

企业税务会计

杨荣华 主编



中国水利水电出版社

www.waterpub.com.cn

企业税务会计

杨荣华 主编



中国水利水电出版社
www.waterpub.com.cn

内 容 提 要

本书遵照务实、求新的宗旨,依据最新的税收法规,以及财务、会计的准则、制度,吸收税务会计研究的最新成果,面向企业对税务行为进行会计处理的实际,在充分借鉴国际惯例和国外先进经验的基础上,全面、系统地阐述了税务会计的基本原理,以及现行税制下企业所涉及的各项税种的基本规定及其会计处理方法;对于企业所极力推崇的税务筹划理论与实务,本书也作了较为深入的研究和探讨;国家新近推广的税务代理制度在本书中也有比较详细的介绍。全书内容翔实、循序渐进、通俗易懂,既有深入的理论探讨,也有较强的实务操作性。

本书既可作为广大税务、财务岗位工作人员的参考读物,也可作为财经院校以及其他专业院校经济管理、财务会计和财政税收等各类专业的教学用书。

图书在版编目(CIP)数据

企业税务会计/杨荣华主编. —北京:中国水利水电出版社, 2001.1

ISBN 7-5084-0584-6

I. 企… I. 杨… II. 企业管理-税收会计 N. F275.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2001)第00662号

书 名	企业税务会计
作 者	杨荣华 主编
出版、发行	中国水利水电出版社(北京市三里河路6号 100044) 网址: www.waterpub.com.cn E-mail: sale@waterpub.com.cn 电话: (010) 63202266 (总机)、68331835 (发行部)
经 售	全国各地新华书店
排 版	中国水利水电出版社微机排版中心
印 刷	北京密云红光印刷厂
规 格	850×1168毫米 32开本 12印张 323千字
版 次	2001年1月第一版 2001年1月北京第一次印刷
印 数	0001—4000册
定 价	34.00元

凡购买我社图书,如有缺页、倒页、脱页的,本社发行部负责调换

版权所有·侵权必究

前 言

税务会计作为企业会计的一个重要组成部分，目前在西方发达国家已经发展成为会计的一个独立的分支。我国在改革开放以前，由于实行的是高度集中的计划经济模式，企业没有自身的利益可言，税务会计当然没有单独成科的必要。随着社会主义市场经济的建立，纳税行为和会计行为已经作为企业经营管理的重要内容而日益受到重视。作为纳税义务人的企业，如何尽快熟悉税制改革的具体内容，如何将新税制下各税种税款的计算、缴纳与会计准则，会计制度指导下的会计核算相结合，并将其提到理论高度，是当前我国会计理论界和实务界所面临的一个重要课题，税务会计与财务会计的分离由此也便成为了必然。

本书以最新的税收法规和会计准则、会计制度为准绳，吸收了国内外税务会计研究的最新成果，从企业税务活动的实际出发，全面、系统地阐述了企业税务会计的基本原理和新税制下各主要税种的计算、缴纳及其会计处理方法，对于企业致力推崇的税务筹划及我国新近推广的税务代理制度，本书也作了较为详细的探讨和介绍。在本书编写过程中，不论是行文还是设图都着意追求通俗易懂，便于掌握；在章节和内容编排上，力求循序渐进、深入浅出、易于理解。全面性、系统性、实用性、可理解性是本书的主要特色。

本书既可作为税务工作者及企业财会人员培训和自

学用书,也可作为高等院校经济管理、财务会计和财政税收等各类专业的教学用书,以及企业其他管理人员的参考用书。

本书由杨荣华主编,参加编写的人员有杨荣华(第一、二、四、五、六、七、十二、十三章)、冯忠国(第三、八章)、俞卫新(第九、十章)、蔡建平(第十一、十四章),最后由杨荣华总纂定稿。

