

SHUISHOU ZHENGSHOU GUANLI
SHIWU CONGSHU

税收征收管理

实务丛书

涉税会计实务

主编 马原

中国税务出版社

税收征收管理实务丛书

涉税会计实务

主 编 马 原(原最高人民法院副院长)

副主编 杨遂周(国家税务总局办公厅副主任)
臧跃民(浙江省国家税务局副局长)

 中国税务出版社

出版说明

随着改革的深化和社会主义市场经济体制的逐步建立与发展,税收征管面临越来越多的新情况、新问题,现行的税收征收管理法已经落后于税收征管改革的实践,滞后于经济形势的发展。因此,经全国人大常委会审议通过,对《中华人民共和国税收征收管理法》进行了新的修订。

为了配合新的税收征管法的颁布实施,最高人民法院、国家税务总局的相关领导共同主持编写了《税收征收管理实务丛书》,该丛书包括:

《税收征收管理法条文释义及实用指南》、《营业税征纳实务》、《增值税征纳实务》、《企业所得税征纳实务》、《涉外企业税收进出口税收征纳实务》、《个人所得税消费税征纳实务》、《涉税会计实务》、《涉税犯罪及相关案例》、《地方税农业税收征纳实务》。

该丛书全面系统的收集了各税种自颁布实施以来至2001年4月间的重要税收法律法规和文件,所有的法律法规文件均按时间顺序排列,以便于查阅。同时对相关税种的重点、难点问题进行了详细阐述,以进一步加深理解和正确适用。

本丛书在编写过程中难免存在疏漏之处,希望广大读者不吝指正,以使本套丛书更臻完善。

编 者

2001年5月

目 录

第一章 涉税会计概述.....	(1)
第一节 涉税会计的概念.....	(1)
第二节 涉税会计的对象.....	(3)
第三节 涉税会计的特点.....	(6)
第四节 涉税会计的核算体系.....	(9)
第二章 现行税收制度概述	(16)
第一节 税收征纳管理概述	(17)
第二节 现行税收制度的分类	(40)
第三节 对流转额课税概述	(41)
第四节 对所得额课税概述	(61)
第五节 对资源课税概述	(94)
第六节 对财产课税概述.....	(114)
第七节 对特定行为课税概述.....	(121)
第三章 工商企业涉税核算概述.....	(128)
第一节 工商企业涉税核算要素.....	(128)
第二节 工商企业涉税核算的账务处理及 账户设置.....	(129)
第四章 增值税的核算及会计处理.....	(132)
第一节 增值税税率.....	(132)
第二节 增值税应纳税额的计算.....	(133)

第三节	增值税的核算及会计科目设置	(134)
第四节	增值税的核算及会计处理解析	(135)
第五章	消费税的核算及会计处理	(169)
第一节	消费税税率	(169)
第二节	消费税的计税依据	(173)
第三节	消费税的核算及会计科目设置	(180)
第四节	消费税的核算及会计处理解析	(181)
第六章	营业税的核算及会计处理	(199)
第一节	营业税税率	(199)
第二节	营业税的计税依据	(200)
第三节	营业税的核算及会计科目设置	(202)
第四节	营业税的核算及会计处理解析	(203)
第七章	关税的核算及会计处理	(221)
第一节	关税税率	(221)
第二节	关税应纳税额的计算	(223)
第三节	关税的核算及会计科目设置	(224)
第四节	关税的核算及会计处理解析	(225)
第八章	城市维护建设税的核算及会计处理	(229)
第一节	城市维护建设税税率	(229)
第二节	城市维护建设税的计税依据	(230)
第三节	城市维护建设税的核算及会计科目设置	(230)
第四节	城市维护建设税的核算及会计处理解析	(231)

第九章 企业所得税的核算及会计处理	(233)
第一节 企业所得税税率.....	(233)
第二节 企业所得税的计税依据.....	(236)
第三节 企业所得税的会计科目设置.....	(238)
第四节 企业所得税的会计处理方法.....	(241)
第五节 企业所得税预缴的核算及会计处理解析.....	(243)
第六节 企业所得税汇算清缴的核算及会计处理 解析.....	(252)
第七节 上年利润调整的会计处理解析.....	(254)
第八节 企业所得税的纳税申报.....	(257)
 第十章 外商投资企业和外国企业所得税的核算 及会计处理	(257)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税税率.....	(257)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的计 税依据.....	(258)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的计算 方法.....	(260)
第四节 外商投资企业和外国企业应纳所得税 核算解析.....	(263)
 第十一章 个人所得税的核算及会计处理	(270)
第一节 个人所得税税率.....	(270)
第二节 个人所得税计税依据.....	(272)
第三节 个人所得税账户设置.....	(273)
第四节 个人所得税应纳税所得额的计算方法.....	(275)
第五节 个人所得税应纳税额的计算方法.....	(277)
第六节 个人所得税税额的计算及会计处理解析.....	(280)

