

增值税

2.42

2.8

序

我国从1979年开始试行增值税到现在已有十多年，征收范围不断扩大，目前，绝大部分工业产品都纳入了增值税的征收范围。实践证明，增值税有效地克服了原流转税制中存在的重叠课税的弊端，适应了工业专业化协作和社会化大生产的要求，为各种不同组织形式、不同结构的工业企业创造了均等的竞争环境，为产业结构向经济、合理、效能的方向发展创造了良好的条件。

我国的增值税正在进一步改革和完善，根据国家的总体设想，一是要在近几年内把所有工业产品及商业批发、商业零售、服务等都纳入增值税征收范围；二是简并税率，统一扣除范围；三是改革计算方法。国际上征收增值税通行的方法是凭发货票注明税款扣税，这被公认为是既简便又科学的方法。我国的增值税在逐步扩大的过程中，由于产品税和增值税并存，所以，在征收方法上先后采用了“扣额法”和“扣税法”，后来统一为“扣税法”。“扣税法”又分“购进扣税法”和“实耗扣税法”两种形式。这些方法存在着计算复杂、依据不准、帐外计算等缺陷，这些问题已成为增值税继续深入改革的主要障碍。

为了解决这类问题，国家税务局经过多年的研究探索，推出了“价税分流购进扣税法”，并于1989年在全国大范围试点，我省也已在两个市、三个行业的千余户企业中试点。试点结果，各方面反映良好，认为它较好地解决了目前增值税计算上存在的问题，具有计算简便，依据准确，便于征收等优点。国家税

务局要求在今、明两年内对所有生产增值税产品的企业都改按“价税分流购进扣税法”计算税款。当然，这种计税方法还不是尽善尽美的，将来要逐步改为凭发货票注明税款扣税。但是，从目前实际情况看，这种计税方法还是比较科学的。

为了配合这项改革，我局组织编写了这本小册子。此书是在1989年陈力同志主编的“价税分流购进扣税法讲义”的基础上，以国家税务局有关试点的要求和省财政厅规定的会计处理办法为依据，并总结我省一年来的试点情况，经过大量的实际调查研究之后，由陈鸣(第五、八、九、十三、十四节)、王建平(第一、二、三、六、七、十、十一节)、陈力(第四、十二节，并负责全书修改)三位同志编写，程安亭同志审定的。这是一本通俗易懂的教材，比较切合实际。它能使我们掌握增值税的计算、征收及日常帐务处理的一般知识，是税务干部和企业财会人员计算增值税的必备书，也可作为财经类院校税收课程的参考教材，还可供财政、银行、审计等经济管理部门了解和掌握增值税计算方法时参考。故愿向读者推荐，是为序。

湖南省税务局副局长 李 立

1990.3.15

目 录

第一章 价税分流购进扣税法的基本理论.....	(1)
第一节 我国增值税的产生和发展.....	(1)
第二节 现行增值税的计算方法亟待改进	(2)
第三节 价税分流购进扣税法的基本原理和特点	(4)
第二章 计税依据和计算扣除税额的基本内容.....	(8)
第四节 计税依据的确定	(8)
第五节 扣除项目范围、金额和扣除税率的确定.....	(16)
第三章 日常计算和会计处理.....	(24)
第六节 有关会计科目核算内容的变化	(24)
第七节 期初扣除项目中应扣税金的计算和会计处理.....	(27)
第八节 应扣税金的日常计算和会计处理	(33)
第九节 销售整体税金和应交税金的有关会计处理	(43)
第十节 减免税的计算和会计处理.....	(55)
第十一节 试点企业产品税产品应交税金的计算	(59)
第十二节 会计报表的变更	(62)
第四章 含税成本的调整和有关成本指标同口径的 换算.....	(66)
第十三节 试行期内已按含税成本核算的帐务调整	(66)
第十四节 基数期有关成本指标同口径的换算	(76)

