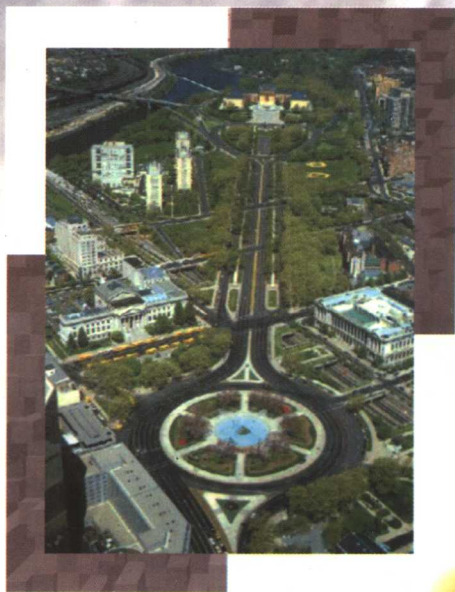


税务会计

编 著
陈 杰
张 宏
刘曼丽



吉林人民出版社

税 务 会 计

编 著 陈杰 张宏 刘曼丽

吉 林 人 民 出 版 社

(吉)新登字 01 号

税务会计

编 著	陈 杰 张 宏 刘曼丽	
责任编辑	崔玉金	封面设计 付治强
责任校对	张 君	版式设计 柳 扬

出 版 者	吉林人民出版社 (长春市人民大街 124 号 邮编 130021)
发 行 者	吉林人民出版社
印 刷 者	吉林市鑫荣印刷厂

开 本	850×1168 1/32
印 张	13.5
字 数	338 千字
版 次	2000 年 9 月第 1 版
印 次	2000 年 9 月第 1 次印刷
印 数	1—10 000 册

标准书号	ISBN 7-206-03483-7/F·806
定 价	28.00 元

如图书有印装质量问题,请与承印工厂联系。

前 言

税务会计是人类社会进入知识经济时代,而兴起的一门边缘学科,是融税收法规和会计核算为一体的纳税企业的特种专业会计。

随着国家以增值税和所得税为主体的多税种、多环节、多层次复合税制体系的建立,打破了过去政企不分,所有权与经营权一体化的局面,并为企业自负盈亏、自主经营、自我约束、自我发展,走向市场,参与竞争,提供了良好的税收环境。税收以它固有的聚财功能和调节功能,广泛深入的介入到社会生产、流通、分配、消费各个领域,并促使财务会计的重心由资产的盘存向收入、损益方向转移;由重视资产负债表转向重视损益表。在这种条件下,目前的财务会计管理模式,由于它核算的程序、内容、方法以及目的等方面所存在的缺陷,已不适应国家与企业分配关系的要求。税务会计是处理国家与企业敏感的分配问题的纽带。使征纳双方的思想行为,必须统一在税收法规的旗帜下,正确处理好税收的分配关系,并且帮助纳税人在投资决策和生产经营决策过程中,以经济纳税为目的,运用会计手段,比较和选择最佳节税方案。使企业纳税成本降低,从而维护纳税人的合法权益。税务会计是税收管理的重要组成部分和不可替代的重要手段,更是企业会计人员、百万税务

干部必须具备的专业知识。

本书坚持税收政策与实务操作紧密结合,致力于把政策理论融入实践之中,力求政策解析鞭辟入里,实务演示触类旁通,在税种的核算上,突出重点。例如,对增值税的核算,由于该税种贯穿于企业供应、生产、销售、分配全过程,因此,在策划编写时,我们就以增值税的购进额、进项税额、应税销售额、销项税额四大要素作为核算对象。对其一般税种,坚持少而精的原则,使税务会计核算形成完整的体系。力求内容翔实,层次鲜明,深入浅出,通俗易懂。

本书应用面广,适用性强。凡是读者可能遇到的税务会计中的疑难问题,基本上都能从书中得到满意的答案。

本书由国家税务总局流转税一司陈杰司长负责编写税收政策部分和全书的总纂,张宏先生、刘曼丽女士负责各税种的计算方法和会计核算的编写。由于我们对税务会计这一门边缘学科的理论研究,还处在初级阶段,不妥之处在所难免,恳请广大读者批评指正。

