

SHUIWU KUAJI CAOZUO SHIWU

税务 会计操作实务

主编 黄振仓 张卫国

南开大学出版社

NANKAI UNIVERSITY PRESS

企业管理 财务工作者必读

税务会计操作实务

主编 黄振仓 张卫国

南开大学出版社

天津

图书在版编目(CIP)数据

税务会计操作实务 / 黄振仓等主编. — 天津: 南开大学
出版社, 2006. 10

ISBN 7-310-02616-0

I. 税... II. 黄... III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 116637 号

版权所有 侵权必究

南开大学出版社出版发行

出版人: 肖占鹏

地址: 天津市南开区卫津路 94 号 邮政编码: 300071

营销部电话: (022)23508339 23500755

营销部传真: (022)23508542 邮购部电话: (022)23502200

*

天津市宝坻区第二印刷厂印刷

全国各地新华书店经销

*

2006 年 10 月第 1 版 2006 年 10 月第 1 次印刷

880×1230 毫米 32 开本 6.125 印张 175 千字

定价: 16.00 元

如遇图书印装质量问题, 请与本社营销部联系调换, 电话: (022)23507125

序

九年前,为了较好地解决当时税收法规与会计纳税处理在管理上存在的问题,根据天津新技术产业园区(以下简称“园区”)广大财会人员的迫切要求,由财政局张卫国和园区国税局黄振仓两位同志合作编写的《税金计算与会计处理》一书,得到天津市财政局和园区管委会有关部门的高度重视及全区广大财会人员的热烈欢迎,并在全市引起了很好的反响,对推动园区财会管理工作发挥了重要的作用。当时,我在该书的序言中提出:“要把类似《税金计算与会计处理》这样的小册子继续编下去,适应需要,陆续出版。联系国家颁布的会计制度、法规,举实例,讲实用,求实效。我相信全区乃至全市的广大财会人员一定会欢迎的。以此推动高新区的财务管理也‘高新化’,带动全区企业管理更上一个台阶。”

近年来,随着我国经济改革、会计制度改革的不深入,财政法规、税收政策和会计实务也在不断调整 and 变化。这对广大财会工作者不断了解财税政策,运用新政策法规搞好财会工作提出了更高的要求。特别是近年来,新《企业会计制度》、《小企业会计制度》的发布,《具体会计准则体系》的出台,一方面标志着我国会计制度国际化已成为一种必然趋势,另一方面也不可避免地出现会计实务工作者在实际工作中会遇到许多新问题。正是在这种背景下,黄振仓、张卫国两位同志,紧密结合自身工作实际,密切关注和听取园区科技企业广大财会工作者的呼声,以近几年来在税收法规、政策与会计账务处理

上的变化为主线重新编写了此书。他们利用近一年的业余时间,克服了自身工作繁忙等重重困难,归纳、收集、整理了多年财税管理工作中积累的大量资料和案例,翻阅、查找了近几年国家财政部、税务总局的有关资料,终于在今年国庆节之前完成了本书的编写工作。在这里,我觉得应该感谢黄振仓、张卫国两位同志,他们发挥两局在管理中的各自优势,取长补短,做了件对社会有益、对园区的财务规范管理和企业发展有价值、对广大财务工作者具有指导和帮助的事情,可喜可贺。

本书主要对我国现行的增值税、消费税、营业税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税及生产企业出口货物免抵退税、贸易企业出口货物退免税等许多企业经常涉及的问题进行了较为全面的介绍,特别是涵盖了与高新技术企业纳税相关的税收政策、法规及其会计处理,这对于在园区人承担起滨海高新区建设重任的今天,此书的出版更有其深远的意义。

最后,预祝两位同志再接再厉、通力合作,顺应时代和企业发展的要求,创作出更多更好地服务于企业、服务于园区、服务于高新技术产业发展的作品。

天津新技术产业园区管委会主任

陈金华 2006.10.1.

