

新法规政策下财会操作实务丛书

新企业会计准则下 税务会计操作实务

贺志东 编著



依据最新税法和会计准则精心编写
权威、系统、深入，是对税务会计工作的全面指导

丰富

权威

Convenient

方便

Clear

Rich

实用

Practical

专业

详尽

Detailed

清晰

实用

清晰

Authoritative

Practical



中国工信出版集团

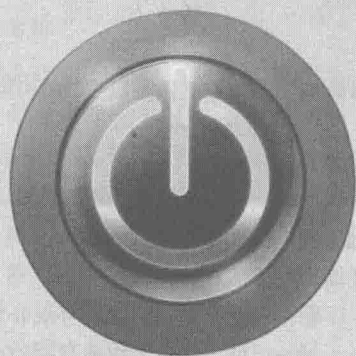


电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

新法规政策下财会操作实务丛书

新企业会计准则下 税务会计操作实务

贺志东 编著



依据最新税法和会计准则精心编写
权威、系统、深入，是对税务会计工作的全面指导

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 简 介

本书依据最新税法和会计准则精心编写,通过大量的案例,系统、深入地介绍了企业税务会计知识。全书共 8 章,内容包括税务会计综述、增值税会计、消费税会计、营业税会计、进出口税收会计、企业所得税会计、个人所得税会计和其他税种会计。本书新颖性、操作性、实用性和专业性强,讲解全面、透彻、通俗,资料详尽、条理清晰、查阅方便,既适合企业的税务总监、经理、主管或办税员等财会人员阅读,也适合作为财会、财税类学生的参考教材。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

新企业会计准则下税务会计操作实务 / 贺志东编著. —北京:电子工业出版社, 2015.4
(新法规政策下财会操作实务丛书)

ISBN 978-7-121-25087-3

I. ①新… II. ①贺… III. ①税收会计 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 288432 号

策划编辑:杨洪军

责任编辑:王莞朕

印 刷:三河市鑫金马印装有限公司

装 订:三河市鑫金马印装有限公司

出版发行:电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本:787×1092 1/16 印张:46.25 字数:1184 千字

版 次:2015 年 4 月第 1 版

印 次:2015 年 4 月第 1 次印刷

定 价:98.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题,请向购买书店调换。若书店售缺,请与本社发行部联系,联系及邮购电话:(010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线:(010) 88258888。

前言

企业税务会计又称纳税会计、涉税会计，是由于社会经济发展到一定阶段而从财务会计中分离出来的，融税收法律、法规、规章及其他规范性文件和会计核算于一体的一门特种专业会计。它是以纳税人为会计主体，以国家现行税收法律、法规、规章及其他规范性文件为依据，以货币为主要计量单位，运用会计学的基本理论和方法，连续、系统、全面地对涉税活动引起的资金运动进行反映和监督的专业会计。

目前，企业税务会计与财务会计、管理会计已成为现代西方企业会计体系中的三大重要组成部分。

20 世纪 90 年代初期，我国会计和财税学科课程设置中基本上只有税收会计、税收管理、税务检查等，这些课程基本是站在征税主体（税务机关）角度上的（非常多的学者都行走于政府与学校之间）。我们认为，税务学科的建设不能只站在征税主体的角度，而要考虑纳税人、征税人、税务代理人三个方面，尤其要重视站在纳税人角度的涉税学科建设。为此，十几年来，我们做了大量艰辛的努力，我本人创立或继续发展了纳税筹划、纳税会计、纳税自查、纳税风险、纳税调整、纳税管理、纳税实务等一系列学科。在税务会计方面，我们认为，税务会计应分为企业税务会计与征税会计（税收会计）两门学科。

十多年前，我为复旦大学等名牌大学撰写了《纳税会计》等教材。但是，近几年我国税法做了诸多较大变化，而且 2006 年 2 月 15 日，我国财政部发布了新的《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则第 1 号——存货》等 38 项具体准则，同年 10 月 30 日，财政部发布了《企业会计准则——应用指南》，2014 年又发布了《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》、《企业会计准则第 40 号——合营安排》、《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》等，对《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》等进行了修订。以此为契机，为了帮助全国广大财税、财会工作者更新知识、搞好后续教育，我重新编写了《纳税会计》一书，并命名为《新企业会计准则下税务会计操作实务》。

