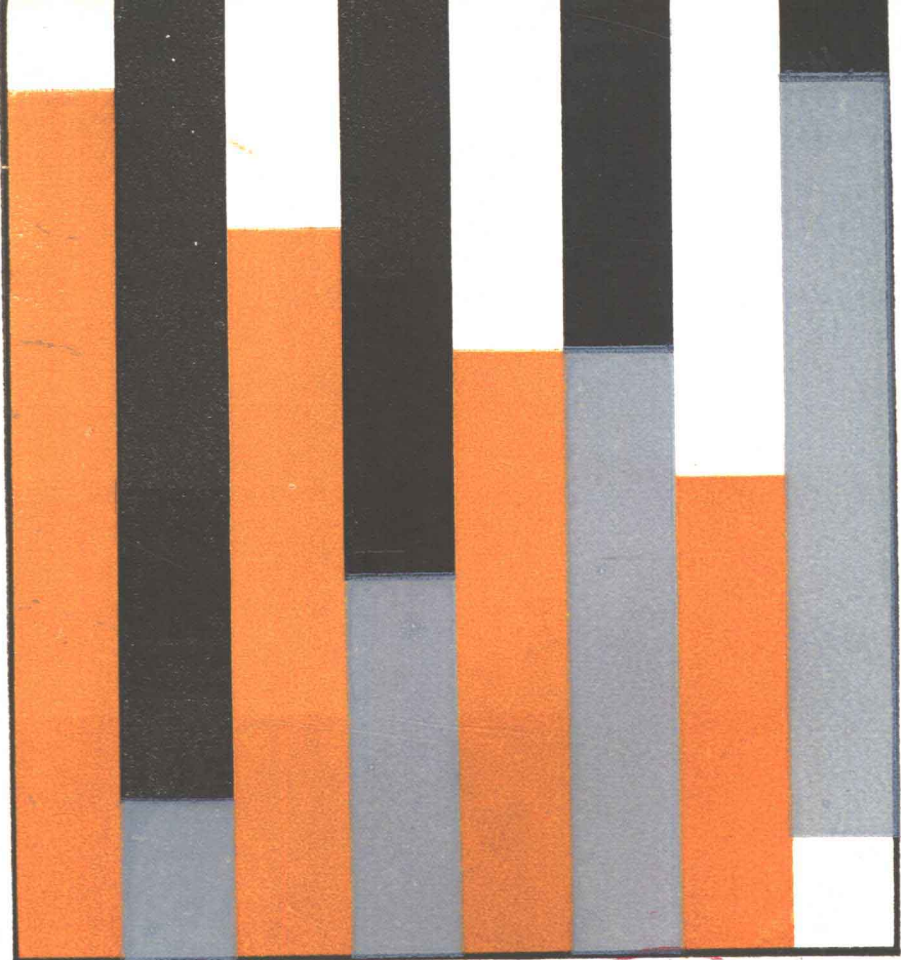




增值税征收及核算的改进

中国财政经济出版社

增值税征收及核算的改进

张富珍 安树敏 吴炳昌 李建敏

中国财政经济出版社

增值税征收及核算的改进

张富珍 安树敏 吴炳昌 李建敏

•
中国财政经济出版社 出版

(北京东城大佛寺东街 8 号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县觅子店印刷厂印刷

•
787×1092 毫米 32开 1.5 印张 29,000 字

1986年11月第1版 1985年11月北京第1次印刷

印数: 1—4,000

统一书号: 4166·736 定价: 0.30元

前 言

增值税在我国是一个新的税种，我国从一九八三年开始对部分机械行业和个别产品正式试行以来，在适应工业生产结构的调整和社会化大生产的需要、促进专业化协作生产、限制大而全小而全生产的发展、避免重复征税、平衡税收负担以及促进出口等方面，已显示出它的优越性。因此，一九八四年对增值税的征收范围有所扩大，今后还将选择条件成熟的某些产品逐步扩大增值税征收的范围。征收增值税，是根据我国具体情况设计的，与外国的增值税有很大的不同。由于我国刚刚实行增值税，不可避免地存在着某些不够完善的问题，在会计核算方面也未能及时跟上。我们在实际工作中，在增值税的理论与实践的结合上，作了一些探索，对于征收方法应当怎样改进、完善，以及当前会计核算如何适应增值税的计征，提出一些看法，与企业财会主管人员和税务工作者共同商榷。由于作者水平所限，对情况了解不够全面，内容不妥之处在所难免，请读者予以指正。

