

税务会计

主编 林世怡

立信会计出版社

TAX

TAX ACCOUNTING

税 务 会 计

TAX ACCOUNTING

主 编 林 世 怡

立 信 会 计 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/林世怡主编. —上海:立信会计出版社,
2003.7

ISBN 7-5429-1137-6

I. 税… II. 林… III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 056545 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	<i>www.lixina.ph.com</i>
E-mail	<i>lxaph@sh163.net</i>
E-mail	<i>lxzbs@sh163.net</i> (总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	787×960 毫米 1/16
印 张	48.5
插 页	2
字 数	985 千字
印 次	2004 年 7 月第 2 次
印 数	3 001—6 000
书 号	ISBN 7-5429-1137-6/F·1044
定 价	60.00 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

税务会计是会计学的一个重要分支学科,它是一门涉及会计学、税收学和 IT 网络经济等多学科相关知识的,专门研究税务信息确认、计量和报告以及税务资金筹划管理的边缘学科。税务会计既不完全等同于财务会计,也不完全等同于国家税收和国际税收,它是财务会计学和税收学在一定程度上的相互结合。从会计学理论上讲,会计学可分为基础会计、财务会计、成本会计、管理会计和审计;从企业会计实务上讲,会计学又可分为财务会计、管理会计和税务会计。当前,税务会计与财务会计、管理会计一起,已成为现代企业会计的三大重要支柱。在未来 IT 时代,有人预言“单纯”的财务会计终将“消失”,而全新概念的、包括税务信息确认与计量、税务筹划与税务报告的税务会计信息系统是其可能发展的方向之一。

我国目前所得税在国家税收中的比重没有发达国家高,税制相对较简单,没有美国那种复杂的所得税法和专门研究所得税会计的税务会计。长期以来,我国财务会计与税务会计是合二为一的,税务会计被看作是财务会计的一种延伸。根据我国当前税法规定,企业应遵循国家颁布的会计准则和制度进行财务会计要素的确认、计量和报告;当会计准则和制度与税法发生矛盾时,必须根据税法至上的原则,依据税法进行税务会计信息的确认、计量和报告。随着我国加入 WTO 后税收和会计改革的深化,税法和会计准则的不断完善,企业应税利润与会计利润之间的差异会不断增大。财务会计必须遵循公认会计准则,确认财务状况,计量会计利润并公允披露财务信息。税务会计除了需要遵循公认会计准则外,更必须遵循税法、强调依法纳税,根据税法至上原则,计量应税利润,并正确对外报告纳税信息。由于税法和会计准则两者的规范目标是不一样的,因而应税利润和会计利润之间的差异会逐步扩大,协调差异的难度也会不断加大。这就要求把税务会计从财务会计中分离、独立出来,使其不断发展和完善,成为一门适合我国国情的专门会计。

国家税收是以国家为主体的纳税人税款的一种国家分配;国际税收是跨国纳税人的税款在有关国家之间的一种国际分配。从国家角度讲,需要通过双边或多边的税收协定,制定反避税措施,防止国家税收的流失;从企业角度讲,企业如果不考虑国际避税,这对企业和国家都无任何好处。企业如是国有企业,它从国际避税中获得巨大利益,作为最大股东的国家也是最大获益者。众所周知,由于各国的政治经济利益冲突和会计理论与实务的差异,各国会计准则存在差别,协调和统一国际会计准则并非易事。而国际税收协调,

