

增值税 计算实务

主编：王洪福

副主编：李炳禄 俞文樵
宋振学

12.42

山东人民出版社

前 言

为了帮助纳税人和基层税务干部正确计算和征收增值税，较好地解决当前存在的计算扣除税金复杂和不准确等问题，适应目前情况和条件下的实际工作需要，我们编写了这本《增值税计算实务》。

本书侧重于增值税计算的工作实际，以税法规定为依据，联系会计制度、会计原理及财务核算等规定要求，对增值税的扣除项目及其金额的查找核对和归集分类、应扣税金及应缴税金的正确计算和帐务处理等，都作了具体详细的论述、分析和讲解说明。

本书在编写过程中，得到了各级领导和专家的热情支持和指导。国家税务局流转税司司长李剑宝同志为本书写了序言，国家税务局流转税司增值税处的有关同志提出了宝贵的修改意见。同时，还得到了济南、淄博、泰安等市税务局的大力帮助和积极配合。在此，我们一并表示衷心的感谢！

本书由王洪福同志担任主编；李炳禄、俞文樵、宋振学同志担任副主编；第一、二、七章由姜林林同志执笔。第三、四、六章由赵学栋同志执笔；第五章由黄玉远同志执笔。宋振学同志总纂，王洪福、俞文樵同志修改定稿。参加编写的同志还有：刘文桥、张德志、刘清鑫、李光宗、宋庆春、孙正密、张焕昌、张文霞、孟宪义、张霞、李泰华、王宗铸、韩智勇、张继颖、杜光洲、李宗贞、孔晓峰、程琳、王淦、马守亮、刘和全、荆长民、张洪起、徐居镇、张国云。

由于作者水平有限，时间仓促，错误之处在所难免，诚恳希望广大读者批评指正，并欢迎大家与我们一起共同对增值税的计算办法进行研究和探讨。

作 者

1992 年 3 月

序

我国的增值税，从1979年开始试行，发展到现在已有10多年的历史了。实践证明，增值税的课征制度，克服了原工商税和现行产品税存在的重叠征税的弊端，为生产经营企业提供了一个公平竞争的外部环境，体现了社会主义商品经济所必须的公平税收负担的原则，在适应产品产业结构调整，促进专业化协作生产和横向经济联合，鼓励产品出口，发展对外贸易，保证国家财政收入稳定增长等方面，都显示出了巨大的优势。

但是，由于我国的增值税是根据我国国情，在特定历史条件下，逐步扩大、逐步发展起来的，到目前，征收面还不够宽，税率档次仍偏多，会计制度尚未全部配套，计算扣除税金的方法，各地按照税务局的有关规定要求，仍是有选择地采用“购进扣税法”、“实耗扣税法”和在部分行业、企业进行“价税分流购进扣税法”试点。这样，计算扣除税金复杂和不够准确的问题一直未能得到较好的解决。特别是对财务会计知识不够熟悉、运用不够熟练的同志来说这一问题就显得更加突出。

为了在目前情况和现有条件下尽量解决好这一问题，适应实际工作的需要，王洪福、李炳禄、俞文樵、宋振学等同志共同编写了《增值税计算实务》一书。此书理论联系实际，侧重于增值税计算的工作实际，以税法规定为依据，紧密联系会计制度、会计原理及财务核算等规定要求，对增值税的扣除项目及其金额的查找核对和归集分类、应扣税金及应缴税金的正确计算和帐务处理等，都作了具体详细的论述、分析和讲解说明。该书针对性和

实用性强，内容具体，简明扼要，深入浅出，通俗易懂，是纳税人和基层税务干部的良师益友。

我相信，此书的出版，对帮助纳税人和基层税务干部正确计算和征收增值税，较好地解决当前存在的计算扣除税金复杂和不准确的问题，并为今后改进和完善增值税工作，都将起到积极的作用。

李剑宝

1992年3月16日

目 录

第一章 我国增值税概述	1
第一节 增值税的概念及其原理.....	1
第二节 增值税的特点.....	2
第三节 增值税的意义.....	3
第四节 我国增值税的发展过程.....	4
第二章 增值税的征收制度	11
第一节 纳税人	11
第二节 征税对象	11
第三节 计税依据	12
第四节 税目、税率	16
第五节 征收方法	25
第六节 扣税方法	25
第七节 纳税环节、地点、时间和期限	27
第八节 减税、免税	29
第三章 整体税金的核算	30
第一节 计税收入在会计制度中的有关规定	30
第二节 计税收入的税法规定及资料来源	34
第四章 购进扣税法	38
第一节 有关会计科目及核算内容	38
第二节 扣除项目金额的资料来源及计算	41
第三节 应扣税金的计算	44
第五章 实耗扣税法	50

