



普通高等教育“十一五”国家级规划教材



高职高专财会系列教材

税务 会计

SHUIWU
KUAIRI

肖光红 仝自力 主编

 中国金融出版社

普通高等教育“十一五”国家级规划教材
高职高专财会系列教材

税 务 会 计

主 编 肖光红 全自力



中国金融出版社

策划编辑：王杰华
责任编辑：孔德蕴
责任校对：张志文
责任印制：尹小平

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计 (Shuiwu Kuaiji) / 肖光红 全自力主编. —北京：中国金融出版社，2007. 3

(普通高等教育“十一五”国家级规划教材)

高职高专财会系列教材

ISBN 978 - 7 - 5049 - 4338 - 5

I. 税… II. ①肖…②全… 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 (2007) 第 031400 号

出版 **中国金融出版社**
发行

社址 北京市广安门外小红庙南里 3 号

市场开发部 (010)63272190, 66070804 (传真)

网上书店 <http://www.chinafph.com>

(010)63286832, 63365686 (传真)

读者服务部 (010)66070833, 82672183

邮编 100055

经销 新华书店

印刷 北京华正印刷有限公司

尺寸 170 毫米 × 228 毫米

印张 22

字数 417 千

版次 2007 年 4 月第 1 版

印次 2007 年 4 月第 1 次印刷

印数 1—5070

定价 32.00 元

ISBN 978 - 7 - 5049 - 4338 - 5/F · 3898

如出现印装错误本社负责调换 联系电话：63263947



进入 21 世纪, 税务会计与管理会计作为财务会计的两翼, 已被越来越多的人所认同和接受。同时, 随着我国社会主义市场经济的建立和完善, 特别是加入世界贸易组织后, 纳税行为日益规范, 纳税意识日益增强, 纳税活动渗透到企业生产经营过程中的每一环节, 并已成为企业进行经营决策和会计核算的一个重要内容。《税务会计》正是为了适应 21 世纪会计教学的需要, 由长期在高等院校从事税务会计教学的教师集体编写的一本专业会计教材。

教材是教师讲授理论的基本依据, 是学生学习知识的基本材料。教材之于教学, 无异于工具之于生产劳动。“工欲善其事, 必先利其器”, 我们希望编写并提供一本能满足师生之所需的教材。为此, 在教材编写过程中力求做到:

第一, 思想性与政策性兼容。税务会计学是融会计与税法于一体的一门边缘学科, 既要注重阐述会计学与税收学的最基本理论和方法, 又要贯彻国家相关的政策与法规, 因此, 教材自始至终以税收法律制度为准绳, 并体现会计准则和会计制度的要求。

第二, 理论性与可操作性并重。教材对于税务会计的各种基本理论、方法和技能, 既要讲清其概念原理, 又要设计必要的案例进行说明, 努力做到简明扼要, 通俗易懂。

第三, 现实性与超前性兼顾。在阐述现行的理论、方法与政策法规的基础上, 适当介绍某些现在尚未使用, 但将来很可能要运用的理论方法与政策法规。

第四, 强调适用性与实用性。本教材是为高等院校会计专业学生编写的, 也适用于经济学类和管理学类的其他专业; 同时, 对从事纳税与会计处理的企业财会人员, 以及参加注册会计师和注册税务师考试的应试者也具有参考和指导作用。

本教材共分三个部分, 第一部分包括第一、第二章, 主要阐述税收与税务会计的基本理论和基础知识; 第二部分包括第三至第十二章, 主要阐述各种税收实体法的基本内容及其会计处理; 第三部分包括第十三、第十四章, 主要介绍税收筹划的基本原理和基本方法, 它是税务会计的外延内容, 也是税务会计学的有机

组成部分。

本教材由肖光红、仝自力担任主编，并负责拟定编写大纲和定稿；由姜雅净、游秋琳担任副主编。各章撰稿分工如下：第一、第二、第三、第九、第十章由肖光红编写，第四、第五、第六、第十一、第十二章由仝自力编写，第十三、第十四章由姜雅净编写，第七、第八章由游秋琳编写。本教材在编写过程中得到了广东金融学院、上海金融学院会计系领导和老师们的关心和帮助，特别是中国金融出版社王杰华教授给予了大力支持和悉心指导，同时，还参考了会计理论与实务界同行们的相关文章和著作，在此一并表示衷心的感谢！

