



税务

SHUIWU KUAJIT SHIWIU
会计实务

王 编 王 编

山西经济出版社

前 言

随着我国经济体制改革的不断深入,特别是税收体制改革的不断深化,税收越来越和广大群众息息相关,了解税收法律,懂得税收的基本核算已成为人们必备的基础知识,但在我们的工作实践中,发现不少人,包括一些企业财务人员对税收法律了解不多,还不能正确掌握有关税收的会计核算,给实际工作带来诸多不便。为此,我们根据多年税收实际的工作经验,在参考大量有关资料的基础上,编写了这本《税务会计实务》。本书基本涵盖了现行税制下各税种的会计核算方法,将对广大纳税人起到较好的业务指导作用,从而更好地维护国家和纳税人双方的利益。

另外需说明的是,本书在引用现行各税种的纳税申报表、税收凭证及其有关填写说明时,第一次涉及的有关税法条例是该条例的全称,以后遇有该条例时简称为“《条例》”。

因作者水平有限,加之时间仓促,书中难免有一些错误和不妥,不足之处敬请广大读者指正。

编者

1999年3月

目 录

第一章 税务会计概述	(1)
第一节 税务会计的概念和特点.....	(1)
第二节 税务会计核算的内容.....	(5)
第三节 税务会计核算的基本原则和方法.....	(18)
第二章 纳税申报表和税收票证	(25)
第一节 纳税申报表.....	(25)
第二节 税收票证.....	(82)
第三章 增值税的核算	(106)
第一节 增值税制度的基本内容.....	(106)
第二节 增值税核算的帐户设置.....	(129)
第三节 增值税的核算方法.....	(133)
第四章 消费税的核算	(161)
第一节 消费税制度的基本内容.....	(161)
第二节 消费税的核算方法.....	(168)
第五章 营业税的核算	(176)
第一节 营业税制度的基本内容.....	(176)
第二节 营业税的核算方法.....	(189)
第三节 不同行业营业税帐务处理举例.....	(191)
第六章 资源税的核算	(220)
第一节 资源税制度的基本内容.....	(220)
第二节 资源税的核算方法.....	(224)

第二节	税务调帐的方法·····	(337)
第三节	流转税补退税帐务调整·····	(340)
第四节	企业所得税补退税帐务调整·····	(347)
第五节	其他各税种补退税的帐务调整·····	(351)

第一章

税务会计概述

第一节 税务会计的概念和特点

一、税务会计的概念

税务会计是以国家税收法规为主要依据,运用会计的专门方法,反映和监督各单位涉税业务中可以用货币表现的资金运动,并据以保障国家和纳税人合法权益的一种专门会计。

税务会计核算融税收法规、会计基本原则和会计核算方法于一体的专业会计手段。它将各单位的会计核算与依法纳税有机地结合在一起,成为介于企业会计和税收会计之间的一门边缘会计学科,是纳税人依法纳税的必要保证,所以有人也将税务会计称为纳税会计。

对税务会计的概念应从以下四个方面进行理解:

第一,税务会计核算的主要依据是国家的税收法规。税务会计属于会计范畴,应当同其他专业会计一样以一般的会计原则和行业会计制度为依据。但税务会计实质上是以会计的形式体现纳税人的纳税义务,所以税务会计核算必须首先遵循国家的各项税收法律、法规,其次才是有关的会计核算方法;而且当纳税人的会计制度同国家有关税收的规定相抵触时,其税务会计核算必须遵循国家有关税收的规定。

第二,税务会计采取一般的会计核算方法。税务会计的核算同样包括设置帐户、复式记帐、填制与审核凭证、运用帐簿、编制报表等内容。实质上就是以会计技术为工具,对税收资金进行全面、系统的反映。在这一点上,税务会计与其他专业会计是一致的。

第三,税务会计核算的内容是税务资金及其运动。任何一门专业会计都有其特定的核算内容,税务会计就是对纳税人的税务资金运动进行连续、系统、全面的记录、核算与监督,从而将税务资金纳入经营资金整体中,并作为纳税人会计核算的一个重要部分。

第四,税务会计核算的宗旨是维护国家和纳税人的共同利益。税法是国家参与国民收入分配的规范,创立税务会计的目的就是要将税法的精神体现在纳税人的会计核算当中,一方面保证国家财政收入及时足额地入库,另一方面促使企业合法、经济地核算税金,提高企业的经济效益。

企业作为独立核算、自负盈亏的法人实体,其目标是追求利润最大化,而依法纳税必然减少纳税人的经济利益,因而现代企业都非常关心税收问题。无论是生产经营的重大决策,还是日常的经营管理;不管是进行国内投资,还是进行对外投资,都十分重视税款的计算和缴纳,力求在不违反国家税收法规的前提下,进行自觉的税收筹划,最大限度地减轻自己的税收负担。税务会计正是适应企

