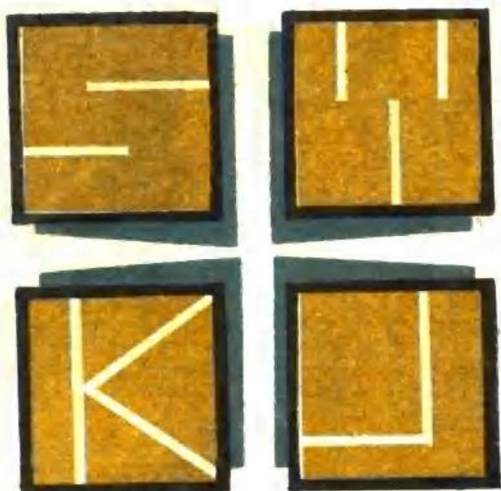




税务会计

● 陈锦棋 王丹舟 编著 ●

西南财经大学出版社



税 务 会 计

陈锦棋 王丹舟 编著

C1234 9/10

中央财经大学图书馆藏书章

总号 426736

书号 7235/28

西南财经大学出版社

426738

(川)新登字 017 号

责任编辑:曾昭友 张明星

封面设计:廖宗义

税 务 会 计

陈锦棋 王丹舟 主编

西南财经大学出版社出版发行

(成都市光华村)

四川省新华书店经销

四川气象印刷厂印刷

787×1092 毫米 1/32

印张 12 字数 240 千字

1994 年 8 月第一版

1994 年 8 月第一次印刷

印数 1—3000 册

书号:ISBN7—81017—811—0/F·569

定价:11.00 元

前 言

继 1993 年会计制度的大变革,1994 年税收制度又进行了重大的改革,这是完善社会主义市场经济体制的重要步骤。这次税制改革比以往任何一次改革都要全面、深入、工商企业全面开征了增值税,基本统一了各类企业的税种和税率,对原有税种作了较大的简化、合并,并开征了消费税、土地增值税等新税种,使整个税收体制更趋向与国际税收体制接轨。

我们编著本书的目的,在于及时、全面地反映税收体制的变革和税收与会计密不可分的关系,使广大读者充分了解和掌握新的税收体制及新税制与新会计制度所建立的全新关系。

本书分十四章。第一章,主要论述税务会计的基础理论,包括税务会计的概念,主要内容、原则以及税务与会计的关系;第二章至第十三章,论述了增值税、营业税、消费税、资源税、企业所得税(内资)、个人所得税、固定资本投资方向调节税、房产税、土地使用税、土地增值税、车船税、印花税、契税、城市建设维护税、教育专项资金、外商投资企业和外国企业所得税及进出口关税的计算与帐务处理,并阐述了各税种的基本要素,根据每章内容,相应地安排了计算示例;第十四章论述了有关外商投资企业的税收优惠政策及出口货物退税等内容。

本书较为全面、系统地论述了我国目前各税种的计算与

帐务处理过程,以最新税收资料为基础,力求将会计与税收融为一体,避免与会计学、税收学等相关学科在内容上的重复。本书将会计、税收理论与会计核算、税收计算实务紧密结合,论述深入浅出,既有理论分析,又有实务处理。

本书是我们长期从事教学和税务实际工作经验的总结。我们在编写过程中,进行了广泛的社会调查,并将书中内容在有关税务培训班中试讲,同时也征求了有关专家学者的意见。本着认真负责的态度,写作中进行不断修改、反复推敲。但是限于我们的水平和时间,书中难免有错漏之处,恳请读者批评指正。

现在是变革的年代,税收和会计制度也会有不断改变,本书内容若有与最新税收和会计制度规定不一致之处,以其规定为准。

此书的完成与出版,得到了暨南大学会计系领导及教授评审委员会的大力支持,在此表示衷心地感谢。

作者于暨南大学

1994年6月

目 录

第一章 总论

- 第一节 税务会计的基本概念..... (1)
- 第二节 税务与会计的关系..... (4)
- 第三节 税务会计的内容..... (6)
- 第四节 税务会计的原则 (12)