限于学识与水平，书中错误和缺陷在所难免，恭请读者朋友们不惜赐教。

编 者

2007 年 2 月 8 日



第一篇 税务会计原理

3	第一章 税务会计概论
3	第一节 税务会计的基本概念
9	第二节 税务会计的特点
15	第三节 税务会计的职能、作用和任务
17	第四节 税务会计核算的基本方法
20	第二章 税收制度概论
20	第一节 税收制度概念和结构
22	第二节 税制构成要素
26	第三节 税收征收管理制度
33	第四节 税收法律责任

第二篇 流转税会计

39	第三章 增值税会计
39	第一节 增值税会计概述
49	第二节 增值税的计算与征收管理
73	第三节 增值税进项税额及其调整的会计处理
86	第四节 增值税销项税额及其调整的账务处理
101	第五节 增值税减免、上交与结转的账务处理
103	第六节 小规模纳税人应交增值税的账务处理
104	第七节 应交增值税明细表的编制

108	第四章 消费税会计
108	第一节 消费税会计概述
114	第二节 消费税的计算与征收管理
125	第三节 消费税的会计处理
134	第五章 营业税会计
134	第一节 营业税会计概述
141	第二节 营业税的计算与征收管理
147	第三节 营业税的会计处理
154	第六章 关税会计
154	第一节 关税会计概述
160	第二节 关税的计算与征收管理
165	第三节 关税的会计处理

第三篇 所得税会计

173	第七章 企业所得税概述
173	第一节 内资企业所得税概述
199	第二节 外资企业所得税概述
215	第八章 所得税会计
215	第一节 所得税会计的理论基础
222	第二节 所得税的确认、计量与列报
223	第三节 所得税会计核算
243	第九章 个人所得税会计
243	第一节 个人所得税概述
249	第二节 个人所得税的申报与缴纳方式
253	第三节 个人所得税的计算
264	第四节 个人所得税的会计处理

第四篇 其他税会计

271	第十章 资源税类会计
271	第一节 资源税会计

280	第二节	土地增值税会计
292	第三节	城镇土地使用税会计
297	第十一章	财产税会计
297	第一节	房产税会计
300	第二节	印花税会计
305	第三节	车船税会计
308	第十二章	行为目的税会计
308	第一节	城市维护建设会计
311	第二节	契税会计
314	第三节	耕地占用税会计

第五篇 税务筹划原理与应用

319	第十三章	税务筹划原理
319	第一节	税务筹划的基本概念和基本原理
322	第二节	税务筹划的形式和目标
324	第三节	税务筹划的程序和方法
328	第十四章	税务筹划的应用
328	第一节	企业经营的税务筹划
330	第二节	企业投资与筹资的税务筹划
332	第三节	企业会计核算的税务筹划
334	第四节	企业设立、重组和清算的税务筹划

第一篇 税务会计原理



税务会计概论

第一节 税务会计的基本概念

一、税务会计的产生和发展

(一) 税收的概念特征

税务会计是与税收相联系的一个经济范畴，因此，首先需要明确税收的概念特征。

税收是一个古老的经济范畴，从它的产生到如今，经历了不同的社会形态，有了几千年的历史。在税收发展的历史长河中，税收曾被称为“赋税”、“租税”、“捐税”等，它是国家为实现其职能，凭借其政治权力和社会公共权力，按照法律的规定，对纳税人的一部分国民收入和社会产品进行强制、无偿地征收，以取得财政收入的一种形式。对税收的理解，应包括以下三个方面：（1）税收是与国家的存在直接相联系的，是政府机器赖以存在并实现其职能的物质基础，也即政府保证社会公共需要的物质基础。马克思曾说过：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^①恩格斯也曾说：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^②（2）税收是一个分配范畴，是国家参与并调节国民收入的一种手段，是国家财政收入的最基本形式。列宁曾说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东

^① 《马克思恩格斯全集》，第2卷，615页。

^② 恩格斯：《家庭、私有制和国家的起源》，《马克思恩格斯选集》，第2卷，167页。

西。”^①(3) 国家在征税过程中形成的一种以国家为主体的、体现国家与纳税人之间的特殊分配关系，因而，税收的性质取决于社会经济制度的性质和国家的性质。

税收是取得财政收入的形式，与其他收入形式相比，它具有以下三个显著的形式特征：

一是强制性。它是指国家凭借其政治权力和社会公共权力，以社会管理者的身份，用法律、法规等形式对征收捐税加以规定，并依照法律强制征收。

二是无偿性。它是指在国家征税后，税款即成为财政收入，既不再偿还纳税人，又不付出任何代价。

三是固定性。它是指在国家征税前，以法律的形式预先规定了课税对象、课税额度和课税方法等，并只能按预定的标准征税。

税收的三个形式特征是一个完整的统一体，缺一不可。无偿性是税收分配的核心特征，强制性和固定性是对无偿性的保证和约束。税收的三个形式特征也是不同社会制度下的税收所共有的，它是税收本质的具体体现。

