

最新财会职业技术教育系列教材

ZUIXIN

CAIKUAI ZHIYE JISHU  
JIAOYU XILIE  
JIAOCAI



李敏·主编

# 税务会计

*Shuimu Kuaiji*

Lixin Kuaiji Chubanshe

立信会计出版社

## 编写说明

作为一本适合于财会专业职业技术教育的《税务会计》教材，本书具有以下几个方面的主要特点：

### 一、内容新颖

由于国家税收具有强制性、固定性与无偿性的特征，目前，还没有哪一个企业的会计能够避免税法的影响。国家（政府）与企业（纳税人）之间最一般，同时也是最重要的经济关系莫过于税务关系。无论是企业的会计人员，还是税务管理人员，为了依法纳税一方面应当学好税法，另一方面应当学好会计。客观现实已经把税收与会计逐渐地、紧密地联系在一起，正在产生一门新的边缘学科——税务会计。

税务会计不是税收理论与法规，也不等同于财务会计的核算与监督。税务会计把属于经济学范畴的税收，属于法学范畴的税法，属于会计学范畴的核算有机地结合起来，税务会计所研究的领域既是会计中的税务问题，也是税务中的会计问题，还要涉及税收和税法等问题。企业税务会计研究的对象是企业涉税活动中所发生的各项经济业务。

作为一种新的尝试，本教材主要阐述了企业税务会计的概念、对象、特点、职能、作用、目标等基本概念与基本理论，重点介绍了流转税会计、所得税会计、资源税会计、财产税会计、行为税会计的计税依据、计算与核算方法以及税务管理等适合于财会职业技术教育的、实务性较强的内容，并对税务会计报表的编制内容与编制方法、税务管理的要求与内容、税务代理的资格与内容等作了简明扼要的介绍。

在市场经济中，企业的税务会计核算、监督与管理在整个企业管理中的地位日益明显，其作用也越来越大。本教材是根据现代税务会计

与管理的理论与方法以及现行的税务管理制度和要求编写的。在编写过程中,作者注意从我国目前企业税务会计核算、监督与管理的实际需要出发,在总结我国企业税务会计核算、监督与管理成功经验的基础上,注意与当前会计师、注册会计师、注册税务师资格考试的有关教学内容相衔接。应当说,本书的管理理念与教学内容都十分新颖。

## 二、注重基础

全书较为全面地阐述了税务会计核算、监督与管理的基本理论、基本方法与主要的教学内容。第一章与第二章为税务会计基础篇,主要阐述税务会计的基本概念、基础知识与基本理论,概述税务会计学科的核算对象、核算内容、核算原则与核算方法,并概要介绍了税收与会计客观存在的差异等;第三至第十一章为税务会计内容篇,主要按课税对象的性质分类编写,其中:流转税会计类包括增值税、消费税、营业税和关税等;所得税会计类包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等;资源税会计类主要就是资源税等;财产税会计类包括房产税、契税、车船使用税、土地增值税和城镇土地使用税等;行为税会计类包括印花税、城市维护建设税、耕地占用税等;第十二章为税务会计报表篇,主要介绍税务会计报表基本理论、编制要求与纳税申报表的编制方法;第十三章为税务审查与会计调整,主要介绍了税务审查内容、方法与会计调整的有关事项以及调整的方法等;第十四章为税务管理篇,主要介绍税务管理的基础知识与主要内容;第十五章为税务代理篇,主要介绍税务代理的概念、原则、方法与主要内容。以上这样的教学内容安排,不仅符合现代税务会计核算、监督与管理的教学思路,做到理论体系清晰有序,教学内容安排清楚,而且符合财会专业职业技术教育人才培养的规格要求,可以为学员奠定一个较为扎实的税务会计基础。

## 三、强调应用

应当看到,现代税务管理的理论与会计方法涉及的知识面较为广泛,确实是有一定难度的,学好税务会计并有效管理并不是一件容易的

事。然而,如何化难为易,千方百计让学员愿意学并且能够将所学知识用于管理实践,是作者正在努力做的事。又由于职业技术教育培养目标应用型人才,所以,循序渐进地教会学员具有税务会计核算与管理方面的基本理论与基本技能,具有较强的能够应用所学知识的操作能力是十分重要的。全书在介绍有关各税种的会计核算之前,先讲解有关税种的基本教学内容,然后提出有关税种涉及的税收政策,接着介绍具体的税务会计核算内容与核算方法等。全书由浅入深,突出重点,削枝强干,注意纳税实务与案例的介绍,把知识的应用与培养学员的动手操作能力有机地结合起来。