将直接涉及国际税收分配,好比一国财政的手要伸向另一国财政的口袋去掏钱,因而其协调更是难上加难。国际税收中各国只有单边税法和双边或多边税收协定的扣除措施,难以形成统一的国际税收标准。各国依据各自认定税法进行征税,一方面对跨国纳税人可能进行双重或多重征税,另一方面也可能被跨国纳税人利用国际税收协调中的税法“漏洞”来减轻其国际税负。事实上,国际避税是一个至今仍客观存在、十分现实的问题,因而现代企业合法、科学的税务筹划理应成为税务会计管理不可或缺的重要环节。当前,我国一些内地企业已开始利用世界著名国际避税地,进行其资本和经营运作。企业到国际避税地注册离岸公司(Offshore Company)、控股公司(Holding Company),其目的往往是准备在中国香港及境外上市融资,或通过税收筹划进行国际避税。作为现代企业的一个财务总监(Chief Financial Officer, CFO)、总会计师(Chief Accounting Officer, CAO)或注册会计师(Certified Public Accountant, CPA),如果不熟悉税务会计,不明白税收筹划,对世界著名国际避税地的作用及其选择浑然不知,不懂得国际避税和反避税,能称得上是一个合格的 CFO、CAO 或 CPA 吗?

出于上述考虑,本书根据国家至今已发布的所有会计准则、新《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和保险监管新规定,以及税收法规及其未来改革的趋势进行编写,主要有以下一些特点:

1. 突出新税法和新准则要求

我国已于 2001 年加入 WTO,未来我国税收政策逐步会有重大变化。一方面,我国现有 20 多个税种中,只有 2 个税种已形成法律条文,其余均靠国务院颁布的条例和暂行条例进行征税。在“十五”期间,势必需要逐步制定包括税法通则或税收基本法、增值税法、消费税法、营业税法、关税法和个人所得税法,合并修订外商投资企业和外国企业所得税法与内资企业所得税暂行条例,以及修订农业税条例等。同时,全国将推广和应用和完善税收管理金网(China Taxation Administration Information System, CTAIS),CTAIS 是我国向未来网络税收发展的第一步,税收法规与征税管理将进一步与国际接轨。另一方面,在当前世界性减税趋势下,我国税制改革面临较复杂问题,改革重点是建立合理、规范的税收制度,而不是单纯取消现行鼓励外商投资的税收优惠政策,因此未来税制改革需要“温和”地稳步进行。

根据财政部规定,当前我国上市公司、外商投资企业乃至全国所有大型企业的会计规范形式和内容已发生重大改革,改革目标是执行全国统一的新《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。上市公司已于 2001 年起执行《企业会计制度》,同时它还必须执行国家发布的所有具体会计准则。外商投资企业于 2002 年起执行《企业会计制度》。2003 年起,中国石油天然气集团公司所属未上市企业开始执行《企业会计制度》,使它成为首家经财政部批准全面执行新会计制度的国有企业集团公司。根据国资委规划,它将与证监会一起联合推动国有企业完善公司治理结构。从 2003 年起至 2006 年,在未来 3 年内国有企

业将全部按上市公司要求加以规范。当前国资委监管的 196 户中央企业将加快建立现代企业制度步伐,到 2006 年将全面建立和完善现代企业制度。此外,上市或外商投资的金融企业于 2002 年起执行《金融企业会计制度》,同时,鼓励其他金融企业执行新制度。2004 年起所有证券公司必须执行《金融企业会计制度》,同时鼓励其按新制度编制 2003 年年报并进行相应会计处理。保险公司除了执行《金融企业会计制度》外,它还应确保其实际偿付能力随时不得低于应具备的最低偿付能力,因而还必须执行中国保监会 2003 年第 1 号令《保险公司偿付能力额度及监管指标管理规定》。

本书根据国务院颁布的《企业财务会计报告条例》,财政部已发布的《投资》、《收入》、《建造合同》、《债务重组》、《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《资产负债表日后事项》、《关联方关系及其交易的披露》、《现金流量表》、《非货币性交易》、《或有事项》、《无形资产》、《租赁》、《借款费用》、《中期财务报告》、《固定资产》、《存货》等具体会计准则,新发布的《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《保险公司偿付能力额度及监管指标管理规定》等规定,以及国家至今已发布的税收法规,包括 2003 年农业特产税政策的重大变化,防治“非典”和第 29 届奥运会等税收优惠新政策,以及未来税收改革的趋势进行编写。

