

财政学

高等院校财税系列教材

国家税收学

政府预算管理

谭光荣 编著

税务稽查

税务会计学

国有资本营运与管理

SHUIWU KUAIJIXUE

税务代理实务

资产评估学

税收管理学

财务会计学

企业纳税筹划

国际税收学

湖南大学出版社

F810.2-43

高等院校教材



税务会计学

SHUIWU KUAIJIXUE

谭光荣 编著

湖南大学教材建设基金资助项目

首都师范大学图书馆



21687056

总编 / 伍中信
 副总编 / 郭平 王善平
 总策划 / 罗宏斌
 编委 (按姓氏笔画为序)
 王善平 伍中信 刘建民 刘寒波
 张双照 李志慧 余定华 陈纪瑜
 罗宏斌 胡湘 郭平 谭光荣

SBP62/H10

湖南大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计学/谭光荣编著. —长沙:湖南大学出版社, 2004. 9

ISBN 7-81053-850-0

I. 税... II. 谭... 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(2004)第 091530 号

税务会计学

Shuiwu Kuaijixue

编 著: 谭光荣

责任编辑: 陈建华

封面设计: 张 毅

出版发行: 湖南大学出版社

社 址: 湖南·长沙·岳麓山 邮 编: 410082

电 话: 0731-8821691(发行部), 8821593(编辑室), 8821006(出版部)

传 真: 0731-8649312(发行部), 8822264(总编室)

电子邮箱: press@hnu.net.cn

网 址: <http://press.hnu.net.cn>

印 装: 长沙环境保护学校印刷厂

总 经 销: 湖南省新华书店

开本: 880×1230 32开 印张: 16.75

字数: 483千

版次: 2004年9月第1版 印次: 2004年9月第1次印刷

印数: 1~3500册

书号: ISBN 7-81053-850-0/F·78

定价: 26.00元

版权所有, 盗版必究

湖南大学版图书凡有印装差错, 请与发行部联系

目 次

第一章 总论

第一节	税务会计的涵义	1
第二节	税务会计的方法和内容	5
第三节	税务会计基本理论框架	11
第四节	税务会计的发展	23

第二章 增值税会计

第一节	增值税税法	38
第二节	增值税会计处理	60
第三节	增值税纳税申报	104
第四节	增值税纳税筹划	115

第三章 消费税会计

第一节	消费税税法	135
第二节	消费税会计处理	149
第三节	消费税纳税申报	161
第四节	消费税纳税筹划	165

第四章 营业税会计

第一节	营业税税法	178
第二节	营业税会计处理	193
第三节	营业税纳税申报	201
第四节	营业税纳税筹划	204

第五章 关税会计

第一节	关税税法	212
第二节	关税会计处理	219
第三节	关税纳税申报	223
第四节	关税纳税筹划	230

第六章 资源、土地和财产税会计

第一节	资源税会计	233
第二节	城镇土地使用税会计	240
第三节	土地增值税会计	245
第四节	房产税会计	255

第七章 企业所得税会计（一）

第一节	企业所得税税法	261
第二节	永久性差异与时间性差异	290
第三节	所得税会计处理方法	296
第四节	特殊行为的所得税会计处理	305

第八章 企业所得税会计（二）

第一节	企业所得税纳税申报	342
第二节	外商投资和外国企业所得税	372
第三节	企业所得税纳税筹划	416

第九章 个人所得税会计

第一节	个人所得税税法	439
第二节	个人所得税会计处理	447
第三节	个人所得税纳税申报	452
第四节	个人所得税纳税筹划	457

第十章 其他税会计

第一节 印花税会计..... 470

第二节 契税会计..... 478

第三节 车辆购置税会计..... 484

第四节 城市维护建设税会计..... 490

综合练习题 (I) 495

综合练习题 (II) 501

综合练习题 (III) 507

主要参考书目..... 513

作者近期发表的论文..... 514

后 记..... 517

第一章 总论

【内容提要】本章阐述税务会计的概念和基本理论。主要包括税务会计的涵义、税务会计的方法和内容、税务会计基本理论框架及税务会计的发展。学习本章应掌握税务会计的概念、税务会计的方法和内容，熟悉税务会计模式、税务会计的基本理论框架，了解税务会计的发展。本章难点是对税务会计概念的理解。

