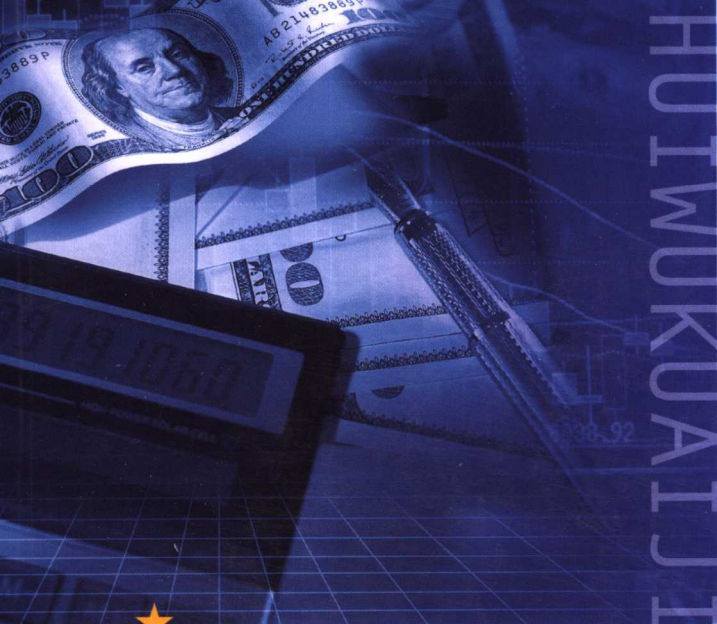




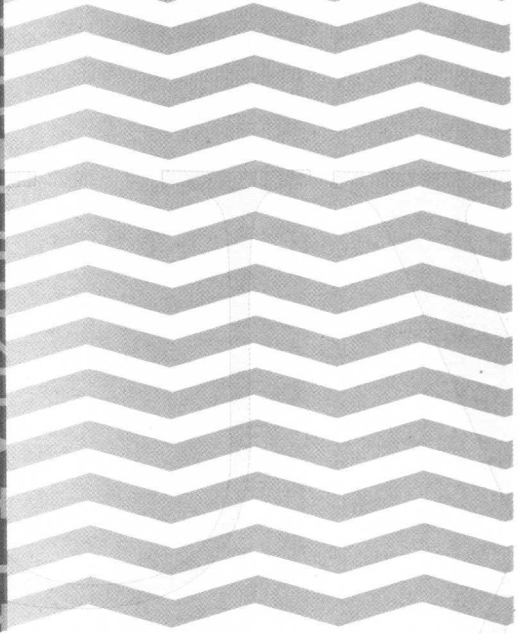
HUIWUKUAIJI



世纪高等继续教育精品教材

税务会计

赵恒群 李晶 编著



21 世纪高等继续教育精品教材

税务会计

赵恒群 李晶 编著

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计/赵恒群, 李晶编著

北京: 中国人民大学出版社, 2006

21 世纪高等继续教育精品教材

ISBN 7-300-07613-0

I. 税…

II. ①赵…②李…

III. 税收会计-高等学校-教材

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 109475 号

21 世纪高等继续教育精品教材

税务会计

赵恒群 李晶 编著

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号 邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室) 010-62511398 (质管部)

010-82501766 (邮购部) 010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司) 010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京鑫丰华彩印有限公司

规 格 170 mm×228 mm 16 开本 版 次 2006 年 9 月第 1 版

印 张 30 插页 1 印 次 2006 年 9 月第 1 次印刷

字 数 517 000 定 价 36.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

21 世 纪 高 等 继 续 教 育 精 品 教 材

编审委员会

顾 问 董明传

主 任 杨干忠 贺耀敏

副主任 周蔚华 陈兴滨 宋 谨

委 员 (按姓氏笔画为序)

王德发	王孝忠	王晓君	龙云飞	卢雁影
刘传江	安亚人	宋 谨	陈兴滨	李端生
张一贞	宋 玮	辛 旭	杨干忠	杨文丰
周蔚华	赵树嫔	贺耀敏	贾俊平	高自龙
黄本笑	寇铁军	盛洪昌	常树春	程道华
韩民春	游本强	蒋晓光	缪代文	

