

沈公尚 著

实用 税务会计 手册

实用税务会计手册

沈 公 尚

江苏人民出版社出版

江苏省新华书店发行 苏州印刷总厂印刷

开本 787×1092 毫米 1/32 印张 11.875 字数 229,000

1987年2月第1版 1987年2月第1次印刷

印数 1—11,300册

书号: 4100·080 定价: 2.10元

责任编辑 胡 凡

序

龚清浩

税务会计是会计学科的一个分支。在资本主义国家里,由于所得税是国家的主要税收,决定企业的计税所得额就成为企业会计的一项重要任务。因此,税务咨询服务历来是资本主义国家会计师事务所的一项重要业务项目。同时,各高等、中等商院校的会计系科的课程中,一般都开设税务会计(或称所得税会计)这门课程,以培养在这方面具有一定知识技能的人才。

我国在解放以前,曾开征过各种所得税。解放后,废止了旧的所得税征收制度。长期以来,只对集体经济和个人经济征收所得税,对国营企业不征收所得税。因此,在国营企业会计中,毋须计算计税所得额,因而税务会计这一会计学科的分支,长期未受到一定的重视。

最近,在我国国营企业里,正在逐步推行利改税办法。这不仅使集体经济和个人经济须缴纳所得税,而且国营企业也须按计税所得额向税务部门缴付所得税。这样,决定企业的计税所得额,就成为我国国营企业会计的一项重要任务。但目前尚无这方面的专业著作。沈公尚同志长期来从事税务工作和会计教学工作,对于税务会计有较丰富的实践经验和具有一定的理论基础。他曾先后发表过这方面的论文多篇,现

在公余之暇，又编写了《实用税务会计手册》一书，不仅阐述了我国国营企业税务会计的理论和实务，也兼及中外合资企业及外商企业计税所得额的计算问题，既可作为大、中专院校的教材，又可供实际工作人员参考，为我国会计学科中税务会计这一分支，初步填补了空白，洵属及时之作。爰乐为之序。

于上海财经学院
一九八四年五月

编 者 的 话

《实用税务会计手册》，是为了适应四化建设的需要，培养税务会计专门人才，根据现行税法及财政税务部门制订实施的有关税务法令及其规定，结合会计原理及各业的统一会计制度进行编写的。1984年我国实施国营企业第二步利改税及全面的税制改革，变动较多，因此本书根据国务院颁布的“国营企业第二步利改税试行办法”及有关税收条例(草案)和征收办法，结合实际情况作了比较详尽的阐述，力求适应实际工作的需要。但税改还在进行，且有些单项规定均未涉及，因此在实际工作中，仍应以当时有效的法令规定为准。

在税制改革过程中，对本书经过反复的修改、充实并吸取各方面的意见，许多章节曾三易其稿，历时三、四年，并经广东省税务局审核，始将本书编著完成，希望在实际工作中和理论研究方面能起到一点抛砖引玉作用，对读者有所裨益，这就是衷心所冀求的了。由于本人学术水平不高，见识有限，只本着勤以补拙的精神，努力跟上形势发展，虽竭尽全力，仍难免有不完善甚至错误的地方，敬请读者、专家指正。

本书在编写过程中，得到广东省、广州市财政税务部门及各方的协助支持，并在广东省税务局刘磊同志关怀指导下进行的，中国会计学会顾问、上海财经学院龚清浩教授为本书写了序言，暨南大学会计系孙得中副教授也参加了审阅并

提供宝贵的意见，借此致以深切的谢意。

沈公尚

1984年10月

目 录

序

编者的话

第一章 概论

第一节	税务会计的基本概念	1
第二节	税务与会计的关系	2
第三节	企业税务会计的原则	4
第四节	企业税务会计的基本内容	6
第五节	我国税务会计的作用	8
第六节	建立我国的企业税务会计	11

第二章 税务法令规定与财务会计制度

第一节	健全财务会计的重要性	13
第二节	健全财务会计制度的具体要求	14
第三节	簿记的组织系统	17
第四节	会计凭证	21
第五节	会计帐簿	27
第六节	健全财会制度，提高企业经济效益	32

