

107

财政部“十五”规划教材
全国高等院校财经类专业教材

税务与税收会计

盖地 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务与税收会计/盖地主编. —北京: 中国财政经济出版社,
2001.9

财政部“十五”规划教材. 全国高等院校财经类专业教材
ISBN 7-5005-5295-5

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 (2001) 第 055953 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京印刷一厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 12.75 印张 299 000 字

2001 年 9 月第 1 版 2001 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-5295-5/F·4699

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

本书是财政部“十五”规划教材。“九五”期间，我国在各方面都取得了举世瞩目的成绩，会计教育也不例外。在此期间，我国的税收法制建设、会计法规建设也都取得了巨大进步。《中华人民共和国会计法》的修订，企业财务会计报告条例的颁布，各项具体会计准则的陆续出台，工商税制、关税税则的改革及其不断完善以及国外有关信息越来越多的涌入，都为会计教育改革提供了非常有利的条件。我国会计学科体系如何适应改革开放的需要，许多院校都进行了有益的探索，取得了可喜的成果。特别是越来越多的院校为适应财务会计与税法分离的要求，在会计学专业增设了税务会计课，深受学生和实务界的欢迎。借鉴会计专业开设税务会计课的思路，在财税专业开设一门适应其专业需要的会计课程，使该专业学生既掌握税收征解会计，又了解与税收征解会计密切相关的税务会计，以培养学生的实际操作能力。按此理念，我们编写了这本全新的教材

——《税务与税收会计》。

本书的基本结构由三部分组成：

第一部分是全书总论，从理论上阐述税务会计与税收会计的产生、发展、目标、对象、原则、特点以及两者的联系与区别等。

第二部分比较完整地阐述了税务会计的内容，即纳税人的涉税会计处理。由于本书是以财税专业为主要对象，是在其学过“中国税制”或“税法”之后开设此课，因此，在该部分尽可能不涉及税收法规的具体内容，突出企业税务会计处理的理论与实务。

第三部分完整系统地阐述了税收征解会计，即税收会计的内容，突出其可操作性，如各级税收征解机关的税收会计事项的会计处理方法、各种税收会计报表的编制等；最后，还对税务会计核算计算机操作系统进行了概括叙述。

全书结构合理，内容新颖，较好地处理了理论与实务的关系，每章后附有复习思考题和练习题，便于读者复习和掌握书中内容，突出实用性和可操作性。本书系财税专业本科专业教材，但也可以作为财税专业专科教材以及广大财税干部在职业务学习用书，还可以作为会计专业学生和在职人员以及中介机构从业人员的专业参考书。

天津财经学院盖地教授负责全书的框架设计，制订编写提纲，编写第一章、第十一至十四章，并负责全书总纂；中国人民大学徐泓教授编写第二至第十章，天津市国税局张晓川同志编写第十五、十六章。

财政部进行“十五”教材建设规划并认真组织实施，是一项具前瞻性、战略性的重要举措，对推动和发展我国财经教育具有重要意义。衷心感谢各位评审专家对本标书和本书初稿提出的宝

贵意见，感谢东北财经大学谷祺教授、厦门大学曲晓辉教授对本书的审定及提出的宝贵意见。

囿于作者水平，书中存在的缺憾，诚望读者不吝教正。

编 者

2001 年 4 月于天津

目 录

第一篇 总 论

第一章 税务与税收会计概论	(1)
第一节 税务会计概论.....	(1)
第二节 税收会计概论.....	(20)
第三节 税务会计与税收会计的 关系.....	(30)
复习思考题.....	(32)

第二篇 税 务 会 计

第二章 纳税基础	(33)
第一节 税务登记.....	(33)
第二节 纳税申报.....	(38)
第三节 税款缴纳.....	(41)
第四节 税务代理.....	(42)
复习思考题.....	(43)
第三章 增值税会计	(45)
第一节 增值税会计概述.....	(45)
第二节 一般纳税人增值税的会 计处理.....	(51)