本书在编写过程中，得到了北京市税务局各级领导和广大干部的大力支持，在此表示谢意。

作 者

一九八五年十二月

目 录

一、增值税的概念和征收增值税的目的与计算征收方法	(1)
(一) 增值税的概念	(1)
(二) 征收增值税的目的	(2)
(三) 增值税的计算征收方法	(6)
二、当前计算征收增值税的方法与企业会计核算中存在的问题	(10)
(一) 税法规定上的问题	(10)
(二) 财务核算上的问题	(15)
三、在税法规定和征收方法上进一步完善增值税的征收	(17)
(一) 不用“扣额法”，逐步过渡到全面实行“扣税法”	(17)
(二) 定率征收的“实耗扣除法”可以采用	(19)
(三) 增值税税率应与扣除额（或扣税额）商品的税率趋于一致，以免多扣或少扣税	(21)
(四) 扣除项目的内容需要简化并且明确	(22)
四、为适应增值税的合理计算，企业会计核算应该做哪些改进	(24)
(一) “扣额法”应增设的会计子目及其核算方法	(24)
(二) “扣税法”应增设的会计科目及其核算方法	(28)

一、增值税的概念和征收增值税的目的与计算征收方法

(一) 增值税的概念

增值税是以企业通过本身的生产经营活动所实现的增加价值，即增值额为课税依据的一种税收。所谓增值额一般是指企业一定时期的产品销售额扣除其所耗用的外购商品和劳务后的余额。

国外的增值税在五十年代即已出现，美国密执安州一九五三年曾经实行增值税。日本在“苏帕(Shoup)税制建议”(美国的苏帕税制使节团所提出)中建议实行增值税，虽已于一九五〇年履行了立法程序，但未经实施即告废止。一般认为增值税是于一九五四年在法国首先实行的，一九六八年扩大到欧洲经济共同体(EEC)，到一九七三年有十二个共同体国家实行，成为共同体的通用税种。此外，其他欧洲、拉丁美洲、非洲、东南亚的一些国家也相继实行增值税，至今已发展到三十多个国家，成为一个具有国际性的重要税种。一般对于增值税的概念是：增值税(Tax on value added或Value added tax，简称VAT)是对于企业所创造出来的增加价值(Value added)所课征的税。所谓增加价值，是企业在生产经营活动中新增加的价值，是企业在生产经营活动中，用本企业的劳动力、机械、建筑物及其他生产资料，对于购入的商品、劳务进行加

工处理，增加了的新价值。而且将生产出来的产品及劳务售给消费者或其他企业。

我国从一九七八年开始探讨如何使增值税为我所用的问题，一九七九年为了适应当时我国进行工业改组，实现专业化生产和扩散产品的需要，解决机械行业存在的全能厂与非全能厂税负不平的问题，在一些地区和行业进行了增值税的试点。一九八三年对部分机械行业和个别产品改征增值税。在利改税第二步改革中又将征收范围进一步扩大，并规定增值税以增值额为课税依据，采用比例税率，纳税环节在应税产品的工业生产环节，计税采用两种方法：“扣额法”和“课税法”。根据我国情况，针对目前所要解决的主要矛盾即重复课税问题，采用了法定扣除，而不是全部扣除非增值部分，因此我国实行的增值税，对增值额的概念是指企业的产品销售额扣除规定的非增值项目后的余额。

(二)征收增值税的目的

1. 平衡负担，有利于促进生产

我国从原工商税中分解出来一部分行业或产品改征增值税，目的是促进专业化协作有利于社会化大生产，同时平衡不同生产方式的税收负担。原工商税是以商品流转额全额课税，每流转一个环节，就要以商品的销售收入额作为计税依据而课税，因此表现为多环节阶梯式的纳税形式。所谓多环节是指不论经历几个生产经营环节，每一个环节都征税；所谓阶梯式是指一个产品的税收负担，随生产经营环节的增加而呈阶梯式递增。因而，同一种产品，全能厂生产的生产

