

主 编 庄恩岳

KUAI JI HE SUAN
CAO ZUO ZHI NAN

会计核算操作指南

——企业纳税核算

主 编 李佩珍 赵桂娟

经济管理出版社

会计核算操作指南 ——企业纳税核算

主编 李佩珍 赵桂娟

经济管理出版社

责任编辑 凌 霄
版式设计 王宇航
责任校对 贾全慧

会计核算操作指南

——企业纳税核算

主 编 李佩珍 赵桂娟

出版：经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编：100035)

发行：经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷：北京通县兔子店印刷厂

787×1092 毫米 1/32 10.25 印张 224 千字

1997 年 1 月第 1 版 1997 年 1 月北京第 1 次印刷

印数：1—11000 册

ISBN 7-80118-312-6/F·303

定价：14.80 元

·版权所有 翻印必究·

(凡购本社图书，如有印装错误，由本社发行部负责调换。)

地址：北京阜外月坛北小街 2 号 邮编：100836)

《会计核算操作指南》编委会名单

主	编	庄恩岳		
常务副主编		何成梁	朱从敏	
副主	编	王卫平	徐海鸿	
编	委	郑兴良	李佩珍	赵桂娟
		孟昭燕	刘建军	郑云丽
		庄恩岳	何成梁	朱从敏
		王卫平	史英明	张利民
		徐海鸿		

《会计核算操作指南——企业纳税核算》

主编及撰稿人名单

主 编 李佩珍 赵桂娟

撰稿人 庄恩岳 李佩珍 赵桂娟

朱 静 汤 娟 吴秋霜

江 姗 赵雅丽 高立法

王卫平 计 明 刘 瑛

朱艳梅 荣华婷 施建中

贾飞龙

前 言

我国传统的会计核算制度移植于原苏联的计划经济下的会计模式,企业会计核算工作执行按行业(部门)以及按所有制关系分别制定的统一的会计核算制度。这种会计制度与企业实行统收统支的财务体制是紧密相连的。

现行会计核算制度的特点是:

1. 统一的会计科目、帐务处理方法、会计报表格式和呈报对象。这是统一会计核算制度的核心内容,即规范了企业会计核算的工艺流程,从会计科目的名称到会计帐户的结构,再到会计分录的编制以及会计报表的编报等均作了明确的规定。

2. 财政部制定全国统一的会计核算制度,中央各主管部门制定所在行业的会计核算制度。因为行业不同,其采用的会计原则和会计方法、程序等也不一样。所以,全国会计核算共性的东西,由财政部进行制定和颁发;而每个行业个性的东西,由其中央主管部门结合自身的特点进行制定和实施。因此,在会计核算工作中,就会出现这种现象:有些单位采用借贷记帐法;也有一些单位采用增减记帐法或收付记帐法;有些单位采用权责发生制,也有些单位采用收付实现制等。

3. 会计核算制度强调对宏观控制和国家计划的参谋作用。在统收统支的财务制度下,企业的会计工作只强调对政府有关职能部门负责,其会计信息汇集和报告均以服务于国

家宏观管理为主,对其他投资者的权益很少考虑。当然,在其他经济成份占的比例绝对少的情况下,这种权益是用不着考虑的。

必须肯定,这种计划经济模式下的会计核算制度,在近四十年来的我国社会主义经济建设中发挥了重要的作用。但是,随着国民经济的发展,特别是1978年以来,这种高度集中体制下的会计模式逐渐明显地暴露出下列弊端:

1. 会计核算不规范。因为各行各业采用各自主管部门制定的会计核算制度,其会计核算方法各不相同,所以,各部门的会计核算制度存在很大差异,各企业会计资料没有可比性,缺乏统一的考核标准。

2. 会计核算方法和程序过于繁琐。各种经济业务不管巨细,均按统一的会计核算制度进行计量和报告,企业不问自身的生产经营特点和管理工作对会计信息的要求,导致会计人员整天忙于简单的记帐、算帐和报帐工作之中。

