

新 会 计 系 列 教 材

新 编 税 务 会 计 学

主编 黄 鹏



BIAN SHUIWU KUAIJI XUE

苏州大学出版社

新会计系列教材

新编税务会计学

主 编 黄 鹏

副主编 汤土云

唐孝东

苏州大学出版社

新编税务会计学

主编 黄 鹏

苏州大学出版社出版发行

(地址:苏州市十梓街1号 邮编:215006)

江苏省新华书店经销

如东县印刷厂印装

(地址:如东县掘港镇 邮编:226400)

开本 850×1168 1/32 印张 19.375 字数 484 千

1997 年 10 月第 1 版 1998 年 4 月第 2 次印刷

印数 6001—11000

ISBN 7—81037—348—X/F·38(课) 定价:22.00 元

苏州大学出版社出版发行的图书若有印刷装订错误可向承印厂调换

《新会计系列教材》编委会

(以姓氏笔画排列)

顾 问 主 任 副主任 委 员	王松年	石人瑾	徐政旦
	黄文珠		
	刘 威	李心合	黄 鹏
	王则斌	尹景乐	刘 威
	李心合	汤土云	张 薇
	唐孝东	黄文珠	黄 鹏
	章 刚	龚菊明	

序 言

1993年7月,《企业会计准则》、《企业财务通则》以及新的行业会计制度和财务制度在全国范围内实施;1994年,新税制、新外汇管理体制和《公司法》相继出台;当前,现代企业制度的建立又被作为经济改革的中心环节正式摆上了议事日程,即将全面实施;同时,会计的具体应用准则也在陆续制定中。这一系列重大深刻的变革事实,直接冲击着传统的会计模式和会计教材体系,激励着我们对会计教学的各个方面进行系统的反思。

会计学科体系的改革和会计教材建设是会计教学改革的重要方面,为适应经济发展和会计教育改革的要求,国内已出版了许多会计新教材,它们各具特色,各有创见,对保证会计教学的连续性和促进会计教学改革,起了十分重要的作用。在这一改革深入发展之际,苏州大学财经学院会计系,取各家之长,结合自己丰富的教学经验,组织人力编写了这套新会计系列教材。综观这套系列教材,我感觉有几个显著特点:一是体系上的独创性。教材突破了过去以行业会计为主线的编写方法,遵循先易后难、先通用业务后特殊业务的逻辑,适应顺序设置会计课程体系的需要,并兼顾介绍行业会计特殊性,使自己的内容更加系统全面。二是内容上的新颖性。教材密切联系了“两则”、“两制”、新税制和新外汇管理体制等改革方案在财务会计方面的要求和做法,吸收了近年来国内外财务会计理论研究的新成果和财务会计实务工作的新经验,同时结合国际会计惯例和即将制定的具体会计准则加以阐述,反映了现代会计的理论和方法。三是教学上的便利性。从规划看,系列教材妥善解决了通用性财务会计与行业会计制度的矛盾,较好地解决了学科内容交叉重叠的问题,并配有思考题、实务练习题等,便于教学。现在其中的好几册,尚在分头定稿中,未

及通读，但作者和编者再三强调质量，也深获我心。为此，我乐于将这套教材推荐给广大的会计教学工作者、财会人员和管理人员。

上海财经大学会计学系教授 王松年

前 言

《新编税务会计学》一书是苏州大学财经学院会计学系组织编著的“新会计系列教材”之一。

会计和税务分属不同的学科范畴，分别以会计准则和税法规范其行为。由于会计准则和税法的立法宗旨不同，所以必然会导致两者在处理纳税事项时的结果存在一定差异。如何处理好这两者的关系，借鉴世界各国的经验，主要有两种做法：一种是建立“立法会计”。即通过法律规定，在税法中制定出详尽的会计程序和方法，会计处理严格依此执行，将会计要求与税务要求统一起来，使两者的处理结果相一致；另一种是建立“税务会计”。即通过制订会计准则规范会计行为，制定税法法规规范税务行为，将会计处理与税务处理适当分离，但同时又承认税法对会计的影响，允许这种差异存在，并采取科学的方法加以协调。

