



21世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材

21SHIJI
GAODENGYUANXIAO
KUAIJIXUEZHUYE
JINGPINXILIE(ANLI)
JIAOCAI

税务会计

SHUIWUKUAIJI

理论 · 实务 · 案例 · 习题

盖 地 编著



首都经济贸易大学出版社

CAPITAL UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS PRESS

21世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材

税 务 会 计

理论 · 实务 · 案例 · 习题

盖 地 编著



21SHIJIGAODENGYUANXIAO
KUAIJIXUEZHUANYE
JINGPINXILIE(ANLI)JIAOCAI

首都经济贸易大学出版社
· 北 京 ·

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/盖地编著. —北京:首都经济贸易大学出版社, 2002. 9

[21 世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材]

ISBN 7-5638-1037-4

I. 税… II. 盖… 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(2002)第 059411 号

税务会计

盖 地 编著

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 河北三河腾飞印刷厂

开 本 787 毫米×980 毫米 1/16

字 数 638 千字

印 张 33.25

版 次 2002 年 9 月第 1 版 第 1 次印刷

印 数 1~5 000

书 号 ISBN 7-5638-1037-4/F·584

定 价 39.80 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

丛书总序

新世纪的会计教学面临着新的挑战,特别是我国加入 WTO 以后,情况更加严峻。我国普通高校本科会计学专业肩负着为各条战线输送会计专业人才的重要任务,在新的形势下,只有不断地进行教学改革,用最新的专业知识武装学生,努力从各个方面提高教学水平,才能培养出符合时代需要的会计人才。在教学改革中,教学内容的改革是关键,而教学内容的改革又主要体现在教材的改革和建设上。我国目前各高等院校会计学专业所使用的教材,尽管存在着版本众多、内容和结构有所差别、各校可选择的空间较大等特点,但仍有继续进一步改革之必要。这是因为:第一,目前各校所使用的教材,大都编写于上个世纪末期,而这几年会计所处的环境发生了很大变化,新的会计理念和新的会计处理方法不断出现,再加上电子计算机、网络技术和电子商务的不断发展,原有的会计教材内容需要不断更新。第二,随着会计理论与会计实践的发展,人们对会计的认识也在不断深化,对于原有教材的有些内容也需要在新的认识基础上重新解读,使学生能够在更宽广的视野和更高的层次上掌握会计这门专业知识。第三,原有各种版本的会计专业教材虽然在内容上略有不同,但总体而言却是小异大同,各种版本存在着雷同化倾向。其实,具有创新性、突破性、与我国实际情况结合紧密的可选的素材很多,但从目前看来版本不同的教材却难以起到相互补充的作用。第四,现有教材在体系结构上大多采取教材、案例、习题相分离的编排形式,而且有的教材根本没有案例,这给教学工作带来诸多不便,需要加以改进。

基于上述情况,由首都经济贸易大学出版社牵头,我们共同组织策划、出版了这套定名为《21 世纪高等院校会计学专业精品系列(案例)教材》的丛书,邀请在相关领域的教学、科研方面有突出成果的国内知名高等院校的学者、教授参与编写。这套丛书基本上涵盖了大学本科会计学专业的核心课程。我们在策划这套教材时,从新世纪面临剧烈竞争的客观环境出发,本着“不断改革、与时俱进”的精神,经过深入研究、多方研讨,确立了这套教材的总体设计方案。其基本思路是:在充分继承我国原有教材良好的编写风格(包括内容、结构、体例以及行文)的基础上,尽可能吸收近年来国内外会计研究的新成果和实践中的新创造,力争处理好会计国际化与国家化的关系,努力编写出一套既体现国际会计通行惯例又符合中国国情的理论性、操作性并重的新教材。在内容编写上,我们要求作者应根据各门课程发展的新动向,尽可能吸取最新研究和实践成果,

