

普通高等教育“九五”税收类规划教材

税务会计

SHUI WU KUAI JI · SHUI WU KUAI JI

主编 涂龙力

中国税务出版社

99
F810.42
310
2

普通高等教育“九五”税收类规划教材

税 务 会 计

主编 涂龙力

XAK40/32

中国税务出版社

责任编辑：王静波

责任校对：于玲

技术设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计/涂龙力主编.

—北京：中国税务出版社，1999.1

普通高等教育“九五”税收类规划教材

ISBN 7-80117-243-4

I. 税…

II. 涂…

III. 税收会计-高等学校-教材

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 38332 号

税务会计

主编 涂龙力

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

850×1168 毫米 32 开 9.75 印张 236 千字

1999 年 1 月第 1 版 1999 年 1 月北京第 1 次印刷

印数：1~6000 册

ISBN 7-80117-243-4/F·191 定价：19.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

编 审 说 明

本书是国家税务总局立项的“九五”普通高等教育部（省）级重点教材，供普通高等院校财政学专业使用，也可供财经院校其他专业使用。

参加编写的人员有：国家税务总局扬州培训中心涂龙力、周开君，辽宁税务高等专科学校张雅君，长春税务学院毛志宏。全书由主编涂龙力总纂定稿。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过，国家税务总局刘心一研究员担任主审。书中如有不妥，请读者批评指正，以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

1998年10月6日

前 言

西方国家的法律体制分为大陆法系和英美法系两大类，不同的法律体制对税法 and 会计制度的要求不尽一致。大陆法系的主要特点是，政府要求税法和会计原则相统一，对企业会计与财务报告的规定是税法的重要组成部分，这是典型的财税合一的立法会计。英美法系的主要特点是，会计活动依据公认会计原则进行（企业财务报告的使用者主要是股东，尤其在公众持有股票的情况下，为维护投资者的利益，企业要公开其财务报告），而公认会计原则是由民间职业会计团体制定的，故税法与会计制度要求之间存在较大差异，由此便逐渐形成了财务会计、管理会计与税务会计三足鼎立的格局。近年来，一些实行大陆法系的国家如法、德、意等正对会计准则进行改革，出现独立设置税务会计的势头。我国对税务会计的研究，近几年也开始活跃起来。

过去我们曾提出建立税务会计学科^①和在财经院校尤其是税务院校开设税务会计课程^②的设想，如果说当时条件尚未成熟的话，那么在今天，随着税制改革的不断深化以及会计制度改革，特别是具体业务会计准则的行将实施，实行财务会计与税务会计分离、建立独立税务会计学科的客观条件日趋成熟了。我们认为，财税分离的会计制度是建立税务会计学科的客观条件，而税收制度

① 涂龙力：《关于建立税务会计学科的探讨》《税务研究》1991年第九期。

② 涂龙力：《税务会计》，大连理工大学出版社1990年1月第一版。

的不断完善则是建立税务会计学科的现实基础。建立独立的税务会计学科、开设税务会计课程已成为越来越多的财税理论与实践工作者的共识。在这种形势下，国家税务总局将“税务会计”列为“九五”税收类规划教材，其理论和实践意义确实是十分重大的。在此，我谨代表十年来为建立税务会计学科而艰苦奋斗的同志们，向给予我们支持和帮助的领导和同志们表示真诚的敬意和由衷的感谢！

《税务会计》是高等财经院校财税、会计、法律、管理等专业的必修课程。该课程的教学要求是：在学生初步掌握《中国税制》、《会计基础》等基础理论与基本知识的基础上，系统地向他们介绍各税种的会计核算，包括税收特种凭证的填写、会计科目的设置与使用、会计计算、税务会计的特殊账务处理以及税务会计报表的填制和使用等等。

《税务会计》是从财务会计中分离出来的新兴学科，其体系大致有两种编排：一是按企业生产经营流程顺序（即按利润核算程序）编排；二是按税种编排。考虑到人们的认识规律和习惯，本教材暂按税种体系编排。

本教材的重点是税务会计核算。其基本特点是：

第一，内容上，注意与《中国税制》课程的衔接，避免不必要的重复。从逻辑联系和会计核算角度上必须交代的，仅作为核算依据叙述，不展开说明；属于会计核算内容的则交代清楚。

第二，体例上，注意与《财务会计》的区别，尽量体现税务会计特点，如税收凭证的填制、税收报表的编制等等。

第三，突出了案例教学，除理论性较强的第一章外，其余各章不仅编排了案例，而且附有思考题和练习题。为配合教学，我们还计划在条件具备时，专门编写配套的案例教材。

《税务会计》是国家税务总局扬州培训中心、长春税务学院、

辽宁税务高等专科学校三校通力合作的成果。扬州涂龙力编写第一、七、八、九章；辽宁张雅君编写第五、六章；扬州周开君编写第二章；长春毛志宏编写第三、四章。全书经西宁审稿会后，由主编涂龙力修改补充并总纂定稿。本书在编写过程中，得到了国家税务总局及有关省市税务局的关心和支持，得到了以上三校领导 and 学术界同仁的鼎力相助，在此一并表示感谢。

