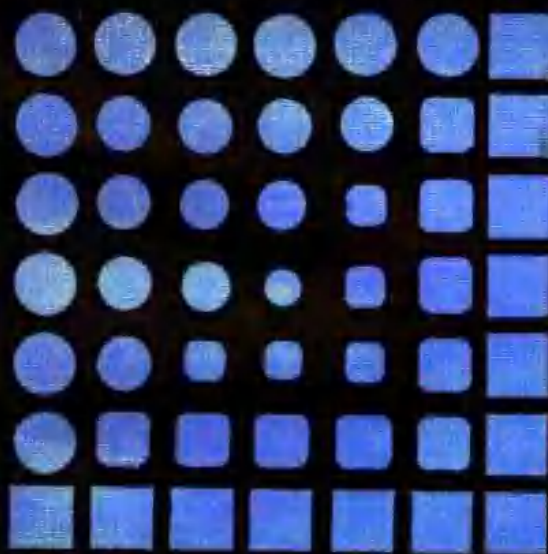


工商税务会计

实用

沈公尚 编著



广东科技出版社

实用工商税务会计

沈公尚 编著

广东科技出版社

内 容 简 介

本书对工商企业应如何按照税法进行会计核算,正确课征税额,作了比较全面和系统的叙述。它以丰富的实例,对企业营业收入、营业成本、固定资产折旧与费用列支,国营企业利改税的应纳税所得额,涉外加工装配与补偿贸易所得税的课征与计算等,从理论到实务分别作了介绍。可供国营及集体企业、中外合营企业,开设在我国的外国企业的领导干部与财务人员业务学习时使用,同时也是财税及审计工作人员的一本业务参考书,它还可供大专院校有关专业和财经中等专业学校师生教学参考。

SHIYONG GONGSHANG SHUIWU KUAIJI

实用工商税务会计

沈公尚 编著

*

广东科技出版社出版

广东省新华书店发行

广东新华印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 116页 0.5印张 2.

1976年12月第1版 1983年(2月)第1次印刷

印数1—12,000册

统一书号 4182·7 定价 1.70元

前 言

国家的财税法令,是贯彻执行财政税收政策的主要依据。而正确的会计处理,又是执行税法的重要措施。因此,企业税务会计,是以会计理论为基础,依照国家有关的税务法令,在企业正确对经济活动进行记帐、结帐后,按时向国家申报课税,以贯彻国家税收政策,保证国家财政收入。从近年对各地企业的财税大检查情况来看,发现问题不少,其中一个重要原因是,有些企业缺乏税务会计知识,法制观念不强。

本书编著的依据,除了会计原理及统一会计制度外,是我国工商企业的现行税收法令。其中,主要的是国营企业第二次利改税中所颁布的产品税、增值税、营业税、国营企业所得税条例(草案)及其有关细则,还有国营企业调节税征收办法等;这些税种,在课税中不但占国家财政收入绝大比重,而且与每个工商企业的经营有关。近年颁布的中外合资经营企业与外国企业所得税法及其细则,也是我国实行对外开放政策后企业比较关切的问题。此外,还有财政税务部门制订的税务法令及规定等。全书共十四章,系统地介绍了企业营业收入,营业成本与材料核算,工资与费用,固定资产性支出与费用支出,固定资产折旧与计算,应纳税所得额的计算,利润分配与决算报表等。不但列举了各项事例实务,而且从理论上讲述了各项方法并加以比较。对国营企业和中外合资经营企业与外国企业所得税征收的规定与处理,也分别在专门章节中进行了详尽的叙述。对我国经济体制改革中所发生的如利润

留成，经济联合，涉外贸易等问题，也列举了各项方法及帐务处理。本书虽然是根据财税及审计部门及企业财务人员的实际业务需要而编写的，但也可作企业负责人及财经院校师生的参考书籍。

书中所述及的税法及其规定，均系根据国家现行税收法令，许多单行规定尚未涉及。在实际工作中，仍应以当时有效的税收法令正式文件为准。在实例中，较多使用工业企业的会计科目，读者可在实际工作中参考有关会计制度处理。

