



第四章 涉税会计核算

【知识点】应交税费、税金及附加、营业外收入（其他收益）的核算范围

不通过应交税费（负债）科目核算的税种	不需预计的耕地占用税、车辆购置税、契税、印花税，如果需要预计也可以通过应交税费核算
通过税金及附加（损益）科目核算的税种	经营活动发生（与营业收入相关）的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税、土地增值税（房地产开发企业销售开发产品）等相关税费。
不通过税金及附加（损益）科目核算的税种	增值税（价外税）； 耕地占用税、契税、车辆购置税、进口关税计入成本
通过营业外收入（其他收益）（损益）科目核算的税种	即征即退、先征后退、先征税后返还的增值税或直接减免的增值税 【注】①与日常经营活动相关计入其他收益，否则计入营业外收入 ②企业收到的返还的消费税计入税金及附加

【知识点】增值税会计核算

（一）应交税费核算中增值税相关的二级明细科目

应交增值税	未交增值税	预交增值税
待抵扣进项税额	待认证进项税额	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（用税率非征收率）	增值税检查调整（税务机关检查）	

（二）应交税费——应交增值税（10 个专栏）

借方专栏	贷方专栏
进项税额	销项税额
销项税额抵减	出口退税
已交税金	进项税额转出
减免税款	转出多交增值税
出口抵减内销产品应纳税额	
转出未交增值税	

（三）增值税明细专栏

进 项 税 额	<p>一般纳税人企业购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或者负担的，准予从当期销项税额中抵扣的增值税额，用蓝字登记；退回所购货物应冲销的进项税额，用红字登记。</p> <p>【注】按照规定不得抵扣进项税额的不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额项目的，按照下列公式在改变用途的次月计算可抵扣进项税额。</p> <p>可抵扣进项税额＝增值税扣税凭证注明或计算的进项税额×不动产净值率</p> <p>账务处理：</p>
---------	---



	<p>借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：固定资产</p>
销项税额抵减	<p>记录一般纳税人采用一般计税方法按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额。</p> <p>【注】简易计税扣除销售额、金融商品转让扣除买入价而减少的增值税不在该专栏核算。</p> <p>账务处理： 借：主营业务成本 应交税费——应交增值税（销项税额抵减） 贷：银行存款</p> <p>举例：A 企业是从事旅游服务的一般纳税人（适用税率为 6%），2021 年 8 月共取得旅游收入 212 万并开具了普通发票。向其他单位支付了住宿费 45 万元、餐饮费 25 万元、交通费 21 万元、门票费 15 万元。上述金额均为含税金额，计算应抵减的销项税额并进行相关账务处理。</p> <p>【解析】旅游企业差额纳税可以扣除支付的住宿费等费用，因此对应的税款可以抵减销项税额，计入应交税费——应交增值税（销项税额抵减）科目，冲减主营业务成本。</p> <p>$(45 + 25 + 21 + 15) \div (1 + 6\%) = 100$，$100 \times 6\% = 6$ 万元</p> <p>正确的会计分录： 借：银行存款 2120000 贷：主营业务收入 2000000 应交税费——应交增值税（销项税额） 120000 借：主营业务成本 1000000 应交税费——应交增值税（销项税额抵减） 60000 贷：银行存款 1060000</p>
已交税金	<p>记录一般纳税人当月已缴纳（当月缴当月）的应交增值税额（包括辅导期一般纳税人当月增购发票，需要按上次领购并开具专票销售额的一定比例预缴增值税）。</p> <p>【注】企业当月缴纳上月应交未交的增值税时，计入“应交税费——未交增值税”。</p> <p>举例：某企业 2022 年 7 月 15 日缴纳 7 月 1~10 日应缴纳的增值税 5 万元，通过银行存款支付，企业应该如何进行账务处理？</p> <p>【解析】 借：应交税费——应交增值税（已交税金） 50000 贷：银行存款 50000</p>
减免税款	<p>记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税额。</p> <p>举例：某企业为增值税一般纳税人，2022 年 5 月份缴纳增值税税控系统专用设备技术维护费 800 元（含税），取得增值税专用发票，企业应该如何进行账务处理？</p> <p>【解析】缴纳时： 借：管理费用 800 贷：银行存款 800</p> <p>按规定直接减免的增值税额： 借：应交税费——应交增值税（减免税款） 800 贷：管理费用 800</p>





