



第三辑

三友会计论丛

SUNYAO ACADEMIC SERIES OF ACCOUNTING

税务会计研究

Research on Tax Accounting

于长春 ● 著



东北财经大学出版社

DUFEP Dongbei University of Finance & Economics Press

三友会计论丛·第三辑

税务会计研究

于长春 著

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计研究/于长春著. —大连: 东北财经大学出版社, 2001.1

(三友会计论丛·第三辑)

ISBN 7-81044-835-8

I. 税… II. 于… III. 税收会计—研究 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 27296 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 4710523

发行部: (0411) 4710525

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

开本: 787 毫米×960 毫米 1/16 字数: 229 千字 印张: 12.75 插页: 2
印数: 1—2 000 册

2001 年 1 月第 1 版

2001 年 1 月第 1 次印刷

全程策划: 李 彬

责任编辑: 孟 耀

责任校对: 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 单振敏

定价: 20.00 元

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，形成“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃国内知名会

计学者的最新著作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态，自 1997 年起，每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

- 谷 祺 东北财经大学会计学院教授、博士生导师
欧阳清 东北财经大学会计学院教授
冯淑萍 财政部会计司司长、会计准则委员会秘书长、教授
李志文 美国杜兰大学商学院讲座教授、副院长, 香港科技大学教授
韩季瀛 北美华人会计教授会会长、香港科技大学教授

委员 (以姓氏笔划为序):

- 马君梅 台湾东吴大学商学院院长、教授
王立彦 北京大学光华管理学院会计系主任, 教授、博士、博士生导师
王光远 福建省审计厅副厅长, 厦门大学会计系教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会副会长
王化成 中国人民大学会计系副主任, 教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会副会长
刘永泽 东北财经大学会计学院院长, 教授、博士、博士生导师
刘志远 南开大学国际商学院副院长、会计系主任, 教授、博士
刘明辉 东北财经大学出版社社长兼总编, 教授、博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长
刘 峰 中山大学管理学院教授、博士
孙 铮 上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师
宋献中 暨南大学管理学院副院长、会计系主任, 教授、博士、博士生导师
李 爽 中国注册会计师协会副秘书长, 中央财经大学教授、博士生导师
张为国 中国证监会首席会计师, 上海财经大学教授、博士、博士生导师

师

- 张龙平 中南财经政法大学会计学院副院长，教授、博士、博士生导师
- 张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、博士生导师，三友会计研究所所长
- 张俊瑞 西安交通大学会计学院副院长，教授、博士
- 何顺文 香港中文大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
- 杨雄胜 南京大学国际商学院会计系主任，教授
- 陆正飞 北京大学光华管理学院教授，博士、博士生导师
- 陈毓圭 财政部会计司巡视员、会计准则委员会副秘书长、中国中青年财务成本研究会会长，财政部财科所研究员，博士、博士生导师
- 陈国辉 东北财经大学教务处处长，教授、博士、博士生导师
- 陈建明 天健会计师事务所首席合伙人、博士，中国中青年财务成本研究会副会长
- 陈信元 上海财经大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
- 陈 敏 天津财经学院会计系教授、博士、博士生导师
- 周守华 中国会计学会副秘书长，教授、博士
- 罗 飞 中南财经政法大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
- 郑振兴 美国休斯敦大学教授、博士
- 赵德武 西南财经大学会计学院院长，教授、博士、博士生导师
- 夏冬林 清华大学经济管理学院会计系教授、博士、博士生导师
- 秦荣生 国家会计学院副院长，教授、博士、博士生导师
- 徐林倩丽 香港城市大学会计系主任，教授、博士
- 黄世忠 厦门天健会计师事务所主任会计师，厦门大学教授、博士
- 谢志华 北京工商大学校长助理，教授、博士
- 蔡 春 西南财经大学会计学院副院长，教授、博士
- 薛云奎 中国会计教授会秘书长，上海财经大学会计学院教授、博士、博士生导师
- 魏明海 中山大学管理学院院长，教授、博士、博士生导师
- 戴德明 中国人民大学会计系教授、博士、博士生导师

