

# 税务师

## 涉税服务实务

### 教材精讲班

#### 第四章 涉税会计核算

##### 考情分析

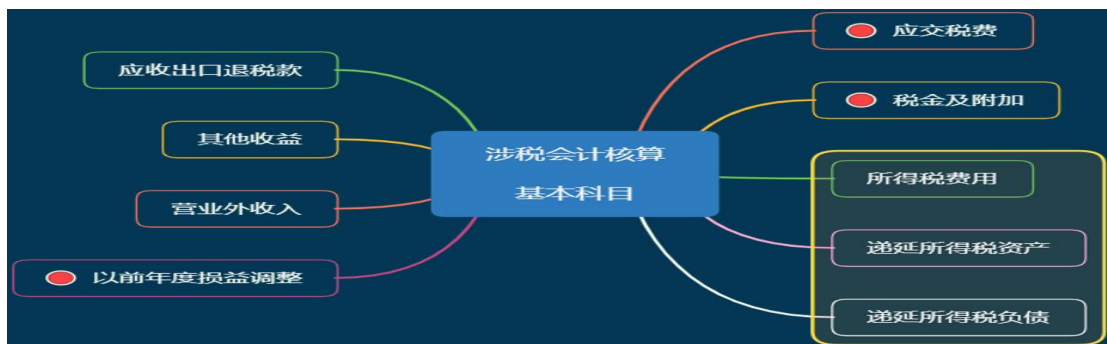
本章为重点内容，在考试中经常会涉及本章内容，经常结合第三章进行考察。本章复习时应重点掌握与增值税、消费税、所得税有关的会计核算，调账的方法、步骤及相关内容。同时其他税种的会计核算应当按照客观题进行掌握。

##### 教材变化

1. 新增：2022 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，增值税小规模纳税人适用 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
2. 调整：谨慎性原则的相关表述

##### 第一节 涉税会计核算概述

##### 涉税会计核算基本科目设置



##### 一、“应交税费”科目

##### 1. 会计账户：

应交税费	
实际缴纳的税费	应缴纳的各种税费等
企业多交或尚未抵扣的税费	企业尚未缴纳的税费

##### 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、車輛购置税。

【提示】契稅、耕地占用稅、關稅、車輛购置税、增值稅、所得稅不通过“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) 房地產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) 不含增值稅；

(3) 契稅、耕地占用稅、車輛购置税、關稅計入相应资产的成本，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

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

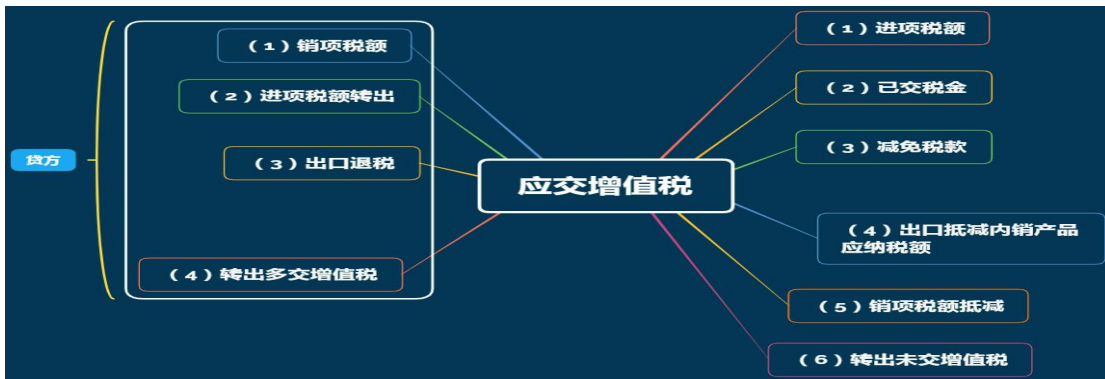
**【知识点 1】**增值税会计核算

### 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**”、“**代扣代缴增值税**”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】**2021 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】**2021 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）2021 年 1 月份缴纳技术维护费 500 元，取得增值税专用发票。

**【解析】**增值税一般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，2021 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，2021 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 2021 年 6 月将 2021 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：待处理财产损溢等  
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，2021 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：待处理财产损溢 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 2021 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 2021 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 15·单选题】**某商贸公司为增值税一般纳税人，2022 年 1 月 8 日上缴 2021 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 16·简答题】**某企业 2021 年 5 月在税务稽查中应补增值税 15 万元欠税未补，若 2021 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。

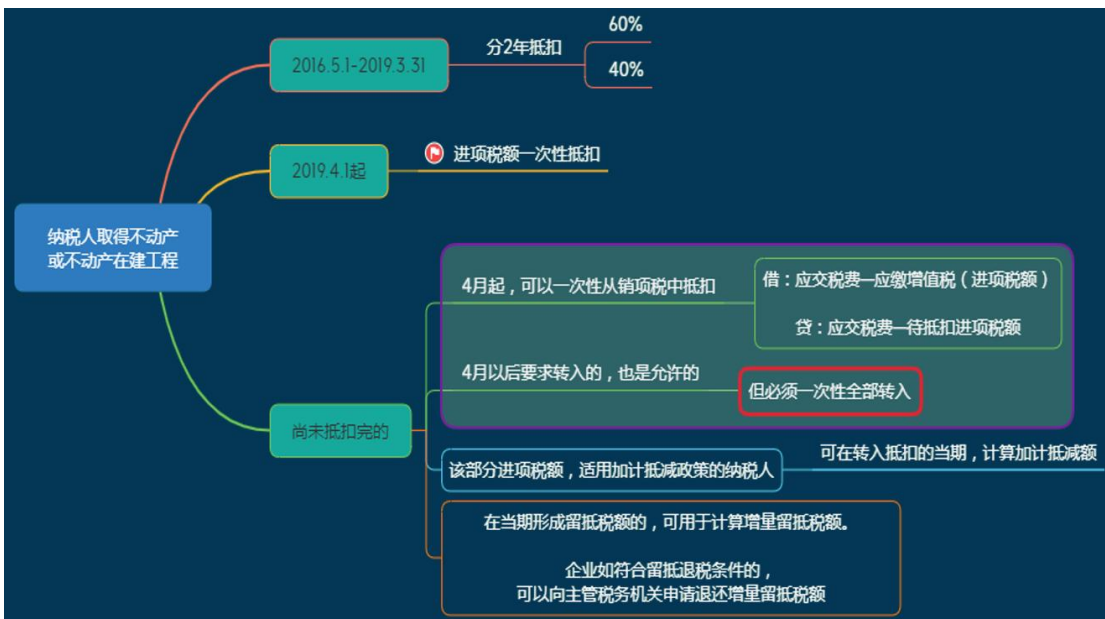
注：根据《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）的规定，房地产企业一般纳税人销售自行开发的房地产项目，在收到预收款时按照 3% 的预征率预缴增值税。

