

新准则 新税法
翔实案例 权威解析

◀ 新编纳税实务丛书

新编纳税会计——

新会计准则下的涉税处理与纳税申报

XINBIAN NASHUI KUAIJI——
XIN KUAIJI ZHUNZE XIAXI SHESHUI
CHULI YU NASHUI SHENBAO

赵恒群◆主编

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

NA SHUI SHI WU

新编纳税实务丛书

新编纳税会计

——新会计准则下的涉税处理与纳税申报

主 编 / 赵恒群

副主编 / 李 晶 刘 颖 姜 洁 赵金玉 金 哲

大连出版社

XIN BIAN NA SHUI KUAI JI

——XIN KUAI JI ZHUN ZE XIA DE

SHE SHUI CHU LI YU NA SHUI SHEN BAO

内 容 简 介

本书全面介绍了纳税会计的基本理论、企业各项涉税业务的税务处理和会计处理,以及各税种的纳税申报办法。书中所涉及的业务内容和处理办法,是严格按照2006年财政部颁发的企业会计准则及其应用指南和国家最新税收法规编写的。本书结构合理,通俗易懂,实例丰富,应用性强,既可以作为高等院校各类本科、专科教材,也可以作为广大税务干部、税务中介机构和企业财会人员继续教育用书。

© 赵恒群 2008

图书在版编目(CIP)数据

新编纳税会计:新会计准则下的涉税处理与纳税申报 /
赵恒群主编. —大连:大连出版社,2008.6
(新编纳税实务丛书)
ISBN 978-7-80684-345-1

I. 新… II. 赵… III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第079037号

责任编辑:魏 悦 刘丽君 彭理文 姚 兰
封面设计:张 金
版式设计:魏 悦
责任校对:金 琦

出版发行者:大连出版社

地址:大连市西岗区长白街10号

邮编:116011

电话:(0411)83627430/83621147

传真:(0411)83610391

网址:<http://www.dl-press.com>

电子信箱:cbs@dl.gov.cn

印 刷 者:大连印刷三厂

经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:185mm×260mm

印 张:16.875

字 数:250千字

出版时间:2008年6月第1版

印刷时间:2008年6月第1次印刷

印 数:1~4000册

书 号:ISBN 978-7-80684-345-1

定 价:25.00元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系

购书热线电话:(0411)83627430/83621147

版权所有·侵权必究

新编纳税实务丛书编委会

丛书主编:董 甦(大连市注册税务师协会 会长)

丛书副主编:曲 军(大连市注册税务师协会 副秘书长)

赵恒群(东北财经大学 副教授 中国注册税务师)

丛书编委(按姓氏笔画排序):

于长青(大连市注册税务师协会 副秘书长)

马庆斌(湖北省注册税务师管理中心 主任)

冯一江(江苏省注册税务师管理中心 主任)

苏 严(吉林省注册税务师管理中心 主任)

李 晶(东北财经大学 副教授 中国注册税务师)

张久慧(国家税务总局大连培训中心 中国注册税务师)

张永煊(黑龙江省注册税务师管理中心 主任)

陈耀年(广东省注册税务师管理中心 主任)

郑建华(浙江省常山县原财政局 局长 高级会计师 注册会计师)

罗晓莉(四川省注册税务师管理中心 主任)

高 峰(广东省注册税务师管理中心 主任)

徐兆宏(中税网 总裁 中国注册税务师远程后续教育培训管理委员会 副主任)

高景峰(辽宁省注册税务师协会 秘书长)

程雪松(中国税务杂志社 副编审)

《新编纳税会计——新会计准则下的涉税处理与纳税申报》

本书主编:赵恒群

本书副主编:李晶 刘颖 姜洁 赵金玉 金哲

序

税收是国家财政收入的主要来源。随着我国社会主义市场经济的发展和对外开放的扩大,税收在国民经济中的地位和作用日益增强。而现代税收体系的逐步建立和完善,也使我国税收制度变得越来越复杂。2006年新企业会计准则和2007年新企业所得税等法律、法规的陆续颁布,以及近年来一些新的税收政策的实施,给税收征纳的实务操作增加很多难度。如何将新会计准则和新税收制度有机地结合起来,并保证纳税人正确地进行纳税申报和税款缴纳,同时维护其合法权益,减少税收负担,实现涉税零风险,是目前广大纳税人迫切需要学习和掌握的知识。

