



税收理论与实务丛书

新编税务会计

王丹舟 侯晓雁 编著

暨南大学出版社

· 稅收理论与实务丛书 ·

新编税务会计

王丹丹 侯晓雁 编著

暨南大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新编税务会计/王丹舟编著. —广州: 暨南大学出版社,
1999.9

ISBN 7-81029-877-1

I. 新… II. 王… III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 38474 号

出 版/ 暨南大学出版社 (广州·石牌)

丛书策划/ 刘蔚绥

责任编辑/ 张雨竹

排 版/ 暨南大学出版社照排中心

印 刷/ 广东广彩印务有限公司

经 销/ 新华书店

开 本/ 850×1168 1/ 32

印 张/ 12.25

字 数/ 296 千字

版 次/ 1999 年 9 月第 1 版 1999 年 9 月第 1 次印刷

印 数/ 1~5000 册

定 价: 19.00 元

总 序

党的十四大确定，我国经济体制改革的目標是建立社会主义市场经济体制，标志着我国的社会主义建设事业已进入由传统计划经济向社会主义市场经济转变的重要时刻。税收不仅是国家取得财政收入的主要手段，而且是国家调节经济的重要杠杆。为促进社会主义市场经济的建立和发展，我国在 1994 年对税收制度进行了一次重大改革。

这次税制改革是我国税收制度建设的一个重要里程碑，它以“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权，理顺分配关系，保障财政收入，建立符合社会主义市场经济要求的税制体系”为指导思想，重点对工商税制进行了调整与改革，是我国建国以来规模最大、内容最深刻的一次税制改革，其目的是建立一个讲求效率、体现公平、鼓励竞争、有利稳定、符合国际税收惯例、适应我国社会主义市场经济发展的税收制度。这次税制改革涉及面广，引起了中央与地方、政府与企业、国家与个人等方面经济利益的重新分配和重新调整。对改善投资环境，促进企业改革，增强国家的宏观调控能力，以及使我国的税收制度逐步走向规范化、法制化，都将产生重大的、深远的影响。

随着我国税收制度的不断完善，税收征管制度也进行着相应的改革，纳税人逐步被推向了全面税收约束的市场竞争环境中。税收制度一旦建立，征纳双方共同的守则是依法治税，不仅要求纳税人依法纳税，也要求政府依法征税。该交不该交的标准是以税收法规为依据，该收不该收也只能以税收法规为准绳。依法征税，维护国家的经济利益和纳税人的合法权利，成为税务机关的

工作准则；依法纳税，并能动地利用税收杠杆，获得最大的经济利益，成为纳税人经营理财的行为规范和基本出发点。因此，迫切需要向社会各界介绍和宣传我国现行税制的主要内容，以及与社会主义市场经济模式相适应的税收理论的发展情况，使征纳双方都能更加全面地、准确地理解、掌握国家的税收法规，正确地运用税收杠杆。正是在这种历史背景下，促使我们组织编写这套税务丛书。

在构思本丛书的过程中，我们将读者群确定为大中专经济类专业的学生、财税工作人员和企业财会人员，以及有关研究人员。要求丛书既可以作为院校的业务课教材或参考书，也可以作为实际部门和研究部门的业务参考书。因此，在撰写本丛书时，我们力求做到以下几点：一是全面系统，丛书内容涉及税收领域的各个方面。二是适用面广，注意理论与实际相结合，既注重理论研究，也兼顾税收实务操作。三是内容新，具有一定的前瞻性，在丛书的整体构思中，我们充分考虑了税收领域的发展趋势，将税收筹划、税务代理等内容纳入丛书体系；在各书的内容中，不仅阐述税收的基本知识、基本原理，以及目前行之有效的理论和方法；也介绍某些目前尚未成熟，但将来很可能要运用的税收理论和方法。

为了方便读者阅读，我们在各书每章开头都编写了导读，读者可以从中了解各章的主要内容。

根据上述构想，本丛书暂定 15 本，第一批 5 本：《税收概论》、《税务稽查》、《税务管理》、《国际税收》和《中国税制》，力争在 1997 年底出齐。其余 10 本：《关税理论与实务》、《税务代理实务》、《税务会计实务》、《税务电算化》、《税收筹划与企业财务决策》、《外国税制》、《税收流失及其防范》、《税负转嫁理论与实务》、《税收政策问题研究》、《企业纳税行为与反避税机理研究》，计划在今后两年内完成。

本丛书由暨南大学会计学系税务教研室负责编写。为了编好这套丛书，我们专门组织了一个丛书编审小组，由何任远教授、

於鼎丞教授、叶昶副教授、王华副教授、宋献中副教授、沈肇章副教授组成。主要任务是确定丛书的体系和各书名称，统一丛书的编写原则和要求，协调各书的内容，审定各书的编写大纲和书稿。

