

CPA

中国注册会计师执业实务丛书之六

顾问：崔建民 徐政旦 汤云为

李 爽 陈小悦

主编：夏大慰 孙 铮

企业涉税业务 会计核算

庞金伟 杜旭冬 编著



上海财经大学出版社

中国注册会计师 执业实务丛书之六

企业涉税业务会计核算

庞金伟 杜旭冬 编著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业涉税业务会计核算/庞金伟,杜旭冬编著. —上海:上海财经大学出版社,2004.4

中国注册会计师执业实务丛书

ISBN 7-81098-047-5/F·040

I.企… II.①庞… ②杜… III.企业管理-税收会计
IV.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 005812 号

☐ 责任编辑 王联合

☐ 封面设计 优典工作室

QIYE SHESHUI YEWU KUAJI HESUAN 企业涉税业务会计核算

庞金伟 杜旭冬 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海浦江装订厂装订

2004 年 4 月第 1 版 2004 年 4 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 25 印张 448 千字

印数:0 001—5 000 定价:38.00 元

总 序

1993年10月31日,《中华人民共和国注册会计师法》颁布,以法律形式确定了注册会计师的地位。随着中国加入世界贸易组织和市场经济体制的进一步确立,中国注册会计师行业在我国对外贸易往来和市场经济建设中,扮演的角色将越来越不可或缺,发挥的作用将越来越举足轻重。

中国注册会计师行业的发展非常迅速,主要表现在:注册会计师职业规范体系已经初步建立起来,会计师事务所的管理水平和工作质量不断向上,注册会计师的业务能力和道德素质在稳步提高,在市场经济建设中的影响力和作用也日渐受到社会的关注和认可。党中央和国务院领导十分重视发展注册会计师事业。朱镕基同志说过,发展注册会计师事业,是为社会主义市场经济奠基,是功在千秋万代的大业。朱镕基同志后来在考察上海国家会计学院、北京国家会计学院时,对会计从业人员敲响了“不做假账”的长鸣警钟,从而也对注册会计师行业进行了有效鞭策和督促。最近一两年,国际、国内频频爆出会计师事务所为上市公司做假账大开绿灯的丑闻,更预示着在中国乃至在全球范围内,强化和提高注册会计师行业的从业技能、职业道德水平和诚信度,仍然是一项长期和艰巨的任务。

截止到目前,我国已经陆续出台了《独立审计准则》、《独立审计实务公告》、《中国注册会计师执业实务指南》,以及《中国注册会计师执业道德基本准则》、《中国注册会计师职业后续教育基本准则》、《中国注册会计师质量控制基本准则》等执业指南和相关准则。应

当承认,现有的职业规范体系是建立在高起点、高水准基础之上的。但鉴于我国的注册会计师整体素质还不是太高,仍然有必要针对从业人员在实践中如何贯彻落实职业规范,如何准确把握相关的法律、法规和准则的规定,进行专门的、细致的研究。

中国的会计准则和会计制度亦正在不断走向国际化,国际会计师事务所也根据政府间的人世承诺,已经进军中国资本市场。同时,在市场经济较为发达的国家,为了保持和提高注册会计师的业务能力,每年还会对注册会计师进行常规性的强制培训。时不我待,中国注册会计师应把后续教育作为终身职责,以更新知识和提高技能、放眼全球、迎接挑战为己任。而服务于中国注册会计师事业保证和提高专业水准的切实有效的办法之一,就是向他们灌输和传授来自国内外知名会计师事务所的、具有丰富执业经验的专家学者的执业理念,并借他们的智慧之手,诊治中国注册会计师执业过程中遇到的疑难杂症,准确地把握和解决中国注册会计师行业面临的现实难题。

本系列丛书侧重于注册会计师执业实务技能培养,直接目标是现学、现用;同时,亦考虑中国注册会计师行业未来发展趋势,适时借鉴国际先进会计师事务所执业经验,并关注国际注册会计师行业以及会计、审计领域最新发展动态。本丛书第一批作者队伍是在中国会计、审计等相关领域具有较深造诣的专家,他们或长期担任本领域的前沿研究工作,或长期从事会计师事务所的从业和管理工作。其中相当部分的作者曾应邀在上海国家会计学院为学员进行相关业务的培训。我们确信,本丛书的具体内容既具备了相对比较成熟的基础,又前瞻性地兼顾了注册会计师行业未来的发展方向,是一套适合会计师事务所管理及注册会计师执业需要的指导教材。部分还可以用于会计专业研究生教学以及 MBA 教学。

