

# 中级经济师

## 财政税收专业知识和实务

### 教材精讲班

#### 第二节 增值税的检查

##### 一、增值税会计科目的设置（了解）

增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“**应交增值税**”、“未交增值税”、“预交增值税”、“待抵扣进项税额”、“**待转销项税额**”、“**增值税留抵税额**”、“**简易计税**”、“**转让金融商品应交增值税**”、“**代扣代交增值税**”等明细科目。

增值税一般纳税人应在“**应交增值税**”**明细账**内设置“**进项税额**”、“**销项税额抵减**”、“**已交税金**”、“**转出未交增值税**”、“**减免税款**”、“**出口抵减内销产品应纳税额**”、“**销项税额**”、“**出口退税**”、“**进项税额转出**”、“**转出多交增值税**”等专栏。

##### 二、销项税额的检查

##### （一）一般销售方式下销项税额的检查

##### 1. 销售货物

##### （1）缴款提货销售方式的检查

在缴款提货销售的情况下，如货款已经收到，发票账单和提货单已经交给买方，无论商品、产品是否已经发出，**都作为销售的实现**。作如下会计处理：

借：银行存款

贷：主营业务收入

    应交税费—应交增值税（销项税额）

同时结转销售成本：

借：主营业务成本

贷：库存商品

【例题】（教材例 8-4）在检查某纳税人“应付账款”账户时，发现年底有一笔应付账款转入“资本公积”账户，其会计处理为：

借：应付账款—×× 11 300

    贷：资本公积 11 300

发生时的原始记录为：

借：银行存款 11 300

    贷：应付账款—×× 11 300

经进一步追查，此笔款项乃是货款，由于对方未索取发票，企业将其放在往来账户，以逃避税收。

网校解析：

企业账务处理 （错误） 两笔错误分录合并	借：银行存款 11 300 贷：资本公积 11 300
正确账务处理	借：银行存款 11 300 贷：主营业务收入 10 000 应交税费—应交增值税（销项税额） 1 300 借：主营业务成本 8 000 贷：库存商品 8 000

调整分录	若是当期发现的，损益类科目可以直接调整。 借：资本公积 11 300
------	---------------------------------------

	贷：主营业务收入	10 000
	应交税费—应交增值税（销项税额）	1 300
	借：主营业务成本	8 000
	贷：库存商品	8 000

### (2) 预收货款销售方式的检查

采用预收货款方式销售商品，于企业发出商品时作为销售的实现。

①企业收到货款时，其账务处理为：

借：银行存款  
    贷：预收账款

②当货物发出时，再转作收入，计算相应的增值税：

借：预收账款  
    贷：主营业务收入  
        应交税费—应交增值税（销项税额）

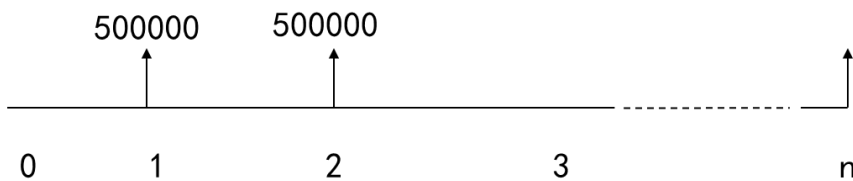
③同时结转相应的成本（或在月底结转）：

借：主营业务成本  
    贷：库存商品

### (3) 分期收款结算方式销售的检查

采用分期收款方式销售产品，按合同规定的收款日期作为销售收入的实现时间，也就是纳税义务的发生时间。

【例题】（教材例 8-5）在审查李宁服装厂的账务资料时发现，该企业（增值税一般纳税人）于 2019 年 5 月 1 日采用分期收款方式销售一批服装，不含税价款 1000 000 元，成本 800 000 元，合同规定货款分别于 2020 年 5 月 1 日、2021 年 5 月 1 日两次等额收取，假定贴现率为 5%，请做出正确的账务处理。



$$500\,000 \div (1 + 5\%) + 500\,000 \div (1 + 5\%)^2 = 929\,705.22$$

其正确会计分录为：

2019 年 5 月 1 日销售实现：

借：长期应收款 1 130 000  
    贷：主营业务收入 929 705.22  
        未实现融资收益 70 294.78  
        应交税费——待转销项税额 130 000

【说明】 $929\,705.22 = 500\,000 \div (1 + 5\%) + 500\,000 \div (1 + 5\%)^2$ ；未实现融资收益 =  $1\,000\,000 - 929\,705.22 = 70\,294.78$

借：主营业务成本 800 000  
    贷：库存商品 800 000

2020 年 5 月 1 日，收到货款时：

借：银行存款 565 000  
    贷：长期应收款 565 000  
借：未实现融资收益 46 485.26 =  $929\,705.22 \times 5\%$   
    贷：财务费用 46 485.26  
借：应交税费——待转销项税额 65 000

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 65 000

2021年5月1日，收到货款时：

借：银行存款 565 000

贷：长期应收款 565 000

借：未实现融资收 23 809.52 =70 294.78-46 485.26

贷：财务费用 23 809.52

借：应交税费——待转销项税额 65 000

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 65 000

## 2. 销售服务

纳税人销售服务的，纳税义务发生时间为纳税人销售服务并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；若先开具发票，则为开具发票的当天；纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。纳税人从事金融商品转让的，其纳税义务发生时间为金融商品所有权转移的当天。

**【例题】**（教材例 8-6）某市一家物流公司已登记为增值税一般纳税人，2019年5月提供交通运输服务取得不含税收入 800 万元，提供物流辅助服务取得不含税收入 100 万元（非主营业务），按照适用税率分别开具了增值税专用发票，款项均已存入银行。