但房地产企业销售自行开发的房地产项目的增值税纳税义务发生时间，是按照《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）第四十五条规定，在收到预收款时并不发生增值税的纳税义务。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 17·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 6 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 18·简答题】**甲公司为增值税一般纳税人，2021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 19·简答题】**某建筑企业2021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）“增值税留抵税额”明细科目；略。

（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 20·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 21·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

核算增值税一般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 22·简答题】** 甲企业为增值税一般纳税人，2021 年发生如下与交易性金融资产相关的经济业务：

(1) 4 月 12 日，从深圳证券交易所购入乙企业股票 20 000 股，该股票的公允价值为 900 000 元，另支付相关交易费用 3 000 元，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为 180 元，发票已通过税务机关认证。甲企业将该股票划分为交易性金融资产。

(2) 7 月 18 日，将持有的乙企业股票全部出售，售价为 1 006 000 元，转让该金融商品应交增值税为：

**【答案】**

应交增值税=(1006000-900000)/1.06\*0.06=6000 元。

**【例题 23·简答题】** 甲公司为一一般纳税人企业，2021 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。

2021 年 8 月 15 日以 9 元/股的价格转让 5000 股，2021 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）2021 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）2021 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)÷1.06×6%=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) 2021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) “代扣代缴增值税”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缴：

应扣缴税额=购买方支付的价款÷(1+税率)×税率

#### (十一) 加计抵减政策下的会计核算

自2019年4月1日至2022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2022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2020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. 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 2021 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协议上的价格 200 万元暂估入账。

2021 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 2021 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，2021 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，2022 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/其他业务收入等  
 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 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 应交税费—应交增值税（进项税额） 13 贷：银行存款 102.4

#### 2. “个福”——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。2021 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	

#### 3. 自产、委托加工、外购用于投资

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：长期股权投资 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：库存商品

#### 4. 自产、委托加工、外购用于分配

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：应付股利 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本
贷：库存商品

**【例题 2·简答题】**2021 年 2 月，A 企业以自己生产的产品分配利润，产品成本为 50 万元，不含税销售价格为 80 万元，该产品增值税税率 13%，则 A 企业正确的会计处理为：

借：利润分配 90.4  
 贷：应付利润 90.4  
 借：应付利润 90.4  
 贷：主营业务收入 80  
 应交税费—应交增值税（销项税额） 10.4  
 借：主营业务成本 50  
 贷：库存商品 50

5. 自产、委托加工、外购用于赠送

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—不视同销售	借：营业外支出 贷：库存商品 应交税费—应交增值税（销项税额）

6. 将货物用于偿债

该业务会计与税务处理不产生差异，在企业所得税与增值税上不需要进行纳税调整。

借：应付账款  
 贷：主营业务收入  
 应交税费—应交增值税（销项税额）  
 营业外收入—债务重组利得

借：主营业务成本

贷：库存商品

（三）带包装物销售账务处理

1. 随同产品出售但**单独计价的包装物**，按规定应缴纳增值税。

会计处理：

借：应收账款等  
 贷：其他业务收入  
 应交税费—应交增值税（销项税额）

2. 逾期未退还包装物的押金（啤酒、黄酒以外的酒类除外）。

借：其他应付款  
 贷：其他业务收入  
 应交税费—应交增值税（销项税额）

（四）纳税人销售不动产业务账务处理

1. 销售非自建不动产业务的账务处理

对于纳税人销售非自建的不动产，应以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或取得不动产时的作价后的余额，按**5%的预征率**（或征收率）向不动产所在地主管税务机关预缴（或缴纳）税款。

**【例题 3·简答题】**某纳税人（非自然人）2021 年 6 月 30 日转让其 2013 年购买的写字楼，取得转让收入 1000 万元（含税，下同）。纳税人 2013 年购买时的价格为 700 万元，保留有合法有效凭证。

如果该纳税人为增值税一般纳税人，应如何在不动产所在地税务机关计算预缴税额；

如该纳税人为小规模纳税人应如何处理？

**【解析】**不动产所在地的税务机关在预征税款时，不需要区分纳税人性质，也不需要区分房产取得的时间是营改增“前”还是“后”，只需要知道所销售的不动产，属于“自建”（全额预缴），还是“非自建”（差额预缴）即可。

本案例中，纳税人转让的不动产为 2013 年外购的，属于非自建，应以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或取得不动产时的作价后的余额（1000-700=300 万元），换算为不含税价后，按 5% 的预征率（征收率）向不动产所在地主管税务机关预缴税款。

（1）一般纳税人采用一般计税方法（计算结果精确到元）

①向不动产所在地的主管税务机关预缴税款

借：应交税费—预交增值税 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 9174312

[10000000-825688]

应交税费—应交增值税（销项税额） 825688

[10000000 ÷ (1+9%) × 9%]

假设当期进项税额合计为 70 万元，其他销项税额合计 30 万元，  
则应纳税额=825688+300000-700000-142857=282831 元。

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） 425688

贷：应交税费—未交增值税 425688

借：应交税费—未交增值税 142857

贷：应交税费—预交增值税 142857

④缴纳增值税款时

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，2021 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，厂房也在北京市西城区，但不动产所在地税务机关与纳税人主管税务机关不为同一单位。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在北京西城区税务机关预缴税款时：

$$\text{预缴税款} = 1000 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 47.62 \text{ (万元)}$$

