

纳税会计

徐泓 编著

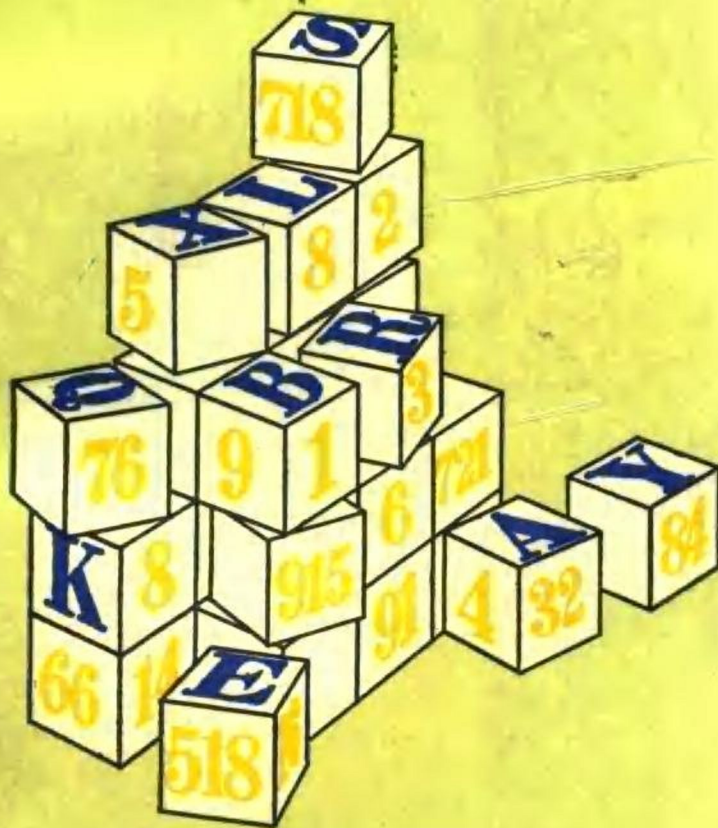
NASHUI KUAJI

XU HONG BIAN ZHU

XINAN CAIJINGDAXUE

CHUBANSHE

西南财经大学出版社



纳税会计

第二版

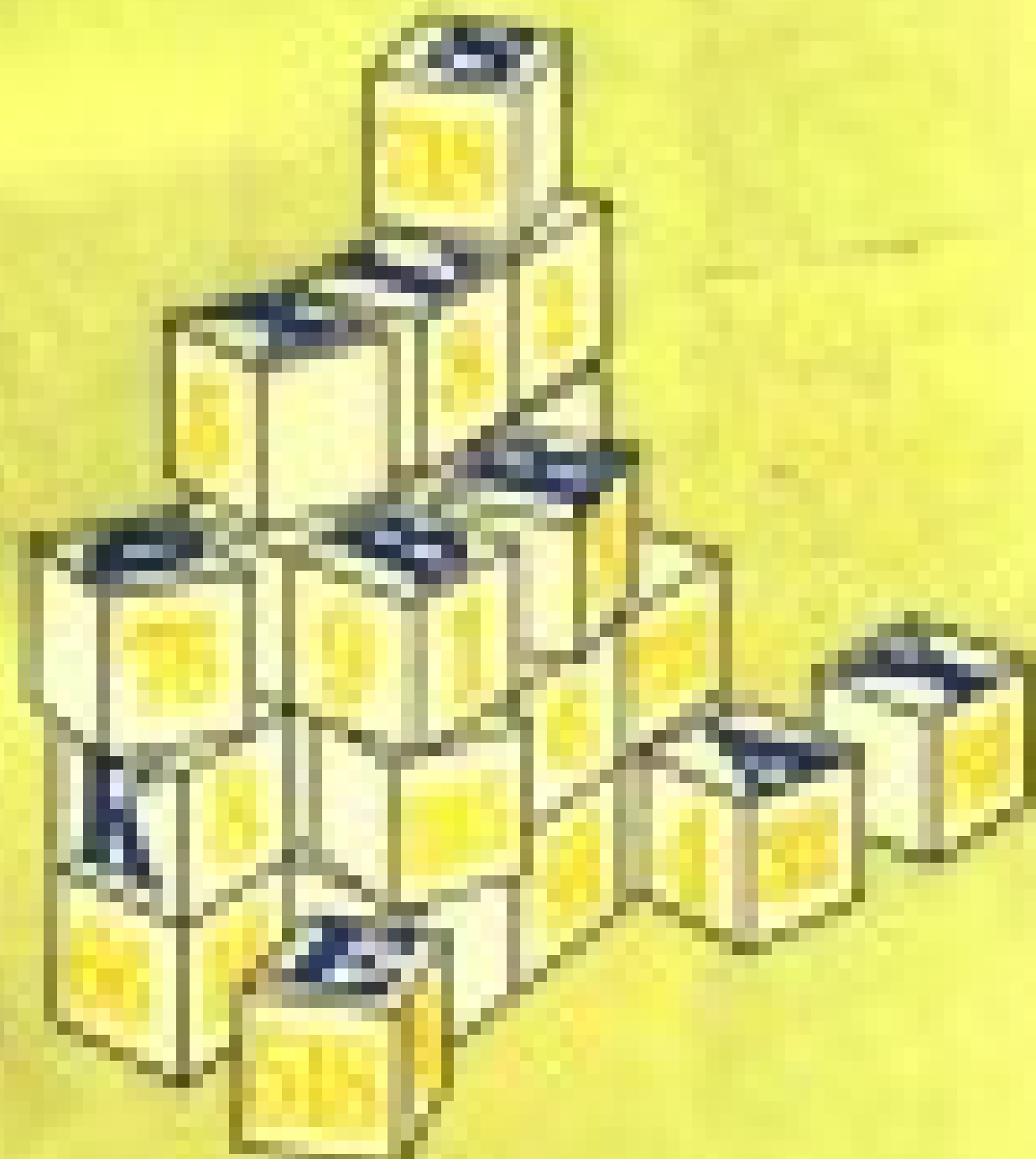
王树成 王树德 王树强 主编

王树成 王树德 王树强 副主编

王树成 王树德 王树强 参编

王树成 王树德 王树强

王树成 王树德 王树强



纳 税 会 计

徐泓 编著

西南财经大学出版社

(川)新登字 017 号

责任编辑:左 强

封面设计:穆志坚

纳 税 会 计

徐泓 编著

*

西南财经大学出版社

(成都市外西光华村 邮编 610074)

西南财经大学出版社发行

西南财经大学出版社印刷厂印刷

*

开本:787×1092 毫米 1/32 印张:10.5 字数 220 千字

1994 年 9 月第一版 1994 年 9 月第一次印刷

印数:1~3000 册

ISBN7—81017—859—8/F·705

定价:9.80 元

(若有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换)

前 言

随着社会主义市场经济体制的确立，我国的会计改革进一步深化，税制改革方兴未艾。如何尽快地熟悉税制改革的具体内容，如何将新税制下各种税款的计算、缴纳与会计准则指导下的会计核算结合起来，并将其提到理论高度，是当前会计界所面临的一个重要课题。为适应需要，从纳税人的角度编写了《纳税会计》一书，希望能为深入研究纳税会计的理论与实务尽微薄之力。

本书在编写过程中，力求体现如下特点：

系统性。本书系统地阐述了以企业为主的纳税人的纳税会计核算和纳税管理以及委托纳税业务。在纳税会计核算部分中系统地说明了每一税种的计算、缴纳及其核算；在纳税管理中系统地说明了纳税筹划、内部纳税控制及内部纳税检查；委托纳税业务中系统地说明了税务代理和纳税审计等内容。

实用性。本书以已出台的新税制和已颁布的企业会计准则为编写依据，注重纳税人的纳税活动与会计核算相结合。对一些主要的税种，列举了大量的例题，以具体说明税款的计算、缴纳及其核算。对于纳税人来讲，具有较强的可操作性。