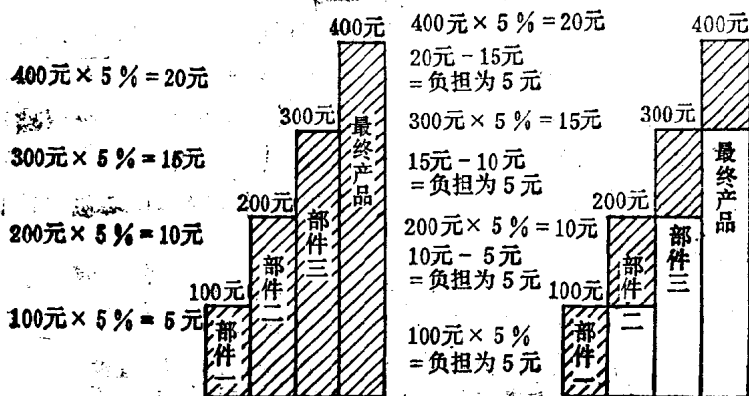
环节少税收负担轻,非全能厂生产的生产环节多税收负担重。工商税的税负不平,虽然来自多环节,但反映在阶梯式上,存在着重叠征税因素和税负不平的问题。增值税的纳税方式,是按企业自身的增值额征税,也就是说,企业生产的产品销售时扣除了法定项目外购部分的税额,尽管在每个销售环节都征税,但只对本企业生产经营所增加的价值部分计算征税,避免了阶梯式上的重复征税,由图一就可以看出:

假定工商税税率5%最终

产品税收总负担50元

假定增值税税率为5%

最终产品税收总负担20元



工商税: 多环节阶梯式每个环节
全额征税。

增值税: 多环节非阶梯式每个
环节只就增值额征税。

(注:  为每个环节征税部分)

图 一

从图中可以看出，增值税有利于工业结构的调整改组，将大而全小而全的低效能生产方式，改革为专业化生产形式，为实现高精尖、大批量、低成本的现代化大生产创造条件。

目前为了解决主要矛盾，还只能在一部分行业及部分产品中试行增值税，而不是在所有产品中实行，当然，更不是在生产 and 流通领域内普遍实行。根据我国实际情况，今后将在生产领域以增值税与产品税配合使用。所以目前我国实行的增值税着重解决因重复征税影响专业化协作的主要矛盾，按法定扣除也尚未做到按净产值征税。

2. 有利于保护国内生产和发展出口

从一九八三年起，对已实行增值税的产品在出口时，将已征的增值税退还给出口单位，并规定对外贸企业及各工业主管部门进出口公司经营出口时按其实际出口数量，依照外贸收购价格和适用税率退税（外贸收购价格是指出口单位从工厂购进商品的实际计税价格，不包括运杂费、自备包装费等各项费用），计算公式是：

$$\text{外贸单位出口的应退增值税额} = \frac{\text{计退税款的}}{\text{外贸收购价}} \times \frac{\text{增值税}}{\text{税率}}$$

$$\text{工业企业直接出口的应退增值税额} = \frac{\text{工厂出口的实际销}}{\text{售价（指离岸价）}} \times \frac{\text{增值税}}{\text{税率}}$$

上式计算应退增值税，没有扣除额或扣税额，在工业企业原纳增值税时有扣除额，说明出口退税比原纳税额要多一些，这就意味着实质上不仅退还了已纳的增值税，也同时以增值税税率退还了前一阶段所纳的产品税或增值税，体现了使出口征税接近于“出口产品税率为零”的办法。

国家鼓励出口的应税产品，由生产单位直接出口的，免税；已经缴纳增值税的，由经营出口者在报关出口后，申请退还已纳的税款。应退税额的计算公式为：

$$\text{应退税额} = \frac{\text{出口产品的}}{\text{外贸收购价格}} \times \frac{\text{增值税}}{\text{税率}}$$

