

税金计算

与会计处理

顾问 朱德惠

主编 程德生 刘好军 马哲实

改革出版社

96
F812.45
369
2

税金计算与会计处理

顾问：朱德惠

主编：程德生 刘好军 马哲实

X4164/35



改革出版社



C 138310

(京)新登字053号

图书在版编目(CIP)数据

税金计算与会计处理/程德生等主编.-北京:改革出版社,
1994.6

ISBN7-80072-600-2

I.税… II.程… III.税收-会计方法IV.F812.42

中国版本图书馆CIP数据核字(94)第06711号

改革出版社出版发行

社址:北京市东城区安德里北街23号

邮政编码:100011

固安文史印刷厂印刷

新华书店经销

1994年7月第1版 1994年7月第1次印刷

787×1092 1/32 9.5印张 210千字

印数:4000册

定价:9.00元

编写说明

为了配合1994年的税制改革,加快财税人员、审计人员和企业财会人员学习、领会税改和税金核算缴纳的过程,由税务专家、会计学者共同组织、编写了本书。本书包括了增值税、消费税、营业税、资源税、个人所得税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、关税、土地增值税、车船税、房产税、土地使用税、股票交易税、城乡维护建设税、固定资产投资方向调节税、印花税、耕地占用税等17种工商税收(税改后工商税收共18种,但遗产与赠与税尚未出台)的介绍,税款计算以及帐务处理。书中举例精确,简明易懂,是财税人员、审计人员和企业财务人员全面学习新工商税制和税务会计(今后会计职称考试要考税务会计)的一本大有裨益的辅导书。

本书由中国会计学会副会长、中国审计学会副会长、中国注册会计师研究会会长朱德惠教授担任顾问,由程德生、刘好军、马哲实三位担任主编并总纂,牛泽厚、王学斌、洪亮、孙文基、童志刚任副主编,全书的具体分工情况如下:第一章,程德生、刘好军;第二章、第三章,马哲实;第四章,牛泽厚;第五章,王学斌;第六章,程建秋;第七章,洪亮、童志刚;第八章,吴淑琴;第九章,杨秀琴;第十章,刘好军;第十一章,程德生、孙文基。

由于作者水平有限,本书若有错误,敬请读者批评指正。此外,朱德惠教授在百忙之中对本书给予指教,特此感谢!

1994年5月

目 录

第一章 税务会计总论

第一节	税务会计的涵义	(1)
第二节	税务会计目标	(6)
第三节	税务会计假定	(11)
第四节	税务会计概念	(16)
第五节	税务会计规范	(27)
第六节	税务会计程序和方法	(32)
第二章	增值税的计算及其会计处理	(41)
第一节	增值税概述	(41)
第二节	增值税的税法基础	(45)
第三节	增值税的计算及会计处理	(58)
第三章	消费税的计算及其会计处理	(83)
第一节	消费税的税法基础	(83)
第二节	消费税的计算及其会计处理	(102)
第四章	营业税的计算及其会计处理	(120)
第一节	营业税的税法基础	(121)
第二节	营业税的计算及其会计处理	(129)
第五章	资源税的计算及其会计处理	(133)
第一节	资源税的征税范围和纳税人	(134)
第二节	资源税的税目、税额和应纳税额的计算	(135)
第三节	资源税的减免税	(138)