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。

纳税人在北京西城区税务机关应预缴税款：

$$\text{应预缴税款} = 1000 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 47.62 \text{ (万元)}$$

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。并可凭在北京西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，2021 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

除其他个人之外的小规模纳税人，应按规定的计税方法向不动产所在地主管税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税。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，与回机构所在地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）

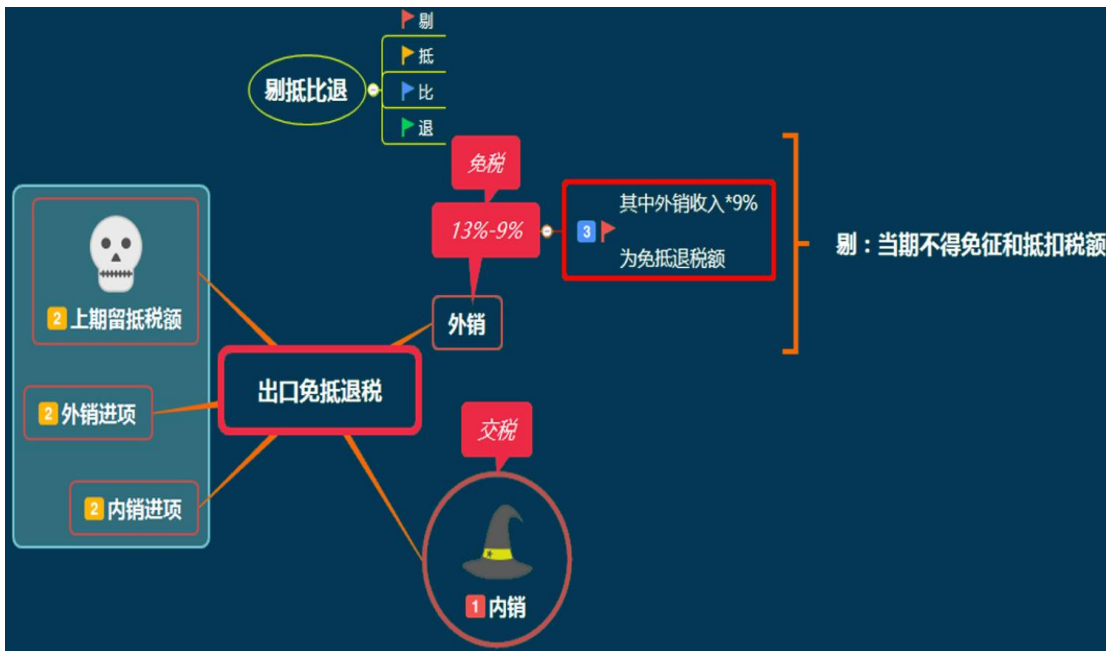
第三步比税：

（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

    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

    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）

6. 按当期《生产企业出口货物“免、抵、退”税汇总表》进行会计处理：

（1）申报的应退税额 $>0$ ，且免抵税额 $>0$ 时：

借：应收出口退税款（申报的应退税额）

    应交税费—应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）（当期免抵税额）

    贷：应交税费—应交增值税（出口退税）

（2）申报的应退税额 $>0$ ，且免抵税额 $=0$ 时：

借：应收出口退税款（申报的应退税额）

    贷：应交税费—应交增值税（出口退税）

（3）申报的应退税额 $=0$ ，且免抵税额 $>0$ 时：

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）

**【例题1·简答题】**某生产企业是增值税一般纳税人，2021年5月购进原材料一批，取得增值税专用发票注明的价款200万元，增值税26万元。当月内销货物不含税销售额100万元，销项税额13万元。

本月出口货物销售额折合人民币150万元。出口货物的征税率为13%，退税率为9%。另有上期期末留抵税额2万元。

**要求：**计算应退税额并编制相关会计分录。

**【答案】**

第一步—剔税：当期免抵退税不得免征和抵扣税额 $=150 \times (13\% - 9\%) = 6$ （万元）

第二步—抵税：应纳增值税额 $=100 \times 13\% - (26 - 6) - 2 = -9$ （万元）

第三步—比税：出口货物免抵退税额 $=150 \times 9\% = 13.5$ （万元）

当期期末留抵税额9万元 $<$ 当期免抵退税额13.5万元，

第四步—退税：当期应退税额=当期期末留抵税额9万元。

剩余指标计算：当期免抵税额 $=13.5 - 9 = 4.5$ （万元）

会计分录：

（1）购进原材料

借：原材料 200

    应交税费—应交增值税（进项税额） 26

    贷：银行存款 226

（2）销售货物—内销

借：银行存款 113

    贷：主营业务收入—内销 100

        应交税费—应交增值税（销项税额） 13

（3）销售货物—外销

①实现销售时：

借：银行存款 150

    贷：主营业务收入—外销 150

②不得抵扣进项税额—当期免抵退税不得免征和抵扣税额：

借：主营业务成本—一般贸易出口 6

    贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出） 6

③收到主管税务机关《审批通知单》后：（申报退税时不做账）

借：应收出口退税款 9

    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

应交税费—应交增值税	
期初留抵税额：2万	销项税额（内销）：13万
进项税额：26万	进项税额转出：6万
出口抵减内销产品应纳 增值税：4.5万	出口退税：13.5万

【例题2·单选题】增值税出口退税业务中，企业确认的应退税额应借记（ ）。（2014年）

- A. 应收出口退税款  
B. 应交税费—应交增值税（出口退税）  
C. 应交税费—应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）  
D. 银行存款

【答案】A

【解析】在增值税出口退税处理上，计算应退税时借记“应收出口退税款”科目，贷记“应交税费—应交增值税（出口退税）”科目。

## 五、进项税额抵扣情况发生改变业务的核算

### （一）应税转非应税的核算

1. 因发生非正常损失或改变用途等进项税额需转出。

2. 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、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产，不得抵扣进项税额。

