵减应纳税额（以下称加计抵减15%政策）。

【提示】生活性服务业纳税人，是指提供生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。

实际缴纳增值税时：

借：应交税费—未交增值税

 贷：银行存款（实际缴纳金额）

 其他收益（差额）

【例题24·简答题】某公司2019年6月销项税额100万元，进项税额60万元，本期加计抵减额为6万元，请做出缴纳税款的分录。

【答案】

| | |
|--------------|----|
| 借：应交税费—未交增值税 | 40 |
| 贷：银行存款 | 34 |
| 其他收益 | 6 |

若该公司为生活性服务业纳税人，按照当期可抵扣进项税额加计15%，加计抵减额为9万元。

【解析】

| | |
|--------------|----|
| 借：应交税费—未交增值税 | 40 |
| 贷：银行存款 | 31 |
| 其他收益 | 9 |

(十二)“增值税检查调整”明细科目

1. 一般纳税人在税务机关对其增值税纳税情况进行检查后，凡涉及增值税涉税账务调整的，应设立“应交税费—增值税检查调整”专门账户。

2. 在调账过程中与增值税有关的账户用“应交税费—增值税检查调整”代替。

3. 检查调整事项结束后，结出“应交税费—增值税检查调整”的余额，并将该余额转至“应交税费—未交增值税”中。

处理之后，本账户无余额。

【例题25·单选题】以下有关增值税检查调整专门账户表述错误的有（ ）。

A. 增值税纳税人在税务机关对其增值税纳税情况进行检查后，凡涉及到增值税涉税账务调整的，应设立“应交税费—增值税检查调整”专门账户

B. 凡检查后应调减账面进项税额或调增销项税额和进项税额转出的数额，借记有关科目，贷记“应交税费—增值税检查调整”科目

C. 凡检查后应调增账面进项税额或调减销项税额和进项税额转出的数额，借记有关科目，贷记“应交税费—增值税检查调整”科目

D. 全部调账事项入账后，应结出“应交税费—增值税检查调整”账户的余额，并对余额进行

处理，处理之后，“应交税费—增值税检查调整”账户无余额

【答案】c

【解析】凡检查后应调增账面进项税额或调减销项税额和进项税额转出的数额，借记“应交税费—增值税检查调整”科目，贷记有关科目。

二、取得资产或接受劳务等业务的核算

（一）外购货物的核算

1. 按价税合计金额记账的情况：不得抵扣进项税

（1）用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、应税劳务或应税服务等；

（2）销售免税货物的运输费用；

（3）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务、应税服务；

（4）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物、应税劳务、应税服务；

（5）小规模纳税人购入货物、应税劳务或应税服务等。

会计处理：

借：原材料等（价税合计数）

 贷：银行存款等

2. 按价税分别记账的情况

一般纳税人按现行税法规定，准予抵扣的进项税额计入“应交税费—应交增值税（进项税额）”

会计处理：

借：××资产

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款（外购）

 营业外收入（捐赠）

 实收资本（投资）

 资本公积（投资）等

3. 2019年4月1日后购入“不动产或不动产在建工程”

自2019年4月1日起，纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分2年抵扣。此前按规定尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，可自2019年4月税款所属期起从销项税额中抵扣。

账务处理：

借：应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：应交税费—待抵扣进项税额

4. 货物已验收入库但尚未取得扣税凭证的账务处理

一般纳税人购进的货物等已到达并验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的，应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账。下月初，用红字冲销原暂估入账金额，待取得相关增值税扣税凭证并经认证后，按应计入相关成本费用或资产的金额入账，可抵扣的增值税额，借记“应交税费—应交增值税（进项税额）”。

【例题1·简答题】某增值税一般纳税人2020年1月入库一批应税货物，已经验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证并未付款，1月末按货物清单或相关合同协议上的价格200万元暂估入账。

