

★ 改革出版社

★ 钟 楚 编

稅收与会计

SHUI SHOU
YU
KUAI JI

税收与会计

钟 楚 编

改革出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收与会计/钟楚编. —北京:改革出版社,1996.7

ISBN 7-80072-848-X

I. 税… II. 钟… III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 07924 号

税收与会计

钟 楚 编

改革出版社出版发行

社址:北京市东城区安德里北街 23 号

邮政编码:100011

北京朝阳新源印刷厂印刷

新华书店经销

1996 年 7 月第 1 版 1996 年 7 月第 1 次印刷

787×1092 1/32 17.25 印张 400 千字

印数:1-5000 册

ISBN7-80072-484-X/F. 512

定价:22.00 元

前 言

税收与会计是经济领域中两个不同的分支。税收是国家为实现其职能的需要,凭借政治权力,用法律强制手段对社会产品进行分配的特殊形式,是无偿取得财政收入的重要手段,同时也是进行宏观控制和调节经济的杠杆。会计是以货币计量为主要形式,通过记帐、算帐、报帐、用帐等手段,对企业、事业单位的经济活动进行连续、系统地反映和监督的一种管理活动。两者分别遵循着不同的原则,规范着不同的对象。

但是,在实际工作中税收与会计之间存在着密不可分的关系,表现为:一方面,税收工作依赖于会计核算提供的会计信息,如果会计核算数据不真实,就不能保证税款及时足额入库;另一方面,税收的核算也是企业会计核算的重要组成部分,企业完整的会计核算离不开税收的核算。为保证纳税人正确计算和缴纳税款,加强税收征管,税务人员必须了解掌握各行业会计制度和核算方法;同样,企业财会人员及责任人为正确反映企业财务状况和经营成果,加强经济核算,正确地进行会计核算,履行纳税义务,也必须了解税收方面有关知识。

为加速市场经济的发展,我国在金融、外贸、财税等方面进行了一系列重大改革,其中一项重要内容就是自1994年1月1日起实施新税制。新税制的实施标志着税制改革已进入了实质阶段。这次税制改革对一些税种作了重大调整:新设置了消费税、土地增值税;改革和统一了企业所得税、个人所得税;规范和调整了增值税、营业税、资源税、城镇土地使用税;取消了产品

税、盐税、集市交易税、牲畜交易税、特别消费税、烧油特别税、奖金税和工资调节税；下放屠宰税、筵席税的管理权；准备开征证券交易税、遗产和赠与税等税种。同时，新税制对税收的征管也作了重大变革。

本书由中央财政金融学院林秀香副教授和国家税务总局中央企业处的同志合作编写，旨在配合新税制的实施，帮助广大税务、财会人员了解、掌握新税制。本书以税法为依据，详细阐述了税收与会计核算之间的相互关系，介绍了各税种的具体规定，并结合各行业会计制度规定说明其会计处理方法。

由于时间仓促，难免存在疏漏之处，敬请广大读者指正。

编 者

1996. 6

目 录

前言	(1)
绪论	(1)
第一章 增值税及其核算	(13)
第一节 增值税概述	(13)
第二节 增值税的征收管理	(31)
第三节 增值税的核算	(57)
第二章 消费税及其核算	(81)
第一节 消费税概述	(81)
第二节 工业企业消费税的核算	(88)
第三节 商品流通企业消费税的核算	(105)
第三章 营业税及其核算	(108)
第一节 营业税概述	(108)
第二节 营业税的核算	(116)
第四章 资源税类的核算	(126)
第一节 资源税的核算	(126)
第二节 城镇土地使用税的核算	(134)
第五章 土地增值税的核算	(139)
第一节 土地增值税概述	(139)
第二节 土地增值税的核算	(145)

