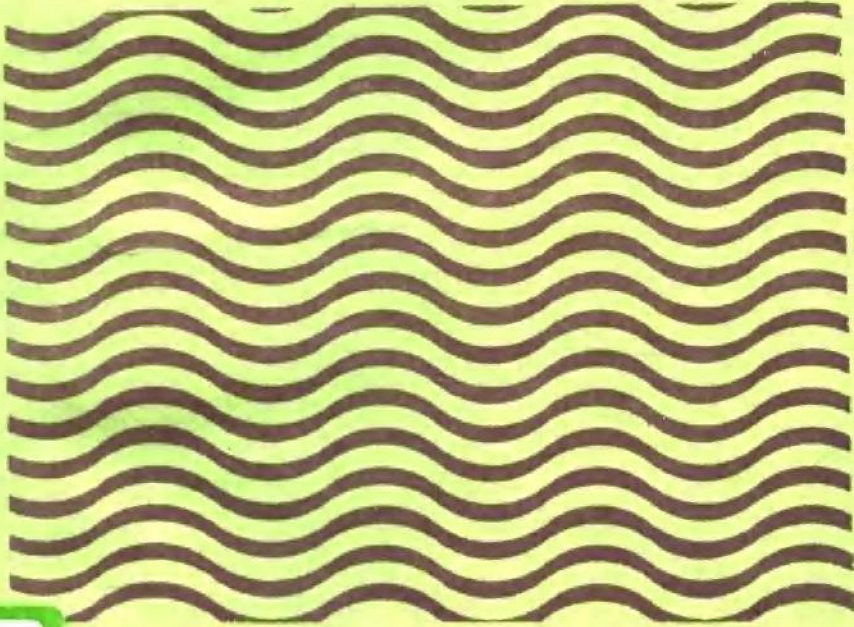


2011 FRODOCTAAR

税务会计

方红星 陆建桥 主编



42

东北财经大学出版社

税 务 会 计

方红星 陆建桥 主编

东北财经大学出版社

(辽)新登字 10 号

税 务 会 计
方红星 陆建桥 主编

东北财经大学出版社出版发行 (大连黑石礁)
辽宁省新华书店经销 · 沈阳新华印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 11³/₈ 字数: 246000
1994 年 8 月第 1 版 1994 年 11 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙军 责任校对: 刘铁兰 尹秀英

印数: 1—4000
ISBN 7-81005-791-X/F·729 定价: 9.00 元

前 言

随着我国经济体制改革的逐步深入和社会主义市场经济建设的不断发展,纳税行为和会计行为已经作为企业经营管理工作的重要内容而得到越来越广泛的重视,对于税务会计的研究和应用也日益呈现出令人欣喜的势头。近一年来,国家对企业的财务、会计体制和税收制度相继作出了前所未有的重大变革,这对于税务会计的发展既是一次很好的机遇,也是一场严峻的挑战。为了适应财会和税收制度改革后广大财经专业师生和实际工作者进行研究与学习的迫切需要,我们编写了这本《税务会计》。

本书遵照“务实”和“求新”的宗旨,以最新的税收法规和财务、会计准则、制度为依据,吸收税务会计研究的最新成果,面向对纳税行为进行会计处理的工作实际,在充分借鉴国际惯例和国外先进经验的基础上,全面、系统地阐述了税务会计的基本原理和新税制下各大税种的会计处理方法,体例科学,内容翔实。既可作为财经院校经济管理、财务会计和财政税收等各类专业的教学用书,也可作为广大税务、财会岗位实务工作者的参考读物。

全书共分四篇十二章。第一篇(一、二章)系统阐述了税务会计的基本原理和税收征纳的基础知识;第二篇(三至五章)着重介绍了流转税类各大税种的基本内容、计算和会

计处理的程序和方法；第三篇（六至八章）主要介绍了收益税类主要税种的概况以及计算和核算方法；第四篇（九至十二章）具体介绍了关税和资源税类、特定目的税类、财产、行为税类主要税种的基本情况以及计算和会计处理的具体方法。既符合由一般到特殊、由理论到应用的科学思路，也有利于广大读者进行研究和学习。