<p>出口抵减内销产品应纳税额</p>	<p>记录实行“免、抵、退”办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额。反映出口企业销售出口货物后，向税务机关办理免、抵、退税申报，按规定计算的应免抵税额。</p> <p>当期免抵税额的账务处理：</p> <p>借：应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（出口退税）</p> <p>【注】免抵税额是计算城建税和教育费附加的基数。</p> <p>1.实行“免抵退”税政策的相关计算（五步计算法）</p> <p>（1）征税率≠退税率，计算不得免抵的税额=出口金额×（征税率—退税率），做进项税额转出，计入主营业务成本（若涉及免税进口料件，出口金额要扣减免税进口料件成本）；</p> <p>（2）计算当期应纳税额=当期销项税额—（当期进项税额—当期不得免征和抵扣税额），结果大于 0，交税，计算结束；结果小于 0，为未抵扣完的进项税额；</p> <p>（3）计算“免、抵、退”税名义退税额=出口金额×退税率（若涉及免税进口料件，出口金额要扣减免税进口料件成本）；</p> <p>（4）比较（2）和（3）之间绝对值较小者作为应退税额；</p> <p>（5）根据（3）和（4），倒挤出免抵税额（或留抵税额）。</p> <p>举例：某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，出口货物的征税税率为 13%，退税率率为 10%。2021 年 5 月的有关经营业务：购进原材料一批，取得的增值税专用发票注明的价款 200 万元，外购货物准予抵扣的进项税额 26 万元。上月末留抵税款 3 万元，本月内销货物不含税销售额 100 万元，收款 113 万元存入银行，本月出口货物的销售额折合人民币 200 万元。</p> <p>试计算该企业当期的“免、抵、退”税额。</p> <p>【答案】</p> <p>（1）当期“免、抵、退”税不得免征和抵扣税额：</p> $200 \times (13\% - 10\%) = 6 \text{（万元）；}$ <p>（2）当期应纳税额=100×13%—（26—6）—3=—10（万元）；</p> <p>（3）出口货物“免、抵、退”税额=200×10%=20（万元）；</p> <p>（4）当期应退税额=10（万元）；</p> <p>（5）当期免抵税额=当期免抵退税额—当期应退税额</p> $\text{当期免抵税额} = 20 - 10 = 10 \text{（万元）。}$ <p>2.其他相关会计核算</p> <p>（1）不得免征和抵扣税额的账务处理：</p> <p>借：主营业务成本——一般贸易出口</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）（不得免征和抵扣税额）</p> <p>（2）当期应退税额的账务处理：</p> <p>借：应收出口退税款</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（出口退税）</p>
<p>转出未交增值税</p>	<p>记录企业月度终了转出当月应缴未缴的增值税。</p> <p>举例：某企业为增值税一般纳税人，当月销项税额为 10 万元，进项税额为 8 万元，该企业月末应该如何进行账务处理？</p> <p>【解析】应纳增值税=100000—80000=20000（元）</p> <p>月末：</p>





	<p>借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税） 20000 贷：应交税费——未交增值税 20000</p> <p>次月上缴：</p> <p>借：应交税费——未交增值税 20000 贷：银行存款 20000</p>
销项税额	<p>一般纳税人企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额，用蓝字登记；退回销售货物应冲减的销项税额，只能在贷方用红字登记。</p> <p>举例：2022 年 5 月，某企业（一般纳税人）原销售商品的不含税价格为 5000 元，销项税额为 650 元的货物被退回，其对应的成本为 4000 元。假设已按税法规定开具了红字增值税专用发票。退回时企业的会计处理？</p> <p>【解析】</p> <p>借：银行存款 —5650 贷：主营业务收入 —5000 应交税费——应交增值税（销项税额） —650</p> <p>借：主营业务成本 —4000 贷：库存商品 —4000</p>
出口退税	<p>记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税额（免抵退税的最高限额）。</p> <p>举例：某企业（一般纳税人）2022 年 5 月的免抵退税额为 80000 元，应退税额为 50000 元，免抵税额为 30000 元，应如何进行账务处理？</p> <p>【解析】</p> <p>借：应收出口退税款 50000 应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额） 30000 贷：应交税费——应交增值税（出口退税） 80000</p>
进项税额转出	<p>记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因（改变用途，出口产品不得免抵）而不应从销项税额中抵扣，按规定转出的进项税额，以及退还的增量留抵税额。</p> <p>举例：某商场（一般纳税人）2022 年 5 月将 2022 年 4 月外购服装不含税金额 50000 元用于职工福利（已抵扣进项税额），应如何进行账务处理？</p> <p>【解析】</p> <p>借：应付职工薪酬——非货币性福利 56500 贷：库存商品 50000 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 6500</p> <p>【注】已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专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，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额，并从当期进项税额中扣减：</p> <p>不得抵扣的进项税额=已抵扣进项税额×不动产净值率</p> <p>不动产净值率=（不动产净值÷不动产原值）×100%</p> <p>账务处理：</p> <p>借：待处理财产损溢/固定资产 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）</p>
转出多交增值税	<p>记录一般纳税人月度终了转出当月多缴的增值税额。</p> <p>举例：某企业为增值税一般纳税人，根据税务机关规定每 5 天预缴一次增值税，2022</p>



税	<p>年 5 月当期进项税额 40 万元，销项税额为 90 万元，已经缴纳的增值税为 60 万元，月末企业的会计处理？</p> <p>【解析】月份终了，企业将本月多缴的增值税自“应交税费—应交增值税”科目转入“未交增值税”明细科目，会计分录为：</p> <p>借：应交税费——未交增值税 100000</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税） 100000</p>
---	---