第一章 价税分流购进扣税法的基本理论

第一节 我国增值税的产生和发展

增值税是本世纪50年代在法国改革旧的流转税制时创立的一个新税种。30多年来，已被世界上60多个国家相继采用。我国于1979年首先在个别行业进行了增值税的试点。通过10年的探索与实践，增值税的征收范围不断扩大，已由最初的机器机械及其零配件、农业机具两个行业，自行车、缝纫机、电风扇三项产品扩大到目前的纺织品、服装、药品、日用机械、日用电器、电子产品、机器机械、钢坯、钢材、文化用品、日用化学品、食品饮料、有色金属产品、非金属矿采选产品、建筑材料、工业性作业等31大类税目的产品或劳务收入。也就是说，除烟、酒、电力、石化、化工、鞭炮焰火等产品外的大部分工业品都属于增值税的征收范围。增值税在逐步扩大试行范围的同时也日臻完善。事实表明，增值税已发展成为我国社会主义税制体系中一个十分重要的新型税种。

增值税是以产品销售收入作为计税依据，对产品中包含的在以前环节缴纳的税金从应纳税金总额中进行抵扣的一种流转税。由于增值税对生产资料转移价值中包含的税金予以抵扣，实质上就是相当于对企业的新增价值征税，故称为增值税。

它的基本计算公式是

$$\text{应交增值税} = \frac{\text{产品销售}}{\text{收入额}} \times \text{税率} - \frac{\text{扣除项}}{\text{目金额}} \times \text{扣除税率}$$

现行增值税的税率共有12个，基本税率为14%，最低税率为8%（钢坯），最高税率为45%（化妆品）。目前，我国增值税实行法定扣除，扣除项目有6项，即为生产增值税产品而外购的原材料、燃料、动力、低值易耗品、包装物及支付的委外加工费。对上述扣除项目中包含的税金，允许从应纳税金总额中进行抵扣。

由于增值税实行税款抵扣制度，不论经过多少生产环节，相同产品的税收负担始终是一致的。克服了原流转税存在的按收入全额课税带来的重叠征税的弊端，体现了公平税负的原则，这正是增值税最基本、最本质的特征。实践充分证明，增值税适应了横向经济联合和社会化大生产的发展，促进了产业结构的调整，确保了财政收入的稳定增长。一句话，它适应了我国社会主义有计划的商品经济的发展。各方面一致认为，增值税确实是一个科学合理的具有生命力的税种。按照我国税制改革的总体设想，增值税将成为国家对生产经营活动进行普遍调节的税种。将整个工业生产环节乃至商品批发、零售环节都纳入增值税的征收范围已是为期不远的的事情了。

第二节 现行增值税的计算方法亟待改进

增值税的改革和完善，需要着重解决三个方面的问题：扩大征收范围；进一步简并税率；完善计算办法。而完善计算办法则是一个关键性的因素。因为我们越来越清楚地认识到，现行增值税计算方法存在的问题已成为增值税进一步发展的障碍。

我国增值税的计算方法经历了一个艰难的发展过程，试行增值税初期，扣额法与扣税法两种计算方法并存，1987年统一按扣税法计算增值税。统一后的扣税法仍然包括购进扣税法和实耗扣税法两种计算方法。

所谓购进扣税法，就是对扣除项目在购进环节进行税额抵扣。只要是当期购进的，不论是否投入生产，其应扣除的税款，当期均允许抵扣。这种方法的优点是计算比较简便，有可靠的取数依据。问题是现行企业会计制度规定以含税成本和应交税金计算利润，应交税金受当期外购扣除项目应扣税金的左右。在销售收入一定的情况下，扣除项目购进多的月份应扣税金增加，应交税金则减少；反之，应交税金增加。这就明显存在两个问题：①税款入库不均衡；②应交税金和利润是互为消长的因素，所以税金增减的变动，引起企业利润波动，直接影响企业的经营成果，关系到财政收入和企业的切身利益。这就是现行购进法推行的最大障碍。

实耗扣税法分为投入实耗扣税法、产出实耗扣税法、销售成本实耗扣税法三种计算方法。实耗扣税法就是对外购扣除项目中所含的税款在投入生产、完工产品交库或产品销售环节进行抵扣。这种方法的优点是扣除税额的抵扣与企业销售收入的实现同步或基本同步，能够较为真实地反映企业的经营成果。问题是计算增值税要涉及企业的成本核算，计算扣除项目的应扣税金时，必须从企业的成本核算资料中挑选、归集有关数据，然后进行分摊还原，不仅计算过程十分复杂，而且准确度不高，以至常常出现不同的专管员结算同一户企业，得出的结果各不相同的不正常现象，税企双方矛盾比较多，给税收征管带来了相当大的难度。由此可见，增值税目前的两种计算方法都有各自的弊病。

