

第四节 应交税费

二、一般纳税人的账务处理

2. 取得资产、接受应税劳务或应税行为

(1) 一般纳税人购进货物、接受加工修理修配劳务或服务、取得无形资产或固定资产(动产), 根据增值税专用发票上注明的增值税税额记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目。

基本账务处理:

借: 材料采购

原材料

固定资产(动产)等

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 银行存款等

【提示】

①企业购入固定资产(动产)支付的增值税, 记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目, 在购置当期全部一次性扣除。

②对于购入的免税农产品可以按收购金额的一定比率(11%或13%)计算进项税额, 并准予从销项税额中抵扣。

③企业购进货物以及在生产经营过程中支付的运费按照取得增值税专用发票注明的税额作为进项税额。

④属于购进货物时即能认定进项税额不能抵扣的, 直接将增值税专用发票上注明的增值税税额计入购入货物或接受劳务的成本。

(2) 购进不动产或不动产在建工程按规定进项税额分年抵扣, 增值税一般纳税人2016年5月1日后购入不动产, 以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程, 其进项税额应按照有关规定自取得之日起分两年从销项税额中抵扣, 第一年抵扣比例为60%, 第二年抵扣比例为40%。

基本会计处理:

购入时:

借: 工程物资、在建工程、固定资产

应交税费——应交增值税(进项税额) 【 $\text{进项税额} \times 60\%$ 】

——待抵扣进项税额 【 $\text{进项税额} \times 40\%$ 】

贷: 银行存款等

第二年(第13个月)时:

借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 【 $\text{进项税额} \times 40\%$ 】

贷: 应交税费——待抵扣进项税额 【 $\text{进项税额} \times 40\%$ 】

(3) 一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣, 但尚未经税务机关认证的进项税额; 一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

基本账务处理:

借: 原材料等

应交税费——待认证进项税额

贷: 应付账款等

经认证后准予抵扣时:

借: 应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 应交税费——待认证进项税额

【例题·单选题】下列税金中, 不应计入存货成本的是()。

A. 一般纳税人进口原材料支付的关税

B. 一般纳税人购进原材料支付的增值税

C. 小规模纳税人购进原材料支付的增值税

D. 一般纳税人进口应税消费品支付的消费税

【答案】B

【解析】一般纳税人购进原材料支付的增值税记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目的借方。

(4) 进项税额转出。企业购进的货物由于管理不善原因造成的非正常损失, 以及将购进货物、加工修理修配劳务或服务、无形资产或不动产改变用途(如用于简易计税项目、免税项目、集体福利或个人消费等), 其进项税额不能再抵扣, 转入“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

【提示】非正常损失, 是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质, 以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

基本账务处理为:

借: 待处理财产损溢

贷: 原材料等

应交税费——应交增值税(进项税额转出)

3. 销售货物、提供应税劳务、发生应税行为（销项税额）

（1）企业销售货物、提供加工修理修配劳务、销售服务、无形资产或不动产时，按照不含税收入和增值税税率计算确认“应交税费——应交增值税（销项税额）”。

【提示】 发生销售退回的，应根据开具的红字增值税专用发票作相反的会计分录。会计上收入或利得确认时点先于增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额计入“应交税费——待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

（2）视同销售。企业将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费，将自产、委托加工或购买的货物作为投资、分配给股东或投资者、无偿赠送他人等，税法上视为视同销售行为，计算确认增值税销项税额。

①集体福利

借：应付职工薪酬

贷：主营业务收入等

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本等

贷：库存商品

②对外投资

借：长期股权投资等

贷：主营业务收入等

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本等

贷：库存商品

③（以实物）支付（分配）股利

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）

同时：

借：主营业务成本

贷：库存商品

④对外捐赠

借：营业外支出

贷：库存商品（成本价）

应交税费——应交增值税（销项税额）

（计税价或公允价或市场价×税率）

【提示】 如果企业销售货物或者提供应税劳务采用销售额和销项税额合并定价方法的，先按公式“不含税销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 税率)”还原为不含税销售额，再按不含税销售额计算销项税额。