【知识点】其他需要关注的增值税二级科目

	<p>月份终了，企业应将当月发生的应缴增值税额自“应交税费——应交增值税”科目转入“未交增值税”科目</p>	<p>借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）</p> <p>贷：应交税费——未交增值税</p>
	<p>月份终了，企业应将当月多缴的增值税自“应交税费——应交增值税”科目转入“未交增值税”科目</p>	<p>借：应交税费——未交增值税</p> <p>贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）</p>
	<p>企业缴纳以前期间未缴的增值税</p>	<p>借：应交税费——未交增值税</p> <p>贷：银行存款</p>
未交增值税	<p>【注】①期末留抵税额通过“应交税费——应交增值税”的借方反映。</p> <p>②用进项留抵税额抵减增值税欠税的问题：</p> <p>（1）对纳税人因销项税额小于进项税额而产生期末留抵税额的，应以期末留抵税额抵减增值税欠税。</p> <p>（2）纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税时，谁小按谁抵减：</p> <p>借：应交税费——应交增值税（进项税额）（红字）</p> <p>贷：应交税费——未交增值税（红字）</p> <p>举例：某企业 2022 年 4 月在税务稽查中应补增值税 16 万元欠税未补，若 2022 年 4 月期末留抵税额 11 万元，5 月末留抵税额 9 万元。</p> <p>作出 4 月和 5 月末用留抵税额抵减欠税的账务处理。</p> <p>【解析】</p> <p>4 月：</p> <p>借：应交税费——应交增值税（进项税额） —110000</p> <p>贷：应交税费——未交增值税 —110000</p> <p>5 月：</p> <p>借：应交税费——应交增值税（进项税额） —50000</p> <p>贷：应交税费——未交增值税 —50000</p>	



预交增值税	<p>核算一般纳税人采用一般计税方法转让不动产、提供不动产经营租赁服务（不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区））、提供建筑服务收到预收款或跨地级市提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目应预缴的增值税额。</p> <p>1.企业预缴增值税时</p> <p>借：应交税费——预交增值税 贷：银行存款</p> <p>2.月末，企业应将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目</p> <p>借：应交税费——未交增值税 贷：应交税费——预交增值税</p> <p>【注】①房地产开发企业等在预缴增值税后，应直至纳税义务发生时方可从“应交税费——预交增值税”科目结转至“应交税费——未交增值税”科目。</p> <p>②若采用简易计税方法的，通过“应交税费——简易计税”科目核算；采用一般计税方法的，通过“应交税费——预交增值税”科目核算；若为小规模纳税人都通过“应交税费——应交增值税”科目核算。</p>
待认证进项税额	<p>核算一般纳税人由于未经税务机关认证（用途确认）或者已经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，不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。</p> <p>注：材料入库未取得扣税凭证的暂估入账，但不需要暂估增值税的进项税额。</p> <p>举例：A 公司为增值税一般纳税人，2022 年 5 月外购一批汽油，取得增值税专用发票注明的价款为 100 万元，增值税税额为 13 万元，当月尚未进行认证（用途确认）。款项已通过银行转账方式支付。作出 A 公司相应的账务处理。</p> <p>【解析】借：原材料 1000000 应交税费——待认证进项税额 130000 贷：银行存款 1130000</p> <p>A 公司在 6 月对该专用发票进行认证（用途确认）并相符。</p> <p>若当月将外购汽油中的 5%用于该公司专用通勤大客车，作出 A 公司相应的账务处理。</p> <p>【解析】借：应交税费——应交增值税（进项税额） 130000 贷：应交税费——待认证进项税额 130000</p> <p>同时：</p> <p>借：应付职工薪酬 56500 贷：原材料 50000（1000000*5%） 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 6500（130000*5%）</p>



待转销项税额	<p>核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。即增值税纳税义务时间在后，会计准则核算确认收入的时间在前。</p> <table border="1" data-bbox="432 369 1305 728"> <tr> <td data-bbox="432 369 879 548"> 增值税纳税义务发生时间早于会计上收入确认时间 </td><td data-bbox="879 369 1305 548"> 借：银行存款等 贷：预收账款 应交税费——应交增值税（销项税额） </td></tr> <tr> <td data-bbox="432 548 879 728"> 增值税纳税义务发生时间晚于会计上收入确认时间 （如扣押的质押金、保证金） </td><td data-bbox="879 548 1305 728"> 借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费——待转销项税额 </td></tr> </table> <p>举例：A 公司为建筑施工企业（增值税一般纳税人），2022 年 5 月 10 日与 B 公司进行某工程项目的结算。根据合同约定工程价款为 2000 万元（不含税），在 B 公司验收合格后应支付 A 公司合同价款的 90%，一年后再支付剩余的 10%（作为质保金）。A 公司当日按 1800 万元向 B 公司开具了增值税专用发票。</p> <p>【解析】</p> <p>借：银行存款 1962 万元（1800+1800*9%） 应收账款 218 万元（200+200*9%） 贷：主营业务收入 2000 万元 应交税费——应交增值税（销项税额） 162 万元（1800*9%） 应交税费——待转销项税额 18 万元（2000*10%*9%）</p>	增值税纳税义务发生时间 早于 会计上收入确认时间	借：银行存款等 贷：预收账款 应交税费——应交增值税（销项税额）	增值税纳税义务发生时间 晚于 会计上收入确认时间 （如扣押的质押金、保证金）	借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费——待转销项税额
增值税纳税义务发生时间 早于 会计上收入确认时间	借：银行存款等 贷：预收账款 应交税费——应交增值税（销项税额）				
增值税纳税义务发生时间 晚于 会计上收入确认时间 （如扣押的质押金、保证金）	借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费——待转销项税额				
简易计税	<p>核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。</p> <p>借：银行存款等 贷：主营业务收入等 应交税费——简易计税</p> <p>借：应交税费——简易计税（扣减、预缴、缴纳） 贷：银行存款、工程施工</p>				
转让金融商品应交增值税	<p>核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额。</p> <p>1. 转让金融商品当月月末，如产生转让收益，则按应纳税额， 借：投资收益 贷：应交税费——转让金融商品应交增值税</p> <p>2. 如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额， 借：应交税费——转让金融商品应交增值税 贷：投资收益</p> <p>3. 年末，如果“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目有借方余额，将“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目的借方余额转出。 借：投资收益 贷：应交税费——转让金融商品应交增值税</p>				



