

高职高专会计专业（新准则）系列教材

季秀杰 主 编
刘智英 葛震中 副主编
刘东辉 主 审

税 务 会 计

S H U I W U K U A I J I

上海财经大学出版社

高职高专会计专业(新准则)系列教材

税 务 会 计

	季秀杰	主 编
刘智英	葛寰中	副主编
	刘东辉	主 审

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/季秀杰主编;刘智英,葛寰中副主编;刘东辉主审. —上海:上海财经大学出版社,2008.4

高职高专会计专业(新准则)系列教材

ISBN 978-7-5642-0210-1/F·0210

I. 税… II. ①季…②刘…③葛…④刘… III. 税务会计-高等学校:技术学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 043196 号

□ 责任编辑 梁 源

□ 封面设计 周卫民

SHUIWU KUAIJI

税 务 会 计

季秀杰 主 编

刘智英 葛寰中 副主编

刘东辉 主 审

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海叶大印务有限公司印刷装订
2008 年 4 月第 1 版 2008 年 4 月第 1 次印刷

700mm×960mm 1/16 14 印张 258 千字

印数:0 001—4 000 定价:22.00 元

高职高专会计专业(新准则)系列教材

编审委员会

主 任 金绍珍

副主任 张弘强 刘东辉

委员(以姓氏笔画为序)

于冬梅	车立秋	田玉兰	吕 超	邬秋颖
刘海燕	刘智英	孙 烨	李恩媛	迟艳琴
张亚萍	林 丽	林秀琴	季秀杰	郑建志
赵丽莉	段洪成	修雪丹	姜 明	郭景泉
唐丽华	崔 澜	崔仙玉	盛永志	葛寰中

前 言

税务会计是社会经济发展到一定历史阶段的产物,是在税收和财务会计产生和发展的基础上逐步从财务会计中独立出来的,融税收法律、法规和会计核算为一体,对纳税主体应纳税款的形成、计算、申报及缴纳的全过程进行核算与监督的一门专业性会计。在市场经济运行机制下,纳税活动渗透到企业生产经营活动的每一个环节,成为企业进行会计核算和经营决策的一个重要内容,税务会计的作用也随之越来越重要。适逢国家对部分税收法规进行了修改和补充,新的企业会计准则体系也从2007年1月1日起开始实施,鉴于这些改革对企业涉税事项及税务会计处理方法的影响,为了更好地满足高职高专教育教学对适应新的法规、准则要求的《税务会计》教材的需求,我们编写了此教材。

本教材秉承“理论紧密联系实际”的指导思想,以最新的税收法律法规结合最新的企业会计准则体系为依据,简明地阐释了现行主要税种——增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、个人所得税等的基本法律规定,纳税人应纳税款的计算、申报、缴纳及会计核算等实务操作方法,重点突出企业应纳税款的计算与会计处理。其主要特点如下:

1. 简明实用,针对性强。遵循简明、实用的宗旨,考虑到高职高专教学计划中对税务会计课程的安排,本教材从现行税收体系中精选出对企业经营活动过程和结果影响较大的主要税种,进行从基础理论到实务操作全过程的介绍与说明。并在编写过程中,立足于高职高专的教育目标、教学特点以及学生的知识结构和能力要求,以理论知识“够用”为原则,按照从原理到实务的教学规律,紧密结合税务会计实践,配以大量的典型例题,将基本税务理论与主要税务会计处理方法融为一体,实用性突出,针对性强。

2. 注重基础,内容新颖。本教材首先在“总论”部分介绍税务会计的基础知识与基本理论,并在后续章节中系统地介绍各主要税种的基本法律规定,从而揭示出各项应纳税款的计算方法与会计处理方法的理论根源,为帮助学员理解和

2 税务会计

掌握相关知识点奠定了较为扎实的理论基础。并在编写过程中,以现代税务会计的管理理论与方法为基石,以最新税收法律法规为准绳,以现行企业会计准则体系的要求为依据,力求体现最新的税收及会计法规制度。

