

ZENG ZHI SHUI KUAI JI

增值税会计

叶青 编著

12



经济科学出版社
Economic Science Press

增 值 税 会 计

叶 青 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

增值税会计 / 叶青编著. —北京: 经济科学出版社,
2005. 7

ISBN 7 - 5058 - 5157 - 8

I. 增... II. 叶... III. 增值税 - 税收会计 - 中国
IV. F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 099226 号

责任编辑: 唐俊南 崔新艳

责任校对: 董蔚挺

版式设计: 代小卫

技术编辑: 董永亭

增值税会计

叶青 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: esp@esp.com.cn

北京欣舒印务有限公司印刷

德利装订厂装订

850 × 1168 32 开 7.75 印张 190000 字

2005 年 7 月第一版 2005 年 7 月第一次印刷

印数: 0001—1000 册

ISBN 7 - 5058 - 5157 - 8/F · 4429 定价: 16.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

增值税是我国现行税收制度中最大的税种，其收入占到税收收入的一半以上，涉及所有工商企业以及发生货物经营、提供加工修理修配劳务的其他单位。加之目前增值税采用的诸环节征税、逐环节扣税的链条式抵扣计算方法，增大了增值税在会计核算上的难度。如何按照税法的规定确定本环节计税收入、可抵扣税额，并按照会计准则进行财务核算，成为企业财务人员关注的重要实务问题。本书在简述我国现行增值税基本内容的前提下，着重就增值税会计理论、增值税会计凭证、增值税会计计量（即应纳税额计算）、增值税会计核算业务、增值税纳税申报、增值税纳税筹划等方面进行了全面、系统的阐述，并附有举例说明。本书依据近年来增值税法的变化，引用的全部为2004年12月31日前的最新政策和处理方法，体现出较强的实用性和可操作性，对企业财务人员进行纳税和会计核算会有较大的参考和指导作用。由于作者水平有限，加之税法处于不断改革完善之中，书中难免出现不妥及错误之处，敬请广大读者批评指正。

作 者

2005年6月于北京

目 录

第一章 增值税概述	1
第一节 增值税原理	1
第二节 增值税的纳税人	8
第三节 增值税的征税范围	13
第四节 增值税税率及征收率	19
第二章 增值税会计理论	23
第一节 增值税会计基本理论	23
第二节 现行增值税会计处理概述	27
第三节 增值税会计模式	32
第三章 增值税应纳税额计算	38
第一节 一般纳税人应纳税额计算	38
第二节 小规模纳税人应纳税额计算	53
第三节 进口货物应纳税额计算	56
第四章 增值税会计核算凭证、账簿与报表	60
第一节 增值税会计核算凭证	60
第二节 增值税会计科目与账簿	70
第三节 增值税会计报表	75
第五章 增值税销项税额会计核算	79

第一节	销项税额会计核算概述	79
第二节	一般销售业务销项税额核算	84
第三节	视同销售业务销项税额核算	92
第四节	特殊销售业务销项税额核算	102
第六章	增值税进项税额与进项税额转出会计核算	109
第一节	进项税额的会计核算	109
第二节	进项税额转出的会计核算	120
第七章	增值税出口退(免)税及其会计处理	125
第一节	增值税出口退税政策	125
第二节	增值税出口退税计算	140
第三节	出口货物退(免)税的会计核算	147
第八章	增值税特殊业务的会计核算	155
第一节	债务重组与非货币交易中的增值税 会计处理	155
第二节	减免增值税的会计核算	161
第三节	增值税漏记或多抵税款的会计处理	167
第九章	增值税的纳税申报	181
第一节	增值税的纳税申报时间与地点	181
第二节	纳税申报的会计处理	182
第三节	应交增值税明细表	184
第四节	增值税纳税申报表	191
第十章	小规模纳税人增值税会计处理与纳税申报	215
第一节	小规模纳税人增值税的会计处理	215

第二节	小规模纳税人申报缴纳方法	219
第十一章	增值税的纳税筹划	222
第一节	纳税筹划原理	222
第二节	企业兼营与混合销售的纳税筹划	229
第三节	依据税法要素的增值税纳税筹划	235

第一章 增值税概述

第一节 增值税原理

增值税是从事销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及从事进口货物的单位和个人取得的增值额为课税对象征收的一种税。