由于编者水平有限,加之时间较紧,书中难免有不妥之处,恳请专家及同仁批评指正。

编 者

2000年11月

目 录

前 言

第一章 总论	1
第一节 税务会计的意义	1
第二节 税务会计的对象和特点	7
第三节 税务会计的模式和原则	10
第四节 税务会计的职能、作用和任务	16
第二章 纳税基础概述	21
第一节 税收的性质和作用	21
第二节 税收制度及其构成要素	31
第三节 税收法律关系	40
第四节 税收征缴的基本程序	50
第五节 我国的税制改革与现行税制体系	60
第三章 增值税及其会计处理	69
第一节 增值税概述	69
第二节 增值税的计算	78
第三节 出口货物的增值税规定	95
第四节 增值税的会计处理	103
第四章 消费税及其会计处理	123
第一节 消费税概述	123
第二节 消费税的计算	128
第三节 消费税的会计处理	135
第五章 营业税及其会计处理	144
第一节 营业税概述	144
第二节 营业税的计算	153
第三节 营业税的会计处理	160

第六章 企业所得税及其会计处理	165
第一节 企业所得税概述	165
第二节 企业所得税的计算	175
第三节 企业所得税的会计处理	185
第七章 外商投资企业和外国企业所得税及其会计处理	213
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述	213
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的计算	225
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的会计处理	233
第八章 个人所得税及其会计处理	237
第一节 个人所得税概述	237
第二节 个人所得税的计算	244
第三节 个人所得税的会计处理	250
第九章 关税及其会计处理	253
第一节 关税概述	253
第二节 关税的计算	264
第三节 关税的会计处理	268
第十章 资源税及其会计处理	272
第一节 资源税概述	272
第二节 资源税的计算	276
第三节 资源税的会计处理	277
第四节 城镇土地使用税及其会计处理	280
第十一章 特定目的税及其会计处理	284
第一节 城市维护建设税及其会计处理	284
第二节 固定资产投资方向调节税及其会计处理	287
第三节 土地增值税及其会计处理	294
第四节 耕地占用税及其会计处理	304
第五节 筵席税及其会计处理	309
第十二章 财产、行为税及其会计处理	312
第一节 房产税及其会计处理	312

第二节	车船使用税及其会计处理	316
第三节	印花税及其会计处理	320
第四节	契税及其会计处理	325
第十三章	税务筹划	328
第一节	税务筹划概述	328
第二节	筹资过程的税务筹划	333
第三节	投资过程的税务筹划	337
第四节	营运过程的税务筹划	342
第五节	利润分配的税务筹划	350
第十四章	税务代理	352
第一节	税务代理的产生和发展	352
第二节	税务代理的特点、原则和业务范围	357
第三节	注册税务师与税务师事务所	361
第四节	税务代理的法律关系与法律责任	365
第五节	税务代理的执业风险和质量控制	369
	参考文献	376

第一章 总 论

第一节 税务会计的意义

一、税务会计的产生和发展

税收是一个分配范畴，也是一个历史范畴，它是社会历史发展到一定阶段的产物。税收是随着国家的产生而产生的，是统治者借助国家政权强制参与社会分配的重要工具，是国家财政收入的支柱。自从国家出现后，尽管税收的名称和内容不断变化，但历代统治者对税收的重视却都是相同的。为了计算和记录国家赋税实物或货币的收入和支出情况，在奴隶社会，就产生了“官厅会计”。我国西周时，在总揽财政大权的天官冢宰下，设“司会”为计官之长，主管朝廷财政经济收支的全面核算。由于当时的税制简单，不可能对纳税人的会计核算提出像今天这样的具体要求，而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件，但会计核算意识是与日俱增的，这是税务会计产生的动因。在会计方面，当时只是对征收后的核算和监督较为健全和完整，但这基本上是税收会计的范畴。在中国会计发展史上，官厅会计早于民间会计，它包含类似现在的预算会计（政府会计）、税收会计。从世界范围看，税务会计是在税收和财务会计产生和发展的基础上，由两者合一，共同发展逐步分离，乃至发展至今，两者已成为相互联系、各成体系、各自逐步完善的学科。

