

# 财务会计

# **Financial Accounting**

张昕

**Email: xzhang@nsd.pku.edu.cn**

# 四川长虹

- 四川长虹已于**11月30日**与大股东长虹集团签署了《资产置换协议书》，四川长虹置出资产为**4亿元人民币**的对美国**Apex**公司债权和**11.77亿元**的存货，置入资产为长虹集团所拥有的价值**13.78亿元**长虹商标无形资产和**1.9亿元**的土地使用权，资产置换的差额部分**437.08万元**由长虹集团以现金补齐

——新京报 **2006年12月5日**

企业会计准则第7号——非货币性资产交换<sub>-2-</sub>

# 2023全国税收收入情况

	金额	增幅	占比
税收收入	181129	8.7%	100%
国内增值税	69332	42.3%	38.3%
企业所得税	41098	-5.9%	22.7%
进口货物增值税、消费税	19485	-2.6%	10.8%
个人所得税	14775	-1%	8.2%
国内消费税	16118	-3.5%	8.9%
城市维护建设税	5223	2.9%	2.9%
契税	5910	2%	3.3%
土地增值税	5294	-16.6%	2.9%
房产税	3994	11.2%	2.2%
城镇土地使用税	2213	-0.6%	1.2%
耕地占用税	1127	-10.4%	0.6%

# 增值稅（Value Added Tax）

- 增值稅是就货物、劳务或服务的增值部分征收的一种稅
- 征税范围：境内销售或者进口货物，提供劳务及服务

# 增值稅（Value Added Tax）

- 准予从销项税额中抵扣的进项税额只限于：
    - ◆ 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额
    - ◆ 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额
    - ◆ 取得（开具）农产品销售发票或收购发票的，以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算进项税额
- 增值税进项税需要经过税务部门的认证

# 增值稅（Value Added Tax）

- 一般纳税人增值稅核算科目

“应交稅費——应交增值稅”科目分別設置  
“進項稅額” “銷項稅額” “銷項稅額抵  
減” “進項稅額轉出” “轉出未交增值稅”  
等專欄

- 应交稅費——未交增值稅

- 应交稅費——待認證進項稅額

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 一般納稅企業常規業務

- ◆ 可以使用增值稅專用發票
- ◆ 購入購進貨物、勞務、服務、無形資產、不動產取得的增值稅專用發票上注明的增值稅額可以用于抵扣銷項稅額
- ◆ 如果發生應稅銷售行為採用銷售額和銷項稅額合併定價方法的，先還原為不含稅銷售額，再計算銷項稅額

銷售額 = 含稅銷售額 / (1 + 增值稅稅率)

增值稅額 = 銷售額 × 增值稅稅率

= 含稅銷售額 - 銷售額

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 一般纳税企业常规业务会计处理

- ◆ 购入货物、劳务、服务支付增值稅当月经过税务部门认证可以用于抵扣时

借记“应交税费——应交增值稅（进项稅额）”

- ◆ 购入货物、劳务、服务支付增值稅当月未经税务部门认证，暂时无法用于抵扣时

借记“应交税费——待认证进项稅额”

- ◆ 销售货物或者提供劳务时

贷记“应交税费——应交增值稅（销项稅额）”



# 增值稅 (Value Added Tax)

## ■ 一般纳税人企业购入免税产品的会计处理

企业购进农产品，取得农产品销售发票或收购发票的，以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算进项税额予以抵扣销项税额

借：原材料/库存商品      (买价×91%)

应交税费——应交增值税（进项税额）

(买价×9%)

**贷：银行存款/应付账款**                      （买价）

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 一般納稅企業購入免稅產品會計處理

例：某企業為增值稅一般納稅人，**2017年5月**收購免稅農業產品，實際支付的價款為**200萬**元，取得農產品銷售發票，收購的農業產品已作為原材料驗收入庫，款項已經支付

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 不予抵扣项目

企业购进用于*集体福利*或*个人消费*的购进货物或者应稅服务、劳务等按规定不予抵扣增值稅进项稅额。进行会计处理时，其增值稅专用发票上注明的增值稅，计入购入货物及接受劳务的成本