第四节	资源税的税收征管·····	(139)
第五节	资源税的会计处理·····	(141)
第六章	个人所得税税金的计算及其会计处理··	(147)
第一节	个人所得税的税法基础·····	(147)
第二节	个人所得税税金的计算及其会计处理··	(162)
第七章	企业所得税税金的计算及其会计处理··	(169)
第一节	企业所得税的税法基础·····	(170)
第二节	企业所得税的计算及会计处理·····	(180)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税	
	的计算及其会计处理·····	(190)
第一节	税法基础·····	(192)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税	
	的计算及其会计处理·····	(206)
第九章	关税的计算及其会计处理·····	(219)
第一节	关税概述·····	(219)
第二节	关税的计算及其会计处理·····	(224)
第十章	土地增值税的计算及其会计处理·····	(229)
第一节	土地增值税的建立过程·····	(229)
第二节	土地增值税的纳税义务人·····	(232)
第三节	土地增值税的扣除项目及土地增值额··	(233)
第四节	土地增值税的税收优惠·····	(235)
第五节	土地增值税的纳税地点·····	(235)
第六节	土地增值税的征收管理·····	(236)
第七节	土地增值税的计算以及会计处理·····	(238)
第十一章	其他小税种的计算及会计处理·····	(240)

——车船税、房产税、土地使用税、股票交易税、城乡维

	护建设税、固定资产投资方向调节税、印花税与耕地占用税	
第一节	车船税的计算及会计处理·····	(240)
第二节	房产税的计算及会计处理·····	(242)
第三节	土地使用税的计算及会计处理·····	(245)
第四节	股票交易税的计算及会计处理·····	(247)
第五节	城乡维护建设税的计算及会计处理·····	(250)
第六节	固定资产投资方向调节税的计算及会计处 理·····	(253)
第七节	印花税的计算及会计处理·····	(257)
第八节	耕地占用税的计算及会计处理·····	(261)
附录一	中华人民共和国增值税暂行条例·····	(265)
附录二	中华人民共和国消费税暂行条例·····	(272)
附录三	中华人民共和国营业税暂行条例·····	(281)
附录四	中华人民共和国资源税暂行条例·····	(282)
附录五	中华人民共和国个人所得税法·····	(285)
附录六	中华人民共和国企业所得税 暂行条例·····	(291)

第一章 税务会计总论

税务会计是会计方法与税法的有机结合，本章首先对企业税务会计作一简要介绍，为全书提供一个总括性的框架。

税务会计基本理论包括以下五方面的内容：

- (1) 会计目标；
- (2) 会计假设；
- (3) 会计概念；
- (4) 会计规范；
- (5) 会计程序和方法。

本章先介绍税务会计的涵义，然后再介绍上述税务会计基本理论。

第一节 税务会计的涵义

一、税务会计的意义

财务会计的目的是向决策者提供有用的财务信息。各个不同的决策者的信息需求是不相同的。为了满足共同需求，财务会计在对会计要素的确认、计量、记录、报告过程中，必须以会计准则为行为规范。另一方面，所有的会计要素都影响企业的应纳税额。所以，为了处理企业和国家之间的税收分配关系，企业必须按税法的规定来确认、计量会计要素，此时，税法是会计的行为规范。这样，会计行为同时受

两种行为规范的约束，一是会计准则，一是税法。这就可能产生两种情况：一是会计准则和税法的规定一致；二是会计准则和税法的规定不一致。当二者的规定不一致时，就有一个调整处理的问题。

税务会计并不是一门和财务会计并行的独立会计，它是财务会计中的税务事项部分，它实质上是按会计准则来处理税务事项，达到既满足纳税的需要，而最后提供的财务信息又符合会计准则的要求。

税务会计主要解决两个问题：

一是如何在会计收益、会计收入的基础上调整计算应税收益、应税收入，确定应纳税额，当然，如果二者一致，就无须调整；

二是按会计准则对税款费用等进行确认、计量和记录。

会计准则和税法规定不一致时，需要税务会计进行调整处理，这一点是大家公认的，所得税会计就是这种情况。那么，当会计准则和税法规定基本一致时，是否存在税务会计呢？我们认为，此时仍然存在税务会计。因为应纳税额的确定、税款费用的会计处理等事项仍然存在，税务会计当然也就随之而存在。所以，税务会计除包括所得税会计外，还应包括流转税会计、财产税会计、行为税会计、资源税会计，是一个和税种结构基本配套的知识体系。可以这么说，有什么样的税种，就必须有与之相对应的税务会计。