#### 四、突出实务

本书在编写过程中,突出了有应用价值又相对比较重要的知识点,如有关税种的纳税规范、税收优惠政策与会计核算方法的介绍,对纳税实务操作很有帮助。作者在编写时十分注意理论联系实际,突出纳税实务的介绍与实例的解析,尽量融税务理论、核算方法、具体实务于一体,让学员得到较强的实务操作训练和理财思维启发。书中遇到理论艰深之处,注意以实例引路,尽量贴近实务,所以本书的实务性和可读性都是很强的。

#### 五、方便自学

本书结构清楚,层次分明,语言流畅,图文并茂,通俗易懂。由于作者在编写时充分考虑到读者自学成才的需求,努力做到深入浅出,引人入胜。对一些复杂的理论与计算,作者注意以实例引路,交代清楚应当掌握的要点、重点,并讲解清楚计算过程与数据的来龙去脉。本书各章前有“内容提要”,扼要介绍了本章的主要教学内容与教学要求,以提示读者本章的重点是什么,应注意些什么。各章后安排了“问题与思考”,便于复习和巩固教学内容。另配套出版了《税务管理习题集》,紧扣教材的内容,并与教学进度同步,供学员循序渐进地做练习,进一步理解与消化所学的知识。

本书作为最新出版的财会职业技术教育系列教材之一,与立信会

计出版社出版的《税务会计习题集》、《基础会计》、《基础会计习题集》、《财务会计》、《财务会计习题集》、《成本会计》、《成本会计习题集》、《财务管理》、《财务管理习题集》、《物业会计》、《物业会计习题集》、《审计》、《审计习题集》、《财经应用文》等书配套。本书可供高等职业技术教育、中等职业技术教育的财务会计专业或相关的经济类、管理类专业使用,也可作为相关专业技术资格考试参考用书或作为财经类岗位培训、继续教育和财会人员自学用书。书中目录上打\*的章节由于内容新颖且有一定的难度,中等职业技术教育教学时可视具体情况选用。

应当说明的是,我国的税制正处于转型期,随着我国加入世界贸易组织以后,为遵循统一、规范、公平、公开的原则,有利于统一税法、公平税赋、平等竞争,税收政策与相应的管理办法和相关的会计核算规定会有一些的变动,本教材会随时修订的。当现行税法、会计准则和会计制度发生变化时,税务会计应当以新的法规与规定为准。

本书由高级会计师、主任注册会计师李敏主编。徐敏华、王富忠、田永刚、王淑文、袁林敏、徐成芳、李英曾先后给予帮助或协助有关编写工作。本书的出版得到了立信会计出版社和蔡莉萍编辑的大力支持。由于作者水平有限,加之编写时间仓促,疏漏差错之处,敬请读者提出宝贵意见,以便日后修改补正。

编 者

二〇〇四年八月

# 目 录

<b>第一章 概论</b> .....	1
第一节 税务会计概念与特点.....	1
第二节 税务会计主体与对象.....	11
第三节 税务会计职能与作用.....	14
第四节 税收要素的基本内容.....	16
第五节 税务会计的主要内容.....	24
问题与思考.....	30
<b>第二章 税务会计核算</b> .....	32
第一节 税收与会计差异概述*.....	32
第二节 税务会计核算原则.....	61
第三节 税务会计核算方法.....	64
问题与思考.....	74
<b>第三章 增值税会计</b> .....	76
第一节 增值税概述.....	76
第二节 增值税核算.....	89
第三节 增值税优惠政策*.....	118
问题与思考.....	131
<b>第四章 营业税会计</b> .....	133
第一节 营业税概述.....	133