为了配合教学的需要,本教材各章后附有复习思考题,通过复习思考题重现该章的重点和难点,为学生提供深入思考的主线,提高知识运用能力。

本教材结构安排合理,语言简明扼要、通俗易懂,既可作为高职高专院校财经类专业的教学用书,也可作为广大财会人员及税务、审计部门专业人员的业务学习辅导用书。

本书由哈尔滨金融高等专科学校会计系季秀杰老师担任主编,负责全书的总纂、修改与定稿;由刘智英老师和葛寰中老师担任副主编,由刘东辉老师主审。全书共八章,编写人员分工如下:第一、第八章由季秀杰编写,第二、第三、第四章由刘智英编写,第五、第六、第七章由葛寰中编写。

由于编者的知识水平和能力有限,不当或疏漏之处在所难免,恳请专家学者、教学单位和广大读者批评指正。

编 者

2008年3月20日

目 录

前言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 税务会计的概念与特点	(1)
第二节 税务会计的目标、任务与职能	(4)
第三节 税务会计的基本前提与原则	(8)
第四节 税务会计的核算方法	(12)
复习思考题	(14)
第二章 增值税会计	(15)
第一节 增值税概述	(15)
第二节 增值税的计算与纳税申报	(25)
第三节 增值税的会计核算	(39)
复习思考题	(58)
一、简答题	(58)
二、业务题	(58)
第三章 消费税会计	(60)
第一节 消费税概述	(60)
第二节 消费税的计算与纳税申报	(69)
第三节 消费税的会计核算	(79)
复习思考题	(85)
一、简答题	(85)
二、业务题	(86)

第四章 营业税会计	(87)
第一节 营业税概述	(87)
第二节 营业税的计算与纳税申报	(91)
第三节 营业税的会计核算	(99)
复习思考题	(104)
一、简答题	(104)
二、业务题	(104)
第五章 关税会计	(106)
第一节 关税概述	(106)
第二节 关税的计算与纳税申报	(110)
第三节 关税的会计核算	(116)
复习思考题	(121)
一、简答题	(121)
二、业务题	(121)
第六章 企业所得税会计	(122)
第一节 企业所得税概述	(122)
第二节 企业所得税的计算与纳税申报	(125)
第三节 企业所得税的会计核算	(135)
复习思考题	(149)
一、简答题	(149)
二、业务题	(149)
第七章 个人所得税会计	(151)
第一节 个人所得税概述	(151)
第二节 个人所得税的计算与纳税申报	(156)
第三节 个人所得税的会计核算	(168)
复习思考题	(172)
一、简答题	(172)
二、业务题	(173)

第八章 其他税种会计	(174)
第一节 资源税会计	(174)
第二节 城市维护建设税会计	(184)
第三节 城镇土地使用税会计	(189)
第四节 车船使用税会计	(195)
第五节 房产税会计	(200)
第六节 印花税会计	(206)
复习思考题	(212)
一、简答题	(212)
二、业务题	(212)
参考文献	(214)

第一章 总 论

第一节 税务会计的概念与特点

一、税务会计的产生

税务会计是社会经济发展到一定历史阶段的产物,是在税收和财务会计产生和发展的基础上逐步产生和发展起来的。伴随着国家的产生,税收应运而生。各企业、单位和个人作为税款的缴纳者,必然像关心自己的生产耗费一样关心自己的税收负担,为了准确地计算并及时缴纳税款,需要各纳税人对应交、已交和欠交税款的情况及时地进行计量和反映,于是便产生了税务会计。

