



目 录

第一章 税法与税务会计概述	(1)
第一节 税务会计的概述	(1)
第二节 税务会计的税务事项、目标	(3)
第二章 增值税及会计处理	(10)
第一节 增值税概述	(10)
第二节 增值税应纳税额的计算	(17)
第三节 增值税会计处理	(22)
第四节 纳税申报表的填制	(31)
第三章 消费税及其会计处理	(46)
第一节 消费税概述	(46)
第二节 消费税应纳税额的计算	(50)
第三节 消费税会计处理	(58)
第四节 纳税申报表的填制	(61)
第四章 营业税及会计处理	(64)
第一节 营业税会计概述	(64)
第二节 营业税应纳税额的计算	(72)
第三节 营业税会计处理	(77)
第四节 营业税的纳税申报	(78)
第五章 企业所得税及会计处理	(81)
第一节 企业所得税概述	(81)
第二节 企业所得税的计税依据	(87)



第三节	企业所得税应纳税额的计算	(92)
第四节	所得税的会计核算	(93)
第六章	个人所得税及会计处理	(99)
第一节	个人所得税概述	(99)
第二节	个人所得税应纳税额的计算	(104)
第三节	个人所得税的账务处理	(112)
第四节	个人所得税纳税申报	(115)
第七章	其他税种及会计处理	(119)
第一节	资源税会计	(119)
第二节	关税会计	(125)
第三节	土地增值税的会计处理	(134)
第四节	城镇土地使用税、耕地占用税的会计处理	(143)
第五节	财产税类	(150)
第六节	行为目的税类	(160)



第一章 税法与税务会计概述

第一节 税务会计的概述

一、税务会计的概念

税务会计 (Tax accounting) 是为了适应纳税人的需要,或者说纳税人是为了适应纳税的需要从财务会计中分离出来的,介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科,是融国家税收法令和会计处理为一体的一种特殊的专业会计,可以说是税务中的会计、会计中的税务。

税务会计是以现行税法为准绳,以货币为主要计量单位,运用会计的专门方法对纳税单位税基的形成、税款的计算、申报和缴纳所引起的资金运动进行连续、系统地核算和监督的一门专业会计。

二、税务会计的对象

税务会计的客体,即税务会计核算的内容和能用货币计量的涉税事项:(1) 计税基础和计税依据;(2) 税款的计算与核算;(3) 税款的缴纳、退补与减免;(4) 税收滞纳金与罚款、罚金。

其中的计税依据包括:流转额、成本费用、利润额与收益额、财产额、行为计税额等。



三、税务会计的目标

依法纳税、保证国家财政收入；正确进行税务会计处理；科学进行纳税筹划。

四、税务会计的任务

(1) 正确计算各种应缴税款，并进行会计处理；(2) 及时、足额地缴纳各种税金，并进行会计处理；(3) 编制、报送纳税申报表，执行税务机关的审查意见。

五、税务会计的方法

1. 财务会计共同的方法：税务会计并非是在财务会计之外另起炉灶，另设一套凭证、账簿、报表，而是在此基础上进行纳税计算和调整。

2. 税务会计特定方法：纳税调整方法、计算税金方法、纳税筹划方法和纳税报告方法等。

六、税务会计的一般原则

1. 合法性：税务会计在核算收入与费用、计算应纳税额、筹划税务活动和申报缴纳税款的过程中，一切均需以税收法规为准绳，不能违背法律。

2. 调整性：税务会计必须对财务会计处理中与现行税法不符的会计事项进行调整。因此，调整性原则是税务会计有别于其他专业会计的突出标志。

3. 时间性：必须按税法规定的时间及时进行会计处理。

4. 筹划性：筹划性原则就要求税务会计在遵守税法前提下，合理筹划税务活动，研究节税策略，争取经济纳税，以求企业最大经济利益。

七、税务会计的特点

法定性：严格受税收法规的制约，最显著特点。

广泛性：在企业的经济活动中，税收无处不有，无时不在。

协调性：与财务会计的协调。

筹划性：事前进行筹划，巧妙安排会计事项，合理选择会计政策。



八、税务会计与财务会计的比较

(一) 两者的联系

税务会计并非是在财务会计之外另起会计的“炉灶”，另设一套凭证、账簿、报表，而是在财务会计核算的基础上进行纳税计算和调整。

(二) 两者的区别

1. 目标不同。财务会计主要是提供会计主体的财务信息；税务会计主要是提供税款计算和缴纳的信息。

2. 对象不同。财务会计核算的对象是企业的整个经济活动；税务会计核算的仅仅是企业的涉税业务，范围要小些。

3. 核算基础。财务会计以权责发生制为基础；税务会计以收付实现制为基础。

4. 处理依据不同。财务会计依据会计准则和会计制度，特别强调客观性和统一性；税务会计依据税收法律法规，特别强调公平性。

5. 计算损益的程序不同。

(1) 财务会计的利润 = 收入 - 费用

(2) 税务会计的应税所得 = 法定收入项目金额 - 税法允许扣除费用项目的金额

第二节 税务会计的税务事项、目标

一、税务会计的税务事项

税务会计的税务事项主要包括：税务会计基础工作、税务会计核算内容、纳税申报与税款缴纳、税务筹划等。

(一) 税务会计基础工作

税务会计基础工作主要有：税务登记，发票的领购、开具、保管与检查，建立会计账簿。

1. 办理税务登记



为了维护税收法规，组织税收收入，加强税收监督管理，我国税收征管法规定，凡从事生产、经营的纳税人，都必须向主管税务机关申报办理税务登记。未按规定进行登记的，均应依法对其进行处罚。

(1) 开业税务登记程序

① 申报

纳税人应以书面形式向主管税务机关申报办理开业税务登记。申报时需提供以下资料、证件：

- 营业执照；
- 有关合同、章程、协议书；
- 银行账号证明；
- 居民身份证、护照或其他合法证件；
- 税务机关要求提供的其他有关证件。

② 填表

纳税人应自领取营业执照之日起 30 天内，持有关证件向税务机关领用并填写税务登记表格，办理税务登记。

③ 领证

纳税人报送税务登记表及各项附列资料，经主管税务机关审核后，领取税务登记证件。

只缴纳个人所得税和车船使用税的纳税人和临时发生纳税行为的纳税人，可不办理税务登记证。

(2) 变更税务登记程序

如果税务登记内容发生变化，应向主管税务机关申报办理变更税务登记。需向工商行政管理部门办理变更登记的，应当自办理变更之日起 30 天内，持有关证件向主管税务机关申报办理变更税务登记。不需向工商行政管理部门办理变更登记的，应当自有关机关批准或宣布变更之日起 30 天内，持有关证明向主管税务机关申报办理变更税务登记。