我们期望能编写出一套较好的税收丛书，但是，由于我们的理论和业务水平有限，本丛书可能存在考虑不周到，以及安排和表述不妥当的地方，甚至某些失误恐亦难以避免，我们欢迎广大读者批评指正。

目 录

第一章 总论

第一节 税务会计的基本概念	(2)
第二节 税务会计与财务会计的关系	(7)
第三节 税务会计的内容	(10)
第四节 税务会计的原则	(17)
第五节 税制要素概述	(18)
思考练习题	(22)

第二章 增值税的原理及账务处理

第一节 增值税的基本要素	(24)
第二节 增值税的计算	(32)
第三节 增值税的账务处理	(40)
第四节 增值税的计算及账务处理示例	(48)
第五节 增值税专用发票及纳税申报表	(62)
思考练习题	(66)

第三章 消费税的原理及账务处理

第一节 消费税的基本要素	(70)
第二节 消费税的计算	(78)
第三节 消费税的账务处理	(87)
思考练习题	(95)

第四章 营业税的原理及账务处理

第一节 营业税的基本要素	(98)
--------------------	------

第二节 营业税的计算	(108)
第三节 营业税的账务处理	(112)
思考练习题	(117)

第五章 资源税的原理及账务处理

第一节 资源税的基本要素	(120)
第二节 资源税的计算	(136)
第三节 资源税的账务处理	(140)
思考练习题	(142)

第六章 企业所得税的原理及账务处理

第一节 企业所得税的基本要素	(144)
第二节 企业所得税的计算	(150)
第三节 企业所得税的账务处理	(178)
思考练习题	(207)

第七章 外商投资企业与外国企业所得税的原理及账务处理

第一节 外商投资企业与外国企业所得税的基本要素	(212)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的计算	(221)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的账务处理	(237)
思考练习题	(242)

第八章 个人所得税的原理及账务处理

第一节 个人所得税的基本要素	(245)
第二节 个人所得税的计算	(255)
第三节 个人所得税的账务处理	(267)
思考练习题	(271)

第九章 土地增值税的原理及账务处理

第一节 土地增值税的基本要素	(274)
----------------------	-------

第二节 土地增值稅的计算	(277)
第三节 土地增值稅的账务处理	(284)
思考练习题	(286)
第十章 固定资产投资方向调节稅的原理及账务处理	
第一节 固定资产投资方向调节稅的基本要素	(289)
第二节 固定资产投资方向调节稅应纳税額的计算	(309)
第三节 固定资产投资方向调节稅的账务处理	(314)
思考练习题	(318)
第十一章 印花稅、房產稅、車船使用稅的原理及账务处理	
第一节 印花稅原理及账务处理	(321)
第二节 房產稅原理及账务处理	(329)
第三节 車船稅原理及账务处理	(334)
思考练习题	(338)
第十二章 土地使用稅、契稅的原理及账务处理	
第一节 土地使用稅原理及账务处理	(340)
第二节 契稅原理及账务处理	(346)
思考练习题	(350)
第十三章 城市(乡)维护建設稅和教育費附加的原理及账务处理	
第一节 城市(乡)维护建設稅的原理及账务处理	(353)
第二节 教育費附加原理及账务处理	(358)
思考练习题	(360)
第十四章 關稅原理及账务处理	
第一节 關稅的基本要素	(363)
第二节 關稅的计算	(370)
第三节 關稅的账务处理	(377)
思考练习题	(380)

第一章

总论

税务会计是由财政学、税收学和财务会计学交叉形成的一门边缘应用性专业学科。在社会主义市场经济条件下，全面了解并熟练掌握税务会计这门专业知识，具有十分重要的意义。本章主要阐述税务会计的基本理论，内容包括概念、原则、对象、职能等。

第一节

税务会计的基本概念

(一) 税务会计的产生和发展

众所周知，经济越发展，会计越重要。作为实现调控宏观和微观经济工具的税务会计，伴随税收的出现而产生，随着税收制度、会计制度的完善而得以发展。

1. 税务会计的产生

税收是一个历史范畴，也是一个分配范畴，它随着社会经济发展和国家权力的形成而产生，是社会历史和生产关系发展到一定阶段的产物。

国家为了实现其职能，需要消费物质资料，而国家常设机构和公职人员并不直接创造财富。因而只能凭借政治权力，运用法律手段向社会成员强制地、无偿地取得以增加国家收入。而要征税则需要借助簿籍，以考核赋税的形成和缴纳，完成这一使命的特定工具就是税务会计。