代扣代交 增值税	<p>核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税（用税率而非征收率）。</p> <p>举例：2022 年 5 月 10 日，甲公司（增值税一般纳税人）从境外 A 公司购入产品设计服务，按规定扣缴税款并取得解缴税款完税凭证，注明的增值税额为 0.6 万元，不含税服务费金额为 10 万元（款项尚未支付）。做出该公司的账务处理（假设该纳税人均符合相关规定）。</p> <p>【解析】借：管理费用等 100000 应交税费——应交增值税（进项税额） 6000 贷：应付账款——设计服务费 100000 应交税费——代扣代交增值税 6000</p>
增值 税 检 查 调 整	<p>增值税一般纳税人在税务机关对其增值税纳税情况进行检查后，凡涉及增值税涉税账务调整的，应设立“应交税费——增值税检查调整”专门账户。</p> <p>在调账过程中与增值税有关的账户用“应交税费——增值税检查调整”代替。全部检查调整事项结束后，结出“应交税费——增值税检查调整”的账户余额，并将该余额转至“应交税费——未交增值税”中。处理之后，本账户无余额。</p> <p>举例：A 公司（一般纳税人）2022 年 5 月经主管税务机关检查，发现上月购进的产品用于单位职工福利，A 公司仅以账面金额 10000 元（不含税）结转至“应付职工薪酬”科目核算，另有 3000 元的材料购入业务取得的增值税专用发票不符合规定，增值税进项税额 390 元已于上月抵扣。税务机关要求 A 公司在本月调账并于 5 月 31 日前补交税款入库（不考虑滞纳金和罚款）。作出相应的账务处理。</p> <p>【解析】 借：应付职工薪酬 1300 贷：应交税费——增值税检查调整 1300 借：原材料 390 贷：应交税费——增值税检查调整 390 借：应交税费——增值税检查调整 1690 贷：应交税费——未交增值税 1690 借：应交税费——未交增值税 1690 贷：银行存款 1690</p> <p>注：小规模纳税人只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”明细科目，不需要设置除上述三项以外的其他专栏。</p>

【知识点】其他增值税相关的会计处理

加计抵减政 策下的会计 核算	<p>月末： 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</p> <p>次月上缴税款时： 借：应交税费——未交增值税 贷：银行存款 其他收益</p>
----------------------	--

农产品进项
税额核定扣
除办法

以购进农产品为原料生产**销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油**的增值税一般纳税人，纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围，其购进农产品无论是否用于生产上述产品，增值税进项税额均按照核定方法扣除。

(1) 投入产出法

该方法参照国家标准、行业标准，确定销售单位数量**货物耗用外购**农产品的数量，纳税人根据农产品单耗数量、当期销售货物的数量、农产品的平均购买单价（含税）、农产品增值税进项税额扣除率计算当期允许抵扣的农产品进项税额。**当期允许抵扣农产品增值税进项税额**

=当期农产品耗用数量×农产品平均购买单价×扣除率÷（1+扣除率）

当期农产品耗用数量=当期销售货物数量×农产品单耗数量

举例：某乳品加工企业（增值税一般纳税人）2022年5月销售200吨酸奶，实现不含税收入150万元，原乳单耗数量为1.2，原乳平均购买单价为3000元/吨，以投入产出法计算其可抵扣的进项税额及应缴纳的增值税。

【解析】原乳加工成酸奶，适用税率为13%。

可抵扣的进项税额=200×1.2×0.3×13%÷（1+13%）=8.28（万元）。

应纳增值税=150×13%-8.28=11.22（万元）。

(2) 成本法

该方法依据试点纳税人年度会计核算资料，计算确定农产品耗用率，纳税人根据该比例及当期主营业务成本、农产品耗用率以及扣除率计算当期允许抵扣的农产品进项税额。**当期允许抵扣农产品增值税进项税额**

