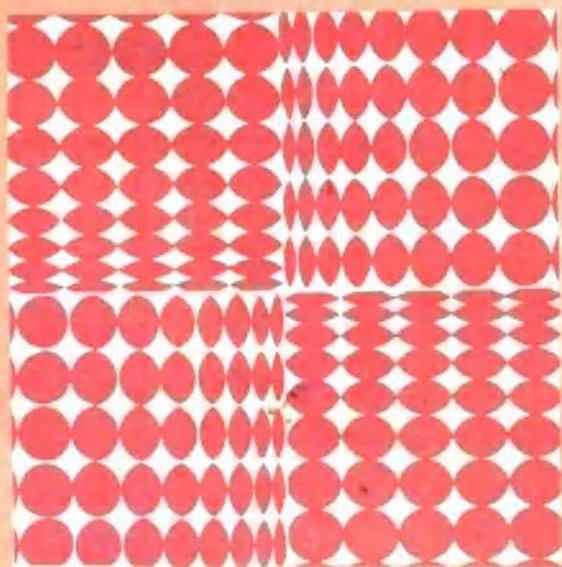


# 企业税务会计

盖 地 主编



# 企 业 税 务 会 计

主 编 盖 地

副主编 (按姓氏笔划及字母为序)

刘晓纪 陈文军 李凤鸣

宋谦梅 汪 涛 段治平

中国财政经济出版社

(京)新登字 038 号

企 业 税 务 会 计

主 编 盖 地

副主编 (按姓氏笔划及字母为序)

刘晓纪 陈文军 李凤鸣

宋谦梅 汪 涛 段治平

\*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街 8 号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销

北京印刷二厂印刷

\*

850×1168 毫米 32 开 14 印张 332 000 字

1993 年 5 月第 1 版 1993 年 5 月北京第 1 次印刷

印数:1—9 100 定价:8.60 元

ISBN 7-5005-2133-2/F·2018

(图书出现质量问题,本社负责调换)

## 序

纳税业务是企业财务会计活动的一项重要内容，计算应缴税款、进行税款结算以及反映和监督纳税业务的进展情况，是企业财务会计工作的一个重要方面。随着改革开放的不断深入，工商企业的纳税业务有向多样化和复杂化方向发展的趋势，实践要求财会人员不断提高自己的纳税会计业务水平。由天津财经学院等七所高等财经院校编写的这本《企业税务会计》，是将纳税业务和会计业务这两种知识融为一体，全面系统地论述工商企业纳税活动及其会计处理的专业会计论著。在我国现在的会计学科体系中，基础会计学是无法涉及纳税会计的，在部门或行业会计学中通常均不单独阐述纳税会计，而是结合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不发达、税制单一、以利代税的情况下是无可非议的，但在大力发展商品经济、实行市场经济体制的今天，工商企业的财会人员面临着税利分流、税制硬化和税法改革的复杂形势，在此情况下不对纳税会计予以高度重视显然是不合适的。本书的作者们看到了这种状况，大胆地突破了现行会计学科体系的束缚，将纳税会计独立成科，编写了这本以现行工商企业应缴纳的主要税种为依据，结合不同所有制企业的特点，对各类纳税会计的理论与方法作了较深入的论述。我认为这是一种有益的也是很有意义的尝试，应当给予支持。会计信息与纳税的关系，可以是一致的，也可以是分离的，世界各国的做法不完全相同，人们对其褒贬不一。我倾向于走分离的道路，也就是说会

计处理可以不考虑税法的要求，完全按照自身的规律行事，企业确定应缴税额所依据的会计信息与税法要求不符合时，再将会计信息进行重新计算，即所谓调整应计纳税基础，这种调整工作也是纳税会计应当着重研究的一项重要内容。西方国家会计准则中有所谓“所得税会计”，讲的就是税务法规与据以确定会计收益的会计制度不一致所产生的差异如何处理的问题。我国已经公布的企业会计准则，体现了会计与税务分流的意向，在这种情况下，将纳税会计单独成科、专题论述就显得更有必要了。我预祝本书作者们付出的辛勤劳动能够得到社会的认可。

**阎达五**

1993年1月于人民大学林园

## 前 言

近十余年来，我国税制建设和税收理论研究都取得了长足进步。税收与工商企业经济活动息息相关，作为纳税义务人的工商企业，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，能否享受国家的税收优惠政策。税务会计所研究的既是会计中的税务问题，也是税务中的会计问题。税务会计作为一门特种专业会计，不仅对学习会计专业的学生和会计实务工作者是必备的专业知识，而且对财政、税收、审计等专业的学生和在这些部门工作的干部，也是不可缺少的知识。