第十二章 资源税的核算及会计处理	(284)
第一节 资源税税率.....	(284)
第二节 资源税的计税依据.....	(285)
第三节 资源税的计算方法.....	(285)
第四节 资源税的核算及会计处理解析.....	(286)
第十三章 土地增值税的核算及会计处理	(289)
第一节 土地增值税税率.....	(289)
第二节 土地增值税的计税依据.....	(290)
第三节 土地增值税的计算方法.....	(292)
第四节 土地增值税的核算及会计处理解析.....	(295)
第十四章 城镇土地使用税、车船使用税、房产税、 印花税的核算及会计处理	(298)
第一节 城镇土地使用税的核算及会计处理解析.....	(298)
第二节 车船使用税的核算及会计处理解析.....	(300)
第三节 房产税的核算及会计处理解析.....	(303)
第四节 印花税的核算及会计处理解析.....	(305)
第十五章 契税、屠宰税的核算及会计处理	(310)
第一节 契税的核算及会计处理解析.....	(310)
第二节 屠宰税的核算及会计处理解析.....	(311)
第十六章 税收资金的核算概述	(313)
第一节 税收资金的管理及其分类.....	(313)
第二节 税收资金的核算特征.....	(316)
第三节 税收资金的核算任务.....	(322)

第四节	税收资金的核算凭证及会计科目设置·····	(324)
第十七章	税收资金的核算解析·····	(346)
第一节	上解单位的核算及会计处理解析·····	(346)
第二节	混合业务单位的核算及会计处理解析·····	(356)
第三节	入库单位的核算及会计处理解析·····	(365)
第四节	双重业务单位的核算及会计处理解析·····	(376)
附录:	中华人民共和国发票管理办法 ·····	(385)
	中华人民共和国发票管理办法实施细则 ·····	(392)
	增值税专用发票使用规定(试行) ·····	(403)
	中华人民共和国增值税暂行条例 ·····	(409)
	中华人民共和国增值税暂行条例实施细则 ·····	(414)

第一章 涉税会计概述

会计，按其反映和监督的对象来划分，在我国一般可以分为两大类。一类是企业会计，一类是预算会计。此外，还有一些单位的会计兼有两类会计的特点。例如银行会计，既接近企业会计，又接近单位预算会计；中外合营企业会计，属于企业会计一类，由于经营管理的要求不同，在会计制度方面有明显的差别。因此，这些单位的会计，可以叫做特种会计。

税收属于分配范畴，是国家对于国民收入进行分配和再分配的一种形式。我国实行利改税之后，在发展商品经济阶段尤其显得重要。根据税务工作的职责和任务，对税金核算可以划分为两个阶段，一是在企业形成应纳税金阶段，是企业财务核算的组成部分，二是税款征收入库纳入国家预算收入阶段，由税务机关进行税收资金运动核算。两个阶段的税收资金运动过程，既兼有两类会计的特点，又具有不间断的连续核算的特点，由此看出，税收资金的核算是一种特殊的专业会计行为。我们不妨把这种以责权发生制为核算特征的工商企业应纳税金的会计核算和税务机关以收付实现制为核算特征的对税收资金的核算统称为“涉税会计”。

第一节 涉税会计的概念

涉税会计以税法为准绳，其职责是使企业、单位的应纳税金的计算和税款的解缴符合税法的要求。涉税会计与财务会计相比，涉税会计有更强的制约制。涉税会计作为一项实质性的工

作，涉税会计寓于财务会计之中，但又与财务会计保持距离，以实现其相对独立的职能。

首先从税收说起：什么是税收？所谓税收是国家为了实现其职能，按照法律的规定参与社会产品分配的一种形式，它体现着以国家为主体的分配关系。税收是国家机器正常运转的物质保证。同时又是国家用以实现管理职能的一个重要工具，税收是建立在各种社会经济制度上的国家普遍采用的财政分配形式。税收通过参与一部分社会产品的分配与再分配，必然要形成一系列复杂多样的分配关系。税收在社会再生产过程中属于分配的范畴，同时它也是一个历史范畴，它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。

