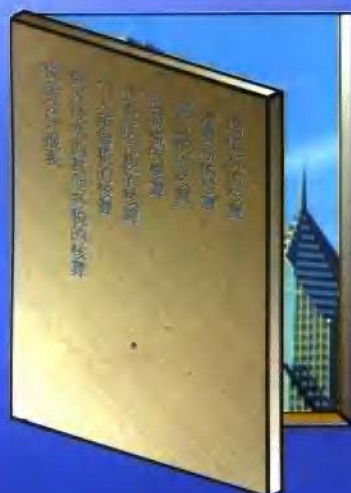


税务会计

SHUI WU KUAI JI

古建芹 刘连环 李雪筠 主编



42

中国税务出版社

97
F810.42
202
2

税 务 会 计

古建芹 刘连环 李雪筠 主编

X4K7/03



3 0106 2863 8



中國稅務出版社

C

540617

责任编辑：王静波

责任校对：于 玲

版式设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计/古建芹等编著.

—北京：中国税务出版社，1996.8

ISBN 7-80117-063-6

I. 税…

II. 古…

III. 税收会计

N.F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 12640 号

税 务 会 计

古建芹 刘连环 李雪筠 主编

中国税务出版社出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码：100053)

各地新华书店经销

航天信息印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 12.5 印张 278 千字
1996 年 9 月第 1 版 1996 年 9 月北京第 1 次印刷
印数：1~5000 册

ISBN 7-80117-063-6/F·056 定价：19.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

主 编 古建芹

刘连环 李雪筠

副主编 刘献灿 高丽霞

编写者:

古建芹	刘连环	刘献灿
李雪筠	李新瑞	赵书博
贾金泉	高丽霞	

目 录

第一章 概述	(1)
第一节 税务会计的概念与模式.....	(1)
第二节 税务会计的原则	(10)
第三节 税收制度及其构成要素	(12)
第二章 税务会计的内容	(24)
第一节 税收筹划	(24)
第二节 税务登记	(26)
第三节 发票的购置与使用	(34)
第四节 纳税申报	(41)
第五节 税款的计算与缴纳	(45)
第六节 税务清算与报表	(51)
第七节 纳税检查	(51)
第三章 增值税的核算	(60)
第一节 增值税制度的基本内容	(60)
第二节 增值税的核算方法	(65)
第三节 增值税专用发票的填制	(96)
第四章 消费税的核算	(112)
第一节 消费税核算的意义.....	(112)
第二节 消费税制度的基本内容.....	(113)
第三节 消费税的核算方法.....	(125)
第五章 营业税的核算	(148)
第一节 营业税核算的意义.....	(148)

第二节	营业税制度的基本内容·····	(150)
第三节	营业税的核算方法·····	(161)
第六章	资源税的核算·····	(168)
第一节	资源税制度的基本内容·····	(168)
第二节	资源税的核算方法·····	(188)
第七章	企业所得税的核算·····	(195)
第一节	企业所得税核算的意义·····	(195)
第二节	企业所得税制度的基本内容·····	(197)
第三节	企业所得税会计基础的确定(上)·····	(206)
第四节	企业所得税会计基础的确定(下)·····	(221)
第五节	企业所得税的核算方法·····	(225)
第八章	列入成本的其他各税的核算·····	(242)
第一节	固定资产投资方向调节税的核算·····	(242)
第二节	耕地占用税的核算·····	(266)
第三节	契税的核算·····	(270)
第九章	列入销售税金的其他各税的核算·····	(274)
第一节	城市维护建设税的核算·····	(274)
第二节	教育费附加的核算·····	(277)
第三节	土地增值税的核算·····	(278)
第十章	在管理费用中列支的其他各税的核算·····	(290)
第一节	印花税的核算·····	(290)
第二节	土地使用税的核算·····	(297)
第三节	车船税的核算·····	(302)
第四节	房产税的核算·····	(306)
第十一章	个人所得税的核算·····	(309)
第一节	个人所得税的基本内容·····	(310)
第二节	个人所得税的核算·····	(315)

第十二章	税务会计报表	(319)
第一节	概述.....	(319)
第二节	纳税申报表的编制.....	(322)

