

高等职业教育会计学专业系列教材

SHUIWUKUAIJI

税务会计

(修订第二版)

邵军/主编

袁小科 王露/副主编



GAODENG ZHIYE JIAOYU
KUAIJIXUE ZHUANYE
XILIE JIAOCAI

首都经济贸易大学出版社

税 务 会 计

(修订第二版)

主 编
副 主 编



首都经济贸易大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/邵军主编.—2版(修订本).—北京:首都经济贸易大学出版社,2003.1

高等职业教育会计学专业系列教材

ISBN 7-5638-1090-0

I. 税… II. 邵… III. 税收会计—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(2002)第 097705 号

税务会计(修订第二版)

主编 邵 军 副主编 袁小科 王 露

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

E-mail publish @ cueb. edu. cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京泰锐印刷有限责任公司

开 本 850 毫米×1168 毫米 1/32

字 数 291 千字

印 张 11.375

版 次 1998 年 7 月第 1 版 2003 年 1 月修订第 2 版

2004 年 1 月总第 4 次印刷

印 数 16 001~19 000

书 号 ISBN 7-5638-1090-0/F·623

定 价 18.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

高等职业教育会计学专业系列教材

编审委员会

主 任 刘大贤

副主任 傅 磊

委 员 (按姓氏笔画排列)

刘大贤 刘志翔 沈 伦 李 刚

张家伦 邵 军 武玉荣 苗 凯

杨庆英 袁晓勇 傅 磊 韩文连

高等职业教育会计学专业系列教材

总 序

会计是一项重要的经济管理活动。我国的社会主义现代化建设需要大量合格的会计人才。然而,实际工作对会计人才的需要又是分层次的。实践证明,社会既需要具有大学本科以上水平的高级会计人才,又需要具有大学专科水平的中级会计人才,还需要达到中专水平的初级会计人才。培养结构合理的会计人才队伍,是社会的需求,也是会计教育工作者的责任与追求。为此,我们在大力发展高等职业教育之际,组织人力编写了本套高等职业教育会计学专业教材。

高等职业教育是国家教育管理部门近年来提出的一个概念。我们理解,高等职业教育相当于大学专科教育,但与普通教育相比,更突出其实践性,与实际工作的联系更加紧密,学生毕业后能更快地进入工作角色。本系列教材正是本着这样的认识编写的。也就是说,本系列教材的特点在于:实用性强,注重操作;与当前的财务、会计、审计制度及企业情况联系密切;同时,少量介绍国外通行的或国内处于发展、试行中的某些做法。这样安排,目的在于使使用本系列教材的学生,以全面、系统地掌握现行财务、会计、审计的一般业务处理技术与方法为主,并开阔眼界,了解一些本学科的发展前景与动向。这就使会计高等职业教育的内容与中等职业教育的内容有了适当的区别。

本系列教材包括《会计学基础》、《财务会计》、《成本会计》、

《税务会计》、《预算会计》、《管理会计》、《财务管理》、《审计学》、《计算机会计》，共计9本。它是根据会计高等职业教育所需要的专业知识结构设计的，主要由首都经济贸易大学会计系教师编写。本系列教材最初出版于1998年，这次出版的是修订版，修订的主要目的在于紧密结合我国新颁布的《会计法》、《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》，及时反映我国企业会计改革的最新情况。这使得本系列教材内容更为新颖，实用性也更强。本系列教材同时也适用于成人高等教育，以及在职财会人员进修和自学。

由于编写时间仓促，特别是我们对高等职业教育的精神领会尚不够深刻，本系列教材难免有使用上的不妥之处，甚至存在编写中的错误。对此，诚恳希望得到各界的批评指正，以便我们再作进一步的修订。

高等职业教育会计学专业
系列教材编审委员会

2002.1.1

前 言

(修订第二版)