努力扩大信息量,强化可读性,使教材内容具有较强的科学性、先进性和适用性。在案例的选材上,作者力争采用第一线的调查材料,追踪实践中出现的新问题,使案例真正成为联系理论与实践的纽带。在结构安排上,本书各章均采取了内容提示、专业知识论述、案例展示和思考题、习题并列的方式,以方便教、学双方的使用。据我们了解,目前国内所使用的会计本科专业教材将专业知识讲述和案例展示结合在一起进行编排的情况尚不多见,这种安排可以说是本套教材的一大特点。

本丛书的编写,我们邀请了中国人民大学、复旦大学、厦门大学、南京大学、中南财经政法大学、上海财经大学、东北财经大学、西南财经大学、天津财经学院、首都经济贸易大学、国家会计学院和财政部财政科学研究所等著名院校的学者、教授参与,对他们们的热情支持表示深切的谢意。首都经济贸易大学出版社为我们编写本丛书提供了良好的条件,我代表全体作者向他们表示衷心的感谢!



2002.8.8 于中国人民大学

前 言

2001年初,首都经济贸易大学出版社乔剑同志找我谈及他们准备出版会计学专业精品系列教材,邀我写《税务会计》一书。此前,我曾经写过同类教材,因此,有些犹豫不决。但得知本套书有那么多会计界德高望重的前辈领衔主编,使我深受感动,便欣然接受。既然承诺要写,就应该有新意——内容要新、结构要新、体例要新。说来容易,实际动手写时,就不那么容易了。近年来,我国税收法规变化频繁,这些法规散见于各类文件中,而未能从整体上形成系统的法律文件(大多未完成立法程序),但又是非常重要的税收法规,如从2002年1月1日起执行的新关税税则、生产企业实行的新出口退税管理办法、新的进出口货物关税完税价格确定办法等,以及此前新修订的《中华人民共和国税收征收管理法》、企业所得税税前扣除办法、企业股权投资和合并分立业务所得税处理办法等。我国的会计制度改革更是取得了长足进步,包括具体会计准则陆续颁布并修订;企业会计制度、金融企业会计制度颁布和逐步实施;内部会计控制基本规范的颁布以及具体规范的陆续公布等等。由此而产生的涉税会计处理也比较突出:一是同类法规的前后衔接问题,二是会计与税收法规的差异及其会计处理问题。只要搞市场经济,会计与税法的差异总是会有(如果没有差异,那就会回到会计服从税法的计划经济时代),问题是如何协调、如何界定、如何处理,需要从理论、法规及实务上予以明确。本书根据作者的理解和认识,试图就上述问题给予回答,但囿于本人的水平,肯定会有缺憾,诚望读者不吝赐教。

税务会计与管理会计作为财务会计的两翼,正被越来越多的人所接受(见日本番场嘉一郎主编的《新版会计学大词典》)。对税务会计的认识,美国汉弗莱·H·纳什在其所著《未来会计》(中国财政经济出版社,2001年版)中有精辟论述:“公司的目标是在税务会计的限度内实现税负最小化及税后利润最大化。在永无休止的税务争战中,税务会计只能算是一组‘争战法则’。”2001年7月,根据国家劳动人事部披露的一份人才需求预测,“会计类中的税务会计师”位居榜首。这说明在我国会计实务中,需要大量应用型、复合型会计专业人才——税务会计人才。正是在这种背景下,我国越来越多的高校开设了“税务会计”课。会计、财务管理等专业设置的“税务会计”课程显然比原先的“税法”更适应专业培养目标的需要。本书的前导课应是会计原理、财务会计,其平行或后

续课程应是成本会计、管理会计、财务管理等。为了更好地理解和掌握本书内容,培养具有实战能力的专业人才,本书除了主要阐述涉税会计处理外,还对税务筹划进行了概述,并在每章后,请具有实务工作经验的专业人员设计了案例。同时,每章还设计了思考题和练习题,供读者分析思考和动手练习。本书以交稿日止的我国税收、会计法律和法规为主要依据,若理解有误,以法规为准;若以后法规有变,应以新法规为准。“惟有变化才是永恒的”(赫拉克利特),让我们“随着奶酪的变化而变化,并享受变化。”(见斯宾塞·约翰逊著《谁动了我的奶酪?》中信出版社,2001年9月第1版)