一个合理的税种，在保证实现财政目标并充分发挥调节功能的基础上，征收管理必须最大限度地简便。显然，增值税计算复杂的问题，制约了增值税制优越性的发挥，不迅速解决这个问题，不仅不利于税收征管，而且还会给增值税的进一步完善和发展带来很大的困难。这就促使广大税务工作者在实践中努力寻求、探索简便合理的计算方法。

第三节 价税分流购进扣税法的基本原理和特点

一、价税分流购进扣税法的基本原理

目前，正在全国各地试点的价税分流购进扣税法正是适应改进增值税计算方法的客观需要，按照增值税的基本原理，借鉴国际上通行的作法，对现行的会计核算作适当改进的基础上拟定的。其基本原理是，企业在购进属于增值税扣除项目的原材料、燃料、动力、包装物、低值易耗品和支付委托加工费时，即将扣除项目金额中所含的应扣税金从材料实际采购成本中分离出来，使企业以不含税的扣除项目价格进行成本核算。同时，对会计核算办法作适当改进，增设资金占用类一级科目“应扣税金”，并列入资金平衡表定额资产部分，用以核算外购扣除项目的应扣除税金，并对会计报表作相应的修改（具体内容在以后有关章节中详述）。企业利润的计算公式也相应改为

$$\text{当期利润} = \frac{\text{当期销售收入}}{\text{不含税}} - \frac{\text{当期不含税成本}}{\text{整体税金}}$$

为了更直观地理解价税分流购进扣税法的基本原理，可以参看图（一）。

二、价税分流购进扣税法的基本计算公式

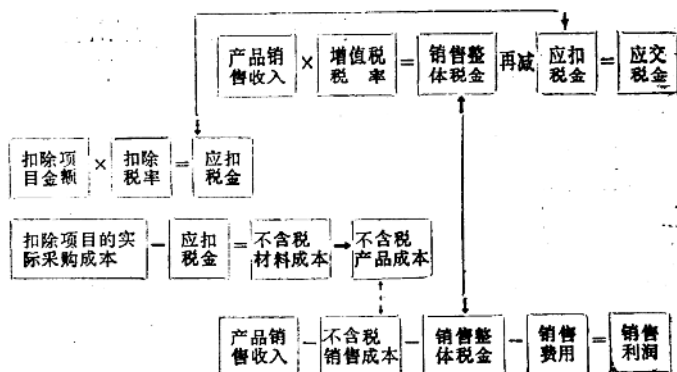


图 (一)

运用价税分流购进扣税法计算增值税，我们应着重掌握下述两类基本公式。

1. 扣除项目中的应扣税金和不含税成本的计算公式

应扣税金 = 扣除项目实际采购成本 × 扣除税率

扣除项目的不含税成本 = 扣除项目实际采购成本 - 应扣税金

2. 产品销售整体税金和应交税金的计算公式

产品销售整体税金 = 产品销售收入 × 增值税税率

应交税金 = 产品销售整体税金 - 应扣税金

三、价税分流购进扣税法的特点

只要我们把价税分流购进扣税法与目前增值税的计算方法稍作比较分析，就不难看出，价税分流购进扣税法至少有五个方面的特点：

1. 计算准确，征收简便

改按价税分流购进扣税法后，企业依据外购扣除项目的原始凭证直接计算应扣税金，并在“应扣税金”科目单独反映。

取数有依据，计算也准确。基本上避免了实耗扣税法计算增值税需涉及产品成本的繁琐计算问题。这不仅增加了税收缴纳的透明度，而且便于征收管理，并有效地保证了国家财政收入。