2. 注重税务会计信息全面处理并关注自然科学的成果

随着社会进步和经济发展,自然科学和人文社会科学势必进一步相互渗透。人文社会科学工作者应扩大视野,不断关注和吸纳自然科学家的前沿成果,并能更多地进入自然科学家的思考之中。作为涉及会计、税收和 IT 网络经济等多学科相关知识的边缘学科、现代企业会计的一个重要组成部分,税务会计不仅需要根据税法、借助财务会计理论与方法,解决税务会计要素的确认、计量和报告问题;而且还需要借助于国际税收和国际避税中税务筹划的理论和方法,研究企业内部的税务资金筹划问题,具体说就是在遵守税法前提下如何进行国内节税和国际避税。此外,作为一门现代税务会计,它还应关注 IT 网络经济条件下的税务信息处理问题。作为一名 CAO 或 CFO,他们必须在税法、会计准则和制度规范下,从跨行业、跨国界的控股集团公司视角,以及从需要应对 IT 网络经济挑战的角度上,进行思考和处理会计信息并进行税收利益的盈余管理。毫无疑问,这就要求他们不仅需要能正确解决税务会计要素的一般确认、计量和报告问题,具备国内节税、国际避税和反避税等税务筹划方面的相关理论与方法的基本知识;而且还应作好应对 IT 时代对税务会计挑战的准备。

鉴于此,本书除了阐述应税收入确认、费用界定、权益认定、所得税会计、流转税和其他税费会计等税务会计的一般理论和方法外,还对税务会计环境、未来 IT 信息时代的三大定律及其对传统会计和税收的冲击、税务会计现状与改革趋势、税收优惠政策、国际避税地的作用和选择、税务筹划的理论与方法,以及税务会计内部和外部报告进行了专门介绍和论述。这有利于读者全面、系统地了解和掌握现代税务会计的理论与方法。

3. 强调会计实务并关注前瞻性知识

本书吸收了会计学 and 税收学实务知识的精华,既注重对税法和会计理论的阐述,同时又强调如何正确理解和运用我国财政部发布的一系列具体会计准则、企业会计制度和各项税收法规,并相应介绍税务会计实务的处理方法,为读者学习掌握和执行运用新准则、制度和法规提供了实务操作指南。

本书除了介绍企业税务会计基本业务知识外,还增加了对石油天然气等竭耗资产与法定折耗,IT业收入费用的确认和计量、合并纳税抵消、资产负债表债务法和递延法等所得税会计处理及其报告,网络会计和税收,环境会计和税收,以及国际避税地的选择、税收筹划和国际避税等论述。本书既反映了我国税务会计实务现状,也在一定程度上对今后若干年我国税务会计将面临的前瞻性问题作了阐述。

作者曾于1995年,根据当时我国新税制、基本会计准则和大行业会计制度编写了《税务与会计》一书。当前,我国税收和会计的国内外环境已发生巨大变化,时移势易,因教学需要重新编写了本书。作者希望本书与早先编著已由上海三联书店出版的《股份公司会计》(第四版)一起,能给读者在解决现代企业会计的问题上带来有益的帮助。

本书不仅能满足高等院校会计、税收与其他管理学科教学,以及MPAcc、MBA、EMBA和DBA在职研究生学习会计相关知识的需要,而且能为广大财会、税收、海关、审计监察、法律工作者、企业管理和咨询专家,以及CFO、CAO和CPA,在学习与工作中提供参考。

