

● 现代会计学系列教材 ● 颜世廉 彭桃英 主编

工商企业 税务会计



中南工业大学出版社



中财 80091845

工商企业税务会计

颜世廉 彭桃英 主编

C12361105

中央财经大学图书馆藏书章

登录号 159930

分类号 F225/328

中南工业大学出版社

【湘】新登字 010 号

工商企业税务会计

颜世廉 彭桃英 主编

责任编辑：肖祥高

*

中南工业大学出版社出版发行
中南工业大学出版社印刷厂印装
新华书店总店北京发行所经销

*

开本：850×1168 1/32 印张：11.75 字数：288千字
1995年10月第1版 1995年10月第1次印刷
印数：0001—6000

*

ISBN 7-81020-793-8/F·146

定价：14.00元

本书如有印装质量问题，请直接与生产厂家联系解决

前 言

在西方国家，会计已发展成为财务会计、税务会计和管理会计三大分支。而在我国，税务会计长期以来，由于受计划经济体制的影响，一直只是财务会计的一附带部分。但近些年来，我国的经济体制进行了重大改革，我国的财务会计制度和税收制度也于1993年和1994年相继进行了全方位的变革，这为税务会计从财务会计中独立出来提供了契机。这既有利于财务会计和税务会计各自独立发展，又有利于企业重视和加强纳税行为的管理。在遵守税法的前提下，切实维护自身的经济利益。为使广大的财经理论工作者和实务工作者研究和学习1994年税制改革后的税务会计理论和实务，我们编写了这本《工商企业税务会计》。

本书以最新的财税法规为依据，以中外税收、会计理论为指导，吸收税务会计的最新研究成果，结合企业生产经营过程各个环节的具体经济业务，全面、系统地阐述了税务会计的基本原理和新税制下各大税种的会计处理程序和方法。此外，为了体现税务审计的研究发展趋势，还特意专设了税务审计一章。本书体系科学，内容翔实，可操作性强，既可作为财经院校财务会计、审计、财政税收、经济管理等专业的教学用书，也可作为广大财税工作者的参考读物。

全书共分5编11章。第一编（第1~2章）系统阐述了税务会计的基本原理和基础知识；第二编（第3~7章）着重介绍了商品税类（包括增值税、消费税、营业税、资源税、关税）的基本内容，税额的计算和会计处理的程序和方法。第三编（9~10章）系统地介绍了收益税类（包括企业所得税和外商投资企业与外国

企业所得税的概况、税额计算和核算等内容；第四编（第10章）系统地介绍了行为税类、财产税类主要税种（包括土地增值税、房产税、车船税、土地使用税、城乡维护建设税、固定资产投资方向调节税、印花税）的基本情况以及计算和会计处理的具体方法；第五编（第11章）介绍了税务审计的基本原理、基本方法和各具体税种的审计方法。

本书由颜世廉和彭桃英两人主编，第1章、第2章、第8章、第11章由颜世廉编写；第3~7章由彭桃英编写；第9章由冯伟编写；第11章由朱湘平编写；全书最后由颜世廉、彭桃英共同商榷总纂。

由于编者水平所限，加之出书时间仓促，书中错误疏漏之处在所难免，敬请读者批评指正。

目 录

第一编 总论

- 1 税务会计概述..... (1)
 - 1.1 税务会计的意义..... (1)
 - 1.2 税务会计的对象..... (9)
 - 1.3 税务会计的特点和原则..... (11)
 - 1.4 税务会计的职能和作用..... (14)
- 2 税务会计基础..... (18)
 - 2.1 纳税基础..... (18)
 - 2.2 会计基础..... (39)