第一节 税务会计的涵义

一、税务会计的概念

税务会计是指以国家税法为准绳，借助于财务会计规范、确认计量与财务报告的理论和方法，对纳税活动的全过程进行筹划、核算、分析、控制的一门会计学分支学科。它是财务会计学和税收学在一定程度上的相互结合。税务会计既不是专门研究国家税收理论和方法，也不是专门研究财务会计理论和方法，而是研究税务会计主体税务资金活动，主要是研究涉及税收学和会计学两门学科的理论和方法，还包括管理数学、计算机信息系统等。因此，税务会计是一门涉及税收学、会计学 and 计算机信息系统等多学科相关知识的，专门研究企业税务信息确认、计量和报告以及税务资金筹划管理的边缘学科。从企业

会计角度看，它是专门研究企业税收的计算、缴纳和筹划的一门企业会计。从上述定义可以归纳出税务会计具有下列特点：

1. 法律性

这是税务会计区别于其他会计的主要标志。税务会计主体不论采用何种记账基础进行核算，都必须遵守税法的有关规定，将税法作为税务会计核算的一个重要依据。如果财务会计处理与税法的规定不一致，应尽量按税法的规定处理，即使暂时按财务会计的规定处理，纳税申报时，也应按税法的规定调整。

2. 专业性

税务会计运用会计特有的专门方法仅对与纳税活动有关的经济业务进行核算，包括计算税款、填制报税单、办理纳税手续、记录税款的缴纳及退补税款、编制纳税报表等。也就是说，税务会计的核算和监督内容仅限于与纳税有关的经济活动。

3. 目标性

税务会计的目标具有双重意义。税务会计要服务于纳税目标，既维护纳税人的合法权益，同时又保证征税人的税款及时足额入库。

4. 筹划性

在遵守税法的前提下，通过对纳税人的投资、筹资、股利分配和生产经营等活动使纳税人获得最大的税收利益，也是税务会计的研究范畴。

二、税务会计与相关学科

税务会计与相关学科税收会计、税收学、财务会计、管理会计既有区别又有联系，通过比较，更能加深我们对税务会计的理解。

(一) 税务会计与税收会计

征税与纳税是一个问题的两个方面，对于国家来说是税款的征收，对于纳税人来说是税款的缴纳。在征税过程中，国家税务部门要对征收的税款进行核算，纳税人也需要对应纳税款、已缴纳税款进行核算。由此形成了税收会计和税务会计，二者代表不同的利益者，从不同的角度对同一活动的两个方面进行反映。二者的相同点表现在：

(1) 核算的对象相同。两者都是以税务活动为核算的内容。从征税的角度来说，税款缴纳包括税款的申报、征收、解缴、入库等项内容；从纳税的角度来说，税款缴纳包括计算、申报、缴纳、核算等项内容。

(2) 依据相同。两者都是以税法为依据。税务会计依据税法的要求调整财务会计提供的资料；税收会计以税法为依据，检验纳税人计税的正确性。

(3) 均具有筹划性。纳税人为企业的经营目标开展的与纳税活动有关的筹划为纳税筹划；征税人为保证国家的税收收入而开展的与征税活动有关的筹划称征税筹划。两者均要符合税法的规定，一般均为纳税事项未发生的事前安排。

税收会计与税务会计代表不同的利益者，因而表现出下列不同点：

(1) 会计主体不同。税务会计的主体是纳税人，它从纳税人的利益出发，保证纳税人履行合理的纳税义务，维护纳税人的合法权益；税收会计的主体是征税人，它从征税人的利益出发，要求纳税人足额、及时地缴纳税款，保证国家的税收收入。