为了提高广大纳税人和税务中介从业人员的纳税操作实务水平,我们特组织一批既具有实际操作经验,又具有较高理论水平的注册税务师和专家,结合这两年新颁布的企业会计准则和税收法律法规,编写了本丛书。使广大纳税人在贯彻、培训、学习、研究新企业会计准则的同时,学会如何将新准则与国家税收政策接轨,并进行合法、合理的纳税调整,同时准确把握税法与新企业会计准则之间的差异和具体操作,为减少纳税风险提供帮助。

本套丛书共5册,即《出口货物退(免)税政策详解与操作实务》、《税收优惠政策解析及应用》、《新编纳税会计——新会计准则下的涉税处理与纳税申报》、《新企业会计准则与税收制度差异调整》、《新编纳税筹划技巧与案例》,具有较强的可操作性和较高的实用性。本丛书既可以作为企业财会人员、税务中介机构和广大税务干部的学习用书,也可以作为高等院校各类本科、专科的实务教材。

是为序。

中国注册税务师协会副会长

赵怀坦

2007年4月

前 言

纳税会计是现代会计的一个特殊领域。它把税收法规与会计核算融合起来,以纳税人为会计主体,以涉税事项为会计对象,依据税收法规和会计准则,对纳税人的涉税事项进行确认、计量、记录和报告,为税务机关、投资人、债权人和经营者以及社会公众提供有助于决策的涉税信息。目前,纳税会计已发展成为与财务会计、管理会计并重的会计分支。

税收与会计历来是密不可分的。从税收管理上看,税源监控和税款征收离不开会计所提供的信息。从会计管理上看,纳税本身是企业的一项必要支付,也是企业会计的一项日常工作。依法纳税,维护自身合法权益,已成为会计管理的一项重要内容。既精通会计又精通税法的“税务会计师”,始终是税务人员、注册税务师和企业财会人员的努力方向。

为满足注册税务师和企业财会人员继续教育的需要,我们根据国家最新税收法规(包括2008年实施的新企业所得税法)和财政部颁布的新会计准则及其应用指南,编写了本书。本书摒弃了过去“先介绍税收法规,后介绍会计处理”的税法与会计割裂模式,而是把税收法规融入企业会计核算之中,在会计核算中应用税收法规,在税务处理上运用会计信息。按照最新税收法规和最新会计准则,重点介绍了增值税、消费税、营业税、资源税、土地增值税、企业所得税、个人所得税、关税、城市维护建设税、城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税、契税等现行税种的会计核算和纳税申报办法。本书法规引用准确,会计处理正确,实例丰富,通俗易懂,应用性强。既可以作为高等院校经济管理类各专业教学用书,也可以作为税务干部的培训教材。

本书由东北财经大学赵恒群担任主编。参加本书编写的人员有:赵恒群、李晶、刘颖、姜洁、赵金玉和金哲。最后,由赵恒群总纂定稿。

由于税收法规和会计准则变化较快,编写时间仓促,作者水平所限,书中会有不当之处,恳望读者批评指正。

编 者

2008年5月

目 录

第一章 纳税会计概述	(1)
第一节 纳税会计的基本概念	(1)
第二节 纳税会计的对象与任务	(2)
第三节 纳税会计的一般原则	(4)
第四节 纳税会计凭证、科目和报表	(5)
第二章 增值税会计	(7)
第一节 增值税会计概述	(7)
第二节 进项税额的核算	(9)
第三节 销项税额的核算	(28)
第四节 增值税缴纳与减免的核算	(51)
第五节 出口货物退(免)税的核算	(56)
第六节 增值税纳税申报	(65)
第三章 消费税会计	(79)
第一节 消费税会计概述	(79)
第二节 消费税会计核算	(79)
第三节 消费税纳税申报	(94)
第四章 营业税会计	(111)
第一节 营业税会计概述	(111)
第二节 提供应税劳务应纳营业税的核算	(112)
第三节 转让无形资产应纳营业税的核算	(128)
第四节 销售不动产应纳营业税的核算	(129)
第五节 营业税纳税申报	(133)
第五章 资源税会计	(148)
第一节 资源税会计概述	(148)