本书编写过程中，得到广东省、广州市税务局等单位的协助支持，广东省税务局刘磊同志，暨南大学经济学院副教授孙得中同志，对书稿写作提出了宝贵意见，在此表示衷心感谢。

沈 公 尚

1985年12月

目 录

第 一 章 概 论	1
一、税务会计的意义	1
二、对税务会计应有的认识	2
三、企业税务会计的特性	5
四、税务会计的几项会计基础	7
第 二 章 企业财务会计制度	9
一、健全财务会计制度的要项	9
二、簿记的组织系统	11
三、会计凭证	14
四、会计帐簿	20
五、会计科目与会计报表	24
第 三 章 营 业 收 入	28
一、销售收入的计算基础	28
二、工厂的销售收入	33
三、其他经营销售收入	38
四、销售折让与销货退回	44
五、课征增值税产品的销售收入	50
六、经济联合企业的销售收入	56
第 四 章 营 业 收 入 (续)	62
一、委托加工核算	62
二、涉外加工装配与补偿贸易	71
三、委托承销与代销	82
四、其他经营收入	87

第五章 营业成本——商品材料盘存及耗用计算

.....	93
一、税法对营业成本的有关规定	98
二、商品、产品、材料及在产品的期初盘存	95
三、材料与商品的购进	97
四、原材物料的耗用	103
五、原材料及商品、产品、在产品期末盘存的计算	109
第六章 营业成本——工资与费用的计算	124
一、工资支出的规定及计算	124
二、职工福利基金与奖励基金的提取	128
三、新产品试制费支出的处理	131
四、大、中、小修理的范围	133
五、运费支出	136
六、税金及销售费用	138
七、其他费用开支	144
第七章 营业外收入与支出	142
一、营业外收入	143
二、职工劳动保险费支出	145
三、各项非常灾害损失处理规定	146
四、削价损失和加工改制费支出	148
五、其他营业外支出	149
第八章 各项支出的划分	151
一、取得固定资产的支出	152
二、增加固定资产价值或效用的支出	154
三、有递延性质的支出	156
四、价额较小或期限较短的应列作摊销或收益支出	161
第九章 固定资产的折旧与计算	166
一、税法对固定资产折旧的规定	166
二、固定资产折旧的计算方法	168

三、综合折旧率的计算	176
四、固定资产折旧的会计处理	179
第十章 应纳税所得额计算与申报	187
一、利润总额与应纳税所得额	187
二、专项贷款的规定及计算	188
三、企业基金的提取	197
四、利润留成的核定及计算	200
五、“三废”产品利润的征免税规定	205
第十一章 国营企业应纳税所得额的计算与调节税的课 征	208
一、利润额和应纳税所得额的计算依据	208
二、所得税的课征及其会计处理	211
三、调节税的课征	215
四、合理留利的调整与计算	219
五、归还基建改扩建及技措借款对增长利润的计算	220
六、调节税与主管部门留利的清算	222
第十二章 中外合营企业与外国企业应纳税所得额的规 定与计算	226
一、有关生产成本与费用的规定	226
二、核算应纳税所得额的其他方法	231
三、关于亏损扣抵的计算	240
四、其他所得的计算	245
五、合作经营与合作生产的组织形式及其计算规定	253
第十三章 所得税的清算与税款的课征	257
一、课征所得税的会计年度	257
二、应收应付制与帐目的调整	259
三、所得税的缴纳与清算	264
四、税务审核通知与帐目调整	271

五、会计报表的编制	282
六、下期科目调整的处理	290
第十四章 企业税务会计的基础工作	294
一、企业筹建期的会计处理	294
二、如何进行税务登记	298
三、如何进行纳税鉴定与申报	302
四、关于促进生产，增加国家税收	307
附 录 国营企业固定资产分类折旧年限表(草案)	310

第一章 概 论

一、税务会计的意义

企业税务会计，国内还不大为人们所理解。我认为所谓税务会计，就是以会计原理为根本，对国家征税计算的行为时所适用的税务法令为范围，综合成为会计处理——具有法律效力的一种知识与技能。它协助财税及企业部门，正确按国家的税务法令规定结帐课税，达到税负合理及保证财政收入的目的。从实际情况看，国家有税务法令，必然就会有税务会计。第二次世界大战后，美国工商企业发展很快，颁布了比较健全和严格的所得税制，这样一来，企业既要遵守税法，又要研究会计的处理，因此，出现许多探讨税法与会计的论著书籍与期刊，可谓盛极一时。在企业的组织机构上，有些大公司在财务副总经理之下配设主计长，负责管理财务会计、管理会计、税务会计和审计等部门的工作，于是有税务会计的兴起。我国在五十年代颁布了工商业税暂行条例及其施行细则，对帐册的设置、会计年度、资产的估价、损益的计算、所得额的计算等，均作了详细的规定，有些现在还参照适用。八十年代颁布了外国企业及中外合资经营企业所得税法及其细则，国营企业第二次利改税后，又颁发了产品税、增值税、营业税、盐税条例及细则，国营企业所得税条例（草案）及调节税征收办法，集体企业所得税暂行条例及细则等，奠定了税法的基础。工商企业为了正确缴纳税