二、税务会计的必要性

税务会计的工作内容伴随着财务会计的产生和发展。在我国，税务会计的必要性基于以下几点：

(1) 是会计改革的需要。改革以前，我国会计工作的

基本特点是“财政（包括税收）决定财务，财务决定会计”。按会计制度所确认和计量的收入、费用、收益等与按税法所确认和计量的相应项目基本一致。所以，税务会计问题并没有引起会计界的重视。随着我国的会计规范体系从会计制度向会计准则过渡，从而摆脱“财政决定财务，财务决定会计”的模式，并形成相对独立和完整的体系。同时，我国的税制也已作较大的改革。所以，可以肯定，按会计准则所确认、计量的收入、费用、收益与按税法所确认、计量的相应项目会存在差异。

（2）是我国会计科学发展的需要。在“财政决定财务，财务决定会计”的模式下，会计学著作大多数只能是会计制度加说明，在会计制度多变的情况下，会计学著作永远赶不上“时代”，更无法形成自己相对独立的体系。随着会计准则体系的实施并逐步完善，财务会计将形成自己相对独立的体系，摆脱对财政、财务亦步亦趋的状况。在这种状态下，并不意味着财务会计要对财政、财务的变化熟视无睹，而是在其自己的体系内形成一个相对独立的亚体，这就是税务会计。这样，税务会计体现财政、财务的发展，财务会计作为一个整体就可以得到相对稳定和独立的发展。

（3）是实际工作的需要。应该承认，我国的税务人员和会计人员水平都不高。税务人员虽然熟悉税法，但不熟悉与计税有关的会计；而会计人员虽然熟悉会计，但不熟悉有关的税法。所以，税务人员无法准确地确定企业的应纳税额，会计人员也无法准确计算企业的应纳税额。这样势必影响企业和国家之间的税收分配关系。税务会计融税法和有关的会计知识于一体，有利于有关人员准确计算或预计应纳税

额，从而正确处理税收分配关系。

事实上，税务会计是一个国际性的问题，国际会计准则第12号“所得税会计”的存在充分地说明了这一点。随着我国社会主义市场经济体系的建立和完善以及与之相适应的会计改革的深化，税务会计将得到人们的普遍重视。

三、税务会计的对象及体系

财务会计的对象是企业以货币计量的经济事项，作为财务会计之内一个亚体的税务会计对象必然是与计税有关的经济事项。那么，在一个企业之范围内，什么样的经济事项才与计税有关呢？我们认为，包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、收益在内的所有会计要素都与计税有关。具体分析如下：

(1) 收入、费用、收益与流转税、所得税的计算直接相关，这是显而易见的，不需再作解释。

(2) 资产的计价将直接影响资产成本转化为费用的多寡，从而影响应纳税额。

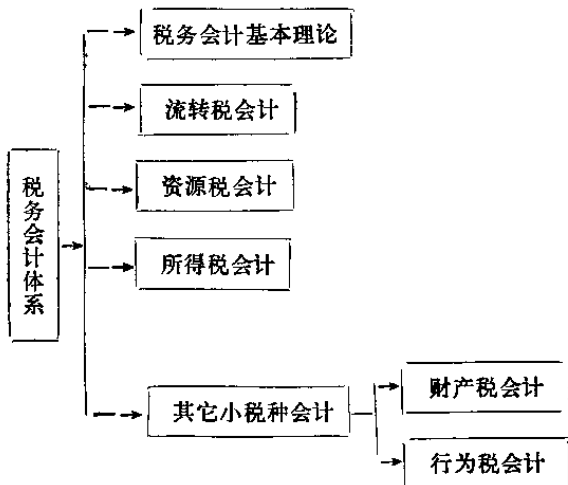
(3) 负债可能为资产之来源或费用之抵付，以及促使利息之增付。所以，负债不仅影响资产之价值，尤其与损益关系密切。