请做出正确的账务处理。

网校解析：交通运输服务适用税率为 9%，物流辅助服务适用税率为 6%，因此：2019 年 5 月该公司应计提的销项税额

=8 000 000×9%+1 000 000 ×6% =780 000（元）。

其会计分录为：

借：银行存款 9 780 000

贷：主营业务收入 8 000 000

其他业务收入 1 000 000

应交税费—应交增值税（销项税额） 780 000

**【例题】**（教材 8-7）某宾馆为增值税一般纳税人，2019 年 5 月提供住宿服务取得含税收入 212 万 元，按照适用税率开具了增值税专用发票，款项已结清并存入银行。企业的会计处理为：

借：银行存款 2 120 000

贷：应付账款 2 120 000

请问上述账务处理是否正确？

**【注意】**企业提供住宿服务应计算销项税额，住宿服务的适用税率为 6%。因此：2016 年 5 月该宾馆的销项税额

=2 120 000 / (1 +6%) × 6% =120 000（元）。

网校解析：

企业账务处理 (错误)	借：银行存款 2 120000 贷：应付账款 2 120 000
正确账务处理	借：银行存款 2 120 000 贷：主营业务收入 2 000 000 应交税费—应交增值税(销项税额) 120 000
调整分录	借：应付账款 2 120 000 贷：主营业务收入 2 000 000 应交税费—应交增值税(销项税额) 120 000

【例题】（教材例 8-8）某公司为增值税一般纳税人，2019 年 5 月签订了一份为期 3 年的房屋租赁合同。收取对方的预付款 1 090 万元，款项已存入银行。

请做出正确的账务处理。

网校解析：该公司采用预收款方式提供租赁服务，纳税义务发生时间为收到预收款的当天，所以 2019 年 5 月该公司的销项税额

$$=10\,900\,000 \div (1 + 9\%) \times 9\% = 900\,000 \text{ (元)}$$

其会计分录为：

借：银行存款 10 900 000  
 贷：预收账款—租赁款 10 000 000  
 应交税费—应交增值税（销项税额） 900 000

【例题】（教材例 8-9）甲公司为增值税一般纳税人，在 2019 年 5 月 15 日与乙公司签订经营租赁合同，合同约定甲公司向乙公司出租一台机器设备，租期 10 个月，租赁开始日为 6 月 1 日，同时还约定乙公司要在 5 月 20 日向甲公司一次性支付全额租金。5 月 20 日，甲公司收到乙公司支付的不含税租金 10 万元和相应税款。

甲公司收取预收款时的会计分录为：

借：银行存款 113 000  
 贷：预收账款 113 000

请问上述账务处理是否正确？

网校解析：

企业账务处理 (错误)	借：银行存款 113 000 贷：预收账款 113 000
正确账务处理	借：银行存款 113 000 贷：预收账款 100 000 应交税费—应交增值税（销项税额） 13 000
调整分录	借：预收账款 13 000 贷：应交税费—应交增值税（销项税额） 13 000

从 6 月 1 日起，在租赁期限内的每月月末，甲公司分别确认收入 10000 元（100000÷10）。

借：预收账款 10 000  
 贷：其他业务收入 10 000

## （二）视同销售方式下销项税额的检查

### 1. 委托代销

企业委托代销商品，代销双方要视同销售，销售收入的实现时间一般为收到代销清单的当天。

【例题】（教材例 8-10）2019 年 8 月 1 日，A 企业委托 B 企业代销一批商品，商品实际成本为 80 万元，代销价格 100 万元（不含增值税）。9 月 3 日 A 企业收到 B 企业的代销清单，受托代销的商品已全部销售，B 企业按受托代销商品价格的 5% 计提手续费。该批商品的增值税税率为 13%，A 企业于 9 月 10 日收到代销款。请做出正确的账务处理：

网校解析：A 企业应作如下会计处理

#### ①发出商品时

借：委托代销商品 800 000  
 贷：库存商品 800 000

#### ②收到代销清单时

借：应收账款 1 130 000  
 贷：主营业务收入 1 000 000  
     应交税费——应交增值税（销项税额） 130 000

同时，结转成本：

借：主营业务成本 800 000  
 贷：委托代销商品 800 000

③收到扣除手续费后的货款时

借：银行存款 1 077 000  
     销售费用 50 000  
     应交税费——应交增值税（进项税额） 3 000  
 贷：应收账款 1 130 000

【注意】受托受方收取的手续费按 6% 税率给委托方开增值税发票。

【例题】（教材例 8-11）如教材例【8-10】在检查时发现企业在收到代销清单及货款时其账务处理为：

借：银行存款 1 077 000  
     应交税费——应交增值税（进项税额） 3 000  
 贷：应付账款 1 080 000

企业上述账务处理是否正确？

网校解析：

企业账务处理（错误）	借：银行存款 1 077 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 3 000 贷：应付账款 1 080 000
正确账务处理	借：银行存款 1 077 000 销售费用 50 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 3 000 贷：主营业务收入 1 000 000 应交税费——应交增值税（销项税额） 130 000 借：主营业 800 000 贷：委托代销商品 800 000

调整分录	借：应付账款 1 080 000 销售费用（本年利润，以前年度损益调整） 50 000 贷：主营业务收入（本年利润，以前年度损益调整） 1 000 000 应交税费——应交增值税（销项税额） 130 000 借：主营业务成本（本年利润，以前年度损益调整） 800 000 贷：委托代销商品 800 000
------	---