



面向 21 世纪 课 程 教 材
Textbook Series for 21st Century

经济管理类课程教材·税 收 系 列

Tax 纳税会计

教学指导委员会专家 主审
梁俊娇 主编



面向 21 世纪 课 程 教 材
Textbook Series for 21st Century

经济管理类课程教材·**税 收 系 列**



纳税会计

教学指导委员会专家 主审

梁俊娇 主编



中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税会计/梁俊娇主编.

北京:中国人民大学出版社,2004

教育部面向 21 世纪课程教材.

经济管理类课程教材·税收系列

ISBN 7-300-05698-9

I. 纳…

II. 梁…

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 061494 号

面向 21 世纪课程教材

经济管理类课程教材·税收系列

纳税会计

教学指导委员会专家 主审

梁俊娇 主编

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号 邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室) 010-62511239 (出版部)

010-82501766 (邮购部) 010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司) 010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

印 刷 北京雅艺彩印有限公司

开 本 787×965 毫米 17/16

版 次 2004 年 7 月第 1 版

印 张 29.25 插页 1

版 次 2005 年 3 月第 2 次印刷

字 数 535 000

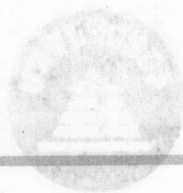
定 价 29.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



总序

言 前



为了促进我国经济管理类学科建设,提高教学质量,规范教学内容,编写出一套高水平、高质量、上台阶,融理论与实务、知识性与启发性于一体,适合我国经济管理类专业教学需要的真正的“21世纪课程教材”,在教育部高教司的直接领导下,我们组织国家税务总局、中国社会科学院、中国人民大学、中央财经大学、中南财经政法大学、东北财经大学、厦门大学、会计师事务所等“政产学”界的专家教授积极开展调查研究,征求各方意见,讨论教材编写大纲和知识点。教材初稿完成后,分别审查了各门教材的初稿,并进行了认真修改和完善,最后定稿。这套教材是教育部重点项目“财税课程主要教学内容改革研究与实践”重要成果之一。它倾注了专家教授的智慧,是集体智慧的结晶。

这套教材与同类教材、出版物相比,具有很高的权威性、准确性、实用性和针对性。我们希望全国各高等院校经济管理专业的广大教师继续关心和支持这项工作,同时将使用这套教材中遇到的问题和改进意见向各位主编反映,以供修订参考。

教学指导委员会(财政)

2004年1月





前 言

税 总



梁俊娇，中央财经大学副教授，经济学博士，曾主编《纳税检查》、《财政与税收》、《税法》、《中国税收制度与管理》等多部教材，并在《中国税务》、《税务与经济》、《中国税务报》等杂志发表论文三十多篇。

纳税会计是社会经济发展到一定阶段的产物，是关于税收及其会计处理的方法体系。纳税会计是适应纳税人经营管理的需要，从财务会计、管理会计中分离出来，并将会计的基本理论、基本方法同纳税活动相结合而形成的一门边缘学科，是融税收法令和会计核算为一体的一门专业会计。

2002年12月29日，财政部发布了《企业会计制度》，并于近几年相继颁布了一系列具体会计准则，由于会计制度所遵循的原则与税法所遵循的原则及规范



的对象不同，使两者在会计核算上的差异不仅不会消除，而且呈逐渐扩大之势。解决这一差异，要求企业在计算税款时按税法的规定正确履行纳税义务，同时在会计处理上要遵循会计制度的规定以生成真实可靠的会计信息。本书根据税法的最新规定，结合《企业会计制度》及新实施的具体会计准则，对每一税种的涉税会计核算进行了详细讲解，并辅之以案例加以说明。尤其是对所得税部分的纳税调整事项，逐一进行了全面分析。本书最大的特点是“新”、“实”，结合最新的财税、会计法规，操作性强，易于理解和掌握。

本书第一部分的写作分工如下：第1章、第5章由中央财经大学王素荣副教授编写；第2章由中央财经大学梁俊娇副教授编写；第3章、第4章由首都经贸大学孟芳娥副教授编写；第6章、第7章由中税广通税务师事务所王进副总经理（注册税务师）编写；第8章由中央财经大学黄桦副教授、河北经贸大学李丽副教授编写。

针对教学内容中可能遇到的问题，本书有重点地编写了相应的练习题，以帮助学生及自学者更好地理解、掌握相关的知识。第二部分由王素荣博士、孟芳娥教授、黄桦教授、李丽教授和王进经理编写。