第三节	小规模纳税人增值税的会计处理·····	(86)
第四节	应交增值税明细表·····	(89)
复习思考题	·····	(92)
练习题	·····	(93)
第四章	消费税会计·····	(95)
第一节	消费税会计概述·····	(95)
第二节	消费税的会计处理·····	(96)
复习思考题	·····	(112)
练习题	·····	(112)
第五章	关税会计·····	(114)
第一节	关税会计概述·····	(114)
第二节	进口关税的会计处理·····	(117)
第三节	出口关税的会计处理·····	(124)
复习思考题	·····	(126)
练习题	·····	(126)
第六章	营业税会计·····	(128)
第一节	营业税会计概述·····	(128)
第二节	应税劳务的会计处理·····	(132)
第三节	转让无形资产和销售不动产涉税的会计 处理·····	(139)
复习思考题	·····	(141)
练习题	·····	(142)
第七章	资源税会计·····	(143)
第一节	资源税会计概述·····	(143)
第二节	资源税的会计处理·····	(144)
复习思考题	·····	(146)
练习题	·····	(147)

第八章 所得税会计	(148)
第一节 所得税会计概述.....	(148)
第二节 企业所得税会计.....	(170)
第三节 外资企业所得税会计.....	(198)
第四节 个人所得税会计.....	(212)
复习思考题.....	(217)
练习题.....	(218)
第九章 土地增值税会计	(222)
第一节 土地增值税会计概述.....	(222)
第二节 土地增值税的会计处理.....	(224)
复习思考题.....	(235)
练习题.....	(235)
第十章 其他税会计	(237)
第一节 农业税会计.....	(237)
第二节 城市维护建设税会计.....	(241)
第三节 印花税会计.....	(243)
第四节 城镇土地使用税会计.....	(246)
第五节 房产税会计.....	(249)
第六节 车船使用税会计.....	(252)
第七节 契税会计.....	(254)
复习思考题.....	(256)
练习题.....	(256)

第三篇 税 收 会 计

第十一章 应征税金会计	(259)
第一节 应征税金会计概述.....	(259)
第二节 上解单位应征税金的会计处理.....	(261)

第三节	入库单位应征税金的会计处理·····	(270)
第四节	双重业务单位应征税金的会计处理·····	(274)
第五节	混合业务单位应征税金的会计处理·····	(276)
复习思考题	·····	(278)
练习题	·····	(278)
第十二章	上解税金会计·····	(280)
第一节	上解税金会计概述·····	(280)
第二节	上解单位上解税金的会计处理·····	(281)
第三节	入库单位上解税金的会计处理·····	(289)
第四节	双重业务单位上解税金的会计处理·····	(293)
第五节	混合业务单位上解税金的会计处理·····	(294)
复习思考题	·····	(298)
练习题	·····	(298)
第十三章	入库税金会计·····	(299)
第一节	入库税金会计概述·····	(299)
第二节	入库单位入库税金的会计处理·····	(302)
第三节	双重业务单位入库税金的会计处理·····	(305)
第四节	混合业务单位入库税金的会计处理·····	(307)
复习思考题	·····	(309)
练习题	·····	(310)
第十四章	其他税金会计·····	(311)
第一节	减免税金的会计处理·····	(311)
第二节	提退款项的会计处理·····	(316)
第三节	损失税金的会计处理·····	(323)
第四节	暂收保管款的会计处理·····	(329)
复习思考题	·····	(333)
练习题	·····	(333)

第十五章 税收会计报表	(335)
第一节 税收会计报表概述.....	(335)
第二节 税收会计报表的编制.....	(337)
复习思考题.....	(361)
练习题.....	(361)
第十六章 税收会计分析	(374)
第一节 税收会计分析概述.....	(374)
第二节 应征税金和欠缴税金的分析.....	(379)
第三节 减免税金和提退税金的分析.....	(384)
第四节 在途税金和入库税金的分析.....	(386)
复习思考题.....	(389)
练习题.....	(389)
主要参考书目	(392)

