



工商企业 应税会计处理

主 编 萧占武

远方出版社

95
F812.42
137

工商企业应税会计处理

主 编 萧占武
副主编 馬雲鵬 張建強
張和平 王生政

XAK61/01



3 0106 2034 6

远 方 出 版 社



C

170972

(内蒙)新登字7号

责任编辑 胡文

封面设计 戈力平

工商企业应税会计处理

主 编 萧占武

远方出版社出版发行

(呼和浩特市新华大街4号)

内蒙古科技印刷厂印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 7.8 字数: 200 千

1994年6月第1版 1994年6月第1次印刷

印数: 1—10000册

ISBN7—80595—065—2/F·11 每册: 8.00元

前 言

为了适应我国新的税收制度的重大变革,及时满足广大税务人员、企业管理人员、财会人员了解和掌握各个税种的基本制度和操作方法的需要,我们编写了《工商企业应税会计处理》一书。该书本着通俗、易懂、实用的原则,由税收一般到应税会计处理,例举了工业和商品流通企业现行税制内容、征管办法及应税会计的操作方法,尤其对应税会计实务处理,考虑到工业、商品流通企业的经营特点,一改过去从税种角度介绍应税会计处理的模式,从企业生产经营过程这一全新角度介绍应税会计处理,更显出它在企业应税经济业务中的适用性。

该书由内蒙古税务局局长肖占武同志任主编。全书共分四篇。第一篇中的第一、四部分由李宏英执笔;第二、五部分由潘英执笔;第三、六部分由刘晓忠执笔;第七部分由张志杰执笔。第二篇由王生政执笔。第三篇中的第一部分由张建强执笔;第二部分由丁安勇执笔;第三部分由张和平执笔;第四部分由马云鹏执笔。第四篇由张建强执笔。该书由张建强、张和平、王生政三位同志先行修改,最后由马云鹏同志总纂。该书成稿后,又经内蒙税务局丁明强、李元存、许增亭、王继成等同志审阅,并提出了许多宝贵意见,在此深表感谢。

由于时间紧,作者水平有限,不足之处,请读者批评指正。

编 者

一九九四年五月

目 录

第一篇 工商企业税收一般

一、增值税	(3)
二、消费税	(21)
三、营业税	(32)
四、资源税	(40)
五、企业所得税	(45)
六、外商投资企业和外国企业所得税	(58)
七、其他各税	(69)

第二篇 工商企业税收基本征管制度

一、税务登记	(83)
二、帐簿凭证管理	(88)
三、纳税申报	(91)
四、税款征收	(92)
五、税务检查	(97)

六、法律责任.....	(99)
七、税务行政复议和行政诉讼	(103)
八、税务代理	(107)

第三篇 应税会计处理

一、取得货物或接受应税劳务过程的会计处理	(115)
二、生产经营周转过程的应税会计处理	(133)
三、销售货物或提供应税劳务过程的会计处理	(149)
四、所得税的会计处理	(194)

第四篇 财务会计与税务会计应税核算不一致的会计处理

一、会计利润与计税利润产生差异的原因	(223)
二、帐务调整的会计处理	(235)

第一篇

工商税收一般

一、增值税

(一) 增值税的基本原理和特点

1. 增值税的基本原理

增值税是我国 1994 年税制改革的重点。新增值税是以货物生产、流通、进口以及提供应税劳务各环节的增值因素(增值额)为征税对象的一种流转税。增值税是流转税的主体税种。

从理论上讲,增值额是指企业或其他经营者从事生产经营或提供劳务而在购入的商品或取得的劳务的价值额上新增加的价值,它相当于社会总商品的价值中新创造的价值($V+m$)。众所周知,社会总商品的价值是由物化劳动转移价值 C 和活劳动新创造的价值($V+m$)两部分组成的,由于社会总商品的价格等于它的价值,而全社会各个企业从事生产经营或提供劳务所购入的商品或取得的劳务的金额之和,大体相当于社会总商品价值中 C 部分,因而从全社会来看,全部应税商品和劳务的增值额大体等于从社会总商品的价值中扣除 C 部分的余额,即($V+m$)部分,也就是通常我们所说的国民收入。增值额的内容,就一个生产单位而言,是这个单位商品销售收入额或经营收入额扣除购入商品和劳务支出后的余额,这个余额,大体说就是这个单位活劳动创造的新价值;就某个商品生产经营全过程来说,不论其生产经营经过几个单位、几个环节,这个商品的最后销售总值就是该商品从生产到流通的各个环节的增值额之和,也就是说一个商品的总值是由这项商品生产和流通的各个环节的增值额组成的。