首都经济贸易大学《高等职业教育会计学专业系列教材》中的《税务会计》自 1998 年出版以来,受到许多院校师生及广大自学者的好评。进入 21 世纪,我国经济领域呈现出前所未有的崭新局面,我国已经加入世界贸易组织(WTO),我国的财税政策正逐步与世界接轨。财政部、国家税务总局先后颁布了若干重要财税政策。2000 年 12 月 29 日,财政部颁布了《企业会计制度》,这是我国会计改革的一项重大举措;国家税务总局在 2000 年先后颁布实施了《企业所得税税前扣除办法》、《关于股权投资业务若干所得税业务问题的通知》等重要文件。这些政策规定的出台,使得与此相适应的税务会计处理也有了很大的调整 and 变化。为此,我们决定重新修订《税务会计》,并作为修订第二版予以出版。

与第一版相比,本版无论在内容上还是在体系上均有一些变化。在内容上,依据最新颁布的财税政策法规,对有关税务会计的处理进行了调整,并补充增加了大量的实例,操作性更强。在结构上,为了突出各税种的性质与作用,我们改按流转税类、所得税类、资源税类、特定行为目的税类、财产税类的编排顺序介绍税务会计的处理方法,并增加了车辆购置税的会计处理。此外,针对现实经济活动中对税务筹划的客观需要,我们还增加了“税务筹划”一章,简要介绍了税务筹划产生的背景、发展的现状、实施的方略,并通过案例对主要的一些税种进行了讲解,相信对广大读者了解税收筹划会有所帮助。

本书由邵军任主编,袁小科、王露任副主编。各章编写分工如

下:邵军(北京联合大学商务学院副教授,第一章、第二章),袁小科[中国财会网(www.kj2000.com)高级研究员,第四章、第五章、第十三章],王露(山东省无棣财政局,第三章、第八章),刘海翼(首都经济贸易大学,第九章),田宁(中国建设银行邵阳支行,第七章),马国际[中国司法考试在线(www.sifa2000.com)高级研究员,第六章、第十章],李丽琴(中国信息产业部,第十四章),宋云玲、常亚波(首都经济贸易大学会计学院,第十一章、第十二章)。

本书在写作过程中,承蒙何小红、彭贞、刘旭华、张青提供了大量资料,并得到了许多同行和出版社编辑的大力帮助与支持,在此一并表示衷心的感谢。

由于作者水平有限,书中难免有一些错漏之处,恳请广大读者批评指正。

作 者

2002年11月20日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 税务会计的产生与发展	(1)
第二节 税务会计的基本理论框架	(14)
第三节 税务会计的职能和作用	(22)
第四节 税务会计的核算基础及方法	(26)
第二章 税收制度与凭证发票管理	(29)
第一节 税收制度及其构成要素	(29)
第二节 税收征收制度	(43)
第三节 账簿、凭证及发票的使用与管理	(54)
第四节 税务行政处罚、行政复议和行政诉讼	(61)
第三章 增值税会计	(65)
第一节 增值税概述	(65)
第二节 增值税的会计处理	(72)
第三节 增值税专用发票的使用与管理	(92)
第四章 消费税会计	(96)
第一节 消费税概述	(96)
第二节 消费税的计算	(103)
第三节 消费税的会计处理	(109)
第五章 营业税会计	(121)
第一节 营业税概述	(121)
第二节 营业税的计算	(130)
第三节 营业税的会计处理	(135)
第六章 关税会计	(141)
第一节 关税概述	(141)

第二节	关税的计算	(147)
第三节	关税的会计处理	(156)
第七章	企业所得税会计	(160)
第一节	企业所得税概述	(160)
第二节	企业所得税的计算	(165)
第三节	企业所得税的会计处理	(180)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税会计	(190)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	(190)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的计算	(200)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的会计 处理	(208)
第九章	个人所得税会计	(211)
第一节	个人所得税概述	(211)
第二节	个人所得税的计算	(217)
第三节	个人所得税的会计处理	(224)
第十章	资源税类会计	(228)
第一节	资源税的会计处理	(228)
第二节	城镇土地使用税的会计处理	(238)
第十一章	特定行为目的税类会计	(244)
第一节	城市维护建设税的会计处理	(244)
第二节	耕地占用税的会计处理	(246)
第三节	土地增值税的会计处理	(250)
第四节	车辆购置税的会计处理	(259)
第十二章	财产税类会计	(263)
第一节	房产税的会计处理	(263)
第二节	契税的会计处理	(266)
第三节	印花税的会计处理	(270)
第四节	车船使用税的会计处理	(278)
第十三章	税务筹划	(284)