业经营管理的需要而产生和发展的,并且发挥着越来越重要的作用。

二、税务会计的特点

税务会计的特点,是指税务会计区别于其他专业会计而表现出来的本身固有的特征。税务会计的特点是:

(一)法律的制约性

严格依据税收法规核算、反映和监督税款的计算和缴纳过程,是税务会计一个突出的特点。依法计算和缴纳税款是纳税人应尽的义务,所以在对其税务资金的核算过程中,必须遵守税收法规,也就是说,税务会计要受税收法规的制约。这种制约性表现在两个方面:一方面是客观上企业会计核算的个别项目与税法的规定有差异,税务会计在核算中需按税法的要求,对这些差异进行必要的调整或补充;另一方面,纳税人在核算中不遵守税法的有关规定,造成不缴或少缴税款的,要承担相应的法律责任,并受到处罚。

(二)应用的广泛性

只要有纳税义务,就需要运用税务会计。所以不论是什么类型的企业,不论采取何种会计制度,都需要进行税务会计核算,这样就使税务会计成为企业财务会计的重要组成部分,成为企事业单位涉税活动的核算手段。

(三)核算过程的附属性

税务会计核算企业会计核算的重要组成部分。对企业会计中涉税项目的处理,实际上就是税务会计的核算过程。这就是说,税务会计的核算并非象其他专业会计那样需要具有相对的独立性,而是伴随着企业会计的核算来进行的。从这一点上讲,税务会

计客观上成为企业会计与税收会计之间联系的纽带。

三、税务会计与依法纳税

依法纳税是纳税人应尽的义务,而准确的税务会计核算是依法纳税的一个重要方面,两者的关系非常密切。从这种关系上可以反映出纳税人的守法意识和会计核算水准。

首先,准确的税务会计核算是依法纳税的基础。税款计算的关键是确定计税依据,计税依据的确定离不开准确的税务会计核算。不同的税种,其计税依据也不相同,税务会计核算的方法也就有所区别。例如,增值税以销售额为计税依据,营业税以营业额为计税依据,所得税以应纳税所得额为计税依据,固定资产投资方向调节税以固定资产投资额为计税依据等等。对这些计税依据的会计核算,涉及到企业的各种收入、成本、费用和损失,涵盖企业会计核算的大部分内容,如经营收入的核算、各类资产的核算、成本费用的核算、对外投资的核算,等等。这就是说,要正确地计算应纳税额,就必须对企业各项生产经营业务、经营活动的各个方面、各个环节进行全面正确的核算,否则就不能得出准确的计税依据。总之,纳税人必须严格遵循国家的有关法规,正确地进行税务会计核算,为依法纳税奠定良好的基础。

其次,依法纳税是税务会计核算的主要内容。税务会计是对企事业单位的税务资金进行反映和监督的专业会计,创立这门专业会计的目的就是要有效地维护国家的税法和纳税人的合法权益。离开了税法,背离了依法纳税,税务会计的核算就失去了其存在的价值。不同行业的会计制度,核算方法和核算内容各不相同,但对于税金的核算都是必不可少的。通过税务会计的准确核算,集中反

映企业依法纳税的情况,是税务会计工作的核心内容。

总之,依法纳税是税务会计核算的内容,税务会计核算是依法纳税的基础。足见税务会计核算工作对依法纳税具有非常重要的作用,是实现依法纳税的必要保证。

第二节 税务会计核算的内容

税务会计核算的内容从直接的意义上讲,就是税务资金及其运动。从更加深远的意义上讲还应反映依法纳税的情况。所以从税务会计核算工作的角度讲,不仅要了解税金的形成与解缴,而且要熟悉与税金有关业务,诸如税务机关的工作特点、纳税人的权利义务、纳税程序和手续等内容。从而更加全面地、系统地了解税金的特点,自觉地做好税务会计核算工作。

一、税务机关与纳税人

(一)税务机关

税务机关是依照税法规定征收税款的国家行政机关。其工作职责首要就是征收工商税收。我国税务机关按照分税制的原则分为国家税务机关和地方税务机关。

按《中华人民共和国征收管理法》的有关规定,税务机关具有以下权利:

1. 征收管理权。

税务机关有权依据国家法律、行政法规的规定征收税款,处理有关涉税事宜。这是各级税务机关最主要的权利。纳税人应当积

极配合税务机关的征收管理工作,履行自己应尽的义务。

2. 减免权。

税收减免是税法的重要组成部分。税务机关有权受理和审批纳税人的减免税申请,监督减免税金的使用。纳税人必须如实向税务机关申报减免税项目和金额。

3. 税务检查权。

税务检查是税务机关根据国家税法和财务会计制度的规定,对纳税人履行纳税义务的情况进行检查,对未按规定履行纳税义务的行为给予纠正和处理,保证税收职能作用充分发挥的一种税收征收管理执法活动。