例：某个商品从生产到消费经过五个环节，假设第一个环节没有购进，最后销售额为 4 000 元，如不考虑辅助材料和燃料动力的扣除，其在生产和流通的各个环节的销售额和增值额分别为：

A 企业生产原材料：销售额 700 元，增值额 700 元；

B 企业生产零部件：销售额 1 500 元，增值额 800 元；

C 企业进行最后装配：销售额 2 700 元，增值额 1 200 元；

D 企业进行批发：销售额 3 400 元，增值额 700 元；

E 企业进行零售：销售额 4 000 元，增值额 600 元。

由上可见，该商品的最后销售额 4 000 元，实际上就等于五个环节增值额之和。

从理论上讲，增值税应直接表现为对增值额的征税。增值额的确定，有两种办法，一是将纳税人从事生产经营所创造的新的价值，即增值因素相加求得；二是将纳税人从事生产经营而购入的货物额或接受劳务额，全部列入扣除范围，计算出增值额。但在实际中，在实行增值税的世界各个国家大都不用直接对增值额征税。这是因为：第一，增值额的具体内容难以界定；第二，即使能够界定，在实际操作中也较为困难和麻烦。因此，在实行增值税的世界各国中一般是将其计税原理同本国的政治经济状况相结合，在税法中明确规定扣除范围，同时实行扣税法，用以前环节已征税款给予扣除的办法体现增值税对增值征税的原理。至于扣除范围各国的规定是不尽相同的，因此，从理论上讲，各国增值税的扣除范围并不完全等于 C，计税依据也不完全等于 $V+m$ 。一句话：理论上的增值额和实践中的增值额是有差别的。

2. 增值税的特点

增值税与其他税种相比，具有以下特点：

(1) 仅对增值部分征税。增值税只就销售额中由本单位创造、未征过税的那部分销售额征税，即只就货物、应税劳务销售额中的增值部分征税。

(2)普遍征收。从征收范围的角度看,凡是纳入增值税征收范围的,只要销售额具有增值因素,都负有纳税义务。增值税的征税范围不仅可以在生产领域实行,而且可以延伸到商品流通、劳务,甚至服务等各个领域,具有普遍性。

(3)连续征收。从征收环节看,一种商品从生产、流通到最后消费的各个环节,每个环节只要有增值都要征收一道增值税。因此,增值税是一个多环节课征的税种,具有连续征收的特点。

(4)税收负担稳定、合理。增值税不会因生产经营环节发生变化而影响税收负担。同一种商品,只要商品最后销售价格相同,不论其生产经营环节多少,税收负担始终保持一致,对每一个纳税人来说,税收负担既公平、又合理。

(5)财政收入稳定。增值税对增值额征税,无论是联合生产经营,还是专业化、协作生产都不会影响税收收入,既不会因经营由集中向分散转化而增加企业税收负担,也不会因经营由分散向集中转化而减少国家税收,使税收能够始终保持均衡。也就是增值税不受经济结构和企业组织结构变化的影响,从而能使财政收入保持相对稳定。

改革后的增值税与改革前的增值税比较有下列不同之处:

一是征税范围扩大。改革前实行的增值税只对工业生产环节的部分产品征收。新的增值税除营业税应税劳务和销售不动产、无形资产以外,对工业生产、商业批发、商业零售所有环节销售货物、进口货物的行为都征收增值税,并对工业性及非工业性的加工、修理修配也征收增值税;农业产品属于增值税的征税范围,但因给予免税,因此,事实上不征税。

二是采取价外税形式。原增值税采取含税价计税形式,即价内税。新增值税采取价外税形式,即增值税以不含税价格作为计税依据,产品的价格与税额分离,税额在商品价格之外向购买方另行收取。这样使企业的成本核算、财务成果不受增值税多少的影响。然

