

每一个企业都用得上的税务会计操作指南

企业税务会计

**TAX
ACCOUNTING
OF ENTERPRISE**

夏 鹏 郭鹏任◎编著



中信出版社·CHINACITICPRESS

每一个企业都用得上的税务会计操作指南

TAX 企业税务会计 ACCOUNTING OF ENTERPRISE

夏 鹏 郭鹏任◎编著

中 信 出 版 社
CHINA CITIC PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

企业税务会计 / 夏鹏, 郭鹏任编著. —北京: 中信出版社, 2010. 12

ISBN 978-7-5086-2522-5

I. 企… II. ①夏… ②郭… III. 企业-税收会计 IV. F275.2 F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 220759 号

企业税务会计

QIYE SHUIWU KUAJJI

编 著: 夏 鹏 郭鹏任

策划推广: 中信出版社 (China CITIC Press)

出版发行: 中信出版集团股份有限公司 (北京市朝阳区惠新东街甲 4 号富盛大厦 2 座 邮编 100029)

(CITIC Publishing Group)

经 销 者: 中信联合发行有限责任公司

承 印 者: 北京诚信伟业印刷有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16 印 张: 24 字 数: 418 千字

版 次: 2010 年 12 月第 1 版 印 次: 2010 年 12 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5086-2522-5/F·2182

定 价: 58.00 元

版权所有·侵权必究

凡购本社图书, 如有缺页、倒页、脱页, 由发行公司负责退换。

服务热线: 010-84849283

<http://www.publish.citic.com>

服务传真: 010-84849000

E-mail: sales@citicpub.com

author@citicpub.com

前 言

近年来，我国财税改革风起云涌：

2006 年，企业会计准则发布，自 2007 年起在上市公司范围内执行；2010 年起，在所有大中型企业执行。

2007 年，《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》公布，自 2008 年 1 月 1 日起执行。

2008 年，《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、《中华人民共和国消费税暂行条例》和《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》、《中华人民共和国营业税暂行条例》和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》发布，自 2009 年 1 月 1 日起执行。

财税体制改革的不断深化，必将引起企业会计核算体系和税收征缴的重大变化。为了帮助广大企业财税相关人员在财务会计与税务会计分离的情况下，理解各项经济业务的会计处理与税收处理的差异，正确进行涉税业务的会计处理；全面掌握税收政策和税务知识，依法合理地处理好企业涉税事项，合理地承担各项税负，避免税收违法行为的发生，我们在对企业会计准则和相关税法进行深入研究的基础上，结合自己的相关研究成果、实践经验和工作实际，编写了本书。

本书共分两篇。上篇企业税法解读，较为详细地介绍了企业涉及的各税种的主要内容和会计处理；下篇围绕企业所得税展开，重点总结了企业会计准则和企业所得税法的差异及其会计处理。这种写作安排的出发点是：掌握会计核算知识是掌握税法、胜任税收工作的首要路径。因此，本书不是单纯地讲解税法，也不是单纯地讲解会计准则，而是在分析税务处理与会计核算两者之间内在联系的基础上，将税法和会计准则紧密结合起来。

本书上篇由沈阳市对外经济贸易会计学会郭鹏任会长编写；下篇第十、十一

章由北京国家会计学院徐子蒙编写；第十二、十三章由《国际商务财会》胡险峰副主编编写，第十四章由夏鹏编写。全书由夏鹏审稿和总纂。

由于编者水平所限，加之时间仓促，本书错漏之处在所难免，欢迎广大读者批评指正。

编者

目 录

上篇 企业税法解读

第一章 税法概述

第一节	税法的概念及构成要素	3
第二节	税法的分类	5
第三节	我国现行的税收法律体系	7
第四节	我国税收管理体制	8

第二章 增值税

第一节	增值税的基本规定	11
第二节	增值税的转型改革	16
第三节	增值税应纳税额的计算	20
第四节	增值税的会计核算	24
第五节	增值税的纳税申报	30

