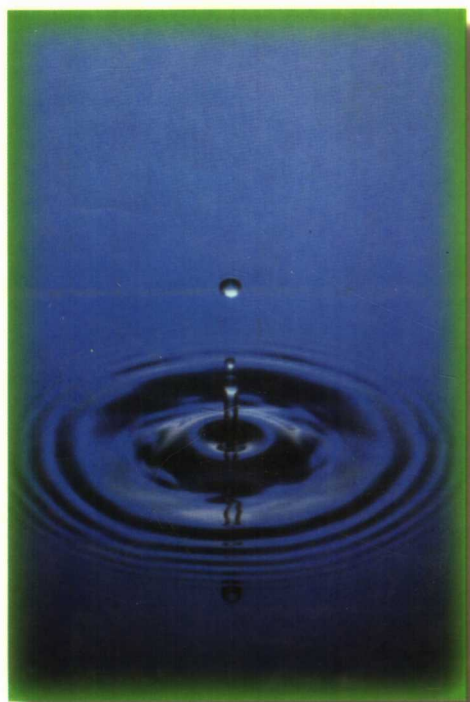


税务会计

张冬生
杨松令

主编



中国物资出版社

税 务 会 计

张冬生、杨松令 主编

中国物资出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/张冬生,杨松令主编. —北京:中国物资出版社,1998.9

ISBN 7-5047-1233-7

I. 税… II. ①张…②杨… III. 税收会计 N.F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 05689 号

责任编辑:王秋萍

特约编辑:张 辉

装帧设计:郭同桢

责任校对:张 辉

中国物资出版社出版发行

(北京市西城区月坛北街 25 号 邮编:100834)

全国新华书店经销

安徽省蚌埠市方达印刷厂印刷

850×1168 毫米 1/32 印张:10 字数:260 千字

1998 年 9 月第 1 版 1998 年 9 月第 1 次印刷

印数:00001—10000 册

ISBN 7-5047-1233-7/F·0519

定价:14.80 元

前 言

税务会计是一门新兴的边缘学科,是企业会计的一个重要组成部分。在西方,税务会计已成为会计学的一个独立分支。在我国,对税务会计理论和实践的研究方兴未艾。为保证国家财政收入和保障纳税人的合法权益,如何科学地核算与监督企业的税务活动,越来越引起有关学者和广大会计工作者的关注。为了满足市场经济条件下广大师生和会计工作者学习和研究税务会计的迫切需要,我们组织编写了这本《税务会计》。

本书从税务会计的根源——税法与会计两个方面出发,依据1994年新税制及最近几年国家新出台的税收法律法规,结合自身长期教学实践和会计实践经验,吸取和借鉴了国内外税务会计研究成果,力求系统科学地阐述税务会计的基本理论和方法。本书共分四篇十五章。第一篇(第一、二章)系统阐述了税法和税务会计的基础知识、基本原理等理论问题;第二篇(第三、四、五、六、七、八、九章)详细介绍了流转税各税种(特别是增值税)及所得税会计的基本内容及其会计处理方法;第三篇(第十、十一章)主要介绍了资源税、城镇土地使用税及其会计处理方法;第四篇(第十二、十三、十四、十五章)介绍了财产、行为税和特定目的税、固定资产投资方向调节税及其会计处理税务会计电算化等。本书既可作为大中专院校各类财经专业教材,亦可作为广大会计实务工作者及其他经济工作者的参考读物。

本书由张冬生、杨松令主编,王振松担任副主编,由李仲平教授主审。参加编写的人员有:张冬生(第一、二、三章、第十二章第二节),杨松令(第七、八章),王振松(第五章、第九章),吴朝霞(第四章),苏

淑艳(第十三章、第十二章第一、三节),殷宏杰(第十章、第十二章第四节),裴育(第六、十一、十四、十五章)。

由于编者水平有限,加之时间仓促,书中错漏之处在所难免,恳请广大读者不吝批评指正。

编 者

1998 年 9 月

目 录

第一篇 理论篇

第一章 税法概述.....	(2)
第一节 税收.....	(2)
第二节 税法.....	(9)
第三节 税收法律关系	(15)
第二章 税务会计概述	(21)
第一节 税务会计的涵义	(21)
第二节 税务会计与财务会计的联系与区别	(30)