(4) 所有者权益影响企业利润之分配及投入资产之计价，所以，与计税也有关系。

我们说所有的会计要素都与纳税有关，是从总体上而言的，并不是说各会计要素的每一经济事项都与纳税有关。所以，税务会计之对象与财务会计之对象总体上说是一致的，但前者所包括的具体内容要小于后者，税务会计之对象寓于财务会计对象之中。

税务会计的体系由税务会计之内容所决定。一般来说，税务会计体系有两种类型，一是按税种组成体系，一是按会计要素组成体系，下面分别介绍。

前已叙及，有一种税法就应有之相适应的税务会计，这就是按税种来组织税务会计体系的指导思想。这样，税务会计体系如图表1-1所示。

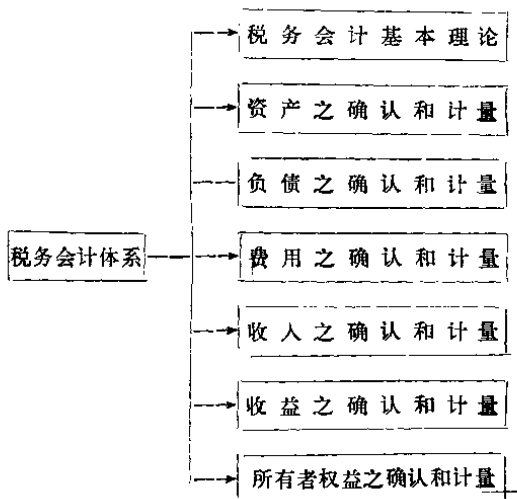


图表1-1 税务会计体系图（I）

在这种体系下，税法与会计准则的融合不很密切，但便于计算各税种的应纳税额，实际工作者乐于采用这种模式。

按会计要素来组织税务会计体系就是分别会计要素来介绍会计准则、税法对它们的确认、计量规定及某些规定之间

的差异，其体系如图表1-2所示。



图表1-2 税务会计体系图（Ⅱ）

这种组织体系融税法和会计准则于一体，理论性较强，但不便于按税法计税，一般见之于教科书或学术著作。

第二节 税务会计目标

前节介绍了税务会计的涵义，本节及以后各节分别阐述税务会计各个基本理论问题。

一、财务会计目标

财务会计目标就是向使用者提供财务信息，它包括三个方面的含义：向谁提供、为什么要提供和提供什么信息。

（一）财务信息的使用者

我国《企业财务通则》规定：“企业应当定期向投资者、债权人及有关的政府部门及其他报表使用者提供财务报告”，这些接受财务报告的单位或个人就是财务信息的使用者。

投资者包括国家投资部门、法人、个人和外商；债权人指企业负债的提供者，如银行；有关的政府部门包括财政机关、税务机关和主管部门；其他报表使用者包括潜在的投资人、企业职工及其代表、外部财务分析者和统计部门等。

（二）财务信息的用途

使用财务信息的最终目的是减少不确定性，提高决策水平。具体来说，又可以分成四个方面：

（1）判断盈利状况。几乎所有的外部使用者都力图了解并预测企业的盈利情况，这是财务信息的重要用途之一。

（2）判断财务状况与流动性。对某些使用者来说，了解并预测企业财务状况和偿债能力可能比盈利更为重要，这一点尤其适用于短期债权人，因为他们必须对近期债务清偿中的不确定性进行估价。

（3）评价管理效率。管理效率是与上述盈利状况、财务状况及流动性不可分割的，基本上呈正相关关系。对外部使用者来说，管理效率是非常重要的。

（4）财产经管责任。投资者、债权人将经济资源委托给另一个经济主体，必然期望这些主体对经济资源的使用情况进行会计核算，以反映这些主体对经济资源的经营责任和

管理责任。

（三）财务信息的内容

财务报告的使用者对财务信息的要求是不同的，如果要满足所有使用者的财务信息要求，则财务报告将不堪其繁。因此，必须从各类使用者的信息需要归纳出同性的东西，这才是财务报告所要提供的信息。其一般内容如下：