第六章 特定目的税类的核算	(148)
第一节 城市维护建设税的核算.....	(148)
第二节 固定资产投资方向调节税的核算.....	(152)
第七章 财产、行为税类的核算	(160)
第一节 房产税的核算.....	(160)
第二节 车船使用税的核算.....	(164)
第三节 印花税的核算.....	(167)
第八章 企业所得税的核算	(179)
第一节 企业所得税概述.....	(179)
第二节 流动资产的税务处理与核算.....	(188)
第三节 对外投资的核算.....	(252)
第四节 固定资产的税务处理与核算.....	(266)
第五节 无形资产、递延资产的税务处理与核算 ..	(287)
第六节 成本、费用的核算	(297)
第七节 外币业务的核算.....	(374)
第八节 利润形成的核算.....	(389)
第九节 应纳税所得额的确定及纳税申报.....	(406)
第十节 企业所得税的核算.....	(438)
第九章 外商投资企业和外国企业所得税的核算	(465)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述.....	(465)
第二节 外商投资企业存货的核算.....	(475)
第三节 外商投资企业长期投资的核算.....	(485)
第四节 外商投资企业固定资产的核算.....	(487)
第五节 外商投资企业无形资产和其他资产的 核算.....	(497)
第六节 外商投资企业成本和费用的核算.....	(501)
第七节 外商投资企业收入、利润及利润分配	

的核算.....	(513)
第八节 外商投资企业所得税的核算.....	(520)
第十章 个人所得税的核算.....	(527)
第一节 个人所得税概述.....	(527)
第二节 个人所得税的核算.....	(535)

绪 论

一、税务会计的研究对象

税收是国家凭借政治权力参与社会产品分配并取得财政收入的一种分配形式。税收的强制性、无偿性、固定性特征,决定了税收已成为国家组织财政收入、调节和监督经济活动、促进国民经济发展的重要经济杠杆。税务是在税收活动过程中所形成的社会关系的总称。

会计是以货币为主要计量单位,通过记帐、算帐、报帐、用帐等手段,对企业的经济活动进行连续、系统地反映和监督,促进企业改善经营管理、提高经济效益的一种管理活动。

税收与会计是经济领域中两个不同的分支,分别遵循着不同的原则,规范着不同的对象,但在实际工作中二者之间存在着十分密切的关系。一方面,税收工作离不开会计核算,为确保税收政策法规的实施,完成各项税收任务,税务人员需对纳税人的应税行为、纳税情况进行了解、分析、监督检查。这些工作的进行就依赖于纳税人提供的会计核算资料,而会计核算数据的真实性与否,直接关系到税款能否及时足额地缴入国库。因此,税务人员不仅要熟知各种税收法规,而且要掌握各个行业会计制度规定及核算方法和特点,依据税法对纳税人的会计核算中与税法规定不一致的数据资料进行调整,保证税收收入的安全完整。另一方面,税收的核算也是企业会计核算的重要组成部分。纳税人在其生产经营过程中不仅要对其经济活动的过程和结果进行反映和监督,而且也应对税务活动予以反映和监督,否则其会计核算就不完整,最终也会影响到纳税人的经济核算和经营成果

的正确计算。因此,会计人员也必须通晓各种税收法规。只有这样,才能充分发挥税收与会计各自的作用。

税收与会计毕竟是两个不同的学科。为了有效地组织税收收入,并通过会计予以反映,在实践中需要有一门会计既能将税收与会计相结合,又能很好地发挥税收与会计各自的职责、作用。这就是税务会计产生的基础。

税务会计是税收法规和各行业会计相结合而形成的一门综合会计。它以税收法规为依据,运用会计核算原理,结合不同行业的会计核算方法,用货币形式对应纳税款的形成、计算、征收和解缴的全过程进行反映和监督,以保证税款及时足额入库。这就是说,税务会计既不是专门研究税收方面的有关理论、法规政策和探讨税制改革方面的有关内容,也不是专门研究会计方面的有关理论方法,而是以现行税收法规和各行业会计制度为依据,从两者的相互关系入手,理论与实践相结合地研究税收与会计应用方面的问题。