作者简介

于长春，男，1952 年生于吉林省长春市。1978 年考入吉林财贸学院会计学专业学习，毕业后留校任教；1984 年攻读研究生，1987 年在上海社会科学院获经济学硕士学位；1992 年起先后从师李宝震教授和阎金锴教授；1995 年在天津财经学院获经济学博士学位；现为国家会计学院教务部负责人、中国社会科学院财贸所博士后研究人员，并兼任中国会计学会理事、中国中青年财务成本研究会荣誉理事、三友会计研究所特聘研究员。迄今为止，已出版《无形资产会计管理》、《企业与会计》、《会计管理理论与改革》、《企业纳税实务操作》等 20 余部著作；在《财政研究》、《会计研究》等各级学术刊物上发表论文 60 余篇；多次获得科研成果奖，并被授予 1997 年国务院颁发的政府特殊津贴。

序

税务会计能否单独成为一门学科，或者税务与会计是统一还是分离，人们对这个问题迄今尚有争论。这一问题的提出，有着必然性和紧迫性，中国会计学会把它作为“八五”科研规划课题之一，是有一定道理的。

不论在世界上哪一个国家，会计与税务之间的关系，实质上是作为纳税人的企业与征税人的国家之间的关系。税收征管和稽查离不开会计提供的信息资料，而会计确认和计量也往往受到税收的制约影响。按照税收与会计之间关系及制约方式的不同，国际上把企业会计分为税收导向型的会计和企业导向型的会计。也就是说，在不同的经济运行机制下，税收对会计的依靠或利用手段是不一致的。

在计划经济条件下，国家计划规定着财政预算，财政预算决定着财务制度，而财务制度又制约着会计制度。这时的会计制度实质上是为实施国家计划提供信息服务的，因而它与税法的规定是高度统一的。在我国建国以来长期执行的这样一种制度，通常称之为“税务与会计合一”的“财会制度”。诚然，就会计处理而言，能够做到财务会计与税法对资产计价和收益确定上相一致是最好的，它可以既简化核算，又方便税收。然而这又是不可能的，因为市场经济条件下的税收与会计目标的根本分歧不是人为的作用所能够弥合的。

我国当前的经济体制改革，已经确立了社会主义市场经济的目标，打破了计划经济大一统的利益分配机制，并承认企业作为纳税人拥有自身独立的经济利益。这一改革有利于调动企业的积极性，有利于现代企业制度的建立，最终有利于社会生产力水平的提高，有利于综合国力的增强，有利于人民生活的改善。而国力是否增强的标志，一方面体现为社会产品的更加丰富，另一方面则体现为财政收入的不增长。众所周知，税收是财政收入的主要源泉，而税收的源泉则是属于纳税人所有的税基。税基如何确定？是依据会计准则来确定，还是按照税法来确定？这两者在计划经济体制下是一致的，但在市场经济体制下是有差别的。这些差别就是所谓的时间性差异和永久性差异。如果说仅仅是对这些差异的账务处理就构成了税务会计的话，那是远远不够的，因为对时间性差异和永久性差异的账务处理只是一种会计方法。而透过现象观其本质，在它身后隐藏着更为深层次的理论问题。譬如，为什么会产生这些差异？这些差异对会计信息的揭示有什么影响？这些差异能否通过人为的筹划予以避免？如果我国的企业只有单一的国家所有制一种形式，企业的一切收益都是国家的，那么，以交税还是交利的形式从企业取得财政收入都无关紧要，还要计算这些差异也就大可不必。可现实是，市场经济体制下企业所有制形式的多元化，已经形成了利益主体的多元化，这必然要求社会经济生活的法制化，国家征收税金必须依据法律进行。于是，企业纳税也要依据税法来交纳。法律把税金征纳双方的权利和义务规定得清清楚楚。企业从自身利益出发，就会自觉运用从纳税筹划、差异摊配，到纳税申报、税务利益分析等一系列理论和方法，进行与纳税有关的会计核算和管理活动，其中包括逐渐形成和正在形成的特有概念、假设、原则和方法，进而构成了与财务会计和管理会计都不相同的一整套理论与方法体系，这就是税务会计。