第一节	实耗扣税法的概念和特点	50
第二节	扣除项目金额的资料来源	52
第三节	应扣税金的计算	56
第四节	以生产费用表和产品成本计算表等为依据计算 应扣税金的方法	70
第六章	价税分流购进扣税法	80
第一节	概述	80
第二节	价税分流购进扣税法会计核算原则	83
第三节	应扣税金的计算和会计处理	87
第四节	期初库存物资应扣税金的核算	101
第五节	整体税金、应交税金及减免税的核算	105
第七章	增值税纳税检查	110
第一节	征税对象及计税依据的检查	110
第二节	产品适用税目税率的检查	128
第三节	扣除项目金额和应扣税金的检查	130
第四节	应交税金的检查	144
第五节	减税、免税的检查	147
第六节	检查后的帐务调整	149

第一章 我国增值税概述

第一节 增值税的概念及其原理

增值税是对应税产品或项目以流转额为计税依据，运用税款抵扣原则计算征收的一种流转税。其计税原理是：对应税产品或项目的增值额征税。

在我国，增值税是在原来按流转额全值课税的工商税基础上发展起来的，属于流转税范畴。首先，增值税是多阶段课征的，同其他流转税一样，即不论纳税人处于生产、流通的哪一阶段，也不论纳税人经营方式如何，只要取得收入，都要按规定计算缴纳增值税；其次，增值税同其他流转税一样，计税依据也是流转额，所不同的是其他流转税按流转额全值课税，不作任何扣除，而增值税是在按流转额全值课税时，实行了税款抵扣，即对纳税人购入的商品或劳务中已缴纳的税额予以抵扣。

从理论上讲，增值税的计税依据应该是增值额。即纳税人从事商品生产经营或提供劳务而在购入的商品或取得的劳务的价值上新增加的价值额（即增值额）。也就是说，增值额相当于商品价值（ w ）扣除在商品生产过程中所消耗掉的生产资料转移价值（ c ）的余额，即由企业劳动者所创造的新价值（ $v+m$ ）。这是增值税的本质特征。在我国，产品生产过程中的增值部分称之为净产值，主要包括工资、利息、租金、利润及其他属于增值性的内容。因此，在计算增值税时，应先求出商品或劳务的增值额，然后计算增值税。但从目前实际情况来看，世界上其他已实行增值税的

国家并没有这样做，而是采用了税款抵扣法来计算增值税的应纳税额。在这种情况下，增值税的计税依据并不是直接表现为增值额，而是商品或劳务的流转额。之所以如此，首先，是因为从扣除项目的范围来看，只有对纳税人从事生产经营而购入的各种物化劳动均列入扣除范围，才能计算出真正的“增值额”。但在实际运用中，由于各国的政治经济情况和具体政策不同，对扣除的范围和比例的规定也不同。因此，与理论上的“增值额”的扣除范围存有一定差距。例如有的国家不允许扣除固定资产，这样计算出来的增值额就不是理论上的“增值额”。其次，就增值税的税率来看，只有当实行增值税的各种产品都适用同一税率时，才能完全体现出按增值额征税的特征。而已实行增值税的国家，税率大都在两个以上。这样，当两个经营环节不一致时，就会产生对非增值因素征税的现象。因此，增值税从实际运用而言，是按销售产品的计税收入征税，但实质上是对应税产品或项目的法定增值部分（即法定增值额）征税。其计算公式为：

整体税金 = 计税收入 × 增值税税率

扣除税金 = 扣除项目金额 × 扣除税率

应缴税金 = 整体税金 - 扣除税金

第二节 增值税的特点

增值税是一种流转税，它的本质特征是对商品流转额中的法定增值部分征税。从一般意义上讲，增值税既保留了按商品流转额征税的优点，又避免了按商品流转额全值课税的弊端。概括起来，增值税具有以下特点：