一、增值税的对象

增值税以货物或劳务的增值额为征税对象。对增值额可以从两个方面来理解：一方面就货物形成直至退出流通的整个过程而言，在某一环节的增值税是该货物已经历的生产和流通各环节增值额之和；另一方面就生产经营货物的单位而言，增值额是本单位销售货物或提供劳务的收入额扣除为生产经营该货物而外购货物价款后的余额，即本企业经营该货物过程中新创造的价值。这种对增值额的理解称作理论增值额，但它不一定是法定增值额（即各国增值税制度中人为确定的增值额）。造成法定增值额与理论增值额不一致的原因主要是各国政府根据本国国情、国力，在确定本国增值税扣除项目时，选择的增值税的类型不同。

二、增值税的类型

根据增值税扣除项目中对外购固定资产处理方式的不同，增值税分为三种类型：生产型增值税、收入型增值税、消费型增值税。

(一) 生产型增值税

生产型增值税是以纳税人销售货物或提供劳务的收入额扣除用于生产经营的外购物质资料后的余额为计税增值额，对外购固定资产的价款不得作任何扣除，其法定增值额相当于国民生产总值，故称生产型增值税。

生产型增值额计算公式：

增值额 = 商品销售收入 - 外购商品及劳务支出

= 折旧 + 工资费用 + 利息 + 租金 + 直接税 + 股利 + 留存收益

这种类型的增值税对外购固定资产存在重复征税，因而不利于纳税人设备投资与技术改造，特别是在资本有机构成高的行业（如采掘业、高新技术产业等）。但由于扣除范围小，法定增值额高于理论增值额，对保证财政收入十分有利。我国目前采用的就是生产型增值税。

(二) 收入型增值税

收入型增值税是在生产型增值税扣除项目基础上，再扣除外购固定资产价款转入当期产品价值的折旧费部分作为计税增值额，其法定增值额相当于国民收入部分，故称收入型增值税。

收入型增值额计算公式：

增值额 = 商品销售收入 - 外购商品及劳务支出 - 折旧

= 工资费用 + 利息 + 租金 + 直接税 + 股利 + 留存收益

这种类型的增值税，法定增值额等于理论增值额，是准确的增值额计税，但是在增值税以票扣税的计算方法中，难以实施。

（三）消费型增值税

消费型增值税是在生产型增值税扣除基础上，再扣除当期外购固定资产全部价值作为计税增值额，其法定增值额相当于国民经济中消费资料的价值，故称消费型增值税。

消费型增值额计算公式：

增值额 = 商品销售收入 - 外购商品及劳务支出 - 当期资本性支出

这种类型的增值税在固定资产外购当期便可凭票扣税，会造成当期法定扣除额大于理论扣除额，因而会减少财政收入，但就纳税人连续不断的生产经营过程而言，这种类型的增值税既能体现按理论增值额征税，又便于操作和管理，为多数实行增值税的国家所采用。

三、增值税的计税原理与计税方法

（一）增值税的计税原理

增值税从理论上是以商品生产和流通中各环节的新增值或附加值为课税对象征收的一种税，但由于新增值或附加值在实践操作中很难准确计算，因此间接的扣税方法在实践中广泛采用，即以每一生产经营环节上发生的货物或应税劳务的全部销售额，乘以规定的税率，计算出本环节货物或应税劳务的整体税金，然后从中扣除外购项目前一环节已纳增值税，其余额为纳税人销售货物或劳务在本环节应缴纳的增值税税额。这种间接的扣税方法同样体现了对新增值或附加值征税的原则。

（二）增值税的计税方法

增值税的计税方法分为直接法和间接法。

1. 直接计算法。直接计算法是指首先计算出应税货物或劳务的增值额，然后用增值额乘以适用税率求出应纳税额。由于计算增值额的方法不同，直接计算法又分为加法和减法两种。

(1) 加法。它是指把企业在计算期内实现的各项增值额项目一一相加，求出全部增值额，然后再按照适用的税率计算增值税。其计算公式为：

$$\text{增值额} = \text{工资} + \text{奖金} + \text{利润} + \text{租金} + \text{其他增值项目}$$

这种方法只是理论意义上的计算方法，实际应用的可能性很小。因为增值额本身就是一个较模糊的概念，很难准确计算，很难据此划分增值项目与非增值项目。如企业支付的各种罚款、没收的财物或接受的捐赠等是否属于增值额就难以确定。

(2) 减法。它是指以企业在计算期内实现的应税货物或劳务的全部销售额减去规定的外购项目金额以后的余额作为增值额，然后再按照适用的税率计算增值税。其计算公式为：

$$\text{增值额} = \text{全部销售额} - \text{外购项目金额}$$

这种方法是建立在同一档税率基础上，如果采用多档税率，则不能采用这种方法计税。

2. 间接计算法。间接计算法是首先计算出应税货物的整体税负，然后从整体税负中扣除法定的外购项目已纳税款。这种方法简便易行，计算准确，既适用于单一税率又适用于多档税率，因此是实行增值税的国家采用的惟一计税方法。