2020年2月下旬取得上述一份增值税专用发票，发票上注明金额200万元，税额26万元。

并于3月底在增值税发票查询平台对该发票进行了勾选确认。

根据上述经济业务，做出相关会计分录。

【解析】

(1) 企业应在2020年1月31日按货物清单或相关协议上的价格200万元暂估入账，但不需要将增值税的进项税额暂估入账。

借：原材料 200
贷：应付账款 200

(2) 2月1日，用红字冲销原暂估入账金额。

借：应付账款 200
贷：原材料 200

(3) 在2月下旬取得增值税专用发票若干份，发票上合计注明金额200万元，税额26万元。

借：原材料 200
 应交税费—待认证进项税额 26
贷：应付账款 226

(4) 3月末在增值税发票查询平台对该发票进行勾选确认并申报抵扣。

借：应交税费—应交增值税（进项税额） 26
贷：应交税费—待认证进项税额 26

5. 企业购进免税农产品进项税额的账务处理：

纳税人在购进农产品时，取得农产品增值税普通发票，按9%计算抵扣进项税额。

在领用农产品环节，如果农产品用于生产或委托加工13%税率货物，再加计1%进项税额抵扣。

【例题2·简答题】 A企业为一食品加工厂，2020年11月从某家庭农场购入小麦100吨，每吨600元，开具的主管税务机关核准使用的收购凭证上收购款总计60000元。

则A企业正确的会计处理为：

购进小麦时：

借：原材料 54600
 应交税费—应交增值税（进项税额） 5400
贷：银行存款 60000

假设，2021年1月全部被生产领用，用于生产适用13%税率的食品，加计扣除1%，会计处理：

借：应交税费—应交增值税（进项税额） 600
贷：原材料 600

（二）接受应税服务的核算

以运费服务为例。

【例题3·简答题】 A企业2021年1月外购原材料1批，增值税专用发票上注明的价款为6000元，增值税额为780元，另外销货方代垫铁路运费218元。

A企业开出为期1个月的商业汇票一张，材料已验收入库。

A企业会计处理为：

借：原材料 6200
 应交税费—应交增值税（进项税额） 798
贷：应付票据 6998

【例题4·简答题】2021年4月1日B企业员工乘坐火车到国内某地出差，往返车票共计600元，企业会计处理为：

铁路旅客运输进项税额=600/(1+9%)*9%=49.54

借：管理费用 550.46
 应交税费—应交增值税（进项税额） 49.54
 贷：现金等 600

三、销售等业务的核算

（一）一般销售业务账务处理

借：银行存款等

贷：主营业务收入/其他营业收入等

 应交税费—应交增值税（销项税额）

（二）视同销售业务账务处理

以增值税视同销售为视角。

1. “代”一代销

（1）委托代销商品

| | |
|---------------|--|
| 发出商品 | 借：发出商品 60 贷：库存商品 60 |
| 收到代销清单 | 借：应收账款 113 贷：主营业务收入 100 应交税费—应交增值税（销项税额）13 借：主营业务成本 60 贷：发出商品 60 |
| 收到手续费 结算发票 | 借：销售费用 10 贷：应交税费—应交增值税（进项税额）0.6 贷：应收账款 10.6 |
| 收到货款 | 借：银行存款 102.4 贷：应收账款 102.4 |

（2）销售代销商品

| | |
|-----------|---|
| 销售商品 | 借：银行存款 113 贷：应付账款 100 应交税费—应交增值税（销项税额）13 |
| 结算手续费 | 借：应付账款 10.6 贷：其他业务收入 10 应交税费—应交增值税（销项税额）0.6 |
| 收到发票，结算货物 | 借：应付账款 89.4 贷：应交税费—应交增值税（销项税额）13 贷：银行账款 102.4 |

2. “个福”一个人消费/集体福利

（1）外购“个福”

| 会计与税法 | 处理 |
|-----------|---------------------|
| 增值税—不视同销售 | 不抵扣进项/若已抵扣，进项税额作转出 |
| 会计—不视同销售 | 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 |

| | |
|--|---|
| | 借：应付职工薪酬 贷：库存商品等 应交税费—应交增值税（进项税额转出） |
|--|---|

(2) 自产、委托加工用于“个福”

| 会计与税法 | 处理 |
|----------|---|
| 增值税—视同销售 | 增值税纳税义务发生 |
| 会计—视同销售 | 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 借：主营业务成本 贷：库存商品 借：应付职工薪酬 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额） |

【例题1·简答题】乙公司为一家生产电视的企业，共有职工200名。2020年2月，公司以其生产的成本为10000元的液晶电视和外购的每台不含税价格为1000元的电暖气作为春节福利发放给公司每名职工。