基于我国社会主义市场经济体制改革总目标所提出的要求，现阶段会计改革正在向实行会计准则的会计模式平稳过渡，税务改革的深度、广度和力度也是建国以来之最，并已迈出了与国际接轨的关键一步。比较上述两种做法，第二种做法更适合于中国国情，更有利于我国改革向纵深发展。因此，改革会计、审计、税收专业教学计划，开设“税务会计学”课程也就成为顺理成章的事了。

本书主要有以下四个特点：

1. 结合科学研究，具有新颖性。本书结合“江苏省人文社会科学研究项目——税务会计学”（黄鹏、汤士云主持）的研究进行编写，吸收了税务会计研究的最新成果，全面、系统地阐述了税务会计的基本理论、税法依据、核算方法、申报方式和审查方法，构建了一个科学、严密的税务会计学科新体系。

2. 结合会计和税务改革,具有科学性。本书以最新的财会制度和税务法规为依据,以流转税和所得税两大主体税类为核心组成税务会计核算体系,按章节分税种来阐述会计准则和税务法规在税务会计要素的确认、计量、记录和报告等方面的规定及其差异,构成了一个与现行税制结构基本配套的知识体系,以便纳税人正确计算和缴纳税款。

3. 结合教学改革,具有开拓性。本书结合会计、审计、税收专业培养目标的要求,改革现有的专业课程体系。据国家有关部门预测,中国在21世纪急需13类人材,其中税务会计师排在首位。本书所作的探索,期望为培养既通晓税法,又谙熟会计的税务会计师提供一本高质量的教材。

4. 结合纳税人行为,具有可操作性。本书从纳税人角度阐述税务中的会计问题和会计中的税务问题,并力求将税法具体化、案例化,尽数有机融入会计核算之中,既便于纳税人自觉履行纳税义务,充分享受税收优惠,主动避免违法行为,也便于税务机关依法征税、查税。

本书既可作为财经类院校会计、审计、税收专业的教学用书,也可作为纳税人和税务征管人员的培训教材或参考读本。

本书由黄鹏任主编,汤土云、唐孝东任副主编,上海财经大学博士生导师徐政旦教授任主审。各章撰稿人如下:第一、二章,黄鹏;第三章,王洪斌;第四章,黄鹏、顾海楨;第五章,唐孝东;第六、七章,汤土云;第八章,王大年;第九章,邵建华;第十章第一节杨照生,第二节王洪斌,第三节刘海燕,第四节黄鹏,第五、六节张声旺;第十一章第一节何敏,第二、五节钱晓红,第三、四节程萍,第四节张声旺;第十二章第一节刘海燕、陈雄伟,第二节陈雄伟、张声旺;第十三章第一节周叶,第二节黄鹏;第十四章,范久红;第十五章,须陈导。初稿完成后,苏州市国税局副局长施忠对第四章的修改提出了很好的书面意见;汤土云负责

第八章的修改，其余部分书稿均由黄鹏修改补充，并负责全书总体框架设计、提纲节目确定，以及润色定稿。

由于税务会计在我国的研究和运用起步较迟，尚不成熟，财会制度和税务法规本身在不断地完善之中，所以撰写一本适用于会计、审计、税收专业的税务会计学教材仅仅是我们的一种尝试和探索，加之作者水平有限，不妥、疏漏、甚至错误之处在所难免。恳请专家、同仁、读者不吝指正，以便我们以后对本书不断充实、提高和完善。

最后谨向关心、支持、帮助本书出版的所有领导、同行和朋友们致以诚挚的谢意。

编 著 者

1996 年 12 月

目 录

前 言

第一章 税务会计概论

- 第一节 税务会计的涵义和特点..... (1)
- 第二节 税务会计的对象和目标..... (6)
- 第三节 税务会计的原则和方法..... (9)
- 第四节 税务会计的模式和体系..... (14)
- 第五节 税务会计的基本内容..... (16)