前 言

税务会计是一门融税收法规政策和会计核算制度于一体的边缘性学科,它把属于经济学范畴的税收,属于法学范畴的税法,属于会计学范畴的核算有机地结合起来,所研究的对象既是税务中的会计问题,又是会计中的税务问题。企业会计在日常的经济核算过程中,不可避免地涉及纳税问题,如要做到正确地计算应纳税额,依法履行纳税义务,需要了解税收法律法规和相关政策规定;如要做到准确地处理税款支出事项,确保缴税额正确无误,需要掌握涉税会计的核算方法。

近年来,随着我国经济改革开放的不断深入,税收制度、会计制度改革也不断深化和完善,特别是新《企业会计制度》、《小企业会计制度》的发布实施,相关 38 项具体会计准则的出台,如雨后春笋般迅猛发展。这也给广大会计工作者在实际工作中带来新情况和新问题。正是在这种背景下,我们结合日常管理工作,及时发现和捕捉到了广大会计人员需求,利用近一年的业余时间,编写了这本书,希望能够对会计工作者的实际工作起到帮助、指导的作用。

本书主要对我国现行的增值税、消费税、营业税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、出口货物退免税等与企业关系密切、日常接触较多的法律政策规定、会计处理方法,进行了较为详细的介绍。本着重点突出、操作性强、注重实用的目的,语言上力求言简意赅、通俗易懂;内容上注重基础、突出实务。本书可供企事业单位财会人员、税务师事务所、会

计师事务所从业人员以及其他经济管理人员学习、查阅和参考。

我国的税收制度和会计制度正处在改革完善时期,相关法律法规仍会有一些调整和变化,本书除了应适时进行修订外(各项法规、政策、制度截至 2006 年 9 月),今后如有新的法规出台,广大会计工作者应以新的法规和规定为准,进行税务会计处理。同时,由于编者受水平所限,书中难免有疏漏和错误之处,望请广大读者批评指正。

本书在编写过程中,得到了园区工委、管委会、海泰集团主要领导的重视和支持,得到了南开大学财务管理系主任王全喜教授、南开职工大学方海芹副教授以及园区科技先导报等同志在理论和文字上的指导与帮助,并得到南开大学出版社在出版、印刷过程中的大力协助,在此,我们一并致以诚挚的谢意!

编 者

2006 年 10 月 1 日

目 录

序

前 言

第一章 增值税	(1)
第一节 增值税概述	(1)
第二节 增值税计算	(9)
第三节 增值税会计处理	(15)
第四节 增值税明细表编制	(23)
第二章 消费税	(27)
第一节 消费税概述	(27)
第二节 消费税计算	(38)
第三节 消费税会计处理	(43)
第三章 营业税	(48)
第一节 营业税概述	(48)
第二节 营业税计算	(56)
第三节 营业税会计处理	(59)
第四章 企业所得税	(62)
第一节 企业所得税概述	(62)
第二节 应税所得额确定	(72)
第三节 应纳税所得额计算	(86)
第四节 企业所得税会计处理	(90)
第五章 外商投资企业和外国企业所得税	(93)
第一节 外企所得税概述	(93)
第二节 应纳税所得额确定	(102)
第三节 应纳税所得额计算	(112)

第四节	外企所得税会计处理·····	(116)
第六章	生产企业出口货物免抵退税·····	(120)
第一节	生产企业出口货物免抵退税概述·····	(120)
第二节	生产企业出口货物免抵退税管理规定·····	(128)
第三节	生产企业出口货物免抵退税计算·····	(135)
第四节	生产企业出口业务会计处理·····	(140)
第五节	生产企业出口货物免抵退税申报方法·····	(144)
第六节	生产企业出口单证申报办理·····	(150)
第七章	贸易企业出口货物退免税·····	(155)
第一节	贸易企业出口货物退免税概述·····	(155)
第二节	贸易企业出口货物退免税管理规定·····	(162)
第三节	贸易企业出口货物退税计算·····	(168)
第四节	贸易企业出口业务会计处理·····	(171)
第五节	贸易企业出口货物退税申报方法·····	(176)
第六节	贸易企业出口单证申报办理·····	(181)

第一章 增值税

增值税是目前我国工商税收中一个主要的税种,是对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取得的增值额为课税对象,而征收的一种流转税。

第一节 增值税概述

一、增值税概念

(一)增值额的概念

所谓增值额,是指纳税人销售商品或提供劳务应取得的销售收入与取得商品或提供劳务所发生的成本及费用之差额,也就是在生产或流通过程中新创造的那部分价值。如果将销售收入额看作是由 C(物耗)、V(人工费用)、M(利润)三部分组成的话,增值额就相当于 V+M 部分。

因企业经营方式不同,其增值额的计算方法也不一致。下面列举三种不同类型企业的增值额计算方法。

1. 商品流通企业

$$\text{增值额} = \frac{\text{商品销售收入额}}{\text{收入额}} - \frac{\text{该商品进货金额}}{\text{货金额}} - \frac{\text{经营管理费用中的其他物耗}}{\text{的其他物耗}}$$