第二节 营业税核算	138
第三节 营业税优惠政策 *	145
问题与思考	152
<b>第五章 消费税会计</b>	153
第一节 消费税概述	153
第二节 消费税核算	162
第三节 消费税优惠政策 *	173
问题与思考	176
<b>第六章 关税会计</b>	177
第一节 关税概述	177
第二节 关税核算	182
第三节 关税优惠政策 *	186
问题与思考	188
<b>第七章 企业所得税会计</b>	190
第一节 企业所得税概述	190
第二节 企业所得税核算	193
第三节 企业所得税优惠政策 *	237
第四节 外商投资企业和外国企业所得税核算 *	246
问题与思考	265
<b>第八章 个人所得税会计</b>	267
第一节 个人所得税概述	267
第二节 个人所得税核算	273
第三节 个人所得税优惠政策 *	287
问题与思考	291

第九章 资源税会计.....	292
第一节 资源税概述.....	292
第二节 资源税核算.....	295
第三节 资源税优惠政策 * .....	301
问题与思考.....	303
第十章 财产税会计.....	304
第一节 房产税会计.....	304
第二节 契税会计.....	310
第三节 车船使用税会计.....	315
第四节 土地增值税会计.....	322
第五节 城镇土地使用税会计.....	331
问题与思考.....	336
第十一章 行为税会计.....	338
第一节 印花税会计.....	338
第二节 城市维护建设税会计.....	350
第三节 耕地占用税会计.....	354
问题与思考.....	356
第十二章 税务会计报表.....	358
第一节 税务会计报表概述.....	358
第二节 纳税申报的内容与要求.....	361
第三节 纳税申报表编制.....	365
问题与思考.....	383
第十三章 税务审查与会计调整.....	384
第一节 税务检查概述.....	384



第二节 纳税审查与错账更正·····	395
第三节 会计调整方法与应用 * ·····	405
问题与思考·····	420
<b>第十四章 税务管理</b> ·····	<b>421</b>
第一节 税务管理概述·····	421
第二节 税收法律制度·····	424
第三节 税款征收管理·····	427
第四节 纳税信用管理 * ·····	446
问题与思考·····	460
<b>第十五章 税务代理</b> ·····	<b>461</b>
第一节 税务代理概述·····	461
第二节 税务代理的基本原则·····	464
第三节 注册税务师与税务代理 * ·····	466
问题与思考·····	474

# 第一章 概 论

**内容提要** 本章主要概述了税务会计的基本概念、基础知识与基本理论,包括税务会计的概念与特点,税务会计的主体与对象,税务会计职能、作用与基本目标,税收制度基本要素以及税务会计的主要内容。通过学习,要求掌握与税务会计相关的基础知识、税收制度的基本要素等主要内容,明确税务会计产生和发展的必然因素,理解税务会计的重要性,为学好以后各章奠定基础。

## 第一节 税务会计概念与特点

### 一、税务会计产生的必然性

任何一门新兴学科的产生与发展都有其现实的重要性和历史的必然性。税务会计也是社会经济发展到一定阶段的必然产物。随着税收制度的不断发展完善和会计制度改革的不深化,现行税务核算与财务会计处理的不一致性已经逐步显现和扩大。为了客观反映和真实核算企业的纳税事项,企业涉税事项的会计核算内容已逐步从企业财务会计中独立出来,并相对固定下来,由此便产生了税务会计,且发展成为现代会计学中的一门新的专业会计学科。

目前,企业会计人员在具体处理纳税事项时,已经时常会感到现行的会计制度和国家税收法规规定的内容要求不尽一致。遇到纳税申报时,已经按照企业会计制度规定处理的会计核算业务有时确实需要按照税收法规的要求进行调整;而且随着我国会计制度改革的逐步深化,

我国税收制度的不断完善,企业会计核算的处理在纳税时按税法规定调整的内容也在逐步增加。有的会计人员由此抱怨,我国目前的会计制度和税法规定都是由政府制定并颁布的,两者之间为什么要不一致呢?甚至会认为这是因为制定会计制度与税务制度的政府部门不同所致,因而要求制定会计制度和税务制度的有关部门能够保持会计制度与税务制度的一致性,减少企业会计在纳税工作中的调整。事实上,企业会计制度与税收制度不一致是社会经济制度发展的必然结果,不可能通过部门协调来解决,只能通过建立税务会计来适应社会经济发展的需要。

