

实用财税系列教材

纳税会计

税收的账务处理方法

徐泓 ◎ 编著

 中国人民大学出版社

实用财税系列教材

纳税会计

——税收的账务处理方法

徐 泓 编著

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税会计——税收的账务处理方法 / 徐泓编著
北京: 中国人民大学出版社, 2001
实用财税系列教材

ISBN 7-300-03789-5 / F·1139

I. 纳…
II. 徐…
III. 税收会计-教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 033738 号

实用财税系列教材

纳税会计

——税收的账务处理方法

徐泓 编著

出版发行: 中国人民大学出版社

(北京中关村大街 31 号 邮编 100080)

邮购部: 62515351 门市部: 62514148

总编室: 62511242 出版部: 62511239

E-mail: rendafx@public3.bta.net.cn

经 销: 新华书店

印 刷: 北京东方圣雅印刷有限公司

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 10

2001 年 9 月第 1 版 2001 年 9 月第 1 次印刷

字数: 245 000

定价: 13.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

出版说明

财税知识是经济、管理类专业的重要课程。经济越发展，财税知识越重要。为此，我们组织全国的专家、学者编写了这套《实用财税系列教材》，以填补目前教育、教学中的空白。

同以往读者所见到的教材相比，这套教材的突出特点在于：（1）立足于实用性，使读者能将他们学到的概念运用到现实生活中去，力求能对读者的实际操作有较大帮助。（2）立足于通俗易懂、短小精悍，让读者以尽可能少的花费，在尽可能短的时间内，获得其应具备的尽可能全面的知识。

希望您想知道的财税知识，您要解决的财税问题都可以从这套《实用财税系列教材》中找到答案。

中国人民大学出版社

2001年6月

前 言

自 1994 年税制改革以来，我国的税制体系不断完善，会计改革不断深入，为纳税会计的产生和发展奠定了基础。作者近年来涉足了税收与会计这两个领域，并进行了不懈的研究，根据研究成果编写了此书。

本书作为实用财税系列教材之一，主要阐述了纳税会计的基本概念和特征，纳税会计的产生和发展，流转税、所得税、其他税等的确认、计量、记录、报告等具体的会计处理方法。

本书在内容上体现如下特色：第一，在总论部分中力求体现作者多年对纳税会计理论的研究成果，并反映近年来我国纳税会计理论方面的新观念、新问题。第二，在各章的具体会计处理中，作者依据多年来对纳税实务和会计实务的研究，将税法的具体规定融会到会计处理的实务中，使纳税实务与会计处理有机地结合在一起，力求实现纳税与会计的一体化。第三，在纳税会计的具体内容上，遵循新发布的税法、会计方面的各种规定，使本书具有更强的可操作性。第四，根据税法和会计等方面存在的问题，吸收了各方面的最新研究成果，分析了纳税会计及其各具体税种会计的发展趋势。

由于作者水平有限，难免会有缺点和错误，敬请读者赐教。

作者

2001 年 6 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 纳税会计的概念	(1)
第二节 纳税会计的基本理论框架	(12)
第三节 纳税会计的模式	(24)
第四节 税制结构	(34)
第二章 流转税会计 (一)	(38)
第一节 增值税会计概述	(38)
第二节 一般纳税人增值税的会计处理	(56)
第三节 小规模纳税人增值税的会计处理	(99)
第四节 增值税的披露	(102)
第五节 增值税会计的发展趋势	(108)
第三章 流转税会计 (二)	(125)
第一节 消费税会计	(125)
第二节 营业税会计	(147)
第三节 资源税会计	(163)
第四节 关税会计	(168)
第四章 所得税会计	(182)
第一节 所得税会计概述	(182)
第二节 企业所得税会计	(205)
第三节 外商投资企业所得税会计	(242)