第二节 资源税会计核算	(149)
第三节 资源税纳税申报	(153)
第六章 土地增值税会计	(156)
第一节 土地增值税会计概述	(156)
第二节 土地增值税会计核算	(156)
第三节 土地增值税纳税申报	(164)
第七章 企业所得税会计	(168)
第一节 企业所得税会计概述	(168)
第二节 所得税会计核算办法	(169)
第三节 应税所得的确认与计量	(180)
第四节 税收优惠政策的运用	(198)
第五节 企业所得税的计算与申报	(202)
第八章 个人所得税会计	(207)
第一节 个人所得税会计概述	(207)
第二节 代扣(付)代缴个人所得税的核算	(207)
第三节 生产(承包)经营所得应纳个人所得税的核算	(223)
第四节 个人所得税纳税申报	(226)
第九章 其他税种会计	(231)
第一节 关税会计	(231)
第二节 城市维护建设税会计	(236)
第三节 城镇土地使用税会计	(239)
第四节 房产税会计	(243)
第五节 车船税会计	(247)
第六节 印花税会计	(251)
第七节 契税会计	(258)

第一章 纳税会计概述

第一节 纳税会计的基本概念

一、纳税会计的定义

税收制度与财务会计的逐步分离是税制改革与会计改革的必然结果。基于税收制度与会计准则的不同要求而产生的纳税会计,其地位和作用越来越重要。

纳税会计也称税务会计,是以税收法规为准绳,运用会计理论和方法,对会计主体发生的涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。

这里所称的会计主体是指纳税人和扣缴义务人。纳税人是指依法负有纳税义务的单位和个人;扣缴义务人是指依法负有代扣代缴或代收代缴税款义务的单位和个人。涉税事项,通常是指与税收有关的经济业务及其应纳税金的形成、计算、缴纳、减免和退税等事项。

纳税会计作为现代会计的一个特殊领域,现已发展成为与财务会计、管理会计并重的会计分支。但是,与财务会计相比,纳税会计体系尚不完善。

二、纳税会计与其他专业会计的关系

(一) 纳税会计与财务会计的关系

纳税会计是随着社会经济的发展而从财务会计中逐渐分离出来的,融税收制度与会计核算为一体的特种专业会计。它与财务会计之间既有联系又有区别。

1. 纳税会计与财务会计的联系

税收与会计历来是紧密联系的。税金的计算离不开会计所提供的信息资料。纳税会计从传统的财务会计中分离出来后,同样也离不开财务会计。纳税会计并不要求纳税人在财务会计的凭证、账簿、报表之外另设一套会计账证体系。纳税会计是以财务会计为基础的,只核算纳税人或扣缴义务人的涉税事项。具体地说,纳税会计是在财务会计所提供的会计资料基础上,按税收制度确认、计算、记录和报告税款的形成和缴纳或扣缴情况。

2. 纳税会计与财务会计的区别

(1) 会计目标不同。会计目标通常是指会计系统所要达到的某种境地。会计目标主要解决两个问题:一是向谁提供会计报告;二是报告使用者需要什么样的信息。

纳税会计目标是向纳税会计信息使用者提供有助于税收决策的会计信息。纳税会计信息的使用者主要是各级税务机关。税务机关可以根据纳税会计信息,评价纳税人和扣缴义务人的纳税情况或税款扣缴情况,以利于税收征管工作的有效进行。另外,企业的投资人、债权人和社会公众,以及经营者也是纳税会计信息的使用者。投资人、债权人和社会公众可以通过纳税会计信息了解企业的税利情况、经济实力和诚信度,以利于经济决策。企业经营者可以根据纳税会计信息,合理安排经营活动,力求税后收益最大化。纳税会计信息主要是涉税信息,其可靠性的要求显得尤为重要。

财务会计目标是向会计信息使用者提供有用的会计信息,即提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于会计信息使用者作出经济决策。财务会计信息使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

无论是会计信息的种类,还是会计信息的使用者,财务会计都比纳税会计广泛得多。

(2)会计核算对象不同。纳税会计的核算对象是纳税人的涉税事项,核算纳税人的税收资金运动及其结果。而财务会计核算对象是企业全部经济事项,核算企业全部资金运动及其结果。财务会计的核算内容比纳税会计广泛。

(3)会计核算依据不同。纳税会计核算的主要依据是国家税收制度,包括国家颁布的各项税收法律、法规、规章和规范性文件。财务会计核算的主要依据是财务会计法规,包括会计法、会计准则和会计制度等。当然,纳税会计核算也依据财务会计法规,但不是主要的。

