

增 值 税

会计指导

KUAIJIZHIDAO

顾海祯 编著

中国税务出版社

增值税会计指导

顾海祯 编著

中国税务出版社

责任编辑:王静波
责任校对:于玲
技术设计:桑崇基

图书在版编目(CIP)数据

增值税会计指导/顾海祯编著.

—北京:中国税务出版社,1996.12

ISBN 7-80117-096-2

I. 增...

II. 顾...

III. 增值税—税帐会计

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 23978 号

增值税会计指导

顾海祯 编著

中国税务出版社 出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码:100053)

各地新华书店经销

江苏省兴化印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 6.625 印张 138 千字

1997 年 6 月第 1 版 1997 年 6 月 第 1 次印刷

印数:1-5000 册

ISBN 7-80117-096-2/F·078 定价:13.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

序

1994年的税制改革是建国以来规模最大、内容最多、范围最广的一次结构性税制改革。通过这次改革，我国初步形成了适合社会主义市场经济要求的、以流转税和所得税为主体的税制结构体系。流转税中又以增值税为主，增值税收入占工商税收收入的一半以上。大力宣传、学习增值税制是确保增值税贯彻落实好的一项十分重要的措施。顾海祯同志是一名年轻的基层税务干部，他通过学习研究，结合自己多年税收征管工作实践，顺应当前税收工作的需要，写出了《增值税会计指导》一书，其进取精神是难能可贵的。在工作之余潜心钻研增值税理论与实践，并取得一定的成果，是值得鼓励和支持的。

该书的篇幅不长，语句简炼，内容通俗易懂。作者在介绍增值税基本理论知识的基础上，把现行增值税制政策规定与增值税会计处理方法结合起来，着力介绍了增值税的计算、会计处理、纳税程序等具体的操作方法，并运用大量实例加以说明。这对分析和解决增值税的实际问题将提供有益的帮助。相信广大读者会从中受到一些启发。所以，我很乐意向大家推荐这本书。

由于增值税制度还在不断完善，税制改革还要继续深化，所以，本书尚有某些不足之处也是很正常的，但这并不失是本好书。希望作者能在已取得的成果基础上，继续加强对增值税会计的研究，不断探索，不断前进，使今后能著作更多的好书。

刘荣华

前 言

增值税自 1984 年 10 月正式开征以来,已在我国赋税史上施行了 12 个年头。12 年来,经过税制的进一步改革完善,增值税税制已经日趋成熟。目前,它已经被广泛运用到工业生产和商业流通领域,成为我国现行税制中的一个最大的税种。

增值税具有公平税负、刺激社会经济发展的优点,但是它又有计算复杂、核算麻烦、操作难度大、不便于征管的固有缺点,以至于有些纳税人,虽然缴纳增值税多年,但并未真正掌握增值税的核算和申报计算方法,而对于新接触增值税的同志来说,更是难以入门。为了解决这些难题,作者决意写出一本能够帮助纳税人充分认识增值税的内涵,并能直接指导纳税人进行增值税核算与申报的全过程会计操作的辅导资料。现经过近 1 年的努力,《增值税会计指导》这本书终于能与读者见面了。

在撰写该书的过程中,作者结合多年来的税收工作实践体会,对全书结构进行了周密的构思,全书做到把现行的增值税条例及其所有相应的税收政策与现行的财务制度、会计准则则紧密地结合起来,并举了大量的实例阐述增值税的各个在经济业务中的运用和其具体的核算操作方法。如果这本书能够成为企业会计学习增值税政策和进行增值税会计操作示范的工具书;能够成为税务征管人员学习和辅导增值税知识喜欢的教材;能够成为税收理论工作者寻求增值税实际操作素材的参考书;能够成为希望了解税收知识的人学习增

值税及其会计核算知识通俗易懂的读物的话，那么作者的愿望就算能实现了。

本书具有三个方面的特点：一是政策性强，该书较全面地汇集了有关增值税的政策规定，故特别适用于注册会计师、税务师考生的学习，适用于税务征管人员和企业财会人员的学习；二是实务性强，全书特别注重实务性的指导，重实例示范；三是可操作性强，该书把增值税的各项政策和各种核算方法都在其实例中一一加以反映，本书从第三章第二节至第五章全都是用实例描述了增值税核算的全过程，精通增值税政策的同志可以从中再了解到增值税的具体的会计核算操作方法，精通会计核算的同志，又可以从中再学到增值税的全部税收政策及其具体运用，刚刚接触增值税会计的同志，不仅可学到增值税的政策，而且还可按本企业的增值税经济业务模仿该书的范例进行实际操作。

