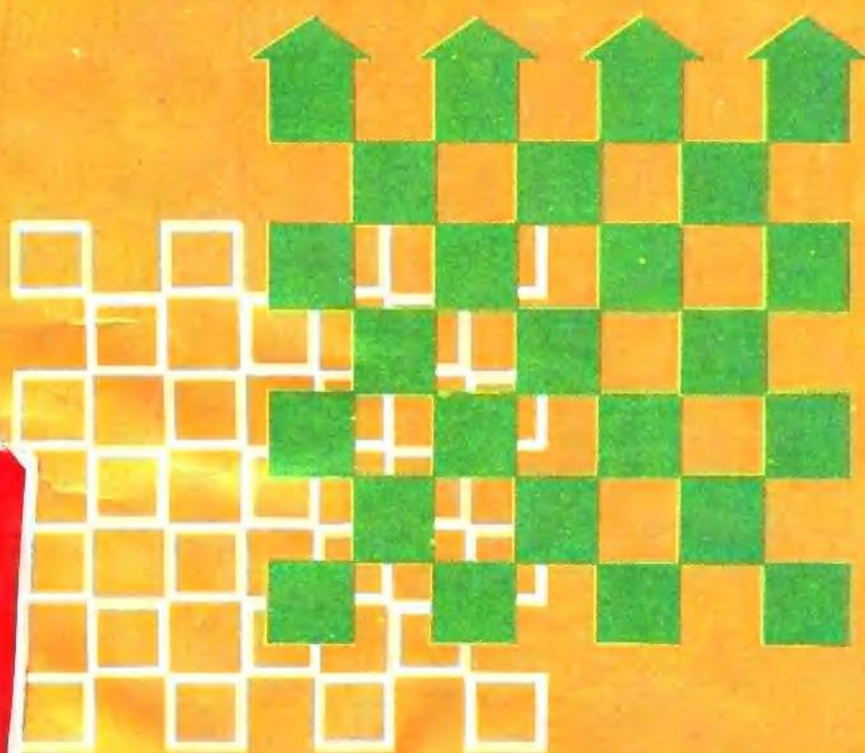


税 务 会 计

陈成天 丁华明 孙永尧 主编



企业管理出版社

税务会计

C1350/02

陈成天 丁华明 孙永尧 主编

企业管理出版社

(京)新登字 052 号

税 务 会 计

陈成天 丁华明 孙永尧 主编

企业管理出版社出版

(社址:北京市海淀区紫竹院南路 17 号)

*

新华书店北京发行所发行

北京商学院印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开 12.25 印张 256 千字

1994 年 8 月第 1 版 1994 年 8 月第 1 次印刷

印数:5000 册

定价:9.50 元

ISBN7-80001-478-9/F·476

主 编
副主编
编 委

陈成天
将 晖

丁华明
朱鼎朝

孙永尧

(按编写章节顺序排列)

孙永尧
洪 亮
马晓方
潘志辉
将 晖
赵晓萍

宋 磊
陈 青
胡太华
丁华明
朱鼎朝

成佳富
候雪梅
中泽厚
陈成天
杜 旭

前 言

在我国,税务会计尚处于研究过程之中。许多税务会计的理论问题有待探讨,象税务会计原则,核算方法,税务会计与企业会计之间关系等等问题,学术界各持一端,尚未形成统一的概念。本书在绪论部分对这方面问题作了简要叙述。作者观点是,在我国建立税务会计是必要的、可行的,这样才有利于财务会计理论本身冲破一些法规框框的束缚,健康地向前发展。由于本书是属于实务性读物,作者对税务会计的理论不作深入讨论,只是在绪论部分略作说明,以启发读者去研究思考。

本书主要特点是实用性、新颖性。全书以国家颁布的税法为依据,全面详细地论述了税务部门、企业在涉及税务业务过程中的会计核算流程。全书分为增值税核算、消费税核算、营业税核算、资源税核算、土地增值税核算、外商投资企业和外国企业所得税核算等九章内容。本书的许多实例的会计核算大多来自具体企业,可操作性强,是广大税务部门、企业财会工作者和审计人员的良师益友。