第二编 商品税及其核算

- 3 增值税及其核算..... (45)
 - 3.1 增值税概述..... (45)
 - 3.2 增值税的征收..... (50)
 - 3.3 增值税应纳税额的计算..... (58)
 - 3.4 增值税会计处理的一般方法..... (69)
 - 3.5 企业增值税的会计处理..... (74)
 - 3.6 出口货物退税的会计的会计处理..... (101)
 - 3.7 外商投资企业增值税的会计处理..... (111)
- 4 消费税及其核算..... (120)
 - 4.1 消费税概述..... (120)
 - 4.2 消费税的征收..... (125)
 - 4.3 消费税应纳税额的计算..... (129)
 - 4.4 消费税的会计处理..... (137)

5	营业税及其核算	(146)
5.1	营业税概述	(146)
5.2	营业税的征收	(153)
5.3	营业税应纳税额的计算	(156)
5.4	营业税的会计处理	(160)
6	资源税及其核算	(179)
6.1	资源税概述	(179)
6.2	资源税的征收	(181)
6.3	资源税应纳税额的计算	(183)
6.4	资源税的会计处理	(187)
7	关税及其会计处理	(195)
7.1	关税概述	(195)
7.2	关税的征收	(201)
7.3	关税应纳税额的计算	(204)
7.4	关税的核算	(212)

第三编 所得税及其核算

8	企业所得税及其核算	(218)
8.1	企业所得税概述	(218)
8.2	企业所得税的征收	(222)
8.3	应纳税额的计算与扣减	(225)
8.4	应税所得与会计利润的差异及其帐务处理	(242)
8.5	企业所得税会计处理举例	(251)
9	外商投资企业和外国企业所得税及其核算	(258)
9.1	外商投资企业和外国企业所得税概述	(258)
9.2	外商投资企业与外国企业所得税的优惠措施	(263)
9.3	外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的计算	(269)
9.4	外商投资企业与外国企业所得税应纳税额的核算	(277)

第四编 其他税种及其核算

10 财产税、行为税及其核算	(285)
10.1 土地增值税及其核算	(285)
10.2 房产税及其核算	(292)
10.3 车船税及其核算	(296)
10.4 土地使用税及其核算	(300)
10.5 城乡维护建设税及其核算	(303)
10.6 固定资产投资方向调节税及其核算	(309)
10.7 印花税及其核算	(320)

第五编 税务审计

11 企业税务审计	(325)
11.1 企业税务审计概述	(325)
11.2 增值税的审计	(331)
11.3 消费税的审计	(336)
11.4 营业税的审计	(339)
11.5 资源税的审计	(342)
11.6 企业所得税审计	(345)
11.7 外商投资企业和外国企业所得税的审计	(354)
11.8 其他各税的审计	(356)
参考文献	(363)

第一编 总论

1 税务会计概述

1.1 税务会计的意义

一、税务会计的产生和发展

税务会计是由于对各种税的征收、缴纳管理的共同需要而产生和发展起来的。

税收是一个分配范畴，也是一个历史范畴，它是社会历史和生产关系发展到一定阶段的产物。税收是随着国家的产生而产生，随着国家的发展而发展的。税收是历代统治阶级借助国家政权强制参与社会产品分配的重要工具，也是国家财政收入的支柱。自从国家出现以后，尽管税收的名称和内容不断变化，但历代统治者对税收都十分重视。为了计算和记录国家赋税实物或货币的收入和支出情况，每个朝代，每个国家都采取了不同的措施。如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家宰之下，设置“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具体的要求，而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件，但从发展的要求来谈加强会计核算是势在必行的，这是税务会计产生的直接原因。在当时对税的记录仅限于对征收后的核算和监督较为健全和完整，这基本上属于税收会计的范围。

随着社会生产力的发展，经营管理的需要，各国的税法、税制越来越健全、越来越复杂，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越来越重要的因素，这就进一步促进了税务会计的产生和发展。在税务会计的产生和发展中，所得税的出现和不断完善对其影响很大，这是因为所得税的计算依据涉及企业的供应、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产生、发展也对税务会计的发展起了重要的促进作用，因为增值税的征收对企业会计提出了更高的要求，迫使企业与会计凭证，会计帐簿的记载上分别反映收入的形成和物化劳动转移的价值及其转移价值中所包括的已纳税金，这样才能正确核算增值额，以便正确计算增值税。为了适应纳税人的需要，或者说纳税人为了适应纳税的需要，税务会计如同企业纳税一样显得越来越重要，税务会计也如同国家的税法，税制一样越来越健全、越来越复杂。

