

海南大学经济与管理学院

税务会计与纳税筹划

郭慧芳 博士、副教授

2010.05



第二章 增值税会计

学习目的与要求

- 掌握增值税的纳税范围、增值税应纳税额的计算是学习和掌握增值税会计的前提和基础。
- 学习本章应熟悉增值税纳税申报的相关规定，掌握增值税的会计处理。

第二章 增值税会计



■ 本章学习要点：

- 增值税法规概述
- 增值税的计算与申报
- 增值税的会计核算





第二章 增值税会计

第一节 增值税概述

第二节 增值税纳税申报

第三节 增值税会计处理



第二章 增值税会计

第一节 增值税概述

第一节 增值税概述

- 一、增值税的概念与特征
- 二、增值税的征税范围
- 三、增值税的纳税义务人
- 四、增值税的税率和征收率
- 五、增值税应纳税额的计算

一、增值税的概念与特点

- **1、概念：** 增值税是对在我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，就其取得的货物或应税劳务的销售额，以及进口货物的金额计算税款，并实行税款抵扣制度的一种流转税。（以增值额为课税对象）
- 增值税类型：消费型增值税、生产型增值税、收入型增值税；不同类型增值税之间既有区别也有联系。
- 我国从**04**年开始实行增值税转型试点，**2009年1月1**日起在全国范围内实施增值税转型改革，现在我国已由生产型增值税转为消费型增值税。

一、增值税的概念与特点

- 以**增值额**为课税对象（增值额是如何产生的？不同类型增值税条件下，增值额如何计算？）
- 分为三种类型
 - ① 生产型
 - ② 收入型
 - ③ 消费型

【例】 应税商品销售收入100000元，消耗原材料30000元，购入设备50000元，折旧5000元。

2、当前我国增值税的特点

- 消费型增值税
- 价外税
- 以票扣税
- 不同经营规模的纳税人不同的计税方法

[返回](#)

二、增值税的纳税义务人

（一）增值税的纳税义务人包括：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。

- **1.单位；**
- **2.个人；**
- **3.外商投资企业和外国企业；**
- **4.承租人和承包人；**
- **5.扣缴义务人。**

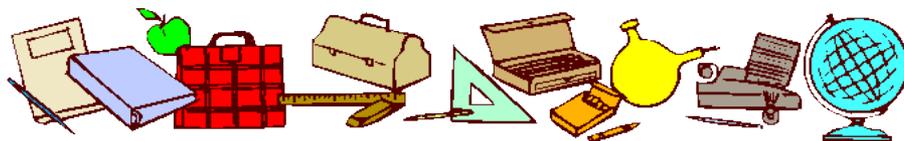
（二）增值税的纳税义务人的分类

- 一般纳税人
- 小规模纳税人

二、增值税的纳税义务人

(三) 增值税纳税义务人的认定

- **1.**小规模纳税人的认定标准；
- **2.**一般纳税人的认定标准；
- **3.**增值税一般纳税人的特殊规定。



纳税人	经营规模（年应税销售额）	会计核算水平	其他
小规模纳税人	<p>从事货物生产或提供应税劳务，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人（工业企业为主）50万元以下；</p> <p>其他（主指从事货物批发或零售的商业企业）80万元以下。</p>	不健全	<p>①个人、</p> <p>②非企业性单位</p> <p>③不经常发生增值税应税行为的企业</p>
一般纳税人	超过小规模纳税人标准	健全	

三、增值税的征税范围

（一）纳税范围的一般规定

- **1.销售货物； 2.提供加工、修理修配劳务； 3.进口货物**

（二）属于增值税纳税范围的特殊项目

- **1.货物期货； 2.银行销售金银的业务； 3.典当业的死当销售业务和寄售业代委托人销售货物的业务； 4.集邮商品的生产、调拨，以及邮政部门以外的其他单位和个人销售集邮商品； 5.邮政部门以外其他单位和个人发行报刊； 6.单独销售无线寻呼机、移动电话，不提供有关电信劳务服务的； 7.缝纫业务； 8.融资租赁业务； 9.纳税人受托开发软件产品，著作权属于受托方的； 10.电力公司向发电企业收取的过网费等。**

（三）属于增值税纳税范围的特殊行为

- **1.视同销售行为； 2.混合销售行为； 3.兼营非应税劳务。**

属于增值税征收范围的特殊行为

- 1、**视同销售行为**：（1）委托代销货物；（2）受托代销货物；（3）将自产或委托加工的货物用于**非增值税应税项目**、集体福利或个人消费；（4）将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者、作为投资提供给其他单位或个体经营者、无偿赠送他人。