第三章 营业税

第一节	营业税的一般规定	31
第二节	营业税应纳税额的计算	32
第三节	营业税的减免	35
第四节	营业税的会计核算	36
第五节	营业税的纳税申报	37

第四章 消费税

第一节	消费税的一般规定	38
第二节	消费税应纳税额的计算	41
第三节	消费税的会计核算	44
第四节	消费税的纳税申报	45

第五章 关税及代征税

第一节	关税的一般规定	46
第二节	关税的计算	52
第三节	关税的会计核算	55
第四节	海关代征消费税、增值税的核算	56
第五节	关税及代征税的征收	59
第六节	计税常数表的应用	60

第六章 出口货物退（免）税

第一节	出口货物退（免）税的基本规定	65
第二节	流通型企业的出口退税	74
第三节	生产型企业的出口退（免）税	80
第四节	代理出口业务的出口退税	89
第五节	小规模纳税人的出口免税	95
第六节	出口旧设备的出口退税	98
第七节	其他贸易形式的出口退税	99

第七章 企业所得税

第一节	企业所得税概述	104
第二节	应纳税所得额	105
第三节	税收优惠	113

第四节 新旧企业所得税法的过渡	120
第五节 特别纳税调整和征收管理	122

第八章 其他税种

第一节 印花税	124
第二节 城市维护建设税和教育费附加	126
第三节 房产税	128
第四节 车船税	131
第五节 土地使用税	134
第六节 土地增值税	136

第九章 国际税收及征收管理

第一节 国际税收和税收管辖权	140
第二节 避免双重征税协定	141
第三节 境外投资所得税征收管理	144
第四节 预提所得税征收管理	154

下篇 税法和会计准则差异分析

第十章 基本原理的差异分析

第一节 税法与会计准则适用范围的差异	161
第二节 税法与会计准则基本假设的差异	162
第三节 税法和会计准则会计要素处理的差异	164
第四节 计税基础与会计计量属性的差异	168

第十一章 资产的差异分析

第一节 存货的差异分析	172
-------------	-----

第二节	长期股权投资的差异分析	179
第三节	投资性房地产的差异分析	189
第四节	固定资产的差异分析	197
第五节	无形资产的差异分析	209
第六节	金融资产的差异分析	216
第七节	资产减值的差异分析	227

第十二章 收入、成本、费用的差异分析

第一节	收入的差异分析	231
第二节	建造合同的差异分析	249
第三节	政府补助的差异分析	254
第四节	成本费用的差异分析	260
第五节	职工薪酬的差异分析	273
第六节	股份支付的差异分析	281
第七节	借款费用的差异分析	285

第十三章 特殊业务的差异分析

第一节	非货币性资产交换的差异分析	294
第二节	债务重组的差异分析	300
第三节	或有事项的差异分析	306
第四节	外币折算的差异分析	309
第五节	企业合并的差异分析	312
第六节	租赁的差异分析	320
第七节	会计政策、会计估计变更和差错更正的差异分析	328
第八节	资产负债表日后事项的差异分析	335

第十四章 企业所得税会计

第一节	所得税会计概述	340
第二节	资产的计税基础	342

第三节	负债的计税基础	348
第四节	暂时性差异的所得税影响	351
第五节	所得税会计的会计科目及主要账务处理	354
第六节	递延所得税负债	358
第七节	递延所得税资产	361
第八节	特定交易或事项中涉及递延所得税的确认	365
第九节	所得税费用的确认和计量	368

第一章

税法概述

第一节 税法的概念及构成要素

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称。它是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则，其目的是保障利益和纳税人的合法权益，维护正常的税收秩序，保证国家的财政收入。

税收的实质是国家为了行使其职能，取得财政收入的一种方式。因此，税法是国家凭借其权力，利用税收工具的强制性、无偿性、固定性的特征参与社会产品和国民收入分配的法律规范的总称。