收，必须按税法规定进行记帐、结帐及申报缴纳税款。这样，企业的会计处理，不仅要按一般的会计原理去进行，而且要按税务法令去处理，这实际上便是税务会计了。

我国是社会主义国家，财政收入是取之于民，用之于民。而税收收入，又占国家财政收入很大的比重，因此工商企业都应当依照税法去进行结帐报税，尽企业纳税的义务，为了对工商企业各税能合理计征，必须根据税法健全帐册，正确结帐征收。目前，我国的会计法已经公布，但有些企业的帐簿建立不够理想，成本计算及会计处理，也不尽合税法规定；根据近年资料，不少企业挤占成本，侵占税收的情况还是不少。因此，不但企业要对税务会计进行正确处理，国家财政税务部门或审计部门也要把对企业税务会计的研究当成一项很重要的课题。

现在，我国国营企业成本管理条例及其实施细则已颁布，工商企业有了统一的会计制度。这个会计制度，是经过财政税务部门制订颁布的。根据这个条例及会计制度进行记帐报帐，基本上与税法有同等的法律效力。要说明的是，我们所讲的税务会计，并不是要企业另搞一套税务会计帐簿。而是企业在进行申报课征税额时，要根据税法的规定及成本条例与统一会计制度及会计原理去进行报帐结帐，使税负达到公平合理。

二、对税务会计应有的认识

税务会计和一般会计不同。一般会计只是根据会计发生的事实及有关凭证，依照会计原理及一般的会计程序，进行记载，作翔实纪录、反映，编制各项决算报表，如有错误，

仅对企业负责。而税务会计则不是这样，它除按照一般的会计原理及程序处理会计事务外，还要以当时的税务法令规定为准绳。如果处理得当，可按时上缴应纳税款；如果处理不当，或者对税法理解得不深，便会使税款少纳，甚至造成偷税漏税，发生税务违章罚款的事端。我们是社会主义国家，财会工作人员如果不遵照财经法令及税法去进行结帐，影响国家财政收入，便是违背会计人员的工作职责了。因此企业财会工作人员，要懂得税务会计，不但要熟悉会计原理及计算，还要熟悉税务法令。

税务会计人员，除应明了会计理论与税务法规，以及本企业的经营决策外，有时还应对税务法规的政策精神与意义，进行深入的研究与运用，否则就容易发生错误。可以说，税务会计含有法律的因素。例如，工商企业一般会计中，对应收帐款的提列呆帐损失，可依据本企业自订的会计制度进行处理，即于期末结帐时，根据社会经济的繁荣情况，人民消费及生活安定程度，通常一般的企业习惯，以及债务人的信用及经营情况等因素进行研究确定，经企业领导批准后，将应提的呆帐损失转入损益帐内。至下年度实际发生与原提列数有差额时，则调整上期损益，也可列作本期营业外损益。但税务会计则不能这样处理，而是在期末提列呆帐损失时，必须按照税法规定提列冲帐，否则在税务部门进行所得税审查时就会被剔除，甚至成为挤占成本的偷税漏税问题，即提列呆帐后到次年与实际发生的差额，也应按税法规定去进行处理。因此企业会计人员，在从事会计工作中，必须熟悉两项业务：一是会计原理及会计制度，一是税务法令。税务法令具有法律性质；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，原则上应是一致的。但税法为了适

应国内经济发展的情况，在某些方面是不完全相同的。如我国有些城市街道企业或农村乡镇企业，对工资支付的标准参差不一；为了平衡税负，税务部门订定了一个计税的工资标准，企业应纳税所得额的工资标准均按此计算，超过的即剔除计税。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，便是税务会计基础，其要点如下。

1. 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。税法对帐簿的设置明确的规定，如原工商业税条例对帐簿及报表的种类，对凭证的使用，均有明确规定。营业销售，必须使用税务机关规定的统一发票。这些都比一般的工商业会计的规定较为严格。

2. 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的条例及规定。如城镇集体工业企业，在结帐时对所得额的计算有几种不同的情况。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，按一定的比率在利润总额中提取利润留成，因此帐面所得额减去利润留成才是应纳税所得额，按应纳税所得额去课征所得税。企业根据帐面所得额减去利润留成额及所得税额等，才是企业净所得额，企业再根据净所得额进行利润分配。因此一般会计与税务会计对损益概念不尽相同。

3. 会计上的费用处理，有些也不尽相同。例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中的规定来处理，而有些街道工业及乡镇企业，为了照顾其经济发展情况，税务部门规定适当调整折旧率。因此折旧费用的列支，不但税务会计处理与一般会计原