理论性。本书侧重于阐述纳税会计的基本原理和方法。吸收了《国际会计准则》中所得税会计的理论和方法，说明流转税会计、所得税会计的基本理论和方法。

超前性。随着会计改革热潮而又掀起的税制改革热潮,使我国的纳税会计理论与实务都存在着一定的滞后性。本书在充分说明现有纳税核算的基础上,着重说明了我国纳税人还未展开的业务,如纳税管理、纳税审计、税务代理等业务,使本书具有一定的超前性。

全面性。本书既包括纳税人内部所进行的纳税核算和管理,又包括纳税人外部进行的税务代理和纳税审计,而且还用一定的篇幅说明税收会计,使本书具备了税务会计的基本框架。

本书在编写过程中,得到了中国人民大学会计系、北京经济学院财会系众位教授的热情帮助,在此表示衷心的感谢。

由于作者水平有限,书中难免存在一些缺点和错误,恳请读者批评指正,以便日后修改。

作 者

1994年7月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 纳税会计的概念.....	(1)
第二节 纳税会计的模式和原则	(13)
第三节 纳税会计的基本内容	(21)
第二章 纳税基本知识	(25)
第一节 税收制度概述	(25)
第二节 税收制度的构成要素	(29)
第三节 纳税程序与方法	(41)
第四节 税种及其分类	(46)
第三章 流转税会计	(53)
第一节 流转税会计概述	(53)
第二节 增值税	(64)
第三节 消费税	(90)
第四节 营业税.....	(102)
第四章 所得税会计	(112)
第一节 所得税会计概述.....	(112)
第二节 企业所得税.....	(130)
第三节 外商投资企业及外国企业所得税.....	(149)
第四节 个人所得税.....	(167)
第五章 其他税及关税会计	(180)
第一节 列入期间费用的税种.....	(180)
第二节 列为营业费用的税种.....	(197)

第三节	列入资产价值的税种·····	(213)
第四节	关税·····	(219)
第六章	纳税管理·····	(230)
第一节	纳税管理概述·····	(230)
第二节	纳税筹划·····	(238)
第三节	内部纳税控制制度·····	(266)
第四节	内部纳税检查·····	(272)
第七章	委托纳税业务·····	(298)
第一节	税务代理·····	(298)
第二节	纳税审计·····	(316)

第一章 总 论

第一节 纳税会计的概念

一、纳税会计的产生

在人类社会的漫漫长河中,当社会经济发展到一定阶段,产生了国家。国家一旦产生,为了维护国家机器(军队、警察、法庭)的正常运转,就需要通过以向国民征税的形式来满足费用开支的需要。早期的征税形式是实物缴纳,继而发展到实物和货币两种形式并存,目前是以货币形式缴纳税款。

为了保证税款征集的及时性、可靠性,国家制定了一系列相应的法律条文,这就是税法。国家就是以税法为依据,通过税务部门对国民进行强制的、无偿的征税。在征税过程中,一方面税务部门要代表国家对所征集的税收收入及收入的去向进行核算,这就产生了税收会计;另一方面纳税人需要对应缴税款进行计算,按时进行缴纳,这就产生了原始的纳税会计。

随着国家机器的不断增强,为维持庞大的国家机器所需的开支不断扩大,向国民征收的税款日益增加。与此相适应,税法不断丰富并完善起来,征税主体的会计核算也经过不断发展形成一门相对独立的会计学科——税收会计;作为民间的纳税主体经过上千年的发展也萌生了进行核算、筹划应纳

税款的纳税会计。18 世纪末，处于商品经济发展较高阶段的英国开征了所得税，使纳税会计的发展跃上了一个新阶段。此后，许多西方发达国家，均将所得税作为本国税收来源的一个主要税种，因此当时的纳税会计可以说实际上就是所得税会计。即使现阶段，也有许多国家将所得税作为国家税收收入的主要来源，如美国、英国这些国家所得税会计仍然是纳税会计的主体。到了 20 世纪 50 年代，法国开征增值税，它仅对纳税对象的增值部分征税。增值税的开征无疑为纳税会计的丰富和完善创造了契机。但无论增加何种税，对纳税会计成为一门独立的学科都没有决定性的影响。只有当会计发展到一定阶段，企业成为独立的经济实体，才为纳税会计成为一门独立会计学科提供基本前提条件。