随着社会生产力的进一步发展，各国的税法、税制日益健全，并逐渐向成熟化、复杂化的方向发展。作为主要纳税人的企业，纳税已成为其进行经营决策的一个愈益重要的因素。在税务会计的产生和发展过程中，所得税的出现和不断完善表现出极大的推动力，这是因为所得税的形成和计算依据直接涉及到企业供应、生

产、销售或商品流转的全过程；其次，比较科学合理的增值税的出现也对税务会计的发展起到了重要的促进作用，因为它对企业会计提出了更高的要求，即要求企业在会计凭证和账簿中提供反映收入的形成和物化劳动转移的价值以及转移价值中所包括的已纳税金情况的信息，只有这样才能正确反映增值额，从而正确计算企业应纳的增值税。为了适应纳税人的需要，税务会计便逐步从财务会计中独立出来，成为一门独立的专业会计，并且和财务会计、管理会计一起构成现代会计学科的三大分支。税务会计知识也相应地成为会计专业人员所必须具备的专业知识。

所谓税务会计是以税法为准绳，以货币为主要计量单位，运用会计的专门理论和方法，核算和监督纳税人的纳税事务，参予纳税人的预测、决策，检查纳税活动的合法性，以确保税款正确、及时地缴入国库的一种专门的会计管理活动。

二、税务会计与财务会计的分离

新中国成立后的相当长的一段时间内，我国奉行的是高度集中的计划经济体制，国家既是企业的所有者又是管理者。与此相适应，国营企业实行的是财务会计与税务会计合一的会计模式，在当时的政治、经济环境下，这种模式曾一度发挥出国家管理经济的重要作用：其一，有利于传统体制下的宏观管理，国家通过会计制度的制订、颁布和管理，可以对企业实施综合、全面的管理；其二，为监督企业上缴利润提供了制度上的保证和便利，有利于传统体制下财政收入的取得；其三，税务会计和财务会计合一使企业的会计行为具有较强的统一性和政策性，在当时的核算条件和核算水平下，保证了会计资料的真实性和可靠性。

但是，随着社会主义经济建设的不断发展，特别是在经济体制发生深刻变革的今天，过去那种税利不分、财务会计与税务会计不分的管理模式所固有的局限性越来越突出。我国是以公有制经济为主的国家，国家拥有作为国家政府的政治权力和作为生产资料所有者的资产权力，而过去的以利代税和后来的以税代利，都模糊了税利的不同性质和作用，也混淆了政府的双重身份。在国

家承认企业的所有权和经营权适当分离的情况下，政府的职能作用越来越明确，若仍然实行财务会计与税务会计合一的会计制度，不利于税收制度的进一步改革，企业可能出于自身利益的考虑，利用税法的不完善，通过直接调整会计数据、修正某些财务决策等，实现其少缴税的目的。而且，为了保证国家的财政收入，税收应具有法的严肃性。但在财税合一的体制下，其严肃性受到财务、会计制度变动的影响，因为财务、会计制度的制定和修改无需经过立法程序。

从企业的角度看，利税不分、财务会计与税务会计合一的管理体制束缚了企业的经营自主权，使企业的理财行为和会计核算难以适应市场经济的客观要求。传统财务制度和会计制度中的某些规定过细、过死、很大程度上是因为其中包含有税法的基本要求。我国的税法在对企业费用的扣减上，有其特殊的规定和要求；但站在企业会计管理的角度，它就难以适应竞争激烈、瞬息万变的市场经济，在企业经常出现的所谓“合理不合法”的会计事项，就是因此而产生的。企业按财税合一的会计制度向外提供的财务报告，将企业的费用成本信息暴露无余，可能给企业招致许多不必要的损失。在转换企业经营机制、遵从以销定产的市场导向的情况下，产品销售方式日益复杂繁多，在财税合一的会计制度下，税法隐含其中，对销售实现的时间和会计处理方法都有严格要求，使企业对销售业务的核算失去了应有的灵活性，不能适应市场经济的客观需要。因此，税务会计与财务会计的分离是我国社会主义市场经济发展的必然要求。