办理税务登记时，应当向主管税务机关提交变更证明，如实填写《变更税务登记表》一式三份。其办理程序比照开业税务登记办理。

3) 注销税务登记程序



如果纳税人由于歇业、撤销、解散、破产或被工商行政管理部门吊销营业执照等，而要终止履行纳税义务时，应当在向工商行政管理部门办理注销登记前，持有关证件向原办理税务登记的税务部门申报办理注销税务登记；若按规定不需要在工商行政管理部门办理注销税务登记的，应当自有关机关批准或宣告终止之日起 15 日内，持有关证件向原税务机关申报办理注销税务登记。其办理程序是：

①清理。办理注销手续前应 与税务机关 结算应纳税款、滞纳金、罚款。

②填表。持有关证明向主管税务机关领取《注销税务登记表》，如实填写，一式三份，交主管税务机关。

纳税人领取税务登记证后，应将正本挂在其经营场所显著位置，亮证经营。其副本可用来办理下列事项：

- 申请减税、免税、退税；
- 领购发票；
- 申请办理外出经营活动税收管理证明；
- 其他有关税务事项。

税务机关对税务登记证实行定期验证和换证制度，一般每年验证一次，三年换证一次。纳税人应在规定期限内，持有关证件到主管税务机关办理验证和换证手续。

纳税人未按规定办理、变更、注销税务登记，未按规定使用登记证件，或转借、涂改、损毁、买卖、伪造税务登记证件，经责令限期改正而逾期不改的，处以 2 000 元以下罚款；情节严重者，处以 2 000 元以上、1 万元以下罚款。

2. 发票的领购、开具、保管与检查

(1) 发票的领购

发票是指购销商品、提供或者接受服务以从事其他经营活动中，开具、收取的收付款凭证。每个纳税人在依法领取税务登记证后，应向主管税务机关申请领取发票。具体程序是：

①纳税人提出购票申请；

②纳税人提出经办人身份证件，税务登记证，或其他关证明、财务印章或发票专用章的印模；

③主管税务机关审核后，发给发票领购簿；



④纳税人凭发票领购簿核准的种类、数量，以及购票方式，向主管税务机关领购发票。

增值税专用发票只准增值税一般纳税人领购使用，增值税小规模纳税人和非增值税纳税人不得领购使用。

(2) 发票的开具与保管

从事经营活动时，收款方应向付款方开具发票，特殊情况下可由付款方开具发票。付款方应向收款方索取发票，取得增值税专用发票，取得时不得要求对方变更品名和金额。不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，付款方有权拒收。

(3) 发票的检查

税务机关有权对纳税人的发票以及与发票有关的凭证、资料进行查阅和复制。税务机关进行检查时，应出示税务检查证。纳税人必须接受检查，如实反应情况，提供有关资料，不得拒绝或隐瞒。

(4) 建立会计账簿

企业应当按照国家财政税务部门的规定建立全面的会计账簿，并根据合法有效的原始凭证编制记账凭证，登记账簿，以全面反映税务资金运动的全过程。

(二) 税务会计核算的基本内容

1. 生产经营企业应缴纳的主要税款

在企业生产经营过程中，企业要缴纳各种不同的税款：

(1) 筹备环节应缴纳的税款：印花税；

(2) 购销生产环节应缴纳的税款：增值税、消费税、城市维护建设税、关税、资源税；

(3) 费用结算环节应缴纳的税款：房产税、土地使用税、车船使用税、印花税；

(4) 利润结算环节应缴纳的税款：内资企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。

2. 税务会计核算的基本内容

(1) 确定计税依据

税务会计对企业在生产经营中发生的税务事项应按税法规定如实核算，确定计税依据，为正确计算应纳税额提供准确的数据。



(2) 计算应纳税额

税务会计在正确确定计税依据的基础上,按税法规定的相应税率计算应纳税额。

(3) 进行会计处理

税务会计应对税款的计提和缴纳如实进行会计账务处理,以正确反映税务资金运动的全过程。

(三) 纳税申报与税款缴纳

1. 纳税申报

(1) 纳税申报的内容

纳税人应在规定的申报期限内办理纳税申报。报送的内容主要有:纳税申报表、财务会计报表、税务机关要求报送的其他纳税资料。

扣缴义务人应在规定的申报期限内报送如下资料:代扣代缴人、代收代缴人税款报告表;代扣代缴、代收代缴税款的合法凭证;税务机关要求扣缴义务人报送的其他有关资料。

(2) 纳税申报方法

如何申报纳税,方法有三种:自行申报、邮寄申报和代理申报。

2. 税款缴纳

(1) 税款缴纳方式

① 自核自缴

即由纳税人对企业当期实现的营业收入或利润总额进行核实后,按税法规定的税率计算应纳税额,自行填写税收缴款书,自行到指定银行交款纳税,主管税务机关定期或不定期进行检查的一种税款缴纳方式。

② 查账征收

即纳税人在规定的期限内,向主管税务机关报送会计报表和其他有关资料,经税务机关核实后,先开税收缴款书,由纳税人在规定期限内到指定银行交款纳税。然后,税务机关派员查账,并根据查账结果进行多退少补的一种税款缴纳方式。