第二章 增值税的计算与帐务处理

- 第一节 增值税的基本要素 (17)
- 第二节 增值税的计算 (26)
- 第三节 增值税的帐务处理 (34)
- 第四节 增值税计算与帐务处理示例 (40)

第三章 营业税的计算与帐务处理

- 第一节 营业税的基本要素 (51)
- 第二节 营业税的计算 (61)
- 第三节 营业税的帐务处理 (63)
- 第四节 营业税的计算与帐务处理示例 (64)

第四章 消费税的计算与帐务处理

- 第一节 消费税的基本要素 (72)
- 第二节 消费税的计算 (82)
- 第三节 消费税的帐务处理 (88)
- 第四节 消费税计算与帐务处理示例 (92)

第五章 资源税的计算与帐务处理

- 第一节 资源税的基本要素..... (102)
- 第二节 资源税的计算..... (123)
- 第三节 资源税的帐务处理..... (125)
- 第四节 资源税的计算与帐务处理示例..... (126)

第六章 企业所得税(内资)计算与帐务处理

- 第一节 企业所得税基本要素..... (128)
- 第二节 企业所得税的计算..... (134)
- 第三节 企业清算所得和境外所得计税..... (143)
- 第四节 企业所得税帐务处理..... (147)
- 第五节 企业所得税计算与帐务处理示例..... (154)

第七章 个人所得税计算与帐务处理

- 第一节 个人所得税基本要素..... (161)
- 第二节 个人所得税的计算..... (169)
- 第三节 个人所得税的帐务处理..... (177)
- 第四节 个人所得税计算示例..... (180)

第八章 固定资产投资方向调节税的计算与 帐务处理

- 第一节 投资方向调节税基本要素..... (185)
- 第二节 投资方向调节税的计算..... (213)
- 第三节 投资方向调节税的帐务处理..... (214)
- 第四节 投资方向调节税计算与帐务处理示例
..... (215)

第九章 房产税、土地使用税、土地增值税计算 与帐务处理

- 第一节 概述..... (218)

第二节	房产税计算与帐务处理·····	(223)
第三节	土地使用税计算与帐务处理·····	(226)
第四节	土地增值税计算与帐务处理·····	(229)
第十章	车船税、印花税、契税计算与帐务处理	
第一节	概述·····	(233)
第二节	车船税计算与帐务处理·····	(237)
第三节	印花税计算与帐务处理·····	(242)
第四节	契税计算与帐务处理·····	(248)
第十一章	城乡维护建设税与教育专项资金的 计算与帐务处理	
第一节	城乡维护建设税的计算与帐务处理·····	(252)
第二节	教育专项资金的计算与帐务处理·····	(262)
第十二章	外商投资企业和外国企业所得税计算 与帐务处理	
第一节	所得税基本要素·····	(267)
第二节	所得税的计算·····	(272)
第三节	特殊项目的计税·····	(278)
第四节	转让定价和汇总、合并纳税及退税、扣税 ·····	(284)
第五节	所得税帐务处理与计算示例·····	(290)
第十三章	进出口关税计算与帐务处理	
第一节	关税种类·····	(299)
第二节	关税的基本要素·····	(302)
第三节	关税减免优惠·····	(306)
第四节	关税计算与帐务处理·····	(314)
第十四章	涉外税收减免优惠和出口货物退税	

第一节	涉外税收优惠概述.....	(320)
第二节	企业所得税减免优惠.....	(322)
第三节	个人所得税减免优惠.....	(329)
第四节	进出口关税减免优惠.....	(330)
第五节	外商投资企业改征增值税、消费税后 多缴税款的退还处理.....	(331)
第六节	出口货物退税.....	(335)