本书由浙江省财政厅丁华明、财政部财科所研究生部陈成天、孙永尧担任主编。

由于作者水平所限,加上新旧税制交替过程中许多新的问题处理措施、规定在作者写此书时尚未颁布出台,因此,在书中难免存在不足或欠考虑的地方,欢迎广大读者批评指正。

编 者

1994 年 6 月

绪 论

一、税务会计的意义

税务会计是以会计原理为核算原则,在计算企业应记帐税额时,以税法为指南,帮助纳税人能恰当地处理纳税事务及合法记帐,以达到公平课税的要求。税务会计,并不是要求企业再另外设置一套税务会计的帐簿,而是在经济业务发生时,除按一般会计原理记帐外,并注意税法上的规定,使两者相互配合,以便合理准确地核算企业应征税额。由于税务会计是适合税法规定为目的,因此,可以说,有税法时,似就有税务会计。第二次世界大战后,美国因未受战祸之害,世界各国急需战略物资,凡是盟军多由其接济支援,所以工商业特别繁荣,而政府所推行的所得税,既健全又严格,因此,促使纳税人注意税法,讲求会计,及两者之间密切配合与运用,以达到合法纳税的愿望,尤其是工商界,税务会计逐渐在各项会计、审计文献中出现,加以刊登,盛兴一时,并在企业内大多设会计和税务两个部门,逐渐形成税务会计的潮流。目前,在西方国家,会计已发展为财务会计、税务会计和管理会计三大分支。财务会计是会计领域的基本形式,而税务会计则是在财务会计方

式下进行工作的。因此,财务会计和税务会计在许多方面是可以结合进行的。

二、税务会计与企业会计

会计作为社会科学,其必将随着社会环境变化而发展,尤其是在工商业迅速发展的今天,因经营管理上的需要,会计理论,也日益迅速发展,同时,每一个国家,为了保证企业的财政收入,为了适应本国的法律制度,而会计理论,也随着改变,因此在不同的国家里,便产生了个别的会计实务,以适应本国环境的需要;税务会计就是为了适应该项需要而产生的。

企业会计是依据会计法和企业会计准则,将交易事项予以分录、过帐、结帐、及编制各种财务报表,以提供有用的会计信息,向各股东、债权人、信贷者、政府等对象报告经营业绩和财务成果,以便进行决策。但政府为了税负公平,为了某种经济政策措施,常制定法令,作为奖励或限制。如企业所得税暂行条例规定了税法准许扣除项目、纳税期限、纳税申报和会计年度等,就是一种法令的限制,使企业在结算申报企业所得税时,有所遵循,但这些规定会影响会计实务的处理。

因此,会计人员,必须树立两种不同的观念:一种是会计法观,一种是税法观,两者均为法律,都有强制性,而两者所规定的会计处理原则又不完全一致,因此常使初任会计人员,有无所适从之感。

一般来说,企业会计所依据会计法与税法上所需会计处理原则是一致的,但由于税法是为了适应经济环境的需要,因而,在某些业务交易会计处理过程有时会不相一致。于是便产生了税收调整。

(一)利润差异调整。这里,利润差异是持纳税人因财务会

计处理与税法规定不一致,造成企业当期实现的财务成果——企业利润与企业当期生产经营的计税所得——计税利润之间的差异。

利润差异调整就是对利润差异按照税法要求所进行的调整,用公式表示为:

$$\text{利润差异调整} = \Sigma(\text{税收抵扣标准} - \text{财务列支标准})$$

$$\text{计税利润} = \text{企业利润} - \text{利润差异调整}$$

上述公式,企业利润就是根据财务制度核算要求所计算的企业当期所实现的利润总额,反映了企业当期生产经营的财务成果。而利润差异调整则是税收抵扣标准与财务列支标准的各项差异之和。当利润差异调整大于零时,则意味着从总体上看,企业根据财务列支标准进行核算的支出低于税收抵扣标准,因此,在计算计税利润进行利润差异调整时,就表现为对企业利润的冲减;反之,利润差异小于零,意味着财务列支标准超过税收抵扣标准,因此,在计算计税利润时应予调增。当然,对于某些项目,税收抵扣标准只有高限标准,则只对财务标准超过税务标准部分进行调整,而对财务标准低于税务标准,则在计算“利润差异调整”金额时,将项目看作是税务标准与财务标准一致,而不存在差异。

(二)税收政策调整。这里的税收政策是指税法上的减免政策。在企业利润基础上得出计税利润并进行会计误差调整后,应根据税收的减免规定,对符合减免条件的所得予以剔除。显然,这里的税收减免,是指税基减免。

税收政策调整大体有下列几种:

1. 弥补以前年度的亏损。
2. 国债利息收入。企业若购入国债而取得国债利息收入,

则计税时,应予扣除。

3. 其他减免项目。

总之,企业会计的目的,在于表达企业财务状况及营业结果,而税务会计的目的,在于政府的税收收入,两者目的不同,自难强求税前所得与应税所得一致。

由于企业会计与税务会计在其发展过程中,虽互相影响,但并无主次之分;由于目的不同,两者不必强求一致,如果为了税法规定而牺牲企业会计的原则,则不但使会计报表无法表达企业经营实况,而且势必会阻碍企业会计的健全发展。

三、税务会计的特征

税务会计与企业会计不同,企业会计只需按照交易发生的事实,依照会计制度所规定处理程序和原则,由会计人员适时记录、计算、整理则可,其余非会计事项,则不予反映,即有差错,只需调整纠正则可。税务会计则不然,除应按照企业会计准则处理会计事务外,更要以税法为准绳处理帐务,若处理不当则可能导致增缴不应缴纳的税款,甚至违法,涉及逃税、偷税,处予罚款,甚至判刑。因此,税务会计较企业会计复杂,其以会计原则为准绳,并以经营实务为依据,会计人员必须精通税法和会计理论与实务。

一位税务工作者,除掌握税法与会计理论外,还需要深知有关法律之间的关系与含义,否则会引起错误,因此,可以说税务会计是一种法律性的会计。

综上所述,税务会计的特征可归纳为:

应遵循纳税主体所在地现行税法的规定,处理会计事项。

随时需要受有关法令的干涉。

与各学科接触面较大。

与纳税人权益有密切关系。

四、税务法规适用的原则

(一)程序法优于实体法原则

实体法是在实体上规定权利和义务的法律,例如税法中关于纳税对象、纳税环节,税率等的规定,都属于实体法的范畴。程序法是为保证实体法的实施而制定的关于诉讼程序的法律,如税法中关于纳税期限、申报、核定等方面的规定,就属于程序法的范畴。企业在处理纳税事务时,应先按程序法纳税,然后进行实体的处理。如企业对税务部门对其所要征收的税额持有异议,企业应当按照税法的规定纳税,然后将意见上报,不得借口而拒绝纳税。

(二)法不溯往原则

新旧两法规定不一致时,新法仅适用于其施行以后所发生的事项。至于新法施行前,所发生的事项,仍适用旧法。但如新法规定可溯及既往者,则从其规定。

目 录

绪 论	(1)
第一章 增值税的核算	(1)
第一节 增值税概述	(2)
第二节 增值税核算的内容	(42)
第二章 消费税的核算	(114)
第一节 消费税概述	(115)
第二节 消费税的核算内容	(137)
第三章 资源税的核算	(154)
第一节 资源税概述	(154)
第二节 资源税的核算内容	(170)
第四章 营业税的核算	(186)
第一节 营业税概述	(186)
第二节 营业税核算的内容	(215)
第五章 土地增值税的核算	(232)
第一节 土地增值税概述	(233)
第二节 土地增值税核算的内容	(236)
第六章 固定资产投资方向调节税的核算	(244)
第一节 固定资产投资方向调节税概述	(245)

第二节	固定资产投资方向调节税的核算·····	(249)
第七章	企业所得税的核算·····	(268)
第一节	企业所得税概述·····	(269)
第二节	企业所得税的核算内容·····	(294)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税的核算·····	(318)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述 ·····	(319)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税核算 的内容·····	(339)
第九章	其他税收的核算·····	(353)
第一节	印花税的核算·····	(353)
第二节	土地使用税的核算·····	(360)
第三节	车船使用税的核算·····	(361)
第四节	城市维护建筑税的核算·····	(365)
第五节	房产税的核算·····	(372)

第一章 增值税的核算

增值税是以商品生产流通和提供加工、修理修配劳务各环节的增值额为征税对象的一种流转税。我国于1979年开始在部分地区和行业试行增值税。1984年由国务院颁布《中华人民共和国增值税条例(草案)》，在全国范围内对生产和进口机器机械、农业机具等12类商品征收增值税。之后，增值税开征范围逐步扩大到除石油、化工、烟酒等行业之外的生产环节，征收方法也由“扣额法”、“扣税法”并存改为统一使用“扣税法”(1987年)，随后又取消“实耗扣税法”，一律实行“购进扣税法”(1993年)，并在部分地区进行“价税分流”试点。但与规范的增值税相比，还存在诸多不足：流通环节没有纳入增值税课征范围，石油、化工和烟酒等行业仍实行产品税，重复征税问题没有根本解决；多税目、多税率征收，不利于企业公平竞争，与增值税的中性原则相悖。为了解决这些问题，这次增值税改革主要集中在三个方面：(一)扩大增值税开征范围，对生产环节和商业批发、零售环节全面征收增值税；(二)统一税率，发17%、13%和零税率三档税率；(三)区分一般纳税人和小规模纳税人，对一般纳税人，使用增值税专用发票，实行价