作 者

2000年10月1日

目 录

第一章 税务会计概述	1
第一节 会计与税收的产生和发展	1
第二节 财务会计与税务会计的区别	4
第三节 “财”、“税”会计分离,权责分明	9
第二章 增值税的核算	11
第一节 增值税的概述	11
第二节 计税依据与计税方法	26
第三节 购进额的核算	39
第四节 进项税额的调整	80
第五节 应税销售额的核算	81
第六节 销项税额的调整	105
第七节 商品售价金额的核算	114
第八节 出口退税的核算	121
第九节 上缴增值税的核算	131
第三章 消费税的核算	134
第一节 消费税概述	134
第二节 消费税的计税依据	151
第三节 消费税的计算方法	160
第四节 出口应税消费品退税与免税	171
第五节 消费税的会计处理	177
第四章 营业税的核算	191
第一节 营业税的概述	191
第二节 纳税人应税行为的确认	209
第三节 计税依据与计算方法	224

第四节	营业税的会计处理	235
第五章	资源税的核算	243
第一节	资源税的概述	243
第二节	资源税的计算方法	247
第三节	资源税的会计处理	252
第六章	企业所得税的核算	255
第一节	企业所得税概述	255
第二节	企业所得税的计算方法	260
第三节	企业所得税的会计处理	275
第七章	外资企业所得税的核算	287
第一节	外资企业所得税概述	287
第二节	外资企业所得税的计算方法	312
第三节	外资企业所得税的会计处理	327
第八章	个人所得税的核算	337
第一节	个人所得税的概述	337
第二节	征税办法与计税依据	349
第三节	个人所得税的计算方法	354
第四节	个人所得税的会计处理	366
第九章	地方税的核算	370
第一节	土地增值税	370
第二节	固定资产投资方向调节税	381
第三节	印花税	387
第四节	房产税	391
第五节	土地使用税	396
第六节	车船使用税	401
第七节	城乡维护建设税	404
第八节	屠宰税	408

第十章 关税的核算	411
第一节 关税的概述	411
第二节 关税的计算方法	415
第三节 进口关税的会计处理	418

第一章 税务会计概述

第一节 会计与税收的产生和发展

物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础,同样也是会计产生和发展的基础。

原始社会末期,生产有了发展,产品出现了剩余,人们才逐渐开始关注其剩余产品的分配问题。接之而来的手工业同农业的分工,促进了生产的消耗与成果的计算,由生产过程中一种附带的计算,逐步形成一种专门的计算工作,那就是尚未成熟的会计雏型。

随着生产的不断发展,剩余产品逐步增多,发生了一部分人无偿占有另一部分人劳动成果的现象,这就是私有财产的起源。由于私有财产的出现,部落之间为了争夺私有财产,屡屡发生战争,胜者为奴隶主,败者为奴隶,导致阶级的产生。统治阶级为了保护本阶级的利益,并保护生产力的发展,必须要有与之相应的保护力量,那就是国家。夏代就是中国第一个建立的奴隶制国家。

夏代统治者为了维持国家的政权和上层建筑的费用开支的需要,凭借其政治权力,强制性地征收贡品,这就是尚未成熟的税收雏型。

进入商代时期,手工业、商业、农业都有了较大的发展;由向奴隶征的贡品逐渐演变为井田制,亦即将土地划分为井字型的方块田,中间一块为公田,周围八块为私田,凡是私田者共同耕种公田,公田的收获全部归贵族、王室所有。因此出现了力役税。

到了周代,对手工业、商业开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”,成为我国最早的工商税收。并在政府里设有“官厅会计”、“司会”,即为主管会计,即政府会计。

春秋时期,由于铁制农具的广泛使用,私田的不断扩大,生产力水平的不断提高,猛烈地冲击着奴隶制的经济基础。当时的鲁国,首次以法律的形式承认了土地的私有权和地主经济的合法地位,实行“初税亩”。在这种制度下,土地所有者只要纳税,全部收获归自己所有,土地的买卖由土地的所有者支配,国家不进行干预。“初税亩”顺应了土地私有制这一必然发展的趋势,是历史上一项重大的经济改革。标志着我国的农业税制度已由萌芽期进入成熟期。