参加本书编写的还有副主编、博士研究生林华先生。初丹女士对本书编写给予了极大协助,在此深表谢意。由于作者水平有限,书中错误在所难免,恳请批评指正。

林世怡 谨识
林 华

2003年春于上海财经大学会计学院

E-mail: linhuab@online.sh.cn

目 录

第一篇 所得税会计

第一章 税务会计环境.....	3
第一节 税收环境和会计环境.....	3
一、税收环境——税收与税法体系	3
二、会计环境——会计及其规范体系	7
第二节 税收与会计的相互影响	13
一、会计对税收的直接影响	13
二、税收对会计的间接影响	15
三、税收与会计权威机构	21
第三节 未来经济环境对税务会计的冲击	28
一、未来经济环境对税收的冲击	28
二、未来经济环境对会计的冲击	32
第二章 税务会计的理论、方法和内容.....	42
第一节 税务会计的基本理论	42
一、税务会计的涵义和模式	42
二、税务会计与财务会计、税收会计的区别	44
三、美国税务会计的基本理论	45
四、我国税务会计的理论框架	48
第二节 税务会计的方法和内容	56
一、税务会计的方法	56
二、税务会计的内容	59
第三节 税务会计的发展	61
一、我国会计准则和制度的新变化	61
二、我国税制改革和税务会计的发展	70
第三章 资产的界定	79
第一节 资产及其界定的意义和作用	79
一、资产的意义和分类	79

	二、资产税务界定的作用	81
第二节	一般企业资产的计价与财务会计处理	82
	一、流动资产	82
	二、长期资产和其他资产	86
	三、资产的减值和减值准备	93
	四、竭耗资产	96
第三节	金融企业资产的计价与财务会计处理	98
	一、流动资产、贷款和长期投资	98
	二、固定资产、无形资产和其他资产	102
	三、资产减值及其会计处理	107
	四、基金资产和信托资产	110
第四节	税法对资产的界定与税务会计处理规定	111
	一、固定资产计价和折旧的税务处理	111
	二、无形资产、递延资产计价和摊销的税务处理	114
	三、流动资产计价和竭耗资产折耗的税务处理	115
第四章	权益的评价	117
第一节	权益评价的意义	117
	一、权益的意义和分类	117
	二、权益评价的作用和资本公积对损益的影响	119
第二节	一般企业权益的确认与计量	122
	一、流动负债和长期负债	122
	二、或有事项	125
	三、所有者权益	127
第三节	金融企业权益的确认和计量	128
	一、流动负债、应付债券和其他长期负债	128
	二、借款费用	132
	三、长期准备金和所有者权益	134
第四节	保险公司权益的法定评价	139
	一、偿付能力额度评价	139
	二、偿付能力监管指标评价	141
第五节	税法对权益的界定和税务处理规定	145
	一、权益、或有事项和资产重估变值的税务处理	145
	二、累积利润的税务处理	147
第五章	费用限定和成本计算	151

第一节	费用的概念、确认与计量	151
一、	费用的概念与分类	151
二、	一般企业费用的确认与计量	152
三、	金融企业和网址开发费用的确认与计量	159
第二节	应税费用的限定	162
一、	应税费用的限定原则和扣除范围	162
二、	税法准予扣除费用的标准	164
三、	税法不得扣除费用的标准	182
四、	作为借鉴和对比看美国税法在费用限定上的特点	184
第三节	成本计算	185
一、	成本计算及其应考虑因素	185
二、	成本计算的程序与方法	186
第六章	收入认定和应税利润计算	190
第一节	会计收入的确认和计量	190
一、	收入及其确认的原则和方法	190
二、	一般企业收入的确认与计量	193
三、	金融企业收入的确认和计量	203
四、	IT业收入的确认与计量	204
第二节	应税收入的认定	205
一、	一般企业应税收入总额及其认定	205
二、	外商投资企业应税收入的认定	212
第三节	应税利润的计算	216
一、	税法对应税利润计算的规定	216
二、	会计利润和应税利润的一般计算	218
三、	税额扣除、调整与亏损弥补	221
四、	关联企业应税利润的计算	227
第七章	企业所得税会计(一)	230
第一节	纳税人、税率、纳税申报和税款缴纳	230
一、	纳税人、征税对象和税率	230
二、	中资企业的纳税申报和税款缴纳	234
三、	外资企业的纳税申报和税款缴纳	238
第二节	会计利润和应税利润及其差异	240
一、	会计利润和应税利润	240
二、	永久性差异和时间性差异	243