总 序

21 世纪, 科学技术发展日新月异, 发明创造层出不穷, 知识更新日趋频繁, 全民学习、终身学习已经成为适应经济社会发展的基本途径。近年来, 我国高等教育取得了跨越式的发展, 毛入学率由 1998 年的 8% 迅速增长到 2004 年的 19%, 已经进入到大众化的发展阶段, 这其中高等继续教育发挥了重要的作用。同时, 高等继续教育作为“传统学校教育向终身教育发展的一种新型教育制度”, 对实现“形成全民学习、终身学习的学习型社会”、“构建终身教育体系”的宏伟目标, 发挥着其他教育形式不可替代的作用。

目前, 我国高等继续教育的发展规模已占全国高等教育的一半左右, 随着我国产业结构的调整、传统产业部门的改造以及新兴产业部门的建立, 各种岗位上数以千万计的劳动者, 需要通过边工作边学习来调整自己的知识结构、提高自己的知识水平, 以适应现代经济社会发展的要求。可见, 我国继续教育的发展, 既肩负着重大的历史使命又面临着难得的发展机遇。

我国的高等继续教育要抓住机遇发展, 完成自己的历史使命, 从根本上说就是要全面提高教育教学质量, 这涉及多方面的工作, 但抓好教材建设是提高教学质量的基础和中心环节。众所周知, 高等继续教育的培养对象主要是已经走上各种生产或工作岗位的从业人员, 这就决定了高等继续教育的目标是培养能适应新世纪社会发展要求的动手能力强、具有创新能力的应用型人才。因此, 高等继续教育教材的编写“要本着学用结合的原则, 重视从业人员的知识更新, 提高广大从业人员的思想文化素质和职业技能”, 体现出高等继续教育的针对性、实用性和职业性特色。

为适应我国高等继续教育发展的新形式、培养应用型人才、满足广大学员

的学习需要,中国人民大学出版社邀请了国内知名专家学者对我国高等继续教育的教学改革与教材建设进行专题研讨,成立了教材编审委员会,联合中国人民大学、中国政法大学、东北财经大学、武汉大学、山西财经大学、东北师范大学、华中科技大学、黑龙江大学等30多所高校,共同编撰了“21世纪高等继续教育精品教材”,计划在两三年内陆续推出百种高等继续教育精品系列教材。教材编审委员会对该系列教材的作者进行了严格的遴选,编写教材的专家、教授都有着丰富的继续教育教学经验和较高的专业学术水平。教材的编写严格依据教育部颁布的“全国成人高等教育公共课和经济学、法学、工学主要课程的教学基本要求”;教材内容的选择克服了追求“大而全”的现象,做到了少而精,有针对性,突出了能力的训练和培养;教材体例的安排突出了学习使用的弹性和灵活性,体现“以学为主”的教育理念;教材充分利用现代化的教育手段,形成文字教材和多媒体教材相结合的立体化教材,加强了教师对学生学习过程的指导和帮助,形象生动、灵活方便,易于保存,可反复学习,更能适应学员在职、业余自学,或配合教师讲授时使用,会起到很好的教学效果。

这套“21世纪高等继续教育精品教材”在策划、编写和出版过程中,得到教育部高教司、中国成人教育协会、北京高校成人高教研究会的大力支持和帮助,谨表深切谢意。我们相信,随着我国高等继续教育的发展和教学改革的不深入,特别是随着教育部“高等学校教学质量和教学改革工程”的实施,这套高等继续教育精品教材必将为促进我国高校教学质量的提高做出贡献。

杨干忠

前 言

税法与会计准则的逐步分离是税制改革与会计改革的必然结果。税务会计作为现代会计的一个特殊领域，其地位和作用越来越重要。税务会计融税收法规与会计核算为一体，以税收法规为依据，运用会计理论和方法，对纳税人和扣缴义务人的涉税事项进行确认、计量、记录和报告，向税务机关、投资人、债权人和经营者以及社会公众提供有助于决策的涉税信息。目前，税务会计已发展成为与财务会计、管理会计并重的会计分支。

为满足高等院校财政税务专业和经济管理类各专业教学之需，我们根据现行税收法规和企业会计准则、会计制度编写了《税务会计》一书。本书可作为广大税务干部、注册会计师、注册税务师和企业财会人员继续教育培训教材。本书的特点是理论紧密联系实际，实例丰富，应用性强。