全书共 8 章。内容包括：税务会计综述、增值税会计、消费税会计、营业税会计、进出口税收会计、企业所得税会计、个人所得税会计、其他税种会计（城市维护建设税会计、房产税会计、城镇土地使用税会计、车船税会计、车辆购置税会计、印花税会计、土地增值税会计、契税会计、耕地占用税会计、资源税会计、烟叶税会计、教育费附加会计）等。书末的附录包括新企业会计准则中所有涉“税”条款、涉税“会计科目和主要账务处理”等内容。

本书具有以下特点：① 新颖性。紧密依据最新有效税法、最新企业会计准则等精心编写。② 具有权威性，内容系统、深入。读者通过学习、阅读本书，基本上可以解决纳税会计实际工作中的所有问题。③ 条理清晰，体系完整。④ 具有高度的操作性、应用性。案例丰富，通俗易懂。⑤ 具有高度的专业性和严肃性。

由于税法处于不断变动中,请读者关注本书涉及的税法今后的“立、改、废”。有兴趣的读者可加入中华第一财税网(又名智董网, www.tax.org.cn),实现在线学习。其法规分网网址为: <http://www.tax.org.cn/law.html>。本书中涉及的政策,若日后有变化,请以变化后的为准。

在本书编写过程中,中华第一财税网投入了较多经费;电子工业出版社给予了大力、热情支持,在此谨致诚挚的谢意!

书中不足之处在所难免,恳请读者批评指正,以便再版时修订(作者邮箱: jianyi@tax.org.cn)。

贺志东

目 录

第 1 章 税务会计综述	1
1.1 税收基础知识	1
1.2 企业税务会计综述	7
1.3 账簿、会计凭证、报表管理	15
1.4 会计准则与税法的差异及纳税调整	41
1.5 纳税申报和代扣代缴、代收代缴	43
1.6 税务检查	52
第 2 章 增值税会计	56
2.1 增值税综合知识	56
2.2 增值税会计处理	88
2.3 增值税纳税申报	122
2.4 增值税发票管理	143
第 3 章 消费税会计	167
3.1 消费税综合知识	167
3.2 消费税会计处理	188
3.3 消费税纳税申报	199
第 4 章 营业税会计	221
4.1 营业税综合知识	221
4.2 营业税会计处理	240
4.3 营业税纳税申报	242
第 5 章 进出口税收会计	276
5.1 海关代征进口环节增值税会计	276
5.2 海关代征进口环节消费税会计	278
5.3 关税会计	280
5.4 船舶吨税会计	293
5.5 出口货物退（免）税会计	302
第 6 章 企业所得税会计	349
6.1 企业所得税综合知识	349

VI ▶▶ 新企业会计准则下税务会计操作实务

6.2 企业所得税会计综述	383
6.3 企业会计准则第 18 号——所得税	389
6.4 资产、负债的计税基础及暂时性差异	392
6.5 递延所得税资产（负债）的确认和计量	401
6.6 所得税费用的确认和计量	418
6.7 记录与列报	424
6.8 企业所得税汇算清缴管理办法	426
6.9 企业所得税纳税申报	434
第 7 章 个人所得税会计	438
7.1 个人所得税综合知识	438
7.2 个人所得税会计处理	488
7.3 个人所得税纳税申报	490
第 8 章 其他税种会计	534
8.1 城市维护建设税会计	534
8.2 房产税会计	536
8.3 城镇土地使用税会计	541
8.4 车船税会计	544
8.5 车辆购置税会计	548
8.6 印花税会计	560
8.7 土地增值税会计	572
8.8 契税会计	588
8.9 耕地占用税会计	605
8.10 资源税会计	608
8.11 烟叶税会计	613
8.12 教育费附加会计	617
附录 1 中国纳税会计法规总览	622
附录 2 会计科目和主要账务处理	641
附录 3 相关文件	654
附录 4 交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点	659
附录 5 中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表	686

