

新 / 世 / 纪 / 会 / 计 / 丛 / 书

F810.42
158

税 务 会 计

— SHUIWUKUAIJI

黄 鹏 编 著



苏州大学出版社

税 务 会 计

黄 鹏 编著

苏 州 大 学 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/黄鹏编著. —苏州:苏州大学出版社,
2003.12
(新世纪会计丛书)
ISBN 7-81090-225-3

I. 税… II. 黄… III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 009187 号

税务会计

黄 鹏 编著

责任编辑 金振华

苏州大学出版社出版发行

(地址:苏州市干将东路 200 号 邮编:215021)

江苏省新华书店经销

丹阳市教育印刷厂印装

(地址:丹阳市西门外 邮编:212300)

开本 850×1168 1/32 印张 31.25 字数 780 千

2003 年 12 月第 1 版 2003 年 12 月第 1 次印刷

印数 1-3600 册

ISBN 7-81090-225-3/F·16(课) 定价:52.00 元

苏州大学版图书若有印装错误,本社负责调换
苏州大学出版社营销部 电话:0512-67258835

前 言

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,制定税务法规规范税务行为,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。

20世纪90年代以来,随着我国税收及会计改革的逐步深入,会计政策和税法之间出现了越来越多的差异,不但会计收入、费用和所得税应税收入、费用确认和计量的差异不断增加,导致会计利润和纳税所得之间出现永久性差异和暂时性差异;而且,增值税的应税收入(计算销项税额的基数)和会计销售收入确认和计量、购进货物的确认时间和进项税额的确认抵扣时间都有所不同,这就使税务会计和财务会计间可协调性越来越差;同时,企业追求自身利益的内在本性,要求会计不仅能够提供企业纳税义务发生和履行情况的信息,而且能够根据税法提供避税和节税的信息,以支持管理决策。这就使税务会计从财务会计中分离出来成为必然。

从长远来看,经济全球化是当今世界经济发展的大趋势,它导致了资本流动的全球化。随着中国经济的进一步全球化,作为“通用商业语言”的会计准则也势必趋向全球化。与此同时,我国现行

税制基本上是 1994 年税制改革确立的税制框架的延续。为了使我国的税制体系更能适应市场经济和加入 WTO 的要求,进一步的税制改革势在必行。为此,选择上述第二种做法更有利于中国改革符合世界潮流和国际惯例,也更有利于增强中国企业的国际竞争能力。

本书的特点主要是:

1. 结合科学研究,具有独创性。本书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理论、税务会计基础、增值税会计、消费税会计、出口货物退(免)税会计、营业税会计、公司所得税会计、个人所得税会计、资源财产税会计、目的行为税会计、农业税收会计、关税及船舶吨税会计、税务会计报表、税务会计审查、查补税款和错账的调账处理、税务筹划等内容,构建了一个科学、严密的税务会计学科新体系。

2. 结合当前改革,具有新颖性。本书以最新的会计准则和税务法规为依据,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,以及科学从事税务筹划。

3. 结合教学改革,具有开拓性。本书结合会计、审计、财政、税收等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 16 类人才,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。

本书是在原《新编税务会计学》(黄鹏主编,苏州大学出版社,1997)的基础上由黄鹏等编著而成。参与本书书稿组织、撰写、修改、打印和校对,以及提供资料等的人员有:邵建华、朱冬琴、茆晓颖、范钦娅;陈雄伟、邵华、马立平、单正荣;施忠、范久红、程萍、王洪斌、杨照生、徐元祥、陈国强、张姝菲、钟丽琴;孟咸华、张明和、徐伟英、岳涛、庞晨、陈卫宁、张志中。同时,在写作过程中,借鉴了国内外有关专家、教授、学者最近出版的相关方面的优秀论著、教材与其他文献,获益匪浅。在此,特对这些作者由衷地表示敬意和谢意!

本书既可作为财经类院校会计、财务、审计、财政、税收等专业的教学用书,也可作为纳税人和税务人员的业务用书或参考资料。

由于税务会计在我国仍处于研究和探索之中,尚不成熟,会计准则和税务法规本身又在不断地完善之中,加之作者水平有限,不妥、疏漏、甚至错误之处在所难免,所以恳请专家、同仁、读者不吝指正,以便作者今后对本书进一步充实、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。

黄 鹏

2003 年 12 月

目 录

前言

第一章 税务会计概论	(1)
第一节 税务会计的内涵.....	(1)
第二节 税务会计的对象和目标	(10)
第三节 税务会计的原则和方法	(13)
第四节 税务会计与财务会计之统分的论证	(21)
第五节 税务会计的模式和体系	(32)
第六节 税务会计的基本内容	(35)
复习思考题	(43)
习题	(43)
第二章 税务会计基础	(46)
第一节 税收制度的构成要素	(46)
第二节 我国现行税制体系	(52)
第三节 纳税人的义务、权利和法律责任及纳税程序	(65)
复习思考题	(80)
习题	(80)
第三章 税务登记	(82)
第一节 税务登记概述	(82)
第二节 税务登记的办理程序	(84)