第二章 税务会计基础

- 第一节 税收制度的构成要素..... (28)
- 第二节 改革后的中国税制体系..... (33)
- 第三节 纳税人的义务、权利和法律责任及纳税程序 (41)

第三章 税务登记

- 第一节 税务登记概述..... (52)
- 第二节 税务登记的办理程序..... (53)
- 第三节 税务登记证件的使用和管理..... (61)
- 第四节 增值税一般纳税人认定..... (62)

第四章 增值税会计

- 第一节 增值税概述..... (67)
- 第二节 增值税专用发票的使用和管理..... (77)
- 第三节 增值税应纳税额的计算和缴纳..... (92)
- 第四节 增值税进项税额的核算..... (105)
- 第五节 增值税销项税额的核算..... (118)
- 第六节 增值税减免、退还和缴纳及错帐调整的核算 (139)

第五章 消费税会计

- 第一节 消费税概述..... (166)

第二节	消费税应纳税额的计算和缴纳·····	(169)
第三节	消费税的核算方法·····	(182)
第四节	消费税的核算实务·····	(189)
第六章	营业税会计	
第一节	营业税概述·····	(217)
第二节	营业税应纳税额的计算和缴纳·····	(221)
第三节	营业税的核算方法·····	(227)
第四节	营业税的核算实务·····	(228)
第七章	企业所得税会计	
第一节	企业所得税概述·····	(250)
第二节	企业所得税应纳税额的计算和缴纳·····	(252)
第三节	企业所得税的核算方法·····	(263)
第四节	企业所得税的核算实务·····	(271)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税会计	
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述·····	(313)
第二节	外商投资企业和外国企业应纳税额的计算和缴纳 ·····	(317)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的优惠措施	(322)
第四节	资产的税务处理·····	(327)
第五节	外商投资企业和外国企业所得税的核算·····	(328)
第九章	个人所得税会计	
第一节	个人所得税概述·····	(341)
第二节	个人所得税应纳税额的计算和缴纳·····	(343)
第三节	个人所得税的核算·····	(368)
第十章	资源财产税会计	
第一节	资源税会计·····	(376)
第二节	土地使用税会计·····	(386)
第三节	耕地占用税会计·····	(393)

第四节	土地增值税会计·····	(398)
第五节	房产税会计·····	(419)
第六节	契税会计·····	(424)
第十一章	目的行为税会计	
第一节	固定资产投资方向调节税会计·····	(435)
第二节	城市维护建设税会计·····	(444)
第三节	车船使用税会计·····	(453)
第四节	印花税会计·····	(459)
第五节	屠宰税会计·····	(469)
第十二章	农业税及农业特产税会计	
第一节	农业税会计·····	(476)
第二节	农业特产税会计·····	(487)
第十三章	关税和船舶吨税会计	
第一节	关税会计·····	(499)
第二节	船舶吨税会计·····	(514)
第十四章	税务会计报表	
第一节	税务会计报表概述·····	(520)
第二节	流转税纳税申报表的编制方法·····	(523)
第三节	企业所得税的纳税申报表的编制方法·····	(543)
第四节	税务会计报表的管理·····	(551)
第十五章	税务会计审查	
第一节	税务会计审查的内容和方法·····	(557)
第二节	计税基础的审查·····	(560)
第三节	流转税税额的审查·····	(576)
第四节	所得税税额的审查·····	(588)
第五节	资源资产税税额的审查·····	(597)
第六节	目的行为税税额的审查·····	(600)

第一章 税务会计概论

第一节 税务会计的涵义和特点

一、税务会计的产生

税收起源学说的研究成果表明，税收的产生必须具备三个条件：

1. 剩余产品的普遍化。税收分配以国家为主体。国家是在社会出现剩余产品之后，为专门执行社会的共同职能而形成的社会内部分工的一个新部门。没有剩余产品，就不会有税收分配的主体。税收分配又以剩余产品为对象。没有剩余产品，也不会有税收分配的客体。但是，当剩余产品还只是个别现象时，国家还未出现，只有在剩余产品普遍存在时，国家才会随着阶级矛盾不可调和而形成，税收这种规范化的分配形式也就出现了。