本书可作为各类会计、税务、企业管理和经济管理人员的培训教材，也可作为大中院校经济类系科的教材或辅助读物。

本书在编写过程中得到了江苏省兴化市地方税务局的领导和同事们的大力支持，江苏省国家税务局局长、苏州大学兼职教授翁荣华先生还为本书写了序，中国税务出版社的同志热心帮助出版了该书，这无疑是对作者的极大的鼓励和支持，在此一并表示衷心感谢！

由于编写的时间仓促加之作者个人水平的局限性，本书不可避免地会存在疏漏之处，敬请读者予以指正。

作者 1997年5月于江苏兴化

目 录

第一章 增值税概述	(1)
第一节 增值税的概念.....	(1)
第二节 增值税的特点.....	(3)
第三节 增值税的意义.....	(4)
第四节 增值税的产生与发展.....	(7)
第二章 增值税专用发票的使用和管理	(10)
第一节 增值税专用发票的特点与意义	(10)
第二节 增值税专用发票的种类、式样和印制.....	(11)
第三节 增值税专用发票使用的规定	(30)
第四节 增值税专用发票的领购、保管与控制.....	(38)
第五节 增值税专用发票的违章处罚规定	(42)
第三章 增值税应纳税额的计算	(47)
第一节 增值税的计算要素	(47)
第二节 增值税的计算	(67)
第三节 含税价与不含税价的换算	(72)
第四章 增值税的会计处理方法	(73)
第一节 增值税核算的帐户设置	(73)
第二节 增值税核算的帐务处理	(76)
第三节 增值税的会计报表.....	(102)

第五章 增值税会计处理实务	(120)
第一节 工业企业增值税会计处理实务.....	(120)
第二节 流通企业增值税会计处理实务.....	(134)
第三节 外商投资企业增值税会计处理实务.....	(147)
第四节 小规模纳税人增值税会计处理实务.....	(167)
复习思考题.....	(171)
习题.....	(172)
复习思考题解答要点.....	(182)
习题解答.....	(185)
补记.....	(204)

第一章 增值税概述

增值税是我国流转税中的主干性税种,也是工商企业缴纳国家税收中涉及业务最频,数量较大,牵涉面最广的一个税种,该税种的计缴是工商企业会计进行税务核算的最经常、最重要的业务。

第一节 增值税的概念

增值税是指以已经实现销售的货物、提供的应税劳务为课税对象,以货物及应税劳务所实现的增值额为课税依据而开征的一种税。目前是我国流转税中的一个主要税种。

所谓增值额,从理论上讲,是指纳税人在生产流通过程中新创造的那部分价值,即从商品总值 $c+v+m$ 中扣除生产流通过程中的购进要素成本 c 的部分之后,所剩的余额 $v+m$ 部分。在我国作为增值税计税依据的部分相当于统计口径中的净产值。

增值税以其增值额为计税依据,在具体计算时是以销售货物或提供应税劳务的流转额与规定税率的乘积作为整体税金(又称销项税额),以其物耗成本在上一销售环节或提供应税劳务环节所实现的增值税为扣除税金(又称进项税额),两

者的差额即为本环节应纳增值税金。增值额的实质是纳税人在生产、经营过程中所创造的新价值。在计算时,其作为扣除内容的物耗成本部分如何确定,目前在国际上有三种方法。对于一个国家来说,它是通过法律的形式来确定采用其中一种方法。下面介绍三种方法对于物耗成本的不同的扣除确认原则。

一、消费型增值税

这种方法的扣除确认原则是:凡用于生产流通或为生产流通服务的一切物质消耗都作为扣除项目。例如生产企业购进固定资产的价值,允许从销售收入中扣除,流通企业营业用房的租金等耗费允许从销售收入中扣除,按照这种扣除原则,凡是用于再生产的物质资料的消耗均作为扣除项目。

二、收入型增值税

这种方法的扣除确认原则是以能够进入成本的物耗作为扣除项目。例如生产企业的固定资产购进虽不能扣除,但其价值分期折旧计入成本的部分,则可以扣除,流通企业中的库存商品成本允许扣除,在商品流通中的运杂费、保险费、仓储费等物耗也允许扣除。这种扣除之下的增值额就相当于企业创造的国民收入。

三、生产型增值税

这种方法的扣除确认原则是就生产过程中直接耗用的物质资料或者流通过程中直接购入的商品的价值作为计算扣除的依据,其余部分均作为企业的增值而计税。

我国增值税的扣除规定基本接近于采用生产型增值税的扣除方法。

第二节 增值税的特点

就流转税而言,增值税较之其他税有其自身的特点。

一、对增值额计税

过去的流转税一般都是就货物的销售金额计税,自从增值税诞生以后,打破了传统的计税形式,增值税只对本企业(劳动者)新创造的价值部分计税,而对其他企业(劳动者)创造的价值在以前环节已经纳过税,就不在本环节纳税,因此增值税表现为只对销售收入中未纳过税的那部分价值征税。