上海财经大学出版社致力于本丛书选题策划和编辑出版,并为此做了大量充分和有效的工作,应该说,这是为中国注册会计师行业所做的一件大好事。希望本书的出版能对中国注册会计师行业的良性、健康发展有所裨益,也希望中国本领域的专家学者能够关

注本丛书,并提出批评指正意见。

我们的宗旨只有一个:为共同提高中国注册会计师行业的执业水平献计献策,为入世后的中国注册会计师业健康发展加油!

《中国注册会计师执业实务丛书》编审委员会
2002年8月22日

《中国注册会计师执业实务丛书》

编审委员会

顾问 崔建民 徐政旦
汤云为 李 爽 陈小悦

主编 夏大慰(上海国家会计学院院长、教授、博士生导师)
孙 铮(上海财经大学副校长、教授、博士生导师)

编委 (以姓氏笔画为序)

于延琦	马贤明	白晓红	刘 勤
李若山	李 文	李晓慧	李 敏
汪海粟	朱荣恩	应 唯	杨志国
张连起	单喆敏	庞金伟	周忠惠
周勤业	郭永清	郭晋龙	贺颖奇
高 伟	黄世忠	黄光松	谢 荣
梁再添	管一民		

前 言

在市场经济条件下,税收作为政府调控社会经济生活的主要手段,对企业生产经营的影响越来越大,2002年我国的税收收入达到创纪录的1.7万亿元人民币,而同期的GDP只有10万亿元左右,按这个比例计算,全国的纳税人平均要将其收入总额的17%用于缴纳各种税。一方面,由于税收对企业生产经营的重要性日益明显,企业对此的关注程度也越来越高;另一方面,自执行新的会计准则和会计制度以来,会计和税法的差异性越来越大,纳税人既要按会计制度和会计准则的规定进行日常的会计核算,又要按照税法的规定在纳税申报时依法做纳税调整,增加了许多额外的工作量。此外,随着税收征收管理法及其实施细则的颁布和执行,我国的税收执法环境愈发严格,企业的涉税业务处理成为企业关注的焦点。

经过几年财政部大力推广新的会计准则和会计制度的应用,我们的企业和注册会计师对新会计制度和新会计准则已经非常熟悉,但对于税收政策和法规变动,所造成的会计和税法之间的差异还不十分清楚。为帮助纳税人和注册会计师更好地把握这些涉税业务的处理,本书拟从一个全新的视角来阐述企业涉税业务的会计核算。

作者在本书的编写过程中主要突出了以下几方面的内容:

一、新颖性

作为企业会计人员和注册会计师对会计知识非常熟悉,但对于税收政策和法规的把握则不够熟练,针对这一情况,本书从会计科

目入手,着重介绍各个会计科目在日常会计核算工作中,其所涉及的主要税收业务;并侧重说明该科目所涉及的税收业务对企业所得税的关系和影响,便于大家从熟悉的财务会计知识入手,迅速掌握与之相关联的税收政策和税收法规。

二、操作性

企业的涉税业务是一项操作性很强的业务,在企业涉税业务的处理过程中,既要熟悉相关业务的会计处理办法,又要按税法的规定,依法进行纳税调整,能够准确无误地填写纳税申报表。作者在编写过程中侧重于操作,上篇主要介绍各会计科目核算的涉税业务内容,中篇则根据实际工作中遇到的特殊税收业务进行详细的阐述和说明,下篇则主要列举了企业涉税业务的基本会计处理以及企业主要纳税申报表的编写和填列,具有很强的操作性和实用性,纳税人的日常纳税事务可据此处理。

三、实用性

企业具体的会计业务和纳税业务都具有很强的规范性,不按照会计制度和会计准则的有关规定进行账务处理则违反会计法规,不按照税法的有关规定依法纳税就违反了税收法律法规。本书不是研讨性的,是一本实务性手册,在本书的编写过程中,作者依据我国的现行税收法规和会计法规来编写的。编写本书的目的就是使企业能够依法纳税。

当然,企业的会计业务和纳税事务涉及了很多方面,也由于作者的能力和水平有限,难以囊括所有的业务。本书可作为企业进行日常纳税业务的工作手册,可作为注册会计师在执业过程中的业务用书。

在本书的编写过程中得到了上海财经大学出版社王联合先生的大力支持和帮助,对他所付出的辛勤工作,表示衷心的感谢!