四、增值税的特点

(一) 不重复征税

增值税是对货物或应税劳务销售额中没有征过税的那部分新增价值征税，而对销售额中属于外购项目转移过来的价值，由于

在以前环节已征过税，则不再征税，从而有效避免了重复征税。

（二）逐环节征收，逐环节抵扣

增值税在各环节征收中是按全部销售额和规定税率计算的本环节货物整体税金，对此产生的重复征税再实行税款抵扣制度，扣除以前环节已纳税款。对本环节不征税的货物，由于不存在重复征税，因而就无税款抵扣的必要。这种计税——扣税——纳税的过程，随着货物的生产流通而反复地进行，从而使货物在进入最终消费领域之前对其征收的增值税形成一个不间断的抵扣链条，保证对各环节增值额逐次的、不重复的征收增值税。

（三）实行价外计税，最终消费者是全部税款的承担者

增值税是由生产经营货物或应税劳务的经营者缴纳，而由货物或应税劳务购买者或接受者承担，无论是价内税还是价外税形式，税款均由最终消费者负担，具有转嫁性质。之所以采用价外计税形式，将价款与税款明确分开，为的是更鲜明地体现增值税是具有转嫁性质的间接税，纳税人在本环节按增值额计算并缴纳的增值税，是由下一环节的购买方支付的。最终消费者是全部税款的负担者，从而增强政府与纳税人之间分配关系的透明度。

五、增值税的优点

（一）能够平衡税负，促进公平竞争

增值税具有不重复征税的特点，能够彻底解决同一种货物由全能厂生产和由非全能厂生产所产生的税负的不平衡问题。因为，从一个企业来看，增值税税负的高低不受货物结构中外购协作件所占比重大小的影响；从一项货物来看，增值税不受该货物

所经历的生产经营环节多少的影响。就是说，一种货物无论是由几个、十几个、甚至几十个企业共同完成，还是自始至终由一个企业完成，对这一货物来说，只要最终销售价格相同，那么该货物所负担的增值税税负也相同，从而彻底解决了同一货物由全能厂生产和由非全能厂生产所产生的税负不平衡问题。增值税能够平衡税负的这种内在合理性使得增值税能够适应商品经济的发展，为在市场经济下的公平竞争提供良好的外部条件。

（二）便于对出口商品退税，还可避免对进口商品征税不足

世界各国为保护和促进本国经济的发展，在对外贸易上都采取奖出限入的经济政策。为此，各国对出口货物普遍实行退税政策，使出口货物以不含税价格进入国际市场。在这种政策下，按全部销售额征税，由于存在重复征税，在货物出口时，究竟缴了多少税是很难计算清楚的。这样，在出口退税工作中就不可避免地存在两个问题：一是退税不足，影响货物在国际市场的竞争力；二是退税过多，形成国家对出口货物的补贴。实行增值税则可以避免上述问题，因为货物的出口价格就是其全部增值额，用出口价格乘以增值税税率，即可准确地计算出出口货物应退税款，从而做到一次全部将已征税款正确地退还给企业，使出口货物以不含税价格进入国际市场。

对进口货物实行增值税，有利于贯彻国际间同等纳税的原则，避免产生进口货物的税负轻于国内同类货物，以及进口货物利润大于国内相同货物利润的假象。因为按全部流转额征税时，同一货物在国内因经历流转环节多而存在重复征税，税负较重；而对进口货物只能在进口环节按进口货物总值征一次税，不存在重复征税问题。因而导致进口货物的税负轻于国内同类货物的税负，这是对进口货物征税不足所引起的。实行增值税后，排除了国内货物重复征税因素，使进口货物和国内同类货物承担相同的

税负，从而能够正确比较和衡量进口货物的得失，既体现了国际间同等纳税的原则，又维护了国家经济权益。

（三）在组织财政收入上具有稳定性和及时性

征税范围的广阔性，征收的普遍性和连续性，使增值税有着充足的税源和为数众多的纳税人，从而使通过增值税组织的财政收入具有稳定性和可靠性。

（四）在税收征管上可以互相制约，交叉审计，避免发生偷税

与增值税实行税款抵扣的计税方法相适应，各国都实行凭发票扣税的征收制度，通过发票把买卖双方连为一体，并形成有一个有机的扣税链条。即销售方销售货物开具的增值税发票既是销货方计算销项税额的凭证，同时也是购货方据以扣税的凭证。正是通过发票才得以把货物承担的税款从一个经营环节传递到下一个经营环节，最后传递到最终消费者身上。在这一纳税链条中，如有哪一环节少缴了税款，必然导致下一个环节少扣税款、多缴税款。可见，增值税发票使买卖双方在纳税上形成了一种利益制约关系。这种制约关系一方面可以避免纳税人偷税、漏税和错计税款；另一方面也有助于税务机关进行检查和监督。