(2) 目的不同。税务会计服务于纳税目的，即维护纳税人的利益。税收会计服务于征税目的，即维护征税人的利益。

(3) 核算原则不同。税收会计主要遵循收付实现制的原则，税务会计可以采用权责发生制，也可以采用收付实现制和混合制等原则。

税收会计与税务会计的异同说明，税务会计与税收会计在核算对象方面是一致的，但两者是两种不同性质的会计分支。

(二) 税务会计与税收学

税务会计与税收学的关系极为密切。两者的共同点是：

(1) 税收学中的有关科目的汇总计算建立在税务会计的基础上。如所得税的征收需要有明确的收入概念，准确地计算成本，这都是建立在会计发展基础上的，可以说会计的发展和完善是税收发展的先决条件。而且法庭在对税收案件的判决过程中也支持会计方法的采用。正是在会计理论和方法的支持下，税收学才逐渐地走向成熟。

(2) 税收学的发展与完善使税务会计的核算内容日趋丰富，方法

日趋完善，并逐渐形成税务会计理论，促进了税务会计的发展；税收学的许多基本原则在税务会计中也有不同的体现，如国家运用税收经济杠杆调整投资方向时，会出台一些加速固定资产折旧、地区行业税收优惠办法等，这些措施的最终落实要依靠税务会计的核算来完成。

税务会计与税收学的差别也是十分显著的，其本质差别在于两者属于不同的领域。因此，各自研究问题的角度、研究内容等均不同，如税收学是从征税人的角度研究税收理论，税务会计是从纳税人的角度探讨纳税理论。

税务会计与税收学的异同说明，两者是相互促进、相互依存的关系，同时两者又属于不同的研究领域。

（三）税务会计与财务会计

税务会计在产生之前，融合于财务会计之中，因此与财务会计有着密切的联系。其联系表现在：

（1）税务会计的实务处理很大程度上借助于财务会计的核算方法体系来完成。由于财务会计对生产经营的全过程进行核算，并提供了完整的核算信息，从“成本—效益”的原则出发，税务会计完全可以利用这些信息，实现税务会计的目的。即利用财务会计的信息并依照税法的要求，计算应纳税款，编制纳税申报表，进行纳税筹划等。从这点来看，在企业中税务会计工作与财务会计工作仍然融合在一起。

（2）税务会计理论的形成借助于财务会计的理论。税法对税务会计在收益计量、成本费用的计算、折旧分摊、会计期间等方面的约束都是依据财务会计的概念和方法提出来的。可以说，没有财务会计理论提供的基础保证，税务会计的实施几乎是不可能的。

由于税务会计与财务会计的目标不同、法律依据不同，其区别还是比较显著的。主要表现在：

（1）目的不同。财务会计的目的是向会计信息使用者提供真实、客观、公允的能够反映企业财务状况和经营成果的会计信息；税务会计的目的是保证税收收入及时足额入库，调节经济，公平社会分配。两者的目标不同，必然导致会计利润与纳税所得之间产生重大差异。差异产生之初，会计政策和税法都力图缩小这种差异，但实践证明这

一企图是徒劳的。

(2) 依据不同。财务会计依据会计法规、公认会计原则等进行会计核算；税务会计主要依据税法进行税务会计处理。

(3) 会计主体不同。财务会计的主体是企业、独立核算的单位；税务会计的主体是纳税人。在大多数情况下，两者的主体是一致的，企业就是纳税人。有时两者是不一致的，企业可能不是纳税人，如某一铁路局是独立核算的企业，但不是纳税人。

(4) 记账基础不同。财务会计为了正确地核算各期的损益，强调权责发生制；税务会计为了准确地计算应纳税款，允许采用权责发生制，也允许采用收付实现制，或者采用权责发生制与收付实现制相结合的混合制。