第 1 章

税务会计综述

1.1 税收基础知识

1.1.1 税收

税收是国家为实现其职能, 凭借其政治权力, 依法参与单位和个人的财富分配, 强制、无偿地取得财政收入的一种形式。国家的存在是税收产生的前提, 实现国家职能是税收存在和发展的根本原因。筹集国家财政收入是税收的首要职能。税收还具有宏观经济调控的职能。

1. 税收的本质

税收的本质, 是国家以法律规定向经济单位和个人无偿征收实物或货币所形成的特殊分配关系。我国社会主义税收的本质, 是国家筹集社会主义建设资金的工具, 是为广大居民利益服务的, 体现了一种“取之于民、用之于民”的社会主义分配关系。

2. 税收的特征

(1) 强制性。税收参与社会物品的分配依据的是国家的政治权力, 而不是财产权力, 即和生产资料的占有没有关系。税收的强制性说明, 依法纳税是人们不能回避的法律义务, 不依法纳税者要受到法律的制裁。我国宪法就明确规定, 我国公民“有依法纳税的义务”。正因为税收具有强制性的特点, 所以它是国家取得财政收入的最普遍、最可靠的一种形式。

(2) 无偿性。无偿性是就具体的征税过程来说的, 表现为国家征税后税款即为国家所有, 并不存在对纳税人的偿还问题。

但若从财政活动的整体来看问题, 税收是对政府提供的公共物品和服务成本的补偿, 这里又反映出有偿性的一面。当然, 就某具体纳税人来说, 他所缴纳的税款与他从公共物品或劳务的消费中所得到的利益并不一定是对称的。

(3) 固定性。固定性是指课税对象及每单位课税对象的征收比例或征收数额是相对固定的, 而且是以法律形式规定的, 只能按预定标准征收, 而不能无限度地征收。纳税人取得了应纳税的收入或发生了应纳税的行为, 也必须按预定的标准如数缴纳, 而不能改变这个标准。但随着社会经济条件的变化, 具体的征税标准是可以改变的。

税收的三个特征互相联系, 缺一不可。税收的特征是税收区别于其他财政收入形式,

如规费收入、国债收入、上缴利润、罚没收入等的基本标志。这也是税收之所以能成为世界各国最主要的财政收入形式的原因。

1.1.2 税收制度

税收制度,简称税制,是国家规定的一整套税收法律、法规、规章及其他规范性文件 and 税收管理体制、税收征收管理方法的总称。它是国家向纳税人征税的法律依据和工作规程。

税收制度要素是税收内容的具体表现。它主要包括三个方面的内容,即对什么征税、征多少及由谁负担和缴纳。具体来说,它包括如下几项。

1. 纳税人

纳税人是纳税义务人的简称(法律术语称为课税主体),是税法规定的直接负有纳税义务的法人和自然人,是纳税的主体。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)第四条规定,“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人”。无论征收什么税,其税负总要有有关的纳税人来承担。

纳税人是税收制度的一个基本要素,各税种都有其纳税人。纳税人从法律角度划分,包括法人和自然人两种。

(1) 法人。作为纳税人的法人,一般是指经工商行政管理机关审查批准和登记,具备必要的生产手段和经营条件,实行独立经济核算并能承担经济责任,能够依法行使权利和义务的单位、团体。

(2) 自然人。作为纳税人的自然人,是指负有纳税义务的公民个人。

在实际纳税过程中,与纳税人相关的概念有以下两种。

(1) 负税人。负税人是指实际负担税款的单位和个人。纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去,纳税人就不再是负税人。否则,纳税人同时是负税人。

(2) 扣缴义务人。扣缴义务人是指法律、行政法规规定的负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。

1) 代扣代缴。代扣代缴一般适用于税源分散、容易流失,需要进行源泉控制的税种,是指在经济往来中向纳税人支付收入、所得时,将纳税人应缴纳的税款扣除下来并代为缴纳。

2) 代收代缴。代收代缴一般适用于税收网络覆盖不到或很难控管的领域,是指在经济往来中从纳税人那里收取收入、所得时,将纳税人应缴纳的税款代为收下并代为缴纳。

代扣代缴与代收代缴不同。前者以取得收入者为纳税义务人,以支付款项者为代扣代缴税款义务人,在支付款项时扣除税款,并代纳税人缴纳;后者则以支付款项者为纳税义务人,以取得收入者为代收代缴税款义务人,在收取款项时将纳税人应纳的税款一并收下,并代为缴纳。