本书由方红星、陆建桥同志主编。参加编写的人员有方红星（第一、二、六章）、陆建桥（第三、十一章）、张大明（第五、十章）、刘宝友（第四、九章）、张增民（第七、十二章）和潘辉（第八章），最后由刘明辉副教授审阅和总纂全书。在成书过程中，得到了东北财经大学出版社和其他有关单位的大力支持，特别是本书责任编辑孙军同志，对本书从体例安排、版式设计等各方面提出了许多宝贵意见，并承担了大量、繁重的工作，在此一并致谢！

由于编者水平所限，加上时间仓促，书中错漏之处在所难免，恳请广大读者不吝指正。

编著者

1994年6月

说 明

本书在脱稿之后，国家税务总局及其他有关部门又对新颁布的税法、条例进行了较多的增补或修改。尤为突出的是，财政部于1994年6月29日以(94)财会字第25号令的形式发布了《企业所得税会计处理的暂行规定》，对原来所得税的会计处理方法作了较大幅度的改动。有鉴于此，为保证本书质量，由方红星同志就有关内容对全书进行了相应的修改。

另外，由于种种原因，若干小税种的改革方案至今尚未出台，但是关于这些税种的改革思路，有关领导早在不同场合提及或披露过。出于对读者负责的考虑，我们在编写过程中，也都参照改革思路中的基本内容。至于这些税种改革方案实际出台之后，可能出现与本书内容不尽一致的地方，敬请读者以公布的法规、条例为准，亦望给予理解。

不尽之处，欢迎批评指正。

方红星 陆建桥

1994年8月

目 录

第一篇 税务会计原理

第一章	税务会计一般	2
第一节	税务会计及其历史演进	2
第二节	税务会计的对象和特点	12
第三节	税务会计的目标和职能	18
第四节	税务会计的原则和方法	25
第五节	税务会计的国际比较	36
第二章	税务基础概述	41
第一节	税收的性质和作用	41
第二节	我国的税收制度和税制改革	48
第三节	税收法律关系	62
第四节	税收征缴的一般程序	67
第五节	纳税申报和税务代理	76

第二篇 流转税会计

第三章	增值税及其会计处理	82
第一节	增值税概述	82
第二节	增值税的计算	96
第三节	增值税的会计处理	105

第四章	消费税及其会计处理	118
第一节	消费税概述	118
第二节	消费税的计算	132
第三节	消费税的会计处理	138
第五章	营业税及其会计处理	143
第一节	营业税概述	143
第二节	营业税的计算	157
第三节	营业税的会计处理	160

第三篇 所得税会计

第六章	企业所得税及其会计处理	166
第一节	企业所得税概述	166
第二节	应税所得与会计利润的差异	178
第三节	企业所得税的计算	187
第四节	企业所得税的会计处理	194
第七章	外商投资企业和外国企业 所得税及其会计处理	199
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	199
第二节	外商投资企业和外国企业所得税 的计算和会计处理	213
第八章	个人所得税及其会计处理	219
第一节	个人所得税概述	219
第二节	个人所得税的计算和会计处理	225

第四篇 其他税类会计

第九章	关税会计	233
-----	------	-----

第一节	关税概述	233
第二节	关税的计算	245
第三节	关税的会计处理	252
第十章	资源税会计	255
第一节	资源税概述	255
第二节	资源税的计算	270
第三节	资源税的会计处理	271
第四节	土地使用税及其会计处理	276
第五节	耕地占用税及其会计处理	281
第十一章	特定目的税会计	286
第一节	城乡维护建设税及其会计处理	286
第二节	固定资产投资方向调节税及其会计处理	291
第三节	土地增值税及其会计处理	317
第十二章	财产、行为税会计	326
第一节	房产税及其会计处理	326
第二节	车船税及其会计处理	331
第三节	印花税及其会计处理	337
第四节	契税及其会计处理	341
第五节	筵席税及其会计处理	346
第六节	屠宰税及其会计处理	348