③ 查定征收

即由税务机关根据纳税人的生产经营情况核定产量或销售额,并依率计算税



额，纳税人按核定的税额缴纳税款的一种税款缴纳方式。

④ 查验征收

即税务机关对纳税人的申报资料进行审核并实地察看后，确定应纳税额，纳税人按此核定税额缴纳税额的一种税款征收方式。

⑤ 定期定额征收

即一定时期由税务机关、纳税人等根据纳税人经营情况及同行的平均水平核定各期的应纳税额，纳税人按核定税额纳税的一种税款缴纳方式。

除此之外，还有代收代缴、代扣代缴、代征、邮寄申报等方式。

(四) 税务筹划

社会主义市场经济的建立和发展，使企业逐步成为经济实体，它要独立核算，自负盈亏。为了取得最大的经济效益，企业在千方百计增加收入的同时，也千方百计地减少各种费用。税收作为企业支出费用的一部分，与其他费用一样，也必然是企业考虑的范围。在不违反国家税收政策的前提下，企业希望在比较多种纳税方案的条件下，选择对纳税人最为有利的方案来处理企业的经营业务和进行财务决策，这就是税务筹划。这种行为，从古到今，是十分普遍的经济现象。

二、税务会计的目标

会计目标指的是会计活动要达到的境地或标准。它回答谁是信息使用者，会计信息使用者需要哪些信息。会计目标在会计理论和实践中起着导向地位，它直接决定着会计的任务、职能和作用，从而也在很大程度上影响着会计的基本准则、程序和方法。

税务会计的目标，即企业通过税务会计工作所要求达到的境地。它是会计目标在税务会计这一特殊领域内的具体体现。税务会计的具体目标有以下几点。

1. 依法纳税，认真履行纳税义务

税务会计要以国家现行的税法为依据，在财务会计有关资料的基础上，正确进行与税款形成、计算、申报、缴纳有关的会计处理和调整计算，正确及时地填报有关纳税申报表，及时足额缴纳各种税款，为税务机关及时提供真实完整的纳税会计信息。

2. 正确进行税务会计处理，认真协调与财务会计的关系



税务会计是以国家现行税法为准绳，又要按会计规范作会计分录，还要在财务报告中正确披露有关税务会计信息。它与财务会计是相互补充、相互服务、相互依存的关系。财务会计要完全符合会计准则、会计制度，要保持其稳定性、规范性，税务会计要保持其依法性，两者作为企业会计的重要组成部分，只有认真配合、相互协调，才能完成各自的具体目标，才能为企业共同的目标服务。

3.合理选择纳税方案，科学进行税务筹划

财务会计要为投资人、债权人、经营者服务，税务会计同样也要为投资人、债权人、经营者服务。但税务会计涉及的是与企业纳税有关的特定领域，在这个领域，服务、服从于企业会计的总目标，就是如何减轻企业税负，在其他各项收入、成本、费用不变的前提下，企业税负与企业盈利成反比。因此，如何选择税负较轻的纳税方案，在企业经营的各个环节如何事先进行税负的测算并作出税负最轻的决策，事后如何进行税负分析等，应是税务会计的主要目标。



第二章 增值税及会计处理

本章主要内容

本章内容分为四部分，第一部分是介绍增值税基本知识，包括增值税概念、类型、特点、征税范围、纳税人类型的划分、税率与征收率及其他相关知识；第二部分是介绍增值税应纳税额的计算，主要内容是销项税额和进项税额的计算。本节的重点是如何确定应税销售额，不同销售方式其销售额和收入确认时间的确定会计准则和税法规定是有较大区别的，只有正确确定销售额，才能准确计算销项税额；第三部分是增值税业务的会计处理，分别介绍一般纳税人和小规模纳税人的会计处理；第四部分是一般纳税人和小规模纳税人的纳税申报。

第一节 增值税概述

一、增值税概述

(一) 增值税的概念、类型及特点

增值税是对在我国境内销售货物和提供加工、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增值额征收的一种流转税。从计税



原理上看, 增值税是对商品生产和流通中各个环节的新增价值或商品的附加值征税, 所以叫“增值税”。例如某商场购入进价为 200 元的甲商品, 该商品售价为 300 元, 其增值额为 100 元 ($300 - 200$) 就是应征增值税。然而由于新增价值在商品流通过程中是一个难以准确计算的数据, 如上例中只能明确进价和售价, 并没有考虑其他为销售商品而发生的相关费用, 100 元并不是真正的增值额。因此, 在增值税的实践操作过程中采用间接计算办法, 即根据货物或应税劳务的销售额, 按规定的税率计算的增值税, 然后从中扣除上一道购进商品或接受劳务环节已纳的增值税, 其余额即为本环节纳税人应缴纳的增值税。

增值税 1954 年起源于法国, 目前已有 100 多个国家和地区相继开征了增值税, 是各国财政收入的主要税种之一。但由于对固定资产的处理不同, 可将增值税分为“生产型增值税”、“收入型增值税”、“消费型增值税”三种。“生产型增值税”是指以商品销售收入或应税劳务收入减去用于生产经营的外购材料、燃料等生产资料价值及劳务支出后的余额作为增值额, 不得扣除购入固定资产的价值或折旧; “收入型增值税”是指以商品销售收入或应税劳务收入减去用于生产经营的外购材料、燃料等生产资料价值、劳务支出及用于生产经营的固定资产的折旧额作为增值额; “消费型增值税”是指以商品销售收入或应税劳务收入减去用于生产经营的外购材料、燃料等生产资料价值、劳务支出及当期购入用于应税产品 (或应税劳务) 全部固定资产价值后的余额作为增值额。

1993 年我国国务院颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称条例), 它从 1994 年 1 月 1 日正式实施。目前我国实施的增值税大部分是属于“生产型增值税”, 只有东北七个城市实施的增值税作为“消费型增值税”试点。我国现行增值税具有以下特点。

1. 征税范围广。增值税依据普遍征税原则, 征税对象广泛涉及商品生产、批发、零售和各种服务业, 甚至农业。
2. 价外计税。即以不含增值税税额的价格为计税依据, 销售商品时, 增值税专用发票上分别注明增值税税款和不含增值税的销售额。
3. 实行根据增值税专用发票抵扣税款的制度。即购进货物或接受应税劳务支付款项时所取得的增值税专用发票上注明的税款, 在计算本环节销售货物或提供应税劳务应纳税款时予以抵扣, 以避免出现重复征税。



4. 实行多环节征税。从纳税环节看，增值税实行多环节征税，即一种货物或劳务从生产到最终进入消费，每经过一道生产经营环节就征收一道税，而不是只在某一环节征税，也不是只征一道税。