第一章 概 述

第一节 税务会计的概念与模式

一、税务会计的产生与发展

税收是国家为实现其职能,无偿征收实物或货币以取得财政收入的一种形式。它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。在人类社会的早期——原始社会,生产力水平极其低下,人类只有依靠集体的力量向大自然作斗争才能生存与发展,没有阶级和国家。随着生产力的发展,人类社会逐步出现了财产私有制,进而出现了阶级和国家,伴随着国家的产生,税收应运而生。国家政权要存在并行使其职能,就需要向社会各阶层征税。为了保证收入的及时、稳定、可靠,国家制定了相应的法律、法规,强制性地、无偿地取得国家所需要的经费。在税收的征收管理过程中,政府主管财税的部门要对所征收的税款进行计量与核算,以反映税收收入的应收、已收、欠交情况,这就产生了税收会计;另一方面各企业、单位和居民个人也要对本单位税款的应交、已交、欠交情况进行计量和反映,以便于准确地计算并及时缴纳税款,这样就产生了税务会计。会计史研究成果表明,最早的税务会计产生于公元前 18 世纪的巴比伦王国。它把会计记录方式和国家税款的征收联系在一起,形成了税务会计的特定内涵——会计与税法的相互交融,从而确定了税务会计的地位。

人类社会的不断发展,使人们不仅重视生产的耗费与成

果,而且重视生产成果的分配。随着商品货币经济的发展,使社会生产的各部门、各企业之间的联系日益密切,生产者更加重视生产耗费、成果及其分配的计算、记录,并且由单一记录发展为核算,逐渐形成了一整套核算方法。同时,与商品货币经济的发展有着密切联系的税收也由原始阶段进入成熟时期。可以说,税务会计的发展是与税法和会计核算逐步完善密切相关的。18世纪末,英国首创所得税,使税务会计的发展跃上一个新台阶,随着所得税地位的增强,特别是在许多资本主义国家,所得税取代了流转税而成为各国税制体系中的主体税,所得税会计成为各国税务会计的主体。1954年法国开征增值税,为税务会计提供了更加丰富的内容,迫使税务会计从计算方法、核算方式等方面与之相适应。可以说增值税的产生对税务会计的发展起到了极大的推动作用。会计发展的历史表明,只有当会计发展到一定阶段,企业成为独立的法人实体,税务会计才有可能从财务会计中分离出来成为一个独立的分支。因为企业作为独立核算、自负盈亏的法人实体,必须依法纳税,而税款的缴纳又会直接减少纳税人的利益,因而现代企业都非常重视税收问题,在进行投资或生产经营决策中把税收作为一个重要的因素,日常管理和经营中也十分重视税款的计算和缴纳,力求在不违反国家税收法规的前提下,最大限度地减轻自己的税收负担。税务会计正是适应企业经营管理需要而产生和发展的。

二、税务会计的概念

税务会计是以国家税收法律、法规为依据,运用会计的专门方法,反映和监督企事业单位税务活动中可以用货币表现的资金运动,以保障国家和纳税人合法权益的一种专门会计。

(一)税务会计的特点

1. 法律制约性。

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。这就要求税务会计必须,也只能在税法约束下进行核算与监督。

2. 广泛性。

无论什么性质的企业,也不论其隶属于哪个部门或行业,亦或是企业之外的其他组织,一旦被确认为纳税人,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,这就使税务会计成为企业财务会计的重要分支,成为企事业单位涉税活动的核算手段。

3. 核算内容的特定性。

税务会计的核算内容是纳税人税务活动所表现的资金运动。税务会计只对这一内容进行全面、系统的核算和监督。

4. 历史阶段性。

税务会计的产生和发展与历史发展的特定阶段相联系。税收作为一个历史的范畴,最终会随着国家的消亡而完成其历史使命。税务会计也必将随着税收的消亡而消亡。

(二)税务会计与税收会计的联系与区别

税务会计与税收会计是会计学科的两个分支,二者既有区别又有联系。其相同点表现在,二者均随着税收的产生而产生,也都将随着税收的消亡而消亡;二者均是以货币作为计量单位,以税法为依据,运用会计的基本原理和方法对税收进行核算和监督的专业会计。二者又有明显不同,具体表现在以下几方面:

1. 主体不同。税务会计的主体是纳税人——企事业单位

和其他经济组织。它是从纳税人的角度出发,依据税法的规定,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——各级税务机关、财政部门 and 海关。它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。

2. 对象不同。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、缴纳、税务审计等内容,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须如实、及时进行核算,其核算范围不仅仅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。