会计学科必须发展到比较完善的一定阶段，纳税会计才有可能从其中分离出来成为独立的一个分支。在这个阶段中，财务会计通过从审查原始凭证开始到编制报表等一整套完整的方法体系，为投资者、债权人、宏观部门等提供会计信息；管理会计通过科学的预测、决策方法，预算的编制、协调和执行情况的分析评价方法，成本的计算和分析方法等等为企业加强内部经营管理提供有用的信息。随着国际经济发展的需要 60 年代逐渐发展起来的国际会计，通过比较各国会计制度、协调各国的会计准则，制订国际转移价格和国际税收政策，加强对跨国公司经营管理。纳税会计正是在这些会计分支发展的基础上，借助于财务会计的方法体系完成应纳税款的计算、缴纳、退补款等核算工作；借助于管理会计的方法体系进行纳税筹划，纳税控制，实现纳税人的税负合理；借助于国际会计研究的指导思想规范涉外企业纳税活动，保证

本国的税收收入。

纳税人作为独立核算，自负盈亏的经济实体，它有承担纳税的义务，同时税款的缴纳又会减少纳税人的最终收益。正是税款征集与纳税之间的矛盾，使经营管理者特别重视税款的筹划、计算和缴纳，客观上产生了通过纳税会计为其提供信息的需求，并利用这些信息正确地计算税款、按期缴纳税款、科学地筹划应纳税款，使纳税人所纳税款最为合理。

上述纳税会计形成、发展的条件说明，纳税会计是适应纳税人经营管理的需要，从财务会计、管理会计、国际会计中分离出来，并将会计的基本理论、方法同纳税活动相结合形成的一门边缘学科。纳税会计要成为一门边缘学科，仅仅把分离出来的部分拼凑起来还远远不够，须在分离的基础上进一步地深入、延伸，形成体现纳税特点的会计理论、方法体系。如财务会计中税款的计算、缴纳仅从要真实地反映纳税人财务状况和经营情况的角度加以说明，这部分内容一旦分离出来作为纳税会计的重要组成部分，就必然要进行深入的研究，研究其概念、目标、原则、纳税会计模式、纳税会计的领域等等理论问题；研究纳税会计如何利用财务会计提供的资料进行税款的计算等实务问题。管理会计中更多地是运用科学的预测、决策、控制方法，加强对企业筹资、投资、营运等方面的内部经营管理，仅将纳税作为影响筹资、营运的一个因素加以说明。当这部分内容从管理会计中分离出来后，就不能简单地将纳税作为一个因素来说明，而应研究如何将管理会计的预测、决策方法应用于纳税活动中，形成纳税管理会计体系。国际转移价格、国际税收也仅是国际会计的一个方面，当这部分内容从国际会计中分离出来后，就要

进一步研究国际转移价格对纳税人有何影响，其影响程度如何，国际避税的形式，反避税对本国的税收收入有何影响等等内容。

综上所述，从其他会计分支中分离出来的纳税会计，必须在其他会计分支研究成果的基础上，进一步地深化、延伸，形成具有纳税特点的一门独立的会计学科。

二、我国的纳税会计

长期以来，我国实行高度集中的计划经济体制，会计制度服从于财政、财务制度；同时，在计划经济体制下，我国很长一段时间都实行以利代税的政策，除少量的税款外，大部分收益是以利润的形式上交国家财政。企业作为主要的纳税人，纳税意识淡薄。在计划经济体制下，众多的国营企业虽是独立核算单位，但实行统收统支的管理体制，不论是以税的形式上交收益，还是以利的形式上交收益，收益的绝大部分上交。在这种经济环境下，虽然十几年前，我国会计界的有识之士就已提出开展纳税会计研究的动议。但在实践上，企事业等单位没有产生要求纳税会计提供纳税信息的需求；理论上，没有形成产生纳税会计的土壤。因此，我国的纳税会计一直处于讨论之中。