第四节	个人所得税会计·····	(259)
第五章	其他税会计·····	(266)
第一节	农业税会计·····	(266)
第二节	城市维护建设税会计·····	(270)
第三节	印花税会计·····	(272)
第四节	土地使用税会计·····	(280)
第五节	房产税会计·····	(284)
第六节	车船使用税会计·····	(288)
第七节	契税会计·····	(291)
第八节	土地增值税会计·····	(294)

第一章 总 论

第一节 纳税会计的概念

一、纳税会计的产生与发展

随着经济的不断发展，税法的不断完善，与纳税行为相联系的纳税会计也产生并不断地发展起来。纳税会计作为一门学科，应是理论与实务的结合。纳税会计理论是对纳税会计实务进行观察、分析，采用定量、定性的研究方法，探查其通用观点所构成的一套前后一致的假设性、概念性和实用性的原则，并以此对会计实务产生促进作用。

纳税会计的产生和发展与其会计环境紧密联系在一起，有何种会计环境就会产生何种纳税会计。因此纳税会计的理论研究不能离开会计环境这一客观背景，通过会计环境的研究归纳出纳税会计的基础理论，并以会计环境为基本标准来衡量会计理论的先进性和科学性。如果脱离会计环境而孤立地研究纳税会计理论，不可避免地出现理论脱离实践，成为“空想”的理论。纳税会计的产生与发展实质上是会计环境变化的结果，正如郭道扬教授所说的：会计环境是与会计的产生、发展密切相关的，并决定会计思想、会计理论、会计组织、会计法制以及会计工作水平的历史条件及特定情况。因此研究纳税会计理论的产生、发展时，首先要研究会计环境。能够对纳税会计产生影响的会计环境很多，诸如经济因素、法律因素、政治因素、社会文化因素、教育因素、历史传统因素、科技因素、自然环境因素等等，而且每一阶段的

会计环境不同，对纳税会计的影响也不同，形成不同的纳税会计。下面从对纳税会计影响的程度来说明。

第一阶段，纳税会计与财务会计相融合，作为财务会计核算的一项内容。形成这种格局的会计环境主要是：

1. 经济因素。在所有能够影响会计的环境中，经济因素是最为重要的因素之一，它不但直接对会计产生重要的，有时甚至是决定性的影响，而且它还通过对政治、法律、文化教育等其他因素的影响间接地对会计产生影响。对纳税会计产生影响的经济因素主要有：（1）经济体制。经济体制构成的基本因素是所有制、调节机制和企业的组织形式等。这一阶段的所有制基本上是私有制，主要通过税收实现经济利益的分配；通过原始的商品市场调节经济；企业的规模非常小，基本是作坊的形式，纳税人也基本以个人为主。（2）经济发展水平。经济发展水平极其低下，剩余较少，因此纳税种类单一，纳税形式多样化，纳税活动较少。（3）货币计量。由于生产力低下，货币还没有成为统一的计量尺度，税收的主要形式是实物赋税。随着商品经济的发展，作为商品交换的一般等价物——货币逐渐替代了实物赋税，出现实物赋税与货币赋税并存的局面，以后又发展到以货币赋税作为纳税的主要形式。（4）税务活动产生。国家公共权力是税收活动产生的社会条件，国家公共权力的建立产生了税收的必要性，同时也提供了税收的社会基础，即国家具有强制征税权。私有制是税收产生的经济前提。私有制使国家必须借助税收形式，从所有者那里取得收入，由此形成了税收活动。税收活动是一定历史条件下产生的，有征税才有纳税，征税和纳税构成了税务活动的全部内容。由于这一时期的商品经济不发达，对人或对物征收的直接税是主要的税收形式。

2. 政治因素。政治因素对纳税会计的影响是非常重要的，可以说，政治因素是纳税会计产生与发展的直接导因。在人类社

会发展的漫漫长河中，社会经济发展到一定阶段产生了国家。国家一旦产生，就需要有为满足一般社会共同需要和维护国家机器正常运转而发生的支出。因此，国家需要通过向国民征税取得收入，满足各项开支。纵观历史，每当政治矛盾激化到一定程度，爆发战争时，政府开支增大，就会增加税收来维持庞大的开支，由此促进了税收的发展，同时也促进了纳税会计的产生和发展。