全书由梁俊娇负责修改并定稿。

主编





目 录

第一部分 教学内容

第 1 章	纳税会计概述/1
	1.1 纳税会计的概念/1
	1.2 纳税会计的前提和原则/5
	1.3 纳税会计的科目与凭证/11
	1.4 纳税人的权利、义务与法律责任/16
第 2 章	增值税的会计核算/22
	2.1 增值税概述/22
	2.2 增值税的会计科目设置/27
	2.3 销项税额的会计核算/30
	2.4 进项税额的会计核算/54
	2.5 进项税额转出的会计核算/66
	2.6 出口退税的会计核算/68
	2.7 减免税款的会计核算/79
	2.8 一般纳税人应纳税额的会计核算及申报表的填制/80
	2.9 小规模纳税人应纳增值税的会计核算及申报表的填制/103



第 3 章	消费税的会计核算/106
	3.1 消费税概述/106
	3.2 消费税的会计核算/115
	3.3 消费税纳税申报表的填制/121
第 4 章	营业税的会计核算/124
	4.1 营业税概述/124
	4.2 营业税的会计核算/128
	4.3 营业税纳税申报表的填制/132
第 5 章	企业所得税的会计核算/135
	5.1 企业所得税概述/135
	5.2 所得税会计基础/142
	5.3 所得税会计处理方法/149
	5.4 纳税调整项目及其会计核算/162
	5.5 企业所得税纳税申报表的填制/184
第 6 章	外商投资企业和外国企业所得税的会计核算/201
	6.1 外商投资企业和外国企业所得税概述/201
	6.2 外商投资企业和外国企业所得税的会计核算/207
	6.3 外商投资企业和外国企业所得税纳税申报表的填制/211
第 7 章	个人所得税的会计核算/218
	7.1 个人所得税概述/218
	7.2 个人所得税的会计核算/228
	7.3 个人所得税纳税申报表的填制/233
第 8 章	其他税种的会计核算/240
	8.1 关税的会计核算/240
	8.2 资源税的会计核算/250
	8.3 印花税的会计核算/256
	8.4 车辆购置税的会计核算/261
	8.5 城镇土地使用税的会计核算/263



- 8.6 房产税的会计核算/266
- 8.7 土地增值税的会计核算/270
- 8.8 车船使用税的会计核算/279
- 8.9 耕地占用税的会计核算/284
- 8.10 契税的会计核算/287
- 8.11 城市维护建设税及教育费附加的会计核算/290

参考书目/295

第二部分 练习题及参考答案

一、练习题

- 第1章 纳税会计概述/298
- 第2章 增值税的会计核算/301
- 第3章 消费税的会计核算/317
- 第4章 营业税的会计核算/323
- 第5章 企业所得税的会计核算/328
- 第6章 外商投资企业和外国企业所得税的会计核算/343
- 第7章 个人所得税的会计核算/347
- 第8章 其他税种的会计核算/352

二、参考答案

- 第1章 纳税会计概述/360
- 第2章 增值税的会计核算/366
- 第3章 消费税的会计核算/394
- 第4章 营业税的会计核算/405
- 第5章 企业所得税的会计核算/412
- 第6章 外商投资企业和外国企业所得税的会计核算/437
- 第7章 个人所得税的会计核算/441
- 第8章 其他税种的会计核算/447





第 1 章

纳税会计概述

[学习提示] 纳税会计是融税收法令和会计核算为一体的一门专业会计，是一门边缘学科。纳税会计与财务会计既有联系，又有区别。学习本章应掌握纳税会计的概念，纳税会计的前提和原则，纳税会计的科目与凭证，纳税人的权利、义务和法律责任。

1.1 纳税会计的概念

1.1.1 纳税会计的概念

纳税会计 (taxation accounting) 是社会经济发展到一定阶段的产物，是关于税收及其会计处理的方法体系。纳税会计是适应纳税人经营管理的需要，从财务会计、管理会计中分离出来，并将会计的基本理论、基本方法同纳税活动相结合而形成的一门边缘学科，是融税收法令和会计核算为一体的一门专业会计。纳税会计进行应纳税款的计算、税款缴纳及退补税款的核算，离不开财务会计的方