第三节	所得税费用期内和跨期摊配	246
一、	所得税费用的期内摊配	246
二、	所得税费用的跨期摊配	251
第四节	收益表负债法	252
一、	收益表负债法的意义	252
二、	收益表负债法的核算	253
第五节	资产负债表负债法	256
一、	资产负债表负债法的意义和暂时性差异	256
二、	计税基础、所得税资产负债确认和备抵	259
三、	资产负债表负债法的核算	263
第六节	递延法和应付税款法	275
一、	递延法	275
二、	应付税款法	276
第八章	企业所得税会计(二)	281
第一节	捐赠中的所得税会计处理	281
一、	捐赠的意义和法律规范	281
二、	捐赠的财务会计处理	284
三、	捐赠的税务会计处理	286
第二节	资产减值准备中的所得税会计处理	291
一、	资产减值准备的财务会计处理	291
二、	资产减值准备的税务会计处理	296
第三节	投资收益中的所得税会计处理	311
一、	投资收益的财务会计处理	311
二、	股权投资收益的税务会计处理	319
三、	股票股利和股票分割的投资收益税务会计处理	336
四、	长期债权投资收益和股权投资处置的税务会计处理	342
五、	借款对外投资的税务会计处理	350
第九章	企业所得税会计(三)	352
第一节	非货币性交易中的所得税会计处理	352
一、	非货币性交易及其财务会计处理	352
二、	非货币性交易的税务会计处理	353
第二节	债务重组和或有事项中的所得税会计处理	361
一、	债务重组和或有事项的财务会计处理	361
二、	债务重组和或有事项的税务会计处理	364

第三节	企业兼并中的所得税会计处理·····	379
一、	兼并的意义、形式和合并报表·····	379
二、	企业兼并的财务和税务处理规定·····	381
三、	企业兼并中税务会计示例·····	388
第十章	个人所得税会计·····	399
第一节	个人所得税概述·····	399
一、	个人所得税及其纳税人·····	399
二、	应税所得、税率、纳税申报和缴纳·····	401
第二节	应税所得的确定、计算和境外所得税额扣除·····	408
一、	应税所得的确定·····	408
二、	应纳税额的计算·····	410
三、	境外所得税额的扣除·····	421
第三节	个人所得税会计处理·····	423
一、	个人所得税的计算·····	423
二、	个人所得税扣缴的会计处理·····	428

第二篇 流转税和其他税费会计

第十一章	流转税会计(一):增值税会计·····	435
第一节	纳税人、税率、专用发票和纳税申报·····	435
一、	增值税的意义、征税范围和纳税人·····	435
二、	税率·····	438
三、	专用发票和纳税申报·····	439
第二节	应纳税额的计算·····	443
一、	应税销售额和应纳税额计算·····	443
二、	应税销售额的特殊规定·····	446
第三节	出口货物退税·····	450
一、	出口退税政策和实施办法·····	450
二、	出口退税的计算和税务会计处理规定·····	453
三、	出口退税的税务管理·····	456
第四节	增值税会计处理·····	460
一、	增值税会计的帐户设置和处理规定·····	460
二、	增值税会计处理示例·····	462
三、	我国增值税会计的改革·····	472