(5) 核算内容不同。财务会计要反映企业整个生产经营过程及其结果，税务会计仅对企业的纳税活动进行反映。

财务会计与税务会计的异同说明，税务会计与财务会计在具体的实务处理方面具有一致性，但税务会计不是财务会计中的特殊业务会计。

第二节 税务会计的方法和内容

一、税务会计的方法

研究税务会计的方法，离不开税务会计的要素、等式和核算方法。如前所述，我国当前税务会计与财务会计在日常核算上具有同一性，就是说，税务会计的会计要素、会计等式和会计要素日常核算的确认、计量与财务会计是一样的。平时，税务会计与财务会计核算方法是一致的，即日常根据会计准则和制度对会计要素一般按历史成本进行确认和计量；期末，再依据税法进行税务会计处理，调整、计算应纳税所得额，依法纳税。此外，税务会计还有其自身一些纳税筹

划、纳税申报等方法。

(一) 会计要素、账户设置和复式记账

1. 会计要素

我国企业会计准则规定的会计要素有以下六个：

(1) 资产。它是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。企业的资产按其流动性分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产。

(2) 负债。它是指过去的交易、事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。企业的负债按其流动性分为流动负债和长期负债。

(3) 所有者权益。它是指所有者在企业资产中享有的经济利益，其金额为资产减去负债后的余额。在股份公司又称为股东权益。所有者权益包括实收资本（或者股本）、资本公积、盈余公积和未分配利润等。

(4) 收入。它是指企业在销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等日常经营活动中形成的经济利益的总流入，包括主营业务收入和其他业务收入。收入不包括为第三方或者客户代收的款项。

(5) 费用。它是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。费用中能予以对象化的便是成本。成本是企业为生产产品或提供劳务而发生的各种耗费。对象化于产品上的费用就是产品成本，不能予以对象化的，就是期间费用。

(6) 利润，它是指企业在一定会计期间的经营成果，包括营业利润、利润总额和净利润。利润是财务成果的最终要素。

需要指出，在上述会计要素中，资产负债表要素有资产、负债和所有者权益；利润表要素有收入、费用和利润；现金流量表则无专门会计要素。其原因在于，现金流量表是以现金确认基础反映现金流量。在现金制下，会计确认较简单，一般现金收付在其发生的同时均已确认，报告现金流量不涉及会计估计和分配，也很少涉及会计判断。如果再设置现金流量表要素，则需要同时按其要素设置特定账户，并以现金确认基础进行相关会计处理。这样，一项业务就要分别

按应计制和现金制进行确认和计量，进行两套账户处理。新增第二套账户处理仅仅是为了编制现金流量表，显然这种做法毫无必要，它反而会造成账务处理复杂化。实际上，现金流量表完全可以通过直接法或间接法进行编制，将涉及现金流量的应计制项目调整为现金基础报告现金流量。因此，会计学界至今尚无人专门提及现金流量表要素。

2. 账户设置

账户，是对会计要素的进一步再分类，并给各类别以标准名称和相应结构。账户设置是会计复式记账中的一个专门方法，它规定了账户的使用程序，包括账户结构和账户记录方法。实务中，会计科目与账户是相关术语，两者混用，但会计科目没有具体结构。任何一个账户都有名称，账户名称就是会计科目，它规定了账户所要记录的内容。企业开设的账户可分为以下两类：

(1) 实账户，它又称永久性账户，如资产负债表要素的账户。这类账户期末一般都有余额，并随着企业持续经营而不断结转、延续至下一个会计期间，以持续反映各会计期末的财务状况。

(2) 虚账户，它又称暂时性账户，如利润表要素的账户。这类账户反映会计期间的财务成果。它们随着企业持续经营总是不断地被结平，又不断地被重新再开设。会计期末只有结平、结转这类账户，才能计算、揭示期间损益，因此这类账户期末一般都无余额。