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 不予抵扣项目的会计处理

购入时能够认定不可抵扣

借：工程物资

× ×

贷：银行存款/应付账款

× ×

# 增值稅（Value Added Tax）

不予抵扣项目的会计处理

## ■ 购入时不能够认定不可抵扣

借：原材料/库存商品（价款）

    应交税费——应交增值税（进项税额）（税款）

    贷：银行存款/应付账款（价税合计数）

## ■ 能够认定进项税额不可抵扣时

借：在建工程/待处理财产损溢/应付职工薪酬  
    （材料款+不可抵扣税额）

    贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）××  
        原材料××

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 不予抵扣项目的会计处理

例：某企业为增值税一般纳税人，本期购入一批材料，增值税专用发票上注明的增值税额为**15.6**万元，材料价款**120**万元。材料已入库，货款已支付。材料入库后，企业修建职工食堂急需该种材料，企业决定将该批材料全部用于食堂修建项目

# 增值稅（**Value Added Tax**）

- 購入材料時の会計処理
- 工程領用材料時の会計処理

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 视同销售的业务

- ◆ 企业将货物交付他人代销
- ◆ 销售代销货物
- ◆ 将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者、对外投资、无偿赠送其他单位或者个人
- ◆ 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费等行为

如果企业发生上述行为，需要贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”



# 增值稅（**Value Added Tax**）

## ■ 视同销售的业务

例：甲公司为增值税一般纳税人，本期以原材料对乙公司投资，该批原材料的成本**200**万元，计税价格**220**万元，适用的增值税税率为**13%**

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 视同销售的业务

甲对外投资转出原材料计算的销项税额＝  
 **$220 \times 13\% = 28.6$ 万元**

借：长期股权投资 **228.6万**

贷：原材料 **200万**

应交税费——应交增值税（销项  
税额） **28.6万**

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 一般納稅人交納增值稅的會計處理

### ◆ 月末結轉当月應交未交的增值稅

借： 應交稅費——應交增值稅（轉出未交增值稅）

貸： 應交稅費——未交增值稅

# 增值稅（Value Added Tax）

- 一般纳税人交纳增值稅的会计处理

- ◆ 下月繳納上月未交的增值稅

借： 应交稅費——未交增值稅

貸： 銀行存款

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 小规模纳税企业

- ◆ 销售货物或者提供应税劳务，一般情况，只能开具普通发票，不能开具增值税专用发票
- ◆ 实行简易办法计算应纳税额，按照销售额的一定比例（3%）计算
- ◆ 销售额不包括其应纳税额  
$$\text{销售额} = \text{含税销售额} / (1 + \text{征收率})$$

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 小规模纳税企业的会计处理

- ◆ 购入货物或接受应稅劳务，其支付的增值稅額计入购入货物成本或应稅劳务成本
- ◆ 销售货物或提供应稅劳务，收入按不含稅价格计算，按照应交稅款金额贷记“应交稅费——应交增值稅”
- ◆ 缴纳增值稅时，借记“应交稅费——应交增值稅”

# 增值稅（Value Added Tax）

## ■ 小规模纳税企业的会计处理

例：某企业被核定为小规模纳税人，本月购入原材料，按照增值税专用发票上记载的原材料价款为**100**万元，支付的增值稅为**13**万元，材料已验收入库，企业开出承兑的商业汇票。该企业本期销售产品，销售价格总额为**103**万元（含稅），假定销售符合收入确认条件，货款尚未收到，次月缴纳增值稅。不考虑其它稅费。

# 增值稅（**Value Added Tax**）

- 購入原材料時

- 銷售貨物時



# 增值稅 (Value Added Tax)

## ■ 次月缴纳增值税

借：应交税费——应交增值税 3万

贷：银行存款 3万

# 财政部 税务总局公告2023年第1号（2023年1月9日）

自**2023年1月1日至2023年12月31日**，对月销售额**10万元**以下（含本数）的增值税小规模纳税人，免征增值税；增值税小规模纳税人适用**3%**征收率的应税销售收入，减按**1%**征收率征收增值税；适用**3%**预征率的预缴增值税项目，减按**1%**预征率预缴增值税

# 期末对外披露

- 主要在资产负债表流动负债项目下“应交税费”对外披露
- “应交税费——应交增值税”与“应交税费——待认证进项税额”等明细科目的借方余额按照实际经济意义需要在资产负债表中“其他流动资产”项目

# 消费税（Excise Tax）

- 国家为了正确引导消费方向，选择部分消费品征收的一种税收，例如：烟、酒、高档化妆品、贵重首饰及珠宝制品、鞭炮、焰火、成品油、小汽车、摩托车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料等
- 纳税义务人：在境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，以及销售规定消费品（卷烟批发与金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品零售）的单位和个人