理的规定不尽相同，而且行业间也不尽相同。

4. 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，在课税计算上形成比较复杂的情况，与一般会计原理有时也不是一致的。

总之，一般会计的目的，在于反映企业的财务情况及经营损益，而税务会计的目的，除上述目的外，还要根据税法去计算损益，贯彻执行税收政策，使税负达到公平合理。

三、企业税务会计的特性

企业税务会计，是会计与法律的混合产物，它的特性可归纳如下。

1. 按照国家现行的税务法规处理税务会计事项。如会计原理方法与税务法规有差别时，则在税务会计处理上，亦即课税所得额的计算，应以现行税务法规为准则，对不在课税范围内的，企业可根据会计原理及具体情况进行处理。

2. 随时受有关法令的干涉变动。税务法令中的有些规定，国家可能由于情况的变动而加以更改，遇到这种情况时，企业必须按更改后的税务法令执行。除税务基本法令外，也受其他有关法令的干涉。例如由于职工教育的发展，原规定工业企业由成本和营业外开支的有关职工教育经费，现规定改为在工资总额1.5%的范围内掌握开支，集体所有制企业也可比照执行。因此对企业成本和应纳税所得额便应按此进行计算。

8. 税法中的程序法优于实体法。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，应先在程序法上加以衡量，如程序不合，即予驳回，程序已合，再进行实体的研究。如国务院规定：关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，亦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”而拒纳税款。又如1980年颁布的《中外合资经营企业所得税法》第十五条规定：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。又该法施行细则第三十一条规定：合营企业按照税法第十五条规定，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。这就是说，企业在处理纳税问题时，应先按程序法先行纳税，然后进行实质的处理。各地的税法具体规定，均有这项程序的解释。这就是程序法优于实体法的意义。

4. 接受税务机关的审查监督而进行调帐。企业在会计年度内都应按期向税务机关报送所得税申报表及会计决算报表，而税务机关有权对这些报表进行审查，企业应根据审查决定进行调帐，调整应纳税所得额。例如中外合资经营企业所得税法第十二条规定：“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”。该法施行细则第二十条又规定：“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，则这项查帐报告具有税务机关审查的同等法律效力，企业应根据这项查帐报告进行调帐。这是企业税务会计的通用原则。

四、税务会计的几项会计基础

会计基础知识是税务会计必须明确的，也是企业税务会计必须遵循的。税务会计的会计基础通常有以下几项。

1. 会计的计算单位与文字记载。要进行记帐结帐，首先要解决的问题是用什么货币作为计算单位，帐簿用什么文字记载，这是会计基础必须首先解决的问题。我国税法一贯明确规定以人民币为计算单位。例如中外合资经营企业所得税法第十条及外国企业所得税法第十三条规定：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，国内企业当然以本国文字登记帐册凭证，中外合资企业及外国企业，也应以中国文字作为记帐的依据。中外合资企业所得税法施行细则第二十五条规定：“合营企业所用的会计凭证、帐簿和报表，应当使用中国文字记载，也可以使用中外两种文字。”

2. 会计年度。会计年度的使用，各国不尽相同，我国会计法规定采用历年制，即每年1月1日起至12月31日止为一会计年度。会计年度对企业税务会计很重要，企业必须在这期间结算损益，报缴所得税。除了按税法规定的企业发生年度的亏损，可以从下一年度的所得中提取相应的数额加以弥补外，其他工商企业必须在当年汇算清交应纳税额，不能和下年度的损益相抵充。我国现在税法规定是采用历年制的，如中外合资企业所得税法施行细则第七条规定：“合营企业的纳税年度，指公历每年1月1日起至12月31日止。”这里所谓纳税年度，即是企业税务会

计的历年制。

3. 会计基础的采用。会计基础一般可分为两种：一种是应收应付制，或称权责发生制；另一种是现收现付制，或称收付实现制。前者是将发生的收益和损失，记录在应负担或应享有的会计期间；后者则按实际发生收付的日期，记录在发生的会计期间年度，去计算它的损益。有些会计学者，提出一种所谓联合制，即平时采用现收现付制，到结帐时采用权责发生制。这是上述两种办法的调和。其优点是可减少平时转帐的烦复，而年度终了时又可收到权责发生制的效果。我国税法一贯规定的会计基础是采用权责发生制。中外合资经营企业所得税法施行细则第二十三条也规定：“合资企业的财务收支以实行权责发生制为原则”。我国所得税的缴纳按税法规定是按月或按季（如中外合资企业）预交，年度进行汇总清算。因此年度内如有未按权责发生制进行登帐的，年度汇总清交所得税中尚可调整核算，因此亦有联合制的效用。