十一届三中全会以后，我国进行了经济体制的改革。在经济体制改革中，影响纳税会计形成的主要改革有以下三个方面：

第一，社会主义市场经济体制的确立。十几年来，我国的经济体制改革经历了改高度集中的计划经济体制为有计划的商品经济体制，改有计划的商品经济体制为社会主义市场

经济体制等阶段。各个阶段改革的核心内容之一是改变企业的经营机制，增强企业活力，但由于各种原因，企业的经营机制没有得到完全改变，只有社会主义市场经济体制的确立，企业才真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的经济实体。如今的企业不再是计划经济链条上的一个基础环节，而是置身于激烈的市场竞争之中的经济实体。面对着激烈的市场竞争，企业的经营管理者在注重资金的筹集、资金的营运、利润形成及其分配的管理、核算的同时，也会注视到本企业税负的高低。在其他条件不变的情况下，所纳税款多，企业的净收益就会相对减少；反之，净收益增加。税款与企业净收益这种成反比的关系，促使企业的经营管理者特别注意税款的计算、缴纳、筹划、控制，并要求企业的会计能够详细地提供有关纳税情况的信息，为纳税会计的产生提供了动力。

第二，会计改变的深化。从 80 年代开始，我国进行了一系列的会计改革，但前一阶段的会计改革是在原有会计模式的基础上进行的修改、调整，只有到 1992 年公布了《企业会计准则》才使我国的会计改革步入新的阶段。企业会计准则的颁布，以及最近几年将出台的具体准则和非盈利组织会计准则，使我国的财务会计自成体系，不再受税收、财务制度的制约，并向国际会计惯例靠拢；使管理会计的目标明确，内容不断丰富，更好地在企业内部经营管理中发挥作用；与国际会计惯例的接轨，排除了涉外企业在会计核算方面的障碍，使国际会计也迅速地发展并完善起来。各会计分支的发展与完善，为纳税会计的形成提供了必要的条件。

第三，新税制的形成。建国以来，我国的税制经历了四

次大的改革，但只有 1994 年的税制改革，影响广泛，意义深远。新税制变得更加严密、规范，减少了税收制度中的漏洞，使生产要素市场的征税大为健全，为企业公平竞争提供了一个良好的外部环境。这次税制改革不仅影响到税务工作，而且直接涉及到以企业为主体纳税人的财会核算变革，给企业的财会工作提出了新的、更高的要求。要求以所适用的税收法规为依据，运用专门的会计方法，处理企事业等单位的纳税事务，以至参与企业的筹资、投资、营运决策，从而达到税负合理和保证税收收入的目的。新税制的形成为纳税会计的产生提供了可能性。

随着我国经济体制、税收体制、会计体制的改革，特别是随着这次税制改革中税法的进一步完善和严格，正确计算和及时缴纳各种应纳税款，已成为纳税人财会工作的一项重要组成部分；深入开展纳税会计理论的研究，也成为会计界的一个重要课题。

三、纳税会计的特点及概念

纳税会计核算作为财务会计的一项内容早就产生了，但究竟什么是纳税会计却众说纷纭。下面将纳税会计与税收会计、财务会计进行比较，说明纳税会计的特点，并从比较纳税会计与其他会计的异同中得出纳税会计的概念。

（一）纳税会计与税收会计的联系

纳税会计与税收会计几乎是同时产生，只要有税收，就有计算应纳税款的纳税会计和征收税款的税收会计，而且二者都是以货币为计量单位，以税法为准绳，利用会计的基本理论和方法对税款进行核算和监督的专业会计，但二者在以

下方面存着差别：

1. 纳税会计与税收会计的主体不同。纳税会计的主体是纳税人，即承担纳税义务的企事业等经济组织。纳税会计是从纳税人的角度出发，依据税法的规定，运用财务会计的方法计算、缴纳应纳税款。税收会计的主体是国家的税务机关，包括从国家税务总局到基层税务所等各级税务机关，以及征收关税的海关和征收农业税的农业部。税收会计是从国家的角度出发，依据税法的规定，核算和监督税款的征收、报解、入库、提退等情况。

2. 纳税会计与税收会计的对象不同。纳税会计的对象是从产生应税商品、应税所得、应税行为开始，到纳税人按税法的规定缴纳税款为止的整个纳税活动，包括事前纳税的筹划，事中税款的计算、申报缴纳的核算，事后税款计算、缴纳正确性的检查等内容。税收会计的对象是从纳税人缴纳税款开始，到税款缴入国库的整个过程，包括税款的应征（纳税申报）、征收、解缴、入库等内容。