应当看到,企业财务制度与会计制度互相分离是导致税务会计相对独立的基础与前提。

在计划经济条件下,我国实行生产资料公有制,国有企业的性质决定了国家作为企业的所有者不仅需要管理企业会计核算,而且还要管理企业财务。长期以来,我国是以统一的企业财务制度取代各个企业的财务管理,进而用财务制度决定会计制度,用财务会计制度代替税务制度。企业财务制度与会计制度的合一就体现了在这种经济条件下的社会经济管理体系的特征。在财务制度与会计制度合一的财会制度下,企业涉税事项处理都已在企业财务会计制度中作了规定。因此,企业按照财务会计制度进行的会计核算处理基本上就是企业的纳税申报额,会计收益与企业应纳税所得额基本相同,会计核算在处理涉税事项时一般不需要再作什么调整处理。

1994年开始的会计制度改革打破了这种企业财务会计制度合一的格局。当时,为了进一步推进市场经济的发展,加快与国际会计惯例接轨,我国发布了《企业会计准则——基本准则》、《企业财务通则》和分行业的企业财务制度与会计制度(以下简称“两则两制”)。“两则两制”的发布,确立了六大会计要素,树立了资本的概念,使我国的会计核算制度向着“国际通用商业语言”的方向迈进了一大步,开始实现了会计核算模式的转换。我国会计制度改革的一个基本特点是把企业财务制

度与企业会计制度相分离,由此便产生了企业会计制度与税务制度的不一致的问题。

经济主体多元化的发展,打破了以单一的国有经济为主体的格局,企业所有制形式的多元化发展构成了企业利益主体的多元化。在社会主义市场经济条件下,企业财务是企业内部的管理事务,应由企业根据经营管理的要求而定,政府对非国有企业不能再规定成本开支范围和费用开支标准。因此,我国计划经济条件下形成的企业财务制度与会计制度合一的财会制度就难以适应我国经济多元化发展的要求,企业财务制度与会计制度相分离就成为社会经济制度改革的必然。企业财务制度与会计制度相分离为税务会计的建立确定了前提。

2001年《企业会计制度》的发布与实施,加快了我国会计与国际会计惯例接轨的步伐,翻开了我国会计发展史上新的一页,在与国际会计惯例接轨上又迈出了新的一大步。新的《企业会计制度》重在增加可比性、提高真实性,是财务会计人员进行会计核算工作的行动指南。由于实质重于形式、谨慎性等原则在我国企业会计制度中的全面应用,使得会计人员在处理本企业的经济活动事项时,有了进一步的选择和更大的调整范围。而原先由企业财务制度规定的一些费用开支标准和会计核算要求都由国家税务制度统一规定,企业按照各自财务制度和选择的会计方法进行的会计核算的结果在纳税时都必须按照国家统一的税务制度进行调整。

例如,按照谨慎原则的要求,企业应当合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提相关的资产减值准备(包括短期投资减值准备、坏账准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、委托贷款减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备和无形资产减值准备)。但按现行税法的规定,企业计提的各项资产减值准备,除按应收账款、其他应收款的3%~5%的比例计提坏账准备外,均不得在税前列支,在企业纳税申报时,应调整应纳税所得额。又如,《企业会计制度》确认收入是指企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等

日常活动中形成的经济利益的总流入,侧重于收入的实质性的实现。而税法从组织财政收入的角度出发,侧重于收入的社会价值的实现,而不考虑收入的风险问题,因为这属于企业经营风险,由企业的税后利润来补偿,国家不享有企业的所有利润,因此,也不应该承担企业经营风险,等等。应当清楚地看到,《企业会计制度》与现行税法的差异还表现在许多方面,可参见本书的具体内容以及下面关于“《企业会计制度》与现行税法差异比较表”等内容的具体介绍。由此看来,企业财务制度与会计制度相分离,打破了我国长期以来财务会计制度与税收制度一致的框架和模式,从而为建立我国税务会计制度奠定了基础。