税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

一、总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

二、纳税义务人

纳税义务人即纳税主体，主要是指一切履行纳税义务的法人、自然人及其他组织。

三、征税对象

征税对象即纳税客体，主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。这是区分不同税种的主要标志，我国现行税收法律、法规都有自己特定的征税对象。比如，企业所得税的征税对象就是应税所得，增值税的征税对象

就是商品或劳务在生产和流通过程中的增值额。

四、税目

税目是各个税种所规定的具体征税项目。它是征税对象的具体化。比如，消费税具体规定了烟、酒等 11 个税目。

五、税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度，也是衡量税负轻重的重要标志。我国现行的税率主要分为以下 4 种：

1. 比例税率。比例税率是指对同一征税对象，不分数额大小，规定相同的征收比例。我国的增值税、营业税、资源税、企业所得税等采用的是比例税率。

2. 超额累进税率。超额累进税率是指把征税对象按数额的大小分成若干等级，每一等级规定一个税率，税率依次提高，但每一纳税人的征税对象则依所属等级，同时适用几个税率分别计算，将计算结果相加后得出应纳税款。目前采用这种税率的有个人所得税。

3. 定额税率。定额税率是指按征税对象确定的计算单位，直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的有资源税、车船使用税等。

4. 超率累进税率。超率累进税率是指以征税对象数额的相对率划分若干级距，分别规定相应的差别税率，相对率每超过一个级距的，对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前，我国采用这种税率的是土地增值税。

六、纳税环节

纳税环节主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。如流转税在生产 and 流通环节纳税，所得税在分配环节纳税等。

七、纳税期限

纳税期限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。比如，企业所得税在月份或者季度终了后 15 日内预缴，年度终了后 4 个月内汇算清缴，多退少补；营业税的纳税期限，分别为 5 日、10 日、15 日或者 1 个月，纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定，不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

八、纳税地点

纳税地点主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人（包括代征、代扣、代缴义务人）的具体纳税地点。

九、减税免税

减税免税主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

十、罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

十一、附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容。比如，该法的解释权，该法生效的时间等。

第二节 税法的分类

税法体系中按各税法的立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、职能作用的不同，可分为不同类型的税法。

一、按照税法的基本内容和效力的不同，可分为税收基本法和税收普通法

税收基本法是税法体系的主体和核心，在税法体系中起着税收母法的作用。其基本内容一般包括：税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、税收征收范围（税种）等。我国目前还没有制定统一的税收基本法，随着我国税收法制建设的发展和完善，将研究制定税收基本法。

税收普通法是根据税收基本法的原则，对税收基本法规定的事项分别立法进行实施的法律。如个人所得税法、税收征收管理法等。

二、按照税法的职能作用的不同，可分为税收实体法和税收程序法

税收实体法主要是指确定税种立法，具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。例如《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》就属于税收实体法。税收程序法是指税务管理方面的法律，主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等。《中华人民共和国税收征收管理法》就属于税收程序法。

三、按照税法征收对象的不同划分

1. 对流转额课税的税法。主要包括增值税、营业税、消费税、关税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。对什么商品征税，税率多高，对商品经济活动都有直接的影响，易于发挥对经济的宏观调控作用。

2. 对所得额课税的税法。主要包括企业所得税、个人所得税等税法。其特点是可以直接调节纳税人收入，发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

3. 对财产、行为课税的税法。主要是对财产的价值或某种行为课税。包括房产税、印花税等税法。

4. 对自然资源课税的税法。主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。我国现行的资源税、土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。

四、按照税收收入归属和征管管辖权限的不同，可分为中央（收入）税法和地方（收入）税法

中央税一般由中央政府统一征收管理，地方税一般由各级地方政府负责征收管理。现行的工商税收按税种划分为中央税、地方税、中央与地方共享税三类；其中，消费税为中央税，增值税和企业所得税、个人所得税为中央与地方共享税，其他税一般为地方税。