(1) 税务会计与财务会计分离是财税体制改革和市场经济的客观要求。对国有企业，国家凭政治权力向企业征税，又凭投资者权力从企业分利；对所有企业，不论其所有制性质如何，都是纳税义务人，都应向国家承担纳税义务，都应向各自的投资者分配税后利润。税法是刚性的，又是公平的，对任何企业都应一视同仁；税制的改革，使我国的税种、税目、税率以及纳税细则等越来越完善、越来越复杂，在财务会计和税务会计合一的模式下，

稳定税基、规范缴纳行为，硬化税收收入的要求和各项复杂的计税工作，不可能在企业会计准则和制度中一一体现。因此，作为纳税义务人的企业，不论其经营范围和所有制性质如何，都需建立统一的税务会计，都可以进行以节税为目的的税务筹划，以适应依法、合理、准确纳税的需要。

(2) 财务会计与税务会计分离是现代企业制度的必然要求，也是会计主体理论的要求。改革以来，国家承认企业的所有权与经营权的适当分离，企业在服从国家计划和管理的前提下，有权选择灵活多样的经营方式、有权安排自己的供、产、销活动，有权拥有和支配自有资金，有权在国家允许的范围内确定本企业产品的价格，有权决定企业的机构设置和人员任免，有权决定用工办法和工资、奖励办法等。企业的这些独立性体现了会计主体理论的要求，企业会计主要关注企业本身的利益，因为企业归根结底是一个独立的实体或法人。而在财税合一的会计制度下，会计提供的信息往往偏重于财政、税务、信贷等部门的需要，忽略了企业自身对会计信息的需要，违背了会计主体理论。分离后的财务会计，由于不受税法的约束，更能体现会计管理的职能，如对某些经济业务可以做出较为灵活的会计处理，在物价变动的情况下，企业通过会计计价方法的选择，寻求能够较为合理地反映物价变动影响的计量模式等。这样，对会计管理不是削弱而是加强，更符合会计主体理论的要求。

(3) 财务会计与税务会计的分离是适应我国改革开放和与国际惯例接轨的必然趋势。人类进入 20 世纪后，税务会计尤其是所得税会计日趋完善。目前，世界上大多数国家的税务会计都是独立成科、自成体系的。在国际范围内，税务会计受到普遍重视，已经发展成为重要的会计分支。我国实行改革开放以后，外商投资企业和外国企业越来越多，其投资额也越来越大，而我国在国外投资业务也逐年增多。为了符合税收国际惯例，改善投资环境，防止国际避税，维护我国经济权益和企业利益，进一步扩大我国经济往来，建立独立的税务会计也是非常必要的。

三、税务会计与财务会计的比较

要探讨税务会计与财务会计的关系,就必须明确会计与法律、会计与税收、会计与企业决策者的关系。税收对会计的影响,往往与法律对会计的影响是分不开的,税收通过法律发挥作用,法律保障税收的执行,但它们对会计影响的着重点不同。法律是规定会计“能做什么”和“不能做什么”,而税收则引导会计“怎样做”,从而影响会计的具体行为。例如,当税务会计与财务会计在实务中允许存在合理差异时,会计计量模式的选择必须遵循分别反映的原则,否则两者之间量的差异将无法揭示出来。因此,税收对会计的影响是调节性的。企业决策者则是要求在国家法律、制度许可的范围内,进行某些会计选择,如选择会计制度、会计原则、会计方法等。但会计的规范、计量方法、处理方法等也会反作用于法律、税收和企业决策者。