税务机关在进行税务检查时有以下权利:

(1)查帐权。税务机关有权检查纳税人、扣缴义务人的有关凭证、帐簿、报表和其他涉税资料;

(2)场地检查权。税务机关有权到纳税人的生产经营场所和货物存放地检查纳税人应纳税的商品、货物或其他财产;

(3)责成提供资料权。税务机关有权要求纳税人提供与纳税有关的文件、证明和其他材料;

(4)询问权。税务机关有权向有关当事人或知情人询问与纳税有关的事项;

(5)查验权。税务机关有权到车站、码头、机场、邮政等企业及其分支机构,在有关部门的配合下查验来往货物的纳税情况;

(6)查核银行存款帐户权。税务机关有权查核纳税人在银行或其他金融机构的存款帐户。

纳税人必须积极配合税务机关的税务检查工作,主动提供有关资料,如实反映情况。任何阻挠、妨碍税务检查工作正常开展的行为都是错误的。

4. 强制执行权。

税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务的行为的，可以在规定的纳税期之前，责令其限期缴纳税款；在限期内发现纳税人有转移或隐匿财产迹象的，税务机关可以责令纳税人提供纳税担保或采取税收保全措施；限期期满仍未缴纳税款或未提供纳税担保的，经县以上税务局(分局)局长批准，税务机关可以书面通知纳税人开户银行或其他金融机构从其存款中扣缴税款，或者拍卖所扣押的商品或者其他财产，以拍卖所得抵缴税款。

(二) 纳税人

所谓纳税人是指税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人。依法纳税是每个纳税人应尽的义务。这是因为：

1. 税收是国家财政收入的主要来源。国家作为社会公共事务的承担者和责任者，必须进行必要的行政管理和国防建设，为人民提供必要的生活、学习、工作的条件；国家还要承担那些投入较大、收益较低、投资回收期较长的项目建设，要发展文化、教育、科学、卫生、社会福利等事业，以满足人们不断增长的物质文化生活的需要。这就要求国家必须掌握一定的物质资料，而国家本身又不是物质财富的创造者。税收是国家把需要的物质财富集中起来，统一分配使用的最主要的方法。企业是国家税收的主要承担者。

2. 我国现行税制中，主体税种是流转税，如增值税、消费税、营业税等。这些税种的收入能占到全部工商税收收入的70%以上。依据一般的税收理论，流转税负是可以转嫁的，也就是说企业缴纳的流转税，实质上是由消费者最终承担税负的。因此企业通过销售商品或提供劳务取得收入时，理应把销售商品或提供劳务所取得的收入中包含的流转税及时足额地上交国家。

3. 税收是国家调节经济的重要杠杆。国家通过税收调节产业结构,促进国家经济结构趋于合理;调节资源配置,使资源实现优化配置;调节企业利润,创造公平竞争的环境;调节收入,防止贫富分化,促进共同富裕。

(三) 各类企业应缴纳的税种

按我国现行税制,各类企业应纳税种情况如表 1-1。

表 1-1

企业类型	应纳税种
工业企业	增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、印花税、土地增值税、城镇土地使用税、固定资产投资方向调节税、房产税、车船使用税、城市维护建设税、关税、耕地占用税、契税。
商品流通企业	除不交资源税外,其他同工业企业。
交通运输企业、施工企业、邮电通信企业、房地产开发企业、金融保险企业、旅游饮食服务企业、对外经济合作企业	营业税、企业所得税、印花税、土地增值税、城镇土地使用税、固定资产投资方向调节税、房产税、车船使用税、城市维护建设税、关税、耕地占用税、契税、增值税和消费税(适用于进口货物的业务)。
涉外企业	增值税、消费税、营业税、外商投资企业和外国企业所得税、土地增值税、印花税、车船使用牌照税、城市房地产税、资源税、关税、契税、屠宰税、船舶吨税
个体工商户	除需缴纳个人所得税外,其余应纳税种与同行业内资企业大体相同。

(四)纳税人的权利与义务

按税法规定,纳税人具有如下权利和义务:

1. 纳税人的权利。

(1)纳税人有权向税务机关提出有关纳税问题,并要求其解答。有权要求税务机关提供有关缴纳税款的完税凭证。

(2)纳税人有权享受税法所规定的减免税优惠。有权依法申请收回多缴的税款。

(3)对税务机关处理有关税务问题有不同意见时,在先执行税务机关决定的前提下,有权向税务机关提请税务行政复议,对税务行政复议的决定不服时,有权向司法机关起诉。

(4)对税务人员的营私舞弊、贪污受贿、作风恶劣等问题,有权进行检举、揭发、控告。

2. 纳税人的义务。

(1)纳税人必须依法纳税,不得采取伪造、隐匿、擅自销毁帐簿、凭证等手段进行偷税。

(2)纳税人在开业、转业、停业时必须依法按规定的期限向税务机关办理税务登记、变更登记或注销登记手续。

(3)依法按期向税务机关报送纳税申报表、财务会计报表等。

(4)按税务机关要求提供有关纳税资料,并接受税务机关的询问和检查。

(5)及时、足额地缴纳税款,按规定缴纳滞纳金和罚款。

二、纳税程序

纳税程序是国家根据税收征收管理工作的需要,通过法律形式确定的,纳税人履行纳税义务所必须遵循的各项制度、手续的总

称。包括税务登记、纳税申报、税款缴纳和税务检查等内容。规范纳税程序的目的,一是从管理科学化、制度化的要求出发,提高管理效率,防止管理上的随意性和盲目性;二是明确管理者与被管理者的责任,激发税务机关和纳税人共同做好税收征收管理工作的积极性。

下面分别介绍主要的几个纳税程序:

(一)税务登记

税务登记是税务机关依法对纳税人的生产、经营活动进行书面登记管理的一项基本制度。它是整个税收征收管理的首要环节,是征、纳双方确定税收法律关系的法定手续。纳税人依法办理税务登记后,应接受税务机关的管理,依法履行纳税义务。税务登记可分为开业登记、变更登记、注销登记等。

根据税法规定,纳税人在办理申请减税、免税、退税、领购发票、外出经营活动和办理其他有关税务事项时,都必须持税务登记证件,方能办理。

1. 办理税务登记的范围。

(1)经工商行政管理部门批准,从事生产、经营的纳税人,必须自领取营业执照之日起 30 日内,持有关证件,向税务机关办理税务登记。

(2)不从事生产、经营活动,但是按税法规定负有纳税义务的单位和个人,其办理税务登记的范围和方法由税务机关按《税收征收管理法》作具体规定。

(3)扣缴义务人应向主管税务机关申报领取扣缴税款凭证。

2. 办理税务登记的程序。

(1)书面申请办理税务登记。

需办理税务登记的纳税人,必须在规定的时间内,向主管税务

机关提出书面申请报告,领取税务登记表并如实填写。税务登记表的主要内容包括:

①单位名称,业主或法定代表人姓名及其居民身份证、护照或者其他合法证件的号码;

②经营地点,业主或法定代表人住所;

③经济性质;

④企业组织形式、核算方式;

⑤生产经营范围、经营方式;

⑥注册资金、投资总额、开户银行及帐号;

⑦生产经营期限、从业人数、营业执照号码;

⑧财务负责人、办税人员;

⑨其他有关事项。

企业设在外地的分支机构或从事生产、经营场所的主要情况,也要在税务登记表中如实反映。

办理税务登记时,纳税人还需要提供下列资料:

第一,营业执照;

第二,有关企业成立的合同、章程、协议;

第三,银行帐号证明;

第四,居民身份证、护照或者其他合法证件;

第五,税务机关要求提供的其他有关证件和资料。

(2)税务机关审核税务登记表。

税务机关应根据有关政策和规定,在收到纳税人填报的税务登记表之日起 30 日内审核完毕。

(3)填发税务登记证。

税务机关对纳税人的税务登记申请审核之后,对符合规定的应发给税务登记证。税务登记证有正本和副本两种形式。纳税人

要按规定亮证经营,并自觉接受税务机关的检查。

纳税人遗失税务登记证件的,应书面报告主管税务机关并公开声明作废,申请补发。

3. 变更税务登记和注销税务登记的办理。

从事生产、经营的纳税人,依法办理税务登记后,税务登记的内容若发生变化,应当自有关部门批准、宣布或者办理变更手续后,持有关证件向原税务登记机关办理变更税务登记。

从事生产、经营的纳税人发生下列情况的应办理注销税务登记:

- (1)发生解散、破产、撤销等情况;
- (2)因住所、经营地点变动而涉及改变税务登记的;
- (3)被工商行政管理机关吊销营业执照的。

纳税人在办理注销税务登记前,应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金,并缴销发票和其他税务证件。

(二) 纳税申报

纳税申报是纳税人就计算缴纳税款的内容和有关事项向税务机关提出的书面申报。纳税申报是税务机关进行税收征收管理的一项基本制度,对于划分征纳双方的法律责任,防止偷漏税款,严格税收征收管理有重要意义。

1. 纳税申报的内容。

各税种的纳税申报内容不完全一致,但主要内容均应包括:税种、税目、应税项目(或应扣缴税款项目)、适用税率(或单位税额)、计税依据、扣除项目和标准、应纳税额(或应扣缴税额)、税款所属期限等。

2. 纳税申报的办理。

纳税人、扣缴义务人必须在税法规定或者税务机关按照税法