2. 商品制造企业

$$\text{增值额} = \text{商品销售收入额} - (\text{该商品销售成本} - \text{成本中的人工})$$

费用)——经营管理费用中的其他物耗

3. 加工修理企业

$$\text{增值额} = \frac{\text{提供劳务}}{\text{收入额}} - \frac{\text{加工修理}}{\text{耗用的料件}} - \frac{\text{经营管理费用中}}{\text{的其他物耗}}$$

按照上述方法计算出的增值额,是理论上的增值额,而据以计算增值额的增值额是法定的增值额。法定的增值额可以是理论上的增值额,也可以大于或小于理论上的增值额,这要取决于一个国家的生产力水平、税制体系、税率高低等多种因素。

(二) 增值税的类型

增值税有许多分类方法,如按外购固定资产支付增值税的处理方式分类、按外购货物支付增值税抵扣时间分类等。下面简单予以介绍。

1. 按外购固定资产支付增值税的处理方式不同进行分类,增值税可划分为以下三种类型:生产型增值税、消费型增值税、收入型增值税。

(1) 生产型增值税

生产型增值税是指计算增值税时,不允许扣除任何外购固定资产所支付的进项税额,其税额计入固定资产价值。目前我国大部分地区实行的是这种类型的增值税。

(2) 消费型增值税

消费型增值税是指计算增值税时,允许一次性全额扣除当期外购固定资产所支付的进项税额。目前我国东北地区已先行试点,全国范围内实行消费型增值税已为期不远。

(3) 收入型增值税

收入型增值税是指计算增值税时,只允许扣除外购固定资产当期计提折旧部分对应的进项税额。实行这种类型的增值税,计算和管理比较麻烦,且不能采用凭发票扣税的方法。

2. 按外购货物支付增值税的抵扣方法不同进行分类,可分为实耗扣税法、购进扣税法两种类型。

(1) 实耗扣税法

实耗扣税法是指按照当期计算应纳税增值额时,只准予扣除当期实际耗用的进项税额。此方法计算的应纳税额,与当期实现的增值额相

匹配,但计算麻烦且管理难度大。

(2)购进扣税法

购进扣税法是指当期计算应纳增值税额时,准予扣除当期外购货物或接收劳务所支付的全部进项税额。此方法计算的应纳税额,与当期实现的增值额不匹配,但计算和管理相对简便。我国现行的增值税,就是这种类型。

二、增值税纳税义务人

(一)纳税义务人范围

《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》)第一条规定,在我国境内销售货物(不包括销售不动产)或提供加工、修理修配劳务,以及进口货物的单位和个人是增值税的纳税义务人。具体包括以下范围:

1. 从事货物生产、种植、养殖的单位和个人。
2. 从事货物批发、零售的单位和个人。
3. 受托为他人加工货物的单位和个人。
4. 对他人货物(不含建筑物)进行修理、修配的单位和个人。
5. 进口货物的单位和个人。
6. 发生视同销售行为的单位和个人。《增值税暂行条例》规定,单位

和个体经营者的下列行为视同销售货物,也应征收增值税:

(1)将货物交付他人代销;

(2)代销他人货物;

(3)不设在同一县市的分支机构,将货物从一个机构移送其他机构用于销售(是指接受移送货物机构发生下列情形之一:A. 向购货方开具发票;B. 向购货方收取货款);

(4)将自产或委托加工收回的货物用于非应税项目;

(5)将自产、委托加工收回或购买的货物对外投资;

(6)将自产、委托加工收回或购买的货物分配给股东或投资者;

(7)将自产、委托加工收回或购买的货物无偿赠送他人;

(8)将自产、委托加工收回的货物用于集体福利或个人消费。

(二)混合销售行为

所谓混合销售行为,是指一项经济行为既涉及销售货物又涉及非增值税劳务。《增值税暂行条例实施细则》第五条规定:从事货物生产、批发或零售为主的单位和个人,发生混合销售行为,视为销售货物,应当征收增值税,其他单位和个人的混合销售行为,则不征收增值税。从事货物生产、批发或零售为主的单位和个人,是指生产经营收入额中销售货物占50%以上。

容易发生混合销售行为的环节,主要在销售货物并负责安装或运输、销售电信设备并提供电信服务等方面。为此,国税总局先后下发了几个文件,对个别混合销售行为征税问题进行了说明。