作 者

2003年10月5日

《中国注册会计师执业实务丛书》

现已出版下列品种

丛书之一:《验资实务》	李 敏	编著	2003 年 5 月
丛书之二:《审计工作底稿编制个案》	李晓慧 高伟	编著	2003 年 5 月
丛书之三:《会计师事务所质量控制》	张连起	编著	2003 年 8 月
丛书之四:《上市公司财务报表分析》	单喆敏	编著	2004 年 1 月
丛书之五:《审计重要性水平》	段兴民	等著	2004 年 1 月
丛书之六:《企业涉税业务会计核算》	庞金伟 杜旭冬	编著	2004 年 1 月

欢迎业内人士选购,联系方式如下:

发行部:(021)65904705,65904895

编辑部:(021)65903826

传 真:(021)65361973

上海财经大学出版社

目 录

总序/1

前言/1

上篇 分会计科目涉税核算

资产类科目的涉税核算/3

负债类科目的涉税核算/73

所有者权益类科目的涉税核算/112

成本类科目的涉税核算/114

损益类科目的涉税核算/120

中篇 若干特殊问题的纳税处理

连锁经营企业增值税纳税地点问题/185

外商投资企业合并、分立、股权重组、资产转让等业务的税务处理/186

外资企业的税收优惠/192

生产性外商投资企业的认定/205

外资企业清算所得征税规定/207

外商投资企业从事投资业务的税务处理规定/208

外商投资企业虚报亏损的税务处理规定/210

外商投资企业、外国企业和外籍个人取得股票(股权)转让收益和股息所得
税收规定/211

医疗、教育行业外商投资企业税务处理规定/212

外商投资企业发包经营、出租经营业务税务处理规定/213

外商承包工程作业和提供劳务取得收入税务处理规定/215

外国企业常驻代表机构有关税收政策/216

内资企业股权投资的所得税处理/223

内资企业合并、分立的所得税处理/226

下篇 企业主要涉税业务的会计核算及纳税申报表的填写

企业主要涉税业务的会计核算/231

出口退税纳税申报表的填写/264

企业所得税纳税申报表填写/292

外商投资企业和外国企业所得税纳税申报表填写/345

上 篇

分会计科目涉税核算

资产类科目的涉税核算

1001 现金

该科目核算企业的库存现金。企业内部周转使用的备用金,在“其他应收款”科目核算,或单独设置“备用金”科目核算,不在该科目核算。

现金一般情况下是不影响所得税的,但如果出现现金短缺或溢余,就会对所得税产生一定影响。

现金短缺,俗称“现金短款”,是指因一定原因出现现金日记账账载余额比实际盘点金额多。如果由责任人和保险公司赔偿的,则不产生所得税事项。但是如果属于无法查明的其他原因,根据管理权限,经批准后处理,借记“管理费用——现金短缺”科目的,则与所得税有关。这属于所得税法规定的“财产损失”,根据《企业财产损失税前扣除管理办法》(国税发[1997]190号)文件的规定,纳税人必须报主管税务机关批准才可以在所得税税前扣除。

现金溢余,俗称“现金长款”,是指因一定原因出现现金日记账账载余额比实际盘点金额少。如果属于应支付给有关人员或单位的,应贷记“其他应付款——应付现金溢余(××个人或单位)”科目。对外资企业来说,现金长款与本年所得税无关,但是如果计入其他应付款超过两年,则应依法并入应纳税所得额缴纳所得税。如果属于无法查明原因的现金溢余,内资企业应贷记“营业外收入——现金溢余”科目,作为“其他所得”,当年就需要缴纳企业所得税。

单独设置“备用金”科目的企业,应严格按企业会计制度的规定处理,除了增加或减少拨入的备用金外,使用或报销有关备用金支出时不再通过“备用金”科目核算。有的企业就因为该科目使用不规范导致偷税,遭到税务机关的处罚。备用金一般分为信用卡和备用现金两种形式。对于信用卡形式的备用金发生的银行手续费支出,如果信用卡抬头是个人的,则很难被税务机关承认