第一章 总 论

第一节 税务会计的基本概念

何为税务会计(tax accounting),在税务会计的研究领域里,至今仍未有一个很明确的定义。取众家之长,我们认为:税务会计是以税收法律为准绳,以货币为计量单位,运用会计学的理论和核算方法,连续、系统、全面地对税款的形成、计算、缴纳进行反映和监督的一门专业会计。它是会计学科中近代兴起的一门边缘学科,是融税收法规和会计核算为一体的一种特殊专业会计。

税务会计作为一门学科,是如何产生和发展的,在税务研究史上并无详细的资料可供考查,由于税务会计是以税法为准绳,因此,可以这样认为税法的建立就是税务会计产生的基础,第二次世界大战后,由于美国的经济的发展很快,加上政府推行的所得税制,比较健全和严格,这就促使纳税人既注意税法,又重视会计,两者紧密结合并加以合理运用,这样可以达到合法纳税的愿望。加上税法类的会计文献逐渐出现,融洽,并且,有不少企业主管部门又包括有会计及税务二个部门或从事税务和会计工作的主管人员,因此,税务会计逐渐形成,一般来说,现行的税务会计在世界范围而言大多数将其视为应付课税的会计,如美国的公司所得税、日本的法人税、我们

国家的所得税,这些税种依赖于会计的计算和反映,其他并无任何关系。事实上,应该说任何一个国家内的任何人,均可能负有纳税的义务,亦即任何人均可应用税务会计,处理纳税事务,所以说税务会计是适合于任何个人、企业或团体。

美国著名会计学家 E. S 亨德里克森在《会计理论的历史发展》一书中写到:“很多小的企业,会计的目的是为了编制所得税申报表。甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记帐。即使对大公司来说,纳税亦是会计师的一个主要问题。”可见税务活动在社会不断向前发展的今天,已成为必不可少的经济活动。

从税务会计之性质而论,其具有以下四项基本特征:

1. 实用性:税务会计本身就是应用性较强的学科。对企业在生产经营中所面临的各种交易事项,在税法上规定了应有的正确处理。例如,开立发票时,取得何种发票才真是合法。如何在会计上反映,应负担哪些税种,各具体税种如何在会计上反映。又各有何减免规定? 这些问题对企业来说,都是相当实际的,故税务会计是有实用性。

2. 法律性:从税务会计的概念中我们可知,税务会计是以法令规定为准绳,所以税务会计必须以税务法规为依据。与税务会计相关的法规主要包括:增值税条例及实施细则、营业税条例及实施细则;消费税条例及实施细则;资源税条例及实施细则;企业所得税条例及实施细则;我国企业所得税条例及实施细则;个人企业所得税及实施细则等等。一般而言,企业平时的会计分录仍按企业会计准则,会计制度的规定进行处理,待年终结具申报时,再依照税法的有关法令规定加以调整进而申报。也有的企业平时的会计处理已经依照税法规定进

行处理;以减少年终结具申报时之调整工作。此项调整工作,简单地说,就是考虑会计处理的合法性。

3. 计划性:从原则上而言,一个企业的纳税负担,可通过合理的计划安排,而享受减免,进而使企业的税收负担减轻,即所谓的合理避税。通常,税务会计课程,除指导学习者正确掌握运用税务会计的实务处理外,对企业的减免税和如何取得合理的税收优惠都有所研究。例如:在折旧方法采用加速折旧方法与采用直线折旧方法的比较;在存货核算中采用加权平均法,后进先出法与采用先进先出法的比较;作为外商投资企业,在生产经营前十年以上的,从开始获利年度起可享受二年三减半的税收优惠等,这些都具值得企业慎重考虑并加以计划的合理避税技巧。

4. 互调性:由于税务会计是由企业会计演进而来,所以税务会计无法离开企业会计的原理原则,相反,还应遵循企业会计的有关规定进行相应的帐务处理。例如,存货的计价、折旧方法、坏帐计提、短期投资和长期权资的评价。资本性支出与收益性支出的划分等。两者间既有相同的共同性,亦有不同的差异性存在。在纳税处理中,对税务会计所计算出来的“计税所得”与企业会计所计算产生的“会计所得”间的差异,均可分析出其差异原因之所在而相互调节。对这些差异,一般可区分为永久性差异和时间性差异,以便财务报表使用者可以清楚地了解这些差异产生的原因,即我们所说的互调性。