1. 从事运输业务的单位和个人,发生销售货物并负责运输所售货物的混合销售行为,征收增值税。

2. 电信单位自己销售无线寻呼机、移动电话,并为客户提供电信服务的,征收营业税;对单纯销售无线寻呼机、移动电话而不提供电信服务的,征收增值税。

3. 从事生产货物的单位和个人,销售自产货物并同时提供建筑业劳务(建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业),同时符合下列条件的,对销售的货物征收增值税,对提供建筑劳务征收营业税:(1)纳税人必须持有建筑业施工(安装)资质证;(2)签订的工程施工合同中单独注明建筑业劳务价款。凡不同时具备上述两个条件的,对全部收入一并征收增值税。这里所说的自产货物包括:(1)金属结构件、活动板房、钢结构房、钢结构产品、金属网架等;(2)铝合金门窗;(3)玻璃幕墙;(4)机器设备、电子通讯设备。

4. 以技术转让方式销售货物。纳税人采取技术转让方式销售货物的,其货物部分征收增值税,技术转让部分征收营业税。如果货物部分价格明显偏低,按有关规定由主管税务机关核定其计税价格。

(三)纳税人分类管理

为了保证对增值税专用发票的安全管理,根据纳税人规模大小和财务核算水平,增值税纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税人。一般纳税人实行凭发票扣税的计税方法,而小规模纳税人实行按征收率简

易征收的办法。

1. 一般纳税人认定标准

增值税一般纳税人应同时具备下列条件：(1)商业企业年销售额达到 180 万元，工业企业年销售额达到 100 万元；(2)配备两名专职会计，能正确核算进销项税额；(3)有固定的生产经营场所；(4)无连续三个月以上未申报纳税；(5)无虚开、代开发票的违法行为。

2. 一般纳税人认定程序

因企业类型不同，申请认定增值税一般纳税人程序也有区别：(1)新办工业企业和注册资金 500 万元以上且从业人员达到 50 人的商贸企业，可申请认定临时一般纳税人，临时期为一年，期满后办理转正手续，符合条件的转为一般纳税人，不符合条件的转为小规模纳税人；使用防伪税控系统开票的企业，达不到上述销售额的，也保留一般纳税人资格。(2)新办注册资金 500 万元以下、从业人员 50 人以下的商贸企业，可申请认定为辅导期一般纳税人，辅导期为半年，期满符合条件的转为一般纳税人，未达到规定销售额的，可再申请延期。但到一年仍未达到的，转为小规模纳税人。(3)小规模纳税人上年达到规定的销售额，应于每年 1 月份提出认定一般纳税人申请，不提出申请或虽提出申请但其他条件不符合要求的，按增值税法定税率征税，且不得抵扣进项税额。

三、增值税税率和征收率

(一)增值税税率

增值税税率分为三档，即零税率、13%税率、17%税率。

1. 零税率。纳税人出口货物，除国家另有规定外适用零税率。

2. 13%税率。一般纳税人销售或进口下列货物适用 13%税率：农业产品、食用植物油、自来水、暖气、冷气、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品、图书、报纸、杂志、饲料、化肥、农药、农膜、农机、矿产品。

3. 17%税率。一般纳税人提供加工修理修配劳务、销售或进口上述列举以外的货物，均适用 17%税率。

（二）增值税征收率

增值税征收率分为两档，即 6% 和 4%。

1. 6% 征收率适用范围。(1) 以制造、加工为主的小规模纳税人适用 6% 的征收率；(2) 实行按简易办法征收的一般纳税人，销售下列货物适用 6% 的征收率：A. 县以下小型水利发电单位（装机容量为 5 万千瓦以下）生产的电力；B. 销售建筑用或生产建筑材料所用的砂、石料；C. 以自己采掘的砂、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰；D. 原料中掺有煤矸石、粉煤灰、烧煤锅炉的炉底渣及其他废渣（不含高炉水渣）生产的墙体材料（包括砖、砌块）；E. 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品；F. 销售自来水；G. 生产销售商品混凝土。

2. 4% 征收率适用范围。(1) 以商业批发零售为主的小规模纳税人适用 4% 的征收率；(2) 实行按简易办法征收的一般纳税人，发生下列行为适用 4% 征收率：A. 寄售商店代销寄售物品；B. 典当行销售死当物品；C. 销售旧货；D. 拍卖行拍卖应税货物；E. 防疫站调拨生物制品和药械。