3. 法律因素。税法是现代社会的产物，在纳税会计产生与发展的第一阶段虽然没有成文的税法，但在不同的国家，不同的时期，有各种各样类似税法的规定，用来规范纳税行为。这些规定不仅可以规范纳税行为，而且能够规范纳税会计的一些具体处理方法。

4. 相关学科因素。会计学不是孤立存在的，它总是直接或间接地受到一系列相关学科的影响。能够对会计产生影响的学科很多，不但包括管理学科和经济学科，而且包括一系列其他社会学科和自然学科。相关学科对纳税会计的影响主要体现在纳税会计可以从其他学科中吸取养分，促进本学科的发展。在这一阶段相关学科的发展也处于弱势，如财务会计还没有发展成完整的核算体系，管理会计还没有产生，税收法律还不完善等等。因此纳税会计无法从其他学科借鉴先进的理论和方法。

这一阶段纳税会计的会计环境特点是：经济发展水平较低，产生了税法的雏形，相关学科不发达，但国家不断地增加赋税。与此环境相适应，纳税会计的特点是：纳税会计的业务单一，注重纳税行为的会计处理，作为财务会计的一项内容，融合在财务会计之中。

第二阶段，纳税会计独立成为一门重要的学科。影响纳税会计形成的主要会计环境有：

1. 经济因素。现代社会中对纳税会计产生影响的经济因素有：（1）经济体制。在计划经济体制下，要求会计制度高度统

一，会计的服务对象主要是政府等宏观管理部门，因此纳税会计可以融合于财务会计之中。在市场经济体制下，要求会计真实公允地为与企业相关的利害人提供信息，税收部门作为会计信息使用者之一，要求提供有关纳税方面的信息，其他会计信息使用者要求提供有关财务状况和经营成果等方面的信息。（2）国家之间的经济联系。国家之间的经济联系日益广泛，为便于经济交往，会要求协调不同国家的会计，进而使之趋同。但各国税法的差别是不可协调的，因此反映纳税方面信息的纳税会计无法实现这种国际之间的趋同。（3）经济发展水平。一般情况下，会计的地位、会计人员的素质、会计教育、会计原则、会计方法会受经济发展水平的制约。如经济比较发达的国家，符合资本维护精神的稳健性原则得到了广泛的应用。（4）资本市场。现代社会中，资本市场是企业获得其生存和发展的资金来源。因此，资本市场的范围、资本市场上资金的供应方式等等对纳税会计都会产生影响；同时，纳税会计所提供的信息应能够满足企业筹资的需要。（5）国家利益。纳税会计源于国家对纳税人的征税，国家为了保证其税收收入，决定征税的范围、征税对象、税率等，并进而决定纳税会计的原则和方法。（6）企业利益。企业作为独立核算、自负盈亏的经济实体，必然注重自身的经济利益，而不论纳税多么合理，它总是企业经济利益的流出。（7）税务活动的拓展。由于商品经济的发展，由于政府开支的庞大，使现代社会中税务活动无处不在。

2. 政治因素。政治因素主要包括社会制度、政府中各党派力量的强弱、民主制度、国家间的政治组织等。现代政治因素对纳税会计的影响具有特殊性。20 世纪 70 年代以前，世界各国基本上是以政治为主的社会，纳税会计接受政府的指导，纳税会计的服务对象是政府，会计核算满足政府的要求。20 世纪 80 年代以来，经济社会开始占主流，政治对会计的影响开始削弱，主要