(4)受税收制度的约束不同。由会计核算依据所决定,纳税会计与财务会计受税收制度的约束不同。纳税会计对涉税事项的确认、计量、记录和报告,必须严格按税收制度进行。而财务会计主要服从财务会计准则,但在计算纳税时必须服从税收制度。

(二) 纳税会计与税收会计的关系

纳税会计与税收会计都是核算税收资金运动的一种特种专业会计。税收会计属于预算会计范畴,是税务机关特设的专门反映税款应征、待征、上解、入库和提退情况的专业会计。

纳税会计与税收会计的联系在于纳税会计所提供的会计信息是税收会计核算的基本资料来源。由于纳税会计与税收会计属于不同的会计范畴,两者的会计主体、会计目标、会计基础、会计原则以及核算对象等都不相同。

税收会计主体是各级税务机关;会计目标是向政府、上级和本级税务机关,以及社会公众报告税收信息。会计基础是实行分段联合制,即在税收资金运动的不同阶段,分别采用权责发生制和收付实现制为会计处理基础。比如:在应征税金阶段,采取权责发生制;在入库税金阶段,采取收付实现制等。

第二节 纳税会计的对象与任务

一、纳税会计的对象

前已述及,纳税会计的对象是纳税人的涉税事项,反映税收资金运动及其结果。这里的税收资金运动,主要是指纳税人应纳税金的形成、计算、缴纳、减免和退还过程。

纳税人的应纳税金形成过程存在于纳税人的生产、经营过程之中。税收资金当然也存在于纳税人的整个资金周转过程之中。企业的资金均属于经营资金,在经营过程中,依法产生了纳税义务,就应当计算各项税金,此时,企业的税收资金便形成了。税收资金形成以后,就应当依法缴纳,此时,税收资金就退出企业生产经营过程。与税收资金运动相关的要素包括:计税收入、计税成本费用、计税所得、税款计算、税款缴纳、税收减免等,这些便属于纳税会计核算的具体内容。

(一) 计税收入

计税收入也称应税收入,是指纳税人在生产、经营过程中,销售商品、提供劳务、让渡资产使用权和从事其他经济活动所取得的应依法纳税的各项收入,包括:生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入和其他收入,其中也包括了视同销售收入。从收入形式上看,应税收入包括货币收入、实物收入和其他收入。应税收入范围一般大于财务会计所确认的收入范围。

(二) 计税成本费用

成本费用是企业在生产经营过程中发生的物化劳动和活劳动的消耗。计税成本费用,在

税收上称为扣除项目,即在计算应纳税所得时准予从收入中扣除的成本、费用、税金和损失,这些项目必须与取得应税收入有关,并且是必要的、正常的。计税成本是指纳税人销售商品、产品、材料、下脚料、废料、废旧物资,提供劳务,转让固定资产、无形资产(包括技术转让)的成本;费用,包括营业费用、管理费用和财务费用;税金是指销售税金及附加,包括:消费税、营业税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、土地增值税、出口关税等,但不包括增值税金;损失,包括营业外支出、经营亏损、投资损失和其他损失。这些项目的资料,有些可以直接从财务会计账簿中取得,有些则需按照税收法规计算取得。

计税成本费用的高低,影响到计税所得和应纳所得税的多少。所以,计税成本费用核算是所得税会计核算的重要内容之一。

(三) 计税所得

计税所得也称应税所得,是指按照税收制度计算确定的应纳税所得。它与会计利润不同。会计利润是企业按照会计准则计算确定的,是反映企业经营成果的指标。会计利润不能直接作为计算所得税的依据。一般情况下,要在会计利润的基础上按照税收制度进行调整,计算出应纳税所得额作为计算所得税的直接依据。计税所得的计算是所得税会计核算的一项重要内容。

(四) 应交税金

应交税金的核算是纳税会计的重要内容。纳税会计要通过“应交税费”账户反映和监督各项税金的计算和缴纳情况。但有些税金如印花税,不通过“应交税费”账户核算,但在纳税会计上也要作出反映。

应交税金的核算包括税金的计算、申报和缴纳的全过程。

(五) 税收减免

税收减免是国家根据一定时期的政治、经济和社会发展要求,免除部分或全部税收负担,是对某些纳税人的一种照顾和扶持。税收减免意味着纳税人少纳税款或不纳税款。纳税会计应反映减免税金的形成和使用情况。