3. 大一统的会计核算制度使企业缺乏活力,不利于企业根据自身生产经营特点和管理需要来开展会计核算工作。分行业、部门制定的会计核算标准,使各个企业所产生的会计信息的计量标准不一样,不利于企业之间公平竞争。另外,随着企业经营方式的多样化,再依照现行会计制度进行会计核算工作,将不利于企业开放、搞活。

4. 现行会计核算制度是造成企业盈亏不实、虚盈实亏、会计信息失真的一个重要因素,并造成各企业对资金、成本、利润的计量不尽一致,使其不能够正确、全面反映企业盈亏水平以及保护国有资产的完整和增殖。

5. 现行会计核算制度与国际通行的市场经济模式下的会计准则相背离,不利于我国开展国际经济和技术的交往。

随着“对内搞活、对外开放”政策的逐步落实,我国与国际的经济往来会越来越密切,计划经济模式的会计核算制度与市场经济的会计准则必然发生冲突,要求我们必须参照国际惯例,改革现行会计核算制度。

从原苏联移植过来的那套会计核算制度,在我国会计实践中,逐渐暴露了上述弊病。1956—1958年和1964—1965年,财政部两次对会计核算制度进行了改革。但这两次会计制度改革基本上是在计划经济的模式下,围绕会计核算业务的简繁做文章,这是与当时的社会经济环境分不开的。

党的十一届三中全会以后,有中国特色的社会主义经济正沿着“计划经济→有计划的商品经济→社会主义市场经济”的道路在这种形势下健康发展,再依照传统型的会计核算制度显然是不行了。所以,1993年的会计改革,又叫第三次会计改革,也是最彻底的一次会计改革,它基本上要把传统的会计模式改革为与社会主义市场经济相适应的会计模式。这次会计制度改革的核心工作是建立有中国特色的会计准则,为社会主义市场经济服务。1992年11月30日,财政部颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》,并从1993年7月1日起施行。

会计准则是会计工作所应遵循的规范或指南,是判断会计工作好坏的准绳。从理论上说,会计准则上承会计理论与会计法规,下启会计制度和会计工作。

会计准则与会计理论的关系:会计理论是对会计工作的规律性的认识,是揭示会计本质和规律的理论范畴,会计准则以会计理论为指导,反映会计工作规律,体现客观公正原则的实践范畴。会计准则与会计法规的关系:会计法规是对会计工作的法律约束,是促使会计信息真实、可靠的重要保证,会

会计准则必须遵循会计法规的规定,正确规范会计工作。我国的会计准则是会计法规的一个组成部分,这一点与西方国家的有些会计准则是有区别的。

会计准则与会计制度的关系:会计核算制度是会计制度的一部分,用于规定会计计量和会计报告,我国现行会计核算制度是与财务制度紧密相连的,前者仅反映报告的内容,而计量的反映则由财务制度来决定;会计准则通过对资产、负债的确认,对收益、费用的计量和报告作出统一的规范,有利于企业公平竞争。会计准则统驭会计核算制度。

会计准则与会计工作的关系:会计工作是一定的经济环境的产物,会计工作依赖于会计准则的规范;反过来,会计工作又为会计准则提供了实践依据,促使其不断完善。

综观世界会计模式,主要有四种会计准则类型:企业主导型(微观管理型)会计准则,如北欧国家;私人投资主导型会计准则,如英、美等国家;国家财政主导型(纳税主导型)会计准则,如德、法、日等国家;宏观管理主导型会计准则(以制度等为形式),如前苏联等国家。会计准则一般分为两个层次,第一层次为基本准则,其内容包括基本前提(会计假设)、一般原则、要素准则、报告准则等部分。第二层次为具体准则,是对基本准则的具体化,如制订会计报告和汇总、合并报表准则、固定资产准则、无形资产准则、存货估价会计准则、成本计算会计准则、收入确认会计准则、纳税会计准则、外汇会计准则等。