综上所述可知，税收征纳双方的共同需要是税务会计产生和发展的直接原因，随着税制的逐步健全和会计技术的日益完善，税务会计越来越健全、越来越复杂，最终从传统的财务会计中分离出来，成为一门独立的专业会计。当今，税务会计、财务会计与管理会计已经构成会计学科的三大分支。

二、税务会计独立是社会经济发展的必然结果

新中国成立后至我国实行经济体制改革以来的30年间，我国奉行高度集中的计划经济体制，国家对企业作为所有者和管理者

的双重身份。因此，国营企业实行的是财务会计与税务会计合一的会计制度，这种管理模式适应了当时经济管理的需要，曾经发挥过不可磨灭的历史作用。

在当时的形势下，财务会计与税务会计合一，有以下好处：

(1) 有利于传统体制下国家对企业实施综合、全面的管理。因为会计制度是根据国家有关政策、法令、制度制订的，而会计提供的资料又是国家有关计划、政策、法令、制度执行情况的综合反映。因此，国家一方面可以通过会计提供的信息对企业进行管理，另一方面国家可以通过对会计制度的制（修）订，颁布和管理，加强对企业的控制，以实现国家对企业的宏观调控。

(2) 有利于传统体制下财政收入的计算和上缴。在当时的情况下，按照财务会计与税务会计合一的会计制度核算的利润就是计算上交国家财政收入的依据，这为监督企业上缴利润提供了制度上的保证和方便。

(3) 有利于传统体制下会计资料的真实和可靠。财务会计与税务会计合一的会计制度具有统一性、改革性和强制性，它严格规范了企业的会计行为，这为会计资料的真实可靠提供了制度上的保证。

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化的今天，税利不分、财务会计与税务会计不分的局限性越来越大，越来越不适应我国经济体制改革的需要，其主要表现为：

(1) 不利于政府职能的转变。我国是以公有制为主体的社会主义国家，国家一方面是政治权利的主体，另一方面又是国有资产的所有者，具有双重身分，而过去的以税代利或以利代税，利税不分，财务会计与税务会计合一的做法，都模糊了税收和利润的不同内涵、性质和作用，混淆了政府的双重身分，不利于在政企分开的前提下科学地界定政府的职能和权限，阻碍政府职能的

发挥。

(2) 不利于企业经营自主权的发挥，在税利不分、财务会计与税务会计合一的管理体制下束缚了企业的经营自主权，使企业的理财和会计核算难以适应市场经济发展的要求。传统的税务制度和会计制度中的某些规定过细、过死，就是因为其中包括了税法的要求。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，但站在企业管理的角度，它就难以适应瞬息万变的市场经济的需求。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全部公布于众，在竞争激烈的市场经济情况下，可能给企业带来不可估量的损失。在转换企业经营机制，企业在以销定产的情况下，产品销售方式日益增多，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的方法都有严格的要求，使企业对销售任务的核算失去了应有的灵活性，不适应市场经济发展的需要。

(3) 不利于会计理论建设。财务会计和税务会计合一的会计制度政策性强，变动频繁，使会计教育、会计理论研究不得不围绕制度经常变动，对一些会计理论的研究，往往由于财务、税收制度的限制难以从理论上加以科学的阐述，当涉及一些会计方法、程序等变革时，也往往因为考虑国家财政的承受能力而难以行动，从而使我国会计理论研究带有明显的财务、税务制度色彩，难以科学的规范会计学科体系。