该型号液晶电视的售价为每台14000元，乙公司适用的增值税税率为13%，已开具增值税专用发票；

乙公司以银行存款支付了购买电暖气的价款和增值税进项税款，取得了增值税专用发票，适用的增值税税率为13%。

假定200名职工中170名为直接参加生产的职工，30名为总部管理人员。

1. 电视机

(1) 公司决定发放非货币性福利时，应作如下账务处理

| | |
|------------------|--------------------------|
| 借：生产成本 | 2689400 (170*14000*1.13) |
| 管理费用 | 474600 (30*14000*1.13) |
| 贷：应付职工薪酬 | 3164000 |
| 借：应付职工薪酬 | 3164000 |
| 贷：主营业务收入 | 2800000 |
| 应交税费—应交增值税（销项税额） | 364000 |

(2) 实际发放电视，应作如下账务处理：

| | |
|----------|---------------------|
| 借：主营业务成本 | 2000000 (10000*200) |
| 贷：库存商品 | 2000000 (10000*200) |

2. 电暖气（外购个福）

(1) 公司决定发放非货币性福利时，应作如下账务处理：

| | |
|----------|------------------------|
| 借：生产成本 | 192100 (170*1000*1.13) |
| 管理费用 | 33900 (30*1000*1.13) |
| 贷：应付职工薪酬 | 226000 |

(2) 购买电暖气时，应作如下账务处理：

| | |
|--------|--------|
| 借：库存商品 | 226000 |
| 贷：银行存款 | 226000 |

(3) 实际发放电暖气时，应作如下账务处理：

| | |
|----------|--------|
| 借：应付职工薪酬 | 226000 |
| 贷：库存商品 | 226000 |

借：应交税费—未交增值税 282831 (425688-142857)

贷：银行存款 282831

(2) 一般纳税人采用简易计税方法

①向不动产所在地主管税务机关预缴税款：

借：应交税费—简易计税 142857 [3000000 ÷ (1 + 5%) × 5%]

贷：银行存款 142857

②企业向机构所在地主管税务机关纳税申报：

借：银行存款 10000000

贷：固定资产清理 9857143

应交税费—简易计税 142857

可以看出，纳税人选择简易计税方法后，向不动产所在地主管税务机关预缴的税款，与回机构所在计算申报的应纳税额，应是一致的。

(3) 小规模纳税人的税款计算与上述一般纳税人选择的简易计税方法相同。只是账务处理上将“应交税费—简易计税”科目改为“应交税费—应交增值税”科目即可。

2. 销售自建不动产业务的账务处理

对于纳税人销售自建的不动产，应以取得的全部价款和价外费用，按照 5% 的预征率向不动产所在地主管税务机关预缴（或缴纳）税款。

(1) 一般纳税人采用一般计税方法。

【例题 4·简答题】某纳税人（非自然人）为北京西城区纳税人，2019 年 6 月 30 日转让其 2013 年自己建造的厂房一间，取得转让收入 1000 万元，厂房在北京市东城区。

纳税人 2013 年建造厂房的成本为 700 万元。

如果该纳税人为增值税一般纳税人，纳税人对该笔业务选择一般计税方法，应如何在不动产所在地税务机关计算预缴税额，如何在机构所在地申报纳税？

【解析】

(1) 一般纳税人采用一般计税方法。

①在北京东城区税务机关预缴税款时：

预缴税款 = 1000 ÷ (1 + 5%) × 5% = 47.62 (万元)

借：应交税费—预交增值税 476200

贷：银行存款 476200

②纳税人向北京西城区税务机关申报纳税时：

借：银行存款 10000000

贷：固定资产清理 9174312 [10000000 - 825688]

应交税费—应交增值税（销项税额） 825688 [10000000 ÷ (1 + 9%) × 9%]

③结转相应明细科目至“应交税费—未交增值税”，相关的账务处理为：

借：应交税费—应交增值税（转出未交增值税） 825688

贷：应交税费—未交增值税 825688

借：应交税费—未交增值税 476200

贷：应交税费—预交增值税 476200

④缴纳增值税款时

借：应交税费—未交增值税 349488 (825688 - 476200)

贷：银行存款 349488

(2) 一般纳税人，简易计税方法

【沿用例 4】纳税人选择简易计税方法。

纳税人在北京东城区税务机关应预缴税款：

应预缴税款=1000÷(1+5%)×5%=47.62(万元)