其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

3. 会计核算

借：在建工程/应付职工薪酬

贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出）

【例题1·简答题】A公司为增值税一般纳税人，2021年1月将2020年12月外购的乙材料10吨（已抵扣进项税额），转用于企业的食堂的修缮。该材料实际成本为52000元，已抵扣增值税进项税额6760元。

账务处理：

借：在建工程 58760  
贷：原材料 52000  
    应交税费—应交增值税（进项税额转出） 6760

### （二）非应税转应税的核算

1. 原不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产等，因改变用途等用于允许抵扣进项税额的应税项目的，按允许抵扣的进项税额，

借：应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：固定资产/无形资产等

2. 固定资产、无形资产等经上述调整后，按调整后的账面价值在剩余尚可使用寿命内计提折旧或摊销。

### （三）非正常损失的核算

会计核算：

借：待处理财产损益（非正常损失）

贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出）

**【例题 2·简答题】**A 公司为增值税一般纳税人，2021 年 6 月由于管理不善，一批自产产品发霉腐烂，已知该批产品的生产成本为 8 万元，当期总的生产成本为 42 万元。其中耗用外购材料的账面价值为 30 万元，外购原材料适用增值税率为 13%。

损失产品成本中所耗外购货物购进额

$=30 \times 8 / 42 \times 10000 = 57143$  元

应转出进项税额  $= 57143 \times 13\% = 7429$  元

账务处理：

借：待处理财产损益	87429
贷：库存商品	80000
应交税费—应交增值税（进项税额转出）	7429

## 六、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。

**【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。

2021 年 10 月份销售货物开具增值税普通发票价税合计 10.10 万元，

11 月份销售货物取得未开具发票含税收入 5.05 万元，

12 月份销售货物自行开具增值税普通发票价税合计 10.10 万元。

请分析如何征免及申报相关的增值税。

**【解析】**该纳税人 2021 年第四季度不含税销售收入为 25 万元，未超过 45 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	252500
贷：主营业务收入	250000
应交税费—应交增值税	2500
借：应交税费—应交增值税	2500
贷：其他收益/营业外收入	2500

## 【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

**【例题 1·简答题】**某汽车生产企业系增值税一般纳税人。2021 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  $= 30 \times 12 \times 13\% = 46.8$ （万元）

消费税  $= 30 \times 12 \times 9\% = 32.4$ （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。

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】本题考核的是应纳税消费的计算。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

（一）自购自销金银首饰应缴消费税的账务处理

1. 一般金银首饰销售业务的核算

商业企业销售金银首饰的收入记入“主营业务收入”科目，其应缴的消费税相应记入“税金及附加”科目。

2. 以旧换新销售业务的核算

按实际收到的不含税价计算增值税、消费税。

借：原材料等（旧首饰的作价）  
库存现金（加收的差价+收取的增值税）  
贷：主营业务收入（旧首饰作价+加收的差价）  
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

（二）金银首饰的包装物缴纳消费税的账务处理



1. 随同金银首饰销售不单独计价的包装物

①收入随销售商品一并记入“主营业务收入”，

②包装物收入应缴的消费税与金银首饰本身销售应缴的消费税应一并记入“税金及附加”。

2. 随同金银首饰销售单独计价的包装物

①收入单独记入“其他业务收入”。

②包装物收入应缴的消费税应记入“税金及附加”。

(三) 自购自用金银首饰应缴消费税

1. 用于馈赠、赞助：记入“营业外支出”科目。

2. 用于广告：记入“销售费用”科目。

3. 用于职工福利、奖励：记入“税金及附加”科目。

**【例题 1·简答题】**某珠宝店系增值税一般纳税人，2021 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。增值税税率为 13%，消费税税率为 5%。

**【解析】**

消费税=226÷(1+13%)×150×5%=1500(元)

销项税=226÷(1+13%)×150×13%=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

### 第三节 所得税会计核算

#### 一、税会差异的类型

税会差异具体体现为永久性差异和暂时性差异。两类差异均会影响当期应纳税所得额的计算。其中永久性差异以后期间不得调整，暂时性差异在以后期间可以调整。暂时性差异在会计核算中通过递延所得税项目核算。

**【例题 1·简答题】** 2021 年甲企业向贫困地区直接捐赠 20 万元现金，会计上计入营业外支出，除此之外的其他利润总额为 520 万元，并且没有税会差异。

会计利润总额=520-20=500(万元)

因直接捐赠在企业所得税前无法扣除，

故企业所得税应纳税所得额=500+20=520(万元)

应纳税额=520×25%= 130(万元)

**【例题 2·简答题】** 2020 年 12 月甲企业购入生产设备 200 万元，会计上计入固定资产，按 5 年平均计提折旧，该企业选择在企业所得税前一次扣除。2021 年利润总额为 560 万元，除该项固定资产可能产生税会差异外，其他业务没有税会差异。

会计利润总额=560(万元)

因取得该固定资产在企业所得税前一次性扣除，2021 年，企业所得税应纳税所得额=560-200+40=400(万元)

应纳税额=400×25%= 100(万元)

会计核算：

项目	账面价值	计税基础	递延所得税负债
固定资产	160	0	160*0.25=40

2021年确认该递延所得税负债：

借：所得税费用 40  
 贷：递延所得税负债 40  
 借：所得税费用 100  
 贷：应交税费—应交所得税 100

二、“所得税费用”科目

1. 核算企业根据会计准则确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。
2. 所得税费用=当期应交所得税+递延所得税
3. 期末应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。
4. “所得税费用”不一定等于“应交税费—应交所得税”。