税务会计是一门新兴边缘学科，在处理与相关学科的关系上有一定的难度，加上作者的水平有限，书中难免存在缺点和错误，为培育《税务会计》这株税收与会计园中的新苗，希望广大读者热心培土、浇水和施肥，使其根深叶茂。

编 者
1998年9月

目 录

第一章 税务会计基本原理	(1)
第一节 税务会计的基本概念	(1)
第二节 税务会计的核算对象、特点与职能	(23)
第三节 税务会计基础与原则	(28)
第四节 税务会计的科目与凭证	(32)
第二章 增值税的会计核算	(48)
第一节 增值税会计核算概述	(48)
第二节 增值税应纳税额的计算与申报	(54)
第三节 一般纳税人增值税的会计核算	(74)
第四节 小规模纳税人应缴增值税的核算	(109)
第五节 增值税会计报表的编制	(112)
第三章 消费税的会计核算	(129)
第一节 消费税会计核算概述	(129)
第二节 消费税应纳税额的计算	(131)
第三节 消费税的会计核算	(137)
第四章 营业税的会计核算	(147)
第一节 营业税会计核算概述	(147)

第二节	营业税应纳税额的计算·····	(148)
第三节	营业税的会计核算·····	(153)
第五章	关税的会计核算·····	(158)
第一节	关税会计核算概述·····	(158)
第二节	关税的计算·····	(163)
第三节	关税的会计核算·····	(169)
第四节	进出口关税纳税申报表和关税专用缴款书·····	(174)
第六章	企业所得税的会计核算·····	(183)
第一节	企业所得税会计核算概述·····	(183)
第二节	企业所得税的计算·····	(190)
第三节	企业所得税的会计核算·····	(195)
第四节	企业代扣代缴个人所得税的会计核算·····	(211)
第五节	《企业所得税纳税申报表》的编制·····	(212)
第七章	外商投资企业和外国企业所得税的会计核算·····	(221)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税会计核算 概述·····	(221)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的计算·····	(234)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的会计 核算·····	(239)
第四节	《外商投资企业和外国企业所得税纳税 申报表》的填制·····	(243)
第八章	财产税的会计核算·····	(250)
第一节	房产税、城市房地产税与契税的会计核算·····	(250)

第二节	城镇土地使用税与土地增值的会计核算·····	(255)
第三节	车船使用税和车船使用牌照税的会计核算·····	(265)
第九章	其他各税的会计核算·····	(271)
第一节	资源税的会计核算·····	(271)
第二节	印花税、固定资产投资方向调节税和 城市维护建设税的会计核算·····	(279)
第三节	农、牧业税的会计核算·····	(290)
第四节	屠宰税和筵席税的会计核算·····	(296)
参考文献	·····	(299)

第一章 税务会计基本原理

【内容提要】本章研究税务会计的基本理论问题。通过学习，要求掌握税务会计的基本概念、基本内容以及与相关学科的关系，了解税务会计的基本职能、特点与任务、会计基础与基本原则等等，为学习以后各章奠定基础。

第一节 税务会计的基本概念

一、税务会计的基本概念

(一) 税务会计的定义

税务会计是随着市场经济的建立而逐渐从财务会计中分离出来的一种专业会计。由于其制度与体系尚不完善，故对其表述也不尽一致。

日本著名税务会计专家武田昌辅认为，“税务会计是为计算法人税法中的课税所得而设立的会计，它不是制度会计，是以企业会计为依据，按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。”^①而富岗幸雄则认为“税务会计是根据会计的预测方法来掌握并计算出被确定的计税标准，从而起到转达和测定财务信息的

^① 武田昌辅：《新编税务会计通论》，日本森山书店1985年6月版。

租税目的与作用的会计。”^①

台湾会计专家卓敏枝等人认为，“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。”^② 辅仁大学会计系主任吴习则认为“税务会计是一种融合会计处理及税务法令为一体的专门技术，藉以引导纳税义务人更合理而公平地缴纳其应负的租税。”^③

美国著名税务会计专家吉特曼博士认为税务会计主要是处理某项目何时被确认为收入或费用账务问题的一种专业会计。

国内学者对税务会计的定义亦有不同的论述：

盖地教授认为，税务会计“是以国家现行税收法令为准绳，以货币计量为基本形式，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、计算和缴纳，即税务活动引起的资金运动进行核算和监督的一门专业会计。”^④