对生产单位直接出口应税产品的免税，是指免征该项产品的全部增值税税额。即除免征本企业应纳的增值税外，还应退还“扣除项目”已纳的税款。这样规定，体现了退税的彻底性。由于商品出口时不仅免除了最后环节的税款，而且把从原料到新产品各环节所征的税款一次退还给企业，该商品就能够以接近于不含税的价格进入国际市场，从而大大提高了这些产品在国际市场上的竞争能力。今后若能逐步全面实行增值税，就将更会具有退税彻底性，有利于发展出口。

外贸单位出口的，为什么增值税要退给外贸单位，而不退给工业企业？这是由于外贸单位从工业企业收购时，在货价内已包括了增值税付给了工业企业，因此只能退给外贸单位，降低出口负担。

国家对应纳税增值税产品，实行进口征税，与国内同样产品相一致，都成为含税产品，而且不会产生进口产品税负低于国内同样产品税负的问题，通过税收调整了销售价格，有利于保护国内生产同样的产品，维护国家的经济利益。

3. 促进投资

一些国家计征增值税，还规定实行扣除固定资产已纳税额，以刺激投资，加速设备更新。税金包括在固定资产内，提取折旧时已包含税金，若既扣除固定资产已纳税额又计提折旧，这两部分必然产生了重叠计算，不尽合理，在国外的

企业家为了少交税款多获利润，怎么有利，就怎么计算，这并不奇怪。但从我国实际情况来看，若不扣除固定资产的已纳税额，不会影响固定资产更新，也避免了重叠计算，因而在扣除额（或扣税额）内不包括对固定资产的已征税款。

（三）增值税的计算征收方法

增值税的计算方法有两种，即“扣额法”和“扣税法”。

增值税的征收方法，可以分别采取分期核实法，定率征收、年终结算法，单台（机）定率法和定期定率法。

1. 扣额法的计算方法

“扣额法”是以产品销售收入额扣除法定扣除额后的余额为增值额计征增值税的一种方法。按照有关规定，凡是生产机器机械及其零配件、汽车、机动船舶、轴承、农业机具及其零配件的单位和个人，均按照扣额法计算缴纳增值税。其计算公式为：

$$\text{应纳税额} = (\text{产品销售收入额} - \text{扣除金额}) \times \text{税率}$$

计算公式中产品销售收入应包括以下几项：

（1）应纳增值税产品的对外销售收入，包括从购货方取得的价外补贴收入，也应计入销售额中一并纳税。

（2）企业自制的应纳增值税产品用于本企业连续生产非增值税产品或非生产项目，以及用于基本建设、固定资产更新、技术改造、生活福利设施等应视同销售，依率纳税。

（3）企业将已计入扣除金额的外购商品转让、销售，应视为自制产品销售，计算应纳税额；用于生产不纳增值税产

品或者用于基本建设、专项工程等应纳入产品销售收入中补缴税金，或者抵减“扣除金额”。

(4) 企业在生产应纳增值税产品过程中出现的废品和下脚料，也应于销售后按照实际销售收入计算纳税。

计税公式中的“扣除金额”是指规定扣除项目中为生产应税产品外购部分的金额，税法规定的扣除项目为：为生产应税产品购进的原材料（包括原料及主要材料、辅助材料、外购件）、燃料、动力和计入产品售价之内的包装物。其中外购原材料，包括外地运杂费、运输途中的合理损耗以及入库前的整理挑选费用等。另外为生产应税产品委托外单位加工所付出的加工费也准予计入扣除额。允许计入扣除额的辅助材料，是指企业为生产应纳增值税产品而购入的与产品主要实体相结合，或有助于产品的形成，使其发生物质变化或赋予某种性能的材料，除此以外的辅助材料一律不予扣除（北京市的规定）。用于修配机器设备、运输车辆及各种工具等等而购入的修理用备件，不是为生产应纳增值税产品而购入，因此一律不予扣除。在动力部分，外购的水除直接作动力使用的允许扣除外，其他用水一律不予扣除（北京市的规定）。此外低值易耗品和劳保用品，都是物化劳动，且与产品的生产有一定联系，但由于它不是导致税负不平的主要因素，因此也不予扣除。