(六) 税款退还

退税有三种情况:一是政策性退税,如减免退税、出口退税等;二是误收退税,即纳税人多纳税款或税务机关多征税款而发生的退税;三是一般性退税,如所得税汇算清缴时发生的退税等。退税对于国家来说,是国家税收资金的退出。对纳税人来说,是国家税收资金转化为企业经营资金的过程。纳税会计应如实反映和监督这部分内容。

(七) 税收滞纳金、罚款和罚金

纳税人违反税收法规被税务机关加收滞纳金和处以罚款,以及构成税务犯罪被法院处以罚金,属于涉税事项,是税收资金运动的组成部分,纳税会计应反映和监督这部分内容。

二、纳税会计的任务

纳税会计的主要任务是按照税收制度,运用会计方法,对纳税人的涉税事项进行准确的确认、计量、记录和报告。

确认,主要是对纳税人发生的经济业务或行为,按照税收制度确定是否属于应纳税业务或行为,纳税人的财产是否属于应纳税财产,应缴纳什么税,以及纳税义务发生时间、纳税期限和纳税地点等。同时,按照税收制度确认纳税人应享受的减免税、退税待遇等。

计量,主要是按照税收制度准确计算纳税人的计税收入、计税成本费用、计税所得、应交税金、减免税金、退还税金的金额。

记录,主要是运用会计方法将纳税会计确认和计量的结果,如实地记录在会计账簿或备查

账簿。记录税金、税收滞纳金和税收罚款的缴纳情况,反映纳税人的全部税收资金运动过程及其结果。

报告,主要是按照税收制度编制纳税申报表及其附表,向税务机关提供纳税会计信息。同时,财务会计将应交税金、未交税金等有关数据列入财务会计报表。

另外,纳税会计可以为纳税筹划提供信息,使决策部门在税收制度允许的情况下,通过对经济活动行为的事先安排、纳税方案的精心选择,达到税负最轻、效益最大的目的。

第三节 纳税会计的一般原则

纳税会计与财务会计密切相关。纳税会计核算一般应遵循财务会计的一般原则。但有些财务会计原则与课税原则不相符合,如谨慎性原则等,纳税会计不宜采用。纳税会计是税收制度与会计准则的融合,核算中应遵循下列特定原则:

一、法定性原则

法定性原则是一项重要的课税原则,是指税收制度的各项构成要素必须且只能由法律予以明确规定,税收征纳双方的权利和义务只能以法律规定为依据,没有法律依据,任何主体均不得征税或者减免税。法定性原则可概括为课税要素法定、课税要素明确和依法征收三个具体原则。体现在纳税会计上,要求纳税会计对涉税事项的确认必须按照税收制度的规定执行,不能估计。这样,可以防止滥用税法条款,杜绝税收流失。

二、实质确认原则

实质确认原则是确认涉税事项的一项重要原则,它强调的是根据纳税人的真实纳税能力确定纳税人的纳税义务,而不受其外在形式的影响。税收制度可以从纳税人的生产经营目的、财产所有权、交易事项的性质或结果,以及纳税能力等不同层面,来界定交易的本质。比如,对企业发生的非货币性商品交换,实质上是转让了自有商品的所有权,并用所得价款去购买他人商品的行为,所以,在税收上应视为商品购销业务处理。再比如,在债务重组中,企业以低于应付债务的现金清偿债务,债权人对债务人的让步,其结果是增加了债务人的能力而减少了自身的能力。因此,债务人应确认债务重组收益计算缴纳企业所得税,而债权人蒙受的债务重组损失可以在企业所得税前扣除。

三、据实扣除原则

据实扣除原则是确认和计量所得税税前扣除项目的一项重要原则。具体包括:权责发生制原则、确定性原则、相关性原则、配比原则和合理性原则。

权责发生制原则,要求纳税人应在费用发生时而不是实际支付时确认扣除。即凡当期应当负担的费用,不论款项是否支付,都应作为费用在税前扣除;凡不属于当期的费用,即使款项已经在当期支付,也不作为当期费用。

确定性原则,要求纳税人可在税前扣除的费用不论在何时支付,其金额必须是确定的。不得以估计的金额在税前扣除。

相关性原则,要求纳税人可在税前扣除的费用,从性质和根源上必须与取得的应税收入相关。对于发生的与取得应税收入无关的支出,不得在税前扣除。

配比原则,要求纳税人发生的费用应在费用应配比或应分配的当期申报扣除。纳税人某一纳税年度应申报的可扣除费用不得提前或滞后申报扣除。配比原则包括收入和费用在因果关系上的配比,也包括收入和费用在时间意义上的配比,即一定期间内的收入与费用配比。

