

21世纪高职高专财经类
核心课程
教材

税务会计 (第二版)

SHUIWU KUAJI

宁健 主编

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

21 世纪高职高专财经类专业核心课程教材

SHUIWU KUAIJI

税务会计

(第二版)

宁 健 编著

大连

东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 宁 健 2004

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计 / 宁健编著. —大连 : 东北财经大学出版社, 2004. 8
(2008. 8 重印)

21 世纪高职高专财经类专业核心课程教材

ISBN 978 - 7 - 81084 - 419 - 2

I. 税… II. 宁… III. 税收会计 - 高等学校 : 技术学校 - 教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 015999 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连理工印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 186mm × 230mm

字数: 397 千字

印张: 16 1/2

2004 年 8 月第 1 版

2008 年 8 月第 2 版

2008 年 8 月第 10 次印刷

责任编辑: 孙 越

责任校对: 和 丽

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81084 - 419 - 2

定价: 27.00 元

第二版前言

本书第一版自 2004 年出版以来得到了广泛的认可。此后,随着高职高专教学改革逐步推进,以及税法和企业会计准则的变化,原有内容已经不能满足教学需要。为了更好地反映税务会计最新的理论、方法和操作规则,并突出体现高职高专教育对实训的要求,更加贴近教学实际,本书第二版在继承第一版基本框架和编写特点的基础上做了全面改进,具体体现在以下两个方面:

1. 以最新的税法和企业会计准则为依据

2006 年 2 月颁布的《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第 1 号——存货》等 38 项具体企业会计准则于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司开始执行;内外资企业统一的《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》于 2008 年 1 月开始实施;2007 年 12 月通过了修订的《中华人民共和国个人所得税法》。会计准则和税法的一系列变化无疑对税务会计产生了全面的影响。因此,本书第二版以最新的企业会计准则和税法为依据编写,在结构上也做了重大调整。

2. 更加突出税务会计实务的教学

随着高职高专教育改革的深入,“工学结合”在教学中的重要性日益突出,因此,我们在税务会计教学中通过大量的阅读、思考和举例分析来体现实务现象,帮助学生建立对税务会计工作的认识。

由于时间仓促,修订工作量大,书中难免存在疏漏,敬请广大读者批评指正,以便在今后重印、再版时及时调整,从而更好地为税务会计教学服务。

编著者

2008 年 8 月

第一版前言

随着改革的深入和市场经济体制的确立,特别是2001年加入WTO后,我国税收法规和会计制度不断发生重大变化,税收对社会经济活动的影响越来越深刻。过去简单地将涉税会计处理完全与财务会计合二为一已经显得很不适应,探索新税制与会计准则的系统结合已成为学术界面临的一个重要课题,税务会计作为一门融税收学和会计学为一体的独立的边缘学科正是应此而生。另外,根据国家劳动人事部在21世纪初披露的一份人才需求预测,会计类中的税务会计师位居榜首,这说明在我国经济领域急需大量既懂税法又懂会计的应用型、复合型财经管理人才。正是在这种背景下,我国越来越多的高职高专院校财经类专业开设了税务会计课程,税务会计作为一门独立学科已成为财经类专业学生的必修课。

本书是为我国财经类高职高专院校的税务、财政、金融、证券投资、经营管理等专业编写的教材,也可作为广大税务、财会岗位工作人员的参考用书。本教材以现行税法和会计制度为准绳,主要介绍了税务会计的基本内容、常见税种的法律规定及其会计处理。本教材作为“换代型”、“21世纪新概念教材”,不仅突出了“高层次性”、“职业性”和“可衔接性”,而且力求内容与形式双更新,主要具有以下特点:

1. 突出新税法和新准则要求

本教材根据截止到2004年3月国家最新出台的税法及补充规定和新颁布的具体会计准则、《企业会计制度》为依据,并兼顾未来改革趋势而编写。

2. 注重实用性和可操作性

本教材注重税收法律规定与会计核算的结合,突出税款的计算、申报、缴纳和会计处理的实际操作技能,列举了大量实例,与实际业务完全接轨,体现了高职高专教学的特殊性。

3. 体例新颖,简洁易懂

本教材各章均设有“学习目标”和“本章小结”栏目,并以“小知识”、“小思考”、“分析提示”、“补充资料”等形式,引导学生拓展思维。文字阐述以“必需”、“够用”为原则,力求简洁明了、通俗易懂。