2、**混合销售**

- 一项**销售行为**如果既涉及应税货物又涉及非应税劳务，为混合销售行为。
- 从事**货物生产、批发或零售**的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为，均视为销售货物，征收增值税；对于**其他单位**的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征收增值税。

3、兼营非应税劳务

- 增值税纳税人的经营范围既包括销售货物和提供应税劳务的业务，又包括提供非应税劳务的业务。
- 纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额，分别计算增值税和营业税。不分别核算或者不能准确核算的，一并征收增值税。

[返回](#)

四、增值税的税率

（一）增值税的两档税率（适用于一般纳税人）

1. 17%的基本税率；

2. 13%低税率的货物：

- **（1）** 粮食、食用植物油、鲜奶； **（2）** 水气类：自来水、热水、暖气、冷气、石油液化气、天然气、沼气、**居民用煤炭制品** **（3）** 图书、报纸、杂志； **（4）** 饲料、化肥、农药、农机、农膜； **（5）** 农产品； **（6）** 音像制品和电子出版物； **（7）** 食用盐； **（8）** 二甲醚（自**2008年1月1日**起）等。
- **3. 零税率：** 仅适用于法律不限制或不禁止的报送出口货物，以及输往海关管理的保税工厂、保税仓库和保税区的货物。（零税率不等于免税。免税只规定某一纳税环节的应纳税额等于零，实行零税率不但不必缴税，而且还可以退还以前纳税环节所纳的税，即零税率意味着退税。）

四、增值税的税率

(二) 增值税的征收率（适用于小规模纳税人和按简易办法征收增值税的纳税人）

1. 2009年1月1日起，小规模纳税人增值税的征收率一律为3%；2. 按简易办法征收增值税的纳税人，不得抵扣进项税，增值税的征收率为2%、3%、4%或6%。

如：小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，减按**2%**征收率；小规模纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品，应按**3%**的征收率；纳税人销售旧货，按简易办法依照**4%**的征收率减半征收；一般纳税人销售寄售物品（包括个人寄售物品）、死当物品等，按简易办法依照**4%**的征收率计算；一般纳税人销售自产的电力、生物制品、建材、自来水、混凝土等特定货物，可选择简易办法依照**6%**征收率计算等。

五、增值税应纳税额的计算

- **（一）增值税应纳税额的基本计算**
- **应纳增值税额=当期销项税额-当期进项税额**

1. 增值税的销项税额

- **销项税额=销售额×税率**
- **（1）一般情况下销售额的确定**
- **（2）特殊销售方式下销售额的确定**
- **（3）特殊销售行为下销售额的确定**
- **（4）含税销售额的换算**

五、增值税应纳税额的计算

2. 增值税的进项税额

- **(1)** 进项税额的含义
- **(2)** 准予从销项税额中抵扣的进项税额
- **(3)** 不得从销项税额中抵扣的进项税额

3. 增值税的免税项目

4. 两个“当期”的确定

五、增值税应纳税额的计算

5. 增值税应纳税额的计算（例）

(1) **A**公司和**B**公司均是增值税一般纳税人，**A**公司**2009**年**6**月在关增值税计税资料如下：向**B**公司出售一套机器设备，同时提供技术支持服务。其中，设备价款（不含税）**1200**万元，生产该设备所用原材料、零部件的购入价（不含税）**600**万元，专有技术服务收费**468**万元。计算**A**公司当月应缴纳的增值税税额。

解析：混合销售：当月应纳增值税税额

$$= [1200 + 468 \div (1 + 17\%)] \times 17\% - 600 \times 17\%$$

$$= 170 \text{ (万元)}$$

五、增值税应纳税额的计算

(2) 某企业是增值税一般纳税人，2009年6月有关生产经营业务如下：

- ①销售机器一批，开出增值税专用发票中注明销售额为10000元，税额为1700元，另开出一张普通发票，收取包装费234元；
- ②销售三批同一规格、质量的货物，每批各2000件，不含增值税销售价格分别为每件200元、180元和60元。经税务机关认定，第三批价格每件60元明显偏低且无正当理由；
- ③将自产的一批新产品3A牌外套300件作为福利发给本企业的职工。已知3A牌外套尚未投放市场，没有同类外套销售价格；每件外套成本600元。