二、在增值环节计税

增值税虽然表现在实现销售后纳税,而实际上实现增值税的环节是在增值环节,有增值才实现增值税,无增值的就不实现增值税。有时尽管有销售,但无增值,就不实现增值税。如某企业将购进的彩电原价让售,那么该彩电就不实现增值税,如果该彩电因市场行情的变化发生低于进价的销售,那么不但不实现增值税,而且还实现负值的增值税,留待下期或者其他商品实现的增值税抵扣。有时企业尽管未实现销售,但是如果有了增值,就实现了增值税,比如企业将自有货物用于本企业的基本建设或者职工的生活福利,它虽然未销售,但却要按同类商品的价格计算确定实现增值税,再如企业的一个分支机构的商品产品,调拨到另一个分支机构,虽然未作销售,如果有增值,也要计算实现的增值税金。

三、可用发货票控制税源

增值税由于对其他企业创造的价值可以扣除计税,因此就可以实现按购进的发票统计扣除项目金额,如果规定在发货票上注明税金那么还可以企业进销货发票上注明的税金控

制对增值税额的计算。目前我国实行的就是以发货票注明税金作为企业抵扣税金依据的办法,这样做可以抵制偷漏税和弄虚作假的行为,保证税源不至流失。

四、实行价税分流核算

现行增值税采用价税分流的核算方法,即企业购进有关生产要素时,将要素中所含的增值税分离出来核算,使进入企业的生产要素不含税金,使企业的成本核算避开了税金的影响,从而使企业的盈亏情况反应得更直观、更真实。

第三节 增值税的意义

增值税在我国是从原工商税独立出来的一个新的税种。1984年7月1日在我国正式实施。实行增值税是我国市场经济发展对税制改革的客观要求,是社会主义经济体制自我发展和自我完善的一个方面,实现增值税制,对加快发展社会主义商品经济,保障财政收入,扩大对外开放均有现实意义。

一、实行增值税是市场经济发展的客观要求

1. 增值税解决了重叠征税,全能厂与非全能厂税负不平的问题。

在1984年之前,我国流转税只有工商税一种,这种税是按货物的销售金额计税,具有多阶段、阶梯式征税的特征。所谓多阶段,是一种商品从生产到消费,在每个销售转移阶段都要征税。所谓阶梯式是指同一商品在到达消费者手中之前的各个生产经营阶段,每增加一个转售过程都要增加一次税负,转售的次数越多,该商品中所含的税金就越多。例如某台磨床,其中一台是三个协作厂联合生产的,还有一台是一家厂

(称为全能厂)独自生产的,那么它们的税负将不相同。数据如下:

协作厂生产的税负情况

企业名称	生产分工	销售金额(元)	税率(%)	税金(元)
甲 厂	浇 铸 毛 坯	20000	5	1000
乙 厂	加工零部件	45000	5	2250
丙 厂	组 装	50000	5	2500
合 计	_____	_____	—	5750

全能厂独自生产的税负情况

销售金额	税率	税负
50000	5%	2500

由此可见货物转移销售的次数越多,则重叠征税的次数就越多,税负就越大,因此不实行增值税,就不利于实现社会的专业化分工,不利于社会先进技术的推广。增值税虽然也有多环节,多次征的征税特征,但是由于每次计税都要把以前环节已经缴纳的税金扣除掉,因此不管货物转移多少次,只要最后的销售价格相同,那么其整体的税负就相同,由此它对于促进社会生产的合理化分工,发挥各地的资源优势,提高产品的质量,促进新技术的推广都有极为重要的意义。

2. 增值税能刺激流通领域的商业竞争。

过去商业零售环节执行的是3%的营业税,计税依据是商业销售金额,所以多一道销售环节,就多一道3%的税收,

无论是发生增值或不发生增值,商业销售差价至少要承担3%的税收,这样就造成了商业流通领域的税负不公。实行增值税以后,一方面由于对增值部分计税,未发生增值的就不要承担税负,所以均衡了税负;再则,增值税是按销售总额扣除购进商品的原价后计税,对于商业流通企业来说,商品的购进费用,即商品流通费一般均不作扣除(我国目前实行运杂费可以扣除,其余费用不予扣除),所以起到了引导商业经营者努力减少进货费用,而促进实现多渠道少环节的商业流通方式,使得原来计划经济下长期存在的一级批发站、二级批发站、三级批发站,在原来的保护圈内难以生存,而必须要投向众多的商业竞争者行列。