在以自然经济为主的奴隶社会末期和封建社会初期，我国税收以实物和力役形式为主，即“布缕之征”、“粟米之征”、“力役之征”。后来，随着生产力的发展，社会经济的进步，征收的实物除农产品外，还增加了手工业产品，货币形式也逐渐出现。秦始皇统一六国后，征收的口赋，也可以货币缴纳。以后历代对商业、手工业、财产、行为征收的商税、物产税等，一律都征取货币。宋代以后，以货币缴纳的税收逐渐增多，曾一度超过了实物税。从明代起，田赋才实行折银正取，这是商品货币化经济发展的必然结果。

其次说，什么是会计一般说是企业经营上的审核计算，而税收核算则专指税收的审核计算，它是由会计工作来实现的。而“会计”一词，远在我国西周时代就已经出现了。它的含义主要是指对收支的计算和记录，也有考核的意思。随着社会生产的发展和经济管理的要求，会计的记录、计算和考核的内容及范围以及所达到的目的和要求都是在不断地发展和变化，而进行记录、计算和考核所应用的原则、方法和技术也是逐步发展并日趋完备的。

目前,我国会计工作是管理经济的重要组成部分。它以货币为主要计量单位,通过记账、算账、报账和用账,反映和监督企业、事业、机关等单位经济活动过程中资金运动及其成果的一种科学方法。会计在不同的社会制度下,它的对象、任务、作用和职能是不同的。在资本主义制度下,生产资料归资本家所有,会计被资本家所掌握,是对劳动人民剥削的工具。在社会主义制度下,生产资料公有制的建立,会计在维护国家财政和财务制度,保护社会主义财产,加强经济管理,提高经济效益中发挥着重要作用。在我国建设有中国特色社会主义经济活动中,多种经济成分并存,会计的职能得到了充分的发挥。

会计按其经济专业的不同,可划分为工业会计、商业会计、预算会计、基本建设会计和银行会计等,税收工作正是通过一系列会计工作程序完成的,构成了税务工作的主体,在此应与其他行为会计一样定义为涉税会计。

第二节 涉税会计的对象

涉税会计核算的对象,是指税收核算工作通过会计核算手段,反映和监督的内容。

我们知道了会计是随着生产和经济活动的不断发展而发展的。会计工作在经济领域是无处不有处处有。但是,由于社会生产的分工不同,各部门和单位的生产、经营活动内容也就不一样。所以会计在不同的经济范围内所反映的内容也有较大的差异。涉税会计的工作内容明显分为两个阶段,第一阶段是在工商企业申报纳税以前,主要是纳税人依据国家税收法规、条例、实施细则、税收管理体制、征收管理办法等,自觉履行纳税义务的行为规范和工作规程,在国家各个历史时期所规定的纳税人、纳税对象、税目、税率、纳税环节,纳税期限、减免税和违章处理

等项范围内，完成应纳的商品流转税、所得税、资源税、特定目的税、财产行为税、农业税和关税的核算及向国家税务机关申报交纳过程。第二阶段是在纳税人完成纳税义务以后，由国家各级税务机关，依照税法 and 各个不同的历史发展时期的经济政策，针对流转税、所得税、资源税和财产行为税等税收资金及其运动，组织各项收入的实现、减免、征收、上解、入库和提退等运动的全过程。

涉税会计的对象即是财务会计反映和监督的内容。在不同社会制度下，会计的对象不同，在同一社会制度下，各企业、行政、事业等单位的会计具体对象也不完全一样，明确会计的对象，对于确定会计的任务特别是对于研究和运用会计的方法具有重要的意义，因为只有了解会计所反映和监督的内容，才能有针对性地采取适当的方法加以反映和监督，也才能发挥会计在经济管理中的作用。

税收是国民收入分配的范畴，涉税会计是服务于税收工作的工具之一。在生产力比较发展的社会里，社会产品除了一部分直接满足劳动者消费外，剩余产品的一部分总是要用于满足一般社会需要，并由国家来执行这种职能，否则就不能保证社会的发展。社会主义社会的这种一般社会需要比资本主义社会范围更广泛。因为税收从它的特殊性看，只是一种收入形式。我国社会主义现阶段，生产资料所有制结构是多层次的，除了全民所有制经济为主导部分外，还有大量的集体所有制经济和部分个体所有制经济。此外随着对外开放的发展，还有一部分中外合资经营和外资经营的企业单位。多种经济成分共存的格局是建设具有中国特色的社会主义需要，是改革开放的巨大成果。