第二篇 流转税与所得税会计

第三章 增值税及其会计处理	(36)
第一节 增值税的一般概念	(36)
第二节 增值税的基本内容	(39)
第三节 应纳税额的计算	(50)
第四节 增值税的会计处理	(64)
第四章 消费税及其会计处理	(75)
第一节 消费税概述	(75)
第二节 应纳税额的计算	(84)
第三节 消费税的会计处理	(89)
第五章 营业税及其会计处理	(99)
第一节 营业税概述	(99)
第二节 营业税的基本内容.....	(100)

第三节	应纳税额的计算	(107)
第四节	营业税会计处理	(111)
第六章	关税及其会计处理	(121)
第一节	关税概述	(121)
第二节	关税应税务额的核算	(127)
第三节	关税的会计处理	(134)
第七章	企业所得税及其会计处理	(140)
第一节	企业所得税概述	(140)
第二节	企业所得税的计算	(146)
第三节	企业所得税的会计处理	(162)
第四节	企业所得税的缴纳	(178)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税及其会计处理	(185)
第一节	概述	(185)
第二节	应纳税所得额及所得税的计算	(194)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的会计处理	(205)
第四节	预提所得税	(208)
第九章	个人所得税及其会计处理	(210)
第一节	个人所得税概述	(210)
第二节	应纳税额的计算	(223)
第三节	个人所得税的会计处理	(230)

第三篇 资源税会计

第十章	资源税及其会计处理	(234)
第一节	资源税概述	(234)
第二节	应纳税额的计算	(243)
第三节	资源税的会计处理	(246)
第十一章	城镇土地使用税及其会计处理	(248)
第一节	现行城镇土地使用税概述	(248)
第二节	土地使用税应税务额的计算及其会计处理	(251)

第四篇 其他税类会计

第十二章 财产、行为税及其会计处理	(255)
第一节 房产税及其会计处理	(255)
第二节 契税及其会计处理	(260)
第三节 车船使用税及其会计处理	(265)
第四节 印花税及其会计处理	(268)
第十三章 特定目的税及其会计处理	(276)
第一节 城乡维护建设税及其会计处理	(276)
第二节 土地增值税及其会计处理	(278)
第十四章 固定资产投资方向调节税及其会计核算	(286)
第一节 固定资产投资方向调节税概述	(286)
第二节 固定资产投资方向调节税的计算及其会计处理	(300)
第十五章 税务会计电算化	(305)
第一节 税务会计电算化的必要性和工作步骤	(305)
第二节 税务会计电算化的软件需求和开发步骤	(308)

第一篇

理论篇

第一章 税法概述

税务会计是一门新兴的边缘学科,涉及会计和税法两个基本学科。税法是税务会计的重要组成部分。研究税务会计必须从税法着手,而研究税法则必须首先了解税收,所以本书以“税法概述”为第一章并以税收为研究的起点。

第一节 税 收

一、税收的概念

税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,根据税法的规定,参与社会产品或国民收入分配,以取得财政收入的一种形式。

税收是人类社会发展到一定历史阶段的产物,是随着国家的产生而产生的。税收作为财政收入的一种方式,要使一部分社会产品发生所有权或支配权的转移,必须凭借国家的权力。国家凭以取得财政收入的权力主要有两种,即财产权力和政治权力。财产权力是所有者的权力,政治权力是政权的权力。国家向社会成员征税,凭借的是政治权力,而不是财产权力。因为国家对属于自己所有的产品不需要征税,只是对不属于自己所有的产品才需要征税。国家是凭借其政治权利,通过法律的形式,强制性地向社会成员征税,使一部分社会产品归国家所有或支配的。因此,税收是一种以国家政治权力为依据的财政收入。