法体系；纳税会计为纳税人进行纳税筹划、纳税控制，需要借助于管理会计的方法体系。

纳税会计形成时间比较短，其制度与体系尚不完善，纳税会计的定义也有多种表述。

美国著名纳税会计专家吉特曼博士认为：纳税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会计。

日本著名纳税会计专家武田昌辅认为：纳税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。

台湾辅仁大学会计系主任吴习认为：纳税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。

国内著名纳税会计学者盖地教授认为：纳税会计是以国家现行税收法令为准绳，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。

综上所述，纳税会计是以税收法律法规为依据，以货币为主要计量单位，运用会计学的理论及其专门方法，核算和监督纳税人的纳税事务，参与纳税人的预测、决策，达到既依法纳税，又合理减轻税负的一个会计学分支。

1.1.2 纳税会计与财务会计的联系与区别

纳税会计与财务会计不但在会计主体、计量尺度等方面相同，而且纳税会计的计税依据是财务会计所提供的资料。也就是说，纳税会计作为一项实质性工作并不是独立存在的，而是企业会计的一个特殊领域，是以财务会计为基础的。纳税会计资料大多来源于财务会计，它对财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项，或出于税务筹划目的需要调整的事项，按纳税会计方法计算、调整，并作调整分录，再融于财务会计账簿或财务会计报告之中。

纳税会计与财务会计的区别如下。

▶▶▶ 1. 会计目标不同

市场经济条件下，财务会计主要是向管理者（政府有关综合部门）、投资者和债权人提供有关企业财务状况和经营成果以及现金流动状况等方面的信息，以供其衡量、预测、评价企业的偿债能力、营运能力和获利能力，并作出相应的政



策、投资和信贷决策。

纳税会计主要是向税务部门及企业决策者提供有关企业应纳税款等税务方面的信息，供税务部门审核、检查企业计税情况，供决策者掌握企业的税负情况。

▶▶▶ 2. 核算依据不同

财务会计的核算依据是各种会计法规制度，包括会计法、企业会计准则、企业会计制度等，纳税会计的核算依据除了各种会计法规与制度外，更重要的是税收法律法规。当会计制度与税收法规不一致时，纳税会计则以税收法规为依据来调整财务会计核算结果。

▶▶▶ 3. 提供的信息不同

纳税会计通过计量、计算、检查等专门方法，保证纳税人按税法的规定纳税，使纳税人既不违反税法规定，又使其税负最低。纳税会计主要编制纳税申报表及应交增值税明细表，列明应交税款、未交税款、减免税款和应退税款等内容，提供有关纳税的资料。财务会计通过记录经济业务，编制资产负债表、损益表和现金流量表，反映企业财务状况、经营成果和现金流量情况，为会计信息使用者提供决策有用信息。

▶▶▶ 4. 会计原则的运用上不同

财务会计一般采用权责发生制处理会计事项，而纳税会计则由于其会计目标的制约，必须采用联合制处理会计事项。所谓联合制是指权责发生制和收付实现制同时运用进行会计处理。并且，纳税会计在进行纳税业务核算时，较少运用稳健原则，而财务会计在其整个核算过程中都要贯彻稳健原则。

纳税会计与财务会计提供的是关于纳税人的不同方面的信息，为使信息更为明确和实用，因此，将纳税会计从财务会计中分离出来，自成学科体系。

1.1.3 纳税会计的特点

纳税会计具有法律性、专业性、融合性和两重性的特点。

▶▶▶ 1. 法律性

这是纳税会计区别于其他专业会计的主要标志。纳税主体不论采用何种记账

基础进行核算，都必须遵守税收法律法规。宪法规定，依法纳税是每个公民的义务。因此，遵守税收法律法规，依法及时足额纳税，保证国家的财政收入，是纳税会计的一个目标。税法同其他法律一样，具有严肃性，如果纳税人不遵守税法，就会受到处罚，情节严重者将承担刑事责任。

▶▶▶ 2. 专业性

纳税会计运用会计特有的专门方法仅对纳税有关的经济业务进行核算和监督，包括计算税款、填制纳税申报表、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，都需要有会计专业知识和税收专业知识，因此，它是专业性很强的会计学科。

▶▶▶ 3. 融合性

纳税会计是融税收法规和会计制度于一体的特种专业会计，纳税会计在依税法核算的同时，还必须结合各专业会计的特点进行会计核算。纳税会计研究的对象是税务管理活动中的会计问题，同时又是会计核算中的税务活动问题。从这个意义上讲，纳税会计是研究税务与会计交叉问题的一门边缘性、应用性经济学科。