4. 提供全面教学支持

本教材配有学习指导与习题、电子课件、测试题等教学支持体系,详情请登录东北财经大学出版社网站 www.dufep.cn。

本教材由山西财贸职业技术学院宁健副教授编著。在编写过程中,得到了东北财经大学出版社和山西财经大学财税学院杨青龙副教授的大力支持,同时吸收了国内外有关专家、学者的最新科研成果,在此一并表示感谢。

由于编者水平有限,加之时间仓促,书中难免存在疏漏与缺憾,恳请读者批评指正。

编者

目 录

第一章 税务会计基础	1
第一节 税务会计概述	1
第二节 税务会计内容	2
第三节 税务会计的客体和处理方法	3
第四节 税务会计的前提和原则	5
第五节 税务会计与财务会计比较	6
第二章 增值税会计	8
第一节 增值税概述	8
第二节 专用发票使用管理	16
第三节 应纳税额的计算	20
第四节 增值税申报与缴纳	26
第五节 增值税会计处理	28
第三章 消费税会计	44
第一节 消费税概述	44
第二节 应纳税额的计算	48
第三节 消费税申报与缴纳	57
第四节 消费税会计处理	58
第四章 出口货物退(免)税会计	67
第一节 出口货物退(免)税概述	67
第二节 出口货物退(免)税的计算	70
第三节 出口货物退(免)税管理	74
第四节 出口货物退(免)税会计处理	75
第五章 营业税会计	80
第一节 营业税概述	80
第二节 应纳税额的计算	87
第三节 营业税申报与缴纳	92
第四节 营业税会计处理	95
第六章 关税会计	98
第一节 关税概述	98
第二节 应纳税额的计算	102
第三节 关税申报与缴纳	106
第四节 关税会计处理	107
第七章 企业所得税会计	111
第一节 企业所得税概述	111

第二节	应纳税所得额的确定	119
第三节	应纳税额的计算与特别纳税调整	129
第四节	企业所得税申报与缴纳	135
第五节	企业所得税会计处理	140
第八章	个人所得税会计	154
第一节	个人所得税概述	154
第二节	应纳税所得额的确定	163
第三节	应纳税额的计算	166
第四节	个人所得税的申报与缴纳	179
第五节	个人所得税会计处理	184
第九章	资源税会计	190
第一节	资源税概述	190
第二节	计税依据的确定	193
第三节	应纳税额的计算	194
第四节	资源税申报与缴纳	195
第五节	资源税会计处理	197
第十章	土地增值税会计	201
第一节	土地增值税概述	201
第二节	计税依据的确定	204
第三节	应纳税额的计算	206
第四节	土地增值税的申报与缴纳	208
第五节	土地增值税的会计处理	210
第十一章	城市维护建设税及教育费附加会计	215
第一节	城市维护建设税会计	215
第二节	教育费附加会计	218
第十二章	房产税会计	221
第一节	房产税概述	221
第二节	应纳税额的计算	224
第三节	房产税的申报与缴纳	225
第四节	房产税的会计处理	226
第十三章	其他税会计	228
第一节	契税会计	228
第二节	车船税会计	231
第三节	印花税会计	236
第十四章	税务筹划	244
第一节	税务筹划概述	244
第二节	税务筹划的步骤、策略与技术	247
第三节	税务筹划实务	250
主要参考书目		258

第一章 税务会计基础

学习目标

通过学习,理解税务会计的概念,熟悉税务会计的特点,明确税务会计的目标,了解税务会计的内容和其他基础知识,提高对学习税务会计重要性的认识,为后续章节的学习奠定理论基础和思想基础。

第一节 税务会计概述

一、税务会计的概念

税务会计,亦称企业税务会计,是从企业会计中分离出来的一门相对独立的会计分支,它是国家税收、税法和企业会计发展到一定阶段的产物。

目前,会计理论界一般认为,企业会计由财务会计、管理会计和税务会计三大分支构成。也有人认为,企业会计由财务会计和管理会计两大分支组成,而税务会计是财务会计的一个重要子系统。

