

易学、易懂、易操作

# 会计与税收

# 一点通



适时披露全新动态  
透析政策点滴变化  
深入解读指导实践

甲股份有限公司		
2xxx年		
项目	单位: 元	
	本期金额	上期金额(元)
资产	1 250 000	750 000
流动资产	2 000	20 000
货币资金	157 100	41 500
应收账款	30 900	0
其他流动资产	31 500	0
非流动资产	280 000	50 000
固定资产	19 700	310 300
无形资产	112 598	97 704
其他非流动资产	(略)	(略)

吴芳 / 编著

全面介绍会计与税收知识，让您一看就懂，一点就通。

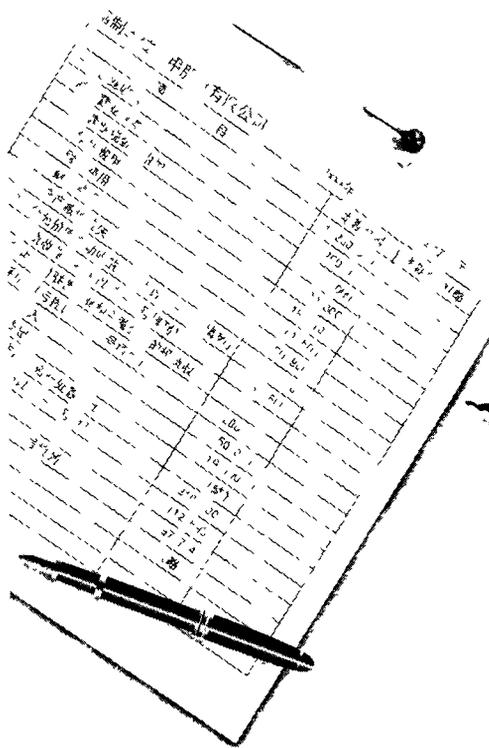
阅读此书，您将全面了解、掌握会计与税收知识，并轻松解决日常会计核算与税收工作中遇到的各种疑惑。



# 会计与税收通

# 一点

吴芳 / 编著



企业管理出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

会计与税收一点通/吴芳编著. —北京: 企业管理出版社, 2009. 7

ISBN 978 -7 -80255 -225 -8

I. 会… II. 吴… III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 124486 号

---

**书 名:** 会计与税收一点通

**作 者:** 吴 芳

**责任编辑:** 文 早

**书 号:** ISBN 978 -7 -80255 -225 -8

**出版发行:** 企业管理出版社

**地 址:** 北京市海淀区紫竹院南路 17 号      **邮编:** 100048

**网 址:** <http://www.emph.cn>

**电 话:** 出版部 68414643    发行部 68414644    编辑部 68428387

**电子信箱:** 80147@sina.com    zbs@emph.cn

**印 刷:** 北京智力达印刷有限公司

**经 销:** 新华书店

**规 格:** 170 毫米×230 毫米    16 开本    24.75 印张    400 千字

**版 次:** 2009 年 8 月第 1 版    2009 年 8 月第 1 次印刷

**定 价:** 48.50 元

---

**版权所有 翻印必究·印装有误 负责调换**



# 前言

会计与税收是密不可分的。一方面,国家在制定税法 and 具体税收政策时,要根据会计所提供的纳税信息,确定企业依法应缴多少税、是否依法纳税、未来税收前景如何,从而确定企业合理的税负水平和适当的减免税优惠;另一方面,税务机关作为代表国家依法行使税收征管权的职能部门,根据国家税法的规定,对纳税人履行纳税义务的情况进行监督检查。根据《税收征管法》的规定,税务机关有权检查纳税人的会计账簿、记账凭证、会计报表和有关资料,有权检查扣缴义务人代扣代缴、代收代缴税款的账簿、记账凭证和有关资料。税法在实体方面和程序方面有很多关于企业会计方面的规定。

税务机关在征收税款、税务稽查时,税务人员都要以纳税人的会计记录为依据,对其所反映的纳税申报进行必要的调整,或对纳税人履行纳税义务的情况进行稽查,以保证国家税款应收尽收。同时会计要对纳税人依法纳税情况作出完整、准确的处理,以避免多纳或少纳税款。会计信息是国家税收管理的重要依据,离开了会计,税收征收与稽查工作将难以进行。我国税收征管法规定,企业必须建立健全会计核算制度,使国家征税有据可查。因此,税务人员就需要认真学习并掌握财务会计的基础知识和专门知识,以及搜集、整理、分析和使用纳税人会计信息的理论和方法。

会计与税收又是相互影响的。会计对税收的直接影响是十分明显的,这是因为有以下两个因素:一是会计解决的本质问题是正确计算期间收入、费用和利润,而税务机关认识到广泛采用会计原则计算税金是十分便利的,自然会模拟会计处理的程序和方法;二是在计算期间利润上,税收活动促进其与会计协调一致,使两者矛盾尽可能降低到最低点,以协调税收和会计对期间收益的计算方法。

税收对会计的影响也是十分普遍的,但它对会计理论的影响是间接的。在美国,早期税收法规的每一次制定都会引起会计问题的热烈讨论,税收是促进会计重心由资产计价转向收入计量的主要动力。税法的发布和实施是保证新会计方法被



广泛采用的一种手段。毫无疑问,税收有助于提高会计工作的必要性和重要性,并改善会计实务的连贯性。

本书贴近实务、视角独特、条理清晰、针对性强,特别适合于企业老板、财会人员、中介机构和税务人员阅读。阅读此书,可快速提高会计实务操作水平,增强会计职业风险控制能力,提高企业整体的涉税账务安全系数。另外,在税收问题上还可知晓,有哪些问题是高压线,是绝对不能碰的,在账务处理上,有哪些方面是需要特别关注或回避的地方,从而认清法律的禁地,明智地避免踏入雷区,还可让纳税人和财会人员明白,螳螂捕蝉、黄雀在后,对税收问题,千万不要大意。

本书在编写过程中参考了大量的财务书籍和相关法规,在此,对这些书籍的作者、法规的制订者和为本书出版给予帮助和支持的朋友们表示衷心的感谢。

本书在编写中力求严谨、细致,但由于编者水平和时间有限,书中难免有纰漏之处,恳请广大读者批评指正或提出修改建议。

编者



# Contents



## 目 录

### 上篇 会计知识与会计实务

#### 第一章 会计基础理论 /3

---

- 第一节 会计职能 /3
- 第二节 会计假设 /5
- 第三节 会计信息质量要求 /8
- 第四节 会计要素 /9
- 第五节 会计等式 /14
- 第六节 会计科目及其分类与设置 /18
- 第七节 复式记账法 /34

#### 第二章 会计凭证 /51

---

- 第一节 会计凭证的概念 /51



## 目 录

- 第二节 会计凭证的作用及分类 /53
- 第三节 会计凭证的管理 /55
- 第四节 原始凭证 /58
- 第五节 记账凭证 /68

### 第三章 会计实务 /79

---

- 第一节 资金筹集 /79
- 第二节 材料采购 /84
- 第三节 产品生产 /91
- 第四节 产品销售 /107
- 第五节 利润形成 /116
- 第六节 利润分配 /119
- 第七节 资金退出 /122

### 第四章 财务报表 /125

---

- 第一节 财务报表概述 /125
- 第二节 资产负债表 /129
- 第三节 利润表 /144
- 第四节 现金流量表 /150
- 第五节 所有者权益增减变动表 /160

## 下篇 税收知识与纳税筹划

### 第五章 增值税 /167

---

- 第一节 增值税概述 /167
- 第二节 一般纳税人与小规模纳税人的认定 /184



- 第三节 增值税的会计处理 /187  
第四节 增值税的申报 /210  
第五节 增值税的纳税筹划 /213

## 第六章 消费税 /225

---

- 第一节 消费税概述 /225  
第二节 消费税的会计处理 /229  
第三节 消费税的申报 /241  
第四节 消费税的纳税筹划 /243

## 第七章 营业税 /251

---

- 第一节 营业税概述 /251  
第二节 营业税的会计处理 /258  
第三节 营业税的申报 /279  
第四节 营业税的纳税筹划 /284

## 第八章 企业所得税 /291

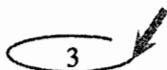
---

- 第一节 企业所得税概述 /291  
第二节 企业所得税的会计处理 /293  
第三节 企业所得税的申报 /309  
第四节 企业所得税的纳税筹划 /312

## 第九章 关税 /323

---

- 第一节 关税概述 /323  
第二节 关税的会计处理 /329  
第三节 关税的申报、缴纳和追征 /337





## 目 录

第四节 关税的纳税筹划 /340

## 第十章 其他税种 /347

第一节 城市维护建设税 /347

第二节 印花税 /351

第三节 契税 /358

第四节 车船税 /364

第五节 房产税 /371

第六节 资源税 /375

第七节 土地增值税 /381

上篇

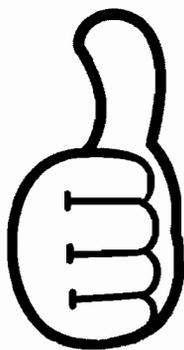
# 会计知识与会计实务

第一章 会计基础理论

第二章 会计凭证

第三章 会计实务

第四章 财务报表







# 第一章 会计基础理论

## 第一节 会计职能

会计是随着生产的发展,逐步从生产职能中分离出来的一种管理职能,其本质是对一定单位的经济业务事项进行确认、计量、记录和报告,并通过所提供的会计资料作出预测、参与决策、实行监督,旨在实现最优经济效益的一种管理活动。概括地说有以下几个方面,如图 1-1 所示。

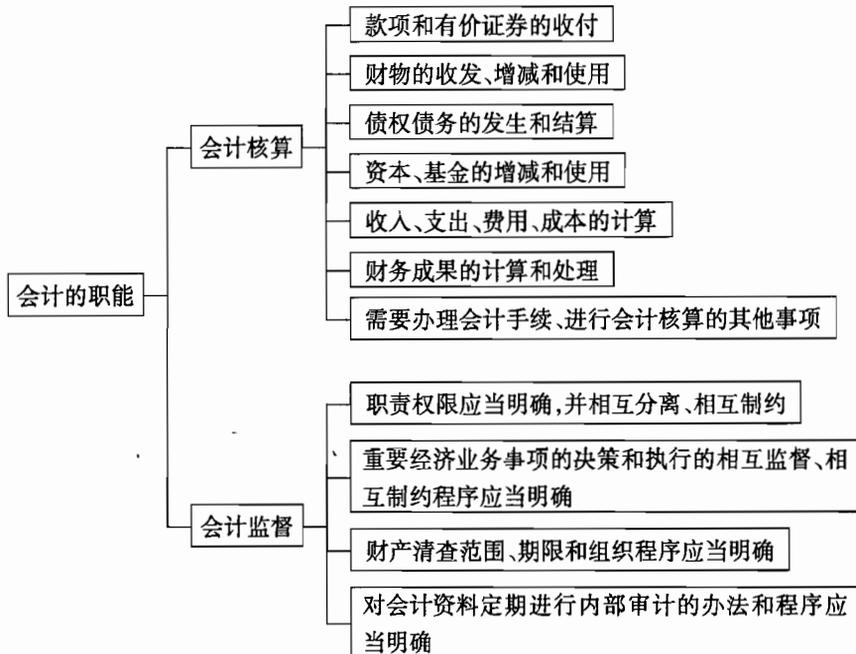


图 1-1 会计的职能



会计核算职能与会计监督职能相辅相成,只有在对经济业务活动进行正确核算的基础上才有可能提供可靠的资料作为监督依据;同时,也只有搞好会计监督保证经济业务按规定要求进行,并且达到预期的目的,才能发挥会计核算的作用。

随着生产力水平的提高,社会经济关系的日益复杂和管理理论的不断深化,会计所发挥的作用日益重要,其职能也在不断丰富和发展。除了上述职能外,会计还具有预测经济前景、参与经济决策、评价经济业绩等功能。



## 第二节 会计假设

俗话说,“没有规矩,不成方圆”。哪一种比赛、哪一个游戏都需要规则。会计作为一种核算系统,当然也毫不例外地遵循着一定规则。而会计的游戏规则是它得以进行的基本前提。

会计核算的基本前提是对会计核算所处的时间、空间环境所作的合理假设。会计核算对象的确定、会计方法的选择、会计数据的收集都是以这一系列的前提为依据。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量等。

### 1 会计主体(如图 1-2 所示)。

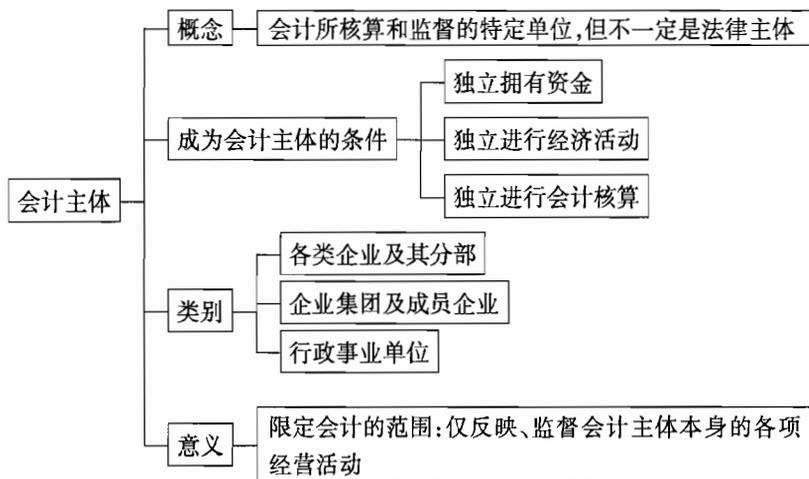


图 1-2 会计主体的含义



## 2. 持续经营(如图 1-3 所示)。

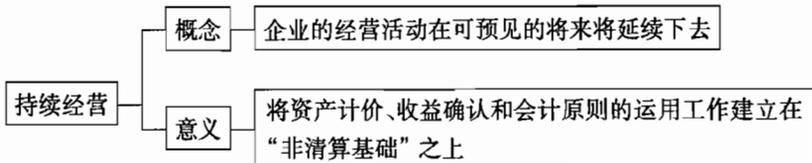


图 1-3 持续经营的含义

## 3. 会计分期(如图 1-4 所示)。

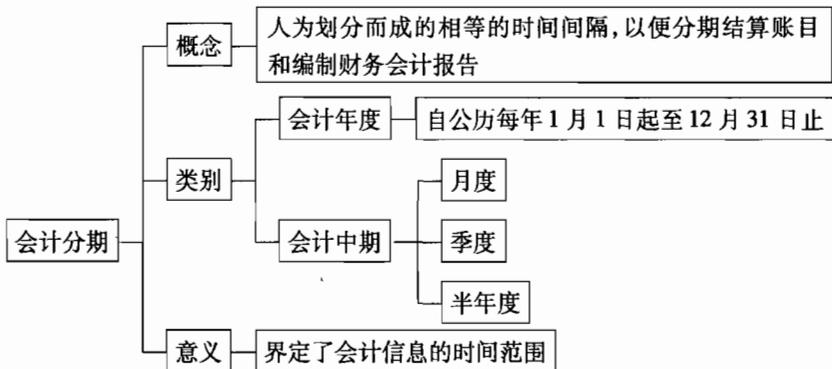


图 1-4 会计分期的含义



4. 货币计量(如图1-5所示)。

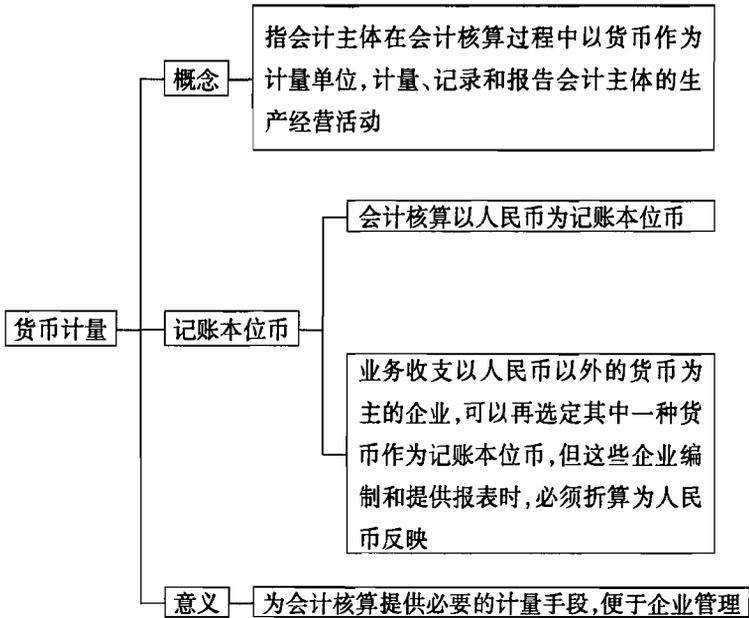


图1-5 货币计量的含义

### 第三节 会计信息质量要求

1992年11月财政部发布的《企业会计准则——基本准则》中,规定了会计核算的12项一般原则,它是会计核算必须遵循的基本规则和要求。2006年新发布的《企业会计准则——基本准则》中,将原有的“一般原则”改称“会计信息质量要求”,共规定了8项原则:客观性原则、相关性原则、明晰性原则、可比性原则、实质重于形式原则、重要性原则、谨慎性原则和及时性原则。它们同样是会计核算必须遵循的,对保证会计信息质量意义重大,具体内容如图1-6所示。

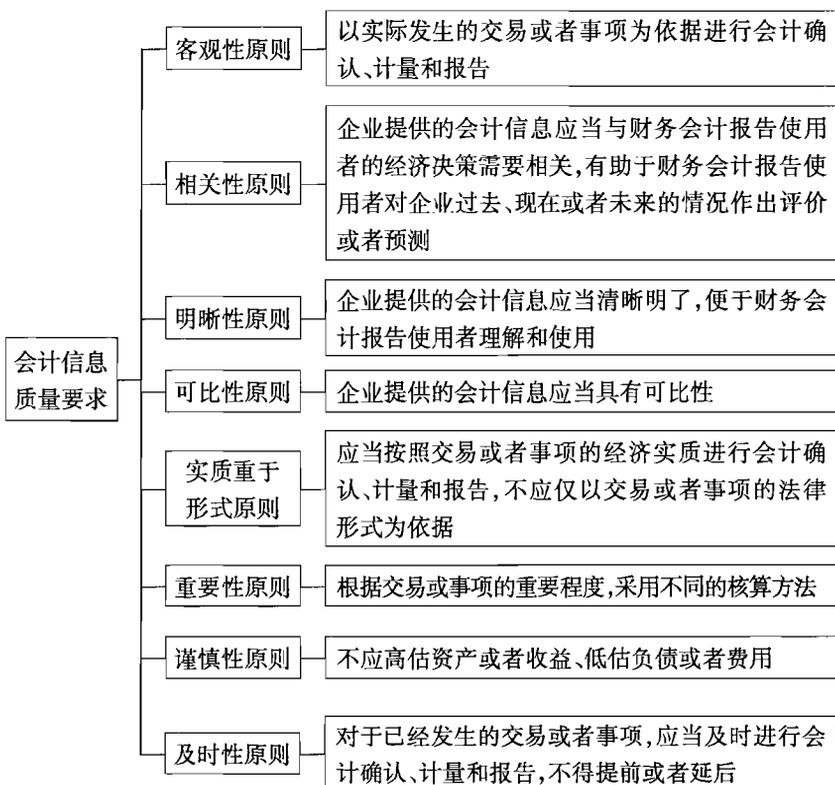


图1-6 会计信息质量要求



## 第四节 会计要素

会计要素是设定财务报表结构和内容的依据,也是进行确认和计量的依据。对会计要素加以严格定义,就能为会计核算奠定坚实的基础。会计要素的构成如图 1-7 所示。

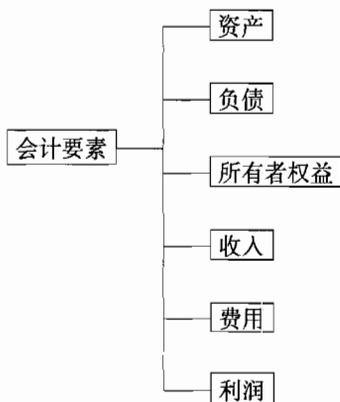


图 1-7 会计要素的构成



1. 资产(如图 1-8 所示)。

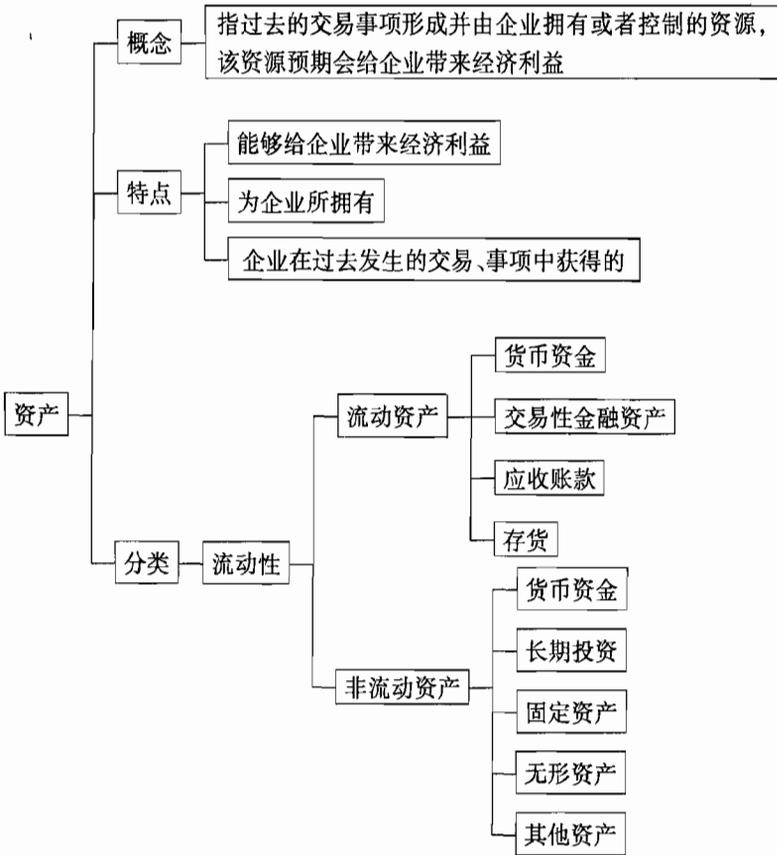


图 1-8 资产说明

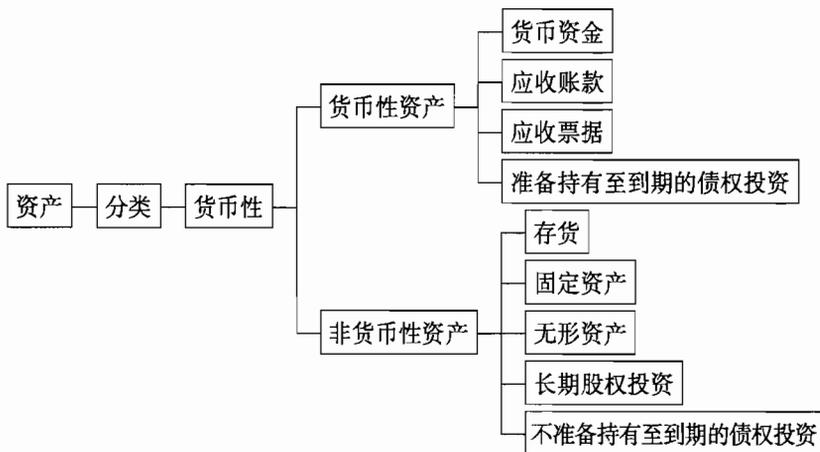


图 1-8 资产说明(续)

2. 负债(如图 1-9 所示)。

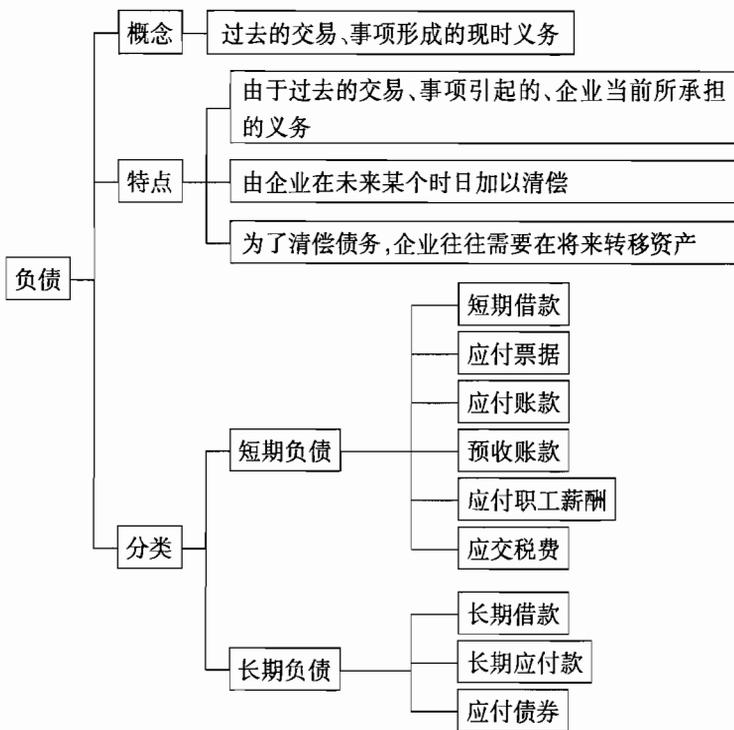


图 1-9 负债说明

### 3. 所有者权益。

所有者权益是所有者在企业资产中享有的经济利益,其金额为资产减去负债后的余额,又称之为净资产。

### 4. 收入(如图 1-10 所示)。

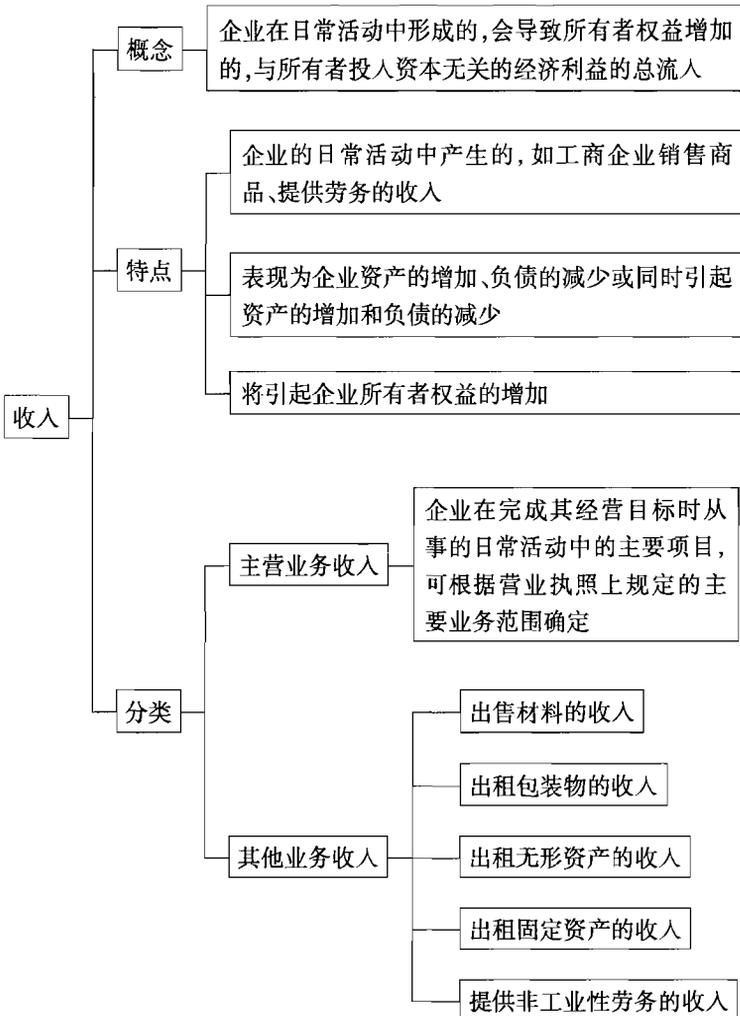


图 1-10 收入说明



### 5. 费用(如图 1-11 所示)。

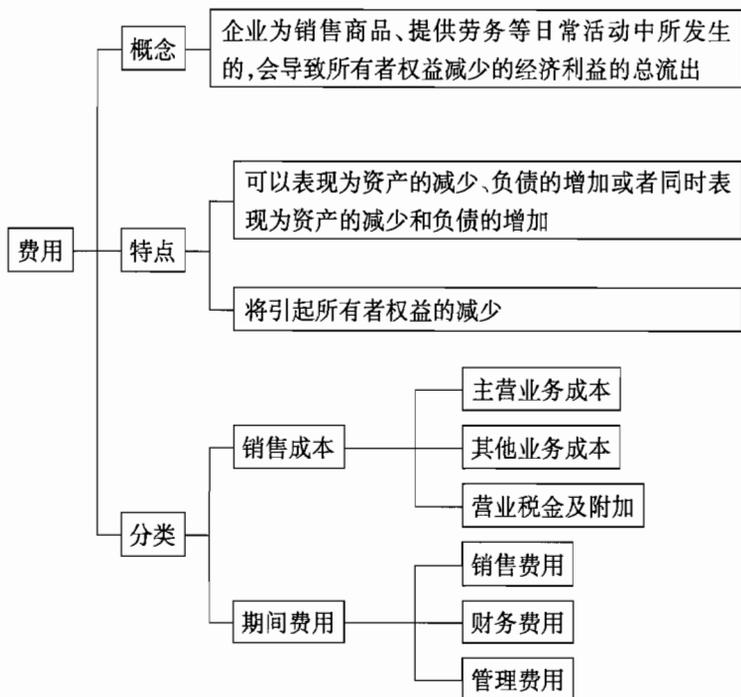


图 1-11 费用说明

### 6. 利润(如图 1-12 所示)。

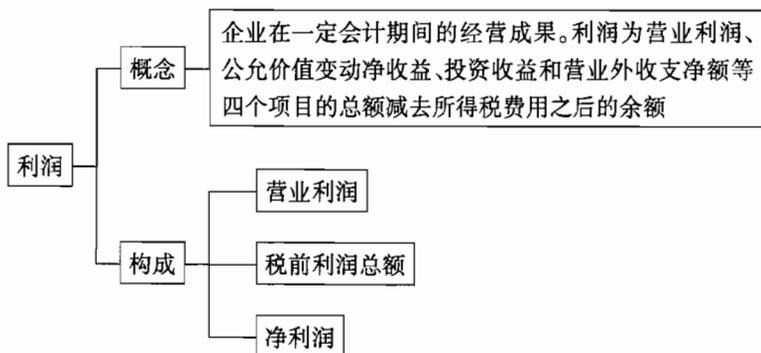


图 1-12 利润说明

## 第五节 会计等式

会计等式如表 1-1 所示。

表 1-1 会计等式

序号	各要素之间的关系	会计等式
(1)	资产、负债及所有者权益间的关系	(1) 资产 = 负债 + 所有者权益
(2)	收入、费用与利润间的平衡关系	(2) 收入 - 费用 = 利润
(3)	综合关系	(3) 新的所有者权益 = 旧的所有者权益 + 利润 = 旧的所有者权益 + 收入 - 费用 新资产 = 负债 + 新所有者权益 = 负债 + 旧的所有者权益 + 收入 - 费用

由上面分析可以看出,第(1)个会计等式反映的是企业资金运动的整体情况,也就是企业经营中的某一天,一般是开始日或结算日情况。而第(2)个等式反映的是企业资金运动状况,资产加以运用取得收入后,资产便转化为费用,收入减去费用后即为利润,该利润作为资产用到下一轮经营,于是便产生等式(3)。当利润分配后,等式(3)便消失,又回到等式(1)。所以不管六大要素如何互相转变,最终均要回到“资产 = 负债 + 所有者权益”这一等式。下面举例说明该等式的恒等性:

【例 1-1】东方化工厂 2008 年 12 月 31 日拥有 2 000 万元资产,其中现金 0.4 万元,银行存款 57.6 万元,应收账款 282 万元,存货 960 万元,固定资产 700 万元。该工厂实收资本 1 100 万元,银行借款 400 万元,应付账款 400 万元,应付职工薪酬 100 万元,可用表 1-2 反映资产、负债、所有者权益间的平衡关系。



表 1-2

资产负债表

单位:万元

资 产		负债及所有者权益	
库存现金	0 4	短期借款	400
银行存款	57 6	应付账款	400
应收账款	282	应付职工薪酬	100
存货	960	实收资本	1 100
固定资产	700		
合计	2 000	合计	2 000

上例中,资产总额(2 000 万元) = 负债 + 所有者权益(2 000 万元),反映某一时点上企业会计要素之间的平衡关系,这是一种静态关系。

当企业在继续经营时,发生的经济业务会引起各个会计要素数额上增减变动,这种变化可能是会计等式左方(资产类)内部要素的增减变动,可能是会计等式右方(负债及所有者权益类)内部要素增减变动,也可能是会计等式左右方向同时增减或变动。这些变动均不会影响会计等式的恒等性。下面举例说明,如表 1-3 所示。

表 1-3

会计等式变动举例

业 务	会计等式
东方化工厂 2008 年 1 月份从银行取得贷款 800 万元,现已办妥手续,款项已划入本企业存款账户	$\text{资产} + \text{银行存款增加额} = (\text{负债} + \text{所有者权益}) + \text{银行借款增加额}$ $\text{资产}(2\ 800\ \text{万元}) = \text{负债} + \text{所有者权益}(2\ 800\ \text{万元})$ 会计等式两方等额增加 800 万元,等式没有破坏



续表

业 务	会计等式
东方化工厂支付上年未还的应付货款,已从企业账户中开出转账	支票 300 万元 $\text{资产} - \text{银行存款} = (\text{负债} + \text{所有者权益}) - \text{应付货款}$ $\text{资产}(2\,500\text{万元}) = (\text{负债} + \text{所有者权益})(2\,500\text{万元})$ 会计等式两方等额减少 300 万元, 等式没有被破坏
东方化工厂开出现金支票 2 万元, 以备日常开支使用	$\text{资产} - \text{银行存款减少额} + \text{现金增加额} = \text{负债} + \text{所有者权益}$ $\text{资产}(2\,500\text{万元}) = (\text{负债} + \text{所有者权益})(2\,500\text{万元})$ 资产同时增减 2 万元, 等式没有被破坏
东方化工厂应付给三洋公司的应付账款 100 万元, 经协商同意转作三洋公司对东方化工厂的投资款	$\text{资产} = (\text{负债} + \text{所有者权益}) - \text{应付账款} + \text{接受长期投资}$ $\text{资产}(2\,500\text{万元}) = (\text{负债} + \text{所有者权益})(2\,500\text{万元})$ 负债类项目减少 100 万元, 所有者权益项目增加 100 万元, 等式右方总额没有变化, 等式没有被破坏

经过上述变化后的资产负债表, 如表 1-4 所示。

表 1-4

资产负债表

单位: 万元

资 产		负债及所有者权益	
库存现金	$0.4 + 2 = 2.4$	短期借款	$400 + 800 = 1\,200$
银行存款	$57.6 + 800 - 300 - 2 = 555.6$	应付账款	$400 - 300 - 100 = 0$
存货	282	应付职工薪酬	100
应收账款	960	实收资本	$1\,100 + 100 = 1\,200$
固定资产	700		
合计	2 500	合计	2 500

可以看出, 经过变化后的资产负债表两方仍然保持着平衡关系。在企业生产



经营过程中发生的各种业务活动，均不会破坏会计等式平衡。

由上述举例我们可以归纳出经济业务对会计等式的四种影响，如表 1-5 所示。

表 1-5

经济业务对会计等式的影响

经济业务	对会计等式的影响
资产增加，负债及所有者权益增加	会计等式保持平衡
资产减少，负债及所有者权益减少	会计等式保持平衡
资产类项目一个增加，一个减少	会计等式保持平衡
负债类内部项目之间、权益类内部项目之间或者负债类项目与权益类项目之间此增彼减	会计等式保持平衡



## 第六节 会计科目及其分类与设置

### 1. 会计科目

#### (1) 设置会计科目的意义及原则。

企业在经营过程中发生的各种各样的经济业务，会引起各项会计要素发生增减变化。由于企业的经营业务错综复杂，即使涉及同一种会计要素，也往往具有不同性质和内容。为了实现会计的基本职能，要从数量上反映各项会计要素的增减变化，不但需要取得各项会计要素增减变化及其结果的总括数字，而且要取得一系列更加具体的分类和数量指标。这种对会计要素的具体内容进行分类核算的项目称为会计科目。设置会计科目在会计核算中具有重要的意义，如图 1-13 所示。

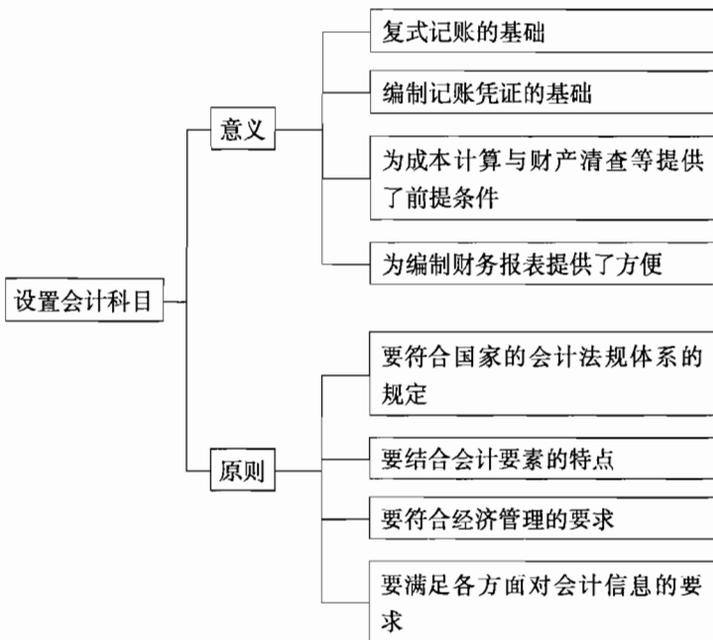


图 1-13 设置会计科目的意义及原则



## (2) 会计科目的分类。

会计科目由于分类标准不同可以分为不同的类型：

① 从会计要素的角度分类：从会计要素出发，可以将会计科目分为资产、负债、所有者权益、成本、损益五大类。

- 资产类科目。

流动资产类的科目。这类科目的特点是资产的变现周期在一年以内或不超过一个营业周期，例如“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”、“原材料”等科目。

非流动资产类的科目。这类科目的特点是变现周期超过一年或一个营业周期，例如“固定资产”、“无形资产”等科目。

- 负债类科目。

流动负债类科目。这类科目的特点是负债的偿还期在一年以内，例如“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付账款”等科目。

非流动负债科目。这类科目的特点是负债的偿还期限超过一年以上，例如“长期借款”、“应付债券”等科目。

- 所有者权益类科目。

投入资本类科目。例如“实收资本”科目。

非经营因素形成的所有者权益类科目。例如“资本公积”。

经营因素形成的所有者权益类科目。例如“盈余公积”等科目。

- 成本类科目。

这类科目的特点是所发生的费用要记入产品成本。

直接记入产品成本类科目。例如“生产成本”科目。

分配记入产品成本类科目。例如“制造费用”科目。

- 损益类科目。

这类科目的特点是其项目均是形成利润的要素。

反映收益类科目。例如“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目。

反映费用类科目。例如“主营业务成本”、“管理费用”、“销售费用”等科目。

根据现行《企业会计制度》，会计科目的六种分类如表 1-6 所示。

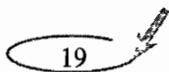


表 1-6

会计科目

顺序号	编号	会计科目名称
		一、资产类
1	1001	库存现金
2	1002	银行存款
3	1003	存放中央银行款项
4	1011	存放同业
5	1012	其他货币资金
6	1021	结算备付金
7	1031	存出保证金
8	1101	交易性金融资产
9	1111	买入返售金融资产
10	1121	应收票据
11	1122	应收账款
12	1123	预付账款
13	1131	应收股利
14	1132	应收利息
15	1201	应收代位追偿款
16	1211	应收分保账款
17	1212	应收分保合同准备金
18	1221	其他应收款
19	1231	坏账准备

续表

顺序号	编号	会计科目名称
20	1301	贴现资产
21	1302	拆出资金
22	1303	贷款
23	1304	贷款损失准备
24	1311	代理兑付证券
25	1321	代理业务资产
26	1401	材料采购
27	1402	在途物资
28	1403	原材料
29	1404	材料成本差异
30	1405	库存商品
31	1406	发出商品
32	1407	商品进销差价
33	1408	委托加工物资
34	1411	周转材料
35	1421	消耗性生物资产
36	1431	贵金属
37	1441	抵债资产
38	1451	损余物资
39	1461	融资租赁资产



续表

顺序号	编号	会计科目名称
40	1471	存货跌价准备
41	1501	持有至到期投资
42	1502	持有至到期投资减值准备
43	1503	可供出售金融资产
44	1511	长期股权投资
45	1512	长期股权投资减值准备
46	1521	投资性房地产
47	1531	长期应收款
48	1532	未实现融资收益
49	1541	存出资本保证金
50	1601	固定资产
51	1602	累计折旧
52	1603	固定资产减值准备
53	1604	在建工程
54	1605	工程物资
55	1606	固定资产清理
56	1611	未担保余值
57	1621	生产性生物资产
58	1622	生产性生物资产累计折旧
59	1623	公益性生物资产

续表

顺序号	编号	会计科目名称
60	1631	油气资产
61	1632	累计折耗
62	1701	无形资产
63	1702	累计摊销
64	1703	无形资产减值准备
65	1711	商誉
66	1801	长期待摊费用
67	1811	递延所得税资产
68	1821	独立账户资产
69	1901	待处理财产损溢
		二、负债类
70	2001	短期借款
71	2002	存入保证金
72	2003	拆入资金
73	2004	向中央银行借款
74	2011	吸收存款
75	2012	同业存放
76	2021	贴现负债
77	2101	交易性金融负债
78	2111	卖出回购金融资产款

续表

顺序号	编号	会计科目名称
79	2201	应付票据
80	2202	应付账款
81	2203	预收账款
82	2211	应付职工薪酬
83	2221	应交税费
84	2231	应付利息
85	2232	应付股利
86	2241	其他应付款
87	2251	应付保单红利
88	2261	应付分保账款
89	2311	代理买卖证券款
90	2312	代理承销证券款
91	2313	代理兑付证券款
92	2314	代理业务负债
93	2401	递延收益
94	2501	长期借款
95	2502	应付债券
96	2601	未到期责任准备金
97	2602	保险责任准备金
98	2611	保户储金

续表

顺序号	编号	会计科目名称
99	2621	独立账户负债
100	2701	长期应付款
101	2702	未确认融资费用
102	2711	专项应付款
103	2801	预计负债
104	2901	递延所得税负债
		三、共同类
105	3001	清算资金往来
106	3002	货币兑换
107	3101	衍生工具
108	3201	套期工具
109	3202	被套期项目
		四、所有者权益类
110	4001	实收资本
111	4002	资本公积
112	4101	盈余公积
113	4102	一般风险准备
114	4103	本年利润
115	4104	利润分配
116	4201	库存股
		五、成本类



续表

顺序号	编号	会计科目名称
117	5001	生产成本
118	5101	制造费用
119	5201	劳务成本
120	5301	研发支出
121	5401	工程施工
122	5402	工程结算
123	5403	机械作业
		六、损益类
124	6001	主营业务收入
125	6011	利息收入
126	6021	手续费佣金收入
127	6031	保费收入
128	6041	租赁收入
129	6051	其他业务收入
130	6061	汇兑损益
131	6101	公允价值变动损益
132	6111	投资收益
133	6201	摊回保险责任准备金
134	6202	摊回赔付支出
135	6203	摊回分保费用
136	6301	营业外收入



续表

顺序号	编号	会计科目名称
137	6401	主营业务成本
138	6402	其他业务成本
139	6403	营业税金及附加
140	6411	利息支出
141	6421	手续费及佣金支出
142	6501	提取未到期责任准备金
143	6502	提取保险责任准备金
144	6511	赔付支出
145	6521	保单红利支出
146	6531	退保金
147	6541	分出保费
148	6542	分保费用
149	6601	销售费用
150	6602	管理费用
151	6603	财务费用
152	6604	勘探费用
153	6701	资产减值损失
154	6711	营业外支出
155	6801	所得税费用
156	6901	以前年度损益调整

② 按所提供的会计信息的详细程度分类：可分为总分类会计科目和明细分类会计科目两大类。

- 总分类会计科目。

也称为总账科目、一级科目，它是对会计要素的具体内容进行总括分类、提供总括信息的会计科目。例如“原材料”、“应付账款”等科目，一般由会计制度统一规定。



• 明细分类会计科目。

也称为明细科目、细目，是对总分类科目作进一步的分类，提供更详细、更具体会计信息的科目。例如“原材料”科目按原材料的种类、规格、品种等设明细科目，反映各种原材料的具体构成情况；“应付账款”按债权人名称或姓名设明细科目，反映应付账款的具体对象。明细分类科目的设置，除了要符合会计制度的统一规定外，一般根据需要由各单位自行规定，对于明细科目较多的科目，可以在总分类科目和明细科目设置二级或多级科目。

下面以“原材料”和“应付账款”为例说明总分类科目和明细科目的设置，如表1-7、表1-8所示。

表1-7 “原材料”总分类和明细分类科目

总分类科目 (一级科目)	明细分类科目	
	二级科目(子目)	明细科目(细目)
原材料	原料及主要材料	圆钢 角钢
	辅助材料	润滑油 石炭酸
	燃 料	汽油 原煤

表1-8 “应付账款”总分类和明细分类科目

总分类科目 (一级科目)	明细分类科目	
	二级科目(子目)	明细科目(细目)
应付账款	晋阳公司	销售部 劳动服务公司
	晋东公司	一分公司 二分公司

(3) 会计科目运用举例(如表1-9所示)。

表1-9 会计科目运用举例

经济业务	设置会计科目
从银行提取现金300元	设置“银行存款”和“库存现金”科目
购买材料7000元，料款尚未支付	设置“原材料”和“应付账款”科目



续表

经济业务	设置会计科目
投资者投入设备一台, 价值 300 000 元	设置“实收资本”和“固定资产”科目
企业销售产品一批, 价值 3 000 元, 货款尚未收到	设置“主营业务收入”和“应收账款”科目

## 2. 账户

### (1) 账户与会计科目的关系。

设置账户是会计的又一核算方法。账户是根据会计科目开设的, 具有一定格式和结构, 是用于分类反映会计要素增减变动情况及其结果的载体。

虽然会计科目已经对会计要素进行了进一步的分类, 但是还不能进行具体的会计核算, 因为会计科目只是分类的名称, 而没有一定的格式, 所以为了全面、序时、连续、系统地反映和监督会计要素的增减变动, 还必须设置账户。账户能使原始数据转换为初始会计信息, 通过账户可以对大量复杂的经济业务进行分类核算, 在设置上要服从于会计报表反映会计信息的要求。会计账户与会计科目的关系, 如图 1-14 所示。

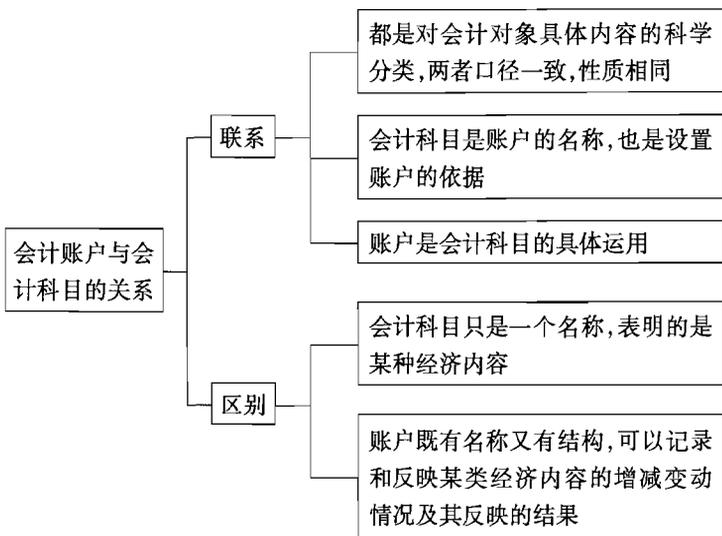


图 1-14 会计账户与会计科目的关系

(2) 账户的分类。

由于账户是根据会计科目开设的，因此账户的分类也有两种，如图 1-15 所示。

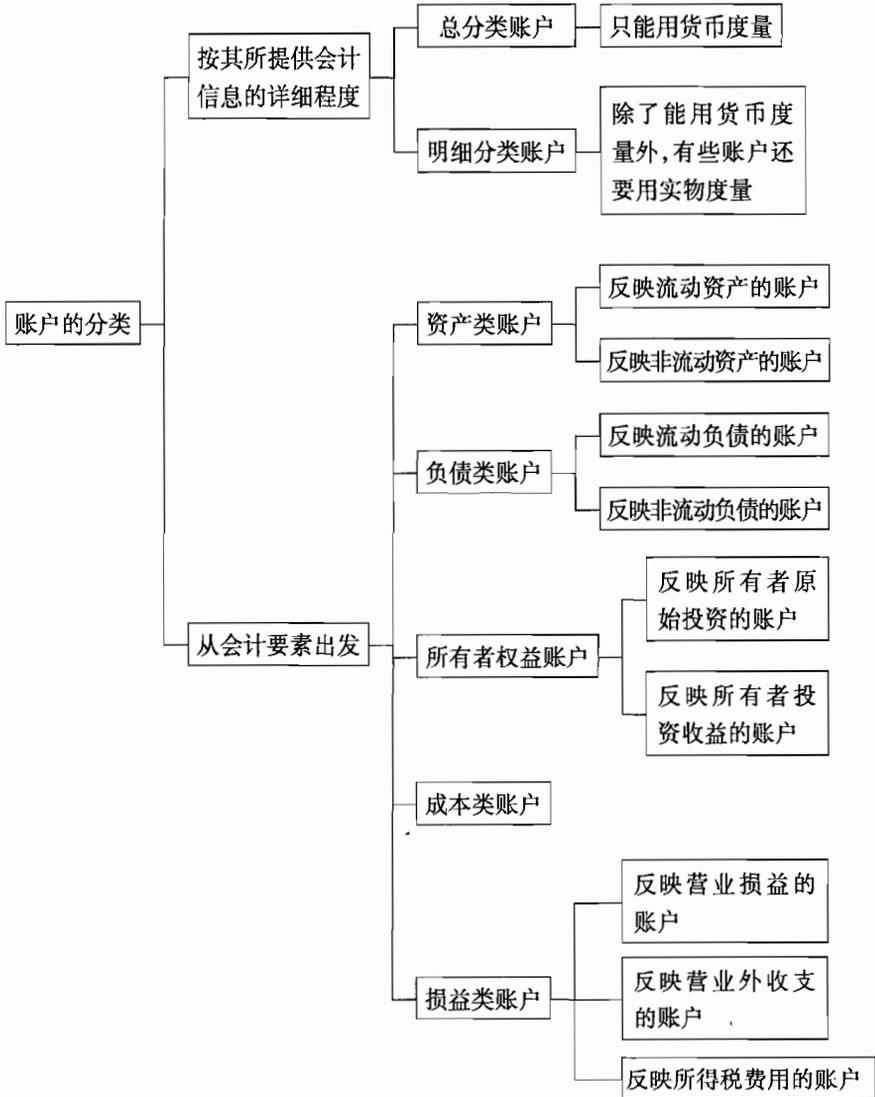


图 1-15 账户的分类

(3) 账户的结构。



账户是用来记录经济业务的，必须具有一定的格式和结构。由于经济业务所引起的各项会计要素的变动，从数量上看不外是增加和减少两种情况，因此，账户的结构也相应地分为两个基本部分，用以分别记录各会计要素的增加和减少额。账户的基本结构通常划分为左、右两方，一方登记增加额，另一方登记减少额。每方再根据实际需要分为若干栏，用于登记有关数据资料。账户的一般设计格式应包括下列内容，如图 1-16 所示。

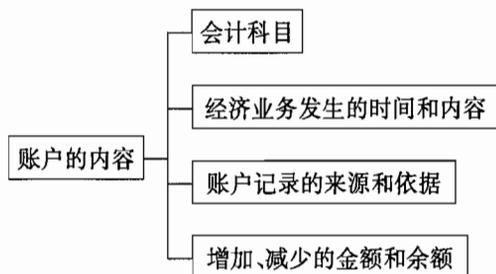


图 1-16 账户的内容

账户的基本格式如表 1-10 所示。

表 1-10

账户的基本格式

年		凭证		摘要	借方	贷方	借或贷	余额
月	日	字	号					

上列账户借方、贷方两方的金额栏，一个记录增加额，另一个记录减少额。增减相抵后的差额，叫做账户余额。余额按其表现的时间不同分为期初余额和期末余额。因此，通过账户记录的金额可产生期初余额、期末余额、本期增加额和本期减少额四个金额要素。

本期增加额是指一定时期内账户所登记的增加金额的合计，也称为本期增加发生额。本期减少额是指一定时期内账户所登记的减少金额的合计，也称为本期减少发生额。本期发生额属于动态指标，它反映有关会计要素的增减变动情况。在没有期初余额的情况下，本期增加额与本期减少额相减后的差额就是期末余额。本期的期末余额转入下期就是下期的期初余额。余额属于静态指标，它反映



有关会计要素的具体内容的增减变动结果。上述账户四个金额要素的关系可用下列公式表示：

$$\text{期末余额} = \text{期初余额} + \text{本期增加额} - \text{本期减少额}$$

为了简化起见，账户的格式通常用“T”字账户表示，如表1-11所示。

借方	“T”字账户 账户名称	贷方

账户的左右两方是按相反方向来记录增加额和减少额的，如果规定在左方记录增加额，则在右方记录减少额；反之如果规定在右方记录增加额，则在左方记录减少额。至于哪方记增加，哪方记减少则取决于该账户的性质。

(4) 账户运用举例。

【例1-2】从银行提取现金300元。该项业务会计科目设置如表1-12、表1-13所示。

借方	贷方
300	

借方	贷方
	300

【例1-3】购买材料7000元，料款尚未支付。该项业务会计科目设置如表1-14、表1-15所示。

借方	贷方
7 000	

借方	贷方
	7 000

【例1-4】某投资者投入设备1台，价值300000元。该项业务会计科目设置如表1-16、表1-17所示。



表 1-16 固定资产

借方	贷方
300 000	

表 1-17 实收资本

借方	贷方
	300 000

【例 1-5】某企业销售一批产品价值 4 000 元，货款尚未收到。该项业务会计科目设置如表 1-18、表 1-19 所示。

表 1-18 应收账款

借方	贷方
4 000	

表 1-19 主营业务收入

借方	贷方
	4 000



## 第七节 复式记账法

借贷记账法是复式记账法的最主要表现形式，是使用最广泛的一种复式记账法。

### 1. 借贷记账法的记账符号

借贷记账法是以“借”、“贷”为记账符号。最早的“借”、“贷”具有一定经济含义，分别表示债权、债务的增减变化。随着经济的发展，借贷记账法得到广泛的运用。核算的对象不再局限于债务关系，而是扩展到记录材料物资的增减变化和计算经营损益，这种“借”、“贷”失去了原有的含义，变成了纯粹的记账符号。

### 2. 借贷记账法的账户结构

我们知道，账户的基本结构分为左、右两方，在借贷记账法下，账户的基本结构分为借、贷两方。一般规定，账户的左方为“借方”，账户的右方为“贷方”，账户的一般格式同表 1-20。

采用借贷记账法时，账户的借贷两方必须做相反方向的记录。即对每一个账户来说，如果规定借方用来登记增加额，则贷方就用来登记减少额，如果规定借方用来登记减少额，则贷方就用来登记增加额。在一个会计期间，借方记录的合计数称为借方发生额，贷方记录的合计数称为贷方发生额。借方发生额、贷方发生额视账户的性质不同分别表示增加发生额和减少发生额。在每个会计期间的期末，要将借贷发生额相比较，其差额加上期初余额所得的数额称为期末余额。如果余额在借方表示借方余额，如果余额在贷方则表示贷方余额。下面就不同性质的账户说明账户的结构。

#### (1) 资产类账户的结构。

对于用来记录资产的账户，账户的借方登记资产的增加额，账户的贷方登记



资产的减少额，账户如有余额，一般为借方余额，表示期末资产余额，资产账户的结构如表 1-20 所示。

表 1-20

资产类账户

借方	贷方
期初余额：	
(1) 本期资产增加额	(1) 本期资产减少额
(2) 本期资产增加额	(2) 本期资产减少额
.. ..	.. ..
本期发生额：	本期发生额：
期末余额：	

资产类账户的期末余额可以根据下列公式计算：

$$\text{期末借方余额} = \text{期初借方余额} + \text{本期借方发生额} - \text{本期贷方发生额}$$

【例 1-6】某公司 3 月 1 日仓库结存原材料价值 152 000 元，本月购进 10 000 元，生产领用 68 000 元，3 月末能结存多少原材料？

月末结存材料 (94 000) = 月初结存材料 (152 000) + 本月购进材料 (10 000) - 本月生产领用 (68 000)

用“T”字账户表示，如表 1-21 所示。

表 1-21

原材料账户

借方	贷方
期初余额：152 000	
本期购进10 000	本期领用：68 000
本期发生额：10 000	本期发生额：68 000
期末余额：94 000	

(2) 负债类账户的结构。



对于用来记录负债的账户，账户的贷方登记负债的增加额，账户的借方登记负债的减少额，账户如有余额，一般为贷方余额，表示期末负债余额，负债账户的结构如表 1-22 所示。

表 1-22

负债类账户

借方	贷方
	期初余额：
(1) 本期负债减少额	(1) 本期负债增加额
(2) 本期负债减少额	(2) 本期负债增加额
· · · · ·	· · ·
本期发生额：	本期发生额：
	期末余额：

负债类账户的期末余额可以根据下列公式计算：

$$\text{期末贷方余额} = \text{期初贷方余额} + \text{本期贷方发生额} - \text{本期借方发生额}$$

【例 1-7】某公司期初有尚未支付的料款 100 000 元，到了月末尚未支付的料款是 86 000 元，本月新购进材料 23 000 元，其中以银行存款支付了 10 000 元，本月支付了多少前欠料款？

$$\text{本月支付的前欠料款} (27\ 000) = \text{期初欠款} (100\ 000) + \text{本月新购材料} (23\ 000) - \text{实际付款} (10\ 000) - \text{月末欠款} (86\ 000)$$

### 3. 所有者权益类账户的结构

对于用来记录所有者权益的账户，账户的贷方登记所有者权益的增加额，借方登记所有者权益的减少额，账户如有余额，一般为贷方余额，表示期末所有者权益余额，所有者权益账户的结构如表 1-23 所示。



表 1-23

所有者权益类账户

借方	贷方
	期初余额:
(1) 本期所有者权益减少额	(1) 本期所有者权益增加额
(2) 本期所有者权益减少额	(2) 本期所有者权益增加额
.....	....
本期发生额:	本期发生额:
	期末余额:

所有者权益类账户期末余额的计算公式与负债类账户相同。

由于账户按会计要素可以分为资产、负债、所有者权益、成本和损益五大类。上面已经介绍了资产、负债和所有者权益类账户的结构，那么成本、损益类的结构如何呢？

#### (1) 成本费用类账户的结构。

企业在生产经营中有各种耗费，有成本费用的发生。在成本费用抵销收入以前，可以将其看做一种资产。因此，成本费用账户的结构与资产类账户的结构基本相同，账户的借方记录成本费用的增加额，账户的贷方记录成本费用的转销额。由于借方记录的成本费用一般都要通过贷方转出，所以账户通常没有期末余额，如有余额，也表示借方余额。其结构如表 1-24 所示。

表 1-24

成本费用类账户

借方	贷方
(1) 本期成本费用增加额	本期成本费用转销额
(2) 本期成本费用增加额	
.. ..	..
本期发生额:	本期发生额:

#### (2) 收益类账户的结构。



企业取得的收入最终会导致所有者权益发生变化。收益的增加可视同所有者权益的增加，因此决定了收益类账户的结构与所有者权益类账户结构基本相同。收益类账户的贷方登记收益的增加额，账户的借方登记收益的转销额。通常该账户没有余额，其账户结构如表 1-25 所示。

表 1-25

收益类账户

借方	贷方
本期收益转销额	(1) 本期收益增加额
...	(2) 本期收益增加额
	.....
本期发生额:	本期发生额:

在借贷记账法下，借方登记资产、成本费用的增加额，负债、所有者权益的减少额和收益的转销额；贷方登记资产的减少额和成本费用的转销额，负债、所有者权益和收益的增加额，用“T”字账户表示全部账户结构如表 1-26 所示。

表 1-26

账户名称

借方	贷方
(1) 资产增加额	(1) 资产减少额
(2) 成本费用增加额	(2) 成本费用转销额
(3) 负债减少额	(3) 负债增加额
(4) 所有者权益减少额	(4) 所有者权益增加额
(5) 收益转销额	(5) 收益增加额
期末余额：资产（成本费用）	期末余额：负债、所有者权益
结存数：	结存数。

#### 4. 借贷记账法的记账规则

下面将采用借贷记账法核算业务，从而说明借贷记账法的记账规则。我们在采用借贷记账法核算经济业务时，应从以下三方面进行考虑：



首先，根据发生的经济业务设置相应的会计科目和账户并判断其性质。其次，确定该项经济业务所涉及的账户是增加还是减少。最后，决定该账户的结构，即应记录的方向是借方还是贷方，具体规则如图 1-17 所示。

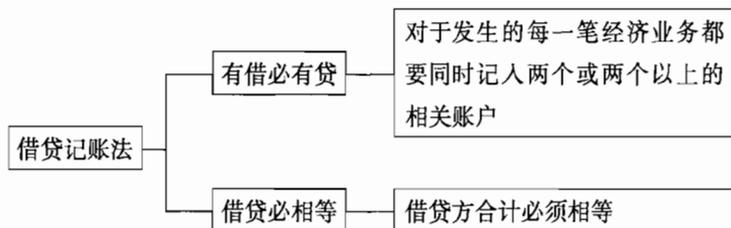


图 1-17 借贷记账法的记账规则

【例 1-8】下面依据上述步骤，采用借贷记账法，通过对上一节中的 A 公司九种类型业务的核算，说明借贷记账法的记账规则。

(1) A 公司 2008 年 1 月投资者继续投入货币资金 200 000 元，手续已办妥，款项已转入本公司的存款户头。

该项业务属于资产与所有者权益同增的经济事项，应设置资产类账户的“银行存款”账户和所有者权益类账户的“实收资本”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“银行存款”账户的借方及“实收资本”账户的贷方。用“T”字账户表示，如表 1-27、1-28 所示。

表 1-27 银行存款

借方	贷方
(1) 200 000	

表 1-28 实收资本

借方	贷方
	(1) 200 000

(2) A 公司向新乐公司购买所需原料，但由于资金周转紧张，料款 70 000 元尚未支付。

该项业务属于资产与负债同增的经济事项，应设置资产类账户的“原材料”账户和负债类账户的“应付账款”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“原材料”账户的借方及“应付账款”账户的贷方。用“T”字账户表示，如表 1-29、表 1-30 所示。



表 1-29 原材料

借方	贷方
(2) 70 000	

表 1-30 应付账款

借方	贷方
	(2) 70 000

(3) A 公司通过银行转账支付给银行于本月到期的银行借款 80 000 元。

该项业务属于资产与负债同减的经济事项，应设置资产类账户的“银行存款”账户和负债类账户的“短期借款”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“银行存款”账户的贷方及“短期借款”账户的借方。用“T”字账户表示，如表 1-31、表 1-32 所示。

表 1-31 短期借款

借方	贷方
(3) 80 000	

表 1-32 银行存款

借方	贷方
	(3) 80 000

(4) 上级主管部门按法定程序将 1 台 100 000 元的设备调出，以抽回国家对 A 公司的投资。

该项业务属于资产与所有者权益同减的经济事项，应设置资产类账户的“固定资产”账户和所有者权益类账户的“实收资本”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“固定资产”账户的贷方及“实收资本”的借方，用“T”字账户表示，如表 1-33、表 1-34 所示。

表 1-33 实收资本

借方	贷方
(4) 100 000	

表 1-34 固定资产

借方	贷方
	(4) 100 000

(5) A 公司开出转账支票 40 000 元，购买 1 台电子仪器。

该项业务属于资产内部有增有减的经济事项，应设置同属于资产类账户的“银行存款”账户和“固定资产”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入



“银行存款”账户的贷方及“固定资产”账户的借方。用“T”字账户表示，如表 1-35、表 1-36 所示。

表 1-35 固定资产

借方	贷方
(5) 40 000	

表 1-36 银行存款

借方	贷方
	(5) 40 000

(6) A 公司开出一张面值为 50 000 元的商业汇票，以抵偿原欠 B 公司的料款。

该项业务属于负债内部有增有减的经济事项，应设置同负债类账户的“应付票据”账户和“应付账款”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“应付票据”账户的贷方及“应付账款”账户的借方。用“T”字账户表示，如表 1-37、表 1-38 所示。

表 1-37 应付账款

借方	贷方
(6) 50 000	

表 1-38 应付票据

借方	贷方
	(6) 50 000

(7) A 公司按法定程序将资本公积 60 000 元转增资本金。

该项业务属于所有者权益内部有增有减的经济事项，应设置同属于所有者权益类账户的“实收资本”账户和“资本公积”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“实收资本”账户的贷方及“资本公积”账户的借方。用“T”字账户表示，如表 1-39、表 1-40 所示。

表 1-39 资本公积

借方	贷方
(7) 60 000	

表 1-40 实收资本

借方	贷方
	(7) 60 000



(8) A 公司按法定程序将应支付给投资者的股利 20 000 元转增资本金。

该项业务属于负债和所有者权益之间增减变化的经济事项，应设置负债类账户的“应付股利”账户和所有者权益类账户的“实收资本”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“应付股利”账户的借方及“实收资本”账户的贷方。用“T”字账户表示，如表 1-41、表 1-42 所示。

表 1-41 应付股利

借方	贷方
(8) 20 000	

表 1-42 实收资本

借方	贷方
	(8) 20 000

(9) A 公司已承诺代甲公司偿还甲公司之前欠乙公司的货款 90 000 元，但款项尚未支付。与此同时，办妥相关手续，冲减甲公司在乙公司的投资。

该项业务属于负债和所有者权益之间增减变化的经济事项，应设置负债类账户的“应付账款”账户和所有者权益类账户的“实收资本”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“应付账款”账户的贷方及“实收资本”账户的借方。用“T”字账户表示，如表 1-43、表 1-44 所示。

表 1-43 实收资本

借方	贷方
(9) 90 000	

表 1-44 应付账款

借方	贷方
	(9) 90 000

上述事项已可以说明，对于涉及资产、负债和所有者权益变化经济业务类型的处理，只要有借方，就相对应的有贷方，而且借贷的金额是相等的。下面再分析影响动态要素变化的经济业务的情况。

**【例 1-9】**某公司用现金 500 元购买办公用品。

该项业务属于资产减少、费用增加的经济事项，应设置资产类账户的“库存现金”账户和成本费用类账户的“管理费用”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“库存现金”账户的贷方及“管理费用”账户的借方。用“T”字



账户表示，如表 1-45、表 1-46 所示。

表 1-45 管理费用

借方	贷方
(10) 500	

表 1-46 库存现金

借方	贷方
	(10) 500

【例 1-10】某公司出售价值 20 000 元的商品，货款尚未收到。

该项业务属于资产与收入同增的经济事项，应设置资产类账户的“应收账款”账户和收益类账户的“主营业务收入”账户；同时根据借贷记账法的账户结构，记入“应收账款”账户的借方及“主营业务收入”账户的贷方。用“T”字账户表示，如表 1-47、表 1-48 所示。

表 1-47 应收账款

借方	贷方
(11) 20 000	

表 1-48 主营业务收入

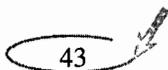
借方	贷方
	(11) 20 000

以上举例，已经概括了企业的所有业务类型，而无论哪种类型的经济业务，都是以相等的金额同时记入有关账户的借方和另一账户的贷方。这样就可以归纳出借贷记账法的记账规则为“有借必有贷，借贷必相等”。

### 5. 借贷记账法的会计分录

从以上举例可以看出，在运用借贷记账法进行核算时，在有关账户之间存在着应借、应贷的相互关系，账户之间的这种相互关系称为账户的对应关系。存在对应关系的账户称为对应账户。

在借贷记账法下，会计分录是指标明某项经济业务应借、应贷方向，科目名称和金额的记录。如果某项经济业务只涉及一个账户的借方与一个账户的贷方，这种会计分录称为简单会计分录；如果某项经济业务涉及到一个账户的借方与多个账户的贷方相对应或多个账户的借方与一个账户的贷方相对应，这种会计分录称为复合会计分录。在实际工作中，不允许将多项经济业务合并编为复合会计分录，但若是一项经济业务时可编制复合会计分录。





将以上的例子核算事项用会计分录表示见表 1-49。

表 1-49

会计分录

单位：元

序号	账务处理
(1)	借：银行存款 200 000 贷：实收资本 200 000
(2)	借：原材料 70 000 贷：应付账款 70 000
(3)	借：短期借款 80 000 贷：银行存款 80 000
(4)	借：实收资本 100 000 贷：固定资产 100 000
(5)	借：固定资产 40 000 贷：银行存款 40 000
(6)	借：应付账款 50 000 贷：应付票据 50 000
(7)	借：资本公积 60 000 贷：实收资本 60 000
(8)	借：应付股利 20 000 贷：实收资本 20 000
(9)	借：实收资本 90 000 贷：应付账款 90 000
(10)	借：管理费用 500 贷：库存现金 500
(11)	借：应收账款 20 000 贷：主营业务收入 20 000

上述会计分录均为简单会计分录，下面举例说明复合会计分录的编制。

【例 1-11】某公司购买原材料一批，价值 98 000 元，其中以银行存款支付



48 000 元，其余款项尚未支付。

该项业务涉及到资产类账户的“原材料”账户、“银行存款”账户以及负债类账户的“应付账款”账户，编制复合会计分录如下：

借：原材料	98 000
贷：银行存款	48 000
应付账款	50 000

## 6. 借贷记账法的试算平衡

各单位的经济业务纷繁复杂，再加上有些人为了的因素，在账户的日常记录中难免会出现一些差错。为了检查一定时期内所发生经济业务在账户中的记录是否正确，在会计期末应对账户进行试算平衡。所谓试算平衡是指根据会计等式“资产 = 负债 + 所有者权益”以及借贷记账法的记账规则，通过汇总、检查和验算来确定所有账户记录是否正确的过程，它包括发生额试算平衡和余额试算平衡。

### (1) 发生额试算平衡。

借贷记账法的记账规则是“有借必有贷，借贷必相等”。根据这一记账规则，对于企业发生的每一经济事项都要以相等的金额，分别记入两个或两个以上的账户的借方和贷方，借贷双方的金额必然相等。因此，当一定时期的经济事项全部记入相关的账户以后，所有账户的借方发生额合计与贷方发生额合计也必然相等。

发生额试算平衡是根据本期所有账户借方发生额与贷方发生额合计恒等关系，来检验本期发生额记录是否正确的方法。用公式表示如下：

$$\text{全部账户本期借方发生额合计} = \text{全部账户本期贷方发生额合计}$$

在实际工作中，本项工作是通过编制发生额试算平衡表进行的。以表 1 - 50 中 (1) ~ (9) 项业务为例，如表 1 - 50 所示。

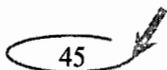


表 1-50

发生额试算平均表

单元：元

账户名称	本期发生额	
	借方	贷方
银行存款	(1) 200 000	(3) 80 000 (5) 40 000
原材料	(2) 70 000	
固定资产	(5) 40 000	(4) 100 000
短期借款	(3) 80 000	
应付票据		(6) 50 000
应付账款	(6) 50 000	(2) 70 000 (9) 90 000
应付股利	(8) 20 000	
实收资本	(4) 100 000 (9) 90 000	(1) 200 000 (7) 60 000 (8) 20 000
资本公积	(7) 60 000	
合 计	710 000	710 000

## (2) 余额试算平衡。

账户的余额试算平衡是根据所有账户借方余额合计与贷方余额合计的恒等关系，来检验本期记录是否正确的方法。这是由“资产 = 负债 + 所有者权益”的恒等关系决定的。而根据余额的时间不同，可分为期初余额平衡和期末余额平衡两类。

期末余额平衡是指期末所有账户借方余额合计与贷方余额合计相等。用公式表示如下：

$$\text{全部账户的期末借方余额合计} = \text{全部账户的期末贷方余额合计}$$

在实际工作中，余额试算平衡是通过编制余额试算平衡表进行的。仍以表 1-50 中 (1) ~ (9) 项业务为例，如表 1-51 所示。



表 1-51

余额试算平衡表

单位：元

账户名称	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
库存现金	1 000				1 000	
银行存款	49 000		(2) 200 000	(3) 80 000 (5) 40 000	129 000	
应收账款	80 000				80 000	
原材料	220 000		(2) 70 000		290 000	
固定资产	230 000		(5) 40 000	(4) 100 000	170 000	
短期借款		150 000	(3) 80 000			70 000
应付票据				(6) 50 000		50 000
应付账款		100 000	(6) 50 000	(2) 70 000 (9) 90 000		210 000
应付职工薪酬		30 000				30 000
应付股利		40 000	20 000			20 000
实收资本		180 000	(4) 100 000 (9) 90 000	(1) 200 000 (7) 60 000 (8) 20 000		270 000
资本公积		80 000	(7) 60 000			20 000
合 计	580 000	580 000	710 000	710 000	670 000	670 000