由于税务会计是研究税收与会计两者关系的边缘学科,决定了税务会计的研究对象主要是:以税收法规为依据,调整会计核算与税收法规不一致而形成的差异,反映和监督应纳税款的形成、计算和上缴。具体来说,税务会计的研究对象包括下面几方面内容。

1. 资产

资产是企业拥有或控制的、能以货币计量并能为企业经济效益的经济资源。资产按其流动性大小分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产及其他资产。企业的各种资产随着生产经营过程的进行,其价值都要转移到有关成本费用中去,因此税务会计要对资产的计价、价值转移或摊销进行反映和监督,防止纳税人通过调整其资产的帐面价值和未按规定摊

销其价值方法调整其帐面利润,以免影响到所得税的数额。在资产计价方面,要注意是否把不应该计入资产价值的项目计入资产价值,固定资产价值中的利息部分计价是否正确,固定资产投资方向调节税等是否按规定计入固定资产的价值。资产的核算,是税务会计要反映和监督的内容之一。

2. 负债

负债是企业所承担的能以货币计量、需以资产或劳务偿付的债务。负债按其偿还期限的长短分为流动负债和长期负债。企业的负债,有的需要支付相应的利息,如应付票据利息、各种借款利息、应付债券利息支出等,有的不需要计付相应的利息支出,如应付帐款、应付投资者利润等。企业负债中与税收相关的是利息的处理。按现行财务制度规定,企业发生的各种利息支出或计入资产价值,或计入当期损益,或作为递延资产分期摊入管理费用。企业能否按规定计提利息,对当期的应纳所得税是有影响的。同样一笔利息支出,是直接计入当期损益还是先计入资产价值然后进行摊销,对当期的应纳税所得额的影响是不同的。税务会计就要按税法规定的利息处理方法,反映和监督负债利息的处理。

3. 成本与费用

企业在生产经营过程中发生的各种耗费称为费用。费用按其是否计入生产经营成本,分为应计入生产经营成本的费用和不应计入生产经营成本的期间费用。企业为生产经营商品和提供劳务等发生的各项直接支出,包括直接材料、直接工资、商品进价及其他直接支出,直接计入生产经营成本。企业为生产经营商品和提供劳务而发生的各项间接费用,分配计入生产经营成本。不应计入生产经营成本的费用包括管理费用、财务费用和销售(货)费用。成本与费用不仅是企业补偿生产经营耗费的尺度,

同时也是计算应纳所得税的基础。企业应纳的房产税、车船使用税、土地使用税和印花税在管理费用中列支。这些税种的正确计算与否也会影响到应纳所得税的计算。因此,反映和监督成本的形成、费用的列支范围及标准,是税务会计的主要内容。

4. 营业收入

营业收入是企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的收入,包括基本业务收入和其他业务收入。营业收入不仅是流转税(如增值税、消费税、营业税等)计算的基础,同时也是按所得额计算征收所得税的前提。因此,营业收入的确认、形成及构成的核算,是税务会计反映和监督的另一主要内容。

5. 利润及利润分配

利润是企业一定期间的经营成果,包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额。营业利润为营业收入减去营业成本、营业税金及附加和期间费用后的余额。投资净收益是对外投资收益减去投资损失后的余额。营业外收支净额是指与企业生产经营没有直接联系的各种营业外收入减去营业外支出后的余额。企业实现的利润,要在国家、企业和投资者之间进行分配。分配给国家的部分,通过征收所得税的形式实现。但计算企业所得税不是依据企业实现的利润,根据税法,应以其实现的会计利润(指所得税前会计利润)为基础,通过税收调整计算出应纳税所得额,然后计算出应纳税所得额。因此,反映和监督利润的形成及分配、正确计算应纳税所得额,是税务会计又一项主要内容。