=当期主营业务成本×农产品耗用率×扣除率÷（1+扣除率）

农产品耗用率=上年投入生产的农产品外购金额÷上年生产成本

举例：某乳品加工企业（增值税一般纳税人）2022年5月销售200吨巴氏杀菌乳，主营业务成本为100万元，公司农产品耗用率70%，原乳平均购买单价为3000元/吨。按照成本法，计算该企业当期允许抵扣的进项税额。

【解析】该公司当期允许抵扣的进项税=100×70%×9%÷（1+9%）=5.78（万元）

(3) 参照法

新办的试点纳税人或者试点纳税人新增产品的，试点纳税人可参照所属行业或者生产结构相近的其他试点纳税人确定农产品单耗数量或者农产品耗用率。

2.试点纳税人**购进农产品直接销售**的，农产品增值税进项税额按照以下方法核定扣除：**当期允许抵扣农产品增值税进项税额**

=当期销售农产品数量÷（1-损耗率）×农产品平均购买单价×扣除率÷（1+扣除率）

损耗率=损耗数量÷购进数量×100%

3.试点纳税人购进农产品**用于生产经营且不构成货物实体的**（包括包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等），增值税进项税额按照以下方法核定扣除：**当期允许抵扣农产品增值税进项税额**

=当期耗用农产品数量×农产品平均购买单价×扣除率÷（1+扣除率）

【注】上述扣除率为销售货物的适用税率。



包装物账务处理	随同商品出售包装物	借: 税金及附加 贷: 应交税费——应交消费税
	一般应税消费品的包装物押金(不包含啤酒、黄酒以外的其他酒)	收取时: 借: 银行存款 贷: 其他应付款 逾期时(啤酒、黄酒消费税不交): 借: 其他应付款 贷: 其他业务收入 应交税费——应交增值税(销项税额) 借: 税金及附加 贷: 应交税费——应交消费税
	啤酒、黄酒以外的其他酒	收取时: 借: 银行存款 贷: 其他应付款 借: 其他应付款 贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 应交税费——应交消费税 逾期时: 借: 其他应付款 税金及附加 贷: 其他业务收入

商业零售企业增值税的核算	售价记账, 实物负责制。	
	1. 一般购进商品业务的账务处理	
	借: 物资采购 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷: 银行存款/应付账款等 借: 库存商品(含税售价) 贷: 物资采购(不含税进价) 商品进销差价(含税的进销差价)	
	2. 进货退出	
	举例: 某零售商业企业(一般纳税人) 2022 年 5 月上旬购进 A 种商品 2000 件, 每件进价 50 元, 增值税额 6.5 元, 含税售价 63.28 元, 经甲营业柜组拆包上柜时, 发现有 200 件商品在质量上有严重缺陷, 经与供货单位协商, 同意退货。如数退出该商品后, 收回价款存入银行。根据有关单证, 作会计分录为:	
	【解析】 借: 银行存款 11300 (200*56.5) 商品进销差价 2656 应交税费——应交增值税(进项税额) —1300 (200*6.5) 贷: 库存商品——甲营业柜组 12656 (200*63.28)	
	3. 销售商品	
	举例: 某零售商店(一般纳税人) 采用售价金额核算, 2022 年 5 月 5 日购进	





B 商品一批，进价 10000 元，支付的进项税额为 1300 元，同时支付含税运费 109 元，取得承运部门开具的增值税专用发票，款项通过银行转账；该批商品的含税售价为 14000 元；5 月 20 日，该批商品全部售出，并收到货款，增值税税率为 13%。假设 5 月无期初同类商品的存货，则该零售店应作如下会计处理：