在实际工作中也可将发生额及余额试算平衡表合并编表，如表 1-52。

表 1-52

总分类账户余额试算平衡表

单位：元

账户名称	借方余额	贷方余额
库存现金	1 000	
银行存款	129 000	
应收账款	80 000	
原材料	290 000	
固定资产	170 000	
短期借款		70 000
应付票据		50 000
应付账款		210 000
应付职工薪酬		30 000
应付股利		20 000
实收资本		270 000
资本公积		20 000
合 计	670 000	670 000

应该看到，试算平衡表只是通过借贷金额是否平衡来检查账户记录是否正确，而有些错误对于借贷双方的平衡并不发生影响。因此，在编制试算平衡表时对以下问题应引起注意，如图 1-18 所示。

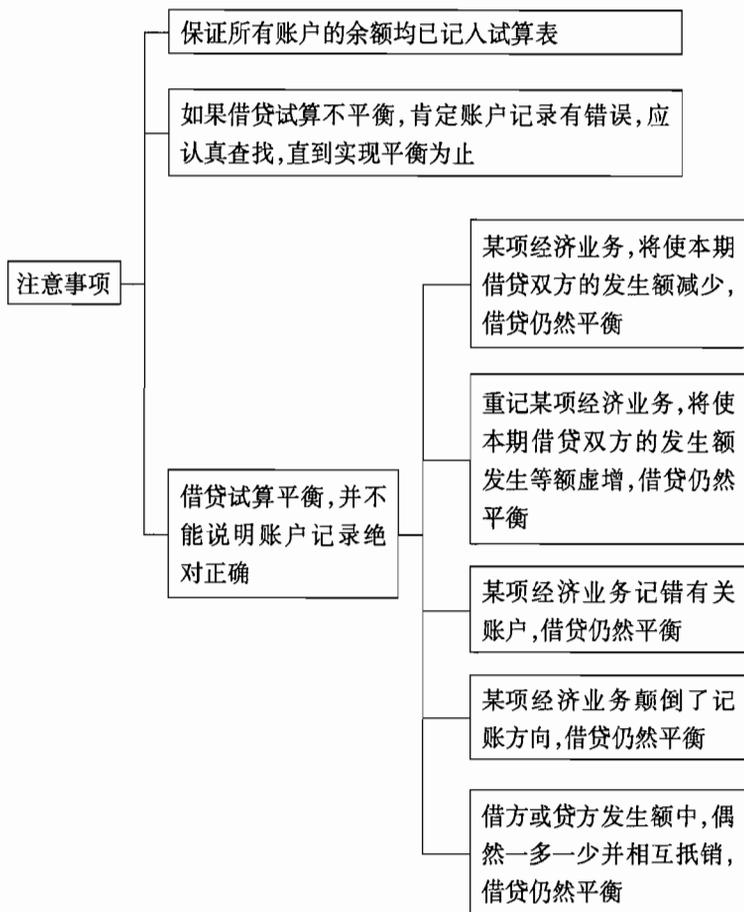


图 1-18 编制试算平衡表的注意事项





## 第二章 会计凭证

### 第一节 会计凭证的概念

会计凭证，简称凭证，是记录经济活动、明确经济责任的书面证明。会计凭证是登记账簿、进行会计监督的重要依据。正确填制和认真审核会计凭证是财务管理不可缺少的基础工作。

任何企业、事业和行政单位在从事任何一项经济活动时，都必须办理会计凭证，也就是由有关人员根据有关规定和程序填制和取得会计凭证，对整个经济活动过程作出书面记录。有关部门和人员要在会计凭证上盖章签字，表示对会计凭证的真实性、正确性与合法性负责。会计人员必须对已取得的会计凭证进行严格的审核，只有准确无误的会计凭证才能作为登记各种账簿的凭据。

出纳人员在核算企业发生的经济业务时，须按照业务的发生情况取得有关凭证，依据原始凭证编制记账凭证，在记账凭证的基础上登记账簿，编制出纳报告。作为登记账簿依据的会计凭证有哪些？这些凭证的取得和填制有什么要求？下面将对此一一阐明。

会计凭证是在会计工作中记录经济业务、明确经济责任的书面证明，是用来登记账簿的依据。

会计主体办理任何一项经济业务，都必须办理凭证手续。由执行或完成该项经济业务的有关人员填制或取得会计凭证，详细说明该项经济业务的内容，并在会计凭证上签名或盖章，明确经济责任。填制或取得会计凭证后，要由有关人员进行审核，经审核无误，并由审核人员签章后，才可作为记账的依据。填制和审核凭证，是会计核算的专门方法之一。

会计凭证的填制和审核，对于如实反映经济业务的内容，有效监督经济业务



的合理性、合法性，保证会计核算资料的真实性、可靠性，发挥会计在经济管理中的作用，具有重要意义。

填制和审核会计凭证作为会计核算的一项重要内容，在经济管理中具有重要作用。主要有以下四个方面的作用，如表 2-1 所示：

表 2-1 填制和审核会计凭证的作用

填制和审核会计凭证的作用	提供经济信息和会计信息	会计人员可以根据会计凭证，对日常大量、分散的各种经济业务，进行整理、分类、汇总，并经过会计处理，为经济管理提供有用的会计信息
	监督、控制经济活动	通过会计凭证的审核，可以检查经济业务的发生是否符合有关的法令、制度，是否符合业务经营、财务收支的方针和计划、预算的规定，以确保经济业务的合理、合法和有效性。监督经济业务的发生、发展，控制经济业务的有效实施，是发挥会计管理职能的重要内容
	提供记账依据	会计凭证是记账的依据，通过会计凭证的填制、复核，按一定方法对会计凭证进行整理、分类、汇总，为会计记账提供真实、可靠的依据，并通过会计凭证的及时传递，对经济业务适时地进行记录
	加强经济责任制	经济业务发生后，要取得或填制适当的会计凭证，证明经济业务已经发生或完成；同时要由有关的经办人员在凭证上签字、盖章，明确业务责任人。通过会计凭证的填制和审核，使有关责任人在其职权范围内各司其职、各负其责



## 第二节 会计凭证的作用及分类

### 1. 会计凭证的作用

正确地填制和严格地审核会计凭证具有重要作用，概括起来主要有以下几方面，如图 2-1 所示。

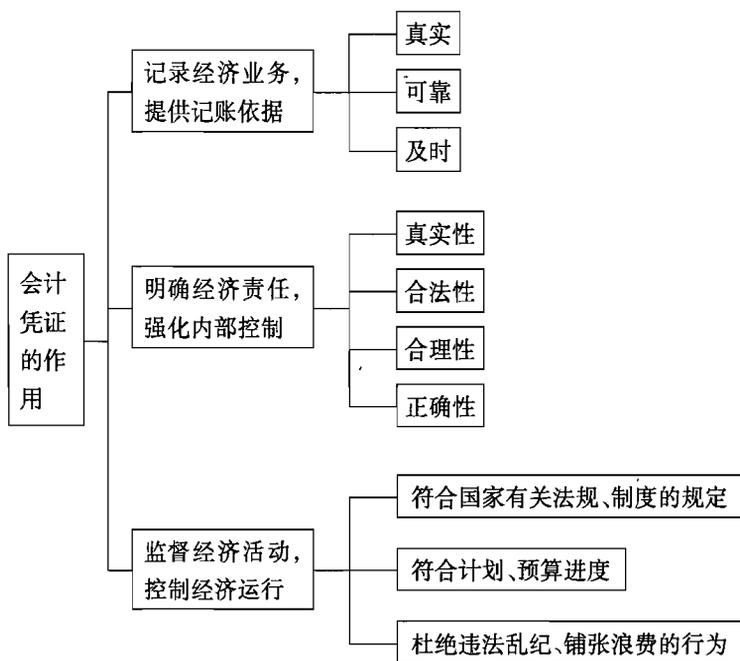


图 2-1 会计凭证的作用

按照用途和填制程序分类，会计凭证可分为原始凭证和记账凭证，如图 2-2 所示。

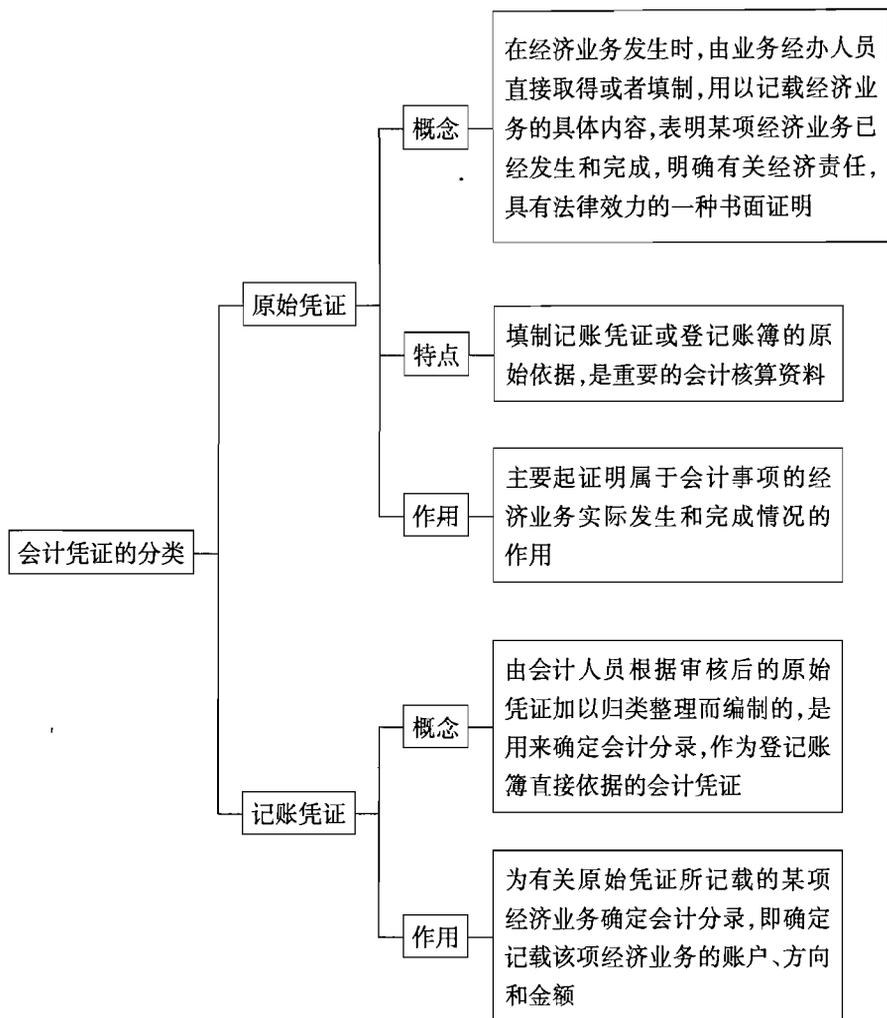


图 2-2 会计凭证的种类

不能作为原始凭证的有:材料或商品请购单、经济合同、派工单等,这些单据只能作为原始凭证的附件。原始凭证是记账凭证的重要附件和依据,由于两种凭证之间存在着依存和制约的关系,填制记账凭证有利于防止和减少差错的发生,保证账簿记录的正确性。



### 第三节 会计凭证的管理

#### 1. 会计凭证装订前的整理

会计凭证装订前的整理，是指对会计凭证进行排序、粘贴和折叠。因为原始凭证的纸张面积与记账凭证的纸张面积不可能全部一样，有时前者大于后者，有时前者小于后者，这就需要会计人员在制作会计凭证时对原始凭证加以适当整理，以便下一步装订成册。

对于纸张面积大于记账凭证的原始凭证，可按记账凭证的面积尺寸，先自右向后，再自下向后两次折叠。注意应把凭证的左上角或左侧面让出来，以便装订后，还可以展开查阅。

对于纸张面积过小的原始凭证，一般不能直接装订，可先按一定顺序和类别排列，再贴在一张同记账凭证大小相同的白纸上，粘贴时宜用胶水。小票应分张排列，同类、同金额的单据尽量贴在一起；同时，在一旁注明张数和合计金额。如果是板状票证，可以将票面票底轻轻撕开，厚纸板弃之不用。

对于纸张面积略小于记账凭证的原始凭证，可先用回形针或大头针别在记账凭证后面，待装订时再抽去回形针或大头针。

有的原始凭证不仅面积大，而且数量多，可以单独装订，如工资单、领料单等，但在记账凭证上应注明保管地点。

原始凭证附在记账凭证后的顺序应与记账凭证所记载的内容顺序一致，不应按原始凭证面积大小来排序。会计凭证经过上述的加工整理之后，就可以装订了。

#### 2. 会计凭证的装订

会计凭证的装订，是指把定期完毕的会计凭证按照编号顺序，外加封面、封底，装订成册，并在装订线上加贴封签。在封面上，应写明单位名称、年度、月份、记账凭证的种类、起讫日期、起讫号数以及记账凭证和原始凭证张数，并在





封签处加盖会计主管的骑缝图章。如果采用单式记账凭证整理装订时,必须保持会计分录的完整,应按凭证号码顺序还原装订成册,不得按科目归类装订。对各种重要的原始单据,以及各种需要随时查阅和退回的单据,应另编目录,单独登记保管,并在有关的记账凭证和原始凭证上相互注明日期和编号。

会计凭证装订的要求是既美观大方又便于翻阅,所以在装订时要先设计好装订册数及每册的厚度。一般来说,一本凭证,厚度以1.5厘米至2.0厘米为宜,太厚了不便于翻阅核查,太薄时可用纸折一些三角形纸条,均匀地垫在此处,以保证它的厚度与凭证中间的厚度一致。

有些会计在装订会计凭证时采用角订法。装订起来简单易行,这也很不错。它的具体操作步骤如图2-3所示。

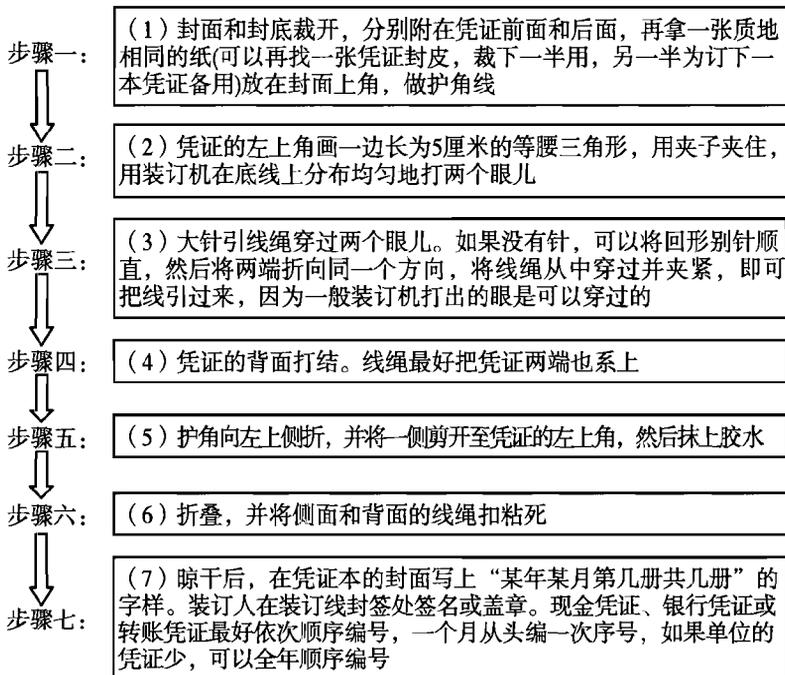


图2-3 角订法装订会计凭证步骤

### 3. 会计凭证的保管

会计凭证装订成册后,应由专人负责保管。年终,应移交财会档案保管1



年，期满后，应由财会部门编制清册移交单位的档案部门保管。

对已归档凭证的查阅、调用或复制，均应得到批准和履行一定手续。原始凭证不得外借，其他单位如因特殊原因需要使用原始凭证时，经本单位会计机构负责人、会计主管人员批准，方可复制。向外单位提供的原始凭证复印件，应当在专设的登记簿上登记，并由提供人员和收取人员共同签名或者盖章。会计凭证的保管期限和销毁手续，必须严格按照会计制度的有关规定执行。一般会计凭证至少保存 10 年，重要的凭证须长期保存，会计凭证保存期满需销毁时，必须开列清单，按照规定的手续报经批准后方可销毁。任何单位都不能随意自行销毁会计凭证。





## 第四节 原始凭证

### 1. 原始凭证的分类

按来源分类，原始凭证可分为外来原始凭证、自制原始凭证。

#### (1) 外来原始凭证。

外来原始凭证是由业务经办人员在业务发生或者完成时从外单位取得的凭证，如采购商品时取得的增值税专用发票、收据、车票等。有关发票格式如表 2-2 所示。

表 2-2 ××省增值税专用发票

购货单位	名称		纳税人识别号																	
	地址电话		开户银行及账号																	
货物或应税劳务名称	计量单位	数量	单价	金额 (元)						税率 (%)	税额 (元)									
				百	十	万	千	百	十		元	角	分	百	十	万	千	百	十	元
合计																				
价税合计 (大写)		仟 佰 拾 万 仟 佰 拾 元 角 分 ￥_____																		
销货单位	名称		纳税人识别号																	
	地址电话		开户银行及账号																	

#### (2) 自制原始凭证。

自制原始凭证是指由本单位内部经办经济业务的部门或人员在办理经济业务时自行填制的凭证。如商品、材料验收入库时，由仓库保管人员填制的入库单；商品销售时，由业务部门开出的提货单等。其一般格式如表 2-3 至表 2-12 所



示。

表 2-3

## 入 库 单

供货单位：东方化工厂

收货单位：

库 别：

2008 年 5 月 10 日

库 别：

类别	种类	品种	规格	等级	品名	单位	数量	单价	金额 (元)										包装 数量	件数				
									1	3	0	0	0	0	0	0	0	0			0	0		
原料	主要 原料	电机	CA6	二级	2 000W 电机	台	500	2 600	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100	5
合计									¥	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100	5

验收单位

复核

记账员

制单

表 2-4

## 提 货 单

供货单位：东方化工厂

运输方式：

收货地址：

2008 年 5 月 26 日

编 号：

产品编号	产品名称	规格	单位	数量	单价	金额 (元)	备注
ASP-A8	电机箱	CLA6	套	400	210 00	84 000 00	
合计						¥84 000 00	

销售部门负责人：

发货人：

提货人：

制票：



表 2-5

东方化工厂原始报销凭证

年 月 日

摘要:		单据	张						
付款方式	现金          支票								
报销金额	大写:	十 万 千 百 十 元 角 分							
备注									

报销单位:                  负责人:                  经手人:                  审核:

表 2-6

缴 款 书

年 月 日

字第 号

缴款单位 (或缴款人)				款别	
摘要					
款项所属日期	年	月	金额	¥	
人民币(大写)					
备注				缴款人	

(收款单位核收章) 科长:          审计:          复核:          记账

(收款单位会计事项)	
顺序号	
明细科目	
账页	
(收讫章) 收款人	



表 2-7

××单位差旅费报销单

出差人姓名      职务      级别      事由      出差起止日期      共计 天

起止日期	车船飞机票			未购 卧铺 补助	出差补助费			宿 费	交 通 费	其 他	合 计 金 额
	种类	起止 地点	金额		天 数	标 准	金 额				
自月日时至月日时											
自月日时至月日时											
自月日时至月日时											
自月日时至月日时											
合计：人民币（大写）											
说 明											

单位公章：      单位负责人：      领款人：      年    月    日      报销

表 2-8

销售产品成本计算表

品 种	数 量	计量单位	单位成本	总成本
合 计				

表 2-9

发出材料汇总表

材料品种 领用部门	甲种材料	乙种材料	… …	合 计
合 计				





表 2-12

## 领料单

领料单位：二车间

凭证编号：0142

用途：制造××产品

2008年5月6日

发料仓库：二号库

材料类别	材料编号	材料名称及规格	计量单位	数量		金额(元)	
				应收	实收	单价	合计
型钢	0302016	#40 炭结圆钢 Ø30m/m	公斤	500	500	0.63	315
备注：							

仓库保管员：

发料人：

领料主管：

收料人：

除上列原始凭证外，企业实际工作中还有许多其他原始凭证，由于篇幅关系，在此不一一列举。

企业自制原始凭证可按内容分为以下几类，如图 2-4 所示。

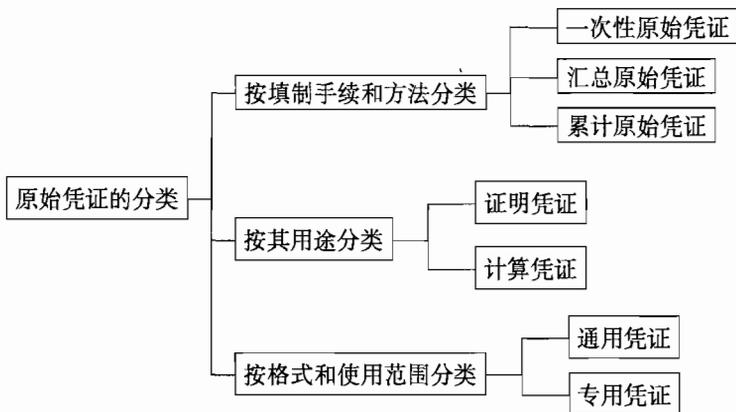


图 2-4 原始凭证的分类

① 一次性凭证。在自制的原始凭证中，大部分凭证的填制手续是一次完成的，已填制的凭证不能再重复使用，这类自制原始凭证称为一次性凭证。

② 累计凭证。在一些特定单位，为了连续反映某一时期内不断重复发生而分次进行的特定业务，需要在一张凭证中连续累计填列该项特定业务的具体情况，这种凭证称为累计凭证，如限额领料单。限额领料单中注明了某种材料在规定期限内的领用额度，用料单位每次领料及退料，都要由经办人员在限额领料单



上逐笔记录、签章，并结出限额结余，使用这种凭证，既可以做到对领用材料的事前控制，又可减少凭证填制手续。但因这种凭证要反复使用，必须严格凭证的保管制度和材料收发手续。限额领料单的一般格式见表 2-10。

③ 汇总原始凭证。实际工作中，为集中反映某项经济业务的总括情况，并简化记账凭证的填制工作，往往将一定时期内若干记录同类性质经济业务的原始凭证汇总编制成一张原始凭证，这种凭证称为汇总原始凭证。如收货汇总表、商品销货汇总表、发出材料汇总表等。汇总原始凭证所汇总的内容，只能是同类经济业务，即将反映同类经济业务的各原始凭证汇总编成一张汇总原始凭证，不能汇总两类或两类以上的经济业务。

## 2. 原始凭证的基本要素

原始凭证种类繁多，来源广泛，形式各异，作为记账依据的原始凭证必须具备以下基本要素，如图 2-5 所示。

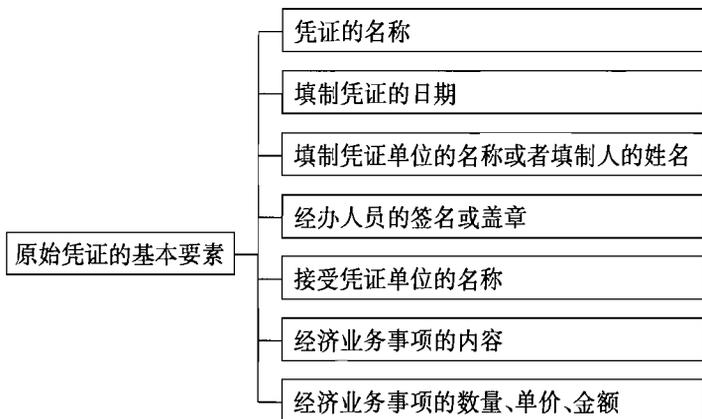


图 2-5 原始凭证的基本要素

此外，原始凭证一般还需要载明凭证的编号。原始凭证带有附件的，还应载明其附件。

## 3. 原始凭证的填制和取得

根据《会计法》规定，填制和取得原始凭证应当符合下列要求，如图 2-6、图 2-7 所示。

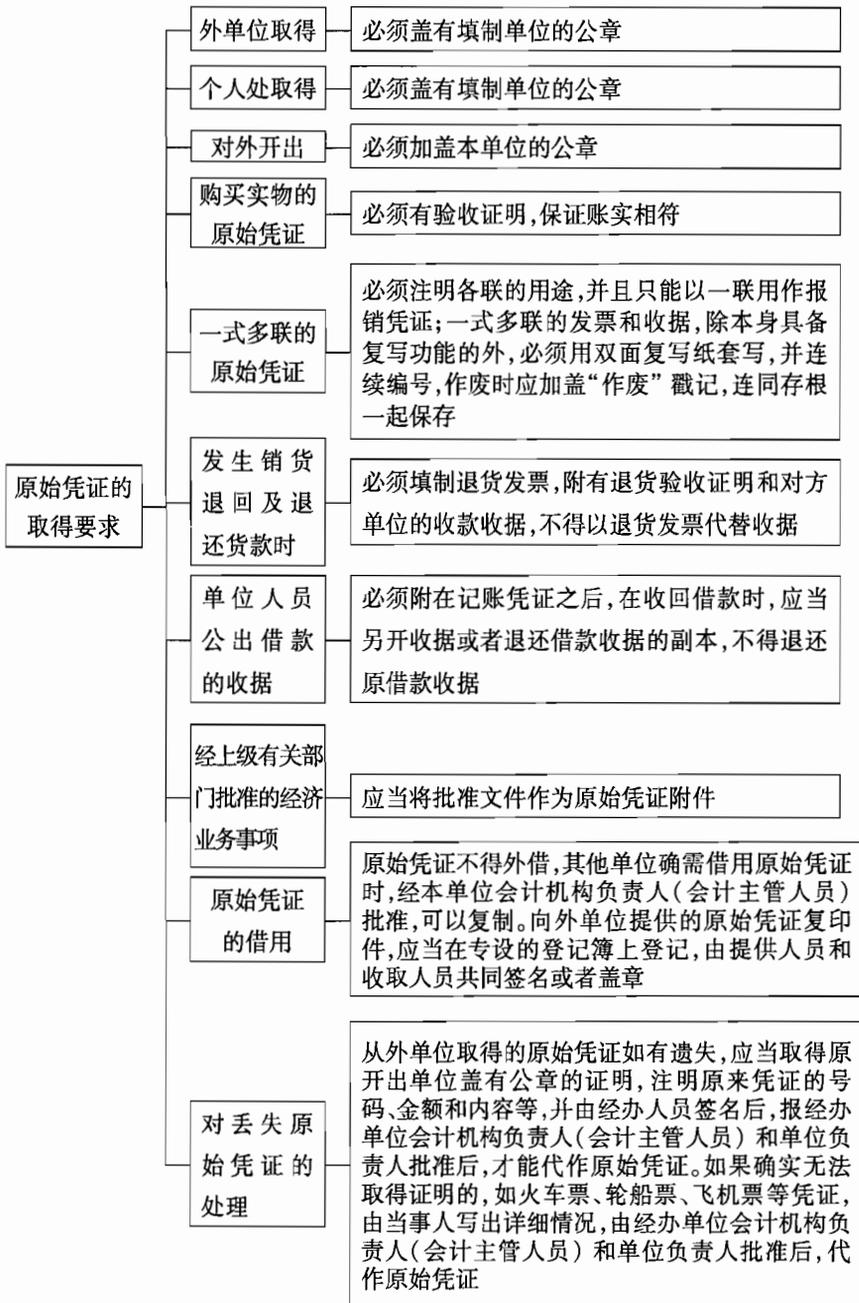


图 2-6 原始凭证的取得要求

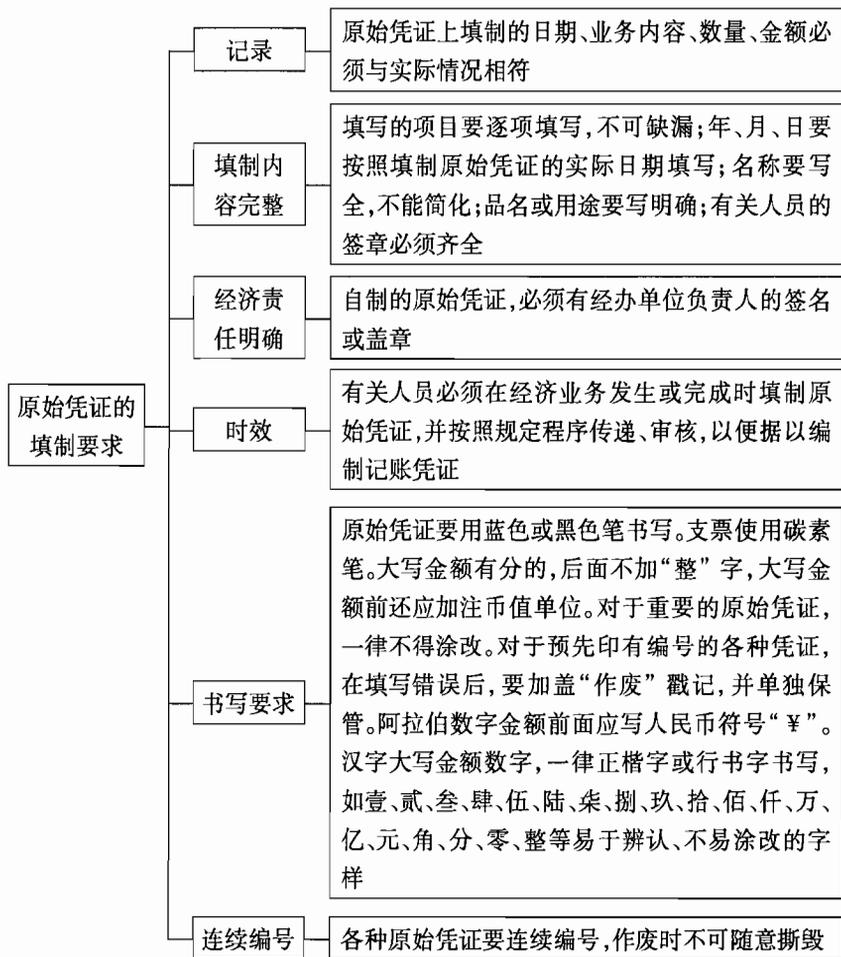


图 2-7 原始凭证的填制要求

#### 4. 原始凭证的审核

对原始凭证进行审核,是确保会计资料质量的重要措施之一,也是会计机构、会计人员的重要职责。只有经过审核无误的凭证,才能作为记账的依据。为了正确反映并监督各项业务,根据《会计法》规定,会计机构、会计人员必须审核原始凭证,这是法定职责。原始凭证的审核主要包括以下几个方面的内容,如图 2-8 所示。

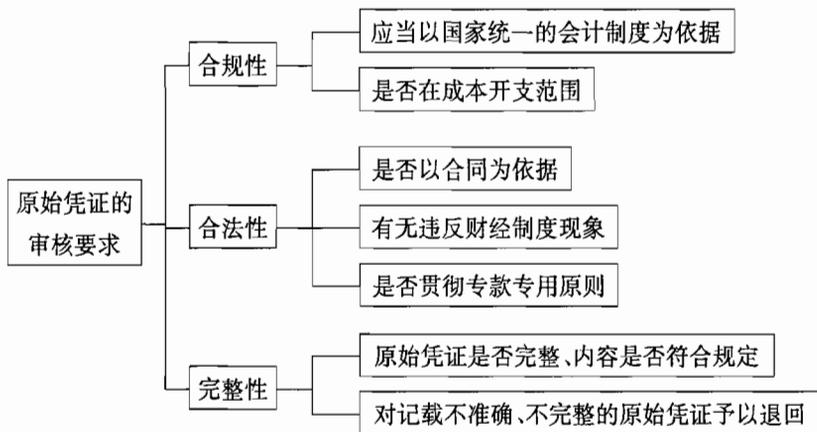


图 2-8 原始凭证的审核要求

《会计法》的上述规定既明确了会计机构、会计人员的职责和要求，也明确了单位负责人、填制和取得原始凭证的经办人员的职责和要求。上述相关人员应依法履行职责，保证原始凭证符合《会计法》的要求。

### 5. 原始凭证的更正

为了规范原始凭证的内容，明确相关人员的经济责任，防止利用原始凭证进行舞弊，《会计法》规定，如图 2-9 所示。

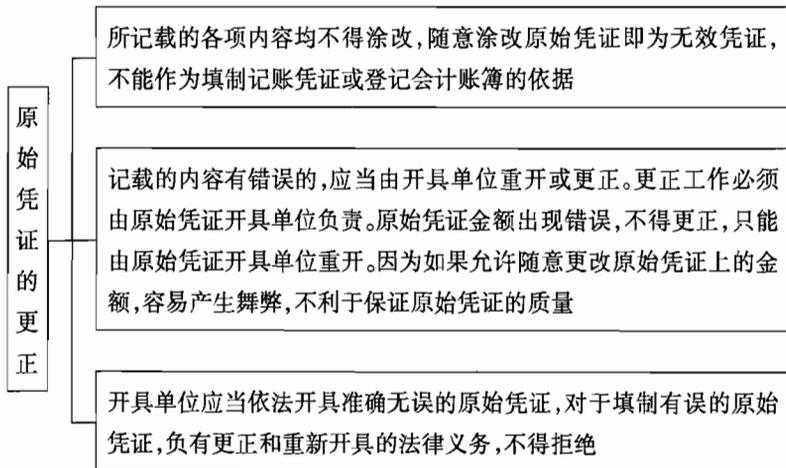


图 2-9 原始凭证的更正要求



## 第五节 记账凭证

### 1. 记账凭证的含义及其分类

记账凭证是按经济业务性质加以分类、确定会计分录、作为登记账簿依据的一种凭证。会计人员必须根据审核无误的原始凭证或原始凭证汇总表填制记账凭证，记账凭证是登记账簿的依据。账簿需要按照一定的会计科目和记账规则进行登记，而原始凭证中并未写明会计科目和记账方向。为了做好记账工作，会计人员必须将各种原始凭证按其所反映的经济内容进行归类 and 整理，然后据此编制记账凭证。在记账凭证中，列明了会计科目，指明了记账方向，确定了会计分录，这样就可以依据记账凭证登记账簿了。

记账凭证和原始凭证同属于会计凭证，但二者存在着以下差别，如表 2-13 所示。

表 2-13 记账凭证与原始凭证的区别

区别	记账凭证	原始凭证
填制人员	一律由会计人员填制	由经办人员填制
填制依据	根据审核后的原始凭证填制	根据发生或完成的经济业务填制
作用	依据会计科目对已经发生或完成的经济业务进行归类、整理	仅用以记录、证明经济业务已经发生或完成
关系	是登记账簿的依据	是填制记账凭证的依据

记账凭证按其用途分为专用记账凭证及通用记账凭证。

通用记账凭证的一般格式如表 2-14 所示。



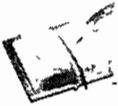


表 2-15

收款凭证

借方科目: 银行存款

2008 年 5 月 5 日

银收字第 2 号

摘 要	贷方科目		记账√	金 额
	一级科目	二级或明细科目		
收到前欠货款	应收账款	浦东食品厂		50 000
合 计				¥50 000

附件 1 张

会计主管:            记账:            出纳:            复核:            制单:

表 2-16

收款凭证

出纳编号\_\_\_\_\_

借方科目: 银行存款

2008 年 5 月 21 日

凭证编号\_\_\_\_\_

摘 要	贷方科目		金 额									记账√		
	总账科目	明细科目	千	百	十	万	千	百	十	元	角		分	
收回林洁公司前欠货款	应收账款	林洁公司				1	6	0	0	0	0	0	0	
结算方式及票号	支票	0987657	合计金额	¥	1	6	0	0	0	0	0	0	0	

附件 1 张

会计主管:            记账:            复核:            制单:            出纳:  
(签章)            (签章)            (签章)            (签章)            (签章)

② 付款凭证。付款凭证是用以反映货币资金支出业务的记账凭证, 根据货币资金支出业务的原始凭证填制而成。实际工作中, 出纳人员应根据会计主管人员或指定人员审核批准的付款凭证, 作为记录货币资金支出并付出货币资金的依



据。出纳人员根据付款凭证付款时，要在凭证上加盖“付讫”戳记，以免重付。

付款凭证一般也按现金和银行存款分别编制。其格式如表 2-17 和表 2-18 所示。

表 2-17

## 付款凭证

贷方科目：库存现金

2008 年 5 月 10 日

现付字第 5 号

摘要	借方科目		记账 ✓	金额
	一级科目	二级或明细科目		
王军暂借差旅费	其他应收款	王军		1 000
合 计				¥1 000

附件 2 张

会计主管：          记账：          出纳：          复核：          制单：

表 2-18

## 付款凭证

贷方科目：银行存款

2008 年 5 月 24 日

出纳编号 \_\_\_\_\_

凭证编号 \_\_\_\_\_

摘要	借方科目		金 额								记账 ✓			
	总账科目	明细科目	千	百	十	万	千	百	十	元		角	分	
以支票偿还前欠宏达公司货款	应付账款	宏达公司				1	4	0	0	0	0	0	0	
结算方式及票号	转账支票	3864850 号	合计金额		¥	1	4	0	0	0	0	0	0	

附单据 1 张

会计主管：          记账：          稽核：          制单：          出纳：  
(签章)              (签章)              (签章)              (签章)              (签章)



③ 转账凭证。转账凭证是用以反映与货币资金收付无关的转账业务的凭证，根据有关转账业务的原始凭证或记账凭证填制而成。其格式与通用记账凭证的格式相同，如表 2-19 所示。

表 2-19

转账凭证

2008 年 5 月 13 日

凭证编号 \_\_\_\_\_

摘要	总账科目	明细科目	记账 √	借方金额					记账 √	贷方金额									
				千	百	十	元	角		分	千	百	十	元	角	分			
销售产品冲减大华公司的预收账款	预收账款	大华公司			2	1	8	0	0	0	0								
	营业收入	主营业务收入											2	1	8	0	0	0	0
合计					¥	2	1	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

附单据  
张

会计主管：                  记账：                  出纳：                  审核：                  制单：

收款凭证、付款凭证和转账凭证分别用以记录货币资金收入事项、货币资金支出事项和转账业务（与货币资金收支无关的业务），为便于识别，各种记账凭证一般印制不同颜色。

会计实务中，某些经济业务既是货币资金收入业务，又是货币资金支出业务，如现金和银行存款之间的划转业务。为了避免记账重复，对于这类业务一般只编制付款凭证，如从银行存款提取现金时，只编制银行存款付款凭证。

(2) 复式记账凭证和单式记账凭证。

记账凭证按其填制方式不同，可分为复式记账凭证和单式记账凭证。

① 复式记账凭证。复式记账凭证是把一项经济业务完整地填列在一张记账凭证上，即该项经济业务所涉及到的所有会计科目在一张记账凭证中集中反映。前述各种记账凭证都是复式记账凭证。

复式记账凭证可在一张记账凭证上反映一笔完整的经济业务，便于反映经济业务



的全貌及会计科目间的对应关系，可减少记账凭证的数量。但采用复式记账凭证，不便于同时汇总计算每一会计科目的发生额，也不利于会计人员分工记账。

② 单式记账凭证。即按照一项经济业务所涉及的每个会计科目单独编制记账凭证，每张记账凭证中只登记一个会计科目。单式记账凭证将一项经济业务所涉及的会计科目及其对应关系，通过借项记账凭证、贷项记账凭证予以分别反映。所以单式记账凭证又称单项记账凭证。采用单式记账凭证，便于同时汇总计算每一会计科目的发生额，也便于分工记账，但不便于反映经济业务的全貌及会计科目的对应关系，一般适用于业务量较大，会计部门内部分工较细的会计主体。单式凭证的格式如表 2-20 和表 2-21 所示。

表 2-20

借项记账凭证

2008 年 5 月 31 日

凭证编号 记字 015  $\frac{1}{8}$  号

摘 要	一级科目	明细科目	账 页	金 额 (元)
从大华厂购入材料	材料采购	A 材料		160 000
对应一级科目：银行存款	合 计			160 000

会计主管：            记账：            复核：            出纳：            制单：

表 2-21

贷项记账凭证

2008 年 5 月 31 日

凭证编号 记字 015  $\frac{2}{8}$  号

摘 要	一级科目	明细科目	账 页	金 额 (元)
从大华厂购入材料	银行存款			160 000
对应一级科目：材料采购	合 计			160 000

会计主管：            记账：            复核：            出纳：            制单：

会计实务中，为了简化登记总分类账的手续，可以把反映同类经济业务或多类经济业务的记账凭证汇总编制成汇总记账凭证或科目汇总表等。如表 2-22 至



表 2-25 所示。根据记账凭证所编制的汇总记账凭证、科目汇总表等，也属于记账凭证的范畴。

表 2-22

汇总收款凭证

借方科目：银行存款

2008 年 5 月份

汇收第 1 号

贷方科目	金 额 (元)				总账页数	
	(1)	(2)	(3)	合 计	借 方	贷 方
应收账款	40 000		130 000	170 000		
短期借款		20 000		20 000		
主营业务收入	50 000		170 000	220 000		
附注：(1) 自 1 日至 10 日收款凭证共 8 张 (2) 自 11 日至 20 日收款凭证共 2 张 (3) 自 21 日至 31 日收款凭证共 10 张						

会计主管：

记账：

复核：

制单：

表 2-23

汇总付款凭证

贷方科目：库存现金

2008 年 5 月份

汇付第 2 号

借方科目	金 额 (元)				总账页数	
	(1)	(2)	(3)	合 计	借 方	贷 方
其他应收款	11 000		2 000	13 000		
管理费用	1 500	1 400		2 900		
其他业务成本		4 200		4 200		
附注：(1) 自 1 日至 10 日付款凭证共 6 张 (2) 自 11 日至 20 日付款凭证共 4 张 (3) 自 21 日至 31 日付款凭证共 8 张						

会计主管：

记账：

复核：

制单：



表 2-24

## 汇总转账凭证

贷方科目, 材料采购

2008 年 5 月份

汇转第 2 号

借方科目	金 额 (元)				总账页数	
	(1)	(2)	(3)	合 计	借 方	贷 方
原材料	120 000	115 000		235 000		
附注: (1) 自 1 日至 10 日转账凭证共 6 张 (2) 自 11 日至 20 日转账凭证共 12 张 (3) 自 21 日至 31 日转账凭证共 0 张						

会计主管:

记账:

复核:

制单:

表 2-25

## 科目汇总表

2008 年 5 月 1 日至 5 日

汇字第 78 号

会计科目	本 期 发 生 额 (元)		✓
	借 方	贷 方	
库存现金	3 000	3 540	
银行存款	95 000	102 400	
应收账款	190 000	79 000	
∴	∴	∴	∴
管理费用	4 200		
合 计	643 200	643 200	

记账凭证自 1 号至 56 号共 58 张

会计主管:

记账:

复核:

制表:



## 2. 记账凭证的填制

### (1) 记账凭证的基本要素。

记账凭证是会计人员根据审核无误的原始凭证或原始凭证汇总表，按记账的要求归类整理而编制的。各种记账凭证的格式、内容不尽相同，但编制记账凭证的目的在于反映经济业务，确定会计科目，便于登记账簿和日后查阅。因此，所有记账凭证都必须有以下几个方面的基本内容，如图 2-10 所示。

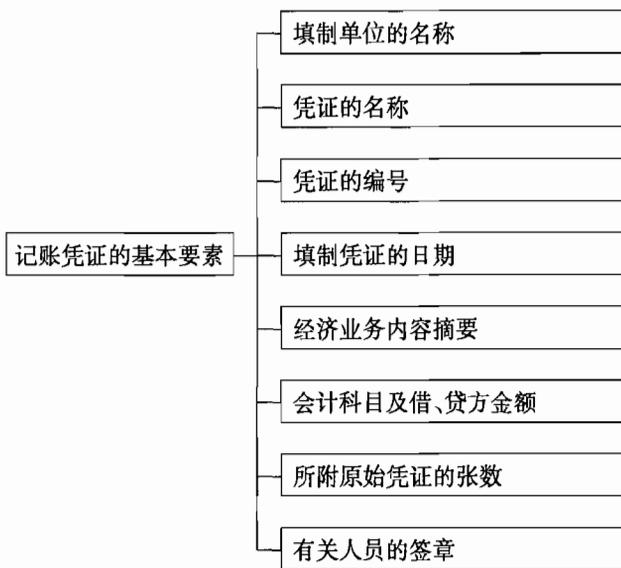


图 2-10 记账凭证的含义及分类

### (2) 记账凭证的填制要求。

根据《会计法》的规定，填制记账凭证应当符合下列要求，如图 2-11 所示。

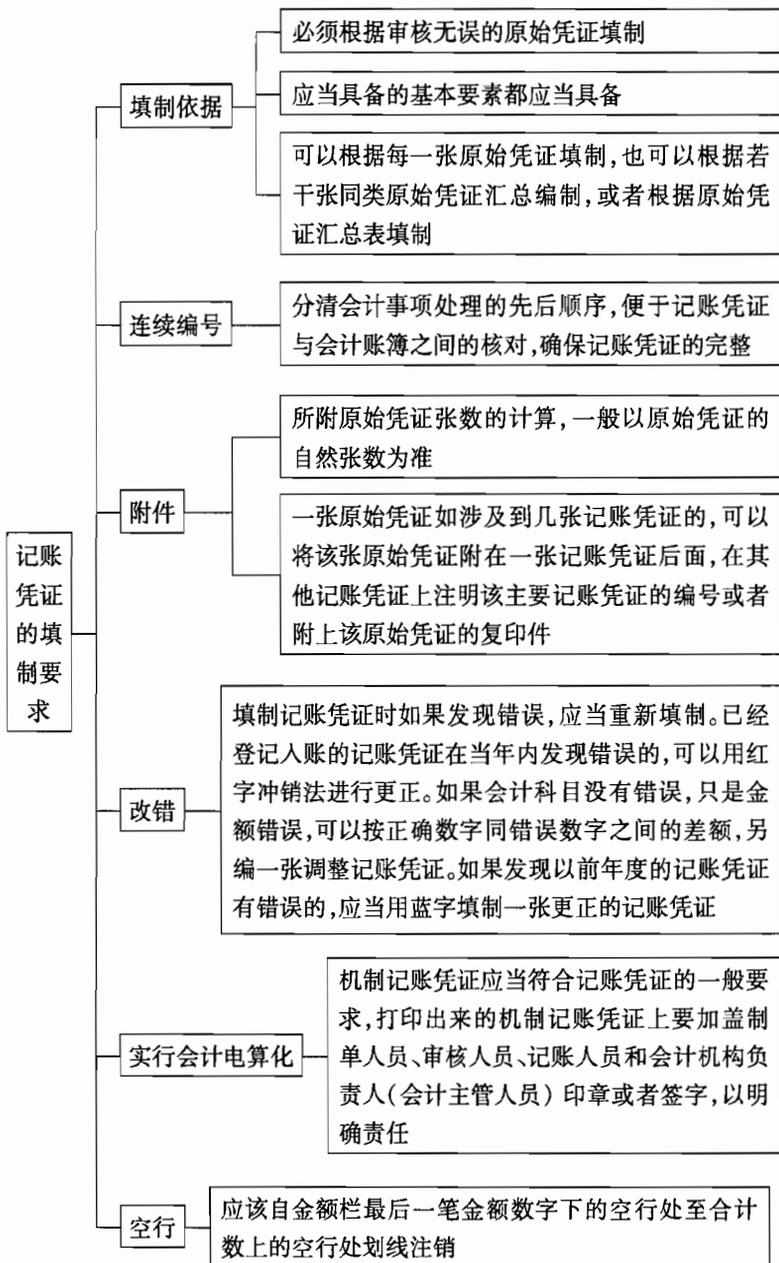


图 2-11 记账凭证的填制要求

## (3) 记账凭证的审核。



记账凭证是登记账簿的直接依据,为了确保账簿记录准确,监督款项收付,全面提供会计信息,应严格按照要求填制记账凭证,同时要有专人对已经填制的记账凭证严格审核,只有经审核无误的记账凭证,才能作为记账的依据。记账凭证审核主要包括以下几项内容,如图 2-12 所示。

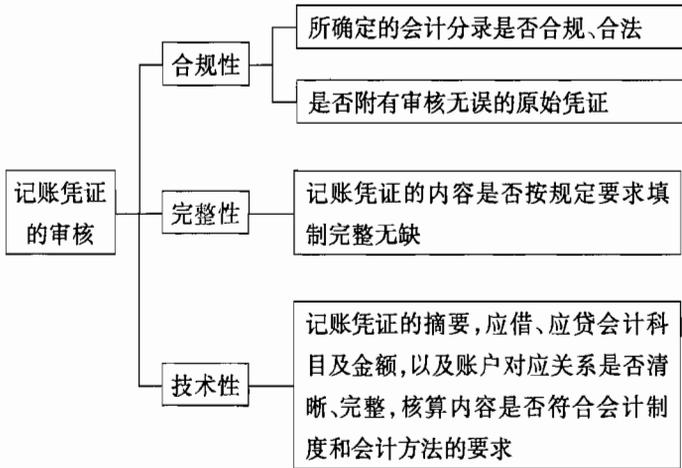


图 2-12 记账凭证的审核



## 第一节 资金筹集

要成立一个企业，就必须有相应的资本，否则企业的生产经营无从谈起。由于季节性和临时性等原因，或由于扩大生产经营规模的需要，企业更需要筹集资金。因此，资金筹集既是企业生产经营活动的前提，又是企业再生产顺利进行的保证。

企业筹集的资金可按不同的标准进行分类：

(1) 按照资金的来源渠道不同，可将企业筹资分为权益性筹资和负债性筹资。

权益性投资是指企业通过发行股票、吸收直接投资、内部积累等方式筹集资金；负债性投资是指企业通过发行债券、向银行借款、融资租赁等方式筹集资金。

(2) 按照所筹资金使用期限的长短，可将企业筹资分为短期资金筹集与长期资金筹集。

短期资金是指使用期限在一年以内或超过一年的一个营业周期内的资金，长期资金是指使用期限在一年以上或超过一年的一个营业周期以上的资金。

资金筹集的渠道及方式，如图 3-1、图 3-2 所示。

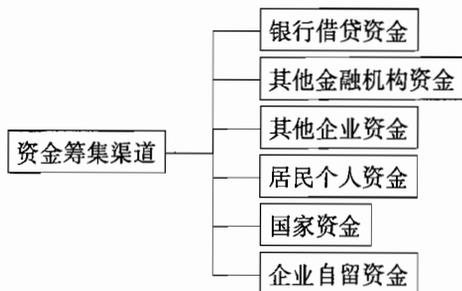


图 3-1 资金筹集渠道

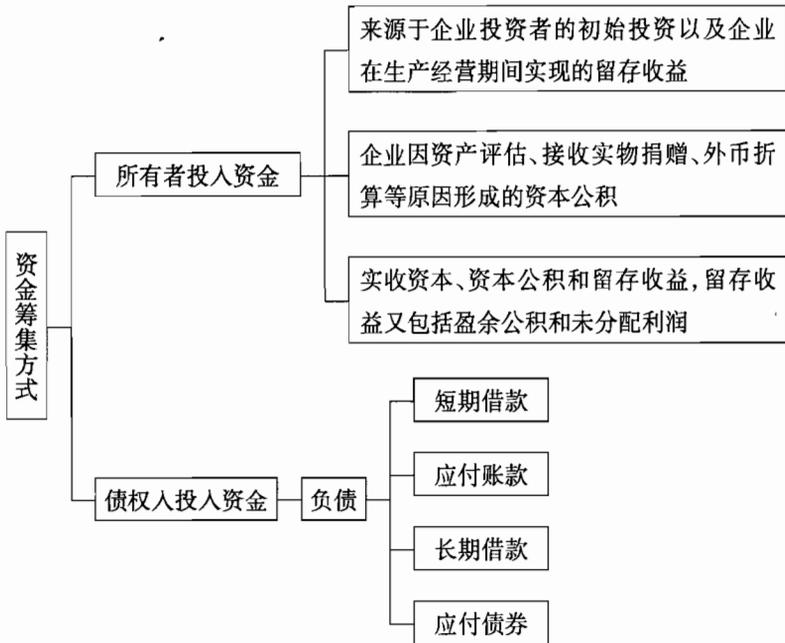


图 3-2 资金筹集方式

## 1. 投资者投入资本的核算

### (1) 业务特点。

我国企业法人登记管理条例和公司法规定,企业的注册资本应当与实际资本相一致。如遇到特殊情况,企业实有资本比原注册资本数额增减超过 20% 时,企业必须报经国家工商行政管理部门审查批准,但以无形资产方式出资的总额占企业注册资本总额的比率最高不得超过 20%。

企业收到投资者投入企业的资本时,必须聘请注册会计师进行验资并对其出具验资报告,由企业签发所有者出资证明书。投资者向企业投入的资本,在企业持续经营期间内,除依法转让外,不得以任何形式撤回。

企业可以采用不同的方式筹集资本,既可一次筹集,也可以分次筹集。分次筹集时,所有者最后一次投入企业的资本必须在营业执照签发之日起 6 个月以内缴足。因此,在某一特定期间内,企业实收资本可能小于其注册资本的数额。

### (2) 账户设置 (如图 3-3 所示)。

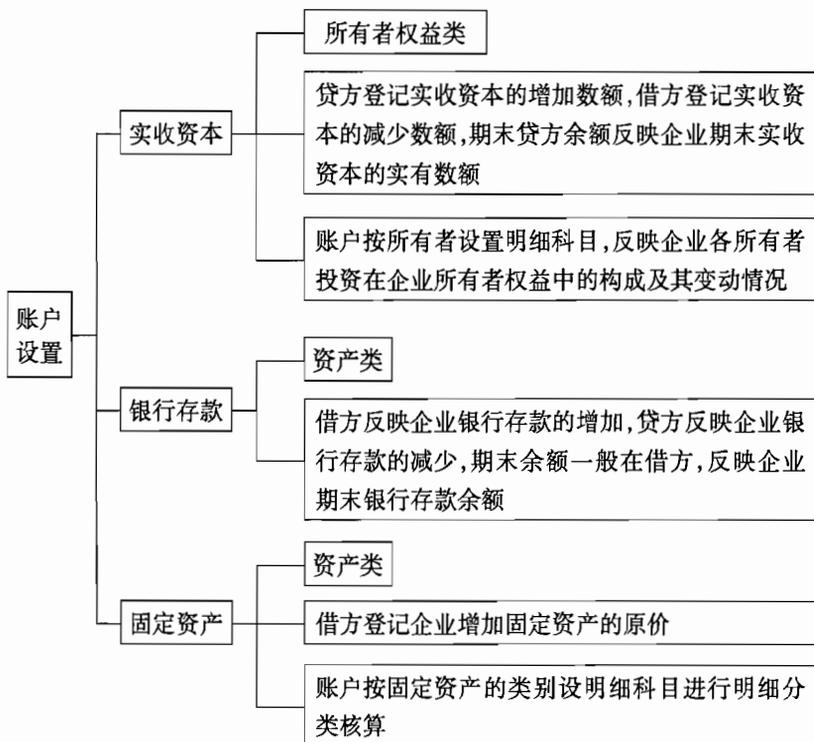


图 3-3 账户设置

(3) 账务处理 (见表 3-1)。

表 3-1

实账举例

经济业务	处理方法				
12月6日, A公司为了扩大经营规模,本月将办理有关增资手续。收到国家投入资本金150 000元,款项已存入银行	<p>这项经济业务一方面使国家在A公司的所有者权益增加,另一方面增加了该公司存在银行的款项。对于此项业务应设置“实收资本”和“银行存款”账户。投入资本的增加记入“实收资本”账户的贷方,存入款项的增加记入“银行存款”账户的借方。编制如下会计分录:</p> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 80%;">借: 银行存款</td> <td style="text-align: right;">150 000</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">贷: 实收资本</td> <td style="text-align: right;">150 000</td> </tr> </table>	借: 银行存款	150 000	贷: 实收资本	150 000
借: 银行存款	150 000				
贷: 实收资本	150 000				



续表

经济业务	处理方法				
12月18日, A公司为了扩大生产规模, 接收B公司投入的生产设备一台, 该设备原价260 000元	<p>这项经济业务一方面使B在A公司的所有者权益增加, 另一方面增加了A公司的生产设备。对于此项业务应设置“实收资本”和“固定资产”账户。投入资本的增加记入“实收资本”账户的贷方, 生产设备的增加记入“固定资产”账户的借方。编制如下会计分录:</p> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 80%;">借: 固定资产</td> <td style="text-align: right;">260 000</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">贷: 实收资本</td> <td style="text-align: right;">260 000</td> </tr> </table>	借: 固定资产	260 000	贷: 实收资本	260 000
借: 固定资产	260 000				
贷: 实收资本	260 000				

## 2. 短期借款的核算

### (1) 业务特点。

短期借款是企业借入的期限在一年以下的各种借款, 它属于金额确定的流动负债。

企业在进行正常生产经营过程中, 由于季节性、临时性经营周转出现资金暂时短缺或抵偿某项债务时, 往往需要向银行或其他金融机构取得一定数量的短期借款, 以满足生产周转的需要。企业应按照规定的程序, 向银行或其他金融机构提出申请, 借入短期借款。各种类型的借款都有规定的期限和利率, 企业必须按期如数归还本金, 并及时足额地支付利息, 以保证企业生产经营的正常周转以及信贷资金的良性循环。如遇特殊原因不能偿还, 应向银行或其他金融机构申请延期还款, 经审查同意后可以延期。

### (2) 账户设置。

企业应设置“短期借款”账户来总括地反映和监督短期借款的取得和归还情况, 该账户属于负债类账户。贷方登记取得借款数额, 借方登记归还的借款数额, 贷方余额表示尚未归还的借款数额。该账户应按债权人设置明细账户进行明细分类核算。

### (3) 账务处理。

【例3-1】12月6日, A公司为了经营周转需要, 根据有关规定, 向银行取得临时借款30 000元, 并转存银行。

这项经济业务, 一方面使A公司对银行的负债增加, 另一方面增加了该公司



存在银行的款项。对于此项业务应设置“短期借款”和“银行存款”账户。公司负债增加记入“短期借款”账户的贷方，存入款项的增加记入“银行存款”账户的借方。编制如下会计分录：

借：银行存款	30 000
贷：短期借款	30 000

通过上述经济业务的账务处理，可以看出资金投入的总分类核算流程，如图 3-4 所示。

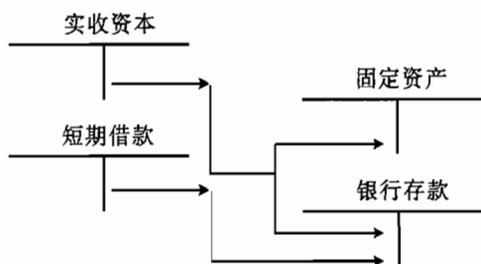
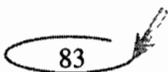


图 3-4 资金投入的总分类核算





## 第二节 材料采购

制造业的原材料购进业务一般分为两个环节：一是原材料的采购过程，二是原材料的入库。

### 1 原材料购进业务的特点

#### (1) 原材料采购。

制造业原材料采购，一方面会使企业的材料采购成本加大，比如原材料的买价、运费等都要计入材料采购成本；另一方面要与供应单位办理这批原材料的货款结算，可以以银行存款支付，也可以暂时形成欠款。

原材料的采购成本应以实际成本入账。具体包括下列内容，如图 3-5 所示。

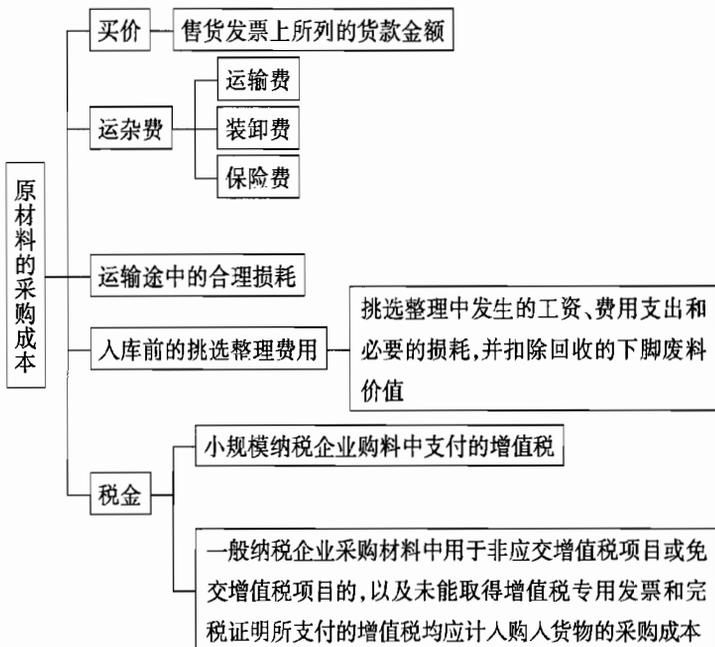


图 3-5 原材料的采购成本



原材料的采购成本发生后,无论这些款项是否支付,都说明企业已拥有了该材料的所有权,因此,作为企业来讲,应作为一项资产加以确认。需要指出的是,企业在国内采购材料时,专用发票上记载的金额不全构成材料的采购成本,比如发票上注明的增值税额,根据我国目前的税法规定不构成材料成本的部分应在“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户中单独核算,记入该账户的借方进行抵扣。

原材料采购成本的发生必然涉及到企业与供应单位的款项结算。对于款项的结算可能会出现下列三种情况,如图3-6所示。

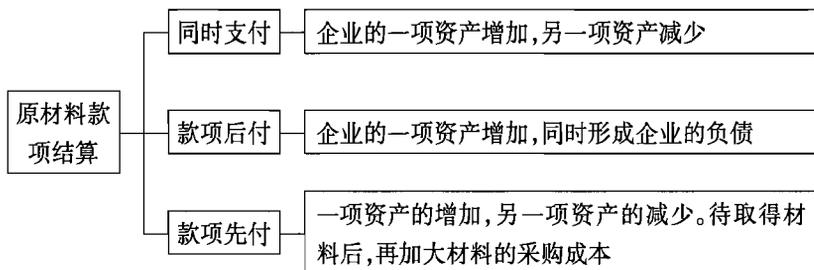


图3-6 原材料款项结算

## (2) 原材料入库。

购入的材料运达企业并办理入库手续后,材料的采购成本将转化为库存材料的成本并形成储备资金,以备企业生产经营领用。

## 2. 账户设置

为了核算供应过程中材料采购的发生、货款的结算关系以及库存材料储备的形成情况,应设置下列账户。如表3-2所示。

表3-2 账户设置情况

科目名称	核算内容
材料采购	该账户属于资产类账户。借方登记物资采购过程中发生的材料买价、运费等采购费用,贷方登记验收入库材料的采购成本并转入“原材料”账户的借方。期末余额在借方表示已办理货款结算但尚未入库的材料的实际成本,表示在途材料的实际成本



续表

科目名称	核算内容
原材料	该账户属于资产类账户。借方登记入库材料的实际成本；贷方登记发出、领用、对外销售、盘亏、毁损等原因而减少的材料的实际成本；余额在借方，表示月末库存材料的实际成本。该账户按照材料的种类设置明细账户进行明细分类核算
应付账款	该账户属于负债类账户。贷方登记企业购买材料、接受劳务等形成的应付未付款项；借方登记偿还的应付款项或开出商业汇票抵付账款的款项，或冲销无法支付的应付账款；余额一般在贷方，表示尚未偿还的应付账款。该账户按供应单位名称设置明细账户进行明细分类核算
应付票据	该账户属于负债类账户。贷方登记开出并承兑汇票的面值，借方登记支付票款的款项，余额在贷方，表示尚未支付票据的面值。该账户按承兑人的不同，设置明细账户进行明细分类核算
预收账款	该账户属于资产类账户。借方登记预付款项和补付的款项，贷方登记收到的采购货物时按发票金额冲销的预付账款或因预付货款多余而退回的款项，余额一般在借方，表示预付的货款数。预付货款不多的企业，可以不设“预付账款”账户，并入“应付账款”账户核算。预付账款的核算包括预付货款、收取货物和结清款项的核算
银行存款、 库存现金	借方登记库存现金或银行存款的增加，贷方登记库存现金或银行存款的减少，余额一般在借方，表示库存现金的结存数

### 3. 账务处理

账务处理见表 3-3。



表 3-3

账务处理举例

经济业务	分析	处理方法
<p>12月1日, A公司向B公司购进甲材料600公斤, 单价50元, 计30 000元。运费1 000元, 增值税率为17%, 运费以银行存款支付, 其余款项尚未支付。材料已验收入库</p>	<p>这项经济业务一方面使公司的材料采购成本增加, 同时产生进项税款, 应分别设置“材料采购”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户, 并记入这些账户的借方, 另一方面涉及各种款项的结算, 其中运费的支付减少了该公司存在银行的款项, 而尚未支付的其余款项则形成了公司的负债, 应分别设置“银行存款”、“应付账款”账户, 并记入这些账户的贷方。增加的库存材料将导致其采购成本的减少, 应记入“原材料”账户的借方和“材料采购”账户的贷方</p>	<p>借: 材料采购 31 000          应交税费——应交增值税(进项税额) 5 100          贷: 银行存款 1 000          应付账款——B公司 35 100</p> <p>同时编制入库的会计分录</p> <p>借: 原材料——甲材料 31 000          贷: 材料采购 31 000</p>
<p>12月4日, A公司向B公司购进乙材料3 000公斤, 单价30元, 计90 000元, 增值税率为17%, 该公司签发了一张等额的商业汇票办理款项结算, 材料尚未运达</p>	<p>这项经济业务一方面使公司的采购成本增加, 同时产生进项税款, 应分别设置“材料采购”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户, 并记入这些账户的借方, 另一方面对于各种款项的结算采用的是商业汇票结算方式, 应设置“应付票据”账户进行核算, 对于此项负债的增加, 应记入“应付票据”账户的贷方</p>	<p>借: 材料采购 90 000          应交税费——应交增值税(进项税额) 15 300          贷: 应付票据 105 300</p>



续表

经济业务	分析	处理方法
12月10日, A公司以现金760元支付上述购买乙材料的搬运费。	这项经济业务一方面使公司的材料采购成本增加, 另一方面使该公司的库存现金减少。对于此项业务应设置“材料采购”和“库存现金”账户。材料采购成本的增加记入“材料采购”账户的借方, 库存现金的减少记入“库存现金”账户的贷方	借: 材料采购                   760 贷: 库存现金                   760
12月12日, A公司根据合同预付给B公司50 000元, 用于购买甲材料, 款项已经通过银行划转	这项经济业务, 一方面使公司的预付款项增加, 另一方面减少了该公司存在银行的款项。对于此项业务应设置“预付账款”和“银行存款”账户。预付款项的增加记入“预付账款”账户的借方, 银行存款的减少记入“银行存款”账户的贷方	借: 预付账款                   50 000 贷: 银行存款                   50 000
12月20日, 上述材料已运达公司, 但尚未办理入库手续。发票账单注明, 该批材料的买价为60 000元, 增值税款为10 200元, 并冲销原预付的款项	这项经济业务一方面使公司的材料采购成本增加并产生了进项税额, 另一方面使该公司预付款项减少。对于此项业务应设置“材料采购”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”和“预付账款”等账户。材料采购成本的增加记入“材料采购”账户的借方, 进项税额的增加记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户的借方, 预付款项的减少记入“预付账款”账户的贷方	借: 材料采购                   60 000 应交税费——应交增值税(进项税额)                   10 200 贷: 预付账款                   70 200

续表

经济业务	分析	处理方法
12月25日, A公司以银行存款预先支付给B公司材料款20 200元	这项经济业务一方面使公司的预付账款增加, 另一方面减少了该公司存在银行的款项。对于此项业务应设置“预付账款”和“银行存款”账户。预付账款的增加记入“预付账款”账户的借方, 存入款项的减少记入“银行存款”账户的贷方	借: 预付账款                   20 200 贷: 银行存款               20 200
12月31日, A公司将本月购进但未入库的材料一并办理入库手续。其中乙材料的成本为90 760元, 甲材料的成本为60 000元	这项经济业务, 一方面使A公司的库存材料增加, 另一方面使材料采购成本减少(其中乙材料的采购成本为该材料的买价90 000元与搬运费760元之和)。对于此项业务应设置“原材料”和“材料采购”账户。原材料成本的增加记入“原材料”账户的借方, 材料采购成本的减少记入“材料采购”账户的贷方	借: 原材料——甲材料       60 000 ——乙材料            90 760 贷: 材料采购——甲材料 60 000 ——乙材料        90 760

通过上述经济业务的账务处理, 可以看出原材料购进的总分类核算流程, 如图3-7所示。

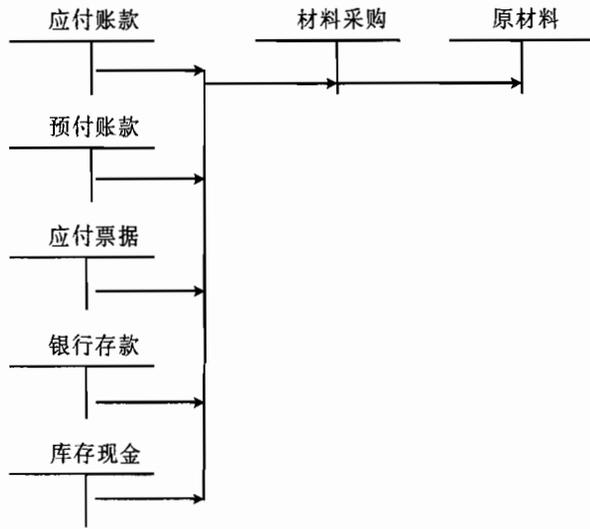


图 3-7 原材料购进的总分类核算流程



## 第三节 产品生产

### 1 生产过程概述

#### (1) 产品生产的特点。

企业进行工业性生产，其基本任务是生产工业产品销售给商业企业、其他工业企业等购买单位和消费者个人，满足人民生活等各个方面消费的需要，并实现产品的价值，取得盈利。工业企业的经济活动包括采购、生产和销售三个过程。产品的生产和经营管理过程，同时也是生产和经营管理的耗费，以及劳动力等方面的耗费。比如，在生产过程中，要耗用原材料，固定资产会发生磨损，同时要支付职工工资，此外还会产生理财费用、办公费用等。生产过程的核算任务，就是将上述费用进行合理的归集和分配，最终计算出完工产品的总成本和单位成本。产品成本的一般核算程序如图 3-8 所示。

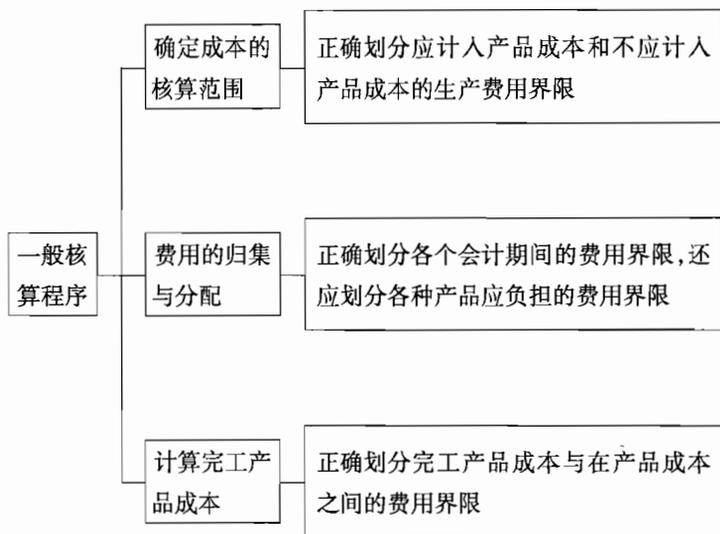


图 3-8 产品成本的一般核算程序



(2) 基本账户的设置。

为让初学者更深刻地理解后面所述关于生产业务核算的四个账户，这里先介绍一下建立这四个账户的基础——生产费用、管理费用、财务费用，如表 3-4 所示。

表 3-4 生产业务核算的三种费用

科目	概念	核算内容
生产费用	指企业在生产经营过程中发生的各种费用，包括直接费用和制造费用	直接费用是指企业在生产产品和提供劳务过程中所发生的直接材料费用、直接人工费用和其他直接费用 因生产产品、提供劳务而发生各种间接费用，这些间接费用称为制造费用
管理费用	指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各种费用	公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用税、土地损失补偿费、技术开发费、技术转让费、无形资产摊销、咨询费、开办费摊销、业务招待费、坏账损失、存货盘亏、毁损和报废仪器以及其他管理费用
财务费用	指企业筹集生产经营过程中所需资金而发生的费用	利息支出（减利息收入后的支出）、汇兑损失（减汇兑收益后的损失）、金融机构手续费以及筹集生产经营资金发生的其他费用等

企业应设置下列账户核算上述费用，如表 3-5 所示。



表 3-5 企业核算费用应设置的账户

科目名称	核算内容
生产成本	该账户属于成本类账户。借方登记生产产品所发生的各项费用；贷方登记完工入库的产品成本；余额在借方表示在产品的成本，即在产品占用的资金。该账户应按照产品品种设置生产成本明细账，生产成本明细账应采用多栏式账页，账页按成本项目分设专栏或专行，登记该产品的月初在产品成本、本月发生的成本、本月完工产品成本和月末在产品成本
制造费用	该账户属于成本类账户。借方登记企业生产产品和提供劳务而发生的应该计入产品成本，但没有专设成本项目的各项生产费用，贷方登记分配转出应由各种产品负担的制造费用，月末一般没有余额。制造费用一般按车间名称说明细分类科目进行明细分类核算，制造费用明细账采用多栏式账页，分费用项目设置专栏
管理费用	该账户属于损益类账户。借方登记企业发生的各项管理费用，贷方登记月末转入当期损益的管理费用，月末一般没有余额。该账户应该按管理费用项目设置明细账，按费用项目设置专栏进行明细核算
财务费用	该账户属于损益类账户。借方登记企业发生的各项财务费用，贷方登记月末结转当期损益的财务费用，月末一般没有余额。该账户应按财务费用的项目设置明细账，进行明细核算