本书第三、四章,第六至十一章的案例由江苏省地税局高金平同志提供,第五章的案例由天津财经大学的赵颖老师提供。在成书过程中,天津市国税局许书敏、周光磊,对外贸易经济部夏鹏,河北省国税局毕景峰,都曾给予我大力支持,在此,深表感谢。本书在介绍税务会计理论知识的基础上,加入案例教学的内容,强化了理论与实践相结合的教学思路,因此本书除了作为本科专业教材外,也可以作为各类成人教育用书,还可以作为广大在职会计人员、审计(政府审计、社会审计、内部审计)人员以及财税干部业务学习用书。

在本书付梓之际,感谢盖路、盖昊为本书提供那么多有形和无形的宝贵支持,还应该感谢首都经济贸易大学出版社及编辑乔剑同志,正是因为有了他们的精心策划、辛勤工作,本书才得以与广大读者见面。

盖 地

2002年4月



作者简介

盖地 天津财经学院会计系名誉主任、教授，博士生导师。中国会计学会理事、学术委员，中国成本研究会理事，北京亚太华夏财务会计研究中心理事，天津市会计学会常务理事。在兰州商学院、郑州航空工业管理学院兼任教授。

作者先后在《会计研究》、《财务与会计》、《财会通讯》、《税务与经济》、《现代财经》、《中央财经大学学报》、《中国财经报》、《中国税务报》等20余家报刊杂志发表论文100余篇，并编著、主编了《工业会计》、《财务会计学》、《中级财务会计》、《税务会计学》、《纳税申报与纳税筹划》、《政府会计》、《增值税会计》、《税务会计》、《所得税会计》、《税务会计与纳税筹划》、《政府会计》等著作。

作者撰写的数篇论文曾被国家税务总局、天津社科院和中国会计学会评为优秀论文。目前，正在主持的课题是财政部“十五”招标项目“税务与税收会计”和教育部“十五”国家级规划教材《税务筹划》。

目 录

第一章 税务会计概念结构

第一节 税务会计概念	3
第二节 税务会计对象与目标	9
第三节 税务会计基本前提	11
第四节 税务会计一般原则	13
第五节 税务会计要素	16
思考题	18

第二章 纳税基础

第一节 税收概述	21
第二节 税制构成要素	25
第三节 税收征纳制度	30
第四节 纳税人权利与义务	47
第五节 税收法律责任	50
案例	54
思考题	55

第三章 增值税会计

第一节 增值税概述	59
第二节 增值税的计算与申报	72
第三节 增值税进项税额及其转出的会计处理	86
第四节 增值税销项税额的会计处理	101
第五节 增值税结转及上缴的会计处理	129
第六节 应缴增值税明细表的编制	140
案例	146

思考题与练习题	148
---------	-----

第四章 消费税会计

第一节 消费税概述	153
第二节 消费税的计算与申报	156
第三节 消费税的会计处理	163
案例	173
思考题与练习题	174

第五章 关税会计

第一节 关税概述	179
第二节 关税的计算与申报	188
第三节 关税的会计处理	200
案例	204
思考题与练习题	205

第六章 出口货物免退税会计

第一节 出口货物免退税概述	211
第二节 出口货物免退税的计算与申报	219
第三节 出口货物免退税的会计处理	229
案例	248
思考题与练习题	250

第七章 营业税会计

第一节 营业税概述	255
第二节 营业税的计算与申报	263
第三节 营业税的会计处理	270
案例	278
思考题与练习题	281

第八章 资源税会计

第一节 资源税概述	285
第二节 资源税的计算与申报	290

第三节 资源税的会计处理	293
案例	297
思考题与练习题	298

第九章 所得税会计

第一节 内资企业所得税	303
第二节 外资企业所得税	343
第三节 所得税会计基础	364
第四节 所得税的会计处理	375
第五节 个人所得税的会计处理	408
案例	421
思考题与练习题	424