二、增值税的征税范围

根据现行增值税税法规定，增值税的征税范围为在我国境内销售的货物或提供的加工、修理修配劳务以及进口的货物，按条例规定包括以下几项。

（一）销售或者进口的货物

货物是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。

（二）提供加工、修理修配劳务

加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务；修理修配是指对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。

（三）视同销售行为

下列行为视同销售，应征收增值税：

1. 将货物交付他人代销；
2. 销售代销货物；
3. 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送至其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；
4. 将自产或委托加工的货物用于非应税项目；
5. 将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；
6. 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
7. 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
8. 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

（四）混合销售

纳税人的一项销售行为既涉及货物又涉及增值税的非应税劳务（即营业税应税劳务），叫做混合销售。为了避免对同一销售行为征收两种税，现行税法规定从事货物生产、批发、零售，以及以货物生产、批发或零售为主的企业、企业性单位和个体经营者的混合销售行为，视同销售货物，一并征收增值税；其他单位和



个人的混合销售行为，视为提供增值税非应税劳务，不征收增值税。

（五）兼营销售

兼营销售是指增值税的纳税人在销售货物和提供应税劳务的生产经营过程中，还兼营非应税劳务。对兼营销售，纳税人应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额，此时分别纳税；不分别核算或不能准确核算的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

（六）特殊征税项目

1. 货物期货（含商品期货和贵金属期货）；
2. 银行销售金银的业务；
3. 典当业销售死当物品、寄售业代委托人销售寄售物品；
4. 集邮商品（如邮票、首日封、邮折等）的生产以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的业务。

三、增值税的一般纳税人和小规模纳税人

条例规定，凡是在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，均是增值税的纳税人。单位包括国有企业、集体企业、私有企业、外商投资企业、外国企业、股份制企业及其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人包括个体经营者及其他个人。

由于增值税实行凭扣税凭证抵扣税款的制度，对纳税人的管理及会计核算提出了较高的要求，但是对于众多的纳税人来说，其会计核算水平却高低不同；另外，对于某些经营规模很小的纳税人来说，其销售货物或提供劳务的对象多是最终消费者，也无需开具增值税专用发票。因此，为了严格增值税的征收管理和对某些经营规模小的纳税人简化计税办法，现行增值税参照国际惯例，将纳税人按其经营规模的大小及会计核算健全与否分为一般纳税人和小规模纳税人。

（一）小规模纳税人

小规模纳税人是指年应征增值税销售额在规定标准以下，并且会计核算不健全（指不能正确核算销项税额、进项税额和应纳税额），不能按规定报送有关纳税资料的增值税纳税人。小规模纳税人业务规模的认定标准是：

1. 从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，或者以从事货物生产或提供应税



劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 100 万元以下的；

2. 从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 180 万元以下的；

3. 年应税销售额超过上述标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，视同小规模纳税人。小规模纳税人按简易办法征税，一般不使用增值税专用发票。

（二）一般纳税人

一般纳税人是指年应征增值税销售额，超过增值税暂行条例规定的小规模纳税人标准且会计核算健全的企业和企业性单位，经税务机关审核认定的增值税一般纳税人，但个人、非企业性单位和不经常发生增值税应税行为的企业不属于一般纳税人。确认为一般纳税人，可以按规定领购和使用增值税专用发票，按增值税的基本原理计算缴纳增值税。

四、税率及征收率

（一）一般纳税人的税率

1. 基本税率为 17%。它适用于除低税率和零税率货物以外的其他应税货物以及加工、修理修配劳务。

2. 低税率为 13%。纳税人销售或进口下列货物，按低税率计征增值税：

（1）粮食、食用植物油、鲜奶；

（2）暖气、冷气、热水、煤气、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（不包括农机零部件）、农膜；

（5）金属矿采选产品和非金属矿采选产品；

（6）国务院规定的其他货物。

3. 零税率

除国务院另有规定外的出口货物，适用零税率。零税率是指货物出口时整体税负为零。

（二）小规模纳税人的征收率

小规模纳税人不按增值税基本原理征税，而是采用按销售额与征收率相乘的



简易办法征收，适用的征收率有 6% 和 4% 两档。其中适用 4% 的小规模纳税人有：商业企业小规模纳税人、寄售商店代销寄售商品、典当业销售死当物品、销售旧货和经有关机关批准的免税商店零售免税货物；其余小规模纳税人的征收率一般为 6%。

五、增值税的税收优惠

（一）起征点规定

对销售额未达到规定的起征点的个人，可免征增值税，增值税的起征点是：

1. 货物销售额的起征点为月销售额 2 000~5 000 元；
2. 应税劳务销售额的起征点为月销售额 1 500~3 000 元；
3. 按次纳税的起征点为每次（日）销售额 150~200 元。

各地区可根据上述规定的幅度和本地区的实际情况确定起征点，报国家税务总局备案。

（二）减免税规定

1. 农业生产者销售的自产农业产品；
2. 避孕药品和用具；
3. 古旧图书；
4. 直接用于科学研究、科学实验和教学的进口仪器、设备；
5. 外国政府和国际组织无偿援助的进口物资和设备；
6. 符合国家产业政策要求的国内投资项目，在投资总额内进口的物资设备；
7. 由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品；
8. 个人（不包括个体经营者）销售自己使用过的物品（游艇、摩托车、汽车除外）。

纳税人（含旧机动车经营单位）销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、游艇、摩托车，不论销售者是否属于一般纳税人，售价超过原值的，按照 4% 的征收率减半征收，售价未超过原值的，免纳增值税。销售自己使用过的其他固定资产，不论销售者是否属于一般纳税人，均暂免征收增值税。但使用过的其他属于固定资产应具备下列条件：

- （1）属于企业固定资产目录所列货物；



(2) 企业按固定资产管理，并确定已使用过的货物；

(3) 销售价格不得超过其原值的货物

9. 从 2005 年 7 月 1 日起，对国内企业生产销售的尿素产品增值税由先征后返 5% 调整为暂免征收增值税。

六、增值税纳税义务时间的确定

销售额的确认时间是纳税义务发生时间，按现行税法的规定，销售货物或应税劳务，增值税纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。按销售结算方式的不同具体分为：