3. 纳税会计和税收会计的核算依据不同。纳税会计的核算依据是企业会计准则和税法的具体规定。平时纳税会计遵循会计准则及其具体准则对计税依据、应纳税款等进行核算。如果当按会计准则确认、计量的计税依据与税法的规定不一致时，纳税会计需按照税法规定对其进行调整。税收会计的核算依据是总预算会计准则和税法的具体规定，税收会计的主体是国家税务机关，它作为总预算的一个宏观管理部门，执行总预算会计准则。而且税务机关执行的具体准则往往与税法的规定一致，不需要再做调整。

4. 纳税会计和税收会计的记帐基础不同。纳税会计的主

体是企业、事业等经济组织，这些经济组织在组织会计核算时，通常以权责发生制为记帐基础，纳税会计作为这些组织中会计的一个重要组成部分也以权责发生制为记帐基础。因此，在纳税会计实务中设置有递延税款等会计科目。税收会计的主体是税务机关，它们属于非盈利组织，一般不执行权责发生制，而执行改良的权责发生制，实际上是执行以权责发生制与收付实现制相结合的一种改良记帐基础。

5. 纳税会计与税收会计的核算范围不同。纳税会计的核算范围包括纳税人所有应纳的税款，如流转税、所得税、其他税及关税。而税收会计则要区分。关税在我国是由海关对进出国境的货物征收的一种税，也就是说海关作为征集部门要征收关税，与进出口货物有关的消费税、增值税也由海关征收。此外，农业税由农业部门征收。除了由海关征收的上述几种税和农业部门征收的税以外，其他的税种都由税务机关征收。如果税收会计仅指税务机关对所征的税款进行核算的话，它的核算范围要小于纳税会计。

通过上述纳税会计与税收会计的比较可以看出，纳税会计和税收会计都是对税款进行核算和监督，但二者在核算主体、记帐基础等方面都存在着差异，它们是两类不同的会计，不能混淆。本书仅就纳税会计进行说明。

（二）纳税会计与财务会计的联系

纳税会计产生并形成后，应与财务会计并列，两者既有联系，又有区别，相互补充，相互配合，在企业经营管理中，在对外报告中共同发挥应有的作用。纳税会计与财务会计在会计主体记帐基础、核算方法计量尺度等等方面有着相同之处，而且纳税会计计算税款的计税依据还是取自财务会计提

供的资料。但二者在以下方面存在差别：

1. 纳税会计和财务会计核算的范围不同。纳税会计仅核算纳税人所进行的经营活动中有关税的方面，如计税依据、销项税款，进项税款，应纳税款的计算、缴纳，退补税款，最后编制纳税报表，反映企业的纳税情况。如果计算的会计收益与纳税所得不一致，在纳税报表中应适当列明分离项目，以满足税务部门的需要。财务会计的核算范围是纳税人所进行的经营活动中能够用货币表现的各个方面，从会计要素来看，包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润，最后编制财务报表，反映纳税人的财务状况和经营情况，以满足宏观调控部门、投资者、债权人、企业经营管理者等会计信息的需要。

2. 纳税会计和财务会计核算的目标不同。纳税会计通过记录、计算、检查等专门方法为保证纳税人按照税法的规定纳税，使纳税人既不违反税法规定，又实现税负最低。纳税会计主要编制纳税报表及各具体税种的明细表，列明应缴税款、未缴税款、退税款等等内容，并将这些报表报送给国家税务机关，仅为政府、投资人、管理者提供有关纳税的资料。财务会计通过记录经济业务编制资产负债表、损益表、财务状况变动表等，反映企业的财务状况、经营情况，并将这些报表报送给投资人、债权人以及与企业经营有关的其他人，为会计信息使用者提供决策的有用信息。

3. 纳税会计与财务会计受税法的约束不同。纳税会计除了要依据会计准则规范其会计行为外，还要受税法的制约。如果按会计准则核算、计算的应纳税款不符合税法要求时，要按税法的具体规定进行调整。财务会计只须按企业会计准则