第三次会计改革体现了与国际惯例接轨(出台会计准则)和与传统惯例接轨(保留大行业会计制度)两个接轨。这次会计改革有两个特色:一是体现两个接轨,于当年7月1日起实施了《企业会计准则》(实质上这是会计准则的“一般准则”部

分),同时又实施了十大行业会计制度以及特殊业务会计制度等(实质上这是会计准则的“具体准则”部分),即会计准则的“务虚”部分以《企业会计准则》来代表,而会计准则的“务实”部分则以传统的会计制度来代表。二是对会计核算工作的确认、计量和报告,还是顺应现行的财务制度进行处理,即对确认、计量部分以《企业财务通则》和新的财务制度进行规范,而对报告部分则由《企业会计准则》进行规范,还是“财政—财务—会计”这套模式。

财政部经过几年的努力,已经拟定了几十项具体会计准则,其内容包括:应收款项、投资、固定资产、资产负债表、损益表、现金流量表、合并会计报表、所得税会计、银行基本业务、存货、应付项目、借款费用资本化、所有者权益、外币业务、收入确认、无形资产、期货、会计政策和会计估计的变更、租赁、联营企业、合营企业、企业合并、结帐后发生的事项、关联企业的披露、长期工程合同、研究和开发、递延资产、易货贸易、社会保障、或有和约定、补助和捐赠、企业清算等。并以征求意见稿的形式广泛征求中外学者、专家和实务工作者的意见。为了避免实施过程中出现的各种问题,财政部对具体会计准则实施的范围进行了适当的限制,其实施范围为:股份有限公司的上市公司、中外合资企业、现代企业制度试点企业,等等。

与1993年会计改革相比较,具体会计准则出台以后,在会计的确认、计量、报告等方面均有较大的变化。比如:对存货的计量,现行制度规定只能采用成本法,而实施具体会计准则以后,则可以采用成本与市价孰低法;对固定资产折旧,现有制度规定一部分企业采用直线折旧法,另一部分企业在特许可下可以采用快速折旧法,而实施具体会计准则以后,则不论何种企业都可以自由选择折旧的方法;固定资产的确认,现行

制度有两个要求：一是时间要求，二是价值要求，实施具体会计准则以后，只保留时间要求，而价值要求则由企业根据自己的情况来确定；对于收入的确认，现行制度规定按主营业务收入和其他业务收入分别确定，实施具体会计准则以后，不管企业主营业务收入还是其他业务收入，统一合并为“收入”，按照权责发生制进行确认；对于损益表来说，现行制度是按照多步骤进行排列，其格式基本上是改革前“销售”帐户的模式，与国际惯例不相一致，因为销售费用是单独在“毛利”中扣除，而不在“营业利润”中扣除，实施具体会计准则以后，损益表按照“营业收入”、“营业毛利润”、“营业净利润”、“利润总额”、“净利润”、“可供分配的利润”、“未分配利润”等项目顺序排列，把销售费用放在“营业净利润”之前予以扣除；对于会计报表来说，现行制度规定采用“财务状况变动表”，而实施具体会计准则以后则采用“现金流量表”；等等。

为了帮助广大财会人员了解和掌握国际会计准则和我国的会计准则，我们编写了《会计核算操作指南》丛书，具体介绍了国际会计准则和我国的会计准则及会计业务核算和报表编制的操作方法以及我国现行会计制度在向会计准则转换过程中会计业务的核算和会计报表的编制等业务操作。

希望《会计核算操作指南》丛书的出版，对广大财会人员学习和掌握会计准则有所帮助。

庄恩岳

1996年12月

目 录

第一章 概述	(1)
第一节 纳税与会计的关系.....	(1)
第二节 纳税与企业会计准则的关系.....	(4)
第二章 增值税	(17)
第一节 增值税概述	(17)
第二节 增值税的计算方法	(27)
第三节 增值税的会计核算	(43)
第三章 营业税	(64)
第一节 营业税概述	(64)
第二节 营业税的计算	(77)
第三节 营业税的会计核算	(84)
第四章 消费税	(94)
第一节 消费税概述	(94)
第二节 消费税的计算.....	(111)
第三节 消费税的会计核算.....	(118)
第五章 资源税	(132)
第一节 资源税概述.....	(132)
第二节 资源税的计算和会计核算.....	(141)
第六章 企业所得税	(147)
第一节 企业所得税概述.....	(147)
第二节 企业所得税的计算.....	(165)
第三节 企业所得税的会计核算.....	(178)
第七章 外商投资企业和外国企业所得税	(184)