▶▶▶ 4. 两重性

纳税会计的两重性是指其会计目标的两重性。第一，纳税会计最重要的目标是保证国家及时、足额地取得税收收入，离开了这一特定目标，纳税会计便失去了存在的意义。纳税会计报送的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，纳税会计的另一个重要目标是维护纳税人的合法权益。税务机关要依法征税，纳税人要依法纳税。纳税人要充分行使其权利，维护其权益。

1.1.4 纳税会计的目标

纳税会计的目标是向纳税会计信息使用者提供关于纳税人税款形成、计算、申报、缴纳等税务活动方面的会计信息，以利于信息使用者的决策。纳税会计信息使用者主要有各级税务机关和企业的利益相关者。各级税务机关可以凭借纳税会计的信息，进行税款征收、检查和监督。企业的利益相关者包括经营者、投资



人、债权人等，可凭借纳税会计的信息，了解纳税人纳税义务的履行情况和税收负担，并为其进行税收筹划、进行经营决策和投资决策提供依据。纳税会计的目标，具体来说，包括以下几个方面：

▶▶▶ 1. 依法履行纳税义务，保证国家财政收入

纳税会计要以国家的现行税收法律法规为依据，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的纳税报表，及时、足额缴纳各种税款，保证国家财政收入。

▶▶▶ 2. 正确进行税务处理，维护纳税人合法权益

纳税会计要求纳税人依法按时进行纳税申报和缴纳税款，如遇特殊情况，不能按时申报或不能按时缴纳税款的，有权申请延期申报或申请延期缴纳税款。纳税人对税务机关做出的具体行政行为不服的，有权申请复议或向法院起诉。纳税人在处理各种税务问题时，要充分行使自己的权利，以维护自身的合法权益。

▶▶▶ 3. 合理选择纳税方案，科学进行纳税筹划

纳税会计涉及的是与纳税人纳税有关的特定领域。在这个领域，要服从和服务于纳税人经营管理的总目标，即合法地减轻纳税人税负，提高企业经济效益。因此，进行税收筹划，选择税负较轻的方案，也是纳税会计的目标之一，是纳税人享受权利的具体体现。

1.2 纳税会计的前提和原则

1.2.1 纳税会计的基本前提

纳税会计目标是向税务信息的使用者提供有关纳税人税务活动的信息，以利于他们的管理或决策，而纳税人错综复杂的税务业务，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，必须首先明确纳税会计的基本前提。由于纳



税会计是以财务会计为基础，因此，财务会计中的基本前提有些也适用于纳税会计，如会计分期、货币计量等，但因纳税会计的法定性等特点，纳税会计的基本前提也有其特殊性。

1. 纳税主体

纳税主体就是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。正确界定纳税主体，就是要求每个纳税主体应与其他纳税主体分开，保持单独的会计记录并报告其经营状况。国家规定各税种的不同纳税人，有利于体现税收政策中合理负担和区别对待的原则，协调国民经济各部门、各地区、各层次的关系。

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之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。在一般情况下，会计主体应是纳税主体。但在特殊或特定情况下，会计主体不一定是纳税主体，纳税主体也不一定是会计主体。

2. 持续经营

持续经营的前提意味着该企业个体将继续存在足够长的时间以实现其现在的承诺。预期所得税在将来被继续课征是所得税款递延及暂时性差异能够存在，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。

3. 货币时间价值

货币（资金）在其运行过程中具有增值能力。即使不考虑通货膨胀的因素，今天的1元钱比若干年后收到1元钱的价值要大得多。这说明，同样一笔资金，不同时间具有不同的价值。随着时间的推移，投入周转使用的资金价值将会发生增值，这种增值的能力或数额，就是货币的时间价值。这一基本前提已成为税收立法、税收征管的基点，因此，各个税种都明确规定纳税义务发生时间的确认原则、纳税期限、缴库期限等。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，在税收筹划实践中，人们逐步认识到最少纳税和最迟纳税的重要性。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，积极地参与税收立法活动。