借：应交税费—简易计税 476200

贷：银行存款 476200

纳税人向北京市西城区税务机关申报纳税时，按全部价款和价外费用为销售额，按5%的征收率计算应纳税额。

借：银行存款等 10000000

贷：固定资产清理 9523800

应交税费—简易计税 476200

纳税人在7月申报期内，转让不动产及其他业务共同申报纳税。并可凭在北京东城税务机关缴纳税款的完税凭证，抵减纳税人应纳税额的47.62万元。

(3) 小规模纳税人销售自建不动产的处理

【例题5·简答题】某纳税人(非自然人)是小规模纳税人，2019年6月30日转让其2013年自己建造的厂房一间，取得转让收入1000万元。纳税人2013年建造厂房的成本为700万元。

如果该纳税人为增值税小规模纳税人，应如何在不动产所在地税务机关预缴税款？

【解析】纳税人转让自建的不动产，应以取得的全部价款和价外费用(1000万元)，换算为不含税价后，按5%的征收率向不动产所在地主管税务机关预缴税款。

借：应交税费—应交增值税 476200 [1000÷(1+5%)×5%]

贷：银行存款 476200

小规模纳税人采用简易计税方法后，向不动产所在地主管税务机关预缴的税款，与回机构所在计算申报的应纳税额，应是一致的。

四、出口退税的核算

生产企业出口货物“免抵退税”的原理：(四步法)

假设出口企业全部原材料均从国内购进(无免税原材料)：

第一步剔税：计算不得免征和抵扣税额

当期免抵退税不得免征和抵扣的税额=出口货物离岸价格×外汇人民币牌价×(出口货物适用税率-出口退税率)

第二步抵税：计算当期应纳增值税额

当期应纳税额=内销的销项税额-(全部进项税额-第一步计算的数额)-上期留抵税额
(小于0进入下一步)

第三步比税：

(1) 计算免抵退税额 免抵退税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物的退税率

(2) 用应纳税额与免抵退税额“比”

第四步退税：计算当期应退税额

计算剩余指标：如免抵税额与当期留抵税额。

会计分录：

1. 外购生产用材料并验收入库时：

借：原材料等

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款等

2. 内销货物时：

借：银行存款

 贷：主营业务收入—内销

 应交税费—应交增值税（销项税额）

3. 自营出口销售货物时：

借：应收账款—应收外汇账款

 贷：主营业务收入—外销

4. 收到外销货款时：

借：银行存款

 贷：应收账款—应收外汇账款

 差额：财务费用（汇兑损益）

5. 计算不得免征和抵扣进项税额时：

借：主营业务成本—外销

 贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出）

| | |
|--------------------------|------|
| 应交税费—应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额） | 4.5 |
| 贷：应交税费—应交增值税（出口退税） | 13.5 |
| ④收到出口退税款时： | |
| 借：银行存款 | 9 |
| 贷：应收出口退税款 | 9 |

五、小微企业免征增值税的核算

小微企业在取得销售收入时，应当按照税法的规定计算应交增值税，并确认为应交税费，在达到增值税制度规定的免征增值税条件时，将有关应交增值税转入当期损益。

| 纳税人 | 2020. 3. 1—2021. 3. 31 | 2021. 4. 1—2021. 12. 31 |
|-------------------|--|--|
| 湖北省 小规模 纳税人 | 适用 3%征收率的应税销售收入，免 征增值税； 适用 3%预征率的预缴增值税项目， 暂停预缴增值税 | 适用 3%征收率的应税销售收 入，减按 1%征收率征收增值 税； |
| 其他 小规模 纳税人 | 适用 3%征收率的应税销售收入，减 按 1%征收率征收增值税； 适用 3%预征率的预缴增值税项目， 减按 1%预征率预缴增值税 | 适用 3%预征率的预缴增值税 项目，减按 1%预征率预缴增 值税 |