避开上述两种观点的分歧不论,从两种观点的共性来看,税务会计的相对独立已经是一种客观存在,这是人们的普遍共识。因此,研究税务会计,完善税务会计,学习税务会计,运用税务会计是会计领域面临的新课题。

明确税务会计的概念,是学习税务会计的起点。但是,由于税务会计是一门新型的边缘性学科,人们对其至今尚无一个公认的定义。从税务会计的研究对象、涉及内容、依据规则、运用技术、达到目标等方面分析,本书将税务会计的概念界定如下:税务会计是企业纳税主体以税法为准绳,对企业在一定时期的应纳税额或代扣缴税额进行确认、计算、申报和缴纳,并按照企业会计准则的规定,对企业涉税经济业务或事项所引起的资金运动进行核算和监督,旨在为征税主体和其他财务关系人提供纳税信息的一种专业会计。

【小知识】(1) 纳税主体,是指税收法律关系中负有纳税义务一方的当事人,即法人、自然人和其他组织。(2) 企业是最主要的纳税主体,它是纳税义务人,也可能是扣缴义务人。(3) 征税主体,是指税收法律关系中享有征税权利一方的当事人,即税务行政执法机关,包括各级税务机关、海关等。

二、税务会计的特点

税务会计研究税收中的会计问题,也研究会计中的税收问题。因此,与财务会计、管理会计相比较,税务会计的特点可概括如下:

1. 核算涉税事项

对企业涉税业务或事项进行核算和监督,是税务会计的最基本特点。税务会计根据国家的税收法令、条例以及会计准则和制度,全面地记录和核算企业税款的形成、计算、缴纳、补退等内容,以价值形式真实地、系统地反映会计主体的纳税活动,为国家组织财政收入提供准确、可靠的信息资料和决策依据。同时,通过对这些资料的分析研究,为企业改善经营管理,提高经济效益,为国家进一步拓展税源及增加财政收入提供方向。

2. 监督纳税行为

税务会计按照税收法律法规,通过税务会计的一系列核算方法监督企业应纳税款的形成、计算和缴纳情况,监督企业收益的分配,实现税收杠杆的经济调节作用。通过税务会计对企业税务活动的监督和控制,保证国家税收法律法规的贯彻实施。税务会计还可以通过采取各种检查监督手段,发现和揭露问题,并为处理问题提供确凿的会计证据,有利于维护税法的严肃性和保障企业合法权益。

3. 预测税务活动

税务会计不仅能核算会计主体的纳税活动,监督会计主体的纳税行为,而且,纳税义务人在很多情况下还需要运用税务会计进行税务方面的经济决策。他们通过对税务会计提供的信息进行分析,并运用税务会计的专门技术和方法,对未来经济活动的纳税情况进行科学的分析和预测,以便主动实施国家税收优惠政策,力求合理避税,实现税后利润最大化。

三、税务会计的目标

税务会计目标是税务会计所要达到的目的,即为什么人服务,以及提供什么样的信息。概括起来,税务会计的目标表现在以下两个方面:

1. 向纳税信息使用者提供对决策有用的信息

纳税信息使用者主要有税务机关、企业经营者、投资人以及其他财务关系人和社会公众。税务会计的主要目的是为他们提供对决策有用的纳税信息,如果税务会计提供的纳税信息与使用者的决策无关,没有使用价值,那么,税务会计就失去了存在的意义。

根据这一目标要求,税务会计应真实地、准确地反映和记录涉税业务或事项的发生情况,应严格以税法为准绳,正确确认计税依据和适用税率,准确计算应纳税额,并在规定时间内和地点及时地、足额地申报和缴纳税款。同时,应将涉税业务或事项引起的资金运动,按照企业会计准则的要求,进行正确的会计处理,及时登记在会计账簿中,通过定期编制财务报表和纳税申报表,将纳税信息提供给使用者。

2. 反映企业纳税义务的履行情况

依法纳税,是纳税主体义不容辞的义务。任何一个企业只要发生了税法所规定的涉税业务或事项,就应该按规定正确计算应纳税额,及时足额缴纳税款。税务会计应如实反映企业纳税义务的履行情况,并将企业的实际纳税情况报告给纳税信息使用者。