扣缴义务人与纳税义务人的义务是不一样的,扣缴义务人不具体承担有关税法规定的税负义务,仅承担扣缴义务。

2. 课税对象

课税对象,又称征税对象(法律术语称为课税客体),是税法规定的征税的目的物,是国家据以征税的依据。规定课税对象,解决了对什么征税这一问题。课税对象是一种税

区别于另一种税的最主要标志,体现着各种税的征税范围;其他要素的内容一般都是以课税对象为基础确定的。

3. 计税依据

计税依据,又称税基,是指税法中规定的据以计算各种应征税款的依据或标准,是课税对象在量上的具体化。

正确掌握计税依据,是税务机关贯彻执行税收政策、法令,保证财政收入的重要方面,也是纳税人正确履行纳税义务,合理负担税收的重要标志。

不同税种(税收的种类)的计税依据是不同的。计税依据在表现形态上一般有两种:一种是价值形态,即以课税对象的价值作为计税依据,在这种情况下,课税对象和计税依据一般是一致的;另一种是实物形态,即以课税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据,在这种情况下,课税对象和计税依据一般是不一致的。

课税对象与计税依据有如下关系:课税对象是指征税的目的物;计税依据则是在目的物已经确定的前提下,对目的物据以计算税款的依据或标准。课税对象是从质的方面对征税所做的规定;计税依据则是从量的方面对征税所做的规定,是课税对象量的表现。

4. 税目

税目是课税对象的具体项目,反映具体的征税范围,代表征税的广度。

并不是每种税都要划分税目。一般来说,在只有通过划分税目才能够明确本税种内部哪些项目征税、哪些项目不征税,并且只有通过划分税目才能对课税对象进行归类并按不同类别和项目设计高低不同的税率,平衡纳税人负担的情况下,对这类税种才有必要划分税目。

税目一般可分为概括税目和列举税目。

5. 征税范围

征税范围,是税法规定的课税征收的界限,是税目的进一步具体化。它反映了某个税种征纳税收的尺度。属于征税范围的税目才征税,不属于征税范围的不征税。

6. 计税价格

计税价格,是从价征收的税种在计算应纳税额时使用的价格,是计税的基础。

按包含因素的不同,计税价格可以分为含税价格和不含税价格。

按与商品交易的关系,计税价格可以分为以下三种。

(1) 交易价格。交易价格即以商品的实际交易价格确定的计税价格。

(2) 组成计税价格。组成计税价格即在没有实际交易价格时,按计税价格应包括的因素计算出来的计税价格。

(3) 特定计税价格。特定计税价格是为了计征税款的需要,由税务机关专门规定的计税价格。它不同于交易价格和组成计税价格,是仅用于计征税款的一种标准价格。

7. 税率

税率是应纳税额与课税对象之间的比例,是计算应纳税额的尺度。它体现征税的深度,是税收制度的中心环节。税率的高低,直接关系着国家财政收入的多少和纳税人税收负担的轻重,反映国家的有关经济政策,起着调节收入水平的作用。

我国现行的税率可分为以下三种。

4 ►► 新企业会计准则下税务会计操作实务

(1) 比例税率。比例税率是对同一征税对象,不论数量多少、金额大小,都按同一比例征税的税率。其主要优点是税负均衡,计算简便,故适应性较强,使用较广泛。具体又可分为以下几种。

- 1) 行业比例税率。按不同行业规定不同税率,同一行业采用同一税率。
- 2) 产品比例税率。对不同产品规定不同税率,同一产品采用同一税率。
- 3) 地区差别比例税率。对不同地区实行不同税率。
- 4) 幅度比例税率。中央只规定一个税率幅度,各地可在此幅度内,根据本地实际情况,选择确定一个比例作为本地适用税率。

(2) 定额税率。定额税率又称固定税额,是根据课税对象计量单位直接规定固定的征税数额的一种税率特殊形式,一般适用于从量计征的税种。它有利于鼓励纳税人提高产品质量和改进包装,计算简便。但由于税额的规定同价格的变化情况相脱离,在价格提高时,不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长;在价格下降时,则会限制纳税人的生产经营积极性。