2. 较好地解决了增值税的计算与会计核算相配套的问题

过去计算增值税，无论是实耗扣税法还是购进扣税法，其扣除税额的计算都是在帐外通过辅助资料来计算的。既没有一个会计科目来归集，也没有相应的会计帐簿来记载。税务部门和企业在计算增值税时，都要借助大量的辅助资料。改按价税分流购进扣税法计算增值税，由于增设了“应扣税金”科目，应扣税金、销售整体税金和应交税金的计算和结转，都是通过相应的会计科目和有关帐簿进行的，使增值税的计算全部纳入了企业的会计核算之中。

3. 解决了现行购进扣税法计算增值税引起企业利润不均衡的问题

价税分流购进扣税法将扣除项目中的扣除税额从扣除项目的金额中分离出来，使扣除项目以不含税价格进行成本核算，销售税金反映整体税额，使销售收入与销售税金之间形成稳定的比例关系，避免了应交税金与企业利润的联动，有利于企业正确反映经营成果。我们不妨举一个实例来加以说明。

假定某企业增值税税率和购进扣除项目的扣除税率均为14%，一月、二月的销售收入均为200万元，当期含税成本均为160万元，而该企业两个月购进的原材料分别为200万元和50万元，按现行购进扣税法和价税分流购进扣税法计算的应交税金和利润如表(一)。

显然，按价税分流购进扣税法计算的利润是均衡的。

4. 为企业成本核算创造了较好的外部环境

因企业购进原材料等扣除项目时，剔除了包含的税金，企

(表一)

金额单位: 万元

项目 方法		产 品 销售收入	销 售 税金	购 进 扣除项目	当 期 含税成本	当 期 不成 税成本	扣 除 税金	应 交 税金	当 期 利润
		(1)	(2)=(1) ×14%	(3)	(4)*	(5)	(6)=(3) ×14%	(7)= (2)-(6)	(8)* *
现行购进 扣税法	一月二月	200	28	200	160		28	0	40
		200	28	50	160		7	21	19
价税分流 购进扣税法	一月二月	200	28	200	160	141.8	28	0	30.2
		200	28	50	160	141.8	7	21	30.2

* 当期含税成本中扣除项目金额占130万元。

** 当期利润的计算:

现行购进扣税法 = (1) - (4) - (7)

价税分流扣税法 = (1) - (5) - (2)

业生产成本的核算真实地反映了实际物耗, 避免了税收对企业成本可能造成的扭曲, 有利于成本核算准确地反映企业主观努力的结果。

5. 为增值税最终实现凭发货票注明税款计算扣税创造了条件

目前, 世界上已实行增值税的60多个国家中, 大多是实行价外税, 凭发货票注明的税款进行税款抵扣。不仅计算简单, 而且控制严密, 在很大程度上减少了逃漏税的可能性。而我国则是按照扣除项目的实际采购成本和规定的扣除税率计算扣除税额, 这就不能准确地反映企业外购扣除项目中所包含的税金。价税分流购进扣税法对企业外购扣除项目在购进时进行了价税分离, 企业以不含税成本进行核算, 这就为在我国探索研究价外税, 最终实现增值税凭发货票注明税款进行抵扣作了有益的尝试。

第二章 计税依据和计算扣除税额的基本内容

增值税的计算不同于其他税种的计算，它主要涉及到应税产品、项目的销售收入和适用税率、扣除税率以及扣除项目金额（简称扣除额，下同）等四项重要因素。而增值税的实现，主要取决于应税产品及项目销售收入的实现，因此，增值税的产品销售收入和应税其他项目的收入仍是计算增值税税额的重要依据。但实现增值税税额的大小，在适用税率和扣除税率一定的情况下，也离不开扣除额的大小。由此，对价税分流购进扣税法进行具体运用，首先必须掌握好增值税的计税依据和扣除项目范围、金额以及扣除税率的确定原则。

第四节 计税依据的确定

增值税的计税依据是纳税人实现的销售收入额。它包括纳税人销售应税产品实现的销售收入、工业性作业收入以及记入“其他销售”的材料销售收入和已计入扣除税额的废料变价收入等。以下分应税产品销售和其他销售两个问题阐述。

一、应税产品计税依据的确定

工业企业应税产品实现的销售收入和提供工业性劳务取得的收入，是通过“销售——产品销售”科目核算的，取得产品销售收入时，记入该科目的贷方，征收增值税时，原则上以“销售——产品销售”科目贷方发生额为计税依据。