(1) 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据，并将提货单交给买方的当天；

(2) 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天；

(3) 采取赊销和分期收款方式销售货物，为按合同约定的收款日期的当天；

(4) 采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天；

(5) 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单的当天；

(6) 销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天；

(7) 纳税人发生前述增值税征税范围中的“视同销售行为”除第 1、2 项之外的，为货物移送当天；

(8) 进口货物，为报关进口当天。

在进行销项税额会计处理时必须充分注意上述差异，分别对不同情况作出正确处理。



第二节 增值税应纳税额的计算

一、一般纳税人应纳税额的计算

增值税一般纳税人，应纳税额等于当期销项税额减去当期进项税额，其计算公式是：

$$\text{当期应纳增值税税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

从以上公式可以看出，增值税一般纳税人当期应纳税额的多少，取决于当期销项税额和当期进项税额。在这个公式中要把握好“当期”二字，当期销项税额的“当期”是指按税法规定当期应确认的收入乘以适用税率的当期税额；当期进项税额的“当期”是指税法规定的企业购进货物或接受应税劳务所支付进项税额准予抵扣的期间。

（一）销项税额的计算

销项税额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务，按照销售额或者应税劳务的收入乘以规定的税率计算的并向购买方收取的增值税额。用公式表示为：

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{税率}$$

从公式得知，销售额是指税法规定的应税销售额，所以销售额的确定是正确计算销项税额的关键。

1. 一般销售方式下的销售额。销售额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方（承受应税劳务视为购买方）收取的全部价款和价外费用，但不包括收取的销项税额。

价外费用是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金（延期付款利息）、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收代垫款项及其他各种性质的价外费用，无论企业如何核算，收取的价外费用均应并入销售额计算应纳税额。但下列项目不包括在内：

- （1）向购买方收取的销项税额；
- （2）受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；



(3) 同时符合两个条件的代垫运费：一是承运部门的运输发票开具给购买方；二是纳税人将该项发票转交给了购货方。

税法这样规定的目的是为防止企业以各种名目的收费减少销售额逃避纳税的现象。

2. 特殊销售方式下的销售额。企业为了促销经常采用各种销售方式，不同的销售方式，销售者取得的销售额也是不同的，所以税法对不同销售方式销售额的确定作了规定。

(1) 采用折扣方式销售。一般有两种方式：折扣销售和销售折扣。

(2) 采用以旧换新方式销售。

(3) 采用还本方式销售。

(4) 以物易物方式销售。

(5) 包装物押金是否计入销售额。

(6) 旧货、旧机动车的销售。

(7) 对视同销售行为销售额的确定。本章第一节“征收范围”中已列明了单位和个体经营者 8 种视同销售货物行为，因为视同销售行为中某些行为由于不是以资金的形式反映出来，会出现无销售额的现象。税法规定，对视同销售征税而无销售额的按下列顺序确定其销售额。

①按纳税人当月同类货物的销售价格确定；

②按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

③按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)

属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。计算公式为：

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税额 (适用从量定额计税办法)

或：组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) ÷ (1 - 消费税税率) (适用从价定率计税办法)

上述公式中的成本，是指销售自产货物的为实际生产成本，销售外购货物的为实际采购成本。成本利润率为 10%，但属于应从价定率征收消费税的货物，其组成计税价格公式中的成本利润率为《消费税若干具体问题的规定》中规定的成



本利润率（详见第三章）。

（二）进项税额

进项税额是指纳税人购进货物或者接受应税劳务所支付或者负担的增值税税额。它与销项税额相对应，销售方收取的销项税额就是购买方的进项税额。纳税人的应纳税额是当期的销项税额减去当期的进项税额，所以进项税额对纳税人当期增值税税负的多少具有举足轻重的作用，但并不是纳税人所支付的进项税额都能抵扣。税法对进项税额能否抵扣作了明确规定。

1. 准予从销项税额中抵扣的进项税额

（1）从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额；

（2）从海关取得的完税凭证上注明的增值税额；

（3）一般纳税人购进农业生产者销售的农业产品，或者向小规模纳税人购买的农业产品，从2002年1月1日起，准予按照买价乘以13%的扣除率计算进项税额，从当期销项税额中扣除，其中买价仅限于经主管税务机关批准使用的收购凭证上注明的价款。其计算公式：

准予抵扣的进项税额 = 买价 × 扣除率

（4）一般纳税人外购货物（固定资产除外）所支付的运输费用，以及一般纳税人销售货物所支付的运输费用，根据运费结算单据所列运费金额依7%的扣除率计算进项税额准予扣除，但随同运费支付的装卸费、保险费等其他杂费不得计算扣除进项税额。其计算公式：

准予抵扣的进项税额 = 运费 × 扣除率

其中：运费结算单据（普通发票）是指国营铁路、民用航空、公路和水路运输单位开具的货票，以及从事货物运输的非国有运输单位开具的套印全国统一发票监制章的货票；运费包括所支付的建设基金；购买或销售免税货物（免税农业产品除外）所发生的运输费用不得计算进项税额。自2007年1月1日起，纳税人取得的货运发票必须是通过货运发票税控系统开具的新版货运发票。

（5）生产企业一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的免税废旧物资，可按照废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票上标明的金额，按10%计算抵扣进项税额。

（6）自2004年12月1日起，增值税一般纳税人购置税控收款机所支付的增值



税额，准予按取得增值税专用发票上注明的增值税额抵扣当期销项税额。

2. 按《增值税暂行条例》规定，下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

- (1) 购进固定资产；
- (2) 用于非应税项目的购进货物或者应税劳务；
- (3) 用于免税项目的购进货物或者应税劳务；
- (4) 用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；
- (5) 非正常损失的购进货物；
- (6) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；
- (7) 纳税人购进货物或者应税劳务，未按照规定取得并保存增值税扣税凭证，

或者增值税扣税凭证上未按照规定注明增值税额及其他有关事项的，其进项税额不得从销项税额中扣除。

上述第三项所称免税项目是指：

- ①农业生产者销售的自产农业产品；
- ②避孕药品和用具；
- ③故旧图书，是指向社会收购的古书和旧书；
- ④直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备；
- ⑤外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备；
- ⑥符合国家产业政策要求的国内投资项目，在投资总额内进口的设备（特殊规定不予免税的少数商品除外）；
- ⑦由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品；
- ⑧销售自己使用过的物品，是指个人（不包括个体经营者）销售自己使用过的除游艇、摩托车、汽车以外的货物。