第十章 土地增值税会计

第一节 土地增值税概述	433
第二节 土地增值税的计算与申报	436
第三节 土地增值税的会计处理	441
案例	447
思考题与练习题	450

第十一章 其他税会计

第一节 城市维护建设税会计	455
第二节 印花税会计	456
第三节 城镇土地使用税会计	463
第四节 房产税会计	466
第五节 车船使用(牌照)税会计	469
第六节 契税会计	473
第七节 车辆购置税会计	476
案例	479
思考题与练习题	484

第十二章 税务筹划

第一节 税务筹划概述	489
------------	-----

第二节 节税与避税	499
第三节 税务筹划的基本方法与技术	505
案例	511
思考题	518

主要参考文献

1. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	2. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
3. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	4. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
5. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	6. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
7. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	8. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
9. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	10. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.

主要参考文献

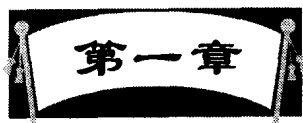
1. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	2. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
3. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	4. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
5. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	6. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
7. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	8. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
9. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	10. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.

主要参考文献

1. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	2. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
3. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	4. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
5. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	6. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
7. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	8. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
9. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	10. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
11. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	12. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
13. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	14. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
15. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	16. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.

主要参考文献

1. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.	2. 王守清. 税务筹划. 北京: 中国税务出版社, 2004.
----------------------------------	----------------------------------



税务会计概念结构

本章要点

本章简要回顾了税务会计的产生,明确了税务会计的概念。在此基础上,重点阐述了税务会计作为一个独立会计学科的概念结构(框架),包括目标、假定前提、一般原则、会计要素等。

第一节 税务会计概念

一、税务会计概念

(一) 税务会计的产生

如果将纳税人向国家缴税与其会计记录相融合视为税务会计的产生标志,则在公元前 18 世纪的巴比伦王国就已经有税务会计了。在国家产生并开始征税后,作为税款的缴纳者,与关心自己的生产耗费一样,也必然会关心自己的税收负担,自然也会有纳税计量和记录的要求。但在一个相当长的历史阶段,社会生产力水平低下,各国的税制远未走向法制化,在这种纳税环境下,纳税人纳税的原始记录和计量不可能形成规范的体系。当 19 世纪末、20 世纪初现代所得税产生后,各国税收逐步走上了法制化的轨道,社会也从自给自足的自然经济(农业经济)逐步走向工业经济,税务会计(纳税会计)的产生也就逐步具备了经济、法律等主、客观条件。正如美国著名会计学家 E. S. 亨德里克森在其《会计理论》一书中写到:“很多小型企业的会计目的主要都是为了填制所得税申报表,他们在报税以前都不记账。甚至在大公司,收益的纳税也是会计师们的一个主要问题。因此,所得税法规对建立会计的通用程序具有一定的影响就毫不奇怪了。这些程序转过来也有助于会计理论的形成。”

在税务会计的产生和发展过程中,首先,现代所得税法的诞生和不断完善对其影响最大,因为所得税的计算涉及企业的经营、投资和筹资等各环节、各方面,涉及收入、收益、成本、费用等会计核算的全过程;其次,科学先进的增值税的产生和不断完善,也对税务会计的发展起了重要的促进作用,因为它对企业会计提出了更高的要求,迫使企业在会计凭证、会计账簿的设置和记载上,分别反映收入的形成和物化劳动转移的价值及转移价值中所包括的已纳税金,这样才能正确核算其增值额,从而正确计算企业应纳增值税额。为了适应纳税人的需要,或者说,纳税人为了适应纳税的需要,税务会计必须从财务会计中独立出来,以充分发挥现代会计的多重功能。现在,国内外已经有越来越多的人承认,税务会计与财务会计、管理会计(成本会计可以与管理会计融合,也可以独立)构成会计学科 3 大分支。