第二节 税务与会计的关系

企业的生产经营,离不开“业务、财务、会计、税务、人事”等诸多事情,就象人们的家庭生活,离不开“油、米、柴、盐、酱、醋、茶”等开门七件事一样。其中,会计是将企业个体的经济活动加以收集、整理、记录、分类、汇总、编表、分析及解释,进而提出有关企业的财务状况与经营成果的资料,以利于股东,债权人,分析人员,及潜在投资者了解,作为决策、判断的依据。站在政府管理部门的角度,基于国家的课税需要,将进一步对企业所提出的会计资料,根据税法规定与限制加以调整,作为课税基础,核算课税所得与应纳税额,此乃税务会计之根源。基本上,税务会计是由企业会计衍伸而来,因而与企业会计原理原则息息相关。

税务会计作为一项实质性的工作并不是独立存在的,而是企业会计的一个特殊领域。它并不要求企业在财务会的凭证、帐簿,报表之外,再设一套会计报表(税务报表除外),而且从企业会计机构的设置看,也可以不专门设置税务会计机构或专职人员。因为对现代会计的要求,也应具备多重功能,诸如财务功能、税务功能、管理功能、成本分析功能、经济效益分析功能等,这些功能形成不同的衡量尺度。企业只需设一套完整的会计帐表,平时只依一种衡量尺度(会计尺度)作会计处理,等需要时再依其他尺度(如现行税法等),作调整,以发挥其多种功能,满足不同需要。世界各国的税法条款都具有不断吸收会计的概念和方法,计算税金的程序也大多数要模拟会计方法,计算依据一般都必须以会计记录为基础,可以说,

税法借用了会计技术才得以实施,税法因采用了会计方法才愈来愈趋向成熟;但是,税法对会计的影响也是普遍的,它使会计实务的处理更加规范化;它影响会计对某些会计方法的选择,促使会计重心由计算资产的盘存转向计算收入;由重视资产负债表到重视损益表,也使会计人员的业务范围不断扩大。税收与会计相互影响、相互制约、相互促进,税务会计与财务会计也是如此,税务会计寓于财务会计之中,但又与财务会计保持距离。具体来说:

1. 目的不同。财务会计所提供的信息,除为综合部门及外界有关经济利益者服务外,更应为企业本身的生产、经营服务;税务会计则要根据现行税法和征收办法计算应纳税额、正确履行纳税人的义务。

2. 核算基础,处理依据不同。税法规则与会计准则存在某些差别。其中最主要差别在于收益实现的时间和费用的可扣减性上。税收制度是收付实现制与权责发生制的结合,因为计算应税所得是要确定纳税人立即支付货币资金的能力,管理上的方便性和征收当前收入的必要性是与财务会计所依据的持续经营假定相矛盾,这就是说,税务年度自身存在独立性倾向。财务会计只是遵循会计准则,依照会计制度处理各种经济业务,会计人员对某些相同的经济业务可能有不同的表述,出现不同的会计结果。对此,应该认为是正常情况,而税务会计不仅要遵循一般会计原则,更要严格按现行的税法的要求进行会计处理,具有强制性。

3. 计算损益的程序不同。税务法规中包括了修正一般收益概念的社会福利、公共政策和权益条款,强调“会计所得”(亦称“帐簿所得”与应税所得的不同,在会计所得的基础上调

整为应税所得,是税务会计的主要内容。

税务会计坚持历史成本,不考虑货币时间价值,更重视可以预见的事项,而财务会计却可以有某些不同。各国都在力图缩小财务会计与税务会计的差别,但两者的差异不可能消失。既不必要求对方适应自己,也不必强迫自己去符合对方,应该各自遵循本身的规律,在理论上不断发展自己,在方法上不断完善自己。

