

21 世纪

★★★★★ 高等院校系列教材

S SHUIWU
KUAIRI

税务会计

张力上 主编

西南财经大学出版社

SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

21 世纪



高等院校系列教材

S HUIWU
KUAIRI

税 务 会 计

张 力 上 主 编

吴 丽 萍 袁 蕴 副主编

西南财经大学出版社

SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

税务会计

张力上 主编 吴丽萍 袁 蕴 副主编

责任编辑:谢廖斌

装帧设计:大涛视觉传播设计事务所

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.com/
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县犀浦印刷厂
开 本:	880mm×1230mm 1/32
印 张:	11.375
字 数:	274 千字
版 次:	2003 年 1 月第 1 版
印 次:	2003 年 1 月第 1 次印刷
书 号:	ISBN 7-81088-014-4/F·012
定 价:	22.80 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无防伪标志不得销售。

前 言

加入 WTO 后,我国经济融入世界经济一体化的进程加快,不管是外资进来,还是内资出去,我国企业参与国际市场竞争日益频繁,这就要求我国税收制度必须适应经济发展的需要进行相应调整:一方面,兑现入世的承诺,逐步降低关税;另一方面,对所有企业,不管是三资企业,还是内资企业,都应实行一样的“国民待遇”,为中、外企业在同一税收水平上的公平竞争创造条件。为此,近两年来我国已先后多次大幅度降低进口商品关税,对消费税、个人所得税等税种进行了一定的调整,到目前为止,已颁布和征收的税种有 23 项之多,可以说我国税收领域已发生非常大的变化。为了反映税收制度的改革成果,使读者比较全面地了解我国现行各种税种的征收与会计处理方法,编写了这本《税务会计》。

该书在内容编写上比较注意以下几点:①在概述部分,力求简洁明了地反映近年来我国税务会计理论发展的现状,不过于纠缠非常专业性的理论争议问题;②在各章具体会计处理上,将税法有关规定融合到会计核算实务中,使纳税实务与会计处理有机结合在一起,力求实现税法与会计的一体化;③在各章具体内容上,依据最新颁布的相关税法和会计制度的规定,使书中的内容更具现实性和可操作性;④在编排手法上,考虑到人们的认识规律和习惯,按照税种体系编排;⑤在内容难度上,以大众化为准,凡是具有一定税法知识和学习过基础会计的人,都能阅读理

解，并能参照书中的实例运用于实践。因此，本书既可作为大、中专院校财税、会计、法律、管理等专业的教材，也可作为财务人员或其他从事经济管理工作人员学习税务会计知识的参考书。

本书由张力上担任主编，负责写作大纲的起草工作。全书共分十章，第一章由张力上执笔；第二章至第五章由袁蕴执笔；第六章至第十章由吴丽萍执笔。全书初稿完成后由张力上、袁蕴负责修改、补充和总纂。本书在编写过程中，得到了西南财经大学出版社副总编曾召友先生的大力支持，并提出了许多宝贵的修改意见，在此特表谢意。

税务会计是从财务会计分离出来的一门边缘学科，如何处理好税法与会计的结合尚处于探索之中，加之作者的水平有限，书中难免有疏漏和错误，恳请读者批评指正。

编 者

2002年8月20日

目 录

第一章 税务会计概述.....	(1)
第一节 税务会计的基本概念.....	(1)
第二节 税务会计基本前提与原则.....	(6)
第三节 税务会计与其他学科的关系.....	(9)
第四节 税务会计科目与凭证	(11)
第二章 增值税会计	(13)
第一节 增值税概述	(13)
第二节 增值税应纳税额的计算	(21)
第三节 增值税的会计处理	(30)
第四节 增值税纳税申报	(49)
第五节 增值税专用发票	(58)
第三章 消费税会计	(63)
第一节 消费税概述	(63)
第二节 消费税应纳税额的计算	(72)
第三节 消费税的会计处理	(77)
第四节 消费税纳税申报	(86)

第四章 营业税会计	(89)
第一节 营业税概述	(89)
第二节 营业税应纳税额的计算	(96)
第三节 营业税的会计处理	(102)
第四节 营业税纳税申报	(105)
第五章 资源税会计	(108)
第一节 资源税概述	(108)
第二节 资源税应纳税额的计算及会计处理	(111)
第三节 资源税纳税申报	(116)
第六章 关税会计	(118)
第一节 关税概述	(118)
第二节 关税的会计处理	(133)
第三节 关税纳税申报	(137)
第七章 企业所得税会计	(145)
第一节 企业所得税概述	(145)
第二节 企业所得税会计的理论基础	(182)
第三节 企业所得税的会计处理	(188)
第四节 企业所得税会计的特殊问题	(209)
第五节 企业所得税纳税申报	(230)
第八章 外商投资企业和外国企业所得税会计	(237)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述	(237)