而对价外税不能理解为在原销售价格的基础上再加上 17% 或 13% 的税款。原增值税税金全部包含在商品价格之内的,多年来,我国企业和消费者已经习惯了这种包含了价内税的价格体系,据国家税务总局测算,这部分税款占商品价格的 14.5% 左右。比如某一商品价格 100 元,消费者花 100 元购买这个商品时,其已包含有 14.5 元的税。新增值税要求把原来商品价格中的税金剔除出去和价格分开,即价格为 $(100 - 14.5) = 85.5$ 元,税金为 $85.5 \times 17\% = 14.5$ 元。显然一些企业在原来商品价格 100 元基础上再加 17% 的税是不对的。

三是统一实行规范的购进扣税法并实行凭增值税专用发票所注税款进行抵扣的制度。新增税实行扣税法并以增值税专用发票为依据抵扣,使得购销双方因扣税所形成了相互制约关系,既有利于促进企业加强经济核算,又有利于税务征收机关交叉审核,使偷漏税的可能性受到较大的限制。

四是对小规模纳税人实行简易办法征收。即对小规模纳税人不通过销项税额和进项税额来计算应纳增值税税额,而是直接以应税销售额乘以征收率计算应纳增值税额。

(二) 增值税的征税范围和纳税人

1. 一般征税范围

依据《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条规定:在中华人民共和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,均属于增值税的征税范围。

这里所讲货物是指除土地、房屋和其他建筑物等不动产以及无形资产之外的各种有形动产及电力、热力和气体等。

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,加工后的货物所有权仍归属委托者的业务。

修理修配是指受托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,其劳务的对象是有形动产。

提供加工、修理修配是指有偿提供加工、修理修配劳务。但单位或个体经营者聘用的员工为本单位和雇主提供加工修理修配劳务不包括在内。

进口货物是指报关进口的货物。

销售是指有偿转让货物或提供应税劳务的行为,即从购买方取得货币、货物或其他经济利益等代价为条件的转让货物及提供劳务的行为。

这里所说在中华人民共和国境内销售货物是指所销售的货物起运地或所在地在境内;在中华人民共和国境内销售应税劳务是指销售的应税劳务发生在境内。

增值税的征收范围,具体讲包括以下几个方面:

- (1)生产销售货物:是指工业企业生产用于对外销售的货物。
- (2)批发销售货物。
- (3)零售货物。
- (4)进口货物。
- (5)有偿提供加工、修理修配劳务。

2. 特殊征税范围

增值税征税范围除一般规定外,还有两项特殊规定:

(1)视同销售货物

在我国境内的单位和个体经营者下列行为虽然没有直接销售货物,但应视同其销售货物征收增值税。

第一,委托他人代销货物;

第二,销售代销货物;

第三,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其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;

第四,将自产或委托加工的货物用于非应税项目;

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(包括纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物)等;

第五,将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费;

第六,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;

第七,将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;

第八,将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人(如赞助、捐赠、公益性救济支出等)。

(2)混合销售行为

一项销售行为既涉及货物又涉及非应税劳务(指属于应交营业税的交通运输、建筑安装、娱乐业等税目征收范围的劳务),称为混合销售行为。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,视为销售货物,应当征收增值税。其它单位和个人混合销售行为视为销售非应税劳务,不征收增值税。混合销售行为的具体认定,由国家税务总局所属征收机关确定。对混合销售行为征税,目的是便于征管,堵塞偷漏税。

3. 纳税人

增值税的纳税人是指在我国境内销售货物、提供应税劳务或报关进口货物入境的单位和个人。

这里所说单位包括国有企业、集体企业、私营企业、外商投资企业、外国企业、股份制企业、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。

个人是指个体经营者和其他个人,包括中国公民和外国公民。

改革后,增值税的纳税人根据征收管理的目的、方式不同,分为一般纳税人和小规模纳税人两种。从理论上讲,所有纳税人都应实行规范化的增值税,执行凭发票扣税的制度。但实际经济生活

中,有许多纳税人经营规模较小、会计核算不健全或者属于不经常发生应税行为的企业或单位,对他们难以推行规范化的计税办法。为简化征收管理,促使这些纳税人健全会计核算、加强财务管理,新增值税根据纳税人经营管理和会计核算水平,把纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税人,对两种纳税人分别实行不同的计税方法。小规模纳税人实行简易办法计征增值税。所谓简易征收就是小规模纳税人销售货物或提供应税劳务,不能使用增值税专用发票,不通过核算销项税额和进项税额来计算应纳增值税税额,不享有税款抵扣权,而是直接以不含增值税的销售额乘以规定的征收率计算应纳增值税税额;一般纳税人是通过核算销项税额和进项税额来计算应纳增值税税额,并享有按增值税专用发票注明的税额进行抵扣的权利。