各级税务机关,对企业纳税义务的履行情况要进行检查和监督;企业的经营者和投资人,通过分析自身的税收负担,会进一步合理安排经营活动,及时调整经营策略;社会公众,通过了解企业纳税义务的履行情况,会正确判断企业对社会的贡献额、诚信度和社会责任感;政府各经济职能部门,借助税务会计信息,能够进一步全面分析国家税收情况,为宏观经济管理和调控提供依据。

第二节 税务会计内容

一、税种的分类

税务会计以核算涉税事项为首要特点,因此,了解我国现行税收实体法所包含的税种,熟悉企业要缴纳哪些税,就成为明确税务会计内容的前提。

我国现行税收实体法,是在税制改革中不断改革、完善、调整形成的,其包含的税种

(含附加)按性质和作用大致分为以下5类:

1. 流转税类,包括增值税、消费税、营业税和关税等,主要在商品生产、流通环节,或者服务业领域、商品进口环节发挥调节作用。
2. 所得税类,包括企业所得税和个人所得税等,主要是在国民收入形成后,对生产经营者利润和个人纯收入发挥调节作用。
3. 资源税类,包括资源税和土地增值税等,主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。
4. 特定目的税类,包括城市维护建设税和教育费附加等,主要是为了达到特定目的,对特定对象发挥调节作用。
5. 财产和行为税类,包括房产税、契税、车船税和印花税等,主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

上述税种除关税由海关负责征收管理外,其他税种由税务机关负责征收管理。

【提示】现行税种还可按其他标志进行分类,比如,按管理和使用权限的不同,可分为中央税、地方税和中央地方共享税;按计税依据的不同,可分为从价税、从量税、从价从量复合税;按税负能否转嫁,可分为直接税和间接税。

二、税务会计的内容

企业的涉税业务或事项所引起的资金运动,主要是围绕现行税收实体法所包含的各税种产生的。也就是说,企业作为纳税主体,只有在各税种应纳税额的计算、缴纳、退补业务中,才会产生资金运动,从而才会形成税务会计的核算内容。税务会计的内容可概括如下:

1. 流转税会计,包括增值税会计、消费税会计、出口退(免)税会计、营业税会计和关税会计。
2. 所得税会计,包括企业所得税会计和个人所得税会计。
3. 资源税会计,包括资源税会计和土地增值税会计。
4. 特定目的税会计,包括城市维护建设税会计和教育费附加会计。
5. 财产和行为税会计,包括房产税会计,契税会计、车船税会计和印花税会计。
6. 税务筹划,包括纳税筹划的原则、方法和案例。

【请注意】在各税种会计中,涉及的具体内容主要有:各税的概念及特点,各税法要素的释义,企业应纳税额的计算,纳税申报与税款缴退,涉税业务或事项的会计处理等。

第三节 税务会计的客体和处理方法

一、税务会计的客体

税务会计的客体,是指税务会计的对象。根据税务会计的特点和目标,可将税务会计的客体概括为:企业在生产经营活动中所发生的涉税经济业务或事项所引起的资金运动,即应纳税款的形成、计算、缴纳、退补和处罚等经济活动的货币表现。税务会计只核算和监督企业经营活动中与税款形成、计缴有关的资金活动,而不是企业的全部资金运动。

二、税额确认要素

税额确认要素,亦称纳税申报表要素,是对影响应纳税额因素的分类,它是税务会计客体的最基本组成部分,也是税制构成要素在税务会计中的主要体现。明确税额确认要

素,正确计算应纳税额,对提高税务会计信息质量具有重大影响,因此,有必要对税额确认要素的构成进行说明。税额确认要素可概括如下:

1. 计税依据

计税依据又称税基,是计算应纳税额的依据或标准,企业的各种应纳税款等于各税的计税依据与税率的乘积。

由于各税种的课税对象不同,税款计征方式又有从价计征、从量计征和从价从量复合计征之分,不同税种的计税依据有所不同。比如,流转税的计税依据是货物的流转额或营业额,其中,流转额又分为增值额、销售额、销售量、加工物资组成计税价格、进口货物完税价格、进(出)口货物数量等形式;所得税的计税依据是应纳税所得额;特定目的税的计税依据是“三税”额;财产税的计税依据是应税财产金额、财产数量和财产余值等;行为税的计税依据还涉及费用额、资金额、承包额、租赁额等。

【议一议】“三税”指的是哪三种税?