## 2 材料费、人工费和折旧费的核算

### (1) 材料费的核算。

材料在生产过程中或是一次被消耗掉，或是改变了原来的实物形态。其价值随着原材料被不同部门领用而转移，一方面减少企业的库存材料，资产减少，另一方面增加其相关费用，按领料用途分别记入“生产成本”、“制造费用”和“管理费用”等账户。

① 发出材料的计价。对于发出材料的计价，根据《企业会计准则》规定：“企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。”下面举例说明发出材料的计价。

【例 3-2】某公司有关材料的收入、发生和结存情况如表 3-6 所示。





表 3-6 材料进销存记录

日期	进销存	数量 (公斤)	单价 (元/公斤)	合计 (元)
5月31日	结存	800	0.9	720
6月1日	发出	350		
6月4日	购入	2500	1.00	2500
6月5日	发出	650		
6月9日	发出	100		
6月18日	购入	400	0.95	380
6月25日	发出	500		

• 先进先出法。

先进先出法是假定先收到的存货先售出，或先收到的存货先耗用，并根据这一假定的成本流转次序对发出存货和期末存货进行计价的方法。具体做法是：接受存货时，逐笔登记每一批存货的数量、单价和金额；发出存货时，按照先进先出的原则计价，并逐笔登记存货的发出和结存金额。用先进先出法计算发出材料成本如表 3-7 所示。

表 3-7 材料明细账

(采用先进先出法)

××年		凭证编号	摘要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额(元)	数量	单价	金额(元)	数量	单价	金额(元)
5	31	(略)							800	0.90	720	
6	1					350	0.90	315	450	0.90	405	
	4								450 2500	0.90 1.00	2905	
	5					450 200	0.90 1.00	605	2300	1.00	2300	
	9					100	1.00	100	2200	1.00	2200	
	18								2200 400	1.00 0.95	2580	
	25								1700 400	1.00 0.95	2080	
	31								1700 400	1.00 0.95	2080	
						2900		2880	1600		1520	



采用先进先出法的优点是在有关存货的明细账上逐笔登记发出数量，又能随时结转成本。但是，在采购收入业务频繁，单价经常变动的情况下，计价的工作量较大。在物价持续上升时，期末存货成本接近市价，而发出存货成本偏低，利润偏高。

- 一次加权平均法。

一次加权平均法是根据期初存货结存和本期收入存货的数量和进价，于月末依次计算存货的全月加权平均单价，作为计算本期发出存货成本和期末结存价值的单价，以求得本期发出存货成本和结存存货价值的一种方法。计算公式为：

$$\text{加权平均单价} = (\text{期初结存存货实际成本} + \text{本期收入存货实际成本}) \div (\text{期初结存存货数量} + \text{本期收入存货数量})$$

$$\text{本期发出存货成本} = \text{本期发出存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

$$\text{期末结存存货成本} = \text{期末结存存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

或

本期发出存货成本 = 期初结存存货成本 + 本期收入存货成本 - 期末结存存货成本  
用加权平均法计算发出材料成本如表 3 - 8 所示。

表 3 - 8

材料明细账

(采用一次加权平均法)

××年		凭证 编号	摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
5	31	(略)	月末 结存						800	0 90	720	
6	1		领用			350			450			
	4		购入	2 500	1 00	2 500			2 950			
	5		领用			650			2 300			
	9		领用			100			2 200			
	18		购入	400	0 95	380			2 600			
	25		领用			500			2 100			
	31		合计	2 900		2 880	1 600	0 973	1 556 80	2 100	0 973	2 043 30

采用加权平均法，考虑了不同批次存货的数量及其单位成本，计算结果比较均衡，计算方法也比较简单。但这种方法只有在期末才能计算出加权平均单价和发出存货的成本，因而影响了成本计算工作的及时性，不利于存货的日常管理工作，使期末的核算工作量比较大。这种方法适用于品种较少，而且前后收入存货单位成本相差较大的企业采用。

- 个别计价法。

个别计价法又称为分批计价法。这种方法是以每次（批）收入存货的实际成本作为计算各该次（批）发出存货的成本的依据。计算公式如下：

每次（批）发出存货成本 = 该次（批）存货发出数量 × 该次（批）存货实际收入的单位成本  
用个别计价法计算发出材料成本如表 3-9 所示。

表 3-9 材料明细账（采用个别计价法）

批次	数量	单位成本	该批成本
期初存货	100	2 00	200
第一批购货	50	2 20	110
第二批购货	200	2 30	460
第三批购货	50	2 50	125
期末存货成本			895

采用这种方法所确定的发出存货的成本比较符合实际情况，期末存货成本的计算也比较真实，而且可以随时结转成本。但是，采用这种方法要求掌握每批存货的具体情况。这种方法适用于能够分清批次，整批进整批出的存货。

上述几种方法，属于企业按实际成本计价时存货发出的计价方法，企业可以根据自己的具体情况选用，但计价方法一旦确定，就不能随意变更。

② 账务处理。

【例 3-3】12 月 9 日，仓库发出材料分别用于产品生产、车间和管理部门的一般耗用，具体情况如表 3-10 所示。



表 3-10

发出材料使用情况表

项 目	甲材料			乙材料			金额 合计
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	
生产产品用	1 000	50	50 000	700	30	21 000	71 000
其中：							
A 产品耗用	800		40 000	300		9 000	49 000
B 产品耗用	200		10 000	400		12 000	22 000
车间一般耗用	250	50	12 500	170	30	5 100	17 600
管理部门耗用	190	50	9 500	130	30	3 900	13 400
合 计	1 440	50	72 000	1 000	30	30 000	102 000

这项经济业务中，一方面仓库发出材料使公司的库存材料减少，另一方面该批材料分别投入了该公司的产品生产，使生产成本增加，车间的一般耗用使制造费用增加，管理部门的一般耗用使公司的管理费用增加。对于此项业务应设置“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”以及“原材料”等账户。生产成本的增加记入“生产成本”账户的借方，制造费用的增加记入“制造费用”账户的借方，管理费用的增加记入“管理费用”账户的借方，库存材料的减少记入“原材料”账户的贷方。故此项经济业务应编制如下会计分录：

借：生产成本——A 产品	49 000
——B 产品	22 000
制造费用	17 600
管理费用	13 400
贷：原材料——甲材料	72 000
乙材料	30 000

(2) 人工费的核算。

在生产过程中，劳动者的劳动使劳动对象得以改变其使用价值，并且创造出新价值，其中劳动者创造的那部分价值，企业将以工资的形式支付给劳动者。工资是借助于货币对个人消费品进行分配的一种形式，是反映企业生产过程中的活劳动消耗。工资总额是指各单位在一定时期内直接支付给本单位全部职工的全部劳动报酬总额。其中支付给生产产品直接相关的劳动者的报酬，是构成生产成本的重要组成部分。单位产品工资费用的节约，不仅能反映劳动生产率的提高，而且可以直接降低产品成本。

企业除了按照按劳分配原则支付每一职工工资外，还应按照国家规定给予职工福利补助。为此每一个企业还应按照职工工资总额的规定比例（现行规定比例是14%）计提福利费。企业人工费的账户核算如图3-9所示。

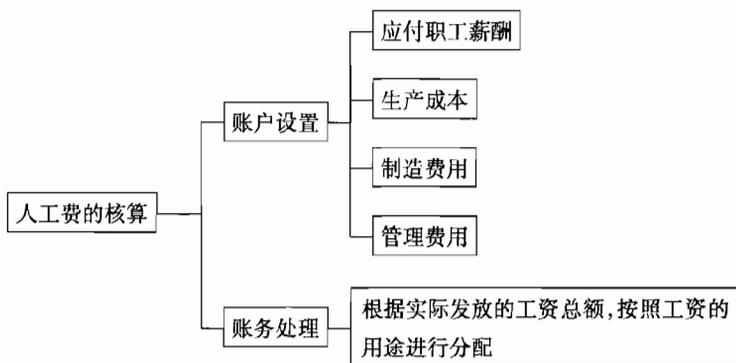


图3-9 人工费的核算

举例说明如表3-11所示。



表 3-11

人工费的核算

经济业务	分析	账务处理
12月15日, 开出现金支票从银行提取现金94 000元, 以备发工资	这项经济业务, 一方面使公司的库存现金增加, 另一方面减少了该公司存在银行的款项。对于此项业务应设置“库存现金”和“银行存款”账户。库存现金的增加记入“库存现金”账户的借方, 存入款项的减少记入“银行存款”账户的贷方	借: 库存现金                   94 000 贷: 银行存款                   94 000
12月15日, 以现金94 000元支付公司职工的工资	这项经济业务, 一方面使公司的库存现金减少, 另一方面因为用现金支付了公司职工的工资, 表明公司的一项负债减少。对于此项业务应设置“库存现金”和“应付职工薪酬”账户。现金的减少记入“库存现金”账户的贷方, 负债的减少记入“应付职工薪酬”账户的借方	借: 应付职工薪酬           94 000 贷: 库存现金                94 000
12月31日, 按用途分配本月职工工资。其中: 生产A产品的生产工人的工资42 000元 生产B产品的生产工人的工资38 000元 生产车间管理人员的工资6 000元 公司总部管理人员的工资8 000元	这项经济业务, 一方面由于公司各部门的职工付出了劳动从而使公司应付工资增加, 应设置“应付职工薪酬”账户, 并记入该账户的贷方, 另一方面这些职工分别是生产产品的工人、车间和公司总部的管理人员, 使公司的生产费用和管理费用增加, 应设置“生产成本”、“制造费用”和“管理费用”等账户, 并记入这些账户的借方	借: 生产成本——A产品       42 000 ——B产品       38 000 制造费用                   6 000 管理费用                   8 000 贷: 应付职工薪酬           94 000

续表

经济业务	分析	借方	贷方
12月31日,根据国家有关规定,按工资总额14%计提职工福利费。其中:	这项经济业务,一方面由于公司各部门的职工付出了劳动从而使公司应付职工薪酬增加,应设置“应付职工薪酬”账户,并记入该账户的贷方;另一方面这些职工分别是生产产品的工人、车间和公司总部的管理人员,使公司的生产费用和管理费用增加,应设置“生产成本”、“制造费用”和“管理费用”等账户,并记入这些账户的借方	借:生产成本——A产品	5 880
生产A产品的生产工人的福利费 $42\ 000 \times 14\% = 5\ 880$ (元)		——B产品	5 320
生产B产品的生产工人的福利费 $38\ 000 \times 14\% = 5\ 320$ (元)		制造费用	840
生产车间管理人员的福利费 $6\ 000 \times 14\% = 840$ (元)		管理费用	1 120
公司总部管理人员的福利费 $8\ 000 \times 14\% = 1\ 120$ (元)		贷:应付职工薪酬	13 160

### (3) 折旧费的核算。

固定资产是指使用年限在一年以上,单位价值在规定标准以上,并在使用过程中保持原有物质形态的资产,包括房屋及建筑、机器设备、运输设备、工具器具等。固定资产具有以下特点:使用期限超过一年或一个经营周期;使用寿命是有限的,在使用寿命周期内,其服务潜力随着固定资产的使用而逐渐衰竭或消失;用于生产经营活动而不是为了出售。企业的固定资产可以长期参加生产经营而仍然保持其原有的实物形态,但其价值将随着固定资产的不断使用而逐渐转移到生产的产品中去,或构成了企业的经营成本和费用,这部分随着固定资产的磨损而逐渐转移的价值称为固定资产的折旧。

由于固定资产计提折旧直接影响到企业的成本、费用以及企业的收入和纳税情况,从而影响到国家的财政收入,所以企业应当根据固定资产的性质和消耗方式,恰当地选用折旧方法。我国目前可供企业选择的折旧方法如表3-12所示。



表 3-12

计算固定资产折旧的方法

方法	原理	计算公式
年限平均法	将固定资产的折旧均衡地分摊到各期, 每期折旧额相等	$\text{年折旧率} = \frac{1 - \text{预计净残值率}}{\text{预计使用年限}} \times 100\%$ $\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$ $\text{月折旧额} = \text{固定资产原价} \times \text{月折旧率}$
工作量法	根据实际工作量计提折旧额	$\text{每一工作量折旧额} = \frac{\text{固定资产原价} \times (1 - \text{残值率})}{\text{预计有效使用年限内工作量总额}}$ $\text{月折旧额} = \text{当月工作量} \times \text{每一工作量折旧额}$
双倍余额递减法	不考虑固定资产残值, 根据每期期初固定资产账面余额和双倍直线法折旧率计算固定资产折旧; 但是, 应当在固定资产折旧年限到期以前两年内, 将固定资产净值扣除净残值后的余额平均摊销	$\text{年折旧率} = \frac{2}{\text{预计的折旧年限}} \times 100\%$ $\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$ $\text{月折旧额} = \text{月初固定资产账面净值} \times \text{月折旧率}$
年数总和法	将固定资产的原值减去净残值后的净额乘以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额	$\text{年折旧率} = \frac{\text{尚可使用年数} \times 100\%}{\text{预计使用年限的年数总和}}$ $\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$ $\text{月折旧额} = (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$

举例说明如表 3-13 所示。

表 3-13 固定资产折旧的账务处理

经济业务	折旧方法	计算方法	账务处理																														
某企业经营用固定资产原值为 700 000 元, 预计净残值率为 4%, 预计使用年限为 10 年	平均年限法	该项固定资产年折旧率 = $(1 - 4\%) / 10 = 9.6\%$ 该项固定资产月折旧率 = $9.6\% \div 12 = 0.8\%$ 该项固定资产月折旧额 = $700\,000 \times 0.8\% = 5\,600$ (元)	借: 销售费用 5 600 贷: 累计折旧 5 600																														
某企业生产用某项固定资产原值为 60 000 元, 预计净残值为 3 000 元, 预计使用年限为 5 年。该项固定资产按年数总和法计提折旧	年数总和法	年数总和 = $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$ 或 = $5 \times (5 + 1) \div 2 = 15$ <table border="1" data-bbox="431 994 776 1322"> <thead> <tr> <th>年 份</th> <th>应计提折 旧总额</th> <th>年折 旧率</th> <th>年折 旧额</th> <th>累计 折旧</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td><math>60\,000 - 3\,000 = 57\,000</math></td> <td>5/15</td> <td>19 000</td> <td>19 000</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>57 000</td> <td>4/15</td> <td>15 200</td> <td>34 200</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>57 000</td> <td>3/15</td> <td>11 400</td> <td>45 600</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>57 000</td> <td>2/15</td> <td>7 600</td> <td>53 200</td> </tr> <tr> <td>5</td> <td>57 000</td> <td>1/15</td> <td>3 800</td> <td>57 000</td> </tr> </tbody> </table>	年 份	应计提折 旧总额	年折 旧率	年折 旧额	累计 折旧	1	$60\,000 - 3\,000 = 57\,000$	5/15	19 000	19 000	2	57 000	4/15	15 200	34 200	3	57 000	3/15	11 400	45 600	4	57 000	2/15	7 600	53 200	5	57 000	1/15	3 800	57 000	第一年 借: 制造费用 19 000 贷: 累计折旧 19 000 第二年 借: 制造费用 15 200 贷: 累计折旧 15 200 第三年: 借: 制造费用 11 400 贷: 累计折旧 11 400 第四年 借: 制造费用 7 600 贷: 累计折旧 7 600 第五年 借: 制造费用 3 800 贷: 累计折旧 3 800
年 份	应计提折 旧总额	年折 旧率	年折 旧额	累计 折旧																													
1	$60\,000 - 3\,000 = 57\,000$	5/15	19 000	19 000																													
2	57 000	4/15	15 200	34 200																													
3	57 000	3/15	11 400	45 600																													
4	57 000	2/15	7 600	53 200																													
5	57 000	1/15	3 800	57 000																													

续表

经济业务	折旧方法	计算方法						账务处理
某企业某项固定资产原值为 60 000 元, 预计净残值为 2 000 元, 预计使用年限为 5 年	双倍余额递减法							第一年 借 制造费用 36 000 贷 累计折旧 36 000
		年 份	期初 净值	年折 旧率	年折 旧额	累计 折旧	期末 净值	第二年 借 制造费用 21 600 贷 累计折旧 21 600
		1	60 000	40%	24 000	24 000	36 000	第三年 借 制造费用 12 960 贷 累计折旧 12 960
		2	36 000	40%	14 400	38 400	21 600	第四年 借 制造费用 7 480 贷 累计折旧 7 480
		3	21 600	40%	8 640	47 040	12 960	第五年 借 制造费用 2 000 贷 累计折旧 2 000
		4	12 960	—	5 480	52 520	7 480	
		5	7 480	—	5 480	58 000	2 000	
某企业有原值为 40 万元的轿车一辆, 预计净残值率为 5%, 总行驶里程为 30 万公里, 2007 年 5 月已行驶 1 万公里	工作量法	轿车每公里折旧 = $400\,000 \times (1 - 5\%) / 300\,000 = 1\,267$ (元) 5 月折旧额 = $1\,267 \times 10\,000 = 12\,670$ (元)						借 管理费用 12 670 贷 累计折旧 12 670

### 3. 其他费用的核算

企业已经发生本因由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用, 如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等, 应在“长期待摊费用”科目中核算。本科目可按费用项目进行明细核算。本科目期末借方余额, 反映企业尚未摊销完毕的长期待摊费用。

长期待摊费用是公司已经花了钱但不能算到当期费用里的那一部分支出, 这些支出要在以后若干年里摊销。为什么花了钱不能算在费用里呢? 因为公司会计



核算的配比原则要求在某一期的费用要与该期的收入相联系，也就是说同本期无关的费用应当分期摊销。长期待摊费用就是这样一些不能算在当期的费用。

企业发生的长期待摊费用，借记“长期待摊费用”科目，贷记“银行存款”、“原材料”等科目。摊销长期待摊费用，借记“管理费用”、“销售费用”等科目，贷记“长期待摊费用”科目。

举例说明如表 3-14 所示。

表 3-14 长期待摊费用账务处理

经济业务	账务处理
2008 年 4 月 1 日，某企业以经营租赁方式租入一项固定资产，租赁期限为 5 年，该项固定资产尚可使用年限为 10 年。为了提高该项固定资产的生产效率，该企业于购进时对租赁资产进行了改良，并支出了 96 000 元的改良费用	借：长期待摊费用 96 000 贷：银行存款 96 000 每月摊销时： 年摊销额 = 96 000 ÷ 5 = 19 200 (元/年) 月摊销额 = 19 200 ÷ 12 = 1 600 (元/月) 借：制造费用 1 600 贷：长期待摊费用 1 600
某企业在筹建期间发生以下支出，用银行存款支付各项办公费、培训费、印刷费、注册登记费等 150 000 元，用现金支付差旅费 1 000 元，应付工作人员工资 48 000 元	筹建期间发生的不计入资产价值的费用于生产经营当月摊销： 筹建期间发生的应计入长期待摊费用的有关费用账务处理为： 借：长期待摊费用 199 000 贷：银行存款 150 000 库存现金 1 000 应付职工薪酬——职工工资 48 000 摊销以上费用时： 借：管理费用 199 000 贷：长期待摊费用 199 000

#### 4. 月末生产费用的结转

经过对生产过程中各要素费用的归集与分配，费用已全部计入“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”以及“财务费用”账户中，“管理费用”与“财务费用”



账户作为期间费用不计入产品成本。这样，月末生产费用的结转有两项任务：

一是结转“制造费用”账户，将“制造费用”按一定比例分配记入“生产成本”账户。一般采用生产工人工资比例法。生产工人工资比例法是以各种产品的生产工人工资的比例分配制造费用的一种方法。计算公式如下：

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额} - \text{车间产品生产工人工资总额}}{\text{该产品分配制造费用} = \text{该产品工人工资} \times \text{制造费用分配率}}$$

$$\text{该产品分配制造费用} = \text{该产品工人工资} \times \text{制造费用分配率}$$

二是结转完工产品成本，将完工产品成本自“生产成本”账户的贷方转入“库存商品”账户的借方。

#### (1) 账户设置。

为了核算企业完工产品的收发和结存情况，应设置“库存商品”账户，该账户属于资产类账户，借方登记完工入库产品的实际成本，贷方登记销售发出产品的实际成本，期末余额在借方，表示库存商品的实际成本。该账户按产品的品种或类别设置明细账，进行明细分类核算。

#### (2) 账务处理。

【例3-4】12月31日，沿用公司的惯例，对于车间的制造费用总额（17 600 + 6 000 + 840 + 5 560 + 2 000 = 32 000元）采用生产工人工资的比例（生产A、B产品的生产工人工资分别是42 000元和38 000元）在A、B产品之间进行分配。制造费用分配表如表3-15所示。

表3-15

制造费用分配表

应借科目	生产工人工资(元)	分配率	分配金额(元)
生产成本——A产品	42 000	0.4	16 800
——B产品	38 000		15 200
合 计	80 000		32 000

$$\text{制造费用分配率} = 32\,000 \div (42\,000 + 38\,000) = 0.4$$

$$\text{A产品应分摊的制造费用} = 42\,000 \times 0.4 = 16\,800 \text{ (元)}$$

$$\text{B产品应分摊的制造费用} = 38\,000 \times 0.4 = 15\,200 \text{ (元)}$$

这项经济业务，通过对制造费用在A、B产品之间的分配，一方面使车间的制造费用减少，另一方面增加了A、B产品的生产成本。对于此项业务应设置“制造费用”和“生产成本”账户。制造费用的减少记入“制造费用”账户的贷



方，生产成本的增加记入“生产成本”账户的借方。故此项经济业务应编制如下会计分录：

借：生产成本——A 产品	16 800
——B 产品	15 200
贷：制造费用	32 000

【例 3-5】12 月 31 日，A 产品全部完工，结转已完工 A 产品的生产成本并办理产品入库手续，B 产品全部未完工。其中已完工 A 产品共 5 684 件，生产成本总额 113 680 元，单位成本为 20 元。

这项经济业务一方面使公司的库存商品增加，另一方面已完工的生产成本减少。对于此项业务应设置“库存商品”和“生产成本”账户。库存商品的增加记入“库存商品”账户的借方，生产成本的减少记入“生产成本”账户的贷方。故此项经济业务应编制如下会计分录：

借：库存商品——A 产品	113 680
贷：生产成本——A 产品	113 680

通过上述经济业务的账务处理，可以看出产品生产的总分类核算流程，如图 3-10 所示。

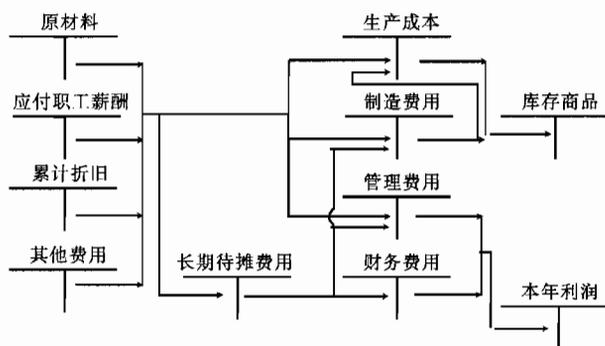


图 3-10 生产业务核算流程



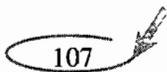
## 第四节 产品销售

### 1. 销售业务的特点

销售是企业生产经营过程的最后一个阶段。这一阶段既是产品价值的实现过程，又是货币资金的回笼过程，它是企业产品再生产过程的一个必要的环节。企业按照营业执照上规定的范围从事的活动称为主营业务活动，从事营业执照规定范围以外的活动称为其他业务活动，与此相适应的制造企业的销售可分为产品销售和其他销售。无论是产品销售还是其他销售，企业在与购买单位按售价办理货款结算的同时，应确定其收入的实现与销项税额的发生。企业为了获得收入就必然会付出一定的代价，比如库存商品或库存材料的减少，为推销该产品发生的营销费用以及按税法规定应向国家缴纳的税金等。以上事项为企业在销售环节核算的内容。

### 2. 主营业务收入的核算

主营业务收入的核算如图 3-11 所示。



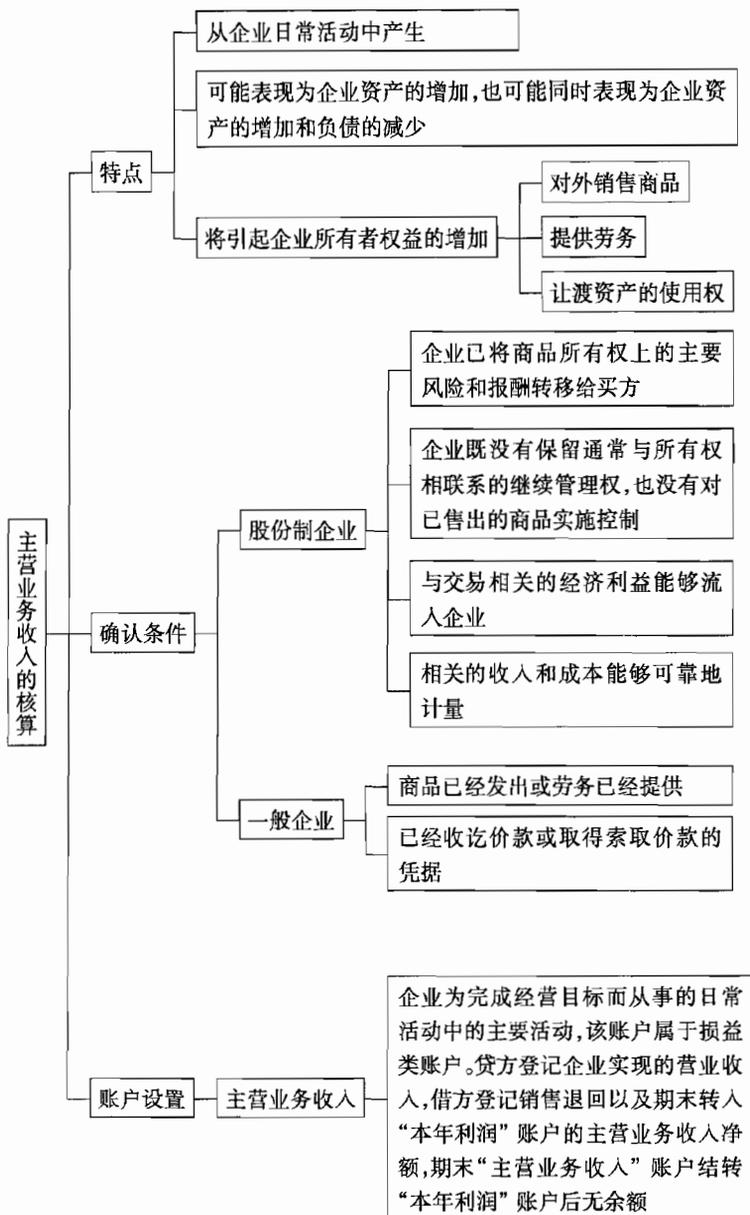


图 3-11 主营业务收入的核算

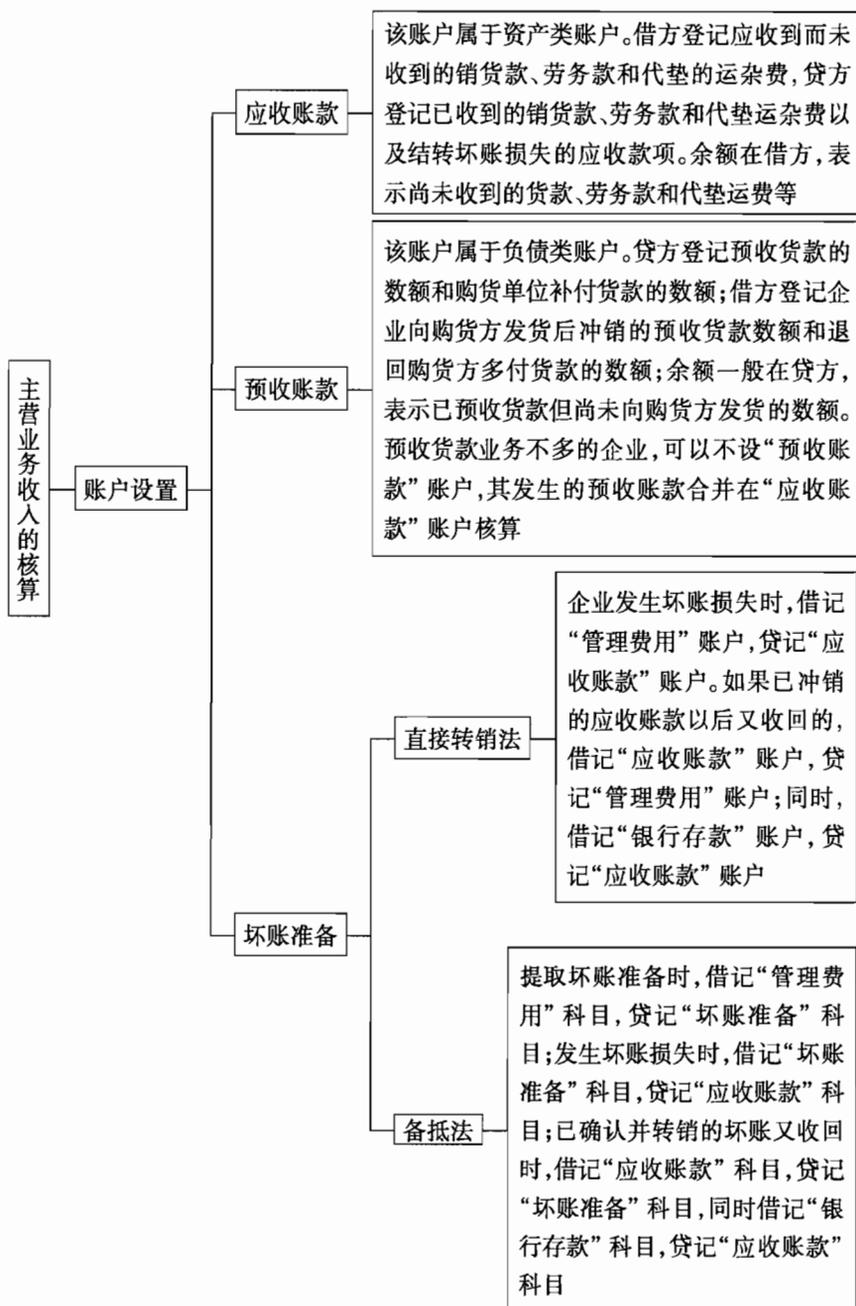


图 3-11 主营业务收入的核算（续）

举例说明（见表3-16）。

表3-16 主营业务收入（甲公司）举例说明

经济业务	分析	账务处理
<p>12月8日，甲公司向乙公司出售产品情况如下。A产品5000件，单位售价30元，计150000元。B产品4000件，单位售价15元，计60000元。增值税率为17%，并以银行存款2000元代垫运费。上述款项均未收到</p>	<p>这项经济业务，一方面使甲公司的销售得以确认，收入增加，同时发生销项税额；另一方面代垫运费，减少了该公司存在银行的款项，款项均未收到，使应收账款增加。对于此项业务应设置“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”、“银行存款”以及“应收账款”账户。收入的增加记入“主营业务收入”账户的贷方，对于销项税额记入“应交税费——应交增值税（销项税额）”账户的贷方，代垫运费记入“银行存款”账户的贷方，未收到的款项记入“应收账款”账户的借方</p>	<p>借：应收账款 247 700 贷：主营业务收入 210 000     应交税费——应交增值税（销项税额） 35 700     银行存款 2 000</p>
<p>12月17日，按合同规定，预收丙公司货款20000元存入银行</p>	<p>这项经济业务由于是预收货款，不能确认收入的实现，一方面使公司的负债增加，另一方面增加了该公司存在银行的款项。对于此项业务应设置“预收账款”和“银行存款”账户。预收账款的增加记入“预收账款”账户的贷方，存入款项的增加记入“银行存款”账户的借方</p>	<p>借：银行存款 20 000 贷：预收账款 20 000</p>
<p>12月28日，公司按合同规定向丙公司提供A产品1000件，单位售价30元，计30000元。增值税率为17%</p>	<p>这项经济业务，一方面使公司的销售得以实现，收入增加，同时发生销项税额；另一方面按发票价冲销原预收的款项。对于此项业务应设置“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”以及“预收账款”等账户。收入的增加记入“主营业务收入”账户的贷方，对于销项税额记入“应交税费——应交增值税（销项税额）”账户的贷方，应冲销的预收款项记入“预收账款”账户的借方</p>	<p>借：预收账款 35 100 贷：主营业务收入 30 000     应交税费——应交增值税（销项税额） 5 100</p>

续表

经济业务	分析	账务处理
12月30日,甲公司收到乙公司欠款100 000元,同时收到丙公司预付款15 100元,款项存入银行	这项经济业务,一方面使公司的银行存款增加,另一方面由于公司与乙公司、丙公司往来业务的性质不同,一笔是应收业务,使应收账款减少,另一笔是预收业务,是补收的款项。对于此项业务应设置“应收账款”、“预收账款”和“银行存款”等账户	借 银行存款 115 100 贷· 应收账款 100 000 预收账款 15 100
12月31日,甲公司从现在开始,对于坏账损失的核算改为备抵法下的应收账款余额百分比法,计提比例为0.5%。年末“应收账款”账户的余额为177 700元。年末应计提的坏账准备为888.5元(177 700×0.5%)	这项经济业务一方面使公司的管理费用增加,另一方面使公司计提的坏账准备增加。对于此项业务应设置“管理费用”和“坏账准备”账户。管理费用的增加记入“管理费用”账户的借方,坏账准备增加记入“坏账准备”账户的贷方	借· 管理费用 888.5 贷 坏账准备 888.5

### 3. 主营业务成本、费用、营业税金及附加的核算

根据配比原则,企业应在核算主营业务收入的同时核算为经营主营业务而发生的主营业务成本、营业税金及附加以及销售费用。

对于商业服务业来讲,主营业务成本就是本月销售各种商品、提供各种劳务的实际成本。营业税金及附加就是经营主营业务而应由主营业务负担的税金及附加,如营业税、消费税、城市维护建设税、资源税以及教育费附加等,营业税金及附加应以收入为基础按税法规定计算应交税金。销售费用是指企业在销售商品过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费,包括的具体项目有:包装



费、运输费、装卸费、保险费、展览费、广告费，以及为销售本企业商品而专设的销售机构的费用，包括职工工资、福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗和其他经费等。该项费用与管理费用、财务费用一样应作为期间费用从当期损益中扣除。

(1) 账户设置 (如图 3-12 所示)。

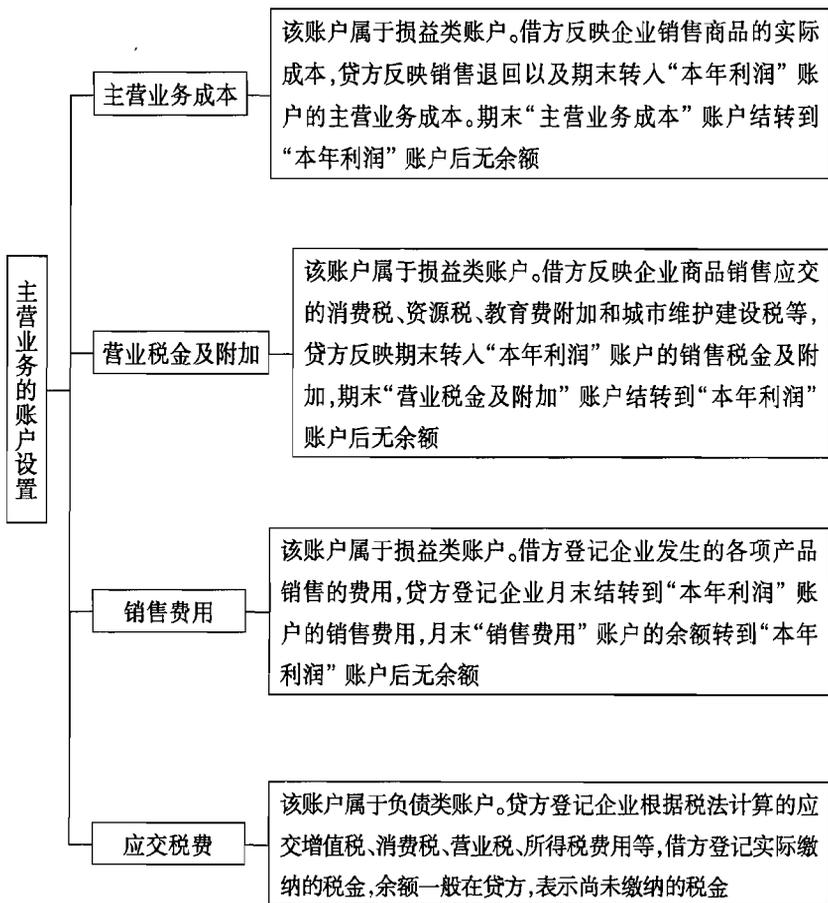


图 3-12 主营业务的账户设置

(2) 账务处理 (见表 3-17)。

表 3-17

主营业务的账务处理

经济业务	分析	账务处理
12月6日,以银行存款2000元支付产品的报刊宣传费	<p>这项经济业务,一方面使公司的销售费用增加,另一方面减少了该公司存在银行的款项。</p> <p>对于此项业务应设置“销售费用”和“银行存款”账户。销售费用的增加记入“销售费用”账户的借方,银行存款的减少记入“银行存款”账户的贷方</p>	借:销售费用 2 000 贷:银行存款 2 000
12月30日,按税法规定,计算出本月应交的消费税为8000元。	<p>这项经济业务,一方面使公司抵减销售收入的项目增加,另一方面由于计算出的税金尚未缴纳,使公司的负债增加。</p> <p>对于此项业务应设置“营业税金及附加”和“应交税费”账户。销售税费的增加记入“营业税金及附加”账户的借方,尚未缴纳税费的增加记入“应交税费”账户的贷方</p>	借:营业税金及附加 8 000 贷:应交税费——应交消费税 8 000
12月31日,结转已销售产品的生产成本。其中:A产品6000件,单位成本20元,计120000元;B产品4000件,单位成本10元,计40000元	<p>这项经济业务,一方面使公司销售产品的生产成本增加,另一方面使公司库存产品的生产成本减少。对于此项业务应设置“主营业务成本”和“库存商品”账户。已销产品成本的增加记入“主营业务成本”账户的借方,库存产品的减少记入“库存商品”账户的贷方</p>	借:主营业务成本 160 000 贷:库存商品 160 000



#### 4. 其他业务的核算

其他业务是指企业从事主营业务以外的其他日常活动，是企业从事营业执照范围以外的业务。由此而产生的经营收支也是企业经营利润的构成部分。由于其他业务不属于企业的主要经营业务，根据重要性原则，对其他业务的核算采取比较简单的方法。企业除去产品销售、包装物出租和出售、技术转让、出租固定资产等，均属于其他业务的范围。

(1) 账户设置（如图 3-13 所示）。

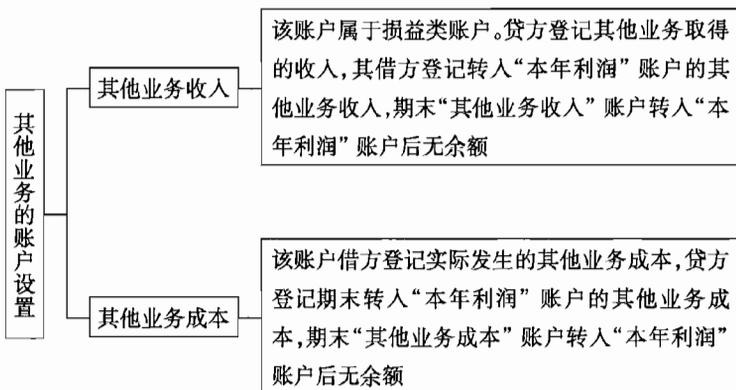


图 3-13 其他业务的账户设置

“其他业务收入”和“其他业务成本”账户，应按其他业务的种类设置明细账户，进行明细分类核算。

(2) 账务处理。

【例 3-6】12 月 19 日，公司明年计划停产 B 产品，故将用于生产 B 产品的成本为 26 000 元的库存原材料出售，售价 32 000 元，料款已收到存入银行，同时结转该批材料的实际成本（假设此项业务不考虑纳税）。这项经济业务一方面使公司在确认出售材料收入的同时，增加了银行存款，另一方面在增加出售材料收入抵减项目的同时，库存材料减少。对于此项业务应设置“其他业务收入”、“银行存款”、“其他业务成本”以及“原材料”等账户。出售材料收入的增加记入“其他业务收入”账户的贷方，银行存款的增加记入“银行存款”账户的借方，出售材料收入抵减项目的增加，记入“其他业务成本”账户的借方，库存



材料的减少记入“原材料”账户的贷方。故此项经济业务应编制如下会计分录：

借：银行存款	32 000
贷：其他业务收入	32 000

同时：

借：其他业务成本	26 000
贷：原材料	26 000

通过上述经济业务的账务处理，可以看出销售业务的总分类核算流程，如图 3-14 所示。

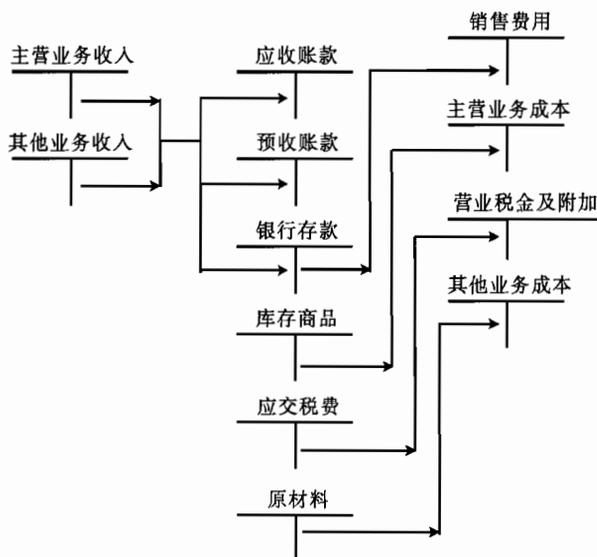


图 3-14 销售业务核算流程





## 第五节 利润形成

利润是企业在一定期间的经营成果，是企业的收入减去成本费用后的差额。收入大于相关的成本与费用，企业就可获得利润；收入小于相关的成本与费用，企业就会发生亏损。利润或亏损是企业生产经营活动各方面情况的综合反映，如劳动生产率的高低、产品质量的优劣、产品成本的升降等，都能通过利润或亏损综合地反映出来。企业生产经营的最终目的就是尽可能地扩大收入，尽可能地降低成本费用，努力提高企业盈利水平，增强企业的获利能力。企业只有最大限度地获取利润，才能为国家上缴更多的所得税，更好地改善职工的生活水平，同时为投资者提供尽可能高的投资报酬。

### 1. 利润的构成

利润是企业一定会计期间的经营成果，包括营业利润、利润总额和净利润，如图 3-15 所示。

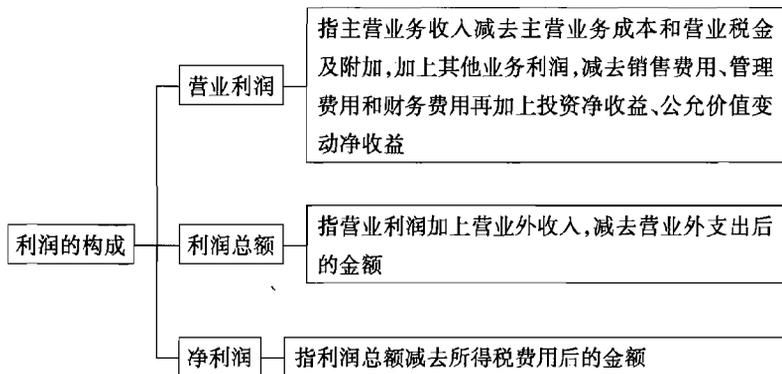


图 3-15 利润的构成



## 2. 利润总额的核算

营业利润的核算已在前面作了介绍，下面主要介绍营业外收支的核算，如表 3-18 所示。

表 3-18 营业外收支的核算

账户设置	核算内容	经济业务	账务处理
营业外收入	该账户属于损益类账户。贷方反映企业本期实际发生的各项营业外收入，借方反映期末转入“本年利润”账户的营业外收入。期末，“营业外收入”账户的余额转入“本年利润”账户后无余额	12月31日，经批准，公司将确实无法支付的应付款项 87 000 元转为营业外收入	借：应付账款 87 000 贷：营业外收入 87 000
营业外支出	该账户属于损益类账户。借方反映企业本期实际发生的各项营业外支出，贷方反映期末转入“本年利润”账户的营业外支出。期末，“营业外支出”账户的余额转入“本年利润”账户后无余额	12月31日，以现金 1 000 元支付罚金	借：营业外支出 1 000 贷：库存现金 1 000

## 3. 净利润的核算

净利润是利润总额减去所得税后的差额，如表 3-19 所示。



表 3-19

净利润的核算

账户设置	核算内容	经济业务		账务处理
所得税费用	该账户属于损益类账户。借方登记按应纳税所得额计算的应纳所得税，贷方登记转入“本年利润”账户的“所得税费用”数额。期末将该账户余额转入“本年利润”账户后无余额	12月31日，根据税法规定，公司计算并结转本月应交的所得税。本期实现的应税利润为 133 291 5 元，所得税率为 25%。 应交所得税 = 133 291 5 × 25% = 33 322 88 (元)		借：所得税费用 33 322 88 贷：应交税费——应交所得税 33 322 88
净利润	企业应将各收益类科目的余额转入“本年利润”的贷方，借记有关收益类账户，贷记“本年利润”账户；应将记入当期损益的成本费用或支出类科目的余额转入“本年利润”账户的借方 借记“本年利润”科目，贷记各有关费用或支出类账户。结转后“本年利润”科目的贷方余额为净利润，借方余额为亏损。年度终了，企业还应将“本年利润”账户的累计余额转入“利润分配”账户。结转后“本年利润”账户应无余额	12月31日，结转各损益类账户的余额，各损益类账户的余额		借：本年利润 259 031 38 贷：主营业务成本 160 000 营业税金及附加 8 000 其他业务成本 26 000 销售费用 2 000 管理费用 27 208 5 财务费用 1 500 营业外支出 1 000 所得税费用 33 322 88
		科目名称	借方余额	贷方余额
		主营业务收入		
		其他业务收入		
		营业外收入		
		主营业务成本	160 000	-
		营业税金及附加	8 000	240 000
		其他业务成本	26 000	32 000
		销售费用	2 000	87 000
		管理费用	27 208 5	
		财务费用	1 500	
		营业外支出	1 000	
		所得税费用	33322 88	



## 第六节 利润分配

利润分配是企业根据国家有关规定和投资者的决议,对企业经营利润所进行的分配。企业当期实现的净利润,加上年初未分配利润(或减去年初未弥补亏损)和其他转入后的余额,为可供分配的利润。

1. 利润分配的程序(如图3-16所示)。

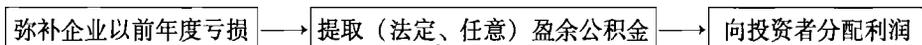


图3-16 利润分配程序

2. 账户设置(如图3-17所示)。

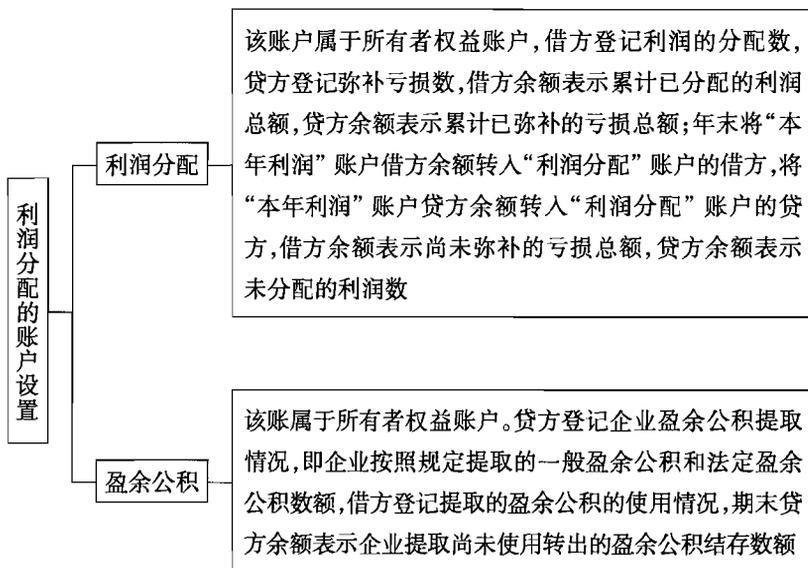


图3-17 利润分配的账户设置

3. 账务处理。

【例3-7】前11个月公司净利润为660 000元,12月31日,公司根据规定



将全年实现的净利润进行结转。

全年实现的净利润 = 660 000 + 89 305.3 = 749 305.3 (元)

这项经济业务通过对全年实现净利润的结转，一方面使公司可供分配的利润增加，另一方面使本年实现的净利润减少。对于此项业务应设置“利润分配”和“本年利润”账户。可供分配利润的增加记入“利润分配”账户的贷方，净利润的减少记入“本年利润”账户的借方。故此项经济业务应编制如下会计分录：

借：本年利润	749 305.3
贷：利润分配	749 305.3

【例 3-8】12 月 31 日企业决定向投资者发放股利 38 000 元，提取盈余公积 8 930.53 元。

这项经济业务，一方面使公司的净利润减少，利润分配增加；另一方面由于提取盈余公积使公司的所有者权益增加；此外，决定向投资者分配的利润尚未分配，形成一项负债。对于此项业务应设置“利润分配”、“盈余公积”、“应付股利”等账户。利润分配增加记入“利润分配”账户的借方，盈余公积的增加记入“盈余公积”账户的贷方，负债的增加记入“应付股利”账户的贷方。故此项经济业务应编制如下会计分录：

借：利润分配	46 930.53
贷：应付股利	38 000
盈余公积	8 930.53

通过上述经济业务的账务处理，可以看出利润形成和分配的总分类核算流程，如图 3-18 所示。

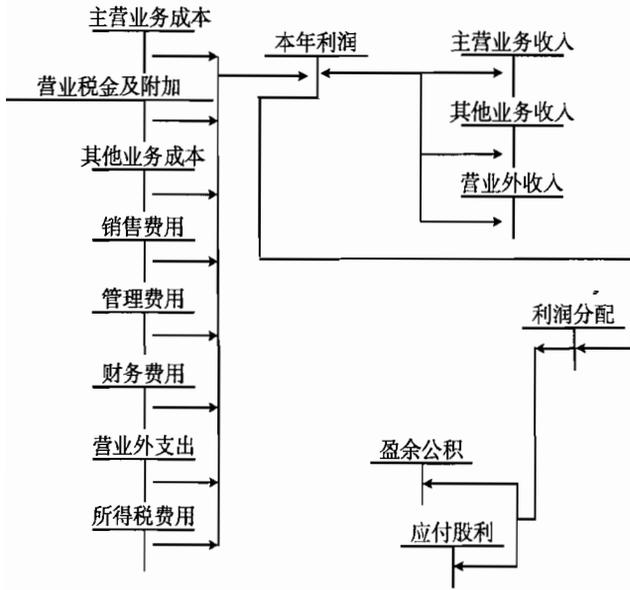


图 3-18 利润形成和分配的总分类核算流程



## 第七节 资金退出

资金的退出包括偿还各项债务、上缴各项税金、向所有者分配利润等，使得这部分资金离开本企业，退出本企业的资金循环与周转。

关于资金退出的会计核算举例如下：

【例 3-9】12 月 25 日，公司根据借款合同规定归还于本月到期的银行借款 45 000 元，款项已通过银行划转。

这项经济业务，一方面使公司的负债减少，另一方面减少了该公司存在银行的款项。对于此项业务应设置“短期借款”和“银行存款”账户。负债的减少记入“短期借款”账户的借方，银行存款的减少记入“银行存款”账户的贷方。故此项经济业务应编制如下会计分录：

借：短期借款	45 000
贷：银行存款	45 000

【例 3-10】12 月 31 日，按规定，以银行存款缴纳税金 32 000 元。

这项经济业务，一方面使公司的一项负债减少，另一方面减少了该公司存在银行的款项。对于此项业务应设置“应交税费”和“银行存款”账户。负债的减少记入“应交税费”账户的借方，银行存款的减少记入“银行存款”账户的贷方。故此项经济业务应编制如下会计分录：

借：应交税费	32 000
贷：银行存款	32 000

通过上述经济业务的账务处理，可以看出资金退出的总分类核算流程，如图 3-19 所示。

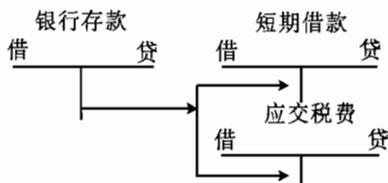


图 3-19 资金退出核算流程

综上所述，企业的资金循环与周转如图 3-20 所示。

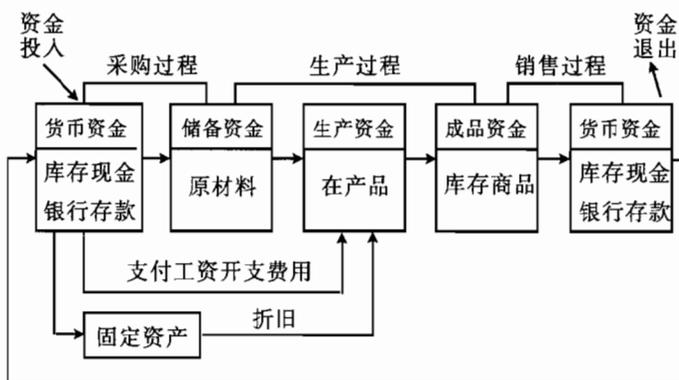


图 3-20 资金循环与周转流程





## 第一节 财务报表概述

### 1. 财务报表编制的目的

财务报表是以货币为计量单位，以文字和表格形式，采用系统的会计处理程序与方法，将企业的各种会计信息按使用者的一般需要予以汇总编制而成，并能够及时地向这些使用者提供真实信息的报告。

在企业日常会计核算中，企业每发生一笔经济业务，都要编制会计凭证，登记账簿。但是，这些日常核算资料数量太多，而且比较分散，不能集中地、概括地反映企业的财务状况和经营成果，因此，就有必要定期地将日常会计核算资料分类汇总，按照一定的表格形式编制成财务报表，向有关各方面传递关于企业经营成果与财务状况的有用信息。

编制企业财务报表的主要目的是为各方面的使用者提供适当的会计信息，便于他们作出正确的决策。财务报表对不同的使用者具有不同的作用，主要表现在以下几个方面，如图4-1所示。

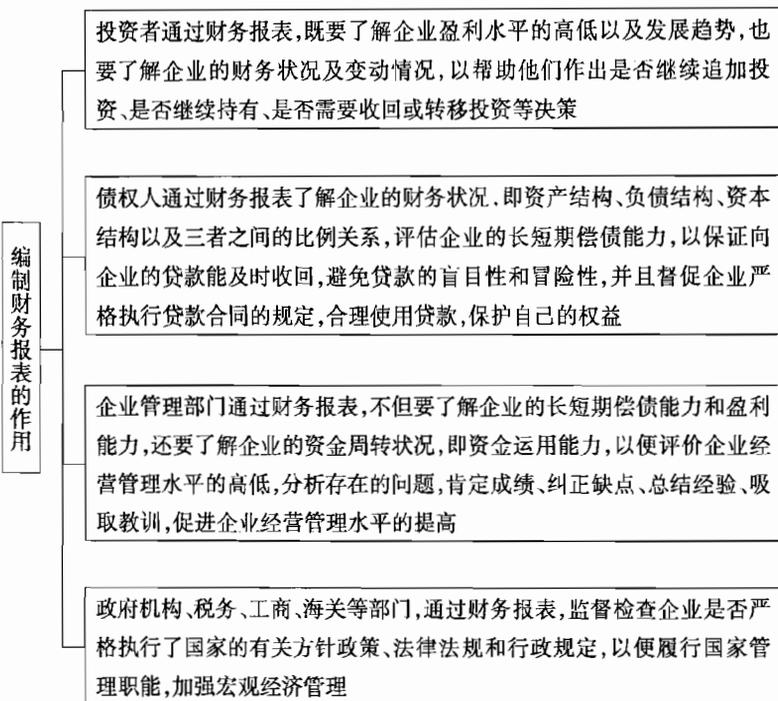


图 4-1 编制财务报表的作用

## 2 财务报表的种类

企业的财务报表可以按照不同的标准进行分类,如图 4-2 所示。

为了便于报表使用者进一步了解企业的经济活动情况,企业在编制财务报表时,还应附上《财务状况说明书》,它是对财务报表内容的必要补充说明。

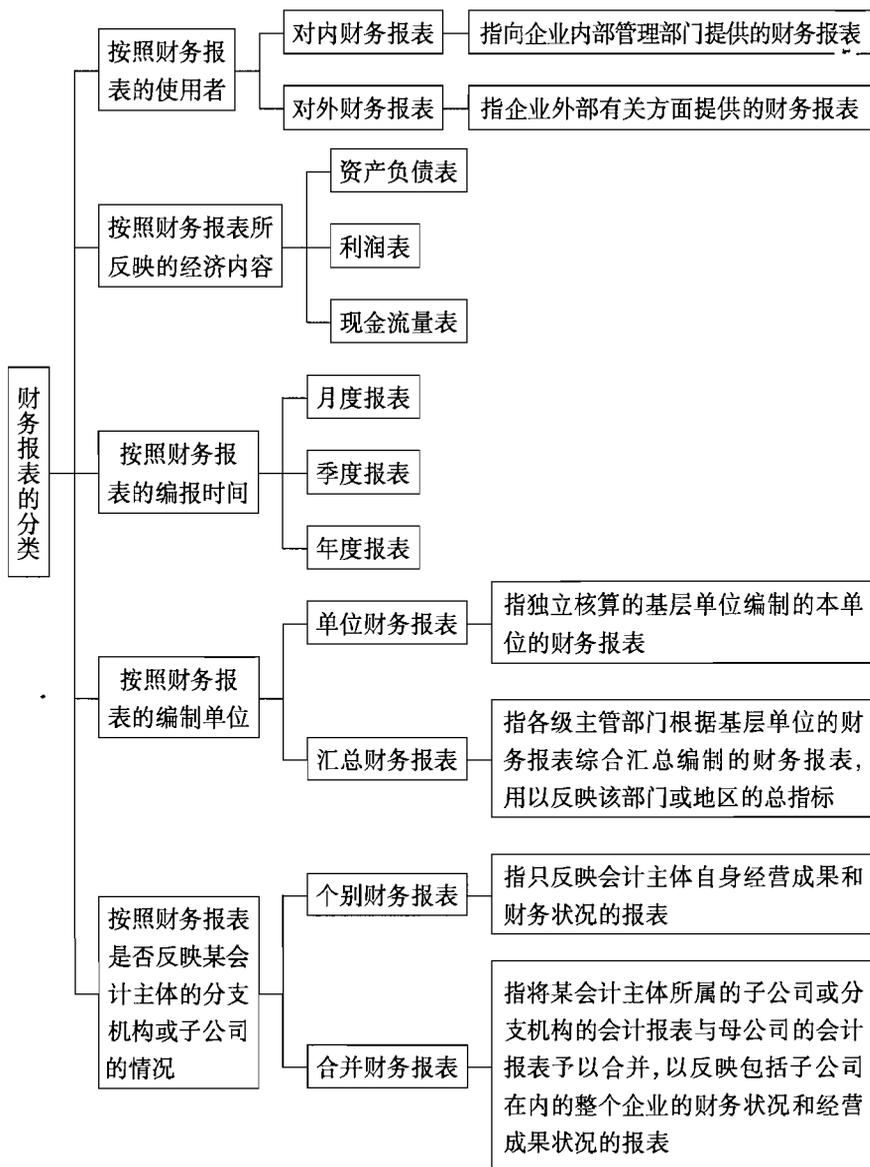


图 4-2 财务报表的分类



### 3. 编制财务报表的要求

财务报表的编制要求，是指财务报表提供的信息所应具有的质量特征，如图 4-3 所示。

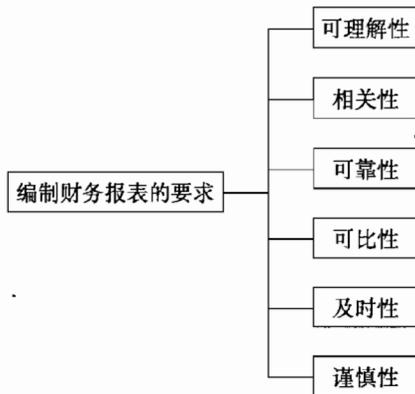


图 4-3 编制财务报表的要求



## 第二节 资产负债表

### 1. 资产负债表的作用

资产负债表是反映企业一定日期财务状况的财务报表。资产负债表是一种静态报表。它的编制日期是每月末、季末和年末。它反映编制当天的财务状况，所以说是一张“时点”报表。资产负债表根据“资产 = 负债 + 所有者权益”这一平衡公式，按照一定的分类标准和排列次序，把企业一定时期的资产、负债和所有者权益项目予以适当排列编制而成。

资产负债表的作用如图 4-4 所示。

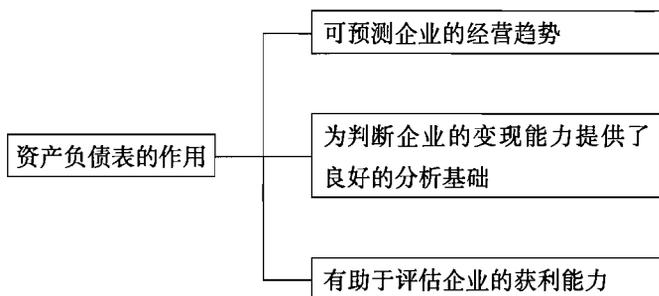


图 4-4 资产负债表的作用

### 2. 资产负债表的内容

资产负债表的内容主要反映在以下三个方面，如图 4-5 所示。



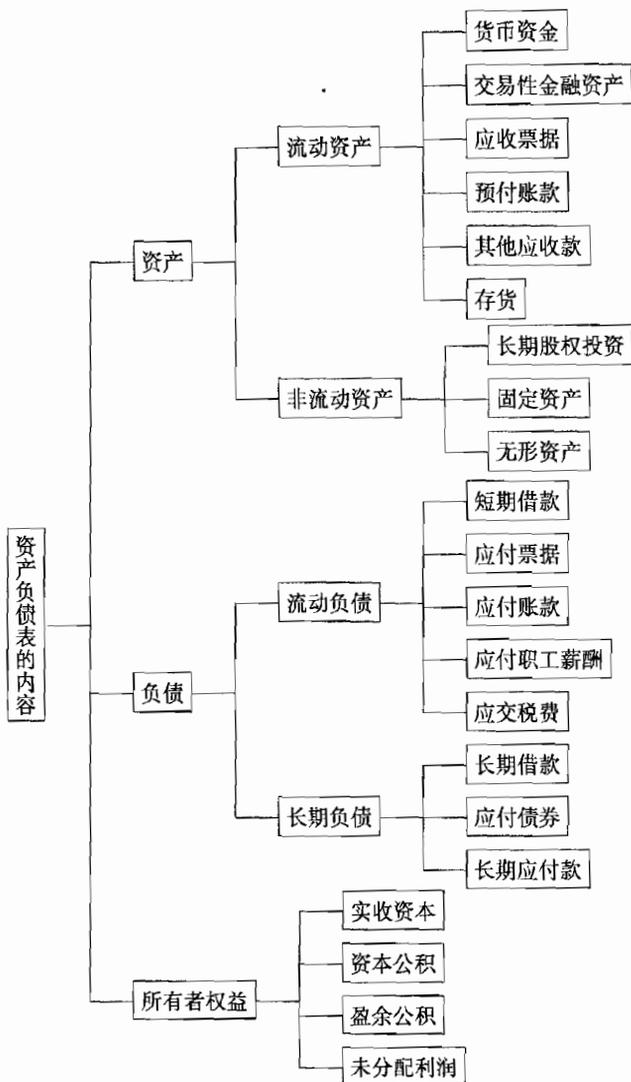


图 4-5 资产负债表的内容

### 3. 资产负债表的基本结构

资产负债表的基本结构由表头、正表和补充资料三个部分构成，如图 4-6



所示。

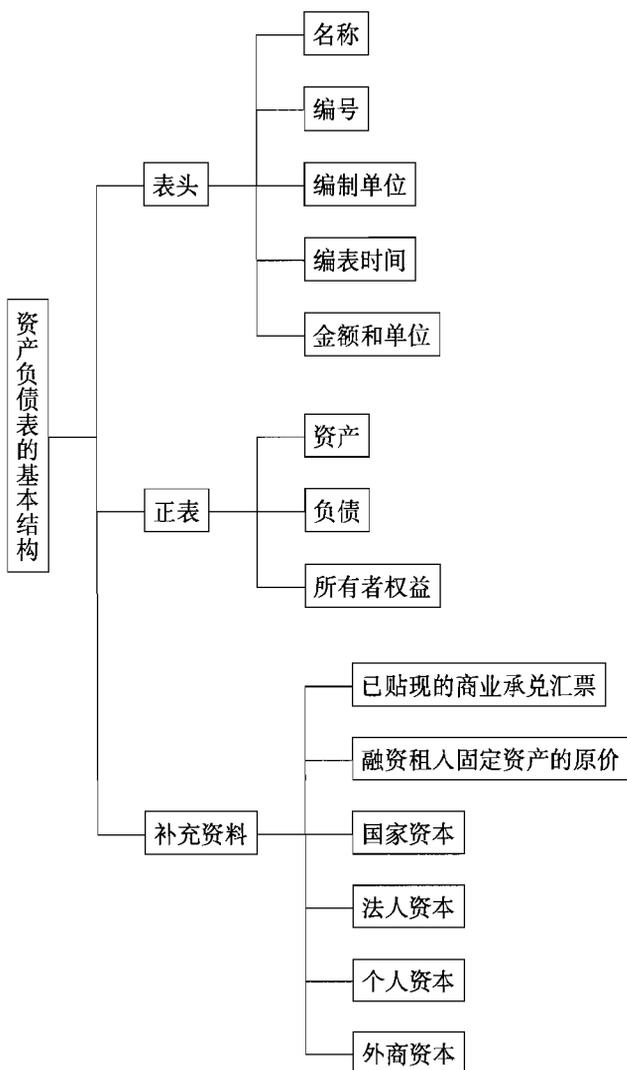


图 4-6 资产负债表的基本结构

#### 4. 资产负债表的格式

根据对信息的不同需求，资产负债表中各项目的具体排列形成了两种格式，即账户式和报告式（垂直式）。



(1) 账户式资产负债表。

根据我国《企业会计准则》规定，企业资产负债表的格式一般采用账户式。账户式资产负债表分为左右两个部分，左方列示资产项目，右方列示负债和所有者权益项目，左右方对应平衡，如表4-1所示。

表4-1

资产负债表  
(垂直式)

资产： 1 流动资产 2. 长期投资 3 固定资产 4. 无形资产 5 其他资产	负债： 1 流动负债 2 长期负债 所有者权益： 1 实收资本 2 资本公积 3 盈余公积 4 未分配利润
---	--

$$\text{未分配利润资产合计} = \text{负债合计} + \text{所有者权益合计}$$

左方项目是根据资产的流动性排列的。流动资产排在首位，其中货币资金本身就是可用于支付的现金或银行存款，排在最前面；再后是变现能力较强、在一年或一个营业周期内可以变现的各项流动资产。长期投资中包括债券投资、股票投资和其他投资，其中债券和股票尽管不准备在一年内变现，但它们具有随时变现的能力，所以，长期投资的变现可能性强于固定资产、无形资产及递延资产、其他长期资产和递延所得税负债等长期资产，排在流动资产之后，居于第二位。资产按其流动性或变现能力排列，可以反映企业的支付能力，与该表右边的负债和所有者权益联系起来分析，可以判断企业的偿债能力。

右方项目按照需要偿还的先后顺序排列。流动负债偿还时间最短，一般需要在一年内或一个营业周期内偿还，排在第一位；长期负债偿还时间较长，排列在流动负债之后，居第二位；所有者权益在企业正常的生产经营情况下，或者该企业在解散清算之前是不需要偿还的，排列在最后，表右方按需要偿还的先后顺序排列，这是与左方资产的排列顺序对应的，可以反映企业各种债务需要偿还的时



间性和企业的偿债能力。

账户式资产负债表的基本格式如表 4-2 所示。

表 4-2

资产负债表

会企 01 表

编制单位：

年 月 日

单位：元

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末 余额	年初 余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
预付款项			预收款项		
应收利息			应付职工薪酬		
应收股利			应交税费		
其他应收款			应付利息		
存货			应付股利		
一年内到期的非流 动资产			其他应付款		
其他流动资产			一年内到期的非流 动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计		

续表

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末 余额	年初 余额
可供出售金融资产			非流动负债:		
持有至到期投资			长期借款		
长期应收款			应付债券		
长期股权投资			长期应付款		
投资性房地产			专项应付款		
固定资产			预计负债		
在建工程			递延所得税负债		
工程物资			其他非流动负债		
固定资产清理			非流动负债合计		
生产性生物资产			负债合计		
油气资产			所有者权益(或股东 权益):		
无形资产			实收资本(或股 本)		
研发支出			资本公积		
商誉			减:库存股		
长期待摊费用			盈余公积		
递延所得税资产			未分配利润		
其他非流动资产			所有者权益(或股 东权益)合计		
非流动资产合计					
资产总计			负债和所有者权益 (或股东权益)总计		



## (2) 报告式资产负债表。

报告式资产负债表又称垂直式资产负债表，是一种将资产、负债和所有者权益垂直排列的类似于“报告形式”的报表格式，可以分为以下几种形式：

① 按照“资产 = 负债 + 所有者权益”这一等式，报告式资产负债表简单列示如表 4-3 所示。

表 4-3

资产负债表

编制单位：××

年 月 日

单位：元

资产：
流动资产
长期资产
资产合计
负债：
流动负债
长期负债
负债合计
所有者权益：
实收资本
资本公积
盈余公积
未分配利润
所有者权益合计
负债及所有者权益合计

② 按照“资产 - 负债 = 所有者权益”这一等式，报告式资产负债表的格式简单列示如表 4-4 所示。



表 4-4

资产负债表

编制单位：

年 月 日

单位：元

资产：

流动资产

长期资产

资产合计

减：负债

流动负债

长期负债

负债合计

所有者权益：

实收资本

资本公积

盈余公积

未分配利润

所有者权益合计

③ 按照“流动资产 - 流动负债 = 营运资金”，“营运资金 + 长期资产 - 长期负债 = 所有者权益”这两个等式，报告式资产负债表的格式简单列示如表 4-5 所示。

表 4-5

资产负债表

编制单位：

年 月 日

单位：元

流动资产

减：流动负债

营运资本

加：长期资产

减：长期负债

所有者权益



这种格式称为财务状况式资产负债表或营运资金式资产负债表。该表重点在于强调营运资金。营运资金是指用以维持企业经营正常运行所需的资金。将流动资产减去流动负债，剩余的部分就是营运资金。营运资金是企业可以真正自由营运的资金。

### 5. 资产负债表的填列

(1) 本表“年初数”栏内各项数字，应根据上年末资产负债表“期末数”栏内所列数字填列。

如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致时，应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表“年初数”栏内。

(2) 本表“期末数”各项目的内容和填列方法。

①“货币资金”项目，反映企业库存现金、银行结算户存款、外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款等的合计数。本项目应根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目的期末余额合计填列。

②“交易性金融资产”项目，反映企业购入的各种能随时变现、并准备随时变现的、持有时间不超过1年（含1年）的股票、债券和基金，以及不超过1年（含1年）的其他投资，减去已提跌价准备后的净额。本项目应根据“交易性金融资产”科目的期末余额，减“短期投资跌价准备”科目的期末余额后的金额填列。

企业1年内到期的委托贷款，其本金和利息减去已计提的减值准备后的净额，也在本项目反映。

③“应收票据”项目，反映企业收到的未到期收款也未向银行贴现的应收票据，包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。本项目应根据“应收票据”科目的期末余额填列。已向银行贴现和已背书转让的应收票据不包括在本项目内，其中已贴现的商业承兑汇票应在会计报表附注中单独披露。

④“应收账款”项目，反映企业因销售商品、产品和提供劳务等应向购买单位收取的各种款项，减去已计提的坏账准备后的净额。本项目应根据“应收账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计，减去“坏账准备”科目中有关

应收账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

如“应收账款”科目所属明细科目期末有贷方余额，应在本表“预收账款”项目内填列。

⑤“预付账款”项目，反映企业预付给供应单位的款项。本项目应根据“预付账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计填列。如“预付账款”科目所属有关明细科目期末有贷方余额的，应在本表“应付账款”项目内填列。如“应付账款”科目所属明细科目有借方余额的，也应包括在本项目内。

⑥“存货”项目，反映企业期末在库、在途和在加工中的各项存货的可变现净值，包括各种材料、商品、在产品、半成品、包装物、低值易耗品、分期收款发出商品、委托代销商品、受托代销商品等。本项目应根据“材料采购”、“原材料”、“周转材料”、“库存商品”、“发出商品”、“生产成本”等科目的期末余额合计，减去“存货跌价准备”科目期末余额后的金额填列。材料采用计划成本或售价核算的企业，还应按加或减材料成本差异或商品进销差价后的金额填列。

⑦“长期股权投资”项目，反映企业不准备在1年内（含1年）变现的各种股权投资性质的投资的可收回金额。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额，减“长期投资减值准备”科目中有关股权投资减值准备期末余额填列。

⑧“固定资产原价”和“累计折旧”项目，反映企业的各种固定资产原价及累计折旧。融资租入的固定资产，其原价及已提折旧也包括在内。融资租入固定资产原价应在会计报表附注中另行反映。这两个项目应根据“固定资产”科目和“累计折旧”科目的期末余额填列。