(二) 税务会计的产生

税收是强制地、无偿地参与国民收入分配的形式。那么，国家与纳税人应该征（缴）什么税，征（缴）多少税，怎样征（缴）税才能既符合法律规定又符合纳税人利益？这促使征纳双方共同去寻找一种特定的核算与筹划的工具。于是，税务会计便应运而生。一般而言，生产力的发展和国家的出现是税收产生的基础，而税收的征收则是税务会计产生的前提。

从会计发展史上看，我国古代的“官厅会计”比“民间会计”早上千年。“官厅会计”实际上就是一种核算与监督国家税收的收入与支出活动的会计。公元前 18 世纪的古巴比伦王国，也有记录纳税人向国家缴税的会计。但是，在资本主义社会以前的国家税收，其显著特点：一是专制，即在法律上只规定了征税者的权力，纳税人无正当利益可言；二是税制简单，不可能对纳税人的会计核算提出具体的要求，国家征多少，纳税人缴多少便可以了。在这种纳税环境下，不必要也不可能要求纳税人提供纳税的原始记录和对纳税计量形成规范的体系。事实上，我国古代的“官厅会计”，以及古巴比伦王国的缴税会计只是一种税收会计、政府会计（或预算会计），不过在一定程度上也包含了税务会计的某些因素。因此，可以把它们看做是税务会计的萌芽。

随着社会生产力的发展，特别是资本主义制度的确立，税务会计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。到了 18 世纪末，英国首创所

^① 《列宁全集》，第 32 卷，275 页。

得税,并随着所得税制度的不断完善,逐渐使许多资本主义国家以所得税取代流转税,所得税成为了各国税制体系中的主体税种。对所得课税因其计税依据和税款的形成直接涉及企业的投资与筹资,以及企业的供应、生产、销售或商品流转的全过程。同时,以会计准则和会计制度为依据核算的利润与按税法规定所确定的计税所得额之间形成了差异。为此,加强纳税核算、调整税务的会计处理已成为企业会计的重要核算内容。这时,所得税会计便应运而生。

1954年法国开征增值税,并在以后的二十多年内迅速遍及世界各主要国家,成为各国的主体税种。由于增值税征收方法的特殊性和复杂性,为税务会计提供了更加丰富的内容和更高的要求,迫使税务会计从计算方法、核算形式等方面与之相适应,即要求企业在会计凭证和账簿体系中提供反映收入的形式、物化劳动转移的价值,以及转移价值中所包含的已缴增值税额的信息,据此来确定增值额,并准确地计算缴纳企业应纳的增值税。1980年,法国、德国、意大利等欧共体国家颁布1-7号会计指令,标志着税务会计正式从财务会计中独立出来,成为一门专业会计。

由此可见,所得税课税制度的出现,推动了税务会计的产生;增值税课税制度的产生,促进了税务会计的进一步发展;而维护税收征纳双方的权利和义务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计算技术的日趋完善,特别是会计准则与税收法律制度的适当分离,促使税务会计日趋独立。目前,在西方发达国家的会计体系中,已逐步形成了税务会计与财务会计、管理会计“三足鼎立”的局面。

二、税务会计的概念

迄今为止,对于会计的概念仍众说不一,而对税务会计概念的表述更是不尽一致。

在国外,日本著名税务会计学家武田昌辅认为:“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,是以企业会计为依据,按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。”^①而日本的富岗幸雄则认为:“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。”^②美国著名税务会计学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

① 武田昌辅:《新编税务会计通论》,日本森山书店出版,1985年6月。

② 富岗幸雄:《税务会计》,日本富业出版社出版,1995年9月。

会计。

中国学者盖地教授认为：“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，即税务活动引起的资金运动进行核算和监督的一门专业会计。”^① 中国台湾地区的会计专家卓敏枝等人认为：“税务会计者，乃是一门以法令为准绳，会计技术为工具，平时负责汇集企业各项交易活动之合法凭证，并加以整理、记录、分类、汇总，进而年度终了加以结算、编表、申报、完纳有关税捐的社会人文科学。”^② 辅仁大学吴习教授认为：“税务会计是一种融合会计处理及税务法令为一体的专门技术，藉以引导纳税义务人更合理而公平地缴纳其应负的租税。”^③