税收这种财政收入方式,具有自身特殊的规定性。税收与其他财政收入方式相比,具有以下三个方面的基本特征:

(一) 强制性

税收的强制性,是指国家征税是凭借国家政治权力,通过颁布税法进行的,是一种强制的特征。税法是国家法律的组成部分,任何单位和个人都必须遵守税法,依法纳税。否则就要受到法律的制裁。

(二) 无偿性

税收的无偿性,指国家征税以后,税款即为国家所有,不再归还给纳税人,也不向纳税人支付任何代价或报酬,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。依法纳税是每个纳税人应尽的义务,纳税人必须按照税法的规定,履行纳税义务,不得要求任何回报或补偿,也不得附带任何条件或要求。

(三) 固定性

税收的固定性,指征税前税法预先规定了征税的对象以及统一的比例或数额,然后再按照预定的标准征收。税收所规定的征收标准,国家和纳税人双方都必须遵守。纳税人只要取得了税法规定的应纳税所得,或发生了应纳税行为,或拥有了应纳税财产,就必须按照预定的标准如数纳税,不得违反。同样,国家也只能按预定的标准对纳税人征税,不能任意降低或提高预定的征收标准。

税收的这三个基本特征是相互联系的整体,在任何社会形态下,任何一种税收都必须同时具备这三个基本特征。强制性、无偿性和固定性是税收区别于其他财政收入的基本特征,是鉴别一种财政收入是否是税收的基本尺度。

二、税收的职能与作用

(一) 税收的职能

税收的职能是指税收所固有的职责与功能,它是税收本质的具体体现。税收主要具有三个职能:组织财政收入的职能、调节经济的职能以及监督的职能。

1. 组织财政收入职能

国家通过征税,强制地、无偿地取得一部分社会产品,参与国民收入的分配,形成国家财政收入,这就是税收的组织财政收入职能。

2. 调节经济职能

国家向纳税人征税,参与国民收入的分配,使一部分社会产品转归国家所有,客观上必然会改变社会产品在各种纳税人之间的原有分配状况,改变社会产品在各行各业、各部门、各单位以及各种经济成份之间的原有分配状况,势必对纳税人的经济活动产生一定的影响,使资金流向、生产结构、消费结构等方面发生变化。税收对经济生活的这种影响,就是税收的调节经济职能。

3. 监督职能

国家向纳税人征税,客观上能够反映出纳税人的生产经营和收入状况,并相应地反映出整个国民经济的发展状况。而且,通过税收的征收管理,又能制约纳税人的生产经营活动,保证国家各项税收政策的贯彻执行。税收的这种反映和制约,就是税收的监督职能。

税收这三个职能,是一个统一的整体。国家与纳税人之间的征收纳税活动,就国家而言,可以形成财政收入;就纳税人而言,可以影响经济生活。与此同时,也就自然地反映着纳税人的经济状况,制约着纳税人的经济活动。在这三个职能之间,存在着相互制约而又相辅相成的关系。调节与监督寓于组织收入之中,没有组织收入,就谈不上对经济的调节和监督。同时,调节与监督又能更好地组织收入,没有调节和监督,就难以组织收入。就调节与监督的关系而言,调节要以监督所反映的情况和提供的信息为重要依据;同时,监督又能更好地保证调节的顺利实现。

综上所述,税收这三个职能是一个统一的整体,相互联系,相互制约,缺一不可。

(二)税收的作用

税收的作用与税收的职能密切相关,是税收职能在一定社会制

度和经济条件下所能具体表现出来的客观效果,它不具有税收职能那种质的稳定性,可以随着不同历史时期经济条件的变化而相应变化。在不同的社会制度下,社会的经济基础和上层建筑不同,税收所表现出来的作用也不相同。既使在同一个国家,同一种社会制度下,税收在各个历史时期所发挥的作用也不尽相同。在我国社会主义市场经济条件下,税收的重要作用主要表现在以下几个方面:

1. 筹集财政资金,满足国家行使职能的物质需要;
2. 调节生产与消费,促进国民经济发展;
3. 促进企业加强经济核算,进行平等竞争;
4. 调节收入水平,正确处理各方面的分配关系;
5. 维护国家主权和经济利益,促进对外经济贸易往来。

三、税收的分类

在一国税制中规定的应予课征的税收种类,即为税种。由于世界各国的税收制度不同,设立的税种也不尽相同。为了进行分析、研究和比较,需从纷繁复杂的各个税种中,找出他们的共同点,加以归并,这就是税收的分类。税收分类的方法很多,依据不同的标准,就会有不同的分类。根据人们长期税务实践的总结,归纳起来,税收分类通常有以下基本方法。

(一)按照征税对象分类

征税对象是税法构成的最基本要素之一,是区分不同税种的主要标志。因此,这是税收最基本的一种分类方法。目前我国在税收分类方面主要采用这种方法。按照这种方法,我国现行税种可以分为五大类。

1. 流转税

流转税是以商品或劳务买卖的流转额为征税对象所征收的各种税。流转额包括商品流转额和非商品流转额。商品流转额是指商品在流通过程中所形成的金额,非商品流转额是指服务性行业所取得

的劳务收入金额。流转税的特点是在税率既定的前提下,税额的多少只同

销售商品或提供劳务的数量及价格相联系,一般不受成本或盈利水平高低的影响。流转税与商品生产流通和消费有着密切的联系。对什么商品或劳务征税,税率多高,对经济活动都有直接的影响,易于发挥宏观调控的作用。我国现行的增值税、消费税、营业税和关税等,都属于流转税。

2. 所得税

所得税是以纳税人的所得额为征税对象所征收的各种税。所得税的特点是在税率既定的前提下,税额的多少只与纳税人所得的多少相联系,一般不受其他因素的影响。所得税可以直接调节纳税人收入,发挥公平税负调整分配关系的作用。我国现行的企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税及个人所得税等,都属于所得税。

3. 资源税

资源税是以开发利用的自然资源为征税对象的各种税。资源税的特点是税额的多少与因自然资源而受益的程度相联系,受益愈多,征税愈多。资源税对保护和合理使用国家自然资源具有重要作用。我国现行的资源税和土地使用税等,都属于资源税。城乡维护建设税,也具有资源税的性质。

4. 财产税

财产税是以纳税人拥有或支配的财产为课税对象所征收的各种税。财产税的特点是税额的多少只与财产的数量和价值相联系,一般不受纳税人纳税能力的影响。拥有或支配的财产愈多,价值愈大,征税愈多。财产税在调节财产所有人收入和限制财产占用方面能够发挥特殊的作用。我国现行的房产税、契税等都属于财产税。

5. 行为税

行为税是以纳税人所发生的某种行为为征税对象所征收的各种税。行为税通常是针对特定行为征收的,故亦称为特定行为税。行为

税的特点是税额多少只与行为相联系,一般不受纳税人纳税能力的影响。行为税在限制某些行为、增加财政收入等方面具有特殊作用。我国现行的车船使用税、印花税、屠宰税和筵席税等,都属于行为税。

另外,为了适应经济政策的需要,达到国家调节经济的一定目的而征收的各种税,可归纳为特定目的税。我国现行的城乡维护建设税、土地增值税和固定资产投资方向调节税等,都属于特定目的税。

按征税对象分类,西方经济学家通常把税收分为三大类:商品劳务税类,所得税类和财产类。

(二)按计税依据分类

按计税依据分类,税收可分为从价税和从量税。从价税是以征税对象的价格为依据而计算征收的税种。根据价值论原理,在一般情况下,商品的价格与价值是趋于一致的,价值高的商品价格也高,价值低的商品价格也低。这样,优质高价的商品就要比劣质低价的商品多负担税收,从而使税收负担相对均衡合理,且随价格升降而升降。从价税在使用上也较广泛,我国现行的大多数税种,如增值税、营业税、关税和房产税等,都属于从价税。消费税的大部分税目都采用从价计税,故亦可归入从价税。

