

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部关于《增值税会计处理规定》有关问题的解 读

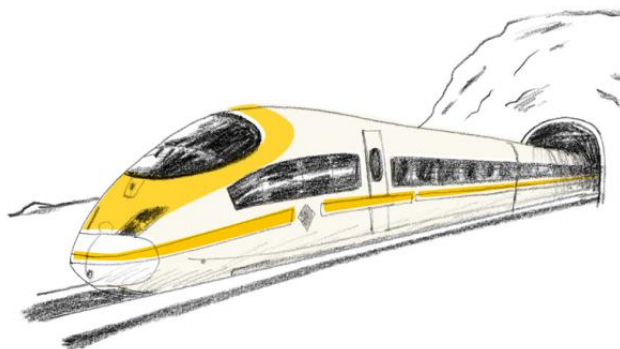
【2017 年第 1 期（总第 235 期） - 2017 年 2 月 4 日】





财政部关于《增值税会计处理规定》有关问题的解读

2017 年 1 月 26 日，财政部网站发布了《关于<增值税会计处理规定>有关问题的解读》（以下简称“解读”），针对《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22 号）中待认证进项税额的结转、已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证的货物等的暂估入账金额、企业提供建筑服务确认销项税额的



时点、调整后的收入、企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理中涉及的存货类科目以及衔接规定等六个问题进行了解读。

待认证进项税额结转时，认证后，先从“应交税费——待认证进项税额”转入“应交税费——应交增值税（进项税额）”；转出时，再从“应交税费——应交增值税（进项税额）”转入相关成本费用或资产科目。已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证的货物等的暂估入账金额不包含增值税进项税额；**一般纳税人购进劳务、服务等但尚未取得增值税扣税凭证的，比照处理。**企业提供建筑服务，在向业主办理工程价款结算时，确认“应交税费——应交增值税（销项税额）”；企业向业主办理工程价款结算的时点早于增值税纳税义务发生的时点的，应贷记“应交税费——待转销项税额”；增值税纳税义务发生的时点早于企业向业主办理工程价款结算的，应贷记“预收账款”和“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。企业在全面推开营业税改征增值税前已确认收入且已经计提营业税但未缴纳的，根据调整后的收入计算确定销项税额时，**该调整后的收入是指按照现行增值税制度调整后的收入，即不含税销售额。**对于 2016 年 1 月 1 日至 4 月 30 日期间发生的交易，不予追溯调整；对于 2016 年财务报表中可比期间的财务报表也不予追溯调整。

2016 年 12 月 12 日，财政部正式发布了《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22 号；以下简称《规定》），对增值税会计处理中的会计科目及专栏设置、具体业务的账务处理及财务报表相关项目列示等问题进行了规范。

相关概要如下：



一、财政部关于《增值税会计处理规定》有关问题的解读

一、关于待认证进项税额的结转

根据《规定》第二（一）2 项，一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，取得增值税专用发票时，应借记相关成本费用或资产科目，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目，经税务机关认证后，根据有关“进项税额”、“进项税额转出”专栏及“待认证进项税额”明细科目的核算内容，先转入“进项税额”专栏，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——待认证进项税额”科目；按现行增值税制度规定转出时，记入“进项税额转出”专栏，借记相关成本费用或资产科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

二、关于已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证的货物等的暂估入账金额

在对《规定》第二（一）4 项中已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证的货物等暂估入账时，暂估入账的金额不包含增值税进项税额。一般纳税人购进劳务、服务等但尚未取得增值税扣税凭证的，比照处理。

三、关于企业提供建筑服务确认销项税额的时点

根据《规定》第二（二）1 项，企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，应当按应收或已收的金额，借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”等科目，按取得的收入金额，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“固定资产清理”、“工程结算”等科目，按现行增值税制度规定计算的销项税额（或采用简易计税方法计算的应纳增值税额），贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目（小规模纳税人应贷记“应交税费——应交增值税”科目）。