4. 交纳增值税。企业当月交纳增值税，通过“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目核算。

（1）交纳当月应交增值税

基本账务处理：

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

（2）交纳以前期间未交增值税

借：应交税费——未交增值税

贷：银行存款

5. 月末转出多交增值税和未交增值税

月度终了，企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。

对于当月应交未交的增值税：

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

对于当月多交的增值税：

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）

【提示】

（1）“应交税费——应交增值税”月末无贷方余额。

（2）“应交税费——应交增值税”月末借方余额代表留抵税额。

（3）“应交税费——未交增值税”贷方余额代表期末结转下期应交的增值税。

（4）“应交税费——未交增值税”借方余额代表多交增值税。

三、小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人实行简易办法征收，按照销售价款（不含税）的 3%（或 5%）的征收率征收。

小规模纳税人从一般纳税人处购买货物不得抵扣进项税，其销售的货物一般纳税人也不得抵扣进项税（取得增值税专用发票除外）。

销售货物（服务）时：

借：银行存款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税

交纳增值税时：

借：应交税费——应交增值税

贷：银行存款

【例题·判断题】增值税小规模纳税人购进货物支付的增值税直接计入有关货物的成本。（ ）

【答案】√

【解析】小规模纳税人购入货物支付的增值税进项税额计入存货成本。

【举例】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%，原材料按实际成本核算，销售商品价格为不含增值税的公允价格。2018年 6月发生交易或事项如下：

（1）5日，购入原材料一批，增值税专用发票注明的价款为 120000元，增值税税额为 20400元，材料尚未到达，全部款项已用银行存款支付。

借：在途物资 120000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 20400
 贷：银行存款 140400

（2）10日，收到 5日购入的原材料并验收入库，实际成本总额为 120000元。同日，与运输公司结清运输费用，增值税专用发票注明的运费金额为 5000元，增值税税额为 550元，运输费用和增值税税额已用转账支票付讫。

借：原材料 125000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 550
 贷：银行存款 5550
 在途物资 120000

（3）15日，购入不需安装的生产设备一台，增值税专用发票上注明的价款为 180000元，增值税税额为 30600元，款项尚未支付。

借：固定资产 180000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 30600
 贷：应付账款 210600

（4）20日，购入农产品一批，农产品收购发票上注明的买价为 200000元，规定的扣除率为 11%，货物尚未到达，价款已用银行存款支付。

借：在途物资 178000 【 $200000 \times 89\%$ 】
 应交税费——应交增值税（进项税额） 22000 【 $200000 \times 11\%$ 】
 贷：银行存款 200000

（5）25日，生产车间委托外单位修理机器设备，对方开具的增值税专用发票上注明的修理费为 20000元，增值税税额为 3400元，款项已用银行存款支付。

借：管理费用 20000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 3400
 贷：银行存款 23400

（6）2018年 6月 10日，该公司购进一幢简易办公楼，并于当月投入使用。6月 25日，纳税人取得该大楼的增值税专用发票并认证相符，专用发票注明的价款为 800000元，增值税进项税额为 88000元，款项已用银行存款支付。不考虑其他相关因素。

借：固定资产 800000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 52800 【 $88000 \times 60\%$ 】
 应交税费——待抵扣进项税额 35200 【 $88000 \times 40\%$ 】
 贷：银行存款 888000

（7）该公司发生进项税额转出事项如下：

10日，库存材料因管理不善发生意外火灾损失，有关增值税专用发票注明的材料成本为 20000元，增值税税额为 3400元。

借：待处理财产损溢 23400
 贷：原材料 20000
 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 3400

18日，领用一批外购原材料用于集体福利消费，该批原材料的成本为 60000元，购入时支付的增值税进项税额为 10200元。

借：应付职工薪酬 70200
 贷：原材料 60000
 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 10200

(8) 该公司发生与销售相关的交易如下:

15 日, 销售产品一批, 开具增值税专用发票注明的价款为 500000 元, 增值税税额为 85000 元, 提货单和增值税专用发票已交给买方, 款项尚未收到。