现阶段由于多种经济成分并存，出现了以按劳分配为主的多种分配形式，征管对象越来越复杂，征税范围越来越广泛，在客观上为企业偷税、漏税提供了条件，也为全面地、足额地组织收

人增加了难度。同时，由于我国经历了计划经济阶段，人民的纳税意识建立滞后，法律观念薄弱导致了偷漏税意识的存在。而且地方政府或主管部门的领导干部在维护地方经济利益的狭隘思想支配下，违反税法的行为不免发生。因此，有必要采取措施，强化税收反映和监督。

从现实来看，社会财力分配状况与我国有计划商品经济的要求是不相符合的。其基本表现就是财政收入占国民收入比例过低，中央财政收入占国民收入比例过低，中央财政收入占整个国家财政收入比例过低，资金支配过于分散。从而造成了中央财政连续多年的紧张局面，削弱了中央财政的客观自控能力，致使重点建设资金来源不足。据有关部门统计资料反映，经济体制改革以来，全国资金总量增长幅度很大，国民收入从1978年的3010亿元，增加到1988年的11533亿元，增加2.83倍（按可比价格计算为1.39倍），而同期国家财政总收入增长仅为1.31倍（按可比价格计算增长33.8%），1987、1988两年，国家财政总收入分别增长3.8%和10.3%，而同期物价分别上涨7.3%和18.5%，即意味着财政收入实际上是负增长，国家可支配收入在绝对量上实际是下降的；国内财政收入占国民收入的比重1978年为37.2%，以后逐年降低，1985年为26.2%，1986年为25.3%，1987年降到22%，1988年降为19.3%。我国财政的这种下降趋势绝对不应继续下去了，必须采取措施尽快加以扭转。

我国现阶段的经济状况，为涉税会计反映和监督的内容提出了较高的要求。涉税会计的对象即在纳税人向税务机关申报之前是纳税人依照中华人民共和国宪法和税收制度法规依法纳税过程；在纳税人完成纳税义务以后，是国家各级税务机关据税务机关组织征收税款的特定要求，对税款征收、税款解交、税款入库、税款提退等经济业务活动的全过程，分析并找出其带普遍性

和规律性的东西，为各级领导直至国家经济发展指导部门提供可靠的、科学的经济数据，为经济改革服务。

第三节 涉税会计的特点

税收是建立在各种社会经济制度上的国家普遍采用的财政分配形式，与其他财政分配形式比较，有着不同的特征。税收的强制性、无偿性、固定性是三个基本特征。这三个特征互为条件、互为因果，参与一部分社会产品的分配与再分配，形成一系列复杂多样的分配关系，即：（1）国家与经济组织或单位之间的分配关系；（2）国家与公民个人之间的分配关系；（3）国家与非经济组织或单位之间的分配关系。因为税收会导致不同的利益主体在占有或支配社会产品份额方面发生多少不等的转移。在所有分配关系中，有一个主要特征，就是国家始终居于分配关系的主体地位，分配格局的变化如何，总是受国家意志的支配，国家具有明显的主动性。涉税会计则是实现这一职能的重要工具，涉税会计是国家税收得以贯彻实施的一个重要环节，也是社会主义企业经济管理的一个重要组成部分。它以货币为主要量度，按照社会主义国家税收法则的要求，运用会计核算的专门方法，核算和监督企业的税务活动，按照国民经济计划财政收入的指标，保证国家财政收入来源，保证“量入为出”的国家经济计划的实现，与此同时形成自己明显的特点。

一、以法纳税，以率计征

我国宪法规定：公民有依法纳税的权力和义务。也就是说纳税人（法人）依据国家税法规定，依法纳税是履行宪法的行为。涉税会计如实反映企业税务活动的本来面貌，不歪曲、不虚假，一切作为核算和计税依据的会计事实都符合经济事实，从会计凭

证到纳税申报都保持核算的真实性、正确性，即符合税务活动的实际情况，是纳税人依法纳税的体现。涉税会计工作必须树立依法纳税意识。

税收的固定性，是在征税前国家依法律形式预先规定了征税对象及统一的比例或数额，并按照预定的标准征收。我国税收实施自行申报纳税制度，依率计征，则是税务会计所必须遵循的原则，是税收公平负担政策的反映，是正确处理国家和企业，国家和个人之间物质利益关系的基础，任何人都不容违背。

