

大学管理类

纳税会计

贺志东 编著

复旦大学出版社

大学管理类教材丛书

纳税会计

贺志东 编著

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

纳税会计/贺志东编著. —上海:复旦大学出版社,2004.6
(大学管理类教材系列)
ISBN 7-309-04017-1

I. 纳… II. 贺… III. 纳税会计-高等学校-教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 041098 号

纳税会计

贺志东 编著

出版发行 复旦大学出版社

上海市国权路 579 号 邮编 200433

86-21-65118853(发行部) 86-21-65109143(邮购)

fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 李 华

装帧设计 孙 曙

总 编 辑 高若海

出 品 人 贺圣遂

印 刷 同济大学印刷厂

开 本 850 × 1168 1/32

印 张 19 插页 1

字 数 510 千

版 次 2004 年 6 月第一版 2004 年 6 第一次印刷

印 数 1—6 000

书 号 ISBN 7-309-04017-1/F · 878

定 价 29.00 元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

前 言

纳税会计是社会经济发展到一定阶段而从财务会计中分离出来的,融税收法律、法规、规章和会计核算于一体的一门特种专业会计。目前在国外,纳税会计与财务会计、管理会计已成为现代西方企业会计体系中的三大重要组成部分。

纳税会计是企业会计的一个特殊领域,它以财务会计为基础。但在会计目标、对象、核算基础、会计规范等方面与财务会计又有着明显的区别。

在市场经济条件下,企业财务会计的首要职能是保证生成能够真实、可靠地反映其主体的财务状况、经营成果和现金流量的会计信息。而税法是为了保证国家的强制、无偿、固定地取得财政收入,它依据公平税负、方便征管等要求,对会计制度的规定有所约束和控制。《税收征收管理法》第二十条规定:纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的,依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴和代收代缴税款。税法与会计制度的差异必然需要进行纳税调整。

为了帮助广大的纳税人(扣缴义务人)做好纳税会计工作,同时满足新世纪我国《纳税会计》课程的教学需要,我们编写了本书。全书共十一章,内容包括:纳税会计基本原理、纳税基础、增值税会计、消费税会计、营业税会计、关税会计、出口退(免)税会计、企业所得税会计、外商投资企业和外国企业所得税会计、个人所得税会计、城市维护建设税会计、房产税会计、城市房地产税会计、城镇土地使用税会计、车船使用税会计、车船使用牌照税会计、车辆

购置税会计、印花税会计、土地增值税会计、契税会计、耕地占用税会计、资源税会计等。

本书特点：

(1) 内容新颖。

所介绍税收及会计知识均属目前最新的。力求杜绝出现任何政策过时、老化现象。

内容过时、老化的“老皇历”式的教材，只能培养出无用的老古董式人员。

(2) 内容系统、深入。

一册在手，纳税会计问题解决方法和操作技能均可一览无余。

如果教材内容只是介绍暂行条例等泛泛而谈，这样的“象牙塔”出炉的东西培养出的“毛坯式”人员已经远远适应不了如今市场经济对人才的需要。

(3) 条理清晰，体系完整。

(4) 极具操作性、应用性。举例丰富，通俗易懂。

(5) 专业性和严肃性强。

本书适用对象：

(1) 企业财会人员；

(2) 办税员、税务主管、税务部经理和税务总监；

(3) 从事税务代理的律师、注册税务师、注册会计师等；

(4) 基层税务机关工作人员；

(5) 财经类专业学生。

本书用途：

可作企业办税用工具书以便随时查阅；可以供企业财税人员、税务代理人员、基层税务机关工作人员接受后续教育、更新知识作自学或培训用；还可以作财经类有关专业的教材。

必须指出，书中举例均属虚构，请勿对号入座。

在编写过程中，上海智董商务有限公司投入了较多经费，作者参阅了部分纳税会计方面书刊，在此谨致诚挚的谢意！

由于作者水平有限，书中不足之处在所难免，恳望专家、学者

和读者不吝赐教,并希望能抛砖引玉,出现一批抛弃功利心的、不唯洋人是崇、有实际工作经验而又有高深理论的同志为我国税收事业做出更大贡献。

贺志东

2004 年 5 月于上海

目 录

第一章 纳税会计基本原理	1
第一节 概述.....	1
第二节 纳税调整	11
复习思考题	25
第二章 纳税基础	27
复习思考题	40
第三章 增值税会计	41
第一节 概述	41
第二节 增值税计算	56
第三节 增值税一般纳税人会计处理	76
第四节 增值税小规模纳税人的会计处理.....	122
第五节 增值税纳税申报.....	123
第六节 增值税发票管理.....	158
复习思考题.....	166
第四章 消费税会计	168
第一节 概述.....	168
第二节 消费税计算.....	175
第三节 消费税会计.....	185
第四节 消费税纳税申报与代收(扣)代缴	205
复习思考题.....	208
第五章 营业税会计	210
第一节 概述.....	210
第二节 营业税计算.....	217