我国对一般纳税人和小规模纳税人采取了按经营规模大小和会计核算是否健全双重划分标准。

(1)经营规模大小。增值税条例实施细则对小规模纳税人的标准规定如下:

①从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,以及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,年应征增值税销售额在 100 万元(含 100 万元)以下的;

②从事货物批发或零售的纳税人,年应征增值税销售额在 180 万元(含 180 万元)以下的。

年应征增值税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生增值税应税行为的企业,均视同小规模纳税人纳税。

(2)会计核算是否健全。会计核算健全是指纳税人能按财务会计制度和税务机关的要求,建立健全会计核算凭证、帐簿等有关核算资料,能遵守财务规定,按会计核算程序准确无误地进行操作。具体讲,一般纳税人必须有健全的会计核算,按规范化的纳税办法

履行纳税义务。

上述两个划分标准中,经营规模大小标准是量化标准,会计核算是否健全是定性标准。在具备量化标准的条件下,会计核算是否健全起决定作用。会计核算不健全的企业,按小规模纳税人对待,会计核算健全的企业,可按一般纳税人对待。

纳税人究竟属于一般纳税人还是小规模纳税人,由纳税人根据条例规定的量化标准,结合自己经营规模和会计核算的状况,提出申请,经税务机关审查后具体认定。小规模纳税人一经认定为一般纳税人后,三年内不得再转为小规模纳税人。

然而,按增值税条例实施细则有关规定,一般纳税人有下列情况之一者,应按销售额依照增值税税率计算应纳税额,并不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票,也就是说纳税人符合一般纳税人条件,但不能享有赋予一般纳税人的权利。

第一,会计核算不健全或不能提供准确税务资料的;

第二,符合一般纳税人条件(主要是指超过量化标准的),但不申请办理一般纳税人认定手续的。

(三)增值税的计税依据

前面在增值税的基本原理中指出,增值税从原理上讲是对商品销售额中的增值部分征税,但在实际执行中,很难计算出一个准确的增值额。因此世界各国都从自己的实际情况出发,确定了法定增值额。就其计税方法而言,其计税依据应该是法定增值额。如果直接体现按增值额征税,首先应该求出法定增值额,然后再用增值额乘以税率计算出应纳税额,即所谓的直接计算法。但是为了有利于发挥增值税的作用和便于征收管理,国际上实行增值税的国家基本上不是采用直接计算方法,而是采用间接计算法即扣税法来计算增值税的应纳税额。我国也采用了这种间接计算法。所以在这种情况下,增值税的计税依据并没有直接表现为增值额,而是商

品或劳务的流转额。因此,就其计算方法而言,对于应纳增值税的课税对象,其计税依据是该对象价值实现的销售收入额即计税销售额。关于计税销售额的确定办法在税额计算中介绍。

(四)增值税税率与税收优惠

1. 增值税税率

税率是指对征收对象的征收比例或征收额度。增值税税率是增值税制度的核心要素,是计算税额的尺度。在征收对象和依据已经确定的前提下,国家的税收收入量和纳税人的负担水平取决于税率。国家在一定时期的税收政策也主要体现在税率上。科学合理地设计税率是正确处理国家、企业、个人之间的分配关系,充分发挥税收经济杠杆作用的关键。

增值税税率实行比例税率,即对同一征税对象不分数额大小,规定相同的征收率,但也是一种按不同商品确定差别税率的比例税率,即税率是根据具体征税项目设计的,不同应税项目要根据特定项目分别适用不同的税率。这样有利于贯彻区别对待,公平税负的原则,也有利于贯彻国家的产业政策。

改革后的增值税,设有低税率 13%,基本税率 17%和零税率三档税率。

(1)低税率

增值税低税率为 13%,适用低税率主要是人民群众生活必需品、文化商品、支农商品等。共分五类,具体是:

- ①人民生活必需品。包括粮食、食用植物油。
- ②基本生活用品。包括自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化天然气、居民用煤炭制品。
- ③文化生活用品。包括图书、报纸、杂志。
- ④农业生产资料。包括饲料、化肥、农药、农机、农膜。
- ⑤国务院规定的其他货物。