二、确保税款及时足额入库

税务机关通过各种方式把税款集中起来，征税以后不再把税款直接归还给纳税人，也不向纳税人直接支付给任何报酬和代价。正如列宁所说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”（《列宁全集》第32卷第275页，人民出版社）我国是社会主义税收，虽然不以直接方式偿还给每个纳税人，但由于把它主要用于发展社会生产力，逐步提高人民的文化意识水平，满足人们日益增长的物质文化生活需要，所以实际上是用间接方式偿还给了劳动者。因此，税收资金一经形成，任何人不容侵犯。必须遵循其独特的运动规律，即：税务机关（代表国家）依照税法通过企业（或纳税义务人）征得的货币形态的税收资金，直接以货币形态交付银行，进入国家金库，然后转化为财政预算收入资金。即没周转，也没循环。与此同时，按照税法 and 有关规定，通过金库办理退税和提留退库，转作非税收性质的资金，另行管理使用。因此，税务机关对税收资金管理工作必须严格按照会计统要求，控管税收资金的准确核算，确保税款及时、足额入库。

三、强化税收支出管理

税收的无偿性，是指国家作为统治阶级的代表，征税以后不再把税款直接归还给纳税人，也不向纳税人直接支付任何报酬和代价。那么税收支出从何谈起呢？所谓税收支出可以有广义和狭义之分。狭义的税收支出，是因为税务机关为征集税资金要设立专门的机构、人员，进行宣传、组织收入需要耗费必要的人力、物力，构成所集中的税收资金与所消耗的税务费用比例。从广义上讲，我国实行利税之后，税收在国民经济计划财政收入中占90%以上比重，则财政支出的绝大部分款项属于税收资金。当然税务费用也是其中之一。而减免税资金是工商企业应纳而未纳的税金，是国家政府对纳税义务所作的优惠减免，相当于政府对纳税人（法人）给予的补助金，和直接预算支出无异，会减少政府的财政盈余或增加财政赤字。

强化税收支出的管理一方面要把税务费用保持在最小比例。另一方面加强减免税收的核算管理势在必行。

从享受税收减免的优惠企业看，是一种特殊的调节手段，具有鼓励生产经营活动，鼓励投资活动，调节社会生活，调节产品结构作用；从财政角度看，则是一种税收支出，是属于纳税人（法人）应纳而未纳的税金，是当然的国家资金，是国家利用税款形成的一种投入或支出，是国家在参与社会产品和国民收入分配时的一种投入，是为了取得更好的社会效益和经济效益的支出，这种支出要求必须有相应的产出，因而实际是形成了一种投入产出的关系，只不过这种支出具有无偿性，这种支出不是借贷关系，给予的减、免税照顾和优惠，无须再收回，当然这种无偿投入是相对的。它通过产生社会效益和经济效益以取得更大的补偿。由此可见，无论是对国营企业还是对集体企业的税收减免都是国家资金的投入，需要进行效益管理。

经济体制改革以来，随着经济调节模式的转换，我国对税收优惠措施的运用越来越广泛，国家以税收优惠形式提供财政补助的数额与日俱增。1979年，我国减免税款仅为6亿元，进入80年代以来，每年以40—50亿元的速度递增，1985年当年新增减免税额高达74亿元，1979—1985年累计减免税额达350亿元，这笔巨额资金在扶持、鼓励纳税人的经济活动、扭转纳税人的经济负担以及调节和促进经济发展等方面起到了重要作用。

第四节 涉税会计的核算体系

我国宪法明确规定，中华人民共和国公民有按照法律纳税的义务。我国税收取之于民，用之于民，大多数纳税人能够正确处理国家、企业、个人之间的利益关系，自觉履行纳税义务。但是由于税收直接参与国民收入分配和再分配，处于各自利益的焦点上，一些纳税人为了自身的利益，不顾国家利益，进行偷税抗税的犯罪活动。这不仅破坏了国家税收秩序，给国家造成重大的经济损失，而且干扰改革开放，破坏社会风气，妨害社会管理秩序，具有不可低估的社会危害性。为推进依法治税，保证国家税收法规政策的正确贯彻执行，更好地发挥税收的职能作用，具备完整巩固的税收保障体系十分重要。而涉税核算体系则是其重要的组成部分。

如上所述，涉税会计包括纳税人应纳的税金核算和税务征收机关的税款解缴核算及税务审计一系列工作，这些工作由相应的工商企事业单位的财务部门和各级税务征收机关与税务稽查机构来组织实施。这些组织机构的财务会计、办税人员以及税务工作构成了涉税会计工作的完整体系。其中工商企业财务会计工作和税务工作者的工作又是涉税会计工作的核心。

国家财政收入的多少，依赖于社会经济的发展和企业生产效