

税务会计 理论与实务

金云武 王建刚 编著



中国财政经济出版社

税务会计理论与实务

金云武 王建刚 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计理论与实务/金云武, 王建刚编著

-北京: 中国财政经济出版社, 1996. 9

ISBN 7-5005-3228-8

I. 税… II. ①金… ②王… III. 税收会计

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 15301 号

中国财政经济出版社 出版发行

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

河北涿州新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 32 开 7.875 印张 162000 字

1996 年 9 月第 1 版 1996 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4 000 定价: 15.00 元

ISBN 7-5005-3228-8/F·3002

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

我国新税制的基本框架，是以增值税普遍调节，消费税特殊调节，配合营业税的流转税制度；这一制度由统一企业所得税，充实完善的地方税制度等共同组成。增值税和企业所得税两大税种，几乎涉及到所有的企业，成为调节经济的主要税种。新的增值税扩大了征税范围，增强了调节功能。同时，又实行了价外税和凭专用发票注明税款抵扣的办法，在会计处理上增加了不少较为复杂的内容。新所得税的实施，标志着我国财务会计和税务会计的彻底分离，纳税所得和会计利润成为两个独立的经济范畴。所有这些，都要求将企业财务会计中有关税务核算的部分分离出来，成为独立的税务会计，才能正确地执行税收法规，准确计算应缴税金。因此，税务会计是我国新税制实施的必然产物。税务会计的建立，为企业实行自核自缴，自行计算纳税，形成自我管理机制创造了条件，提供了一套系统的税务会计核算方法，税务会计是建立现代企业制度的客观要求。基于以上要求，我们编写了这本书。

本书以现行税法 and 会计准则、制度为依据，对税务会计理论与实务进行了多方面的探索，是各类企业财会人员和广大税务工作者的必备业务书籍。

本书由安徽亳州古井酒厂总会计师、高级会计师金云武和安徽财贸学院会计学系讲师王建刚共同编著。金云武撰写第一、二、九、十、十一章，王建刚撰写第三、四、五、六、七、八章。

由于时间和水平所限，书中存在的缺憾，敬希广大读者不吝教正。

作 者

1996年1月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 税务会计的概念和特点	(1)
第二节 税务会计的内容和方法	(2)
第二章 增值税的核算	(6)
第一节 增值税概述	(7)
第二节 增值税的计算	(17)
第三节 增值税核算概述	(26)
第四节 工业企业增值税的核算	(30)
第五节 商品流通企业增值税的核算	(44)
第六节 增值税专用发票制度	(58)
第七节 增值税纳税申报	(63)
第三章 消费税的核算	(68)
第一节 消费税概述	(69)
第二节 消费税的计算	(77)
第三节 消费税的核算	(79)
第四章 营业税的核算	(90)
第一节 营业税概述	(91)
第二节 营业税的计算	(101)
第三节 营业税的核算	(103)

第五章 关税的核算	(107)
第一节 关税概述.....	(108)
第二节 关税的计算.....	(115)
第三节 关税的核算.....	(118)
第六章 资源税的核算	(124)
第一节 资源税概述.....	(124)
第二节 资源税的计算.....	(131)
第三节 资源税的核算.....	(132)
第七章 企业所得税的核算	(136)
第一节 企业所得税概述.....	(137)
第二节 企业所得税的计税依据和税率.....	(141)
第三节 资产的税务处理.....	(149)
第四节 企业所得税的计算.....	(153)
第五节 企业所得税的核算.....	(163)
第八章 外资企业所得税的核算	(172)
第一节 外资企业所得税概述.....	(174)
第二节 外资企业所得税的计税依据和税率.....	(185)
第三节 资产的税务处理.....	(190)
第四节 外资企业所得税的计算.....	(194)
第五节 外资企业所得税的核算.....	(196)
第九章 土地增值税、土地使用税与耕地 占用税的核算	(198)
第一节 土地增值税的核算.....	(198)
第二节 土地使用税的核算.....	(206)
第三节 耕地占用税的核算.....	(212)