第三节	营业税会计	218
第四节	营业税纳税申报	222
	复习思考题	227
第六章	关税会计	228
第一节	概述	228
第二节	进出口货物关税的计征	234
第三节	进境物品进口税的计征	246
第四节	关税的会计处理	248
	复习思考题	253
第七章	出口退(免)税会计	254
第一节	出口退(免)税计算	254
第二节	出口退(免)税会计	260
	复习思考题	280
第八章	企业所得税会计	281
第一节	概述	281
第二节	企业所得税计算	299
第三节	企业所得税会计	314
第四节	企业所得税申报	333
	复习思考题	363
第九章	外商投资企业和外国企业所得税会计	364
第一节	概述	364
第二节	外商投资企业和外国企业所得税计算	380
第三节	外商投资企业和外国企业所得税纳税会计	402
第四节	外商投资企业和外国企业所得税纳税申报	406
	复习思考题	455
第十章	个人所得税会计	456
第一节	概述	456
第二节	个人所得税计算	470
第三节	个人所得税会计	484
第四节	代扣代缴与自行申报	488

复习思考题	530
第十一章 其他税种会计	531
第一节 城市维护建设税会计	531
第二节 房产税会计	534
第三节 城市房地产税会计	540
第四节 城镇土地使用税会计	545
第五节 车船使用税会计	547
第六节 车船使用牌照税会计	551
第七节 车辆购置税会计	555
第八节 印花税会计	559
第九节 土地增值税会计	568
第十节 契税会计	579
第十一节 耕地占用税会计	584
第十二节 资源税会计	587
复习思考题	595

第一章 纳税会计基本原理

第一节 概 述

一、纳税会计的概念

纳税会计是社会经济发展到一定阶段而从财务会计中分离出来的,融税收法律、法规、规章和会计核算于一体的一门特种专业会计。它是以纳税人为会计主体,以国家现行税收法律、法规、规章为依据,以货币为主要计量单位,运用会计学的基本理论和方法,连续、系统、全面地对纳税活动引起的资金运动进行反映和监督的专业会计。

目前在国外,纳税会计与财务会计、管理会计已成为现代西方企业会计体系中的三大重要组成部分。

二、纳税会计与税收会计的关系

纳税会计与税收会计既有联系又有区别,两者的关系如表1-1所示:

表 1-1 纳税会计与税收会计的联系与区别

	共同点		说 明
联 系	同属税务管理范畴		对税务机关来说,纳税会计是外部管理会计,主要核算税金的形式与申报;税收会计是内部管理会计,主要核算税金的征收与入库
	两者基本任务与目标是一致的		纳税会计通过核算与监督税金的形式最终保证税款足额上缴国库;税收会计通过核算、监督税金的征收与入库最终保证税款及时上缴国库
	核算对象均为税收资金及其运动		纳税会计主要核算税金形成阶段的各种纳税活动;税收会计主要核算征收与入库阶段的各种纳税活动。两者的连接点是纳税申报环节,即纳税会计核算的终点正是税收会计核算的起点
	项目	纳税会计	税收会计
区 别	会计主体	负有纳税义务的纳税人(法人或自然人)	直接组织税金的征收并与国家金库发生业务关系的税务机关
	会计目标	1. 核算与监督税金的形式,保证纳税人及时、足额地缴纳税金; 2. 保证纳税人在不违反税法的前提下,进行纳税筹划,寻求减轻税收负担的有效途径	1. 配合征管改革加强税收管理力度; 2. 加强税源控制,努力增加税收收入; 3. 变业务核算为会计核算,使税收管理纳入法制轨道,形成税务系统内部的相互约束机制。
	会计核算对象	税金的形式	税务部门组织征收的各项收入的应征、征收、减免、欠缴、上解、入库和提退等运动的全过程
	会计具体职能	1. 贯彻税法的职能; 2. 纳税筹划的职能	1. 参与征税管理的职能; 2. 保证税款安全的职能
	会计体系	归属于企业会计体系	归属于政府会计,是国家总预算会计的一个重要分支

三、纳税会计与财务会计的关系

纳税会计与财务会计既有联系又有区别,两者的关系如表1-2所示:

表 1-2 纳税会计与财务会计的联系与区别

联系	纳税会计是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础的。纳税会计并不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)。企业只需设一套完整的会计账表,平时只依会计制度作会计处理,需要时可依现行税法等作调整。纳税会计资料来源于财务会计,它对财务会计处理中与现行税法不符的会计事项,或出于纳税筹划目的需要调整的事项,按纳税会计方法计算、调整,并作调整会计分录,再融于财务会计账簿或报告之中		
	项目	纳税会计	财务会计
区别	目标	纳税会计要按现行税法计算应纳税额,向税务机关等信息使用者提供纳税会计信息,正确履行纳税人的纳税义务,充分享受纳税人的权利	向债权人、投资者和管理当局揭示企业的财务状况、经营成果和财务状况变动情况
	对象	纳税会计核算和监督的对象只是与计税有关的经济事项,即与计税有关的资金运动。原来在财务会计中有关税款的核算、申报、解缴的内容,划归纳税会计,并由纳税会计作为核心内容分门别类地阐述,企业财务会计只对这部分内容作必要的提示即可	企业财务会计核算和监督的对象是企业以货币计量的全部经济事项,包括资金的投入、循环、周转、退出等过程
	核算基础	税收制度是收付实现制与权责发生制的结合,与财务会计所依据的持续经营假定(假设)是相矛盾的。纳税会计不仅要遵循一般会计原则,更要严格按现行税法的要求进行会计处理,具有强制性、客观性、统一性	财务会计的确认基础是权责发生制,遵循会计准则,依照会计制度处理各种经济业务,目的在于正确计量收益
	会计规范	纳税会计依据税收法律、法规、规章,注重纳税会计信息的适用性	财务会计根据会计准则和制度,注重财务会计信息的客观、公允

四、纳税会计与管理会计

纳税会计、成本会计与财务会计应是直系亲属关系,而管理会计与财务会计则是旁系亲属关系。尽管纳税会计与管理会计都与财务会计有密切关系,但从密切程度看,纳税会计与财务会计的关系,要远远比管理会计密切得多。管理会计不必作会计分录,即管理会计提供的资料只为管理服务,不会再融入财务会计之中。

五、纳税会计的职能

(一) 核算职能

纳税会计依据税法,在纳税人生产经营活动的不同阶段,连续、全面、系统地核算其应纳税款,并通过计算、申报、缴纳等核算程序来反映纳税人的全部税务活动,从而保证税款的完整性。

(二) 监督职能

纳税会计监督的目的是为了正确处理国家与纳税人之间的经济利益关系。税收是一种分配形式,造成了国家与纳税人之间的经济利益冲突,两者是矛盾对立统一体的两个方面。纳税会计既要维护国家的利益,也要维护纳税人的合法权益。监督职能是对税务活动的合法性进行监督。

六、纳税会计的核算对象

纳税会计的核算对象即纳税会计的客体,是指其核算的内容。

(一) 一般对象

纳税会计核算的一般对象是指纳税人因纳税而引起的能以货币表现的纳税活动,即纳税人的税务资金运动。

纳税会计核算的只是企业会计核算中与纳税有关的会计事项。纳税会计核算的只是税金的形式、申报,不是税务资金运动的全过程。税金的征收、入库核算由税收会计完成。

(二) 具体对象

纳税会计的具体核算对象包括:

1. 生产经营的收入

生产经营收入不仅关系到按应税收入计征的流转税,也关系

到按所得额计征的所得税。企业生产经营收入核算是否全面、完整、真实,关系到应纳税款的准确性,从而直接影响到国家的财政收入。

2. 生产经营的成本、费用、损失

生产经营的成本、费用、损失的核算是否依据税收法律、法规、规章,间接地关系到应纳税所得额的大小,从而关系到所得税款的大小。

3. 经营成果分配

正确核算企业的经营成果及其分配,直接关系到所得税额的大小。因此,当财务会计核算与纳税会计核算的结果不一致时,须依据税收法律、法规、规章及时调整财务会计核算的结果。

4. 税款的申报与缴纳

纳税人必须依法将计提的税款及时、足额上缴国库。上缴税金时,首先要编制纳税申报表,经税务征收机关审核无误后及时缴纳。准确无误地编制纳税申报表也是纳税会计核算的重要内容。