本书初稿曾作为税务会计讲义，在东北财经大学财政税务专业和辽宁省地方税务局、黑龙江省国家税务局稽查系列单位等的教学或培训中试用过，反映良好。在本书编写过程中，我们认真听取了学员的建议，借鉴了国内外学者已有的研究成果，在此，向他们表示由衷的感谢。

本书由东北财经大学财政税务学院赵恒群、李晶编写。具体分工是：赵恒群编写第一、二、三、五、七章；李晶编写第四、六、八、九章。最后，由赵恒群负责总纂定稿。

由于税收法规和会计制度变化较快，加上编写时间仓促，作者水平所限，书中不当之处，恳请读者批评指正。

作 者

2006年6月

目 录

第一章 税务会计概述	(1)
第一节 税务会计的基本概念	(2)
第二节 税务会计对象与任务	(4)
第三节 税务会计的基本前提和一般原则	(7)
第四节 税务会计凭证、科目和报表	(11)
第二章 增值税会计	(14)
第一节 增值税会计概述	(15)
第二节 进项税额的核算	(18)
第三节 销项税额的核算	(47)
第四节 增值税缴纳与减免的核算	(81)
第五节 出口货物退(免)税的核算	(89)
第六节 增值税纳税申报	(103)
第三章 消费税会计	(122)
第一节 消费税会计概述	(123)
第二节 消费税会计核算	(124)
第三节 消费税纳税申报	(144)
第四章 营业税会计	(147)
第一节 营业税会计概述	(148)
第二节 提供应税劳务应纳营业税的核算	(149)
第三节 转让无形资产应纳营业税的核算	(171)
第四节 销售不动产应纳营业税的核算	(173)
第五节 营业税纳税申报	(179)
第五章 资源税会计	(197)
第一节 资源税会计概述	(197)

第二节	资源税会计核算	(200)
第三节	资源税纳税申报	(206)
第六章	土地增值税会计	(209)
第一节	土地增值税会计概述	(209)
第二节	土地增值税会计核算	(210)
第三节	土地增值税纳税申报	(220)
第七章	企业所得税会计	(225)
第一节	企业所得税会计概述	(226)
第二节	收入总额和扣除项目的核算	(240)
第三节	几种特殊业务的核算	(298)
第四节	企业所得税的计算与申报	(356)
第八章	外资企业所得税会计	(380)
第一节	外资企业所得税会计概述	(380)
第二节	外资企业所得税会计核算	(382)
第三节	外资企业所得税纳税申报	(394)
第九章	其他税种会计	(416)
第一节	关税会计	(417)
第二节	城市维护建设税会计	(427)
第三节	房产税会计	(430)
第四节	城镇土地使用税会计	(434)
第五节	车船使用税会计	(438)
第六节	印花税会计	(442)
第七节	个人所得税会计	(448)
第八节	契税会计	(466)

第一章

税务会计概述



本章重点

- ◇ 税务会计的定义
- ◇ 税务会计与其他专业会计的关系
- ◇ 税务会计对象
- ◇ 税务会计的任务
- ◇ 税务会计的基本前提
- ◇ 税务会计的一般原则
- ◇ 税务会计凭证、科目和报表

【本章内容引言】

税收法规与财务会计的逐步分离是税制改革与会计改革的必然结果。税务会计作为现代会计的一个特殊领域，其地位和作用越来越重要。税务会计融税收法规与会计核算为一体，与财务会计既有联系又有区别。税务会计主要是向税务机关提供可靠的涉税信息，以供税务机关评价和决策之需。同时也满足了投资者、债权人和经营者对涉税信息的需求，以利于保护相关各方的税收权益。税务会计有特定的会计目标、核算依据、核算对象和会计原则。

值得注意的是，税务会计不是税收会计。

第一节 税务会计的基本概念

一 税务会计的定义

税务会计也称纳税会计，是现代会计的一个特殊领域。它是基于税法与会计的不同要求而产生的，现已发展成为与财务会计、管理会计并重的会计分支。

与财务会计相比，税务会计制度与体系尚不完善。国内外学者对税务会计定义的表述也不尽一致。

美国税务会计专家吉特曼博士认为：税务会计主要是处理某项目何时被确认为收入或费用账务问题的一种专业会计。日本税务会计专家武田昌辅认为：税务会计是为计算法人税法中的课税所得而设立的会计，它不是制度会计，而是以企业会计为依据，按税法要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。日本学者富岗幸雄认为：税务会计是根据会计的预测方法来掌握并计算出被确定的计税标准，从而起到转达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。

