　　2014初级会计职称考试重点知识点汇总

　　增值税应纳税额的计算

　　增值税应纳税额一般采取税款抵扣的方法，间接计算增值税应纳税额。其计算公式为：

　　应纳税额=当期销项税额一当期进项税额

　　其中，当期销项税额等于增值税销售额乘以适用增值税税率;当期进项税额等于购进货物或者接受应税劳务所支付或者负担的增值税额。计算增值税应纳税额的关键在于正确计算当期增值税销售额、销项税额和进项税额。

　　(一)增值税销售额的概念

　　增值税销售额，是指纳税人销售货物或者提供应税劳务，从购买方或承受应税劳务方收取的全部价款和一切价外费用。因向购买方收取的销项税额属于价外税，所以增值税销售额中不包括向购买方收取的销项税额。如果销售货物是消费税应税产品或进口产品，则全部价款中包括消费税或关税。

　　价外费用包括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、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。

　　价外费用不包括下列项目：

　　(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)同时符合下列条件的代垫运费：①承运部门的运费发票开具给购货方;②纳税人将该项发票转交给购货方。在这种情况下，纳税人仅是为购货人代办运输业务，而未从中收取额外费用。

　　随同销售货物或提供应税劳务向购买方收取的价外费用，无论其在会计上如何核算，均应并人销售额计算增值税应纳税额。

　　根据国家税务总局1996年9月印发的《关于增值税若干征管问题的通知》规定，对增值税一般纳税人(包括纳税人自己或代其他部门)向购买方收取的价外费用和逾期包装物押金，应视为含税收入，在征税时换算成不含税收入再并入销售额。

　　2.增值税销售额计算方法

　　(1)销售额以人民币计算，纳税人以外汇结算销售额的，其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或当月1日中国人民银行公布的外汇牌价(原则上为中间价)。纳税人应事先确定采用何种折合率，确定后1年内不得变更。

　　(2)纳税人进口货物，以组成计税价格为计算其增值税的计税依据。其计算公式如下：

　　组成计税价格=关税完税价格+关税+消费税

　　(3)纳税人销售货物或者提供应税劳务，采用销售额和销项税额合并定价方法的，按以下公式计算销售额：

　　销售额=含税销售额÷(1+税率或征收率)

　　因增值税属于价外税，纳税人向购买方销售货物或应税劳务所收取的价款中不包含增值税税款，价款和增值税税款在增值税专用发票上也是分别注明的。但在经济业务活动中，有的一般纳税人，如商品零售企业，将货物或应税劳务直接销售给消费者、小规模纳税人，则只能开具普通发票，而不能开具增值税专用发票。另外，小规模纳税人发生销售货物或应税劳务，除通过税务所代开增值税专用发票外，也只能开具普通发票，将销售货物或应税劳务的价款和增值税税款合并定价并合并收取。这样，在计算应纳增值税税额时，应将含增值税的销售额换算成不含增值税的销售额。

　　(4)混合销售行为且按规定应当征收增值税的，其销售额为货物与非应税劳务的销售额的合计;兼营非应税劳务且按规定应当征收增值税的，其销售额为货物或者应税劳务与非应税劳务的销售额的合计。

　　(5)纳税人销售货物或者提供应税劳务的价格明显偏低且无正当理由的，或者视同销售行为而无销售额的，由主管税务机关核定其销售额。税务机关可按下列顺序确定销售额：

　　①按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定;

　　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。其计算公式为：

　　组成计税价格=成本×(1+成本利润率)

　　如该货物属于征收消费税的范围，其组成计税价格还应加上消费税税额。其计算公式为：

　　组成计税价格=成本×(1+成本利润率)+消费税税额

　　或：

　　组成计税价格=成本×(1+成本利润率)÷(1一消费税税率)

　　上述公式中，“成本”分为两种情况：一种情况是销售自产货物的为实际生产成本;另一种情况是销售外购货物的为实际采购成本。“成本利润率”根据规定统一为10%，但属于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(本章第二节“消费税法律制度”将进一步介绍此内容)。

　　(6)纳税人为销售货物而出租、出借包装物收取的押金，单独记账核算的，不并入销售额，税法另有规定的除外。但对逾期(一般以1年为限)未收回包装物而不再退还的押金，应并入销售额，并按所包装货物的适用税率计算销项税额。税法规定，对销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。

　　在将包装物押金并入销售额征税时，需要先将该押金换算为不含税价，再并人销售额征税。对于个别包装物周转使用期限较长的，报经税务机关确定后，可适当放宽逾期期限。另外，包装物押金不应混同于包装物租金，包装物租金在销货时，应作为价外费用并入销售额计算销项税额。