第一节	税务筹划概述·····	(284)
第二节	税务筹划应用举例·····	(289)
第十四章	税务会计报表·····	(303)
第一节	税务会计报表概述·····	(303)
第二节	增值税纳税申报表·····	(305)
第三节	消费税、营业税纳税申报表·····	(314)
第四节	企业所得税纳税申报表·····	(316)
第五节	其他各税种纳税申报表·····	(338)

第一章 总 论

第一节 税务会计的产生与发展

一、税务会计的产生与发展

税收是一个分配范畴,也是一个历史范畴。税收是国家为实现其职能,向社会无偿征收实物或货币以取得物质财富(财政收入)的一种形式。它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。在人类社会的早期——原始社会,生产力水平极其低下,人们只有依靠集体的力量向大自然作斗争才能生存与发展,没有阶级和国家。随着生产力的发展,人类社会逐步出现了财产私有制,进而出现了阶级和国家。伴随着国家的产生,税收应运而生。国家为了保证其社会管理职能的行使和国家机器的正常运转,必须具备一定的物质基础,而国家本身并不直接创造物质财富,只能以税收的形式参与社会产品的分配,取得物质财富。同时,为了满足国民物质文化生活的需要和各项法定权利的实现,以及企事业单位的发展,国家也必须以税收的形式聚积大量资金,用于工农业基础建设,公共设施建设,发展科学技术、文化、教育、卫生等事业。当前,我国的财政收入中,税收收入就占 90% 以上。因此,税收从它产生之日起,就是统治者借助国家政权强制参与社会产品分配的重要工具,也是国家财政收入的支柱。研究表明,自从国家出现后,尽管税收的名称和内容不断变化,但历代统治者对于税收都十分重视。为了计算和记录国家赋税实物或货币的收入和支出情况,在奴隶制社会,就产生了“官厅会计”。我国西周时期,国家财计机构分为两

大系统：一是地官大司徒系统，掌管财政收入；二是天官冢宰系统，掌管财政支出。天官所属中大夫“司会”，为计官之长，主管王朝财政经济收支的全面核算。由于当时的税制简单和会计技术的限制，统治阶层只能对征税结果从国家的角度进行较为健全、完整的核算和监督，不可能对纳税人的会计核算提出具体的要求，而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件，因而不可能形成独立的税务会计。

税务会计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。随着社会生产力的进一步发展，各国的税法、税制日益健全，并逐渐向成熟化、复杂化的方向发展。作为主要纳税人的企业，纳税已成为其进行经营决策的一个日益重要的因素。在税务会计的产生和发展过程中，所得税、增值税的出现和不断完善表现出极大的推动力。18世纪末，英国首创所得税，使税务会计的发展跃上一个新台阶。由于所得税的形成和计算依据直接涉及企业供应、生产、销售或商品流转的全过程，致使所得税的地位日益增强，特别是在许多西方国家，所得税取代了流转税而成为各国税制体系中的主体税。1954年法国开征增值税，为税务会计提供了更加丰富的内容。比较科学合理的增值税的出现，对企业会计提出了更高的要求，即要求企业在会计凭证和账簿中，提供反映收入的形成和物化劳动转移的价值，以及转移价值中所包括的已纳税金情况的信息。因为只有这样，才能正确反映增值额，从而正确计算企业应纳的增值税。这就迫使传统会计从计算方法、核算方式等方面与之相适应。但是，这并不意味着独立的税务会计已经产生。会计发展的历史表明，只有当会计发展到一定阶段，企业成为独立的法人实体，税务会计才有可能从财务会计中分离出来成为一个独立的分支。因为企业作为独立核算、自负盈亏的法人实体，必须依法纳税，而税款的缴纳又会直接减少纳税人的利益，这就促使现代企业不得不非常重视税收问题，在进行投资或生产经营决策中把税收作为一个重要的因素，在日常管理和经营中也十