基于上述原因税务会计必须从财务会计中分离出来，这既是税制改革和健全会计核算的内在要求，也是社会经济发展的必然趋势，具体来讲有以下几方面：

(1) 财务会计与税务会计分立是改革健全税制的内在要求。财税合一的会计模式不能体现税法的严肃性和发挥税收的经济杠杆作用。为了保证国家的财政收入，税法应具有严肃性，但在财税合一的体制下，其严肃性受到财务、会计制度变更的影响。因为

财务、会计制度的制定和修订需通过立法程序，而且以前除财政部外，各级财政和企业管理部门都有权制定或补充有关的财务、会计制度，这些部门和单位虽然无权变更税法，但可以通过变动财务会计制度和处理方法来影响纳税，使税收发生刚性软化。通过税制改革使我国的税种、税目、税率以及纳税细则等越来越完善、越来越复杂，使其基本符合税种健全、税率合理、税负公平的要求，税务会计分立之后，税务会计只能根据国家税收法令、条例等随时调整收入、成本和费用的内容，体现国家政治权力的要求，从而有利于发挥税收征集国家财政收入和发挥经济杠杆和调节经济运行的双重作用。

(2) 财务会计和税务会计分立是会计自身发展和会计改革的必然要求。在理论上澄清国家的双重身份和双重职能之后，就会纠正以政权的职能包揽所有权的成能，或以所有权职能取代政权职能。体现在会计上，就应作到财务和财政分开，会计与财务分开，财务会计与税务会计分开，只有这样才能使会计制度相对稳定，财务会计以会计准则为指导，以会计制度为依据，对企业单位的经济活动进行核算与监督，并保持会计方法，程序的相对稳定，税务会计则以国家税法、条例为依据，对税收的征、纳进行核算和监督，从而使我国的会计学科体系更加科学和规范。使会计理论的研究更加深入，发展更快。

(3) 财务会计和税务会计分立是企业相对独立性的客观要求，也是会计主体理论的要求。企业制度改革之后打破了政企不分的局面，确定了所有权与经营权的适当分离，企业自身的、正当的物质利益受法律保护，为社会承认。国家对国营企业的国有资产只有所有权，企业在服从国家计划和管理的前提下，有权选择多种经营方式，有权安排企业的产、供、销活动等，企业这些独立性体现了会计主体理论的要求，企业会计主要关注的是企业本身，强调的是企业利益，因为企业归根结底是一个独立的实体，而在

财税合一的会计模式下,会计提供的信息往往偏重于财政、税务、信贷等部门的需要,忽视了企业自身对会计信息的需求,违背了会计主体理论。分立后的财务会计,由于不受税法的约束,更能体现会计的管理职能,更能满足会计主体的要求,分立后的税务会计也能更好地反映税收制度的具体规定,正确反映企业税款的形成、计算和解缴,满足有关各方对税务信息的需要。

(3) 财务会计和税务会计分立是改革开放与国际惯例接轨的需要。20世纪30年代以后,税务会计逐渐完整。目前,世界上大多数国家的税务会计都是独立成科的,在国际范围内税务会计受到普遍的重视,已经发展为重要的会计分支。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、投资额越来越大,同时,我国在境外投资业务也逐年增加,为了符合国际惯例,改善投资环境,加强涉外税收征管,防止税收流失,防止国际避税,维护我国的经济权益,进一步扩大国际交往,建立独立的税务会计是非常必要的。

三、税务会计与财务会计的联系和区别

1. **税务会计的概念** 税务会计是以税收法规为依据,以货币作为基本的计量单位,运用会计的专门理论和方法,对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳,即税务活动所引起的资金运动进行连续、系统、全面、综合的核算和监督,以确保税款正确,及时地缴入国库的一种专业会计。

税务会计是近代兴起的一门边缘学科,是集税收法规和会计为一体的一种专业会计。从本质上讲,税务会计是一种管理活动,并采用会计的专门理论和技术方法。这样,税务会计核算和监督的内容,包括营业收入、成本费用、经营成果、税额计算、税款报解、罚金缴付、税收减免等,都必须遵守国家有关税收法规的规定。