于长春博士是我国著名的会计学家李宝震教授指导的博士研究生，在李先生逝世之后由我继续指导他的论文写作，直至毕业，获得博士学位。作为一名中青年会计学者，他勇于向税务会计问题挑战，并在这本专著中，通过研究，充分说理，系统地阐述个人的独到见解，从会计的目标出发，大胆提出税务会计理论的框架结构；把经济纳税作为一项税务会计原则纳入理论体系，从而为纳税筹划在税务会计中的位置找到了坐标；书中不但讨论了所得税的会计问题，而且还专门设置一章讨论了增值税会计问题，以及其他税种的会计问题。作者在写作中查阅了大量的资料，包括英文资料和日文资料，广证博引，内容翔实。通观全书，逻辑严谨，结论可信，既覆盖了税务会计的各个方面，又突出了税务会计的重点问题，不失为一本难得的学术专著。

作为多年从事会计教学与科研工作的一名“老兵”，我为后继有人而高兴，更希望有越来越多的像《税务会计研究》这样的科研成果问世，以繁荣中国的会计科研事业。为此，我愿为之作序，并把它推荐给广大读者。

阎金锷
于中国人民大学
1999年3月15日



前言

税收是一种经济活动。作为“商业语言”的会计，从古至今都在以不同的形式表达着这种经济活动。尤其当今，市场经济越发展，会计就越重要。纳税人运用会计为纳税服务变得必不可少。

早在 20 世纪 40 年代，我国就形成了以所得税等各种税金的计算和缴纳为对象的税务会计。只是由于实行了集中统一的计划经济体制以后，除了仅对集体经济组织和个体经济组织征收所得税以外，对国有企业实行不征所得税、国家参与利润分配的制度。因此，在占国民经济绝对优势的国有企业中，无须计算应税所得和应缴所得税，其他税款的计算缴纳也极为简单，因而税务会计长期被作为企业财务会计的一部分，未被当做一个会计学科的分支而受到应有的重视。

自从经济体制改革以来，在我国国有企业里先后推行了利改税制度、利税分流制度、分税制改革，以及以流转税和所得税为主体税种的企业税收制度。随着改革开放的不断深入，要求国有企业、集体企业、个体企业以及合资和外资企业都必须公平竞争，照章纳税，并且企业税务活动有向多样化、复杂化和
管理刚性化方向发展的趋势。实践要求企业管理者，尤其是会计人员不断地提高自己的纳税管理及其会计业务水平。中国会计准则的出台和中国新税法的实施，使会计与税收的差异越来越大，客观上要求把作为财务会计组成部分的税务会计单独分离成科，建立起一套完整的企业纳税管理与核算的会计理论与方法体系。

税务会计作为会计学科的一个分支，在美英等西方发达国家早已成型。现

在,它与财务会计、管理会计共同构成企业会计学的三大支柱。不但企业会计部门设置专门机构和人员来管理税务会计事务,而且税务咨询服务和纳税代理也成为这些国家注册会计师的一项重要业务。同时,各高、中等商科院校一般都开设税务会计的这门课程,以培养在这方面具有一定知识技能的专门人才。

在我国现行的会计学科体系中,基础会计学是无法涉及税务会计的,在分部门或行业的财务会计中通常均不单独阐述税务会计,而是结合购买、销售和盈余分配等业务附带提及。这种处理方式在商品经济欠发达、税制单一的情况下尚无可非议,但在大力发展商品经济、实行社会主义市场经济的今天,显然已不适宜。为此,有必要突破现行会计学科体系的束缚,将税务会计独立成科,从各类纳税业务的会计理论与方法上较深入地进行探讨。