第十章 房产税、车船使用税与印花税的核算	(217)
第一节 房产税的核算	(217)
第二节 车船使用税的核算	(221)
第三节 印花税的核算	(225)
第十一章 城市维护建设税与固定资产投资方向	
调节税的核算	(235)
第一节 城市维护建设税的核算	(235)
第二节 固定资产投资方向调节税的核算	(237)

第一章 总 论

第一节 税务会计的概念和特点

一、税务会计的概念

税务会计是以会计学的理论和核算方法为基础，以税收法令为依据，连续、系统、全面地核算和监督企业有关税务活动中以货币表现的资金运动，以保障国家财政收入和纳税人合法权益的一门专业会计。

税务会计是会计学科的一个重要组成部分，目前，在许多西方国家，税务会计已发展成为会计学的一个独立分支。税务会计与财务会计有着密切的联系，两者在许多方面是可以结合进行的，如设置帐簿和编制会计报表应结合财务会计和税务会计的共同需要进行；但两者在某些方面又有明显的区别，财务会计只根据公认的会计原则和会计制度进行帐务处理，而税务会计必须按照税法规定进行帐务处理。

二、税务会计的特点

税务会计的执行主体是企、事业单位，任何有纳税义务的企、事业单位都必须及时、足额地上缴税款。企、事业单

位在纳税时，必须按税法的规定进行帐务处理。

税务会计的核算对象是税务资金运动过程。即纳税人从取得生产、经营收入开始，到足额向税务机关缴纳税款为止的税务资金运动过程，包括税款的形成、计算、申报、缴纳等环节。

税务会计的核算基础是权责发生制，其依据是国家的税收法令。

第二节 税务会计的内容和方法

一、税务会计的内容

（一）税务登记

我国税收征管法规定，每一企业不分经济性质，不分经营规模大小，都应向所在地税务机关办理税务登记。税务登记分为开业登记、变更登记和注销登记三种。

新开业的企业应在取得营业执照之日起 30 日内，持有关证件，向当地税务机关申报办理税务登记，领取并如实填写“税务登记表”一式三份，一份留存，两份报送当地税务机关。税务机关审查核准后发给企业“税务登记证”。企业只有办理开业税务登记后，才能购置发票，开设帐簿，进行生产经营。

企业在办理开业税务登记之后的营业期间，如果发生转业、改组、分设、合并、联营、迁移以及其他需要改变税务登记时，应自工商行政管理机关办理变更登记之日起 30 日内，持有关证件向税务机关申报办理变更登记。

企业因故停业、破产，应在向工商行政管理机关申请办理注销登记之前，持有关证件向税务机关书面报告停业、破产原因，在清理纳税事务完毕之后，办理注销税务登记。

企业必须按照税务机关的规定使用税务登记证件，不得转借、涂改、损毁、买卖或伪造。凡未按照规定的期限申请办理税务登记、变更或注销税务登记的，由税务机关责令限期改正，逾期不改正的，处以 2000 元以下的罚款；情节严重的，处以 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

（二）发票的购置与使用

发票是企业财务收支业务的法定凭证，它既是企业编制记帐凭证进而登记帐簿的原始凭证，也是计算应纳税额和税务机关稽查的重要依据。因此，凡是销售产品（商品）、提供劳务及从事其他业务活动的企业，在取得收入时，均应向付款方按规定如实开具发票；所有付款企业，在付出款项时，均应向收款方取得发票。

发票的印制、使用由税务机关统一管理。任何单位和个人未经税务机关批准，均不得印制、出售、转让、涂改、销毁和伪造发票。

用票单位和个人需用发票时，应按规定向税务机关提出购票申请，并提供税务登记或其他有关证件，经税务机关审查和批准后办理购票手续。凡未办理税务登记的，一律不售给发票，需用发票时由其他经营地税务机关申请填开。

（三）纳税申报

纳税申报是纳税人履行纳税义务的法定手续。我国税收征管法规定，纳税人必须在法律、行政法规规定或者税务机

关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限内办理纳税申报，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。扣缴义务人必须在法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限内报送代扣代缴、代收代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求扣缴义务人报送的其他有关资料：纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，经税务机关核准，可以延期申报。纳税申报表既是税务机关办理征收业务，核定应征税额的主要依据，又是税务机关考核纳税人是否正确行使纳税义务的凭证。因为纳税人的纳税申报表，一经报送主管税务机关，纳税人对纳税申报表的真实程度就要承担法律责任。