3. 核算依据不同。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预算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,作为总预算的一个宏观管理部门,执行总预算会计准则,按照自 1996 年 1 月 1 日起实施的新的《税收会计核算办法》进行核算与监督。

通过上述税务会计与税收会计的对比,我们不难看出,税务会计与税收会计都是对税款的应缴、已缴、欠缴等情况进行核算与监督,但二者在核算主体、核算对象、核算依据等方面又存在着明显差异;二者是两类不同的会计,前者属于企业会

计,后者属于预算会计,不能混为一谈。

(三)税务会计与财务会计的区别与联系

税务会计与财务会计既有联系,又有区别。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。税务会计与财务会计在会计主体、记帐基础、核算方法等方面有相同之处,但二者也存在以下几方面的区别:

1. 税务会计与财务会计核算的范围不同。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的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和经营成果。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的需要。

2. 税务会计与财务会计核算的任务不同。税务会计根本任务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,又最大限度地减轻纳税人的税收负担,实现税负最低。税务会计定期编制的报表主要是纳税申报表及其明细表,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。税务报表仅提供纳税人的纳税资料。财务会计通过对纳税人所有经济业务进行记录和计算,最后编制资产负债表、损益表、财务状况变动表以及它们的附表,全面地反映企业的财务状况和经营成

果,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. 税务会计与财务会计受税法约束的程度不同。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。税务会计必须严格按税法处理经济业务,当会计准则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。而财务会计只需按公认会计准则和财务、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,可以不必考虑税法的规定,而只依据公认会计准则进行核算。

总之,财务会计与税务会计既密切相关,又有所区别,它们是企业会计的两个不同分支。

三、税务会计的模式

税务会计在对纳税人的经营活动进行反映和监督过程中要受税法的影响,但在不同的国家,影响的程度也不同,由此形成了税务会计的不同模式。

(一)英美模式

在英美模式下,税法对纳税人财务会计所反映的收入、成本和费用及企业收益的确定不产生直接的影响,各会计要素仍然按财务会计的标准加以确认、计量,期末如果会计收益与纳税收益不一致时,再范围相当广泛地调整计算纳税收益。这种模式在英、美等国广泛地应用,故称之为英美模式。

英美模式强调“真实与公允”这一基本概念,以保护债权人与投资者的利益,要求会计为投资者和债权人进行决策提供客观、公允的信息。为满足这一要求,按财务会计的原则核

算会计收益,在此基础上调整计算纳税收益。这种模式所体现的指导思想可以追溯到在英国历史上有着重要影响的“资财监管责任”观念。这种观念极为重视保护债权人和投资者的利益。

采用英美模式对于财务会计的完善、税务会计的形成都起到了积极的作用。首先,它使财务会计真实地反映纳税人的财务状况和经营情况,可以按会计准则确认和计量资产、负债、收入、费用等会计要素,计算纳税时,在会计收益的基础上经过调整核算出的纳税收益完全符合税收法规。其次,财务会计报表对纳税人的财务状况及经营成果的反映可以满足真实公允的要求。当财务报表的某个项目的财务会计处理与税法的规定不一致,而按财务会计的做法处理更符合真实公允要求时,就可以暂时不考虑税法的规定,而按财务会计的要求处理。同时,税务会计再详细地列明对会计收益的调整项目,编制税务报表。再次,促进了会计准则的完善和修订。在这种模式下,财务会计的会计处理完全可以按一般会计准则、财务报表编制的要求进行,这就促进了会计准则的产生和修订。而且,采用这一模式也促进了税务会计体系的形成。当财务会计的处理方法与税法的规定不一致时,就产生了税务会计的必要,税务会计也要相应地建立起一套理论体系和实务处理原则、方法。但这一模式的实行,导致了会计收益与纳税收益的不一致,计算缴纳税款时需要进行一系列的复杂的调整。尽管如此,这种模式因其能够发挥财务会计、税务会计应有的作用而被广泛采用。

