

第二节 增值税的检查

2.销售服务

(1) 销售服务纳税义务的确认时间。

销售服务	纳税义务的确认时间
一般情况下	为纳税人销售服务并收讫销售款或者取得索取销售款项凭据的当天
先开发票的	为开具发票的当天
采取预收款方式提供租赁服务	收到预收款的当天
从事金融商品转让	金融商品所有权转移的当天

(2) 账务处理方式。

不同销售方式的账务处理

销售服务方式	账务处理方式
一般销售方式	借：银行存款（应收账款、应收票据） 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额）
采取预收款方式销售服务（租赁服务除外）	收到预收款： 借：银行存款 贷：合同负债 发生服务： 借：合同负债 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额）
采取预收款方式提供租赁服务的企业 【注意】纳税义务发生时间为收到预收款的当天	① 收到预收款账务处理： 借：银行存款 贷：合同负债 应交税费—应交增值税（销项税额） ② 发生服务： 借：合同负债 贷：主营业务收入（其他业务收入）

【例题】某公司为增值税一般纳税人，2022年5月签订了一份为期3年的房屋租赁合同，收取预付款1090万元，款项已存入银行。请做出正确的账务处理。

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，所以该公司应对收到的预付款计提销项税额，即：2022年5月该公司的销项税额为 $10900000 \div (1+9\%) \times 9\% = 900000$ （元）。

其会计分录：收到预收款时：

借：银行存款 10900000
 贷：合同负债—租赁款 10000000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 900000

(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，纳税义务的确认时间为收到代销清单或者收到全部或者部分货款的当天，未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 天的当天。

企业委托代销商品，一般有两种形式：一种是收取手续费的形式。一种是视同买断的方式。销售价格由代销方自定，代销合同上规定一个代销价格。其账务处理为：

以收取手续费形式销售

① 当发出委托代销商品时：

借：委托代销商品

贷：库存商品

② 收到代销清单时：按代销清单上注明的商品数量，确认收入。

借：应收账款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

③ 结转成本：

借：主营业务成本

贷：委托代销商品

④ 收到货款：

借：银行存款

销售费用（支付的手续费）

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应收账款

【例题】2022 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，代销价格为 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 企业接受委托代销商品价格的 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。

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 800000

贷：库存商品 800000

2. 收到代销清单时：

借：应收账款 1130000

贷：主营业务收入 1000000

应交税费——应交增值税（销项税额） 130000

借：主营业务成本 800000

贷：委托代销商品 800000

3. 收到扣除手续费后的货款时：

借：银行存款 1077000

销售费用 50000

应交税费——应交增值税（进项税额） 3000

贷：应收账款 1130000

2. 自产自用产品的检查

企业将自产、委托加工的货物、服务、无形资产、不动产用于简易计税项目、集体福利、职工个人消费等方面要视同销售计算缴纳增值税。其计税价格按照先同类平均售价后组成计税价格来确定。其账务处理如下：

借：应付职工薪酬

贷：库存商品（资产权属未发生改变）
 主营业务收入（资产权属发生改变）
 应交税费——应交增值税（销项税额）

【例题】某企业将自产产品 10 吨用于本企业职工福利，分发给职工，已知该批产品的对外售价为 1000 元 / 吨，成本为 800 元 / 吨。企业将产品于移送使用时要视同销售计算销项税额。请做出正确的账务处理。

解析：销项税额=对外售价×使用数量×税率=
 $1\,000 \times 10 \times 13\% = 1\,300$ （元）；

正确的账务处理如下：

借：应付职工薪酬 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

【例题】某企业将自产产品 10 吨用于本企业职工食堂，已知该批产品的对外售价为 1000 元 / 吨，成本为 800 元 / 吨。企业将产品于移送使用时要视同销售计算销项税额。请做出正确的账务处理。

解析：企业改变资产用途但未改变资产所有权属的，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入，不用计算缴纳企业所得税。因此，只需按对外售价计算缴纳增值税即可。正确的账务处理如下：

借：应付职工薪酬 9 300
 贷：库存商品 8 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 1 300

3.将货物用于对外投资

企业将自产、委托加工或购买的货物作为投资提供给个体工商户或其他单位，应视同销售货物，并计提销项税额，货物移送的当天确认纳税义务发生时间。其账务处理如下：

借：长期股权投资
 贷：主营业务收入、其他业务收入
 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】某服装厂（增值税一般纳税人）将服装 1 000 件用于对外投资，已知每件衣服的对外不含税售价为 1 000 元，成本为 800 元。该企业未提取存货跌价准备。