二、实行增值税有利于稳定国家的财政收入

增值税作为一种流转税,具有普遍征收的特点,目前我国工商企业的流转税均实行增值税,因此增值税的税源广,税额大,是国家财政收入的重要的来源;增值税对各个增值环节均要征收,因此它是多环节征收,多层次负担。它不受生产流通环节多少的影响,也不受生产流通集中与分散情况的影响,国家财政可以稳定地取得这块收入。

三、实行增值税有利于促进国际贸易的发展

为了鼓励发展国际贸易,一般各个国家都实行出口商品退税的政策,使得本国的商品以不含税价格进入国际市场竞争。过去在未实行增值税时,国家对出口商品的退税率只能根据出口商品最终税率,再估计以前各个环节的税负情况确定一个退税比例,这个比例由于估计不可能准确,所以对有些享受的出口退税率,不能保证该商品能以不含税价出口,而容易造成某些商品在国际市场上的竞争力大,有些商品在国际市

场上的竞争力小,这些都是由于税负不平造成的。实行增值税后,一种商品的含税额一定等于该商品的最终销售价与增值税税率的乘积,所以只要按商品的适用增值税税率退税(或者是发票注明的税金退税),就能使该商品以不含税价格参与国际市场的竞争,而起到保护国内产品在国际市场上的竞争能力的作用。

第四节 增值税的产生与发展

增值税的产生是社会经济发展的必然产物,它在当前是国际上通行的一个税种,增值税最初的发源地是法国。第二次世界大战后,遭受战争劫掠的法国经济濒临崩溃,而后在美国的支持下,经济从逐步好转到高速发展,由于生产的高速发展,原来法国的营业税税制实行的多阶段,阶梯式的征收形式,重复征税的现象在一定的时期阻碍了经济的正常发展,为此,法国的税制在过渡到增值税前进行了一系列改善政策,为了解决全能厂与非全能厂税负不平的问题,该国最初是实行一种一次征收制,即各种货物只就最终销售者征税,中间生产、经营环节则不需纳税,当时解决了最终税负不平的问题,但是在实行一次征收制后,又出现了新的矛盾,即组装厂与零配件供应厂税负不平,零配件厂不需纳税,而组装厂却要全额纳税,使得组装厂的一次性税负重,容易造成税款不能及时足额地到位。在此情况下,1954年,法国率先实行了增值税,继此之后,许多国家纷纷仿效,目前国际上已有60多个国家实行了增值税。

我国在增值税的实施方面也有一个产生和发展的过程,

在增值税即将产生的雏形阶段,为了解决全能厂与非全能厂税负不平的问题,曾经先后采取以下四个方面的措施:

1. 对中间产品征税,增加全能厂的税负,以平衡全能厂和非全能厂的税负,如对皮革中间品转移生产皮革制品时,对皮革在转移环节征收一道产品税,对绵纱在转移生产棉布时,对棉纱在转移环节征收一道产品税。

2. 规定了对某些协作产品减税照顾的办法,以减轻协作厂的税负,如对牙膏、皂坯、水瓶胆等销售给组装厂时,减按5%计税。

3. 免征协作厂的税收,实行最终产品的一次性征收,如对农机协作件免税。

4. 允许扣除外协件的已纳税金或扣除不计入本企业产值的外购件的销售收入。

以上这些措施都带有增值税的某些性质,但由于当时没有及时总结提高,加以系统化、规范化和适时扩大范围,最后都没有坚持下来。

1983年,我国学习外国的先进税制,开始在全国部分地区部分产品中,试行了增值税,到了1984年,就在全中国推广了增值税。增值税的实施先是在机械、药品、丝绸等产品中实施,后来又扩大到部分轻工产品。1994年新税制的实施,又把增值税扩大到所有的工业企业和商品流通企业,使得增值税成为第一大税种,增值税的收入成为国家税收的主要来源。当前,我国把增值税划为中央和地方的共享税,因此增值税收入也成了地方财政收入的重要来源。

我国增值税在税额的计算上也是在不断变化和发展的,最初的增值税计算是实行扣额法和扣税法,甲类产品实行扣

额法,乙类产品实行扣税法,而扣税法又分为两种计算方法,一种是实耗扣税法,另一种是购进扣税法,以后又规定统一采用扣税法,再往后又规定统一采用购进扣税法,再下去又是推行价税分流法,目前实行的是在价税分流的基础上以发货票抵扣税金法,增值税制的每一次改革均使得其更切合实际,更能够与市场经济的发展要求相适应。