第二节 外商投资企业和外国企业所得税的会计处理	
.....	(257)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税纳税申报	
.....	(262)
第九章 个人所得税会计	(267)
第一节 个人所得税概述	(267)
第二节 个人所得税的计算	(274)
第三节 个人所得税的会计处理	(282)
第四节 个人独资企业与合伙企业所得税的会计处理	
.....	(284)
第十章 其他税种会计	(290)
第一节 印花税会计	(290)
第二节 土地增值税会计	(297)
第三节 房产税会计	(312)
第四节 城市维护建设税会计	(318)
第五节 农业税、农业特产税和牧业税会计	(322)
第六节 屠宰税和宴席税会计	(331)
第七节 耕地占用税会计	(335)
第八节 契税会计	(338)
第九节 车船使用税会计	(344)
第十节 城镇土地使用税会计	(350)

第一章

税务会计概述

第一节 税务会计的基本概念

一、税务会计的定义和特点

(一) 税务会计的定义

税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物，是从财务会计中分离出来的，是融税收法令和会计核算为一体的一种特种专业会计，是税务中的会计，会计中的税务。

它是以国家税法和会计准则为准绳，以货币为主要计量单位，运用会计学的理论和核算方法，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。

(二) 税务会计的特点

税务会计与财务会计相比，既有共同性，又有特殊性。其主要特点表现在：

1. 税务会计的法定性。税务会计的核算要严格依据国家税收法规进行，这是它区别于其他专业会计最典型的特点。在其他专业会计的核算中，一些具体计算方法、技术处理等，企业可以根据自身生产、经营的实际需要自主选择适合的会计政策，而税

务会计则必须严格遵循国家现行税收法规。税收法律是调整社会分配关系的准则，征纳双方在法律面前是无灵活性和自主性而言的；征纳双方不得超越法律，缴纳方不得拒绝履行纳税义务。当财务会计制度的某些规定与现行税法处理规定不一致时，必须以现行税法为准，对财务会计的结果做适当的调整，以满足纳税的要求。

2. 税务会计的相对独立性。一方面，计税规定与财务会计账面记录所提供的依据可能并不完全相同，不能满足计税的要求。因此，税务会计要根据税法要求，重新计算调整。另一方面，税务会计核算和监督的内容不是全部会计要素，而是会计要素中与纳税活动有关的方面。它具体包括确定计税依据、计算税款、填制报税单、办理纳税手续、记录税款缴纳及退补税款情况、编制纳税报表等。这一套程序使其独立于财务会计之外。

3. 税务会计的相对统一性。税务会计是融税收法规与会计制度于一体的专业会计，税法的统一性决定了税务会计具有统一性的特点。也就是说，同一种税对不同的纳税人其会计处理的基本规则是一致的。比如，消费税、增值税、营业税等，不管纳税人属于哪一种类型的企业，不管纳税人在城市还是乡镇，不管是哪一种所有制性质，其基本的会计核算程序和方法是相同的。

4. 税务会计的双重性。这一特点主要指税务会计目的的双重性。

第一，税务会计的基本目的是保证国家及时、足额地取得应缴税金。离开这一目的，税务会计便失去了存在的意义。税务会计报送纳税申报表与税收缴款书等会计资料，旨在接受税务机关的监督与审核，完成其纳税义务。第二，税务会计的另一个目的是维护纳税人的合法权益。由于现行税制尚不完善且处于经常调整之中，税务会计在保证国家足额取得财政收入的同时，也必须

兼顾纳税人利益，使纳税人的合法权益不受侵害。

二、税务会计的对象

（一）税务会计核算的一般对象

税务会计的对象是税务会计的客体，一般而言，是指纳税人因纳税而引起的能以货币表现的税务活动，即税务资金运动。

（二）税务会计核算的具体对象

1. 经营收入。经营收入是指纳税人在生产经营活动中，销售商品、提供劳务等所取得的合法收入。经营收入不仅是流转税的计税依据，也是计算所得税的前提。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。因此，经营收入是税务资金运动的重要组成部分，也是税务会计核算的重要内容。