上述第五、六项所称非正常损失是指：

- ①自然灾害损失；
- ②因管理不善造成货物被盗、发生霉烂变质等损失；
- ③其他非正常损失。

（三）应纳税额的计算

在计算出销项税额和进项税额后，就可以计算出实际应纳税额，计算公式如下：



应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

这个直观地反映了增值税仅对商品流通环节产生的增值额征税的原理，同时也简洁明了地解释了增值税的主要内容和计税方法。但为了能正确应用该公式，还需掌握以下几个问题。

1. 计算销项税额的期限规定

不同的销售方式，计算销项税额的时间限定也不同（详见第一节）。

2. 进项税额的抵扣期限规定

(1) 防伪税控专用发票进项税额的抵扣时间规定

① 增值税一般纳税人申请抵扣的防伪税控系统开具的增值税专用发票，必须自该专用发票开具之日起 90 日内到税务机关认证，否则不予抵扣。

② 增值税一般纳税人认证通过的防伪税控系统开具的增值税专用发票，应在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申请抵扣，超过时间不予抵扣。

(2) 海关完税凭证进项税额抵扣的时间限定

增值税一般纳税人进口货物，取得的 2004 年 2 月 1 日以后开具的海关完税凭证，应当在开具之日起 90 天后的第一个纳税申报期结束以前向主管税务机关申报抵扣，逾期不得抵扣。

3. 计算应纳税额时进项税额不足抵扣的处理

由于增值税实行购进扣税法，有时企业当期购进的货物很多，在计算应纳税额时会出现当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣的情况。税法规定，不足抵扣的部分可以结转下期继续抵扣。

二、小规模纳税人应纳税额的计算

小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务，按照销售额和征收率计算应纳税额，不得抵扣进项税额。其计算公式是：

应纳增值税税额 = 销售额 × 征收率（4% 或 6%）

其中销售额与一般纳税人的销售额所包含的内容是一致的，都是销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，但不包括向购买方收取的增值税额。因为小规模纳税人的销售额一般都是含税的，应予以转换，转换公式



如下：

$$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

三、进口货物应纳税额的计算

纳税人进口货物，按照组成计税价格和适用税率计算应纳税额，组成计税价格和应纳税额的计算公式如下：

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{适用税率}$$

第三节 增值税会计处理

一、增值税核算应设置的账户

(一) 一般纳税人增值税核算应设置的账户

根据现行增值税条例规定，一般纳税人应单独设置“应交税费—应交增值税”明细账，账簿结构如下：

应交税费—应交增值税

企业应根据税法要求，为了更好地核算增值税，在“应交税费”一级账户下开设“应交增值税”和“未交增值税”两个二级账，在“应交增值税”二级账下再开设九个三级账，具体明细账核算内容说明如下：

(二) 小规模纳税人增值税核算的会计账户

小规模纳税人只需在“应交税费”账户下设置“应交增值税”二级账户，无需再设明细项目。“应交税费—应交增值税”贷方反映应交的增值税，借方反映实际上交的增值税；贷方余额反映尚未上交或欠交的增值税，借方余额反映多交的增值税。

二、一般纳税人的会计处理

(一) 进项税额及进项税额转出的会计处理



进项税额是一般纳税人在外购货物或接受应税劳务等情况下发生支付的增值税，进项税额的会计处理涉及两个问题：一是进项税额能否抵扣，即是否能记入“应交税费—应交增值税（进项税额）”账户中；二是能抵扣的进项税额在何时抵扣。下面分别就不同情况予以阐述。下面以正益公司 2007 年 7 月的经济业务为例加以说明，增值税率 17%。

1. 外购货物进项税额的会计处理
2. 外购免税农业产品的会计处理
3. 接受捐赠材料的会计处理
4. 进口货物的会计处理
5. 购进固定资产的会计处理
6. 外购货物未按规定取得增值税专用发票的会计处理
7. 接受投资货物进项税额的会计处理
8. 接受应税劳务进项税额的会计处理
9. 进项税额转出的会计处理

（二）销项税额的会计处理

一般纳税人销售货物或提供应税劳务，应按税法规定的销售确认时间、确认增值税应税义务，因为会计准则规定的商品销售收入的确认时间与税法规定不同。销项税额的计算基础是应税销售额，因此销项税额会计处理的关键是应税销售额的确认。

1. 一般销售业务的会计处理
2. 已发出商品但不能确认收入的会计处理
3. 视同销售的会计处理
4. 销货退回及折让的销项税额的会计处理

企业在商品销售过程中，如果发生因品种、规格、质量等不符合购买方要求而退货或折让，无论是当月的折让，还是以前月份的折让，均应冲减当月的商品销售收入，但销售退回就要区分是否属于资产负债表日后事项，如是属于资产负债表日后事项，应通过“待处理财产损益”账户核算，并调整账簿和报表的期初数，如不属于资产负债表日后事项，直接冲减退回当月的商品销售收入。

（1）销货退回时销项税额的会计处理



销货退回处理的情况一般有三种：其一，购销双方均未入账，销售方收到购货方退回的增值税专用发票的发票联和抵扣联，销售方只需在退回的发票联、抵扣联及本企业保存的存根联和记账联上均注明“作废”字样即可；其二，购买方未入账，退回增值税专用发票的发票联和抵扣联，而购买方已入账，应开具红字发票，并根据红字记账联编制红字冲销凭证，冲销当期的主营业务收入和销项税额，同时将退回的增值税专用发票的发票联和抵扣联附在红字存根背面；其三，购销双方均已入账，由购买方到主管税务机关开具销售退回证明单，作为冲减销项税额的证明。如果部分退回，只需重新开具未退回货物的发票即可。

(2) 销货折让时销项税额的会计处理

销售产品因质量等原因，购销双方协商后不需退货，按折让一定比例后的价款和增值税税额收取，税务处理可参照销售退回。

如果购货方已进行账务处理，发票联和抵扣联无法退回。这时，销货方一般也已进行了账务处理，销货方应根据购货方转来的证明单，按折让金额（价款和税额）开具红字增值税专用发票，作为冲销当期销售收入和销项税额和凭证。