# 消费税 (Excise Tax)

## ■ 稅额计算

- ◆ 从价定率，销售额  $\times$  税率，例如：高档化妆品，税率为**15%**
- ◆ 从量定额，销售数量  $\times$  单位稅额，例如：汽油，**1.52元/升**
- ◆ 混合计算，例如：粮食白酒，每斤（**500克**）**0.5元**，售价  $\times$  **20%**

甲类卷烟生产环节从价税税率**56%**，从量税按**0.003元**

# 消費税 (Excise Tax)

- 企业设置“应交税费——应交消费税”科目核算有关业务
  - 该科目借方发生额反映实际交纳的消费税，贷方发生额反映按规定应该交纳的消费税
  - 销售应交消费税产品的会计处理
- |               |    |
|---------------|----|
| 借：税金及附加       | ×× |
| 贷：应交税费——应交消费税 | ×× |

# 税金及附加（**Taxes and Surcharges**）

- 核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等计入当期损益的相关税费
- 属于费用类账户，借记表示增加，贷记表示减少

# 消费税（Excise Tax）

例：某制造型企业为增值税一般纳税人，本期销售其生产的应纳消费税产品，应纳消费税产品的售价为**24**万元（不含应向购买者收取的增值税额），产品成本为**15**万元。该产品的增值税税率为**13%**，消费税税率为**10%**。产品已经发出，符合收入确认条件，款项尚未收到

# 消费税（Excise Tax）

- 应向购买者收取的增值税额 =  $24 \times 13\% = 3.12$ 万
- 应交的消费税 =  $24 \times 10\% = 2.4$ 万

借：应收账款	27.12万
贷：主营业务收入	24万
应交税费——应交增值税（销项税额）	3.12万
借：主营业务成本	15万
贷：库存商品	15万
借：税金及附加	2.4万
贷：应交税费——应交消费税	2.4万



# 消费税（Excise Tax）

## ■ 委托加工应税消费品的会计处理

按照税法规定，企业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（除受托加工或翻新改制金银首饰按规定由受托方交纳消费税外）

- ◆ 委托方用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣
- ◆ 委托加工的应税消费品直接出售的，不再征收消费税

# 消费税（Excise Tax）

- 委托加工的应税消费品收回后用于连续生产应税消费品，按规定准予抵扣的，委托方应按代扣代缴的消费税款，*借记“应交税费——应交消费税”科目*，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目，待用委托加工的应税消费品生产出应纳消费税的产品销售时，再缴纳消费税
- 委托加工应税消费品收回后，直接用于销售的，委托方应将代扣代缴的消费税计入委托加工的应税消费品成本，*借记“委托加工物资”等科目*，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目，待委托加工应税消费品销售时，不需要再交纳消费税。这部分消费税比较特殊，没有计入“税金及附加”

# 消费税（Excise Tax）

## ■ 进口产品缴纳消费税的会计处理

需要交纳消费税的进口消费品，其交纳的消费税应计入该进口消费品的采购成本，借记“固定资产”“库存商品”等科目，贷记“银行存款”等科目

如果进口购入应缴纳消费税的材料物资，用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣

# 城市维护建设税(Urban Maintenance and Construction Tax)

- 为了加强城市的维护建设，扩大和稳定城市维护建设资金的来源，政府征收城市维护建设税
- 一种附加税，根据实际缴纳的增值税和消费税之和的一定比例（7%/5%/1%）

# 城市维护建设税(Urban Maintenance and Construction Tax)

## ■ 城市维护建设税的会计处理

### ◆ 发生城建税应纳税义务

借：税金及附加

贷：应交税费——应交城市维护建设税

### ◆ 实际上交城建税

借：应交税费——应交城市维护建设税

贷：银行存款

# 城市维护建设税(Urban Maintenance and Construction Tax)

例：某制造企业根据取得的各项收入形成的应交增值税和消费税情况如下，计算并确认城市维护建设税。假定城市维护建设税税率为7%

销售产品应交增值税      **100,000元**

销售产品应交消费税      **50,000元**

# 城市维护建设税(Urban Maintenance and Construction Tax)

销售产品应交增值税100,000元， 应交城建税7,000元

销售产品应交消费税 50,000元， 应交城建税3,500元

借：税金及附加 **10,500**

贷：应交税费——应交城市维护建设税 **10,500**

# 教育费附加(Educational Surcharge)

- 教育费附加是国家为了发展我国教育事业，提高人民文化素质而征收的一项费用，按照企业实际交纳流转税的一定比例计算，并与流转税一起缴纳
- 教育费附加是一种附加费。计算方法与城市维护建设税相同，根据实际缴纳的增值税和消费税之和的一定比例（3%）