企业提供建筑服务，在向业主办理工程价款结算时，借记“应收账款”等科目，贷记“工程结算”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目，企业向业主办理工程价款结算的时点早于增值税纳税义务发生的时点的，应贷记“应交税费——待转销项税额”等科目，待增值税纳税义务发生时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目；增值税纳税义务发生的时点早于企业向业主办理工程价款结算的，应借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”和“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。

四、关于调整后的收入

《规定》第二（二）3 项中，企业在全面推开营业税改征增值税前已确认收入且已经计提营业税但未缴纳的，根据调整后的收入计算确定销项税额时，该调整后的收入是指按照现行增值税制度调整后的收入，即不含税销售额。

五、关于企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理中涉及的存货类科目



《规定》第二（三）1项中，企业发生相关成本费用按现行增值税制度规定允许扣减销售额的，在发生成本费用时，按应付或实际支付的金额，借记“主营业务成本”、“存货”、“工程施工”等科目，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。其中，“存货”类的科目具体包括“材料采购”、“原材料”、“库存商品”、“开发成本”等科目，企业应根据本单位业务的实际情况予以确定。

六、关于衔接规定

根据《规定》附则，本规定自发布之日起施行，国家统一的会计制度中相关规定与本规定不一致的，应按本规定执行。2016年5月1日至本规定施行之间发生的交易由于本规定而影响资产、负债等金额的，应按本规定调整。

上述规定明确，企业应当自《规定》发布之日起，按《规定》要求对增值税有关业务进行会计核算，国家统一的会计制度中相关规定与本规定不一致的，应按本规定执行。对于2016年5月1日至本规定施行之间发生的交易由于本规定而影响资产、负债和损益等财务报表列报项目金额的，应按本规定调整；对于2016年1月1日至4月30日期间发生的交易，不予追溯调整；对于2016年财务报表中可比期间的财务报表也不予追溯调整；财务报表各列报项目因《规定》发生重大调整的，应在2016年财务报表附注中予以披露。

二、增值税账务处理

（一）取得资产或接受劳务等业务的账务处理

1. 采购等业务进项税额允许抵扣的	
（1.1）已认证	借：原材料、固定资产等 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款、银行存款等
（1.2）退货-已做认证	借：应付账款、银行存款等 贷：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：原材料、固定资产等
（2.1）未认证	借：原材料、固定资产等 借：应交税费——待认证进项税额 贷：应付账款、银行存款等
（2.2）退货-未做认证	借：应付账款、银行存款等 贷：应交税费——待认证进项税额 贷：原材料、固定资产等



2. 采购等业务进项税额不得抵扣的	
(1) 取得增值税专用发票时	借：原材料、固定资产等 借：应交税费——待认证进项税额 贷：应付账款、银行存款等
(2) 经税务机关认证后 【解读】	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
(3) 按现行增值税制度规定转出时	借：原材料、固定资产等 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）
3. 购进不动产或不动产在建工程按规定进项税额分年抵扣的	
(1) 取得时	借：固定资产、在建工程 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 借：应交税费——待抵扣进项税额 贷：应付账款、银行存款等
(2) 以后期间抵扣时	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. 货物等已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证的	
(1) 暂估入账	不需要将增值税的进项税额暂估入账。 暂估入账的金额不包含增值税进项税额。一般纳税人购进劳务、服务等但尚未取得增值税扣税凭证的，比照处理。【解读】
(2) 取得相关增值税扣税凭证并经认证后	借：原材料、固定资产等 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款、银行存款等
5. 小规模纳税人采购等业务	
(1) 取得增值税专用发票	增值税应计入相关成本费用或资产，不通过“应交税费——应交增值税”科目核算
6. 购买方作为扣缴义务人	
(1) 购进服务、无形资产或不动产	借：生产成本、无形资产等 借：应交税费——进项税额 贷：应付账款、银行存款等