是通过对经济因素、法律因素的影响，间接地影响纳税会计。

3. 法律因素。现代社会日益成为法制社会，法律对社会各方面都产生深刻的影响，当然会计也不例外。随着国家机器的不断加强，为维持庞大的国家机器所需的开支也日益增加。为满足巨额开支的需要，税法不断丰富并完善起来。国家以税法为依据，要求税务部门对国民进行强制的、无偿的征税。因此，从某种程度上说，法律尤其是税法对纳税会计的影响甚至超过经济因素。从西方世界来看，法律体制大致可以分为两大法系：一是大陆法系，如德国、法国、意大利、西班牙、荷兰等等均属于大陆法系的国家，其特点是在国家颁布的公司法、商法、证券法、税法等有关法律中，制定了详细的会计行为规则，对会计原则、会计实务等进行规范，产生了财税合一的会计模式。二是普通法系，如美国、英国及英联邦的一些国家均属于普通法系国家，其特点是以少量的成文法为基础，由法庭加以解释，并建立大量的判例法，但对会计的规定很少，如果有规定也只是进行一些基本原则性的规定，具体的会计原则通常是由民间组织制定，由此产生了财税分流的会计模式。

4. 相关学科因素。相关学科中对纳税会计影响较大的学科有：(1) 财务会计的长足发展。18 世纪的产业革命冲击了英国乃至欧洲大陆社会经济的各个方面，也带来了会计的发展。这一时期会计与企业管理相结合，使工业会计取代了商业会计的霸主地位；成本会计研究吸引了人们的注意力，成本会计由简单的材料、人工成本的计算发展到计算折旧、分摊费用等复杂的成本核算阶段；股份公司的出现，标志着企业的所有权与经营权相分离，企业会计不仅要为企业管理者服务，而且要为与企业相关的利害人提供会计信息，因此使能够反映企业财务状况和经营成果的会计报表备受青睐。至此财务会计形成一套完整的核算方法。(2) 管理会计的产生与发展。19 世纪末 20 世纪初，泰罗的科学

管理在美国风靡一时，它将生产过程控制与成本控制相结合，强调提高生产和工作效率，将标准成本、差异分析、预算控制等方法引入成本会计，为管理会计的产生奠定了基础。此后它在加强管理的科学化、合理化，在适应激烈的市场竞争中不断发展，日趋成熟，并成为现代会计的一大分支。(3) 国际会计的产生。商品经济冲破了国家和地区的界限，国际贸易和国际合作增多，出现了新的企业组织形式——跨国公司。跨国公司的出现引起了许多会计问题，如转移价格、合并报表、外币报表折算、外币业务等等。会计由地方语言变为国际语言，国际会计应运而生。(4) 税法的完善。20 世纪 90 年代，世界各国的税收活动呈现如下特点：各国所采取的税收制度基本上分为以所得税为主和以间接税为主两大类；税种繁多，征税范围拓宽，税务活动无处不在；税收活动的主体扩大，国家作为征税主体，自然人、法人等作为纳税主体融入到税务活动中来。由于税务活动具有上述特点，为了进一步规范税务活动，使征纳双方在税务活动中有法可依，税法不断完善起来。

这一阶段纳税会计的会计环境特点是：经济高速发展，经济因素对纳税会计的影响越来越重要，成为推动纳税会计发展的主动力；税法不断完善，使法律因素对纳税会计的影响越来越大，要求纳税会计必须接受税法的约束；税收活动无处不在，纳税活动范围扩展，纳税业务量增加，要求纳税会计提供有关纳税活动的详细信息；相关学科的长足发展，使纳税会计独立并发展成为可能。正是会计环境的要求，才使纳税会计产生并发展起来。与这一阶段的会计环境相适应，纳税会计的特点：纳税会计开始摆脱实用主义的窠臼，向构建独立、完整的纳税会计理论与实务体系迈进；纳税会计并不是建立在完全脱离财务会计原则的基础上，而表现为与财务会计既分离，又相关；纳税会计借助于相关学科发展的成果，不再生存在财务会计的羽翼下而独立发展起