纳税人未按规定期限办理纳税申报的，或扣缴义务人未按规定期限报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，由税务机关责令限期改正并处以 2000 元以下的罚款；逾期不改正的，处以 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

（四）应纳税款的计算和缴纳

企业取得收入或实现利润，发生了纳税义务，就必须按照税法规定的方法计算应纳税款，并在规定的期限内向代理国家金库的银行缴纳税款。关于税款的计算期和入库期，各税种中都有具体的规定，企业因特殊原因不能按期缴纳税款，经县以上税务机关批准，可以延期纳税，但最长不得超过三个月。如果企业未经税务机关批准，没有在规定的期限内缴纳税款，税务机关有权根据税收征管法的有关规定进行处罚。

（五）纳税的帐务处理

企业按税法的规定计算出的应纳税额，应当在规定的期限内进行税款结算和缴纳的帐务处理。由于税种不同，行业不同，企业纳税的帐务处理方法也不尽相同。

如果企业由于主观或客观原因少缴或多缴了税款，必然会造成会计帐目的错漏。对此，必须在查明错漏原因的基础上，根据税法及会计制度的规定，进行帐务调整。

二、税务会计的方法

税务会计的方法主要有设置帐户、复式记帐、填制和审核凭证、登记帐簿、编制会计报表和纳税申报表。除编纳税申报表以外，其他方法与会计核算的一般方法相同。编制纳税申报表是税务会计区别于其他专业会计的一种专门方法。

第二章 增值税的核算

增值税最早是由法国于本世纪 40 年代末 50 年代初创立的。1948 年，法国开始在生产环节实行按增加价值，即从商品全部价值中扣除购进原材料、零部件或半成品所付价款的余额征收的“生产税”。1954 年，进一步将扣除范围扩大到包括购入的固定资产，将征税范围推广到商业批发环节，并将“生产税”改为“增值税”。随后，又逐步将征税范围在纵向上推广到商业零售环节，在横向上推广到农业、服务业等部门，形成了一套完整的增值税制度。60 年代以后的几十年，是增值税从理论到实践横扫世界的时代。它不仅在欧洲共同体的成员国得到普遍推广，而且在其他欧洲国家、拉丁美洲国家、大洋洲国家、亚洲国家被广泛采用。目前世界上大约有 60 多个国家和地区已经实行了增值税，并且，每年都有一些国家和地区开始采用它。

1979 年，为了适应我国经济体制改革的需要，根据增值税原理，结合我国的具体情况，并借鉴国外增值税的经验，财政部先后对机器机械和农业机具两个行业及部分日用机械产品，在部分城市进行征收增值税的试点。1983 年起，对机器机械及其零部件、农业机具及其零配件以及缝纫机、自行车和电风扇三种产品，在全国范围内统一试行增值税。1984 年，

伴随着国营企业利改税方案和工商税制改革，全国人大常委会授权国务院颁发了《中华人民共和国增值税条例（草案）》。这标志着我国增值税的正式建立。同时，增值税的征税范围也在原有基础上进一步扩大。但是，此时我国实行的增值税，没有充分体现公平税负原则，且没有在工业生产、商品批发环节普遍实行增值税，在计算方法上采用价内税直接计算，与国际惯例不相衔接，在税率结构设计上复杂繁琐，不利于税收征管工作。因而，在 1993 年底，为适应社会主义市场经济的要求，伴随着税收制度的又一次重大改革，国务院颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例》，并决定从 1994 年 1 月 1 日起实施。这标志着规范化的增值税开始在我国建立起来。

第一节 增值税概述

一、增值税的概念和特点

（一）增值税的概念

从理论上讲，增值税是以商品或劳务增值额为征税对象而征收的一种税。增值额是指商品或劳务在某一生产、流通过程中由企业新创造的价值量，即企业销售收入减去相应的外购材料、商品等成本的差额，是纳税人在其生产、经营活动中所创造的新增价值或商品的附加值。