而作税前扣除,所以最好办理企业抬头的备用金信用卡。

还应注意的是金融企业的现金长短款允许企业所得税税前扣除。

[例] ××商场为每个楼层设立备用金5 000元用于该楼层员工自理伙食,但没有规范使用该科目,而是直接将计提的备用金计入管理费用。计提时分录如下:

借:管理费用	5 000
贷:备用金	5 000

发生费用时冲减备用金科目:

借:备用金
贷:现金

年底备用金贷方余额3 500元申报所得税时未做纳税调整,致使减少利润3 500元,最终该商场被税务机关查处。

1002 银行存款

该科目核算企业存入银行的各种存款。企业如有存入其他金融机构的存款,也在本科目核算。企业的外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款、信用证保证金存款等在“其他货币资金”科目核算,不在本科目核算。

银行存款一般情况下不影响所得税,但企业如果发生银行存款无法收回,就会对所得税产生影响。在计划经济下国有银行垄断的时代是不会出现这个问题的,但当前在商业银行、股份制银行、外资银行越来越多地参与我国金融行业时期,这个问题已经有了现实意义。根据《中华人民共和国商业银行法》的规定:“商业银行不能支付到期债务,经中国人民银行同意,可由人民法院依法宣告其破产。”1998年6月,海南发展银行因为违法经营,高息揽储,最后资不抵债而宣告破产,这是被中国人民银行勒令关闭的首家国有商业银行。《企业会计制度》也规定:如果有确凿证据表明存在银行或其他金融机构的款项已经部分不能收回,或者全部不能收回的,例如,吸收存款的单位已宣告破产,其破产财产不足以清偿的部分,或者全部不能清偿的,存款企业应作为当期损失,冲减“银行存款”科目,借记“营业外支出”科目,贷记本科目。那么,在这种情况下,企业就发生了所得税法规定的“财产损失”。根据《企业财产损失税前扣除管理办法》(国税发[1997]190号)文件的规定,纳税人必须报主管税务机关批准才可以在所得税税前扣除。

1009 其他货币资金

该科目核算企业的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款等各种其他货币资金。其他货币资金一般情况下不影响所得税。如果纳税人出现类似银行存款无法收回的资金,也会使企业发生财产损失,需经税务机关审批后,在所得税前扣除。

1101 短期投资

本科目核算企业购入能随时变现并且持有时间不准备超过1年(含1年)的投资,包括各种股票、债券、基金等。企业购入不能随时变现或不准备随时变现的投资,在“长期股权投资”、“长期债权投资”科目核算,不在本科目核算。

税法在投资的处理与会计上有较大差异,因此该科目在所得税处理上比较复杂。就债权性投资而言,企业持有国债的利息收入免征企业所得税,会计上则直接冲减投资成本;转让国债的处置收益则应并入应纳税所得缴纳所得税,会计上则在“投资收益”账户中反映。

股权性投资相对更复杂。所得税法规定:企业的短期股权投资计税成本=初始投资成本+追加投资-投资成本回收。值得注意的是:与投资有关的借款费用构成计税成本的一部分,但在会计处理上则计入企业的财务费用。企业执行新会计制度后,为对外投资而发生的借款费用,凡符合《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条和《企业所得税税前扣除办法》(国税发〔2000〕84号)第三十六条规定的,可以直接扣除,不需要资本化计入有关投资的成本。同时税法也规定:“但实际支付的价款中包含已宣告但尚未领取的现金股利,或已到付息期但尚未领取的债券利息,应当单独核算,不构成短期投资成本。”这与会计的规定是一致的。

对于股权性投资收益,税法的规定比较独特;企业会计制度规定企业的投资所得,凡是投资的持有收益都直接冲减投资成本,凡是投资的处置收益在“投资收益”账户中反映。而根据所得税法的规定,企业的投资收益应分为股息利息和投资转让所得分别进行税务处理。

企业权益性投资的持有收益(即股息性所得)与处置收益(资本利得性质)的税收处理也不相同。企业处置权益性投资的转让所得,应全额并入企业应纳税所得中。而股息所得是投资方企业从被投资企业的税后利润(累计未分