⑨“固定资产清理”项目，反映企业因出售、毁损、报废等原因转入清理但尚未清理完毕的固定资产的账面价值减去固定资产清理过程中所发生的清理费用和变价收入等各项金额后所得的差额。本项目应根据“固定资产清理”科目的期末借方余额填列；如“固定资产清理”科目期末为贷方余额，以“-”号填列。

⑩“无形资产”项目，反映企业各项无形资产的期末可收回金额。本项目应根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”科目期末余额后的金额填列。

⑪“长期待摊费用”项目，反映企业尚未摊销的摊销期限在1年以上（不



含1年)的各种费用,如租入固定资产改良支出、大修理支出以及摊销期限在1年以上(不含1年)的其他待摊费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去1年内(含1年)摊销的数额后的金额填列。

⑫“短期借款”项目,反映企业借入的1年以内(含1年)归还的借款,本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

⑬“应付票据”项目,反映企业为了抵付货款等而开出、承兑的尚未到期付款的应付票据,包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。本项目应根据“应付票据”科目的期末余额填列。

⑭“应付账款”项目,反映企业购买原材料、商品和接受劳务供应等方面应付给供应单位的款项。本项目应根据“应付账款”科目所属各有关明细科目的期末贷方余额合计填列。如“应付账款”科目所属各明细科目期末有借方余额,应在本表“预付账款”项目内填列。

⑮“预收账款”项目,反映企业预收购买单位的账款。本项目应根据“预收账款”科目所属各有关明细科目的期末贷方余额填列。如“预收账款”科目所属各有关明细科目有借方余额的,应在本表“应收账款”项目内填列;如“应收账款”科目所属明细科目有贷方余额的,也应包括在本项目内。

⑯“应付职工薪酬”项目,反映企业应付而暂时未付的职工工资。本项目应根据“应付职工薪酬”科目期末贷方余额填列。如“应付职工薪酬”科目期末为借方余额,以“-”号填列。

⑰“应交税费”项目,反映企业期末未交、多交或未抵扣的各种税金。本项目应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列;如“应交税费”科目期末为借方余额,以“-”号填列。

⑱“长期借款”项目,反映企业借入的尚未归还的1年期以上(不含1年)的借款本金。本项目应根据“长期借款”科目的期末余额填列。

⑲“应付债券”项目,反映企业发行的尚未偿还的各种长期债券的本息。本项目应根据“应付债券”科目的期末余额填列。

⑳“长期应付款”项目,反映企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款。本项目应根据“长期应付款”科目的期末余额,减“未确认融资费用”科目期末余额后的金额填列。

㉑“实收资本(或股本)”项目,反映企业各投资者实际投入的资本(或股

本) 总额。本项目应根据“实收资本”(或股本)科目的期末余额填列。

⑳“资本公积”项目,反映企业资本公积的期末余额。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

㉑“盈余公积”项目,反映企业盈余公积的期末余额。本项目应根据“盈余公积”科目的期末余额填列。

㉒“未分配利润”项目,反映企业尚未分配的利润,本项目根据“本年利润”科目和“利润分配”科目的余额合计填列,未弥补的亏损,在本项目内以“-”号填列。

### 6. 资产负债表编制实例

【例4-1】A公司2008年12月31日有关科目的余额,如表4-6所示。

表4-6 科目余额表 单位:元

科目名称	借方余额	贷方余额
库存现金	3 440	
银行存款	236 800	
应收账款	177 700	
坏账准备		888 50
预付账款	0	
材料采购	0	
原材料	178 760	
库存商品	210 020	
固定资产	860 000	
累计折旧		107 160
短期借款		35 000
应付票据		105 300

续表

科目名称	借方余额	贷方余额
应付账款		49 500
应付职工薪酬		0
应交税费		50 186.20
应付股利		38 000
预收账款		0
实收资本		1 130 000
资本公积		0
盈余公积		91 996.89
本年利润		0
利润分配		139 208.41
生产成本	80 520	
合 计	1 747 240	1 747 240

根据上述所给资料，可以编制该公司 2008 年 12 月 31 日的资产负债表，如表 4-7 所示。

表 4-7

资产负债表

编制单位：A 公司

2008 年 12 月 31 日

单位：元

资 产	行次	年初数	期末数	负债和所有者权益 (或股东权益)	行次	年初数	期末数
流动资产				流动负债			
货币资金			240 240	短期借款			35 000
交易性金融资产				应付票据			105 300
应收票据				应付账款			49 500

续表

资产	行次	年初数	期末数	负债和所有者权益 (或股东权益)	行次	年初数	期末数
应收股利				预收款项			
应收利息				应付职工薪酬			
应收账款			176 811 50	应付股利			38 000
预付款项				应交税费			50 186 20
存货			469 300	预计负债			
流动资产合计			886 351 5	流动负债合计			277 986 2
长期投资				长期负债			
长期股权投资				长期借款			
长期债权投资				应付债券			
长期投资合计				长期应付款			
固定资产				专项应付款			
固定资产原价			860 000	长期负债合计			
减: 累计折旧			107 160	递延所得税负债			
固定资产净值			752 840	负债合计			277 986 2
减: 固定资产 减值准备							
固定资产净额				所有者权益(或 股东权益)			
工程物资				实收资本 (或股本)			1 130 000
在建工程				资本公积			
固定资产清理				盈余公积	(略)		91 996 89
固定资产合计			752 840	未分配利润			139 208 41

## 第四章

## 财务报表

续表

资 产	行次	年初数	期末数	负债和所有者权益 (或股东权益)	行次	年初数	期末数
无形资产及其他 资产:				所有者权益(或 股东权益)合计			1 361 205 30
无形资产							
长期待摊费用							
商誉							
递延所得税 资产		(略)					
资产总计			1 639 191 5	负债和所有者权益 (或股东权益) 总计			1 639 191 50

## 第三节 利润表

### 1. 利润表的作用

利润表是反映企业一定时期的经营成果的财务报表。其主要内容是列示企业在一定时期内所取得的收入、所发生的费用支出和所获得的利润。

利润表反映了企业一定时期利润形成的具体原因，对企业内部管理方面和外部投资者、债权人等使用者来说，具有十分重要的作用，具体表现为以下几个方面：

(1) 通过利润表所提供的信息，可以衡量企业管理者的经营业绩和企业的获利能力。

(2) 可以通过对利润构成因素的分析，发现影响利润形成和变动的重要因素，及时改善经营管理，提高企业的经济效益。

(3) 通过分析若干期营业利润的增减变化情况，可以预测企业未来的利润变化趋势，为报表使用者提供决策信息。

### 2. 利润表的基本结构

利润表的基本结构也是由表头、正表和补充资料三个部分构成，如图 4-7 所示。

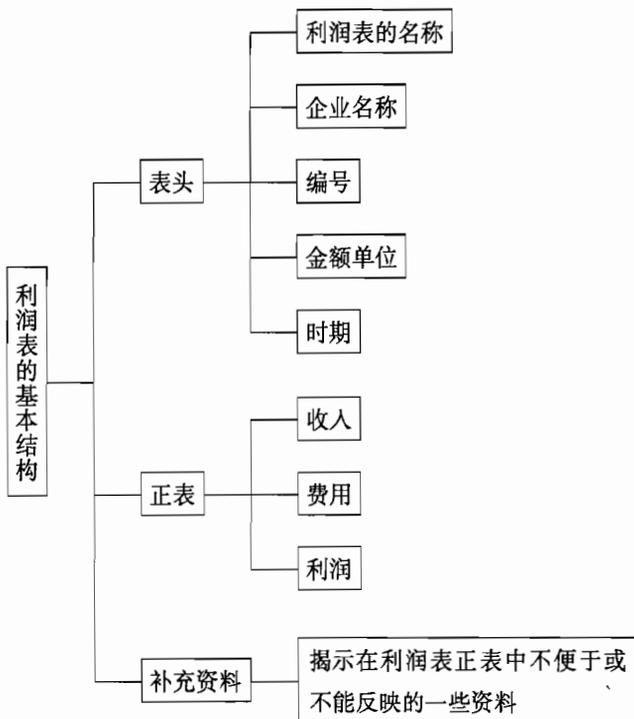


图 4-7 利润表的基本结构

### 3. 利润表的格式

一般企业利润表的样式如表 4-8 所示。

表 4-8

利润表

编制单位：

年 月

单位：元

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		

续表

项目	本期金额	上期金额
资产减值损失		
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
其中：非流动资产处置损失		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”填列）		
五、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

#### 4. 利润表的填列

(1) 利润表各项目的填列方法。

①“营业收入”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。

②“营业成本”项目，反映企业经营主要业务和其他业务发生的实际成本总额。

③“营业税金及附加”项目，反映企业经营业务应负担的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税和教育费附加等。“销售费用”项目，反映企业在销售商品过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。“管理费用”项目，反映企业为



组织和管理生产经营发生的管理费用。“财务费用”项目，反映企业筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。“资产减值损失”项目，反映企业各项资产发生的减值损失。发生勘探费用的企业，应在“管理费用”和“财务费用”项目之间增设“勘探费用”项目。

④“公允价值变动收益”项目，反映企业交易性金融资产、交易性金融负债，以及采用公允价值模式计量的投资性房地产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。“投资收益”项目，反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。其中，“对联营企业和合营企业的投资收益”项目，反映采用权益法核算的对联营企业和合营企业投资在被投资单位实现的净损益中应享有的份额（不包括处置投资形成的收益）。

⑤“营业外收入”、“营业外支出”项目，反映企业发生的与其经营活动无直接关系的各项收入和支出。其中，处置非流动资产损失，应当单独列示。

⑥“所得税费用”项目，反映企业根据所得税准则确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

⑦“基本每股收益”和“稀释每股收益”项目，应当反映根据每股收益准则的规定计算的金额。

(2) 月份利润表“本年累计数”栏各项目的填列方法。

利润表“本年累计数”栏反映各项目自年初起至本月末止的累计实际发生数。根据上月利润表的“本年累计数”栏的数字，加上本月利润表的“本月数”栏的数字，可以得出各项目本月的“本年累计数”，然后填入相应的项目内。

(3) 年度利润表有关栏目的填列方法。

在编制中期和年度利润表时，应将“本月数”栏改为“上年数”栏。在编制中期利润表时，在“上年数”栏中填列上年同期累计实际发生额；在编制年度利润表时，在“上年数”栏中填列上年全年累计实际发生额。如果上年度利润表与本年度利润表的项目名称和内容不相一致，应对上年度报表项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，填入“上年数”栏内。





12月份利润表的“本年累计数”，就是年度利润表的“本年累计数”，可以直接转抄。由于年终结账时，全年收入和支出已全部转入“本年利润”科目，并且通过收支对比结出本年净利润的数额。因此，应将年报中的“净利润”数字，与“本年利润”科目结转到“利润分配——未分配利润”科目的数额相核对，检查报表编制和账簿记录的正确性。

#### 4. 利润表编制实例

【例4-2】A公司2008年12月份利润表科目发生额如表4-9所示。

表4-9 2008年12月份利润表科目发生额

科目名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入		240 000
其他业务收入		32 000
营业外收入		87 000
主营业务成本	160 000	
营业税金及附加	8 000	
其他业务成本	26 000	
销售费用	2 000	
管理费用	27 208 50	
财务费用	1 500	
营业外支出	1 000	
所得税费用	43 986 20	

根据上述资料编制的该公司2008年12月份利润表如表4-10所示。



表 4-10

## 利润表

编制单位：A 公司

2008 年 12 月份

单位：元

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入	272 000	
减：营业成本	186 000	
营业税金及附加	8 000	
销售费用	2 000	
管理费用	27 208.50	
财务费用	1 500	
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
投资收益（损失以“-”号填列）		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	47 291.50	
加：营业外收入	87 000	
减：营业外支出	1 000	
其中：非流动资产处置损失		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	133 291.50	
减：所得税费用	43 986.20	
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	89 305.30	
五、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

## 第四节 现金流量表

### 1. 现金流量表的作用

现金流量,是指企业现金和现金等价物的流入和流出。企业从银行提取现金、用现金购买短期到期的国库券等现金和现金等价物之间的转换不属于现金流量。

现金流量表是反映企业在一定的会计期间内经营活动、投资活动和筹资活动产生的现金流入与现金流出情况的报表。因此,现金流量表的主要目的在于提供企业在特定期间内现金收入与现金支出的信息,次要目的在于提示该期间内有关投资与理财活动的信息。

现金流量表的作用主要表现在以下几个方面,如图4-8所示。

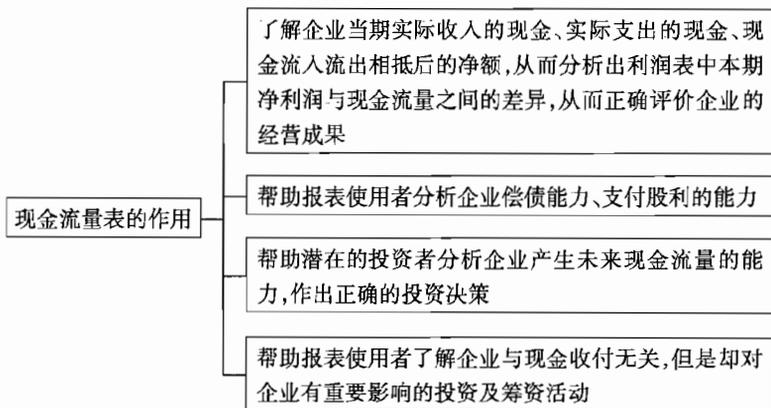


图4-8 现金流量表的作用

### 2. 现金流量表列报格式及说明

现金流量表如表4-11所示。



表 4-11

现金流量表

会企 03 表

编制单位：\_\_\_\_\_年度

单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金		
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计		
购买商品、接受劳务支付的现金		
支付给职工以及为职工支付的现金		
支付的各项税费		
支付其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流出小计		
经营活动产生的现金流量净额		
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额		
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计		
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金		
投资支付的现金		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		



续表

项 目	本期金额	上期金额
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金		
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		
六、期末现金及现金等价物余额		

(1) 经营活动产生的现金流量。

①“销售商品、提供劳务收到的现金”项目，反映企业本期销售商品、提供劳务收到的现金，以及前期销售商品、提供劳务本期收到的现金（包括销售收入和应向购买者收取的增值税销项税额）和本期预收的款项，减去本期销售本期退回的商品和前期销售本期退回的商品支付的现金。企业销售材料和代购代销业务收到的现金，也在本项目反映。

②“收到的税费返还”项目，反映企业收到返还的增值税、营业税、所得税、消费税、关税和教育费附加返还款等各种税费。

③“收到其他与经营活动有关的现金”项目，反映企业收到的罚款收入、经营租赁收到的租金等其他与经营活动有关的现金流入，金额较大的应当单独列示。



④“购买商品、接受劳务支付的现金”项目，反映企业本期购买商品、接受劳务实际支付的现金（包括增值税进项税额），以及本期支付前期购买商品、接受劳务的未付款项和本期预付款项，减去本期发生的购货退回收到的现金。

⑤“支付给职工以及为职工支付的现金”项目，反映企业本期实际支付给职工的工资、奖金、各种津贴和补贴等职工薪酬，但是应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬以及支付的离退休人员的职工薪酬除外。

⑥“支付的各项税费”项目，反映企业本期发生并支付的、本期支付以前各期发生的以及预交的教育费附加、矿产资源补偿费、印花税、房产税、土地增值税、车船税、预交的营业税等税费，计入固定资产价值；实际支付的耕地占用税、本期退回的增值税、所得税等除外。

⑦“支付的其他与经营活动有关的现金”项目，反映企业支付的罚款支出、支付的差旅费、业务招待费、保险费、经营租赁支付的现金等其他与经营活动有关的现金流出，金额较大的应当单独列示。

#### (2) 投资活动产生的现金流量。

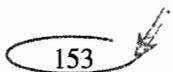
①“收回投资收到的现金”项目，反映企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的交易性金融资产、长期股权投资而收到的现金，以及收回长期债权投资本金而收到的现金，但长期债权投资收回的利息除外。

②“取得投资收益收到的现金”项目，反映企业因股权性投资而分得的现金股利，从子公司、联营企业或合营企业分回利润而收到的现金，以及因债权性投资而取得的现金利息收入，但股票股利除外。

③“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目，反映企业出售、报废固定资产、无形资产和其他长期资产所取得的现金（包括因资产毁损而收到的保险赔偿收入），减去为处置这些资产而支付的有关费用后的净额，但现金净额为负数的除外。

④“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目，反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去相关处置费用后的净额。

⑤“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目，反映企业购买、建造固定资产、取得无形资产和其他长期资产所支付的现金及增值税款、支付的应由在建工程和无形资产负担的职工薪酬现金支出，但为购建固定资产而发生的借款利息资本化部分、融资租入固定资产所支付的租赁费除外。



⑥“投资支付的现金”项目，反映企业取得的除现金等价物以外的权益性投资和债权性投资所支付的现金以及支付的佣金、手续费等附加费用。

⑦“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目，反映企业购买子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。

⑧“收到其他与投资活动有关的现金”、“支付其他与投资活动有关的现金”项目，反映企业除上述①~⑦项目外收到或支付的其他与投资活动有关的现金流入或流出，金额较大的应当单独列示。

### (3) 筹资活动产生的现金流量。

①“吸收投资收到的现金”项目，反映企业以发行股票、债券等方式筹集资金实际收到的款项，减去直接支付给金融企业的佣金、手续费、宣传费、咨询费、印刷费等发行费用后的净额。

②“取得借款收到的现金”项目，反映企业举借各种短期、长期借款而收到的现金。

③“偿还债务支付的现金”项目，反映企业以现金偿还债务的本金。

④“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目，反映企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息。

⑤“收到其他与筹资活动有关的现金”、“支付其他与筹资活动有关的现金”项目，反映企业除上述①~④项目外，收到或支付的其他与筹资活动有关的现金流入或流出，包括以发行股票、债券等方式筹集资金而由企业直接支付的审计和咨询等费用、为购建固定资产而发生的借款利息资本化部分、融资租入固定资产所支付的租赁费、以分期付款购建固定资产以后各期支付的现金等。

### (4) “汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目，反映下列项目的差额。

①企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算为记账本位币时，所采用的现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算的金额。

②“现金及现金等价物净增加额”中外币现金净增加额按期末汇率折算的金额。



## 知识延伸

### 2006 年注册会计师考试真题

乙股份有限公司（本题下称“乙公司”）为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。乙公司 2005 年度有关资料如下：

（1）部分账户 2005 年年初、年末余额或本年发生额如下（单位：万元）：

账户名称	年初余额	年末余额	借方发生额	贷方发生额
现金及银行存款	1 250	4 525		
应收账款	2 500	4 800		
坏账准备	25	48		
预付账款	215	320		
原材料	800	500		
库存商品	0	700		
待摊费用	240	192		
长期股权投资	800	1 030		
固定资产	11 200	11 320		
无形资产	525	120		
短期借款	140	120		
应付账款	380	800		
预收账款	200	300		
应付工资	285	365		
应付福利费	142.5	182.5		
应付股利	45	25		
应交税金（应交增值税）	0	0		
长期借款	2 500	1 100		

续表

账户名称	年初余额	年末余额	借方发生额	贷方发生额
应付债券		1 000		
主营业务收入				8 500
主营业务成本			5 600	
营业费用			253	
管理费用			880	
财务费用			37	
投资收益				290
营业外收入				10
营业外支出			10	

(2) 其他有关资料如下:

①应收账款、预收账款的增减变动均为产品销售所引起,且以银行存款结算;本年收回以前年度已核销的应收账款3万元,款项已存入银行。

②原材料的增减变动均为购买原材料和生产领用所引起;库存商品的增减变动均为生产产品和销售产品所引起。

③年末库存商品实际成本700万元,由以下成本项目构成:

原材料成本 385万元  
 工资及福利费 225万元(以货币资金结算或形成应付债务)  
 制造费用 90万元(固定资产折旧费用60万元;折旧费用以外的其他制造费用均以银行存款支付)

④本年销售商品成本(即主营业务成本)5600万元,由以下成本项目构成:

原材料成本 3080万元  
 工资及福利费 1800万元(以货币资金结算或形成应付债务)  
 制造费用 720万元(固定资产折旧费用480万元;折旧费用以外的其他制造费用均以银行存款支付)

⑤购买原材料均取得增值税专用发票,销售商品均开出增值税专用发票。

本年应交增值税借方发生额为1445万元,其中购买原材料发生的增值税进项税额为538.05万元,已交税金为906.95万元;贷方发生额为1445万元(均为



销售商品发生的增值税销项税额)。

⑥待摊销费用年初余额为 240 万元,为预付公司办公楼租金(经营租赁)。本年以银行存款预付该办公楼租金 240 万元,本年累计摊销额为 288 万元。

⑦本年以某商标向丙公司投资,享有丙公司所有者权益的份额为 150 万元,采用权益法核算。该商标权投出时的账面余额为 150 万元。本年根据丙公司实现的净利润及持股比例确认投资收益 80 万元(该投资收益均为投资后实现的,丙公司本年未宣告分派现金股利)。

⑧本年以银行存款 350 万元购入不需要安装的设备一台。

本年对一台管理用设备进行清理。该设备账面原价为 230 万元,清理时的累计折旧为 185 万元。该设备清理过程中,以银行存款支付清理费用 3 万元,变价收入 38 万元已存入银行。

⑨本年向丁公司出售一项专利权,价款 200 万元已存入银行,以银行存款支付营业税 10 万元。该专利权出售时的账面余额为 180 万元。

本年摊销无形资产 75 万元,其中包括:商标权对外投出前的摊销额 20 万元、专利权出售前的摊销额 25 万元。

⑩本年借入短期借款 300 万元。

本年借入长期借款 850 万元。

⑪12 月 31 日,按面值发行 3 年期、票面年利率为 5% 的长期债券 1 000 万元,款项已收存银行。

⑫应付账款、预付账款的增减变动均为购买原材料所引起,且以银行存款支付。

⑬应付工资、应付福利费年初数、年末数均与投资活动和筹资活动无关;本年确认的工资及福利费均与投资活动和筹资活动无关。

⑭营业费用包括:工资及福利费 215 万元(以银行存款支付或形成应付债务);折旧费用 8 万元,其他营业费用 30 万元(均以银行存款支付)。

⑮管理费用包括:工资及福利费 185 万元(以银行存款支付或形成应付债务);折旧费用 228 万元;无形资产摊销 75 万元;待摊费用摊销 288 万元;计提坏账准备 20 万元;其他管理费用 84 万元(均以银行存款支付)。

⑯财务费用包括:支付短期借款利息 15 万元;支付长期借款利息 22 万元。

⑰投资收益包括:收到丁公司分来的现金股利 210 万元(乙公司对丁公司的



长期股权投资采用成本法核算，分得的现金股利为投资后被投资企业实现净利润的分配额)；按照丙公司实现的净利润及持股比例确认的投资收益 80 万元。

⑩除上述所给资料外，所有债权的增减变动均以货币资金结算。

要求：

填列乙公司 2005 年度现金流量表有关项目的金额。

参考答案：

现金流量表简表

编制单位：乙股份有限公司 2005 年度

单位：万元

项目	金额
销售商品、提供劳务收到的现金	7 748
购买商品、接受劳务支付的现金	3 388 05
支付给职工以及为职工支付的现金	2 305
支付的其他与经营活动有关的现金	624
取得投资收益所收到的现金	210
处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收回的现金净额	225
购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金	350
吸收投资所收到的现金	1 000
取得借款所收到的现金	1 150
偿还债务所支付的现金	320
分配股利、利润和偿付利息所支付的现金	57

解析：

①销售商品、提供劳务收到的现金 = 主营业务收入 8 500 + 销项税额 1 445 + 应收账款减少数(2 500 - 4 800) + 预收账款增加数(300 - 200) + 收回前期的坏账 3 = 7 748(万元)

②购买商品、接受劳务支付的现金 = 主营业务成本中的原材料成本 3 080 + 进项税额 538.05 + 存货中的原材料增加数(500 + 385 - 800) + 应付账款减少数(380 - 800) + 预付账款的增加数(320 - 215) = 3 388.05(万元)



③支付给职工以及为职工支付的现金 = 主营业务成本中工资及福利费用 1800 + 年末库存商品中工资及福利费用 225 + 营业费用中工资及福利费用 215 + 管理费用中工资及福利费用 185 + 应付工资减少数 (285 - 365) + 应付福利费用的减少数 (142.5 - 182.5) = 2 305 (万元)

④支付的其他与经营活动有关的现金 = 年末库存商品中制造费用支付的现金部分 (90 - 60) + 主营业务成本中制造费用支付的现金部分 (720 - 480) + 营业费用中支付的现金 30 + 管理费用中支付的现金 84 + 支付办公楼租金 240 = 624 (万元)

⑤取得投资收益所收到的现金 = 210 (万元)

⑥处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收回的现金净额 = (固定资产变价收入 38 - 清理费用 3) + (无形资产价款 200 - 支付的营业税收政策 10) = 225 (万元)

⑦购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金 = 购买设备支付的现金 350 万元

⑧吸收投资所收到的现金 = 债券价款 1000

⑨取得借款所收到的现金 = 短期借款 300 + 长期借款 850 = 1150 (万元)

⑩偿还债务所支付的现金 = (短期借款期初余额 140 + 本年借入短期借款 300 - 短期借款期末余额 120) + (长期借款期初余额 250 + 本年借入长期借款 850 - 长期借款期末余额 1 100) = 320 (万元)

说明：本题中长期借款期初余额 250 + 本年借入长期借款 850 - 长期借款期末余额 1 100 = 0，同时根据资料⑩中的提示可以分析出当年计提的长期借款利息当年已支付，所以不用在本计算中考虑计提长期借款利息增加的长期借款数。

⑪分配股利、利润和偿付利息所支付的现金 = 支付短期借款利息 15 + 支付长期借款利息 22 + 应付股利的减少数 (45 - 25) = 57 (万元)



## 第五节 所有者权益增减变动表

### 1. 所有者权益（股东权益）变动表的作用

权益的增减变动直接反映了主体在一定期间的总收益和总费用，新准则增加此部分更全面地反映了主体权益的综合变动。按准则规定的格式内容列报权益的增减变动。一般应单独列报以下项目：

- (1) 净利润。
- (2) 直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额。
- (3) 会计政策变更和会计差错更正的累积影响金额。
- (4) 所有者投入资本和向所有者分配利润等。
- (5) 按照规定提取的盈余公积。
- (6) 实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润期初和期末余额及其调整情况。

### 2. 所有者权益（股东权益）变动表的列报格式及说明

所有者权益（股东权益）变动表的格式如表 4-12 所示。

所有者权益（或股东权益）变动表列示说明：

(1) 本表反映企业年末所有者权益（或股东权益）变动的情况。本表应在一定程度上体现企业综合收益的特点，除列示直接计入所有者权益的利得和损失外，同时包含最终属于所有者权益变动的净利润，从而构成企业的综合收益。

(2) 本表各项目应当根据当期净利润、直接计入所有者权益的利得和损失项目、所有者投入资本和向所有者权益分配利润、提取盈余公积等情况分析填列。



所有者权益变动表

会企04表  
单位:元

表 4-12  
编制单位: \_\_\_\_\_ 年 \_\_\_\_\_ 月 \_\_\_\_\_ 日

项 目	本年金额					上年金额						
	实收 资本 (或股本)	资本 公积	减: 库存股	盈余 公积	未分配 利润	所有 者权 益合 计	实收 资本 (或股本)	资本 公积	减: 库存股	盈余 公积	未分配 利润	所有者 权益 合计
一、上年年末余额												
加:会计政策变更												
前期差错更正												
二、本年初余额												
三、本年增减变动金额(减少 以“-”号填列)												
(一)净利润												
(二)直接计入所有者权益 的利得和损失												
1 可供出售金融资产公允 价值变动净额												
2 权益法下被投资单位具 他所有者权益变动的影响												
3 与计入所有者权益项目 相关的所得税影响												





续表

项 目	本年金额					上年金额						
	实收 资本 (或股本)	资本 公积	减· 库存股	盈余 公积	未分配 利润	所有 者权 益合计	实收 资本 (或股本)	资本 公积	减· 库存股	盈余 公积	未分配 利润	所有者 权益 合计
4 其他												
上述(一)和(二)小计												
(二)所有者投入和减少资本												
1 所有者投入资本												
2 股份支付计入所有者权益 的金额												
3 其他												
(四)利润分配												
1 提取盈余公积												
2 对所有者(或股东)的分配												
3 其他												
(五)所有者权益内部结转												
1 资本公积转增资本(或股本)												
2 盈余公积转增资本(或股本)												
3 盈余公积弥补亏损												
4 其他												
四、本年年末余额												



在本表中，直接计入当期损益的利得和损失应包含在净利润中；直接计入所有者权益的利得和损失，主要包括：可供出售金融资产公允价值变动净额、现金流量套期工具公允价值变动净额等，单列项目反映。





## 下篇

# 税收知识与纳税筹划

第五章 增值税

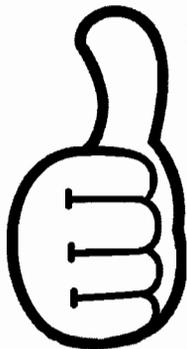
第六章 消费税

第七章 营业税

第八章 企业所得税

第九章 关税

第十章 其他税种







增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物或应税劳务的销售额，以及进口货物的全额计算税款，并实行税款抵扣制的一种流转税。

## 第一节 增值税概述

### 增值税的纳税人

《增值税暂行条例》规定，在中华人民共和国境内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为增值税的纳税人。包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业和外国企业、其他企业和行政单位、事业单位、社会团体、个体经营者及其他单位和个人。上述负有增值税纳税义务的单位，既包括独立核算的单位，也包括不独立核算的单位。其他个人是指携带自用物品进境的个人等。企业租赁或承包给其他人经营的，承租人或承包人为纳税人。

### 增值税的征税范围

#### 1. 增值税的征税范围

(1) 销售或者进口的货物。

货物是指有形资产，包括电力、热力、气体在内。



(2) 提供的加工、修理修配劳务。

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。

增值税的征税范围总的来讲，包括上述两大项，但对于实务中某些特殊项目或行为是否属于增值税的征税范围，还需要具体确定。比如目前税法中规定属于增值税征税范围的特殊项目主要有：

①货物期货（包括商品期货和贵金属期货），应当征收增值税。

②银行销售金银的业务，应当征收增值税。

③基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件、其他构件或建筑材料，用于本单位或本企业的建筑工程的，应在移送使用时征收增值税。但对其在建筑现场制造的预制构件，凡直接用于本单位或本企业建筑工程的，不征收增值税。

④典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务，均应征收增值税。

⑤因转让著作权所有权而发生的销售电影母片、录象带母带、录音磁带母带的业务，以及因转让专利技术和非专利技术的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

⑥供应或开采未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水，工厂自采地下水用于生产），不征收增值税。

⑦集邮商品的生产，应征收增值税。邮政部门、集邮公司销售（包括调拨在内）集邮商品，一律征收营业税，不征收增值税。邮政部门以外的其他单位与个人销售集邮产品，征收增值税。

⑧缝纫，应当征收增值税。

## 2. 属于增值税征税范围的特殊行为

### (1) 视同销售货物行为。

单位或个体经营者的下列行为，视同销售货物：

①将货物交付他人代销。

②销售代销货物。



③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。

④将自产或委托加工的货物用于非应税项目。

⑤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。

⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者。

⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费。

⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

上述8种行为确定为视同销售货物行为，均要征收增值税。其确定的目的有两个：一是保证增值税税款抵扣制度的实施，不致因发生上述行为而造成税款抵扣环节的中断；二是避免因发生上述行为而造成货物销售税收负担不平衡的矛盾，防止上述行为逃避纳税的现象。

（2）混合销售行为。

从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者发生混合销售行为，视为销售货物，应当征收增值税。

（3）兼营非应税劳务行为。

增值税纳税人兼营非应税劳务，如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务的销售额和非应税劳务的营业额的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

## 增值税的税率、征收率和扣除率

### 1. 两档税率的确定

按照增值税规范化的原则，我国增值税采取了基本税率再加一档低税率的模式。由于还要通过开征消费税承担对某些货物税收负担的特殊调节功能，因此无需设置高税率。

（1）基本税率。

纳税人销售或者进口货物，提供加工、修理修配劳务的，税率为17%，这就是通常所说的基本税率。

（2）低税率。



纳税人销售或者进口下列货物，按低税率计征增值税，低税率为13%。

①粮食、食用植物油；

②自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品；

③图书、报纸、杂志；

④饲料、化肥、农药、农机、农膜；

⑤国务院规定的其他货物。

(3) 纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外。

(4) 纳税人提供加工、修理修配劳务（以下称应税劳务），税率为17%。税率的调整，由国务院决定。

### 知识延伸

目前适用13%低税率的货物包括：

(1) 粮食。

粮食，是指各种主食食科植物果实的总称。本货物的征税范围包括小麦、稻谷、玉米、高粱、谷子和其他杂粮（如大麦、燕麦等），以及经碾磨、脱壳等工艺加工后的粮食（如面粉、米、玉米面、渣等）。切面、饺子皮、馄饨皮、面皮、米粉等粮食复制品，也属于本货物的征税范围。以粮食为原料加工的速冻食品、方便面、副食品和各种熟食品，不属于本货物的征税范围。

(2) 食用植物油。

植物油，是指从植物根、茎、叶、果实、花或胚芽组织中加工提取的油脂。食用植物油仅指芝麻油、花生油、豆油、菜籽油、米糠油、葵花籽、棉籽油、玉米胚油、茶油、胡麻油，以及以上述油为原料生产的混合油。

(3) 自来水。

自来水，是指自来水公司及工矿企业经抽取、过滤、沉淀、消毒等工序加工后，通过供水系统向用户供应的水。农业灌溉用水、引水工程输送的水等，不属





于本货物的范围。

(4) 暖气和热水。

暖气和热水，是指利用各种燃料（如煤、石油，其他各种气体或固体、液体燃料）和电能将水加热，使之生成气体和热水，以及开发自然热能，如开发地热资源或用太阳能生产的暖气、热气和热水。利用工业余热生产、回收的暖气、热气和热水，也属于本货物的范围。

(5) 冷气。

冷气，是指为了调节室内温度，利用制冷设备生产的，并通过供风系统向用户提供的低温气体。

(6) 煤气。

煤气，是指由煤、焦炭、半焦和重油等经干馏或汽化等生产过程所得气体产物的总称。煤气的范围包括：

①焦炉煤气，是指煤在炼焦炉中进行干馏所产生的煤气；

②发生炉煤气，是指空气（或氧气）和少量的蒸气将煤或焦炭、半焦，在煤气发生炉中进行汽化所产生的煤气、混合煤气、水煤气、单水煤气、双水煤气等；

③液化煤气，是指压缩成液体的煤气。

(7) 石油液化气。

石油液化气，是指由石油加工过程中所产生的低分子量的烃类炼厂气经压缩成的液体。主要成分是丙烷、丁烷、丁烯等。

(8) 天然气。

天然气，是指蕴藏在地层内的碳氢化合物可燃气体。主要含有甲烷、乙烷等低分子烷烃和丙烷、丁烷、戊烷及其他重质气态烃类。天然气包括气田天然气、油田天然气、煤矿天然气和其他天然气。

(9) 沼气。

沼气，主要成分为甲烷，由植物残体在与空气隔绝的条件下经自然分解而成，沼气主要作燃料。本货物的范围包括天然沼气和人工生产的沼气。

(10) 居民用煤炭制品。

居民用煤炭制品，是指煤球、煤饼、蜂窝煤和引火碳。自2003年10月1日起，对水煤浆产品可比照煤炭，按13%的税率征收增值税。



(11) 图书、报纸和杂志。

图书、报纸和杂志，是指采用印刷工艺，按照文字、图画和线条原稿印刷成的纸制品。本货物的范围包括：

①图书，是指由国家新闻出版总署批准的出版单位出版，采用国家标准书号编序的书籍，以及图片；

②报纸，是指经国家新闻出版总署批准，在各省、自治区、直辖市新闻出版管理部门登记，具有国内统一刊号（CN）的报纸；

③杂志，是指经国家新闻出版总署批准，在省、自治区、直辖市新闻出版管理部门登记，具有国内统一刊号（CN）的刊物。教材配套产品与中小学课本辅助使用，包括各种纸制品或图片，是课本的必要组成部分。对纳税人生产销售的与中小学课本相配套的教材配套产品（包括各种纸制品或图片），应按照税目“图书”13%的增值税税率征税。

(12) 饲料。

饲料，是指用于动物饲养的产品或其加工品。本货物的范围包括：

①单一大宗饲料，是指以一种动物、植物、微生物或矿物质为来源的产品或其副产品。其范围仅限于糠麸、酒糟、鱼粉、草饲料、饲料及磷酸氢钙及除豆粕以外的菜籽粕、棉籽粕、向日葵粕、花生粕等粕类产品。

②混合饲料，是指由两种以上单一大宗饲料、粮食、粮食及粮食副产品及产品添加剂按照一定比例配置，其中单一大宗饲料、粮食及粮食副产品的掺兑比例不低于95%的饲料。

③配合饲料，是指根据不同的饲养对象、饲养对象的不同生长发育阶段的营养需要，将多种饲料原料按饲料配方经工业生产后，形成的能满足饲养动物全部营养需要（除水分外）的饲料。

④复合预混料，是指能够按照国家有关饲料产品的标准要求量，全面提供动物饲养相应阶段所需微量元素（4种或以上）、维生素（8种或以上），由微量元素、维生素、氨基酸和非营养性添加剂中任何两类或两类以上的组分与载体或稀释剂按一定比例配置的均匀混合物。

⑤浓缩饲料，是指由蛋白质、复合预混料及矿物质等按一定比例配制的均匀混合物。直接用于动物饲养的粮食、饲料添加剂，不属于本货物的范围。骨粉、鱼粉按照“饲料”征收增值税。宠物饲料产品不属于免征增值税的饲料，应按



照饲料产品 13% 的税率征收增值税。自 2000 年 6 月 1 日起，饲料产品分为征收增值税和免征增值税两类。进口和国内生产的饲料，一律执行同样的征税或免税政策。自 2000 年 6 月 1 日起，豆粕属于征收增值税的饲料产品，进口或国内生产的豆粕，均按 13% 的税率征收增值税。其他粕，属于免税饲料产品，免征增值税，已征收入库的税款做退库处理。自 2003 年 1 月 1 日起，对饲用鱼油产品按照现行“单一大宗饲料”的增值税政策规定，免征增值税。矿物质微量元素舔砖，是以四种以上微量元素、非营养性添加剂和载体的原料，经高压浓缩制成的块状预混物，可供牛、羊等牲畜直接食用，应按照“饲料”免征增值税。自 2007 年 1 月 1 日起，对饲料级磷酸二氢钙产品可按照现行“单一大宗饲料”的增值税政策规定，免征增值税。

### (13) 化肥。

化肥，是指经化学和机械加工制成的各种化学肥料。化肥的范围包括：

①化学氮肥，主要品种有尿素和硫酸铵、硝酸铵、碳酸氢铵、氯化铵、石灰氮、氨水等。

②磷肥，主要品种有磷矿粉、过磷酸钙（包括普通过磷酸钙和重过磷酸钙两种）、钙镁磷肥、钢渣磷肥等。

③钾肥，主要品种有硫酸钾、氯化钾等。

④复合肥料，是指用化学方法合成或混配制成含有氮、磷、钾中的两种或两种以上的营养元素的肥料。含有两种的称二元复合肥，含有三种的称三元复合肥料，含三种元素和某些其他元素的称多元复合肥料。主要产品有硝酸磷肥、磷酸铵、磷酸二氢钾肥、钙镁磷钾肥、磷酸一铵，磷粉二铵，氮磷钾复合肥等。

⑤微量元素肥，只指含有一种或多种植物生长所必需的，但需要量又极少的营养元素的肥料，如硼肥、锰肥、锌肥、铜肥、钼肥等。

⑥其他肥，是指上述列举以外的其他化学肥料。

### (14) 农药。

农药，是指用于农林业防治病虫害、除草及调节植物生长的药剂。农药包括农药原药和农药制剂。如杀虫剂、杀菌剂、除草剂、植物生长调节剂、植物性农药、微生物农药、卫生用药，以及其他农药原药、制剂等。

### (15) 农膜。

农膜，是指用于农业生产的各种地膜、大棚膜。



(16) 农机。

农机，是指用于农业生产（包括林业、牧业、副业、渔业）的各种机器和机械化和半机械化农具，以及小农具。农机的范围包括：

①拖拉机，是指以内燃机为驱动牵引机具从事作业和运载物资的机械，包括轮拖拉机、履带拖拉机、手扶拖拉机和机耕船。

②土壤耕整机械，是指对土壤进行耕翻整理的机械，包括机引犁、机引耙、旋耕机、镇压器、联合整地器、合壤器和其他土壤耕整机械。

③农田基本建设机械，是指从事农田基本建设的专用机械，包括开沟筑埂机、开沟铺管机、铲抛机、平地机和其他农田基本建设机械。

④种植机械，是指将农作物种子或秧苗移植到适于作物生长的苗床机械，包括播作机、水稻插秧机、栽植机、地膜覆盖机、复式播种机和秧苗准备机械。

⑤植物保护和管理机械，是指农作物在生长过程中的管理、施肥、防治病虫害的机械，包括机动喷粉机、喷雾机（器）、弥雾喷粉机、修剪机、中耕除草机、播种中耕机、培土机具和施肥机。

⑥收获机械，是指收获各种农作物的机械，包括粮谷、棉花、薯类、甜菜、甘蔗、茶叶、油料等收获机。

⑦场上作业机械，是指对粮食作物进行脱粒、清选、烘干的机械设备，包括各种脱粒机、清选机、粮谷干燥机和种子精选机。

⑧排灌机械，是指用于农牧业排水、灌溉的各种机械设备，包括喷灌机、半机械化提水机具和打井机。

⑨农副产品加工机械，是指对农副产品进行初加工，加工后的产品仍属农副产品的机械，包括茶叶机械、剥壳机械、棉花加工机械（包括棉花打包机）、食用菌机械（培养木耳、蘑菇等）和小型粮谷机械；以农副产品为原料加工工业产品的机械，不属于本货物的范围。

⑩农业运输机械，是指农业生产过程中所需的各种运输机械，包括人力车（不包括三轮运货车）、畜力车和拖拉机挂车；农用汽车，不属于本货物的范围。

⑪畜牧业机械，是指畜牧业生产中所需的各种机械，包括草原建设机械、牧业收获机械、饲料加工机械、畜禽饲养机械和畜产品采集机械。

⑫渔业机械，是指捕捞、养殖水产品所用的机械，包括捕捞机械、增氧机和饵料机；机动渔船，不属于本货物的范围。



⑬林业机械，是指用于林业的种植、育林的机械，包括清理机械、育林机械和树苗栽植机械；森林砍伐机械和集材机械，不属于本货物征收范围。

⑭小农具，包括畜力犁、畜力耙、锄头和镰刀等农具；农机零部件，不属于本货物的征收范围。不带动力的手扶拖拉机（也称“手扶拖拉机底盘”）和三轮农用运输车（指以单缸柴油机为动力装置的三个车轮的农用运输车辆）属于“农机”，应按有关“农机”的增值税政策规定免征增值税。

#### （17）农业产品。

从1994年5月1日起，农业产品的增值税税率由17%调整为13%。农业产品，是指种植业、养殖业、林业、牧业和水产业生产的各种植物、动物的初级产品。农业产品的征税范围包括：

##### ①粮食。

②蔬菜，是指可作副食的草本、木本植物的总称。本货物的征税范围包括各种蔬菜、菌类植物和少数可作副食的木本植物；经晾晒、冷藏、冷冻、包装、脱水等工序加工的蔬菜、腌菜、咸菜、酱菜和盐渍蔬菜等，也属于本货物的征税范围；各种蔬菜罐头（罐头，是指以金属罐、玻璃瓶和其他材料包装，经排气密封的各种食品），不属于本货物的征税范围。

③烟叶，是指各种烟草的叶片和经过简单加工的叶片。本货物的征税范围包括晒烟叶、晾烟叶和初烤烟叶。晒烟叶，是指利用太阳能露天晒制的烟叶；晾烟叶，是指在晾房内自然干燥的烟叶；初烤烟叶，是指烟草种植者直接烤制的烟叶，不包括专业复烤厂烤制的复烤烟叶。

④茶叶，是指从茶树上采摘下来的鲜叶和嫩芽（即茶青），以及经吹干、揉拌、发酵、烘干等工序初制的茶。本货物的征税范围包括各种毛茶（如红毛茶、绿毛茶、乌龙毛茶、白毛茶、黑毛茶等）；精制茶、边销茶及掺兑各种药物的茶和茶饮料，不属于本货物的征税范围。

⑤园艺植物，是指可供食用的果实，如水果、果干（如荔枝干、桂圆干、葡萄干等）、干果、果仁、果用瓜（如甜瓜、西瓜、哈密瓜等），以及胡椒、花椒、大料、咖啡豆等；经冷冻、冷藏、包装等工序加工的园艺植物，也属于本货物的征税范围；各种水果罐头，果脯，蜜饯，炒制的果仁、坚果，碾磨后的园艺植物（如胡椒粉、花椒粉等），不属于本货物的征税范围。

⑥药用植物，是指用作中药原药的各种植物的根、茎、皮、叶、花、果实



等；利用上述药用植物加工制成的片、丝、块、段等中药饮片，也属于本货物的征税范围；中成药，不属于本货物的征税范围。

⑦油料植物，是指要用作榨取油脂的各种植物的根、茎、叶、果实、花或者胚芽组织等初级产品，如菜籽（包括芥菜籽、花生、大豆、葵花籽、蓖麻籽、芝麻籽、胡麻籽、茶籽、桐籽、橄榄仁、棕榈仁、棉籽等）；提取芳香油的芳香油料植物，也属于本货物的征税范围。

⑧纤维植物，是指利用其纤维作纺织、造纸原料或者绳索的植物，如棉（包括籽棉、皮棉、絮棉）、大麻、黄麻、槿麻、苎麻、苘麻、亚麻、罗布麻、蕉麻、剑麻等；棉短绒和麻纤维经脱胶后的精干（洗）麻，也属于本货物的征税范围。

⑨糖料植物，是指主要用作制糖的各种植物，如甘蔗、甜菜等。

⑩林业产品，是指乔木、灌木和竹类植物，以及天然树脂、天然橡胶。林业产品的征税范围包括：a. 原木，是指将砍伐倒的乔木去其枝芽、梢头或者皮的乔木、灌木，以及锯成一定长度的木段；锯材，不属于本货物的征税范围。b. 原竹，是指将砍倒的竹去其枝、梢或者叶的竹类植物，以及锯成一定长度的竹段。c. 天然树脂，是指木科植物的分泌物，包括生漆、树脂和树胶，如松脂、桃胶、樱胶、阿拉伯胶、古巴胶、天然橡胶（包括乳胶和干胶）等。d. 其他林业产品，是指除上述列举林业产品以外的其他各种林业产品，如竹笋、笋干、棕竹、棕榈衣、树枝、树叶、树皮、藤条等；盐水竹笋，也属于本货物的征税范围；竹笋罐头，不属于本货物的征税范围。

⑪其他植物，是指除上述列举植物以外的其他各种人工种植和野生的植物，如树苗、花卉、植物种子、植物叶子、草、麦秸、豆类、薯类、藻类植物等；干花、干草、薯干、干制的藻类植物、农业产品的下脚料等，也属于本货物的征税范围。

⑫水产品，是指人工放养和人工捕捞的鱼、虾、蟹、贝类，棘皮类、软体类、腔肠类、海兽类动物。本货物的征税范围包括鱼、虾、蟹、鳖、贝类、棘皮类、软体类、腔肠类、海兽类、鱼苗（卵）、虾苗、蟹苗、贝苗（秧），以及经冷冻、冷藏、盐渍等防腐处理和包装的水产品；干制的鱼、虾、蟹、贝类、棘皮类、软体类、腔肠类，如干鱼、干虾、干虾仁、干贝等，以及未加工成工艺品的贝壳和珍珠，也属于本货物的征税范围；熟制的水产品和各类水产品的罐头，不属于本货物的征税范围。



⑬畜牧产品，是指人工饲养、繁殖取得和捕获的各种畜禽。本货物的征税范围包括：a. 兽类、禽类和爬行类动物，如牛、马、猪、羊、鸡、鸭等。b. 兽类、禽类和爬行类动物的肉产品，包括整块或者分割的鲜肉、冷藏或者冷冻肉、盐渍肉，兽类、禽类和爬行类动物的内脏、头、尾、蹄等组织；各种兽类、禽类和爬行类动物的肉类生制品，如腊肉、腌肉、熏肉等，也属于本货物的征税范围；各种肉类罐头和肉类熟制品，不属于本货物的征税范围。c. 蛋类产品，是指各种禽类动物和爬行类动物的卵，包括鲜蛋和冷藏蛋；经加工的咸蛋、松花蛋、腌制的蛋等，也属于本货物的征税范围；各种蛋类的罐头，不属于本货物的征税范围。d. 鲜奶，是指各种哺乳类动物的乳汁和经净化、杀菌等加工工序生产的乳汁；用鲜奶加工的各种奶制品，如酸奶、奶酪、奶油等，不属于本货物的征税范围。

⑭动物皮张，是指从各种动物（兽类、禽类和爬行类动物）身上直接剥取的，未经鞣制的生皮和生皮张；将生皮和生皮张用清水、盐水或者防腐药水浸泡、刮里、脱毛、晒干或者熏干，未经鞣制的，也属于本货物的征税范围。

⑮动物毛绒，是指未经洗净的各种动物的毛发、绒发和羽毛；洗净毛、洗净绒等，不属于本货物的征税范围。其他动物组织，是指上述列举以外的兽类、禽类和爬行类动物的其他组织，以及昆虫类动物。包括：a. 蚕茧，包括鲜茧、干茧和蚕蛹；b. 天然蜂蜜，是指采集的未经加工的天然蜂蜜、鲜蜂王浆等；c. 动物树脂，如虫胶等；d. 其他动物组织，如动物骨、壳、兽角、动物血液、动物分泌物、蚕种等。

#### （18）音像制品和电子出版物。

自2007年1月1日起，将音像制品和电子出版物的增值税税率由17%下调至13%。音像制品，是指正式出版的录有内容的录音带、录像带、唱片、激光唱盘和激光视盘。电子出版物，是指以数字代码方式，使用计算机用程序，将图文声像等内容信息编辑加工后存储在具有确定的物理形态的磁、光、电等介质上，通过内嵌在计算机、手机、电子阅读设备、电子显示设备、数字音/视频播放设备、电子游戏机、导航仪，以及其他具有类似功能的设备上读取使用，具有交互功能，用以表达思想、普及知识和积累文化的大众传播媒体。电子出版物载体形态和格式主要包括只读光盘（CD只读光盘CD-ROM、交互式光盘CD-I、照片光盘Photo-CD、高密度只读光盘DVD-ROM、蓝光只读光盘HD-DVD



ROM 和 BD ROM 等)、一次写入式光盘(一次写入 CD 光盘 CD-R、一次写入高密度光盘 DVD-R、一次写入蓝光光盘 HD-DVD/R, BD-R 等)、可擦写光盘(可擦写 CD 光盘 CD-RW、可擦写高密度光盘 DVD-RW、可擦写蓝光光盘 HD-DVD-RW 和 BD-RW、磁光盘 Mo 等)、软磁盘(FD)、硬磁盘(HD)、集成电路卡(CF 卡、MD 卡、SM 卡、MMC 卡、RS-MMC 卡、MS 卡、SD 卡、XD 卡、T-Flash 卡、记忆棒等)和各种存储芯片。

(19) 盐。

自 2007 年 9 月 1 日起,盐适用增值税税率由 17% 统一调整为 13%。盐,是指主体化学成分为氯化钠的工业盐和食用盐,包括海盐、井矿盐和湖盐。

(20) 二甲醚。

自 2008 年 7 月 1 日起,二甲醚按 13% 的增值税税率征收增值税。二甲醚,是指化学分子式为  $\text{CH}_3\text{OCH}_3$ , 常温常压下具有轻微醚香味,易燃、无毒、无腐蚀性的气体。

(21) 生皮、生毛皮等动物皮张类商品。

自 2007 年 4 月 1 日起,对生皮、生毛皮等动物皮张类商品(参见表 5-1)的进口环节增值税按 13% 的税率计征。

表 5-1 按 13% 税率计征进口环节增值税的动物皮张类商品

税率	商品名称
13%	生牛皮(包括水牛皮)、生马皮(鲜的、盐腌的、干的、石灰浸渍的、浸酸的或以其他方式保藏,但未鞣制、未经羊皮纸化处理或进一步加工的),不论是否去毛或剖层
	经退鞣处理的,完全干燥的每张重量不超过 8 千克,干盐腌的不超过 10 千克,鲜的、湿盐腌的或以其他方式保藏的不超过 16 千克的整张牛皮
	完全干燥的每张重量不超过 8 千克,干盐腌的不超过 10 千克,鲜的、湿盐腌的或以其他方式保藏的不超过 16 千克的整张其他牛皮
	完全干燥的每张重量不超过 8 千克,干盐腌的不超过 10 千克,鲜的、湿盐腌的或以其他方式保藏的不超过 16 千克的整张马皮
	经退鞣处理的,重量超过 16 千克的整张牛皮
	重量超过 16 千克的整张其他牛皮
	重量超过 16 千克的整张马皮
	经退鞣处理的其他牛皮,包括整张或半张的背皮及腹皮
	其他牛皮,包括整张或半张的背皮及腹皮
其他马皮,包括整张或半张的背皮及腹皮	



13%	绵羊或羔羊生皮(鲜的、盐腌的、干的、石灰浸渍的、浸酸的或经其他方法保藏,但未鞣制、未经羊皮纸化处理或进一步加工的),不论是否带毛或剖层
	带毛的绵羊或羔羊生皮
	经退鞣处理的,浸酸的不带毛的绵羊或羔羊生皮
	其他浸酸的不带毛的绵羊或羔羊生皮
	经退鞣处理的,不带毛的绵羊或羔羊生皮
	其他不带毛的绵羊或羔羊生皮
	其他生皮(鲜的、盐腌的、干的、石灰浸渍的、浸酸的或以其他方法保藏,但未鞣制、未经羊皮纸化处理或进一步加工的),不论是否去毛或剖层
	爬行动物生皮
	生猪皮
	经退鞣处理的山羊板皮
	其他山羊板皮
	经退鞣处理的其他山羊或小山羊生皮
	其他山羊或小山羊生皮
	其他动物生皮
	生毛皮(包括适合加工皮货用的头、尾、爪及其他块、片),但税号 41.01、41.02 或 41.03 的生皮除外
	整张水貂皮,不论是否带头、尾或爪
	下列羔羊的整张毛皮,不论是否带头、尾或爪。阿斯特拉罕、喀拉科尔、波斯羔羊及类似羔羊,印度、中国或蒙古羔羊
	整张狐皮,不论是否带头、尾或爪
	整张兔皮,不论是否带头、尾或爪
	整张的其他毛皮,不论是否带头、尾或爪
适合加工皮货用的黄鼠狼尾	
其他适合加工皮货用的头、尾、爪及其他块、片	

需要强调的是,根据旧《增值税暂行条例》以及相关税收政策规定,金属矿采选产品以及非金属矿采选产品也适用 13% 的税率,但自 2009 年 1 月 1 日起,这些产品全部适用 17% 的税率。

金属矿采选产品,包括黑色和有色金属矿采选产品。

① 黑色金属矿采选产品,是指人工开采的供提取铁、锰、铬金属的原矿和经过选工序生产的矿砂和矿粉。将原矿或选矿后的矿砂、矿粉经煅烧或焙烧生产的人造富矿(包括烧结矿、球团矿),也属于“黑色金属矿采选产品”的征收



范围。

②有色金属矿采选产品，是指人工采选的供提取铁、锰、铬金属以外的其他金属矿的天然矿石、矿砂和矿粉，不包括经冶炼或化学方法生产的有色金属化合物。将有色金属原矿或选矿后的矿砂、矿粉经煅烧或焙烧后的有色金属焙烧矿，也属于“有色金属矿采选产品”的征收范围。

非金属矿采选产品，包括除金属矿采选产品以外的非金属矿采选产品和煤炭。

①非金属矿采选产品，是指从天然矿床中采选的除金属矿采选产品以外的其他非金属矿的矿石、矿砂和矿粉，不包括经煅烧、焙烧和加工的产品。未经加工的建筑用天然材料，也属于“非金属矿采选产品”的征收范围。

②煤炭，是指直接从地下开采出来的原煤和经洗选、精选工序生产的洗煤和选煤。在开采、洗选和运输过程中产生的落地煤、石煤、手拣煤、风化煤、煤泥等，也属于“煤炭”的征收范围。

1994年税制改革时，部分矿产品仍实行计划价格和计划调拨，历史遗留问题较多，经国务院批准，1994年5月起将金属矿、非金属矿采选产品的税率由17%调整为13%。这一政策对采掘业的稳定和发展起到了一定的作用，但也出现一些问题，主要有：一是对不可再生的矿产资源适用低税率，不符合资源节约、环境保护的要求；二是减少了资源开采地的税收收入，削弱资源开采地提供公共产品的能力；三是矿产资源基本都作为原料使用，矿山企业少缴的增值税因下个环节减少进项税额而补征回来，政策效果并不明显；四是导致征纳双方要对这类适用低税率的货物与其他货物划分，增大征收和纳税成本。

增值税转型改革后，矿山企业外购设备将纳入进项税额的抵扣范围，整体税负将有所下降。为公平税负，规范税制，促进资源节约和综合利用，需要将金属矿、非金属矿采选产品的增值税税率恢复到17%。

提高矿产品增值税税率以后，因下个环节可抵扣的进项税额相应增加，最终产品所含的增值税在总量上并不会增加或减少，只是税负在上下环节之间会发生一定转移，在总量上财政并不因此增加或减少收入。

除上述一般情况下使用的税率外，《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》还规定了兼营不同税率货物或劳务适用的税率以及兼营应征增值税的非应税劳务适用的税率。属于前者，应分别核算不同税率和货物的销售



额，未分别核算或不能准确核算的从高适用税率。属于后者，纳税人销售不同税率货物或应税劳务并兼营属于一并征增值税的非应税劳务的，其非应税劳务应从高适用税率。

## 2. 征收率和扣除率

(1) 征收率是对一些经营规模较小，会计核算不健全的小规模纳税人采用简化办法计算其销售货物或提供应税劳务应纳增值税的比率。我国增值税征收率的纳税人包括以下3类：

①小规模纳税人均按3%的征收率增收增值税。

②寄售商店代销的寄售物品、典当业销售的死当物品以及单位和个体经营者销售自己使用过的游艇、摩托车和应征消费税的汽车，无论销售者是否属于增值税一般纳税人，均按6%征收增值税，并且不得开具增值税专用发票。

③一般纳税人生产销售部分建材商品、小型水力发电的电力、自来水及有关生物制品，可选择采用简易办法或采用规范办法计算缴纳增值税，但所选择的办法至少3年内不得变更，无论采用哪种方法均可由其自己开具专用发票。

(2) 扣除率是指有关货物购进作为进项税额准予抵扣销项税额的比率。《增值税暂行条例》规定扣除率为10%。

其主要适用于：

①购买免征增值税的农业产品。

②增值税一般纳税人外购货物（固定资产除外）所支付的运输费用（目前扣除率降为7%）。

③从事废旧物资经营的增值税一般纳税人收购废旧物资所支付的收购金额。

## 增值税的免征

下列项目可以免征增值税：

(1) 农业（包括种植业、养殖业、林业、牧业、水产业）生产单位和个人销售自产初级农业产品。

(2) 来料加工复出口的货物。

(3) 下列企业（项目）进口的规定自用设备和按照合同随同设备进口的技术及配套件、备件：





①国家鼓励、支持发展的外商投资项目和国内投资项目在投资总额以内进口的。

②企业为生产《国家高新技术产品目录》中所列的产品而进口的。

③软件企业进口的。

④已经设立的鼓励类和限制乙类外商投资企业、外商投资研究开发中心、先进技术型和产品出口型外商投资企业的技术改造，在批准的生产、经营范围内，利用投资总额以外的自有资金进口的。

⑤外商投资设立的研究开发中心在投资总额以内的进口的。

⑥符合中西部省、自治区、直辖市利用外资优势产业和优势项目目录的项目，在投资总额以内进口的（在投资总额以外利用自有资金进口者也可以享受一定的税收优惠）。

（4）集成电路生产企业引进集成电路技术和成套生产设备，单项进口集成电路专用设备和仪器，符合国家规定的；以及符合国家规定的集成电路生产企业进口自用的原材料、消耗品。

（5）企业为引进《国家高新技术产品目录》中所列的先进技术而向境外支付的软件费。

（6）利用外国政府和国际金融组织贷款项目进口的设备。

（7）避孕药品和用具。

（8）向社会收购的古旧图书。

（9）国家规定的科学研究机构和学校，在合理的数量范围以内，进口国内不能生产的科研和教学用品，直接用于科研或者教学的。

（10）直接用于农业科研、试验的进口仪器、设备。

（11）外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。

（12）中国境外自然人、法人和其他组织按照规定无偿向受赠人捐赠进口的直接用于扶贫、慈善事业的物资。

（13）符合国家规定的进口的供残疾人专用的物品。

（14）个人（不包括个体经营者）销售的自己使用过的物品，但是摩托车和属消费税征税范围的汽车等除外（上述项目应当按照6%的征收率计算缴纳增值税）。

（15）承担粮食收储任务的国有粮食购销业销售的粮食，其他粮食企业经营



的军队用粮、救灾救济粮和水库移民口粮，销售政府储备食用植物油。

(16) 军用工业企业、军队和公安、司法等部门所属企业和一般企业生产的规定的军、警用品。

(17) 专供残疾人使用的假肢、轮椅、矫形器。

(18) 个体残疾劳动者提供的加工和修理、修配劳务。

(19) 符合国家规定的利用废渣生产的建材产品。

(20) 血站供给医疗机构的临床用血。

(21) 非营利性医疗机构生产自用的制剂。营利性医疗机构取得的收入直接用于改善医疗卫生条件的，自其取得执业登记之日起3年以内，自产自用的制剂也可以免征增值税。

(22) 校办企业生产的应税货物，用于本校教学、科研方面的。

(23) 经国务院批准成立的电影制片厂销售的电影拷贝。

(24) 废旧物资回收经营企业。

此外，种子、种苗、饲料、农用塑料薄膜、农业机械、化肥、农药等农业生产资料；共产党和民主党派、政府、人民代表大会、政治协商会议、工会、共产主义青年团、妇女联合会、新华社、军队的机关报刊；大学、中学、小学学生课本；专门为少年儿童出版发行的报刊；科学技术书刊；县以下新华书店和农村供销社销售的出版物；增值税一般纳税人销售自行开发生产的计算机软件产品、自产的集成电路产品；企业生产用的黄金；校办企业、民政福利生产企业、民族贸易企业等，在增值税方面也可以享受一定的优惠（如定期减税、免税或者先征后退、即征即退、先征后返等）。

个人纳税人销售没有达到财政部规定起征点的，可以免征增值税。现行规定是：销售货物的，起征点为月销售额2 000~5 000元；销售应税劳务的，起征点为月销售额1 500~3 000元；按照每次取得的销售收入纳税的，起征点为每次（日）营业收入150~200元。各地的起征点由各省、自治区、直辖市国家税务局根据本地的实际情况在上述规定的幅度以内确定。

增值税的其他免税、减税项目由国务院规定。

如果纳税人兼营免征、减征增值税的项目，应当单独核算免税、减税项目的销售额。如果纳税人不单独核算其免税、减税项目的销售额，税务机关将不予办理免税、减税。



## 第二节 一般纳税人与小规模纳税人的认定

### 1. 一般纳税人

一般纳税人是指年应税销售额达到规定标准的企业和企业性单位。

#### (1) 一般纳税人的认定条件。

①从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人，年应征增值税销售额（以下简称应税销售额）在 50 万元以上（不含本数，下同）的，可以认定为一般纳税人。反之，则一律认定为小规模纳税人。

②除上述①规定以外的纳税人，年应税销售额在 80 万元以上的可以认定为一般纳税人。反之，则一律认定为小规模纳税人。

对于虽然符合上述标准，但属于下列情形之一的，不得认定为一般纳税人：除个体经营者以外的其他个人、不经常发生增值税应税行为的企业和非企业性单位、全部销售免税货物的企业。

#### (2) 一般纳税人的认定程序。

##### ①提出申请报告。

符合一般纳税人规定条件的纳税人，申请办理一般纳税人认定手续时，应提出申请报告，并提供下列有关证件资料：营业执照及税务登记证；有关合同、章程、协议书；办税人员名单及其证书；银行账号证明；上一年度生产经营情况和纳税情况综合报告；上一年度资产负债表、利润表；新开业企业的验资证明；税务机关要求提供的其他有关证件、资料。

##### ②填报《增值税一般纳税人申请认定表》。

税务机关对企业的申请报告和有关证件、资料经初步审核符合规定条件的，发给《增值税一般纳税人申请认定表》，一式三份，由企业填写并上报待批。《增值税一般纳税人申请认定表》的内容与填制要求如下：



- 企业基本情况。要求填写申请时间、经营地址、电话、邮政编码、经营范围、经济性质、开户银行账号、职工人数等。

- 纳税人年度纳税资料。要求填写生产货物的销售额，加工、修理、修配的销售额，应税销售额合计，固定资产规模等，以便税务机关据以判断企业是否超过小规模纳税人标准。

- 会计核算状况。要求填写专业财务人员人数，设置账簿种类，能否准确核算进项、销项税额等情况，以便税务机关据以判断企业会计核算是否健全。

- 审批意见，由有关税务部门填写。

### ③税务机关认定。

负责审批的税务机关审核认定企业为一般纳税人，即在企业《税务登记证》副本首页上加盖“增值税一般纳税人”确认专章。

经税务机关审核认定的一般纳税人，可按增值税税法规定计算应纳税额，并使用增值税专用发票。

## 2. 小规模纳税人

小规模纳税人的认定标准为：

(1) 从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人，年应征增值税销售额（以下简称应税销售额）在 50 万元以下（含本数，下同）的。

(2) 除上述（1）规定以外的纳税人，年应税销售额在 80 万元以下的。

(3) 所称以从事货物生产或者提供应税劳务为主，是指纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在 50% 以上。

(4) 年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

### 知识延伸

上述是增值税暂行条例实施细则规定的，明确了小规模纳税人在销售额上的



认定标准。实际上，这也是明确一般纳税人的认定标准。

通过上述规定，可以看出：

(1) 从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人，年应征增值税销售额（以下简称应税销售额）在50万元以上（不含本数，下同）的，可以认定为一般纳税人。反之，则一律认定为小规模纳税人。

(2) 除上述（1）项规定以外的纳税人，年应税销售额在80万元以上的可以认定为一般纳税人。反之，则一律认定为小规模纳税人。

(3) 对于个人，无论是否超过标准，一律按小规模纳税人看待。

(4) 非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可“选择”按小规模纳税人纳税。



### 第三节 增值税的会计处理

#### 应纳税额的计算

##### 1. 销售额

正确计算应纳增值税额，需要首先准确核算作为增值税计税依据的销售额。销售额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。在确定增值税计税销售额时应注意下列几个问题：

##### (1) 价外费用的认定。

价外费用是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金（延期付款利息）、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内：

- ①向购买方收取的销项税额；
- ②受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；
- ③承运部门的运费发票开具给购货方或纳税人将该项发票转交给购货方的。

(2) 纳税人销售货物或者应税劳务采用销售额和销项税额合计定价方法的，按下列公式计算销售额：

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{税率})$$

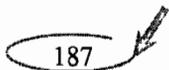
【例 5-1】某公司销售电视机 200 台，每台含税价格 3 500 元，该产品的增值税税率为 17%，则该产品应税销售额为：

$$\text{含税销售额} = 200 \times 3\,500 = 700\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应税销售额} = 700\,000 \div (1 + 17\%) = 598\,290.60 \text{ (元)}$$

##### (3) 混合销售行为的销售额。

混合销售行为的销售额为应税销售额和非增值税应税销售额的合计。





(4) 纳税人销售货物或应税劳务价格偏低又无正当理由的，或有视同销售货物行为而无销售额的，按下列顺序确定销售额：

- ①按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；
- ②按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
- ③按组成计税价格确定。组成计税计价公式为：

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

属于应征消费税货物，其组成计税价格为：

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{消费税}$$

公式中的成本是指：销售自产货物的为实际生产的成本，销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率由国家税务总局确定。

(5) 出租出借包装物。

纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记账核算，不计入销售额征税。但对因逾期未收回包装物不再退还的押金，应按所包装货物的适用税率征收增值税。

(6) 折扣销售。

纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的销售额，征收增值税。如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。

(7) 以旧换新销售。

纳税人采取以旧换新方式销售货物，应按新货物的同期销售价格确定销售额。

(8) 还本销售。

纳税人采取还本销售方式销售货物，仍以货物的销售额为计税销售额，不能从中扣除成本。

## 2. 销项税额

销项税额是纳税人销售货物或者应税劳务时，按照销售额和规定的税率计算并向购买方价外收取的增值税额。

销项税额的计算公式为：

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{税率}$$



【例 5-2】某公司本月销售额为 1 000 000 元，适用税率为 17%，则该公司本月的销项税额为：

$$\text{销项税额} = 1\,000\,000 \times 17\% = 170\,000 \text{ (元)}$$

但一般纳税人因销货退回或折让而退还给购买方的增值税额应从发生销货退回或折让当期的销项税额中抵减。

### 3. 进项税额

进项税额是纳税人购进货物、接受应税劳务所支付或者负担的增值税额。增值税的核心就是用纳税人收取的销项税额抵扣其支付的进项税额，为纳税人实际缴纳的增值税额。因此应分清哪些进项税额可以抵扣，哪些进项税额不能抵扣以及何时可以抵扣。

(1) 准予抵扣的进项税额：

①从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。

②购进免税农业产品准予抵扣的进项税额，按照买价的 13% 的扣除率计算。其进项税额计算公式为：

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

公式中的买价，包括纳税人购进免税农业产品所支付给农业生产者的价款和按规定代收代缴的农林特产税。其中“价款”是指经主管税务机关批准使用的收购凭证上注明的价款。

【例 5-3】某公司收购水果 20 吨，每吨价款 850 元。水果的农林特产税税率为 12%，则购买水果准予抵扣的进项税额为：

$$\begin{aligned} \text{进项税额} &= (850 \times 20 + 850 \times 20 \times 12\%) \times 13\% \\ &= (17\,000 + 2\,040) \times 13\% \\ &= 19\,040 \times 13\% \\ &= 2\,475.2 \text{ (元)} \end{aligned}$$

③一般纳税人外购货物（固定资产除外）所支付的运输费用，可按运输结算单据（普通发票）所列运费的 7% 计算准予扣除的进项税额。

④从事废旧物资经营的增值税一般纳税人收购废旧物资，且不能取得增值税专用发票的，根据主管税务机关批准使用的收购凭证上注明的收购金额，依 10% 的扣除率计算进项税额准予抵扣。



### (2) 不准抵扣的进项税额:

①纳税人购进货物或者接受应税劳务,未按照规定取得、保存增值税扣税凭证,或者增值税扣税凭证上未按照规定注明增值额及其他有关事项的,其进项税额不得从销项税额中抵扣;

②用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;

③非正常损失的购进货物(及相关的应税劳务);

④非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务;

⑤国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品;

⑥上述第②项至第⑤项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

### (3) 进项税额申报抵扣时间的确定

根据税法有关规定,增值税一般纳税人购进货物或应税劳务,其进项税额申报抵扣的时间应按以下规定执行:

①工业企业购进货物(包括外购货物所支付的运输费用),必须在购进的货物已经验收入库后,才能申报抵扣进项税额。对货物尚未到达企业或验收入库的,其进项税额不得作为纳税人当期进项税额予以抵扣。

②商业企业购进货物(包括外购货物所支付的运输费用),必须在购进的货物付款后方可申报抵扣进项税额。尚未付款或未开商业承兑汇票的,其进项税额不得作为纳税人当期进项税额予以抵扣。

③一般纳税人购进应税劳务,必须在劳务费用支付后,才能申报抵扣进项税额。对接受应税劳务,但尚未支付款项的,其进项税额不得作为纳税人当期进项税额予以抵扣。

纳税人如果违反了上述规定,税务机关查出后,则从当期进项税额中剔除,并在该进项发票上注明,以后不论其货物到达或验收入库或支付款项,均不得计入进项税额申报抵扣。

## 4. 应纳税额的计算

销项税额扣除进项税额后即为企业应纳税额。但增值税应纳税额一般不是每发生一次应税销售行为就计征一次增值税,而是按期计算缴纳。因此,应纳税额的计算公式是:



应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

【例 5-4】甲公司 2 月份不含税销售收入为 90 000 元，增值税税率为 17%，当月进项税额合计 1 000 元，则该公司本月应纳增值税为：

应纳税额 =  $90\,000 \times 17\% - 1\,000 = 14\,300$ （元）

【例 5-5】某公司 7 月购进安装材料一批，其金额为 3 000 000 元，并支付运费，货运发票上注明款额为 40 000 元，当月安装材料销售额为 5 000 000 元。另外完成一项安装工程，获劳务收入 650 000 元。安装中购进一些货物供使用，有各种安装零件 30 000 元，辅助材料 40 000 元，假设上述货物增值税率均为 17%，购销价款均为不含税价款，如该企业的销售业务与安装业务各自单独核算，试计算该公司当月应纳增值税额。

因为该公司对销售货物和提供增值税非应税劳务不能单独核算，因而对其货物销售收入和非应税劳务收入一并计算增值税。

当月销项税额 =  $(5\,000\,000 + 650\,000) \times 17\% = 960\,500$ （元）

购买材料支付的运费按 7% 抵扣。

当月进项税额 =  $(3\,000\,000 + 30\,000 + 40\,000) \times 17\% + 40\,000 \times 7\% = 524\,700$ （元）