从历史发展角度来看，在古代，我国“官厅会计”的应用早

于“民间会计”上千年。“官厅会计”是反映、监督国家财政收支实现的重要工具。由于当时的国家财政主要是赋税收入，而官厅会计则主要是反映、监督国家赋税收支的活动，从这个角度而言，我国古代的“官厅会计”就是早期的税务会计。

在西方，自18世纪下半叶，英国在对拿破仑的战争中，为筹措战争经费，于1799年正式颁布所得税法。以后，西方各国相继都建立了所得税制，并使其发展成为主要税种。人们在推行所得税制的同时，很快就发现，要建立比较健全和严格的税制，以保证政府的税收，就要促使纳税人既注意税法，又重视会计，将两者紧密结合并加以合理运用，这样才能达到合理纳税的愿望。1914年美国会计界在“会计杂志（JOURNAL OF ACCOUNTANCY）”两次辟专栏“所得税部（INCOME TAX DEPARTMENT）和学生部（STUDENT'S DEPARTMENT）”，专门讨论所得税及其会计处理问题，正式把所得税会计概念提到议事日程上来，标志着西方税务会计研究的开始。

2. 税务会计的发展

随着税收制度的不断演变，税务会计也经历了一条曲折漫长的不断发展与不断完善的道路。

从我国古代隋唐时期考察，由于统治者采取了一系列有利于经济恢复与发展的措施，特别是唐太宗励精图治，鼓励农桑，社会经济空前繁荣，给赋税收入扩大了税源。工商业的发展，使新的税种、税目不断增加，这一时期税务会计得到一定发展。

进入宋代，由于该时期是中式会计发展的高峰时期，税务会计也得到较快的发展，在这个时期“官厅会计”（税务会计）的方法体系基本形成。当时宋代“官厅会计”账簿分为两种，一类是赋税征收及财务保管出纳；一类是军政费用开支。而赋税征收部门的账簿又分为户籍、记账和钱粮账簿两种。户籍、记账是赋

税征收的依据，钱粮账簿是收、调核算及报账的依据，二者融为一体，说明当时的会计核算与征税核算是紧密联系在一起的，为税务会计的完善奠定了基础。

新中国成立以来，税收的性质发生了根本的变化，但由于理论与实践的种种客观原因，人们对在社会主义国家职能中税收的地位和作用的正确认识是经历了一段曲折的反思过程，尽管新中国的税制历史经历了几次重大改革和反复，但真正引起足够重视还是在经济体制改革以来才逐渐开始的。十一届三中全会以后，我国开始进入有计划商品经济的全面改革。为实现利改税的目标，财政部陆续颁布了税务会计的有关制度。如 1984 年 9 月 29 日，财政部颁布了《国营工商企业第二步利改税财务处理暂行规定》，对利润和应纳税所得额的计算及其加減项目、税后利润的分配、调节税等有关税务会计的重要内容作了具体规定；增设和调整了有关税务会计中的“税金”等科目核算的内容与方法。

进入 90 年代，党的十四大召开，标志着我国进入了全面的社会主义市场经济的建设时期，全面地会计改革和税制改革为完善税务会计奠定了坚实的基础。1994 年全面税制改革，财政部陆续出台了《关于增值税会计处理的规定》、《关于营业税会计处理的规定》、《关于消费税会计处理的规定》、《所得税会计处理的暂行规定》。这一系列改革都说明，我国税务会计改革有了质的飞跃，标志着税务会计的建设已日趋完善。

在西方国家，税务会计也同样有着迅猛的发展，第二次世界大战以后，以市场经济较发达的美国为首的国家，非常重视公司所得税的征收。由于大部分的西方发达国家都是实行以所得税为主体税种的单一税种体系。所以，所得税成为税务会计研究的核心问题。甚至不少国家如美国、日本把所得税会计视为税务会计。美国会计程序委员会于 1944 年 12 月出台了“会计研究公

报”第 23 号“所得税会计”(ARS NO. 23, ACCOUNTING FOR INCOME TAXES)。这是第一份系统完整地规范所得税会计的公认会计原则(GAAP)文告。该文告的颁布结束了美国会计师们在所得税会计处理方面的“自由创造”时代。随后在 50~80 年代,国际会计原则委员会、美国会计学会、美国注册会计师协会都陆续颁布并修改了所得税会计方面的文告。直到 1992 年 2 月,美国财务会计原则委员会(FASB)发布了修改后 FASNO. 109,“所得税会计”使西方所得税会计理论和方法得到了空前的发展。正如美国著名会计学家 Eldons Hendriksen,在《会计理论的历史发展》一书中写到“很多小的企业,会计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账。即使对大公司来说,纳税亦是会计师的一个主要问题。”