第一篇 总 论

第一章 税务与税收会计概论

第一节 税务会计概论

一、税务会计的产生与发展

（一）税务会计的产生

19 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）产生逐步具备了经济、法律等条件的主、客观环境。正如美国著名会计学家亨德里克森在其《会计理论》一书中写到：“很多小企业的会计目的主要都是为了编制所得税申报表，甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记账。即使对于大公司来说，收益的纳税亦是会计师们的一个主要问题。”在税务会计的产生和发展过程中，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、投资和筹资各方面；其次，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、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的增值税额。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，税务会计有必要从财务会计中独立出来，以充分发挥现代企业会计的多重功能。

（二）税务会计的概念

税务会计是以国家现行税收法规为准绳，以货币计量为基本形式，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。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、纳税看作是社会自我施加的约束等）而产生的。它是从财务会计中分离出来的，对维护国家和纳税人的权利都是极其重要的。因此，税务会计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。

税务会计是企业的一项实质性工作，是企业会计的一个特殊领域，是以财务会计为基础，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，由税务会计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（纳税申报表及其附表除外），一般企业也可以不设专门的税务会计机构（但应设置专职税务会计人员）。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（或）财务会计报告之中。

（三）税务会计的模式

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。但基本归类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），也可以分为立法与非立法两种模式（参见图表 1-1）。

图表 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、大部分拉美国家等
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。我国税务会计模式的发展方向是非立法会计或者归为混合型。诺贝斯（Nobes）将会计按微观实用与宏观控制分类，如图表 1-2 所示。

图表 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）。因此，其会计所得与应税所得基本一致，只需对永久性差异进行纳税调整，税务会计与财务会计可以不分开（也可以分开），只有企业会计即可。而在非立法会计的国家，会

计准则独立于税法的要求，因此，其财务会计的账面所得不等于其应税所得，需要进行纳税调整，可以采用纳税影响会计法进行所得税会计处理。财务会计与税务会计属于不同会计领域，有利于形成具有独立意义的、科学规范的会计理论体系和方法体系，应是会计发展的方向。

由于各国税制结构体系不同，税务会计一般有以下三种类型：

1. 以所得税会计为主体的税务会计。采用这种税制模式的国家（如美国、英国、加拿大、丹麦等），其所得税收入要占税收总收入的 50% 以上，这种税制模式必然要求构建以所得税会计为主体的税务会计模式。

2. 以流转税（商品税）会计为主体的税务会计。在一些发展中国家，流转税（商品税）收入是税收收入的主体，所得税所占比重很小。在这种情况下，应建立以流转税会计为主体的税务会计模式。

3. 以流转税与所得税并重的税务会计。在这些国家，实行的是流转税与所得税并重的复合税制，两者比重相差不大，共同构成国家的税收收入主体。如德国、荷兰、芬兰、意大利等。我国尽管流转税尤其是增值税、消费税占的比重最大，但从税制体系看，我国也是复合税制体系。从社会发展看，所得税所占比重应越来越大。因此，在这些国家，应建立以流转税会计与所得税会计并重的税务会计模式。

二、税务会计的目标与对象

（一）税务会计目标与作用

税务会计的目标是揭示财务会计准则、制度与税法规定的差异，向税务机关提供真实可靠的税赋信息。通过税务会计，履行

法定纳税义务、依法行使自己的正当权益，实现依法纳税与节约纳税的统一。具体是：

1. 依法纳税，认真履行纳税人义务。税务会计要以国家的现行税法（程序法、实体法）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、退补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、足额地缴纳各种税款，为税务机关（包括国家授权的代征机关）及时提供真实的税务会计信息。通过税务会计认真履行法定纳税义务。

2. 正确进行税务会计处理，认真协调与财务会计的关系。税务会计要以国家现行税法为准绳，在财务会计的基础上进行纳税调整，并作相应的会计处理，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。财务会计要完全符合会计准则、会计制度，要保持其相对稳定性、规范性，税务会计要保持其依法（税法）性。两者作为企业会计的重要组成部分，只有正确配合、相互协调，才能完成各自的具体目标，才能为企业共同的目标服务。