来；纳税会计受税法的约束。

二、纳税会计的概念

由于纳税会计的会计环境不同，纳税会计的具体表现不同，因此什么是纳税会计，如何表述纳税会计也众说纷纭。不论如何表述纳税会计，其定义中一般应包括下列内容：（1）纳税会计在现代会计中的地位。这里解决的是纳税会计是否独立为会计的一个分支。当政府对纳税会计的影响较大，税法对会计原则、会计方法等规定较为详细时，纳税会计通常融合在财务会计之中；当政府对纳税会计仅作原则性的规定，会计原则、方法等由民间组织制定时，纳税会计有可能独立成为一门学科。（2）纳税会计的性质。这里说明纳税会计主要是为会计信息使用者提供信息，还是参与纳税人的经营管理。当纳税人所缴纳的税款是其经济利益的绝对扣除时，纳税人从自身的利益出发，不仅要求纳税会计提供税金缴纳和核算的信息，而且要求纳税会计对纳税活动的全过程进行管理，包括事前筹划、事中核算、事后分析等，或者说是对于纳税活动全税种的管理，包括直接税和间接税等。（3）纳税会计的目的。纳税会计是站在纳税人的角度研究纳税活动，使纳税人合理负担赋税。但纳税会计也要顾及征税人的利益，保证征税人能够及时足额地取得税收收入。可以说纳税会计的目的有保证纳税人和征税人利益两个目的。（4）纳税会计的依据。纳税活动的特点决定了纳税会计在选择会计方法、会计期间、会计政策等时，受税法的约束，应依照税法的有关规定进行。（5）纳税会计的方法体系。纳税会计是一个综合体，对财务会计、管理会计、税收学、法学等兼收并蓄，成为一门新的边缘性学科。

综上所述，在目前我国会计环境下，纳税会计表述为：纳税会计是现代企业会计的一个重要组成部分，以税法为准绳，服从于纳税目的，融合其他相关学科的理论和方法，对纳税活动的

全过程进行筹划、核算、分析、控制的一种管理活动。从纳税会计的定义可以归纳出纳税会计具有下列特点：(1) 法律性。这是纳税会计区别于其他会计的主要标志。纳税会计主体不论采用何种记账基础进行核算，都必须遵守税法的有关规定，将税法作为纳税会计核算的一个重要依据。(2) 专业性。纳税会计运用会计特有的专门方法仅对与纳税活动有关的经济业务进行核算，包括计算税款、填制报税单、办理纳税手续、记录税款的缴纳及退补税款、编制纳税报表等。也就是说纳税会计的核算和监督内容仅限于与纳税有关的经济活动。(3) 目标性。纳税会计要服务于纳税目标，既维护纳税人的合法权益，同时又保证征税人的税收收入。

三、纳税会计与相关学科的关系

通过对纳税会计与其他相关学科关系的分析，可以加深对纳税会计的理解。

(一) 纳税会计与财务会计

纳税会计在产生之前，融合于财务会计之中，因此与财务会计有着密切的联系。其联系表现在：(1) 纳税会计的实务处理很大程度上借助于财务会计的核算方法体系来完成。由于财务会计对生产经营的全过程进行核算，并提供了完整的核算信息，从“成本—效益”的原则出发，纳税会计完全可以利用这些信息，实现纳税会计的目的。即利用财务会计的信息并依照税法的要求，计算应纳税款，编制纳税申报表，进行纳税筹划等。从这点来看，在企业中纳税会计工作与财务会计工作仍然融合在一起。(2) 纳税会计理论的形成借助于财务会计的理论。税法对纳税会计在收益计量、成本费用的计算、折旧分摊、会计期间等方面的约束都是依据财务会计的概念和方法提出来的。可以说，没有财务会计理论提供的基础保证，纳税会计的实施几乎是不可能的。