18 世纪末,英国所得税的产生和不断完善,对税务会计的发展起到了强大的推动作用。因为企业所得税费用涉及企业的经营、投资和筹资等各方面业务活动,涉及收入、收益、成本和费用等会计核算的全过程,因此引起企业的格外重视。而且,随着所得税地位的增强,使所得税逐步取代了流转税而成为各国尤其是许多资本主义国家税制体系中的主体税,所得税会计也成为各国税务会计的主体。正如美国著名的会计学家 E. S. 亨德里克森在其所著的《会计理论》一书中写道:“很多小企业的会计目的主要都是为了编制所得税申报表,甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记账。甚至对于大公司来说,纳税也是会计师们关注的一个主要问题。”1954 年法国开征增值税,为税务会计提供了更加丰富的内容。与此同时,也对企业会计提出了更高的核算要求,促使税务会计从计算方法、核算方法等方面与之相适应,要求企业在会计凭证和会计账簿中提供反映收入的形成、物化劳动的转移价值及转移价值中所包括的已纳税金情况的信息,从而正确计算增值额和应缴纳的增值税额。

随着税收制度的逐步发展和会计核算制度的日趋完善,税法与会计准则对

涉税事项处理的差异日益扩大。为了适应纳税人的需要,客观的反映纳税人的涉税事项,依法、合理纳税,税务会计逐步从企业财务会计中独立出来,发展成为现代会计学的一个重要分支。

二、税务会计的概念

税务会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对企业税款的形成、计算、申报和缴纳事项即涉税事项引起的资金运动进行核算和监督的一门专业会计。

税务会计是现代会计体系的重要组成部分之一,是企业会计的一个特殊领域。它是以财务会计为基础,对企业的涉税事项进行系统的反映,并对财务会计中按会计准则、会计制度进行的会计处理与国家现行税收法规不一致的会计事项或者基于纳税筹划的目的,进行纳税调整或重新计算。因此,税务会计并非要求企业在财务会计的凭证、账簿、报表之外再设一套会计账表(纳税报表及其附表除外),而是借助于财务会计的会计凭证、账簿、报表以及会计核算方法进行会计处理,对财务会计提供的资料按照税法的要求进行计算和调整,再融于财务会计账簿和财务会计报告之中。因此,税务会计是融国家税收法规和会计核算为一体的特种专业会计。

三、税务会计的特点

税务会计作为一门专业会计,与财务会计相比,主要具有以下几方面特点:

(一)税收法规的约束性

税务会计运用会计专门方法对企业各项税款的形成、计算、申报和缴纳进行核算与监督,因此,必须严格以国家现行的税收法规为准绳,这是税务会计与其他专业会计最重要的区别。企业发生的各种涉税事项,必须按照税收法律制度的规定进行计算、申报和缴纳,采用的会计政策也只能在现行税法范围内进行选择。当财务会计制度规定与现行税法的计税方法、计税范围等发生矛盾时,税务会计必须以现行税收法规为标准,对财务会计的结果进行纳税调整。对某些按财务会计制度反映而不便于按照税法规定反映的会计事项,则必须单独设置账簿、单独核算其应税金额,方能据以按应税税种的不同税率计税或享受减、免税优惠。可见,税务会计既要遵守会计法律法规,又要严格接受税收法规的约束,是税收法律法规在会计核算中的具体应用。

(二)与财务会计的协调性

税务会计是从财务会计中独立出来的,对财务会计所提供的会计信息,只要

符合税法规定,就可以直接利用。对于税务会计与财务会计在确认收入、计提折旧和坏账准备等方面存在的差异,税务会计可以根据产生差异的原因,在财务会计核算的基础上进行纳税调整,使之符合税法的要求。因此,税务会计是对财务会计的调整,两者具有协调性。

(三)履行纳税义务的筹划性

税务会计一方面可以全面地反映和监督企业纳税义务的履行情况,另一方面还可以利用其为企业进行纳税筹划。纳税筹划的根本目标是实现“经济纳税”,即在法律允许的前提下,利用税务会计的职能,协助企业对各项经营活动进行统筹、谋划,合理安排、处理涉税事项,以最低的税收负担,争取最大的税后利润,实现企业的财务目标。

(四)适用范围的广泛性

根据税法规定,所有企业都可能成为有关税种的纳税义务人。法定纳税义务人的广泛性,决定了税务会计适用范围的广泛性。一般企业的财务会计执行企业会计准则、会计制度,为了适应纳税的需要,还应设置税务会计核算和监督涉税事项;小型企业会计核算则是典型的以税法为导向的会计,具有税务会计的显著特征。