定额税率在具体运用上又可分为如下几种。

1) 地区差别税额。为了照顾不同地区的自然资源、生产水平和赢利水平的差别,根据各地区经济发展的不同情况,分别制定不同税额。

2) 分类分级税额。把课税对象划分为若干个类别和等级,对各类各级由低到高规定相应的税额,等级高的税额高,等级低的税额低。它具有累进税的性质。

3) 幅度税额。中央只规定一个税额幅度,由各地根据本地实际情况,在中央规定的幅度内,确定一个执行数额。

(3) 累进税率。累进税率指的是这样一种税率,即按征税对象数额的大小,划分若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率。征税对象数额越大,税率越高;数额越小,税率越低。

累进税率因计算方法和依据的不同,可以分为以下几种。

1) 全额累进税率。对征税对象的数额按照与之相适应的等级的税率计算税额。在征税对象提高一个级距时,对征税对象数额都按高一级的税率征税。

2) 超额累进税率。把征税对象按数额大小划分为若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,每个等级分别按该级的税率计税。

为解决超额累进税率计算税款比较复杂的问题,在实际工作中采用了“速算扣除数”的办法。有了速算扣除数,即可直接计算应纳税额,不必再分级分段计算。采用速算扣除数计算应纳税额的公式是:

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

通常,速算扣除数都事先计算出来,附在税率表中,并与税率表一同颁布。

3) 全率累进税率。它与全额累进税率的原理相同,只是税率累进的依据不同。全额累进税率的依据是征税对象的数额,而全率累进税率的依据是征税对象的某种比率,如销售利润率、资金利润率等。

4) 超率累进税率。它与超额累进税率的原理相同,只是税率累进的依据不是征税对象的数额,而是征税对象的某种比率。现行税制中的土地增值税采用超率累进税率计税。

8. 纳税环节

纳税环节是商品在流转过程中缴纳税款的环节。

按照纳税环节的多少,可以将税收课征制度划分为以下两类。

(1) 一次课征制。一次课征制是同一税种在商品流转的全过程中只选择某一环节课征的制度,是纳税环节的一种具体形式。

实行一次课征制,纳税环节多选择商品流转的必经环节和税源相对集中的环节,以便既避免重复课征,又避免税款流失。

(2) 多次课征制。多次课征制是指同一税种在商品流转过程中选择两个或两个以上环节课征的制度。

9. 纳税义务发生时间

在实际工作中,对税款征收的时间有三种规定:一是纳税义务发生时间;二是纳税期限;三是税款缴库期限。

纳税义务发生时间,是指纳税人发生应税行为,应当承担纳税义务的起始时间。

10. 纳税期限

纳税期限是负有纳税义务的纳税人向国家缴纳税款的最后时间限制。它是税收强制性和固定性在时间上的体现。

我国现行税制的纳税期限有如下三种形式。

(1) 按期纳税。根据纳税义务的发生时间,通过确定纳税间隔期,实行按日纳税。

下面以增值税、营业税和消费税为例介绍纳税期限。

1) 增值税。增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。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。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限,依照前两款规定执行。

2) 营业税。营业税的纳税期限分别为5日、10日、15日、1个月或者1个季度。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。

纳税人以1个月或者1个季度为一个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以5日、10日或者15日为一个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限,依照前两款的规定执行。

3) 消费税。纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

进口应税消费品应当自海关填发海关进口消费税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

(2) 按次纳税。根据纳税行为的发生次数确定纳税期限。

(3) 按年计征,分期预缴。按规定的期限预缴税款,年度结束后汇算清缴,多退少补。

这是对按年度计算税款的税种为了及时、均衡地取得财政收入而争取的一种纳税期限。分期预缴一般按月或按季预缴。

一般来说,商品课税大都采取按期纳税形式,所得课税采取按年计征,分期预缴形式。

11. 税款缴库期限

税款缴库期限是指纳税计算期期满以后,纳税人报缴税款的法定期限。由于纳税人对纳税计算期内所取得的应税收入和应纳税款需要一定的时间进行结算和办理缴税手续,故各税种的税法又规定了税款的入库期限。