【解析】（1）购进商品支付款项时：

借：物资采购 10000
销售费用 100
应交税费——应交增值税（进项税额） 1309
贷：银行存款 11409

（2）商品验收入库时

借：库存商品 14000
贷：物资采购 10000
商品进销差价 4000

（3）商品售出收到销货款时：

借：银行存款 14000
贷：主营业务收入 14000
借：主营业务成本 14000
贷：库存商品 14000

（4）月末，按规定的方法计算不含税销售额和销项税额：

不含税销售额 = $14000 \div (1 + 13\%) = 12389.38$ （元）。

销项税额 = $12389.38 \times 13\% = 1610.62$ （元）。

借：主营业务收入 1610.62
贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 1610.62

（5）月末结转商品进销差价时：

借：商品进销差价 4000
贷：主营业务成本 4000

其他

1. 自产或委托加工产品用于集体福利（交际应酬）、个人消费

借：应付职工薪酬/管理费用
贷：库存商品/主营业务收入
应交税费——应交增值税（销项税额）

2. 以货物对外投资

借：长期股权投资等
贷：主营业务收入
应交税费——应交增值税（销项税额）

3. 以货物对外捐赠

借：营业外支出
贷：库存商品（成本）
应交税费——应交增值税（销项税额）

4. 无偿提供服务

借：营业外支出、销售费用等
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）



	5.无偿转让无形资产或者不动产 借：资产处置损益 累计摊销 累计折旧 贷：无形资产等 固定资产清理 应交税费——应交增值税（销项税额）
--	--

【知识点】消费税的会计核算

一般销售或视同销售应税消费品	借：税金及附加 贷：应交税费——应交消费税
自产自用应税消费品	举例：乙企业自建工程领用自产柴油，账面成本为 50000 元，应纳消费税 6000 元，不考虑其他相关税费。 乙企业应编制如下会计分录： 借：在建工程 56 000 贷：库存商品 50 000 应交税费——应交消费税 6 000
委托加工应税消费品的核算	收回后 直接出售 ，不再缴纳消费税 借：委托加工物资 贷：应付账款、银行存款等
	收回后 超过受托方计税价格出售 借：应交税费——应交消费税 贷：应付账款、银行存款等
	收回后 连续生产符合抵扣规定的 借：应交税费——应交消费税 贷：应付账款、银行存款等
	收回后 连续生产不符合抵扣规定的 借：委托加工物资 贷：应付账款、银行存款等



委托加工应税消费品	<p>举例：甲企业委托乙企业代为加工一批应交消费税的材料（非金银首饰）。甲企业的材料成本为 2 000 000 元，加工费为 400 000 元，增值税税率为 13%，由乙企业代收代缴的消费税为 160 000 元，并开具增值税专用发票。材料已经加工完成，并由甲企业收回验收入库，加工费尚未支付（以上金额不含增值税）。甲企业采用实际成本法进行原材料的核算。</p> <p>甲企业应编制如下会计分录：</p> <p>(1) 委托加工物资收回继续用于生产应税消费品</p> <p>借：委托加工物资 2 000 000 贷：原材料 2 000 000</p> <p>借：委托加工物资 400 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 52 000 应交税费——应交消费税 160 000 贷：应付账款 612 000</p> <p>借：原材料 2 400 000 贷：委托加工物资 2 400 000</p> <p>(2) 如果委托加工物资收回直接对外销售</p> <p>借：委托加工物资 2 000 000 贷：原材料 2 000 000</p> <p>借：委托加工物资 560 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 52 000 贷：应付账款 612 000</p> <p>借：原材料 2 560 000 贷：委托加工物资 2 560 000</p>
进口应税消费品	<p>进口应税消费品缴纳的消费税一般不通过“应交税费——应交消费税”科目核算，在将消费税记入进口应税消费品成本时，直接贷记“银行存款”科目。</p> <p>在特殊情况下，如出现先提货、后缴纳消费税时，或者用于连续生产其他应税消费品按规定允许扣税的，也可以通过“应交税费——应交消费税”科目核算应缴消费税额。</p>
金银首饰以旧换新	<p>借：库存商品等（旧首饰价格） 库存现金（价差和增值税） 贷：主营业务收入（旧首饰价格+价差） 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>借：税金及附加 贷：应交税费——应交消费税</p>
金银首饰	<p>一般销售</p> <p>借：税金及附加 贷：应交税费——应交消费税</p>
	<p>自产自用</p> <p>借：营业外支出/销售费用/应付职工薪酬 贷：主营业务收入（倒挤）等 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>借：税金及附加</p>





		贷：应交税费——应交消费税
--	--	---------------

【知识点】企业所得税会计核算

所得税费用 (损益)	<p>核算企业根据企业会计准则确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。</p> <p>所得税费用 = 当期应交所得税 + 递延所得税</p> <p>当期应交所得税 = 应纳税所得额 × 适用税率</p> <p>递延所得税 = (期末递延所得税负债 - 期初递延所得税负债) - (期末递延所得税资产 - 期初递延所得税资产)</p>
递延所得税 (损益)	<p>1. 应纳税暂时性差异</p> <p>在应纳税暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税负债。应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：</p> <p>(1) 资产的账面价值 大于 其计税基础。</p> <p>(2) 负债的账面价值 小于 其计税基础。</p> <p>2. 可抵扣暂时性差异</p> <p>在可抵扣暂时性差异产生当期，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税资产。可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：</p> <p>(1) 资产的账面价值 小于 其计税基础。</p> <p>(2) 负债的账面价值 大于 其计税基础。</p>
账务处理	<p>计提时：</p> <p>借：所得税费用</p> <p> 递延所得税资产（可能在贷方）</p> <p> 贷：递延所得税负债（可能在借方）</p> <p> 应交税费——应交所得税</p> <p>缴纳企业所得税时：</p> <p>借：应交税费——应交所得税</p> <p> 贷：银行存款等</p>

【知识点】其他税种的会计核算

个人所得税	<p>借：应付职工薪酬等</p> <p> 贷：应交税费——代扣代缴个人所得税</p>
资源税、城建税及附加、房产税、城镇土地使用税、车船税、环境保护税、土地增值税（房地产开发企业）	<p>1. 计提时：</p> <p>借：税金及附加</p> <p> 贷：应交税费——应交资源税等</p> <p>2. 缴纳时：</p> <p>借：应交税费——应交资源税等</p> <p> 贷：银行存款</p> <p>【注】① 自产自用应税产品应纳资源税的会计核算</p> <p>借：生产成本/制造费用等</p> <p> 贷：应交税费——应交资源税</p> <p>② 企业销售的在“固定资产”等科目核算的土地使用权及其他地上建筑物，计算应缴的城建税：</p> <p>借：固定资产清理等</p> <p> 贷：应交税费——应交城建税</p> <p>③ 企业（非房地产开发企业）转让的国有土地使用权连同地上建筑物一并转让的，计算应缴的城建税：</p>