第三节	税务登记证件的使用和管理	(92)
第四节	增值税一般纳税人的认定	(93)
复习思考题		(96)
习题		(96)
第四章	增值税会计(上)	(98)
第一节	增值税概述	(98)
第二节	增值税专用发票的使用和管理.....	(109)
第三节	增值税应纳税额的计算和交纳.....	(121)
第四节	增值税基本业务的税务会计处理.....	(136)
复习思考题		(154)
习题		(154)
第五章	增值税会计(下)	(162)
第一节	进货退回和折让及进项税额转出的税务会计 处理.....	(162)
第二节	销货折扣、退回及折让的税务会计处理	(168)
第三节	混合销售和兼营非应税劳务的税务会计处理	(173)
第四节	视同销售行为的税务会计处理.....	(175)
第五节	增值税减免的税务会计处理.....	(194)
第六节	增值税的类型及其选择.....	(202)
复习思考题		(210)
习题		(210)
第六章	消费税会计	(220)
第一节	消费税概述.....	(220)
第二节	消费税应纳税额的计算和缴纳.....	(223)

第三节	消费税基本业务的税务会计处理·····	(240)
第四节	消费税特殊业务的税务会计处理·····	(260)
复习思考题	·····	(272)
习题	·····	(273)
第七章	出口货物退(免)税会计 ·····	(280)
第一节	出口货物退(免)税概述·····	(280)
第二节	出口货物退(免)税的计算·····	(287)
第三节	出口货物退(免)增值税的税务会计处理·····	(314)
第四节	出口货物退(免)消费税的税务会计处理·····	(324)
复习思考题	·····	(329)
习题	·····	(330)
第八章	营业税会计 ·····	(338)
第一节	营业税概述·····	(338)
第二节	营业税应纳税额的计算和缴纳·····	(345)
第三节	营业税的税务会计处理·····	(357)
复习思考题	·····	(382)
习题	·····	(382)
第九章	所得税会计(上) ·····	(386)
第一节	公司所得税概述·····	(386)
第二节	内资企业所得税应纳税额的计算与缴纳·····	(390)
第三节	外资企业所得税应纳税额的计算与缴纳·····	(428)
第四节	股权投资与合并、分立中的所得税计算·····	(443)
第五节	关联企业业务往来的所得税计算·····	(457)
第六节	公司所得税的税务会计处理·····	(460)
第七节	会计制度与税收法规差异的处理及调整·····	(483)

复习思考题	(505)
习题	(505)
第十章 所得税会计(下)	(508)
第一节 个人所得税概述	(508)
第二节 个人和个体工商户应纳个人所得税额的计算 和缴纳	(511)
第三节 个人独资企业和合伙企业投资者应纳个人所 得税额的计算	(546)
第四节 个人所得税的税务会计处理	(553)
复习思考题	(562)
习题	(562)
第十一章 资源财产税会计	(566)
第一节 资源税会计	(566)
第二节 土地使用税会计	(576)
第三节 耕地占用税会计	(583)
第四节 土地增值税会计	(588)
第五节 房产税会计	(610)
复习思考题	(615)
习题	(615)
第十二章 目的行为税会计	(619)
第一节 城市维护建设税会计	(619)
第二节 车船使用税会计	(625)
第三节 印花税会计	(633)
第四节 契税会计	(643)
复习思考题	(651)

习题	(652)
第十三章 农业税收会计	(655)
第一节 农业税会计	(655)
第二节 农业特产税会计	(668)
复习思考题	(679)
习题	(679)
第十四章 关税及船舶吨税会计	(681)
第一节 关税会计	(681)
第二节 船舶吨税会计	(699)
复习思考题	(704)
习题	(704)
第十五章 税务会计报表	(706)
第一节 税务会计报表概述	(706)
第二节 流转税纳税申报表的编制方法	(709)
第三节 企业所得税的纳税申报表的编制方法	(740)
第四节 外商投资企业和外国企业所得税的纳税申报表的编制方法	(770)
第五节 税务会计报表的管理	(813)
复习思考题	(817)
习题	(817)
第十六章 税务会计审查	(818)
第一节 税务会计审查的内容和方法	(818)
第二节 计税基础的审查	(821)
第三节 流转税税额的审查	(838)

第四节	所得税税额的审查·····	(860)
第五节	资源资产税税额的审查·····	(867)
第六节	目的行为税税额的审查·····	(871)
复习思考题	·····	(874)
习题	·····	(874)
 第十七章 查补税款和错账的调账处理——以增值税为例		
	·····	(880)
第一节	查补税款调账的意义和原理·····	(880)
第二节	查补税款的调账原则和方法·····	(884)
第三节	错账调整的税务会计处理·····	(889)
复习思考题	·····	(912)
习题	·····	(912)
 第十八章 税务筹划 ·····		
		(915)
第一节	诚信纳税与税务筹划·····	(915)
第二节	税务筹划的本质和特点·····	(927)
第三节	税务筹划的游戏规则和实施技法·····	(937)
第四节	企业生命周期不同阶段的税务筹划·····	(953)
第五节	税务筹划的风险及其防范·····	(980)
复习思考题	·····	(983)