第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述·····	(184)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的计算·····	(190)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的 会计核算·····	(198)
第八章	个人所得税 ·····	(203)
第一节	个人所得税概述·····	(203)
第二节	个人所得税的计算·····	(208)
第三节	个人所得税的会计核算·····	(216)
第九章	土地增值税 ·····	(222)
第一节	土地增值税概述·····	(222)
第二节	土地增值税的计算·····	(226)
第三节	土地增值税的会计核算·····	(232)
第十章	固定资产投资方向调节税 ·····	(235)
第一节	固定资产投资方向调节税概述·····	(235)
第二节	固定资产投资方向调节税的计算·····	(242)
第三节	固定资产投资方向调节税的会计核算·····	(248)
第十一章	其他税种 ·····	(253)
第一节	城市维护建设税·····	(253)
第二节	车船税·····	(259)
第三节	房产税的计算与会计核算·····	(267)
第四节	土地使用税的计算与会计核算·····	(271)
第五节	印花税的计算与会计核算·····	(274)
第十二章	关税 ·····	(280)
第一节	关税概述·····	(280)
第二节	关税的计算·····	(287)
第三节	关税的会计核算·····	(292)
附	主要税种税率(额)表 ·····	(297)

第一章 概 述

第一节 纳税与会计的关系

一、规范的会计核算是纳税的前提

依法纳税，是企业经营管理活动中的一项重要内容。企业的会计核算，不仅要正确、及时地反映其生产经营过程的情况，而且要准确、快速地传递和报告其照章纳税的情况。规范的、完整的、真实的会计核算，是正确计算纳税、处理企业与国家分配关系的基础工作。企业的会计核算工作，是否符合会计法、企业财务通则、企业会计准则、具体会计准则以及有关财务会计制度，是否符合国家有关税收法规和其他经济法规，直接影响到税收工作能否正常进行。鉴于我国会计信息工作的依据并非直接依照国家税收法规，故在会计期末要由税务机关或会计师事务所等组织进行纳税调整。所以，正确规范会计核算行为的意义很大。

按照国际惯例，企业会计核算分为两大类：一类是税法型会计核算，另一类是会计准则型会计核算。前者的企业会计核算直接依照税法、公司法等国家经济法规，进行资产、负债、投资人权益、收入、费用和损益的确认、计量和报告，其会计核算结果与纳税会计结果相差甚微，无需进行多大范围的调整；后者的企业会计核算并非直接依照税法、公司法等国家经济法规，而是根据会计准则等对企业经济活动

进行及时的反映和监督。我国现阶段的会计核算工作属于后一种类型的性质，企业根据会计法、企业财务通则、企业会计准则、具体会计准则以及相关的财务会计制度进行一系列的会计核算活动，因为历史等原因，会计法和财务会计制度等法规，与税法、公司法等经济法规在企业会计六要素确认、计量、报告方面不相一致，导致企业依会计准则的核算结果与企业依税法的核算结果不相一致，从而使企业在纳税前必须依据税法等经济法规进行纳税调整后，才向国家交纳企业所得税等（见表1-1）。

表 1-1 企业会计核算与纳税过程

会计法		企业财务通则 企业会计准则		各行业财务制度、会计制度（工业、商业、农业、运输、房地产、外经、施工、金融、保险、旅游饮食等）（具体会计准则）		
↓ ↓ ↓ 会计的确认、计量、报告 ↓ ↓ ↓						
投资人权益		负 债		收入	费用	损益
资 产						
筹 资		投 资		运 作		成 果
企 业 经 营 管 理 活 动						
↑ ↑ ↑ 国家税法监督 (征税、纳税过程) ↑ ↑ ↑						
流转税 征、纳	资源税 征、纳	关税 征、纳	财产行为 税征、纳	目的税等 征、纳		所得税 征、纳