分重视税款的计算和缴纳,力求在不违反国家税收法规的前提下,最大限度地减轻自己的税收负担。税务会计正是适应企业经营管理的需要而产生和发展的。

由此可见,税收征纳双方的需要是税务会计产生和发展的直接动因。随着税制的逐步健全和会计技术的日趋完善,税务会计越来越健全,越来越复杂,最终从传统的财务会计中分离出来,成为一门相对独立的会计学科。当今,税务会计与财务会计、管理会计已经构成会计学科的三大分支。税务会计知识也相应地成为会计专业人员所必须具备的专业知识。

二、我国税务会计的分立

新中国成立以后相当长的一段时间内,我国奉行高度集中的计划经济体制,国家集企业所有者和管理者的身份于一体。与此相适应,企业也大都实行财务会计与税务会计合一的会计管理模式。这种会计管理模式是建国初期为适应工业化和巩固公有制的需要而逐步确立的,曾一度在国家管理经济的过程中发挥着重要作用。在当时的形势下,财务会计与税务会计合一,有利于国家对企业的综合、全面的管理;有利于计算上缴国家的财政收入,为监督企业上缴利润提供了制度上的保证和便利;同时,也有利于统一会计制度的制定和施行。财务会计与税务会计合一的会计制度具有统一性、政策性和强制性的特点,它严格规范了企业的会计行为,在当时的核算条件和核算水平下,保证了会计资料的真实可靠。

但是,随着我国经济建设的不断发展,特别是在经济体制发生深刻的变革以后,原来的那种税利不分、财务会计与税务会计合一的管理模式所固有的局限性越来越突出地显现出来。可以说,税务会计从传统的财务会计中分离出来,既是税制改革和健全会计核算的内在要求,也是社会经济发展的必然趋势。

(一)税务会计分立是税制改革的内在要求

为了确保国家的财政收入,税法应具有严肃性。但在财税合

一的体制下,其严肃性受到财务、会计制度变更的影响。因为财务、会计制度的制定和修订无须经过立法程序,而且以前除财政部外,各级财政和企业主管部门都有权制定或补充有关的财务、会计制度。这些部门和单位虽然无权变更税法,但却可以通过变动财务、会计制度和会计处理方法来影响纳税,使税收的刚性软化。1994年开始实行的税制改革,使得我国的税种、税目、税率以及纳税细则等越来越完善、越来越复杂,基本符合税种健全、税率合理、税负公平的要求。这次税制改革不仅影响到税务工作,而且直接涉及纳税人会计核算内容的变革,对纳税人的会计工作提出了新的、更高的要求。它要求以适用的税收法规为依据,运用专门的会计方法,处理纳税人的各项纳税事务,以至参与纳税人的筹资、投资、营运的决策,实现税负合理与保证税收收入的目的。但是,在财务会计和税务会计合一的体制下,稳定税基、规范纳税行为、硬化税收收入水平的要求和各项复杂的计税工作,不可能在企业会计准则和财务制度中一一体现。因而,新税制的形成为我国税务会计成为一门相对独立的会计分支提供了可能性。

(二) 税务会计分立是会计自身发展和会计改革的必然要求

在传统的财务会计和税务会计合一的财会体制模式下,会计制度政策性强,变动频繁,使对会计理论的研究不得不围绕制度兜圈子,使会计专业的有些教材变成“制度加说明”,以便人们进一步了解该项制度;对一些会计名词、概念的研究、探讨,往往囿于财务、税收制度的限制而难以从理论上进行科学的解释;当涉及会计方法、程序等变革措施时,也会因为考虑到国家财政的承受力而推迟或放弃出台,使我国的会计理论研究带有明显的财政、税务色彩。1993年《企业会计准则》的颁布,使我国的会计改革进入了一个新的发展阶段。《企业会计准则》以及陆续出台的具体准则、行政事业单位会计准则以及2001年颁布实施的《企业会计制度》,使我国的财务会计已经形成自己相对独立的体系,不再受税法、财务制度的制约,使内部管理会计目标进一步明确,内容不断丰富。但