　　(7)以折扣方式销售货物。纳税人以折扣方式销售货物分为两种：一种是商业折扣，又称价格折扣，是指销货方为鼓励购买者多买而给予的价格折让，即购买越多，价格折扣越多。商业折扣一般都从销售价格中直接折算，即购买方所付的价款和销售方所收的货款，都是按打折以后的实际售价来计算的。另一种是现金折扣，是指销货方为鼓励买方在一定期限内早日付款，而给予的一种折让优惠。对商业折扣，应作如下处理：①销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按冲减折扣额后的销售额征收增值税;②将折扣额另开发票的，不论财务会计上如何处理，在征收增值税时，折扣额不得冲减销售额。

　　(8)纳税人采取以旧换新方式销售货物，应按新货物的同期销售价格确定销售额。所谓以旧换新销售，是指纳税人在销售过程中，折价收回同类旧货物，并以折价款部分冲减货物价款的一种销售方式。但税法规定，对金银首饰以旧换新业务，可以按照销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。

　　(9)采取以物易物方式销售货物。以物易物是一种较为特殊的购销活动，是指购销双方不是以货币结算，而是以同等价款的货物相互结算，实现货物购销的一种方式。以物易物双方都应作购销处理，以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物按规定核算购货额并计算进项税额。应注意的是，在以物易物活动中，应分别开具合法的票据，如收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的，不能抵扣进项税额。

　　(二)增值税销项税额的计算

　　销项税额是指纳税人销售货物或者应税劳务，按照销售额和规定的税率计算并向购买方收取的增值税额。其计算公式为：

　　销项税额=销售额×税率或：销项税额=组成计税价格×税率

　　(三)增值税进项税额的计算

　　进项税额是指纳税人购进货物或接受应税劳务所支付或负担的增值税额。进项税额与销项税额是一个相对应的概念。它们之间的对应关系是，一般纳税人在同一笔业务中，销售方收取的销项税额，就是购买方支付的进项税额。在一个纳税期间内，纳税人收取的销项税额抵扣其支付的进项税额，其余额为纳税人当期实际应缴纳的增值税额。因为进项税额可以抵扣销项税额，直接影响纳税人应纳增值税额的多少，所以，税法对准予从销项税额中抵扣的进行税额作出了严格的规定。

　　1.准予从销项税额中抵扣的进项税额项目

　　《增值税暂行条例》及其实施细则，对从销项税额中准予抵扣的进项税额作出如下规定：

　　(1)一般纳税人购进货物或者应税劳务的进项税额，为从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。

　　(2)一般纳税人进口货物的进项税额，为从海关取得的完税凭证上注明的增值税额。即一般纳税人销售进口货物时，可以从销项税额中抵扣的进项税额，为从海关取得的完税凭证上注明的增值税额。

　　(3)一般纳税人购进免税农业产品的进项税额，按买价依照13%的扣除率计算①，其计算公式为：

　　进项税额=买价×扣除率

　　一般纳税人向小规模纳税人购买的农业产品，可视为免税农业产品。按13%的扣除率计算进项税额。

　　一般纳税人从农业生产者购进的免税棉花和从国有粮食购销企业购进的免税粮食，分别按收购凭证、销售发票所列金额依照13%的扣除率计算进项税额。

　　(4)一般纳税人外购货物(固定资产除外)所支付的运输费用，根据运费结算单据(普通发票)所列运费金额(运输单位开具的货票上注明的运费、建设基金)，按7%的扣除率计算进项税额并准予扣除;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。

　　一般纳税人销售货物而支付的运输费用，因取得的是普通发票，无法直接抵扣，税法规定，除按规定不计入销售额的代垫运费外，可按7%的扣除率计算进项税额，从当期销项税额中抵扣。一般纳税人购买或者销售免税货物所发生的运输费用，不得计算抵扣进项税额。

　　一般纳税人购进、销售货物所支付的运输费用明显偏高，经税务机关审查不合理的，不予抵扣。

　　(5)从事生产企业的一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资，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注明的金额，按10%的扣除率计算抵扣进项税额。