企业的账务处理为：

借：长期股权投资——其他股权投资 1 000 000
 贷：库存商品 1 000 000

请问上述账务处理是否正确？如果错误，则如何调整？

解析：销项税额=1000×1000×13%=130000（元）

正确账务处理	① 确认收入： 借：长期股权投资——其他股权投资 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 ② 结转成本： 借：主营业务成本 800 000
--------	---

	贷：库存商品 800000 ①与②合并： 借：长期股权投资—其他股权投资 1 130 000 主营业务成本 800000 贷：主营业务收入 1 000000 应交税费——应交增值税（销项税额） 130 000 库存商品 800000
企业账务处理 (错误)	借：长期股权投资—其他股权投资 1 000 000 贷：库存商品 1 000 000
调整分录	借：长期股权投资—其他股权投资 130000 主营业务成本 800000 库存商品 200000 贷：主营业务收入 1 000000 应交税费——应交增值税（销项税额） 130 000

4.将货物无偿赠送他人

企业将购买、委托加工或自产的货物无偿赠送给他人，应视同销售并计算增值税，并将货物移送的当天确认纳税义务发生时间。其账务处理如下：

借：营业外支出

 贷：库存商品/原材料（按成本结转）

 应交税费—应交增值税（销项税额）（按售价计算）

【例题】某服装厂（增值税一般纳税人）将服装 100 件直接赠送给贫困山区，已知每件衣服的成本为 500 元，每件衣服不含税售价为 800 元。其会计分录为：

借：营业外支出 50000

 贷：库存商品 50000

请问上述账务处理是否正确？

解析：调整分录：其账务调整分录为：

借：营业外支出 10400（800×100×13%）

 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）10400（800×100×13%）

（三）包装物销售的检查

包装物销售的税务处理

类型	税务账务处理
(1) 随同货物出售单独计价的包装物	属于 价外费用 ，应计征增值税。取得收入记入“其他业务收入”科目，应按所包装货物的适用税率计征增值税。 借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）
(2) 押金	一般商品 纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记账核算的，不并入销售额征税。 借：银行存款 贷：其他应付款——包装物押金

借：财务费用 1300
 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 1300

三、进项税额的检查

（一）准予抵扣的进项税额的检查

准予从销项税额中抵扣的进项税额，总的规定是：

- （1）从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额；
- （2）从**海关取得的完税凭证**上注明的增值税额；
- （3）购进免税农产品准予抵扣的进项税额，按照**农产品收购发票或者销售发票**上注明的农产品的买价和 9%（或 10%）的扣除率计算；
- （4）纳税人购进国内旅客运输服务其进项税额允许从销项税额中抵扣；
- （5）自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产，从税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税税额。

（二）不得抵扣的进项税额的检查

1.不得抵扣的进项税额的项目

- （1）购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产**未按规定取得并保存**增值税扣税凭证的。
- （2）购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产的增值税扣税凭证上**未按规定注明**增值税税额及其他有关事项，或者虽有注明，但不符合规定的。
- （3）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、劳务、服务、无形资产、不动产的所属增值税税额。
- （4）非正常损失的购进货物以及相关劳务和交通运输服务的所属增值税税额。
- （5）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、劳务和交通运输服务的所属增值税税额；

2.会计分录

借：应付职工薪酬
 管理费用
 待处理财产损益
 贷：原材料、库存商品
 应交税费——应交增值税（进项税转出）

【例题】某服装厂（增值税一般纳税人）将上月购进的布料用于职工福利。已知布料的实际成本为 11000 元，其中含运费 1000 元。其进项税额已进行了抵扣。企业会计处理为：

借：应付职工薪酬 11000
 贷：原材料 11000

请问：上述处理是否正确？

解析：将外购货物用于职工福利，其进项税额不得进行抵扣。对已经抵扣的进项税额要做转出处理。计算进项税额转出数额：布料部分应转出的进项税额=（11000-1000）×13%=1300（元）。运费部分应转出的进项税额=1000×9%=90（元）。

正确的会计分录为：

借：应付职工薪酬 12390
 贷：原材料 11000
 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 1390

其账务调整分录为：

借：应付职工薪酬 1390
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 1390