我们认为，对税务会计的概念，应从以下几个方面去理解：（1）从其属性上看，税务会计是融税法与会计于一体的一种特殊专业会计，是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科。（2）从其实质上看，税务会计是一种纳税会计，是连续、系统、全面地反映、监督和筹划企业各种应纳税款的形成、计算、申报、缴纳和退补等业务活动（即企业税务资金运动）的专业会计，它以国家现行的税收法律制度为准绳，以保障国家税收及时、足额、稳定地上交国库，维护企业的纳税权益为目标。（3）从其运作形式上看，税务会计并不单独设置一套完整的账簿体系和会计核算组织形式，而是以现有的财务会计核算资料为基础，按照税法规定，对其进行一系列的纳税调整和计算。正因为如此，税务会计的概念可表述为：税务会计是以国家现行的税收法律制度为准绳，以财务会计的理论和方法为基础，连续、系统、全面地核算、监督和筹划企业税务资金运动的一门特种专业会计。

三、税务会计的对象

税务会计的对象是税务会计的客体，即税务会计所核算和管理的内容。税务会计的一般对象就是纳税人因纳税所引起的税务资金运动，即应纳税款的形成、计算、申报、缴纳、退补和罚款等税务活动的货币表现。具体地说，税务会计的对象包括以下几个方面：

（一）课税基础或计税依据

国家征税时的实际依据称为计税依据，在税收理论上称为课税基础，它是纳

① 盖地：《税务会计》，首都经济贸易大学出版社出版，2002。

② 卓敏枝等：《税务会计》，台湾三民书局出版，1998。

③ 吴习：《税务会计》（第4版），台湾五南图书出版有限公司，1994。

税人应纳税款形成和计算的前提和依据。企业税务会计的计税依据根据其性质的不同,可划分成以下四类,它们均构成税务会计的对象:

1. 流转额。它是指企业在生产经营过程中因销售商品产品或提供劳务而形成的销售收入额或营业收入额。它既是各种流转税计算的直接依据,又是企业所得额的计税基础和前提。企业流转额的核算是否全面、完整和准确,直接关系到各税种应纳税款形成和计算的准确性。因此,正确地核算和监督企业的流转额,是税务会计的重要内容。

2. 成本与费用额。它是企业在生产经营过程中因生产产品或提供劳务而发生的耗费和支出,包括在生产经营过程中发生的生产成本和期间费用。成本费用主要反映企业资金的垫支和耗费,是企业资金补偿的尺度。一定时期的成本费用与同期的营业收入额相比较,形成企业的营业利润,反映了企业的生产经营成果。显然,成本与费用的计算是否合理、合法、准确,直接关系到税款特别是所得税计算和缴纳的正确性。因此,正确地核算和监督企业生产经营的成本与费用,是税务会计核算不可或缺的内容。

3. 收益额与利润额。它们是企业一定会计期间内依法所实现的生产经营成果,包括营业利润、投资收益和营业外收支净额等。企业生产经营成果形成及其分配的结果,直接影响企业应纳税所得额的确定以及所得税款的计算和缴纳。特别是企业按照会计准则或会计制度规定所核算和确定的生产经营利润(即会计利润)与按照税法规定所计算和确定的生产经营所得(即应纳税所得额)之间往往存在差异(即永久性差异和暂时性差异),在计算所得税时,就需要按照税法规定予以纳税调整。因此,正确地核算和监督企业的收益额与利润额,直接是税务会计的重要内容。

4. 财产额与行为交易额。世界各国普遍对企业特定财产的占有与使用以及特殊行为的发生征收财产与行为税,如房产税、土地使用税、契税、车船使用税、印花税等,这就需要企业在财务会计对各类资产和应税行为交易进行确认、计量、记录的基础上,按照税法的规定,正确核算企业应税的各类财产、行为交易及其金额或数量。

(二) 税款的计算、申报与缴纳

纳税人在确定课税基础或计税依据后,便是税款的计算、申报与缴纳。首先,企业应按照流转额、所得额、财产与行为交易额以及适用税率,在不同的阶段正确计算并形成流转税、所得税、财产行为税等各类税款;然后,企业应按期编制纳税申报表进行税款的申报;最后,经税务征收机关审核无误后,及时、足额缴纳税款。显然,税款的计算、申报与缴纳是税务资金运动的核心环节,是税