第三章 企业的筹建与开业

第一节	企业筹建的经营决策	35
第二节	筹建期的帐务处理与发票的购领	39
第三节	开业、歇业与变更税务登记	46
第四节	纳税鉴定与申报	53

第四章 产品及商品销售收入

第一节	销售收入与销售基础	58
第二节	销货折让与销货退回	67
第三节	其它经营销售收入	73
第四节	工厂的销售收入	79
第五节	经济联合企业的销售收入	87

第五章 劳务收益营业收入

第一节	加工营业收益	93
第二节	对外加工装配与补偿贸易	102
第三节	委托承销与代销	112
第四节	其它业务经营收入	117

第六章 营业成本——商品与材料的耗用 及盘存的计算

第一节	税务法令规定与营业成本	123
第二节	期初存货(料)及在产品盘存	125
第三节	购料与进货	127
第四节	原材物料的耗用	139

第五节	期末商品、原材料及在产品盘存的计算.....	148
-----	------------------------	-----

第七章 营业成本——工资与费用的计算

第一节	工资的核算.....	167
第二节	职工福利基金与奖励基金.....	171
第三节	新产品试制费与技术转让费.....	176
第四节	固定资产大、中、小修理.....	181
第五节	运杂费与预提费用.....	185
第六节	税金及销售费用.....	190
第七节	其它费用.....	194

第八章 营业外收支

第一节	营业外收入.....	198
第二节	劳动保险费支出.....	204
第三节	非常灾害损失.....	206
第四节	积压物资削价损失和加工改制费.....	208
第五节	其它营业外支出.....	209

第九章 固定资产性支出与收益支出

第一节	支出是否取得固定资产为标准的.....	213
第二节	支出能否增加固定资产价值或效用为标准的	216
第三节	支出能否有递延性质为标准的.....	218
第四节	支出虽获得设备数量及价值，但价额较小 或期限较短的.....	223

第十章 固定资产的折旧与计算

第一节	对固定资产计算的规定.....	228
-----	-----------------	-----

第二节	固定资产折旧的方法.....	238
第三节	综合折旧率的计算.....	250
第四节	固定资产折旧的会计处理.....	254
第五节	无形资产的摊销.....	259

第十一章 应纳税所得额的计算

第一节	各项专项生产措施贷款.....	264
第二节	企业基金.....	274
第三节	利润留成.....	277
第四节	提留企业“三废”产品利润及其它.....	281
第五节	国营企业征收所得税与调节税的所得额 的计算.....	284

第十二章 中外合资经营企业和外国企业纳税 所得额的计算

第一节	各项费用的列支规定.....	297
第二节	应纳税所得额的合理替代方法.....	301
第三节	关于亏损弥补的计算.....	308
第四节	关于其它所得税的计算.....	310
第五节	合作经营与合作生产的计算与规定.....	318

第十三章 所得税的清算与财务报 表的编制

第一节	会计年度的划分问题.....	323
第二节	应收应付制与帐目的调整.....	325
第三节	所得税的清算与利润分配.....	330

第四节	税务审核与帐务调整.....	339
第五节	会计决算报表的编制与报送.....	352
第六节	下期科目调整的处理.....	355

第十四章 履行纳税义务,维护国家 财政收入

第一节	履行纳税义务的重要性.....	360
第二节	如何履行纳税义务.....	362
第三节	遵守税收法纪,维护国家财政收入.....	363
第四节	促进生产,保证增产增收.....	364

第 一 章

概 论

第一节 税务会计的基本概念

什么是税务会计，“就是以会计原理为根本，以所适用的税务法令为范围，进行共同对会计处理而成为具有法律效力的一种知识技能。其目的，主要是使纳税义务人能正确按国家规定的税务法令处理纳税事务，达到税负合理及保证财政收入的目的”。

税务会计的实践，主要是在会计事项发生后，企业财务人员不仅要根据会计原理及会计制度去进行结帐、报帐，而且为了正确向国家申报课税额，更应以税务法令为依据处理帐目。如会计基础，一般分为实收实付制与权责发生制，企业所得额的计算，必须按照国家税法规定的会计基础去进行记帐，规定采用权责发生制的，期末各项未达帐的均应进行调整入帐，这才能正确反映课税所得额。如固定资产折旧，西方国家的企业，可用快速折旧法，因此在税务会计帐务处理用快速折旧方法计算。但有些企业为了计算固定资产的实际耗损，正确核算企业的利润与分红，另在财务会计帐上用一般的折旧方法去计算固定资产折旧等等，这是税务会计的依据。