总之,为了适应纳税人的需要,或者说纳税人为了适应纳税的需要,税务会计如同企业纳税,显得越来越重要;税务会计也如同国家的税法、税制一样,越来越健全,越来越复杂,现在,税务会计与财务会计、管理会计已经构成会计学科的三大分支。税务会计知识已经成为所有会计师所必须通晓的专业知识领域。

第三节 税务会计的内容

一、税务会计的对象

企业税务会计的内容,从狭义而言,就是指企业税务会计所反映和监督的内容,即税务会计的对象。具体表述:企业税务会计的对象就是纳税人在其生产经营过程中可用货币表示的与税收相关联的经济活动的税务资金运动。包括企业在生产经营活动中按照供应过程、生产过程、销售过程的发展,从企业投入货币资金开始,依次表现为储备资金、生产资金、成品资金又回到增值的货币资金形态。企业为取得经济效益在生产经营中消耗的全部资金支出。构成企业的生产经营成本、

费用。这些耗费既是生产经营的前提,又是企业资金的补偿尺度。

经营收入的实现与确认,标志着企业为进行生产经营而投入的资金在完成资金循环过程后的结果。它是按收入计征流转税额的计税依据。其核算的正确性关系到流转税额的计算的正确性。所以,经营收入是税务会计的一个极为重要的内容。我国税法规定,经营收入的确认,原则上以权责发生制为基础。

在一定会计期间内,企业收入与成本的对比,反映出盈利或亏损,显然,对比的结果,直接影响到课税依据,因而,也就影响税额的多少。我国税法对纳税人的经营成本范围、会计核算原则、成本计算中的权责发生制、固定资产折旧的确定、材料成本的盘存计价、各项费用的范围界限等作了详细的业务规定,从而也构成了税务会计的基本内容。

税务资金运动,经历经营收入,经营成本,费用,经营成果的分配等过程分别形成了各种税,这些税必须依法申报解缴,表现为税务资金退出企业。由于各种税的计税依据和征收方法不同,同一税种对不同行业,不同所有者企业的会计处理也有所不同,因此,反映各种税款的计算和缴纳方法也不尽相同。企业应按税法规定,根据企业会计准则和相应的会计制度,进行正确的核算。

除此之外,减免税作为对某些纳税人和课税对象给予照顾的一种特殊规定,构成税务会计的内容。减免税内容具体包括减税、免税、起征点、免征额。其中:减税是对应纳税款少征收部分税款;免税则是对应纳税额全部不征收税款;起征点是对课税对象规定一定数额作为征税的起点。未达到起点不征

收,达到或超过起点则全额征收;免税额是按照一定标准,在课税对象中预先减除的税额,对这一部分不征收税款。作为减免税主要是解决一些特殊情况下的特殊需要,以更好地体现中国的税收政策。企业对减免税款应按国家规定正确地进行会计核算。另外,支付各项税收的滞纳金和罚款,也属税务会计的内容。

二、税务会计的职能

税务会计的基本职能是反映职能和监督职能,它区别于一般会计职能,表现为:

1. 反映税务资金活动职能

税务会计根据税收法规、财务、会计制度等,全面、真实、系统地记录和核算企业生产经营过程中的税务活动,即税务资金的形成,计算、缴纳、补退及其使用等,为国家组织税收提供可靠的依据。通过税务会计反映的税务活动及其提供的资料进行分析,为企业改善经营管理、提高经济效益、进一步扩充税款提供保证。

2. 监督税务资金活动职能

根据国家的税收法令和有关的方针、政策制度等,通过税务会计的一系列核算方法,监督企业应纳税款的形成,计算和解缴情况。监督企业的经营成果分配,实现税收的经济杠杆作用。通过税务会计对企业税务活动的监督和控制及其提供税收信息,保证国家税收法令的贯彻实施和及时修正。

三、税务会计之会计基础

税务会计之会计基础,是指企业单位在会计期间内对发