

● 中等会计专业系列教材 ●

中 等

税 务 会 计

ZHONGDENG
SHUIWU KUAJI

李 敏 ● 主编

立信会计出版社

编写说明

由于国家税收具有强制性、固定性与无偿性的特征,目前,还没有哪一个企业的会计能够避免税法的影响。国家(政府)与企业(纳税人)之间最一般、同时也是最重要的经济关系莫过于税务关系。作为税务人员,为了依法征税应该懂得会计;而作为企业的会计人员,为了依法纳税更应该学习税法。客观现实已经把税收与会计逐渐地、紧密地联系在一起,正在产生出一门新的边缘学科——税务会计。

税务会计不是税收理论与法规,也不等同于财务会计的核算与监督。企业税务会计研究的对象是税务与会计这两者之间的有机结合并在企业会计实务中的应用,即企业涉税活动中所发生的各项经济业务。

作为一种新的尝试,本教材主要阐述了企业税务会计的概念、对象、特点、职能、作用、核算等主要内容,重点介绍了流转税会计、所得税会计、资源税会计、特定目的税会计、财产行为税会计的计税依据、计算规范与核算方法等适合于中等层次的、实务性较强的内容,并对税务会计报表的编制内容与编制方法、税务代理的资格与内容作了简明扼要的介绍。

本教材作为中等会计专业系列化教材之一,与已由立信会计出版社出版的《中等基础会计》、《中等基础会计习题集》、《中等财务会计》、《中等财务会计习题集》、《中

等成本会计》、《中等物业会计》、《中等物业会计习题集》等书配套。本教材强调基础,突出重点,结构清楚,语言流畅,图文并茂,通俗易懂,可读性较强。本教材可供各类中等专业教育包括普通中专、成人中专、广播电视中专、函授中专、中等职业技术教育及其他相应的中等职业学校使用,也可作为财经类岗位培训和财会人员自学参考用书。为方便学员自学,本书各章前有内容提要,扼要介绍了本章的主要教学内容与教学要求;各章后还安排了若干个“问题与思考”以及紧扣教学内容、教学进度的练习题。

本书由高级会计师、高级讲师李敏主编。各章分工编写情况如下:第一、第七、第九、第十章以及中等税务会计教学大纲等由李敏编写;第二、第三章由夏融、夏懋新编写;第四章由袁林敏、李敏编写;第五章由王淑文、袁林敏编写;第六、第八章由陆颖明、叶庆源编写;徐敏华、王富忠等曾给予帮助。由于作者水平有限,疏漏差错之处敬请读者批评指正,以便日后修订补正。

李 敏

2000年1月

目 录

第一章 概论	1
第一节 税务会计的概念与特点	1
第二节 建立税务会计的必要性	8
第三节 税务会计的职能与作用	11
第四节 税务会计的主要原则	12
第五节 税务会计的主要内容	14
问题与思考	26
第二章 流转税会计(上)	28
第一节 增值税概述	28
第二节 增值税的核算	39
问题与思考	74
练习题	75
第三章 流转税会计(下)	80
第一节 营业税	80
第二节 消费税	91
第三节 关税	112
问题与思考	123
练习题	124
第四章 所得税会计(上)	129
第一节 企业所得税概述	129

第二节 企业所得税核算·····	137
问题与思考·····	167
练习题·····	168
第五章 所得税会计(下)·····	171
第一节 个人所得税概述·····	171
第二节 个人所得税核算·····	178
问题与思考·····	192
练习题·····	192
第六章 资源税会计·····	194
第一节 资源税·····	194
第二节 土地使用税·····	202
问题与思考·····	207
练习题·····	208
第七章 特定目的税会计·····	210
第一节 固定资产投资方向调节税·····	210
第二节 城市维护建设税·····	216
第三节 土地增值税·····	218
第四节 耕地占用税·····	225
问题与思考·····	228
练习题·····	229
第八章 财产行为税会计·····	231
第一节 房产税·····	231
第二节 车船使用税·····	234
第三节 印花税·····	238

第四节 契税	246
第五节 屠宰税	250
问题与思考	251
练习题	252
第九章 税务会计报表	255
第一节 税务会计报表的概念与作用	255
第二节 税务会计报表的编制要求	258
第三节 纳税申报表的编制	259
第四节 企业纳税审查的内容与重点	289
第五节 税务审查后的账务调整	294
问题与思考	298
练习题	299
第十章 税务代理	305
第一节 税务代理的特点与作用	305
第二节 税务代理的基本原则	309
第三节 注册税务师与税务代理	310
问题与思考	317
练习题	317
附录一 关于增值税会计处理的规定	322
附录二 关于对增值税会计处理有关问题补充规定的通知	327
附录三 关于消费税会计处理的规定	329
附录四 关于营业税会计处理的规定	332
附录五 关于外商投资企业执行新税收条例有关会计处理的规定	334