6. 税款的缴纳和减免

税务会计不仅要反映和监督与税收有关的业务活动,而且还要反映和监督税款的缴纳情况,促使纳税人及时足额地缴纳税款。对于根据国家规定给予的减免税,也应予以反映。

二、税务会计核算方法

税务会计核算的方法,是对会计对象进行连续、系统、完整地记录、计算和监督所应用的方法。税务会计对象具体内容的复杂性与连续性,以及税务会计反映和监督应纳税款的形成、计算和缴纳的任务,决定了税务会计核算必须采用一系列的专门方法。由于税务会计涉及不同行业的会计,因此其核算方法具有多样性的特点。概括起来,其核算方法有:

1. 设置会计科目和帐户

会计科目是对会计对象的具体内容进行科学分类所规定的名称,是设置帐户的依据。由于会计核算内容的多样性,因此在会计核算前必须先对会计对象的内容进行科学的分类,并根据会计科目在帐簿中开设帐户、分类记录各项经济业务引起的资产、负债、所有者权益的增减变动以及成本、费用、收入和经营成果的变化情况,取得经营管理所需的数据资料。税务会计以各行业会计为基础,其会计科目及帐户设置与各行业会计科目及帐户的设置是一致的。

2. 复式记帐

为了科学、系统地记录各项经济业务引起的资产、负债、所有者权益的变动及收入、成本费用和经营成果,需要采用一定的记帐方法。记帐方法包括单式记帐和复式记帐两种。复式记帐是从单式记帐发展形成的。这种记帐方法是对每一项经济业务都以相同的金额在两个或两个以上相互联系的帐户上进行登记。如从银行提出现金 5000 元准备发放工资,一方面要反映银行存款帐户减少 5000 元,另一方面要反映现金帐户增加 5000 元。复式记帐能清晰地揭示每项经济业务的来龙去脉,通过帐户的平衡关系,可以检查各项经济业务的记录是否正确,从而也便于核对帐簿记录是否正确,因而是一种比较科学的记帐方法。复

式记帐法又分为借贷记帐法、增减记帐法和收付记帐法。目前,我国发布的《企业会计准则》规定企业应采用借贷记帐法进行复式记帐。借贷记帐法的记帐要点是:

(1)以“借”、“贷”为记帐符号,“借”表示资产、成本费用的增加和负债、所有者权益及损益的减少;“贷”表示负债、所有者权益及损益的增加和资产、成本费用的减少。

(2)借贷记帐法的记帐规则是:有借必有贷,借贷必相等。

(3)借贷记帐法可采用本期发生额对照法进行试算平衡,其公式为:

全部帐户借方发生额合计数=全部帐户贷方发生额合计数

如果借贷双方的发生额合计数相等,表明帐簿记录正确,可以过帐或结帐。如果借贷双方的发生额合计数不相等,表明记帐错误或会计分录不对,需要查找更正。

3. 填制和审核会计凭证

会计凭证是记录经济业务、明确经济责任的一种书面证明,是登记帐簿的重要依据。每发生一项经济业务,都要由经办人员或有关单位填制凭证,经过财会部门及有关部门审核无误后,作为记帐的依据。因此,填制和审核会计凭证是税务会计反映和监督经济业务的发生所不可缺少的重要方法。

4. 登记帐簿

登记帐簿是对填制和审核无误的记帐凭证连续、系统地登入各种帐簿、提供系统地核算资料的一种方法。登记帐簿要以记帐凭证为依据,利用设置帐户和复式记帐方法将所有的经济业务分门别类而又相互联系地加以全面反映,并定期结帐和对帐,使帐实相符,为编制会计报表提供完整而又系统的会计数据。

5. 成本计算

成本计算是按一定的成本计算对象汇集和分配各项生产经

营过程中发生的费用,据以确定各该成本计算对象的总成本和单位成本的一种方法。成本指标综合地反映了生产经营过程的各种耗费。通过成本计算,可以控制各种费用的发生,促使企业努力降低成本、增加经济效益。