是,这并不意味着财务会计对财政、税务的变化和渗透没有反应,而是要求其在自身的基础上形成一个相对独立的分支,这就是税务会计。它要求所有的财务人员既要熟知财务会计的基本要求,又要了解税法的基本知识,并把两者有机地结合起来,这是会计学科发展的必然趋势与要求。

(三)税务会计分立是企业制度改革的客观要求

在市场经济体制下,企业作为自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的独立经济实体,必然置身于激烈的市场竞争当中。面对激烈的市场竞争,企业经营者关注的是自身的生产经营活动,强调的是自身的经济效益。而在财税合一的会计模式下,会计提供的信息往往偏重于财政、税务、信贷等部门的需要,忽略了企业自身对会计信息的需要,违背了会计主体假设。分立后的财务会计,由于不受税法的约束,更能体现会计管理的职能,如对某些经济业务可以作出较为灵活的会计处理,在物价变动的情况下,企业通过会计计价方法的选择,寻求能够较为合理地反映物价变动影响的计量模式等。这样,对会计管理不是削弱而是加强了,更符合会计主体理论的要求。同时,分立出来的税务会计,能更好地反映税收制度的具体规定,正确地反映企业税款的形成、计算和解缴情况。这样,通过财务会计和税务会计的合理分工,转换企业经营机制的基本要求可得以满足,有利于向有关各方提供更高质量的会计信息,以满足各自进行决策的需要。

(四)税务会计分立是适应对外开放的需要和我国经济活动与国际惯例接轨的必然要求

20世纪30年代以后,税务会计日趋完善。目前,世界上大多数国家的税务会计都是相对独立、自成体系的。在国际范围内,税务会计受到普遍重视,已经发展为一门重要的专业会计分支。我国实行改革开放以后,外商投资额急剧增加,外商投资企业和外国企业越来越多;尤其是我国加入世界贸易组织(WTO)后,对外贸易业务逐年增多。为了符合税收国际惯例,改善投资环境,加强涉

外税收征管,防止税收流失,维护我国的经济权益和企业利益,进一步扩大与国外的经济往来,建立独立的税务会计是非常必要的,也是非常紧迫的。

三、税务会计的概念

税务会计是近代兴起的一门边缘学科。由于税务会计的会计环境不同,税务会计的具体表现不同,因而对什么是税务会计,如何表述税务会计也众说纷纭。但是,不论如何表述税务会计,其定义中一般应包括下列内容:①税务会计在现代会计中的地位。这里要解决的是税务会计是否为会计的一个独立分支的问题。20世纪70年代以前,各国政府对税务会计的影响较大,税法对会计原则、会计方法等的规定较为详细,税务会计通常融合在财务会计之中。20世纪80年代以来,经济社会开始占主流,政府对税务会计仅作原则性规定,会计原则、方法等由民间组织制定,税务会计开始独立成为一门学科。②税务会计的本质。税务会计主要是为会计信息使用者提供信息,同时也参与纳税人的经营管理。税务会计是集税收法规和会计核算为一体的一种特种专业会计,从本质上讲,税务会计是一种管理活动,而这种管理活动要求以国家的税收法规为准绳。因而,税务会计核算和监督的内容,包括营业收入、成本费用、经营成果、税额计算、税款报解、罚金缴付、税收减免等,都必须遵从国家有关税收法规的规定。③税务会计的主要任务。税务会计是站在纳税人的角度研究纳税活动,使纳税人能够科学地进行税务筹划,选择合理的税负方案,合理节税,减轻纳税负担,为企业内部加强经营管理提供信息;但与此同时,税务会计也要顾及征税人的利益,保证征税人能够正确、及时、足额地取得税收收入,为国家宏观经济管理提供纳税会计信息。简单地说,税务会计的主要任务,是对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳过程进行核算和监督,为纳税人、税务部门以及其他有关各方提供关于各项税收计征、解缴方面的经济信息。④税务会计的依据和方法