2. 税率

税率,是应纳税额与计税依据(金额或数量)之间的比例,它是计算税额的尺度。现行税法规定的税率主要有比例税率、累进税率、定额税率(单位税额)等。其中,比例税率又可分为行业比例税率、产品比例税率、地区差别比例税率、免征额比例税率、分档比例税率和幅度比例税率等;累进税率又可分为全额累进税率、超额累进税率、超率累进税率和超倍累进税率等。

3. 减免税

就一般情况而言,应纳税额是计税依据与适用税率(或单位税额)的乘积,影响应纳税额的因素主要是计税依据和税率(单位税额)。但是,为了充分发挥税收的调控功能,几乎所有税种都有减免税规定。当企业的涉税业务或事项涉及减免税政策时,应纳税额的确定还会受减免税额的影响。如果是对税基的减免,减免税因素则体现在计税依据中;如果是对纳税尺度的减免,减免税因素则体现在税率中;如果是对应纳税额的减免,减免税则是一个单独的因素。

滞纳金、罚款、罚金虽然不是税额确认要素,但它们也是税务会计的客体。

三、税务会计的特殊处理方法

1. 纳税调整方法

税务会计在对纳税业务进行核算时,往往需要对财务会计提供的数据进行调整。比如,在所得税会计核算时,期末会计利润和应税所得往往存在不同性质的差异,针对不同的差异,税务会计需要采用应付税款法和纳税影响会计法进行税务会计的调整处理。

2. 纳税计算方法

各税种有各自不同的应纳税额的计算方法,如计算应纳增值税额应采用购进扣税法,需要计算销项税额和进项税额;对于土地增值税的计算,应根据超额累进税率,采用特定计算方法确定应纳税额;计算所得税,则应按所得税法规定确定收入、界定费用、限定减免税额,再计算应纳税额。

3. 纳税筹划方法

纳税人出于对自身权益的考虑,在依法纳税的前提下,往往采用各种税务筹划的技术和方法,进行不违法的国内节税和国际避税。

4. 纳税申报方法

企业必须如实办理纳税申报,按规定报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。有代扣代缴义务的,还应报送代扣代缴税款报告表及有关资料。税收申报的方法有直接申报、邮寄申报、按期申报、延期申报等。

第四节 税务会计的前提和原则

一、税务会计的前提

税务会计与财务会计的共性,使得财务会计的基本前提也基本适用于税务会计。由于税务会计的特点,税务会计的基本前提的内涵又有其特殊性。

1. 纳税主体

纳税主体与财务会计中的会计主体有密切联系,但不一定等同。在一般情况下,会计主体应是纳税主体,但在特定情况下,会计主体不一定是纳税主体,纳税主体也不一定是会计主体。例如,在铁路、银行等某些垂直领导的行业,由铁道部、各总行集中纳税,其基层单位是会计主体,但不是纳税主体。再如,对稿酬征纳个人所得税时,其纳税人并非会计主体,而作为扣缴义务人的出版社或杂志社则成为这一纳税事项的会计主体。纳税主体作为代扣代缴义务人时,纳税人与负税人是分开的。作为税务会计的一项基本前提,应侧重从会计主体的角度来理解和判断纳税主体。

2. 持续经营

持续经营是假设企业个体将继续存在足够长的时间以实现其现在的承诺,如预期所得税在将来被继续课征。这是所得税税款递延、亏损前溯或后转以及暂时性差异能够存在,并且能够使用纳税影响会计法进行所得税跨期摊配等事项的理由所在。以折旧为例,它意味着在缺乏相反证据的时候,人们总是假定该企业将在足够长的时间内,为转回暂时性的纳税利益而经营并获得收益。

3. 纳税期间

我国纳税期间统一规定为日历年度,而不是由纳税人自己选择。虽然税务会计也将会计年度划分为月、季,但强调的是年度应税收益,尤其是所得税。纳税期间不等同于纳税期限,如增值税、消费税的纳税期限是日或月。如果纳税人在一个纳税年度的中间开业,或者由于改组、合并、破产、清算等原因,该纳税年度的实际经营期限不足12个月的,应当以实际经营期限为一个纳税年度。纳税人清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。