四、税务会计与财务会计的区别

(一)会计目标不同

财务会计的目标,是通过对企业的经济业务进行确认、计量、记录和报告,向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任的履行情况,以助于财务报告使用者做出经济决策。财务会计的信息使用者包括企业的债权人、投资人、经营者、国家相关机构及社会公众等。

税务会计的目标,是向税务会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信息,保证纳税人依法纳税,使纳税人的经营行为既符合国家税法,又能够最大限度地减轻税收负担。税务会计信息的使用者首先是各级税务机关,其次是企业的债权人、投资人、经营者和社会公众。各级税务机关可以根据税务会计信息进行税款的征收、监督和检查,并作为税收立法的主要依据;企业的债权人、投资人、经营者可以根据税务会计信息了解企业纳税义务的履行情况和税收负担,并据以进行经营、投融资及纳税筹划等方面的决策;社会公众可以根据税务会计信息了解企业的诚信度和社会责任履行情况。

(二)会计核算对象不同

财务会计的核算对象是纳税人在生产经营过程中的全部资金运动,即纳税人在生产经营过程中可以用货币表现的经济活动,不论是否属于涉税事项,都要通过专门的会计方法进行核算和监督,全面地反映纳税人的财务状况、经营成果和现金流量。

税务会计的核算对象是纳税人在生产经营活动中的涉税事项,即对纳税人在生产经营过程中发生的有关税款的形式、计算、申报和缴纳事项进行核算和监督,反映纳税人的涉税会计信息,而对于纳税人与纳税无关的事项则不予反映。

(三)会计核算依据不同

财务会计遵循会计准则和会计制度的规定处理企业的各项经济业务,进行会计核算。会计人员对某些相同的经济业务可能采取不同的表述方式,产生不同的会计结果。而且,当对某些业务的处理出现税法规定与会计准则的规定不一致时,可以先不考虑税法的规定,而只依据会计准则进行核算。

税务会计不仅要遵循会计准则和会计制度的规定,更要严格以税收法规为准绳处理企业的各项涉税业务,进行会计核算。当企业会计准则的规定与国家税法对某些业务处理的规定不一致时,企业可以按会计准则的规定进行会计处理,但在纳税时,必须按税法的规定进行调整。

(四)计算损益的程序不同

财务会计是从企业收益角度进行核算与监督的,是依据企业会计准则和制度规定,以资产的历史成本计量为主,以公允价值等计量方式为辅,遵循谨慎性等原则来确认和计量损益的实现,按照“收入-费用=利润”的会计等式来计算损益。

税务会计是从计税依据角度进行核算与监督的,是依据税法规定,以历史成本确认和计量损益,按照“法定收入项目金额-税法允许扣除的项目金额=应纳税所得额”的计算公式来计算损益,形成“会计所得”与“应税所得”的不同。而以税收法规为依据,将会计所得调整为应税所得,正是税务会计的主要内容。当财务会计的核算结果与税务会计不一致时,财务会计的核算应服从于税务会计的核算,使之符合税法的要求。

第二节 税务会计的目标、任务与职能

一、税务会计的目标

税务会计的目标是指税务会计应达到的标准和方向。税务会计的总目标是

向税务会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信息。

税务会计信息的使用者包括各级税务机关、企业的债权人、投资人、经营者和社会公众。根据税务会计提供的税务会计信息,各级税务机关可以进行税款征收、监督和检查,并作为税收立法的主要依据;企业的投资人、债权人可以了解企业纳税义务的履行情况和税收负担,做出正确的判断和决策;企业的经营者可以了解企业各项税收负担与业务的联系,做出有利于企业的经营及投融资等决策;社会公众可以了解企业的诚信度和社会责任履行情况。

税务会计的具体目标可以概括为:

(一)依法履行纳税义务

税务会计以国家现行税法为依据,在财务会计提供的相关资料基础上,及时、正确地分析税款的形成,准确计算应纳税额,详实地进行纳税申报,足额缴纳各项税款,并以专门方法将各环节涉税事项进行全面地反映和监督,为税务机关提供真实的纳税信息,确保企业依法履行纳税义务。

(二)协调与财务会计的关系

税务会计的核算要求严格以税收法规为准绳,因此,税务会计需要将财务会计按会计准则和制度进行核算所提供的会计信息进行相应的调整,以便在各项财务报告中正确披露有关税务会计信息。税务会计与财务会计相互补充、相互依存。财务会计要保持其稳定性、谨慎性和规范性,税务会计要保持其依法性。两者作为企业会计的重要组成部分,必须要相互配合、相互协调,才能更好地完成各自的具体目标。当两者出现矛盾时,税务会计要依照相关税法规定协调与财务会计的关系,正确反映税务会计信息。

(三)科学筹划,争取最大的经济利益

企业在生产经营过程中,在法律允许的范围内对涉税事项科学地进行纳税筹划,是企业应有的经济权利,属于企业对其资产、收益的正当维护。企业经营理财的根本出发点是通过内在经营机制的优化谋取最大限度的利益增值,而税收负担是企业生产经营的成本与费用,在企业其他各项收入、成本、费用不变的前提下,税负的大小与企业盈利水平成反方向变动。因此,企业需要以企业整体和长远利益为判断标准,在进行各项经营、投融资决策前对涉税事项进行总体的运筹和安排,争取在涉税零风险下的企业税负最低、利益最大。

二、税务会计的任务

税务会计的任务既是企业税务会计目标的具体体现,又是实现企业税务会计目标的途径和措施。因此,税务会计既要以国家税法为准绳,认真履行纳税义

务,又要在国家税法的允许范围内,追求企业在纳税方面的经济利益。税务会计的任务主要包括:

1. 反映和监督企业对国家税收法律、法规和制度的执行情况,确保企业认真履行纳税义务,正确处理企业与国家的关系。

2. 按照国家现行税法所规定的税种、计税依据、纳税环节、税目、税率等,正确计算、按期申报,及时、足额缴纳企业应负担的各税种的应纳税款,并进行相应的会计处理。

3. 按照国家现行税法规定,正确编制、及时报送会计报表和纳税申报表,认真执行税务机关的审查意见。

4. 进行与税务活动相关的财务分析,不断增强企业执行税法的自觉性,提高税务核算和税务管理水平,增强涉税能力。

5. 充分利用企业享有的经济权益,在现行税收法规、制度允许的范围内,从企业的生产经营、投融资等方面积极进行纳税筹划,防范和化解纳税风险,降低企业的税收负担。

三、税务会计的职能

税务会计的职能是指税务会计本身所具有的职责和功能。税务会计的基本职能是核算职能和监督职能。

(一)核算职能

税务会计的核算职能是指税务会计根据国家的税收法规和会计准则、制度等,全面、系统、连续地反映企业生产经营过程中的税务资金运动,包括应纳税款的形成、计算、申报、缴纳及退补等涉税事项,为有关各方提供会计信息。通过税务会计核算提供的信息资料,可以全面地反映企业与国家之间税款征缴的过程,揭示企业纳税义务的履行情况,为国家组织税收收入提供可靠的依据。

(二)监督职能

税务会计的监督职能是指税务会计根据国家的税收法规和有关方针、政策、制度等,通过一系列核算方法,对企业应纳税款的形成、计算、申报和缴纳等税务资金运动和相关会计核算的合法性、合理性进行审查,以确保各项应纳税款的及时、足额申报与缴纳。通过税务会计对企业税务资金运动的监督和控制,还可以保证国家税收法规的贯彻实施和适时修正。

上述两项基本职能是相辅相成、辩证统一的关系。核算职能是监督职能的基础,没有核算所提供的各种信息,监督就失去了依据;而监督职能又是核算职能的质量保障,只有核算,没有监督,就难以保证核算所提供信息的真实性、可