根据现行税法和国营工业企业会计制度的规定，工业企业以自制应税产品用于本企业连续生产非增值税产品，以及用于本企业基本建设、专项工程和生活福利设施等非生产项目的均应视同销售，缴纳增值税。自产自用产品的计税依据为同类产品销售价格。如自产产品系非商品产品，没有同类产品销售价格的，其计税依据为组成计税价格。

应计入产品销售收入额一并征税的，还包括工业企业以销售产品为条件，从购货方取得的各种形式的价外收入，随同产品销售包装收入，以及逾期不予退还的包装押金收入。

工业企业除了上述以货币形式直接取得收入外，还存在着以物易物、以旧换新、还本销售以及销货折让、回扣等多种销售方式。因此，对这些特殊的销售方式，计税依据就不能完全以纳税人财务核算为标准，不能一概依纳税人实际取得的销售收入来确定。现行税法对几种特殊销售方式的计税依据的确定都有具体规定。

1. 应税产品计税依据确定的一般方法

目前，工业企业销售方式主要有两种：一种是纳入国家指令性计划调拨形式，统一调拨包销，价格由国家制定。另一种是企业自销的形式，自销产品的销售价格都较为灵活。工业企业生产销售应税产品的计税依据，原则上以企业实际取得的销售收入为依据。产品销售收入金额依下列公式计算：

$$\text{产品销售收入} = \frac{\text{产品销}}{\text{售数量}} \times \text{销售单价}$$

产品销售收入不得扣除因销售产品而发生的各种费用支出。

为了简化计算手续，从1989年1月1日起，工业自销产品不再征收营业税，工业生产环节的税收主要由增值税和产品税两

个税种进行调节。但对工业企业设立独立核算的门市部、临时到外县（市）以及委托其他企业销售自产产品的，仍应征收营业税，其增值税也应按实际销售收入征收，企业缴纳的营业税不得从应纳的增值税中抵扣。

2. 销售带包装产品的计税依据

工业企业销售带包装的产品，按其财务核算形式主要分为两种类型：第一种是包装作价随同产品销售，包装收入记入“产品销售”明细科目或单独记价等；第二种，包装收取押金，以便回收或周转使用。

对第一种包装随同产品销售的形式，不论其包装是否外购还是自制，也不论是否单独记价，帐务上如何处理，其包装的收入均应并入产品销售收入，作为增值税的计税依据。

对第二种包装收取押金的形式，其押金可不并入产品销售收入额征税，但纳税人应按规定的期限及时进行处理，对逾期不予退还的押金，无论包装物是否已作价随同产品销售，也不论其押金的财务处理方法如何，均应转作产品销售收入，按产品的适用税率征税。但对水泥生产企业按国家有关规定收取的水泥纸袋押金，暂免征收增值税。

3. 从购货方取得的各种价外收入的计税依据

纳税人以销售产品为条件，从购货方取得各种名目的收入，除税法规定以及国务院和财政部批准不予征税的收入以外，不论企业在财务上如何核算，均应按照税法规定计入产品销售收入征收增值税。

征收工作中，常见的各种价外补贴收入有：商业价外补贴，以销售平价产品为条件，按平议差价向购货方收取的“无偿投资”或“长期借款”；工商联营商业返回的联营利润等等。总之，这些收入都应列入产品销售收入，作为计税依据。

4. 以物易物计税依据的确定

工业企业以物易物，一般是以本企业自制的应税产品串换本厂需要的生产资料或生活资料。

对以物易物方式销售的应税产品，企业以低于正常价格作价销售的，税务机关可按以下原则核定增值税的计税依据：

(1) 属于国家规定统一价格或规定具体作价标准的产品，不得低于所定价格或价格标准；

(2) 属于国家允许企业自行定价的产品，不得低于企业销售同类产品的平均销售价格。

5. 以旧换新计税依据的确定

工业企业以旧换新的销售方式，就是企业在销售产品的同时，折旧收回本企业原生产的旧商品。企业采取“以旧换新”的方式销售产品，应按产品销售全额计算征税，不得剔除旧商品的收购价。