务会计核算的核心内容。

（三）税款的减免与退补

税款的减免是国家对某些纳税人或征税对象采取减少征税或免于征税的特殊规定。减免税款具有鲜明的目的性和极强的政策性，是税法的原则性与灵活性相结合的具体体现。纳税人必须严格按照税法规定的管辖权限、减免范围与幅度进行计算和申报减免税款，并对因减免税款而引起的退回税款，以及在税款缴纳过程中发生的多退少补，都需要在税务会计中进行核算和监督。

（四）税收滞纳金与罚款、罚金

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、罚金，是税收法律责任的重要内容，也属于税务会计的对象，应该如实地核算和监督。

四、税务会计的目标

税务会计目标是税务会计主体在一定社会经济环境下，通过自身会计实践活动所期望达到的结果和要求。它是构建税务会计理论体系的基础和前提，决定了税务会计活动的方式和发展方向。

税务会计目标的确立，首先要受其本身性质的影响。税务会计是一个生产加工会计信息的系统，因此，其目标涉及两个方面的问题：一是向哪些信息使用者提供信息；二是向信息使用者提供什么样的信息。其次还要受会计所处的社会环境的影响，即特定的社会经济环境决定了税务会计应有的具体目标。总的来说，税务会计的目标就是向税务会计信息使用者提供对税务决策有用的会计信息。具体地讲，由于税务会计信息的生产加工受到会计准则、会计制度和税收法律制度的双重因素的影响，其具体目标一方面受制于企业财务会计准则与会计制度；另一方面更要体现国家税收法律制度的要求。因此，税务会计的具体目标可表述为：

（一）为国家财政、税务部门提供真实、可靠的纳税信息，保证国家财政收入及时、足额、稳定地取得

依法纳税是每一个纳税人应尽的责任和义务，只有依法纳税才能保证财政收入及时足额地取得。税务会计的运作是以企业财务会计信息资料为基础，以国家税收法律制度为依据的。这就要求每一个纳税人在财务会计所提供信息资料的基础上，依据税法规定加工整理并正确进行有关税款的形成、计算、申报和缴纳。同时，国家财税部门凭此信息进行税款征收、税务检查与税收监督，并据此进行科学的税收决策和税收立法，以保证国家财政收入的及时与稳定。

(二) 为纳税主体充分履行纳税义务和享受纳税权利提供决策信息

及时、足额、准确地缴纳税款是每一个纳税人必须履行的义务,同时,在税法的框架下,减少缴税成本,节约税收费用,避免纳税风险,享受税收优惠,也是纳税人应享有的权利。这就要求税务会计在充分把握税收法律制度的基础上,协调好与财务会计的关系,根据财务会计所提供的纳税资料,正确地进行纳税调整,并理顺和筹划好企业税务活动,以充分保证纳税人纳税权利与义务的实现。

(三) 为企业经营者、投资人、债权人等进行经营决策、投资决策提供有用的税收信息

通过税务会计所提供的会计信息,使企业经营管理者科学地进行税务筹划和经营决策,以便优化企业税收负担,使投资人、债权人了解企业的税收负担和纳税义务履行情况,以便制定正确的投资决策,也是税务会计的基本目标之一。

(四) 为社会公众提供了了解企业的纳税信息

在社会公众中树立起良好的企业形象,是市场经济条件下企业生存和发展的必要条件。通过税务会计所提供的纳税信息,可以帮助社会公众了解企业纳税义务的履行情况,以及对社会的贡献额、诚信度和社会责任感。

第二节 税务会计的特点

一、税务会计的特点

税务会计与财务会计以及其他专业会计相比较,具有以下五个显著特点:

(一) 法律性

法律性是指税务会计是以国家现行的税收法令为依据,按照税收法律制度对税款的形成、计算、申报和缴纳等情况进行核算和监督。

税务会计的法律性源于税收所固有的强制性、无偿性和固定性的形式特征。税收的形式特征决定了企业的税务资金运动完全受制于税收法律制度。企业发生各种纳税行为必须按照税法上开征的税种缴纳不同的税收,按照法律预先规定的课税对象和适用税率计算税款,按照法定的程序定期申报和缴纳税款。而以税务资金运动为核算对象的税务会计必然以税法为准绳。

从形式上说,税务会计是受会计准则、会计制度和税收法律制度的双重因素影响。如果对某项经济业务的处理两者相一致时,税务会计遵循财务会计原则;如果对某项经济业务的处理不相一致时,那么,税务会计对税款的形成、计算、申报和缴纳等业务的处理,需要按照税法的规定对财务会计的处理结果进行纳税