经济业务对会计要素影响不外乎增、减两方面。账户结构至少应包括这两个基本部分，分别用来登记增加和减少。实务中，账户结构有借贷余三栏式、多栏式等，无论格式有多大差别，都应包括借贷余三部分。利用账户，可以对经济活动进行连续、全面、系统的记录和反映，以便“表出账出”最终据以编制报表，披露更丰富的会计信息。

根据我国《税收征收管理法》规定，“纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算。”财政部《会计基础工作规范》规定，“会计凭证、会计账簿、会计报表和其他会计资料的内容和要求必须符合国家统一会计制度的规定，不得伪造、变造会计凭证和会

计账簿，不得设置账外账，不得报送虚假会计报表。”

(二) 会计凭证和账簿

1. 会计凭证

会计凭证是会计记录经济业务、明确经济责任和作为记账依据的书面证明文件。会计凭证按其填制的程序与用途可分为原始凭证和记账凭证。原始凭证又称单据，按其来源可分为外来原始凭证和自制原始凭证，前者是在经济业务发生时从外界取得的书面证明文件，如购货发票、付款收据等；后者是本单位经办人员在执行或完成某项业务时填制的书面证明文件，如销货发票、领料单等。原始凭证应具备以下基本要素：原始凭证的名称；交易双方的名称；填制日期；经济业务内容；经济业务的金额和财物数量；经办人员签名、盖章等。

我国《税收征收管理法》规定，“税务机关是发票的主管机关，负责发票印制、领购、开具、取得、保管、缴销的管理和监督”，“单位、个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中，应当按照规定开具、使用、取得发票”。

2. 记账凭证和账簿

原始凭证必须经过审核、确认，才能作为记账凭证，在账簿中进行记录。记账凭证又称传票，是由会计部门根据已审核原始凭证编制的，载有会计分录，作为记账依据的一种会计凭证。会计分录是记账凭证的主体部分，它对每笔经济业务列示借记、贷记的账户和金额。记账凭证必须具有以下基本内容：填制单位名称；记账凭证名称；填制日期和编号；经济业务内容和所附原始凭证张数；会计分录；有关责任人签名、盖章。

会计账簿，是指具有一定格式、互相联结的账页组成的，以会计凭证为依据，用来全面、连续、系统地记录和反映各项经济业务的簿籍。账簿按其用途分为：

(1) 序时账簿亦称日记账，是按经济业务发生时间的先后顺序，逐日逐笔进行登记的账簿，如现金日记账、银行存款日记账等。

(2) 分类账簿是指对经济业务按其类别开设、并对其进行分类登记的账簿，如总分类账簿（简称总账）、明细分类账簿（简称明细账）。

(3) 备查登记簿亦称辅助账簿，是指对不能在序时账簿和分类账簿记录的事项，进行补充登记的账簿，辅助账簿与其他账簿记录的数据没有勾稽关系。

《税收征收管理法》规定，“纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算”，“从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料。账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料不得伪造、变造或者擅自损毁。”

(三) 纳税调整计算、筹划和申报的方法

1. 结账

结账，是指会计期末将全部实账户的余额结转至下期，将全部虚账户余额结清，使某一时期账户记录暂告段落的会计过程。实务上，结账的方法有两种：一是账结法；二是表结法。账结法下，虚账户的结账程序如下：

- (1) 计算调整后各虚账户临时性“余额”；
- (2) 编制结账分录，根据结账分录，将收入和费用账户“余额”结转至利润账户，将利润账户余额结转至利润分配中未分配利润账户；
- (3) 结账分录过人虚账户后，所有虚账户应已划线结清，余额均应为零。表结法下，每月末不作结账处理，虚账户都有余额，利润计算是通过编制利润结算表进行的，年终再按账结法结清虚账户。

根据《税收征收管理法》规定，“从事生产、经营的纳税人的财务、会计制度或者财务会计处理办法和会计核算软件，应当报送税务机关备案。”