我国会计专家盖地教授认为：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、全面地对税款的形成、计算和缴纳，即对企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。这种表述明确阐明了税务会计的依据、方法、内容和目标。

综上所述，可以将税务会计定义为：税务会计是以税收法规为准绳，运用会计理论和方法，对纳税人或扣缴义务人的涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。

这里所称的纳税人，是指依法负有纳税义务的单位和个人。扣缴义务人，是指依法负有代扣代缴或代收代缴税款义务的单位和个人。涉税事项，通常是指与税收有关的经济业务及其应纳税金的形成、计算、缴纳、减免和退税等事项。

二 税务会计与其他专业会计的关系

（一）税务会计与财务会计的关系

税务会计是随着社会经济的发展而从财务会计中逐渐分离出来的融税收法规与会计核算为一体的特种专业会计。它与财务会计之间既有联系又有区别。

1. 税务会计与财务会计的联系

税收与会计历来是紧密联系的。税金的计算离不开会计所提供的信息资料。税务会计从传统的财务会计中分离出来后，同样也离不开财务会计。税务会计并不要求纳税人在财务会计的凭证、账簿、报表之外另设一套会计账证体系，只是要求纳税人在发生纳税义务时，按照税收法规进行确认、计量、记录和报告。在报告涉税信息时，要使用纳税申报表及其附表。所以，税务会计是以财务会计为基础的，只核算纳税人或扣缴义务人的涉税事项。具体地说，税务会计是在财务会计所提供的会计资料基础上，按税收法规确认、计算、记录和报告税款的形成和缴纳或扣缴情况。

2. 税务会计与财务会计的区别

税务会计与财务会计的区别主要表现在以下几个方面：

（1）会计目标不同。会计目标通常是指会计系统所要达到的某种境地。会计目标主要解决两个问题：一是向谁提供财务报告？二是报告使用者需要什么样的信息？

税务会计目标是向税务会计信息使用者提供有助于税收决策或经济决策的会计信息。税务会计信息的使用者主要是各级税务机关。税务机关可以根据税务会计信息，评价纳税人和扣缴义务人的纳税情况或税款扣缴情况，以利于税收征管工作的有效进行，同时也为税收立法提供依据。另外，企业的投资人、债权人和社会公众，以及经营者也是税务会计信息的使用者。投资人、债权人和社会公众可以通过税务会计信息了解企业的税利情况、经济实力和诚信度，以利于经济决策。企业经营者可以根据税务会计信息，合理安排经营活动，力求税后收益最大化。

财务会计目标是向会计信息使用者提供与决策相关的会计信息，包括企业的财务状况、经营成果和现金流量。会计信息使用者包括政府、投资人、债权人和其他与企业有利害关系的人。无论是会计信息的种类，还是会计信息的使用者，都比税务会计广泛得多。

(2) 会计核算对象不同。税务会计的核算对象是纳税人的涉税事项,核算会计主体的税收资金运动及其结果。而财务会计核算对象是企业全部经济事项,核算企业全部资金运动及其结果。因此,财务会计的核算内容比税务会计广泛。

(3) 会计核算依据不同。税务会计核算的主要依据是国家税收法规,包括国家颁布的各项税收法律、法规、规章和规范性文件。财务会计核算的主要依据是财务会计法规,包括会计法、会计准则和会计制度等。当然,税务会计核算也依据财务会计法规,但不是主要的。

(4) 受税收法规的约束不同。由会计核算依据所决定,税务会计与财务会计受税收法规的约束不同。税务会计对涉税事项的确认、计量、记录和报告,必须严格按税收法规进行。而财务会计可只服从财务会计法规,但在计算纳税时必须服从税收法规。