第一章 税务会计概论

第一节 税务会计的内涵

一、税务会计的产生和发展

(一) 从税收起源的条件看,税务会计是税法与会计结合的产物
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。

为了能够保证税收的及时、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20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。可以说,税务会计是税法与会计结合的产物。

(二)从会计发展的历史看,税务会计与财务会计分立是会计发展的必然趋势

税收的产生,意味着国家对税收资金实施核算和监督职能的专门机构已经初步形成,并必须不断完善。例如,我国古代的“官厅会计”,可以认为是早期的税务会计。不过在当时没有税务会计和税收会计之说,两者是统一的。随着社会经济的发展,税种日益增多和复杂,税金的形式和缴纳涉及到纳税人经营活动的各个方面,单靠政府的“官厅会计”已经无法完整、准确地反映和监督数量众多且各不相同的纳税人的税金运动。由此,政府通过制定税法,要求纳税人设立账簿和凭证,按税法反映税金的形式和交纳,并以纳税申报形式接受税务机关监督。这样,以纳税人税金计算和上缴为内容的税务会计,与以政府税收收入的形成、征收和上缴为内容的税收会计逐渐分离开来。由于税务会计对税金的形式和计算必然涉及到收入、费用、利润等要素的确认和计量,而这也是财务会计的核心内容,因此,税务会计自然就要模拟、利用财务会计的程序和方法,使税务会计与财务会计交织在一起,并促进了会计理论与实务的研究和发展。

财务会计活动是向外界提供会计报表,与税务会计活动有一定的区别。它们之间的差异大小取决于财务会计政策的目标定

位。在以税收为会计政策导向的国家和地区,财务会计和税务会计合二为一,税务会计被财务会计所涵盖,如法国和德国的会计就是这种模式。在以投资者利益为会计政策导向的国家和地区,税法和会计政策对收入、费用的确定、确认和计量方法差异很大,税务会计必然独立于财务会计,如英国和美国的税务会计就属于这种模式的产物。在这种模式下,由于税法和财务会计政策或多或少有一定的相容性,所以税务会计通常不单独设立账证体系,而是在财务会计日常核算资料的基础上,按税法进行调整,得出应税收入、可扣除项目金额及应税利润,以准确计算和报告应缴的税金。

美国是研究税务会计较早的国家之一,税务会计自成体系,与财务会计和管理会计并列为企业会计的三大分支。美国税务会计专家史蒂文·F·吉特曼博士认为,税务会计的本质是处理两类问题:一是某项目是否应确认为收入和费用;二是该项目何时被确认为收入和费用。由于税法的各要素就是确认、确定纳税人应税收入及可扣除项目,计算和交纳应缴税金,所以有人说,一部税法就是一本税务会计。英国和美国是以所得税为主体税种的单税制体系国家,税务会计主要内容是所得税会计。值得注意的是,美国在开征所得税时,税务会计研究的内容主要是什么项目应该确定为收入并予以纳税,什么项目可以免税。但随着通货膨胀和高利率的出现,管理者增强了货币的时间观念,逐步认识到税务会计的融资功能,其研究重心才转移到应税收入和费用确认的时间上,递延收入、加速折旧等能减少当期应纳税额或推迟纳税的会计方法倍受青睐,税务会计从此得以快速发展,并成为企业会计学的重要领域。

可见,税务会计的发展需要两个条件,一是税法和会计政策目标的不同,从而形成对企业收入、费用和利润确定、确认及计量方法的差异;二是企业作为一个独立经济实体,有追求自身利益的强烈要求。20世纪90年代以来,随着我国税收及会计改革的逐步

深入,会计政策和税法之间出现了越来越多的差异,不但会计收入、费用和所得税应税收入、费用确认和计量的差异不断增加,导致会计利润和应税利润之间出现永久性差异和暂时性差异;而且,增值税的应税收入(计算销项税额的基数)和会计销售收入确认和计量、购进货物的确认时间和进项税额的确认抵扣时间都有所不同,这就使税务会计和财务会计间可协调性越来越差;同时,企业追求自身利益的内在本性,要求会计不仅能够提供企业纳税义务发生和履行情况的信息,而且能够根据税法提供避税和节税的信息,以支持管理决策。这就使税务会计从财务会计中分离出来成为必然。

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) 税务会计与税收会计的关系

税务会计和税收会计都是以税法为准绳,运用会计的基本理论、方法对税金运动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。

税收会计属于预算会计的一个分支。其核算主体是国家税务机关、地方税务机关以及征收关税的海关,其研究对象是国家税收,其目标是保证国家税收及时、足额入库,维护国家、政府的利益。税收会计作为政府宏观调控和执法的一种重要手段,主要用来反映和监督各地政府和中央税收收入形成、上缴和补退等预算活动,执行《财政总预算会计制度》。《财政总预算会计制度》的具体内容往往受《预算法》的制约,并与税法的规定保持一致,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,所以一般采用混合记账基础,即对税款征集、解库等的核算以收付实现制为记账基础,对固定资产折旧、无形资产摊销等需