5. 发生销售折扣时销项税额的会计处理

6. 混合销售行为的会计处理

三、小规模纳税人收取增值税额的会计处理

小规模纳税人按简易办法征收增值税，不准抵扣进项税额，直接根据销售额和征收率计算应缴纳的增值税额。有两种会计处理方法：

1. 销售实现时直接价税分离；
2. 销售实现时全部列入收入，期末再价税分离，该会计处理较为简单。

四、增值税缴纳和结转的会计处理

1. 本月缴纳增值税的会计处理
2. 当月月末如果尚未交纳本月的增值税
3. 如果本月多交增值税



五、出口退（免）税及会计处理

（一）出口退（免）税概述

出口货物退（免）税是国际贸易中通常采用的并为世界各国普遍接受的、目的在于鼓励各国出口货物公平竞争的一种退还或免征间接税（目前我国主要包括增值税、消费税）的税收措施。由于这项制度比较公平合理，因此它已成为国际社会通行的惯例。我国的出口货物退（免）税是指在国际贸易业务中，对我国报关出口的货物退还或免征其在国内各生产和流通环节按税法规定缴纳的增值税和消费税，即对增值税出口货物实行零税率，对消费税货物出口免税。所谓零税率，是指货物在出口时增值税整体税负为零，其含义有两层：一是对本道环节生产或销售货物的增值部分免征增值税；二是对出口货物前道环节所含的进项税额进行退付。但由于各种货物出口前涉及征免税情况有所不同，且国家对少数货物有限制出口政策，因此货物出口的不同情况国家在遵循“征多少、退多少”、“未征不退和彻底退税”基本原则的基础上，制定了不同的税务处理办法。出口货物除国家明确规定不予退（免）税的货物外，都属于出口退（免）税的范围。出口货物一般必须具备以下四个条件：①必须属于增值税、消费税征税范围的货物；②必须是报关离境出口的货物；③必须是财务上作对外销售处理的货物；④必须是出口收汇并已核销的货物。

（二）我国出口货物退（免）税基本政策

WTO 成员国在遵循 WTO 基本规则的前提下，均采取优惠的税收政策。我国根据本国的实际，采取了出口退税与免税相结合的政策。鉴于我国的出口体制尚不成熟，拥有出口经营权的企业还限于少部分须经国家批准的企业，并且我国生产的某些货物，如稀有金属等还不能满足国内的需要，因此对某些非生产性企业 and 国家紧缺的货物则采取限制从事出口业务或限制该货物出口，不予出口退（免）税。根据出口企业的不同形式和出口货物的不同种类，我国的出口货物政策分为以下三种形式。

1. 出口退税并免税

出口免税是指货物在出口环节不征增值税、消费税，这是把货物出口环节与出口前的销售环节都同样视为一个征税环节；出口退税是指对货物在出口前实际



承担的税收负担，按规定的退税率计算后予以退还。适用这一政策的主要有：

- (1) 生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物；
- (2) 有进出口经营权的外贸企业收购货物后直接出口或委托其他外贸企业代理出口的货物；
- (3) 其他特定出口的货物。如对外承包工程公司运出境外用于对外承包项目的货物；对外承接修理、修配业务的企业用于对外修理、修配的货物；外轮供应公司、远洋运输供应公司销售给外轮、远洋国轮的货物；利用国际金融组织或外国政府贷款采取国际招标方式由国内企业中标销售的机电产品；企业在国内采购并运往境外作为在国外投资的货物等税法规定的共有 21 类。

2. 出口免税但不退税

出口免税与上述第 1 项含义相同，出口不退税是指适用这个政策的出口货物因前一道生产、销售或进口环节是免税的，因此出口时该货物本身是不含税的，也无需退税。适用这一政策的主要有：

- (1) 属于生产企业的小规模纳税人自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物；
- (2) 外贸企业直接购进国家规定的免税货物出售的；
- (3) 来料加工复出口货物；
- (4) 外贸企业从小规模纳税人购进并持普通发票的货物出口；
- (5) 军品及军队系统企业出口军需工厂生产或军需部门调拨的货物；
- (6) 避孕药品和用具、古旧图书；
- (7) 国家出口计划内的卷烟；
- (8) 国家规定的其他免税货物，如农业生产者销售的自产农业产品、饲料、农膜等。

3. 出口不免税也不退税

出口不免税是指对国家限制或禁止出口的某些货物的出口环节视同内销环节，照常征税；出口不退税是指对这些货物出口不退还出口前所负担的税款。适用这一政策的主要是：

- (1) 税法列举限制或禁止出口的货物，包括天然牛黄、麝香、铜及铜基合金、白金等；



(2) 国家计划外出口的原油（计划内出口的原油按 13% 退税率退税）；

(3) 一般援外的出口货物实行不退税政策，对利用中国政府的援外优惠贷款和合作项目基金方式下出口的货物，比照一般贸易出口，实行出口退税政策；

(4) 另外，出口企业不能提供出口退（免）税所需单证，或提供的单证有问题的出口货物，不得退（免）税。

（三）出口退税货物的退税率

出口货物的退税率是指出口货物的实际退税额与退税计税依据比例。国家可以根据国民经济状况，适时调整退税率。自 1994 年实施新的出口退税政策以来，增值税的出口退税率进行了多次调整。根据 2003 年颁布的《财政部、国家税务总局关于调整出口货物退税率的通知》和《财政部、国家税务总局关于调整出口货物退税率的补充通知》，现行出口货物的退税率为 17%、13%、11%、8%、6%、5% 六档。

（四）出口货物应退税额的计算办法

由于各类出口企业对出口货物的会计核算方法不同，有对出口货物单独核算的，有对出口和内销的货物统一核算成本的。为了与出口企业的会计核算办法相一致，我国《出口货物退（免）税管理办法》规定了两种退税计算办法：第一种办法是“免、抵、退”办法，主要适用于自营和委托出口自产货物的生产企业；第二种办法是“先征后退”办法，目前主要用于收购货物出口的外（工）贸企业。

1. “免、抵、退”的计税办法

实行“免、抵、退”税管理办法的“免”税是指对生产企业出口的自产货物，免征本企业生产销售环节的增值税；“抵”税是指生产企业出口自产货物所耗用原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额，抵顶内销货物的应纳税额；“退”税是指生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额而未抵顶完时，经主管出口退税机关批准，对未抵顶完的税额部分予以退税。“免、抵、退”税的具体计算公式如下：