2. 纳税调整和计算的方法

(1) 纳税调整的方法。由于税务会计和财务会计规范不一致，期末会计利润和应税利润往往存在不同性质的差异，针对不同的差异财务会计应采用应付税款法或纳税影响会计法进行税务会计的调整处理，具体的会计调整处理方法见企业所得税会计有关章节。

(2) 纳税计算的方法。税务会计应依据税法的有关规定，根据不

同的课税对象计算应纳税所得额，确定适用税率，再计算应纳税额。各税种有各自不同的应纳税额的计算方法，如计算应纳增值税额应采用购进扣税法，需要计算销项税额和进项税额；对于土地增值税的计算，应根据超额累进税率，采用分步计算方法确定应纳税额；所得税计算，则应按所得税法规定确定收入，界定费用，限定抵免税额，再计算应纳税额等，具体参见本书有关章节的介绍。

3. 纳税筹划和申报的方法

(1) 纳税筹划的方法。纳税筹划可以说是企业的一种精明的合法行为，是纳税人权利的充分体现。税务会计目标之一是正确处理企业与国家的分配关系，使企业有一个良好的经营环境，保障征纳双方的合法权益。纳税人出于其自身权益的考虑，在依法纳税的前提下，往往采用各种纳税筹划的技术和方法，以获取税收利益。本书在具体税种会计处理、纳税申报后分别阐述各税种的主要纳税筹划方法。

(2) 税收申报的方法。根据《税收征收管理法》规定，企业必须如实办理纳税申报，按规定报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。有代扣代缴、代收代缴税款情况的，还应报送代扣代缴、代收代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求扣缴义务人报送的其他有关资料。税收申报的方法有直接申报、邮寄申报、按期申报、延期申报等，具体参见有关章节的介绍。

二、税务会计的内容

税务会计的体系和内容包括以下几个方面：

(1) 税务会计的涵义，税务会计的方法和内容，税务会计基本理论框架及税务会计的发展过程。

(2) 流转税会计包括增值税会计、消费税会计和营业税会计。各税种会计又包括税法基本制度、税务会计处理、纳税申报及纳税筹划。

(3) 所得税会计包括企业所得税税法基本制度、所得税会计处理方法、企业所得税纳税申报与纳税筹划。此外，还包括外商投资企业

与外国企业所得税会计和个人所得税会计等内容。

(4) 其他税务会计包括资源税、城镇土地使用税、城市维护建设税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船使用税、印花税、契税、车辆购置税等税种的税法基本制度和相关的会计处理、纳税申报、纳税筹划等内容。

(5) 关税会计包括关税税法基本制度和相关的会计处理、纳税申报、纳税筹划等内容。

上述税务会计的具体内容，将在以下各章做详细介绍。

第三节 税务会计基本理论框架

一、税务会计模式的类型

(一) 从属型税务会计模式

所谓从属型税务会计模式，是指税务会计核算作为整个财务会计核算的有机组成部分的一种核算形式。其特点是在财务会计核算制度中设置“应交税金”、“递延税款”、“所得税”等会计科目。凡涉及各税种的应缴、预缴、已缴税款业务都通过这些科目核算和反映。各税种的税额计算与纳税调整均通过纳税申报表在账外进行。我国现行的税务会计核算基本上属于这种模式。这种核算模式的优点是税务会计核算方法简单、工作量较小；缺点是账内反映的税务会计核算内容不够完整。

研究税务会计核算模式必须正视一个现实问题，这就是目前会计准则与税法存在大量不一致，差异项目很多，纳税调整工作量过大，实际工作中由于纳税调整不准确导致过失偷税的案件不断增加。即使目前对从属型税务会计模式不作重大改进，但为了有效协调会计准则与税法的关系，也应对以下几个突出问题进行专门研究：

1. 增值税进项税额抵扣问题