一、增值税就商品销售额中的法定增值部分征税

对任何纳税人来说，只就纳税人生产经营中新创造的价值征税。也可以说，它对在本环节的征税中，扣除了上道环节生产经

营者已纳过税的那部分转移价值，只就本环节生产经营者没有纳过税的新增价值征税。

二、增值税的应纳税额与企业的实际负担能力相适应

增值税的计税原理是对应税产品或项目的法定增值额征税，增值额多多征，增值额少少征，没有增值额不征。因此，这与企业的实际负担能力是相适应的。

三、增值税避免了征收的重叠性

增值税避免了征收的重叠性，这是增值税区别于其他流转税的最显著的特征之一。由于增值税只就商品销售额中的法定增值部分征税，所以，在征税过程中避免了按流转额全值课税的重叠性。但在实际运用中，由于各国规定的扣除范围和比例的不同，增值税仍带有一定的征税重叠因素，随着扣除范围的扩大和扣除比例的统一，征税的重叠性将会越来越小，直至完全消除。

第三节 增值税的意义

在我国实行增值税主要有以下几个方面的意义：

一、解决了重复征税问题，有利于促进工业专业化生产的发展

随着社会生产力的发展，专业化协作生产已成为社会化大生产的必然趋势。在原工商税税制中，流转税是按产品销售收入全值征税的，存在着对企业购进的商品价值重复征税的问题，阻碍了专业化生产的发展。增值税是只按该企业产品销售收入中的增值部分征税，不是按产品销售收入全值征税。因此，解决了原工商税重复征税和全能厂与非全能厂之间税负不平的矛盾。这样，既有利于促进工业企业实行专业化生产，又不影响在专业化基础上的经济联合，有利于产业结构的合理化，在税收上为实行工业专业化生产和发展横向经济联合创造了条件。

二、有利于适应对外开放的经济政策，维护国家经济权益和保护国内生产

近年来，随着我国对外贸易的发展，出口产品要求以不含税价格参与国际市场竞争，但我国原工商税规定对商品从原材料到产成品的各个生产环节均按照销售全值征税，对出口的商品难以计算出实际包含的税金，不能实行彻底退税，不利于提高出口商品的国际竞争力。同时，对进口商品在进口环节只征一道税，而同类的国内商品却在从原材料到产成品的各个环节都按照销售收入全值道道征税，这就造成了国内商品的税负重于进口商品的税负，不利于保护国内商品的生产。

实行增值税后，只对同一商品各个生产环节的增值部分征税，不管该商品经过多少个生产环节，只要产品最后销售价格相同，其总体税负就相同。这样，既能正确计算出该商品所含的全部增值税税金，有利于彻底退税，又能对进口产品按全值征税。对国内产品按各个生产经营环节的增值部分征税，避免了重复征税，平衡了进口产品与出口产品的税负，有利于保护国内商品的生产。

三、有利于稳定财政收入

原纳工商税产品的税收负担是随着流转环节的增减而变化，生产环节越多，重复征税的次数越多，税收收入就越多；反之，生产环节越少，征税的次数越少，税收收入也就越少。而增值税具有总体税负不受流转环节变化影响的特点，随着生产的发展和商品总价值量的增加，税收收入也会不断增长，有利于保证财政收入的稳定。

第四节 我国增值税的发展过程

我国的增值税是在借鉴国外经验的基础上，结合我国实际情况，经过试点逐步推行的。从试点、逐步扩大征税范围到正式

建立增值税税制，已有 10 多年的历史。回顾我国增值税的建立、发展过程，主要经历了以下几个阶段：

一、研究探讨阶段

从 1979 年开始，我国就着手探讨如何运用增值税以改革我国的工商税制。在认真总结我国流转税制发展的历史经验的基础上，借鉴国外的先进经验，研究在我国实行增值税的问题。1979 年初，在江苏召开了全国工商税制改革会议，对无锡市一百余户工业企业进行了调查测算，提出了在我国实行增值税的初步设想。