地方教育费附加按实际交纳的增值税和消费税之和的2%计算缴纳



# 教育费附加(Educational Surcharge)

## ■ 教育费附加的会计处理

### ◆ 计提教育费附加

借：税金及附加 × ×

贷：应交税费——应交教育费附加 × ×

### ◆ 支付教育费附加

借：应交税费——应交教育费附加 × ×

贷：银行存款 × ×

# 教育费附加(Educational Surcharge)

## ■ 教育费附加的会计处理

接前例

销售产品应交增值税**100,000**元， 应交教育费附加**3,000**元

销售产品应交消费税 **50,000**元， 应交教育费附加**1,500**元

借：税金及附加 **4,500**

贷：应交税费——应交教育费附加 **4,500**

## 其他税费支出

- 印花税：经济活动和经济交往中书立、领受具有法律效力凭证的行为缴纳的税
- 车船税：境内应依法办理登记的车辆、船舶缴纳的财产税
- 土地增值税：转让土地使用权、地上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扣除法定扣除项目金额后的增值额为计税依据缴纳的税
- 契税：土地、房屋权属转移时承受者缴纳的税

以上税费支出在**2016**年之前计入“管理费用”

# 所得税(Income Tax)

- 企业的生产、经营所得和其它所得，依据有关所得税的规定需要交纳所得税，**2008年1月1日起**，内外资企业所得税税率统一为**25%**
- 通过“应交税费——应交所得税”科目核算有关业务
- 当期应交纳的所得税，作为一种费用，计入“所得税费用——当期所得税费用”，在净利润之前扣除

# 所得税(Income Tax)

## ■ 所得税的会计处理

### ◆ 计提所得税

借：所得税费用——当期所得税费用

贷：应交税费——应交所得税

### ◆ 支付所得税

借：应交税费——应交所得税

贷：银行存款

企业会计准则第18号——所得税

# 所得税国际趋势

- 美国企业所得税税率： **21%**
- 法国企业所得税税率： **33.33%**
- 德国企业所得税税率： **30%**
- 中国企业所得税税率： **25%**
- 香港地区企业所得税税率： **16.5%**
- 爱尔兰企业所得税税率：

**BEPS: Base Erosion and Profit Shifting**

税基侵蚀与利润转移

# 贵州茅台2022年主要税种及税率

税种	计税依据	税率
增值税	产品销售收入计算销项税额与进项税额相抵	13%
消费税	酒类产品销售收入计税价格、销售数量	20%、0.5 元/500ml
城市维护建设税	应纳流转税额	7%
企业所得税	应纳税所得额	25%
教育费附加	应纳流转税额	3%
地方教育费附加	应纳流转税额	2%

# 贵州茅台2022年税金及附加

单位：元

项目	本期发生额	上期发生额
消费税	14,628,644,881.34	12,056,605,155.34
城市维护建设税	2,055,705,281.43	1,734,297,928.93
教育费附加	880,939,077.72	743,270,540.94
房产税	170,186,626.63	158,049,318.08
土地使用税	47,733,684.72	38,625,999.87
车船使用税	420,334.81	393,682.35
印花税	121,037,737.02	75,936,478.31
地方教育费附加	587,292,717.26	495,513,694.19
环境保护税	212,923.35	187,817.17
其他	3,645,269.94	1,588,454.85
合计	18,495,818,534.22	15,304,469,070.03

# 贵州茅台2022年所得税费用

单位：元

项目	本期发生额	上期发生额
当期所得税费用	23,548,077,905.70	19,922,940,809.01
递延所得税费用	-1,221,724,924.27	-1,115,438,870.71
合计	22,326,352,981.43	18,807,501,938.30