采用扣额法的企业，如当期应扣除金额大于当期产品销售收入额，其不足扣抵部分，可从以后发生的销售额中继续扣抵。

2. 扣税法的计算方法

扣税法是以产品销售收入全额依率计算的税额，减去购

入商品中属于税法规定扣除范围内的已纳税金，作为企业销售产品应纳的增值税税金。其计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{产品销售收入额} \times \text{税率} - \text{扣除税额}$$

按照有关规定，采用扣税法的有钢坯、钢材、自行车、缝纫机、电风扇、印染绸缎及其他印染机织丝织品、西药（包括原料药、成剂药）等七个税目。凡生产销售上面列举的七项产品的单位和个人，应根据产品销售收入的金額，按照“扣税法”计算应纳税额。

上面所说的“产品销售收入金额”是指纳税人销售应税产品实现的销售收入额，从购货方取得的价外补贴收入，也应计入销售收入额内一并纳税。若以自制应税产品用于本企业非生产项目、生活福利设施或分给本单位职工的，应作销售处理，依率计算纳税。若将已计入扣除税额的外购商品转让或销售，应作为自制产品销售，计算应纳税额；用于生产不纳增值税产品的应补缴已扣抵的税额。

扣税法的扣除项目，也是根据不同产品分别规定的，并不是全部扣除产品中非增值的因素。钢坯的扣除项目为外购的生铁、钢锭、废钢铁、钢坯的税金；钢材的扣除项目为外购的生铁、钢锭、废钢铁、钢坯、钢材的税金；钢锭和废钢铁现在不纳税，本来无税可扣，但为有利于钢锭的调出和鼓励使用废钢铁，也按生铁的适用税率计算，准许扣除；上面所说的钢坯钢材的扣除项目中不包括铁合金和其他金属的税金。自行车、缝纫机、电风扇的扣除项目为外购的零配件（不包括机外配件、工具件和自行车的内外胎）的税金，其应予抵扣的税金，一律按照百分之五的税率计算。印染绸缎及其他印染机织丝织品，扣除外购绸缎坯、色织绸缎及本色和

色织机织丝织品的税金。西药中的原料药可以扣除外购的原料药的税金，成剂药扣除外购原料药、成剂药的税金。除此以外，企业为生产应税产品委托外单位加工所付加工费内含的营业税可以计入“扣除税额”中。

从试行情况来看，“扣额法”计算比较复杂，易于发生差错，有很大漏洞，“扣税法”则较为简便易行，因此一俟条件成熟，就可将扣额法过渡到扣税法。

3. 征收方法

为了适应纳税单位生产经营和财务管理水平，便于税务机关征收管理，根据纳税人的不同情况，对增值税主要采取以下四种征收方法：

(1) 分期核实法

对产品销售和原材料或零配件的购入计划衔接较好、购销较均衡的企业或其他纳税人，可以采取按征收期结算的征收方法。

(2) 定率征收、年终结算法

实行分期结算征税方法有困难的，可以采取定率分期征收、年终结算的征收方法，即以上年产品销售额减去上年购入商品允许扣除的金额，除以产品销售额，定为增值率，再乘本年度经营各期的销售额，计算交纳增值税，于年度终了按全年实际扣除额进行结算，多退少补。

(3) 单台（机）定率法

对生产结构较稳定，产品耗料较固定的企业，税务机关根据纳税人生产单位单机（如一台机器）耗用的扣除项目的金额或税额，核定扣除率，依各期的产品销售期计算企业应纳税额。

(4) 定期定率法

适用于会计核算不够健全、计算增值额有困难的小型企业，由当地税务机关核定增值率，按期征收，年终不结算，以简化征收手续。

二、当前计算征收增值税的方法与 企业会计核算中存在的问题

增值税是在原工商税基础上发展起来的，为了保证税收不受影响，设计增值税税率是按原基础换算的，按照保持税负不变的原则，一般都高于原工商税税率。因此在实际执行中，都存在着多扣税或少扣税的问题，如“扣额法”的扣除额，一律用增值税率扣税，多扣了税；“扣税法”的扣税额，在进料发票未能注明原纳税额的情况下，统一按5%税率扣税，存在多扣税或少扣税问题，即使按原纳税额扣除，由于原纳税税率与增值税税率不尽相同，也存在着多扣税或少扣税问题。规定按原材料采购成本计算扣除额或扣税额，由于包括了运杂费等，较进料原价高，结果也多扣了税。这些属于立法问题，有待于在今后利改税及税制改革逐步完善中去解决。