计算该企业当月的增值税销项税额。

解析：

①销售机器增值税销项税额

$$=1700+234 \div (1+17\%) \times 17\% = 0.1734 \text{ (万元)}$$

②销售货物增值税销项税额

$$=[200+180+(200+180) \div 2] \times 2000 \times 17\% = 19.38 \text{ (万元)}$$

③ 3A牌外套增值税销项税额

$$=300 \times 600 \times (1+10\%) \times 17\% = 3.366 \text{ (万元)}$$

④当月的增值税销项税额

$$=0.1734+19.38+3.366=22.9194 \text{ (万元)}$$

五、增值税应纳税额的计算

(3) 某企业是增值税一般纳税人，适用一般税率17%，2009年6月发生有关生产经营业务如下：

- ①月初外购货物一批，支付增值税进项税额24万元，中下旬因管理不善，造成该批货物一部分发生霉烂变质，经核实造成1/4损失；
- ②外购的动力燃料支付的增值税进项税额20万元，一部分用于应税项目，另一部分用于免税项目，无法分开核算；
- ③销售应税货物取得不含增值税销售额700万元，销售免税货物取得销售额300万元。

计算该企业当月可以抵扣的进项税额。

解析：

①外购货物可以抵扣的进项税额

$$24 - 24 \div 4 = 24 - 6 = 18 \text{ (万元)}$$

②销售货物可以抵扣的进项税额

$$20 - 20 \times 300 \div (700 + 300) = 14 \text{ (万元)}$$

③当月可以抵扣的进项税额

$$18 + 14 = 32 \text{ (万元)}$$

五、增值税应纳税额的计算

(4) 某企业是增值税一般纳税人，适用一般税率17%，2009年6月有关生产经营业务如下：

- ①销售甲产品给某大商场，开具增值税专用发票，取得不含税销售额160万元；另外，开具普通发票，取得销售甲产品的送货运输费收入11.7万元；
- ②销售乙产品，开具普通发票，取得含税销售额58.5万元；
- ③将试制的一批应税新产品用于该企业的建设工程，成本价为40万元，成本利润率为10%，该新产品无同类产品市场销售价格；
- ④销售使用过的进口摩托车5辆，开具普通发票，每辆取得含税销售额1.04万元；摩托车的原值为每辆0.9万元；
- ⑤购进货物取得增值税专用发票，注明支付的货款120万元、进项税额20.4万元，货物验收入库；另外，支付购货的运输费用6万元，取得运输公司开具的普通发票；
- ⑥向农业生产者购进免税农产品一批，支付收购价60万元，支付给运输单位的运费10万元，取得相关的合法票据，农产品验收入库。本月下旬将购进的农产品的20%用于本企业职工福利。

计算该企业2009年6月应纳增值税税额。

五、增值税应纳税额的计算

解析：

①销售甲产品的销项税额

$$160 \times 17\% + 11.7 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 28.9 \text{ (万元)}$$

②销售乙产品的销项税额

$$58.5 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 8.5 \text{ (万元)}$$

③自用新产品的销项税额

$$40 \times (1 + 10\%) \times 17\% = 7.48 \text{ (万元)}$$

④销售使用过的摩托车的销项税额

$$1.04 \div (1 + 4\%) \times 4\% \times 50\% \times 5 = 0.1 \text{ (万元)}$$

⑤外购货物应抵扣的进项税额

$$20.4 + 6 \times 7\% = 20.82 \text{ (万元)}$$

⑥外购免税农产品应抵扣的进项税额

$$(60 \times 13\% + 10 \times 7\%) \times (1 - 20\%) = 6.8 \text{ (万元)}$$

⑦应纳增值税税额

$$28.9 + 8.5 + 7.48 + 0.1 - 20.82 - 6.8 = 17.36 \text{ (万元)}$$

五、增值税应纳税额的计算

(二) 应纳增值税额的简易计算方法

○ 应纳增值税额 = 销售额 × 征收率

1. 简易方法的适用范围；
2. 销售额的确定；
3. 含税销售额的换算；
4. 应纳增值税额的计算。

(1) 一般纳税人销售自己使用过的物品和旧货，适用按简易办法依4%征收率减半征收，其公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{含税销售额} \div (1 + 4\%) \times 4\% \div 2$$