附录六	上海市国家税务局关于对本市小规模商业企业增 值税若干规定的通知	337
附录七	关于资源税会计处理的规定	339
附录八	企业所得税会计处理的暂行规定	340
附录九	关于企业资产评估等有关会计处理问题补充规定 的通知	345
附录十	中等税务会计教学大纲	349
附录十一	中等税务会计教学课时分配表	358
附录十二	中等税务会计作业规范化须知	359

第一章 概 论

内容提要 本章主要阐述税务会计的概念、特点、职能、作用、核算的主要原则以及税务会计的主要内容,包括税收筹划、税务登记、税收发票、纳税申报、税金的核算与缴纳、税务清算与报表、纳税检查等基础知识。通过学习,要求学员能理解税务会计的基本理论、基础知识和基本方法,明确建立税务会计的必要性,为学好以后各章奠定基础。

第一节 税务会计的概念与特点

一、税务会计的概念

在高度集中的计划经济体制下,由于会计制度与税法的高度统一,使得财务会计与税务会计合二为一。国家统一制定并颁布会计制度,企业必须严格按会计制度进行核算,以满足国家有关部门逐级汇总的需要。当时,会计制度的制订主要从宏观调控的角度考虑,受国家财政、税收政策的影响较大。这种财务会计与税务会计合一的模式,在我国经济发展中曾发挥过积极的作用,有利于国家对纳税人的集中统一管理 and 控制。我国改革开放以后,随着社会主义市场经济体制的逐步完善和改革的不断深化,这种模式的弊端逐渐暴露出来,已经不能适应经济发展的需要。1993年的会计改

革和 1994 年的税制改革为改革我国传统的税务会计模式提供了新的机遇。1993 年 7 月 1 日起执行的《企业会计准则》和《企业财务通则》以及近几年陆续颁发的具体会计准则和《股份有限公司会计制度》等,更多地是从财务会计本身的特点来设计的,这主要是为了规范企业的财务会计行为。为保护投资者(股东)的利益。这些准则、制度对六大会计要素以及企业的财务状况和经营成果在确认、计量、计算、记录等方面作出了规定,保持了会计的相对独立性。从 1994 年 1 月 1 日起推行的新税制,则较好地体现出税法的统一性和独立性,如《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第九条规定:“纳税人在计算应纳税所得额时,其财务、会计处理办法同国家有关税收的规定有抵触时,应当依照国家有关税收的规定计算纳税”。例如,会计部门有充分的根据证明某笔坏账根本收不回来,需要作坏账损失处理,调整会计利润,这样处理的结果虽然使留存收益和股东利润有所减少,但却体现了会计的谨慎性原则,然而在税收上仍只认可按应收账款余额的 3%~5%提取坏账准备金。再比如,采用托收承付结算方式,企业已经办好托收手续,但会计根据风险报酬是否转移、收入和成本是否可靠计量、现金是否流入企业等原则,不一定作为销售处理,但税务处理上凡是采用托收承付方式结算的,只要办妥托收手续就确认为销售收入,这就存在着会计上不作销售处理而税收上要计算流转税的问题。同样,用存货作投资,税收上视同销售,要计算销项税额,但会计上不作销售处理,等等。也就是说,两者差异是客观存在的,企业按照有关会计准则和财务会计规定计算的会计利润,应按照税法的规定进行必要的调整后,才能作为纳税依据。这样一来就逐步解决了以往纳税过多地依赖于财务会计的弊病。同时,随着税收法规的不断完善与补充,人们发现税收法规对会计核算的要求越来越具体,税务会计的内容正在不断地得以充实。目前,从总体上来说,当税法与会计准则对某项经济内容的反映出现不一致,而财务会计上的做法更

能体现真实公允的原则时,会计核算应按财务会计的方法处理,但纳税人在计算税款时应再按税法规定对收益、费用、损失等项目进行适当调整,按调整后的数据计算纳税。这样做,既保持了财务会计和税务会计各自的独立性,又有利于会计理论建设,使财务会计满足投资者、债权人和经营管理者的需要,同时也有利于国家税法的贯彻执行。