【例题 1·简答题】浙江某企业为增值税小规模纳税人，选择 1 个季度为纳税期限。

2020 年 10 月份销售货物开具增值税普通发票价税合计 10.30 万元，

11 月份销售货物取得未开具发票含税收入 5.15 万元，

12 月份销售货物自行开具增值税普通发票价税合计 10.30 万元。

请分析如何征免及申报相关的增值税。

【解析】该纳税人 2020 年第四季度不含税销售收入为 25 万元，未超过 30 万元，符合政策规定，可以享受免征增值税优惠政策。

| | |
|--------------|--------|
| 借：银行存款 | 257500 |
| 贷：主营业务收入 | 250000 |
| 应交税费—应交增值税 | 7500 |
| 借：应交税费—应交增值税 | 7500 |
| 贷：其他收益/营业外收入 | 7500 |

六、增值税与会计确认收入的差异及调整

（一）增值税与新收入准则的差异及调整

（二）增值税与旧收入准则的差异及调整

大部分核心内容已在第三章及第四章前面讲述，不再单独讲述。

【知识点 2】消费税会计核算

一、生产销售应税消费品的账务处理

（一）一般生产销售应税消费品的账务处理

1. 一般情形：于生产销售时纳税。

2. 视同销售：以应税消费品换取生产资料、抵偿债务、投资入股、支付代购手续费。

会计处理：

借：银行存款/应收账款/长期股权投资/材料采购等

贷：主营业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

借：税金及附加

贷：应交税费—应交消费税

【例1·简答题】某汽车生产企业系增值税一般纳税人。2020年3月销售小轿车30辆，出厂每辆不含税售价12万元，款项已收到并存入银行，假设增值税适用税率13%，消费税税率9%。

要求：计算相关的增值税，消费税。并写出相应会计分录。

增值税=30×12×13%=46.8（万元）

消费税=30×12×9%=32.4（万元）

收入实现的会计分录：

| | |
|------------------|-------|
| 借：银行存款 | 406.8 |
| 贷：主营业务收入 | 360 |
| 应交税费—应交增值税（销项税额） | 46.8 |

计提消费税的会计分录：

| | |
|--------------|------|
| 借：税金及附加 | 32.4 |
| 贷：应交税费—应交消费税 | 32.4 |

（二）自产自用应税消费品的账务处理

- 1.用于连续生产应税消费品：不纳消费税。
- 2.用于其他方面：在移送使用时缴纳消费税。
- 3.计税基数：

以同类消费品的销售价格确定；

没有同类消费品销售价格，按组成计税价格确定。

具体规定如下：

（1）实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格=（成本+利润）÷（1-比例税率）

应纳消费税=组成计税价格×比例税率

（2）实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格=（成本+利润+自产自用数量×定额税率）÷（1-比例税率）

应纳消费税=组成计税价格×比例税率+自产自用数量×定额税率

二、委托加工应税消费品的核算

【提示】委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按规定申报缴纳消费税，准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

【例题 1·单选题】(2020 年)关于消费税的说法,正确的是()。

- A. 自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的,于领用时纳税
- B. 委托方收回委托加工的已税消费品,以不高于受托方的计税价格出售的,不再缴纳消费税
- C. 纳税人将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的,应当分别核算,分别适用税率
- D. 纳税人兼营不同税率的应税消费品,从高适用税率计算消费税

【答案】B

【解析】本题考核的是应纳消费税的计算。选项 A,自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的,不需要缴纳消费税;选项 C,纳税人将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的,从高适用税率。选项 D,纳税人兼营不同税率的应税消费品,应分开核算,未分别核算的,从高适用税率。

三、金银首饰消费税的核算

【例题 1·简答题】某珠宝店系增值税一般纳税人,2019 年 6 月将自产的金项链 150 克奖励优秀职工,成本为 15000 元,当月同样金项链的零售价格为 226 元/克。

【解析】

消费税 = $226 \div (1 + 13\%) \times 150 \times 5\% = 1500$ (元)

销项税 = $226 \div (1 + 13\%) \times 150 \times 13\% = 3900$ (元)

①确定收入

| | |
|------------------|-------|
| 借: 应付职工薪酬 | 33900 |
| 贷: 主营业务收入 | 30000 |
| 应交税费—应交增值税(销项税额) | 3900 |

②结转成本

| | |
|-----------|-------|
| 借: 主营业务成本 | 15000 |
| 贷: 库存商品 | 15000 |

③相关的消费税

| | |
|---------------|------|
| 借: 税金及附加 | 1500 |
| 贷: 应交税费—应交消费税 | 1500 |