2. 生产经营成本费用。生产经营成本费用是纳税人在生产经营活动中所耗费的全部资金支出，包括生产经营过程中的生产费用和流通过程中的流通费用。生产经营成本费用的核算是否依据税收法规，也直接关系到应纳税所得额的大小，从而关系到所得税款的大小。因此，生产经营成本费用是税务资金运动的重要组成部分，也是税务会计核算的重要内容。

3. 收益分配。收益分配是对纳税人在一定时期内实现利润总额所进行的分配。随着市场经济的深化，不同所有制成分的各种组合，形成了投资主体的多元化、经营方式的多样化，收益分配秩序也越来越复杂，从而导致对收益分配的核算也日趋复杂。对收益的计算是否正确以及分配是否符合有关法规，直接影响到国家税收。因此，当财务会计核算与税法要求不一致时，为保证国家财政收入，必须依据税收法规及时调整财务会计核算的结果。

4. 税款的申报和缴纳。纳税人的资金运动,在经历了经营收入、生产经营成本费用和经营成果分配等过程之后,在不同的阶段分别形成了流转税、所得税和其他各税,必须依法及时、足额上缴国库。由于各种税的计税依据和征税方法不同,故各种税款缴纳方法也不尽一致。纳税人在上缴税金时,首先要编制纳税申报表,经税务机关审核无误后及时缴纳。因此,准确无误地编制纳税申报表是税务会计核算的重要内容。

三、税务会计的目标

税务会计目标是向税务信息的使用者(比如税务部门、企业决策者等)提供纳税人税款形成、计算、申报、缴纳等税务活动方面的信息,以利于他们的税收管理或决策。由于税务会计是纳税人会计中一个相对独立的部分,其目标也就具有特殊性,具体表现在以下几方面:

(一) 依法纳税,认真履行纳税义务

税务会计要以国家的现行税法为依据,在财务会计有关资料的基础上,正确进行与税款形成、计算、申报、缴纳有关的会计处理和调整计算,正确及时地填报有关纳税报表,及时、足额缴纳各种税款,为税务机关及时提供真实的税务会计信息。

(二) 正确进行税务会计处理,协调与财务会计的关系

税务会计既要以国家现行税法为准绳,又要按会计法规做调整分录,还要在财务报告中正确披露有关税务会计信息。它与财务会计是相互补充、相互服务、相互依存的关系。二者只有相互配合、相互协调,才能完成各自的目标,才能为纳税人服务。

(三) 合理选择纳税方案,科学进行税务筹划

税务会计涉及的是与纳税人纳税有关的特定领域。在这个领域,要服从、服务于纳税人经营的总目标,即如何合法地减轻纳

税人税负。因此，如何选择税负较轻的方案，事后如何进行税负分析等，也是税务会计的目标之一，是享受纳税人权利的具体体现。

四、税务会计的职能

与一般会计一样，税务会计也具有核算和监督资金运动的两大基本职能。但受税务会计目标的制约，其基本职能的作用形式与财务会计的职能又存在一定差别。

（一）核算职能

税务会计依据税法，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。

税务会计的核算功能在税务会计产生之日起就客观存在了。税务会计之所以得以产生，并逐渐发展成为一门相对独立的专业会计，就在于人们对税务会计核算信息的需求。

（二）监督职能

税务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，二者是矛盾对立统一体的两个方面。税务会计既要维护国家的利益，也要维护纳税人的合法权益。因此，监督职能是对税务活动合法性进行监督，维护国家税法的严肃性和权威性，正确处理国家与纳税人的利益分配关系。

第二节 税务会计基本前提与原则

一、税务会计的基本前提

税务会计目标是向税务信息的使用者提供纳税人有关税务活动的信息，以利于它们管理或决策，而纳税人错综复杂的税务业务会使会计实务存在种种不确定因素，要进行正确的判断和估计，必须首先明确税务会计的基本前提。

(一) 纳税主体

纳税主体是指直接负有纳税义务的单位或个人，包括自然人和法人。纳税主体与财务会计中的“会计主体”有一定区别。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。凡是会计主体都应是纳税主体，但纳税主体不一定是会计主体。

(二) 持续经营

持续经营意味着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) 货币时间价值

货币资金在其运行过程中具有增值能力，这使得同样一笔资金不同时间具有不同的价值。时间性差异导致使用货币的利益并不限于一个年度，真正的利益在于当某一项目是循环发生时，实质上获得的利益将远远超过在短期内使用资金的利益。正因为如此，递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的资金优势，并