二、城市试点阶段

1979 年下半年到 1982 年，最初在湖北省襄樊市，随后又扩大到上海、柳州、长沙、株洲、青岛、沈阳、西安等地进行试点。试点行业主要是协作生产较多的机器机械、农业机具和部分日用机械产品等工业，个别扩大到钢铁冶炼工业和制伞工业。试点的目的，在于探索我国流转税制长期存在的重复征税，税负累加的解决办法。为解决我国流转税长期存在的重复征税而造成税负不平的矛盾，国家曾采取过许多措施。如货物税的自产自销中间产品征税规定和半成品转厂免税规定；工商统一税和原工商税的协作产品免税或减税规定；同一产品加工改制的减税规定以及对白酒、啤酒等部分产品按不带包装的销售收入计税的规定等，都曾在一定程度上或一定范围内缓解了这一矛盾。但由于没有改变按产品销售全值计税原则，无法从根本上解决这一矛盾。党的十一届三中全会后，随着经济体制改革的深入进行和有计划商品经济的发展，重复征税的矛盾更加突出。在这样的情况下，引进了增值税并进行试点。实践表明，运用增值税对发展我国经济、稳定财政收入，平衡税收负担是有利的，并为扩大增值税的试行范围，建立增值税制起了积极的推动作用。

起初，增值税试点阶段涉及的计算办法，没有统一模式，各试点地区用多种计算办法，反复比较，进行探讨。当时，采用的

计算办法有以下几种：

1. 加法，是把构成增值的诸因素汇总起来，作为增值额据以征税，大体有：利润、销售税金、工资、职工福利基金、租金、利息支出和其他属于国民收入初次分配性质的支出。

2. 减法，又分实耗扣额法和购进扣额法。

实耗扣额法是减法的一种形式，从申报期销售额中扣除规定扣除项目的实际耗用金额。

购进扣额法是试点中采用的另一种扣额法，凭进货发票作依据，从销售额中扣除规定扣除项目的本期购进额。

3. 扣税法，是从销售额应纳税金中，扣除按购进额计算的税金，即为当期应纳税金。具有和购进扣额法同样的优点，直接扣除税款比之扣额法更为合理和简便。

1982年4月19日财政部在试点的基础上，制定了《增值税暂行办法》，初步统一了有关规定。

三、扩大试行范围阶段

1982年12月29日，财政部在总结各地增值税试点经验的基础上，重新修订颁布了《增值税暂行办法》，决定从1983年1月1日起在全国部分行业试行增值税。新《办法》规定了农业机具及其零配件、机器机械及其零配件、缝纫机、自行车、电风扇等五个税目，设计了5个税率。在计算办法上，分别采用了“扣额法”和“扣税法”。“扣额法”适用于生产机器机械及其零配件和农业机具及其零配件的工业企业，允许从销售计税收入额中扣除为生产应税产品而购进的原材料、燃料、动力和计入产品售价之内的包装物等扣除项目的金额。“扣税法”适用于生产缝纫机、自行车、电风扇的工业企业，允许抵扣为生产应税产品而购进的零配件（自行车不包括外购内外胎的税金）已纳的税金。

新《办法》的颁布实施是流转税制改革的重要一步，并与经济体制改革的进程相适应，试行的效果较好，为在我国正式建立

增值税制奠定了基础。

四、正式建立增值税阶段

经全国人大常委会授权，1984年9月国务院颁布了《中华人民共和国增值税条例（草案）》，财政部制定了《〈中华人民共和国增值税条例（草案）〉实施细则》，增值税正式成为我国税制中一个独立的新税种，这不仅是我国工商税收制度的一项重大改革，也是我国流转税制结构的一项新突破。

正式建立增值税税种后，在原重点行业试行的基础上，进一步扩大了增值税的征收范围。应税工业产品分为甲、乙两大类。甲类产品有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等五个税目，三档税率，采用“扣额法”。扣除项目包括外购的原材料、燃料、动力和计入产品售价内的包装物的金额。乙类产品有钢坯、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、西药等七个税目，五档税率，采用“扣税法”，允许抵扣外购的主要原材料所包含的税金。

五、进一步扩大实行阶段

从1986年开始，为适应经济发展需要，国家进一步扩大了工业环节征收增值税的范围，到1991年12月止，已有下述工业产品和项目改征增值税，并对适用税率、综合抵扣税率、扣除项目作了必要的调整：