- （1）资产、负债及资本；
- （2）收入、费用及盈亏；
- （3）货币资金来源及使用；
- （4）生产经营状况、利润实现和分配情况；
- （5）各项财产物资变动情况；
- （6）对本期或者下期财务状况发生重大影响的事项；
- （7）资产负债表日至财务报告报出前发生的对企业财务状况发生有重大影响的事项。

前三个方面的财务信息以基本会计报表的形式提供，后四个方面的信息在报表附注或财务情况说明书中揭示。

二、税务会计目标

税务会计是财务会计的亚体，其会计目标自然包括于财务会计之中。但是，税务会计又是财务会计中的一个相对独立的亚体，其会计目标要在财务会计目标一般性规定的基础上进一步的具體化。

税务会计目标就是提供与纳税有关的信息，它包括三个方面：向谁提供、为什么要提供和提供什么信息。

（一）纳税信息的使用者

纳税信息的使用者包括以下几类：

- （1）税务当局。税务当局要对企业进行课税，当然最

关心企业的纳税信息。失出纳税信息或信息不真，相将导致课税行为的盲目性。

（2）企业管理当局。企业管理者履行的是一种资产受托责任，其基本职责就是使所有者权益最大化。因此，企业管理当局当然希望在合法的条件下尽量减少纳税额，所以，他们要关心纳税信息。

（3）投资者。税款费用是所有者权益的减项，税款费用的增加则意味着可分配利润的减少。所以，投资者当然希望税款费用越少越好，这样，他们对纳税信息就不可不关注。

（4）债权人。税款的分配顺序优于偿还。纳税困难的企业必然无力偿还，所以，债权人为了保证自己的债权不受损失，势必关注已形成或拟与之形成债权关系之企业的纳税情况。

此外，纳税是企业对社会的贡献，社会公众利益的代表（例如工会、政府、社区组织）对企业纳税情况也给予一定的关注。

（二）纳税信息的用途

纳税信息的最终用途是减少不确定性，提高有关税务事项的决策水平。具体来说，纳税信息有以下几方面的作用：

（1）反映纳税人履行的纳税义务。税务会计依据税收法令，计算企业的应纳税款，并通过会计核算，记录应纳税款的形成和缴纳情况，反映企业作为纳税人所履行的纳税义务。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》一书中写道：“很多小企业的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，根本不记

量。即使对于大公司来说，纳税亦是会计师的一个主要问题”。

（2）结合贯彻税法，有利于发挥税收的作用。

由于税务会计是融税法和会计于一体，它通过确认、计帐和分析税务事项所引起的价值运动，一方面做到依法纳税；另一方面分析纳税对企业的影响，改善经营管理，调整产品结构，既贯彻了税法，又发挥了税收调节经济的作用。

（3）发挥税务监督和会计监督作用，促进企业正确处理税收分配关系。根据会计监督的要求，税务会计有权拒绝有损任何一方利益的收益分配方案；根据税务监督的要求，税务机关通过纳税检查、税务稽查，根据税务会计提供的信息，检查纠正违犯税法的行为，以维护税法的严肃性，正确处理有关各方的税收分配关系。

（4）提高决策水平。企业应充分利用纳税信息和现行税法赋予的权力，从企业的生产、经营范围、组织形式，到固定资产的折旧方法，资产计价、估价和重估价方法，产品、劳务的定价，投资、筹资方式等，都应该从纳税的角度进行明智的财务决策，寻求纳税利益。

（三）纳税信息的内容

总的来说，与纳税有关的价值运动都是纳税信息的内容，具体来说包括以下几方面的内容：

（1）课税对象及影响课税对象的会计事项之形成和变化情况。这方面的信息散见于财务会计体系内的帐簿、财务报告之中。

（2）应纳税款的形成。这类信息以专门的纳税申报表示列。