(2) 一般纳税人销售自产的货物，选择按照简易办法依照6%征收率计算缴纳增值税的，不抵扣进项税额，按下列公式计算：

$$\text{应纳税额} = \text{含税销售额} \div (1 + 6\%) \times 6\%$$

(3) 一般纳税人销售货物，按简易办法依照4%征收率缴纳增值税的，不抵扣进项税额，按下列公式计算：

$$\text{应纳税额} = \text{含税销售额} \div (1 + 4\%) \times 4\%$$

五、增值税应纳税额的计算

(三) 小规模纳税人应纳增值税额的计算方法

- 应纳增值税额 = 销售额 × 征收率
- 销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 征收率)
- 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，按下列公式计算（依2%征收率征收）：
○ 应纳税额 = 含税销售额 ÷ (1 + 3%) × 2%

(例) 某商场是增值税小规模纳税人，2009年6月，该商场取得零售收入总额18.54万元，还销售了旧货一批，开具普通发票，取得含税销售额5.2万元，原值4万元。计算该商场当月的应纳增值税税额。

解析：(1) 零售收入应纳增值税税额

$$18.54 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 0.54 \text{ (万元)}$$

(2) 销售旧货收入应纳增值税税额

$$5.2 \div (1 + 3\%) \times 2\% = 0.1 \text{ (万元)}$$

$$(3) \text{ 当月应纳增值税税额} = 0.54 + 0.1 = 0.64 \text{ (万元)}$$

五、增值税应纳税额的计算

（四）进口货物应纳增值税额的计算方法

- 应纳增值税额 = 组成计税价格 × 税率
- 组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税

（例）某企业为增值税一般纳税人，2009年6月，该企业进口220辆小汽车，每辆小汽车关税完税价格为12万元。计算该企业进口该批小汽车应纳消费税税额和应纳增值税税额。（已知小汽车关税税率为110%，消费税税率为5%）

解析：

（1）组成计税价格

$$(12 \times 220 + 12 \times 220 \times 110\%) \div (1 - 5\%) = 5835.79 \text{ (万元)}$$

（2）应纳消费税税额 = $5835.79 \times 5\% = 291.79$ (万元)

（3）应纳增值税税额 = $5835.79 \times 17\% = 992.08$ (万元)



第二章 增值税会计

第二节 增值税纳税申报

第二节 增值税纳税申报

一、增值税专用发票的管理

二、增值税的申报与缴纳

一、增值税专用发票的管理

- (一) 增值税专用发票的意义
- (二) 增值税专用发票的开具范围
- (三) 增值税专用发票的开具要求
- (四) 增值税专用发票的丢失与管理



二、增值税的申报与缴纳

- (一) 纳税义务发生的时间
- (二) 纳税期限
- (三) 纳税地点
- (四) 增值税一般纳税人纳税申报表





第二章 增值税会计

第三节 增值税会计处理

第三节 增值税会计处理

- 一、会计科目的设置
- 二、一般纳税人增值税的核算
- 三、小规模纳税人增值税的核算
- 四、未交增值税和已交增值税的核算
- 五、减免增值税的会计核算
- 六、出口退税的会计核算

一、会计科目的设置

(一) 一般纳税人会计科目的设置

- 应交税费——应交增值税——进项税额
 - 已交税金
 - 转出未交增值税
 - 减免税款
 - 出口抵减内销产品应纳税额
 - 销项税额
 - 出口退税
 - 进项税额转出
 - 转出多交增值税

- 应交税费——未交增值税

一、会计科目的设置

一般纳税人

1、应交税费——应交增值税

借方

贷方

三级科目

进项税额
已交税金
转出未交增值税
减免税款
出口抵减内销产品应纳税额

销项税额
出口退税
进项税额转出
转出多交增值税

一、会计科目的设置

2.“应交税费——未交增值税”账户

- 计算出当月应交的增值税时：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费——未交增值税

- 实际缴纳上月税费时：

借：应交税费——未交增值税

贷：银行存款

- 本月多交税费时：

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

（二）小规模纳税人账户的设置

- 只需设置“应交税费——应交增值税”二级帐户，而不会有进项或销项税额。

二、一般纳税人增值税的核算

- 销项税额的核算
- 进项税额的核算

[返回](#)

(一) 销项税额的核算

- 1、一般销售方式下销项税额的核算
- 2、视同销售行为的销项税额的核算
- 3、包装物销项税额的核算
- 4、其他销售业务销项税额的核算

1. 一般销售方式下销项税额的核算

主要结算方式如下：

- ① 直接收款（支票、汇兑、银行汇票等）——银行存款
- ② 商业汇票（如银行承兑汇票、商业承兑汇票等）——应收票据
- ③ 托收承付和委托收款——应收账款
- ④ 赊销和分期收款——应收账款或银行存款
- ⑤ 预收货款——银行存款