当月应纳增值税额 =  $960\,500 - 524\,700 = 435\,800$ （元）<sup>①</sup>

另外，小规模纳税人销售货物或应税劳务，按照销售额和条例规定的 3% 的征收率计算应纳税额，不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式是：

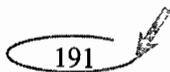
应纳税额 = 销售额 × 征收率

其中，销售额的确认，与一般纳税人计算销项税额时的计税销售额的确认一致。小规模纳税人销售货物或应税劳务收取的价款包含增值税额，按下列公式计算销售额：

销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 征收率)

小规模纳税人因销货退回或折让退还给购买方的销售额，应从发生销货退回

①注：修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》于 2009 年 1 月 1 日施行，其规定固定资产的增值税进项税额可予以抵扣，相关的会计处理亦需根据新的法规作相应的修改。请广大读者朋友即日起关注相关法规条例，本书中涉及到固定资产购买、销售、盘亏、盘盈等会计处理时也需根据新规定执行。





或折让当期的销售额中扣减。对一般纳税人按简易办法计算缴纳增值的，其具体计算与小规模纳税人相同。

【例5-6】某小规模纳税人本月取得商品销售收入（含税）21 200元。则该小规模纳税人本月应纳税额为：

$$\text{销售额} = 21\,200 \div (1 + 3\%) = 20\,582.52 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳税额} = 20\,582.52 \times 3\% = 617.48 \text{ (元)}$$

## 特殊经营行为应纳税额的确定

### 1. 混合销售行为

【例5-7】某木制品公司生产销售木制地板砖，并代为用户施工。2008年6月，该公司承包了某文化馆的地板工程，工程总造价80 000元，其中，本公司提供的木制地板砖50 000元，施工费30 000元。工程完工后，该公司给文化馆开具了普通发票，并采用银行转账方式收回了货款（含施工费）。该项业务的销项税额应如何计算？

木制品公司此项销售行为所涉及的货物和非应税劳务是针对一项销售行为，即提供非应税劳务是直接为了销售一批货物而做出的，属于税法中规定的混合销售行为。同时税法又规定，从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者以及以从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务的企业、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。因此，木制品公司该项业务的销项税额为：

$$80\,000 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 11\,623.93 \text{ (元)}$$

【例5-8】某饭店为顾客供应饭菜，当月取得饮食收入60 000元，同时为用餐顾客供应烟、酒、饮料等，收入15 600元。请问该饭店应如何计税？

该店取得的饮食收入和销售烟酒的收入是因同一项业务而发生，饮食收入属于营业税中服务业项目，销售烟酒的收入属于增值税征税范围，则该店的行为属混合销售行为。但该企业不属于上例分析中所述的从事货物的生产、批发或零售的企业及以从事货物的生产、批发或零售为主兼营非应税劳务的企业，所以该店的全部收入应缴纳营业税，营业税率为5%，即：

$$(60\,000 + 15\,600) \times 5\% = 3\,780 \text{ (元)}$$



## 2. 兼营非应税劳务

【例 5-9】某计算机服务公司，以销售计算机为主，并从事软件开发，为客户提供咨询等业务。2008 年 4 月该公司销售计算机取得收入 800 000 元（不含税），软件开发取得收入 100 000 元；为客户提供咨询及计算机维修共取得收入 50 000 元，这两项收入因故未分别核算。请问对该公司的上述业务应如何计税？

根据税法规定，该公司的经营行为属于兼营非应税劳务。销售计算机以及为客户提供维修服务应征收增值税，开发软件及为客户提供咨询服务属营业税税目。又据《增值税暂行条例实施细则》的规定，纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额，对货物和应税劳务的销售额按各自适用的税率征收增值税，对非应税劳务的销售额（即营业额）按适用的税率征收营业税。如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务和非应税劳务销售额的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

因此，该公司销售计算机应征收增值税，其销项税额为： $800\,000 \times 17\% = 136\,000$ （元）；软件开发收入应征营业税： $100\,000 \times 5\% = 5\,000$ （元）；为客户提供咨询及计算机维修收入因未分别核算，均征收增值税  $50\,000 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 7\,264.96$ （元）。

## 3. 兼营不同税率的货物或应税劳务

【例 5-10】某机械厂 2008 年 2 月发生如下业务，销售农用机械取得收入 560 000 元（不含税），为客户提供修理修配业务取得收入 40 000 元（不含税）。该企业对不同收入分别核算处理，请问如何计算这两项业务的增值税销项税额（销售农用机械增值税税率为 13%）？

根据税法的规定，纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务，应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额，并按照不同的税率各自计算应纳税额。未分别核算销售额的，从高适用税率。

因而该企业应分别计算不同业务的销项税额：

销售农机收入的销项税额 =  $560\,000 \times 13\% = 72\,800$ （元）





修理修配业务收入的销项税额 =  $40\,000 \times 17\% = 6\,800$  (元)

#### 4. 销售退回或折让

【例 5-11】某机械厂 2008 年 4 月销售机器设备一台，不含税价 100 000 元，实收货款 50 000 元，应收货款 50 000 元，向购买方开具专用发票，机械厂已入账；但 5 月份客户以机器设备不符合其生产条件为由要求退货，同时购买方也已作账务处理。请问购销双方应如何处理退货及相关的增值税业务？

根据税法的规定，若一般纳税人销售货物并向购买方开具专用发票后发生退货或销售折让，在购买方已付货款，或者货款未付但已作账务处理，发票及抵扣联无法退还的情况下，购买方必须取得当地主管税务机关开具的进货退回或索取折让证明单（下称证明单）送交销售方，作为销售方开具红字专用发票的合法依据。销售方在收到证明单后，根据退回货物的数量、价款或折让金额向购买方开具红字专用发票。红字专用发票的存根联、记账联作为销售方扣减当期销项税额的凭证，其发票联、抵扣联作为购买方扣减当期进项税额的凭证。

因而此例中的购销双方应做如下处理：

- ① 购买方向当地主管税务机关开具进货退回证明单。
- ② 购买方将证明单交予销售方，销售方出具红字专用发票。
- ③ 购销双方凭红字发票扣减当期进项税额、销项税额。

### 与销项税额有关的会计处理

纳税人在对外销售货物或提供应税劳务以及在发生视同销售行为时，都会涉及销项税额的账务处理。现根据不同情况说明如下。

#### 1. 正常销售货物或提供应税劳务

纳税人按照实现的销售收入和按规定收取的增值税额，借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目；按实现的销售收入，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目；按照规定收取的增值税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。发生销货退回或折让，作相反的会计分录。



【例5-12】某工厂2008年10月8日对外销售一批商品，售价100 000元，货款已收到并存入银行。应编制会计分录如下：

借：银行存款	117 000
贷：主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	17 000

## 2 视同销售

(1) 纳税人将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者。

应按分配货物的售价或组成计税价格和增值税销项税额之和，借记“应付股利”科目；按应税货物的售价、组成计税价格，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”科目；按应纳增值税销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

【例5-13】某工厂10月10日将自产的甲产品和委托加工的乙产品作为应付利润分配给投资者。甲产品售价总计50 000元，委托加工乙产品没有同类产品售价，委托加工成本20 000元。则：

$$\begin{aligned} \text{甲产品应计销项税额} &= 50\,000 \times 17\% \\ &= 8\,500 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{乙产品组成计税价格} &= 20\,000 \times (1 + 10\%) \\ &= 22\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{乙产品应计销项税额} &= 22\,000 \times 17\% \\ &= 3\,740 \text{ (元)} \end{aligned}$$

应编制会计分录：

借：应付股利	84 240
贷：主营业务收入——甲产品	50 000
其他业务收入——乙产品	22 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	12 240

(2) 纳税人将自产、委托加工或购买的货物作为投资。

应视同销售货物计算销项税额，其纳税义务的发生时间为货物移送的当天，其会计处理如下：





借：长期股权投资——股票投资、其他股权投资（投出资产的账面价值加上应支付的相关税费）

存货跌价准备

贷：库存商品等（投出资产的账面余额）

    应交税费——应交增值税（销项税额）（公允价值×税率）

    银行存款（支付的相关费用）

【例5-14】某工厂10月11日将购入的一批原材料对外投资，其购进成本为2 000 000元。

企业将外购材料用于对外投资，应视同销售计算销项税额。在计算销项税额时，应按其组成的计税价格进行计算。

组成的计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)

$$= 2\,000\,000 \times (1 + 10\%)$$

$$= 2\,200\,000 \text{ (元)}$$

销项税额 = 2 200 000 × 17%

$$= 374\,000 \text{ (元)}$$

应编制会计分录：

借：长期股权投资——其他股权投资	2 374 000
贷：原材料	2 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	374 000

年终计算所得税时，应调增收入2 200 000元，调增成本2 000 000元。

(3) 企业将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

应视同销售货物计算增值税销项税额，按所赠货物的成本与所赠货物售价或组成计税价格乘以税率计算的应纳增值税额之和，借记“营业外支出”科目；按所赠货物成本，贷记“库存商品”、“原材料”等科目；按应纳的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

【例5-15】某工厂10月12日将自产丙产品无偿赠送他人，生产成本10 000元，售价14 500元，将购进的A材料500千克无偿赠送他人，该材料实际成本30元/千克，则：

$$\text{丙产品应计销项税额} = 14\,500 \times 17\% = 2\,465 \text{ (元)}$$

$$\text{A材料应计销项税额} = 500 \times 30 \times 17\% = 2\,550 \text{ (元)}$$



应编制会计分录：

借：营业外支出	30 015
贷：库存商品——丙产品	10 000
原材料——A 材料	15 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	5 015

（4）纳税人将自产或委托加工的货物用于非应税项目。

纳税人将自产或委托加工的货物用于非应税项目（包括提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产、固定资产、在建工程、职工福利及个人消费）的，在货物移送时，按自产或委托加工货物的成本及其增值税销项税额之和，借记“其他业务成本”、“在建工程”、“应付职工薪酬”等科目；按自产或委托加工货物的成本，贷记“库存商品”、“原材料”、“周转材料”等科目；按应纳税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

购进货物明确用于非应税项目，不属于增值税纳税范围，因此，不视同销售。

【例 5-16】A 工厂 10 月 15 日为 B 厂的食堂特制一批丙产品，丙产品的成本为 100 000 元，无同类产品的对外售价。

企业发生的视同销售行为，无同类产品的对外售价的，按组成计税价格计算其销项税额。

$$\begin{aligned}
 \text{组成计税价格} &= \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \\
 &= 100\,000 \times (1 + 10\%) \\
 &= 110\,000 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{销项税额} &= \text{组成计税价格} \times \text{增值税税率} \\
 &= 110\,000 \times 17\% \\
 &= 18\,700 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

应编制会计分录：

借：其他业务成本	118 700
贷：库存商品——丙产品	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	18 700

年终计算所得税时，应调增收入 110 000 元，调增成本 100 000 元。

【例 5-17】某工厂 10 月 16 日将自产的丁产品 100 个，用于职工福利分发给



职工，其成本为 350 元/个，对外不含税售价为 450 元/个，则：

$$\text{销项税额} = 450 \times 100 \times 17\% = 7\,650 \text{ (元)}$$

应编制会计分录：

借：应付职工薪酬	42 650
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	7 650
库存商品——丁产品	35 000

年终计算所得税时，应调增收入 45 000 元，调增成本 35 000 元。

购进货物直接用于集体福利、个人消费，购进时的进项税额不允许抵扣；购进货物已成消费品进入最终消费领域，因此不视同销售。

### 3. 纳税人发生其他视同销售行为

纳税人发生的其他视同销售的行为主要包括：将货物交付他人代销；受他人委托，为其代销货物；将货物从一个机构移送统一核算的其他机构用于销售。

#### (1) 将货物交付他人代销。

委托其他单位代销产品，按增值税税法规定，应于收到代销单位送交的代销清单的当天，销售成立，发生纳税义务并开具增值税专用发票。

委托代销有两种方式：买断方式和收取手续费方式。采取买断方式代销商品，代销方可以自己制定销售价格，销售价格与买断价格之间的差额为代销方的利润。委托方收到代销清单，按应收的款项，借记“应收账款”或“银行存款”科目；贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”、“主营业务收入”科目。采取收取手续费方式代销商品，代销方只能按代销协议确定的代销价格销售代销商品。企业发出代销商品时，借记“委托代销商品”科目，贷记“库存商品”科目；企业收到代销单位的代销清单，并根据代销清单开具增值税专用发票，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。委托单位支付的手续费，应在接到受托单位转来的普通发票后，借记“销售费用”科目；贷记“银行存款”、“应收账款”科目。

【例 5-18】某工厂 10 月 17 日委托某商行代销甲产品 160 件，不含税代销价 440 元/件，税率 17%，单位生产成本 320 元，月末收到商行转来的代销清单，



上列已售甲产品 96 件的价款 42 240 元，收取增值税 7 180.8 元，开出增值税专用发票。代销手续费按不含税代销价的 5% 支付，已通过银行收到扣除代销手续费的全部款项。应作如下会计分录：

发出代销商品时：

借：委托代销商品	51 200
贷：库存商品——甲产品	51 200

收到商行转来的代销清单时：

借：银行存款	49 420.8
贷：主营业务收入——甲产品	42 240
应交税费——应交增值税（销项税额）	7 180.8

借：销售费用——手续费	2 112
-------------	-------

贷：银行存款	2 112
--------	-------

结转代销商品成本时：

借：主营业务成本——甲产品	30 720
贷：委托代销商品	30 720

(2) 销售代销货物的会计处理。

销售代销货物，与委托代销货物相对的一个概念。在这种情况下，受托方收到代销货物时，应作为资产与负债的同时增加，借记“受托代销商品”科目；贷记“代销商品款”科目；销售代销货物时，以收讫销售款或取得销售款凭证的当天，确认收入实现及增值税纳税义务发生，并按货款及税款，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

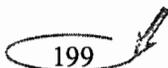
(3) 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构（不在同一县、市）用于销售的会计处理。

货物移送要开增值税专用发票，调出方计销项税额，调入方计进项税额。

【例 5-19】君河工厂 10 月 16 日将自产货物 100 件，每件不含税售价 1 000 元调往所属万兴公司（一般纳税人）用于销售。应编制如下会计分录。

万兴公司的会计分录：

借：库存商品	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	17 000
贷：应付账款——君河工厂	117 000





君河工厂的会计分录：

借：应收账款——万兴公司	117 000
贷：主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	17 000

#### 4. 包装物出售、出租及没收押金

包装物随同货物一起出售，不论是否单独计价，均应计入销售额并计征增值税。借记“银行存款”、“应收账款”科目；贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

【例5-20】某工厂10月18日销售给本市某公司带包装物的丁产品900件，包装物单独计价，增值税专用发票上列明产品销售价款144 000元，包装物销售价款27 000元，增值税额27 285元，款已到并存入银行。应编制如下会计分录：

借：银行存款	198 285
贷：主营业务收入——丁产品	144 000
其他业务收入——包装物销售	27 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	27 285

按税法规定，计税的销售为纳税人销售货物或应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用。企业因包装物出租收取的租金属于价外费用，应缴纳增值税。

【例5-21】A工厂10月19日采用银行汇票结算方式，销售给B公司甲产品600件，每件价格为440元，增值税额为44 880元，包装物600个出租，承租期两个月，共计租金5 616元，一次收取包装物押金共28 080元，总结算金额342 576元。

按规定，收取的包装物租金应计算的销售额，不包括向购买方收取的销项税额，应换算销售额，再计算应缴增值税。则：

$$\text{包装物租金销售额} = 5\,616 \div (1 + 17\%) = 4\,800 (\text{元})$$

$$\text{包装物租金应计销项税额} = 4\,800 \times 17\% = 816 (\text{元})$$

应编制会计分录：



借：银行存款	342 576
贷：主营业务收入——甲产品	264 000
其他业务收入——包装物租金	4 800
应交税费——应交增值税（销项税额）	45 696
其他应付款——存入保证金	28 080

、出租包装物因逾期未还而没收的，会计和税法上确认为收入。押金是含税的，没收时应将包装物押金还原为不含税价格，再并入其他业务收入征税；没收包装物押金适用的税率是包装物的适用税率；对没收包装物押金而计提的消费税，应计入“其他业务成本”科目。

【例 5-22】某工厂 10 月 22 日销售 A 产品 100 件，成本 280 元/件，售价 480 元/件，每件收取包装物押金 74.80 元，包装物成本价为 56 元/件，该产品是征收消费税的产品，税率为 10%，应编制如下会计分录：

销售产品时：

借：银行存款	63 640
贷：主营业务收入——A 产品	48 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	8 160
其他应付款——存入保证金	7 480

结转销售成本时：

借：主营业务成本——A 产品	28 000
贷：库存商品——A 产品	28 000

计提消费税时：

借：营业税金及附加	4 800
贷：应交税费——应交消费税	4 800

逾期未退还包装物没收押金时：

借：其他应付款——存入保证金	7 480
贷：其他业务收入	6 393.16
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 086.84

结转包装物成本时：

借：其他业务成本	5 600
贷：周转材料——出租、出借包装物	5 600





计提消费税时:

借: 其他业务成本	639.32
贷: 应交税费——应交消费税	639.32

## 与进项税额有关的会计处理

### 1. 纳税人在国内采购货物

应当按照专用发票上记载的应计入采购成本的金额, 借记“材料采购”、“原材料”等科目; 按照专用发票上注明的增值税税额, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目; 按照实际支付或应付的金额, 贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等科目。购入货物发生的退货作相反的会计分录。

【例5-23】某工厂2008年10月23日向本市某工厂采购B材料500公斤, 20元/公斤, 增值税额1700元, 材料已验收入库, 发票收到并以转账支票支付。应编制如下会计分录:

借: 原材料——B材料	10 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 700
贷: 银行存款	11 700

### 2. 纳税人接受应税劳务

应当按照专用发票上记载的应计入加工、修理修配的货物成本的金额, 借记“其他业务成本”、“制造费用”、“委托加工物资”、“销售费用”、“管理费用”等科目; 按照专用发票上注明的增值税额, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目; 按照实际支付或应付的金额, 贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

【例5-24】某工厂10月23日以银行存款支付办公用品修理费, 增值税专用发票上注明的修理费1000元, 增值税170元, 修理的办公用品有40%为生产车间专用, 60%为厂部科室专用。应编制如下会计分录:

借: 制造费用	400
管理费用	600



应交税费——应交增值税（销项税额）	170
贷：银行存款	1 170

### 3. 纳税人接受投资转入货物

应按专用发票上列明的双方确认的不含税价格，借记“原材料”、“周转材料”、“库存商品”等科目；按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；按货物的不含税价格与增值税额的合计数，贷记“实收资本”或“股本”科目。

【例5-25】10月24日某工厂接受海棠工厂投资转入的一批原材料，增值税专用发票上注明价款200 000元，增值税34 000元，货已到并验收入库。应编制如下会计分录：

借：原材料	200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	34 000
贷：实收资本	234 000

### 4. 纳税人接受捐赠转入货物

应按照捐赠货物确认的价值，借记“原材料”等科目，以及按照专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；按照捐赠货物确认的价值与现行税率计算的将来应交的所得税，贷记“递延税款”科目，按其差额贷记“资本公积”科目。

【例5-26】某工厂10月25日接受华兴工厂捐赠的C材料，增值税专用发票注明价款20 000元，增值税额3 400元，材料已验收入库。假定所得税税率25%。应编制如下会计分录：

借：原材料——C材料	20 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3 400
贷：递延税款	5 850
资本公积——接受捐赠非现金资产准备	17 550

### 5. 购进免税农产品

应当按购入农产品的进项税额，借记“应交税费——应交增值税（销项





税额)”科目，按买价扣除规定计算的进项税额后的数额，借记“材料采购”等科目，按实际支付或应付的价款，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

【例5-27】某工厂10月26日购进免税农产品一批，并已验收入库，其买价为47 000元，款项以银行存款支付。则：

$$\text{应抵扣的进项税额} = 47\,000 \times 10\% = 4\,700 \text{ (元)}$$

应编制会计分录：

借：原材料	42 300
应交税费——应交增值税（销项税额）	4 700
贷：银行存款	47 000

## 6. 进口货物的会计处理

应按进口货物的采购成本，借记“材料采购”、“原材料”等科目，按照海关提供的完税凭证上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；按实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

【例5-28】某工厂10月26日从国外进口一批材料并已验收入库，海关核定的关税完税价格为1 500 000元，应纳关税225 000元，消费税75 000元。则：

$$\text{增值税进项税额} = (1\,500\,000 + 225\,000 + 75\,000) \times 17\% = 306\,000 \text{ (元)}$$

借：原材料	1 800 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	306 000
贷：银行存款	2 106 000

## 进项税额转出的会计处理

对进项税额作转出的会计处理主要适用于两种情况：一是发生非正常损失；二是改变用途。

### 1. 发生非正常损失

纳税人的购进货物、在产品、产成品发生非正常损失时，应将购进项目的进



项税额与遭受非正常损失的购进货物、在产品、产成品成本一起转入“待处理财产损溢”科目，应借记“待处理财产损溢”科目；贷记“原材料”、“生产成本（基本生产）”、“库存商品”等科目，同时贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

【例5-29】某工厂10月份丢失产品100件，每件成本100元，其中每件产品中，外购货物和应税劳务比例为50%，综合抵扣率为16%。原因未查明。

应转出进项税额 =  $100 \times 100 \times 50\% \times 16\% = 800$ （元）

应编制会计分录：

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	10 800
贷：库存商品	10 000
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	800

## 2. 改变用途

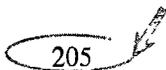
纳税人本应用于应税项目的购进货物或应税劳务，已抵扣了进项税额，又转用于非应税项目、免税项目、集体福利或个人消费等其他用途的，应将其进项税额转入有关项目成本，同时抵减已抵扣的进项税额，借记“在建工程”、“应付职工薪酬”等科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

【例5-30】某工厂10月27日将购入的用于生产应税产品的原材料10 000元，转用于本企业厂房建设，其进项税额为1 700元。应编制如下会计分录。

借：在建工程	11 700
贷：原材料	10 000
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	1 700

## 出口退税的会计处理

纳税人出口适用零税率的货物，在向海关办理报关出口手续后，凭出口报关单等有关凭证，向税务机关申报办理该项出口货物的进项税额的退税。企业在收到出口货物退回的税款时，借记“银行存款”科目，贷记“应交税费——应交增值税（出口退税）”科目。出口货物办理退税后发生的退货或退关补交已退回税款的，作相反的会计分录。





【例5-31】某工厂10月28日出口产品一批，该批产品的进项税额为11700元，办理出口退税后，从银行转账收回退税款。应编制会计分录：

借：银行存款	11 700
贷：应交税费——应交增值税（出口退税）	11 700

产品出口后发生退货，向海关补交已退回的全部税款，应编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（出口退税）	11 700
贷：银行存款	11 700

### 不允许抵扣增值税额的会计处理

#### 1. 纳税人购进货物及接受应税劳务直接用于非应税项目、免税项目、集体福利和个人消费

纳税人购入货物及接受应税劳务，直接用于非应税项目、免税项目、集体福利和个人消费的，不得抵扣进项税额（如果原本为应税项目购入货物及接受的应税劳务，抵扣了进项税额，以后改变用途的，按“进项税额转出”处理；如果是在被加工制作成半成品或产成品之后，未直接销售而改变用途的，按“视同销售”处理）。按购进货物的价税合计，借记“在建工程”、“应付职工薪酬”、“生产成本”、“制造费用”、“其他业务成本”等科目；贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

【例5-32】某工厂9月份支付水费23400元，收到自来水公司开具的专用发票上注明价款20000元，增值税额3400元，其中生产用水占总用水量的80%，其余为职工生活、浴室等福利用水。

生产用水的进项税额可以进行抵扣，职工生活、福利用水的进项税额不得抵扣。

不得抵扣的进项税额 =  $3400 \times 20\% = 680$ （元）

应编制会计分录：

借：制造费用	16 000
应付职工薪酬	4 680
应交税费——应交增值税（进项税额）	2 720
贷：银行存款	23 400



## 2. 购入货物仅取得普通发票

一般纳税人在购入货物时（除购进免税农业产品以外），仅取得普通发票的，应按发票所列全部价款入账，应借记“材料采购”、“原材料”、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”、“其他业务成本”等科目；贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

【例5-33】某工厂10月30日在购入货物时，仅取得普通发票，全部价款28 000元，该货物直接用于企业的管理活动，以银行存款支付。应编制如下会计分录：

借：管理费用	28 000
贷：银行存款	28 000

## 增值税减免、上缴的会计处理

### 1. 增值税减免的会计处理

#### (1) 直接减免增值税的会计处理。

对于直接免征的货物销售时，不使用增值税专用发票，其取得的销售收入全部计入“主营业务收入”科目，然后按适用税率计算出免缴的增值税税额，应编制如下会计分录：

借：主营业务收入	
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	

结转免缴税款时：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）	
贷：补贴收入	

【例5-34】某工厂10月29日销售一批免税产品，价款200 000元，货款以银行存款收讫。免征的增值税29 059.82元。应编制如下会计分录：

收到货款时：

借：银行存款	200 000
贷：主营业务收入	200 000

计算免征的增值税：





借：主营业务收入	29 059.82
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	29 059.82
结转免征的增值税：	
借：应交税费——应交增值税（减免税款）	29 059.82
贷：补贴收入	29 059.82

### （2）先征后返、即征即退增值税的会计处理。

这种情况下，计缴税款时，按正常销售处理，返还税款时，借记“银行存款”科目，贷记“补贴收入”科目。

## 2. 缴纳增值税

纳税人以1个月（或者1个季度）为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税。一般纳税人企业当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额，即为当期应缴纳的增值税；当期销项税额不足以抵扣当期进项税额的，差额留待下期继续抵扣，月末企业应将当月应缴未缴的增值税转入“未交增值税”明细科目。应编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）
贷：应交税费——未交增值税

下月初上缴时，应编制会计分录：

借：应交税费——未交增值税
贷：银行存款

## 小规模纳税人增值税的会计处理

### 1. 购入货物或接受应税劳务

小规模纳税人购进货物或接受应税劳务，应将所支付的增值税额直接计入有关货物及劳务的成本，借记“材料采购”、“原材料”、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”、“其他业务成本”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

【例5-35】美玲工厂购入原材料一批，取得增值税专用发票，发票上注明价款10 000元，增值税额1 700元，材料已到达并已验收入库，以银行存款支



付，应编制会计分录：

借：原材料	11 700
贷：银行存款	11 700

## 2. 销售货物或提供应税劳务

小规模纳税人一般不得为购货方开具专用发票，如果购货方提出要求时，小规模纳税人需持普通发票前往税务机关换开专用发票。无论是否开具专用发票，均应按实现的销售收入（不含税）与按规定收取的增值税额合计，借记“应收账款”、“银行存款”等科目；按实现的销售收入，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目；同时按规定收取的增值税额，贷记“应交税费——应交增值税”科目。发生的销货退回，编制相反的会计分录。

【例5-36】美玲工厂采用销售额与税额合并定价，某月销售货物取得价款80 000元，并收取价外费用2 000元，已存入银行（全部货款换算为不含税销售额后为77 358.49元）。应编制如下会计分录。

借：银行存款	82 000
贷：主营业务收入	79 611.65
应交税费——应交增值税	2 388.35

当月发生销售折让3 000元，货款退回后，根据折让款3 000元，换算为不含税销售额2 912.62元，冲减应交税金87.38元，应编制如下会计分录。

借：主营业务收入	2 912.62
应交税费——应交增值税	87.38
贷：银行存款	3 000

小规模纳税人不存在进项税额抵扣问题，因此当月实际应纳增值税为2 300.97（2 388.35 - 87.38）元。

## 3. 缴纳增值税

应借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。





## 第四节 增值税的申报

### 增值税的纳税义务发生时间

纳税义务发生时间是税法规定的纳税人必须承担的纳税义务的法定时间。《增值税暂行条例》规定销售货物或应税劳务，为收讫销售款或取得索取销售凭据的当天。按销售结算方式的不同，具体规定为：

(1) 采取直接收款的方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或取得索取销售款的凭据并将提货单交给买方的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

(2) 采取托收承付或委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。

(3) 采取赊销和分期收款方式销售货物的，为合同约定的收款日期的当天。

(4) 采取预收货款方式销售货物的，为货物发出的当天。

(5) 委托其他纳税人代销货物的，为收到代销单位销售的代销清单的当天。

(6) 销售应税劳务的，为提供劳务的同时收讫销售款或取得索取销售款凭据的当天。

(7) 纳税人发生视同销售货物行为的，除将货物交付他人代销和销售代销货物外，均为货物移送当天。

(8) 进口货物，为报关进口的当天。

### 增值税的纳税期限

增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报



纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

对大部分公司来说，以月为申报增值的，从原来的每月10日前调整到现在的15日前。

### 知识延伸

对经营进口公司来说：

原规定：纳税人进口货物，应当自海关填发税款缴纳证的次日起7日内缴纳税款。

新规定：纳税人进口货物，应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

### 增值税的纳税地点

(1) 销售货物或提供应税劳务的纳税地点。

根据纳税人是否为固定业户以及销售货物或提供应税劳务的发生地点来确定，具体规定如下：

①固定业户的纳税地点。

固定业户应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

固定业户到外县（市）销售货物或者应税劳务，应当向其机构所在地的主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明，并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税；未开具证明的，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

②非固定业户的纳税地点。





非固定业户销售货物或者应税劳务，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

(2) 进口货物的纳税地点。

进口货物应当由纳税人或代理人向报关地海关申报纳税。



## 第五节 增值税的纳税筹划

### 增值税的避税筹划思路

(1) 要了解增值税的计税方法。

增值税的计税方法是以每一生产经营环节上发生的货物或劳务的销售额为计税依据，然后按规定税率计算出货物或劳务的整体税负，同时通过税款抵扣方法将外购项目在以前环节已纳的税款予以扣除，从而避免了重复征税。

基本公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

其中：

$$\text{当期销项税额} = \text{当期销售额} \times \text{税率}$$

(2) 分析影响应纳税额的因素。

影响应纳税额的有七大税制要素：纳税人、课税对象、税率、税收优惠（免税、减税、起征点）、纳税环节、纳税期限和纳税地点，以及各要素之间的相互关联度。

(3) 增值税中有一项比较特殊的制度——出口退税制度，分析其中的操作细节，寻找税收筹划的空间。

(4) 由于增值税的税负具有转嫁性，分析企业所处行业以及产品的特征（如产品的强势与弱势、竞争力的强与弱和需求的弹性等特征）等因素，考虑能否把税负转嫁出去，也就是说，利用外界因素进行企业税收筹划。

以上仅提供一种思路，其实企业避税筹划的思路有许许多多，但上述思路也许是比较系统的一种思路。

### 一般纳税人和小规模纳税人的选择

#### 1. 理论依据

增值税纳税人可划分为一般纳税人和小规模纳税人，不同身份的纳税人适用



的税率和税收优惠政策不同，而且差异较大。增值税对一般纳税人和小规模纳税人的差别待遇，以及增值税纳税人身份的可转换性规定，为增值税纳税人在身份选择上进行纳税筹划提供了可能性。

## 2. 筹划方法

合理选择哪种纳税人身份的方法有三种。

### (1) 增值率判别法。

在适用增值税税率相同的情况下，起关键作用的是企业进项税额的多少或者增值率的高低。增值率与进项税额成反比关系，与应纳税额成正比关系。假设下面的销售额和购进项目金额均不含税。其计算公式如下：

$$\text{增值率} = (\text{销售额} - \text{购进项目金额}) \div \text{销售额}$$

或：

$$\text{增值率} = (\text{销项税额} - \text{进项税额}) \div \text{销项税额}$$

$$\begin{aligned} \text{一般纳税人应纳税额} &= \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额} \\ &= \text{销售额} \times 17\% - \text{销售额} \times 17\% \times (1 - \text{增值率}) \\ &= \text{销售额} \times 17\% \times \text{增值率} \end{aligned}$$

$$\text{小规模纳税人应纳税额} = \text{销售额} \times 3\%$$

可以计算出应纳税额无差别平衡点：

$$\text{销售额} \times 17\% \times \text{增值率} = \text{销售额} \times 3\%$$

$$\begin{aligned} \text{增值率} &= 3\% \div 17\% \times 100\% \\ &= 17.65\% \end{aligned}$$

由此可见，当增值率为 17.65% 时，两者税负相同；当增值率低于 17.65% 时，小规模纳税人的税负重于一般纳税人，当增值率高于 17.65% 时，则一般纳税人的税负重于小规模纳税人。同样的方法可计算出一般纳税人增值税税率为 13% 时小规模纳税人的无差别纳税平衡点，如表 5-2 所示：

表 5-2 两类纳税人纳税无差别平衡点

一般纳税人税率 (%)	小规模纳税人 (%)	纳税平衡点 (%)
17	3	17.65
13	3	23.08

### (2) 可抵扣购进金额占销售额比重判别法。

上述增值率的测算较为复杂，可将上式中增值率的计算公式转化为：



$$\begin{aligned}\text{增值率} &= (\text{销售额} - \text{购进项目金额}) / \text{销售额} \\ &= 1 - \text{购进项目金额} / \text{销售收入} \\ &= 1 - \text{可抵扣的购进项目金额} / \text{销售额}\end{aligned}$$

假设可抵扣的购进项目占不含税销售额的比重为 X，则下式成立：

$$\text{销售额} \times 17\% \times (1 - X) = \text{销售额} \times 3\%$$

解得纳税比重平衡点如下：

$$X = 82.35\%$$

由此可见，当企业可抵扣的购进项目占其销售额的比重为 82.35% 时，两种纳税人的税负完全相同。当企业可抵扣的购进项目占销售额的比重大于 82.35% 时，一般纳税人税负轻于小规模纳税人；当企业可抵扣的购进项目占销售额的比重小于 82.35% 时，则一般纳税人税负重于小规模纳税人，两类纳税人纳税比重无差别平衡点如表 5-3 所示：

表 5-3 两类纳税人纳税比重无差别平衡点

一般纳税人税率 (%)	小规模纳税人 (%)	纳税平衡比重点 (%)
17	3	82.35
13	3	76.92

### (3) 含税购货金额占含税销售额比重判别法。

有时纳税人提供的资料是含税的销售额和含税的购进金额，对此利用同样步骤，可算出纳税相同的比重点。假设 Y 为含增值税的销售额，X 为含增值税的购货金额（两额期限相同），则下式成立：

$$[Y \div (1 + 17\%) - X \div (1 + 17\%)] \times 17\% = Y \div (1 + 3\%) \times 3\%$$

解得平衡点如下：

$$X = 79.95\% Y$$

由此可见，当企业的含税购货额为同期含税销售额的 79.95% 时，两种纳税人的税负完全相同。当企业的含税购货额占同期含税销售额的比重大于 79.95% 时，一般纳税人税负轻于小规模纳税人；当企业含税购货额占同期含税销售额的比重小于 79.95% 时，一般纳税人税负重于小规模纳税人。

同样的，因为一般纳税人和小规模纳税人的税率和征收率有所差别，我们可以列出不同情况的含税购进金额占含税销售额的平衡比重点，如表 5-4 所示：



表 5-4 两类纳税人含税纳税平衡比重点

一般纳税人税率 (%)	小规模纳税人 (%)	纳税平衡比重点 (%)
17	3	79.95
13	3	75.78

这样,企业在设立时,纳税人便可根据所经营货物的总体增值率水平,选择不同的纳税人身份。

另外,在选择纳税人类别时,除了要比较税收负担外,下面几个方面也要注意比较:

(1) 一般纳税人的经营规模往往比小规模纳税人大。

(2) 一般纳税人的信誉往往要比小规模纳税人的信誉好。

(3) 从一般纳税人那里购货可以获得进项税额的抵扣,而从小规模纳税人那里购货却不能抵扣进项税额,因此会使一般纳税人有更多的顾客。

但是,一般纳税人要有健全的会计核算制度,要建立健全的账簿,培养或聘用会计人员,将增加会计成本;一般纳税人的增值税征收管理制度比较复杂,需要投入的人力、财力和物力也多,会增加纳税人的纳税成本等。这些都是想要转为一般纳税人的小规模纳税人必须考虑的。

## 兼营行为的避税筹划

### 1. 理论依据

兼营行为是指企业除主营业务外,还从事其他各项业务。从总体上讲,兼营行为包括两种:

(1) 兼营不同税率的货物或应税劳务(税种相同,税率不同)。

《增值税暂行条例》规定,纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务,应当分别核算不同税率的货物或者应税劳务的销售额。未分别核算销售额的,从高适用税率。纳税人兼营免税、减税项目的,应当单独核算免税、减税项目的销售额;未单独核算销售额的,不得免税、减税。

(2) 兼营非应税劳务(税种不同,税率不同)。

兼营非应税劳务,是指增值税一般纳税人从事应税货物销售或者提供应税劳务的同时还从事非应税劳务,且从事的非应税劳务与某一项销售货物或提供应税劳



务的业务活动并无直接的联系或从属关系，即企业在其经营活动中，既涉及增值税应税项目，又涉及营业税应税项目。

《增值税暂行条例实施细则》规定，纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额，对货物和应税劳务的销售额按各自适用的税率征收增值税，对非应税劳务的销售额（即营业额）按适用的税率征收营业税。如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务销售额的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

## 2. 筹划方法

下面从兼营行为的产生来分析应如何进行税收筹划，就两种情况分别论述：

第一种情况是，增值税的纳税人为加强售后服务或扩大自己的经营范围，涉足营业税的征税范围，提供应缴纳营业税的应税劳务。在这种情况下，若该企业是增值税的一般纳税人，由于提供营业税的应税劳务时，可以得到的允许抵扣的进项税额也就少，所以这样分开核算、分别纳税有利；若该企业是增值税小规模纳税人，则要比一下增值税的含税征收率和该企业所适用的营业税税率，如果企业所适用的营业税税率高于增值税的含税征收率，选择不分开核算有利。

第二种情况是，营业税的纳税人为增加获利机会，转面也销售增值税应税商品或提供增值税的应税劳务。此时，由于企业原来是营业税纳税人，转面从事增值税的货物销售或劳务提供时，一般是按增值税小规模纳税人方式来征税，这和小规模纳税人提供营业税的应税劳务的筹划方法一样。

【例 5-37】某计算机公司是增值税小规模纳税人。该公司既销售计算机硬件，也从事软件的开发与转让，某月硬件销售额为 18 万元，另接受委托开发并转让软件取得收入 2 万元，该企业应作何种税收筹划（硬件销售的增值税税率为 4%，转让无形资产的营业税税率为 5%）。

(1) 若未分开核算，则：

$$\begin{aligned}\text{应纳增值税} &= \frac{(180\,000 + 20\,000)}{1 + 4\%} \times 4\% \\ &= 7\,692 \text{ (元)}\end{aligned}$$

(2) 若分开核算，则：

$$\text{应纳增值税} = \frac{180\,000}{1 + 4\%} \times 4\%$$



$$=6\ 923\ (\text{元})$$

$$\text{应纳营业税} = 20\ 000 \times 5\%$$

$$=1\ 000\ (\text{元})$$

$$\text{因而, 分开核算共应纳税} = 6\ 923 + 1\ 000$$

$$=7\ 923\ (\text{元})$$

综上, 不分开核算可以节税 231 元 (7 923 - 7 692)。

## 混合销售行为的避税筹划

### 1. 理论依据

混合销售行为就是指一项销售行为既涉及增值税应税货物又涉及非应税劳务。这里所涉及到的货物和非应税劳务只是针对一项销售行为而言的, 也就是说, 非应税劳务是为了直接销售一批货物而提供的, 二者之间是紧密相连的从属关系。例如, 某电视机厂向外地某商场批发 100 台彩色电视机, 为了保证及时供货, 双方约定由该厂动用自己的货车向商场送去这 100 台彩电, 电视机厂除收取彩电货款外还收取运输费。电视机厂在这笔彩电销售活动中, 就发生了销售货物和不属于增值税规定的劳务 (属于营业税规定的运输业务) 的混合销售行为。

我国税法规定:

(1) 以从事货物的生产、批发或零售为主, 并兼营非增值税应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者, 其所发生的混合销售行为, 视为销售货物, 按全部销售额征收增值税; 其他单位和个人的混合销售行为, 视为非增值税应税项目, 不征收增值税。

(2) 以从事货物的生产、批发或零售为主, 并兼营非应税劳务。这是指在纳税人年增值税应税货物销售额与营业税应税劳务营业额的合计数中, 增值税应税货物销售额超过 50%, 营业税应税劳务营业额不到 50%。这意味着, 如果不是以从事货物生产、批发或零售为主的企业、企业性单位或个体经营者的混合销售, 只需缴纳营业税。

(3) 如果发生混合销售行为的企业、企业性单位或个体经营者同时兼营营业税应税劳务的, 应考虑非应税劳务年销售额是否超过总收入的 50%, 如果年销售额大于总收入的 50% 时, 则该混合销售行为应缴纳增值税; 如果年销售额



小于总收入的 50% 时，则该混合销售行为不缴纳增值税。

例如，某橱柜公司生产橱柜，并代顾客设计和安装橱柜。2008 年 12 月，该公司承包的橱柜设计安装工程中，总收入为 20 万元，其中：公司提供的自制橱柜 8 万元，设计安装费为 12 万元。该公司开具的都是普通发票，并都收到了货款。假定该公司 2008 年的设计、安装收入为 120 万元，橱柜销售收入为 100 万元，那该公司 12 月份承揽的橱柜设计安装工程应缴纳营业税，不缴纳增值税；假定该公司 2008 年的设计、安装收入为 100 万元，橱柜销售收入为 120 万元，那么该公司 12 月份承揽的橱柜设计安装工程应缴纳增值税，不缴纳营业税。

## 2. 筹划方法

如果纳税人是小规模纳税人，增值税的征收率为 3%，而营业税税目中的大部分适用税率是 3% 或 5%，由于增值税的征收率是实际负担率，所以可以和营业税的税率直接进行比较。

如果纳税人是增值税一般纳税人，其适用税率一般为 17% 或者 13%。一般情况下，由于非应税劳务部分可以抵扣的进项税较少，如果混合销售按营业税税率（娱乐业除外）征税，可以明显降低税负。

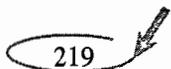
根据上述分析，如果按营业税纳税，纳税负担较低，发生混合销售行为的纳税人应考虑增加非应税劳务营业额，使其超过年销售额和营业额合计数的 50%，这样，就只需缴纳营业税，从而降低企业的税负；如果按增值税纳税，纳税负担更低，混合销售行为的纳税人应控制非应税劳务营业额，使其不超过年销售额和营业额合计数的 50%，以便缴纳增值税。

【例 5-38】某建筑材料有限公司为增值税一般纳税人，主营建筑材料批发和零售，兼营对外安装、装饰工程，公司采购原材料均取得了增值税专用发票。2008 年 5 月公司承包了一装修工程，工程总造价 200 万元。其中，本公司提供的建筑材料为 80 万元（其购入成本为 70 万元），施工费为 12 万元。工程完工后，该公司给对方开具普通发票，并收回了货款（含施工费）。

### 分析

如果该公司 2008 年销售建筑材料收入 2 000 万元，施工费收入 1 800 万元，则该公司的混合销售行为应缴纳增值税：

应纳增值税额 =  $2\,000 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 70 \times 17\% = 278.7$  (万元)



如果该公司 2008 年销售建筑材料收入 1 800 万元，施工费收入 2 000 万元，则该公司的混合销售行为应纳营业税：

应纳营业税额 = 2 000 × 3% = 60（万元）

因此，该公司在日常业务中，应增加非应税劳务营业额，并使其超过年销售额和营业额合计数的 50%，这样，就只需缴纳营业税。

## 销售已用固定资产的避税筹划

### 1. 理论依据

单位和个体经营者销售已使用过的摩托车、游艇、应征消费税的汽车以外的属于货物的固定资产暂免征收增值税。但这些“使用过的其他属于货物的固定资产”应同时具备以下条件：

- (1) 属于企业固定资产目录所列货物。
- (2) 企业按固定资产管理，并确已使用过的货物。
- (3) 销售价格不超过其原值的货物。

若不具备以上条件，应依照 3% 的征收率计征增值税。在此项规定的前提下，由于企业有确定固定资产价格的自主权，因此有了进行“避税筹划”的突破口。

### 2. 筹划方法

企业在实际经营过程中除根据市场条件确定固定资产的价格，还应考虑税收的调节作用，合理确定固定资产的价格。

【例 5-39】某工业企业准备出售自己使用过的固定资产机器一台，该设备原值 100 万元，已计提折旧 60 万元，假定固定资产清理费为 5 万元，有以下几种销售方案。

方案一：以低于原值的价格 90 万元出售。

方案二：以原值 100 万元出售该项固定资产。

方案三：以高于原值的价格 101 万元出售该项固定资产。

方案四：以高于原值的价格 104 万元出售该项固定资产。

方案五：以高于 104 万元的价格出售。



### 分析

对于方案一，按规定不用缴纳增值税，其净收益为：

$$90 - 40 - 5 = 45 \text{ (万元)}$$

对于方案二，也不用缴纳增值税，其净收益为：

$$100 - 40 - 5 = 55 \text{ (万元)}$$

对于方案三，按4%的征收率计算税额后再减半征收增值税，不得抵扣进项税额。应缴纳的增值税额：

$$[101 / (1 + 4\%)] \times 4\% \times 50\% = 1.94 \text{ (万元)}$$

$$\text{其净收益为：} 101 - 40 - 5 - 1.94 = 54.06 \text{ (万元)}$$

对于方案四，按4%的征收率计算税额后再减半征收增值税，不得抵扣进项税额。应缴纳的增值税为：

$$[104 / (1 + 4\%)] \times 4\% \times 50\% = 2 \text{ (万元)}$$

$$\text{其净收益为：} 104 - 40 - 5 - 2 = 57 \text{ (万元)}$$

对于方案五，经计算会发现净收益高于57万元。

由以上的分析可知，以高于原值出售固定资产时，其净收益先是低于按原值出售固定资产；当售价提高到某一程度时，净收益才开始大于按原值出售。故售价高不一定净收益多，一定要将纳税的因素考虑进去。

## 利用折扣销售和折让销售

### 1. 理论依据

折扣销售是指销货方在销售货物或应税劳务时，因购货方购买数量较大或购买行为频繁等原因，给予购货方价格方面的优惠，比如购买100件，销售价格折扣10%；购买200件，销售价格折扣20%等，这种行为在现实中很普遍。

对于折扣销售，税法有严格的界定，只有满足以下条件的折扣销售，纳税人才能以折扣余额作为销售额计缴增值税：

(1) 销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的余额作为销售额计算增值税；如果将折扣额另开发票，则无论企业在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额，应以其全额计征增值税。

(2) 折扣销售不同于销售折扣。销售折扣是指销货方在销售货物或应税劳



务后，为了鼓励购货方及早偿还货款，缩短企业的平均收款期，而协议许诺给予企业的一种折扣优惠。另外，这种现金折扣也能招揽一些视折扣为减价出售的顾客前来购货。折扣的表示常采用类似 5/10，3/20，N/30 的一些符号形式。这三种符号的含义为：5/10 表示 10 天内付款，可以享受 5% 的价格优惠，即只需支付原价的 95%，如原价为 1 000 元，只需支付 950 元；3/20 表示 20 天内付款，可享受 3% 的价格优惠，即只需支付原价的 97%，若原价为 1 000 元，只需支付 970 元；N/30 表示价款的最后期限为 30 天，此时付款无优惠。销售折扣发生在销货之后，是一种融资性质的理财费用，因此销售折扣不得从销售额中减除。企业在确定销售额时，应严格区分折扣销售和销货折扣。

(3) 折扣销售仅限于货物价格的折扣，如果销货者将自产、委托加工和购买的货物用于实物折扣的，则该实物款额不能从货物销售额中减除，且该实物应按《增值税暂行条例》中规定的“视同销售货物”中“赠送他人”计算征收增值税。

销售折让是指在货物售出后，由于其品种、质量、性能等方面的原因购货方虽未退货，但销货方需要给予购货方的一种价格折让。销售折让与销售折扣相比较，虽然都是在货物销售后发生的，但因为销售折让其实质是原销售额的减少，因而税法规定，对销售折让可以折让后的货款作为销售额计征增值税。

销售货物并向购货方开具专用发票后，如果发生退货或销售折让，应视不同情况分别按以下规定办理。

(1) 购买方在未付货款并且未作账务处理的情况下，须将原发票联和税款抵扣联主动退还销售方。销售方收到后，应在该发票和税款抵扣联及有关的存根联、记账联上注明“作废”字样，作为扣减当期销项税额的凭证。未收到购买方退还的专用发票前，销售方不得扣减当期销项税额。属于销售折让的，销售方应按折让后的货款重开专用发票。

(2) 在购买方已付货款，或货款未付但已作账务处理，发票联及税款抵扣联无法退还的情况下，购买方必须取得当地主管税务机关开具的进货退出或索取折让证明单送交销售方，作为销售方开具红字专用发票的合法依据。销售方在未收到证明单以前，不得开具红字专用发票。收到证明单后，根据退回货物的数量、价款或折让金额。向购买方开具红字专用发票。红字专用发票的存根联、记账联作为销售方扣减当期销项税额的凭证，其发票联、税款抵扣联作为购买方扣



减进项税额的凭证。

## 2. 筹划方法

企业在日常经营中，应掌握折扣销售、销售折让及其税务处理，根据本企业的实际，选用适当的方式进行纳税筹划。

【例 5-40】企业为促进产品销售，规定凡购买其产品 5 000 件以上的，给予价格折扣 20%。该产品单价为 50 元，则折扣后价格为 40 元。

折扣前应纳增值税 =  $50 \times 5\,000 \times 17\% = 42\,500$  (元)

折扣后应纳增值税 =  $40 \times 5\,000 \times 17\% = 34\,000$  (元)

折扣前后应纳增值税之差 =  $42\,500 - 34\,000 = 8\,500$  (元)

就这笔业务而言，税法为纳税人提供了 8 500 元的节税空间。







消费税是国家为体现消费政策，有选择地对生产、委托加工和进口的应税消费品和消费行为的流转额征收的一种税。它是建立在增值税普遍征收的基础上，发挥特殊调节作用的税种。

## 第一节 消费税概述

### 消费税的纳税人

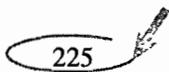
《消费税暂行条例》规定，凡在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，都是消费税的纳税人。“单位”是指国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位；“个人”是指个体经营者及其他个人。

消费税纳税人的确定具体规定如下：

(1) 从事生产应税消费品的单位和个人，以生产者为纳税人，负责缴纳消费税。但对在我国境内生产的金银首饰，则以从事零售业务的单位和个人为纳税人。

(2) 从事委托加工应税消费品的，以委托的单位和个人为纳税人，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。

(3) 从事进口应税消费品的，以进口的单位和个人为纳税人，在报送进口时由海关代征。





## 消费税的征税范围

消费税的具体征税范围，大体上可分为五大类。

(1) 有害消费品，指过度消费会对人类健康、社会秩序、生态环境等方面造成危害的特殊消费品，如烟、酒、鞭炮、焰火等。

(2) 奢侈消费品，即非生活必需品，如贵重首饰及珠宝玉石、化妆品等。

(3) 高能耗消费品，如小汽车、摩托车等。

(4) 不可再生和替代的稀缺资源消费品，如汽油、柴油等。

(5) 具有一定财政意义的普通消费品，如汽车轮胎。

## 消费税的税目和税率

消费税是1994年我国税制改革时设置的税种，当时主要选择了烟、酒、小汽车等11类应税产品。随着我国经济的发展和实际情况的变化，现行消费税制也逐渐显露出一些问题：一是征税范围偏窄；二是某些原来属高档消费品的产品，已经逐渐具有大众消费的特征；三是有些应税品目的税率结构与国内产业结构、消费水平和消费结构的变化不相适应；四是消费税促进节约资源和环境保护的作用有待加强。

2006年3月21日，财政部、国家税务总局联合下发通知，从4月1日起，对我国现行消费税的税目、税率及相关政策进行调整。此次政策调整是1994年税制改革以来消费税最大规模的一次调整。主要变化的内容有：

(1) 新增高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板等税目。增列成品油税目，汽油、柴油税目作为该税目的两个子目，同时新增石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油五个子目。

(2) 取消了护肤护发品税目。

(3) 调整了白酒、小汽车、摩托车、汽车轮胎等税目。

2008年11月5日国务院第34次常务会议修订通过了《中华人民共和国消费税法暂行条例》，自2009年1月1日起施行。新修订的消费税法中，如部分消费品（金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品）的消费税调整在零售环节征收，对卷烟和白酒增加复合计税办法、消费税税目税率调整等。

新的消费税率见如表6-1所示：



表 6-1

消费税税目税率表

税目	税率
一、烟	
1 卷烟	
(1) 甲类卷烟	56%加0.003元/支
(2) 乙类卷烟	36%加0.003元/支
2 雪茄烟	36%
3 烟丝	30%
二、酒及酒精	
1 白酒	20%加0.5元/500克(或者500毫升)
2 黄酒	240元/吨
3 啤酒	
(1) 甲类啤酒	250元/吨
(2) 乙类啤酒	220元/吨
4 其他酒	10%
5 酒精	5%
三、化妆品	30%
四、贵重首饰及珠宝玉石	
1 金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品	5%
2 其他贵重首饰和珠宝玉石	10%
五、鞭炮、焰火	15%
六、成品油	
1 汽油	
(1) 含铅汽油	0.28元/升
(2) 无铅汽油	0.20元/升
2 柴油	0.10元/升
3 航空煤油	0.10元/升
4 石脑油	0.20元/升
5 溶剂油	0.20元/升
6 润滑油	0.20元/升
7 燃料油	0.10元/升
七、汽车轮胎	3%

续表

税目	税率
八、摩托车	
1 气缸容量(排气量,下同)在250毫升(含250毫升)以下的	3%
2 气缸容量在250毫升以上的	10%
九、小汽车	
1 乘用车	
(1)气缸容量(排气量,下同)在1.0升(含1.0升)以下的	1%
(2)气缸容量在1.0升以上至1.5升(含1.5升)的	3%
(3)气缸容量在1.5升以上至2.0升(含2.0升)的	5%
(4)气缸容量在2.0升以上至2.5升(含2.5升)的	9%
(5)气缸容量在2.5升以上至3.0升(含3.0升)的	12%
(6)气缸容量在3.0升以上至4.0升(含4.0升)的	25%
(7)气缸容量在4.0升以上的	40%
2 中轻型商用客车	5%
十、高尔夫球及球具	10%
十一、高档手表	20%
十二、游艇	10%
十三、木制一次性筷子	5%
十四、实木地板	5%



## 第二节 消费税的会计处理

### 自产自销消费品消费税的计算

#### 1. 按从价定率法计算

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{税率}$$

【例6-1】某汽车制造公司销售小客车100辆，销售额960万元（消费税率5%），则：

$$\begin{aligned}\text{应纳消费税额} &= 9\,600\,000 \times 5\% \\ &= 480\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

#### 2. 按从量定额法计算

$$\text{应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{单位税额}$$

【例6-2】某啤酒公司销售啤酒200吨，单位税额为220元/吨，则：

$$\begin{aligned}\text{应纳消费税额} &= 220 \times 200 \\ &= 44\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

【例6-3】某农场自己的酒厂，利用自产和收购的粮食生产黄酒。酒厂向外销售黄酒10吨，每吨价格1638元，总计价款为16380元，款项未收，单位税额为240元/吨。

该批黄酒应纳消费税额为：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= 10 \times 240 \\ &= 2\,400 \text{ (元)}\end{aligned}$$

#### 3. 按复合计税办法确定消费税

【例6-4】某酒厂向某商贸公司销售散装粮食白酒2.5吨，出厂价为20000元，增值税为3400元，全部款项存入银行。





$$\begin{aligned}\text{应纳税款} &= 2.5 \times 2\,000 \times 0.5 + 20\,000 \times 20\% \\ &= 6\,500 \text{ (元)}\end{aligned}$$

【例6-5】某卷烟厂本月销售甲类卷烟100箱，每标准箱250标准条，共计50 000支，每标准条（200支）调拨价70元（不含增值税），这批卷烟生产加工耗用外购已税烟丝11.7万元（含税价格）。则应纳消费税额为：

- ① 卷烟销售额 =  $70 \times 250 \times 100 = 1\,750\,000$  (元)
- ② 所用外购烟丝的不含税价格 =  $117\,000 \div (1 + 17\%)$   
= 100 000 (元)
- ③ 准予扣除的外购烟丝已纳税款 =  $100\,000 \times 30\%$   
= 30 000 (元)
- ④ 应纳税额 =  $(100 \times 150 + 1\,750\,000 \times 56\%) - 30\,000$   
= 965 000 (元)

### 自产自用消费品消费税的计算

纳税人以自己生产的应税消费品自用，大体上有两种情况：一是继续用于生产；一是脱离应税消费品的生产范围，而用于其他方面。税法规定对继续用于生产的应税消费品不征税，而用于其他方面的于移送使用时纳税。

这里所谓的其他方面，是指用于生产非应税消费品和在建工程、管理部门、非生产机构提供劳务以及馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

纳税人自产自用消费品的纳税义务发生时间为移送使用的当天。

#### 1. 按从价定率办法计税

应税消费品应纳税额 = 按纳税人生产的同类消费品的销售价确定的销售额 × 税率

如当月同类消费品各期销售价格高低不同，应按销售的数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一的，不得加权平均计算：

- (1) 销售价格明显偏低，又无正当理由的。
- (2) 无销售价格的。

如果当月无销售或者当月未完结，应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计税。



没有同类消费品销售价格的，以组成计税价格为计税依据。

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{成本} + \text{利润}}{1 - \text{消费税税率}}$$

$$\text{应税消费品应纳税款} = \text{组成计税价格} \times \text{税率}$$

式中：成本是指应税消费品的产品生产成本；利润是根据应税消费品的全月平均成本利润率计算的利润。

应税消费品的全月平均利润率由国家统一规定。

## 2 按从量定额办法计税

$$\text{应税消费品应纳税额} = \text{移送使用的应税消费品数量} \times \text{单位税额}$$

## 委托加工应税消费品消费税的计算

委托加工的应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于由受托方提供原料生产的应税消费品，或者受托方先将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品，都不得作为委托加工应税消费品，而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。纳税人委托加工的应税消费品，其纳税义务发生时间为纳税人提货的当天，但由于委托方处理应税消费品的方式不同，委托加工应税消费品的消费税分下列几种情况处理：

### 1. 代收代缴款

对于确实属于委托方提供原材料和主要材料，受托方收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税。但对于委托方委托个体经营者加工应税消费品，一律于委托方收回后在委托方所在地缴纳消费税。

(1) 按从价定率办法计税。

①按受托方同类消费品的销售价格计算。

$$\text{应纳税额} = \text{按受托方同类消费品的销售价确定的销售额} \times \text{消费税率}$$

②无同类消费品销售价格，则用组成计税价格计算。

$$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税率})$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{税率}$$

公式中，“材料成本”是指委托方提供的加工材料的实际成本，委托加工应税消费品的纳税人，必须在委托加工合同中如实注明（或由其他方式提供）材料成本。月末提供材料成本的，受托方所在地的主管税务机关有权核定其材料成本。

“加工费”指的是受托方加工应税消费品，向委托方收取的全部费用（包括代垫辅助材料的实际成本）。

【例6-6】 丰明外贸公司委托某卷烟厂加工甲类卷烟一批，合同规定由外贸公司提供原材料，价值60 000元。该批卷烟加工完毕且符合质量要求，外贸公司支付加工费6 000元，该批卷烟无同类产品，则该卷烟厂代收代缴消费税额计算如下：

$$\begin{aligned} \text{①组成计税价格} &= (60\,000 + 6\,000) \div (1 - 56\%) \\ &= 150\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{②代收代缴税款} &= 120\,000 \times 56\% \\ &= 67\,200(\text{元}) \end{aligned}$$

(2) 按从量定额办法计税。

$$\text{应纳税额} = \text{委托加工的应税消费品数量} \times \text{单位税额}$$

## 2. 代缴税款的抵扣

委托方加工的应税消费品，委托方用于连续生产应税消费品的消费税准予按规定抵扣。下列应税消费品准予从应纳消费税额中抵扣消费税：

- (1) 以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。
- (2) 以委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品。
- (3) 以委托加工收回的已税珠宝为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石。
- (4) 以委托加工收回的已税鞭炮、烟火为原料生产的鞭炮、烟火。
- (5) 以委托加工收回的已税汽车轮胎（内胎和外胎）生产的汽车轮胎。
- (6) 以委托加工收回的已税摩托车生产的摩托车（如用外购两轮摩托车改装三轮摩托车）。

已纳消费税税款是指委托加工的应税消费品由受托方代收代缴的消费税。其应纳税额的计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{税率} - \text{当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税额}$$



当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税额 = 期初库存的委托加工应税消费品已纳税额 + 当期收回的委托加工应税消费品已纳税额 - 期末库存的委托加工应税消费品已纳税额

【例 6-7】某卷烟厂为增值税一般纳税人，2008 年 10 月有关生产经营情况如下：

(1) 从某烟丝厂购进已税烟丝 200 吨，每吨不含税单价 2 万元，取得烟丝厂开具的增值税专用发票，注明货款 400 万元，增值税 68 万元，烟丝已验收入库。

(2) 向农业生产者收购烟叶 30 吨，收购凭证上注明支付收购货款 42 万元，另支付运输费用 3 万元，取得运输公司开具的普通发票；烟叶验收入库后，又将其运往烟丝厂加工成烟丝，取得烟丝厂开具的增值税专用发票，注明支付加工费 8 万元、增值税 1.36 万元，卷烟厂收回烟丝时烟丝厂未代收代缴消费税。

(3) 卷烟厂生产领用外购已税烟丝 150 吨，生产卷烟 20 000 标准箱（每箱 50 000 支，每条 200 支，每条调拨价在 70 元以上），当月销售给卷烟专卖商 18 000 箱，取得不含税销售额 36 000 万元。

（提示：烟丝消费税率 30%；卷烟消费税比例税率 56%，定额税率 150 元/箱。）

要求：

- (1) 计算卷烟厂 10 月份应缴纳的增值税。
- (2) 计算卷烟厂 10 月份应缴纳的消费税。

（2003 注会试题）

(1) 应缴纳增值税的计算：

- ① 外购、加工烟丝进项税额 = 68 + 1.36 = 69.36（万元）
- ② 外购烟叶进项税额 = 42 × 13% + 3 × 7% = 5.67（万元）
- ③ 销售卷烟销项税额 = 36 000 × 17% = 6 120（万元）
- ④ 应缴纳增值税 = 6 120 - 75.03 = 6 044.97（万元）

(2) 应缴纳消费税的计算：

- ① 加工烟丝应  
缴纳消费税 
$$= \frac{42 \times (1 - 13\%) + 3 \times (1 - 7\%) + 8}{1 - 30\%} \times 30\%$$
  
= 20.28（万元）
- ② 销售卷烟  
消费税额 = 1.8 × 150 + 36 000 × 56% = 20 430（万元）
- ③ 生产领用外购已税  
烟丝应抵扣消费税 =  $\frac{400}{200} \times 150 \times 30\% = 90$ （万元）



$$\textcircled{4} \text{应缴纳消费税} = 20.28 + 20\,430 - 90 = 20\,360.28 \text{ (万元)}$$

### 随同商品销售的包装物消费税的计算

按照规定，对于实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装销售的，无论包装是否单独计价，也不论在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中征收消费税。如果包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，此项押金则不征消费税。

【例6-8】某首饰部销售全银首饰取得销售额87 750元，随同全银首饰并单独计价的首饰盒价值1 638元。则：

$$\begin{aligned} \textcircled{1} \text{不含税销售额} &= (87\,750 + 1\,638) \div (1 + 17\%) \\ &= 76\,400 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \textcircled{2} \text{应纳税额} &= 76\,400 \times 5\% \\ &= 3\,820 \text{ (元)} \end{aligned}$$

### 兼营不同税率应税消费品的计算

纳税人生产销售应税消费品，如果不是单一经营某一税率的产品，而是经营多种不同税率的产品，这就是兼营行为。由于《消费税暂行条例》税目税率表列举的各种应税消费品的税率高低不同，因此，纳税人在兼营不同税率应税消费品时，税法就要针对其不同的核算方式分别规定税务处理办法，以加强税收管理，避免因核算方式不同而出现税款流失的现象。

纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量。未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

在这里，纳税人兼营不同税率的应税消费品，是指纳税人生产销售两种以上的应税消费品。所谓“从高适用税率”，就是对兼营高低不同税率的应税消费品，当不能分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，就以应税消费品中适用的高税率与混合在一起的销售额、销售数量相乘，得出应纳消费税额。

【例6-9】某酒厂生产粮食白酒和黄酒，2008年5月销售自产的粮食白酒100吨，其中50吨售价（不含增值税）每吨为6 000元，另外50吨售价每吨



为 6 100 元；销售自产黄酒 20 吨；销售药酒 10 吨，每吨售价 4 000 元。其中粮食白酒比例税率 20%，定额税率每斤 0.5 元；黄酒定额税率每吨 240 元；药酒比例税率 10%。计算该厂 2008 年 5 月应纳消费税额。

$$\begin{aligned} \text{解：① 粮食白酒应纳税额} &= (50 \times 6\,000 + 50 \times 6\,100) \times 20\% + 100 \times \\ &\quad 2\,000 \times 0.5 \\ &= 121\,000 + 100\,000 \\ &= 221\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{② 黄酒应纳税款} &= 20 \times 240 \\ &= 4\,800 (\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{③ 药酒应纳税款} &= 10 \times 4\,000 \times 10\% \\ &= 4\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{④ 4 月份应纳消费税} &= 221\,000 + 4\,800 + 4\,000 \\ &= 229\,800 (\text{元}) \end{aligned}$$

## 进口应税消费品消费税的计算

进口的应税消费品，于报关进口时缴纳消费税；进口的应税消费品的消费税由海关代征；进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税；纳税人进口应税消费品，应当自海关填发税款缴纳证的次日起 7 日内缴纳税款。

1993 年 12 月，原国家税务局、海关总署联合颁发的《关于对进口货物征收增值税、消费税有关问题的通知》规定，进口应税消费品的收货人或办理报关手续的单位和个人，为进口应税消费品消费税的纳税义务人。进口应税消费品的消费税税目、税率（税额），依照《消费税暂行条例》所附的《消费税税目税率（税额）表》执行。

纳税人进口应税消费品，按照组成计税价格规定的税率计算应纳税额。其计算公式如下：

(1) 实行从价定率办法的应税消费品的应纳税额的计算：

$$\text{组成计税价格} = (\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{消费税税率}$$

公式中所称“关税完税价格”，是指海关核定的关税计税价格。



(2) 实行从量定额办法的应税消费品的应纳税额的计算:

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品数量} \times \text{消费税单位税额}$$

(3) 实行复合计税方法的,除了按照上述方法确定计税价格以外,还应当以海关核定的应税消费品征税数量为计税依据(如卷烟、白酒),按照规定的适用税率和税额标准计算纳税。

【例6-10】某公司进口乘用车80辆,关税完税价格为每辆20万元,关税适用税率为43%,消费税适用税率为9%,该公司这批进口小轿车应纳消费税税额的计算方法为:

$$\begin{aligned} \text{组成计税价格} &= (20 + 20 \times 43\%) \div (1 - 9\%) \\ &= 31.43(\text{万元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= 31.43 \times 9\% \times 80 \\ &= 226.3(\text{万元}) \end{aligned}$$

## 消费税的会计处理

消费税的会计处理一般包括两部分,即应交消费税额的会计处理和实际缴纳消费税额的会计处理。下面区别不同情况具体加以说明。

(1) 公司生产的应税消费品,销售时或用于换取生产资料、消费资料及抵偿债务、支付代购手续费等方面时,应按照应交消费税额借记“营业税金及附加”账户,贷记“应交税费——应交消费税”账户。发生销货退回时做相反的会计分录。

【例6-11】华为橡胶厂销售汽车轮胎应缴纳消费税额为36000元。对此应做如下会计分录:

借:营业税金及附加	36 000
贷:应交税费——应交消费税	36 000

【例6-12】假定上述工厂用汽车轮胎换取某进出口公司的生产设备,应缴纳税额仍为36000元。应做如下会计分录:

借:固定资产	36 000
贷:应交税费——应交消费税	36 000

如果公司生产的应税消费品用于投资且按规定需要缴纳消费税,那么其会计处理为:借记“长期股权投资”账户,贷记“应交税费——应交消费税”账户;如果公司生产的应税消费品用于公司在建工程、非生产机构等方面且需缴纳消费税,那么



其会计处理为:借记“固定资产”、“在建工程”、“营业外支出”、“销售费用”等账户,贷记“应交税费——应交消费税”账户。

【例6-13】家成汽车制造公司用自产乘用车8辆投资于某客运公司,按规定这8辆小车共应缴纳消费税额40 000元。对此应做如下会计分录:

借:长期股权投资	40 000
贷:应交税费——应交消费税	40 000

【例6-14】某啤酒厂为了扩大产品销路,举办一个啤酒展览会,使用啤酒20吨,共计应缴纳消费税额4 400元。对此应做如下会计分录:

借:销售费用	4 400
贷:应交税费——应交消费税	4 400

对于随同应税消费品一同出售但单独计价的包装物,按规定应缴纳的消費税,借记“其他业务成本”账户,贷记“应交税费——应交消费税”账户。对于企业逾期未退还的包装物押金,按规定应缴纳的消費税,借记“其他业务成本”、“其他应付款”等账户,贷记“应交税费——应交消费税”账户。

【例6-15】某化妆品公司向某商业企业销售洗发水一批,所用包装物单独计价,按规定应缴纳消费税额2 000元。所做的会计分录为:

借:其他业务成本	2 000
贷:应交税费——应交消费税	2 000

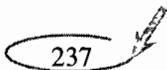
公司实际缴纳消费费时,借记“应交税费——应交消费税”账户,贷记“银行存款”账户。发生退税时做相反的会计分录。

【例6-16】某橡胶厂用银行存款缴纳上月应缴纳的消费税款36 000元。所做的会计分录为:

借:应交税费——应交消费税	36 000
贷:银行存款	36 000

(2)企业将应税产品用于在建工程及非生产机构等方面,按规定应缴纳的消費税,借记“固定资产”、“在建工程”、“营业外支出”、“产品销售费用”等科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例6-17】某企业将自产的乘用车留厂自用,该车销售价80 000元,规定税率9%;同时该企业还将自产的汽车轮胎20个用于企业更新工程,轮胎每个售价1 800元,适用税率10%。两次应纳消费税额分别为7 200元和3 600元。





其分录为：

借：固定资产	7 200
在建工程	3 600
贷：应交税费——应交消费税	10 800

【例6-18】某企业为了召开定货会，用本企业生产的甲类卷烟60条，招待用户，每条售价100元，税率为45%，应纳消费税2700元，其分录为：

借：销售费用	2 700
贷：应交税费——应交消费税	2 700

(3)委托加工的应税消费品，需要缴纳消费税的，在委托方提货时，由受托方代扣代缴税额。受托方按应扣税额，借记“应收账款”、“银行存款”等账户，贷记“应交税费——应交消费税”账户。

【例6-19】某汽车制造公司委托上述橡胶厂加工汽车轮胎一批，共应缴纳消费税100000元。当汽车制造公司将汽车轮胎提回时，该橡胶厂应代扣代缴这笔应纳税款，并按应扣税额做如下会计分录：

借：应收账款	100 000
贷：应交税费——应交消费税	100 000

委托加工应税消费品收回后，若是直接用于销售的，委托方应将受托方代扣代缴的消费税计入委托加工应税消费品的成本，借记“委托加工物资”、“生产成本”、“自制半成品”等账户，贷记“应付账款”、“银行存款”等账户；委托加工应税消费品收回后，用于连续生产应税消费品并按规定可以抵扣的，委托方应按受托方代扣代缴的消费税额，借记“应交税费——应交消费税”账户，贷记“应付账款”、“银行存款”等账户。

【例6-20】假定上述汽车制造公司收回轮胎后直接用于小汽车的制造之中。那么，该公司对橡胶厂代扣代缴的消费税额100000元可以予以抵扣，所做的会计分录应为：

借：应交税费——应交消费税	100 000
贷：应付账款	100 000



## 知识延伸

### 2008 年注册会计师考试真题

某首饰商城为增值税一般纳税人,2008 年 5 月发生以下业务:

(1)零售金银首饰与镀金首饰组成的套装礼盒,取得收入 29.25 万元,其中金银首饰收入 20 万元,镀金首饰收入 9.25 万元;

(2)采取“以旧换新”方式向消费者销售金项链 2 000 条,新项链每条零售价 0.25 万元,旧项链每条作价 0.22 万元,每条项链取得差价款 0.03 万元;

(3)为个人定制加工金银首饰,商城提供原料含税金额 30.42 万元,取得个人支付的含税加工费收入 4.68 万元(商城无同类首饰价格);

(4)用 300 条银基项链抵偿债务,该批项链账面成本为 39 万元,零售价 70.2 万元;

(5)外购金银首饰一批,取得的普通发票上注明的价款 400 万元;外购镀金首饰一批,取得经税务机关认可的增值税专用发票,注明价款 50 万元、增值税 8.5 万元。

(其他相关资料:金银首饰零售环节消费税税率为 5%)

要求:根据上述资料,按下列序号计算回答问题,每问需计算出合计数:

- (1)销售成套礼盒应缴纳的消费税;
- (2)“以旧换新”销售金项链应缴纳的消费税;
- (3)定制加工金银首饰应缴纳的消费税;
- (4)用银基项链抵偿债务应缴纳的消费税;
- (5)商城 5 月份应缴纳的增值税。

**参考答案:**

(1)销售成套礼盒应缴纳的消费税 =  $29.25 \div (1 + 17\%) \times 5\% = 1.25$ (万元)

(2)“以旧换新”销售金项链应缴纳的消费税 =  $2\ 000 \times 0.03 \div (1 + 17\%) \times 5\% = 2.56$ (万元)