本书以现行税法、会计制度和财务制度为依据，涉及我国各类工商企业（国营企业、城镇和乡镇集体企业、私营企业、外商投资企业和外国企业等）现行所纳各税及其会计核算；对税务会计理论、体系等，本书也作了初步探索。为了便于掌握和巩固本书内容，每章后附有思考题和练习题。

参加本书编写的单位和教师（按本书“章”的顺序）是：天津财经学院盖地（第一、四章）、西南财经大学汪涛（第二、三章）、安徽财贸学院李凤鸣、周学民（第五、九章）、江西财经学院陈文军（第六、七章）、内蒙财经学院段治平、马然富（第八、十三章）、郑州航空工业管理学院宋谦梅、王世科（第十、十一章）、陕西财经学院张俊瑞、西安市税务局刘晓纪（第十二章）。盖

地任本书主编，并负责全书总纂；刘晓纪、陈文军、李凤鸣、宋谦梅、汪涛和段治平（按姓氏笔划及字母为序）任本书副主编。

在西方国家，税务会计独立成科要早于管理会计。现在，它与财务会计、管理会计构成了企业会计学的三大分支。在我国，对税务会计还比较陌生，如何建立一套符合中国国情的企业税务会计体系，这是我们广大会计实务工作者和理论工作者的共同任务。本书作为一种尝试、一种探索，从体系到内容都还不大成熟；加之我们的税收制度、会计制度、财务制度正处于继续改革之中，这就给本书的编写增加了难度。我们诚恳希望广大读者不吝指正。

在本书编写过程中，得到了河北省邯郸市包装机械厂总会计师于文报、深圳市税务局蛇口分局、中国财政经济出版社的大力支持，在此谨致谢忱。中国会计学会副会长、中国人民大学博士研究生导师阎达五教授在百忙中抱病为本书作序，至为感谢。

**编著者**

1992年7月

# 目 录

|                          |      |
|--------------------------|------|
| <b>第一章 总 论</b> .....     | (1)  |
| 第一节 税务会计的意义.....         | (1)  |
| 第二节 税务会计的对象.....         | (9)  |
| 第三节 税务会计的特点和原则 .....     | (10) |
| 第四节 税务会计的职能、作用和任务 .....  | (15) |
| 第五节 税务会计基础 .....         | (18) |
| 思考题 .....                | (24) |
| <b>第二章 纳税基础</b> .....    | (25) |
| 第一节 社会主义税收的性质和作用 .....   | (25) |
| 第二节 税收制度 .....           | (36) |
| 第三节 税收法律关系的内容 .....      | (48) |
| 第四节 纳税申报 .....           | (52) |
| 第五节 税款缴纳 .....           | (61) |
| 思考题 .....                | (68) |
| <b>第三章 产品税及其核算</b> ..... | (69) |
| 第一节 产品税概述 .....          | (69) |
| 第二节 销售收入的确认 .....        | (85) |
| 第三节 产品税的计算 .....         | (89) |
| 第四节 产品税的核算 .....         | (92) |
| 思考题 .....                | (98) |
| 练习题 .....                | (98) |

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| <b>第四章 增值税及其核算</b> .....   | (100) |
| 第一节 增值税概述.....             | (100) |
| 第二节 扣税法的计算.....            | (121) |
| 第三节 扣税法的核算.....            | (127) |
| 第四节 价税分流购进扣税法的计算.....      | (132) |
| 第五节 价税分流购进扣税法的核算.....      | (143) |
| 第六节 价税分流购进扣税法的期初调帐.....    | (161) |
| 思考题.....                   | (175) |
| 练习题.....                   | (176) |
| <b>第五章 营业税及其核算</b> .....   | (179) |
| 第一节 营业税概述.....             | (179) |
| 第二节 营业收入的确认.....           | (187) |
| 第三节 营业税的计算.....            | (192) |
| 第四节 营业税的核算.....            | (197) |
| 思考题.....                   | (199) |
| 练习题.....                   | (199) |
| <b>第六章 关税及其核算</b> .....    | (201) |
| 第一节 关税概述.....              | (201) |
| 第二节 关税的计算.....             | (210) |
| 第三节 关税的核算.....             | (218) |
| 思考题.....                   | (223) |
| 练习题.....                   | (224) |
| <b>第七章 工商统一税及其核算</b> ..... | (226) |
| 第一节 工商统一税概述.....           | (226) |
| 第二节 工商统一税的计算.....          | (241) |
| 第三节 工商统一税的核算.....          | (245) |
| 思考题.....                   | (252) |