	<p>上建筑物及其附着物一并在“固定资产”或“在建工程”科目核算的，转让时应缴的土地增值税：</p> <p>借：固定资产清理</p> <p>贷：应交税费——应交土地增值税</p>
车船税	<p>1.先计提后缴纳：</p> <p>借：税金及附加</p> <p>贷：应交税费——应交车船税</p> <p>2.先缴纳后分摊：</p> <p>借：预付账款</p> <p>贷：应交税费——应交车船税</p> <p>以后各期分摊：</p> <p>借：税金及附加</p> <p>贷：预付账款</p>
印花税	<p>1.购买印花税票时</p> <p>借：税金及附加</p> <p>贷：银行存款</p> <p>2.印花税需要预计（采用按期汇总申报缴纳印花税）</p> <p>借：税金及附加</p> <p>贷：应交税费——应交印花税</p> <p>缴纳时：</p> <p>借：应交税费——应交印花税</p> <p>贷：银行存款</p>
耕地占用税、车辆购置税、契税	<p>借：固定资产等</p> <p>贷：银行存款</p>

关税	工业企业进口	<p>借：在途物资、原材料等</p> <p>贷：银行存款、应付账款等</p>
	商业企业进口	<p>纳税人按应缴纳的进口关税额</p> <p>借：在途物资</p> <p>贷：应交税费——应交进口关税</p> <p>实际缴纳进口关税时</p> <p>借：应交税费——应交进口关税</p> <p>贷：银行存款</p> <p>【注】可不通过“应交税费——应交进口关税”科目，直接借记“在途物资”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。</p>
	工业企业出口	<p>借：税金及附加</p> <p>贷：银行存款、应付账款等</p>
	商业企业出口	<p>纳税人按应缴纳的出口关税额</p> <p>借：税金及附加</p> <p>贷：应交税费——应交出口关税</p> <p>实际缴纳进口关税时</p> <p>借：应交税费——应交出口关税</p>



		<p>贷：银行存款</p> <p>【注】可不通过“应交税费——应交出口关税”科目，直接借记“税金及附加”科目，贷记“银行存款”科目。</p>
--	--	---

【知识点】 涉税账务调整基本方法

红字冲销法	<p>先用红字冲销原错误的会计分录，再用蓝字重新编制正确的会计分录，重新登记账簿。适用于会计科目用错及会计科目正确但核算金额错误的情况。</p> <p>一般情况下，在及时发现错误、没有影响后续核算的情况下多使用红字冲销法。</p> <p>举例：某税务师事务所对某商场进行纳税审查，其中发现一笔业务为销售商品一批，价款 56500 元（含税），适用的增值税税率为 13%，收妥货款存入银行，该批商品成本 40000 元，企业作如下账务处理：</p> <p>借：银行存款 56500</p> <p> 贷：库存商品 40000</p> <p> 应收账款 16500</p> <p>【解析】使用红字冲销法调账如下：</p> <p>①用红字冲销原账错误分录</p> <p>借：银行存款 -56500</p> <p> 贷：库存商品 -40000</p> <p> 应收账款 -16500</p> <p>②再用编制一套正确的会计分录</p> <p>借：银行存款 56500</p> <p> 贷：主营业务收入 50000</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额） 6500</p> <p>同时</p> <p>借：主营业务成本 40000</p> <p> 贷：库存商品 40000</p>
补充登记法	<p>记账后发现记账凭证和账簿记录中应借、应贷会计科目无误，只是所记金额小于应记金额或者漏记的情形使用。</p> <p>举例：某税务师事务所审查某企业的纳税情况，发现该企业本月生产领用原材料 20000 元，实际登记为 2000 元，企业的会计处理为：</p> <p>借：生产成本 2000</p> <p> 贷：原材料 2000</p> <p>【解析】税务师认为：企业的此笔账务处理所涉及的会计科目的对应关系没有错误，但核算金额少记 18000 元，用补充登记法作调账分录为：</p> <p>借：生产成本 18000</p> <p> 贷：原材料 18000</p>
综合账务调整法	<p>将红字冲销法和补充登记法综合加以应用，一般适用于错用会计科目的情况（一方会计科目正确，另外一方科目使用错误），而且主要用于所得税纳税审查后的账务调整，如果涉及会计所得，可以直接调整“本年利润”账户。</p> <p>举例：某企业将专项工程耗用材料列入管理费用 5000 元。</p>

	<p>借：管理费用 5000 贷：原材料 5000</p> <p>【解析】税务师认为：上述会计分录借方错用会计科目，按会计准则规定专项工程用料应列入“在建工程”科目。</p> <p>调整分录为：</p> <p>借：在建工程 5000 贷：管理费用 5000</p> <p>同样，如果以上所举例的错账是在月后发现，而企业又是按月结算利润，则影响到利润的项目还应通过“本年利润”科目调整。</p> <p>假设为月度结算后发现，调整分录为：</p> <p>借：在建工程 5000 贷：本年利润 5000</p>
--	--