税务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。税务会计并不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(纳税报表除外),也没有必要专门设置税务会计机构和会计人员,企业只需设一套完整的会计账表,平时只依会计制度作会计处理,需要时可依现行税法等作调整,以发挥其多种功能,满足不同需要。世界各国的税法都在不断吸收会计的概念和方法,计算税金的程序也大多要模拟会计方法,计算依据必须以会计记录为基础。由此可见,税法必须借助于会计技术才能得以实施和发展,另一方面,税法对会计也会产生重要影响。税法使会计实务的处理更加规范化,它直接左右会计对某些会计方法的选择,促使会计重心由资产的盘存转向损益的计量、由重视资产负债表转向重视损益表,同时也会使会计人员的业务范围不断扩大。税务与会计相互联系、相互影响、相互制约、相互促进,税务会计植根于财务会计,是会计与税法共同发展的产物;财务会计是税务会计的前提、基础和依据,税务会计则是对财务会计记录的合理加工和必要补充;财务会计统驭税务会计,税务会计寓于财务会计之中。

当然，税务会计毕竟是区别于财务会计的一门专业会计，因而两者之间必然又有所区别。

(1) 目的不同。财务会计从本质上讲是提供会计信息的管理活动，它的目的具有多元性，具体表现为为企业的投资者、债权人、潜在的投资者和债权人、企业管理当局和政府经济综合部门以及其他信息使用者提供相关的会计信息，以促成不同类信息使用者达成有效、合理的决策。税务会计则侧重于提供税收计缴方面的会计信息，其目的是使企业按照现行税法和征收办法正确计缴应纳税款，履行纳税人的义务，充分享受纳税人的权益。

(2) 核算基础和处理依据不同。税法与会计准则之间存在着某些差别，其中最主要的区别在于收益实现的时间和费用的可扣减性上。税收制度是收付实现制与权责发生制的结合，因为计算应税所得是要确定纳税人立即支付货币资金的能力，管理上的方便性和征收当期收入的必要性是与财务会计所依据的持续经营假设相背离的，因而税务年度的确定可能与会计年度的确定在方法和内容上都不尽一致。财务会计只是强调遵循会计准则，依照会计制度处理各种经济业务，会计人员基于自身的理解或情况的特殊性，对某些相同的经济业务可能有不同的表述方法，出现不同的会计结果，这是会计方法灵活性和会计准则、制度具有弹性的正常表现。而税务会计不仅要遵循一般的会计原则，更要严格地执行税法的有关规定，因而会计处理具有强制性和确定性，一般不会出现模棱两可的情况，也不允许在计算口径和方法上有悖于税法规则。

(3) 确认损益的口径不同。会计损益通过会计核算在利润表中体现出来。而税收法规中包括了修正一般收益概念的社会福利、公共政策和权益条款，强调“会计利润”（或称会计收益、账面利润）与“应税所得”可能存在的不同。在会计利润的基础上，依据税收法规进行调整，计算应税所得的过程，是税务会计的主要内容。当财务会计的核算结果与税务会计不一致时，应该按照税法的要求进行税收的核算和管理。

税务会计坚持历史成本原则，不考虑货币时间价值以及币值的变动情况，更重视可以预见的未来事项；而财务会计却可以有所不同，可以适当考虑物价变动因素的影响，在权责发生制原则的基础上，财务会计允许并鼓励企业充分利用稳健原则。各国都在努力缩小或试图消除财务会计与税务会计的差异，但两者的差异不可能马上消失。财务会计与税务会计的差异是客观存在的，我们应该辩证地看待，而不必要求某一方削足适履去符合对方。

第二节 税务会计的对象和特点

一、税务会计的对象

税务会计的对象是税务会计这种专门会计管理活动的客体，它是纳税人因纳税所引起的资金运动，即应纳税款的形成、计算、缴纳、退补和罚没等经济活动的货币表现。换言之，税务会计的对象是作为纳税人的各类企业单位，在其生产经营活动过程中，用货币表现的税收方面的资金运动及其有关的财务活动。税务会计并不核算和监督企业单位的全部资金运动，而只核算和监督企业单位有关税款的形成、计算、申报、缴纳及其有关的财务活动。具体地讲，税务会计的对象包括企业单位的经营收入、成本费用、经营成果、税款解缴、罚金缴纳和税收减免。

1. 经营收入

经营收入指企业单位在生产经营活动中，销售商品或提供劳务所取得的各种收入。企业单位的经营收入是计算上缴税款的重要依据，它不仅是计算增值税、营业税等流转税的依据，也是计算所得税等收益税的依据。