合理性原则,要求纳税人可在税前扣除的费用,其计算和分配的方法应符合一般的经营常规和会计惯例。

我国近几年的会计改革,扩大了谨慎性原则的适用范围。谨慎性原则要求企业在面临不确定因素下作出职业判断时,应当保持必要的谨慎,充分估计到各种风险和损失。既不高估资产或收益,也不低估负债或费用。在具体运用上,主要体现为对各项不实资产计提减值准备或跌价准备。而税收制度原则上不承认企业估计的风险和损失。因为企业计提的各项资产减值准备或跌价准备,是会计人员凭借职业判断作出的估计,其损失并不是“真实地发生”。如果纳税人的有关资产真正发生了永久或实质性损害,可以按照据实扣除原则,允许纳税人在税前扣除。

四、支付能力原则

支付能力与纳税能力有所不同。税款支付能力是指以货币缴纳税款的能力,表明纳税人是否有足够的货币资金支付税款。而纳税能力反映的是经济实力,纳税人拥有的能以货币计量的各项资产,都是经济实力的体现。纳税会计既要遵循纳税能力原则,也要遵循支付能力原则。但在具体执行中,应以税收制度的规定为准。

税收制度对应税收入的确认,主要以权责发生制为原则。凡当期已经实现的收入,不论款项是否收到,都应作为当期的收入;凡不属于当期的收入,即使款项已经在当期收到,也不应作为当期的收入。但是,考虑到企业的实际支付能力或为保证税收收入,对有些个别情形采取了收付实现制。比如,营业税法规中规定,纳税人采取预收账款方式销售不动产和土地使用权的,以收到预收款时为纳税义务发生时间;土地增值税法规中规定,纳税人预售房地产的,应预交土地增值税,再行结算。这是从税收收入的角度考虑的,目的在于保证税收收入的及时性、均衡性和稳定性。

第四节 纳税会计凭证、科目和报表

纳税会计以财务会计为基础,依据税收制度确认、计量和报告涉税事项。它不要求纳税人和扣缴义务人在财务会计之外另设一套会计账证体系。会计核算所使用的有些账证表是为核算涉税事项而设置的,如税收缴款书、“应交税费”科目和纳税申报表及附表等,属于纳税会计特有的会计凭证、科目和报表。另外,鉴于税收制度与财务会计存在差异,有必要建立一些专门用于纳税会计核算的备查账簿。

一、纳税会计凭证

纳税会计凭证是记录涉税事项、据以登记纳税会计账簿的书面文件。会计凭证分为原始凭证和记账凭证两类。这里仅介绍纳税会计原始凭证。

纳税会计原始凭证的种类很多,可以说,凡涉及应税收入、计税成本费用、应交税金、税收减免、税收退还和税收滞纳金、罚款、罚金的凭证,都属于纳税会计凭证。其中,纳税人在税金申报缴纳时使用的凭证,是一种具有法律效力的特殊凭证。纳税会计凭证主要包括以下几类:

(一) 应交凭证

应交凭证是用以确定纳税人应交税金和扣缴义务人扣缴税金,以及应交罚款等事项的书面证明,是核算税金、罚款等应交情况的原始凭证。包括:纳税申报表、代扣代缴税款凭证、定额税款通知书、税务处罚决定书等。

(二) 减免退税凭证

减免退税凭证是用以确定纳税人减免税和退税事项的书面证明,是核算减免退税情况的原始凭证。

减免退税一般有征前减免和先征后退两种方式。采取征前减免方式的,纳税人只进行纳税申报,对减免的税款不需缴纳,其填报的载有减免税事项的纳税申报表即为减免凭证。如果以征前减免的税款抵顶欠税的,其填报的纳税申报表和抵顶欠税的批准文件即为减免凭证。采取先征后退方式的,以取得的收入退还书或相关批准文件为退税凭证。

(三) 缴纳凭证

缴纳凭证是纳税人和扣缴义务人缴纳税款、滞纳金、税收罚款等时使用或取得的书面证明,是用以核算税款、滞纳金和罚款缴纳情况的原始凭证。包括:税收缴款书、税收完税证、税收罚款收据和纳税保证金收据等。