由于生产力的发展,农业税制的改革,为实现从奴隶社会往封建社会的转变创造了成熟的条件。

封建社会取代奴隶社会后,封建国家建立了中央集权制度,国家的军事政治开支以及王室的费用不断增加,君主的权力日益扩大,形成了王室至高无上的封建专制制度。由于封建社会,长期实行的是专制征税制度,国家对人民横征暴敛,从而使阶级矛盾激化,并由此引起了王朝的一次次的更迭。尽管王朝屡屡更替,但是,会计核算已成为朝廷里必不可少的专门工具。

唐朝大和元年(公元 827 年),违处厚作的《太和国计》二十卷,是我国最早的会计专著。

唐朝末期,横征暴敛,民不聊生,晚唐诗人杜荀鹤作的《山中寡妇》一诗,原诗全文“夫固兵乱守蓬茅,麻萱裙衫鬓发焦。桑柏废来犹纳税,田园荒尽尚征苗。时挑野菜和根煮,旋斫生柴带叶烧。任是深山最深处,也应无处避征徭。”充分而深切地揭露了封建专制的苛捐杂税,使农民生活在水深火热之中。农民忍受不了专制统治的重重压迫,于公元 875 年终于发生了以黄巢为领袖的唐末农

民起义。881年攻下唐都长安城,建立了农民政权。由于没建立稳固的根据地,对唐朝残余势力又无乘胜追击,惨遭残余势力反扑,后因粮尽援绝以失败而告终。

宋朝时期,公元1075年,宋神宗熙宁7年,“诏置三司会计司”问世;宋高宗执政时期,在太府寺中专设“审计司”,掌握查账工作,这是我国最早的审计机构。宋朝“四柱”式会计方法(旧管+新收-开除=实在),用现在会计术语说,即期初存货+本期购入存货-本期发出存货=期末存货)。

明朝末期,朝廷里的贵族,为了维持苟延残喘的腐败政权,大肆刮剥民财,加重赋税征收,给人民带来深深的苦难。统治者对劳苦大众的压迫越深,民众反抗力就越强。于明朝末年1629年,农民为反抗明朝的苛捐杂税和腐朽的统治,暴发了以李自成成为领袖的农民起义,提出“均田免粮”的革命纲领,深受广大农民热烈拥护,饥寒交迫的农民编成“盼闯王、迎闯王,闯王来了不纳粮”的歌谣。义军很快发展到百万大军,以横扫千军如卷席之势,推翻了明朝统治,夺取了政权。由于李自成被胜利冲昏头脑,骄傲自大,再加上夺取政权后,取消了政权赖以生存的税收,因没有雄厚的物资基础作后盾,仅几个月的时间就被清军打败。一场轰轰烈烈的农民革命运动的成果,便付诸东流。

清朝,鸦片战争前,已在较大的工厂中,设“账房”,置账簿,考核成本、费用、利润及税金。

进入资本主义社会,随着工业、农业、商业、对外贸易的发展,19世纪中期,欧美各国先后发生了产业革命,机器代替了手工操作;20世纪初,资本主义进入帝国主义阶段,由于垄断组织的出现,股份公司的发展,产生了“管理革命”;二次世界大战后,随着现代化大生产的发展,各种先进的科学技术被广泛的应用于管理方面,形成了以借贷复式记账法为中心内容的成本管理会计。

建国以来,我国的税收制度,在对生产资料私有制的社会主义改造基本完成以后,对国营企业原则上一个企业使用一个税率,只征收工商税,实行的以利代税,对集体企业,只征收工商税和所得税两个税种。这种脱离实际,违背经济与财政辩证关系的税制简化,阻碍了经济的发展,限制了税收对经济的调节作用。

国营企业实行利改税之后,为进一步理顺经济关系,正确处理国家与企业的分配关系,建立健全企业盈亏责任制起到重要的作用。但是,吃“大锅饭”的问题,还是没得到较好的解决。

在以江泽民主席为核心的党中央的正确领导下,一个具有竞争实力的中华民族自立于世界民族之林。加快了经济体制改革的步伐,为适应社会主义市场经济体制的需要,改革了我国的税收制度,建立了一个多税种、多环节、多层次的复合税制。使税收的职能作用介入到社会经济活动的各个领域;改革了我国的财务会计制度,对于促进市场经济的发展,扩大对外开放,引进外资,引进先进的科学技术,发展与世界各国的经贸往来起着重要的作用。