(3) 定制加工金银首饰应缴纳的消费税 =  $(30.42 + 4.68) \div (1 + 17\%) \div (1 - 5\%) \times 5\% = 31.58 \times 5\% = 1.58$  (万元)

(4) 用银项链抵偿债务应缴纳的消费税 =  $70.2 \div (1 + 17\%) \times 5\% = 3$  (万元)

(5) 商城5月份应缴纳的增值税 =  $[29.25 \div (1 + 17\%) + 2\,000 \times 0.03 \div (1 + 17\%) + 31.58 + 70.2 \div (1 + 17\%)] \times 17\% - 8.5 = 20.04$  (万元)



### 第三节 消费税的申报

#### 消费税的纳税义务发生时间

具体地说,存在下列情况时,就发生了纳税义务:

- (1) 自产自销的消费品销售实现时。
- (2) 自产自用于非生产应税消费品,在消费品移送时。
- (3) 委托加工消费品,运回加工完成的消费品时。
- (4) 金银首饰在零售实现时。
- (5) 应税消费品进口报关时。

#### 增值税的纳税期限

消费税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税结清上月应纳税款。

#### 知识延伸

新《消费税法》与旧《消费税法》相比,在纳税期间制度上进行了较大改革:一是增加了季度纳税的期限,对于消费税法应税活动比较少的纳税人而言,可以选择按照季度缴纳消费税,这样就将企业每年12次的纳税申报与税款缴



纳义务缩减为4次,大大减轻了企业的纳税成本。二是将纳税人纳税申报和缴纳税款的期限从10天延长到15天。这样也可以为企业提供更加充足的时间来准备纳税申报和缴纳税款,减轻了企业的纳税成本。

### **消费税的纳税地点**

纳税人销售的应税消费品、自产自用的应税消费品,除国家另有规定外,均应在纳税人核算地的主管税务机关申报纳税。

委托加工的应税消费品,当受托方为个体业户时,由委托方在其核算地申报纳税,此外均由受托方向其所在地的主管税务机关申报纳税。



## 第四节 消费税的纳税筹划

### 包装物的避税筹划

#### 1. 理论依据

企业在实际生产经营过程中,对于包装物可以采取三种处理方式:一是包装物作价随同消费品出售;二是收取包装物押金;三是收取包装物租金。对于三种处理方法的征税情况有所不同,下面一一介绍。

(1) 实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装物销售的,无论包装物是否单独计价,也不论会计如何处理,均应并入销售额中计算消费税额。

#### (2) 收取包装物押金。

收取的押金不并入销售额计税。税法规定,纳税人为销售货物而出租出借收取的押金,单独计账核算的,不并入销售额征税。但对因逾期未收回包装物不再退还的押金,应按包装货物所适用的税率计算应纳税额。“逾期”一般以1年为限,在将包装物押金并入销售额征税时,需要先将该押金换算为不含税价,再并入销售额征税。

#### (3) 收取包装物租金。

包装物租金属于价外费用。所谓“价外费用”是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、延期付款利息、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外费用。但是不包括同时符合下面条件的代垫运费:一是承运者的运费发票开具给购货方的;二是纳税人将该项发票转交给购货方的。

根据税法规定,凡随同销售应税消费品由购买方收取的价外费用,无论其会计制度如何核算,均应并入销售额计算应纳税额。值得注意的是,对增值税一般纳税



人向购买方收取的价外费用,应视为含增值税收入,在征税时应换算为不含税收入再并入销售额。

## 2. 筹划方法

根据上述规定可以看出,包装物押金不并入销售额计算消费税额,因此采用收取押金的方式有利于节税。

【例6-21】某企业销售轮胎500个,单价为2000元,其中包含包装物价值200元,该月销售额为 $2000 \times 500 = 1\,000\,000$ 元,汽车轮胎的消费税税率为10%,因此该月应纳消费税额为 $100\text{万} \times 10\% = 10$ 万元。该企业领导认为税收成本过高,因此要求财务人员采取措施,减少企业的应纳税额。

根据该企业的情况,财务人员可以在包装物上下点功夫,寻求节税的途径。例如,可以采取收取包装物押金的方式,这样可以降低轮胎售价,每个售价1800元,此时该企业应纳消费税为:

$$500 \times 1\,800 \times 10\% = 9 \text{ (万元)}$$

可以节约税收成本1万元。

那么,综合考虑,采取收取包装物押金可以给企业带来三方面的好处:

一是可以促使购货方及早退回包装物以便周转使用,从而在一定程度上节约了生产包装物的人力、物力,降低了产品成本。

二是在产品的售价中可以扣除原来包装物的价值,从而降低了产品的售价,有利于增强产品的竞争力。

三是可以节约税收成本。

综上所述,企业不能忽视对包装物的税收筹划。但是,补充一点,从1995年6月1日起,对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,仍应并入当期销售额征税。这在一定程度上限制了经营酒类产品企业利用包装物节税的可能性。

## 包装方式的避税筹划

### 1. 理论依据

税法规定,纳税人将应税消费品与非应税消费品,以及适用税率不同的应税消



费品组成成套消费品销售的,应根据销售额按应税消费品的最高税率纳税。

## 2. 筹划方法

习惯上,一般企业销售产品,都采取“先包装后销售”的方式进行。根据以上规定,如果改成“先销售后包装”方式,不仅可以大大降低消费税税负,而且可以使增值税税负保持不变。

【例6-22】某酒业有限公司生产各类品种的酒,以适应不同消费者的需求。春节临近,大部分消费者都以酒作为馈赠亲友的礼品,针对这种市场情况,公司于2月初推出了“组合装礼品酒”的促销活动,将粮食白酒、薯类白酒和果木酒各1瓶组成价值50元的成套礼品酒进行销售,这三种酒的出厂价分别为:20元/瓶、16元/瓶、14元/瓶,假设三种酒每瓶均为1斤装。该月共销售1万套礼品酒。试分别用“先包装后销售”和“先销售后包装”两种方式来分析该公司的税收成本。

(1)若采用“先包装后销售”的方式销售。

由于该公司生产销售不同消费税税率的产品,这三种酒的税率(税额)分别为:

粮食白酒:每斤0.5元+出厂价×20%

薯类白酒:每斤0.5元+出厂价×20%

果木酒:销售额×10%

因此,属于“兼营”行为。同时,该公司将这些适用不同税率的应税消费品组成成套消费品销售,不能分别核算销售额,因此,应按从高原则,即适用粮食白酒的消费税计算方法计税。

其应纳消费税税额为:

$$10\,000 \times (0.5 \times 3 + 50 \times 20\%) = 115\,000 (\text{元})$$

(2)若采用“先销售后包装”的方式销售。

不将各种类型的酒组成成套的礼品酒且分别核算销售额,则只需将各种类型的酒按各自消费税的计算方法,计算出各类酒应纳消费税税额;再将各类酒应纳消费税税额汇总相加,得到公司总共应纳的消费税税额,在这种情况下,2月份该公司应纳消费税税额为:

$$10\,000 \times (0.5 + 20 \times 20\%) + 10\,000 \times (0.5 + 16 \times 20\%) + 14 \times 10\,000 \times 10\% = 45\,000 + 37\,000 + 14\,000 = 96\,000 (\text{元})$$

由此可见,“先销售后包装”比“先包装后销售”节约税款19 000元

(115 000 - 96 000)。

在此案例中，该公司可以在销售柜台设置礼品盒，将消费者购买的不同种类的酒临时组合成礼品酒，公司依照分别核算不同种类酒的销售额和销售数量，这样，既销售了“组合装礼品酒”，又达到了节税的目的。

因此，企业在扩大销量追求销售额的同时，还应注意选择恰当的包装方式，这样，才可以使税收成本降低，从而获得更大的收益。

## 自设独立核算门市部销售产品

### 1 理论依据

纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品，应当按照门市部对外销售额或者销售数量计算征收消费税。税法对独立核算的门市部则没有限制。

### 2. 筹划方法

我们知道，消费税的纳税行为发生在生产领域（包括生产、委托加工和进口），而非流通领域或终极消费环节（金银首饰除外）。因而，关联企业中生产（委托加工、进口）应税消费品的企业，在零售等特殊情况下，如果以较低但不违反公平交易的销售价格将应税消费品销售给其独立核算的销售部门，就可以降低销售额，从而减少应纳消费税税额。而独立核算的销售部门，由于处在销售环节，只缴纳增值税，不缴纳消费税，可使集团的整体消费税税负下降，但增值税税负不变。

应当注意，由于独立核算的经销部与生产企业之间存在关联关系，因此，企业销售给下属经销部的价格应当参照销售给其他商家当期的平均价格确定，如果销售价格“明显偏低”，主管税务机关将会对价格进行调整。

【例6-23】某酒厂主要生产粮食白酒，产品销售全国各地的批发商。同时，本地的一些小批发商、商业零售户、酒店、个人消费者也会直接到工厂购买白酒，据统计，这类销售每年大约70 000箱（每箱10瓶，每瓶500克）。为方便消费者，该厂在市区设立了非独立核算的门市部，酒厂按同类批发价800元/箱与门市部结算。门市部按880元/箱销售。粮食白酒适用消费税比例税率20%，



定额税率每斤（500克）0.5元。

$$\begin{aligned} 70\,000 \text{ 箱酒应纳消费税} &= 70\,000 \times 880 \times 20\% + 70\,000 \times 10 \times 0.5 \\ &= 12\,670\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

### 分析

将市区的非独立核算门市部改为独立核算，或设独立核算的销售公司。由于独立核算门市部或独立核算的销售公司不属于生产环节，不缴纳消费税。该批白酒由酒厂缴纳消费税。

$$\begin{aligned} \text{应纳消费税} &= 70\,000 \times 800 \times 20\% + 70\,000 \times 10 \times 0.5 \\ &= 11\,550\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{节税额} &= 12\,670\,000 - 11\,550\,000 \\ &= 1\,120\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第二年，该厂进一步改革企业组织结构：酒厂只进行生产，将原销售处设立为具有独立法人资格的销售总公司，负责酒厂产品的销售。这样，缴纳消费税的主体只是酒厂，就进一步降低了消费税负担。

## 连续生产应税消费品

### 1. 理论依据

税法规定：纳税人自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的，不纳税。“纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的”是指作为生产最终应税消费品的直接材料，并构成最终产品实体的应税消费品。

如果企业购进的已税消费品开具的是普通发票，在换算为不含税的销售额时，应一律按6%的征收率换算。

### 2. 筹划方法

（1）当纳税人决定外购应税消费品用于连续生产时，应选择生产厂家，而不应是商家。

连续生产，是指应税消费品生产出来后直接转入下一生产环节未经市场流通。因此，允许扣除已纳消费税的外购消费品仅限于直接从生产企业购进的，不包括从商品流通企业购进的应税消费品。另外，同品种的消费品，在同一时期，



商家的价格往往高于生产厂家。由此可见，生产厂家通常是纳税人外购应税消费品的首选渠道。

(2) 当小规模纳税人生产企业向一般纳税人购进应税消费品时，应从对方取得普通发票，以获取更多的消费税抵扣。

例如卷烟厂生产烟丝，再用生产的烟丝生产卷烟，这样，用于连续生产卷烟的烟丝就不用缴纳消费税，而只就其最终产品——卷烟缴纳消费税。

用外购的已纳消费税的产品连续生产应税消费品时，可以扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款。

【例6-24】某卷烟厂6月份购进烟丝100箱，每箱300元。当月生产甲类卷烟200箱，消耗70箱外购烟丝。甲类卷烟的市场售价为每箱500元，则6月份甲类卷烟应纳税税额为（以上售价均为不含增值税价，甲类卷烟消费税税率为56%计算，烟丝消费税税率为30%）：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= 500 \times 200 \times 56\% - 70 \times 300 \times 30\% \\ &= 49\,700 \text{ (元)}\end{aligned}$$

在实际经济生活中，纳税人连续生产应税消费品时，应注意以下几点：

(1) 用外购的已纳消费税的产品连续生产应税消费品时，可以扣除外购应税消费品已纳的消费税税款，在计税时按当期生产领用数量，计算准予扣除数额。

(2) 下列消费品，如外购已税烟丝生产的卷烟；外购已税酒和酒精生产的酒；外购已税化妆品生产的化妆品；外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石；外购已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火；外购已税汽车轮胎（内胎和外胎）生产的汽车轮胎；外购已税摩托车生产的摩托车（如外购摩托车再进行改装）等，计税时准予扣除外购已税消费品已纳的消费税税款。

(3) 纳税人用外购的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰（镶嵌首饰），在计税时一律不准扣除外购珠宝玉石的已纳税款。

(4) 允许扣除已纳税款的应税消费品只限于从工业企业购进的应税消费品，对从商业企业购进应税消费品的已纳税款一律不得扣除。因此，纳税人在选择供货方时一定要选择工业企业，以便合法地进行抵扣。



## 委托加工消费品

### 1. 理论依据

委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税，没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式如下：

$$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

### 2 筹划方法

这里存在着两个节税机会：一是材料成本的确定。《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》规定，材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本，因此其确定数额的大小直接关系到纳税人应纳消费税的数额。但委托方不能随便压低材料成本，否则有可能被当地主管税务机关重新核定。二是加工费的确定。按照税法的相关解释，加工费是指受托方加工应税消费品向委托方收取的全部费用。加工费数额的大小也会影响企业的应纳税额，双方当事人可以就其数额进行协商，并通过其他形式进行返还。

委托加工还为增值税提供了节税机会，因为受托方仅就加工费缴纳增值税，材料成本部分不用缴纳增值税。这样，委托加工的税负会明显低于自制产品销售的税负。一些企业利用这一政策进行纳税筹划，甚至有企业将自制产品伪装成委托加工产品。比如，一些企业按照合同为其他企业加工订做产品时，先将本企业生产该产品所需耗费的原材料以卖给对方的名义作价转入往来账。因此税法规定：委托加工的应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料生产的应税消费品，或者受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品，以及受托方将自己所有的原材料卖予委托方，然后再由委托方提供原料和主要材料进行生产加工的应税消费品，应按照销售自制应税产品缴纳消费税。因此，纳税人应认真区分，以便利用税法为自己服务。







营业税是对我国境内从事交通运输、建筑、金融保险、邮电通信、文化体育业、娱乐业和服务业以及转让无形资产和销售不动产的单位和人，就其营业额征收的一种税。

## 第一节 营业税概述

### 营业税的纳税人及扣缴义务人

#### 1. 纳税人

营业税的纳税人是在中华人民共和国境内提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的单位和个人。其中，“单位”是指国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业和外国企业、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，它包括独立核算的单位和独立核算的单位。“个人”是指个体经营者和其他有经营行为的个人。

《营业税暂行条例实施细则》规定：

(1) 中央铁路运营业务的纳税人为铁道部；合资铁路运营业务的纳税人是合资铁路公司；地方铁路运营业务的纳税人是地方铁路管理机构；基建临管线运营业务的纳税人是基建临管线管理机构。

(2) 从事水路运输、航空运输、管理运输或其他陆路运输业务并负有营业税纳税义务的单位，为从事运输业务并计算盈亏的单位。



(3) 企业租赁或承包他人经营的，以承租人或承包人为纳税人。

## 2. 扣缴义务人

为对营业税征收发挥源泉控管作用，营业税对下列应税行为规定了扣缴义务人，其纳税人应纳的税款，由扣缴义务人代扣代缴。具体规定如下：

(1) 委托金融机构发放贷款，以受托发放贷款的金融机构为扣缴义务人。

(2) 建筑安装业务实行分包或转包的，以总承包人为扣缴义务人。

(3) 境外单位或个人在境内发生应税行为而在境内未设经营机构的，其应纳税款以代理者为扣缴义务人；没有代理者的，以受让者或购买者为扣缴义务人。

(4) 单位或个人进行演出由他人售票的，其应纳税款以售票者为扣缴义务人。

(5) 分保险业务，以初保人为扣缴义务人。

(6) 个人转让除土地使用权外的其他无形资产，其应纳税款以受让者为扣缴义务人。

## 营业税的征税范围

### 1. 征税范围的具体内容

营业税的征税范围包括我国境内的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、有偿提供的劳务和有偿转让无形资产和销售不动产的业务。具体内容如下：

(1) 交通运输业，是指使用运输工具或人力、畜力将货物或旅客送达目的地，使其空间位置得到转移的业务活动。其征税范围包括陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输、装卸搬运，以及与运营业务有关的各项劳务活动。

(2) 建筑业，是指建筑安装工程作业。其征税范围包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业。单位和个人自己新建建筑物后销售其自建行为视同提供应税劳务。

(3) 金融保险业，是指经营金融保险的业务。其征税范围包括金融、保险。



(4) 邮电通信业，是指专门办理信息传递的业务。其征税范围包括邮政和电信。

(5) 文化体育业，是指经营文化、体育活动的业务。其征税范围包括文化业、体育业。

(6) 娱乐业，是指为娱乐活动提供场所和服务的业务。其征税范围包括经营歌厅、舞厅、卡拉 OK 歌舞厅、音乐茶座、台球、高尔夫球、保龄球场、游艺场等娱乐场所，以及娱乐场所为顾客进行娱乐活动提供服务的业务。

(7) 服务业，是指利用设备、工具、场所、信息或技能为社会提供服务的业务。其征税范围包括代理业、旅店业、饮食业、旅游业、仓储业、租赁业、广告业、其他服务业。

(8) 转让无形资产，是指转让无形资产的所有权或使用权的行为。征税范围包括转让土地使用权、转让商标、转让专利权、转让非专利技术、转让著作权、转让商誉。

(9) 销售不动产，是指有偿转让不动产所有权的行为。征税范围包括销售建筑或构筑物，销售其他土地附着物。

## 2. 征税范围的其他规定

(1) 一项销售行为如果涉及应税劳务又涉及货物，为混合销售行为。《营业税暂行条例实施细则》对混合销售行为的征税问题作了如下规定：从事货物的生产、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；其他单位和个人的混合销售行为，视为提供应税劳务，应当征收营业税，但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。

纳税人的销售行为是否属于混合销售行为，应由国家税务总局所属征收机关确定。

(2) 纳税人兼营应税劳务与货物或非应税劳务的，应分别核算应税劳务的营业额，以及货物或者非应税劳务的销售额；不分别核算或者不能准确核算的，应合并所有应税劳务营业额和货物或非应税劳务的销售额，一并征收增值税，不征收营业税。

纳税人兼营的应税劳务是否应当一并征收增值税，应由国家税务总局所属征



收机关确定。

(3) 单位或个人自己新建建筑物后销售，其自建行为视为提供应税劳务，应当按建筑业税目征收3%的营业税，同时按销售不动产税目征收5%的营业税。

(4) 转让不动产有限产权或永久使用权，以及单位将不动产无偿赠送他人，应视同销售不动产，征收营业税。

(5) 以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配、共同承担投资风险的行为，不征营业税。但转让该项股权的，应当征收营业税。

(6) 土地所有者（国家）出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还土地所有者的行为，不征营业税。

### 营业税的税目和税率

营业税按行业共设置了九个税目，即交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产、销售不动产。

营业税设置了3%、5%和5%~20%的幅度比例税率，具体规定如表7-1所示：

表 7-1 营业税税目税率表

税 目	税 率(%)
1. 交通运输业	3
2 建筑业	3
3. 金融保险业	5
4 邮电通信业	3
5. 文化体育业	3
6. 娱乐业	5~20
7. 服务业	5
8 转让无形资产	5
9. 销售不动产	5

税法规定，实际适用税率由各省、自治区、直辖市具体决定。纳税人兼营不同税率的应税项目的，应当分别核算不同税目的营业额、转让额、销售额；未分别核算营业额、转让额和销售额的，从高适用税率。



## 营业税的减免

为了贯彻国家政策，照顾某些纳税人的特殊情况，税法和国家有关政策对营业税的起征点、法定免税项目、税收优惠作出了具体规定。

另外税法还规定，纳税人兼营免税、减税项目的，应当单独核算免税、减税项目的营业额，未单独核算的，不得免税、减税。

### 1. 起征点规定

营业税起征点的规定适用于个人。纳税人的营业额未达到起征点的，不纳税；营业额达到起征点的，应按营业额全额计算应纳税额。营业税起征点的幅度规定为：按期纳税的起征点为月营业额 200 ~ 800 元；按次纳税的起征点为每次（日）营业额 50 元。各省、自治区、直辖市人民政府所属地方税务机关可以在规定的幅度内，根据当地实际情况确定本地区适用的起征点，并报国家税务总局备案。

### 2. 法定免税项目

(1) 托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务、婚姻介绍服务、殡葬服务。

(2) 医院、诊所、其他医疗机构提供的医疗服务。

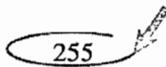
(3) 学校及其他教育机构提供的教育劳务、学生勤工俭学提供的劳务。

(4) 农业机耕、排灌、病虫害防治、植保、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治项目。

(5) 纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、书画馆、文物保护单位举办文化活动的门票收入，以及宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。

(6) 司法机关、行政机关自己直接收取，属于国务院、省级人民政府或其所属财政、物价部门以正式文件允许的，而且收费标准符合文件规定的各类行政性收费项目。

(7) 残疾人员个人为社会提供的劳务。





### 3. 补充优惠项目

#### (1) 校办企业的优惠。

校办企业凡同时符合三个条件（必须由学校出资自办，由学校负责经营管理，经营收入归学校所有），其为本校教学、科研服务所提供的应税劳务（服务业税目中的旅店业、饮食业和娱乐业除外），可免征营业税。

#### (2) 社会福利企业的优惠。

民政部门举办的福利企业和街道、乡镇举办的福利企业，凡安置的“四残”人员占企业从业人员总数 35% 以上的，其从事服务性业务的收入已纳的营业税，经税务机关批准，可退还给福利企业。对“四残”人员个人从事劳务等服务性业务取得的收入免征营业税。

#### (3) 返还性人身保险收入的优惠。

保险公司开展的 1 年期以上的返还性人身保险业务取得的保险收入项目。

#### (4) 著作权转让收入的优惠。

这是指个人转让著作权所取得的收入项目。

#### (5) 土地使用权转让收入的优惠。

这是指将土地使用权转让给农业生产者用于农业生产所取得的收入项目。

#### (6) 技术转让收入的优惠。

这是指科研单位有偿转让专利和非专利技术的所有权或使用权所取得的收入项目。

#### (7) 财政性收入的优惠。

这是指国有粮食企业保管政府储备粮油取得的财政性补贴收入项目。

### 4. 有关行业性的税收优惠

(1) 对于从事国际航空运输业务的外国企业或我国香港、澳门、台湾等地企业从我国内地运载旅客、货物、邮件的运输收入，在国家另有规定之前，应按 4.65% 的综合计征率计算征税。

(2) 中国人民保险公司和中国进出口银行办理的出口信用保险业务，不作为境内提供保险，为非应税劳务，不征营业税。

(3) 人民银行对金融机构的贷款业务，不征营业税。人民银行对企业贷款



或委托金融机构贷款的业务，应征收营业税。

(4) 金融机构往来业务暂不征收营业税。金融机构往来是指金融企业联行、金融企业与人民银行及同业之间的资金往来业务，包括再贴现、转贴现业务取得的收入。

(5) 对电影放映单位放映电影取得的票价收入按收入全额征收营业税后，对电影发行单位向放映单位收取的发行收入不再征收营业税，但对电影发行单位取得的片租收入仍应按全额征收营业税。





## 第二节 营业税的会计处理

作为从价计征的税种，营业税的计税依据是提供应税劳务的营业额。转让无形资产的转让额或销售不动产的销售额，统称为营业额。因此，正确计算营业税首先应从正确计算营业额开始。

### 销售额的确定

#### 1. 一般营业额的确定

营业额即为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产而向对方收取的全部价款及价外费用。

价外费用包括向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款、代垫款项以及其他各种性质的价外费用。价外费用无论会计制度如何核算都应并入营业额计算应纳税额。

#### 2. 特殊行业营业税的确定

##### (1) 交通运输业。

①运输企业自中国境内载运旅客或货物出境，在境外其载运的旅客或货物改由其他运输企业承运的，以全程运费减去付给转运企业的运费后的余额为营业额。

②联运业务的营业额为其实际取得的营业额，即指运输企业开展联运业务时，以收到的收入扣除支付给以后的承运者的运费、装卸费、包装费等费用后的余额。

##### (2) 建筑业。

①建筑业的总承包人将工程分包或转包给他人的，以工程的全部承包额减去付给分包人或转包人的价款后的余额为营业额。



②从事建筑、修缮、装饰工程作业，无论与对方如何结算，其营业额均应包括工程所用原材料及其他物资和动力的价款在内。

③从事安装工程作业，凡以安装的设备的价值作为安装工程价值的，其营业额应包括设备的价值在内。

### (3) 金融保险业。

①转贷业务以贷款利息减去借款利息后的余额为营业额。

②买卖外汇、有价证券、期货的卖出价减去买入价后的余额为营业额。

③保险业实行分保险的，减去初保业务的全部保险收入付给分保人的保费后的余额为营业额。

### (4) 文化体育业。

单位或个人进行演出，以全部票价收入或者包场收入减去付给提供演出场所的单位、演出公司或者经纪人的费用后的余额为营业额。

### (5) 娱乐业。

娱乐业的营业额包括点歌费、调酒和饮料收费、门票收费、台位费和经营娱乐业的其他各项收费。

### (6) 服务业。

①旅游业务以全部收费减去替旅游者付给其他单位的食宿、交通、门票和其他代付费用后的余额为营业额。

②旅游企业组织旅游团到中国境外改由其他旅游企业接团，以全程旅游费减去付给该接团企业的旅游费后的余额为营业额。在境内的比照执行。

③广告代理业的营业额为代理者向委托公司收取的全部价款和价外费用减去付给广告发布者的广告发布费后的余额。

### (7) 由税务机关核定营业额的情况。

①纳税人提供应税劳务，转让无形资产或销售不动产价格明显偏低且无正当理由的；

②纳税人自己新建建筑物后出售。

其营业额按下列顺序核定：

①按纳税人当月提供的同类应税劳务或销售的同类不动产的平均价格核定；

②按纳税人最近时期提供的同类应税劳务或者销售的同类不动产的平均价格核定；





③按下列公式核定计税价格：

$$\text{计税价格} = \text{营业成本或工程成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{营业税税率})$$

公式中的成本利润率由省、自治区、直辖市人民政府所属税务机关确定。

(8) 纳税人按外汇结算营业额。

纳税人按外汇结算营业额的，其营业额的人民币折合率可以选择营业额发生的当天或当月1日的国家外汇牌价（原则上为中间价）。但金融保险企业营业额的人民币折合率为上年度决算表确定的比率。

纳税人应在事先确定选择采取何种折合率，确定后一年内不得变更。

## 应纳税额的计算

营业税应纳税额计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{营业额} \times \text{税率}$$

自1994年1月1日开始实施《营业税暂行条例》至今，我国经济形式及成分相应发生了深刻的变化。下面将区别不同的行业与不同的应税行为就有关营业税缴纳问题进行具体剖析。

### 1. 交通运输业

(1) 有关联运业务、境内境外分包业务的营业税计算。

【例7-1】B市国联货物运输公司组织货物运输，总承包价款为420万元，其中一笔业务为跨省运输，在运抵外省后，由外省运输公司转运至某县，付给该公司26万元；另一笔为跨国运输，国联公司在运抵连云港后，转包给荷兰一家运输公司，支付运费118万元。此外，还有一笔业务，跨省后由下属运输企业转运，支付运费14万元，该企业与总公司为非独立核算单位。现确定国联货物运输公司应纳的营业税税额。

解：根据税法规定，运输企业自境内运输旅客或货物出境，在境外改由其他运输企业承运的，以全程运费减去付给该承运公司的运输费用后的余额为营业额。企业在境内转包给他人的业务比照联运业务进行核算。非单独核算的下属企业应并入总机构一起缴纳营业税。

国联货物运输公司应纳营业税税额为：

$$(420 - 26 - 118) \times 3\% = 8.28 \text{ (万元)}$$



(2) 搬家业务是按“服务业”缴税，还是按“交通运输业”缴税？

【例7-2】B市某搬家公司2月份实现劳务收入160万元。该市税务局在确定该项业务性质时，有的人认为该公司的搬家业务应属于“服务业”征税范围，适用税率5%；也有人认为该公司的业务属“交通运输业”中的“装卸搬运”，适用税率为3%。现确定该公司搬家业务的性质以及应缴纳的营业税税额。

解：根据税法规定及国税发〔1994〕159号文件，搬家业务是指搬家公司利用运输工具或人力将货物在装卸现场之间进行搬运，使货物实现了空间位置的转移的业务，因此，具有装卸搬运的特点，应按“交通运输业”中的“装卸搬运”项目征收营业税。

该搬家公司应纳营业税税额为：

$$160 \times 3\% = 4.8 \text{ (万元)}$$

## 2. 建筑业

(1) 建筑业营业额的确定。

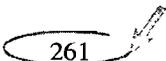
【例7-3】京通建筑安装公司取得一项总承包工程项目，总计2400万元，由于其中涉及一项楼宇自动化工程布线工程，该公司将这部分转包给B公司，价值1000万元。另外取得工程结算收入8900万元，其中工程作业收入为1100万元，购买各种建材物资收入4000万元，安装的锅炉管道等设备价值3800万元。还取得出租压路机、台吊等机械收入120万元。现确定京通公司应缴纳的营业税税额，并指出税款缴纳方式。

解：根据税法规定，纳税人从事建筑、修缮、装饰工程作业，无论与对方如何结算，其营业额均应包括工程所用原材料及其物资和动力的价款在内；纳税人从事安装工程作业，凡安装的设备的价值作为安装工程产值的，其营业额应包括设备的价款在内；建筑业的总承包人将工程分包或者转包给他人的，以工程的全部承包额减去付给分包人或者转包人的价款后的余额为营业额，其中总承包人为分包价款的代扣代缴义务人。另外京通公司出租机器设备应按“租赁业”缴纳税款。具体计算如下：

京通公司按“建筑业”应交营业税为：

$$(2400 - 1000 + 8900) \times 3\% = 309 \text{ (万元)}$$

京通公司代扣代缴营业税：



$$1\ 000 \times 3\% = 30 \text{ (万元)}$$

京通公司按“服务业——租赁业”应交营业税为：

$$120 \times 5\% = 6 \text{ (万元)}$$

(2) 自建自销建筑物的营业税缴纳问题。

【例7-4】日升房地产开发公司某月建成小型写字楼一幢（共五层）。该楼工程结算价款为3 740万元，其中一层归该公司自用，二、三层对外销售，每平方米1.16万元，共获得收入2 320万元。另外，四、五两层对外出租，月租金50万元。现确定该公司当月应缴纳的营业税税额。

解：根据我国税法规定，如果纳税义务人自己从事房屋的建设与销售，应该对其自建行为视同提供应税劳务，征收“建筑业”营业税，对其销售的房屋或建筑物按“销售不动产”征收营业税，对其出租房屋的收入按“租赁业”缴纳营业税。

日升公司应纳营业税税额为：

$$3\ 740 \times 3\% + 2\ 320 \times 5\% + 50 \times 5\% = 230.70 \text{ (万元)}$$

(3) 工程承包公司不同业务的纳税问题。

【例7-5】某工程基建公司结算两笔工程业务款项，其中一项为该公司与四海机械厂签订的建房合同，价值245万元，工程实际施工被转包给C建筑队，价值189万元；另一笔为该公司与某银行签定的工程监理合同，该工程由D公司负责施工，价值850万元，工程基建公司获监理费45万元。现确定该公司应纳税款。

解：根据我国税法规定，工程承包公司承包建筑安装工程应区分不同情况缴纳税款。

①若是工程承包公司与建设单位签订承包合同的建筑安装工程业务，无论其是否参与施工，均应按“建筑业”税目征税。

②若是工程承包公司不与建设单位签订承包建筑安装工程合同，只是负责工程的组织协调业务，对工程承包公司的此项业务，则按“服务业”税目征收营业税。

工程承包公司应纳营业税税额为：

$$(245 - 189) \times 3\% + 45 \times 5\% = 3.93 \text{ (万元)}$$



### 3. 金融保险业

金融保险业作为一项较为特殊的行业，我国税法对此做出了以下规定：

①人民银行对金融机构的贷款业务不征营业税，但对企业贷款或委托金融机构贷款的业务应当征收营业税。贷款业务一律以利息收入全额为营业额计征营业税。

②外汇、有价证券、期货的买卖业务是指金融机构（包括银行和非银行金融机构）从事的外汇、有价证券、期货买卖业务。非金融机构和个人买卖外汇、有价证券或期货的，不征营业税。

③转贷外汇业务是指金融机构直接向境外借入外汇资金，然后再贷给国内企业。

④融资租赁，根据《营业税暂行条例》和财税字〔1995〕655号文件补充规定，内资企业从事融资租赁由中国人民银行审批；外商投资和外国企业开展融资业务，由对外贸易经济合作部（现为商务部）审批。营业额为租赁费（由设备价款、运输费、安装调试费、手续费、利息组成）减去设备价款的余额。不属于上述两类通过审批（即中国人民银行和对外贸易经济合作部）可以从事融资租赁业务的企业，则不属于金融类企业，这类企业的租赁行为属“服务业——租赁业”，其营业额为租赁费全额。

（1）金融机构的贷款、转贷、证券买卖、融资租赁等业务的营业税缴纳问题。

【例7-6】羽西机械技术信托投资集团获得如下营业收入：

①将自有资本贷与他人使用，获得利息收入256万元。

②转贷业务，从某银行获得资金，贷与他人使用，其借款利息440万元，因转贷取得利息收入590万元。另外与国外金融机构合作获得一笔外汇转贷业务，利息费用490万美元，利息收入640万美元（收到外汇时的汇价分别为6.84人民币元/美元和6.82人民币元/美元）。

③进行证券买卖与期货交易，以29元/股购入A公司股票2.4万股；卖出1万股，卖出价为35元/股。另外，从事绿豆期货交易获利160万元。

④该公司属中国人民银行审批的可以经营融资租赁企业，租赁收入2560万元，其中设备价款为1960万元。





⑤公司从事信贷中介与咨询业务，获得营业收入 216 万元。

注：金融保险业营业税按 5% 计算。

现确定该集团应缴纳的营业税税额。

解：①根据我国税法规定：金融机构吸收单位、个人或者利用自有资金进行的贷款业务，不属于转贷业务，应就全部利息收入征收营业税。

②从事外汇、有价证券及期货买卖业务，以卖出价减去买入价后的余额为营业额。期货是指非货物期货，货物期货不征收营业税。

③根据财政部、国家税务总局财税字 [1996] 50 号文件规定，金融保险业以外汇结算营业额的，金融业按其收到外汇的当天或当季季末中国人民银行公布的基准汇价折合营业额；保险业按其收到外汇的当天或当月月末中国人民银行公布的基准汇价折合营业额，并计算营业税。纳税人选择何种折合率确定后，一年之间不得变动。

④金融业从事咨询、中介服务，比照“服务业”征税。

羽西集团应纳营业税税额为：

$$256 \times 5\% + (590 - 440) \times 5\% + (640 \times 6.82 - 490 \times 6.84) \times 5\% + (35 - 29) \times 1 \times 5\% + (2\,560 - 1\,960) \times 5\% + 216 \times 5\% = 112.06 (\text{万元})$$

注：绿豆期货属于货物期货，应当征收增值税，在期货的实物交割环节纳税。

(2) 有关保险机构分保、个人投资分红保险以及保险标的种类不同业务的营业税计算。

【例 7-7】A 市某保险公司开展如下业务，并获得营业收入。

①为 A 市 45 家企业办理医疗保险业务，获保费收入共计 1 875 万元。

②开展财产、人身保险业务，该项业务具有保费到期返还给投保人的特点。因此向投保者收取的全部保费记入“储金”科目，共 2 457 万元，再将储金进行国债投资或存入银行，获得利息收入 280 万元，记入“保费收入”科目。

③办理个人投资分红保险业务 103 起，共获保费收入 480 万元。

④承接一项境内运输企业保险业务，总保费为 1 200 万元。因风险过大，分保给国外一家保险公司，分保额为 400 万元。

⑤承接一项分保业务，该业务以国外保险机构为总保人，保险标的为境内一项工程安装项目，获得分保收入 50 万美元（汇率：6.8487 人民币元/美元）。

⑥从境外一笔保险业务获得收入 70 万美元（汇率：6.8475 人民币元/美



元)。

现确定该保险公司本年应缴纳的营业税税额。

**解：**①根据我国《营业税暂行条例》，保险公司向投保人收取的保险费属于营业额，而不是储金的利息收入。因为利息收入是向银行或债券买卖人收取的。此外，到期返还的储金也不应从营业额中扣除。

②根据财政部、国家税务总局财税字〔1994〕002号文件，对保险公司开办的个人投资分红保险业务取得的保费收入免征营业税。个人投资分红保险，是指保险人向投保人提供的具有死亡、伤残等高度保障的长期人寿保险业务，保险期满后，保险人还应向被保险人提供投资收益。因此，例题中的第③项业务免征营业税。

③根据我国税法规定，实行分保险的，初保业务以全部保费收入减去付给分保人的保费后的余额为营业额。

④根据我国税法规定，对境内保险机构以出口货物为标的的保险劳务免征营业税。因此，例题中保险公司的第⑤项业务不能免征营业税。

该保险公司应纳营业税额为：

$$[1\ 875 + 2\ 457 + (1\ 200 - 400) + 70 \times 6.8475] \times 5\% + 50 \times 6.8487 \times 5\% \approx 297.69(\text{万元})$$

#### 4. 邮电通信业

**【例 7-8】**A 市电信局某月获得如下收入：

①为用户安装电话 1.2 万部，获得收入 4 672 万元，记入“电话初装费”账目。

②销售电话机、手机等用品，销售收入 2 800 万元。

③获得电话费收入 3 800 万元，其中长途电话费收入 2 200 万元。

④另外开设 168 电话咨询、点歌等业务，提供特殊的咨询服务，获利 278 万元。

现确定该电信局当月需缴纳的营业税。

**解：**根据我国税法及国税函发〔1995〕156号文件，为用户安装电话的业务属于“邮电通信业”税目的征收范围。“电话初装费”是指邮政部门为用户安装电话而收取的费用。电信局销售电话机、手机等用品属于增值税征税范围，应视





同销售货物征收增值税。电信部门开办 168 台电话，利用电话开展有偿咨询、点歌等业务，应认定 168 台是具有特殊用途的电话台，其业务属于《营业税税目注释》规定的“用电传设备传递语言的业务”，应按“邮电通信业”税目征收营业税，而不属于“服务业——咨询业”。该电信局当月应缴纳的营业税为：

$$(4\ 672 + 3\ 800 + 278) \times 3\% = 262.5(\text{万元})$$

$$\begin{aligned} \text{增值税销项税额} &= 2\ 800 \times 17\% \\ &= 476(\text{万元}) \end{aligned}$$

关于不同行业应税行为的纳税问题，限于篇幅的原因，我们仅在此讨论以上几个行业的应纳税额确定问题。读者可以借助其他相关资料全面掌握不同行业营业税应纳税额的计算。

## 会计账户的设置

为了核算营业税的缴纳，企业应设置“应交税费——应交营业税”科目，与该科目相对应，根据行业和业务性质的不同，金融保险业、旅游饮食服务业、邮电通信企业、民用航空企业、农业企业设“营业税金及附加”科目；交通运输企业，设“营业税金及附加”科目；铁路运输企业，设“运输税金及附加”科目；房地产开发企业，设“经营税金及附加”科目；施工企业，设“工程结算税金及附加”科目；外企企业，设“营业税金及附加”科目。

“应交税费——应交营业税”科目贷方发生额表示企业提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产规定应当缴纳的营业税；借方发生额表示企业实际缴纳的营业税税额；余额在贷方表示应交而未交的营业税税额，余额在借方则表示多缴应退还的营业税税额。

## 账务处理

营业税的会计处理，一般来说分为三部分：

- (1) 企业按营业额和规定税率计算应缴纳的营业税税额。
- (2) 根据计算出的营业税税额，解交应缴纳的税款。
- (3) 到会计期末，将计提的税金转入当期损益，核算本年利润。

### 1. 交通运输业

交通运输业营业税的换算一般应设置“营业税金及附加”、“其他应付款”



和“应交税费——应交营业税”等账户。

(1) 企业计算应纳营业税。

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交营业税

(2) 缴纳营业税。

借：应交税费——应交营业税

贷：银行存款

【例 7-9】某港口企业某月取得装卸收入 640 000 元、港务管理收入 180 000 元，适用税率 3%，其应纳税额计算如下：

应纳税额 = (640 000 + 180 000) × 3% = 24 600 (元)

相应会计分录为：

① 计算应纳营业税。

借：营业税金及附加

24 600

贷：应交税费——应交营业税

24 600

② 上交税金。

借：应交税费——应交营业税

24 600

贷：银行存款

24 600

【例 7-10】某航运公司水陆联运一批货物至 × × 城市，其中货物运到该城市港口后需经某公司汽车运输一段路程至目的地，汽车运费等费用为 300 000 元，已收到全程运费折合为人民币 1 200 000 元，货物已运到目的地，营业税率为 3%，其会计处理如下：

① 实现收入。

借：银行存款

1 200 000

贷：主营业务收入

900 000

其他应付款（或联运往来）

300 000

② 计算应交营业税。

应交营业税 = 900 000 × 3%

= 27 000 (元)

借：营业税金及附加	27 000
贷：应交税费——应交营业税	27 000

③上交税金。

借：应交税费——应交营业税	27 000
贷：银行存款	27 000

## 2. 建筑业

建筑企业核算营业税应设置“营业税金及附加”、“应交税费——应交营业税”和“应付账款”等账户。

(1) 建筑业应纳税额的计算。

借：营业税金及附加	
贷：应交税费——应交营业税	

【例 7-11】某建筑公司装修完毕某项工程，工程结算收入为 2 360 000 元，另外，该项工程由对方单位自备装修材料 440 000 元，税率为 3%，则会计处理如下：

该公司应交的营业税计算如下：

$$\begin{aligned} \text{①应纳税额} &= (2\,360\,000 + 440\,000) \times 3\% \\ &= 84\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

②公司应做如下会计分录：

借：营业税金及附加	84 000
贷：应交税费——应交营业税	84 000

(2) 建筑安装企业营业税代扣。

建筑安装业务实行转包或分包的，由总承包人代扣代缴营业税。

①总承包人收到承包款项时，对应付给分包人或转包人的部分，做如下会计处理：

借：银行存款	
贷：应付账款	

②对应代扣的营业税。



借：应付账款

贷：应交税费——应交营业税

③交纳营业税时。

借：应交税费——应交营业税

贷：银行存款

【例7-12】某建筑工程公司，承包某二级公路工程，其中三座大桥分包给某建桥专业公司。完工时，结算工程价款836 000 000元，每座大桥工程价款81 400 000元，税率为3%，会计处理如下：

①公司收取承包款项。

借：银行存款	836 000 000
贷：主营业务收入	591 800 000
应付账款——应付分包款项	244 200 000

②计算应交营业税和代扣营业税。

应交营业税 = 591 800 000 × 3%  
= 17 754 000 (元)

代扣营业税 = 244 200 000 × 3%  
= 7 326 000 (元)

借：营业税金及附加	17 754 000
应付账款——应付分包款项	7 326 000
贷：应交税费——应交营业税	25 080 000

③缴纳营业税。

借：应交税费——应交营业税	25 080 000
贷：银行存款	25 080 000

### 3. 金融保险业

金融保险营业税的核算应设置“营业税金及附加”、“应交税费——应交营业税”和“应付账款”等账目。

(1) 金融保险业一般业务。

借：营业税金及附加

    贷：应交税费——应交营业税



【例7-13】某保险公司经营国内保险业务，获得保险收入1 200 000元，支付分保人的保费600 000元，税率5%。其会计处理如下：

①计算应交的营业税。

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= (1\,200\,000 - 600\,000) \times 5\% \\ &= 30\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

②有关会计分录。

借：营业税金及附加	30 000
贷：应交税费——应交营业税	30 000

(2) 金融企业转贷业务。

①收到转贷款项。

借：银行存款
贷：有关借款科目

②将款项转贷。

借：有关借款科目
贷：银行存款

③支付借款利息。

借：利息支出
贷：银行存款

④收到贷款利息。

借：银行存款
贷：利息收入

⑤计算应纳营业税。

借：营业税金及附加
贷：应交税费——应交营业税

(3) 金融企业经营买卖外汇、有价证券、期货买卖等业务。

①买入证券。

借：自营库存证券
贷：银行存款

②卖出证券。



借：银行存款

贷：证券销售收入

结算成本：

借：证券销售成本

贷：自营库存证券

③计算应交营业税。

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交营业税

(4) 金融企业接受其他企业委托发放贷款，代扣代缴营业税。

金融企业接受其他企业委托发放贷款，收到委托贷款利息时，借记“银行存款”或“有关企业存款”等科目，贷记“应付账款——应付委托贷款利息”科目，计算代扣的营业税时，借记“应付账款——应付委托贷款利息”科目，贷记“应交税费——应交营业税”科目，代缴营业税时，借记“应交税费——应交营业税”科目，贷记“银行存款”科目或“财政性存款”科目。

①收到委托贷款利息。

借：银行存款

贷：应付账款——应付委托贷款利息

②按规定计算代扣的营业税。

借：应付账款——应付委托贷款利息

贷：应交税费——应交营业税

③代交营业税。

借：应交税费——应交营业税

贷：银行存款

【例 7-14】某银行分行接受 A 企业委托，将本企业闲置资金 2 000 000 元，指定贷给丙企业作为流动资金，贷款期限一年，年利率 16%，贷款第一个季度，收到利息 80 000 元。其会计处理如下：

(1) 计算应纳税额。

$$\begin{aligned} \text{应纳营业税额} &= 80\,000 \times 5\% \\ &= 4\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$





(2) 做会计分录。

① 该行收到贷款利息：

借：银行存款 80 000  
贷：应付账款——应付委托贷款利息 80 000

该行计算代扣营业税：

借：应付账款——应付委托贷款利息 4 000  
贷：应交税费——应交营业税 4 000

代交时：

借：应交税费——应交营业税 4 000  
贷：银行存款 4 000

② 委托企业收到银行利息通知。

借：应收账款——应收委托贷款利息 80 000  
贷：其他营业收入 80 000

同时计算应付代扣营业税：

借：营业税金及附加 4 000  
贷：应交税费——应交营业税 4 000

委托企业收到贷款利息和银行代交营业税完税通知：

借：银行存款 76 000  
贷：应收账款——应收委托贷款利息 76 000  
借：应交税费——应交营业税 4 000  
贷：应收账款——应收委托贷款利息 4 000

#### 4. 邮电、文化、娱乐及服务业

邮电通信业、文化体育业、娱乐业和服务业等核算营业税的方法与交通运输业基本相同，在此仅举例予以说明。

【例 7-15】某邮电局某月取得传递函件、包件收入 140 000 元，发行各类报刊杂志收入 70 000 元，销售邮务物品收入 18 000 元，销售邮票、集邮物品收入 40 000 元，其他邮政业务收入 25 000 元（邮电通信业营业税适用税率 3%，销售邮务物品、邮票、集邮物品应纳增值税），其会计处理如下：

① 计算应纳税额。



$$\begin{aligned}\text{应纳营业税额} &= (140\,000 + 70\,000 + 25\,000) \times 3\% \\ &= 235\,000 \times 3\% \\ &= 7\,050(\text{元})\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{应纳增值税额} &= (18\,000 + 40\,000) \times 17\% \\ &= 9\,860(\text{元})\end{aligned}$$

②做会计分录。

借：营业税金及附加	16 910
贷：应交税费——应交营业税	7 050
——应交增值税（销项税额）	9 860

【例7-16】某歌舞团在某市文艺礼堂举办演出三场，取得票价收入280 000元，支付给文艺礼堂的场租费65 000元，经纪人费用19 000元，适用税率5%，其会计处理如下：

①计算应纳营业税额。

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= (280\,000 - 65\,000 - 19\,000) \times 5\% \\ &= 9\,800(\text{元})\end{aligned}$$

②做出会计分录。

借：营业税金及附加	9 800
贷：应交税费——应交营业税	9 800

【例7-17】某国际旅行社组织一旅游团赴泰国、新加坡等国旅游，共收取旅游费700 000元，该团支付给其他单位食宿、交通费80 000元，支付给境外接团的国外旅行社480 000元，适用税率5%，则会计处理如下：

①计算应纳营业税额。

$$\begin{aligned}\text{应纳营业税额} &= (700\,000 - 480\,000 - 80\,000) \times 5\% \\ &= 7\,000(\text{元})\end{aligned}$$

②做出会计分录。

借：营业税金及附加	7 000
贷：应交税费——应交营业税	7 000

【例7-18】某保龄球馆本月取得营业收入80 000元，其中门票收入50 000元，另外烟酒、饮料收入30 000元，适用税率5%，其会计处理如下：



①计算应纳税额。

$$\begin{aligned}\text{应纳营业税额} &= 80\,000 \times 5\% \\ &= 4\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

②做出会计分录。

借：营业税金及附加	4 000
贷：应交税费——应交营业税	4 000

注：娱乐业的营业额包括点歌费、调酒和饮料收费、门票收费、台位费和经营娱乐业的其他各项收费。

## 5. 销售不动产

核算销售不动产的营业税，应设置“固定资产清理”、“营业税金及附加”和“应交税费——应交营业税”等账户。

(1) 房地产企业销售不动产。

借：营业税金及附加	
贷：应交税费——应交营业税	

(2) 非房地产企业销售不动产。

借：固定资产清理	
贷：应交税费——应交营业税	

【例 7-19】某企业出售一栋厂房，厂房原价 16 000 000 元，已提折旧 11 000 000 元，出售所得收入 8 000 000 元，向银行支付清理费 60 000 元，厂房已清理完毕，营业税率 5%，其会计处理如下：

①销售建筑物，结转净值和已提折旧。

借：固定资产清理	5 000 000
累计折旧	11 000 000
贷：固定资产	16 000 000

②收到销售收入。

借：银行存款	8 000 000
贷：固定资产清理	8 000 000

③发生固定资产清理费用。



借：固定资产清理	60 000
贷：银行存款	60 000

④按销售额计算营业税。

应交营业税 = 8 000 000 × 5% = 400 000 (元)

借：固定资产清理	400 000
贷：应交税费——应交营业税	400 000

⑤缴纳营业税。

借：应交税费——应交营业税	400 000
贷：银行存款	400 000

⑥结转销售不动产的净收益。

借：固定资产清理	2 540 000
贷：营业外收入——清理固定资产净收益	2 540 000

## 6. 转让无形资产

核算转让无形资产的营业税，应设置“其他业务成本”和“应交税费——应交营业税”等账户。金融企业还应设置“其他营业支出”账户。

(1) 一般企业销售无形资产。

借：其他业务成本	
贷：应交税费——应交营业税	

(2) 金融保险业销售无形资产。

借：其他营业支出	
贷：应交税费——应交营业税	

(3) 对外经济合作企业销售无形资产。

借：营业税金及附加	
贷：应交税费——应交营业税	

(4) 旅游、饮食服务企业销售无形资产。

借：营业税金及附加	
贷：应交税费——应交营业税	



【例7-20】某工业企业转让一项专利，取得收入460 000元，营业税率5%，其会计处理如下：

①计算转让无形资产的营业税。

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= 460\,000 \times 5\% \\ &= 23\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

②做出会计分录。

借：其他业务成本 23 000  
 贷：应交税费——应交营业税 23 000

下面以表格的形式对以上不同行业的营业税计算、缴纳及代扣代缴等业务进行具体分析，见表7-2。

表7-2 营业税的计算与解缴处理表

不同行业及应税行为	一般营业税的计算与解缴处理				特殊情况下的代扣代缴处理			
	计算		解缴		计算		解缴	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
金融保险业	营业税金及附加							
旅游饮食服务业，邮电通信业	营业税金及附加	应交税费——应交营业税	应交税费——应交营业税	银行存款				
房地产开发企业	营业税金及附加							
交通运输企业	营业税金及附加							
企业销售列为“固定资产”的不动产	固定资产清理	应交税费——应交营业税	应交税费——应交营业税	银行存款				



续 表

不同 行业及 应税行为	一般营业税的计算与解缴处理				特殊情况下的代扣代缴处理			
	计 算		解 缴		计 算		解 缴	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
企业转让 无形资产	其他 业务 成本	应交 税费 ——应 交营 业税	应交 税费 ——应 交营 业税	银行 存款				
建筑业总 承包人将 部分工程 转包给分 包人	营业 税金 及附加	应交税 费—— 应交营 业税	应交税 费—— 应交营 业税	银行 存款	应付账 款—— 应付分 包款项	应交税 费—— 应交营 业税	应交税 费—— 应交营 业税	银行 存款
金融机构 受其他企业 委托发放 贷款	应付账 款—— 应付委 托贷款 利息	应交税 费—— 应交营 业税	应交税 费—— 应交营 业税	银行 存款				

对于税务机关查出的以前年度营业税问题，要进行会计调账处理：

调账时：

借：以前年度损益调整

贷：应交税费——应交营业税

缴纳税金时：

借：应交税费——应交营业税

贷：银行存款



### 2007 年注册会计师考试真题

某旅游开发有限公司 2006 年 8 月发生有关业务及收入如下：

(1) 旅游景点门票收入 650 万元；



(2) 景区索道客运收入 380 万元；

(3) 民俗文化村项目表演收入 120 万元；

(4) 与甲企业签订合作经营协议；以景区内价值 2 000 万元的房产使用权与甲企业合作经营景区酒店（房屋产权仍属公司所有），按照约定旅游公司每月收取 20 万元的固定收入；

(5) 与乙企业签订协议，准予其生产的旅游产品进入公司非独立核算的商店（增值税小规模纳税人）销售，一次性收取进场费 10 万元。当月该产品销售收入 30 万元，开具旅游公司普通发票；

(6) 处理已使用过的旧车一批，其中机动车 1 辆，原值 15 万元，售价 5 万元；电动观光车 10 辆，原值 4.2 万元/辆，售价 0.8 万元/辆。

要求：根据上述资料，按下列序号回答问题，每问需计算出合计数

(1) 计算门票收入应缴纳的营业税；

(2) 计算索道客运收入应缴纳的营业税；

(3) 计算民俗文化村表演收入应缴纳的营业税；

(4) 计算合作经营酒店收入应缴纳的营业税；

(5) 计算商店应缴纳的营业税；

(6) 计算商店应缴纳的增值税；

(7) 计算旧车处理应缴纳的增值税。

参考答案：

(1) 门票收入应缴纳的营业税 =  $650 \times 3\% = 19.5$ （万元）（文化体育业）

(2) 索道客运收入应缴纳的营业税 =  $380 \times 5\% = 19$ （万元）（服务业）

(3) 表演收入应缴纳的营业税 =  $120 \times 3\% = 3.6$ （万元）（文化体育业）

(4) 合作经营酒店应纳营业税 =  $20 \times 5\% = 1$ （万元）（服务业）

(5) 商店应纳营业税 =  $10 \times 5\% = 0.5$ （万元）

(6) 商店应纳增值税 =  $30 \div (1 + 4\%) \times 4\% = 1.15$ （万元）

(7) 售价低于原值，免征增值税。



### 第三节 营业税的申报

#### 营业税的纳税义务发生时间

营业税纳税义务发生时间是纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天，具体规定为：

(1) 纳税人转让土地使用权或销售不动产，采用预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款当天。

(2) 纳税人自建建筑物后销售的，其自建行为的纳税义务发生时间为其销售自建建筑物并收讫营业额或索取营业额凭证的当天。

(3) 纳税人将不动产无偿赠与他人，其纳税义务发生时间为不动产所有权转移的当天。

(4) 发生扣缴义务的，其纳税义务发生时间为扣缴义务人代纳税人收讫营业收入款项或取得索取营业收入款项凭证的当天。

#### 营业税的纳税期限

营业税的纳税期限分别为5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为一个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以5日、10日或者15日为一个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

#### 营业税的纳税地点

纳税人提供应税劳务应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是，纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他





应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。

纳税人转让无形资产应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是，纳税人转让、出租土地使用权，应当向土地所在地的主管税务机关申报纳税。

纳税人销售、出租不动产应当向不动产所在地的主管税务机关申报纳税。

扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

### 知识延伸

国务院令 540 号营业税暂行条例新与国务院令（1993）136 号旧对比

新营业税暂行条例	老营业税暂行条例
<p>第四条 纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，按照营业额和规定的税率计算应纳税额。应纳税额计算公式：</p> <p style="text-align: center;"><b>应纳税额 = 营业额 × 税率</b></p> <p>营业额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算营业额的，应当折合成人民币计算。</p>	<p>第四条 纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，按照营业额和规定的税率计算应纳税额。应纳税额计算公式：</p> <p style="text-align: center;"><b>应纳税额 = 营业额 × 税率</b></p> <p>应纳税额以人民币计算。纳税人以外汇结算营业额的，应当按外汇市场价格折合成人民币计算。</p>
<p>第五条 纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。但是，下列情形除外：</p> <p>（一）纳税人将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的，以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为营业额；</p>	<p>第五条 纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。但是，下列情形除外</p> <p>（一）运输企业自中华人民共和国境内运输旅客或者货物出境，在境外改由其他运输企业承运乘客或者货物，以全程运费减去付给该承运企业的运费后的余额为营业额。</p>

<p>(二) 纳税人从事旅游业务的, 以其取得的全部价款和价外费用扣除替旅游者支付给其他单位或者个人的住宿费、餐费、交通费、旅游景点门票和支付给其他接团旅游企业的旅游费后的余额为营业额;</p> <p>(三) 纳税人将建筑工程分包给其他单位的, 以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位的分包款后的余额为营业额;</p> <p>(四) 外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务, 以卖出价减去买入价后的余额为营业额;</p> <p>(五) 国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。</p> <p>(旧条例(四)新的暂行条例取消了) 第五条新条例范围不单单是境外了</p>	<p>(二) 旅游企业组织旅游团到中华人民共和国境外旅游, 在境外改由其他旅游企业接团的, 以全程旅游费减去付给该接团企业的旅游费后的余额为营业额</p> <p>(三) 建筑业的总承包人将工程分包或者转包给他人的, 以工程的全部承包额减去付给分包人或者转包人的价款后的余额为营业额。</p> <p>(四) 转贷业务, 以贷款利息减去借款利息后的余额为营业额。(新条例删除了)</p> <p>(五) 外汇、有价证券、期货买卖业务, 以卖出价减去买入价后的余额为营业额。</p> <p>(六) 财政部规定的其他情形。</p>
<p>第六条 纳税人按照本条例第五条规定扣除有关项目, 取得的凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的, 该项目金额不得扣除。</p> <p>第七条 纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的价格明显偏低并无正当理由的, 由主管税务机关核定其营业额。</p>	<p>无</p>
<p>第八条 下列项目免征营业税:</p> <p>.....</p> <p>(六) 纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆举办文化活动的门票收入, 宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入;</p> <p>(七) 境内保险机构为出口货物提供的保险产品。</p>	<p>第六条 下列项目免征营业税:</p> <p>...</p> <p>(六) 纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、展览馆、书画院、图书馆、文物保护单位举办文化活动的门票收入, 宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。</p> <p>(七) 原条例没有(原来营业税范围里不包括境内保险机构提供的出口货物险、出口信用险的保险劳务)</p>
<p>第九条 纳税人兼营免税、减税项目的, 应当分别核算免税、减税项目的营业额; 未分别核算营业额的, 不得免税、减税。</p>	<p>第七条 纳税人兼营免税、减税项目的, 应当单独核算免税、减税项目的营业额; 未单独核算营业额的, 不得免税、减税。</p>



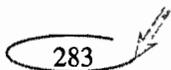
续表

<p>第十条 纳税人营业额未达到国务院财政、税务主管部门规定的营业税起征点的，免征营业税；达到起征点的，依照本条例规定全额计算缴纳营业税</p>	<p>第七条 纳税人营业额未达到财政部规定的营业税起征点的，免征营业税。</p>
<p>第十一条 营业税扣缴义务人： （一）中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人。 （二）国务院财政、税务主管部门规定的其他扣缴义务人。</p>	<p>第十一条 营业税扣缴义务人： （一）委托金融机构发放贷款，以受托发放贷款的金融机构为扣缴义务人。 （二）建筑安装业务实行分包或者转包的，以总承包人为扣缴义务人。 （三）财政部规定的其他扣缴义务人。</p>
<p>第十二条 营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的，从其规定。 营业税扣缴义务发生时间为纳税人营业税纳税义务发生的当天。</p>	<p>原条例无规定</p>
<p>第十四条 营业税纳税地点： （一）纳税人提供应税劳务应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是，纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。 （二）纳税人转让无形资产应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是，纳税人转让、出租土地使用权，应当向土地所在地的主管税务机关申报纳税。 （三）纳税人销售、出租不动产应当向不动产所在地的主管税务机关申报纳税。 扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。</p>	<p>第十二条 营业税纳税地点： （一）纳税人提供应税劳务，应当向应税劳务发生地主管税务机关申报纳税。纳税人从事运输业务，应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。 （二）纳税人转让土地使用权，应当向土地所在地主管税务机关申报纳税。纳税人转让其他无形资产，应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。 （三）纳税人销售不动产，应当向不动产所在地主管税务机关申报纳税。 （扣缴条例无规定）</p>



续表

<p>第十五条 营业税的纳税期限分别为5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。</p> <p>纳税人以1个月或者1个季度为一个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以5日、10日或者15日为一个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。</p> <p>扣缴义务人解缴税款的期限，依照前两款的规定执行。</p>	<p>第十三条 营业税的纳税期限，分别为五日、十日、十五日或者一个月。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。</p> <p>纳税人以一个月为一期纳税的，自期满之日起十日内申报纳税；以五日、十日或者十五日为一期纳税的，自期满之日起五日内预缴税款，于次月一日起十日内申报纳税并结清上月应纳税款。</p> <p>扣缴义务人的解缴税款期限，比照前两款的规定执行。</p>
<p>原第十五条与第十六条新条例中无规定</p> <p>第十七条 本条例自2009年1月1日起施行。</p>	<p>第十五条 对外商投资企业和外国企业征收营业税，按照全国人民代表大会常务委员会的有关决定执行。</p> <p>第十六条 本条例由财政部负责解释，实施细则由财政部制定。</p> <p>第十七条 本条例自一九九四年一月一日起施行。一九八四年九月十八日国务院发布的《中华人民共和国营业税条例（草案）》同时废止。</p>





## 第四节 营业税的纳税筹划

### 兼营行为的避税筹划

兼营行为有两种情况。一种是税种相同，税率不同。即纳税人从事两个或两个以上税目的应税项目。另一种是税种不同，税率也不同。也就是说，兼营应税劳务与货物或非应税劳务的行为。下面分别来介绍这两种兼营行为的税收筹划。

#### 1. 兼营不同税目应税行为的税收筹划

##### (1) 理论依据。

根据税法有关规定，纳税人兼营不同税目应税行为的，应当分别核算不同税目的营业额、转让额、销售额；未分别核算的，税务部门将从高适用税率。这就是说，哪个税目的税率高，混在一起的营业额就按哪个税率计税。

##### (2) 筹划方法。

由此可见，分别核算可以减少税收成本。

**【例 7-21】**某餐厅既经营饮食业，又经营娱乐业。12 月份，该餐厅饮食业收入为 10 万元，娱乐业收入为 2 万元（税务机关认定该娱乐业适用税率为 20%）。该餐厅应如何进行核算才可减轻税收负担？

该餐厅经营饮食业，属于营业税中的服务业项目，适用税率为 5%，而娱乐业也属营业税中的项目，适用税率为 20%。因此，该餐厅的经营方式属于兼营不同税目的兼营行为，对于这种兼营行为可以采取两种核算方式，一种是不分别核算，另一种是分别核算。

##### (1) 若不分别核算。

应将饮食业与娱乐业的全部收入，按娱乐业的税率 20% 缴纳营业税。

应纳营业税为：

$$(10 + 2) \times 20\% = 2.4 (\text{万元})$$



(2) 若分别核算。

饮食业按服务业项目 5% 的税率征收营业税，则应纳营业税为：

$$10 \times 5\% = 0.5 \text{ (万元)}$$

娱乐业按 20% 的税率征收营业税，则应纳营业税为：

$$2 \times 20\% = 0.4 \text{ (万元)}$$

该餐厅合计缴纳营业税为：

$$0.5 + 0.4 = 0.9 \text{ (万元)}$$

显然，分别核算比不分别核算少纳税  $2.4 - 0.9 = 1.5$  (万元)。

所以，兼营行为进行分别核算可以节税。

除此而外，纳税人兼营免税、减税项目的，应当单独核算免税、减税项目的营业额；未单独核算营业额的，不得免税、减税。

## 2. 兼营应税劳务与货物或非应税劳务的税收筹划

(1) 理论依据。

纳税人兼营应税劳务与货物或非应税劳务行为的，应分别核算应税劳务的营业额与货物或非应税劳务的销售额。不分别核算或者不能准确核算的，其应税劳务与货物或非应税劳务一并征收增值税，不征收营业税。但是，纳税人兼营的应税劳务是否应当一并征收增值税，由国家税务局所属征收机关确定。

(2) 筹划方法。

筹划方法可以参见本书第五章第五节中兼营行为的税收筹划。

这里仅用一个案例来说明。

**【例 7-22】**某酒店为高档酒店，主要面向国外来华的商务人员。因此，在提供住宿和餐饮服务的同时，还销售一些具有中国特色的商品。8 月份，该酒店住房和餐饮服务取得收入 450 万元，通过经营商品取得收入 80 万元，试分析酒店分别核算两种收入可为其带来的经济利益。

该酒店经营的餐饮和住宿服务属于营业税征税范围，而商品经营则属于销售货物，应征收增值税。因此，酒店的经营方式属于兼营行为。

(1) 若酒店没有分别核算应征营业税的餐饮、住宿收入与应征增值税的商品销售收入，那么应就全部收入缴纳增值税：

$$(450 + 80) \times 17\% = 90.1 \text{ (万元)}$$



(2) 若酒店将两种应税收入分别核算, 则:

应缴纳增值税:  $80 \times 17\% = 13.6$  (万元)

应缴纳营业税:  $450 \times 5\% = 22.5$  (万元)

总计应纳税:  $13.6 + 22.5 = 36.1$  (万元)

因此, 可为酒店带来经济利益: 54 万元 ( $90.1 - 36.1$ )。

所以, 对兼营行为进行分别核算可以节税。

### 混合销售行为的避税筹划

一项销售行为如果既涉及应税劳务又涉及货物, 为混合销售行为。具体讲, 混合销售行为成立的行为标准有两点, 一是其销售行为必须是一项; 二是该行为必须既涉及应税劳务又涉及货物销售。从事货物的生产、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, 不征收营业税; 其他单位和个人的混合销售行为, 视为提供应税劳务, 应当征收营业税。而从事运输业务的单位与个人在发生销售货物并负责运输所销售货物的混合销售行为时, 征收增值税, 不征收营业税。纳税人的销售行为是否属于混合销售行为, 由国家税务局所属征收机关确定。

从上述规定可看出, 混合销售行为与兼营行为的区别在于: 混合销售行为强调的是一项销售行为, 同时涉及应税劳务和货物销售, 其范围仅指应税劳务与货物销售的混合; 兼营行为则是指纳税人从事的经营活动中既涉及应税劳务又涉及销售货物或非应税劳务。从货物的角度看, 兼营行为是指应税劳务与销售货物不是一项销售行为中同时发生; 从劳务的角度看, 无论应税劳务与非应税劳务是否同时发生, 均为兼营行为。

至于混合销售行为的税收筹划可参见本书第五章第五节, 这里就不再赘述。

### 分解营业额

#### 1. 理论依据

与增值税进项税可以抵扣不同, 营业税直接以营业额乘以税率计算, 纳税环节越多, 纳税负担越重。

企业安排业务时应考虑营业税的计算特点, 尽量减少不必要的流转环节。



## 2. 筹划方法

这里用一个案例进行说明。

【例 7-23】某展览公司主要业务是组织筹划各种展览会。2008 年 4 月拟定在展览馆举办一场商品展销会，准备参展的企业有 200 家，对每家参展企业收取参展费 4 万元，共计营业额 800 万元，其中包括每个参展商场地租金 2 万元。由于展览公司业务收入属于营业税中“文化体育业”税目，其计税营业额税法没有规定扣除项目，则：

展览公司应纳营业税：

$$800 \times 3\% = 24 \text{ (万元)}$$

展览公司将场地租金 400 万元付给展览馆，展览馆应纳营业税：

$$400 \times 5\% = 20 \text{ (万元)}$$

分析

如果展览公司举办展览时，让客户分别缴费，其中场租费直接付给出租场地的展览馆，由展览馆向参展商开出发票（可以与展览馆联合办公，直接由展览馆收费开票，也可由展览公司代理收款，发票由展览馆出具）；而展览公司只收取参展费，并向客户开出发票。营业额分解后，展览馆为取得的场租费缴纳营业税数额不变，而展览公司应纳营业税为：

$$400 \times 3\% = 12 \text{ (万元)}$$

这样，展览公司减少纳税 12（24 - 12）万元。

## 选择适当销售价格

### 1. 理论依据

在实际经济活动中，从事营业税规定的应税项目与从事增值税、消费税规定的应税项目在价格的确定上是有所不同的。前者多是双方议价格，后者多是明码标价，这样就为营业税纳税人以较低的价格上报营业税、少缴营业税提供了可能。





## 2. 筹划方法

如果纳税人采取较低的定价则可以降低应纳税额，而此时还可以向购买方提出提前付款、签订长期合同等优惠条件从而使纳税人得到总体的、长远的利益。因此，确定适当的价格即营业额，是利用应税项目定价的营业税纳税筹划方法的关键。

【例7-24】A企业向B企业出售一台设备，同时进行技术转让，合同总价款为500万元，其中设备款为300万元，专有技术费为175万元，专有技术辅导费为25万元，则该项业务应纳营业税为：

$$(175 + 25) \times 5\% = 10 \text{ (万元)}$$

如果单从营业税角度，企业可将技术转让费隐藏在设备价款中，多收设备费，少收技术转让费。这种方法适用于国内企业向国外出口产品时，因为一般而言，出口产品可获取出口退税或至少可以出口免税，这时设备价款的增加不会导致应缴增值税的发生或增加，而设备技术转让费的减少会带来营业税的减少，可使企业总体税负下降。而对于一般情况，企业应充分考虑各方面的因素，如果企业减少技术转让费而因此增加设备价款，导致企业应缴增值税税额的增加值大大高于其应纳营业税税额的减少值，就得不偿失了。因此，企业在进行纳税筹划时，应从实际出发，通盘考虑，系统筹划。

## 转让无形资产和销售不动产的避税筹划

### 1. 转让无形资产营业税节税

单独转让无形资产的营业税，直接用转让收入乘以税率计算。随着销售货物转让无形资产的，应划分清楚货物销售额和无形资产销售额。一般而言，技术方面的图纸资料费、技术服务费、人员培训费属于转让收入，为设备的安装使用收取的设计费和设备制造、维修、图纸的收费并入货物销售额。

【例7-25】甲企业向乙企业出售一台设备，同时进行技术转让，合同总价款为1000万元，其中设备款为650万元，专有技术费275万元，专有技术指导费75万元，则该项业务应纳营业税为：

$$(275 + 75) \times 5\% = 17.5 \text{ (万元)}$$



如果仅从缴纳营业税的角度出发，企业对该项业务进行筹划，可将技术转让费隐藏在设备价款中，多收设备费，少收技术转让费，就可节省部分营业税。但货物的销售应缴纳增值税，因此纳税人在免缴增值税的产品销售时，可以采用上例中的方法。如果应纳增值税，企业应通盘考虑后再作决策。

## 2. 销售不动产节税

单独出售建筑物或土地附着物时，直接用营业额乘以税率计算缴纳营业税。

新建建筑物出售时，其自建行为按建筑业税率3%计算营业税，出售建筑物按5%税率计征，这项政策为企业进行纳税筹划提供了突破口。

【例7-26】某房地产开发企业自建10栋住宅楼后出售，每栋楼造价为350万元，税务机关核定成本利润率为10%，出售时共取得价款5000万元，则：

$$\begin{aligned}\text{应纳营业税} &= 5\,000 \times 5\% \\ &= 250 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

如果企业以个人名义进行自建，或以承包工程的形式开发房地产，则适用3%的税率：

$$\begin{aligned}\text{应纳营业税额} &= \frac{350 \times (1 + 10\%)}{1 - 3\%} \times 3\% \times 10 \\ &\approx 119.07 \text{ (万元)}\end{aligned}$$





企业所得税是指国家对境内企业和生产、经营所得和其他所得依法征收的一种税。

## 第一节 企业所得税概述

### 企业所得税的纳税人

企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人，分为居民企业和非居民企业。居民企业指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。非居民企业指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。

个人独资企业、合伙企业不是企业所得税纳税人，而是对投资人或合伙人征收个人所得税。

### 企业所得税的征税对象

企业所得税征税对象是纳税人在一个纳税年度内来源于国内和国外的企业生产经营所得和其他所得。

生产、经营所得是指从事商品生产、商品流通、交通运输、劳务服务以及其他营利事业所取得的所得。

其他所得是指股息、利息（不包括国债利息）、租金、转让各类资产收益、



特许权使用费以及营业外收益等。具体地讲，股息所得包括纳税人投资入股所取得的股息、红利等；利息所得，是由纳税人购买各种债券所取得的利息、外单位归还欠款而取得的利息所得；租金所得，是指纳税人出租固定资产、包装物等财产取得的所得；特许权使用费所得是指纳税人提供转让专利权、非专利权、商标权、著作权等取得的所得；营业外收益所得指固定资产盘盈、罚没收入、无法支付的应付款以及物资、现金的溢余所得等。

### 企业所得税的税率

企业所得税的税率为 25%；非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税，税率为 20%；符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税。