(二) 税务会计的概念

迄今为止,对于会计的概念仍是仁者见仁、智者见智,而对税务会计概念的确认当然更是众说不一。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应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 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 台湾税务会计专家卓敏枝、卢联生、庄傅成认为:“税务会计者,乃是一门以法令规定为准绳,以会计技术为工具,平时负责汇集企业各项交易活动、股东可抵扣税额与未分配盈余计算之合法凭证,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、纳税的社会(人文)科学。”^③ 台湾陈建昭等人认为:“税务会计为一种国内性会计,非为国际共通性会计。”“税务会计即在企业会计理论结构上,以重叠之形态,再注入其特有之计算方法或会计理论,达成以课税为目的之完整体系。”^④

本书作者认为,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。税务会计是社会经济发展到一定阶段(文化、教育的普及和提高,生产规模的扩大,生产力的进步,社会成熟到能够把征税、纳税看做是社会自我施加的约束等)后,从财务会计中分离出来的。它是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科,是融国家税收法令和会计核算为一体的一种特种专业会计,可以说是税务中的会计、会计中的税务。

税务会计是企业会计的一个特殊领域。它以财务会计为基础,对财务会计中按会计准则、会计制度进行的会计处理与国家现行税收法规不一致的会计事项或者出于纳税筹划的目的而进行纳税调整或重新计算。因此,税务会计并不是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(纳税表报及其附表除外)。而是要求各企业均应设置专职税务会计人员(办税员),大企业还应设置专门的税务会计机构。税务会计资料大多来自财务会计,在进行纳税调整、计算,并作纳税调整会计分录后,再融入财务会计账簿和财务会计报告之中。

随着各国税制的逐步完善和会计的不断发展,以及税收的国际协调、会计的国际协

① 摘自武田昌辅著《新编税务会计通论》,日本森山书店出版,1985年6月。

② 摘自富岗幸雄著《税务会计》,日本富业出版社出版,1995年9月。

③ 摘自卓敏枝、卢联生、庄傅成著《税务会计》,台湾三民书局出版,1998年9月第12次修订版。

④ 摘自陈建昭等著《税务会计》,文笙书局出版,1994年7月修订版。



调,税务会计也会不断发展、不断完善。

二、税务会计模式

税务会计模式,既受各国税法立法背景、程序的影响,又受各国会计规范方式、历史传统的影响。但基本上税务会计可以归为非立法会计(盎格鲁·撒克逊模式,社会公认型)、立法会计(大陆模式,法治型)和混合会计(准法治型)3种模式;也可以分为立法会计与非立法会计两种模式,如表1-1所示。

表 1-1 立法会计与非立法会计

项 目	非立法会计	立法会计
实施国家	英国、加拿大、澳大利亚、南非、美国、荷兰等	德国、法国、瑞士、大部分拉美国家
会计实务	公认会计原则指导	广泛立法规范
导 向	投资人(股东)	税法

日本的税务会计模式属于准法治型,即介于立法与非立法之间,如果按两大类划分,则可归入立法会计。原实行计划经济、现在实行社会主义市场经济的我国,则有其历史与现实的特殊性,是向着非立法会计或者混合会计方向发展。

诺贝斯(Nobes)将会计按微观实用与宏观控制分类,如表1-2所示。

表 1-2 会计分类表

以微观实用为主	以宏观控制为主
1. 侧重于经济理论性(荷兰) 2. 侧重于实用性(美国) (1)英国类型(英国、新西兰、南非等) (2)美国类型(美国、加拿大)	1. 以税法 and 法律为依据(欧洲大陆) (1)以税法为依据(法国、意大利、西班牙、比利时) (2)以法律为依据(德国) 2. 以政府立法为依据(瑞典)

在法国、德国等立法会计的国家,其会计准则、会计制度从属于税法(特别是所得税法),即以税法为导向。因此,其会计所得与应税所得基本一致,只需对个别永久性差异进行纳税调整,税务会计与财务会计可以不必分开。而在非立法会计的国家和部分立法会计的国家,会计准则、制度独立于税法的要求,因此,其财务会计的账面所得不等于