还有人认为，税务会计是“以现行税收法规为准绳，运用会计学的理论和技术，并融汇其他学科的方法，以货币计价的形式，连续、系统、全面地综合反映、监督和筹划纳税人的税务活动，以便正确、及时、足额、经济地缴纳税金；并将这一信息提供给纳税人管理当局和税收机关的一门专门会计。”^⑤

我们认为，税务会计是以纳税人为会计主体，以货币为主要计量单位，依据现行税收法规，运用会计基本理论与方法，对税务资金运动进行连续、系统、全面的核算与筹划，旨在使纳税人

① 富岗幸雄：《税务会计》，日本富业出版社1995年9月版。

② 卓敏枝等：《税务会计》，台湾三民书局1982年第7修订版。

③ 吴习：《税务会计》，台湾五南图书出版有限公司1994年第4版。

④ 盖地：《企业税务会计》，立信会计出版社1996年10月版。

⑤ 《税务与经济》1996年第5期。

在不违反税法前提下，及时、足额、经济地缴纳税金和向税务征管机关提供纳税信息的一门专业会计。^①

（二）税务会计的内涵

税务会计的内涵可以从会计主体、核算依据、会计目标、会计职能、会计性质等几个方面来理解。

1. 税务会计主体。会计核算时，必须首先明确会计主体，即为谁核算，核算什么经济业务。税务会计主体应当是所有负有纳税义务的法人与自然人，其核算的经济业务应该是税务资金及其运动。税务资金是纳税人发生应税行为之后从其经营资金中分离出来而形成的应该上缴国家的资金。税务资金伴随经营资金运动在不同环节形成不同形式的税务资金，如购销环节形成的增值税金、消费税金、营业税金、利润分配环节形成的所得税金等等。

2. 税务会计的核算依据。行业会计核算的依据是会计准则及具体业务会计准则（我国现阶段还保留着“行业会计核算制度”，这种会计准则和行业会计制度并存的格局是我国会计核算与西方会计核算的重要区别之一）。税务会计核算的依据是现行税收制度与法规。由于企业会计与税务会计的核算目标不同，其核算结果往往存有较大差异，纳税人在缴纳税金时应以税务会计核算为准。

3. 税务会计的目标。税务会计的目标具有双重属性。其一，从纳税人角度看，税务会计最终要使纳税人在不违反税收法规的前提下，使纳税额最小，达到节税的目的。其二，从征税人角度看，税务会计最终要保证纳税人足额地缴纳各种税金。

4. 税务会计的职能。除了一般会计均具有的核算与监督的基本职能以外，税务会计还具有帮助纳税人进行税务筹划的特殊职能。税务筹划职能是指纳税人在投资决策和生产经营决策过程中，

^① 涂龙力：《税务研究》1997年第10期。

以经济纳税为目的，运用税务会计手段，比较和选择最佳节税方案的职能。

5. 税务会计的性质。税务会计从性质上分析属于税务管理范畴。税务会计通过核算与监督税务资金运动，使税务管理更加法制化、规范化、科学化和制度化。

二、税务会计的产生与发展

(一) 税务会计的萌芽

税收是一个历史范畴，是社会经济发展到一定历史阶段的产物。这个历史阶段通常是指，生产力发展到一定水平，出现了剩余劳动产品，从而产生私有制，进而产生了国家。国家为实现其职能的需要，则须从社会集中相应的财力，而集中财力则是通过税收来实现的。

税收是一个分配范畴，是国家凭借公共权力和政治权力参与初次分配和再分配的过程。这个过程通常是指，国家为满足社会公共需要，须用财力来补偿其经济成本，而财力来自纳税人，是国家参与纳税人分配的结果。

税收即是国家参与分配的一个过程，那么，纳税人应该缴什么税，缴多少税，怎样缴税才能既不违法又符合纳税人的利益？这就使征纳双方共同去寻找一种特定核算与筹划的工具，于是，税务会计应运而生了。所以，生产力的发展和国家的出现是税收产生的基础，而税收的征收则是税务会计产生的前提。

从会计发展历史角度分析，古代的“官厅会计”比“民间会计”早上千年。“官厅会计”是核算与监督国家财政收支活动的重要工具。从“官厅会计”的产生与发展看，具有以下明显特点：

第一，官厅会计是随国家的产生而产生的。当时国家的财政收入主要是税收收入，而官厅会计核算与监督的对象主要是税收

的收支活动。从这个意义上讲，官厅会计具有明显的税务会计特点。

第二，官厅会计比民间会计产生早、发展快。受生产力水平的制约，古代各种农牧业税收和杂税的征收早于其他工商各税的征收，故核算与监督税务资金运动的官厅会计要早于核算与监督企业资金运动的民间会计上千年。