纳税正确与否取决于规范的会计核算，而规范的会计核算具体在于对应税流转额、应税收益额、应税财产行为额、应税目的额等计税额的正确核算，其正确核算的程度又受会

计人员对财务会计结构和税收法规等的了解和掌握以及运用程度因素的影响，受会计人员对各种计税额的标准、计税价格、税率、征免界限等的了解、计算和核算因素的影响。正确核算应税流转额，不仅是核实企业增值额和利润额的基础，而且是保证流转税依率计征的前提，假如发生收入不入帐等不正确的会计核算行为，将会导致企业纳税结果的错误。正确核算应税收益额，不仅是核实企业利润额的基础，而且是依率计征所得税的前提，其关键是销售成本和营业成本等的正确核算，应严格依据国家经济法规的规定，哪些费用项目可以扣除，哪些费用项目不可以扣除，不能人为地扣除费用。正确核算应税财产行为额，不仅是核实企业管理费等明细费用额的基础，而且是依率计征财产行为税的前提，依照不同的财产行为，使用不同的方法进行计算和核算。正确核算应税目的额，不仅是核实在建工程等费用、成本额的基础，而且是依率计征目的税的前提。

规范的会计核算建立在依法进行会计确认、计量和报告上。依照会计准则的要求，对纳税单位的主体、持续经营、会计期间和货币计量等会计前提进行检查，是否符合其标准；依照会计核算十二条原则的要求，纳税单位的经济活动以及会计核算过程是否依照真实性、需要性、一致性、及时性、可比性、实际成本、配比、谨慎、清晰性、权责发生制、划分收益性支出与资本性支出和重要性等原则进行正确的会计核算；企业的六大会计要素是否依法进行正确的会计核算；企业的会计报告是否予以正确反映；等等。

二、纳税计算是会计核算的一项重要内容

会计是以货币作为主要计量单位，通过专门的会计确认、计量和报告的方法，对企业的经济活动进行综合的、全

面的、系统的核算和监督，以促使企业加强内部控制，完善经营管理，提高经济效益的一种经济管理工作。从狭义的会计来理解，会计即为会计核算，具备两个基本的职能：反映和监督。其对象为企业经济活动，内容为资产、负债、所有者权益、收入、费用和损益的确认、计量与报告。

企业的经济活动涉及许多工商税种，在采购、生产、销售诸环节中均与相关的税种发生关系。在流转过程中，有的企业要交纳增值税，有的企业则要交纳营业税，有的企业不仅要交纳增值税，还要交纳消费税。在生产等过程中，企业要交纳财产行为税，还要交纳目的税。在进出口过程中，企业要交纳进出口关税。在获取利润以后，企业还要向国家交纳所得税。可以说，对企业纳税事项的确认、计量和反映，是企业会计核算的一项主要内容，企业应纳税种、应纳税额的确认，企业应纳税额的计算，以及企业应纳税额的会计核算等业务，始终贯穿在企业会计核算业务之中，而纳税计算的正确与否直接影响企业纳税会计核算的正确与否。会计人员了解、掌握和熟练运用各种税法，熟悉各种税种的特性，掌握各种税种的计算技巧显得格外重要。

第二节 纳税与企业会计准则的关系

一、会计假设的确认与纳税关系

会计假设是会计核算的前提，也是企业纳税的确认、计量和报告的前提。它是会计单位对会计资料（包括纳税资料）的记录、计算、归集、分配和报告进行处理和运用的基本前提和制约条件。会计假设包括会计主体、持续经营、会计期间和货币计量四个方面的内容。

1. 会计主体确认与纳税的关系。会计主体，是指会计