	贷：应交税费——代扣代缴增值税
(2) 实际缴纳代扣代缴增值税时	借：应交税费——代扣代缴增值税 贷：银行存款

(二) 销售等业务的账务处理

1. 销售业务	
(1.1) 一般纳税人	借：应收账款、银行存款等 贷：主营业务收入等 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 或 应交税费——简易计税 【“财税[2016]36 号”：一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为，可以选择适用简易计税方法计税，但一经选择，36 个月内不得变更。】
(1.2) 企业提供建筑服务，在向业主办理工程价款结算时 【解读】	借：应收账款、银行存款等 贷：工程结算 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）
(2) 小规模纳税人	借：应收账款、银行存款等 贷：主营业务收入等 贷：应交税费——应交增值税
(3.1.1) 收入或利得确认早于纳税义务发生时点	借：应收账款、银行存款等 贷：主营业务收入等 贷：应交税费——待转销项税额
(3.1.2) 企业提供建筑服务，向业主办理工程价款结算的时点早于增值税纳税义务发生的时点的 【解读】	借：应收账款、银行存款等 贷：工程结算 贷：应交税费——待转销项税额
(3.2.1) 发生纳税义务时	借：应交税费——待转销项税额 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 或 应交税费——简易计税
(3.2.2) 企业提供建筑服务，发生纳税义务时 【解读】	借：应交税费——待转销项税额 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）
(4.1.1) 纳税义务发生时点	借：应收账款



早于确认收入或利得	贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 或 应交税费——简易计税
（4.1.2）企业提供建筑服务，增值税纳税义务发生的时点早于企业向业主办理工程价款结算的【解读】	借：银行存款 贷：预收账款 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）
（4.2）确认收入或利得时	借：应收账款、银行存款等 贷：主营业务收入等
2. 视同销售	
（1）一般纳税人	借：应付职工薪酬、利润分配等 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 或 应交税费——简易计税
（2）小规模纳税人	借：应付职工薪酬、利润分配等 贷：应交税费——应交增值税
3. 全面试行营业税改征增值税前已确认收入，此后产生增值税纳税义务	
（1）已确认收入，但因未产生营业税纳税义务而未计提营业税的，在达到增值税纳税义务时点时	借：主营业务收入 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 或 应交税费——简易计税
（2）已经计提营业税但未缴纳的，在达到增值税纳税义务时点时，冲减负债增加收入，并根据调整后的收入【解读：指按照现行增值税制度调整后的收入，即不含税销售额】计算确定计入“应交税费——待转销项税额”科目的金额，同时冲减收入。	借：应交税费——应交营业税 借：应交税费——应交城市维护建设税 借：应交税费——应交教育费附加 贷：主营业务收入 借：主营业务收入 贷：应交税费——待转销项税额

（三）差额征税的账务处理

1. 企业发生相关成本费用允许扣减销售额的	
（1）发生成本费用时	借：主营业务成本、存货、工程施工等 贷：应付账款、银行存款等 【解读：其中，“存货”类的科目具体包括“材料采购”、“原材料”、“库存商品”、“开发成本”等科目，企业应



	根据本单位业务的实际情况予以确定。】
(2) 取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时	借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减） 或 应交税费——简易计税 贷：主营业务成本、存货、工程施工等
2. 金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的	
(1.1) 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
(1.2) 产生转让损失	借：应交税费——转让金融商品应交增值税 贷：投资收益
(2) 交纳增值税时	借：应交税费——转让金融商品应交增值税 贷：银行存款
(3) 年末，如有借方余额	借：投资收益 贷：应交税费——转让金融商品应交增值税

（四）出口退税的账务处理

1. 未实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物按规定退税的	
(1) 出口货物	借：应收出口退税款 贷：应交税费——应交增值税（出口退税）
(2.1) 收到出口退税	借：银行存款 贷：应收出口退税款
(2.2) 退税额低于进项税额的差额	借：主营业务成本 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）
2. 实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物，	
(1) 退税额低于进项税额的差额	借：主营业务成本 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）
(2) 当期出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额	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）
(3) 内销应纳税额不足以抵减出口的进项税额，给予退税的	借：银行存款 贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