如果存在暂时性差异，二者金额不等。

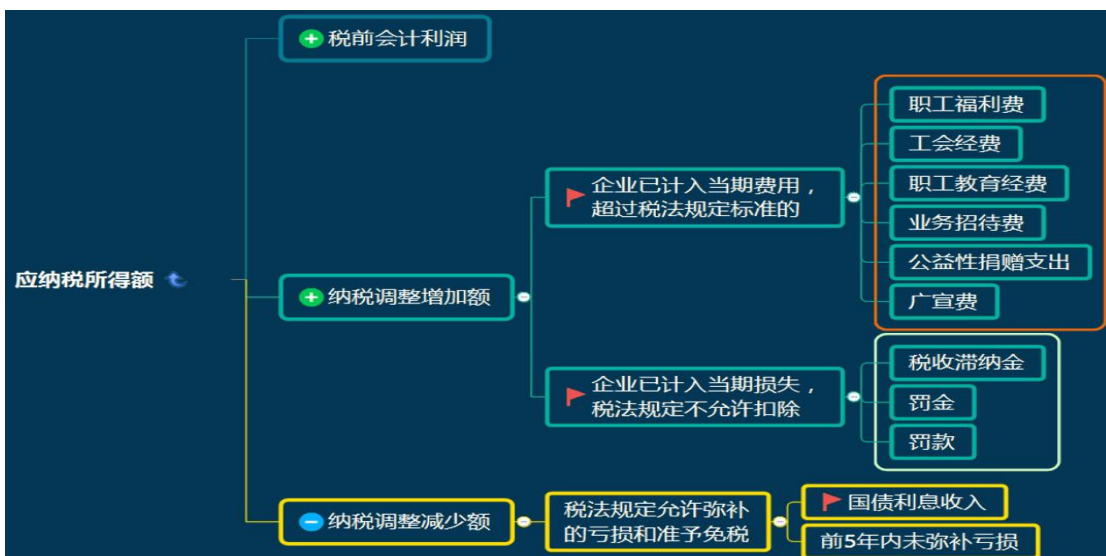
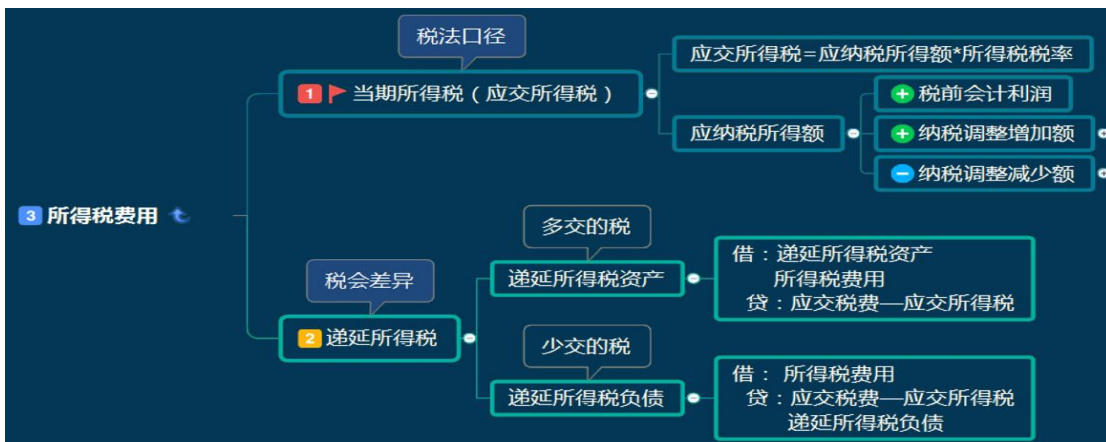
因暂时性差异“应交税费—应交所得税”与“所得税费用”的差额通过递延所得税资产、递延所得税负债两个科目核算。

三、“递延所得税资产”“递延所得税负债”科目

1. 税会差异



2. 所得税费用与应交所得税



**【例题 1·简答题】**假定某企业适用的所得税税率为 25%，2021 年度利润表中利润总额为 2325 万元。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

2021 年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

- (1) 1 月开始计提折旧的一项固定资产，成本为 1000 万元，使用年限为 10 年，净残值为 0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税法按直线法计提折旧，假定税收法规规定的使用年限及净残值与会计规定相同。
- (2) 当年发生研发开发支出 500 万元，支出不符合资本化条件。
- (3) 违反环保规定应支付罚款 200 万元。
- (4) 期末对持有的存货计提了 50 万元的跌价准备。
- (5) 期末持有的交易性金融资产成本 500 万元，公允价值为 800 万元。

**【分析 1】永久性差异：**

- (2) 当年发生研发开发支出 500 万元，支出不符合资本化条件。

会计上作为费用化扣除 500 万元，税法上扣除 875 万元（加计扣除 75%）。

发生永久性差异 375 万元。纳税调减。

- (3) 违反环保规定应支付罚款 200 万元。会计上作为营业外支出扣除 200 万元，税法上不允许扣除。

发生永久性差异 200 万元。纳税调增。

**【暂时性差异】**

(1) 固定资产会计上按双倍余额递减法计提折旧 200 万元，而税法规定按直线法计提折旧 100 万元，产生暂时性差异，当期应调增应纳税所得额 100 万元（递延所得税资产）。

(4) 期末对持有的存货计提了 50 万元的跌价准备，税法规定不能税前扣除，当期应调增应纳税所得额 50 万元，同时形成暂时性差异（递延所得税资产）。

- (5) 期末持有的交易性金融资产成本为 500 万元，公允价值为 800 万元。

期末持有的交易性金融资产成本为 500 万元，公允价值为 800 万元，会计上确定的公允价值变动收益，税法上不认可，当期应调减应纳税所得额 300 万元，同时形成暂时性差异（递延所得税负债）。

递延所得税资产=150×25%=37.5（万元）。

递延所得税负债=300×25%=75（万元）。

递延所得税=(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)=(75-0)-(37.5-0)=37.5（万元）。

2021 年度应纳税所得额

=2325+150-300-375+200=2000

应纳税额=2000×25%=500（万元）。

借：所得税费用	537.5
递延所得税资产	37.5
贷：应交税费—应交所得税	500
递延所得税负债	75

#### 四、个人所得税会计核算

##### 1. 计提时

借：应付职工薪酬

    贷：应交税费—应交个人所得税

##### 2. 缴纳时

借：应交税费—应交个人所得税

    贷：银行存款

**【例题 1·单选题】**林某为 C 公司经理，个人所得税由公司代扣代缴，6 月份税款为 260 元，公司代扣税款时应作如下会计处理（ ）。

- |            |     |
|------------|-----|
| A. 借：管理费用  | 260 |
| 贷：应付职工薪酬   | 260 |
| B. 借：营业外支出 | 260 |