会计分录：

借：银行存款（应收账款/应收票据）

贷：主营业务收入

 应交税费——应交增值税（销项税额）

例：教材P88—P93

1. 一般销售方式下销项税额的核算

例1

宏运公司为增值税一般纳税人，向华丰公司销售自产A产品**300**件，每件不含税售价**600**元，增值税**30600**元。货已发出，当即收到转账支票一张解入银行。

借：银行存款	210600
贷：主营业务收入	180000
应交税费—应交增值税（销项税额）	30600

直接收款业务

1. 一般销售方式下销项税额的核算

例2

宏运公司向华润公司（为小规模纳税人）销售A产品100件，开具普通发票金额为70200元，收到对方交来的期限为3个月的银行承兑汇票一张。

销项税额 = $70200 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 10200$ (元)

借：应收票据	70200	
贷：主营业务收入		60000
应交税费—应交增值税（销项税额）		10200

商业汇票销售业务

1. 一般销售方式下销项税额的核算

例3

宏运公司向外地某工厂发出B产品一批，开具的增值税专用发票上注明的货款为77000元，增值税为13090元，另开出支票代垫运费1800元，已向银行办妥委托收款手续。

借：应收帐款	91890
贷：主营业务收入	77000
应交税费—应交增值税（销项税额）	13090
银行存款	1800

托收承付和委托收款业务

1. 一般销售方式下销项税额的核算

例4

宏运公司以分期收款方式销售B产品一批，该批产品的实际成本为60000元，不含税销售额为82000元，增值税税率为17%。合同规定，货款分4个月平均支付，发出产品时先支付第一期货款，开具增值税专用发票上注明货款为20500元，增值税为3485元。

发出产品时：

借：分期收款发出商品	60000
贷：库存商品	60000

收到第一期货款时：

借：银行存款	23985
贷：主营业务收入	20500
应交税金—应交增值税（销项税额）	3485

结转销售成本时：

借：主营业务成本	15000
贷：分期收款发出商品	15000

1. 一般销售方式下销项税额的核算

例5

宏运公司以预收货款方式销售C产品一批，收到预收货款60000元，一个月后发出C产品，实际成本45000元，不含税销售额为70000元，增值税为11900元，当日收到对方补付货款。

收到预收货款时：

借：银行存款	60000
贷：预收账款	60000

发出产品，收到补付货款时：

借：银行存款	21900
预收账款	60000
贷：主营业务收入	70000
应交税金—应交增值税（销项税额）	11900

结转销售成本时：

借：主营业务成本	45000
贷：库存商品	45000

2. 视同销售行为的销项税额的核算

① 代销货物

I. 视同买断：委托方——按协议价收取代销货款，
受托方——自定销售价格
实际售价 > 协议价

II. 受托方收取手续费：
委托方——按协议价收取代销货款，
受托方——按协议价销售货物
实际售价 = 协议价

受托方向委托方收取手续费（实质上是一种劳务收入，应缴纳营业税。）

例：教材P99-P100

受托方账务处理

	收取手续费	视同买断
1、收到代销商品	借：受托代销商品 贷：代销商品款	同左
2、出售代销商品 同时，注销代销商品	按合同的协议价 借：银行存款（应收账款） 贷：应付账款 应交税费——应交增值税 （销项税额） 借：代销商品款 贷：受托代销商品	按实际售价 借：银行存款（应收账款） 贷：主营业务收入 应交税费——应交增 值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：受托代销商品
3、发出代销清单，收到 委托方增值税专用发票	借：应交税费——应交增值税 （进项税额） 贷：应付账款	借：代销商品款 应交税费——应交增值税 （进项税额） 贷：应付账款
4、收到代销商品款	借：应付账款 贷：银行存款 其他业务收入	借：应付账款 贷：银行存款

委托方账务处理：

- 发出代销商品时：

借：委托代销商品（成本）

贷：库存商品

- 收到代销清单，开出增值税专用发票：

借：应收账款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时结转成本：

借：主营业务成本

贷：委托代销商品

- 收到款项时：

- ① 收取手续费方式：

借：银行存款

销售费用

贷：应收账款

- ② 视同买断方式：

借：银行存款

贷：应收账款

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/058055117022006130>