

第二节 一般纳税人纳税审核与纳税申报代理

(二) 价外费用是否并入应税销售额

销售额的一般规定：全部价款和价外费用，不含销项税额。

价外费用不包括以下项目：

1. 同时符合以下条件的代垫运输费用：

- (1) 承运部门的运输费用发票开具给购买方的；
- (2) 纳税人将该项发票转交给购买方的。

2. 代为收取并符合三项条件的政府性基金或者行政事业性收费。

- (1) 依法批准设立；
- (2) 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；
- (3) 所收款项全额上缴财政。

3. 以委托方名义开具发票代委托方收取的款项——未形成纳税人的收入

- (1) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；
- (2) 纳税人销售货物的同时代办保险而向购买方收取的保险费，以及从事汽车销售的纳税人向购买方收取的代购买方缴纳的购置税、牌照费；
- (3) 航空运输企业的销售额，不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

4. 价外费用的判断

问题：收取违约金是否开具发票？

- (1) 谁收取的——销售方或劳务、服务提供方收取的；
- (2) 收取的原因——是否发生了流转税的应税行为；
- (3) 是否属于价外费用的排除事项。

【注意】价格是否含税的理解：

- (1) 增值税专用发票的价格是不含增值税的；
- (2) 普票的价格往往是含税的；
- (3) 一般纳税人的销售价格如果没有特别指明，则是不含税的；
- (4) 零售价格，如果没有特别指明，一般是含税的；
- (5) 价外费用的价格是含税的；
- (6) 隐瞒的收入是含增值税的。

【注意2】企业销售残次品（废品）、半残品、副产品和下脚料、边角料等取得的收入应并入应税销售额。

【例题·多选题】增值税的销售额包括价款和价外费用，纳税人发生应税行为收取的下列款项不属于价外费用的有（ ）。

- A. 赔偿金
- B. 延期付款利息
- C. 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税
- D. 纳税人销售货物的同时代办保险而向购买方收取的保险费
- E. 从事汽车销售的纳税人向购买方收取的代购买方缴纳的购置税

答案：CDE

【例题·简答题】在审查有关账目时，发现每个季度末“财务费用”借方都有一笔红字冲转，经调查核实，该公司2023年4~12月份向各地销售电子设备，部分购买方没有及时付款，ABC公司向欠款的购买方按季收取所欠货款的利息，全年合计14万元，企业每季账务处理为：

借：银行存款 XXX
 贷：财务费用 XXX

请分析上述账务处理存在的问题并编制调账分录。

解析：

1. 企业销售货物，因购买方未及时付款而向购买方收取的延期付款利息属于企业销售货物的价外费用，应该按照13%的税率计算增值税销项税额。

增值税销项税额=140 000÷(1+13%)×13%=16 106.19(元)。

2. 会计上应该冲减“财务费用”，由于计提销项税额，冲减的财务费用减少 16 106.19 元——利润减少 16 106.19 元；

3. 企业所得税上，利润减少，导致应纳税所得额减少 16 106.19 元。

调账分录

错账

借：银行存款 140 000

贷：财务费用 140 000

正确的账务处理

借：银行存款 140 000

贷：财务费用 123 893.81

应交税费—应交增值税（销项税额）16 106.19

调账——当年错账

借：财务费用 16 106.19

贷：应交税费—应交增值税（销项税额）16 106.19

调账——以前年度错账

借：以前年度损益调整 16 106.19

贷：应交税费—应交增值税（销项税额）16 106.19

（三）审核特殊销售方式的销售额

1. 折扣折让

类型	税务处理
折扣销售 (商业折扣)	价格折扣 ：如果 销售额和折扣额在同一张发票（金额栏） 上分别注明的，可按 折扣后的余额 作为销售额征收增值税；如果将折扣额另开发票，不得从销售额中减除折扣额
销售折扣 (现金折扣)	不得从销售额中减除现金折扣额
销售折让	可以从销售额中减除折让额 依退回的专票或按规定开具红字专票， 按退货或折让金额冲减原销售额，注意用红字贷记销项税额

【例题·单选题】某工艺品厂为增值税一般纳税人，2024年1月2日销售给甲企业200套工艺品，每套不含税价格600元。由于部分工艺品存在瑕疵，该工艺品厂给予甲企业15%的销售折让，已开具红字专票。为了鼓励甲企业及时付款，该工艺品厂提出2/20，n/30的付款条件，甲企业于当月15日付款。该工艺品厂此项业务的销项税额为（ ）元。

A. 15 600

B. 12 994.8

C. 16 320

D. 13 260

答案：D

解析：销项税额=600×200×(1-15%)×13%=13 260(元)。

2. 以旧换新——金银首饰以旧换新例外

类型	税务处理	账务处理
一般货物	按新货物同期销售价格确定销售额， 不得扣减旧货物的收购价格	某企业销售新洗衣机零售价1130元，以旧换新收回旧洗衣机作价100元，实收1030元。账务处理： 借：银行存款 1030 销售费用（或原材料）100 贷：主营业务收入 1000
金银首饰	按销售方 实际收取 的不含增值税的全部价款征收增值税	

【2022·多选题】某商场系增值税一般纳税人，对某区个人用户推出“以旧换新”方式销售空调，下列处理错误的有（ ）。

- A. 以旧换新以收购价的 10%计算进项税额
- B. 以新空调定价为依据计算销项税额
- C. 收回旧空调可比照收购废旧物品按 13%计算进项税额
- D. 以实际收到的金额为依据计算销项税额
- E. 收回旧空调不计算进项税额

答案：ACD

解析：按新货物同期销售价格确定销售额，不得扣减旧货物的收购价格。

3. 还本销售

- (1) 不得扣减还本支出
- (2) 还本支出应计入财务费用或销售费用

4. 以物易物

税务处理	账务处理
<p>双方均作购销处理</p> <p>在以物易物活动中，应分别开具合法的票据，如收到的货物不能取得合法扣税凭证的，不能抵扣进项税额</p>	<p>非货币性资产交换同时满足有商业实质和公允价值能够可靠计量的，作购销处理；</p> <p>不能满足规定条件的，按换出资产的价值减去可抵扣的增值税，加上支付的相关税费作为换入资产的实际成本。</p>

【例题·简答题】某企业以不含税价 10 000 元的自产货物换取同等价值的原材料，货物和原材料的增值税税率均为 13%。假如满足确认收入的条件，应如何进行账务处理？

解析：

借：原材料 10 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 1 300（合法扣税凭证）
 贷：主营业务收入 10 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 1 300

5. 带包装销售货物

税务处理	账务处理
按照所包装货物适用税率征收增值税	随同产品出售但单独计价的包装物，按规定应缴纳的增值税，借记“应收账款”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目

【例题·简答题】2023 年 4 月，A 企业本月销售产品一批，不含税售价为 50 000 元，随同产品出售但单独计价的包装物 1 000 个，普通发票上注明单价为每个 10 元，款项尚未收到。企业应如何进行会计处理？

解析：

借：应收账款 66 500
 贷：主营业务收入 50 000
 其他业务收入 8 849.56
 应交税费——应交增值税（销项税额） 7 650.44

6. 包装物押金——除啤酒、黄酒外的酒类产品特殊

具体类型	税务处理	账务处理
一般货物	①如单独记账核算，时间在 1 年以内，又未逾期的，不并入销售额征税	企业逾期未退还的包装物押金按规定应缴纳的增值税，借记“其他应付款”等科目，