贷：应交税费—应交个人所得税                260  
C. 借：所得税费用                                260  
    贷：应交税费—应交个人所得税                260  
D. 借：应付职工薪酬                              260  
    贷：应交税费—应交个人所得税                260

【答案】D

#### 第四节 其他税种会计核算

##### 【知识点 1】印花税的核算

1. 由于印花税一般情况下是由纳税人以购买并一次贴足印花税票方式缴纳税款的，因此，为了简化处理，纳税人缴纳的印花税可以不通过“应交税费”科目核算。

购买印花税票时，可以直接

借：税金及附加

    贷：银行存款

2. 采用按期汇总申报缴纳方式的印花税纳税人也可以通过“应交税费—应交印花税”科目核算印花税企业按应计提的印花税额

借：税金及附加

    贷：应交税费—应交印花税

实际纳税时

借：应交税费—应交印花税

    贷：银行存款

##### 【知识点 2】土地增值税的会计核算

###### （一）房地产开发企业土地增值税的会计核算

1. 房地产开发企业计提土地增值税时

借：税金及附加

    贷：应交税费—应交土地增值税

2. 纳税人采取预售方式销售房地产的，对在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，税务机关可以预征土地增值税。

纳税人按税法规定预缴的土地增值税

借：应交税费—应交土地增值税

    贷：银行存款

待项目办理完土地增值税清算时

借：税金及附加

    贷：应交税费—应交土地增值税

若收到退回多缴的土地增值税

借：银行存款

    贷：应交税费—应交土地增值税

若补缴土地增值税，则做相反的会计分录。

###### （二）非房地产开发企业土地增值税的会计核算

非房地产开发企业对于地上建筑物及其附着物转让的业务通过“固定资产清理”等科目核算。按转让时应缴纳的土地增值税额

借：固定资产清理

    贷：应交税费—应交土地增值税

##### 【知识点 3】契税的核算

1. 纳税人购买房屋、建筑物等固定资产的同时获得土地使用权的，按应计提的契税

借：在建工程/固定资产

贷：应交税费—应交契税

纳税人可以不通过“应交税费—应交契税”科目核算契税，这种情况下，企业实际缴纳契税时

借：在建工程/固定资产

贷：银行存款等

2. 纳税人单独购买土地使用权，按应计提的契税

借：无形资产

贷：应交税费—应交契税

纳税人可以不通过“应交税费—应交契税”科目核算契税，这种情况下，企业实际缴纳契税时

借：无形资产

贷：银行存款

#### 【知识点 4】房产税的核算

借：税金及附加

贷：应交税费—应交房产税

#### 【知识点 5】资源税的核算

1. 直接销售应税产品应纳资源税的会计核算

纳税人计提资源税时

借：税金及附加

贷：应交税费—应交资源税

2. 自产自用应税产品应纳资源税的会计核算

纳税人自产自用应税产品，自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税。

自用于其他方面的，视同销售，按规定计提资源税时，

借：生产成本/制造费用

贷：应交税费—应交资源税

#### 【知识点 6】环境保护税的核算

借：税金及附加

贷：应交税费—应交环境保护税

#### 【知识点 7】城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加的核算

借：税金及附加

贷：应交税费

#### 【知识点 8】车船税的会计核算

借：税金及附加

贷：应交税费

#### 【知识点 9】车辆购置税的会计核算

1. 纳税人可以不通过“应交税费—应交车辆购置税”科目核算车辆购置税。企业实际缴纳车辆购置税时，

借：固定资产

贷：银行存款

2. 纳税人也可以通过“应交税费—应交车辆购置税”科目核算车辆购置税。

企业购置应税车辆或者免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，按应计提或者补缴的车辆购置税额

借：固定资产

贷：应交税费—应交车辆购置税



**【例题 1·单选题】**企业按期计提车船税时，下列分录正确的是（ ）。（2018 年）

- A. 借：管理费用  
    贷：应交税费—应交车船税
- B. 借：固定资产  
    贷：应交税费—应交车船税
- C. 借：税金及附加  
    贷：应交税费—应交车船税
- D. 借：应交税费—应交车船税  
    贷：银行存款

**【答案】**C

**【解析】**企业按规定计算应缴的房产税、城镇土地使用税、车船税，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费—应交房产税、城镇土地使用税、车船税”科目。

**【例题 2·多选题】**企业经营活动缴纳的下列税款，计入“税金及附加”的有（ ）。（2016 年改）

- A. 消费税    B. 增值税    C. 资源税    D. 城市维护建设税    E. 契税

**【答案】**ACD

**【解析】**选项 B：不能计入税金及附加；选项 E：计入相关资产的成本中。

附加知识讲解：长期股权投资核算

（一）权益法

A 企业投资 B 企业 1000 万，持股比例为 20%，达到重大影响。2021 年 B 企业实现净利润 1000 万元，A 企业应作会计分录：

投资时：

借：长期股权投资—成本 1000  
    贷：银行存款等 1000

确认投资收益：

借：长期股权投资—损益调整 200  
    贷：投资收益 200

（二）成本法

A 企业投资 B 企业 1000 万，持股比例为 60%，达到控制。2021 年 B 企业实现净利润 1000 万元，年底 B 企业股东大会通过利润分配方案，宣告分配现金股利 200 万元，A 企业按持股比例确定可分回 120 万元。