(二) 税务会计与税收会计的关系

税务会计与税收会计都是核算税收资金运动的一种特种专业会计。税收会计属于预算会计范畴,是税务机关特设的专门反映税款应征、待征、上解、入库和提退情况的专业会计。

税务会计与税收会计的联系是税务会计所提供的会计信息是税收会计核算的基本资料来源。

由于税务会计与税收会计属于不同的会计范畴,两者的会计主体、会计目标、会计基础、会计原则,以及核算对象等,都是不相同的。

税收会计主体是各级税务机关;会计目标是向政府、上级和本级税务机关,以及社会公众报告税收信息;会计基础是实行分段联合制,即在税收资金运动的不同阶段,分别采用权责发生制和收付实现制为会计处理基础。比如:在应征税金阶段,采取权责发生制;在入库税金阶段,采取收付实现制等。

第二节 税务会计对象与任务

一 税务会计对象

前已述及,税务会计对象是纳税人的涉税事项,反映税收资金运动及其结

果。这里的税收资金运动，主要是指纳税人应纳税金形成、计算、缴纳、减免和退还的过程。

纳税人的应纳税金形成过程，存在于纳税人的生产、经营过程之中。税收资金当然也存在于纳税人的整个资金周转过程之中。企业在经营过程中，依法产生了纳税义务，就应当计算各项税金，此时，税收资金便形成了。税收资金形成以后，就应当依法缴纳，此时，税收资金就退出企业生产经营过程。与税收资金运动相关的要素包括：计税收入、计税成本费用、计税所得、税收计算、税款缴纳、税收减免等税务会计核算的具体内容。

（一）计税收入

计税收入也称应税收入，是指纳税人在生产、经营过程中，销售商品、提供劳务、让渡资产使用权和从事其他经济活动所取得的应依法纳税的各项收入，包括：生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入和其他收入，其中也包括了视同销售收入。从收入形式上看，应税收入包括货币收入、实物收入和其他收入。应税收入范围一般大于财务会计所确认的收入范围。

（二）计税成本费用

成本费用是企业在生产经营过程中发生的物化劳动和活劳动的消耗。计税成本费用，在税收上称为扣除项目，即在计算应纳税所得时准予从收入中扣除的成本、费用、税金和损失。这些项目必须与取得应税收入有关，并且是必要的、正常的。计税成本是指纳税人销售商品、产品、材料、下脚料、废料、废旧物资，提供劳务，转让固定资产、无形资产（包括技术转让）的成本；费用，包括营业费用、管理费用和财务费用；税金是指销售税金及附加，包括消费税、营业税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、土地增值税、出口关税等，但不包括增值税金；损失，包括营业外支出、经营亏损、投资损失和其他损失。这些项目资料，有些可以直接从财务会计账簿中取得，有些则需按照税收法规计算取得。

计税成本费用的高低，影响到计税所得和应纳税所得的多少。所以，计税成本费用核算是所得税会计核算的重要内容之一。

（三）计税所得

计税所得也称应税所得，是指按照税收法规计算确定的应纳税所得。计税所得的计算是所得税会计核算的一项重要内容。它与会计利润计算不同。会计利润是企业按照财务会计制度计算确定的，是反映企业经营成果的指标。会计

利润不能直接作为计算所得税的依据,一般情况下,要在会计利润的基础上按照税收法规进行调整,计算出应纳税所得额作为计算所得税的直接计税依据。

(四) 应交税金

应交税金的核算是税务会计的重要内容。税务会计要通过“应交税金”账户反映和监督各项税金的计算和缴纳情况。但有些税金如印花税,不通过“应交税金”账户核算,但在税务会计上也要作出反映。

应交税金的核算包括税金的计算、申报和缴纳的全过程。

(五) 税收减免

税收减免,是国家根据一定时期的政治、经济和社会发展要求,免除部分或全部税收负担,是对某些纳税人的一种照顾和扶持。税收减免意味着纳税人少缴税款或不缴税款。税务会计应反映减免税金的形成和使用情况。

(六) 税款退还

退税有三种情况:一是政策性退税,如减免退税、出口退税等;二是误收退税,即纳税人多缴税款或税务机关多征税款而发生的退税;三是一般性退税,如所得税汇算清缴时发生的退税等。退税对于国家来说,是国家税收资金的退出。对纳税人来说,是国家税收资金转化为企业经营资金的过程。税务会计应如实反映和监督这部分内容。