第一篇 税务会计原理

税务会计是融税收法规和会计核算为一体的特种专业会计。税务会计与财务会计既有区别，又有联系。税务会计作为一门专业会计，有着自己的对象、特点、目标、职能、原则和方法。各国税务会计尤其是所得税会计的发展水平和具体方法是有差别的，国际间税务会计的协调正在进展之中。

税务基础知识是税务会计的另一基本前提和基础。具体包括税收的性质和作用，税收制度的构成要素，我国税制改革的最新进展，税收法律关系的主体、客体和内容，税收征缴的一般程序以及纳税申报与税务代理。

第一章 税务会计一般

第一节 税务会计及其历史演进

一、税务会计的概念

税务会计是以税收法规为准绳,以货币为基本计量单位,运用会计的专门理论和方法,对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳,即税务活动所引起的资金运动进行连续、系统、全面、综合的核算和监督,以确保税款正确、及时地缴入国库的一种专门的会计管理活动。税务会计的主要任务是为纳税人、税务部门以及其他有关各方提供关于各项税收计征、解缴方面的经济信息。

税务会计是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种专业会计。从本质上讲,税务会计是一种管理活动,而这种管理活动要求以国家的税收法规为准绳,并采用会计的专门理论和技术方法。这样,税务会计核算和监督的内容,包括营业收入、成本费用、经营成果、税额计算、税款报解、罚金缴付、税收减免等,都必须遵从国家有关税收法规的规定。税务会计的具体方法,包括设置会计科目、运用复式记帐方法、编制和审核会计凭证、计算成本费用、清查财产物资、登记会计帐簿、编制会计报表等

等，都必须在会计学基础理论的指导下，符合一般会计方法的要求，并充分体现各行各业的具体特色。

税务会计的主要任务是对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳过程进行核算和监督。而这种对纳税人应纳税款的有关过程所进行的核算和监督活动，一般应该在作为纳税人的企业单位里进行，并由纳税单位内部的财会人员具体实施；同时，还必须接受税务部门的指导和监督，必要时税务部门还会按照税收法规对企业单位会计核算的结果进行必要的调整，使企业单位应纳税款的计缴符合税法的要求。

税务会计这种管理活动的目的是为了保证税款正确、及时地缴入国库。这里的“正确”是指按税法的要求准确、合理地计算和缴纳税款，做到不重不漏，准确无误；“及时”是指按税收征管法规确定的期限缴纳税款，做到不拖欠、不挤占，迅速解缴入库。正确、及时地缴纳税款，对于纳税人与税务部门都是十分必要的。对于纳税人来说，正确、及时地上缴税款，是它们应当履行的义务；对于税务部门来说，正确、及时地征收税款，是它们首要的工作任务。因此，要达到上述目的，一方面需要纳税人增强纳税意识，自觉遵照税法要求履行纳税义务；另一方面需要税务部门加强征收管理工作，严格地按照税法认真组织税款的及时、足额入库。税务会计这一管理活动，正是把纳税人与税务部门联结起来，共同为达到保证税款正确、及时地缴入国库这一目的服务的。由此可见，税务会计的理论和方法，作为纳税人的各类企业单位的财务会计人员应当熟练地掌握，作为征收机关的各级税务部门的工作人员也应当熟练地掌握。