第三，官厅会计中税收会计、预算会计与税务会计融为一体。作为古代国家职能的税务理财机构——度支部或户部来说，核算税务资金形成的税务会计同核算税务资金征解、入库的税收会计以及核算税务资金收支活动的预算会计三者是混为一体的。以当时工商业发展的水平，税务会计无法从民间会计中独立出来。

从世界税收发展历史的角度分析，资本主义社会以前国家税收的显著特点是专制的，税收法律也只规定了征税方的权利，纳税人无正当利益可言，国家征多少，纳税人缴多少就是了。这种情况下，社会经济活动中只需要税收会计，而不需要税务会计。这时，税务会计还只是作为一种萌芽，深深地埋藏在民间会计的土壤之中。

（二）税务会计的产生

资本主义社会是较奴隶社会和封建社会更加进步、更加文明的社会。资本主义工业革命创造的巨大生产力在极大地促进商品经济迅猛发展的同时，也促进了企业财务会计的发展。

19世纪下半叶以来，随着社会分工、专业化程度的提高，工业企业的经营活 动愈加复杂，特别是当资本主义走完自由竞争历程而步入垄断与竞争并存的发达阶段以后，纳税活动已愈来愈成为影响企业经营从而影响企业经济效益的重要因素。为此，加强纳税核算、调整税务的会计处理已成为企业会计的重要核算内容。

企业财务会计中对纳税业务的会计处理标志着税务会计的产

生。但是，由于税收法律和经济管理体制等诸多原因，税务会计从企业财务会计中分离出来的条件尚未成熟。

（三）税务会计的发展

在经历了漫长的阵痛过程之后，到了 20 世纪 70 年代末和 80 年代初，由于高通货膨胀率和高利率的出现，货币的时间价值开始受到经营者的极大关注，税务会计这时才脱颖而出。

西方税务会计的发展首先表现在实行普通法系（又称英美法系）的国家。在实行普通法系的国家，由于政府对经济干预较少，法律对经济活动的干预也不直接。会计准则是由民间会计职业团体从会计理论和实务角度出发提出的，这就与从税收角度出发规定的会计核算程序和方法存有差异。因此，在这些国家中，企业平时按一般会计准则要求编制会计报表和报告；而在纳税核算时，则按税法编制纳税申报表，并进行税务会计账务处理。因此，会计所得与应税所得的差异及其调整，推动了税务会计的发展。

随着货币时间价值在企业经营中的地位与作用日益加强，纳税人及其税务顾问开始考虑税务筹划问题，即递延确认收入和加速确认成本费用；同时也开始考虑经济纳税问题，即在税法允许的前提下最少纳税和最迟纳税。在美国，国会愈来愈意识到税务会计问题及其相关的巨大税额收入，并积极参与税务会计的立法活动。1984 年，美国制定出台了涉及广泛税务会计问题的税制改革法案，在随后的 1986 年、1987 年又作了两次重大修订。美国立法部门所以连续修订和完善税务会计法规，主要有两个原因：一是就纳税人和财税部门双方而言，税务会计问题的融资功能越来越受到重视；二是在这一领域立法，产生的消极政治影响较小，同时又能增加财政收入。

由于财务会计与税务会计客观差异的存在，近年来，一些实行大陆法系的国家，如欧共体成员国中的法、德、意等国家会计

准则，随着欧共体 1—7 号会计指令的实施，也进行了改革，税务会计从财务会计中独立出来的趋势已出现。

目前，西方国家的企业会计体系正逐渐形成财务会计、管理会计与税务会计“三足鼎立”的新格局，这标志着税务会计的发展已达到相当的程度。

（四）我国建立税务会计的客观必然性

经济体制改革前，我国实行的是财税合一的会计制度，税务会计事项基本采用先由企业自行进行账务处理，纳税时，再由税务机关进行调整的“先计后调”的模式。这种模式由于受到税法不完善和征收人员素质不高等因素的影响，导致税款大量流失。

随着我国社会主义市场经济新体制的逐步确立，与国际惯例接轨的趋势已不可阻挡，建立我国税务会计核算体系已成当务之急。

1. 社会主义市场经济规律的内在要求是建立税务会计学科的客观条件。

（1）财税合一会计制度的历史局限性。

建国以来的三十多年间，我国实行的是高度集中的计划管理体制，政府既是企业资产的所有者，又是企业经营的管理者，这种所有权和经营权的高度统一决定了企业必然实行财务会计与税务会计合一的会计管理制度。在这种经济管理体制环境下，会计管理模式受到财税制度和财务制度的制约，顺应了宏观管理体制的要求，发挥了历史作用（这种作用主要表现在保证财政收入、统一执行会计制度、有利于计划经济管理等方面）。但是在今天，财务会计与税务会计合一的会计制度却难以适应我国社会主义市场经济体制的需要，其局限性亦日渐明显。

首先，财税合一的会计制度会导致会计信息严重失真。

会计核算的目的之一是提供有关经济预测决策的会计信息。