(七) 税收滞纳金、罚款和罚金

纳税人违反税收法规被税务机关加收滞纳金和处以罚款,以及构成税务犯罪被法院处以罚金,均属于涉税事项,是税收资金运动的组成部分。税务会计应反映和监督这部分内容。

二 税务会计的任务

税务会计的主要任务是按照税收法规,运用会计方法,对税务会计主体的涉税事项进行准确的确认、计量、记录和报告。

确认,主要是对纳税人发生的经济业务或行为,按照税收法规确定是否属于应纳税业务或行为,纳税人的财产是否属于应纳税财产,应缴纳什么税,以及纳税义务发生时间、纳税期限和纳税地点等。同时,按照税收法规确认纳税人应享受的减免税、退税待遇等。

计量,主要是按照税收法规准确计算纳税人的计税收入、计税成本费用、计税所得、应交税金、减免税金、退还税金的金额。

记录,主要是运用会计方法将税务会计确认和计量的结果,如实地记录在会计账簿或备查账簿内。记录税金、税收滞纳金和税收罚款的缴纳情况,反映纳税人的全部税收资金运动过程及其结果。

报告,主要是按照税收法规编制纳税申报表及其附表,向税务机关提供税务会计信息。同时,财务会计将应交税金、未交税金等有关数据列入财务会计报表。

另外,税务会计可以为纳税筹划提供信息,使决策部门在税收法规允许的情况下,通过对经济活动行为的事先安排、纳税方案的精心选择,达到税负最轻、效益最大的目的。

第三节 税务会计的基本前提和一般原则

一 税务会计的基本前提

税务会计是以财务会计为基础的,财务会计核算的基本前提有些也适用于税务会计。但是,由于税务会计的主要依据是税收法规,所以,税务会计的基本前提有其特殊性。

(一) 会计主体

会计主体是指会计信息所反映的特定单位或者组织,它规范了会计工作的空间范围。税务会计主体是依法负有纳税义务和扣缴义务的单位和个人,提供的是特定主体自身的涉税信息。

(二) 持续经营

持续经营是指在可预见的将来,会计主体将会按当前的规模或状态继续经营下去,不会停业也不会大规模削减业务。这是财务会计核算的基本前提之一。明确这个基本前提,就意味着会计主体将按照既定的用途使用资产,按既定的合约条件清偿债务。会计人员就可以在此基础上选择会计原则和会计方法。

税务会计也以持续经营为前提,同时,注重纳税人的经营目的。当纳税人的交易事项在价格上有悖常规,税务会计应按税收法规进行调整。当纳税人破产清算时,应按税收法规确认和计量涉税事项。

（三）会计分期

会计分期又称会计期间，是指将会计主体持续经营的生产经营活动划分为月度、季度、半年度和年度，分期结算账目和编制会计报告。由于会计分期，就产生了当期与其他期间的区别，从而出现权责发生制和收付实现制的区别，进而出现了应收、应付、递延、预提和待摊等会计处理方法。这个基本前提也适用于税务会计。

同时，税务会计强调纳税年度，尤其是所得税。企业所得税的纳税年度统一规定为公历年度（公历1月1日至12月31日）。纳税人在一个纳税年度的中间开业，或者由于合并、关闭等原因，使该纳税年度的实际经营期不足12个月的，应当以其实际经营期为一个纳税年度。纳税人清算时，应当以清算期间为一个纳税年度。

（四）货币计量

货币计量，是指会计主体在会计核算中采用货币作为计量单位，计量、记录和报告会计主体的生产经营活动。在我国，会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以选择其中一种货币作为记账本位币，但是编制的财务会计报告应当折算为人民币。在境外设立的中国企业向国内报送的财务会计报告，也应当折算为人民币。

货币计量也是税务会计的基本前提。只是在涉及外币折算时，应按税收法规的规定执行。

二 税务会计的一般原则

税务会计与财务会计密切相关。税务会计核算一般应遵循财务会计核算的一般原则。但有些财务会计核算原则与课税原则不相符合，如谨慎原则，税务会计不宜采用。税务会计是税收法规与会计的融合，核算中应遵循下列特定原则：

（一）法定性原则

法定性原则是一项重要的课税原则，是指税收制度的各项构成要素必须且只能由法律予以明确规定，税收征纳双方的权利和义务只能以法律规定为依据，没有法律依据，任何主体均不得征税或者减免税。法定性原则可概括为课税要素法定、课税要素明确和依法征收三个具体原则。体现在税务会计上，要求税务会计对涉税事项的确认必须按照税收法规的规定执行，不能估计。这