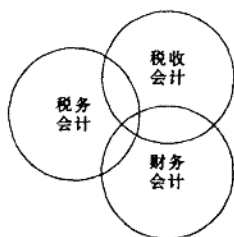
综上所述,税务会计是一门边缘学科,它是以国家税收法律、法规为依据,以货币为主要计量单位,运用会计的专门方法,核算和监督企事业单位税务活动中的各项经济业务,用以保障国家和纳税人合法权益的一种专门会计。

二、税务会计的特点

税务会计是一门新兴的边缘学科。税务会计与税收会计、财务会计三者之间既有联系,又有区别。三者虽同属于会计领域,但三者之间在逻辑上是一组交叉概念,这种交叉关系如图表 1-1 所示。

图表 1-1

税务会计与税收会计、财务会计的关系



对于税务会计特点的认识,我们可以通过其与税收会计、与财务会计的比较中得出。

(一) 税务会计与税收会计的联系和区别

1. 联系。税务会计与税收会计的联系概括以下三点。

(1) 税务会计与税收会计同属于会计学科,是会计学科的两个分支。

(2) 税务会计与税收会计均随着税收的产生而产生,也都将随着税收的消亡而消亡。

(3) 税务会计与税收会计均是以货币作为主要计量单位,以税法为依据,运用会计的基本原理和方法对涉税业务进行核算和监督的专业会计。

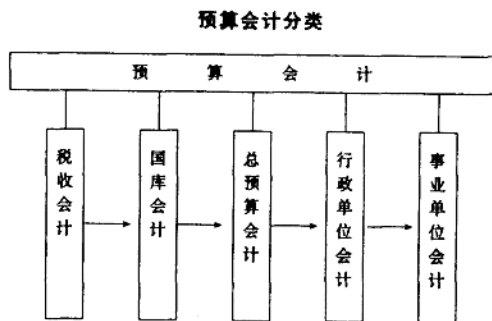
2. 区别。税务会计与税收会计的区别如下所述。

(1) 学科分类的区别。税务会计是核算和监督企业税务活动的一门专业会计,属于企业会计学科范畴。企业会计核算按权责发生制原则进行,因为企业要营利,必须进行收入、成本与利润的核算。

税收会计是对税收资金运用进行核算和监督的一个专业会计,属于预算会计学科范畴。预算会计核算一般按收付实现制原则进行,因为预算会计单位不以营利为目的,除附属独立核算的经营单位外,一般也不独立核算成本,不计算盈亏。

预算会计构成情况如图表 1-2 所示。

图表 1-2



(2) 核算主体的区别。税务会计的主体是纳税人,即企事业单

位和其他经济组织。税务会计是从纳税人的角度出发,依据税法规定,运用会计的基本原理和方法,对计算、缴纳应纳税款的核算,是服务于纳税人的。

税收会计的主体是代表国家的征收机关,即各级税务机关、财政部门和海关。税收会计是从国家的角度出发,依据税法的规定,反映和监督税务征收部门组织的各项收入的应征、已征、减免、欠缴、上解、入库和提退等活动的全过程,是服务于国家的。

(3) 核算对象的区别。税务会计核算的对象是核算单位从纳税义务发生到完税为止的全过程,包括税务筹划、税务登记、填制和审核凭证、税款的计算与缴纳、税务审查等内容,其核算范围仅局限于纳税人自身的涉税业务。

税收会计核算的对象是税收资金及其运动,对所有实际发生并引起税收资金运动的税收业务都必需如实、及时地进行核算,其核算范围不局限于某一个纳税人的业务活动范围,而是涵盖整个税收资金从应征到入库和提退的全过程。

(4) 核算依据的区别。税务会计的核算依据是企业会计准则和税收法规。日常会计核算依据会计准则和会计制度对各种收入项目、所得项目进行核算,当财务会计制度与税法规定对收入、所得等的确认、计量不一致时,依照税法进行调整。

税收会计的核算依据是《事业单位会计准则》和税收法规。我国税收会计是属于预算会计范畴的一门特种会计,按《财政总预算会计制度》、《事业单位会计制度》对税收资金及其运动进行核算与监督。

(二) 税务会计与财务会计的联系和区别

1. 联系。税务会计与财务会计同属于企业会计学范畴,两者相互补充,相互配合,共同对纳税人的生产经营活动进行核算与监督,在会计主体、记账基础、核算方法等方面有相同之处。

2. 区别。两者的区别如下所述。

(1) 核算范围的区别。税务会计核算的范围仅限于纳税人生产经营活动中的涉税业务,如税务筹划、税务登记、核算计税依据、计算应纳税款、申报纳税、税款的解缴与退库等,以全面反映纳税人的税款应缴、已缴、欠缴等情况,而对纳税人与税收无关的业务不予核算。