借: 应收账款 585000
贷: 主营业务收入 500000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 85000

28 日, 为外单位代加工电脑桌 500 个, 每个收取加工费 80 元, 已加工完成。开具增值税专用发票注明的价款为 40000 元, 增值税税额为 6800 元, 款项已收到并存入银行。

借: 银行存款 46800
贷: 主营业务收入 40000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 6800

25 日, 用一批原材料对外长期股权投资。该批原材料实际成本为 600000 元, 双方协商不含税价值为 750000 元。

借: 长期股权投资 877500
贷: 其他业务收入 750000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 127500

借: 其他业务成本 600000
贷: 原材料 600000

6 月份, 甲公司发生销项税额合计为 261800 元, 进项税转出合计 13600 元, 进项税合计为 85350 元。该公司当月应交增值税计算结果如下:

应交增值税 = 261800 + 13600 - 85350 = 190050 (元)

当月, 该公司银行存款交纳增值税 150000 元

借: 应交税费——应交增值税(已交税金) 150000
贷: 银行存款 150000

月末, 该公司将尚未缴纳的其余增值税税款 40050 元结转。

借: 应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 40050
贷: 应交税费——未交增值税 40050

次月初, 该公司交纳上月未交增值税 40050 元时:

借: 应交税费——未交增值税 40050
贷: 银行存款 40050

【例题·单选题】某增值税一般纳税人当月销项税额合计 120 万元, 进项税额合计 80 万元, 进项税额转出 5 万元, 已交税金 10 万元, 则月末的账务处理正确的是 ()。

- A. 借: 应交税费——应交增值税(已交税金) 35
 贷: 应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 35
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——应交增值税(转出未交增值税) 35
 贷: 应交税费——未交增值税 35
D. 无需进行账务处理

【答案】C

【解析】该增值税一般纳税人应缴纳的增值税 = 120 - 80 + 5 - 10 = 35 (万元), 月末应将 35 万元转入“应交税费——未交增值税”科目的贷方。

【提示 1】差额征税的账务处理

(1) 企业按规定相关成本费用允许扣减销售额的账务处理

发生费用支出时

借: 主营业务成本等

 贷: 银行存款

根据增值税扣税凭证抵减销项税额时

借: 应交税费——应交增值税(销项税额抵减)

 贷: 主营业务成本等

【举例】某旅行社为增值税一般纳税人, 增值税采用差额增税方式核算。2018 年 2 月, 该旅行社为甲公司提供职工境内旅游服务, 向甲公司收取团费 318 000 元, 其中包括增值税 18 000 元, 全部款项已收妥入账。旅行社以银行存款支付其他接团旅游公司旅行费用和其他单位相关费用合计 254 400 元。其中, 根据税法规定可以扣减销售额而减少的销项税额 14 400 元。

【答案】

(1) 支付住宿费等旅行费用时:

借: 主营业务成本 254 400

| | |
|-------------------------|---------|
| 贷：银行存款 | 254 400 |
| (2) 根据增值税相关规定可以递减销项税额时： | |
| 借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减） | 14 400 |
| 贷：主营业务成本 | 14 400 |
| (3) 确认旅行服务收入时： | |
| 借：银行存款 | 318 000 |
| 贷：主营业务收入 | 300 000 |
| 应交税费——应交增值税（销项税额） | 18 000 |

Handwritten calculations and notes:

100000元 600000元

借：银行存款 600000
贷：主营业务收入 $\frac{600000}{1+11\%}$
 应交税费——应交增值税（销项税额） $\frac{600000}{1.11} \times 11\%$

借：主营业务收入 450000
贷：银行存款 450000
 应交税费——应交增值税（销项税额） $\frac{100000}{1+11\%} \times 11\%$

(2) 企业转让金融商品按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额
第二章第三节有相关介绍，本部分不再赘述。

【提示 2】 增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额的账务处理
增值税一般纳税人初次购入增值税税控系统专用设备的账务处理

①购入时：
借：固定资产（管理费用）
 贷：银行存款等

②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

【提示 3】 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。