对企业将收回的旧商品作为材料继续用于生产增值税产品的，视同外购的材料，可以按照增值税的有关规定计算扣除，对企业将收回的旧商品作报废处理的，不得计入增值税的扣除项目。

6. 采用“回扣”或“折让”方式销售产品计税依据的确定

当某些产品供过于求时，生产这些产品的工业企业会竞相推销自己的产品，给购货方一些“折让”、“回扣”等优惠。这种“回扣”或“折让”大体上有三种形式。(1) 在同一张发票上用红字冲销一笔回扣或折让额，大写金额栏填写扣除回扣后的余额，即实收金额。这种形式，实质上是销货方降价销售其产品，可按发票大写金额确定销售收入。(2) 首先开一张按销售金额计算的销售发票，然后再用红字开一张发票或收据，将回扣或折让额冲减销售收入。这种形式开具的红字发票或收据不

得冲减销售收入，应按蓝字开具的销货发票金额记“销售”科目，并作为计税依据。(3)销货发票按全额开具，货款也按全额收讫，另外以现金支付给购货方采购人员或单位回扣额，以白纸领条冲减销售收入。这种以现金支付的回扣额不得冲减销售收入。

7. “还本销售”计税依据的确定

“还本销售”就是产品售出若干年后，凭销货发票由销货方一次或分次退还全部或大部分货款，是企业推销产品的一种方式。采用这种销售方式的企业，一般在产品售出时已按实现的销售收入贷记“销售”科目，计征增值税。但到规定的还本期限时，其还本部分不得冲减销售收入。

8. 以应税产品抵偿债务的计税依据

有的企业因破产或资金暂时周转不灵等原因，以产品抵偿债务，其销售收入可以按所抵偿的债务数额确定。

9. 补偿贸易计税依据的确定

所谓补偿贸易，就是由对方提供资金、设备，用于企业技术改造，扩大生产能力，然后以新增产品分期偿还投资。以上述方式销售产品的，应当在交付产品时，按合同确定产品实际补偿的金额，或同类产品的实际销售收入作为增值税的计税依据。

10. 自产自用产品的计税依据

为了平衡自用产品和销售产品之间的税负，《增值税条例》规定：纳税人以自己生产的应税产品，用于本企业连续生产应纳增值税产品的不纳税；用于本企业连续生产非增值税产品或非生产项目的，无论是商品产品还是非商品产品，均应视同销售纳税。

纳税人自产自用产品，如按税法规定要交纳增值税的，其

计税依据确定的原则如下：

自产自用的商品产品应当按照同类产品的销售价格规定，在目前价格实行双轨制的情况下，平价和议价的差异很大，税务机关应根据企业的具体情况来分析确定其计税依据，如使用的是计划内产品，可按计划价确定；如是计划外产品，可按市场价或该企业平均价确定。

没有同类产品销售价格的自产自用产品，可按组成计税价格确定计税依据。现行工业品出厂价是由成本、税金、利润三大部分组成的。组成计税价格的计算仍应以这三部分为基础。同时，由于增值税是按整体税负来设计税率的，为了使组成计税价格中不重复包含税金因素，所以应将成本中扣除项目的税金剔除，即按不含税成本计算。组成计税价格的计算公式如下：

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{成本} + \text{利润} - \text{成本中准予扣除项目的税金}}{1 - \text{增值税税率}}$$

上述公式中，利润计算标准往往难以确定。实际工作中，可由税务部门根据当地同类产品的成本利润率来核定，也可参考本企业的成本利润率核定。在以“利润率”替代上式中“利润”，计算时，上述公式可变形为

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{成本} \times (1 + \text{利润率}) - \text{成本中准予扣除项目的税金}}{1 - \text{增值税税率}}$$

试行价税分流购进扣税法的企业，自产自用产品消耗的外购扣除项目都不含税金。按现行规定要交纳增值税的自产自用产品，如有同类产品销售价格，可仍按原办法计算纳税，采用组成计税价格纳税的，要对组成计税价格公式进行修改。组成计税价格的公式为

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{不含税成本} + \text{利润}}{1 - \text{增值税税率}}$$