12. 纳税地点

纳税地点是指纳税人缴纳税款的地点。纳税地点的确定,有以下三种情况。

(1) 在业户的所在地缴纳税款,在纳税人从事生产经营的所在地缴纳税款。

(2) 在营业行为发生地缴纳税款。营业行为在什么地方,就在什么地方纳税。非固定业户销售应税劳务,其应纳税款应向销售地税务机关缴纳。

(3) 汇总集中缴纳。当总机构和分支机构不在同一县(市)时,其分支机构的应纳税款可由总机构汇总缴纳。

13. 减税、免税

减税、免税是对某些纳税人或课税对象的鼓励或照顾措施。减税是对应纳税额少征一部分税款;免税是对应纳税额全部免征税款。

减税、免税可以分为以下三种基本形式。

(1) 税基式减免。通过直接缩小计税依据的方式实现减税、免税。具体包括以下几项。

1) 起征点。征税对象达到一定数额开始征税的起点。

2) 免征额。在征税对象的全部数额中免于征税的数额。

起征点与免征额的共同点是,两者同为征税与否的界限,对纳税人来说,在其收入未达到起征点或没有超过免征额的情况下,都不征税,两者是一样的。

起征点与免征额的区别是:① 当纳税人收入达到或超过起征点时,就其收入全部征税,而当纳税人收入超过免征额时,则只就超过的部分征税。② 当纳税人的收入恰好达到起征点时,就要按其收入全额征税。而当纳税人收入恰好与免征额相同时,则免于征税。两者相比,享受免征额的纳税人就要比享受同额起征点的纳税人税负轻。③ 起征点只能照顾一部分纳税人,而免征额则可以照顾适用范围内的所有纳税人。

3) 项目扣除。在课税对象中扣除一定项目的数额,以其余额作为依据计算税额。

4) 跨期结转。将以前纳税年度的经营亏损等在本纳税年度经营利润中扣除,也相当于直接缩小了税基。

税基式减免使用范围最广,从原则上讲,它适用于所有生产经营情况。

(2) 税率式减免。通过直接降低税率的方式实现减税、免税。具体又包括重新确定税率、选用其他税率和零税率等形式。

零税率是以零表示的税率,它表明课税对象的持有人负有纳税义务,但不需缴纳税款。零税率通常适用于以下两种场合。

1) 在所得课税中,对所得中的免税部分规定税率为零,以保证所得少者的生活和生产需要。

2) 在商品税中,对出口商品规定税率为零,即退还出口商品的产制和流转环节已纳的商品税,使商品以不含税价格进入国际市场,以增强在国际市场上的竞争力。

税率式减免比较适合对某个行业或某种产品“线”上的减免,故在流转税中运用最多。

(3) 税额式减免。通过直接减少应纳税额的方式实现减税、免税。具体包括全部免征、减半征收、核定减免额和另定减征额等。

税额式减免适用范围最窄,它一般仅限于解决“点”上的个别问题,往往在特殊情况时使用。

减税、免税按照其在税法中的地位可分为如下三类。

(1) 法定减免。凡在各种税的基本法中规定的减税、免税都称为法定减免。它体现了该种税减免的基本原则规定,具有长期的适用性。法定减免必须在基本法规中明确列举减税、免税项目和减税、免税的范围和时间。

(2) 特定减免。特定减免是根据社会经济情况发展变化和发挥税收调节作用的需要而规定的减税、免税。它主要包括以下两种情况。

1) 在税收的基本法规确定以后,随着国家政治经济情况的发展变化所做出的新的减税、免税补充规定。

2) 在税收基本法规中,不能或不宜一一列举,而采用补充规定的减税、免税形式。

以上这两种特定减免,通常由我国国务院或国家主管部门和财政部、国家税务总局、海关总署做出规定。特定减免可分为无限期的和有限期的两种。大多数特定减免都是有限期的,减免税到了规定的期限,就应按规定恢复征税。

(3) 临时减免。临时减免又称“困难减免”。它是指除法定减免和特定减免以外的其他临时性减税、免税,主要是为了照顾纳税人的某些特殊的、暂时的困难,而临时批准的一些减税、免税,它通常是定期的或一次性的减税、免税。