A 企业应作会计分录：

投资时：

借：长期股权投资 1000  
    贷：银行存款等 1000

宣告分配现金股利时：

借：应收股利 120  
    贷：投资收益 120

第五节 涉税账务调整

**【知识点 1】**涉税账务调整的基本方法

一、红字冲销法

就是先用红字冲销原错误的会计分录，再用蓝字重新编制正确的会计分录，重新登记账簿。

它适用于会计科目用错及会计科目正确但核算金额错误的情况。

一般情况下，在**及时发现错误、没有影响后续核算**的情况下多使用红字冲销法。

**【例题 1·简答题】**某税务师事务所对某商场 2021 年 6 月的业务进行纳税审查，其中发现一笔业务为销售商品一批，价款 45200 元（含税），收妥货款存入银行，该批商品成本 30000 元，企业作如下账务处理：

借：银行存款	45200
贷：库存商品	30000
应收账款	15200

**【解析】**该账务处理错误，把两个本来不存在对应关系的账户错误使用，属于偷逃增值税行为，同时减少企业利润，偷逃企业所得税。

应按照税收法规和财务制度将企业对外销售取得的收入按正常销售业务处理。使用红字冲销法调账如下：

①用红字冲销原账错误分录

借：银行存款	-45200
贷：库存商品	-30000
应收账款	-15200

②编制正确的会计分录

借：银行存款	45200
贷：主营业务收入	40000
应交税费—应交增值税（销项税额）	5200

同时，结转成本：

借：主营业务成本	30000
贷：库存商品	30000

## 二、补充登记法

通过编制转账分录，将调整金额直接入账，以更正错账。它适用于漏计或错账所涉及的会计科目正确，但核算金额小于应计金额的情况。

**【例题 1·简答题】**某税务师事务所审查某企业的纳税情况，发现该企业本月生产领用原材料 10000 元，实际登记为 1000 元，企业的会计处理为：

借：生产成本	1000
贷：原材料	1000

**【解析】**企业的此笔账务处理所涉及的会计科目的对应关系没有错误，但核算金额少记 9000 元，用补充登记法作调账分录为：

借：生产成本	9000
贷：原材料	9000

## 三、综合账务调整法

将红字冲销法与补充登记法综合运用的账务调整方法。

一般适用于错用会计科目的情况：

例如会计分录借贷方，有一方会计科目用错，而另一方会计科目没有错的情况。

调整方法：**正确的一方不调整**，错误的一方**用错误科目转账调整**，使用正确科目及时调整。

如调账时涉及会计所得（已将当月收支转入损益），可以直接调整“本年利润”账户。

**【例题 1·简答题】**某企业将专项工程耗用材料列入管理费用 6000 元，如果是当月发现：

借：管理费用	6000
贷：原材料	6000

税务师认为，错用会计科目，按会计准则要求，专项工程耗用材料应列入“在建工程”。

调整分录为：

借：在建工程	6000
贷：管理费用	6000

如果是月后发现，而企业按月已将“管理费用”结转至“本年利润”，所以应通过“本年利润”科目进行调整。调整分录为：

借：在建工程	6000
--------	------

【例题 2·单选题】（2016 年）税务师在进行企业所得税汇算清缴鉴证时，发现企业当年度允许扣除的职工教育经费金额为 12 万元，而企业实际发生并计入“管理费用—职工教育经费”的金额为 18 万元。对此项账务处理，税务师应（ ）。

- A. 仅作纳税调整增加，不作账务调整
- B. 作纳税调整增加，并按红字冲销法调整账务
- C. 作纳税调整增加，并按补充登记法调整账务
- D. 作纳税调整增加，并按综合账务调整法调整账务

【答案】A

【解析】账务处理的调整要与会计原理相符合，即违反会计原则的错误分录，才需要调整；本题中，分录没错，只是税会有差异，仅作纳税调整增加即可，无须账务调整。

【知识点 2】涉税账务调整的类型

根据错账发生的时间不同，可将错账分为当期发生的错账和以往年度发生的错漏账。



一、对当期错误会计账目的调整



【例题 1·简答题】某市稽查局 2021 年 12 月对辖区内的 A 公司（增值税一般纳税人，适用增值税税率 13%，按月结账）2021 年度纳税情况进行检查。

经检查发现，A 公司 2021 年 7 月至 8 月间“其他应付款”科目存在异常，经过调取记账凭证进行检查发现有大量销售款未按规定记入“主营业务收入”科目中，经逐项核对，发现“其他应付款”科目中有 3390 万元（含税）属于销售款，并且此款项没有按规定进行纳税，该市稽查局限期 5 天补税。

A 公司 2021 年各月份均没有留抵税额。

经查实 A 公司已将对应的成本进行了结转，该公司应当如何进行调账，并计算应补缴税款（不考虑滞纳金及罚款、地方教育附加）。

【解析】应补缴税款包括：增值税、城建税、教育费附加、企业所得税。

应补缴增值税=3390/1.13×13%=390（万元）

应补缴城建税=390×7%=27.3（万元）

应补缴教育费附加=390×3%=11.7（万元）

应补缴企业所得税=(3390/1.13-27.3-11.7)×25%=740.25（万元）

调整分录：

借：本年利润 779.25  
 贷：应交税费—应交所得税 740.25

一应收城建税	27.3
一应收教育费附加	11.7
借：其他应付款	3390
贷：本年利润	3000
应交税费—增值税检查调整	390
借：应交税费—增值税检查调整	390
贷：应交税费—未交增值税	390
借：应交税费—应交所得税	740.25
一应收城建税	27.3
一应收教育费附加	11.7
一未交增值税	390
贷：银行存款	1169.25

## 二、对以前年度错误会计账目的调整



**【例题1·简答题】**某税务师事务所2021年4月对某公司2020年度纳税审查中，发现该公司多计提办公大楼折旧20000元，应予以冲回。

调整分录：

**【解析】**

(1) 冲回多计提办公大楼折旧

借：累计折旧	20000
贷：以前年度损益调整	20000

(2) 补所得税

借：以前年度损益调整	5000
贷：应交税费—应交企业所得税	5000

(3) 结转以前年度损益调整余额

借：以前年度损益调整	15000
贷：利润分配—未分配利润	15000

**【例题2·单选题】**2014年1月，税务师受托对某商业批发企业2013年企业所得税纳税情况进行审核，发现该企业销售商品的成本多结转40000元，若该企业2013年年度决算报表尚未编制，多转成本的调整分录为（ ）。(2014)

A. (1)

借：主营业务成本	40000 (红字)
贷：库存商品	40000 (红字)

(2)

借：本年利润	40000 (红字)
贷：主营业务成本	40000 (红字)