由于增值额在实际经济活动中是一个难以准确计算的数据，因此，实行增值税的国家和地区，大多是根据增值税的原理制定税款抵扣办法计算征收增值税。即以商品或劳务销

销售额为计算依据，按照税法规定的税率计算出商品应负担的增值税，同时扣除企业为生产商品或提供劳务而外购的原材料、燃料、低值易耗品等物资在以前生产环节已缴纳的增值税，抵扣后的余额为企业实际应缴纳的增值税。所以，增值税的概念为，增值税是以商品或劳务的流转额为计税依据，并实行税款抵扣制度计算征收的一种流转税。

（二）增值税的特点

1. 对增值额征税

任何纳税人缴纳增值税都是按其生产、经营过程中新创造的那部分价值计征；即以产（商）品的销售额为计税依据，同时允许从税额中扣除上一流通环节已经缴纳的税款，以实现按增值额征税，这是增值税最基本的特点。

2. 征收范围广

增值税的征收范围包括所有生产环节，商业环节，进口环节及加工和修理、修配行业。即不仅工业企业采用，商品流通企业也采用；不仅产（商）品适用，劳务项目也采用。

3. 实行价外税

即以不含增值税税额的价格为计税依据，企业在销售商品时应将商品的价格和商品所负担的增值税在专用发票上明确区分开来，以消除增值税对成本、利润、价格的影响。同时，可以更鲜明地体现增值税的转嫁性质，不是经营者创造了税收，而是消费者负担了税收。

4. 连续征收而不重复征税

某一产（商）品从生产到最后实现消费，要经过许多环节，实行根据增值税专用发票注明的税款进行税款抵扣制度，

以避免出现重复征税的现象。

5. 税负公开

商品在以前生产流通环节所缴纳的税款能够得到抵扣，不论商品经过多少生产流通环节，它所负担的增值税都是固定不变的，税负公平。因此，增值税一般被认为是中性税种，能较好体现公平税负的原则、有利于企业间的竞争，使资源达到最佳配置。

6. 减免税权限高度集中到国务院

由于增值税是多环节多次征收，除国务院规定少量的减税、免税外，其他任何单位和部门都无权审批减免税项目。过多的减免税，会使生产经营的上一个环节减免了税款，而下一个环节缴纳税款时不能得到抵扣，破坏了增值税链条循环、转移税负的作用。因此，中间环节的减免税不仅不能使企业得到好处，而且还会干扰经济的正常运行。

二、增值税的纳税人和征收范围

（一）增值税的纳税人

凡在中华人民共和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与个人均为增值税的纳税人。这里所称的单位，包括企业单位和非企业单位。企业单位包括国有企业、集体企业、私有企业和外商投资企业、外国企业、股份制企业及其他企业；非企业单位包括行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。这里所称的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。

为了便于对增值税的征收管理和简化计税办法，参照国际惯例，现行增值税将纳税人按其经营规模及会计核算健全与否划分为一般纳税人和小规模纳税人。对一般纳税人采用规范的计税方法，对小规模纳税人采用简易的计税方法。

根据税法规定，达到以下标准之一者，为小规模纳税人：第一，从事货物生产或提供应税劳务的纳税人以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 100 万元以下的。第二，从事货物批发兼零售的纳税人，年应税销售额在 180 万元以下的。

所称以从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发及零售，是指全部年销售额中货物或应税劳务销售额超过 50%，批发或零售销售额不到 50%；所称应税销售额，不包括应纳税额。

年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业单位、不经常发生应税行为的企业，视同小规模纳税人。

小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，经主管税务机关批准，可以视为一般纳税人。小规模纳税人一经认定为一般纳税人不得再转为小规模纳税人。

（二）增值税征收范围

增值税的征收范围包括销售货物，加工、修理修配劳务，进口货物。

1. 销售货物

这里的货物是指有形动产，如钢材、木材、汽车、粮食等各种工农业有形产品，包括电力、热力、气体在内，不包