财务会计的核算范围包括纳税人在生产经营活动中能够用货币表现的各个方面,全面地反映纳税人的财务状况、经营成果和现金流量。对纳税人可以用货币表现的经济活动,不论是否涉及纳税事宜,都要通过财务会计进行核算与监督,以满足国家宏观管理及企业债权人、投资者和经营管理者需要。

(2) 核算目的的区别。税务会计的目的是保证纳税人依法纳税,使纳税人的经营行为既符合国家税法,又合理负税。税务会计定期编制的报表主要是纳税申报及其明细表,其中应列明计税依据、应缴税款、未缴税款、退补税款等内容,并将这些报表连同企业的财务会计报表一起报送主管税务机关。税务报表主要提供纳税人的纳税资料。税务机关对纳税人报送的税务报表应作为纳税档案资料分类保管,以备税务检查和编制税收计划时作参考。

财务会计通过对纳税人所有经济业务进行记录和核算,最后编制资产负债表、损益表、现金流量表以及有关附表,全面地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,并将这些报表定期报送给投资人、债权人、企业主管部门、财税部门以及其他信息需要者,为债权人、投资者的投资决策提供有用的信息,同时也为国家进行宏观调控提供真实的信息资料。

(3) 核算依据的区别。税务会计要依据国家税法和会计准则规范纳税人的会计行为。税务会计必需严格按税法处理经济业务,当会计准则的规定与国家税法对某些业务处理的规定不一致时,必须按税法的规定进行调整,以保证应纳税款的准确性。

财务会计只需按公认的会计准则和财务、会计制度规范纳税

人的财务会计行为,处理纳税人的经济业务。当对某些业务的处理出现税法的规定与会计准则的规定不一致时,可以不必先考虑税法的规定,而只依据公认的会计准则进行核算。

(三) 税务会计的主要特点

通过以上比较分析可以看出,税务会计具有一般企业会计共同特征,如以货币作为主要的计算单位,采用一系列专门的会计方法来核算和监督有关经济业务等。但是,作为一门相对独立的学科,税务会计还具有以下几个鲜明的特点。

1. 税收法规的制约性。税务会计必须以税法为依据,受国家税法的制约。税收法律、法规作为税务活动的准则制约着征纳双方,代表国家行使征税权力的税务机关必须依法征税,纳税人也必须严格依照税法履行纳税义务。这就要求税务会计应在税法的约束下进行核算与监督。随着国家税法的不断调整和完善,处理纳税业务的具体方法也会随之变化。

2. 涉税对象的特定性。不论什么性质的企事业单位,不管其隶属于哪个部门或行业,只要被确认为纳税人,在处理税务事宜时都必须依照税法,运用会计核算的专门方法对其经营活动进行核算和监督,这就使得税务会计成为企事业单位涉税活动的核算和监督的一个手段,具有管理企事业单位涉税业务的性质。但税务会计的核算内容是纳税人在税务活动过程中所表现的有关经济业务,税务会计只对这部分内容进行连贯的、系统的核算和监督,即税务会计的对象具有相对独立性。

3. 核算目的明确性。税务会计核算的目的是既要保护国家利益,严格遵守国家的税收法律及其有关规定,不使税收流失,同时又要维护纳税人的合法权益。但当财务会计制度与现行税法相抵触时,税务会计应以税法为准绳,正确计算纳税,维护国家税收。

4. 产生差异的互调性。税务会计不等同于财务会计,两者在

收入确认、存货计价、折旧规定、坏账计提等方面存在着显著的差异。然而,税务会计计算出的应纳税所得额与财务会计计算出来的会计利润之间的差异,可以根据其产生的原因相互调节。

对由于财会制度的规定与税法规定不一致造成差异的项目,只调整纳税所得额,不调整企业账户记录。例如,利息支出,只需将其划分为金融机构借款和非金融机构借款,将其中不能扣除的部分剔除后,相应调整利润额,使其税前会计利润调整成应纳税所得额。

对由于企业财务会计处理与财会制度规定不一致造成差异的项目,既要调整纳税所得额,又要调整企业账户记录。例如,费用列支,若企业擅自扩大费用列支范围或列支标准,造成税前会计利润的减少,就需要在调整纳税所得额的同时,调整其账面记录,使其符合财会制度的规定。

对既涉及所得税,又涉及流转税或其他税种的差异项目,要调整全面,避免遗漏。例如,企业对应计入应税收入的项目未计入而产生的差异,不仅涉及到流转税、所得税等税种,还涉及到账户记录,所以,调整差异应力求完整准确,等等。