靠性。

除具有核算和监督两项基本职能外,税务会计还具有筹划职能,即通过对各项税务资金运动事先进行科学地运筹和安排,使企业在税收法律制度允许的范围内,防范和化解纳税风险,以最低的税收负担争取最大的经济利益,充分保障企业的合法权益。

四、税务会计的对象

税务会计的对象是税务会计核算和监督的内容,是税务会计主体(即纳税人)因为发生涉税事项和履行纳税义务所发生的经济业务。在企业中,凡是能够用货币计量的涉税事项,即纳税人因纳税而引起的税款的形式、计算、缴纳、补退、罚款等以货币表现的资金运动,都是税务会计的对象。主要包括以下几方面内容:

(一) 计税依据

企业应纳各种税款的应纳税额为计税依据与相应税率或单位税额的乘积。计税依据又称税基,是指税法中规定的据以计算各种应征税款的依据或标准,不同税种的计税依据是不同的。通常情况下,从价计征的税款,以计税金额为计税依据;从量计征的税款,以征税对象的数量、容积、体积等为计税依据。具体包括:

1. 流转额

流转额是企业在经营过程中的营业额、销售额(量)、购进额(量)、移送使用量等,它是各种流转税的计税依据,又是所得税费用的计税基础和前提。

2. 成本、费用额

成本、费用是企业在生产经营过程中的耗费和支出,它包括生产过程中的生产费用和经营过程中的期间费用。成本、费用主要反映企业资金的垫支和耗费,是企业资金被补偿的尺度。一定会计期间的成本、费用总额与同期经营收入总额相比,可以反映企业的生产经营成果。财务会计记录的成本、费用支出额,按税法规定允许在税前扣除的部分是计算应纳税所得额的基础。

3. 收益、利润额

将财务会计核算的投资收益、经营利润根据税法规定,调整、确认为应税收益、应税利润,是正确计算相关应纳税额的基础。

4. 财产额

税务会计反映房产税、土地增值税、契税等各种财产税时,需要在财务会计对各类资产确认、计量、记录的基础上,根据税法规定,正确确认应税财产金额或

数额。

5. 行为计税额

对行为税,如印花税,应以财务会计确认、记录的应税行为交易额或应税数额为计税依据。

(二)税款的计算与申报

不同税种的计税依据和申报方法不同,同一税种对不同行业、不同纳税人的要求也有所不同。按税法规定的应纳税种,在确定计税依据的基础上,正确计算每一税种的应纳税额并按税法规定的期限进行申报,是税务会计核算和监督的基本内容。

(三)税款的缴纳、退补与减免

不同税种的税款缴纳方式不尽相同。纳税人根据税法的规定在及时、正确申报后按期缴纳税款,是税务会计进行核算的主要内容之一。同时,纳税人在税款缴纳过程中还可能出现因多缴而退回税款、因少缴而补缴税款的情况,或者因符合国家相关税法的规定,享受税收的减、免等优惠政策而被免除或收到退回的税款,这都要求税务会计根据实际情况,按照相关税收法规和会计准则的规定,进行适当的反映和监督。

(四)税收滞纳金与罚款(金)

企业因逾期缴纳税款或违反税法规定而支付的各项税收滞纳金、罚款(金),属于税金支出的附加支出,需要税务会计如实进行记录和反映。

第三节 税务会计的基本前提与原则

一、税务会计的基本前提

企业生产经营过程中的涉税事项纷繁复杂,要保证税务会计信息的正确处理,必须首先明确税务会计的基本前提。税务会计的基本前提是指组织税务会计工作必须具备的前提条件,离开了这些条件,就不能有效地开展会计工作。由于税务会计以财务会计为基础,因此,财务会计中的基本前提有些也适用于税务会计,但由于税务会计具有与财务会计不同的特点,使税务会计的基本前提也具有其特殊性。税务会计的基本前提包括纳税主体、持续经营、纳税会计期间和货币时间价值四个方面内容。

(一)纳税主体

纳税主体是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人,即纳税义务人,