通过比较可以看到,世界各国对税务会计采取的模式不尽一致。我国倾向于走税务会计与财务会计相分离的道路,但又既不同于美英的完全独立模式,也不同于法德的完全统一模式,而是以财务会计信息为基础,在申报纳税之前依税法要求进行调整。调整应计纳税基础,并将税法规定与会计准则不一致所产生的差异进行账务处理,这在我国现行的会计制度中已经得到体现。

税务会计研究的既是会计中的税务问题,也是税务中的会计问题。纳税人,特别是作为企业的法人纳税人,不仅要依法纳税,认真履行纳税义务,而且还应充分享受纳税人的权利,关心自己的纳税负担是否合理、合法,能否享受本国以及外国的税收优惠政策,考虑纳税筹划,以便为提高企业的经济效益服务。

由于我国税制改革的时间不久,人们对税务会计还比较陌生,学术界对其认识也很不一致,如何建立一套符合中国国情的税务会计理论与方法体系,已成为广大经济理论工作者面临的新课题,并且这一课题已经纳入中国会计学会当前科研规划之内。笔者选择此课题作为研究项目,意在理论联系实际,对我国会计学的这一薄弱环节有一点贡献。

本书分为七章,从税务会计的产生和发展出发,探讨税务会计的概念、地位与作用;通过不同国家税务会计现状的比较,归纳出税务会计同财务会计分离的原因和条件;探讨我国税务会计(不但包括所得税会计,而且包括增值税会计及其他税务会计)的理论结构和内容,分析税务会计的目标、环境假设或前提条件、特有概念、原则、方法;还研究了当前税务会计中的缺陷、纳税筹划的理论与方法以及国际税务会计等方面问题。

于长春
1997年10月12日

目 录

1 税务会计的产生和发展	1
1.1 官厅会计（政府会计）不能产生税务会计	1
1.2 企业会计孕育着税务会计	4
1.3 税务会计独立的内在因素	6
1.3.1 所得税的征收增加了会计计税工作的难度和广度	6
1.3.2 税法目标与会计目标分离的内在原因	7
1.4 税务会计独立的现实性	9
1.4.1 法律体制的影响	9
1.4.2 征纳双方经济利益因素的影响	10
1.4.3 经济管理体制因素的影响	12
1.5 几个主要国家之间的税务会计比较	13
1.5.1 美国税务会计的环境特征	13
1.5.2 日本税务会计的环境特征	15
1.5.3 法国税务会计的环境特征	17
1.5.4 美、日、法税务会计的差异及给我们的启迪	18
2 税务会计的基本概念	22
2.1 税务会计的定义	23
2.1.1 税务会计的不同定义	23
2.1.2 税务会计不同定义的比较	25
2.1.3 税务会计的特点	27
2.1.4 税务会计的本书定义	30
2.2 税务会计的地位	31

2.2.1 税务会计在生产过程中的地位	31
2.2.2 税务会计与财务会计的关系	32
2.2.3 税务会计与管理会计的关系	34
2.2.4 税务会计与税收会计的关系	34
3 税务会计的理论问题	35
3.1 税务会计目标和理论框架	35
3.1.1 税务会计的目标	35
3.1.2 税务会计理论框架	39
3.2 税务会计的环境假设或前提条件	46
3.2.1 纳税主体	46
3.2.2 持续经营	47
3.2.3 会计分期	47
3.2.4 货币计量和货币时间价值	48
3.3 税务会计的特有概念	50
3.3.1 会计收入与应税收入	50
3.3.2 会计增值额与应税增值额	51
3.3.3 会计收益与应税收益	51
3.3.4 时间性差异与永久性差异	52
3.3.5 税款费用与应纳税额	54
3.3.6 经营所得和资本利得	56
3.4 税务会计的原则	56
3.4.1 规范税务会计行为的原则	57
3.4.2 规范税务会计方法的原则	58
3.5 税务会计的方法	60
3.5.1 纳税调整方法	60
3.5.2 计算税金方法	67
3.5.3 纳税筹划方法	69
3.5.4 纳税申报方法	69
4 增值税会计	71
4.1 增值税的先进性	72
4.1.1 增值税的提出与演进	72
4.1.2 增值税的类型及其国家间差异	73
4.1.3 增值税会计处理的基本内容	74
4.2 增值税会计核算体系	75