2. 国家职能的专门化。国家之所以要征税，是因为它需要专门执行社会职能提供公共品，但它不直接参与生产活动，也不直接占有社会产品，只能靠征税。与此相适应，社会成员之所以要纳税，是因为他们专门从事直接的生产活动并直接占有社会产品，而不再兼职执行社会职能，被迫以税金形式作为国家提供公共品的价值补偿。

3. 征税机关的独立化。税收不同于自由献纳，而是一种规范的收入形式，其中又涉及到国家利益与社会成员局部利益之间的矛盾，需要采取带有强制性的征收形式。只有国家机构比较健全，特别是建立了较为完备的征税机构，才能组织征税活动，从而才

有税收存在。

由此可见，税收是一个历史范畴，是在社会生产力发展到一定水平，剩余产品普遍存在，国家出现并建立了较为完备的征收组织后产生的，是随着生产力的发展而发展的。从奴隶社会开始，奴隶主为了维护其统治地位和行使其职能的物质需要，就凭借政治权力征收税赋，其赋税主要征收实物。随着生产力的发展，到了封建社会，由征收实物逐步转向征收货币。到了资本主义社会，则完全征收货币，税收种类也从简单趋向繁多。

社会主义国家的税收实质也是凭借政治权力，以税收的形式参与国民收入分配，但是这种分配关系的性质又不同于资本主义国家，它体现着“取之于民，用之于民”的新型分配关系。

为了保证税收的及时、均衡和稳定，国家制定了一系列相应的法律条文，由此便产生了税法。国家就是以税法为依据，通过税务部门对纳税人进行强制的、无偿的征税。在征纳税款的过程中，会计记录方法一开始就被广泛运用。税法与会计的结合，使代表国家利益征集税款的税收会计和维护企业利益缴纳税款的税务会计几乎同时产生，并在“征”和“纳”这一矛盾统一体中共存，各为其会计主体服务。

在税法中，与会计历史渊源最深、联系最密切者首属所得税法。始于拿破仑战争之后的最初的所得税法几乎全盘接纳会计的概念、方法和技术，因为近代工商业的迅速发展，促使会计方法的进步远远超过了所得税法的进程。它使税法对会计的依存关系变得显而易见：一方面税法正是由于凭借会计方法才得以实施；另一方面，现代税法也正是不断采用了新的会计方法才日趋完善。

随着商品经济的不断发展和国家机器的日益加强，有必要也有可能征集更多的税款。于是，个别的税收法规逐渐被成熟的税法体系所取代。这时，税法又强烈地反作用于会计。由于对税法的承认是保证选择出来的会计方法被广泛采用的条件，所以税法

有助于改善和提高会计实务的连贯性，并促进对会计概念、程序、方法的修正和发展。由此可见，税务会计的内容发展是与税法体系和会计方法逐步完善密不可分的。特别是18世纪末英国开征所得税和本世纪50年代初法国开征增值税，对税务会计的发展起了极大的推进作用，迫使会计的计算方法、核算形式等一系列工作与之相适应。可以这样说，税务会计是税法与会计结合的产物。

二、税务会计与其相关学科的关系

为了对税务会计的内涵有更清晰、更深入的理解，这里不妨剖析一下税务会计与其相关学科的关系。

(一) 税务会计与中国税制的关系

中国税制是阐述我国现行税收制度的一门学科。从法律角度看，它是现阶段国家对税制结构及其单个税种的法律规范，如对主要税种、辅助税种、纳税人、课税对象、课税依据、课税税率等的规定。它以税法的形式为税务机关征税和纳税人纳税提供了依据，而中国税制应侧重于对税法的具体解释。

税务会计是研究纳税人税务资金运动的一门学科。具体说来，是以国家税法为依据，解决税款的形成、计算、申报和解缴。因此，税务会计应侧重于确定纳税事项、计算税款和会计处理。