四、增值税减免

根据《增值税暂行条例》、《增值税暂行条例实施细则》和财政部、国家税务总局有关文件规定，目前增值税减免方式有四种，即全额免税、减半征收、先征后返、超税负即征即退。

（一）全额免税

纳税人的下列行为免征增值税：

1. 农业生产者（包括单位和个人）销售的自产农业产品，包括种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各种植物、动物的初级产品。

2. 销售避孕药品和用具。

3. 销售供残疾人专用的轮椅、假肢、矫正器。

4. 进口直接用于科研和教学的仪器、设备，进口来料加工、来件装配和补偿贸易所需的设备，残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品，进口外国政府或国际组织无偿援助的物资和设备。

5. 销售列举的单一大宗饲料(糠麸、酒糟、鱼粉、草饲料、菜子粕、棉子粕、向日葵粕、花生粕)、混合饲料、配合饲料、复合预饲料、浓缩饲料。

6. 生产企业生产销售的饲料、农膜以及列举的化肥、农药产品。

7. 经营单位批发、零售种子、种苗、化肥、农药、农机。

8. 废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资(不包括再加工产品)。

9. 军工系统所属军事工厂生产列入军品生产计划并按军品作价原则销售给军队、武警部队、司法系统、国家安全系统的武器装备。

10. 军队、军工系统以外的企业,总装生产的枪、炮、雷、弹、军用舰艇、飞机、坦克、雷达、电台、舰艇用柴油机、各种炮用瞄准具和瞄准镜。

11. 高校后勤实体为高校师生食堂提供的粮食、食用植物油、蔬菜、肉、禽、蛋、调味品、食堂用餐具。

12. 从事来料加工业务取得的工缴费(加工费)收入。

13. 企业销售使用过且低于原值的固定资产。

(二)减半征收

纳税人销售下列货物减半征收增值税:

1. 利用煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩和风力生产的电力(其中煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩用量占发电燃料的比重必须达到60%以上)。

2. 生产企业生产销售的部分新型墙体材料,包括非粘土砖(年生产能力不小于3000万块)、建筑砌砖(年生产能力不小于5万立方米)、建筑板材(年生产能力不小于15万平方米)。

3. 企业出售超过原值且使用过的固定资产(适用4%征收率并减征50%)。

(三)先征后返(退)

纳税人销售下列货物实行增值税先征后返(退):

1. 出版单位出版的党报及其党的机关报、政府机关报刊、新华通讯社机关报刊、大中小学的学生课本、少年儿童报刊、科技图书和科技期刊。

2. 列名企业生产的铸锻件产品、模具产品、数控机床。

3. 民政福利工业企业,安置“四残”人员达到50%以上的,其销售

自产货物缴纳的增值税全部返还;安置“四残”人员在 35% 以上但不足 50% 的,如企业发生亏损,可给予部分或全部返还已纳增值税额,返还至以不亏损为限。

4. 化肥生产企业生产销售的钾肥。

(四)即征即退

1. 软件企业自行开发生产的软件产品(不含嵌入式软件)和电子出版物,增值税税负超过 3% 部分缴纳的增值税,在 2010 年前实行即征即退。对于随同销售软件一并收取的软件安装费、维护费、培训费,应缴纳增值税并可享受即征即退政策。

2. 维修飞机发生的修理修配劳务,增值税实际税负超过 6% 的部分,自 2000 年起实行即征即退。

3. 以三剩物(采伐剩余物、造材剩余物、加工剩余物)和次小薪(次加工材、小径材、薪材)为原料生产加工的综合利用产品(木竹纤维板、木竹刨花板、细木工板、地板块、木旋制品、饲料酵母、针叶饲料、木炭、活性炭、拷胶等),在 2005 年以前实行增值税即征即退。

4. 在生产原料中掺有不少于 30% 的废旧沥青混凝土生产的再生沥青混凝土,利用城市垃圾生产的电力,生产原料在掺有不少于 30% 的煤矸石、石煤、粉煤灰、炉底渣(不包括高炉水渣)及其他废渣生产的水泥,实行增值税即征即退。

五、纳税义务发生时间

纳税义务发生时间是指纳税人发生销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物行为后,应在何时确认纳税。根据《增值税暂行条例》和国家税务总局的有关文件规定,纳税义务发生时间按下列原则确定:

1. 采取直接收款方式销售货物的,纳税义务发生时间为收到销售额或开出发票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的,纳税义务发生时间为发出货物并办妥托收手续的当天。

3. 采取赊销或分期收款方式销售货物的,纳税义务发生时间为合同约定的收款日期的当天。