1. 1986年2月，财政部根据国务院决定，对纺织产品改征增值税。

2. 1986年5月将日用机械、日用电器、电子产品和搪瓷制品、保温瓶等产品改征增值税。对原来已实行增值税的自行车、缝纫机、电风扇的税率和扣除项目也作了调整。

3. 1986年6月，财政部发出通知，增加西药产品增值税的扣除项目并调整税率。

4. 1987年1月，国家为了支持纺织行业的发展，又降低了纺

织品的增值税负担，并改进了征税方法，简并了税率和综合抵扣率，扩大了扣除项目。

5. 1987年7月和1988年1月，财政部先后发出通知，又对部分轻工产品和建材、有色金属产品，包括鞋帽、纸、文化用品、日用化学品、玻璃制品及玻璃纤维制品、陶瓷、药酒、食品饮料、皮革皮毛，其他轻工产品、其他工业品、有色金属矿采选产品，非金属矿采选产品，其他非金属矿采选产品、建筑材料、有色金属产品、电线电缆等产品改征增值税。

6. 国家税务局决定从1989年1月1日起对已经实行增值税的工业企业从事工业性加工、工业性修理、修配业务和销售外购原材料由征收营业税改为征收增值税；并在《增值税税目税率表》中增列“31. 工业性作业”税目。对销售外购原材料，属于《增值税税目税率表》列举范围的，按照该表所规定的税目税率征收增值税，不属于列举范围的，按照14%的税率征收增值税，从而，进一步统一了工业环节税收的征税办法。

六、增值税逐步实行规范化阶段

在扩大实行增值税范围的同时，财政部和国家税务局还对增值税的规范化做出了一系列的规定。主要有：

1. 1987年3月，财政部颁布了《关于完善增值税征税办法的若干规定》，迈出了我国增值税制规范化的重要一步，是深化流转税制改革的一个重大步骤。《规定》主要内容有：一是简并了增值税税目、税率。1986年底止，增值税共有17类产品49个税目，15档税率，完善后的增值税，税目减为13个，税率减为7档。如纺织产品税目由8个减为1个。二是统一了计税方法。取消了甲、乙两个类别的划分，取消了“扣额法”，统一采用“扣税法”。三是统一了扣除项目。统一规定为扣除外购原材料（包括无税原料）、燃料、动力、低值易耗品、包装物和委托加工费等6大项（钢坯、钢材仍规定为扣除外购的生铁、钢锭、废钢铁、钢坯、钢

材和外委加工费的税金)。四是简化了扣除税率。除化学纤维、毛纺织品、日用机械、日用电器、电子产品、机器机械零部件,按规定的适用税率扣除外,其他扣除项目一律按14%的税率计算扣除税额。

2. 为了使增值税的征收制度进一步规范化,财政部决定从1988年1月1日起增列:服装,地毯,搪瓷制品,玻璃保温容器,药品,帽、鞋,新闻纸,记录纸,卫生纸,上色纸,土纸,其他纸,文化用品,日用化学品,玻璃,玻璃制品,保温瓶胆,玻璃纤维原料球,陶瓷,甜菜糖,加工糖,糖果、糕点,奶制品,味精,饮料,罐头食品,其他食品,猪皮革,皮革制品,其他轻工产品,有色金属矿采选产品,非金属矿采选产品,其他非金属采选产品等扣除项目按规定税率计算扣除税额。

3. 为了解决增值税计算复杂的问题,进一步完善我国增值税制,更好地发挥其有利于社会主义商品经济和集聚财力的作用,国家税务局根据在上海、武汉等地进行“价税分流购进扣税法”试点的情况,决定从1989年1月1日起继续扩大试点,要求各省、自治区、直辖市和计划单列省辖市自愿选择一至二个城市(或区、县)进行试点。同时在全国统一选定纺织、有色金属工业、自行车、铝制品、搪瓷制品行业进行试点,并对试行“价税分流购进扣税法”的企业涉及的有关问题,作了明确规定。

综上所述,我国增值税的建立和发展过程,是完全符合我国的基本国情和适应在计划经济主导下的商品经济发展的需要的,试行的步骤是稳妥的,确定的办法是可行的,实施的效果是良好的,为调节经济,保证财政收入的稳定增长起到了很好的作用。随着增值税征收范围的不断扩大,增值税收入比重逐年上升,已成为我国税收体系中的一个主要税种。

尽管我国增值税制还存在着一些问题(比如税率档次过多、解决重复征税不够彻底、计税办法复杂等),但这并不是税制本身的

痼疾，随着我国税制改革的不断深化和完善，这些问题是完全能够解决的，象“价税分流购进扣税法”的试点正是这种努力的结果。我们坚信，我国增值税的发展前景是美好的。一个具有中国特色的增值税体系终将在我国建立完善起来。