外征收。

第一节 增值税概述

一、增值税征收范围

根据新《增值税暂行条例》规定,在我国境内销售货物、进口货物以及销售应税劳务,均应缴纳增值税。因此,不仅在生产环节销售货物要缴纳增值税,而且在商业批发和零售环节销售货物也需要缴纳增值税。增值税的征收范围,具体包括:

(一)销售货物。是指有偿转让货物所有权的行为,即以从受让方取得货币、货物或其他经济利益等代价为条件的货物转让行为。因此,任何在我国境内的销售货物行为都属于增值税的课税范围。所谓境内销售货物,是指销售的货物起运地或所在地在中华人民共和国境内。因此,下列销售行为也属于增值税的征收范围:

(1)货物期货转让。货物期货是指商品期货和贵金属期货。但非货物期货转让,即除商品期货和贵金属期货以外的期货如外汇期货等的转让应缴纳营业税。而不属于增值税的征收范围。

(2)银行销售金银的业务。但银行转让金融商品,即转让外汇、有价证券和非货物期货不缴纳增值税,而是缴纳营业税。

(3)典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务。典当业的死当物品销售原来属于营业税的“典当业”税目的征收范围,现改征增值税。

(4)邮政部门销售集邮邮票、首日封。但邮政部门的邮务

物品销售,如信封、汇款单、邮件包装用品等的销售,和电信部门的电信物品销售,如电报纸、电话号码簿、电报签收簿、电信器材、电话等物品的销售不征收增值税,而属于营业税征收范围。

但实际上还有几种销售行为不征收增值税:

一是不动产销售。《增值税暂行条例实施细则》规定,应缴增值税的货物是指有形动产,包括电力、热力和气体在内。也就是说,增值税只对有形动产的销售征收,至于不动产销售,则属于营业税的课税范围;

二是无形资产销售。这里的无形资产销售是指无形资产的有偿转让,它也同不动产销售一样,征收营业税而不属于增值税征收范围;

三是农业生产者自产的农业产品销售。《增值税暂行条例》规定,农业生产者销售的自产农业产品免征增值税。这里,农业产品包括种植业、养殖业、林业、牧业和水产业生产的各种初级产品;

四是融资租赁业务,无论租赁货物的所有权是否转让给承租方,都不征收增值税;

五是因转让著作权而发生的销售电影母片、录像带母片、录音磁带母带的业务,以及因转让专利技术和非专利技术所有权而发生的销售计算机软件的业务,不征收增值税;

销售劳务。是指有偿提供劳务的行为,即从接受劳务方取得货币、货物等经济利益为条件而提供劳务的行为。要缴纳增值税的劳务(增值税应税劳务)仅包括提供加工、修理修配劳务两项,而且,单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供加工或修理修配劳务,不包括在内。所谓加工,是指受托

加工货物,即委托方提供原材料、主材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务;修理修配则是指受托以损伤和丧失功能的货物进行修复原状和功能的业务。需要指出,只有在我国境内销售增值税应税劳务,即在我国境内提供的应税劳务,才需要缴纳增值税。

(三)视同销售货物,增值税属间接税。其税务由消费者承担,而非纳税人承担。因此,为公平税负,以及出于堵塞税收漏洞的考虑,对一些货物的转移、使用行为或无偿转让行为,也视同正常销售行为,予以征收增值税。根据《增值税暂行条例实施细则》及有关规定,下列行为,视同销售货物,需按规定缴纳增值税:

1. 代销货物。不仅是代销方的代销行为,而且是委托方的委托他人代销货物的委托行为,都视同销售行为缴纳增值税。

2. 在不同县(市)内设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他县(市)内机构用于销售的行为。

3. 自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目以及直接用于集体福利或个人消费的行为。所谓非增值税应税项目,是指不属于增值税征收范围的项目,包括提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产和固定资产在建工程等。这里的固定资产在建工程包括纳税人进行的拆建、改建、扩建、修缮和装饰建筑物,而不论其会计制度规定如何核算。

4. 自产、委托加工或购买的货物或无偿转让给其他单位或个人的行为。

5. 自产、委托加工或购买的货物作为投资而提供给其他单位或个体经营者的行为。