在会计学科的分支领域中，除了审计系执行审核工作自成系统外，在西方国家已发展成为财务会计、税务会计和管

理会计三个分支。财务会计是会计领域的基本形式，而税务会计是在财务会计方式下进行工作的。税务会计是在财务会计的母体中孕育发展起来的，但由于它的目的及帐务处理方法有所不同，故而发展成为会计领域的一支新的学科。这样，税务会计与财务会计在有些方面是可以结合进行的。在我国，企业按税务会计的原则进行记帐结帐编制的定期报表，其对内部分可送企业的经理及领导人和企业主管部门，对外部分，要送国家税务机关和有关银行，也可送财经领导机关和有关部门。但二者又有某些不同之点。如财务会计只根据公认的会计原则或会计制度去进行记帐、计算、整理、结帐便已达到目的。而税务会计除这些以外，对有些帐务还必须按照税法规定去进行帐务处理，及时审核原始凭证记帐登记及编制财务报表等。此外，还必须根据会计核算结果，填制报税单和办理纳税手续，并记录与纳税的收支情况等。

第二节 税务与会计的关系

税务与会计的关系是很密切的。表现在税务处理必须结合会计进行，而进行会计结帐报税时，又必须以税务法令为依据。在会计事项发生后，会计人员除应根据会计原理和会计制度的程序原则进行外，更应以税务法令为准绳去进行处理帐务。因此研究税务法令，及时进行结帐，才能报缴正确的应纳的税款。如果处理不当，或者对税务法令认识不清，或者有意隐瞒应税所得额，甚至偷税漏税，就会使企业受到处分或触犯刑律。因此会计工作者在从事税务会计工作时，必须熟悉两项业务：一是会计原理及会计制度（还有已颁布的会计法

等),一是税务法令(我国主要指工商业所课税法 令 及 规 定等)。税务法令是法律性质,会计制度虽不是法律,但两者均有强制性,两者所规定的会计处理,原则上应属一致。但税法为了适应国内经济情况的发展,有某些是不完全相同。如我国有些城市街道企业,对工资支付的标准参差不一,为了平衡税负,税务部门订定一个计税的工资标准,企业应税所得额的工资标准均按此计算。因此企业结算时有两种所得额,一种是帐面的所得额,一种是调整后的帐面应纳税所得额。这样的会计处理,便是税务会计理论基础,其主要的有以下各项:

一、企业的销售营业额与所得额。税务部门的征税,均根据其帐簿和凭证予以确定,因此,税法对帐簿的设置有明确的规定,如原工商业税条例对帐簿及报表的种类,对凭证的使用,均明确其合法范围。营业销售,必须使用税务机关规定的统一发票。这些要比一般的工商业会计的规定更为严格。

二、企业所得额的计算。基本上按会计原理及会计制度规定的准则进行,但是在计算中必须注意税法条例及规定。如城镇集体工业企业在结帐时对所得额的计算,就有几种不同情况。按会计制度规定程序结帐编制的所得额,是帐面利润总额。但企业实行经济责任制度后,有些企业按一定的比率在利润总额中提取利润留成,如经税务部门同意列支,那末应从帐面所得额减去利润留成方才构成应纳税所得额。而课征所得税通常是按应纳税所得额进行的。企业要把帐面所得额减去利润留成额及应纳税所得税额,方才形成企业净所得额。企业的利润分配是根据净所得额进行的。因此一般财务

会计与税务会计对损益概念也不尽相同。

三、会计上的费用处理，有些也不尽相同。如固定资产折旧方法及耐用年限，县以上城镇集体企业大多沿用原工商业税条例施行细则的规定进行，但有些街道工业及乡镇企业，为了照顾经济发展情况，税务部门规定可适当调整折旧率处理，这样，折旧费用的列支，不但与一般财务会计原理规定不尽相同，而行业间也不尽相同。