(二)法德模式

在法德模式下,税法对纳税人财务会计所反映的资产、收益、费用等要素的确认、计量产生直接的影响。会计准则的制

定与税法的规定相一致,对经济业务的财务会计处理严格按照税法的规定进行,由此确定的会计收益与纳税收益完全一致,无需调整,直接以会计收益作为计税依据。

由于这一模式在法国、德国、意大利、西班牙等国广泛采用,故称之为法德模式。这种模式强调财务会计报表必须符合税法的要求,以保证国家财政收入。纳税人的财务会计报表按税法的要求设置、编报,编制财务会计报表主要不是为满足投资者的决策需要,而是为满足政府的要求。这种模式主要是受法国重商主义及拿破仑法典的影响,它强调政府对企业及企业会计的监督管理。

采用这种模式,会计收益与纳税收益一致,避免了纳税调整的复杂性。企业计算应纳税款时,可直接依据财务会计报表所提供的数据,不需作任何调整,使税款的计算大为简化。但这种模式也有明显不足。首先,采用这一模式使资产、收入、费用的确认和计量直接受税法的制约,不能完全按国际会计准则规定的标准进行会计要素的确认和计量,使得财务会计帐簿、报表中的信息不能真实地反映企业的客观实际,对企业财务状况和经营成果的反映不能满足真实公允的要求。财务报表与税务报表均是依据税法的规定反映企业的财务状况和经营成果,不能满足投资者和债权人的需求。其次,税法中某些用以体现政治、社会目标的规定会影响财务会计核算,使财务会计核算背离一般会计准则。比如,购买国债的利息免征所得税,按税法的这一规定,在企业会计帐表和报表上就不反映这部分收益;再如,税法规定避孕药品和用具免征增值税,按照这一规定企业销售收入帐户和会计报表中就不反映企业销售避孕药品和用具的收入。再次,会削弱财务会计应有的作用。因为财务会计报表按税法的规定编制,只能满足为政府提供

信息的需要,不能满足其他会计信息使用者的需要。尽管法德模式存在上述不足,仍有不少国家采用这一模式。

(三)混合模式

混合模式兼有上述两种模式的特点,它可分为倾向于英美模式和倾向于法德模式两类。比如日本的所得税法对公司会计有直接的影响,属于法德模式,税法要求为纳税而申报的公司收益额必须经过股东大会通过,并经各有关方面核准,但财务会计报表中的收益额在计算纳税时也可以进行必要的调整,但哪些项目有必要调整、哪些项目不允许调整、哪些项目可以灵活处理必须遵照税法的规定,因而又具有英美模式的特点。正因为混合模式具有两种模式的特点,因而其实用性更强。

(四)我国的税务会计模式

长期以来,我国的税务会计模式比较接近于法德模式,即财务会计与税务会计合一,但又具有英美模式的某些特点,如在计算所得税时可以对税前会计利润进行适当调整。财务会计与税务会计的合一缘于会计制度与税法的统一,税务会计的这一模式是与我国长期以来实行的高度集中的计划经济体制相适应的,与此相联系,会计管理也是高度集中的,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。而会计制度的制订主要从宏观调控的角度考虑,受国家财政、税收制度的影响较大,因而形成了我国类似于法德模式的税务会计模式。这种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和控制。随着我国经济体制改革的深化,特别是随着我国社会主义市场经济体制的确立,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 年制订的企业会计准则和企业财务通则更多地从财务会计本身的特点来设计,主要是为了规范企业的财务会计行为,保护投资者和股东的利益,对生产经营者的财务状况和经营成果在计算内容、标准、方法上所作的规定,保持了财务会计的相对独立性。而自 1994 年 1 月 1 日起推行的新税制则体现了税法的统一性和独立性。如企业所得税法规定:“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税收规定不一致的,税务机关有权进行调整。”这样,企业按照有关财务会计规定计算的利润,要按照税法的规定进行必要的调整后,才能作为应纳税所得额计算缴纳所得税。克服了以往税法过多地依赖于财务会计制度的弊病。但税务会计尚未完全从财务会计中分离出来作为一门独立的学科。为适应新的经济形势发展的需要,税务会计模式需进一步改革,当税法与会计准则对某项经济内容的反映出现不一致时,如果财务会计上的做法更能体现真实公允的原则时,按财务会计的方法处理,纳税人在计算税款时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,既保持了财务会计和税务会计各自的独立性,又有利于会计理论的建设,使财务会计满足投资者、债权人和企业经营管理者的需要,同时也有利于国家税法的贯彻执行。

第二节 税务会计的原则

税务会计是国家税法得以贯彻执行的一个重要环节,也是企业经济管理的一个重要组成部分。它是以货币作为主要