还应当注意的是,税收制度的发展是导致税务会计与财务会计相互分离的直接原因之一。

1994年以来,我国又对原有的税收制度进行了一系列重大的改革,颁布了包括《中华人民共和国企业所得税暂行条例》(简称暂行条例)、《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》(简称实施细则)、《企业所得税税前扣除办法》(简称扣除办法)在内的一系列税收法规,对企业的纳税事项处理作了规范。为保障国家税收收入的实现,为实现企业间的税收公平和考虑到企业的纳税能力,国家对企业的收入确认、费用列支标准和税前扣除项目都从税收制度的角度作了统一的规定。在新的企业会计制度和新的税务制度中,对企业纳税处理的规定体现了会计和税收各自相对的独立性和适当分离的原则。企业会计人员按会计制度处理的企业涉税事项与税法不一致时,在纳税时就需要按税务制度的规定进行调整。

## 二、税务会计概念

税务会计是以税收法规为依据,按照会计准则和会计制度的基本要求,运用会计的专门方法对企事业单位经济活动中的涉税事项进行核算和监督的一种专业会计。

税务会计是一门边缘学科,是专门用于处理企事业单位涉税活动所引起的经济活动和资金运动的专业会计。税收属于经济学的范畴,

税法属于法学的范畴,核算属于会计学的范畴,税务会计所研究的领域既是会计中的税务问题,也是税务中的会计问题,还要涉及税收和税法等问题。税务会计当然是现代会计体系的重要组成部分之一,但由于其所涉及的企业经济活动仅是企业涉税方面的资金运动,尚不能构成覆盖企业全部经济活动的会计体系,所以税务会计需要应用企业财务会计核算的基本信息进行会计处理。

建立税务会计是完善我国税制体系的需要。税收作为一种企业的社会经济活动,也同样需要作为“商业语言”的会计进行核算和反映。目前,在我国税务会计制度尚未建设起来的阶段,所有的税务会计处理的规定都散落在各项税收制度的规定中,未能从税制体系建设的角度来加以梳理和规范。同时又由于我国会计制度改革进展较快,而税务会计的发展难以同步,则会计在税务中完善税收征收管理的作用难以有效发挥。现行的税收制度只规定了应纳税额、应纳税所得和企业各项费用扣除的标准,没有从税务会计的角度,按照企业会计准则的要求对这些应纳税额、应纳税所得和各项费用扣除的会计处理进行规范。会计核算在社会经济管理中的作用没能在税收管理中发挥其应有的效用。迅速建立起与税收制度改革相适应的税务会计制度是我国税收制度改革深化中的一项重要内容。

税收是国家财政收入的主要来源,而对所有纳税人的税基进行有效的控制,是强化税收征收管理最基础也是最重要的问题。税务会计的应用对于企业税基的确认和计算十分重要,税收制度在发展和完善到一定阶段时需要运用会计规则和核算方法来规范企业的税基,规范企业的纳税行为,以实现对企业经济活动中涉税事项的监督和管理。建立税务会计制度的一个重要理由是规范企业税基。在现代经济社会下,运用会计核算来加强对企业税基管理是一个重要的税收管理理念。在税收征收管理中,其核心问题往往是对税基的确认。在没有税务会计核算基础的情况下,税务人员为确定企业应纳税额、应纳税所得,通常需要按照税法的规定对企业按会计制度进行核算的结果进行复核。

建立税务会计制度以后,通过对企业资金运动中属于涉税资金运动的那部分的记录、计算、核算行为进行规范,从而达到规范企业税基,以满足税务部门税收征收管理的需要。从企业会计核算的源头规范和管理企业税基,有利于切实加强对企业的税收征收管理。

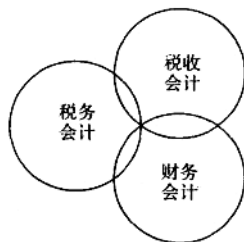
税收制度越发展,税务会计越重要。由于流转税的税基确认比较简单,企业涉税事项调整较少,因而在以流转税为主体税种的税收制度中,税务会计的作用可能还不十分明显。但在以所得税和流转税为双主体税种的税收制度体系中,由于所得税制度和所得税征管与企业会计核算信息关系更为密切,税务会计在税收制度中的重要作用就会得到充分的发挥。如果是在以所得税为主体税种的税收制度体系中,税务会计必然是税收制度的极其重要的组成部分。为有利于推进我国税收制度的改革,应当建立和研究与税收制度改革发展相适应的税务会计。