【知识点】错账的类型及调整范围

当期错账	一般情况	正常会计核算采用前述三种方法调整	
	按月结转利润	<p>本月内发现的错账，调整错账本身</p> <p>本月以后发现的错账，影响到利润的账项还需要先通过相关科目最终结转到本年利润科目调整</p>	
上一年度错账	影响上一年度税收	上一年度 决算 报表编制 之前 发现	采用前述三种方法调整，影响到利润的错账须一并调整“本年利润”科目核算的内容
		上一年度 决算 报表编制 之后 发现	<p>对不影响上年利润的项目，可以直接进行调整。</p> <p>对于影响上年利润的项目，应通过“以前年度损益调整”进行调整。</p>
	不影响上一年度税收	本年度核算和税收有关的，可以根据上一年度账项的错漏金额影响本年度税收情况，相应调整本年度有关账项。	

	<p>举例：某税务师事务所 2022 年审查 2021 年某企业的账簿记录，发现 2020 年 12 月多转材料成本差异 40000 元（借方超支数），而消耗该材料的产品已完工入库，该产品于 2021 年售出。</p> <p>【解析】这一错误账项虚增了 2020 年 12 月的产品生产成本，由于产品未销售，无须结转销售成本，未对 2020 年度税收产生影响，但是由于在 2021 年售出，此时虚增的生产成本会转化为虚增销售成本，从而影响 2021 年度的税收。如果是在决算报表编制前发现且产品还未销售，那么可应用综合账务调整法予以调整上年度账项，即：</p> <p>借：材料成本差异 40000 贷：库存商品 40000</p> <p>如果是在决算报表编制后发现且产品已经销售，应通过“以前年度损益调整”账户调整相关损益，作调整分录如下：</p> <p>借：材料成本差异 40000 贷：以前年度损益调整 40000</p>
<p>不能直接按审查出的错误数额调整利润的情况</p>	<p>1. 税务师审查出的纳税错误数额，有的直接表现为实现的利润，无须进行计算分摊，直接调整利润账户。</p> <p>2. 有的需经过计算分摊，将错误的数额分别摊入相应的有关账户内，才能确定应调整的利润数额。该情况主要是在材料采购成本、原材料成本的结转、生产成本的核算中发生的错误，应将错误额根据具体情况在期末原材料、在产品、产成品和本期销售产品成本之间进行合理分摊。</p> <p>3. 计算步骤如下：</p> <p>（1）第一步：计算分摊率</p> <p>分摊率 = 审查出的错误额 / (期末材料结存成本 + 期末在产品结存成本 + 期末产成品结存成本 + 本期产品销售成本)</p> <p>该公式为基本计算公式，具体应用时，应根据错误发生的环节，相应选择某几个项目进行分摊，不涉及的项目不参加分摊。</p> <p>（2）第二步：计算分摊额</p> <p>① 期末材料应分摊的数额 = 期末材料成本 × 分摊率 ② 期末在产品应分摊的数额 = 期末在产品成本 × 分摊率 ③ 期末产成品应分摊的数额 = 期末产成品成本 × 分摊率 ④ 本期销售产品应分摊的数额 = 本期销售产品成本 × 分摊率</p> <p>（3）第三步：调整相关账户</p> <p>将计算出的各环节应分摊的成本数额，分别调整有关账户，在期末结账后，当期销售产品应分摊的错误数额应直接调整利润数。</p> <p>举例：某税务师 2022 年 3 月对企业 2021 年的纳税情况进行审核，发现企业 12 月份将新建厂房购进的材料 30000 元计入生产成本中，由于企业生产产品成本已经进行了部分结转和销售，所以无法按照审核发现的 30000 元直接作为错账调整金额。2021 年底企业的原材料科目余额是 80000 元，生产成本科目余额是 120000 元，库存商品科目余额是 400000 元，主营业务成本是 480000 元，2021 年已结账，作出会计调整分录。</p> <p>【解析】</p>

在领用环节发生错误，所以会影响到后续的生产、产成品结转和销售环节，因此对生产成本、库存商品和主营业务成本科目均有影响。

分摊率 = $30000 \div (120000 + 400000 + 480000) \times 100\% = 3\%$

在产品应分摊数额 = $120000 \times 3\% = 3600$ (元)

库存商品应分摊数额 = $400000 \times 3\% = 12000$ (元)

12 月销售产品成本应分摊数额 = $480000 \times 3\% = 14400$ (元)

调整分录为：

借：在建工程 30000

贷：生产成本 3600

库存商品 12000

以前年度损益调整（替代主营业务成本）14400

借：以前年度损益调整（替代主营业务成本）3600（ $14400 \times 25\%$ ）

贷：应交税费——应交所得税 3600

借：以前年度损益调整（替代主营业务成本）10800

贷：利润分配——未分配利润 10800