## 第二节 企业所得税的会计处理

企业所得税是公司企业依照税法应向国家缴纳的税款。应纳税额的计算公式如下：

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{税率}$$

$$\text{应纳税所得额} = \text{应纳税收入总额} - \text{准予扣除项目金额}$$

### 公司收入总额的确定

公司经营所得指公司在一定期间内，经营主要项目所取得的收入，减去相关的费用成本、价内流转税金、期间费用后的净余额。在财务会计中，其用利润总额来表示。

但是，从纳税的角度，我们可将其相关内容与税法交叉解释，以使广大财会人员、税务工作者对此有充分的认识。

企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。

企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：

- ①销售货物收入；
- ②提供劳务收入；
- ③转让财产收入；
- ④股息、红利等权益性投资收益；
- ⑤利息收入；
- ⑥租金收入；
- ⑦特许权使用费收入；
- ⑧接受捐赠收入；
- ⑨其他收入。

收入总额中的下列收入为不征税收入：

- ①财政拨款；



②依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；

③国务院规定的其他不征税收入。

企业的下列收入为免税收入：

①国债利息收入；

②符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；

③在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益；

④符合条件的非营利组织的收入。企业实际发生的与取得收有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。

## 准予扣除的项目与不得扣除的项目

### 1. 准予扣除的项目

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。

企业按照规定计算的无形资产摊销费用，准予扣除。

企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：

①已足额提取折旧的固定资产的改建支出；

②租入固定资产的改建支出；

③固定资产的大修理支出；

④其他应当作为长期待摊费用的支出。

企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业转让资产，该项资产的净值，准予在计算应纳税所得额时扣除。



## 2. 不得扣除的项目

在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：

- ①向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；
- ②企业所得税税款；
- ③税收滞纳金；
- ④罚金、罚款和被没收财物的损失；
- ⑤其他捐赠支出；
- ⑥赞助支出；
- ⑦未经核定的准备金支出；
- ⑧与取得收入无关的其他支出。

下列固定资产不得计算折旧扣除：

- ①房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；
- ②以经营租赁方式租入的固定资产；
- ③以融资租赁方式租出的固定资产；
- ④已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；
- ⑤与经营活动无关的固定资产；
- ⑥单独估价作为固定资产入账的土地；
- ⑦其他不得计算折旧扣除的固定资产。

下列无形资产不得计算摊销费用扣除：

- ①自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产；
- ②自创商誉；
- ③与经营活动无关的无形资产；
- ④其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。

## 不涉及暂时性差异的会计处理

由于税前会计利润与纳税所得之间存在着暂时性的差异，在会计核算中应采用资产债务表法，通过“递延所得税资产”科目核算。这里先讲解不涉及暂时性差异的处理。





在选用不涉及暂时性差异的会计处理的情况下，应设置“所得税费用”和“应交税费——应交所得税”账户。其中“所得税费用”账户是损益类账户，其借方发生额反映公司计入本期损益的所得税额；贷方发生额反映转入“本年利润”账户的所得税额，期末结转本年利润后，“所得税费用”账户无余额。

【例8-1】某公司全年税前会计利润为900万元，本年计税工资150万元，实发工资为170万元。本年发生赞助费支出20万元，收到国库券利息收入6万元，所得税税率为25%，假设本年内无其他纳税调整因素，则会计处理如下：

$$\textcircled{1} \text{ 纳税调整数} = 170 - 150 + 20 - 6$$

$$= 34 \text{ (万元)}$$

$$\textcircled{2} \text{ 应纳税所得额} = 900 + 34$$

$$= 934 \text{ (万元)}$$

$$\textcircled{3} \text{ 应纳所得税额} = 934 \times 25\%$$

$$= 233.5 \text{ (万元)}$$

借：所得税费用	2 335 000
贷：应交税费——应交所得税	2 335 000
实际上缴所得税时：	
借：应交税费——应交所得税	2 335 000
贷：银行存款	2 335 000
年末结转“本年利润”账户：	
借：本年利润	2 335 000
贷：所得税费用	2 335 000

## 计税基础和暂时性差异

由于会计与税法的原则和目的不同，因此，按照财务会计计算的利润与按照税法规定计算的应税所得的结果也不一定相同。这就需要引入计税基础和暂时性差异的概念。

### 1. 计税基础

企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。



### (1) 资产的计税基础。

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额。如果这些经济利益不需纳税，那么该资产的计税基础就是它的账面价值。

#### 【例 8-2】资产计税基础的确定。

①一台机器的成本为 10 万元，计税折旧 4 万元已在当期和以前期间抵扣，剩余成本将在未来期间作为折旧或通过处置作为一项减项抵扣。使用该机器产生的收入是应税的；处置该机器时产生的利得是应税的，产生的亏损在计税时可以抵扣。则该机器的计税基础是 6 万元。

②应收利息的账面价值为 10 万元，相关的利息收入按收付实现制征税。该应收利息的计税基础是零。

③应收账款的账面价值为 10 万元，相关的收入已包括在应税利润（可抵扣亏损）中，该应收账款的计税基础是 10 万元。

④应收子公司股利的账面价值为 10 万元，对股利不征税。实质上，该资产的全部账面价值是可抵扣经济利益的。因此，该应收股利的计税基础是 10 万元。

⑤一项应收贷款的账面价值为 10 万元。该贷款的归还不会产生纳税后果。该贷款的计税基础是 100 万元。

### (2) 负债的计税基础。

负债的计税基础是指负债账面价值减去未来期间计算应税利润时按照税法规定可予以抵扣的金额。对于预收款项产生的负债，其计税基础为账面价值减去未来期间不征税的金额。

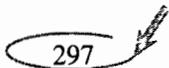
#### 【例 8-3】负债计税基础的确定。

①流动负债包括账面价值为 10 万元的应计费用。计税时，相关的费用将以收付实现制予以抵扣。该应计费用的计税基础是零。

②流动负债包括账面价值为 10 万元的预收利息收入。相关的利息收入按收付实现制予以征税。该预收利息收入的计税基础是零。

③流动负债包括账面价值为 10 万元的应计费用。计税时，相关的费用已抵扣。该应计费用的计税基础是 10 万元。

④流动负债包括账面价值为 10 万元的应计罚款。计税时，罚款不可抵扣。该应计罚款的计税基础是 10 万元。





⑤一项应付贷款的账面价值为10万元。该贷款的归还不会产生纳税后果。该贷款的计税基础是10万元。

## 2. 暂时性差异

暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。

## 递延所得税的确认、计量和会计处理

递延所得税包括递延所得税负债和递延所得税资产。递延所得税负债，是指根据应税暂时性差异计算的未来期间应付所得税金额；递延所得税资产，是指根据可抵扣暂时性差异等计算的未来期间可收回的所得税金额。

### 1. 递延所得税的确认

当期和以前期间的当期所得税，如果未支付，则应确认为一项负债；如果当期和以前期间已支付的金额超过那些期间应付的金额，则超过的部分应确认为一项资产。因此，递延所得税的确认包括递延所得税负债的确认和递延所得税资产的确认。

#### (1) 应纳税暂时性差异与递延所得税负债的确认。

资产的确认意味着该资产的账面价值在未来期间将以流入企业的经济利益的形式收回。当该资产的账面价值超过其计税基础时，应税经济利益的金额也将超过计税时允许抵扣的金额。这个差额就是应税暂时性差异，在未来期间支付所产生的所得税义务构成一项递延所得税负债。当企业收回该资产的账面价值时，应税暂时性差异将转回，企业将获得应税利润，这使得经济利益很可能以税款支付的方式流出企业。因此，应税暂时性差异应据以确认递延所得税负债。



**【例8-4】**某项资产成本为15万元，账面价值为10万元，计税累计折旧为9万元，税率为25%。该资产的计税基础为6万元（成本15万元减计税累计折旧9万元）。为收回账面价值10万元，企业必须赚得应税收益10万元，但只能抵扣计税折旧6万元。企业收回该资产的账面价值时，要支付所得税1万元（ $4 \times 25\%$ ）。账面价值10万元与计税基础6万元之间的差额即是应税暂时性差异。为此，企业应确认一项递延所得税负债1万元（ $4 \times 25\%$ ），以表示其收回该资产的账面价值时将支付的所得税。

企业应当根据所有应税暂时性差异确认递延所得税负债，但是，下面两种情况除外：

①商誉的初始确认。商誉是购买成本超过购买方在所取得的可辨认资产和负债的公允价值中的权益的部分。税务部门不允许商誉的摊销额在确定应税利润时作为一项可抵扣费用；而且，当子公司处置其基本经营业务时，商誉的成本通常是不可抵扣的。因此商誉的计税基础为零。商誉的账面价值与其零计税基础之间的差额是一项应税暂时性差异。但这种应税暂时性差异不允许确认所产生的递延所得税负债，原因在于商誉是一项剩余值，确认递延所得税负债将会增加商誉的账面价值。

②下列交易初始确认的资产或负债：若一项交易不是企业合并，而且交易时既不影响会计利润也不影响应税利润（或可抵扣亏损）。

**【例8-5】**企业打算使用一项成本为100万元的资产，在其5年的使用年限内一直使用，然后再处置，残值为0，税率为40%。该资产的折旧在计税时不能抵扣。一旦处置，任何资本利得不纳税，任何资本损失不可抵扣。

企业收回该资产的账面价值时，企业将赚得应税收益100万元，支付所得税40万元。企业不确认由此产生的递延所得税负债40万元，因为它是由该资产的初始确认所产生的。

第二年，该资产的账面价值为80万元。在赚得的应税收益80万元中，企业将支付所得税32万元。企业不确认递延所得税负债32万元，因为它是由该资产的初始确认所产生的。

企业对子公司、联营企业及合营企业的投资所产生的应税暂时性差异，应当确认递延所得税负债。但同时满足以下两个条件的情况除外：

①母公司、投资者或合营方能够控制暂时性差异转回的时间。



②该暂时性差异在可预见的将来很可能不会转回。

(2) 可抵扣暂时性差异与递延所得税资产的确认。

负债的确认意味着该负债的账面价值在未来期间将通过含有经济利益的资源流出企业来清偿。当资源从企业流出时，其部分或全部金额可以在晚于负债确认期间的某个期间确定应税利润时抵扣。这样，负债的账面价值和其计税基础之间存在一项暂时性差异。相应的，如果有关的所得税可以在未来期间收回，即该部分负债允许在确定应税利润时予以抵扣，就会产生一项递延所得税资产。类似的，如果一项资产的账面价值小于其计税基础，由于在未来期间可因此而收回所得税，故该差额会产生一项递延所得税资产。

【例8-6】企业将应计税产品保修成本10万元确认为一项负债。该产品保修成本需于该企业支付索赔时才能抵扣税款，税率为25%。

该负债的计税基础是零（账面价值10万元，减去可在未来期间计税时就该负债抵扣的金额10万元）。在以账面价值清偿该负债时，企业的未来应税利润减少10万元，同时，相应地减少其未来所得税支出2.5万元（ $10 \times 25\%$ ）。账面价值10万元与计税基础零之间的差额是一项可抵扣暂时性差异10万元。因此，如果该企业很可能在未来期间赚得足够的应税利润，以便从减少的所得税支付额中获益的话，那么它应确认一项递延所得税资产2.5万元（ $10 \times 25\%$ ）。

企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但不包括同时具有以下特征的交易所产生的递延所得税资产：

①该项交易不是企业合并。

②交易时，既不影响会计利润也不影响应税利润（或可抵扣亏损）。

企业存在以下可能情况时，应对在子公司、联营企业及合营企业的投资产生的可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产：

①暂时性差异将在可预见的未来能够转回。

②能够获得抵扣暂时性差异的应税利润。

企业对能够结转后期的尚可抵扣的亏损和税款抵减，应当以可能获得尚可抵扣的亏损和税款抵减抵扣的未来应税利润为限，确认递延所得税资产。



## 2 递延所得税的计量

(1) 当期和以前期间形成的当期所得税负债（资产），应按已执行的或到资产负债表日实质上已执行的税率（和税法）计算的、预期应付税务部门（从税务部门返还）的金额计量。

(2) 资产负债表日，递延所得税资产和负债应当以至资产负债表日税法规定的预期收回该资产或清偿该负债的税率计量。

某一会计期间，适用的税率发生变化时，企业应当对已确认的递延所得税资产和负债进行重新计量，将其影响数计入变化当期的所得税费用。

(3) 递延所得税负债和递延所得税资产的计量，应当反映资产负债表日企业预计收回资产或清偿负债账面价值的纳税影响。

**【例 8-7】** 某项资产的账面价值为 10 万元，计税基础是 6 万元，如果出售该资产，则适用税率 25%；税率 30% 适用于其他收益。

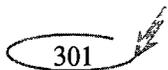
如果企业预期不再继续使用该资产而是将其出售，则应确认一项递延所得税负债 1 万元（ $4 \times 25\%$ ）；如果企业预期保留该资产并通过使用来收回其账面价值，则应确认一项递延所得税负债 1.2 万元。

(4) 资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果企业未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。在很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额应转回。

(5) 企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益，但不包括以下情况产生的所得税：在同一或不同期间直接在权益中确认的交易或事项；企业合并。

(6) 企业当期所得税和递延所得税相关的项目在同一或不同的会计期间直接计入权益的，当期所得税和递延所得税也应当直接计入权益。

**【例 8-8】** 企业以 100 万元买入一台机器，将在 5 年的预计使用年限内以直线法计提折旧。计税时，该机器用年折旧率 25% 按直线法折旧。假设发生亏损时可以用以后年度的应税利润抵扣，税率是 40%，企业将通过使用该机器生产商品进行销售来收回其账面价值。甲企业采用资产负债表债务法核算所得税，核算方法如下：





①计算当期所得税费用（收益）。根据资料，该企业的当期所得税的计算如表 8-1 所示：

表 8-1 企业当期所得税费用（收益）计算表 单位：万元

年份	1	2	3	4	5
应税收益	20	20	20	20	20
计税折旧	25	25	25	25	0
应税利润（可抵扣亏损）	(5)	(5)	(5)	(5)	20
所得税费用（收益）	(2)	(2)	(2)	(2)	8

②计算递延所得税费用（收益）。与该设备相关的暂时性差异和产生的递延所得税资产和负债，以及递延所得税费用和收益如表 8-2 所示。

表 8-2 递延所得税资产（负债）及递延所得税费用（收益）计算表 单位：万元

年份	1	2	3	4	5
账面价值	80	60	40	20	0
计税基础	75	50	25	0	0
应税暂时性差异	5	10	15	20	0
期初递延所得税负债	0	2	4	6	8
递延所得税费用（收益）	2	2	2	2	(8)
期末递延所得税负债	2	4	6	8	0

企业应在第 1 年至第 4 年确认递延所得税负债，因为应税暂时性差异的转回将在随后的年份中产生应税收益。

③编制利润表。企业的利润表如表 8-3 所示：

表 8-3 利润表 单位：万元

年份	1	2	3	4	5
收益	20	20	20	20	20
折旧	20	20	20	20	20
税前利润	0	0	0	0	0
当期所得税费用（收益）	(2)	(2)	(2)	(2)	8
递延所得税费用（收益）	2	2	2	2	(8)
所得税费用总额（收益）	0	0	0	0	0
本期净利润	0	0	0	0	0

根据以上确认和计量结果，甲企业在第 1 年至第 4 年有关该机器与所得税会



计相关的会计分录为：

第1年：

记录当期所得税收益

借：应交税费——亏损应抵扣所得税 2  
    贷：所得税费用——当期所得税收益 2

记录递延所得税费用

借：所得税费用——递延所得税费用 2  
    贷：递延所得税负债 2

第2年至第4年的会计分录与第一年相同。

第5年：

记录当期所得税费用

借：所得税费用——当期所得税费用 8  
    贷：应交税费——亏损应抵扣所得税 8

记录递延所得税收益

借：递延所得税负债 8  
    贷：所得税费用——递延所得税收益 8

【例8-9】承上例，假设企业从第3年起适用的税率发生变化，从40%降低为30%，其他条件不变，采用资产负债表债务法，有关所得税的会计处理如下：

①计算当期所得税费用（收益）。根据资料，该企业的当期所得税的计算如表8-4所示：

表8-4 企业当期所得税费用（收益）计算表 单位：万元

年份	1	2	3	4	5
应税收益	20	20	20	20	20
计税折旧	25	25	25	25	0
应税利润（可抵扣亏损）	(5)	(5)	(5)	(5)	20
税率（%）	40	40	30	30	30
所得税费用（收益）	(2)	(2)	(0.5)	(1.5)	6

注：第3年所得税费用收益 =  $5 \times 30\% - 2 \times 5 \times (40\% - 30\%) = 0.5$ （万元）

②计算递延所得税费用（收益）。与该设备相关的暂时性差异和产生的递延

所得税资产和负债，以及递延所得税费用和收益如表 8-5 所示：

表 8-5 企业递延所得税资产(负债)及递延所得税费用(收益)计算表 单位：万元

年份	1	2	3	4	5
账面金额	8	6	4	3	0
计税基础	75	50	25	0	0
应税暂时性差异	5	10	15	20	0
期初递延所得税负债	0	2	4	4.5	6
递延所得税费用(收益)	2	2	0.5	1.5	(6)
期末递延所得税负债	2	4	4.5	6.5	0

企业应在第 1 年至第 4 年确认递延所得税负债，因为应税暂时性差异的转回将在随后的年份中产生应税收益。

③编制利润表。企业的利润表如表 8-6 所示：

表 8-6 利润表 单位：万元

年份	1	2	3	4	5
收益	20	20	20	20	20
折旧	20	20	20	20	20
税前利润	0	0	0	0	0
当期所得税费用(收益)	(2)	(2)	(0.5)	(1.5)	6
递延所得税费用(收益)	2	2	0.5	1.5	(6)
所得税费用总额(收益)	0	0	0	0	0
本期净利润	0	0	0	0	0

根据以上确认和计量结果，企业在第 1 年至第 4 年有关该机器与所得税会计相关的会计分录为：

第 1 年：

记录当期所得税收益

借：应交税费——亏损应抵扣所得税 2

贷：所得税费用——当期所得税收益 2

记录递延所得税费用

借：所得税费用——递延所得税费用 2

贷：递延所得税负债 2

第 2 年与第 1 年相同。

第 3 年：



记录当期所得税收益

借：应交税费——亏损应抵扣所得税	0.5
贷：所得税费用——当期所得税收益	0.5

记录递延所得税费用

借：所得税费用——递延所得税费用	0.5
贷：递延所得税负债	0.5

第4年：

记录当期所得税收益

借：应交税费——亏损应抵扣所得税	1.5
贷：所得税费用——当期所得税收益	1.5

记录递延所得税费用

借：所得税费用——递延所得税费用	1.5
贷：递延所得税负债	1.5

第5年：

记录当期所得税费用

借：所得税费用——当期所得税费用	6
贷：应交税费——亏损应抵扣所得税	6

记录递延所得税收益

借：递延所得税负债	6
贷：所得税费用——递延所得税收益	6

### 弥补亏损的会计处理

我国现行税法允许企业亏损向后递延弥补五年，企业对能够结转后期的尚可抵扣的亏损，应当以可能获得用于抵扣亏损的未来应纳税所得额为限，确认递延所得税资产。使用该方法，企业应当对五年内可抵扣暂时性差异是否能在以后经营期内的应税利润充分转回作出判断，如果不能，企业不应确认。

【例8-10】企业在2007年至2010年间每年应税收益分别为：-1 000万元、400万元、200万元、500万元，适用税率始终为25%，假设无其他暂时性差异。

2007年





借：递延所得税资产	250
贷：所得税费用——补亏减税	250
2008 年	
借：所得税费用	100
贷：递延所得税资产	100
2009 年	
借：所得税费用	50
贷：递延所得税资产	50
2010 年	
借：所得税费用	125
贷：递延所得税资产	100
应交税费——应交所得税	25

### 减免所得税的会计处理

企业在享受减免税优惠措施时，应将减免的应纳税额计算入账，并按规定进行纳税申报，企业按规定计算出应纳税额。

借：所得税费用  
    贷：应交税费——应交所得税

#### 1. 上年利润调整所得税的账务处理

(1) 调增上年利润。

①调增上年度利润时：

借：有关科目  
    贷：利润分配——未分配利润

②根据调增利润计算出应补交所得税税额时：

借：利润分配——未分配利润  
    贷：应交税费——应交所得税

③实际缴纳税款时：

借：应交税费——应交所得税  
    贷：银行存款



(2) 调减上年利润。

①调减上年利润时：

借：利润分配——未分配利润

贷：有关科目

②根据调减利润计算出应退回所得税税额时：

借：应交税费——应交所得税

贷：利润分配——未分配利润

③收回退税款时：

借：银行存款

贷：应交税费——应交所得税

### 知识延伸

#### 2006年注册会计师考试真题

某市家用电器生产企业为增值税一般纳税人，注册资本3 000万元。2005年度发生相关业务如下：

(1) 销售产品取得不含税销售额8 000万元，债券利息收入240万元（其中国债利息收入30万元）；应扣除的销售成本5 100万元，缴纳增值税600万元、城市维护建设税及教育附加60万元。

(2) 发生销售费用1 000万元，其中广告费用800万元；发生财务费用200万元，其中支付向关联企业借款2 000万元一年的利息160万元（同期银行贷款利率为6%）；发生管理费用1 100万元，其中用于新产品、新工艺研制而实际支出的研究开发费用400万元（上年实际支出研究开发费用200万元）。

(3) 2003年度、2004年度经税务机关确认的亏损额分别为70万元和40万元。

(4) 2005年度在A、B两国分别设立三个全资子公司，其中在A国设立了甲、乙两个公司，在B国设立丙公司。2005年，甲公司应纳税所得额110万美元，乙公司应纳税所得额-30万美元，丙公司应纳税所得额50万美元。甲公司



在 A 国按 35% 的税率缴纳了所得税；丙公司在 B 国按 30% 的税率缴纳了所得税。

(说明：该企业要求其全资子公司税后利润全部汇回；1 美元 = 8 元人民币)

根据上述资料，按下列序号计算有关纳税事项，每问需计算出合计数：

- (1) 计算应纳税所得额时准予扣除的销售费用。
- (2) 计算应纳税所得额时准予扣除的财务费用。
- (3) 计算 2005 年境内应纳税所得额。
- (4) 计算 2005 年境内、外所得的应纳所得税额。
- (5) 计算从 A 国分回的境外所得应予抵免的税额。
- (6) 计算从 B 国分回的境外所得应予抵免的税额。
- (7) 计算 2005 年度实际应缴纳的企业所得税。

解答：

(1) 准予扣除的销售费用： $(1\ 000 - 800) + 8\ 000 \times 8\% = 840$  (万元)

(2) 准予扣除的财务费用： $(200 - 160) + 3\ 000 \times 50\% \times 6\% = 40 + 90 = 130$   
(万元)

(3) 2005 年境内应纳税所得额：

$(8\ 000 + 240 - 30) - (5\ 100 + 60 + 840 + 130 + 1\ 100 + 400 \times 50\%) = 8\ 210 - 7\ 430 = 780$  (万元)

弥补 03、04 年亏损后： $780 - 70 - 40 = 670$  (万元)

(4) 2005 年境内、外所得应纳所得税额：

$670 \times 33\% + (110 - 30) \times 8 \times 33\% + 50 \times 8 \times 33\% = 564.3$  (万元)

(5) A 国所得应予抵免的税额： $(110 - 30) \times 8 \times 33\% = 211.2$  (万元) (限额)

在 A 国实纳的税额： $(110 - 30) \times 8 \times 35\% = 224$  (万元)

所以可抵税额为：211.2 (万元)

(6) B 国所得可抵免的税额： $50 \times 8 \times 33\% = 132$  (万元) (限额)

在 B 国实纳的税额： $50 \times 8 \times 30\% = 120$  (万元)

所以可抵税额为：120 万元

(7) 2005 年实纳企业所得税额： $564.3 - 211.2 - 120 = 233.1$  (万元)



### 第三节 企业所得税的申报

#### 企业所得税的纳税义务发生时间

企业所得税以纳税人取得应纳税所得额的计征期终了日为纳税义务发生时间。当实行分月预缴时，每一月份的最后一日为纳税义务发生时间；当实行分季预缴时，每一季度的最后一日为纳税义务发生时间；而在进行年度汇算清缴时，纳税年度的最后一日为纳税义务发生时间。

#### 企业所得税的纳税期限

企业所得税按纳税年度计算。纳税年度自公历1月1日起至12月31日止。企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足12个月的，应当以其实际经营期为一个纳税年度。

企业依法清算时，应当以清算期间作为一个纳税年度。

企业所得税分月或者分季预缴。企业应当自月份或者季度终了之日起十五日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。企业应当自年度终了之日起五个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

企业在报送企业所得税纳税申报表时，应当按照规定附送财务会计报告和其他有关资料。

企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起60日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。



## 企业所得税的纳税地点

### 1. 居民企业的纳税地点

#### (1) 以企业登记注册地为纳税地点。

一般来说,在中华人民共和国境内登记注册的居民企业,其企业所得税的纳税地点为企业依照国家有关规定登记注册的住所地。实践中,也存在着企业的登记注册地和其实际管理机构所在地不尽一致的现象,对此也应当是按其登记注册的住所地为企业所得税的纳税地点。但对税收法律、行政法规另有规定的除外。

#### (2) 以企业实际管理机构所在地为纳税地点。

对依照外国(地区)法律成立的企业和其他取得收入的组织,其在境外登记注册但实际管理机构在境内的居民企业,以其在中国境内的实际管理机构所在地为企业所得税的纳税地点。所谓实际管理机构,是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的组织。

#### (3) 汇总缴纳企业所得税的纳税地点。

对居民企业在中国境内设立的不具有法人资格的分支或营业机构,应以该居民企业登记注册地为企业所得税的纳税地点,由该居民企业汇总计算并缴纳企业所得税。对居民企业的分支机构不论是独立核算还是非独立核算,不论分支机构是否符合企业所得税纳税人的条件,只要分支机构为非法人营业机构的,其企业所得税应当以居民企业的登记注册地为企业所得税的纳税地点,由居民企业汇总缴纳。企业汇总计算并缴纳企业所得税时,应当统一核算应纳税所得额,具体办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。

### 2. 非居民企业的纳税地点

#### (1) 以所设机构、场所的所在地为纳税地点。

在中国境内设立机构、场所的非居民企业,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与非居民企业所设机构、场所有实际联系的所得,以机构、场所所在地为纳税地点。非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的,经各机构、场所所在地税务机关的共同上级税务机关审核批准,可以选择由其主要机构、场所汇总缴纳企业所得税。主要机



构、场所，应当同时符合下列条件：

①对其他各机构、场所的生产经营活动负有监督管理责任；

②设有完整的账簿、凭证，能够准确反映各机构、场所的收入、成本、费用和盈亏情况。

非居民企业经批准汇总缴纳企业所得税后，需要增设、合并、迁移、关闭机构、场所或者停止机构、场所业务的，应当事先由负责汇总申报缴纳企业所得税的主要机构、场所向其所在地税务机关报告；需要变更汇总缴纳企业所得税的主要机构、场所的，应经各机构、场所所在地税务机关的共同上级税务机关审核批准。

(2) 以扣缴义务人所在地为纳税地点。

在中国境内未设立机构、场所的非居民企业，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的所得，由扣缴义务人代扣代缴，以扣缴义务人所在地为纳税地点。

(3) 以所得发生地为纳税地点。

依照规定应当扣缴的所得税，扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地自行申报缴纳。所得发生地具体为：

①销售货物所得，按照交易活动发生地确定；

②提供劳务所得，按照劳务发生地确定；

③转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；

④股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；

⑤利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定；

⑥其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。纳税人在中国境内存在多处所得发生地的，由纳税人选择其中之一申报缴纳企业所得税。





## 第四节 企业所得税的纳税筹划

### 固定资产折旧方法的选择

#### 1. 理论依据

固定资产在生产过程中不断发挥作用而逐渐损耗，这部分因损耗而转移到产品成本中去的价值，就是固定资产折旧。

实际上，折旧的核算是一个成本分摊过程，其目的在于将固定资产的所得成本按合理而系统的方式，在它的估计有效使用期内进行摊销。它作为计算应税所得的一项重要允许扣除费用，对纳税人的应纳税额影响很大。一般来说，在其他因素相同的条件下，折旧越多，绝对节减的税额就越多；在允许扣除的折旧额相同的条件下，折旧期限越短，初期折旧越多，相对节减的税额就越多。

需要注意的是，会计折旧制度和税务折旧制度有所不同，前者是用于会计核算，后者用于税额计算，两者有时会有差异，但这种差异一般是一种时间性差异。税务折旧制度为税法规定，它规定了几种可供选择的的不同税务折旧方法，在税收筹划时必需考虑到各种不同税务折旧方法对纳税人应纳税额的影响。

我国税法规定，企业的固定资产折旧一般采用直线法，并按固定资产原价和分类折旧率计算。但是，对促进科技进步、环境保护和国家鼓励投资的关键设备，以及常年处于震动、超强度使用或受酸、碱等强烈腐蚀状态的机器设备，的确需要缩短折旧年限或采取加速折旧方法的，可由纳税人提出申请，经当地主管税务机关审核后，逐级报国家税务总局批准。

#### 2. 筹划方法

下面通过一个案例，进行各种折旧方法下税负的比较。

【例8-11】某国有企业固定资产原值为300万元，预计使用年限为10年，



预计残值为 20 万元，预计清理费用为 5 万元。该企业 10 年内未扣除折旧的净利润均维持在 60 万元，税率为超额累进税率，如表 8-7 所示：

表 8-7

应纳税所得额	适用税率
10 万元以下	5%
10 万元 ~ 20 万元	10%
20 万元 ~ 40 万元	30%
40 万元 ~ 60 万元	40%
60 万元以上	50%

试分析不同折旧方式下该企业的税负水平。

(1) 当采用平均年限法时：

$$\begin{aligned} \text{年折旧额} &= \frac{300 - 20 + 5}{10} \\ &= 28.5 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{年折旧率} &= \frac{28.5}{300} \times 100\% \\ &= 9.5\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{扣除折旧后的利润} &= 60 - 28.5 \\ &= 31.5 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{年应纳税额} &= (31.5 - 20) \times 30\% + (20 - 10) \times 10\% + 10 \times 5\% \\ &= 4.95 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{年税负水平为：} \frac{4.95}{31.5} \times 100\% = 15.71\%$$

(2) 采用加速折旧法时：

假设前 5 年，该企业折旧全部提取完毕，即前 5 年应纳税额为 0，税负为 0，在后 5 年，企业的利润总额均为 60 万元，则：

$$\begin{aligned} \text{每年的年应纳税额} &= (60 - 40) \times 40\% + (40 - 20) \times 30\% + (20 - 10) \\ &\quad \times 10\% + 10 \times 5\% \\ &= 15.5 \text{ (万元)} \end{aligned}$$





$$\text{税负水平为: } \frac{15.5}{60} \times 100\% = 25.83\%$$

为了便于比较,将企业后五年所纳税款用10年加以平均,则10年内每年平均应纳税额为:

$$15.5 \times 5 \div 10 = 7.75 \text{ (万元)}$$

$$\text{年税负水平为: } \frac{7.75}{30} \times 100\% = 25.83\%$$

计算结果表明,平均年限法比加速折旧法税负水平低。

其次,要看企业是否处于减免税的优惠期内。我国税法有许多减免税优惠政策,当企业在减免税优惠期间,如果固定资产折旧速度过快,那么,在减免税优惠期的后期及期满之后,企业所得税税负就会很重。因为企业在可以享受减免税期间,将可以作为利润的部分作为费用了,而没能使这部分利润享受减免税优惠待遇。如果外资企业在开业初期发生亏损,按我国现行税法规定,可以在以后5年内从税前利润抵扣,抵扣之后有盈利的那年,确认为获利年度,从该年起,执行减免税待遇,这就意味着企业按法定税率正常纳税的年度进一步推迟。此时采用平均年限法下的缩短折旧年限或加速折旧法均是不可取的。

如果企业采用加速折旧法,那么:

(1) 对经营者而言,加速折旧使企业减少了所得税支出,经营者可以自由支配的资金增加了,以税款的形式流出企业的资金减少,同时已经提足折旧的固定资产仍然在为企业服务,但是“没有”占用企业的资金,同时提供相当于“折旧”资金,这些都为企业未来可能遇到的各种风险提供了“避难所”,提供了化解风险的“武器”。因此,对经营者来讲,不管是否在减免税期间,为了获得较为宽松的财务环境,都愿意采用加速折旧法。

(2) 对所有者而言,加速折旧使得利润减少,其中所得税支出也减少,从而减少了所有者应得的权益,使所有者权益减少。同时加速折旧还使企业税后利润递延,这势必会延长所有者的投资回收期,使所有者的投资处于通货膨胀和企业经营风险之中。这是所有者所不愿看到的,因为作为企业所有者,都希望企业在近期获得较高的利润,以尽快收回投资。而固定资产折旧作为固定资产投资的补偿,要留在企业,直至投资期满,不能将提取的折旧额分配给所有者。因此,



所有者是不希望企业，尤其是新建企业在税收减免期采用加速折旧方法。

## 利用坏账损失进行避税筹划

### 1. 理论依据

税法规定，纳税人按财政部的规定提取的坏账准备金和商品削价准备金，准予在计算应纳税所得额时扣除。不建立坏账准备金的纳税人发生的坏账损失，经主管税务机关核定后，按当期实际发生数扣除。坏账损失的财务处理方法主要有直接冲销法和备抵法。

### 2. 筹划方法

下面以一个案例进行说明。

A公司2008年3月销售产品7500件，单价100元，货款未收到。若采用直接冲销法处理，结果如下：

2008年发生应收账款时：

借：应收账款	750 000
贷：销售收入	750 000

2009年核准为无法收回的坏账：

借：管理费用	750 000
贷：应收账款	750 000

若A公司采用应收账款余额比例法，提取坏账比例为3%，公司如果采用备抵法处理，结果如下：

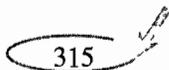
2008年发生应收账款时：

借：管理费用——坏账损失	2 250
贷：坏账准备	2 250

2009年确定为坏账时：

借：坏账准备	750 000
贷：应收账款	750 000

由此可见，采用备抵法可以增加当期扣除项目，降低当期应纳税所得额。即使两种方法计算的应缴纳所得税数额是一致的，但备抵法将应纳税款延期缴纳，



等于享受到国家一笔无息贷款，增加了企业的流动资金。计算如下：

$$750\,000 \times 25\% = 187\,500 \text{ (元)}$$

$$(750\,000 - 2\,250) \times 25\% = 186\,937.5 \text{ (元)}$$

$$187\,500 - 186\,937.5 = 562.5 \text{ (元)}$$

仅这一笔业务，备抵法就使企业无偿使用国家税款 562.5 元。

## 利用弥补亏损进行避税筹划

### 1. 理论依据

《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称《企业所得税暂行条例》）第十一条规定：“纳税人发生年度亏损，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但是延续弥补期最长不得超过 5 年。”这一条例适用于不同经济成分、不同经营组织形式的企业。由此可见，国家允许企业用下一年度的所得弥补本年度亏损的政策，充分照顾了企业的利益。

### 2. 筹划方法

下面用两个企业比较说明。

(1) 本年度收益额大于前 5 年亏损额时，应就其差额缴纳所得税。

例如，M 公司年度所得额的资料如表 8-8 所示。

假设企业 2008 年度收益额为 35 万元，减去前 5 年亏损额 2 万元，抵扣后的收益额为：

$$(35 - 13 + 8 - 9) = 21 \text{ (万元)}$$

应纳所得税额如下：

$$21 \times 25\% = 5.25 \text{ (万元)}$$

(2) 本年度收益额小于前 5 年亏损额时，所剩余额可以留待次年度扣除。

例如，N 公司年度核定所得的资料如表 8-9 所示。



表 8-8 M 公司年度所得额

年度	本年度所得额/万元
2003	0
2004	0
2005	-13
2006	8
2007	-9

表 8-9 N 公司年度核定所得额

年度	核定所得额/万元
2000	0
2001	0
2002	-15
2003	-6
2004	-20

假设公司 2008 年全年所得额为 22 万元，前 5 年亏损额为 41 万元，抵扣后的收益额如下：

$$(22 - 15 - 6 - 20) = -19 \text{ (万元)}$$

故可免纳企业所得税。

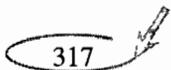
(3) 本年度结算如发生亏损，则当年无须缴纳所得税，前 4 年之亏损额加上当年度亏损额的总额，留下年度抵减。

需要指出的是：我们这里所说的年度亏损额，是指按照税法规定核算出来的，而不是利用推算成本和多列工资、招待费及其他支出等手段虚报亏损。根据《关于企业虚报亏损如何处理的通知》国税发 [1996] 162 号，税务机关对企业进行检查时，如发现企业多列扣除项目或少计应纳税所得，从而多报亏损的，经调整后无论企业仍是亏损还是变为盈利的，应视为查出相同数额的应纳税所得，一律按 25% 的法定税率计算相应的应纳所得税额，以此作为偷税罚款的依据。如果企业多报亏损，经主管税务机关检查调整后有盈余的，还应就调整后的应纳税所得，按适用税率补缴企业所得税。因此，企业必须正确地向税务机关申报亏损，才能使国家允许企业用下一纳税年度的所得弥补本年度亏损的政策发挥其应有的作用。

## 技术改造时间的避税筹划

### 1. 理论依据

技术改造就是对企业已经使用一段时间后的固定资产进行技术和工艺上的革新、改造。但是从税收筹划的角度讲，企业进行技术改造的时间是有讲究的，不





同的时间会对纳税产生不同的影响。一般来说，企业在享受所得税免税期间，不便进行技术改造，因为企业在享受所得税免税期间进行技术改造，所产生的费用就无法抵免计税所得额，也就不能产生节税效益。只有在所得税免税期届满之后，如果企业预计有较大的计税所得额，而其他情况又允许或者需要的话，那么，企业就可以考虑进行技改投入，从而获得税收上的节税效益。

那么企业应该如何选择技术改造的时间呢？一般说来，企业以最初投资采用的固定资产设备平均年限折旧法时预期实现的利润为基数，技术改造选择的时间不同，利润增长造成的纳税额增长和税负增长也是不同的，即企业利润增长率、纳税额增长率和税负增长率各不相同。如果将不同年限的上述指标作一比较，就可找到哪一年进行技术改造经济效益最大，利润最高，税负最少。

无论技术改造时间选在哪一年，都可以用下面的公式计算出企业的利润增长率、纳税额增长率和税负增长率。

假设折旧年限为  $n$  年，那么：

$$\text{企业利润增长率} = \frac{\text{技术改造后 } n \text{ 年利润总额} - \text{未进行技术改造时 } n \text{ 年利润总额}}{\text{未进行技术改造时 } n \text{ 年利润总额}} \times 100\%$$

$$\text{税额增长率} = \frac{\text{技术改造后 } n \text{ 年纳税总额} - \text{未进行技术改造时 } n \text{ 年纳税总额}}{\text{未进行技术改造时 } n \text{ 年纳税总额}} \times 100\%$$

$$\text{税负增长率} = \frac{\text{技术改造后 } n \text{ 年税负总率} - \text{未进行技术改造时 } n \text{ 年税负总率}}{\text{未进行技术改造时 } n \text{ 年税负总率}} \times 100\%$$

最终可以采用公式：

$$\frac{\text{技术改造后 } n \text{ 年的税负增长率}}{\text{技术改造后 } n \text{ 年的纳税额增长率}} \times 100\%$$

计算，如果计算出的数值越大，就说明企业在哪一年进行技术改造税负越轻，税后利润越多。

## 2. 筹划方法

下面通过一个案例比较说明：

【例 8-12】某生产性外商投资企业拥有固定资产价值 1 000 万元，使用期 10 年，且该公司实行平均年限法提取折旧。当机器正常运转且满负荷工作时，该机器设备 10 年内生产产品的收入和利润如表 8-10 所示（假设在 2008 年以前，其所得税税率为 33%）：



表 8-10 该企业 10 年内折旧、销售收入及利润表 (单位: 万元)

年 限 项 目	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
折旧	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
销售收入	200	200	190	180	170	160	150	140	130	120
利润	100	100	90	80	70	60	50	40	30	20

由于该企业为外商投资企业,且经营期在 10 年以上,应从获利年度起,实行“2 免 3 减半”的税收优惠。因此该企业 10 年内:

第一年、第二年免税,免税额共计 200 万元

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= (90 + 80 + 70) \times 15\% + (60 + 50 + 40 + 30 + 20) \times 33\% \\ &= 36 + 66 \\ &= 102(\text{万元}) \end{aligned}$$

$$\text{税负} = \frac{102}{640} \times 100\% = 15.9\%$$

(1) 如果第 3 年进行技术改造,即用已提的 200 万元固定资产设备进行性能改进和完善,使利润增加。那么从第 3 年到第 10 年这 8 年中,年折旧、销售收入、利润见表 8-11:

表 8-11 第 3 年进行技术改造后公司的年折旧、销售收入及利润表 (单位: 万元)

年 限 项 目	3	4	5	6	7	8	9	10
折旧	125	125	125	125	125	125	125	125
销售收入	270	270	260	250	240	230	220	210
利润	145	145	135	125	115	105	95	85

企业 10 年内免税额为:  $100 + 100 = 200$  (万元)

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= (145 + 145 + 135) \times 15\% + (125 + 115 + 105 + 95 + 85) \times 33\% \\ &= 63.75 + 173.25 \\ &= 237(\text{万元}) \end{aligned}$$

$$\text{税负为: } \frac{237}{1150} \times 100\% = 20.6\%$$

(2) 如果第 4 年进行技术改造,即用前 3 年已提折旧 300 万元对所使用的设备进行性能改良,以增加经济效益,那么从第 4 年到第 10 年中,每年折旧、销售收入:

利润见表 8-12:

表 8-12 第 4 年进行技术改造后公司的年折旧、销售收入及利润表 (单位:万元)

年 限	4	5	6	7	8	9	10
折 旧	142.9	142.9	142.9	142.9	142.9	142.9	142.9
销 售 收 入	300	290	280	270	260	250	240
利 润	157.1	147.1	137.1	127.1	117.1	107.1	97.1

企业 10 年内免税额为:  $100 + 100 = 200$  (万元)

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= (90 + 157.1 + 147.1) \times 15\% + (137.1 + 127.1 + 117.1 + \\ &\quad 107.1 + 97.1) \times 33\% \\ &= 59.13 + 193.22 \\ &\approx 252.35 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{税负} = \frac{252.35}{1179.7} \times 100\% = 21.39\%$$

(3) 如果第 5 年进行技术改造, 即用前 4 年已提折旧 400 万元对所使用的设备进行性能改良, 以增加经济效益, 那么从第 5 年到第 10 年这 6 年中, 每年折旧、销售收入、利润如表 8-13 所示:

表 8-13 第 5 年进行技术改造后公司的年折旧、销售收入及利润表 (单位: 万元)

年 限	5	6	7	8	9	10
折 旧	166.7	166.7	166.7	166.7	166.7	166.7
销 售 收 入	350	350	330	310	290	270
利 润	183.3	183.3	163.3	143.3	123.3	103.3

企业 10 年内免税额为:  $100 + 100 = 200$  (万元)

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= (90 + 80 + 183.3) \times 15\% + (183.3 + 163.3 + 143.3 \\ &\quad + 123.3 + 103.3) \times 33\% \\ &= 53 + 236.45 \\ &= 289.45 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{税负} = \frac{289.45}{1269.8} \times 100\% = 22.79\%$$

(4) 如果第 7 年进行技术改造, 即用前 6 年已提折旧 600 万元对所使用的设



备进行性能改良,以增加经济效益,那么从第7年到第10年这4年中,每年折旧、销售收入、利润见表8-14:

表8-14 第7年进行技术改造后公司的年折旧、销售收入及利润表 (单位:万元)

项 目 \ 年 限	7	8	9	10
折旧	250	250	250	250
销售收入	600	580	560	540
利润	350	330	310	290

企业10年内免税额为:  $100 + 100 = 200$  (万元)

$$\begin{aligned} \text{应内所得税额} &= (90 + 80 + 70) \times 15\% + (60 + 350 + 330 + 310 + 290) \times 33\% \\ &= 36 + 442.2 \\ &= 478.2 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

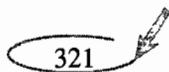
$$\text{税负} = \frac{478.2}{1780} \times 100\% = 26.87\%$$

计算不同技术改造时间下的利润总额、纳税额增长率、税负增长率,如表8-15所示:

表8-15 不同技术改造时间下的利润总额、纳税额增长率、税负增长率

项 目 \ 技术 改造 时间	第三年	第四年	第五年	第七年
利润总额 (万元)	1 150	1 179.7	1 269.8	1 780
利润增长率 (%)	79.7	84.3	98.4	178.1
税负增长率 $K_1$ (%)	29.56	34.34	43.3	69
纳税额增长率 $K_2$ (%)	132	147	184	369
$K_1/K_2$	0.224	0.234	0.235	0.187

由上表可以看出,企业在第5年进行技术改造,税负最轻,利润最大。







关税是世界各国普遍征收的一个税种，是指进出口商品在经过一国关境时，由政府设置的海关向进出口国所征收的税收。

## 第一节 关税概述

### 关税的纳税人

关税的纳税义务人是进口货物的收货人、出口货物的发货人、进境物品的所有人。

在外贸企业逐步实行进出口代理制以后，凡由外贸企业代理进出口业务，都由办理进出口业务的外贸企业代纳税，不通过外贸企业而自行经营进出口业务，则由收发货人自行申报纳税。

非贸易性物品的纳税人是物品持有人、所有人或收件人。

### 关税的纳税范围

关税的纳税范围（对象）是进出我国国境的货物和物品。货物是指贸易性商品；物品包括入境旅客随身携带的行李和物品、个人邮递物品，各种运输工具上的服务人员携带进口的自用物品、馈赠物品，以及其他方式进入我国国境的个人物品。

### 关税的税率

#### 1. 关税税率的种类

关税的税率分为进口税率和出口税率两部分。



### (1) 进口关税税率。

进口关税在执行税率栏内分设最惠国税率、协定税率、特惠税率和普通税率。其中，最惠国税率适用原产于与我国共同适用最惠国待遇条款的世界贸易组织成员国或者地区的进口货物，或者原产于与我国签订有相互给予最惠国待遇条款的双边贸易协定的国家或者地区进口的货物。协定税率适用原产于我国参加的含有关税优惠条款的区域性贸易协定的有关缔约的进口货物。特惠税率适用原产于与我国签订有特殊优惠关税协定的国家或者地区进口的货物。普通税率适用原产于上述国家或者地区以外的国家或者地区进口的货物。

近年来，为了适应对外贸易经济合作的发展，我国的进口关税税率水平逐步降低，算术平均水平已经从 1992 年的 43.2% 降至 1994 年的 35.9%、1996 年的 23.0%、1997 年的 17.0%、2000 年的 16.4%、2001 年的 15.3%、2002 年的 12%，2003 年降为 11%，2004 年降至 10.4%，从 2005 年 1 月 1 日起降为 9.9%。

### (2) 出口关税税率。

我国的出口关税仅对少数不可再生的资源类产品和国内紧缺的原材料，以及易于竞相杀价、盲目出口、需要规范出口秩序的半制成品征收。出口关税税率从 20% 到 50% 不等，共有 5 个差别税率。例如，锡矿砂及其精矿的税率为 50%，苯、铬铁的税率为 40%，未精炼铜、未锻轧铝的税率为 30%，硅铁的税率为 25%，钨矿砂及其精矿、鳃鱼苗、山羊板皮的税率为 20%。从 2005 年起，我国还将首次对纺织品出口征税。

### (3) 特别关税。

特别关税包括报复性关税、反倾销税、反补贴税、保障性关税。征收特别关税的货物、适用国别、税率、期限和征收办法，由国务院关税税则委员会决定，海关总署负责实施。

①报复性关税。任何国家或者地区对其进口的原产于我国的货物征收歧视性关税或者给予其他歧视性待遇的，我国对原产于该国或者地区的进口货物征收报复性关税。

②反倾销税与反补贴税。在激烈的市场竞争中，倾销和补贴行为在国际贸易中时常发生，且有愈演愈烈之势，其危害是使用不公平手段抢占市场份额，抑制我国相关产业的发展。为保护我国产业，根据《中华人民共和国反倾销条例》



和《中华人民共和国反补贴条例》规定，进口产品经初裁确定倾销或者补贴成立，并由此对国内产业造成损害的，可以采取临时反倾销或反补贴措施，实施期限为自决定公告规定实施之日起，不超过4个月。采取临时反补贴措施在特殊情形下，可以延长至9个月。经终裁确定倾销或者补贴成立，并由此对国内产业造成损害的，可以征收反倾销税和反补贴税，征收期一般不超过5年，但经复审决定终止征收反倾销税或反补贴税的，有可能导致倾销或补贴以及损害的继续或再度发生的，征收期限可以适当延长。反倾销税和反补贴税的纳税人为倾销或补贴的进口经营者。采取以上措施，由外经贸部（现为商务部，下同）提出建议，国务院关税税则委员会根据外经贸部的建议作出决定，由外经贸部予以公告。采取临时反补贴措施要求提供现金保证金、保函或者其他形式的担保，由外经贸部作出决定并予以公告。海关自公告实施之日起执行。

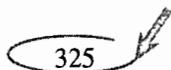
③保障性关税。当某类商品进口量剧增，对我国相关产业带来巨大威胁或损害时，按照WTO有关规则，可以启动一般保障措施，即在与有实质利益的国家或地区进行磋商后，在一定时期内提高该项商品的进口关税或采取数量限制措施，以保护国内相关产业不受损害。根据《中华人民共和国保障措施条例》规定，有明确证据表明进口产品数量增加，在不采取临时保障措施将对国内产业造成难以补救的损害的紧急情况下，可以作出初裁决定，并采取临时保障措施。临时保障措施采取提高关税的形式。终裁决定确定进口产品数量增加，并由此对国内产业造成损害的，可以采取保障措施。保障措施可以采取提高关税、数量限制等形式，针对正在进口的产品实施，不区分产品来源国家或地区。其中采取提高关税形式的，由对外贸易经济合作部提出建议，国务院关税税则委员会根据建议作出决定，由对外贸易经济合作部予以公告。

## 2 关税税率的适用

(1) 进出口货物，应当按照纳税义务人申报进口或者出口之日实施的税率征税。

(2) 进口货物到达前，经海关核准先行申报的，应当按照装载此货物的运输工具申报进境之日实施的税率征税。

(3) 进出口货物的补税和退税，适用该进出口货物原申报进口或者出口之日所实施的税率，但下列情况除外：



①按照特定减免税办法批准予以减免税的进口货物，后因情况改变经海关批准转让或出售需予补税的，应当按进口之日实施的税率征税。

②加工贸易进口料、件等属于保税性质的进口货物，如经批准转为内销，应当按照向海关申报转为内销之日实施的税率征税；如未经批准擅自转为内销的，应当按照海关查获日期施行的税率征税。

③暂时进口货物转为正式进口需予以补税时，应当按照其申报正式进口之日实施的税率征税。

④分期支付租金的租赁进口货物，分期付税时，都应当按照该项货物原进口之日实施的税率征税。

⑤溢卸、误卸货物事后确定需予征税时，应当按照其原运输工具申报进口日期所实施的税率征税。如原进口日期无法查明的，可按确定补税当天实施的税率征税。

⑥对由于税则归类的改变、完税价格的审定或其他工作差错而需补税的，应当按照原征税日期实施的税率征税。

⑦对经批准缓税进口的货物以后交税时，不论是分期或一次交清税款，都应当按货物原进口之日实施的税率征收。

⑧查获的走私进口货物需予补税时，应当按查获日期实施的税率征收。

## 关税的退补

### 1. 关税的退税

有下列情况之一的，进出口货物的收发货人或者他们的代理人，可以自缴纳税款之日起一年内，书面声明理由，连同纳税收据向海关申请退税，逾期不予受理：

(1) 因海关误征，多纳税款的。

(2) 海关核准免验进口的货物，在完税后发现有短缺情况并经海关审查认可的。

(3) 已征出口关税的货物，因故未装运出口，申报退关，经海关查验属实的。

按规定，上述退税事项，海关应当自受理退税申请之日起三十日内作出书面



答复并通知退税申请人。

## 2. 关税的补缴

进出口货物完税后，如发现少征或者漏征税款，海关应当自缴纳税款或者货物放行之日起一年内，向收发货人或者他们的代理人补征。因收发货人或者他们的代理人违反规定而造成少征或者漏征的，海关在三年内可以追征，因特殊情况，追征期可延至十年。骗取退税款的，可无限期追征。

## 关税的减免

关税的减免，分为法定减免、特定减免和临时减免三类：

### 1. 法定减免

法定减免是指《中华人民共和国进出口关税条例》和《中华人民共和国进出口税则》中明确规定的减免税。

(1) 法定性免征关税。

- ①关税税额在人民币 50 元以下的一票货物。
- ②无商业价值的广告品和货样。
- ③外国政府、国际组织无偿赠送的物资。
- ④进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食用品。
- ⑤在海关放行前损失的货物。

(2) 法定酌情减征或免征关税。

- ①在境外运输途中或者在起卸时，遭受损坏或者损失的。
- ②起卸后海关放行前，因不可抗力遭受损坏或者损失的。
- ③海关查验时已经破漏、损坏或者腐烂，经证明不是保管不慎造成的。
- ④经海关核准，暂时进境或者暂时出境并在六个月内复运出境或者复运进境的货样、展览品、施工机械、工程车辆、工程船舶、供安装设备时使用的仪器和工具、电视或者电影摄制器械、盛装货物的容器以及剧团服装道具，在货物收发货人向海关缴纳相当于税款的保证金或者提供担保后，准予暂时免纳关税。

(3) 政策性减免税。

法定性减免税之外，根据国家制定和发布的有关进出口货物减免关税的政策





办理的减免税，称为政策性减免税。如对科研单位进口的仪器、设备和大专院校进口的教学、科研设备的关税优惠政策；进口残疾人专用物资的关税优惠政策等。

## 2. 特定减免

特定减免是根据国务院制定的特定减免税办法给予减征或免征关税优惠的。主要有：

(1) 经济特区、对外开放区、中外合资经营企业、中外合作经营企业、外资企业等特定地区和特定企业进出口的货物，按国务院有关规定减免税。

(2) 进口铂金以及从境外购入自用科普影视作品播映权而进口的拷贝、工作带，免缴进口关税和进口环节增值税。

(3) 其他进出口货品，按国务院有关规定减免税。如为了促进科教事业的发展、大专院校和专门从事科学研究的机构，向外订购的科教用品，属于规定范围以内的，经中央或地方主管部门批准，海关审核，免缴进口关税。

## 3. 临时减免

临时减免是指法定减免和特定减免范围以外的、由海关审批的减免税。

收发货人及其代理人，要求对其进出口货物临时减征或者免征进出口关税的，应当在货物进出口前书面说明理由，并附必要的证明和资料，向所在地海关申请。所在地海关审查属实后，转报海关总署，向海关总署或者海关总署会同财政部按照国务院的规定审查批准。



## 第二节 关税的会计处理

### 完税价格的确定

进出口货物的完税价格，由海关以应税货物的成交价格为基础审查确定的，当成交价格不能确定时，完税价格由海关依法估价。关税的完税价格并不等同于应税货物的成交价格或纳税人的申报价格，只有经过海关审查并确定的价格才能作为完税价格。

#### 1. 一般进口货物的完税价格

进口货物以海关审定的成交价格为基础的到岸价格作为完税价格。到岸价格（CIF）包括货价、加上货物运抵我国境内输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其他劳务费等费用。

##### （1）成交价格的调整。

下列费用应当计入完税价格：

- ①除购货佣金以外由买方负担的佣金和经纪费。
- ②由买方负担的包装材料和包装劳务费用。
- ③与成交货物有关并应当由买方直接或间接支付的特许权使用费，包括为获得著作权、专利权、商标权、专有技术和其他权利的使用许可而支付的费用。
- ④卖方直接或间接从买方对货物进口后转售、处置或使用所得中获利的收益。

下列费用不得计入完税价格：

- ①工业设施、机械设备等货物进口后的基建、安装、装配、维修等费用。
- ②卖方给买方的正常回扣。
- ③货物运抵关境内输入地点之后的运输费用。
- ④进口关税和其他国内税。

(2) 进口运费和保险费的计算。

在进口货物的运输及相关费用，保险费计算中，需要掌握结算地点的是：海运出口，算至卸货口岸；陆运进口，算至运抵关境的第一口岸或目的口岸；空运进口，算至进入境内目的口岸。在运输途中发生的运费、保险费应按照实际支付的费用计算，若无法确定或未实际发生的，海关应按该货物进口同期运输行业公布的运费（额）计算运费。

以境外口岸离岸价格（FOB）成交的，其完税价格应包括运费及保险费，这时：

$$\text{完税价格} = \frac{\text{离岸价格} + \text{运费}}{1 - \text{保险费率}}$$

若以运抵我国境内口岸的货价加运费价格成交的，应另加保险费，这时：

$$\text{完税价格} = \frac{\text{C\&F (货价} + \text{运费)}}{1 - \text{保险费率}}$$

【例9-1】某进出口企业从美国进口货物一批，以离岸价格成交，成交价格折合人民币920万元，其中包括买方向境外采购代理人支付的买方佣金6万元，但不包括向卖方支付的佣金6万元，使用该货物而向境外支付的商标使用费20万元；另支付运抵大连港的运费26万元，保险费6万元；支付大连至本企业的陆运费6万元，则该批货物的完税价格为：

$$\begin{aligned} \text{完税价格} &= 920 - 6 + 6 + 20 + 26 + 6 \\ &= 972 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

## 2. 特殊进口货物的完税价格

### (1) 运往境外修理的货物。

运往境外修理的机械器具、运输工具或者其他货物，出境时已向海关报明并在海关规定期限内返运进境内，应当以海关审定的修理费和料件费作为完税价格。

### (2) 运往境外加工的货物。

此类货物出境时已向海关报明并在海关规定期限内返运入境的，应当以加工后的货物进境时的到岸价格与原出境货物或者相同、类似货物在进境时的到岸价格之间的差额，作为完税价格。

### (3) 租赁方式进口货物。



该类货物在租赁期间以审定的租金作为完税价格；承租人申请一次性纳税的，经海关同意，比照一般进口货物办理。

#### (4) 留购的进口货样。

对于境内留购的进口货样、展览品和广告陈列品，以海关审定的留购价格为完税价格。

#### (5) 补税的减免税货物。

受海关监管的减免税进口货物，在管理年限内，被海关批准出售、转让或移作他用时，按其使用年限扣除折旧后的价值作为完税价格，其计算公式为：

$$\text{完税价格} = \text{海关审定的该货物原进口时的价格} \times (1 - \text{实际使用月份} - \text{监管年限} \times 12)$$

### 3. 出口货物的完税价格

出口货物应当以海关审定的货物售与境外的离岸价格，扣除出口关税后，作为完税价格，离岸价格不能确定时，其完税价格由海关估定。出口货物完税价格的计算公式是：

$$\text{出口货物完税价格} = \frac{\text{离岸价格}}{1 + \text{出口关税税率}}$$

其中，出口货物的离岸价格应以该货物运离关境前的最后一个口岸离岸价格为实际离岸价格，境内段的运输费用应予以扣除。离岸价格不包括装船以后发生的费用，即应先从成交价格中扣除所含的运费和保险费。出口货物在成交价格以外支付给国外的佣金，应予扣除；但佣金未单独列明的，不予扣除。

## 应纳关税的计算

关税的税率按计算方法不同可分为从价计税、从量计税、复合计税和滑准税计税四类，其计算公式也不尽相同，具体如下：

### 1. 从价计税法

$$\text{应纳关税税额} = \text{应税进（出）口货物数量} \times \text{单位完税价格} \times \text{税率}$$

【例9-2】某进出口公司从美国进口货物一批，以到岸价成交，价格为40万美元；海关规定的汇率为6.823，关税税率为12%，计算其应交关税税额（折算为人民币）。



$$\begin{aligned}\text{应纳关税税额} &= \text{应税总价格} \times \text{适用税率} \\ &= 40 \times 6.823 \times 12\% \\ &\approx 32.75 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

## 2. 从量计税法

从量计税法是以进口货物的重量、数量或容积为计税依据而设定的定额税率，目前我国对进口原油、啤酒、胶卷等产品采用此类方法。

$$\text{应纳关税税额} = \text{应税进(出)口货物数量} \times \text{单位货物税额}$$

【例9-3】某企业进口啤酒200万升，关税最惠国税额标准为每升1.5元，普通税额标准为7.5元，该企业应纳关税税额的计算方法为：

(1) 按照最惠国税额标准计算：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= 200 \times 1.5 \\ &= 300 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

(2) 按照普通税额标准计算：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= 200 \times 7.5 \\ &= 1500 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

## 3. 复合计税法

复合计税法是对某种进口商品同时使用从价和从量计征的一种计征关税的方法，一般先计征从量税，再计征从价税。

$$\begin{aligned}\text{应纳关税税额} &= \text{应税进(出)口货物数量} \times \text{单位货物税额} + \text{应税进(出)口货物数量} \\ &\quad \times \text{单位完税价格} \times \text{税率}\end{aligned}$$

【例9-4】某进口企业由美国进口广播级录像机1500台，每台完税价格为2000美元，汇率为6.28，根据进口税则规定从量税为每台5480元人民币，从价税为3%，则计算应纳关税税额为：

$$\begin{aligned}\text{应纳关税税额} &= 1500 \times 5480 + 1500 \times 2000 \times 6.28 \times 3\% \\ &= 8785200 \text{ (元)}\end{aligned}$$

## 4. 滑准税计税法

它是关税税率随进口商品价格由高到低而由低至高设置计征关税的方法，可



使进口商品的价格越高，其关税税率越低，反之则税率越高。目前我国对新闻纸实行滑准税。

$$\text{应纳关税税额} = \text{应税进(出)口货物数量} \times \text{单位完税价格} \times \text{滑准税税率}$$

## 工业企业关税的会计处理

### 1. 进口关税的会计处理

工业企业直接或通过外贸公司代理从国外进口原材料时，将应支付的进口关税与进口原材料的价款、运费和保险费、国内费用一起直接计入进口原材料成本，借记“材料采购”，贷记“银行存款”科目，不通过“应交税费”科目。

企业根据同外商签订的加工装配和补偿贸易合同而引进的国外设备，应支付的进口关税借记“在建工程——引进设备工程”，贷记“银行存款”科目。

【例9-5】某工业企业进口材料一批，完税价格为150万美元，约定货到付款以人民币结算。货到当天汇率为6.86，关税税率为10%，代征增值税税率为17%，则会计分录如下：

$$\begin{aligned} \text{原材料成本} &= 150 \times 6.86 \times (1 + 10\%) \\ &= 1\,131.9 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{代征增值税额} &= 1\,131.9 \times 17\% \\ &= 192.423 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

支付货款及税金时：

借：材料采购	11 319 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 924 230
贷：银行存款	13 243 230

货物验收入库时：

借：原材料	11 319 000
贷：材料采购	11 319 000

### 2. 出口关税的会计处理

工业企业出口产品应缴纳的出口关税，在缴纳时可以借记“产品销售税金及附加”，贷记“银行存款”科目；也可以通过“应交税费——应交出口关税”核

算，借方反映已交的关税，贷方反映应交的出口关税。

## 商业企业关税的会计处理

### 1. 进口关税的会计处理

如果商业企业自营进口的，计算应纳进口关税时，借记“材料采购”，贷记“应交税费——应交进口关税”；实际缴纳时，借记“应交税费——应交进口关税”，贷记“银行存款”。

如果是进口企业代理进口，进口关税由进口企业代委托进口单位缴纳，在计算代缴的进口关税时，借记“应收账款——××委托单位”，贷记“应交税费——应交进口关税”；实际缴纳时，借记“应交税费——应交进口关税”，贷记“银行存款”。最后收到委托单位款项后，再将“应收账款”冲销。

【例9-6】某进口企业受甲公司委托进口商品一批，该商品的到岸价格为15万美元，当天汇率6.86，关税税率为20%，不考虑代征增值税。货款已由甲公司支付，该进口企业代付税金205 800元，一周后收到甲公司款项，则会计分录为：

计提进口关税时：

借：应收账款——甲公司	205 800
贷：应交税费——应交进口关税	205 800

代付进口关税时：

借：应交税费——应交进口关税	205 800
贷：银行存款	205 800

收回代付关税时：

借：银行存款	205 800
贷：应收账款	205 800

### 2. 出口关税的会计处理

商业企业自营出口的，计算的应纳出口关税时，借记“商品销售税金及附加”，贷记“应交税费——应交出口关税”；实际缴纳时，借记“应交税费——应交出口关税”，贷记“银行存款”。



出口企业代理出口的，通过“应交税费——应交出口关税”，“应收账款”、“银行存款”等科目核算，可比照代理进口处理。

### 知识延伸

#### 2005 年注册会计师考试真题

某商贸公司为增值税一般纳税人，并具有进出口经营权。2005 年 3 月发生相关经营业务如下：

(1) 从国外进口小轿车一辆，支付买价 400 000 元、相关税金 30 000 元，支付到达我国海关前的运输费用 40 000 元、保险费用 20 000 元；

(2) 将生产中的价值 500 000 元旧设备运往国外修理，出境时已向海关报明，支付给境外的修理费用 50 000 元、料件费 100 000 元，并在海关规定的期限内收回了修理设备；

(3) 从国外进口卷烟 80 000 条（每条 200 支），支付买价 2 000 000 元，支付到达我国海关前的运输费用 120 000 元、保险费用 80 000 元。

（注：进口关税税率均为 20%，小轿车消费税税率 8%，单位金额：元）

要求：按下列顺序回答问题，每问均为共计金额：

- (1) 计算进口小轿车、修理旧设备和进口卷烟应缴纳的关税；
- (2) 计算小轿车在进口环节应缴纳的消费税；
- (3) 计算卷烟在进口环节应缴纳的消费税；
- (4) 计算小轿车、修理旧设备和卷烟在进口环节应缴纳的增值税。

解答：

(1) 进口关税的计算：

$$\text{①进口小轿车应纳关税} = (400\,000 + 30\,000 + 40\,000 + 20\,000) \times 20\% = 98\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{②修理设备应纳关税} = (50\,000 + 100\,000) \times 20\% = 30\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{③进口卷烟应纳关税} = (2\,000\,000 + 120\,000 + 80\,000) \times 20\% = 440\,000$$



(元)

进口小轿车、修理设备和进口卷烟应缴纳的关税合计 = 568 000 (元)

(2) 进口小轿车消费税的计算:

$$(400\,000 + 30\,000 + 40\,000 + 20\,000 + 98\,000) \div (1 - 8\%) \times 8\% = 588\,000 \div (1 - 8\%) \times 8\% = 51\,130.43 \text{ (元)}$$

(3) 进口卷烟消费税的计算:

① 定额消费税 = 80 000 × 0.6 = 48 000 (元)

② 每标准条确定消费税适用比例税率的价格

$$= [(200\,000 + 120\,000 + 80\,000 + 440\,000 + 48\,000) \div (1 - 30\%)] \div 80\,000 \\ = [2\,688\,000 \div (1 - 30\%)] \div 80\,000 = 3\,840\,000 \div 80\,000 = 48 \text{ (元)}$$

计算结果每标准条卷烟价格小于 50 元, 所以适用从价消费税适用 30% 的税率。

$$\text{进口卷烟应纳消费税} = \text{从价税} + \text{从量税} = 3\,840\,000 \times 30\% + 48\,000 = 1\,152\,000 \\ + 48\,000 = 1\,200\,000 \text{ (元)}$$

(4) 增值税的计算:

① 进口小轿车应纳增值税 = (400 000 + 30 000 + 40 000 + 20 000 + 98 000) \\ \div (1 - 8\%) \times 17\% = 588\,000 \div (1 - 8\%) \times 17\% = 108\,652.17 \text{ (元)}

② 修理设备应纳增值税 = (50 000 + 100 000 + 30 000) × 17% = 30 600 (元)

③ 进口卷烟应纳增值税 = 3 840 000 × 17% = 652 800 (元)

小轿车、修理设备和卷烟在进口环节应缴纳的增值税合计 = 792 052.17 (元)

解析:

本题考核进口环节各项税金计算。主要考核点:

(1) 关税完税价格包括进口货物买价、运抵我国境内输入地点起卸前的运输、保险费用, 运往境外修理的货物完税价格为修理费、料件费;

(2) 进口消费税组价公式运用, 特别是进口卷烟组价中应包含从量消费税, 税率没有给出;

(3) 进口增值税组价同进口消费税组价。



### 第三节 关税的申报、缴纳和追征

#### 1. 关税的申报

##### (1) 进口货物关税的申报。

进口货物的纳税人或其代理人应在规定的报关期限内向货物进境地海关申报纳税。申报时需填写《中华人民共和国海关进口货物报关单》，并提供发票、提单、合同和箱单。经海关对实际货物进行查验后，根据货物的税则归类 and 完税价格计算应纳关税和进口环节代征税费，填发税款缴纳证。

##### (2) 出口货物关税的申报。

出口货物的纳税人或其代理人应在规定的报关期限内向货物出境地海关申报纳税。申报时需填写《中华人民共和国海关出口货物报关单》，并提供发票、提单、合同和运单，经海关对实际货物进行查验后，根据货物的税则归类 and 完税价格计算应纳关税，填发税款缴纳证。

#### 2 出口货物退免税的申报

##### (1) 出口企业应附送的纸质凭证。

出口企业向税务机关主管退税部门（简称退税部门）申报出口货物退（免）税时，在提供有关出口货物退（免）税申报表及相关资料时，应同时附送以下纸质凭证：

①实行“免、抵、退”税管理办法的生产企业，应提供出口货物的出口发票。外贸企业应提供购进出口货物的增值税专用发票。（自开票之日起30日内办理认证手续）或普通发票。

②出口货物报关单（出口退税专用）。

③出口收汇核销单。

##### (2) 尚未到期结汇的出口货物。



对尚未到期结汇的出口货物，可不提供出口收汇核销单，退税部门按照现行出口货物退（免）税管理的有关规定审核办理退（免）税手续。

出口企业必须在货物报关出口之日起 180 天内，向所在退税部门提供出口收汇核销单（远期收汇除外）。经退税部门审核，对审核有误和出口企业到期仍未提供出口收汇核销单的，出口货物已退（免）税款予以追回；未办理退（免）税的，不再办理。但对有下列情形之一的，出口企业申报出口货物退（免）税时，必须提供出口收汇核销单：

① 纳税信用等级评定为 C 级或 D 级。

② 未在规定期限内办理出口退（免）税登记的。

③ 财务会计制度不健全，日常申报出口货物退（免）税时，多次出现错误或不准确情况的。

④ 办理出口退（免）税登记不满一年的。

⑤ 有偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税、虚开增值税专用发票等涉税违法行为记录的。

⑥ 有违反税收法律、法规及出口退（免）税管理规定其他行为的。

(3) 出口企业办理出口货物退（免）税手续规定时间。

出口企业应在货物报关出口之日起 90 天内，到退税部门办理出口货物退（免）税手续。逾期不办的，除另有规定或确有特殊原因，经地市级以上税务机关批准者外，不能再办理出口货物的退（免）税申报。

### 3. 关税的缴纳与追征

进出口货物的纳税人应当自运输工具申报进境之日起 14 日内，在货物运抵海关监管区后、装货的 24 小时以前，向货物的进出境地海关申报。进出口货物转关运输的，按照海关总署的规定执行。

进口货物到达前，纳税人经海关核准可以先行申报。

纳税人应当自海关填发税款缴款书之日起十五日内向指定银行缴纳税款。纳税人未按期缴纳税款的，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款 5‰ 的滞纳金。

纳税人因不可抗力或者在国家税收政策调整的情形下，不能按期缴纳税款的，经海关总署批准，可以延期缴纳税款，但是最长不得超过六个月。

纳税人、担保人自缴纳税款期限届满之日起超过三个月仍未缴纳税款的，海



关可以按照《海关法》第六十条的规定采取强制措施。

进出口货物放行后，海关发现少征或者漏征税款的，应当自缴纳税款或者货物放行之日起一年内，向纳税人补征税款。但因纳税义务人违反规定造成少征或者漏征税款的，海关可以自缴纳税款或者货物放行之日起三年内追征税款，并从缴纳税款或者货物放行之日起按日加收少征或者漏征税款 5‰ 的滞纳金。

海关发现海关监管货物因纳税人违反规定造成少征或者漏征税款的，应当自纳税人应缴纳税款之日起三年内追征税款，并从应缴纳税款之日起按日加收少征或者漏征税款 5‰ 的滞纳金。





## 第四节 关税的纳税筹划

### 进口货物完税价格的避税筹划

#### 1. 理论依据

进口货物完税价格的确定方法：

##### (1) 一般进口货物的完税价格。

《关税条例》第10条规定：“进口货物以海关审定的成交价格为基础的到岸价格作为完税价格。”根据税法规定，到岸价格包括货价，加上货物运抵我国关境内输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其他劳务费等费用组成的一种价格。

货物的成交价通常有到岸价格（货价+运费+保险费，即CIF），货价+运费价（即C&F）、离岸价格（货价，即FOB）三种。若是以到岸价成交的，该成交价格就是进口货物的完税价格；若是以货价+运费价成交的，则还应加上保险费，才是进口货物的完税价格；若是以离岸价格成交的，则应加上运费和保险费，才能成为进口货物的完税价格。

值得注意的是，在货物的成交过程中，如有我方在成交价格外另外支付给买方的佣金，应列入完税价格内；对于卖方付给我方的正常回扣，应从完税价格中扣除。对于卖方违反合同规定延期交货而产生的罚款，如果卖方在货价中冲减，这项罚款则不应从完税价格内扣除。

进口货物以境外口岸离岸价格成交的，应加上该项货物从国外发货或交货口岸运到我国口岸以前所实际支付的运费和保险费。如果实际支付的运费和保险费无法确定，可按有关主管机构规定的运费率（额）、保险费率计算。