二、纳税会计科目

纳税会计不要求纳税人在财务会计之外另设一套账。在财务会计中,凡涉及应税收入、计税成本费用、应交税金、税收减免、税收退还和税收滞纳金、罚款和罚金核算的会计科目,都属于纳税会计科目。其中:“应交税费”、“营业税金及附加”、“所得税费用”、“递延所得税资产”、“递延所得税负债”等科目,是专门用于税金核算的会计科目,可以归属于纳税会计特有会计科目。

“应交税费”科目属负债类科目。除印花税、耕地占用税以及其他不需要预计应交数的税金外,纳税人应纳的各种税金均在该科目核算。该科目设置以下明细科目:“应交增值税”、“应交消费税”、“应交营业税”、“应交资源税”、“应交所得税”、“应交土地增值税”、“应交城市维护建设税”、“应交房产税”、“应交土地税”、“应交车船税”和“应交个人所得税”等。

三、纳税会计报表

纳税会计报表主要是向税务机关报送的各税种的纳税申报表及其附表。纳税申报是纳税人发生纳税义务后,依照税法规定,就有关纳税事项向税务机关提交书面报告的制度。它是纳税人依法履行纳税义务的一项法定手续。按照税法规定,从事生产经营的纳税人必须依法办理纳税申报,即使在纳税期内没有应纳税款的,也应当按照规定办理纳税申报。纳税人享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。依法负有代扣代缴、代收代缴义务的单位和个人,即扣缴义务人,必须按照税法规定办理税款扣缴报告手续。

纳税申报表是按不同税种设计的,如增值税纳税申报表、消费税纳税申报表、营业税纳税申报表、企业所得税纳税申报表等。有的税种,除了有主表外,还有若干张附表和其他附报资料,如办理企业所得税纳税申报时,除了要填报主表外,还要填报若干张附表并附送财务会计报表和相关的证件、资料。实行源泉控制的税种,扣缴义务人要填报代扣(收)代缴税款报告表。

第二章 增值税会计

第一节 增值税会计概述

一、纳税人和扣缴义务人

(一) 增值税纳税人

增值税是以商品生产、流通或劳务服务各环节的增值额为税基计算征收的一种税。我国现行增值税主要在商品生产和商品流通领域征收。纳税人包括:

1. 在境内销售货物的单位和个人

货物,是指有形动产,包括电力、热力、气体在内,不包括无形资产和不动产。在境内销售货物,是指所销售货物的所在地或起运地在我国境内。

2. 在境内提供加工、修理修配劳务的单位和个人

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。在境内提供的加工、修理修配劳务,是指所提供的加工、修理修配劳务发生在我国境内。

3. 进口货物的单位和个人

凡申报进入中华人民共和国海关境内的货物,均应缴纳增值税。纳税人是进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人。

增值税纳税人按其规模大小和会计核算健全与否,划分为一般纳税人和小规模纳税人两类,分别适用不同的计税管理办法和会计核算办法。

(二) 增值税扣缴义务人

境外的单位或个人在境内销售应税劳务而在境内未设有经营机构的,其应纳的增值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。扣缴义务人应组织代扣代缴增值税会计核算。

二、增值税会计账户设置

(一) 一般纳税人会计账户设置

一般纳税人销售货物或应税劳务,实行凭发票注明税款进行税款抵扣的办法。应纳税额计算公式为:

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

如果当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可结转下期继续抵扣。

在会计核算上,一般纳税人应在“应交税费”账户下设置“应交增值税”和“未交增值税”两个明细账户,进行增值税会计处理。

1. “应交税费——应交增值税”账户

“应交税费——应交增值税”明细账采用多栏式。在借方设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”和“转出未交增值税”五个栏目;在贷方设置“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”和“转出多交增值税”四个栏目。该明细账的结构用

T 形账表示如下(见表 2-1):

表 2-1

应交税费——应交增值税

借 方	贷 方
(1) 进项税额	(6) 销项税额
(2) 已交税金	(7) 出口退税
(3) 减免税款	(8) 进项税额转出
(4) 出口抵减内销产品应纳税额	(9) 转出多交增值税
(5) 转出未交增值税	

各栏目核算内容如下:

(1)“进项税额”专栏,记录企业购入货物或接受应税劳务而支付的,准予从销项税额中抵扣的增值税额。购入货物或接受劳务支付的进项税额,用蓝字登记;退回所购货物应冲销的进项税款,用红字登记。