在税务筹划实践中,逐步认识到最少纳税原则和最迟纳税原则的重要性。与此同时,政府及财税部门也深感货币时间价值原则的重要性,开始注重这些问题,积极地参与税务会计的立法活动。

(四) 纳税年度

纳税年度是指纳税人应向国家缴纳各种税款的起止时间。我国税法规定,应纳税年度自公历1月1日起至12月31日止。但如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,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纳税人组织形式、纳税人类型的各种限制规定。

二、税务会计的原则

税务会计同样遵循《企业会计准则》中规定的各种会计核算原则,但是由于税务会计具有自己的特点,使得税务会计的一般原则又有别于财务会计的一般原则,主要表现为内涵上具有差异性,外延上具有扩展性。

(一) 权责发生制原则

税务会计中的权责发生制与财务会计中的权责发生制是有区别的。一是确认收入实现的时间不一致。如财务会计按权益法确认投资收益,而由于其没有现金流入,税务会计坚持以实际取得的股利确认为收入。二是确认收入的范围不一致。财务会计所确认的收入是以销售性为主的收入,而税务会计所确认的收入中则包括非销售性收入。如本企业商品用于非生产经营项目时,应确认为收入,以防止税基流失。三是确认费用的时间不一致。财务会计中采用稳健主义原则列入的某些估计费用,在税务会计中是

不能接受的，后者强调“该经济行为已经发生”的限制条件，从而起到保护政府税收收入的目的。

（二）配比原则

税务会计在总体上遵循纳税人取得收入与其有关的成本、费用和损失相配比的原则。尤其是应用于所得税会计，便成为支持“所得税跨期摊配”的重要指导思想。也就是说，所得税费用是与导致纳税义务的税前会计收益相配比，而不管税款支付的时间性。这样，由于所得税费用随同相关的会计收益在同一期间确认，从配比原则的两个特征——时间一致性和因果性来看，所得税的跨期摊配方法符合收入与费用的配比原则。

（三）划分营业收益和资本收益的原则

这两种收益具有不同的来源和担负着不同的纳税责任，在税务会计中要求严格划分。营业收益是指纳税人通过其经常性的主要经营活动而获得的收入，通常表现为现金流入或其他资产的增加或负债的减少，其内容包括主营业务收入和其他业务收入两个部分，其税额的课征标准一般按正常税率计征。

资本性收益是指在出售或交换税法规定的资本性资产时所得的利益，如投资收益、出售或交换有价证券的收益等。资本收益的课税标准有许多不同于营业收益的特殊规定。因此，为了正确地计算所得税，就应该有划分两种收益的原则和具体的划分标准。

（四）法律性原则

法律性原则要求税务会计必须以税法为准绳，这主要包含以下三层含义：一是合法性，指税务会计在反映和监督税款的形成及缴纳时，对有关事项的处理，尤其是对应税收益的调整，必须贯彻有关税收法规；二是强制性，指税法一旦颁布实施，要求每个纳税人贯彻执行，依法纳税；三是稳定性，指由于法律在具有

强制性的同时具有稳定性，因此税务会计的处理方法也不能任意变更，应保持稳定性。

第三节 税务会计与其他学科的关系

为了对税务会计的内涵有更清晰、更深入的理解，这里不妨分析一下税务会计与其他相关学科的关系。

一、税务会计与中国税制的关系

税制从法律角度看，是现阶段国家对税收结构及其单个税种的法律规范。它以税法的形式为税务机关征税和纳税人缴税提供了依据。中国税制侧重于对税法的具体解释。

税务会计是研究纳税人税务资金运动的一门学科。具体来说，它是以国家税法为依据，解决税款的形成、计算、申报和解缴，更侧重于确定纳税事项、计算税款和会计处理。

二、税务会计与税收会计的关系

税务会计和税收会计都是以税法为准绳，利用会计的基本理论、方法对税款进行核算和监督的专业会计，但是在许多方面二者存在差异。

税收会计的主体是国家税务机关、地方税务机关以及征收关税的海关等。它们作为政府的宏观调控部门和执法部门，主要从事税款的征集、上缴等核算活动，执行总预算会计准则。由于作为税收会计主体的税务机关属于非盈利组织，所以一般不以权责发生制为记账基础，而是对税款征集、解库等的核算以收付实现制为记账基础，对固定资产折旧、无形资产摊销等需要划分期间