**(五) 进项税额抵扣情况发生改变的账务处理**

1. 进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额抵扣情况发生改变的	
(1) 因发生非正常损失或改变用途等，进项税额不得从销项税额中抵扣的	借：待处理财产损益、应付职工薪酬、固定资产等 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 贷：应交税费——待抵扣进项税额 贷：应交税费——待认证进项税额
(2) 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	借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：固定资产、无形资产等 【固定资产、无形资产等经上述调整后，应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。】
(3) 购进时已全额计提进项税额的货物或服务转用于不动产在建工程的，进项税额结转以后期间	借：应交税费——待抵扣进项税额 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

(六) 月末转出多交增值税和未交增值税的账务处理

1. 月度终了	
(1) 当月应交未交的	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) 当月多交的	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）

(七) 交纳增值税的账务处理

1. 交纳当月应交增值税	
(1) 一般纳税人	借：应交税费——应交增值税（已交税金） 贷：银行存款
(2) 小规模纳税人	借：应交税费——应交增值税 贷：银行存款
2. 交纳以前期间未交增值税	
(1) 一般纳税人	借：应交税费——未交增值税 贷：银行存款



3. 预缴增值税	
(1) 预缴增值税时	借：应交税费——预交增值税 贷：银行存款
(2) 月末/直至纳税义务发生时（房地产开发企业）	借：应交税费——未交增值税 贷：应交税费——预交增值税
4. 减免增值税	
(1) 当期直接减免，贷记损益类相关科目	借：应交税金——应交增值税（减免税款） 贷：营业外收入、主营业务收入、主营业务成本、投资收益等

（八）增值税期末留抵税额的账务处理

1. 不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额	
(1) 纳入营改增试点当月初	借：应交税费——增值税留抵税额 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）
(2) 以后期间允许抵扣时	借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应交税费——增值税留抵税额

（九）增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的账务处理

1. 初次购买增值税税控系统专用设备以及缴纳的技术维护费允许全额抵减的	
(1) 一般纳税人	借：应交税费——应交增值税（减免税款） 贷：管理费用
(2) 小规模纳税人	借：应交税费——应交增值税 贷：管理费用

（十）关于小微企业免征增值税的会计处理规定

1. 小微企业免征增值税的	
(1) 取得销售收入时	借：应收账款、银行存款等 贷：主营业务收入等 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）
(2) 达到免征增值税条件时，将有关应交增值税转入当期损益（本次废止的	借：应交税费——应交增值税（销项税额） 贷：主营业务收入、营业外收入等 【“财税〔2013〕52号”：自2013年8月1日起，对增值



“财会[2013]24 号”规定转
入当期营业外收入)

税小规模纳税人中月销售额不超过 2 万元的企业或非企
业性单位，暂免征收增值税】

三、衔接规定

根据《增值税会计处理规定》附则，本规定自发布之日起施行，国家统一的会计制度中相关规定与本规定不一致的，应按本规定执行。2016 年 5 月 1 日至本规定施行之间发生的交易由于本规定而影响资产、负债等金额的，应按本规定调整。

上述规定明确，企业应当自《增值税会计处理规定》发布之日起，按《规定》要求对增值税有关业务进行会计核算，国家统一的会计制度中相关规定与本规定不一致的，应按本规定执行。对于 2016 年 5 月 1 日至本规定施行之间发生的交易由于本规定而影响资产、负债和损益等财务报表列报项目金额的，应按本规定调整；对于 2016 年 1 月 1 日至 4 月 30 日期间发生的交易，不予追溯调整；对于 2016 年财务报表中可比期间的财务报表也不予追溯调整；财务报表各列报项目因《规定》发生重大调整的，应在 2016 年财务报表附注中予以披露。

更多精彩内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业标准部沟通，谢谢！

附件 1：财政部会计司关于《增值税会计处理规定》有关问题的解读 20170126

附件 2：增值税会计处理规定（财会〔2016〕22 号）20161203