14. 税收的加征

税收的加征属于加重纳税人负担的措施。它包括税收附加和税收加成两种形式。

(1) 税收附加。税收附加又称地方附加。它是地方政府在正税即按税法规定的税率征收的税款之外,再附加征收一定比例的列入地方预算外收入的一种款项,如教育费附加。

(2) 税收加成。税收加成是指根据税制规定的税率征税以后,再以应纳税额为依据加征一定成数的税额。加征一成相当于应纳税额的10%。

和加成相应的还有税收加倍,即在应纳税额的基础上加征一定倍数的税款。加成和加倍没有实质性区别。

1.2 企业税务会计综述

企业税务会计又称纳税会计、涉税会计,是社会经济发展到一定阶段而从财务会计中分离出来的,融税收法律、法规、规章及其他规范性文件和会计核算于一体的一门特种专业会计。它是以纳税人为会计主体,以国家现行税收法律、法规、规章及其他规范性文件为依据,以货币为主要计量单位,运用会计学的基本理论和方法,连续、系统、全面地对涉税活动引起的资金运动进行反映和监督的专业会计(资料来源:贺志东.纳税会计[M].上海:复旦大学出版社,2004)。

在国外，企业税务会计与财务会计、管理会计已成为现代西方企业会计体系中的三大重要组成部分。

1.2.1 企业税务会计与税收会计的关系

企业税务会计与税收会计统称税务会计。
企业税务会计与税收会计既有联系又有区别，两者的关系如表 1-1、表 1-2 所示。

表 1-1 企业税务会计与税收会计的联系

共同点	说 明
同属税务管理范畴	对税务机关来说，企业税务会计是外部管理会计，主要核算税金 的形成与申报；税收会计是内部管理会计，主要核算税金的征 收与入库
两者基本任务与目标是一致的	企业税务会计通过核算与监督税金 的形成最终保证税款足额上 缴国库；税收会计通过核算、监督税金 的征收与入库最终保证税 款及时上缴国库
核算对象均为税收资金及其运动	企业税务会计主要核算税金形成阶段的各种纳税活动，税收会 计主要核算征收与入库阶段的各种纳税活动，两者的连接点是纳 税申报环节，即企业税务会计核算的终点正是税收会计核算的起点

表 1-2 企业税务会计与税收会计的区别

项 目	企业税务会计	税收会计
会计主体	负有纳税义务的纳税人（法人或自然 人）或负有扣缴义务的扣缴义务人	直接组织税金的征收并与国家金库发生业务关 系的税务机关
会计目标	核算与监督税金 的形成，保证纳税人 及时、足额地缴纳税金；保证纳税人在 不违反税法的前提下进行纳税筹划，寻 求减轻税收负担的有效途径	配合征管改革，加强税收管理力度；加强税源 控制，努力增加税收收入；变业务核算为会计核 算，使税收管理纳入法制轨道，形成税务系统内 部的相互约束机制
会计核算对象	税金的形成	税务部门组织征收的各项收入的应征、征收、 减免、欠缴、上解、入库和提退等运动的全过程
会计具体职能	贯彻税法的职能；纳税筹划的职能	参与征税管理的职能；保证税款安全的职能
会计体系	归属于企业会计体系	归属于政府会计，是国家总预算会计的一个重 要分支

1.2.2 企业税务会计与财务会计的关系

企业税务会计与财务会计既有联系又有区别。

1. 企业税务会计与财务会计的联系

企业税务会计是企业会计的一个特殊领域，是以财务会计为基础的。企业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（纳税报表及其附表除外）。企业只需设一套完整的会计账表，平时只依会计准则做会计处理，需要时可依现行税法等做相关调整。企业税务会计资料来源于财务会计，它对财务会计处理中与现行税法