五、按照主权国家行使税收管辖权的不同，可分为国内税法、国际税法、外国税法等

国内税法一般是按照属人或属地原则，规定一个国家的内部税收制度。国际税法是指国家间形成的税收制度，主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等。外国税法是指外国各个国家制定的税收制度。

第三节 我国现行的税收法律体系

我国现行的税收法律体系是由税收实体法和税收程序法两大部分构成。

一、税收实体法

我国现行税收实体法体系是在原有税制的基础上，经过 1994 年工商税制改革逐渐完善形成的，其税种按其性质和作用大致分为 6 类：

1. 流转税类。流转税类包括增值税、消费税和营业税。主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

2. 资源税类。资源税类包括资源税、城镇土地使用税。主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

3. 所得税类。所得税类主要包括企业所得税、个人所得税。主要是在国民收入形成后，对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

4. 特定目的税类。特定目的税类包括城市维护建设税、土地增值税、车辆购置税、耕地占用税等。主要是为了达到特定目的，对特定对象和特定行为发挥调节作用。

5. 财产和行为税类。财产和行为税类包括房产税、城市房地产税、车船税、印花税、契税，主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

6. 关税。关税主要对进出我国国境的货物、物品征收。

上述税种中，除《企业所得税法》、《个人所得税法》是以国家法律的形式发布实施外，其他各税种都是经全国人民代表大会授权立法，由国务院以暂行条例的形式发布实施的。这些税收法律、法规组成了我国的税收实体法体系。

二、税收程序法

税收程序法是我国对税收征收管理适用的法律制度，是按照税收管理机关的不同而分别规定的：

由税务机关负责征收的税种的征收管理，按照全国人大常委会发布实施的《税收征收管理法》执行。

由海关机关负责征收的税种的征收管理，按照《海关法》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

第四节 我国税收管理体制

一、税收管理体制的概念

税收管理体制是在各级国家机构之间划分税权的制度。税权的划分有纵向划分和横向划分的区别。纵向划分是指税权在中央与地方国家机构之间的划分，横向划分是指税权在同级立法、司法、行政等国家机构之间的划分。

我国的税收管理体制，是税收制度的重要组成部分，也是财政管理体制的重要内容。税收管理权限，包括税收立法权、税收法律法规的解释权、税种的开征或停征权、税目和税率的调整权、税收的加征和减免权等。如果按大类划分，可以简单地将税收管理权限划分为税收立法权和税收执法权两类。

二、税收立法权的划分

（一）税收立法权划分的种类

税收立法权是制定、修改、解释或废止税收法律、法规、规章和规范性文件的权力。税收立法权的明确有利于保证国家税法的统一制定和贯彻执行，充分、准确地发挥各级有权机关管理税收的职能作用，防止各种越权自定章法、随意减免税收现象的发生。

税收立法权的划分可以按不同的方式进行。首先，可以按照税种类型的不同来划分。如按流转税类、所得税类、地方税类来划分。有关特定税收领域的税收立法权通常全部给予特定一级的政府。其次，可以根据任何税种的基本要素来划分。任何税种的结构都由几个要素构成：纳税人、征税对象、税基、税率、税目、纳税环节等。理论上，可以将税种的某一要素如税基和税率的立法权，授予某级政府。但在实践中，这种做法并不多见。第三，可以根据税收执法的级次来划分。立法权可以给予某级政府，行政上的执行权给予另一级，这是一种传统的划分方法，能适用于任何类型的立法权。根据这种模式，有关纳税主体、税基和税率的基本法规的立法权放在中央政府，更具体的税收实施规定的立法权给予较低级政府。因此，需要指定某级政府制定不同级次的法律。我国的税收立法权的划分就是属于此种类型。

（二）我国税收立法权划分的现状

第一，中央税、共享税以及全国统一实行的地方税的立法权集中在中央，以