### 三、税务会计特点

税务会计是一门新兴的边缘学科。税务会计与税收会计、财务会计三者之间既有联系,又有区别。三者虽同属于会计领域,但三者之间在逻辑上是一组交叉概念,这种交叉关系如图表 1-1 所示。

图表 1-1

税务会计与税收会计、财务会计的关系



对于税务会计特点的认识,我们可以通过其与税收会计、与财务会计的比较中得出。

### (一) 税务会计与税收会计的联系和区别

1. 联系。税务会计与税收会计的联系概括以下三点。

(1) 税务会计与税收会计同属于会计学科,是会计学科的两个分支。

(2) 税务会计与税收会计均随着税收的产生而产生,也都将随着税收的消亡而消亡。

(3) 税务会计与税收会计均是以货币作为主要计量单位,以税法为依据,运用会计的基本原理和方法对涉税业务进行核算和监督的专业会计。

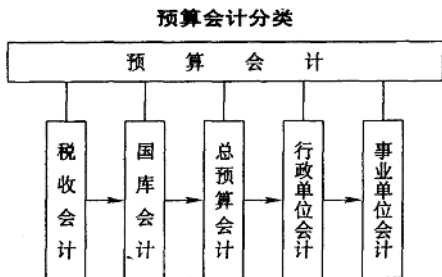
2. 区别。税务会计与税收会计的区别如下所述。

(1) 学科分类的区别。税务会计是核算和监督企业税务活动的一门专业会计,属于企业会计学科范畴。企业会计核算按权责发生制原则进行,因为企业要营利,必须进行收入、成本与利润的核算。

税收会计是对税收资金运用进行核算和监督的一个专业会计,属于预算会计学科范畴。预算会计核算一般按收付实现制原则进行,因为预算会计单位不以营利为目的,除附属独立核算的经营单位外,一般也不独立核算成本,不计算盈亏。

预算会计构成情况如图表 1-2 所示。

图表 1-2





(2) 核算主体的区别。税务会计的主体是纳税人,即企事业单位和其他经济组织。税务会计是从纳税人的角度出发,依据税法规定,运用会计的基本原理和方法,计算、缴纳应纳税款,是服务于纳税人的。

税收会计的主体代表国家的征收机关,即各级税务机关、财政部门和海关。税收会计是从国家的角度出发,依据税法的规定,反映和监督税务征收部门组织的各项收入的应征、已征、减免、欠缴、上解、入库和提退等活动的全过程,是服务于国家的。

(3) 核算对象的区别。税务会计核算的对象是核算单位从纳税义务发生到完税为止的全过程,包括税务筹划、税务登记、填制和审核凭证、税款的计算与缴纳、税务审查等内容,其核算范围仅局限于纳税人自身的涉税业务。

税收会计核算的对象是税收资金及其运动,对所有实际发生并引起税收资金运动的税收业务都必须如实、及时地进行核算,其核算范围不局限于某一个纳税人的业务活动范围,而是涵盖整个税收资金从应征到入库和提退的全过程。

(4) 核算依据的区别。税务会计的核算依据是企业会计准则和税收法规。日常会计核算依据会计准则和会计制度对各种收入项目、所得项目进行核算,当财务会计制度与税法规定对收入、所得等的确认、计量不一致时,依照税法进行调整。

税收会计的核算依据是《事业单位会计准则》和税收法规。我国税收会计是属于预算会计范畴的一门特种会计,按《财政总预算会计制度》、《事业单位会计制度》对税收资金及其运动进行核算与监督。

## (二) 税务会计与财务会计的联系和区别

1. 联系。税务会计与财务会计同属于企业会计学学科范畴,两者相互补充,相互配合,共同对纳税人的生产经营活动进行核算与监督,在会计主体、记账基础、核算方法等方面有相同之处。

2. 区别。两者的区别如下所述。

(1) 核算范围的区别。税务会计核算的范围仅限于纳税人生产经