社会的发展史证明,会计的产生先于税收,税收的产生必须取决于相互制约的两个条件:一是国家的产生和存在,二是财产制度的存在和发展。它是国家政权和财产制度结合的产物。

第二节 财务会计与税务会计的区别

长期以来,我国实行的是财务会计与税务会计合一的管理模式。随着社会主义经济建设的不断发展,经济体制改革的不断深入,一个多税种、多环节、多层次复合税制的建立,使税收的职能作用介入到社会经济活动的各个领域。以增值税、企业所得税为主体的国家税收,使会计核算直接深入到企业供应、生产、销售、分配的全过程。会计的核算内容增多了,分工要求更细了,责任更大

了。

当前,财务会计与税务会计相比较存在着两大区别。企业的财务会计的核算内容、程序、方法和标准,是按会计准则的规定执行的;而税务会计的核算内容、程序、方法和标准,是按税法的规定执行的。这是在质上的差别。两者不仅在质上不同,而且在量上也不同:财务会计制度主要是为了规范企业财务会计行为,保护投资者和股东的利益,对经营的成果在计算内容、标准和方法的规定;而税务会计是按税法的规定处理国家和纳税人的分配关系,两者的目的不一样,主要表现在以下两个方面:

一、会计销售额与应税销售额的区别

(一)两者确认的基础不同

会计销售额是以发生交易为前提,营业收入的实现依据以下两个基本条件作为确认的基础:

1.销售的商品、产品必须发出或者应履行的劳务已经提供,即索取收入的过程实质上已经完成。

2.交易行为已经发生即卖方已根据交易双方签订的合同或约定的条件,将发票、账单、提单等转移商品、产品所有权的凭证或证明,劳务业已提供的凭证提交买方,从而收取价款或取得收取价款的权利,这两个条件必须同时具备,缺一不可。才能确认销售收入的实现。

而应税销售额的认定,是以税法为依据,某些经济行为虽然并非交易行为,但在税法规定上视同销售货物,例如:

- ①将货物交付他人代销;
- ②销售代销货物;
- ③不在同一县(市)实行统一核算的两个机构之间移送货物;
- ④将自产或委托加工的货物用于非应税项目;

- ⑤将自产或委托加工、购买的货物作为投资；
- ⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
- ⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
- ⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

上述八种行为应视同销售货物，在移送时征收增值税。

(二)两者包含的内容不同

会计销售额是指企业在生产经营活动中，经济利益的总流入，按权责发生制收取货物价款的收入。

而应税销售额是指纳税人向购买方收取销售货物或应税劳务的全部价款和价外费用。所谓价外费用是指价外向购买方收取的手续费、补贴、集资费、返还利润、奖励费、违约金。（延期付款利息）、包装费、包装物租金、储备费、优质费、装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种收费，但不包括向购买方收取的销项税额。

(三)两者确认的依据不同

会计销售额以交易完成的商业凭证作为确认销售额的依据；没有商业凭证不作为会计销售额；而应税销售额，以税法规定作为确认销售额的依据；例如，纳税人销售货物或应税劳务的价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定销售额，核定后的销售额一定会高于会计销售额。

二、会计所得与应税所得的区别

企业所得税是以企业全年的所得额作为计税依据的，由于在经济领域中，会计与税收是两个不同的分支，分别遵循不同的原则，规范不同的核算对象。因此，在会计制度与税收制度之间，体现了各自相对的独立性和适当分离的原则。从而导致会计与税收上对应纳所得额的计算，产生一定的差异。即永久性差异与时间性差异。

(一) 永久性差异

是指在会计核算上应计入利润总额的某些收入与费用,因不能计入应税所得额所产生的差异。由于计算口径不同而产生的差异在本期发生后,并不在以后各期转回,即一旦发生便永远存在,不能逆转。其主要内容包括:

1. 按会计准则确认为收益计入会计所得的,而税法规定则不作为应税所得;如企业购买的国债利息收入。

2. 会计准则不确认为收益的,不计入当期会计所得,而税法规定则作为收益,计入应税所得;如增值税八项视同销售行为的规定。

3. 会计准则确认费用或损失在计算会计所得时允许扣除;而税法规定在计算应税所得时不允许扣除,其表现:

(1) 在利息支出扣除上,存在着法定扣除标准与实际列支数额的差异;

(2) 在工资扣除上,存在着计税工资限额与实际发放工资数额的差异;

(3) 在捐赠扣除上,存在着法定扣除标准与实际捐赠数额的差异;

(4) 在坏账损失扣除上,存在着法定扣除标准与实际计提标准的差异;

(5) 在“三费”扣除上,存在着法定计费依据与实际计提依据的差异;

(6) 在业务招待费扣除上,存在着法定扣除限度与实际列支额度的差异;

(7) 在罚款支出扣除上,存在着全额扣除与全额否列的差异。

(二) 时间性差异

所谓时间性差异是指一个时期因所得税法规和企业会计准则

所规定的计算收益、费用或损失的时间和处理方法不同而产生的会计所得与应税所得之间的差异。由于这种差异在本期发生,在随着时间的推移而逆转,最终将会消失,其表现如下:

1. 按会计准则确认的某项收益计入当期会计所得的时间早于按税法规定需待后期确认为应税所得的时间。例如,企业进行长期投资,按权益法在取得股权投资后,应按被投资单位当年实现的净利润或净亏损的份额,调整投资的账面价值,确认其当期投资收益。

按税法规定,如果投资企业的所得税适用税率,大于被投资企业的所得税适用税率时,则投资企业需从被投资企业分得的利润中补交所得税,但这部分投资收益,需待被投资企业实际分得利润或宣告分派利润时,才能计入应税所得,产生应税时间性差异。

2. 按会计准则确认某项收益,应计入以后期间的会计所得,迟于按税法规定应计入当期应税所得的时间;如逾期的包装物押金,按税法规定应列入当期收益,但按会计准则的规定,可视具体情况列入以后期间确认会计所得,产生可抵减时间性差异。

3. 按会计准则确认某项费用或损失,应计入当期费用或损失早于按税法规定从以后期间应税所得中扣除的时间,例如,固定资产折旧,企业可以按加速折旧法缩短折旧年限,增大计提折旧额,计入当期会计利润;而按税法规定,应按固定资产的规定年限计提折旧,在以后期间应税所得中扣除。

这种财务会计与税务会计合一的管理模式,如同两人在一个舞台上演戏,各自一把号,各吹个的调,尽管再调整音调,总不会协调和谐。

第三节 “财”、“税”会计分离,权责分明

税收是社会再生产过程中的一个分配范畴,体现着特定的分配关系。国家征税的过程就是将一部分社会产品和国民收入从社会成员手中转变为国家所有的分配过程。长期以来,税收的分配都是采用由企业会计进行核算,待税收分配后,税务部门再进行税后的审查,多退少补的方式。这种分配方式和监督方式即有它科学性的一面,也有它落后的一面。

在当今的市场经济条件下,企业成为自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展、独立经营的实体。企业的厂长或经理成为实体的法人代表,每个企业都是一个“小社会”,政企分开后,权力都集中在厂长或经理手中,他们就是“小社会”的“大王”。

纳税企业在处理国家与企业分配关系上,大多数企业生产、经营的领导者以公利为出发点,不为私欲所蔽,以纯正之心处理事物,把自己投入到社会之中,为大众、为社会承担责任,用税收法规规范自己企业的生产、经营行为,较好的处理了国家利益与企业利益,局部利益与全局利益的辩证关系。

但是,也有一部分“山中无老虎,猴子称大王”的当权者凭借手中的权力,“天马行空,独往独来”。在对待国家无偿征收,企业有偿支付的分配问题上,总是摆不正自己的位置。在某些当权者的嘴里,竟能吐出“税收是社会剥夺”的产物,是“黑爪子挣钱,白爪子花的贡品”。歪曲社会主义税收的性质和作用。也有的“大王”错误的认为企业只尽义务,国家不给企业回报,什么国家利益,人民的利益那已成为历史。只要把我这个“小社会”的生产搞上去,把职工的工资发出去,这就是最高利益。当企业的利益与国家的利益发生冲撞时,“大王”发令,要把一部分税收转化为企业所有,会