不符的会计事项,或出于纳税筹划目的需要调整的事项,按企业税务会计方法计算、调整,并做调整会计分录,再融于财务会计账簿或报告之中。

2. 企业税务会计与财务会计的区别

企业税务会计与财务会计的区别如表 1-3 所示。

表 1-3 企业税务会计与财务会计的区别

项 目	企业税务会计	财务会计
目标	企业税务会计要按现行税法计算应纳税额,向税务机关等信息使用者提供企业税务会计信息,正确履行纳税人的纳税义务,充分享受纳税人的权利	为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量,财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策
对象	企业税务会计核算和监督的对象只是与计税有关的经济事项,即与计税有关的资金运动。原来在财务会计中有关税款的核算、申报、解缴的内容,划归企业税务会计,并由企业税务会计作为核心内容分门别类地阐述,企业财务会计只对这部分内容做必要的提示即可	财务会计核算和监督的对象是企业以货币计量的全部经济事项,包括资金的投入、循环、周转、退出等过程
核算基础	税收制度是收付实现制与权责发生制的结合,与财务会计所依据的持续经营假定(假设)有时是相矛盾的;企业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、客观性、统一性	财务会计的确认基础是权责发生制,遵循、依照会计准则处理各种经济业务,目的在于正确计量收益
会计规范	企业税务会计依据税收法律、法规、规章及其他规范性文件,注重企业税务会计信息的适法性	财务会计根据会计准则,注重财务会计信息的客观、公允

1.2.3 企业税务会计与管理会计的关系

企业税务会计、成本会计与财务会计应是“直系亲属”关系,而管理会计与财务会计则是“旁系亲属”关系。

尽管企业税务会计、管理会计都与财务会计有密切关系,但从密切程度看,企业税务会计与财务会计的关系,要比管理会计密切得多。管理会计不必做会计分录,即管理会计提供的资料只为管理服务,不会再融入财务会计之中。

1.2.4 企业税务会计的职能

1. 核算职能

企业税务会计依据税法,在纳税人生产经营活动的不同阶段,连续、全面、系统地核算其应纳税款,并通过计算、申报、缴纳等核算程序来反映纳税人的全部税务活动,从而

保证税款的完整性。

2. 监督职能

企业税务会计监督的目的是正确处理国家与纳税人之间的经济利益关系。税收是一种分配形式,造成了国家与纳税人之间的经济利益冲突,两者是矛盾对立、一体的两个方面。企业税务会计既要维护国家的利益,也要维护纳税人的合法权益。监督职能是指对税务活动的合法性进行监督。

1.2.5 企业税务会计的核算对象

企业税务会计的核算对象,即企业税务会计的客体,是指其核算的内容。

1. 一般对象

企业税务会计核算的一般对象是指纳税人因纳税而引起的能以货币表现的纳税活动,即纳税人的税务资金运动。

企业税务会计核算的只是企业会计核算中与纳税有关的会计事项。企业税务会计核算的只是税金的形式、申报,不是税务资金运动的全过程。税金的征收、入库核算由税收会计完成。

2. 具体对象

(1) 生产经营收入。生产经营收入不仅关系到按应税收入计征的流转税,也关系到按所得额计征的所得税。企业生产经营收入核算是否全面、完整、真实,关系到应纳税款的准确性,从而直接影响国家的财政收入。

(2) 生产经营的成本、费用、损失。生产经营的成本、费用、损失的核算是否依据税收法律、法规、规章及其他规范性文件,间接关系到应纳税所得额的多少,从而关系到所得税款的多少。

(3) 经营成果分配。正确核算企业的经营成果及其分配,直接关系到所得税额的多少。因此,当财务会计核算与企业税务会计核算的结果不一致时,须依据税收法律、法规、规章及其他规范性文件及时调整财务会计核算的结果。

(4) 税款的申报与缴纳。纳税人必须依法将依法计提的税款及时、足额上缴国库。上缴税款时,首先要编制纳税申报表,经税务征收机关审核无误后及时缴纳。准确无误地编制纳税申报表也是企业税务会计核算的重要内容。

1.2.6 企业税务会计的基本前提

1. 企业税务会计主体

企业税务会计主体,是指企业税务会计为之服务的、税法规定直接负有纳税义务的特定单位或组织。

企业税务会计主体是包含在会计主体之中的纳税主体,它既是会计主体,同时也是纳税主体,主要是指单位法人。

而财务会计主体是财务会计为其服务的特定单位或组织,会计处理的数据和提供的财务信息被严格限制在一个特定的经营单位之内。

一般企业既是财务会计主体也是企业税务会计主体,但有时两者有区别。例如,控股公司由若干母、子公司企业法人组成,在编制母公司合并报表时,将母、子公司视为一个