四、对某些方面的课税计算有所不同。国家为了加速经济发展，对某些出口贸易、中外合营企业、外国企业、对外贸易的加工装配补偿贸易等，在税法上常用减免税手段，鼓励出口和吸引外国企业投资。而这些减免税优惠条件，在课税计算上形成复杂情况，故与一般财务会计原理有时是不一致的。

总之，财务会计的目的，在于反映企业的财务情况及经营损益，而税务会计则还要根据税法计算损益，贯彻执行税收政策，使税负达到公平合理。

第三节 企业税务会计的原则

企业税务会计，是会计具有法律效力的一种业务，并不是一般的会计原理或原则，它有强制力及适应性，它的遵循原则可归纳为下列各项：

一、遵循国家现行税务法规的规定，去处理税务会计事项。如会计原理方法与税务法规有差别时，在税务会计的处理上，亦即应纳税所得额的计算，应以现行税务法规为准则，不在课税的范围内，企业可根据会计原理及具体情况进行处

理。

二、随有关法令的变动而变动。在税务法令中，国家如因情况的变动更改法令，企业必须按更改后的税务法令执行。如我国原规定工业企业的职工教育经费由成本和营业外按实开支，由于形势的发展，从1981年起，财政部规定改按工资总额1%的范围内掌握开支。集体所有制企业也可比照执行，因此对企业成本和计税所得额便应按此进行计算。

三、税法中的程序法优先于实体法。关于税法中所规定的纳税义务内容，如纳税对象、纳税环节、税率等，均为实体法。关于履行纳税义务手续，如纳税期间、申报、核定等，均为程序法。程序部分优先适用。当发生申诉的问题时，应先在程序法上加以衡量，如程序不合，即予驳回；程序符合，再进行实体的研究。如国务院规定：对于税法的具体规定和解释，都应由财政税务部门办理，企业部门如有意见，应当先依照税法的规定纳税，然后将意见上报，不得借口“没有上级指示”而拒绝纳税。又如1980年颁布的中外合资企业所得税法第15条规定：合营企业同税务机关在纳税问题上发生争议时，必须先按照规定纳税，然后再向上级税务机关申请复议。再如该法施行细则第31条规定：合资企业按照税法第15条规定：提出申请复议的案件，税务机关应当在接到申请后三个月内作出处理决定。这就是企业在处理纳税问题时，应先按程序法纳税，然后进行实体的处理。各国税法的具体规定，均有此项程序的解释，这就是程序法优先于实体法的意义。

四、接受税务机关的审查监督进行调帐。企业在会计年度内按期向税务机关报送纳税申报表及会计决算报表，税务机关有权进行审查，企业应根据审查决定进行调帐，调整应纳

税所得额。如中外合营企业所得税法第12条规定：税务机关对合营企业的财务、会计和纳税情况，有权进行检查。又如该法施行细则第20条规定：合资企业在纳税年度内无论盈利或亏损，都应当按规定期限，向当地税务机关报送所得税申报表和会计决算报表，并附送在中华人民共和国登记注册的公证会计师的查帐报告。如登记注册的公证会计师的查帐报告系接受税务机关委托的，并就与税务机关的审查有同等法律效力，企业应根据此查帐报告进行调帐。这是企业税务会计的通行原则。

第四节 企业税务会计的基本内容

一、计算单位与文字记载。要进行记帐结帐，最先要解决的问题是用什么计算单位，帐簿用什么文字记载，这是会计基础必须首先解决的问题。税务法规，也应首先对此作出明确的规定。关于计算单位，我国税法一贯都明确规定以人民币为计算单位。如近年公布的中外合营企业所得税法第十条及外国企业所得税法第13条规定：合营企业的所得税以人民币为计算单位，所得为外国货币的，按照中华人民共和国国家外汇管理总局公布的外汇牌价折合人民币缴纳税款。至于文字记载，国内企业无疑当以本国文字登记帐册凭证。中外合资企业及外国企业，则可用中国文字或使用中外两种文字记帐。中外合营企业所得税法施行细则第25条规定：合营企业所用的会计凭证，帐簿和表报，应当用中国文字记载，也可以使用中外两种文字。

二、会计年度。会计年度的使用各国不尽相同，比较通