(二) 税务会计的概念

从上可知,社会生产力的发展和国家的出现是税务会计产生的基础,而赋税的征收是税务会计产生的前提。那么,什么是税务会计呢?由于各国历史背景不同,税务会计的定义也就有所不同,如西方的税务会计学者认为:税务会计者,乃是一门以法令为准绳,会计技术为工具,平时负责汇集企业各项交易活动之合法凭证,并加以整理、记录、分类、汇总、进而年度终了加以结算、编表、申报、完纳有关税捐的社会人文科学;日本的税务学者认为:税务会计是根据会计的核算方法来掌握并计算出被确定的上税标准,从而起到转达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。

我们认为:税务会计是以税收法规为准绳,以货币为计量单位,运用会计学的理论和核算方法,连续地、系统地、全面地对

税款的形成、计算、缴纳进行反映和监督的一种管理活动。它是会计学中近代兴起的一门边缘学科，是将企业会计中的税务问题和企业税务活动中的会计问题相互交织在一起，融财法规、会计法规和会计核算原理于一体的特种专业会计。

税务会计的概念可以从以下几个方面来理解：

(1) 税务会计处理的依据：税务会计不像其他专业会计那样以各自的会计制度为唯一依据，而是以税务法规为主，兼以涉及到各种专业会计制度为辅进行会计处理，这种二元依据是税务会计的典型特点。

(2) 设置税务会计的宗旨：税务会计的宗旨可以从两个方面去理解：一是从国家角度看，其目的是保证国家及时足额地取得税金，从而保证国家财政收入稳定地增长；二是从企业角度看，其目的是使企业在不违反国家税法的前提下，经济、合理地缴纳税金，提高企业的经济效益。

(3) 税务会计的理论依据与核算方法：作为会计学科的一个分支，税务会计像其他专业会计一样，以会计的基本理论作为本分支的理论依据与核算方法。所以，税务会计的核算方法也包括设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、编制报表等方法。

(4) 税务会计的核算内容：税务会计以企业的税务资金运动为其主要核算内容。换言之，税务会计就是对企业的税务资金运动进行连续、系统、全面地记录、核算与监督的一门特殊会计。

(5) 税务会计的性质：它属于一种特殊的税务管理活动。一方面，从宏观经济管理角度看，它是国家及时、足额地组织和取得税金的手段，加强税务管理应该包括科学地使用税务会计这一重要工具；另一方面，从微观经济管理角度看，它又是企业经济纳税、合理纳税的重要手段，如何准确地核算应纳税额提高企业

经济效益至关重要。所以，税务会计是核算和监督企业税务资金运动，加强税务管理的一项重要管理活动。

第二节

税务会计与财务会计的关系

税务会计作为适应社会主义经济发展而兴起的一门会计学科，与企业财务会计有着十分密切的关系。我们知道，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，就像人们的家庭生活离不开柴、米、油、盐、酱、醋、茶等七件事一样。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，作为决策和判断的依据。而站在政府管理部门的角度，则基于国家的课税需要，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，这是税务会计的根源。

税务会计作为一项实质性的工作并不是独立存在的，而是企业财务会计的一个特殊领域。对传统的财务会计方法具有质的继承性。它并不要求在财务会计的凭证、账簿、报表之外，再设一套会计报表，而且从企业的会计机构的设置看，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，也应具有多重功能，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。企业只需设置一套系统，完整的凭证、账簿、报表体系，平时只按会计准则和制度规定的程序和方法进行会计处理，一旦需要时，再以财务会计核算资料为基础，按现行税法的规定作出相应的调整。世界各国的税法条款都是不断吸收会计的概念和方法。计算税金^①的程序也大多要模拟会计方法，计算依据必须以会计记录为基础。由此可见，税法必须借助于会计技术才能得以实施和发展；另一方面，税法对会计也会产生重要影响。税法使会计实务的处理更加规范化，它直接左右会计对某些会计方法的选择，促使会计重心由资产的盘存转向损益的计量，由重视资产负债表转向重视损益表。同时也使会计人员的业务范围不断扩大。税务与会计相互联系、相互影响、相互制约、相互促进，决定了财务会计与税务会计之间密不可分的内在关系。但是，税务会计又与财务会计保持着距离，具体来说：

1. 目的不同

众所周知，财务会计是以传统会计为主要内容，通过一定的程序和方法，将企业生产经营活动中大量的、日常的业务数据，经过记录、分类和汇总编成会计报表，向企业外部与企业有利害关系的集团和个人提供反映企业经营成果和财务状况及其变动情况的会计报表。也就是说，作为财务会计，它主要目的是向管理部门、股东、贷款人和其他有关方面提供有用的信息，使企业外部的会计信息使用者能够及时地、准确地了解企业的生产经营情况，以使其能够对企业经营情况作出正确的判断，以保证其自身的经济利益。而税务会计则是以货币为计量单位，以税务法规为准绳，运用会计学的理论，连续、系统、全面地对企业的税务资