6. 财产清查

为保证会计记录的正确,做到帐实相符,真实地反映企业各项经济业务的发生情况,必须定期或不定期地对各项财产物资、往来款项等进行清查、盘点和核对。财产清查就是核对帐目、盘点实物,查明各项财产和资金实有数额的一种专门方法。在财产清查过程中如发现帐实不符,应及时查明原因、调整帐簿记录,确保会计核算资料的真实性。

7. 编制会计报表

会计报表是根据日常会计核算资料归集、加工、汇总而成一个完整的报告体系,用以反映企业的资产、负债、所有者权益情况及一定期间的经营成果和财务状况变动信息。会计报表主要以帐簿记录为依据,按照统一的报表格式,经过加工整理而产生的一套完整的指标体系。按现行会计制度规定,企业主要编制资产负债表、损益表和财务状况变动表三张报表。会计报表不仅是报表使用者了解企业的财务状况、经营成果和财务状况变动情况的依据,也是企业履行纳税义务必须向税务机关报送的报表。企业必须按规定的报表格式及填制要求及时、准确、完整地填报各项目。

8. 纳税申报

纳税申报是纳税人根据税收征管法的规定履行纳税义务,就纳税事项向主管税务机关履行的一种法定手续。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需要要求纳税人报送的其他纳税资料。扣缴义务人也必须在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。通过纳税申报,可以为税务机关办理税款征收业务、开具纳税凭证提供依据,同时也便于税务机关加强对纳税人的税收监督、纳税申报是税务会计特有的专门方法。凡是有纳税义务的单位和个人,在发生纳税义务后都必须按规定办理纳税申报,按照纳税申报表的内容及要求如实地填写纳税事项、计算应纳税款。

三、税务会计核算的一般原则

为规范企业的会计核算工作,为企业进行会计帐务处理及编制会计报表提供依据,企业在会计核算中必须遵循一定的原则。《企业会计准则》对会计核算的一般原则作了如下规定。

1. 客观性原则

客观性原则又称真实性原则,是指会计核算应当以实际发生的经济业务为依据,如实反映财务状况和经营成果。

客观性原则是对会计核算工作和会计信息的基本质量要求。企业会计核算提供的信息资料是国家进行宏观决策的依据,也是企业内部加强经营管理和其他有关部门了解企业情况的依据。如果会计核算数据不真实,提供虚假的会计信息,不仅起不到会计的反映和监督作用,而且还会导致决策失误。客观性原则就是要求企业真实、客观地反映其财务状况和经营成果。

2. 相关性原则

相关性原则是指会计信息应当符合国家宏观经济管理的需要,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。

3. 可比性原则

可比性原则是指会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计指标应当口径一致,相互可比。

会计核算提供的信息资料,不仅是国家进行宏观调控的依据,也是计征各种税的依据。为此,要求企业提供的会计信息资料具有可比性,以便于对会计信息资料的比较、分析、汇总;企业应按国家规定的会计处理方法和口径进行会计核算。

4. 一贯性原则

一贯性原则是指会计处理方法前后各期应当一致,不得随意变更。

企业发生的各种经济业务,在日常的会计核算中可能有多种处理方法(如存货的计价方法、固定资产折旧方法、成本计算方法、坏帐的处理方法等),不同的会计核算方法会使会计数据发生差异。为保证会计数据的真实性及会计报表前后期有关数据的可比性,防止企业通过会计方法的人为变更操纵成本、费用、利润等会计指标,会计处理方法应当保持前后各期的一致性。如确有必要变更,应当将变更的情况、变更的原因及其对企业财务状况和经营成果的影响,在财务报告中说明。

5. 及时性原则

及时性原则是指会计核算应当及时进行,以便会计信息的及时利用。

会计核算资料不仅要真实可靠,而且要对发生的业务及时进行帐务处理,便于报表使用者对会计信息资料的有效利用。如果会计核算资料处理不及时,不能有效地收集、加工处理及传递会计信息,就会失去会计信息的相关性,不能发挥会计信息的应有作用。因此,企业对发生的经济业务要及时进行帐务处理及编制会计报表等项工作。