第二节 建立税务会计的必要性

会计和税收是经济领域中两个不同的分支,分别遵循不同的规则,规范不同的对象。财务会计的最终目的是通过会计报表向决策者和有关社会各方面提供有用的财务信息。为了满足不同的决策者和社会各方面对财务会计信息的需求,财务会计在对会计要素的确认、计量、记录、报告过程中,必须以会计准则和财务会计制度为行为规范。但是,几乎所有的会计要素都会影响企业的应纳税额。因此,为了规范企业和国家之间的税收分配关系,企业还必须按税法的规定重新确认、计量会计要素,所以税法又是会计行为的

另一种规范。由此可见,会计行为同时受两种行为规范的制约:一是会计准则和财务会计制度;二是税法。因此也可能产生两种情况:一是会计准则、财务会计制度和税法的规定相一致;二是会计准则、财务会计制度与税法规定的不一致。产生不一致的原因是由于会计准则、财务会计制度与税法规定的计算口径和计算时期上等方面的不同,对于这些差异就要通过税务会计进行调整。

税务会计主要面临着两个方面的问题:一是如何在会计收益或会计收入的基础上调整、计算应税收益或应税收入,进而确定应纳税额;二是如何按会计准则对涉税业务等进行重新确认和记录。所以,税务会计可以成为一门和财务会计并行的相对独立的会计学科。税务会计实质上就是按会计准则的要求来处理会计事项,同时按税法的规定重新确认、计算会计要素,使会计行为达到既满足纳税的需要,又能使提供的财务会计信息符合会计准则的要求。因此,当会计准则和税法规定不一致时,必须采用税务会计进行调整处理。此外,即使当会计准则、财务会计制度和税法规定基本一致时,仍然存在着税收筹划、应纳税额的确定、税款交纳等会计事项,税务会计也是客观存在的。税务会计已经融合于会计核算的全过程。税务会计包括所得税会计、流转税会计、财产行为税会计、特定目的税会计、资源税会计等,它们共同形成一个和税种结构基本配套的会计体系。从目前的现状来看,有什么样的税种,应当就有与之相适应的税务会计核算。

税务会计是伴随着财务会计的产生、发展和税制改革的不断深化而产生、发展的。在我国社会主义市场经济体制下,建立税务会计学科的必要性主要有以下三个方面的理由:

一、满足实际工作的需要

以前,由于我国税务人员和财务会计人员在从事财务会计和税收征管方面的分离,使得一些税务人员虽然熟悉税收,但不一定熟悉与计税有关的财务会计;而财务会计人员虽然熟悉会计业务,

但不熟悉有关的税收法规。有时,税务人员无法根据会计报表准确地确定企业的应纳税款,会计人员也无法准确地按税法要求提供准确的财务会计信息。税务会计把税法和有关的财务会计知识融为一体,为有关各方准确地计算应纳税款,正确处理税收分配关系,提供了有价值的行为规范和账务处理依据。

二、改革财务会计的需要

改革之前的传统财务会计工作的基本特点是以会计制度为核心,财政(包括税收)制约财务、财务制约会计。在这种模式下,按会计制度所确认的收入、费用、收益等与税法所确定的和计量的相应项目基本一致,税务会计问题并没有引起会计界的重视。改革后,随着我国会计规范体系由行业会计制度向会计准则的过渡,打破了原来的财务会计模式,从而形成相对独立和完整的财务会计体系。在这个体系中,税收成为财务会计核算、决策、信息处理等必不可少的一个重要因素。同时,1994年我国税收制度也进行了全面改革,建立了以增值税为核心的新税制。新税制按税法规定对企业收入、费用、收益的确认、计量与按会计准则所做的确认、计量存在着一定的差异,这就需要通过税务会计进行调整。

三、发展会计学科的需要

在传统的财政决定财务、财务决定会计的财会体制模式下,会计学只能是会计制度的说明,即对会计制度所要求的会计行为、会计方法、会计程序及报表编制作必要的解释,以便于人们进一步了解该项制度。而在目前会计制度多变的情况下,会计学怎么也赶不上“多变时代”的要求。随着我国会计准则体系的逐步完善,财务会计已经形成自己相对独立的体系,这并不意味着财务会计对财政、财务的变化和渗透熟视无睹,而是要在自身体系的基础上形成一个相对独立的分支,这就是税务会计。它要求所有的财务人员和税务人员既要明确财务会计的基本要求,又要明确税法的基本知识,把两者有机地结合起来,这是会计科学发展的必然趋势。