(二) 税务会计与税收会计的关系

税务会计和税收会计都是以税法为准绳，利用会计的基本理论、方法对税款进行核算和监督的专门会计，但是两者在许多方面存在着差异。

税收会计的主体是国家税务机关、地方税务机关以及征收关税的海关等。它们作为政府的宏观调控部门和执法部门，主要从事税款的征集、上缴等预算活动，执行总预算会计准则。总预算会计准则的具体内容往往受税法的制约，并与税法的规定一致，不必在会计核算时再调整。由于作为税收会计主体的税务机关属于非盈利组织，所以一般不以权责发生制为记帐基础，而是对税款

征集、解库等的核算以收付实现制为记帐基础，对固定资产折旧、无形资产摊销等需要划分期间的业务以权责发生制为记帐基础。

税务会计的主体则是纳税人，或者是承担纳税义务的企事业等经济组织。它们平时遵循《企业会计准则》及其行业会计制度对计税依据和应纳税款进行计算、核算。一旦出现按《企业会计准则》确认、计量的计税依据与税法的规定不一致时，税务会计则必须按照税法规定对其进行调整。由于作为税务会计主体的企业、单位大多以盈利为目的，所以通常以权责发生制为记帐基础。例如，在税务会计实务中设置“递延税款”、“应交税金”等会计科目，就是遵循了权责发生制原则。

（三）税务会计与财务会计的关系

税务会计与财务会计尽管在会计主体、记帐基础、核算方法等方面有着相同之处，且税务会计的计税依据都来源于财务会计提供的资料，但是两者仍有以下各方面的差异。

财务会计遵循的是公认会计原则，只须按《企业会计准则》规范其会计行为，即使与税法规定产生矛盾，可不必考虑税法的要求，而直接按真实、公允的原则核算。其目标是通过记录经济业务，编制资产负债表、损益表、财务状况变动表（或现金流量表）等，向投资人、债权人以及与企业经营有关的其他人反映企业的财务状况和经营成果，提供决策有用的会计信息。

税务会计则不仅要以《企业会计准则》规范其会计行为，而且还必须受税法的制约。如果企业按《企业会计准则》的核算所计算得到的应纳税款不符合税法的要求，那么必须按税法的具体规定加以调整。其目标是通过对企业资金运动中属于税务资金运动的那部分的记录、计算、核算、检查，编制纳税报表，反映企业的纳税情况，以满足税务部门的需要，并使企业既不违反税法规定，又实现税负最低。

三、税务会计的涵义和特点

(一) 涵义

综上所述，税务会计从其产生起，就形成了特定的内涵——会计与税法的相互交融。通过与中国税制、税收会计、财务会计的比较，可以看出税务会计是会计的一个独立分支，是纳税人根据国家税法和会计准则，以货币为主要计量单位，运用会计的一套专门方法，反映和监督税务资金运动，确定课税依据和应纳税款，确保财政收入和税负合理的一门专业会计。

(二) 基本特点

1. 税务会计目标具有法定性

税务会计的基本目标是保证国家的税收收入。这一目标由税法规定，受税法制约。国家根据税法向纳税人强制地、无偿地征税，纳税人依照税法无条件地承担纳税义务。当《企业会计准则》与国家税收法规相抵触时，税务会计应以税法为准绳，正确计算纳税，维护国家税收。

2. 税务会计主体具有广泛性

税务会计的主体不分单位性质，不管行业差别，不受业务限制，也不论采用何种记帐基础，只要是税法规定的纳税人，就必须运用税务会计进行核算。

3. 税务会计对象具有相对独立性

税务会计的对象是纳税人税务活动所表现的资金运动。这种资金运动一方面不能完全脱离经营资金运动而独立存在，另一方面又不是全部经营资金运动，它仅仅是经营资金运动中与税收相关的那一部分。也就是说，税务会计核算和监督的内容不是全部会计要素，而是会计要素中与纳税活动有关的方面，具体包括确定计税依据、计算税款、填制报税单、办理纳税手续、记录税款缴纳及退补税款情况、编制纳税报表等。