B.  
借：利润分配—未分配利润 40000（红字）  
贷：库存商品 40000（红字）

C.  
借：库存商品 40000  
贷：以前年度损益调整 40000

D. (1)  
借：库存商品 40000  
贷：以前年度损益调整 30000  
应交税费—应交所得税 10000

(2)  
借：以前年度损益调整 30000  
贷：利润分配—未分配利润 30000

【答案】A

【解析】如果在上一年度决算报表编制前发现的，对于影响利润的错账须一并调整“本年利润”科目核算的内容。选项A的分录正确。

【例题3·单选题】税务师在2015年4月对某公司2014年度纳税情况进行审核时，发现该公司多摊销了租赁办公室的装修费30000元，若该公司2014年度决算报表已编制，对该项费用调整的会计分录为（ ）。(2015年)

A. 借：长期待摊费用 30000  
贷：管理费用 30000  
B. 借：长期待摊费用 30000  
贷：以前年度损益调整 30000  
C. 借：长期待摊费用 30000  
贷：利润分配—未分配利润 30000  
D. 借：长期待摊费用 30000  
贷：本年利润 30000

【答案】B

【解析】以前年度损益调整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。企业调整增加以前年度利润或减少以前年度亏损，借记有关科目，贷记本科目。

【例题4·单选题】税务师受托对某企业进行2018年企业所得税汇算清缴的纳税审核时发现，该企业销售产品成本多结转2万元。假定该企业2018年度决算报表已编制完成，对于此项多结转成本的正确账务调整是（ ）。(2019年)

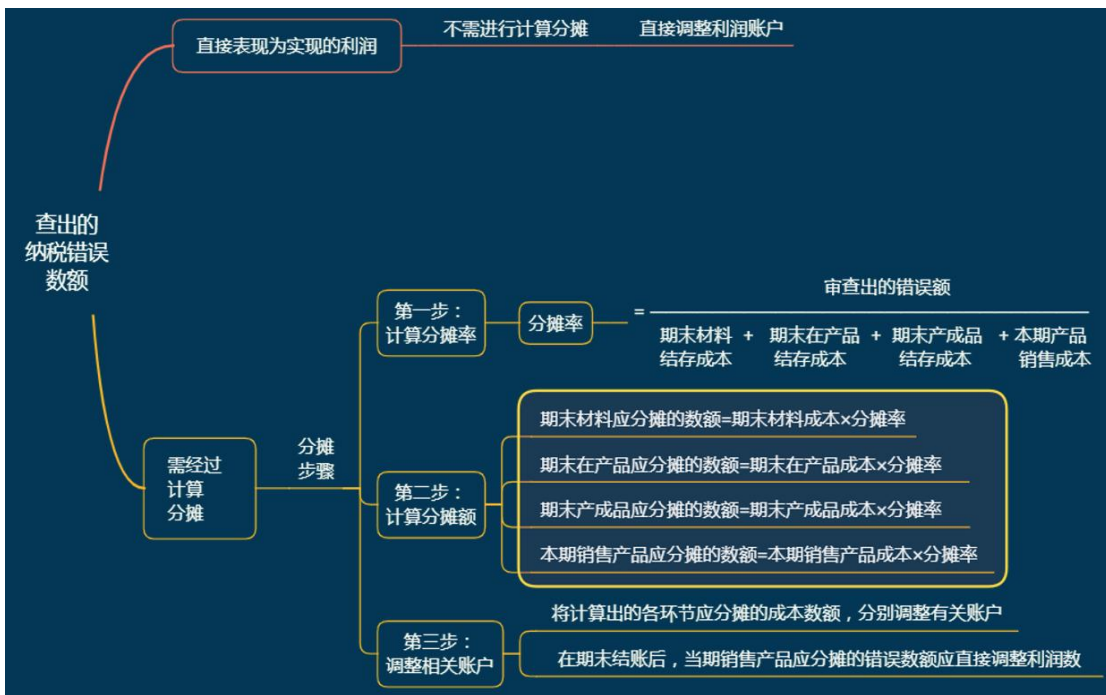
A. 借：库存商品 20000  
贷：主营业务成本 20000  
B. 借：库存商品 20000  
贷：本年利润 20000  
C. 借：库存商品 20000  
贷：以前年度损益调整 20000  
D. 借：主营业务成本 20000  
贷：本年利润 20000

【答案】C

【解析】该企业2018年度决算报表已编制完成，应通过“以前年度损益调整”科目进项调整。



### 三、不能直接按审核出的错误金额调整利润的情况



**【例题 1·简答题】**税务师受托对某企业进行纳税审查，发现该企业 2021 年 8 月将用于建设工程（职工食堂）领用的生产用原材料 30000 元计入生产成本。

该批原材料于 6 月购入，由于当期期末既有期末在产品，也有生产完工产品，完工产品当月对外销售一部分，因此多计入生产成本的 30000 元，已随企业的生产经营过程分别进入了生产成本、产成品、产品销售成本之中。经核实，期末在产品成本为 150000 元，产成品成本为 150000 元，产品销售成本为 300000 元。

此时税务师应如何调账？

第 1 步：计算分摊率

分摊率 = 审查出的错误额 / (期末结存材料成本 + 期末在产品结存成本 + 期末产成品结存成本 + 本期销售产品成本)  
 分摊率 = 30000 / (150000 + 150000 + 300000) = 0.05

注意：具体应用时，应根据错误发生的环节，相应选择某几个项目进行分摊，不涉及的项目不参加分摊。

第 2 步：计算各环节的分摊数额

1. 在产品应分摊数额 = 150000 × 0.05 = 7500 (元)
2. 产成品应分摊数额 = 150000 × 0.05 = 7500 (元)
3. 本期产品销售成本应分摊数额 = 300000 × 0.05 = 15000 (元)
4. 应转出的增值税进项税额 = 30000 × 13% = 3900 (元)

第 3 步：调整相关账户

(1) 若审查期在当年

借：在建工程	33900	
贷：生产成本		7500
库存商品		7500
本年利润	15000	
应交税费—应交增值税（进项税转出）		3900

(2) 若审查期在以后年度：

借：在建工程	33900
贷：库存商品	7500
以前年度损益调整	22500
应交税费—应交增值税（进项税转出）	3900