4. 年度会计核算

年度会计核算税务会计中最基本的前提,世界上各个国家的税制都建立在年度会计核算的基础上,而不是建立在某一特定业务的基础上。课税只针对某一特定纳税期间发生的全部事项的净结果,而不考虑当期事项在后续年度中可能得到的结果,后续事项将在实际发生的年度内考虑。

二、税务会计的原则

税务会计属于企业会计的范畴,应在遵守一般会计原则的基础上,着重遵循以下原则:

1. 法律性原则

对涉税经济事项进行处理时,必须符合国家的税收法律法规和规章。任何企业都必须无条件地遵守税法,全面履行纳税义务。由于税法随着社会经济环境的变化不断调整,税务会计应认真研究税法的新变化,以现行税法为准绳,正确计算应纳税额,及时、足额地缴纳各项应纳税款。

2. 最优税负原则

税务会计并不排斥税务筹划。企业为了实现税后利润的最大化,应合理地安排其经济活动,尽可能地享受国家的税收优惠,以减少纳税负担。税务筹划是企业通过调整自身经济行为,主动符合国家的优惠税收政策,最终实现国家的某些经济、社会目标,使企业的社会效益最大化。

3. 税款支付能力原则

与企业的其他费用支出不同,税款支付全部是现金流出,企业在考虑纳税能力的同时,更应考虑税款的支付能力。因此,税务会计在收入、收益、成本及费用的确认、计量和记录时,应选择保证税款支付能力的会计方法。

【请分析】税务筹划与偷漏税的区别何在?

第五节 税务会计与财务会计比较

税务会计从传统财务会计中分离出来,二者之间存在密切联系。财务会计是税务会计的基础,税务会计是依据税法对财务会计的合理加工和必要补充。税务会计和财务会计的不同之处主要表现在以下四个方面:

一、服务对象的侧重不同

税务会计主要着眼于为税务部门提供纳税信息,因此,税务会计主要为依法纳税服务,其信息的使用者主要是税务部门;而财务会计的目的是向与企业有利害关系的有关方面,如企业的经营者、投资人、债权人、社会公众等,提供会计信息,从而使不同类型的信息使用者做出正确决策。

二、业务核算的范围不同

税务会计的核算范围仅限于纳税人生产经营活动中的涉税业务部分,与纳税无关的业务不予核算;而财务会计包括纳税人的生产经营活动中能够用货币表现的各个方面的核算,全面反映纳税人的财务状况和经营成果。

三、会计处理的依据不同

税务会计不仅要遵循一般会计原则,还必须严格地执行税法规定,当财务会计处理与税收规定不一致时,必须以国家税法为标准。因此,税务会计处理具有强制性和确定性,不允许在计算口径和方法上有悖于税法规定;而财务会计强调依企业会计准则处理各种经济业务,在准则允许范围内,会计人员对某些相同的经济业务可能有不同的表述方法和处理结果。

四、会计计量的属性不同

税务会计坚持历史成本原则,不考虑货币时间价值以及币值的变动情况,更重视据实确认的原则;而财务会计则可以适当考虑物价变动因素的影响,局部或全局地推行现值、可变现净值和公允价值计量。

本章小结

税务会计是企业纳税主体以税法为准绳,对其在一定时期的应纳税额或代扣缴税额进行确认、计算、申报和缴纳,并按照企业会计准则的规定,对涉税经济业务或事项所引起的资金运动进行核算和监督,旨在为征税主体和其他财务关系人提供纳税信息的一种专业会计。

税务会计的特点是核算涉税事项、监督纳税行为和预测税务活动。税务会计的目标是向纳税信息使用者提供对决策有用的信息,并反映企业纳税义务的履行情况。

税务会计的内容主要包括流转税会计、所得税会计、资源税会计、特定目的税会计、财产和行为税会计以及税务筹划。税额确认要素主要有计税依据、税率和减免税款。税务会计的特殊处理方法有纳税调整方法、纳税计算方法、纳税筹划方法和纳税申报方法。