|                                     |       |
|-------------------------------------|-------|
| 练习题.....                            | (252) |
| <b>第八章 盐税及其核算</b> .....             | (255) |
| 第一节 盐税概述.....                       | (255) |
| 第二节 盐税的计算.....                      | (262) |
| 第三节 盐税的核算.....                      | (264) |
| 思考题.....                            | (269) |
| 练习题.....                            | (269) |
| <b>第九章 资源税及其核算</b> .....            | (270) |
| 第一节 资源税概述.....                      | (270) |
| 第二节 资源税的计算.....                     | (275) |
| 第三节 资源税的核算.....                     | (277) |
| 思考题.....                            | (278) |
| 练习题.....                            | (279) |
| <b>第十章 集体企业、私营企业所得税及其核算</b> .....   | (280) |
| 第一节 集体企业所得税概述.....                  | (280) |
| 第二节 集体企业所得税的计算.....                 | (283) |
| 第三节 集体企业所得税的核算.....                 | (290) |
| 第四节 私营企业所得税及其核算.....                | (291) |
| 思考题.....                            | (295) |
| 练习题.....                            | (295) |
| <b>第十一章 国营企业所得税及其核算</b> .....       | (297) |
| 第一节 国营企业所得税概述.....                  | (297) |
| 第二节 国营企业所得税的计算.....                 | (306) |
| 第三节 国营企业所得税的核算.....                 | (313) |
| 思考题.....                            | (316) |
| 练习题.....                            | (316) |
| <b>第十二章 外商投资企业和外国企业所得税及核算</b> ..... | (319) |

|             |                                 |              |
|-------------|---------------------------------|--------------|
| 第一节         | 外商投资企业和外国企业所得税概述·····           | (319)        |
| 第二节         | 外商投资企业和外国企业所得税的计算·····          | (329)        |
| 第三节         | 外商投资企业和外国企业所得税的核算·····          | (343)        |
| 思考题         | ·····                           | (352)        |
| 练习题         | ·····                           | (352)        |
| <b>第十三章</b> | <b>其他各税及其核算</b> ·····           | <b>(355)</b> |
| 第一节         | 烧油特别税及其核算·····                  | (355)        |
| 第二节         | 城镇土地使用税和耕地占用税及其核算·····          | (363)        |
| 第三节         | 车船使用税及其核算·····                  | (370)        |
| 第四节         | 房产税及其核算·····                    | (374)        |
| 第五节         | 印花税及其核算·····                    | (376)        |
| 第六节         | 城市维护建设税及其核算·····                | (383)        |
| 第七节         | 奖金税和工资调节税及其核算·····              | (385)        |
| 第八节         | 固定资产投资方向调节税及其核算·····            | (397)        |
| 第九节         | 特别消费税及其核算·····                  | (411)        |
| 第十节         | 筵席税及其核算·····                    | (415)        |
| 思考题         | ·····                           | (417)        |
| 练习题         | ·····                           | (417)        |
| <b>附录一</b>  | <b>中华人民共和国税收征收管理法</b> ·····     | <b>(419)</b> |
| <b>附录二</b>  | <b>股份制试点企业有关税收问题的暂行规定</b> ····· | <b>(432)</b> |
| <b>补 记</b>  | ·····                           | <b>(434)</b> |

# 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，它和国家一样，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，在奴隶制社会，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象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。可以说，在中国会计发展史上，官厅会计早于民间会计，它包含现在的预算会计（政府会计）、税收会计，甚至在一定程度上，也包含税务会计的某些因素。税务会计是在税收和财务会计产生和发展的基础上逐步产生和发展起来的。

随着社会生产力的发展，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。美国著名会计学家 E·S·亨德里克森在《会计理论的历史发展》一书中写到：“很多小企业的会计目的是为了编制所得税申报表，甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记帐。即使对于大公司来说，纳税亦是会计师的一个主要问题”。在税务会计的产生和发展过程中，所得税的出现和不断健全对其影响最大，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也对税务会计的发展起了重要的促进作用，因为它对企业会计提出了更高的要求，迫使企业在会计凭证、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转移价值中所包括的已纳税金，这样才能正确核算增值额，从而正确计算企业应纳的增值税。为了适应纳税人的需要，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，显得越来越重要；税务会计也如国家的税法、税制一样，越来越健全、越来越复杂。现在，税务会计与财务会计、管理会计已经构成会计学科的三大分支。税务会计知识已经成为所有会计师所必须通晓的专业知识领域。

## **二、税务会计从财务会计中独立出来是我国社会经济发展的必然趋势**

### **（一）财务会计与税务会计合一的历史作用**

新中国成立后至我国实行经济体制改革以前的 30 年间，我们实行的是高度集中的计划管理体制，生产资料基本上都是国家所有，国家对企业作为管理者和所有者的身份合二为一，不加区别。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。在当时的政治、经济环境下，会计管理同样是高度集中、高度统一的，国家制订、颁布和管理统一的会计制度，会计核算深