##### (2) 特殊进口货物的完税价格。

特殊进口货物的完税价格的确定，对一些企业来讲在进行税收筹划时也非常



重要，应当予以重视。

①运往境外加工的货物。

运往境外加工的货物，进境时已向海关报明，并在海关规定期限内复运进境的，应当以加工后货物进境时的到岸价格与原出境货物或者相同、类似货物在进境时的到岸价格之间的差额，作为完税价格。如上述原出境货物在进境时的到岸价格无法得到时，可用原出境货物申报出境时的离岸价格替代。如以上两种方法的到岸价格都无法得到时，可用该出境货物在境外加工时支付的工缴费加上运抵我国关境输入地点起卸前的包装费、运费、保险费、其他劳务费等一切费用作为完税价格。

②运往境外修理的机器、工具等。

运往境外修理的机械器具、运输工具或者其他货物，出境时已向海关报明并在海关规定期限内复运进境的，应当以海关审查确定的正常的修理费和料件费，作为完税价格。

③租赁、租借方式进境的货物。

租赁、租借方式进境的货物，以海关审查确定的该项进口货物的成交价格作为完税价格。如租赁进境货物是一次性支付租金，则可以海关审定的该项进口货物的成交价格确定为完税价格。

④准予暂时进口的施工机械等。

准予暂时进口的施工机械、工程车辆、供安装使用的仪器和工具、电视或电影摄制机械，以及盛装货物的容器，如超过半年仍留在国内使用的，应自第7个月起，按月征收进口关税，其完税价格按存货进口时的到岸价格确定，货物每月的税额计算公式如下：

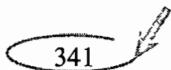
$$\text{关税税额} = \text{货物原到岸价格} \times \text{关税税率} \times \frac{1}{48}$$

⑤留购的进口货样等。

国内单位留购的进口货样、展览品和广告陈列品，以留购价格作为完税价格。但是，买方留购货样、展览品和广告陈列品后，除按留购价格付款外，又直接或间接给卖方一定利益的，海关可以另行确定上述货物的完税价格。

⑥转让出售的减免税货物。

税法规定按照特定减免税办法减税或免税进口的货物需予补税时，其完税价



格应仍按该货物原进口时的成交价格确定。这就是受海关监管的减免税进口货物，在管理年限内，经海关批准出售、转让或移作他用时，按其使用年限折旧的新旧程度折算确定完税价格，其计算公式是：

$$\text{完税价格} = \text{原入境到岸价格} \times \left(1 - \frac{\text{实际使用月份}}{\text{管理年限} \times 12}\right)$$

## 2. 筹划方法

由于进口货物是以海关审定的成交价格为基础的到岸价格作为完税价格。由于完税价格是由海关审定，那么根据对成交价格的规定，海关估价主要有两种情况，一种是海关审查可确定的完税价格；另一种是成交价格经海关审查者能确定的，因此，分别就这两种情况进行筹划。

### (1) 审定价格成交法。

这种方法是指进口商向海关申报的进口货物价格，如果经海关审定认为符合“成交价格”的要求和有关规定，就可以以此作为计算完税价格的依据，然后经海关对货价、费用和运费、保险费等各项费用进行必要的调整后，即可确定其完税价格。我国进口货物一般都是按此方法确定完税价格的。因此，在审定成交价格法下，如果缩小进口货物的申报价格而又能为海关审定认可为正常成交价格，便成为税收筹划的关键所在。

实际上，成交价格就是指进口货物的买方为了购买该项货物，而买方实际支付或应当支付的价格。该成交价格的核心是货物本身的价格（即不包括运费、保险费、杂费的货物价格）。该价格除包括货物生产、销售等成本费用外，还包括买方在成交价格之外另行向卖方支付的佣金。由此看来，在进行税收筹划时，可以选择同类产品中成交价格比较低的、运输杂项费用相对较小的货物进口，这样可以降低完税价格。

【例9-7】某公司急需进口一批铁矿石5万吨，可选择的单位有两家，一家是美国的，其价格为9美元/吨，运费为12万美元；另一家是澳大利亚的，其价格为10美元/吨，运费为5万美元。其他费用，美国的也比澳大利亚的高。此时，该公司应选择从哪国进货呢？

方案一：若从美国进货

铁矿石的完税价格 =  $9 \times 5 + 12 + \text{其他} = 57 \text{ 万美元} + \text{其他}$



方案二：若从澳大利亚进货

铁矿石的完税价格 =  $10 \times 5 + 5 + \text{其他} = 55 \text{ 万美元} + \text{其他}$

假如进口关税为 20%，那么从澳大利亚进口至少可以节省关税 0.4 万美元。

但是值得一提的是，对于卖方付给我方的正常回扣，应从完税价格中扣除。如果在一笔交易中获取了 100 万美元的回扣，要是不了解该项扣除，在关税税率为 20% 的情况下，就会多为国家做出 20 万美元的贡献。

(2) 按审定成交价格法经海关审查未能确定的。

如果按审定成交价格法经海关审查未能确定，海关将按以下次序对完税价格进行估定：相同货物成交价格法、类似货物成交价格法、国际市场价格法、国内市场倒扣法。如上述方法都不能确定，则海关用其他合理方法估定完税价格。

由于有些货物，特别是目前市场上还没有或很少出现的高新技术、特种产品或新产品，这些无法加以准确的定性归类，因而产品进口没有确定的市场价格，而且其预期市场价格一般要远远高于通常市场类似产品的价格，这就为进口完税价格的申报留下了较大的空间。

【例 9-8】一国外企业研制出一种高新技术产品，该产品刚刚走出实验室，其确切的市场价格尚未形成，但开发商已确认其未来的市场价格将远远高于目前市场上的类似产品。因而，开发商预计此种产品进口到中国国内市场上的售价将达到 200 万美元，而其类似产品的市场价格仅为 120 万美元。试分析该开发商应采用什么方法，才可使完税价格降低呢？

如果开发商可以在海关申报进口时，以 100 万美元申报。那么由于这是一种刚刚研制出来的新产品，当海关工作人员认为其完税价格为 100 万美元合理时，即可征税放行；当海关认为不合理时，就会对这种进口新产品的完税价格进行估定，因为市场上目前还没有同样的产品，海关将会按类似货物成交价格法进行估价。这样，该新产品的完税价格至多也只能被估定为 120 万美元。总之，无论如何，开发商都能将这种产品的进口价格降低 80 万 ~ 100 万美元。

## 出口货物完税价格的避税筹划

### 1 理论依据

出口货物完税价格的确定方法：



《关税条例》第16条规定：“出口货物应当以海关审定的货物售与境外的离岸价格，扣除出口关税后，作为完税价格。”其计算公式为：

$$\text{出口货物的完税价格} = \frac{\text{离岸价格}}{1 + \text{出口税率}}$$

其中出口货物的离岸价格，应以该项货物运离国境前的最后一个口岸的离岸价格为实际离岸价格。若该项货物从内地起运，则从内地口岸至国境口岸所支付的国内段运输费用应予以扣除。出口货物的成交价格若为货价加运费或为国外口岸的到岸价格时，应先将运费或者保险费用扣除后，再按规定公式计算完税价格。

同样，出口货物在成交价格以外支付给国外的佣金，应予扣除。未单独列明的，可以不予扣除；国外另行支付的货物包装费，应加入成交价格内，然后再计算完税价格。

## 2 筹划方法

由于出口商品的海关估价应是成交价格，即该出口商品售予境外的应售价格。应售价格应由出口商品的境内生产成本、合理利润以及外贸所需的储运费、保险费等组成。概括地讲，就是扣除关税后的离岸价格。因此，如何确定成交价格就成为出口货物完税价格税收筹划的关键。

在进行出口货物完税价格的税收筹划时，要注意以下三点：

(1) 出口货物的离岸价格，应以该项货物运离国境前的最后一个口岸的离岸价格作为实际离岸价格。如果该项货物从内地起运，则从内地口岸至国境口岸所支付的国内段运输费用应予以扣除。

(2) 出口货物的成交价格如为货价加运费价格，成为国外口岸的到岸价格时，应扣除运费或再扣除保险费后，再按照规定公式计算完税价格。

(3) 如果纳税人的公司在商品成交价格以外，还存在着支付给国外的与此项业务有关的佣金，那么在纳税人的申报表上应该单独列明，加以确认反映。因为佣金按税法规定可以扣除。如果不单独列明的，可不予扣除。

除了以上几点应注意的以外，我们还应对现行的海关法、进出口条例和其他有关的海关法律法规进行深入细致地研究，只有这样才能找到更多的对完税价格进行税收筹划的方法。



例如,《关税条例》规定,进出口货物的收发货人或者他们的代理人,在向海关递交进出口货物报关单时,应当交验载明货物的真实价格,运费、保险费和其他费用的发票(如有厂家发票应附着在内)、包装清单和其他有关单证。同时《关税条例》又指出,进出口货物的收发货人或者他们的代理人,在递交进出口货物报关单时未交验前款规定的各项单证的,应当按照海关估定的完税价格完税;事后补交单证的,税款不予调整。

这两条规定就给税收筹划提供了可能。也就是说,进出口商可以将其所有的单证全部交给海关进行查验,也可以不交验规定的各项单证,这时,海关将对进出口货物的完税价格进行估定。

如果某进口商将进口某种商品,实际上应申报的完税价格要高于同类产品的市场价格,那么它可以根据实际情况在法律许可的范围内少报或不报部分单证,以求海关估定较低的完税价格,从而减轻税负。即使在事后被要求补交单证,税款也不会有所调整。





城市维护建设税，是指对缴纳增值税、消费税和营业税的单位和个人，以其实际缴纳的上述“三税”税额为计税依据而征收的一种税，实质上是“三税”的附加税。（以下简称“城建税”）

## 第一节 城市维护建设税

### 城建税的纳税人、征税对象和征税范围

#### 1. 纳税人

城市维护建设税的纳税人，是指负有缴纳增值税、消费税和营业税纳税义务的单位和个人。具体包括：国有企业、集体企业、股份制企业、私营企业、其他企业、行政事业单位、军事单位、社会团体、其他单位及个体工商户和其他个人，但不包括外商投资企业和外国企业。

个体商贩及个人在集市上出售商品，对其征收临时经营的增值税，是否同时按其实缴税额征收城市维护建设税由各省、自治区、直辖市人民政府根据实际情况确定。

#### 2. 征税对象和征税范围

由于城建税是一种附加税，因此没有独立的征税对象。可以认为它的征税对象是纳税人缴纳增值税、消费税和营业税的行为，是一种特定目的税。



城建税的征税范围比较广泛，不仅包括城市、县城和建制镇，而且还包括农村。只要缴纳增值税、消费税和营业税的地方，除税法另有规定外，都属于征收城建税的范围。

### 城建税的税率

城建税的税率采用地区差别比例税率，即按纳税人所在地的不同，设置不同的税率，具体规定为：纳税人所在地为市区的，税率为7%；纳税人所在地为县城的，税率为5%；纳税人所在地不在市区、县城的，税率为1%。

城建税的适用税率应按纳税人所在地的适用税率执行。但是，应注意以下几点：

(1) 纳税人所在地为工矿区的，应根据行政区划确定适用税率。

(2) 对铁道部应纳城市维护建设税的税率，鉴于其计税依据为铁道部实际集中缴纳的营业税税额，分不清具体地区，财政部规定，铁道部统一适用5%的税率。

(3) 对下列两种情况可按缴纳“三税”的所在地的规定税率就地缴纳城市维护建设税：

①由受托方代征代扣增值税、消费税、营业税的单位和个人，其代征代扣的城建税，按“受托方所在地”适用的税率执行。

②流动经营等无固定纳税地点的单位和个人，在经营地缴纳“三税”的，其城市维护建设税的缴纳按“经营地”适用税率执行。

### 城建税的会计处理

企业应设置“应交税费——应交城市维护建设税”明细科目，核算企业城建税计提与缴纳情况。每月计提应交城建税时，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交城市维护建设税”科目；实际缴纳税款时，借记“应交税费——应交城市维护建设税”科目，贷记“银行存款”科目。该科目期末贷方余额表示企业应交未交的城建税款。

教育费附加是国家为了发展地方教育事业而随同“三税”同时征收的一种附加费，严格来说不属于税收的范畴，但由于同城建税类似，因此，也可以视同税款进行核算。教育费附加征收对象、计费依据、计算方法和征收管理与城建税



相同。企业对教育费附加通过“应交税费——应交教育费附加”明细科目核算。

【例 10-1】楚歌电气制业公司在市区，2008 年 6 月实际缴纳增值税款为 430 万元，消费税款为 70 万元，则城建税、教育费附加的金额和会计处理为：

① 应交的城建税和教育费附加：

应纳城建税额 =  $(430 + 70) \times 7\% = 35$  (万元)

应交的教育费附加 =  $(430 + 70) \times 3\% = 15$  (万元)

② 做会计分录：

借：营业税金及附加	500 000
贷：应交税费——应交城市维护建设税	350 000
——应交教育费附加	150 000
借：应交税费——应交城市维护建设税	350 000
——应交教育费附加	150 000
贷：银行存款	500 000

此外，还须注意以下两点：

(1) 城建税是一种附加税，其计税依据是纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税税额，不包括非税款项。

(2) 海关对进口产品代征的增值税、消费税，不征收城建税。

## 城建税的纳税筹划

按照税法的规定，负有缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人是城市维护建设税的纳税人。那么，如果纳税人能够在“三税”上进行税收筹划，自然就减轻了城建税的税收负担。

城市维护建设税的避税筹划主要从以下几个方面进行。

### 1. 利用纳税人的不同

按规定，对外商投资企业和外国企业缴纳的增值税、消费税和营业税不征收城市维护建设税。所以，企业在筹建或者对外投资时应该选择涉外企业，这样不仅可以不需要缴纳城市维护建设税，而且还可能享受涉外企业其他方面的税收优惠政策。





## 2 利用税率的区别

城建税采用的是地区差别比例税率。纳税人所在地为市区的，税率为7%；纳税人所在地为县城、镇的，税率为5%；纳税人所在地不在市区、县城或者镇的，税率为1%。因此，企业在建厂选址时应该根据其生产经营的实际情况选择厂址，只要有可能就应该避开税率高的地区，尤其是市区、县城、镇和这些地方的交界处。

## 3. 利用纳税地点不同

城建税在纳税地点方面，一般规定与缴纳增值税、消费税、营业税的地点是相同的，但也有特殊规定。如对代征代扣“三税”的单位和个人，其城市维护建设税的纳税地点在代征代扣地，由受托方按其所在地适用的税率缴纳城市维护建设税；对流动经营等无固定纳税地点的单位和个人，应该随同“三税”在经营地按适用税率缴纳。该规定为纳税人进行纳税筹划提供了可能性。

例如，根据消费税法的规定，委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。按城市维护建设税法的规定，同时应该按当地适用的城市维护建设税的税率代征该税。这样，如果选择委托加工的工厂地点不同，适用税率不同，应纳的城建税也将有所区别。



## 第二节 印花税

以经济活动中签立的各种合同、产权转移书据、营业账簿、权利许可证照等应税凭证文件为对象所征的税为印花税。印花税由纳税人按规定应税的比例和定额自行购买并粘贴印花税票，即完成纳税义务，现在往往采取简化的征收手段。

### 印花税的纳税人和征税范围

#### 1. 纳税人

凡在中国境内书立、领受《印花税法》所列举凭证的单位和个人，包括国内各类企业、事业、机关、团体、部队及中外合资企业、合作企业、外资企业、外国公司和其他经济组织及其在华机构等单位和个人，都是印花税的纳税人，应按照规定缴纳印花税。

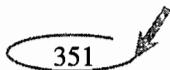
根据书立、领受纳税凭证的不同，纳税人可分为立合同人、主账簿人、立据人和领受人。对合同、书据等由两方或两方以上当事人共同书立的凭证，其当事人各方都是纳税人，各自就所持凭证的金额纳税。对政府部门发给的权利许可证照，领受人为纳税人。

经国务院批准，财政部决定从2008年9月19日起，对证券交易印花税政策进行调整，由现行双边征收改为单边征收，即只对卖出方（或继承、赠与A股、B股股权的出让方）征收证券（股票）交易印花税，对买入方（受让方）不再征税。税率仍保持1‰。

#### 2. 征收范围

现行印花税征收范围共有以下几类：

(1) 购销、加工承揽、建筑工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、





租赁、财产保险、技术等合同及具有合同性质的凭证。

(2) 产权转移书据，包括版权、财产所有权、商标权、专利权、专有技术使用权等转移书据。

(3) 营业账簿，包括单位或个人从事生产经营活动设立的各种账册。

(4) 权利许可证照，包括房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证。

(5) 经财政部确定征收的其他凭证。

## 印花税的税目和税率

### 1. 比例税率

印花税的比例税率有四个档次：1‰、5‰、3‰、0.5‰。按比例税率征税的有：各类经济合同及合同性质的凭证，记载着金额的账簿，产权转移书据等。

### 2. 定额税率

印花税的定额税率是按件定额贴花，每件5元。它主要适用于其他账簿、权利许可证照等。因为这些凭证不属资金账或没有金额记载，按件定额纳税，以方便纳税和简化征管。

印花税税目税率表如表10-1所示：

表 10-1 印花税税目税率表

税目	范围	税率	纳税人	说明
1 购销合同	包括供应、预购、采购、购销、结合及协作、调剂、补偿、易货等合同	按购销金额 3‰ 贴花	立合同人	
2 加工承揽合同	包括加工、定作、修缮、修理、印刷广告、测绘、测试等合同	按加工或承揽收入 5‰ 贴花	立合同人	
3 建设工程勘察设计合同	包括勘察、设计合同	按收取费用 5‰ 贴花	立合同人	
4 建设安装工程承包合同	包括建筑、安装工程承包合同	按承包金额 3‰ 贴花	立合同人	

续表

税目	范围	税率	纳税人	说明
5 财产租赁合同	包括租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等合同	按租赁金额 1‰ 贴花。税额不足 1 元，按 1 元贴花	立合同人	
6. 货物运输合同	包括民用航空运输、铁路运输、海上运输、内河运输、公路运输和联运合同	按运输费用 5‰ 贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
7 仓储保管合同	包括仓储、保管合同	按仓储保管费用 1‰ 贴花	立合同人	仓单或栈单作为合同使用的，按合同贴花
8 借款合同	银行及其他金融组织和借款人（不包括银行同业拆借）所签订的借款合同	按借款金额 0.5‰ 贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
9 财产保险合同	包括财产、责任、保证、信用等保险合同	按保险费收入 1‰ 贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
10 技术合同	包括技术开发、转让、咨询、服务等合同	按所载金额 3‰ 贴花	立合同人	
11 股权转让书据	股权转让书据	按所载金额 1‰ 贴花	立据人	此税率属于后增加的，经过数次调整，从 2008 年 9 月 19 日起改由出让方按 1‰ 的税率缴纳股票交易印花税，受让方不再征收。
12 产权转移书据	包括财产所有权和版权、商标、用权、专利权、专有技术使用权等转移书据	按所载金额 5‰ 贴花	立据人	

续表

税目	范围	税率	纳税人	说明
13 营业账簿	生产、经营用账册	记载资金的账簿，按实收资本和资本公积的合计金额 5‰ 贴花。其他账簿按件贴花 5 元	立账簿人	
14 权利、许可证照	包括政府部门发放的房屋许可证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证	按件贴花 5 元	领用人	

## 印花税的计算

### 1. 印花税的计税依据

由于印花税分别采用从价计征和从量计征两种办法，因此，印花税计税依据也相应的有两种。

(1) 采用从价计征的，其计税依据为应税凭证上记载的金额。

适用此方法确定计税依据的应税凭证有各类经济技术合同、产权转移书据、股权转让书据和营业账簿中的资金账簿。

(2) 采用从量计征的，其计税依据为应税凭证的数量。

适用此种方法确定计税依据的应税凭证有权利及许可证照和营业账簿中的其他账簿。

### 2. 应纳税额的计算

(1) 一般凭证应纳税额的计算。

印花税应纳税额的计算，根据计税依据和税率设置的不同，分为两种情况：

①根据凭证所载金额和比例税率计算。其计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{凭证所载金额} \times \text{适用税率}$$



②根据应税凭证件数和定额税率计算，其计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{凭证件数} \times 5 \text{元}$$

印花税最低纳税额为1角，应纳税额不足1角的凭证，免贴印花税，应纳税额在1角以上的，按照四舍五入的原则，其尾数不满5分不计，满5分的按1角计算贴花。对财产租赁合同规定了最低1元的应纳税额起点，即税额超过1角，但不是1元的按1元纳税。

(2) 一些特殊凭证应纳税额计算。

①股权转让书据，均依书立时证券市场当日实际成交价格计算的金额，由立据双方当事人分别按4‰的税率缴纳印花税。

②同一凭证，载有两个或两个以上经济事项的，分别适用税率计算税额后，按合计数贴花，如未分别记载金额的，从高适用税率贴花。

③对有些合同在签订时无法确定计税金额的，目前采用两次纳税的办法。在签订时，先按每份合同定额贴花5元，结算时再按实际金额和适用税率计算，补贴印花税。

【例10-2】A企业2008年1月开业经营，当月书立、领受印花税应税凭证情况如下：领受房屋产权、工商营业执照、商标注册证、技术专利证、土地使用证各一件，与其他企业订立转移专有技术使用权书据一件，所载金额2 000 000元，订立商品销售合同一件，所载金额3 000 000元，订立借款合同一份，所载金额为400 000元。此外，企业营业账簿中，“实收资本”科目载有资金4 000 000元，其他账簿5本。要求计算该企业1月应纳的印花税额。

$$\text{权利许可证照应纳税额} = 5 \times 5 = 25 \text{ (元)}$$

$$\text{产权转移书据应纳税额} = 2\,000\,000 \times 0.0005 = 1\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{销售合同应纳税额} = 3\,000\,000 \times 0.0003 = 900 \text{ (元)}$$

$$\text{借款合同应纳税额} = 400\,000 \times 0.00005 = 20 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{记载实收资本的营业账簿应纳税额} &= 4\,000\,000 \times 0.0005 \\ &= 2\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{其他营业账簿应纳税额} = 5 \times 5 = 25 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳印花税额} &= 25 + 1\,000 + 900 + 20 + 2\,000 + 25 \\ &= 3\,970 \text{ (元)} \end{aligned}$$

## 印花税的纳税筹划

印花税是不起眼的小税种，因而有些企业常常忽视印花税筹划。然而，企业在生产经营中总是频繁地订立各种各样的合同，且有些合同金额巨大，因而印花税的筹划往往也是比较重要的。印花税筹划方法有：

### 1. 纳税人方面的避税筹划

#### (1) 避免成为纳税人。

印花税的纳税人，是指在中国境内书立、使用、领受印花税法所列举的凭证的单位和个人。这样，如果双方当事人信誉良好，可以不订立合同，双方都可以避免缴纳印花税。

此外，如果合同涉及的经济业务在印花税中没有明确的规定，如一些新出现的经济业务合同还没来得及做出具体规定等，纳税人可以利用税法上的这些空白进行筹划。

#### (2) 减少参与人数。

对于同一凭证，如果由两方或者两方以上当事人签订并各执一份的，各方均为纳税人，应当由各方就所持凭证的各自金额贴花。所谓当事人，是指对凭证有直接权利义务关系的单位和个人，不包括保人、证人、鉴定人。如果应税凭证是由当事人的代理人代为书立的，则由代理人代为承担纳税义务。

减少参与人数避税法的思路就是尽量减少书立使用各种凭证的人数，使更少的人缴纳印花税，使当事人总体税负下降，从而达到少缴税款的目的。

### 2. 计税依据方面的避税筹划

#### (1) 不同税率的合同要区分金额。

税法规定，同一凭证载有两个或两个以上经济事项而适用不同税目税率，如分别记载金额的，应分别计算应纳税额，相加后按合计税额贴花；如未分别记载金额的，按税率较高的计税贴花。因此，纳税人在订立合同时，应将不同税率的合同金额区分开来，分别纳税。也可以在双方取得一致时，在适应税率较高的合同中少计金额，在适应税率较低的合同中多计金额，以达到税负减少的目的。

#### (2) 压缩合同金额筹划法。



印花税的计税依据是合同上所载的金额，出于双方共同利益，双方或多方当事人可以经过合理筹划，使各项金额通过非违法的途径从合同所载金额中减除，从而压缩合同的表面金额，达到少缴税款的目的。但是要注意一下限度，以免被税务机关调整价格，最终税负可能反而更重。

### (3) 减少合同订立次数。

在货物或劳务的流转环节中，每一次订立合同都要缴纳一次印花税。如果能在一开始就能确认下面的流转环节，就可以合为一次签订合同，减少流转环节，从而避免重复缴纳印花税。

### (4) 递延纳税筹划法。

这是印花税筹划的一个重要方法。印花税法规定，对某些合同在订立时无法记载金额或虽载有金额，但作为计税依据明显不合理的应税凭证，实行固定税额，每件应税凭证为5元。待到交易发生后要按交易实际发生金额计税，补交印花税。按此规定，纳税人可以在签订合同时不记载具体金额，起到递延纳税的作用。

## 第三节 契 税

契税是土地、房屋权属转移时向其承受者征收的一种税收，现行的《中华人民共和国契税法》于1997年10月1日起施行。在中国境内取得土地、房屋权属的台商投资企业，应当依法缴纳契税。

### 契税的纳税人和征税对象

#### 1. 契税的纳税人

契税的纳税义务人是境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人。（包括外资企业和外籍个人）。

#### 2. 征税对象

契税的征税对象是在境内转移土地、房屋权属这种行为。应注意其与土地增值税征税范围交叉之处。契税征税对象包括以下五种：

- (1) 国有土地使用权出让（不交土地增值税）。
- (2) 土地使用权转让（还应交土地增值税）。
- (3) 房屋买卖（符合条件的还需交土地增值税）。
- (4) 房屋赠与（不交土地增值税）。
- (5) 房屋交换（单位之间进行房地产交换还应交土地增值税）。
- (6) 以土地、房屋权属作价投资、入股、抵债或以获奖方式、预购方式或者预付集资建房款方式承受土地、房屋权属的应视同土地使用权转让、房屋买卖或房屋赠与。



## 契税的计税依据、税率和计算

### 1. 契税的计税依据

契税的计税依据，归结起来有4种：

#### (1) 按成交价格计算。

成交价格经双方敲定，形成合同，税务机关以此为据，直接计税。这种定价方式，主要适用于国有土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖。

#### (2) 根据市场价格计算。

土地、房屋价格，绝不是一成不变的，比如，北京成为2008年奥运会主办城市后，奥运村地价立即飙升。该地段土地使用权赠送、房屋赠送时，定价依据只能是市场价格，而不是土地或房屋原值。

#### (3) 依据土地、房屋交换差价定税。

随着二手房市场兴起，房屋交换走入百姓生活。倘若A房价格30万元，B房价格40万元，A、B两房交换，契税的计算，自然是两房差额，即10万元，同理，土地使用权交换，也要依据差额。等额交换时，差额为零，意味着，交换双方均免缴契税。

#### (4) 按照土地收益定价。

这种情形不常遇到。假设2000年，国家以划拨方式，把甲单位土地使用权给了乙单位，3年后，经许可，乙单位把该土地转让，那么，乙就要补交契税，纳税依据就是土地收益，即乙单位出让土地使用的所得。

### 2. 契税的税率

契税实行幅度比例税率，税率为3%~5%。

契税的适用税率，由省、自治区、直辖市人民政府在前款规定的幅度内按照本地区的实际情况确定，并报财政部和国家税务总局备案。

从2008年11月1日起，对个人首次购买90平方米及以下普通住房的，对个人销售或购买住房暂免征收印花，契税税率暂统一下调到1%；对个人销售住房暂免征收土地增值税。地方政府可制定鼓励住房消费的收费减免政策。



### 3. 契税的计算

契税应纳税额公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{计税依据} \times \text{税率}$$

应纳税额以人民币计算。转移土地、房屋权属以外汇结算的，按照纳税义务发生之日中国人民银行公布的人民币市场汇率中间价折合成人民币计算。

### 契税的会计处理

企业缴纳契税应通过“固定资产”科目进行核算。企业纳税义务发生后，借记“固定资产”科目，贷记“应交税费——应交契税”科目；缴纳契税时，应借记“应交税费——应交契税”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 10-3】某企业接受捐赠房产一座，房屋按市场售价计算应为 2 600 000 元。要求计算企业应纳的契税，并作出会计处理。

$$\text{应纳税额} = 2\,600\,000 \times 5\% = 130\,000 \text{ (元)}$$

企业发生纳税义务时，

借：固定资产	130 000
贷：应交税费——应交契税	130 000

实际缴纳契税时：

借：应交税费——应交契税	130 000
贷：银行存款	130 000

### 契税的纳税筹划

纳税人在契税方面进行避税筹划可以从以下几个方面考虑。

#### 1. 利用企业合并、分立和股权重组

首先了解相关法规。

企业合并分为吸收合并和新设合并。吸收合并是指一个企业存续，而其他解散的企业合并形式；新设合并是指设立一个新的企业，而原各方均解散的企业合并形式。不论是吸收合并还是新设合并，新设方或者存续方承受被解散方的土地、房屋权属，如果合并前各方为相同投资主体的，不征收契税。



企业分立分为存续分立和新设分立。存续分立是指企业在分立时，原企业存续，而将其一部分分出并派出设立为一个或者数个新企业的分立行为；新设分立是指原企业解散，分立出的各方分别设立新企业的分立行为。不论是派生方还是新设立方承受原企业土地、房屋权属的，不征收契税。

股权重组可分为股权转让和增资扩股两种形式。股权转让是指企业的股东将其持有的股份或者出资，部分或全部转让给他人的行为；增资扩股是指公司向社会公众或者特定单位、个人募集资金、发行股票的行为。由于在股权转让中，单位和个人只是承受了股权，而企业的土地、房屋权属没有发生转移，所以不征契税。但是在增资扩股的行为中，承受人是以土地、房屋权属作价入股或者作为出资投入企业的，土地、房屋权属发生了转移，所以按契税法规定，承受人应该缴纳契税。

根据契税法的上述规定，下面用案例说明如何进行筹划。

【例 10-4】甲公司 2008 年 2 月进行改组改制，并需要 600 万元的房地产进行生产经营活动。乙企业恰恰有 600 万元的房地产出售。此时，甲公司是以 600 万元的资金收购乙企业的房地产，还是采取企业合并的方式，就会涉及契税的缴纳与否。我们不考虑企业合并中的其他问题，来看不同方案的契税负担。

如果甲公司从乙企业购进 600 万元的房地产，设契税税率为 5%，则：

甲公司应纳契税 =  $600 \times 5\% = 30$ （万元）

如果双方采取合并的方式，不论是吸收合并，还是新设合并，由于在合并以后乙企业仍然承受原来的房地产权属，所以合并后的公司不需要缴纳契税，仅此一项就可节税 30 万元。

接上例，合并后的公司为丙公司。2009 年 8 月，丙公司进行股权重组。一方面转让公司股权 500 万元（对应的房地产权属不发生转移）；另一方面，进行增资扩股。丁企业以其房地产作价 400 万元入股，持有两公司的股权 400 万元。如何进行契税的税务处理？

丙公司转让股权的行为，由于房地产的权属不发生转移，所以不缴纳契税。

丁企业以房地产作价入股，房地产的权属发生了转移，丙公司作为承受人应纳契税。

丙公司应纳契税 =  $400 \times 5\% = 20$ （万元）

如果丙公司为了节约契税，则可以采取企业合并的方式。



需要注意的是,采取上述的节税措施之前还要考虑企业合并中的其他问题,如被兼并企业的盈亏状况、资产负债情况、多余职工的安置等。

## 2. 利用纳税人的信誉

当房屋的产权所有人将房屋无偿转让给他人所有时,除了产权无纠纷、双方自愿以外,还应该与房屋有书面合同,并到房地产管理机关办理登记过户手续。契税法之所以作出严格规定,是为了防止纳税中的各种纠纷。但是,恰恰这种规定为纳税人节税提供了可能性。

在现实中,赠与方与承受方的关系是非同一般的,否则有房屋产权的一方不会轻易将房屋赠与他人。既然如此,只要赠与方的目的达到而是否履行赠与手续就是次要的。所以,为了避免承受方缴纳契税,可以不履行赠与手续。但前提是双方信誉是坚实的,否则就可能导致严重后果。

## 3. 利用计税依据的区别

契税的计税依据是不动产的价格,但契税法对不动产的出售、买卖、赠与、交换等分别规定了不同的计税依据。房地产的交换方式比较容易进行纳税筹划。按契税法的规定,土地所有权交换、房屋交换,其计税依据是交换的土地所有权、房屋的价格差额。当交换价格相等时,免征契税;当交换价格不相等时,由多交付的货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳契税。

纳税人利用交换价格差额进行筹划主要有两个渠道:一是尽量缩小交换价格的差额;二是将单方面的转让行为转化为交换行为。

**【例 10-5】** 甲公司有房屋一栋,价值 1 000 万元。乙公司有仓库一座,价值 800 万元。甲、乙双方均希望取得对方的不动产,来满足各自的需要,所以双方采取了交换的方式。根据税法的规定,如果是双方互相交换不动产,乙公司应该是纳税人。假设当地政府规定的契税税率为 5%,则:

乙公司缴纳契税 =  $(1\,000 - 800) \times 5\% = 10$  (万元)

这样乙公司在交换过程中,不仅需要向甲公司支付差价 200 万元,而且还要向政府缴纳契税 10 万元。那么,乙公司不妨采取如下办法。

乙公司在与甲公司交换之前,先了解甲公司在取得仓库以后是否需要对其进行必要的维修,如果答案是肯定的,就可以与甲公司取得默契,由乙公司先对



自己的仓库按甲公司的要求进行维修，维修费以差额 200 万元为限。作为乙公司应该尽可能地达到 200 万元，以达到最好的节税效果。假设乙公司的维修费正好是 200 万元，这样仓库的价值就不是 800 万元，而是 1 000 万元了。此时由于交换价格相等，双方均不需要缴纳契税。

#### 4. 利用三方或三方以上对房地产的不同需求

【例 10-6】甲有价值 900 万元的房屋，乙有价值 900 万元的仓库。甲有取得乙公司仓库的意向，而乙准备在取得甲的房屋以后将其出售，丙公司准备购置房屋一栋，且对甲的房屋有购买意向。

方案一：丙公司直接向甲公司购买房屋，则：

丙公司应纳契税 =  $900 \times 5\% = 45$ （万元）

甲公司取得款项以后再购置乙公司的仓库，则：

甲公司应纳契税 =  $900 \times 5\% = 45$ （万元）

方案二：先由甲公司和乙公司进行交换，在该行为中由于双方的交换价格相等，所以均不需要缴纳契税。乙公司在取得房屋以后，将其以 950 万元的价格出售给丙公司，此时丙公司应该缴纳契税。

丙公司应纳契税 =  $950 \times 5\% = 47.5$ （万元）

在后一种方案中，三方均实现了自己的意向，而且乙公司还可以加价出售房屋，同时，所需缴纳的契税还小于前一种方式契税的总和。





## 第四节 车船税

车船税指对在我国境内应依法到公安、交通、农业、渔业、军事等管理部门办理登记的车辆、船舶，根据其种类，按照规定的计税依据和年税额标准计算征收的一种财产税。

### 车船税的纳税人和征税范围

#### 1. 纳税人

在中华人民共和国境内，车辆、船舶的所有人或者管理人为车船税的纳税人，应当依照《车船税暂行条例》的规定缴纳车船税。管理人是指对车船具有管理使用权，不具有所有权的单位和个人。

#### 2. 征税范围

车船税的征税范围是指依法应当在车船管理部门登记的车船。车船管理部门是指公安、交通、农业、渔业、军事等依法具有车船管理职能的部门。

在机场、港口以及其他企业内部场所行驶或者作业，并在车船管理部门登记的车船，应当缴纳车船税。拖船，是指专门用于拖（推）动运输船舶的专业作业船舶。

### 车船税的税率

车船税的适用税额，依照条例所附的《车船税税目税额表》执行。

国务院财政部门、税务主管部门可以根据实际情况，在《车船税税目税额表》规定的税目范围和税额幅度内，划分子税目，并明确车辆的子税目税额幅度和船舶的具体适用税额。车辆的具体适用税额由省、自治区、直辖市人民政府在规定的子税目税额幅度内确定。



车船税采用定额税率即对征税的车船规定单位固定税额。车船税确定税额总的原则是：排气量小的车辆税负轻于排气量大的车辆；载人少的车辆税负轻于载人多多的车辆；自重小的车辆税负轻于自重大的车辆；小吨位船舶的税负轻于大吨位船舶。由于车辆与船舶的行驶情况不同，车船税的税额也有所不同。如表 10-2 所示。

表 10-2 车船税税目税额表

税目	计税单位	每年税额	备注
载客汽车	每辆	60 元至 660 元	包括电车
载货汽车专项作业车	按自重每吨	16 元至 120 元	包括半挂牵引车、挂车
三轮汽车低速货车	按自重每吨	24 元至 120 元	
摩托车	每辆	36 元至 180 元	
船舶	按净吨位每吨	3 元至 6 元	拖船和非机动驳船分别按船舶税额的 50% 计算

#### (1) 载客汽车。

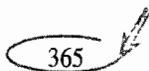
载客汽车划分为大型客车、中型客车、小型客车和微型客车 4 个子税目。其中，大型客车是指核定载客人数大于或者等于 20 人的载客汽车；中型客车是指核定载客人数大于 9 人且小于 20 人的载客汽车；小型客车是指核定载客人数小于或者等于 9 人的载客汽车；微型客车是指发动机汽缸总排气量小于或者等于 1 升的载客汽车，发动机排气量以车辆登记证书、车辆行驶证、车辆出厂合格证证明、车辆进口凭证等相应项目所载数额为准。载客汽车各子税目的每年税额幅度为：

- ①大型客车，480 元至 660 元；
- ②中型客车，420 元至 660 元；
- ③小型客车，360 元至 660 元；
- ④微型客车，60 元至 480 元。

客货两用汽车按照载货汽车的计税单位和税额标准计征车船税。

#### (2) 三轮汽车。

三轮汽车，是指在车辆管理部门登记为三轮汽车或者三轮农用运输车的机动车。



(3) 低速货车。

低速货车，是指在车辆管理部门登记为低速货车或者四轮农用运输车的机动车。

(4) 专项作业车。

专项作业车，是指装置有专用设备或者器具，用于专项作业的机动车；轮式专用机械车是指具有装卸、挖掘、平整等设备的轮式自行机械。

专项作业车和轮式专用机械车的计税单位为自重每吨每年税额为 16 元至 120 元。

具体适用税额由省级人民政府参照载货汽车的税额标准在规定的幅度内确定。

(5) 船舶。

船舶的具体适用税额为：

- ①净吨位小于或者等于 200 吨的，每吨 3 元；
- ②净吨位 201 吨至 2000 吨的，每吨 4 元；
- ③净吨位 2001 吨至 10000 吨的，每吨 5 元；
- ④净吨位 10001 吨及其以上的，每吨 6 元。

## 车船税的计算

### 1. 计税依据

①纳税人在购买机动车交通事故责任强制保险时，应当向扣缴义务人提供地方税务机关出具的本年度车船税的完税凭证或者减免税证明。不能提供完税凭证或者减免税证明的，应当在购买保险时按照当地的车船税税额标准计算缴纳车船税。

②拖船按照发动机功率每 2 马力折合净吨位 1 吨计算征收车船税。

③《车船税暂行条例》及细则所涉及的核定载客人数、自重、净吨位、马力等计税标准，以车船管理部门核发的车船登记证书或者行驶证书相应项目所载数额为准。纳税人未按照规定到车船管理部门办理登记手续的，上述计税标准以车船出厂合格证明或者进口凭证相应项目所载数额为准；不能提供车船出厂合格证明或者进口凭证的，由主管地方税务机关根据车船自身状况并参照同类车船



核定。

④车辆自重尾数在0.5吨以下(含0.5吨)的,按照0.5吨计算;超过0.5吨的,按照1吨计算。船舶净吨位尾数在0.5吨以下(含0.5吨)的不予计算,超过0.5吨的,按照1吨计算。1吨以下的小型船舶,一律按照1吨计算。

⑤《车船税暂行条例》及其细则所称的自重,是指机动车的装备质量。

⑥对于按照《车船税暂行条例实施细则》的规定,无法准确获得自重数值或自重数值明显不合理的载货汽车、三轮汽车、低速货车、专项作业车和轮式专用机械车,由主管税务机关根据车辆自身状况并参照同类车辆核定计税依据。对能够获得总质量和核定载质量的,可按照车辆的总质量和核定载质量的差额作为车辆的自重;无法获得核定载质量的专项作业车和轮式专用机械车,可按照车辆的总质量确定自重。

## 2 车船税应纳税额的计算

购置的新车船,购置当年的应纳税额自纳税义务发生的当月起按月计算。计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{年应纳税额} \div 12 \times \text{应纳税月份数}$$

【例10-7】某运输公司拥有载货汽车15辆(货车自重全部为10吨);乘人大客车20辆;小客车10辆。计算该公司应纳车船税。(注:载货汽车按自重每吨年税额80元,乘人大客车每辆年税额500元,小客车每辆年税额400元)

解:(1)载货汽车应纳税额 $=15 \times 10 \times 80 = 12\,000$ (元)

(2)乘人汽车应纳税额 $=20 \times 500 + 10 \times 400 = 14\,000$ (元)

(3)全年应纳车船税额 $=12\,000 + 14\,000 = 26\,000$ (元)

## 3 保险机构代收代缴车船税和滞纳金计算

为了做好机动车车船税代收代缴工作,中国保险监督管理委员会下发了《关于修改机动车交通事故责任强制保险保单的通知》(保监产险[2007]501号),在机动车交通事故责任强制保险(以下简称“交强险”)保单中增加了与车船税有关的数据项目。有关涉税问题进一步明确如下:

(1)特殊情况下车船税应纳税款的计算。

①购买短期“交强险”的车辆。对于境外机动车临时入境、机动车临时上

道路行驶、机动车距规定的报废期限不足1年而购买短期“交强险”的车辆，保单中“当年应缴”项目的计算公式为：

$$\text{当年应缴} = \text{计税单位} \times \text{年单位税额} \times \text{应纳税月份数} \div 12$$

其中，应纳税月份数为“交强险”有效期起始日期的当月至截止日期当月的月份数。

②已向税务机关缴税的车辆或税务机关已批准减免税的车辆。对于已向税务机关缴税或税务机关已经批准免税的车辆，保单中“当年应缴”项目应为0。对于税务机关已批准减税的机动车，保单中“当年应缴”项目应根据减税前的应纳税额扣除依据减税证明中注明的减税幅度计算的减税额确定，计算公式为：

$$\text{减税车辆应纳税额} = \text{减税前应纳税额} \times (1 - \text{减税幅度})$$

(2) 欠缴车船税的车辆补缴税款的计算。

从2008年7月1日起，保险机构在代收代缴车船税时，应根据纳税人提供的前次保险单，查验纳税人以前年度的完税情况。对于以前年度有欠缴车船税的，保险机构应代收代缴以前年度应纳税款。

①对于2007年1月1日前购置的车辆或者曾经缴纳过车船税的车辆，保单中“往年补缴”项目的计算公式为：

$$\text{往年补缴} = \text{计税单位} \times \text{年单位税额} \times (\text{本次缴税年度} - \text{前次缴税年度} - 1)$$

其中，对于2007年1月1日前购置的车辆，纳税人从未缴纳车船税的，前次缴税年度设定为2006年。

②对于2007年1月1日以后购置的车辆，纳税人从购置时起一直未缴纳车船税的，保单中“往年补缴”项目的计算公式为：

$$\text{往年补缴} = \text{购置当年欠缴的税款} + \text{购置年度以后欠缴的税款}$$

其中，购置当年欠缴的税款 = 计税单位 × 年单位税额 × 应纳税月份数 ÷ 12。应纳税月份数为车辆登记日期的当月起至该年度终了的月份数。若车辆尚未到车船管理部门登记，则应纳税月份数为购置日期的当月起至该年度终了的月份数。

$$\text{购置年度以后欠缴税款} = \text{计税单位} \times \text{年单位税额} \times (\text{本次缴税年度} - \text{车辆登记年度} - 1)$$

(3) 滞纳金计算。

对于纳税人在应购买“交强险”截止日期以后购买“交强险”的，或以前年度没有缴纳车船税的，保险机构在代收代缴税款的同时，还应代收代缴欠缴税款的滞纳金。



保单中“滞纳金”项目为各年度欠税应加收滞纳金之和。

每一年度欠税应加收的滞纳金 = 欠税金额 × 滞纳天数 × 0.5%

滞纳天数的计算自应购买“交强险”截止日期的次日起到纳税人购买“交强险”当日止。

纳税人连续两年以上欠缴车船税的，应分别计算每一年度欠税应加收的滞纳金。

## 车船税的纳税筹划

车船税主要是利用税率的特殊情况进行避税筹划。车船税适用的是定额税率，对于车辆实行有幅度的定额税率，对船舶实行分类分级、全国统一的固定税额。

### 1. 利用车辆的计税依据

车辆的具体定额税率是由省级政府在规定的税额幅度内，根据当地的实际情况，对同一计税标准的车辆具体确定适用的税额。国家对车辆征税有一条特殊的规定，即对车辆净吨位尾数在半吨以下者，按半吨计算，超过半吨者按1吨计算。该规定就为纳税人进行筹划提供了可能性。

【例 10-8】北京某施工企业 2005 年需要购置载货汽车，根据工程和企业资金的状况，载货汽车的总净吨位控制在 50 吨以内。汽车市场上有三种载货汽车，4.5 净吨位的载货汽车，5.2 净吨位的载货汽车和 8 净吨位的载货汽车。为了尽可能减少车船税的缴纳，纳税人可以有以下几种购车方案：

方案 1：购买 5 辆 5.2 净吨位载货汽车和 5 辆 4.5 净吨位的载货汽车。

总净吨位 =  $5.2 \times 5 + 4.5 \times 5 = 26 + 22.5 = 48.5$  (净吨位)

应纳车船税 =  $5.5 \times 60 \times 5 + 4.5 \times 60 \times 5 = 1\,650 + 1\,350 = 3\,000$  (元)

方案 2：买 4 辆 8 净吨位载货汽车和 4 辆 4.5 净吨位的载货汽车。

总净吨位 =  $8 \times 4 + 4.5 \times 4 = 32 + 18 = 50$  (净吨位)

应纳车船税 =  $8 \times 60 \times 4 + 4.5 \times 60 \times 4 = 1\,920 + 1\,080 = 3\,000$  (元)

在上述两种方案中，虽然它们的计税依据都是 50 净吨位，但它们的实际总净吨位不一样，前者是 48.5 净吨位，而后者是 50 净吨位。很明显，在净吨位不同的情况下，缴纳的税款是一样，那么后者比前者的税收效益就高。另外，前者

需要的司机比后者多两名，会加大企业的成本支出，从而对企业的整体经济效益也会产生影响。

## 2. 船舶方面

车船税对船舶采取分类分级、全国统一的固定税额，实质上是一种全额累进的定额税率。对于这种形式的税率，纳税人避税的最简单办法就是利用临界点。

【例 10-9】某船运公司 2008 年 1 月拟购进机动船舶 1 艘，假设船厂可提供 2 000 吨和 2 020 吨的船舶。如果单从节税角度考虑，船运公司应购买哪种船？

购进 2 000 吨船舶应纳车船税 =  $2\,000 \times 4 = 8\,000$ （元）

购进 2 020 吨船舶应纳车船税 =  $2\,020 \times 5 = 10\,100$ （元）

可以发现，船舶仅增加了 20 吨，但税额增加了 2 100 元（ $10\,100 - 8\,000$ ）。如果单从节税方面考虑，第 2 种方案显然是不可取的。



## 第五节 房产税

房产税是对我国境内拥有房产所有权的内资企业和其他单位以及中国籍居民，以房屋的计税余值或租金收入为征税对象课征的一种财产税。

### 房产税的纳税人和征税对象

#### 1 纳税人

房产税的纳税人是在我国境内拥有房屋产权的单位和个人。房屋产权属于全民所有的，由经营管理者缴纳；产权属于集体和个人所有的由集体单位和个人缴纳；产权出典的，由承典人缴纳；产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未界定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或使用人缴纳。

#### 2. 征税对象

房产税的征税对象是房产，在城市、县城、建制镇和工矿区征收。城市是指经国务院批准设立的市，包括市区、郊区和市辖县的县城，不包括农村；县城是指未设立建制镇的县人民政府所在地；建制镇是指经省、自治区、直辖市人民政府批准设立的建制镇，但不包括所辖的行政村；工矿区是指工商业比较发达，人口比较集中，符合国务院规定的建制镇标准，但尚未设立建制镇的大中型工矿企业所在地。

### 房产税的计税依据、税率和计算

#### 1. 计税依据

房产税的计税依据分为两种：





(1) 以房产原值一次减除 10% ~ 30% 以后的余值为计税依据。

具体的减除幅度，由各省、自治区、直辖市人民政府根据当地实际情况规定。

房产原值是指纳税人按照会计制度的规定，在账簿“固定资产”科目中记载的房屋原价，包括房屋造价和与房屋不可分割的各种附属设备或者一般不单独计价的配套设施（如照明、煤气、暖气、卫生、各种管线等）的价格。

纳税人没有按照规定记载房屋原价的，在计算征收房产税的时候，应当按照规定调整房产原值。

房产原值明显不合理的，应当重新评估。

没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定。

(2) 出租的房产，以房产租金收入为计税依据。

## 2 税率

与计税依据相对应，房产税的税率也分为两种：

(1) 按照房产余值计算应纳税额的，适用税率为 1.2%；

(2) 按照房产租金收入计算应纳税额的，适用税率为 12%。

## 3. 应纳税额计算公式

$$\text{应纳税额} = \text{计税依据} \times \text{适用税率}$$

【例 10-10】某企业的经营用房原值为 1 500 万元，按照当地规定允许减除 20% 以后计税，房产税适用税率为 1.2%，该企业全年应纳房产税税额的计算方法为：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= 1\,500 - (1\,500 \times 20\%) \times 1.2\% \\ &= 14.4 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

【例 10-11】某公民出租自有房屋供他人经商，年租金收入 50 000 元，房产税适用税率为 12%，该公民应纳房产税税额的计算方法为：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= 50\,000 \times 12\% \\ &= 6\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$



## 房产税的会计处理

企业应设置“应交税费——应交房产税”明细科目以反映房产税计提和缴纳的情况，企业缴纳的房产税应在“管理费用”中列支。由于房产税是按年征收分期缴纳（一般是六个月）。

【例 10-12】风秀公司办公楼、厂房等房产 2008 年的账面原值为 300 万元，按规定房产原值扣除比率为 20%，每年 4 月、6 月分两次缴纳，则：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= [300 \times (1 - 20\%) \times 1.2\%] \div 2 \\ &= 1.44 (\text{万元}) \end{aligned}$$

①按半年计算出应缴纳的房产税时：

借：管理费用	1.44
贷：应交税费——应交房产税	1.44

②缴纳房产税时：

借：应交税费——应交房产税	1.44
贷：银行存款	1.44

## 房产税的纳税筹划

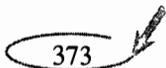
房产税虽然税率较低，但是房产往往占企业固定资产的很大比例，数额较大，使得房产税税基较大，税款绝对值较高。因此，对房产税进行筹划有重要意义。房产税纳税筹划可以从以下几个方面进行：

### 1. 在农村建厂

房产税的征税范围是位于城市、县城、建制镇和工矿区的房屋，不包括农村房屋。在不影响企业生产经营的情况下，如果将企业设立在农村，则无须缴纳房产税，等于每年给企业节约一笔数额可观的税款。而且在农村建厂会受到其他税收上的优惠和国家给予的其他政策的好处。

### 2. 仔细区分房屋和非房屋，正确核算房屋原值

房产税的征税对象是房屋，独立于房屋之外的建筑物，例如围墙、烟囱、水塔、变电塔、油池油柜、酒窖菜窖、酒精池、砖瓦厂灰窑以及各种油气罐等均不





属于房产，不征房产税。

因此，企业在建设房屋工程时，必须明确区分属于房产的附属设备、配套设施和不属于房产的附属设备、配套设施的价值，并在会计账簿中分别记录，避免将不用交房产税的项目算入房产原值。

### 3 改变出租方式

税法规定，对于将自有房屋租赁给他人的企业，按租金收入的12%缴纳房产税。相比从价计征的1.2%，从租计征属于高税率，而且租金收入还要缴纳营业税、城建税、教育附加等多种税种，税负较重。企业可以采取改变出租方式以降低税负。如可以与承租人合伙经营，自己以房屋出资，合伙人负责经营，以利润返还的方式取得租金收入，这样，就可以按原值交房产税。



## 第六节 资源税

资源税是对在我国境内开采应税矿产品和生产盐的单位和个人，就其应税数量征收的一种税。在中华人民共和国境内开采《中华人民共和国资源税暂行条例》规定的矿产品或者生产盐的单位和个人，为资源税的纳税义务人，应缴纳资源税。

### 资源税的纳税人

资源税纳税人是在境内从事应税资源开采或生产，并进行销售或自用的所有单位和个人。“单位”是指国有企业、集体企业、私营企业、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，其他单位和其他个人包括外商投资企业、外国企业及外籍人员。

中外合作开采石油、天然气，按照现行规定征收矿区使用费，暂不征收资源税。

独立矿山、联合企业和其他收购未税矿产品的单位，为资源税的扣缴义务人。独立矿山是指只有采矿或只有采矿和选矿，独立核算、自负盈亏的单位，其生产的原矿和精矿主要用于对外销售。联合企业是指采矿、选矿、冶炼（或加工）连续生产的企业或采矿、冶炼（或加工）连续生产的企业，其采矿单位一般是该企业的二级或三级以下核算单位。

独立矿山、联合企业收购未税矿产品的单位，按照本单位的应税产品税额标准，依据收购的数量代扣代缴资源税。

其他收购单位收购的未税矿产品，按照税务机关核定的应税产品税额标准，依据收购的数量代扣代缴资源税。

### 资源税的税目和单位税额

资源税的税目目前有七大类，资源税采用单位定额税率，并按资源等级和产

区确定了差别税额。

### 1. 原油

原油指开采的天然原油，不包括人造石油。单位税额为每吨 8 元 ~ 30 元。

### 2. 天然气

天然气指专门开采或与原油同时开采的天然气，暂不包括煤矿生产的天然气。单位税额 2 元/千立方米 ~ 15 元/千立方米。

### 3. 煤炭

煤炭是指原煤，不包括洗煤、选煤及其他煤炭制品。单位税额 0.3 元/吨 ~ 5 元/吨。

### 4. 其他非金属矿原矿

其他非金属矿原矿指上列产品和井矿盐以外的非金属矿原矿。包括宝石、金刚钻、玉石、膨润土、石墨、石英砂、萤石、重晶石、硫铁矿、磷铁矿等。单位税额 0.5 元/吨 ~ 20 元/吨。

### 5. 黑色金属矿原矿

黑色金属矿原矿指纳税人开采后自用、销售的，用于直接入炉冶炼或作为主产品先入选精矿，生产出人工矿、然后再入炉冶炼的黑色金属矿石原矿，包括铁矿石、锰矿石和铬矿石。单位税额 2 元/吨 ~ 30 元/吨。

### 6. 有色金属矿原矿

有色金属矿原矿包括铜矿石、铝矿石、铋矿石、黄金矿石等。单位税额 0.4 元/吨 ~ 30 元/吨。

### 7. 盐

盐包括固体盐、液体盐。固体盐，是指海盐、湖盐原盐和井矿盐。单位税额 10 元/吨 ~ 60 元/吨。液体盐指卤水，是一种氯化钠含量达到一定浓度的溶液，是用于



生产碱和其他产品的原料。单位税额每吨 2 元~10 元。

注意列入税目的七类产品均为初级矿产品或原矿，加工后的资源产品不在征税范围之内。

## 资源税的会计处理

凡是需要缴纳资源税的企业，应设置“应交税费——应交资源税”账户进行会计处理。该账户的贷方登记企业应缴纳的资源税额，借方登记企业实际缴纳的资源税额。通过该账户，就可以集中反映企业资源税的应缴和缴纳情况。

### 1. 销售应税产品的资源税会计处理

企业计算出销售的应税产品应缴纳的资源税时，借记“营业税金及附加”账户，贷记“应交税费——应交资源税”账户；实际缴纳资源税时，借记“应交税费——应交资源税”账户，贷记“银行存款”等账户。

【例 10-13】某油田某月对外销售原油 130 000 吨，销售天然气 1 450 千立方米，共应纳资源税额为 1 235 000 元，已用银行存款交税。那么，所做的会计分录为：

计算应交的资源税税额时：

借：营业税金及附加	1 235 000
贷：应交税费——应交资源税	1 235 000

实际上交资源税时：

借：应交税费——应交资源税	1 235 000
贷：银行存款	1 235 000

【例 10-14】某盐场对外销售一批海盐，共应缴纳资源税 13 700 元，税款已付清。那么，所做的会计分录为：

计算应交的资源税时：

借：营业税金及附加	13 700
贷：应交税费——应交资源税	13 700

实际缴纳资源税时：

借：应交税费——应交资源税	13 700
贷：银行存款	13 700



## 2 自用应税产品的资源税会计处理

公司计算出自用的应税产品应交的资源税时，借记“生产成本”、“制造费用”等账户，贷记“应交税费——应交资源税”账户，实际上交资源税时，借记“应交税费——应交资源税”账户，贷记“银行存款”等账户。

【例 10-15】某油田所属的炼油厂自用自采原油一批，7 月末计算应缴纳的资源税额为 280 000 元，8 月初支付。那么，所做的会计分录为：

计算应交的资源税时：

借：生产成本	280 000
贷：应交税费——应交资源税	280 000

实际上交资源税时：

借：应交税费——应交资源税	280 000
贷：银行存款	280 000

【例 10-16】某煤矿自用自采煤炭一批，供基本生产部门和附属生产部门使用，计算的应纳资源税额分别为 14 000 元和 2 300 元，此款已经支付。那么，所做的会计分录为：

计算应交的资源税时：

借：生产成本	14 000
制造费用	2 300
贷：应交税费——应交资源税	16 300

实际上交资源税时：

借：应交税费——应交资源税	16 300
贷：银行存款	16 300

## 资源税的纳税筹划

资源税筹划方法有以下几种：

### 1. 利用折算比

据规定，纳税人由于某种原因，无法提供或无法准确提供应税产品销售数量或转移数量，以应税产品的产量或主管税务机关确定的折算比例换算成的数量为



课税数量。对于连续加工前无法精确计算原煤数量，可按加工产品的综合回收率，将加工产品的实际销量和自用量折算为原煤数量，以此作为课税数量。对于金属和非金属矿产品原矿，因无法准确掌握纳税人移送原矿数量的，可将其精矿选矿比折算为原矿数量。主管税务机关确定的折算比一般是按同行业平均综合回收率或选矿比确定的。

利用上述规定，企业可以依如下方法进行税收筹划：先计算本企业产品的综合回收率或选矿比，当企业综合回收率相对低于同行业时，实际移送的应税产品数量会高于税务机关以折算比计算的应税产品数量。企业在生产经营中可选择 not 登记应税产品的产量、销售量及移送数量。税务机关在进行征税活动时，根据同行业企业的平均综合回收率或选矿比折算应税产品数量时，就会相对少算课税数量，从而节约税款。可用这种方式进行筹划的资源主要有以下三种：煤炭、金属和非金属矿产品原矿。

## 2 利用相关产品

开采矿产品是必然会有伴生矿、伴采矿及伴选矿产生的。利用这些相关产品可以进行纳税筹划。

### (1) 利用伴生矿。

主产品一般是定额的主要依据，如果企业在开采之初仅注重个别单位税额较低的元素，以此来影响税务机关确定单位税额，就能使整个矿床的矿产品适用较低的税率，降低整体税负。

### (2) 利用伴采矿。

税法规定，对伴采矿量大的，由省、自治区、直辖市人民政府根据规定，对其核定资源税单位税额标准；对伴生矿量小的，则在销售时，按照国家对收购单位规定的相应品目的单位标准进行缴纳资源税。由于伴采矿量的大小可以由企业自己生产经营来决定，如果企业在开采之初少采甚至不采伴采矿，税务机关在进行认定时，通常都会认为企业的伴采矿量小。这样，企业可将伴采矿的单位税额与主产品单位税额比较，如果伴采矿的单位税额比主产品低，则开采之初少开采主产品矿，多开采伴选矿，等到税务机关按伴选矿确定好单位税额标准后，再扩大企业的主产品采矿量，则可以按较低的税率缴纳资源税。如果伴采矿的单位税额相对较高，则企业进行相反的操作。



(3) 伴选矿。

国家对以精矿形式伴选出来的副产品不征收资源税。纳税人可选择尽量改进技术，使以非精矿形式出来的副产品以精矿形式出现，从而达到节税的目的。

### 3. 分别核算

资源税中含有减免税规定，但是纳税人的减免税项目应当单独核算课税数量，否则不予减免税。纳税人开采不同税目应税产品的，也应分开核算不同产品的课税数量，否则从高征收。因此纳税人不仅要分别核算减免税项目，对不同税目应税产品也要分别核算，以尽量减少资源税的缴纳。



## 第七节 土地增值税

土地增值税是指转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，以转让所取得的收入包括货币收入、实物收入和其他收入为计税依据向国家缴纳的一种税赋，不包括以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为。

### 土地增值税的纳税人和征税范围

凡有偿转让中华人民共和国国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权并取得收益的单位和個人，均为土地增值税的纳税人。

所谓有偿转让，即指以出售方式转让。

国有土地是指由国家法律规定属于国家所有的土地。

地上建筑物、其他附着物，是指建于地上的一切建筑物，地上地下的各种附属物及附着于该土地上的不能移动，一经移动即遭损坏的种植物、养殖物及其他物品。

应税单位和个人是指有偿转让房地产的一切中外单位和个人，包括：机关、团体、部队、企事业单位、个体工商户及国内其他单位和个人、外商投资公司、外国公司及外国机构、华侨、港澳台同胞及外国公民等。

### 土地增值税的税率

土地增值税实行四级超额累进税率：

- (1) 土地增值额未超过扣除项目金额 50% 的部分，税率为 30%。
- (2) 土地增值额超过扣除项目金额 50%，未超过 100% 的部分，税率为 40%。
- (3) 土地增值额超过扣除项目金额 100%，未超过 200% 的部分，税率为 50%。



(4) 土地增值额超过扣除项目金额 200% 以上部分, 税率为 60%。

## 土地增值的会计处理

缴纳土地增值税的公司应在“应交税费”科目下增设“应交土地增值税”明细科目进行核算。

为了提供应交土地增值税的计算依据, 公司应将取得土地使用权时所支付的价款, 对土地进行开发的成本、费用等, 在有关会计科目或备查簿中详细登记。

在具体会计核算中, 公司的营业内容性质不同, 因而对土地增值税的核算方法也有差异。

(1) 主营房地产业务的公司。

主营房地产业务的公司, 对由当期营业收入负担的土地增值税, 借记“主营业务税金及附加”等科目, 贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。实际缴纳税款, 借记“应交税费——应交土地增值税”科目, 贷记“银行存款”等科目。

【例 10-17】某房地产公司 7 月有偿转让公寓两栋, 面积 2 600 平方米, 单位售价每平方米 2 500 元, 共计价款 650 万元。开发商品房实际支付的成本、费用共计 310 万元, 应交营业税金及附加 60 万元。按照征税规定, 计算应纳税款如下:

$$\begin{aligned} \text{①土地增值额} &= 650 - (310 + 60) \\ &= 280 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{②土地增值额与扣除金额之比为:} \\ 280 \div 370 &= 75.7\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{③应纳税额} &= 280 \times 40\% - 370 \times 5\% \\ &= 93.5 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

根据上述计算结果, 做如下分录:

借: 营业税金及附加	935 000
贷: 应交税费——应交土地增值税	935 000

缴纳税款时, 做如下分录:

借: 应交税费——应交土地增值税	935 000
贷: 银行存款	935 000



(2) 非主营房地产业务的公司。

非主营房地产业务的公司，转让房地产时，土地增值税应区别情况分别处理。

①兼营房地产业务的公司，应由营业收入负担的土地增值税，借记“其他业务成本”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目；实际缴纳税款，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例 10-18】某单位兼营房地产业务，该单位建造并出售一栋写字楼，取得销售收入 2 500 万元（营业税率 5%，城市维护建设税税率为 7%，印花税率 0.05%，教育费附加附加率 3%）。该单位为建造此楼支付地价款为 350 万元；房地产开发成本为 420 万元；房地产开发费用中的利息支出为 230 万元（能够按转让房地产项目计算分摊并提供工商银行证明），但其中有 30 万元的加罚利息。单位所在地政府规定的其他房地产开发费用的计算扣除比为 5%。按照征税规定，计算如下：

$$\begin{aligned} \text{①扣除项目金额} &= 350 + 420 + (350 + 420) \times 5\% + (230 - 30) + 2\,500 \\ &\quad \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) + 2\,500 \times 0.05\% \\ &= 1\,147.25 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{②增值额} &= 2\,500 - 1\,147.25 \\ &= 1\,352.75 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{③增值额与扣除金额的比为：} \\ 1\,352.75 \div 1\,147.25 &= 117.9\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{④应纳税额} &= 1\,352.75 \times 50\% - 1\,147.25 \times 15\% \\ &= 504\,2875 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

根据上述计算结果，做如下分录：

借：其他业务成本	5 042 875
贷：应交税费——应交土地增值税	5 042 875

②转让的以支付土地出让金等方式取得的国有土地使用权，原已纳入“无形资产”科目核算的，其转让时应缴纳的土地增值税，借记“其他业务成本”等科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目；国有土地使用权已连同地上建筑物及其他附着物一并在“固定资产”科目核算的，其转让房地产时（包括地上建筑物及其他附着物），所应缴纳的土地增值税，借记



“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。实际缴纳税款时，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

③转让以行政划拨方式取得的国有土地使用权，借记“其他业务成本”等科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目；如国有土地使用权连同地上建筑物及其他附着物一并转让，转让时，借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。实际缴纳税金时，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

### 土地增值税的纳税筹划

土地增值税的纳税筹划主要从以下几个方面进行考虑。

#### 1. 利用起征点

税法规定，纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税；增值额超过扣除项目金额20%的，应该就其全部增值额按规定计税，这就是税法中的起征点的规定。

起征点的规定相当于税收制度中的全额累进征税办法。在起征点的临界点附近，会出现税收负担大起大落的现象。为了取得免税的照顾，在建造普通标准住宅的前提下，纳税人可以从收入和扣除项目金额两个方面进行税收筹划，即当增值额超过扣除项目金额的比率在20%略高的情况下，可以通过减少收入或者加大扣除项目金额，使比率低于20%，享受免征土地增值税的政策。

#### 2. 利用开发费用的扣除比例和条件不同

土地增值税的计税办法与其他税种的计税办法不同，尤其是在扣除项目的计算上。根据规定，一般的房地产开发企业，在取得转让房地产的收入后，允许扣除的项目包括5个部分：取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、房地产开发费用与转让房地产有关的税金、其他扣除项目。在这5个项目中，除了房地产开发费外，其他4个扣除项目都是根据实际数据从收入中扣除，所以纳税筹划的余地很小。但是房地产开发费用则不是据实扣除，按规定，可以分为两种情



况处理:

第一, 财务费用中的利息支出, 凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的, 允许据实扣除, 但是最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用, 按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本的金额之和, 在 5% 以内计算扣除。

第二, 凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的, 房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本的金额之和, 在 10% 以内计算扣除。

对于一般企业, 在计算其增值额时, 作为期间费用的销售费用、管理费用和财务费用, 但由于房地产开发企业的特殊性, 在计算缴纳土地增值税时, 其期间费用不允许据实扣除, 必须按税法的规定进行扣除。由于规定了两种不同的情况, 就为企业的纳税筹划提供了可能性, 主要是找出两种房地产开发费用扣除办法的平衡点。

设利息支出为  $P$ , 取得土地使用权所支付的金额为  $F$ , 房地产开发成本为  $C$ , 则平衡公式是:

$$P + (F + C) \times 5\% = (F + C) \times 10\%$$

$$P = (F + C) \times 10\% - (F + C) \times 5\%$$

$$= (F + C) \times (10\% - 5\%)$$

$$= (F + C) \times 5\%$$

如果  $P > (F + C) \times 5\%$ , 则使用第 1 种方法扣除额较多; 如果  $P < (F + C) \times 5\%$ , 则使用第 2 种方法比较合适。

【例 10-19】某房地产开发公司, 2005 年有一房地产开发项目, 取得土地使用权所支付的金额为 100 万元, 房地产开发成本为 200 万元, 房地产开发费用为 50 万元, 其中利息支出 20 万元。

由于  $20 > (100 + 200) \times 5\%$ , 所以应该按第 1 种办法扣除开发费用:

$$\text{允许扣除的开发费用} = 20 + (100 + 200) \times 5\% = 35 \text{ (万元)}$$

如果不能按转让房地产项目计算分摊利息支出, 或者不能提供金融机构证明, 则:

$$\text{允许扣除的开发费用} = (100 + 200) \times 10\% = 30 \text{ (万元)}$$

因此, 此时企业应该正确无误地向税务机关提供金融机构证明, 计算分摊利

息支出，以便使用第1种扣除方法。

如果利息支出为10万元，由于 $10 < (100 + 200) \times 5\%$ ，所以应该按第2种办法计算允许扣除的开发费用：

允许扣除的开发费用 =  $(100 + 200) \times 10\% = 30$  (万元)

如果能按转让房地产项目计算分摊利息支出并提供金融机构证明，则：

允许扣除的开发费用 =  $10 + (100 + 200) \times 5\% = 25$  (万元)

因此，此时企业应该尽可能地想办法采用第2种方法。

企业能否按房地产项目计算分摊利息支出，能否提供金融机构证明，很大程度上取决于纳税人的主观行为，只要事前按上述的办法进行测算，就可以使土地增值税的增值额在一定程度上有所变化，从而达到节税的目的。

### 3. 分解房地产开发项目

纳税人在进行房地产开发前，通常都要签订房地产开发合同。如果就整个房地产开发项目签订合同，则整个开发过程中发生的费用均属于总投资额的范畴。但作为一个整体的房地产开发项目，它是出不同的分项目组成的，如建筑工程、安装工程、装饰装修工程、设备购置等，这些项目不可能同时完工。不同工程的性质，适用不同的税种，这又是一个税收筹划的突破口。

【例10-20】某房地产开发企业承接了一居民生活小区的开发并签订了合同，总投资额15 000万元，包括商品房的建造8 000万元、商品房的装修6 800万元、小区健身设施的安装200万元。假设允许扣除的项目金额为12 000万元。

方案1：就整个开发项目签订合同。应纳土地增值税的计算：

增值额 =  $15\,000 - 12\,000 = 3\,000$  (万元)

增值额占扣除项目金额的比例 =  $3\,000 \div 12\,000 \times 100\% = 25\%$

应纳土地增值税 =  $3\,000 \times 30\% - 12\,000 \times 0\% = 900$  (万元)

方案2：纳税人分别签订3个合同，即建造商品房的坯房，签订房地产开发销售合同；商品房装修由另外一家装修公司承揽，并签订了装修合同，装修公司返还给其介绍费5万元；与体育器材商店签订了购买合同，并由商店负责安装，商店返还其介绍费2万元。

假设商品房开发中允许扣除项目的金额为6 400万元，则应纳增值税的



计算：

$$\text{增值额} = 8\,000 - 6\,400 = 1\,600 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值额占扣除项目金额的比例} = 1\,600 \div 6\,400 \times 100\% = 25\%$$

$$\text{应纳土地增值税} = 1\,600 \times 30\% - 6\,400 \times 0\% = 480 \text{ (万元)}$$

$$\text{介绍费应纳营业税} = (5 + 2) \times 5\% = 0.35 \text{ (万元)}$$

采用方案2，纳税人可节税419.65万元（900 - 480 - 0.35）。



故事+报表+财富

# 财务报表就像一本故事书

读懂财务报表，破解通往财富之路的关键密码，王婷婷/编著  
避开财务陷阱，掌握通往财务殿堂的至高宝鉴。

财务报表不仅是一门科学，也是一门艺术，本书是理论与故事的艺术融合，让你在阅读本书的过程中发现无穷的乐趣。

企业管理出版社



■ 强化基础，突出应用 ■ 内容创新，编排科学  
■ 案例丰富，趣味性强 ■ 巧学会计，灵活运用

# 会计业务巧学活用

王婷婷/编著



如果你对会计知识感兴趣而又苦于找不到合适的读本，  
如果你对会计知识不甚了解或者未曾接受过正规的会计教育或培训，  
如果你想成为一名专业的财务人员，  
如果你已经掌握了一些会计理论知识，但却在实操中行不开展，

那么，请打开这本书！

企业管理出版社

■ 透析理论，有问有答，巧学活用  
■ 易学、易懂、易操作

# 出纳业务巧学活用

吴芳/编著



基础技能+实务问答

强化基础，突出应用，  
内容创新，编排科学，  
案例丰富，趣味性强。

企业管理出版社

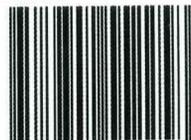


本书贴近实务、视角独特、条理清晰、针对性强，特别适合企业老板、财会人员、中介机构和税务人员阅读。阅读此书，可快速提高会计实务操作水平，增强会计职业风险控制能力，提高企业整体涉税账务的安全系数。另外还可知晓，在账务处理上，有哪些方面是需要特别关注或回避的地方；在税收问题上，有哪些问题是不能碰的高压线，从而认清法律的禁地，避免踏入雷区。

三、利润总额
减：所得税
四、净利润（净
五、每股收益
（一）基本每股收益
（二）稀释每股收益

上架建议：经济·会计

ISBN 978-7-80255-225-8



9 787802 552258 >

定价：48.50元