六、增值税与其他税的配合

增值税是一种起普遍调节和筹集资金作用的中性税种，因而许多实行增值税的国家为了实现某些特定的政治、经济目标，在实行增值税的同时又辅之以其他流转税税种与增值税相配合，形成一个合理的流转税体系。增值税与其他流转税的配合一般有两种模式：

1. 交叉征税（或称双层次征收）模式。是指实行增值税的

国家在对货物和劳务普遍征收增值税的基础上，再选择一些特定的消费品或消费行为征收一道消费税或其他流转税，使增值税与消费税或其他流转税相互配合，共同发挥税收筹集资金和调节经济的作用。

2. 平行征收模式。是指一些实行增值税的国家在选择某些特定的货物或劳务征收消费税或其他流转税后，不再对其征收增值税，而仅对不属于消费税或其他流转税范围的货物或劳务征收增值税，从而形成增值税与其他流转税平行征收、互不交叉的增值税制模式。我国实行的是平行加交叉的征收模式。

第二节 增值税的纳税人

一、增值税纳税人的基本规定

(一) 增值税纳税义务人

根据增值税暂行条例规定，凡在中华人民共和国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税义务人。

在我国境内从事上述各项业务活动的单位是指：国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、外商投资企业和外国企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位；个人是指：个体经营者及其他个人；境内是指：销售货物的起运地或所在地在境内，以及销售的应税劳务发生在境内。

此外，增值税纳税人还包括：

1. 把企业租赁或承包给他人经营的，以租赁人或承包人为

纳税人。

2. 对报关进口的货物，以进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人为进口货物的纳税人。

3. 对代理进口货物，以海关开具的完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。即对报关进口货物，凡是海关的完税凭证开具给委托方的，对代理方不征增值税；凡是海关的完税凭证开具给代理方的，对代理方应按规定征收增值税。

（二）增值税扣缴义务人

增值税的扣缴义务人是指：境外的单位或个人在境内销售应税劳务而境内未设有经营机构的，其应纳税款以代理人为扣缴义务人；没有代理人的，以购买者为扣缴义务人。

二、增值税两类纳税人的划分

（一）划分目的及基本依据

对增值税纳税人进行分类的目的，是为了配合增值税专用发票的管理。专用发票既是增值税纳税人纳税的依据，又是纳税人据以扣税的凭证。而且增值税实施面广、情况复杂、纳税人多且核算水平差距很大，为保证对专用发票的正确使用和安全管理，有必要对增值税纳税人进行分类。根据增值税暂行条例规定，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。这两类纳税人在税款计算方法、适用税率以及管理办法上都有所不同。对一般纳税人实行凭发票扣税的计税方法；对小规模纳税人规定简便易行的计税方法和征收管理办法，这样规定有利于增值税制度的推行。

根据增值税暂行条例和细则的规定，划分一般纳税人和小规模纳税人的基本依据是纳税人的会计核算是否健全，是否能够提

供准确的税务资料以及企业规模大小。而衡量企业规模的大小一般以年销售额为依据。因此，现行增值税制度是以纳税人年销售额的大小和会计核算水平这两个标准为依据来划分一般纳税人和小规模纳税人的。

(二) 小规模纳税人的认定及管理要求

1. 根据规定，凡符合下列条件的视为小规模纳税人：

(1) 从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 100 万元（含）以下的。

(2) 从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 180 万元（含）以下的。

(3) 自 1998 年 7 月 1 日起，凡年应税销售额在 180 万元以下的小规模商业企业，无论财务核算是否健全，一律不得认定为一般纳税人，均应按照小规模纳税人的规定征收增值税。这里的商业企业是指从事货物批发或零售的企业、企业性单位以及从事货物批发或零售为主，并兼营货物生产或提供应税劳务的企业、企业性单位。

(4) 年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，视同小规模纳税人纳税。

2. 对小规模纳税人的基本管理要求：

由于上述纳税人经营规模较小、管理水平有限，有些小规模纳税人的会计人员是外单位兼职或外聘的；加之某些行业的小规模纳税人销售货物或提供应税劳务的对象多数为最终消费者，为简化增值税的征收管理，对小规模纳税人实行简易征收办法，其销售货物或提供应税劳务不得开具增值税专用发票；购进货物或接受应税劳务所支付的增值税款，即使取得增值税专用发票也不能抵扣，即小规模纳税人无税款抵扣权。