受国家财务制度、税收制度和财政体制的制约。这种会计管理模式适应了我国经济管理的需要，发挥了不可磨灭的历史作用：其一，有利于传统体制下的国家宏观管理。由于会计制度是融多方面制度于一体，会计提供的资料是国家各方面计划执行情况的综合反映；因此，国家通过会计制度的制（修）订、颁布和管理，可以对企业实施综合、全面的管理。其二，有利于传统体制下财政收入的取得。在此期间，我国财政收入的主要来源是国有企业（还包括“大集体”企业）上缴的利润，按我国财务会计和税务会计合一的会计制度核算的利润就成为计算上缴国家财政收入的依据，这对监督企业上缴利润提供了制度上的保证和便利。其三，有利于统一会计制度的执行。财务会计与税务会计合一的会计制度具有统一性、政策性和强制性，它严格规范了企业的会计行为。在当时的核算条件、核算水平下，保证了会计资料的真实性和可靠性。

## （二）财务会计与税务会计合一不适应我国经济体制改革的需要

在我国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局限性越来越大，其主要表现是：

1. 不适应我国政府职能的划分和税收制度的改革。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，都是模糊税利的不同性质和作用，也是混淆政府的双重身份。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、修正某些财务决策实现其少缴税的目的。

2. 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，而且除财政部外，各级财政和企业主管部门均有权制定或补充有关财务、会计制度。这些单位和部门虽然无权改变税法，但都可以通过变动财务、会计制度来影响税法，使税法的刚性软化。要充分发挥税收的经济杠杆作用，有赖于税收制度的完善和合理，在财务会计和税务会计合一的体制下，这些复杂的计税工作不能在企业的会计准则和会计制度中体现出来，因此，税收的经济杠杆作用就难以发挥。

3. 束缚企业的经营自主权，使企业的会计核算不能适应商品经济发展的客观要求。会计制度中的某些规定过细、过死，就是因为其中包括税法的要求。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，但站在会计管理的角度，它就不适应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表，使企业的成本（费用）信息暴露无遗，不符合市场经济的要求，可能给企业带来不应有的损失。在转变企业经营机制、企业以销定产的情况下，产品销售方式越来越多，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、会计处理有严格要求，使企业的销售业务核算失去了应有的灵活性，不能适应市场经济发展的客观要求。

4. 不利于会计理论建设和规范会计学科体系。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兜圈子，教材变成“制度加说明”；对一些会计名词、概念的研究、探讨，往往囿于财务、税收制度的限制而难以从理论上进行科学的解释；当涉及会计方法、程序等变

革时，也往往因考虑国家财政的承受能力而却步，使我国的会计理论研究带有明显的财务、税收色彩。会计改革的重要任务是建立规范的会计学科体系，只有将税务会计从财务会计中分离出来，才能使会计制度保持相对稳定，做到财务会计按会计准则及其指导下的会计制度进行核算、监督，保持会计方法、程序的相对稳定，税务会计则根据国家税收法令、条例等随时调整收入和成本、费用的内容，体现国家政治权力的要求，从而使我国的会计学科体系更加科学和规范。

### （三）财务会计与税务会计分立是社会经济发展的必然趋势

1. 财务会计与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。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家资产只具有所有权，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或法人的概念。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。分立后的财务会计，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。

2. 财务会计与税务会计分立是我国会计改革和税制改革的要求。在理论上澄清国家的双重身份和双重职能后，就会纠正以政权的职能包揽所有权的职能或以所有权的职能取代政权的职能的弊端。体现在会计上，就应做到财务与财政分离、会计与财务分离，会计工作以企业会计准则为指导，这些改革就必然要求税务会计与财务会计分立。

税务会计与财务会计分立，符合税制改革（如税利分流等）的要求。对国营企业，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；作为纳税义务人的企业，不论其经营范围和所有制性质，都需要建立统一的税务会计，以适应企业纳税的需要。再则，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，以完善我国会计学科体系、开展会计理论研究等需要出发，建立我国独立的税务会计也是历史的必然。

3. 财务会计与税务会计分立是适应我国改革开放的要求。20世纪30年代以后，税务会计逐步完善。目前，世界上大多数国家的税务会计都是独立成科的。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、投资额也越来越大，同时，我国在国外投资业务也逐年增多，为了符合国际惯例，改善投资环境，防止国际避税，维护我国经济权益，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联系和区别

#### （一）税务会计的概念