（1）当期应纳税额的计算

当期应纳税额 = 当期内销货物的销项税额 - （当期全部进项税额 - 当期免抵退税不得免征和抵扣税额） - 上期留抵税额

其中，当期免抵退税不得免征和抵扣税额 = 出口货物离岸价 × 外汇人民币牌



价 \times (出口货物征税率-出口货物退税率)-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额。

出口货物离岸价(FOB)以出口发票计算的离岸价为准。

免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=免税购进原材料价格 \times (出口货物征税率-出口货物退税率)

免税购进原材料包括从国外购进免税原材料和进口加工免税进口料件,其中进料加工免税进口料件的价格为组成计税价格。

进料加工免税进口料件的组成计税价格=货物到岸价+海关实征关税和消费税

如果当期没有免税购进原材料价格,前述公式中的免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额,以及后面公式中的免抵退税额抵减额,就不用计算。

(2) 免抵退税的计算

免抵退税额=出口货物离岸价 \times 外汇人民币牌价 \times 出口货物退税率-免抵退税抵减额

其中:免抵退税抵减额=免税购进原材料价格 \times 出口货物退税率

(3) 当期应退税额和免抵税额的计算

①如果当期期末留抵税额小于或等于当期免抵退税额,则:

当期应退税额=当期期末留抵税额

当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额

②如果当期期末留抵税额大于当期免抵退税额,则:

当期应退税额=当期免抵退税额

当期免抵税额=0

当期期末留抵税额根据当期《增值税纳税申报表》中“期末留抵税额”确定。

2. “先征后退”的计税办法

(1) 外贸企业以及实行外贸企业财务制度的工贸企业收购货物出口,其出口销售环节的增值税免征;其收购货物的成本部分,因外贸企业在支付收购货款的同时也支付了生产经营该类商品的企业已纳的增值税款,因此在货物出口后按收购成本与退税率计算退税退还给外贸企业,征、退税之差计入企业成本。

应退税额=外贸收购不含增值税购进金额 \times 退税率



(2) 外贸企业收购小规模纳税人出口货物增值税的退税规定:

凡从小规模纳税人购进持普通发票特准退税的抽纱、工艺等 12 类出口货物, 同样实行销售出口货物的收入免税, 并退还出口货物进项税额的办法。

应退税额 = 普通发票所列销售金额 ÷ (1 + 征收率) × 6% 或 5%

(3) 凡从小规模纳税人购进税务机关代开的增值税专用发票的出口货物, 按下列公式计算退税:

应退税额 = 增值税专用发票注明的金额 × 6% 或 5%

(4) 外贸企业委托生产企业加工出口货物的退税规定:

外贸企业委托加工收回后报关出口的货物, 按购进国内原辅材料的增值税专用发票上注明的进项税额, 依原辅材料的退税率计算原辅材料应退税额。支付的加工费, 凭受托方开具货物的退税税率, 计算加工费的应退税额。

(五) 出口货物退、免增值税的会计处理

1. 外贸企业退、免增值税的会计处理

外贸企业收购货物的货物, 在购进时, 应按增值税专用发票上注明的价款和增值税额, 借记“材料采购”、“应交税费—应交增值税(进项税额)”账户, 按照应付或实际支付的金额, 贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等账户。货物出口销售后, 结转商品销售成本时, 借记“主营业务成本”账户, 贷记“库存商品”; 按照出口货物购进时的增值税专用发票上记载的或应分推的进项税额, 与按照国家规定的退税率计算的应退税额的差额, 借记“主营业务成本”账户, 贷记“应交税费—应交增值税(进项税额转出)”账户。

外贸企业按照规定的退税率计算出应收的出口退税时, 借记“其他应收款”账户, 贷记“应交税费—应交增值税(出口退税)”账户, 收到出口退税款时, 借记“银行存款”贷记“其他应收款”账户。

2. 生产企业“免、抵、退”增值税的会计处理

凡有进出口经营权的生产企业自营出口或委托外贸企业出口, 另有规定外, 一律实行“免、抵、退”税办法。其会计处理也按免、抵、退程序进行。

(1) 免税

购进。按销货方提供增值税专用发票上注明的税额, 或按其他结算凭证计算的进项税额, 或按海关核销免税进口料件组成计税价格和征税税率计算的进项税



额，借记“应交税费—应交增值税（进项税额）”账户；按增值税专用发票上注明的价款，或其他结算凭证的合计金额扣除进项税额后的余额，借记“材料采购”、“原材料”、“生产成本”等账户；按已付或应付的全部价款，贷记“应付账款”、“银行存款”等账户。

出口销售。按销售金额（销售金额=出口货物离岸价×人民币外汇牌价），借记“应收账款”、“银行存款”等账户，贷记“主营业务收入”等账户。出口货物同时有内销的，按内销货物计算销项税额和销售收入，借记“银行存款”等，贷记“主营业务收入”、“应交税费—应交增值税（销项税额）”。

转出不得免征和抵扣的税额。货物出口后，应将不得免征和抵扣的进项税额转入当期主营业务成本。转出当期不得免征和抵扣的税额时，借记“主营业务成本”等账户，贷记“应交税费—应交增值税（进项税额转出）”账户。

（2）抵税

（1）计算应纳税额。应纳税额如为正数，即为当期实际应缴纳的税款。实际缴税时，借记“应交税费—应交增值税（已交税金）”账户，贷记“银行存款”账户。

（2）出口抵顶内销产品销项税额。“应纳税额”为正数时，按销售金额乘以退税率的积抵减；“应纳税额”为负数时，按当期全部销项税额抵减。按抵减税额，借记“应交税费—应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）”账户，贷记“应交税费—应交增值税（出口退税）”账户。

3. 退税

企业收到实际退款时，借记“银行存款”，贷记“应交税费—应交增值税（出口退税）”。

（六）出口货物办理退税后发生退关、国外退货或转作内销的会计处理

出口货物办理退税后，发生退关、国外退货或转为内销，企业必须及时、主动地向主管出口退税的税务机关办理申报手续，补交已退税款，借记“应交税费—应交增值税（出口退税）”，贷记“银行存款”。