从量税是以征税对象的重量、件数、容积或面积等为依据而计算征收的税种。从量税通常采用固定税额、从量计征的方法,它不能充分反映征税对象的质量与价格差别,存在税收负担不合理的缺陷。但从量税计算简单,简便易行。我国现行的车船使用税、资源税和土地使用税等,都属于从量税。

(三)按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系分类,税收可分为价内税与价外税。

价内税是税收作为价格组成部分的税种。价内税通常用于流转税。采用价内税的形式,不必在价格之外另行加征税,纳税人心理上容易接受,征税的阻力较小,征税手续也比较简单。例如我国现行的消费税、营业税、关税等都属于价内税。

价外税是税收作为价格外加部分的税种。价外税通常亦用于流转税。我国现行的增值税就是价外税。

(四)按税收收入的归属权分类

按税收收入的归属权(即归属于哪一级政府支配)分类,税收可分为中央税、地方税及中央和地方共享税。

中央税是税收收入归属中央一级政府的税种,一般是税源集中、收入较大的税种,如关税、消费税等;地方税是税收收入归属地方各级政府的税种,一般是税源分散、与地方经济利益联系密切的税种,如营业税、个人所得税等;中央和地方分享税是税收收入由中央和地方政府分享的税种,一般是那些既能兼顾各方面经济利益,又有利于调动地方组织收入积极性的税种,如增值税、资源税等。

将税收划分为中央税、地方税和共享税的制度称为“分税制”。分税制是市场经济国家普遍实行的一种制度,它是按照市场经济的原则和公共财政的理论确立的,是处理中央政府与地方政府间财政分配关系的比较规范的方法。有利于按税种确定分级财政体制,使中央和地方都有固定的收入来源,是国家财政税收管理体制的一项重要内容。

(五)按税负能否转嫁分类

按税收负担能否转嫁,税收可分为直接税与间接税。

直接税是由纳税人直接负担的税种,例如各种所得税、财产税等。间接税是纳税人能将税负转嫁给他人负担的税种,如消费税、增值税、关税等。这是西方国家普遍实行的税收分类方法。

西方经济学家认为,税负转嫁是纳税人通过一定途径把自己缴纳的税收转嫁给他人负担,即纳税人与负税人不一致的情形。税负转嫁一般是通过以下三种途径。

一是前转,即提高商品销售价格。这是最常见的转嫁途径。

二是后转,即降低农产品原料收购价格。

三是消转,即降低工人工资。

(六)按税收是否涉及外国政府的权益关系分类

按税收是否涉及外国政府的权益关系分类,税收可分为国内税和涉外税。

国内税是适用于国内纳税人的税种。这些税种仅涉及到国家与本国纳税人的税收征纳关系,不涉及外国纳税人的税收征纳关系,从而不影响外国政府的权益。例如,我国现行的企业所得税等,就属于国内税。

涉外税是适用于涉外纳税人的税种。这些税种一般涉及到国家与涉外纳税人的税收征纳关系,因而影响着外国政府的权益关系。例如,我国现行的外商投资企业和外国企业所得税等,就属于涉外税。

第二节 税法

一、税法的概念

税法是国家法律的重要组成部分,是调整国家与社会成员在征纳税上的权利与义务关系的法律规范的总称。

国家为了实现其职能,维护其统治,满足人民物质生活上的需要以及经济发展的需要,就要以税收的形式参与社会产品或国民收入的分配,取得财政收入。而税法正是税收的法律保障。税收就是根据税法的规定实现其职能的。在市场经济条件下,为了保证国家税收,必须坚持“以法治税”,加强税收法制建设,做到有法可依,有法必依,违法必究。税法是调整国家与社会成员在征纳税收上的权利与义务关系的法律规范。税法规定了征纳税双方,即国家税务机关与纳税单位和个人,在征纳税上各自的权利和义务,是双方依法征税、依法纳税的行为规则。

税法是以宪法为依据,由一系列法律、法规和规章组成的一个统一的法律体系,是调整国家与社会成员在征纳税上的权利与义务关