二、税务会计的产生和发展

税收是一个分配范畴，也是一个历史范畴，它是社会历史和生产关系发展到一定阶段的产物。税收是随着国家的产生而产生的，是统治者借助国家政权强制参与社会产品分配的重要工具，也是国家财政收入的支柱。自从国家出现后，尽管税收的名称和内容不断变化，但历代统治者对于税收都十分重视。为了计算和记录国家赋税实物或货币的收入和支出情况，在奴隶制社会，就产生了“官厅会计”。我国西周时，在总揽财政大权的天官冢宰之下，设置“司会”为计官之长，主管朝廷财政经济收支的全面核算。由于当时的税制简单，不可能对纳税人的会计核算提出具体的要求，而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件，但强化会计核算的意识与日俱增，这是税务会计产生的直接动因。在会计方面，当时仅限于对征收结果从国家的角度进行较为健全、完整的核算和监督，但这基本上是税收会计的范畴。在中国会计发展史上，官厅会计早于民间会计，它包含现在的预算会计（政府会计）、税收会计，甚至在一定程度上，也包含税务会计的某些因素。税务会计是在税收和财务会计产生和发展的基础上逐步产生和发展起来的。

随着社会生产力的进一步发展，各国的税法、税制日益健全，并逐渐向成熟化、复杂化的方向发展。作为主要纳税人的企业，纳税已成为其进行经营决策的一个愈益重要的因素。在税务会计的产生和发展过程中，所得税的出现和不断完善表现出极大的推动力，这是因为所得税的形成和计算依据直接涉及到企业供应、生产、销售或商品流转的全过程；其次，比较科学合理的增值税的出现也对税务会计的发展起到

了重要的促进作用,因为它对企业会计提出了更高的要求,即要求企业在会计凭证和帐簿中提供反映收入的形成和物化劳动转移的价值以及转移价值中所包括的已纳税金情况的信息,只有这样才能正确反映增值额,从而正确计算企业应纳的增值税。

由此可见,税收征纳双方的需要是税务会计产生和发展的直接动因。随着税制的逐步健全和会计技术的日趋完善,税务会计越来越健全,越来越复杂,最终从传统的财务会计中分离出来,成为一门独立的专业会计。当今,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。税务会计知识也相应地成为会计专业人员所必需的专业知识领域。

三、税务会计分立

解放以后相当长一段时间,我国奉行高度集中的计划经济体制,国家对企业作为所有者和管理者的身分合二为一。与此相适应,企业也大都实行财务会计与税务会计合一的会计管理模式。这种会计管理模式是建国初为适应工业化和巩固公有制的需要而逐步确立的,曾一度发挥出国家管理经济的重要作用。在当时的形势下,财务会计与税务会计合一,有利于国家对企业实施综合、全面的管理;有利于计算上缴国家的财政收入,为监督企业上缴利润提供了制度上的保证和便利;同时,也有利于统一会计制度的制定和施行。财务会计与税务会计合一的会计制度具有统一性、政策性和强制性,它严格规范了企业的会计行为,在当时的核算条件和核算水平下,保证了会计资料的真实可靠。

但是,随着社会主义经济建设的不断发展,特别是在经济体制发生深刻变革的今天,过去那种税利不分、财务会计

与财务会计合一的管理模式所固有的局限性越来越突出的表现出来。从国家的角度来看，我国是以公有制为主体的社会主义国家，国家一方面是政治权力的主体，另一方面又是国有资产的所有者，因而具有双重身分。过去那种利税不分、财务会计与财务会计合一的做法，势必模糊税收（国家运用政治权力参与社会产品的分配）和利润（资产所有者凭借所有权获取的资产收益）的不同内涵、性质和作用，从而混淆政府的双重身分，不利于在政企分开的前提下科学地界定政府的职能和权限。从企业的角度看，利税不分、财务会计与财务会计合一的管理体制束缚了企业的经营自主权，使企业的理财行为和会计核算难以适应市场经济的客观要求。传统财务制度和会计制度中的某些规定过细、过死、很大程度上是因为其中包含有税法的基本要求。我国的税法在对企业费用的扣减上，有其特殊的规定和要求；但站在企业会计管理的角度，它就难以适应竞争激烈、瞬息万变的市场经济，在企业经常出现的所谓“合理不合法”的会计事项，就是因此而产生的。企业按财税合一的会计制度向外提供的财务报告，将企业的费用成本信息暴露无余，可能给企业招致许多不必要的损失。在转换企业经营机制、遵从以销定产的市场导向的情况下，产品销售方式日益复杂繁多，在财税合一的会计制度下，税法隐含其中，对销售实现的时间和会计处理方法都有严格要求，使企业对销售业务的核算失去了应有的灵活性，不能适应市场经济的客观需要。