税务会计的前提有纳税主体、持续经营、纳税会计期间和年度会计核算。税务会计应着重遵循法律性原则、最优税负原则、税款支付能力原则。

税务会计和财务会计的区别主要表现在服务对象的侧重不同、业务核算的范围不同、会计处理的依据不同和会计计量的属性不同等四个方面。

第二章 增值税会计

学习目标

通过学习,明确《中华人民共和国增值税暂行条例》及相关法规的基本内容,熟悉增值税的计算方法,掌握增值税会计处理方法,提高增值税会计核算的实务操作能力。

第一节 增值税概述

一、增值税概念及特点

(一) 增值税的概念

增值税是对在我国境内从事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取得的增值额为课税对象所征收的一种流转税。征收增值税,有利于保证国家财政收入的稳定增长,有利于促进社会分工和专业化协作生产,有利于增强出口商品在国际市场上的竞争力,减少进口商品对国内同种商品的冲击,促进对外经济往来。

我国从1978年开始研究和推行增值税;1983年1月开始试行增值税;1984年国务院颁布了《中华人民共和国增值税条例(草案)》,于同年10月1日起实施,标志着增值税在我国正式确立。之后,我国增值税在征税范围、计算方法、征收方法等方面又进行了一些改革和调整,税制得到不断完善。

现行增值税的基本法律依据是:国务院于1993年12月13日颁布、1994年1月1日起施行的《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》);财政部于1993年12月25日发布、1994年1月1日起施行的《增值税暂行条例实施细则》,以及之后国务院、财政部、国家税务总局陆续发布的一些有关增值税的规定、办法等。

【小知识】增值税于1917年由美国耶鲁大学亚当斯首先提出,当时叫营业毛利税。1921年,法国西蒙斯正式提出增值税名称。1954年,法国正式实施增值税。增值税从创立至今仅50余年历史,但推广速度之快、运用范围之广是其他税种无法比拟的。目前,它已成为一个世界性的税种,全球有100多个国家和地区开征增值税。

(二) 增值税的特点

1. 税源充裕,普遍征收

增值税的课税对象是增值额,增值额是货物或应税劳务流转额的一部分。处于社会再生产过程的各行业、各企业,都会在劳动过程中创造商品的附加值。只要有增值收入,就要缴纳增值税。因此,增值税课征于经济活动的各领域,覆盖了采矿业、冶炼业、制造业、加工业、流通业等行业,其税基广阔,税源充裕,征收普遍,是流转税的主导税种。

2. 逐环节征税,但不重复计税

由于社会分工和专业化生产,一件商品从其相关的初级产品生产,到最终到达消费者手中,往往需要经过多道环节才能实现。一般情况下,商品在其经过的每一道环节都会创造增值额,因此,在每道环节都要征收增值税。但是,由于增值税仅仅对流转额中新创造的、没有征过税的增值部分征税,对流转额中已征过税的部分不再征税,所以,增值税有

效地避免了重复征税。

3. 中性效应特征明显

中性效应,是指经济手段的运作对微观主体经营行为的影响较小,甚至为零。增值税的中性效应表现在两个方面:一是应税商品的税负不受商品流转环节多少影响,企业不会因为增值税而改变既定的生产经营方式的选择;二是增值税对大多数商品或劳务采用同一比例税率,实行等比负担,同传统的间接税的差别税率相比,其税收的干预、诱导能力大大弱化。

4. 税负具有转嫁性

从整个商品流转过程来看,增值税后一环节纳税人总是前一环节纳税人已缴税款的负担者,当税负随商品流转推移至零售环节时,消费者便成为增值税的真正负担者。也就是说,处在生产、流通各环节的纳税人仅仅是将从下一环节收取的税款缴纳给国家,自身并未承担增值税。因此,增值税是一种十分典型的间接税,税收负担具有明显的转嫁性。

5. 减免税权限高度集中于国务院

为了增强增值税的刚性,实行依法治税,鼓励企业公平竞争,保证财政收入,根据国际惯例,我国现行增值税一般不设减免税项目。非经国务院批准,任何部门、地区都无权决定减免税。