(2)“已交税金”专栏,核算企业当月上交本月增值税。

(3)“减免税款”专栏,反映企业按规定直接减免的增值税款。

(4)“出口抵减内销产品应纳税额”专栏,反映企业按规定的退税率计算的出口货物的进项税额抵减内销产品的应纳税额。

(5)“转出未交增值税”专栏,核算一般纳税人月终转出应交未交的增值税。

(6)“销项税额”专栏,记录企业销售货物、提供应税劳务应收取的增值税额。销货时,用蓝字记录;退货时,应冲销的销项税额用红字记录。

(7)“出口退税”专栏,记录企业出口适用零税率的货物,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出口退税而收到退回的税款。出口货物退回的增值税额,用蓝字登记;出口货物办理退税后发生退货或者退关而补交已退的税款,用红字登记。

(8)“进项税额转出”专栏,记录企业的购进货物、在产品、产成品等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣,按规定转出的进项税额。

(9)“转出多交增值税”专栏,核算一般纳税人月终转出多交的增值税。

月度终了,企业将本月应交未交或多交的增值税额自“应交税费——应交增值税”账户转入“应交税费——未交增值税”账户。结转后,“应交税费——应交增值税”账户的期末借方余额,反映企业尚未抵扣的增值税。

2. “应交税费——未交增值税”账户

“应交税费——未交增值税”明细账采用三栏式,用 T 形账表示如下(见表 2-2):

表 2-2

应交税费——未交增值税

借 方	贷 方
(1) 月终转入的多交增值税	月终转入的应交未交增值税
(2) 在申报期缴纳的增值税	

月度终了,企业应将本月应交未交增值税自“应交税费——应交增值税”账户转入“应交税费——未交增值税”账户,会计分录为:

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

月度终了,如果企业本月有多交的增值税,应将其自“应交税费——应交增值税”账户转入“应交税费——未交增值税”账户,会计分录为:

借:应交税费——未交增值税

贷:应交税费——应交增值税(转出多交增值税)

企业在下月初缴纳应交未交的增值税时:

借:应交税费——未交增值税

贷:银行存款

纳税期限届满或月末,“应交税费——未交增值税”账户的贷方余额,反映企业欠缴的增值税;若为借方余额,反映企业多缴的增值税。

(二) 小规模纳税人会计账户设置

小规模纳税人销售货物或者应税劳务,按照销售额和规定的征收率计算应纳税额,不得抵扣进项税额。计税办法简单,会计核算只需设置“应交税费——应交增值税”三栏式账户,核算企业应缴、已缴及多缴或欠缴的增值税。纳税人应交的增值税通过该账户的贷方核算;缴纳增值税时,通过该账户的借方核算。该账户的贷方余额反映企业尚未缴纳或欠缴的增值税;借方余额则反映多缴的增值税。

第二节 进项税额的核算

一、进项税额申报抵扣条件

进项税额是指增值税一般纳税人购进货物或接受应税劳务所支付或者负担的增值税额。根据现行增值税法规的规定,进项税额的申报抵扣条件可以概括如下。

一般纳税人购进货物或应税劳务,同时具备以下三个条件的,准予将其支付或承担的进项税额从当期销项税额中抵扣:

(一) 购进货物或应税劳务必须在用途上符合税法规定

一般纳税人购进货物或应税劳务必须用于应税项目的生产经营。如果将购进货物用作固定资产(特殊规定除外),或者将购进货物或应税劳务用于非应税项目、免税项目、集体福利、个人消费,则不得申报抵扣进项税额。如果购进货物发生非正常损失,在产品、产成品发生非正常损失,也不得申报抵扣进项税额。

(二) 购进货物或应税劳务必须取得法定的扣税凭证

增值税法定扣税凭证包括:购进货物或接受应税劳务,从销售方或应税劳务提供方取得的增值税专用发票;进口货物,从海关取得的完税凭证;收购免税农产品时填具的经税务机关批准使用的收购凭证;生产企业从废旧物资回收经营公司购买其收购的废旧物资所取得的普通发票;购进或销售应税货物从运输部门取得的运输发票等。

(三) 在进项税额申报抵扣时限上必须符合税法规定

根据现行增值税法规的规定,进项税额申报抵扣时限如下:

取得防伪税控系统开具的增值税专用发票,必须自该专用发票开具之日起 90 日内到税务机关认证,否则不予抵扣进项税额;认证通过的,应在认证通过的当月申报抵扣。

进口货物取得的海关完税凭证,应当在开具之日起 90 天后的第 1 个纳税申报期结束之