财务会计从传统的财务会计中分离出来，既是税制改革和健全会计核算的内在要求，也是社会经济发展的必然趋势。

1. 财务会计分立是税制改革的内在要求。财税合一的会

计模式不能体现税法的严肃性和发挥税收的经济杠杆作用。为了确保国家的财政收入，税法应具有严肃性。但在财税合一的体制下，其严肃性受到财务、会计制度变更的影响。因为财务、会计制度的制定和修订无需经过立法程序，而且以前除财政部外，各级财政和企业主管部门都有权制定或补充有关的财务、会计制度。这些部门和单位虽然无权变更税法，但却可以通过变动财务、会计制度和处理方法来影响纳税，使税收的刚性软化。税制改革使我国的税种、税目、税率以及纳税细则等越来越完善、越来越复杂，基本符合税种健全、税率合理、税负公平的要求，有利于发挥税收征集国家财政收入和发挥经济杠杆作用、调节经济运行的双重作用。在财务会计和税务会计合一的体制下，稳定税基、规范缴纳行为、硬化税收收入水平的要求和各项复杂的计税工作，不可能在企业会计准则和制度中一一体现。因而，作为纳税义务人，不论其经济性质、组织形式和经营范围，都需要建立统一的税务会计，以适应依法、合理、准确纳税的需要。

2. 税务会计分立是会计自身发展和会计改革的必然要求。财务会计和税务会计合一的会计制度政策性强，变动频繁，使会计教育、会计理论研究不得不围绕制度兜圈子，教材变成“制度加说明”；对一些会计名词、概念的研究、探讨，往往囿于财务、税收制度的限制而难以从理论上进行科学的解释；当涉及会计方法、程序等变革时，也会因为考虑到国家财政的承受力而推迟或放弃出台，使我国的会计理论研究带有明显的财政、税务色彩。会计改革的重要任务是建立规范的会计学科体系，只有将税务会计从财务会计中分离出来，才能使会计制度保持相对稳定，做到财务会计按照会计准则

及其指导下的会计制度进行核算、监督，保持会计方法、程序的相对稳定；税务会计则根据国家税收法令、条例等随时调整收入和成本、费用的内容，体现国家政治权力的要求，从而使我国的会计学科体系更加科学和规范。

3. 税务会计分立是企业制度改革的客观要求。企业制度的改革打破了政企职责不分的局面，确立了所有权与经营权适度分离的原则，转变了政府职能，理顺了企业产权关系，使企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的、具备法人资格的独立经济实体。从而，企业自身的、正当的物质利益受法律保护、为社会承认。企业制度改革体现了会计主体假设的要求，企业会计主要关注的是自身的生产经营活动，强调的是自身的经济效益。而在财税合一的会计模式下，会计提供的信息往往偏重于财政、税务、信贷等部门的需要，忽略了企业自身对会计信息的需要，违背了会计主体假设。分立后的财务会计，由于不受税法的约束，更能体现会计管理的职能，如对某些经济业务可以作出较为灵活的会计处理，在物价变动的情况下，企业通过会计计价方法的选择，寻求能够较为合理地反映物价变动影响的计量模式等。这样，对会计管理不是削弱而是加强，更符合会计主体理论的要求。同时，分立出来的税务会计，就能更好地反映税收制度的具体规定，正确地反映企业税款的形成、计算和解缴情况，满足税务方面信息的特殊需要。这样，通过财务会计和税务会计的合理分工，体现转换企业经营机制的基本要求，有利于向有关各方提供更高质量的会计信息，以满足各自进行决策的需要。

4. 税务会计分立是适应对外开放的需要和与国际惯例接