## 贵州茅台2022年应交税费

单位：元

项目	期末余额	期初余额
增值税	2,034,610,620.24	1,933,633,784.18
消费税	1,570,075,010.07	4,123,882,929.27
企业所得税	2,769,448,025.03	5,254,498,943.15
个人所得税	69,096,434.63	84,112,032.43
城市维护建设税	258,837,607.08	343,737,264.76
教育费附加	99,389,745.34	135,636,926.73
地方教育费附加	67,552,876.94	91,717,665.75
印花税	25,330,539.79	11,280,516.53
房产税	809,379.99	721,095.74
土地使用税	11,682.07	9,420.06
环境保护税	22,267.77	
其他	1,371,234.88	571,565.41
合计	6,896,555,423.83	11,979,802,144.01

## 贵州茅台2022年其他流动资产

单位：元

项目	期末余额	期初余额
期末未抵扣增值税	159,246,337.97	67,014,310.91
预缴所得税	1,597,336.45	4,513,249.83
合计	160,843,674.42	71,527,560.74

# 万科2022年主要税种及税率

税种	计税基础	税率
企业所得税	按应纳税所得额计征	(i)
增值税	按税法规定计算的销售货物、提供应税劳务、销售服务、无形资产或者不动产的销售额为基础计算销项税额，在扣除当期允许抵扣的进项税额后，差额部分为应交增值税。	1%、3%、5%、6% 9%、13%
城市维护建设税	按实际缴纳增值税计征	按公司所在地政策缴纳
教育费附加	按实际缴纳增值税计征	按公司所在地政策缴纳
地方教育附加	按实际缴纳增值税计征	按公司所在地政策缴纳
土地增值税	按转让房地产所取得的增值额和规定的税率计征	按超率累进税率 30% - 60%
契税	按土地使用权的出让金额计征	3% - 5%

- (i) 根据《中华人民共和国企业所得税法》以及企业所得税法实施条例，除个别享受优惠税率的子公司外，本公司及设立于中国境内其余子公司适用所得税税率为 25%。

本公司设立于香港地区的子公司适用 16.5%所得税税率。本公司设立于美国的子公司适用联邦所得税率 (21%) 及各州所得税率 (0%至 10%不等)。

## 万科2022年税金及附加

单位：元

	2022 年	2021 年
土地增值税	21,025,128,208.87	18,139,347,034.50
城市维护建设税	1,041,329,113.04	834,806,888.61
教育费附加	761,675,790.84	621,321,399.12
房产税	709,727,385.17	605,543,512.15
营业税*	30,256,152.20	52,108,269.16
其他	826,105,805.36	802,737,796.41
合计	24,394,222,455.48	21,055,864,899.95

\* 于确认商品销售收入时，结转营改增前已预缴的营业税

## 万科2022年所得税费用

单位：元

	2022 年	2021 年
当年所得税费用	17,817,190,930.31	19,880,202,662.80
其中：当年产生的所得税费用	17,657,525,073.64	19,909,753,054.17
汇算清缴差异调整	159,665,856.67	(29,550,391.37)
递延所得税费用	(2,981,914,818.82)	(5,727,098,477.87)
合计	14,835,276,111.49	14,153,104,184.93

## 万科2022年应交税费

单位：元

	2022 年 12 月 31 日	2021 年 12 月 31 日
企业所得税	14,298,168,689.85	12,799,798,744.15
土地增值税	9,540,063,992.75	4,915,675,379.27
增值税	5,642,445,608.69	5,073,101,749.57
房产税	318,363,770.37	292,367,392.25
城市维护建设税	914,155,834.08	924,410,397.85
教育费附加	667,224,349.00	684,974,899.88
个人所得税	254,902,484.42	212,276,317.02
其他	200,059,185.61	288,645,462.33
合计	31,835,383,914.77	25,191,250,342.32

## 万科2022年其他流动资产

单位：元

项目	2022 年 12 月 31 日	2021 年 12 月 31 日
合同取得成本	6,634,573,231.32	7,926,630,643.58
待抵扣增值税	12,774,399,892.44	18,004,555,347.83
其他	2,668,842.12	1,894,843.77
合计	19,411,641,965.88	25,933,080,835.18

# 房地产企业税费与净利润比较

单位：亿元

	万科A			保利发展			绿地控股		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
税金及附加	272	211	244	185	157	131	117	94	89
所得税	204	142	148	125	128	83	96	85	42
两者合计	476	353	392	310	285	214	213	179	131
净利润	593	381	376	400	372	270	211	94	46