3. 合理选择纳税方案，科学进行税务筹划。财务会计要为企业的投资人、债权人、经营者等服务，税务会计同样也要为其服务。但税务会计涉及的是与企业纳税有关的特定领域。在这个领域，要服从、服务于企业财务与会计的总目标，就是如何减轻企业税负。因此，如何选择税负较轻的纳税方案，在企业经营的各个环节如何事先进行税负的测算并作出税负最轻的决策，事后如何进行税负分析等，应是税务会计的重要目标，也是纳税人享有的一项基本权利。

（二）税务会计对象

税务会计的对象是独立于会计系统之外的客体，是运用会计

的特定程序和方法对客体进行的分类和表述。在企业中，凡是能够用货币计量的涉税事项都是税务会计对象。因此，税务会计对象是纳税人因纳税而引起的税款的形成、计算、缴纳、补退、罚款等经济事项。

企业在经营过程中以货币计量的税务活动主要包括：

1. 经营收入。是企业在生产、经营过程中，销售产品（商品）、提供劳务所取得的收入。它是企业资金运动的终点，也是下一次资金运动的起点。由成品（商品）资金转化为货币资金，既包含了用于补偿已消耗的各项成本（费用），也包括了实现的税金、利润。因此，经营收入不仅是流转税的计税依据，也是计算所得税的基础和前提。

2. 生产、经营成本（费用）。是企业生产经营过程中的耗费和支出。它包括生产费用和流通费用。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。一定会计期间的成本（费用）总额与同期经营收入总额相比，可以反映企业生产经营的盈亏、劳动生产率的高低等情况，同时也是企业计算应纳税所得额的基础，从而影响纳税额的多少。

3. 收益分配。是对企业在一定时期内实现的利润总额的分配。收益主要在国家、企业、投资者和职工个人等之间进行分配，其“分配”给国家的部分，主要是以缴纳所得税等形式实现。因此，对收益的计算是否正确以及分配是否符合有关法规，直接关系到国家税收和企业留利。

4. 投资。企业投资是为了获得投资收益。吸收投资方取得应税所得，要按税法缴税，税后利润方可进行分配。投资方对投资所选用的会计处理方法、双方所得税税率的差异，都是涉税事项。

5. 税款的缴纳或减免。由于各种税的计税依据和征收方法

不同，同一种税对不同行业、不同纳税人的会计处理也有所不同，因此，反映各种税款的缴纳方法也不尽一致。企业应按税法规定，根据企业会计制度，正确进行会计核算。减免税是对某些纳税人的一些特殊情况、特殊事项的特殊规定，从而体现税收政策灵活性和税收杠杆的调节作用。对减免税款，企业应按税法规定正确进行会计处理。

企业纳税、减税、免税等税务活动，都会引起企业的资金运动，因而都是企业税务会计的内容。此外，支付各项税收的滞纳金和罚款，也属税务会计的内容。

三、税务会计的基本前提与原则

（一）税务会计的基本前提

税务会计目标是提供有助于企业税务决策的信息，而企业错综复杂的经济业务会使会计实务存在种种不确定因素，因此，要进行正确的判断和估计，必须要明确税务会计的基本前提（基本假定）。由于税务会计以财务会计为基础，财务会计中的基本前提有些也适用于税务会计，如会计分期、货币计量等。但税务会计在具体运用时，也有其特殊性。

1. 纳税主体。是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人，亦称“纳税人”，包括自然人和法人。纳税主体与财务会计中的“会计主体”（会计实体）有密切联系，但不一定等同。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独立的或相对独立的经营单位之内，典型的会计主体是企业。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。在某些垂直领导行业，如铁路、银行，由铁道部、各总行集中纳税，其基层单位是会计主体，但不是纳税主体。如对稿酬征纳个人所得税时，其纳税人（即稿酬收