4.3 增值税会计的理论框架与问题探讨	83
4.3.1 建立增值税会计理论的意义	83
4.3.2 增值税会计理论的基本内容	84
4.3.3 增值税会计核算中应予完善的几个问题	88
5 完善税务会计核算的若干设想	92
5.1 税务会计的业务性原则要贯彻税法观念	93
5.1.1 关于收付实现制原则和权责发生制原则	93
5.1.2 关于谨慎原则	95
5.2 应税收入核算的几个问题及其改革设想	95
5.2.1 外币所得的计价问题	96
5.2.2 销货退回的核算问题	96
5.2.3 非货币交换收入的核算	97
5.3 费用核算的几个问题及其改革设想	98
5.3.1 固定资产的标准不应留有弹性	98
5.3.2 固定资产修理费预提应规定比例	99
5.3.3 固定资产折旧年限的规定应体现税法的奖限政策	99
5.3.4 实行计税工资限额只能是权宜之计	100
5.3.5 清理税金与费用的关系	101
5.4 资本利得核算的问题及其改革设想	102
5.4.1 股本溢价收入应予以计税	102
5.4.2 法定财产重估增值应予以计税	103
5.4.3 接受捐赠资产收益应予以计税	104
5.5 税务会计机构和人员设置的改革设想	105
5.5.1 西方国家的做法	105
5.5.2 我国税务会计的现状	105
5.5.3 税务会计人员的素质要求	106
6 纳税筹划	108
6.1 纳税筹划的意义	108
6.1.1 纳税筹划的概念	108
6.1.2 纳税筹划的观念更新	109
6.1.3 纳税筹划的必要条件	112
6.2 纳税筹划的阶段与方法	113
6.2.1 企业筹建阶段的纳税筹划	114
6.2.2 企业经营阶段的纳税筹划	116

6.2.3 企业改组和兼并的纳税筹划	129
6.3 增值税的纳税筹划	132
6.3.1 增值税纳税筹划的必要性与可能性	132
6.3.2 利用增值税优惠政策的纳税筹划	133
6.3.3 利用不同纳税人适用不同税率进行纳税筹划	136
7 会计准则与税务会计	140
7.1 会计准则与税务会计的关系	141
7.1.1 会计准则的地位与作用	141
7.1.2 税务会计与会计准则的关系	143
7.2 所得税会计准则	144
7.2.1 所得税会计准则的发展	144
7.2.2 所得税会计准则的目标	148
7.2.3 所得税会计准则的要点与难点	149
7.3 增值税会计准则	156
7.3.1 建立《增值税会计准则》的必要性	156
7.3.2 《增值税会计准则》的基本内容	158
7.3.3 《增值税会计准则》研究中应予澄清的几个问题	160
8 国际税务会计问题	163
8.1 国际税务会计的环境和任务	164
8.1.1 国际会计的环境和任务	164
8.1.2 重复课税与抵免税制	165
8.1.3 会计期间与纳税期间	166
8.1.4 股份公司的纳税期间	169
8.2 跨国公司集团的税务会计问题	169
8.2.1 跨国公司集团的纳税问题	169
8.2.2 联属企业税收优惠待遇	170
8.2.3 不同国家税法对跨国公司集团税收的优惠待遇	171
8.3 国际纳税筹划的理论与方法	172
8.3.1 国际转让价格的节税方法	172
8.3.2 国际避税地及其节税方法	175
8.3.3 国际租赁中的节税方法	177
8.3.4 国际税收协定的利用	179
参考书目	181
后 记	183