由于纳税会计与财务会计的目标不同、法律依据不同，其区别还是比较显著的。主要表现在：（1）目的不同。财务会计的目的是向会计信息使用者提供真实、客观、公允的，能够反映企业财务状况和经营成果的会计信息；纳税会计的目的是保证税收收入、调节经济、公平社会分配。两者的目标不同，必然导致会计利润与纳税所得之间产生重大差异。差异产生之初，会计政策和税法都力图缩小这种差异，但实践证明这一企图是徒劳的。（2）依据不同。财务会计依据会计法规、公认会计原则等进行会计核算；纳税会计主要依据税法进行纳税会计处理。（3）会计主体不同。财务会计的主体是企业、独立核算的单位；纳税会计的主体是纳税人。在大多数情况下，两者的主体是一致的，企业就是纳税人。有时两者是不一致的，企业可能不是纳税人，如某一铁路局是独立核算的企业，但不是纳税人。（4）记账基础不同。财务会计为了正确地核算各期的损益，强调权责发生制；纳税会计为了准确地计算应纳税款，允许采用权责发生制，也允许采用收付实现制，或者采用权责发生制与收付实现制相结合的混合制。（5）核算内容不同。财务会计要反映企业整个生产经营过程及其结果，纳税会计仅对企业的纳税活动进行反映。

财务会计与纳税会计的异同说明，纳税会计与财务会计在具体的实务处理方面具有一致性，但纳税会计不是财务会计中的特殊业务会计。

（二）纳税会计与税收会计

征税与纳税是一个问题的两个方面，对于国家来说是税款的征收，对于纳税人来说是税款的缴纳。在征税过程中，国家税务部门要对征收的税款进行核算；纳税人也需要对应纳税款、已缴纳税款进行核算。由此形成了税收会计和纳税会计，二者是代表不同的利益者，从不同的角度对同一活动的两个方面进行反映。因此二者的相同点表现在：（1）核算的对象相同。两者都是以税

务活动为核算的内容，税款缴纳从征税的角度来说，包括税款的申报、征收、解缴、入库等内容；从纳税的角度来说，包括计算、申报、缴纳、核算等内容。(2) 依据相同。两者都是以税法为依据，纳税会计依据税法的要求调整财务会计提供的资料；税收会计以税法为依据，检验纳税人计税的正确性。

由于税收会计与纳税会计毕竟代表不同的利益者，因而表现出下列不同：(1) 会计主体不同。纳税会计的主体是纳税人，它从纳税人的利益出发，保证纳税人履行合理的纳税义务，维护纳税人的合法权利；税收会计的主体是征税人，它从征税人的利益出发，要求纳税人足额、及时地缴纳税款，保证国家的税收收入。(2) 目的不同。纳税会计服务于纳税目的，即维护纳税人的利益；税收会计服务于征税目的，即维护征税人的利益。(3) 核算原则不同。纳税会计主要遵循收付实现制的原则，纳税会计可以采用权责发生制，也可以采用收付实现制和混合制等原则。

税收会计与纳税会计的异同说明，纳税会计与税收会计在核算对象方面是一致的，但两者是两种不同性质的会计分支。

(三) 纳税会计与税收学

纳税会计与税收学的关系极为密切。19 世纪以后，由于国家财政的需要和经济发展的需要，各主要发达国家相继开征所得税。所得税的征收需要有明确的收入概念，准确地计算成本，这都是建立在会计发展基础上的，可以说会计的发展和完善是税收发展的先决条件。而且法庭对税收案件的判决也是支持会计方法的采用，正是在会计理论和方法的支持下，税收学才逐渐地走向成熟。反过来，税收学的发展与完善，使纳税会计的核算内容日趋丰富，方法日趋完善，并逐渐形成纳税会计理论，因而促进了纳税会计的发展。同时，税收学的许多基本原则在纳税会计中也有不同的体现，如税收的效率原则。税收效率原则是指征税结果要达到社会总效益的增加，社会生产力发展的目的。税收制度为