七、纳税会计的基本前提

(一) 纳税会计主体

纳税会计主体,是指纳税会计工作为之服务的税法规定直接负有纳税义务的特定单位或组织。

纳税会计主体是涵括于会计主体之中的纳税主体,它既是会计主体,同时也是纳税主体,主要是指单位法人。

而财务会计主体是财务会计为其服务的特定单位或组织,会计处理的数据和提供的财务信息被严格限制在一个特定的经营单位之内。

一般企业既是财务会计主体也是纳税会计主体,但有时两者有区别。如控股公司是由若干母、子公司企业法人组成,在编制母公司合并报表时,将它视作一个独立的会计主体,而纳税时在我国一般母、子公司往往各自缴纳自己税款,它们都是独立的纳税主

体、纳税会计主体。

（二）持续经营

持续经营前提意味着该纳税人个体将继续存在足够长的时间以实现它现在的承诺,如预期所得税在将来被继续课征,这是所得税款递延、亏损前溯或后转以及暂时性差异能够存在并且能够使用“纳税影响会计法”进行所得税跨期摊配的理由所在。

（三）资金时间价值

资金在周转使用中由于时间因素而形成的差额价值,称为资金时间价值(time value of money)。该基本前提已成为税收立法、税务征管和纳税人选择会计方法的立足点,它深刻地揭示了纳税人进行纳税筹划的内在原因,也同时说明了所得税会计中采用“纳税影响会计法”进行纳税调整的必要性。

（四）纳税会计分期

持续经营假设下,纳税会计主体是一个长期经营单位,其经营活动是连续不断的。为保证税法规定纳税期限内及时、足额缴纳税款,需要将纳税会计主体持续不断的生产经营活动划分为一定期间,据以及时计算、缴纳税款,结算账目、编制报告,从而披露纳税会计信息。这种将纳税会计主体的经营期人为地划分为一段段首尾相接、等间距的较短期间,便是纳税会计分期。这些期间便是纳税会计期间。

如我国所得税法规定的纳税年度是自公历1月1日起至12月31日止。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限不足12个月的,应当以其实际经营期限为一个纳税年度。纳税人清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。纳税人在税法规定的范围内选择、确定纳税年度,但必须符合税法规定的采用和改变应纳税年度的办法,并且遵循税法中所做出的关于对不同企业组织形式、企业类型的

各种限制规定。

八、纳税会计的科目设置

目前,纳税会计尚未建立完整、独立的会计核算制度,其会计核算方面的有关规定分散在各种具体的税收法规之中。从税法角度分析,建立相对独立的纳税会计制度是必要的,也是可行的。在纳税会计制度尚未出台之前,税务资金运动暂在“应交税金”科目中核算。

企业应设置“应交税金”会计科目对应交税金业务进行核算与账务处理。

“应交税金”科目核算企业应交纳的各种税金,如增值税、消费税、营业税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、个人所得税等。企业交纳的印花税、耕地占用税以及其他不需要预计应交数的税金,不在“应交税金”科目核算。

“应交税金”科目应当设置以下明细科目:

(1) 应交增值税。企业应在“应交增值税”明细账内,设置“进项税额”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“减免税款”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出多交增值税”等专栏,并按规定进行核算。小规模纳税人只需设置“应交增值税”明细科目,不需要在“应交增值税”明细科目中设置上述专栏。

(2) 未交增值税。

(3) 应交消费税。

(4) 应交营业税。

(5) 应交资源税。

(6) 应交所得税。

(7) 应交土地增值税。

(8) 应交城市维护建设税。

- (9) 应交房产税。
- (10) 应交土地使用税。
- (11) 应交车船使用税。
- (12) 应交个人所得税。

九、纳税会计凭证

纳税会计凭证是记载纳税人有关税务活动,具有法律效力并据以登记账簿的书面文件。纳税会计凭证的种类繁多,是一种具有法律效力的特殊凭证。纳税会计凭证大致可以分为以下几类。

(一) 应征凭证

应征凭证是税务机关用以核定纳税人应缴税金实现情况的证明,也是纳税人用以计提应缴税金时的原始凭证。应征凭证主要有纳税申报表,这是应征凭证中数量最多、最典型的一种,它按不同税种设计,另外还有代征代扣税款报告表等。

(二) 减免凭证

减免凭证是税务机关按税法规定的内容和程序准予纳税人减税、免税并由税务机关填制的、用以确定实际减免税款的一种原始凭证。

(三) 征缴凭证

1. 税收通用缴款书

纳税人直接向银行缴纳及扣缴义务人向银行汇总缴纳税款(出口货物税收除外)时使用的一种通用缴款凭证。

实现税务与国库计算机联网的,可由省级税务机关比照税收通用缴款书的项目内容自行制定联网专用缴款书。

2. 出口货物税收专用缴款书

专门用于纳税人直接向银行缴纳出口货物增值税、消费税的