第十二章 流转税会计(二):消费税、营业税和关税会计	476
第一节 消费税会计	476
一、消费税的意义、纳税人、税率和纳税申报	476
二、应纳税额和出口退税的计算	479
三、委托加工、已纳税款扣抵和自产自用应税消费品	482
四、消费税会计的帐户设置和会计处理	485
第二节 营业税会计	490
一、营业税的意义、征税范围、纳税人和税目税率	490
二、计税依据和应纳税额的计算	493
三、特殊应税行为税务处理和纳税申报	496
四、营业税会计的帐户设置和会计处理	503
第三节 关税会计	509
一、关税的意义、税则、征税对象和特别关税	509
二、纳税人和进出口税率	514
三、关税完税价格的确认和计量	518
四、行李、邮递物品进口税和关税征收管理	524
五、关税的计算公式和会计处理	525
第十三章 资源、土地和财产税会计	530
第一节 资源税会计	530
一、资源税的意义、征税范围、纳税人和税率	530
二、资源税会计处理	533
第二节 城镇土地使用税会计	535
一、城镇土地使用税的意义、征税范围、纳税人和税率	535
二、城镇土地使用税会计处理	537
第三节 耕地占用税会计	538
一、耕地占用税的意义、征税范围、纳税人和税率	538
二、耕地占用税会计处理	540
第四节 土地增值税会计	541
一、土地增值税的意义、征税范围、应税行为认定和纳税人	541
二、应税收入确认计量、土地增值额及其扣除项目和税率	545
三、土地增值税的计算和会计处理	548
第五节 房产税会计	551
一、房产税的意义、征税范围、纳税人和税率	551
二、房产税的计算和会计处理	553

第六节 城市房地产税会计	554
一、城市房地产税的意义、征税范围、纳税人和税率	554
二、城市房地产税会计处理	555
第十四章 特定税、非税财政收入和农牧业税会计	556
第一节 特定行为税会计	556
一、车船使用税的意义、征收范围、纳税人和税率	556
二、车船使用牌照税的意义、征收范围、纳税人和税率	559
三、船舶吨税的意义、征收范围、纳税人和税率	560
四、印花税的意义、纳税人、税目和税率	562
五、契税的意义、征收范围、计税依据、纳税人和税率	568
六、屠宰税和筵席税的意义、纳税人和税率	571
七、特定行为税的计算和会计处理	573
第二节 特定目的税费会计	577
一、城市维护建设税的意义、纳税人和税率	577
二、车辆购置税的意义、纳税人和税率	579
三、特定目的税的计算和会计处理	580
第三节 非税财政收入会计	582
一、非税财政收入的意义、征收范围和税率	582
二、非税财政收入的会计处理	587
第四节 农牧业税会计	588
一、农牧业税的意义、纳税人和税率	588
二、农牧业税的计算和会计处理	593
三、农业税费改革新规定	595

第三篇 税务筹划和报告

第十五章 税收优惠政策	601
第一节 所得税优惠政策	601
一、企业所得税优惠	601
二、个人所得税优惠	618
第二节 流转税优惠政策	621
一、增值税优惠	621
二、消费税优惠	625
三、营业税优惠	626

	四、关税优惠	629
第三节	其他税收优惠政策	632
	一、资源、土地和财产税优惠	632
	二、特定行为和目的税优惠	641
	三、农牧业税的税收优惠	645
	四、金融资产管理公司、科研机构、机关服务中心、第 29 届奥运会和 防治“非典”的税收优惠	646
第十六章	税务筹划和国际避税地选择	653
第一节	税务筹划的意义、避税和反避税	653
	一、税务筹划的意义和内容	653
	二、避税、偷漏税和反避税	657
第二节	税务筹划技术和国际避税地选择	662
	一、税务筹划的基本技术	662
	二、国际避税地及其选择	666
第三节	税务筹划的方法和实务	676
	一、国内税务筹划的方法和实务	676
	二、国际税务筹划的方法和实务	682
第十七章	税务会计报告	697
第一节	税务会计报告概述	697
	一、税务会计报告的意义和内容	697
	二、税务会计报告的编制要求	699
第二节	所得税会计信息报告	709
	一、所得税资产和所得税负债的列报	709
	二、所得税费用和递延所得税资产的披露	710
	三、跨国经营中所得税信息的调整与列报	717
第三节	环境税收和税务筹划信息报告	720
	一、环境税收信息报告	720
	二、税务筹划信息报告	722
附录一	复习思考题	729
附录二	练习题	735
附录三	本书使用指南	762

第一篇

所得税会计