　　(6)一般纳税人取得由税务所为小规模纳税人代开的增值税专用发票，可以将专用发票上填写的税额作为进项税额计算抵扣。

　　(7)混合销售行为和兼营的非应税劳务，按规定应当征收增值税的，该混合销售行为

　　① 自2009年1月1日起，购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算进项税额。

　　所涉及的非应税劳务和兼营的非应税劳务所用购进货物的进项税额，符合《增值税暂行条例》规定允许扣除的，准予从销项税额中抵扣。

　　2.不得从销项税额中抵扣进项税额的项目

　　根据《增值税暂行条例》及其实施细则的规定，下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣(增值税转型试点另有规定的除外①，下同)：

　　(1)购进货物或应税劳务，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，其发生的进项税额不得从销项税额中抵扣。

　　(2)购进同定资产的进项税额。

　　(3)用于非应税项目的购进货物或者应税劳务的进项税额。非应税项目是指提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产和固定资产在建工程等。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物，无论会计制度规定如何核算，均属于固定资产在建工程。

　　(4)用于免税项目的购进货物或者应税劳务的进项税额。

　　(5)用于集体福利或个人消费的购进货物或者应税劳务的进项税额。

　　(6)非正常损失购进货物的进项税额。非正常损失是指生产经营过程中正常损耗以外的损失，包括：自然灾害损失;因管理不善造成货物被盗窃、发生霉烂变质的损失;其他非正常损失。

　　(7)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的进项税额。

　　(8)小规模纳税人不得抵扣进项税额。

　　(9)进口货物，在海关计算缴纳进口环节增值税额(完税凭证上注明的增值税额)时，不得抵扣发生在中国境外的各种税金(包括进项税额)。

　　(10)因进货退出或折让而收回的进项税额，应从发生进货退出或折让当期的进项税额中扣减。如不按规定扣减，造成进项税额虚增，不纳或少纳增值税的，属偷税行为，按偷税予以处罚。

　　已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务，发生上述(3)、(4)、(5)、(6)、(7)所列情况的，应将该项购进货物或应税劳务的进项税额从当期发生的进项税额中扣减。无法准确确定该项进项税额的，按当期实际成本计算应扣减的进项税额。

　　实际成本=进价+运费+保险费+其他有关费用

　　应扣减的进项税额=实际成本×征税时该货物或应税劳务适用的税率

　　①2008年11月10日国务院令第538号公布修订的《增值税暂行条例》，自2009年1月日起施行。修订后的《增值税暂行条例》删除了有关不得抵扣购进固定资产的进项税额的规定，允许抵扣购进固定资产的进项税额，实现了增值税由生产型向消费型的转换。

　　纳税人兼营免税项目或非应税项目(不包括固定资产在建工程)而无法准确划分不得抵扣的进项税额的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

　　不得抵扣的进项税额= 当月全部进项税额×当月免税项目销售额与非应税项目营业额合计÷当月全部销售额与营业额合计

　　3.增值税进项税额抵扣时限

　　(1)防伪税控专用发票进项税额抵扣的时间限定。增值税一般纳税人申请抵扣的防伪税控系统开具的专用发票，应自专用发票开具之日起90日内到税务机关认证，否则不予抵扣进项税额。通过认证的，应在认证通过的当月核算当期进项税额并申报抵扣，否则不予抵扣进项税额。

　　(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海关完税凭证，应当在完税凭证开具之日起90日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，逾期不得抵扣进项税额。

　　(3)购进废旧物资进项税额抵扣的时间限定。增值税一般纳税人取得的废旧物资发票，应当在发票开具之日起90日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，逾期不得抵扣进项税额。

　　(四)增值税应纳税额的计算

　　(1)一般纳税人销售货物或者提供应税劳务，其应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额的计算公司为：

　　应纳税额=当期销项税额一当期进项税额

　　因当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足抵扣部分可以结转下期继续抵扣。

　　(2)一般纳税人生产、销售的一些特殊货物采用简易办法计算增值税应纳税额，按照销售额和规定的征收率计算。应纳税额计算公式为：

　　应纳税额=销售额×征收率

　　(3)进口的应税货物，按照组成计税价格和规定的增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式为：

　　应纳税额=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

　　从以上计算公式中可以看出，进口货物增值税的组成计税价格中包括已纳关税税额，如果进口货物属于应税消费品，其组成计税价格中还应包括已纳消费税税额。

　　(4)小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务，按照销售额和规定的征收率，实行简易办法计算应纳税额，不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式为：

　　应纳税额=销售额×征收率

　　上述公式中的“销售额”，不包括收取的增值税销项税额，即为不含税销售额。

　　对销售货物或提供应税劳务采取销售额和增值税销项税额合并定价方法的，要分离出不含税销售额，其计算公式为：

　　销售额=含税销售额÷(1+征收率)