2. 成本费用

成本费用是企业生产经营过程中发生的各种耗费，包括物化劳动消耗和活劳动消耗。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,直接影响应纳税额的多少。

3. 经营成果

经营成果指企业在一定会计期间实现的利润,包括营业利润、营业外收支净额和投资收益。利润总额的形成及其分配的正确性,制约着企业单位应税(所得税)所得额的所得以及所得税的计算和缴纳的正确性。特别是企业仅按会计准则和制度的规定确认当期损益,往往同税法要求计算的应税所得之间存在着差异,这些差异中既包括因会计准则与税法在内容口径上的不一致所带来的永久性差异,也包括二者因时期口径不一致所形成的时间性差异,这就需要在计算和缴纳所得税时,按税法的要求予以调整。因此,正确地核算和监督企业单位的经营成果,是税务会计的重要内容。

4. 税款的解缴或减免

企业纳税、减税、免税等税务活动,都会引起企业的资金运动,因而都是税务会计的内容。税款解缴是指纳税人将应缴税款,按照法定的程序,编制纳税申报表,填制税收缴款书,将其正确、及时地解缴入库的过程,它是纳税人履行纳税义务和税务部门完成征税任务的核心环节。税收减免是指国家和地方政府为了促进经济的发展,而在各自的税收管辖权限内对某些纳税人或课税对象给予的鼓励和照顾,它必须严格按照税法规定的管辖权限,减免范围和减免幅度进行计算和审批。

5. 罚金缴纳

罚金缴纳是指纳税人将应上缴国家税务机关和地方税务机关的罚款和滞纳金,正确、及时地解缴入库的过程。国家和地方税务部门会因为纳税人违反税收法规而对其处以罚款,或者由于超过规定的期限缴纳税款而对其加征滞纳金。而这些罚款和滞纳金的缴纳,是税收资金运动的组成部分,因此必须通过税务会计加以核算和监督。

二、税务会计的特点

和其他专业会计相比,税务会计主要有以下特点:

1. 法律性

税务会计必须以国家现行税收法令为准绳，这是它区别于其他专业会计的一个显著特点。众所周知，会计核算中的一些计算方法（如存货计价方法等）、技术处理等，企业可以根据其生产、经营的实际需要适当选择。但税务会计必须在遵守国家现行税收法令的前提下选择。税收法律是调节国家、地方政府与纳税人关系的准则，制约着征纳双方的分配关系。国家不能超越法律任意征税、加税、罚款或减免，企业也不得拒绝执行税法规定履行纳税义务，不得偷税、漏税和抗税，当财务会计制度的规定与现行税法发生矛盾时，税务会计必须以现行税法为准绳，作适当调整、修改或补充。对某些在财务会计制度中不便按照税法规定反映的会计事项，必须单独核算，方能据以按不同税率计税或减税、免税，否则，税率从高或不予减免。由此可见，严格受税收法律的制约是税务会计的一个最显著特点。

2. 广泛性

我国宪法规定中华人民共和国每个公民都有纳税义务，而企业（不论各行各业，也不论所有制性质）更负有纳税义务。也就是说，所有自然人和法人都可能是纳税义务人。由于纳税义务人的广泛性，决定了税务会计的广泛性。这就要求税务会计的研究，既要着眼于从实践中概括总结我国税务会计一般性的共同规律，又要深入分析税务会计在各部门，各企业单位中的推广和应用。

3. 统一性

由于税务会计是融各类会计和税收法规于一体的会计，税法的统一性决定了税务会计统一性的特点。这就是说，同一税种对不同纳税人的规定都是统一的。当然，在统一的前提下，也不排除特殊情况下的灵活性，如减免税规定、个体工商业户确实无力建账的经批准可暂免建账等。

4. 专业性

税务会计是会计学科的一个相对独立的分支，具有自身独特的内容和技术方法，这便是税务会计的专业性。在税务会计处理