税务会计的方法，包括设置帐户、运用复式记帐、编制和审核凭证、计算成本费用、财产清查、登记帐簿、编制会计报表等，都必须在会计理论指导下，符合一般会计方法的要求，并体现行业会计的特点。

税务会计的目的是为了保证税款正确、及时地缴入国库，以满足国家财政的需要。税务会计的任务是对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳过程进行核算和监督。

2. **税务会计和财务会计的联系** 税务会计是为了适应社会经济发展的需要，从传统会计中分离出来的。税务会计的分立是适应纳税会计信息的特殊需求，税务会计是通过会计提供有关税务方面的信息，既然税务会计也是会计，所以税务会计对传统的财务会计方法具有质的继承性，即税务会计作为一项实质性工作并不是独立存在的，它只是企业会计的一个特殊领域。它并不要求企业在财务会计之上再另设一套会计凭证、帐簿和报表（专门的税务报表除外），而且从企业会计机构的设置来看，也没有必要专门设置税务会计机构和专职会计人员。企业只需设置一套系统、完整的凭证、帐簿、报表体系，平时只按照会计准则和制度规定的程序和方法进行会计处理，反映企业的经营活动情况，然后根据纳税的需要，再以财务会计核算资料为基础，以现行税法为依据，对有关资料加以相应的调整，使其成为税务会计的信息。世界各国的税法条款都是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的影响。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效益的计量，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，决定了财务会计与税务会计有着

十分密切的关系，它们的联系可以从两方面观察：一方面是税务会计是会计与税法共同发展的结果产生的，财务会计是税务会计的前提、基础和依据，税务会计寓于财务会计之中，另一方面是税务会计本身是对财务会计记录的合理加工和发展的补充，税务会计的分立促进了财务会计的发展，丰富了财务会计的内容和技术方法。

3. 税务会计与财务会计的区别

(1) 两者的目的不同。财务会计的目的是为有关各方提供有用的经济信息，具体来讲是：

①为国家加强宏观调控提供有用的经济信息；

②为企业外部投资人提供企业财务状况和经营成果的财务信息；

③为企业债权人提供企业偿债能力的财务信息；

④为企业当局提供财务决策所需的财务信息。税务会计则按现行税法和征收办法计算应纳税额，正确履行纳税人的义务。

(2) 两者的核算基础和处理依据不同。税法规则与会计准则之间存在着某些差别，其中最主要的区别在于效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和权责发生制相结合，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完全一致。财务会计只是遵循会计准则，依照会计制度处理各种经济业务，会计人员对某些相同的经济业务可能有不同的表述、出现不同的会计结果，这是正常的，而税务会计不仅要遵循一般会计原则，更要严格按现行税法的要求进行会计处理，具有强制性。

(3) 两者确定损益的口径不同。会计损益通过会计核算资料

计算，在损益表中体现出来。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”，和“应税所得”可能的不同，在会计利润的基础上，依照税收法规进行调整，计算应税所得。

(4) 两者在会计计量属性方面不完全相同。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，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，局部或全部推行物价变动会计。

1.2 税务会计的对象

税务会计的对象是税务会计的客体。它是纳税人因纳税而引起的税款的形成，计算、缴纳、补退、罚款等经济活动以货币表现的资金运动。或者说，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，具体来讲，税务会计的对象包括企业单位经营收入、成本费用、经营成果、税款计算、税款解缴、罚金缴纳和税收减免。

一、经营收入

经营收入又称营业收入，它是企业在生产、经营过程中，销售产品（商品）、提供劳务所取得的收入，它是企业资金运动的终点，也是下一次资金运动的起点。由成品（商品）资金转化为货币资金，它既包含了用于补偿已消耗的各种成本费用，也包括了实现的税金、利润。企业的经营收入越多，上交的税款也越多，因此，经营收入不仅是计算流转税的依据，也是计算所得税的前提。