(三) 增值税的类型

增值税按其在计算时对外购固定资产内含税款的处理方式不同,分为消费型增值税、收入型增值税和生产型增值税三种类型。

1. 消费型增值税

此类型增值税,在计算增值额时,允许一次全部扣除固定资产内含税款。它可以彻底消除重复征税,有利于鼓励投资,加速设备更新,促进技术进步。此类型增值税为西方发达国家普遍采用。

2. 收入型增值税

此类型增值税,在计算增值额时,允许分期扣除固定资产折旧内含税款。从理论上讲,这是一种比较标准的增值税,但由于分期扣除固定资产内含税款部分缺乏合法的外购凭证,因此给依据发票扣税带来了不便。此类型增值税可操作性较差,影响了广泛采用。

3. 生产型增值税

此类型增值税,在计算增值额时,不允许扣除固定资产内含税款。由于税基中包含了外购固定资产价款,存在重复计税弊端,所以,它是一种不彻底的增值税,但它可以抑制企业的固定资产投资。

我国目前实行的是生产型增值税。2004年9月,经国务院批准,我国在东北地区装备制造业等8个行业开始进行消费型增值税试点,这标志着我国现行的生产型增值税将逐步转型为消费型增值税。

【提示】本章内容仍以现行增值税法为依据,按生产型增值税介绍。

二、纳税人

(一) 增值税纳税人

增值税的纳税人是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。

单位,是指国有企业、集体企业、私有企业、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。

企业租赁或承包给他人经营的，以承租人或承包人为纳税人。

境外单位或个人在中国境内销售货物或提供应税劳务，但在中国境内未设有经营机构的，其应纳税款以代理人为扣缴义务人；没有代理人的，以购买者为扣缴义务人。

进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人，为进口货物的纳税人。

货物期货交易进行实物交割时，采取由期货交易所开具发票的，期货交易所为纳税人；采取由供货的会员单位直接将发票开给购货会员单位的，供货的会员单位为纳税人。

（二）一般纳税人与小规模纳税人

为了实行规范的发票扣税法，加强并简化增值税的征收管理，我国现行增值税法，参照国际上比较通行的做法，将纳税人按生产经营规模大小和会计核算是否健全划分为一般纳税人和小规模纳税人。

1. 一般纳税人

一般纳税人，是指年应纳增值税销售额超过小规模纳税人标准，且会计核算健全的企业和企业性单位。

一般纳税人的增值税税务处理和会计核算，实行统一、规范的发票扣税法，即凭增值税专用发票注明税款进行抵扣的办法。一般纳税人应通过增值税防伪税控系统使用专用发票。

（1）一般纳税人必须向税务机关办理认定手续，以取得法定资格，其审批权限在县级以上国家税务局。

（2）新开业的符合一般纳税人条件的企业（非小型商贸企业除外），应在办理税务登记的同时申请办理一般纳税人认定手续。税务机关对预计年应税销售额超过小规模纳税人标准的企业，暂认定为一般纳税人。开业后的实际年应税销售额未超过小规模纳税人标准的企业，应重新办理一般纳税人认定手续。符合条件的，可继续认定为一般纳税人；不符合条件的，取消一般纳税人资格。

（3）新办小型商贸企业，自税务登记之日起，1年内实际销售额达到180万元，方可申请一般纳税人资格认定。未达到180万元之前，一律按小规模纳税人管理。

（4）已开业的小规模纳税企业，其年应税销售额超过小规模纳税人标准的，应在次年1月底以前申请办理一般纳税人认定手续。

（5）有下列情形之一的，经批准可认定为一般纳税人：

①商业企业以外的其他企业，虽然年应税销售额未超过小规模纳税人标准（即100万元），但在30万元以上的，如果会计核算健全，能够正确计算进项税额、销项税额和应纳税额，并能够按规定报送有关税务资料的，可以认定为一般纳税人。

【请注意】商业企业，以及以货物批发或零售为主，并兼营货物生产或提供应税劳务的企业，年应税销售额未超过小规模纳税人标准（即180万元）的，无论其会计核算是否健全，一律不得认定为一般纳税人。

②纳税人总、分支机构实行统一核算，总机构年应税销售额超过小规模纳税人标准，但分支机构年应税销售额未超过小规模纳税人标准的，其分支机构可以认定为一般纳税人。

③非企业性单位如果经常发生增值税应税行为，并且符合一般纳税人条件，可以认定