▶▶▶ 4. 纳税年度

纳税年度是指纳税人按照税法规定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。但如果纳税人在一个纳税年度的中间开业，或者由于改组、合并、破产、关闭等原因，使该纳税年度的实际经营期不足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。纳税年度不等同于纳税期限，如增值税、消费税、营业税的纳税期限一般是一个月，而所得税强调的是年度应税收益，实行的是按月或按季预缴，年度汇算清缴。纳税人可在税法规定的范围内选择、确定纳税年度，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企业组织形式、企业类型的各种限制性规定。

1.2.2 纳税会计的原则

由于纳税会计与财务会计密切相关，因此，《企业会计准则》中规定的会计信息质量特征原则以及会计要素的确认与计量原则，基本上也都适用于纳税会计。但又因纳税会计与税法的特定联系，税法中的实际支付能力原则、公平税负原则、程序优先于实体原则等，会非常明显地影响纳税会计。结合财务会计原则与税收原则和纳税会计本身的特点，纳税会计有以下几项原则：

▶▶▶ 1. 权责发生制与收付实现制相结合的原则

权责发生制也称应计制，是指在确定某一会计期间的收入或费用时，以权利和义务是否发生为标准，即只要权利已经发生，不论款项是否已收到，都确认为当期收入；只要义务已经发生，不论款项是否已付出，都确认为当期费用。收付实现制与权责发生制刚好相反，收付实现制在确定某一会计期间的收入和费用时，以款项是否实际收到和付出为标准，即只要款项在当期收到，无论是否应该在该期收到，就确认为当期收入；只要款项在当期支付，无论是否应该在该期支付，就确认为当期费用。

权责发生制以权利和义务的发生来确定收入和费用的实际归属，能够合理、有效地确定不同会计期间的收益和企业的经营成果，体现了公允性和合理性。因此，企业会计核算中，坚持以权责发生制为原则。相比之下，按收付实现制来确定收入和费用的实际归属，则欠公允合理。因此，收付实现制只适用于政府和事业单位等非营利组织会计核算。



由于收付实现制具有运用简单，易于审核；使收入与费用的实现具有确定性；到纳税人最有支付能力时上缴税款；税收征管操作性强等特点。因此在税收历史上，最初采用的是收付实现制。但后来，由于财务会计广泛采用权责发生制，加之账簿记录转换的不方便，纳税会计也采用了权责发生制。但是，纳税会计的权责发生制与财务会计的权责发生制是有区别的。第一，必须考虑支付能力，使得纳税人在最有能力支付时支付税款；第二，确定性的需要，使得收入和费用的实际实现具有确定性；第三，保护政府财政税收收入。例如，在收入的确认上，权责发生制的纳税会计，由于在一定程度上被支付能力原则所覆盖而包含着一定的收付实现制的方法。如在流转税法中，都将“取得索取销售款的凭据的当天”作为纳税义务发生的时间，但在确定转让不动产的营业税纳税义务时间时规定：“纳税人转让土地使用权或者销售不动产，采用预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。”尽管纳税人收取的预收款在会计上要记为“预收账款”和“递延收益”。纳税会计采用收付实现制时，确定计税收入或计税成本的并不一定是现金形式，只要能以现金计价即可。如纳税人在以物易物进行非货币性交易时，收到对方一项实物资产，便应按该实物资产的公允价值来确认和计量换出资产所实现的收入。另外，财务会计采用稳健原则列入的某些估计、预计费用，在纳税会计中是不能够被接受的。因为纳税会计强调“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。

综上所述，纳税会计在以权责发生制为基础的同时，适度引用收付实现制，以达到保证国家财政收入的目的。

▶▶▶ 2. 配比原则

配比原则是指企业在进行会计核算时，某一特定时期的收入应当与取得该收入相关的成本、费用配比。会计核算中的配比原则是以权责发生制为基础的，如果说权责发生制主要是一个确认原则，那么配比原则则主要是一个计量和计算原则，当运用权责发生制原则对收入、成本和费用等会计要素进行会计确认后，再进一步地运用配比原则将一定时期、特定产品或项目、特定部门的收入与其相关的成本和费用进行比较，以揭示相应的经营成果。

纳税会计在总体上遵循纳税人取得的收入与其相关的成本、费用和损失配比的原则。尤其是应用于所得税会计，在确定企业所得税税前扣除项目和金额时，应遵循配比原则。即纳税人发生的费用应当在其应配比的当期申报扣除，纳税人某一纳税年度应申报的可扣除费用，不得提前或滞后申报扣除。纳税会计与财务会计运用配比原则在内涵和实际运用结果方面有较大差别，体现在：