在财务核算上，根据现行制度，如“扣额法”核算繁琐，扣除范围不太准确等，也影响到多扣税少扣税的问题，这些是财务核算中应当解决的，也是本文所要解决的问题。

(一) 税法规定上的问题

1. 扣除额一律用增值税率扣税，多扣了税

“扣额法”的计算方法，从计算公式看，较为简化，即直接以销售收入额减去扣除额，再乘以税率，这样可以不必考虑扣除额原来税率税额的大小，一律按增值税的税率扣除。但随之而来的问题，就是若原来的税率高，则会少扣税，原来的税率低，则会多扣税，从总的来看，一般是多扣了税。

2. 扣除额用材料采购成本，包括运杂费等，多扣了税

工业企业购入的原材料、辅助材料等，在供应方销售时，按售价纳税，工业企业购入后，除原价（即供应方的“销售额”）之外，还有运输、装卸、整理等费用。按照有关规定，外购部分的金额，可以包括外地运杂费、运输途中的合理损耗以及入库前的整理挑选费用和为生产应税产品委托外单位加工所支出的加工费。这样，即使不考虑原税率高，其扣除额就已经大于购入时对方纳税的销售额，若税率与增值税相同或较小时，就多扣了不应该扣除的税额（而“扣税法”则只扣除原纳税额，不存在这个问题）。这也是为了简化，只好这样处理，否则若再都还原成“原价”就更不胜其烦了。

3. 扣税额依5%税率计算，有多扣或少扣税的问题

为了鼓励专业化协作，规定自行车、缝纫机、电风扇的零配件一律按5%的税率计算扣除税额，这个规定有利于促进专业化协作，同时，也简化了计算方法，但也出现了如下问题：

（1）计算扣税额的税率一律按5%，但实际上增值税税率往往超过原订5%税率，有可能少扣。

（2）购进配件价格，有的包括运杂费、管理费附加，从而产生多扣税款的问题。

4. “扣税法”即使能用厚实纳税作为扣税额，也有多扣少扣税的问题

“扣税法”避免了前述“扣额法”扣除额超过购入时纳税的进货发票原价的问题，但却存在另外一个问题，就是在增值税税率与扣税额的税率不同时，用“扣税法”可以按增值税税率找齐了前一环节的税负。若前一环节的税率小，可以补足，若前一环节的税率大，可以切齐。再者扣税额规定了“法定扣除项目”，根据不同产品分别规定不同项目，也不是全部扣除产品中非增值的因素，因此这一部分非增值额也征了增值税，这是从排除重叠征税和税负不平的主要因素来考虑，以适合我国的情况的。下例可以看出这种增值税不是全部按增值额计税，而是用增值税税率找齐了前一环节税负的状况。

例如：某产品销售价格 10,000 元，其中增值部分 6,000 元，非增值不扣税部分 1,000 元，非增值可扣税部分（其已纳税即扣税额）3,000 元。

1. 设增值税税率为 10%，扣税部分税率为 5%，应纳增值税：

$$(10,000 \text{元} \times 10\%) - (3,000 \text{元} \times 5\%) = 1,000 \text{元} - 150 \text{元} \\ = 850 \text{元或} 100 \text{元} + 600 \text{元} + 150 \text{元} = 850 \text{元}$$

非增值不 扣税部分	增值 部分	非增值可 扣税部分
--------------	----------	--------------

(补前环节税)

2. 设增值税税率为 10%，扣税部分税率为 15%，应纳增值税：

$$(10,000 \text{元} \times 10\%) - (3,000 \text{元} \times 15\%) \\ = 1,000 \text{元} - 450 \text{元} = 550 \text{元}$$