

所得税 ● 会计

倪成伟 张秀君 著



SUODESHUI KUAIRI

NICHENGWEI ZHANGXIUNJUN ZHU

立信会计出版社

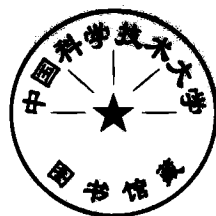
00121329

F810.42

所得税会计

SUODESHUI KUAIJI

倪成伟 张秀君 著



立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

所得税会计/倪成伟,张秀君著. —上海:立信会计出版社,1999.6

ISBN 7-5429-0651-8

I. 所… II. ①倪… ②张… III. 所得税-会计 N. F81
0.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 29605 号

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号 邮政编码 200233)

出版人 陈惠丽

新华书店经销

上海申松立信印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 7.25 插页 2 字数 174 000

1999 年 6 月第 1 版 2000 年 1 月第 2 次印刷

印数 4 001 - 8 000 定价:12.20 元

前 言

1992年10月中共党的十四大提出要建立社会主义市场经济体制,随之全国上下围绕社会主义市场经济体制的建立和不断完善,加快了经济改革的步伐。1993年我国进行了会计制度改革,出台了《企业会计准则》,1994年进行了全面的税制改革,统一了内资企业所得税。其中,所得税制的改革是一项重要内容。于是,所得税会计是否独立问题逐渐引起人们的重视,并成为学术理论界和会计、税务实际工作者讨论和研究的一个热门课题。在社会主义市场经济体制建立以前,我国长期实施社会主义计划经济的会计模式,强调企业的会计制度必须与国家的税法 and 相关法律保持一致,要求会计处理方法和结果必须为国家宏观经济管理和计税目的服务。在会计理论方面,主张“财政决定财务,财务决定会计体系”的主流观点,一直处于绝对支配地位,从而使会计缺乏应有的独立性、规范性和科学性。这种会计模式已不能适应社会主义市场经济条件下现代企业制度的建立和不断完善的客观要求。因此,尽管所得税会计与财务会计相互依存、相互独立还有这样那样的问题,但从发展社会主义市场经济和建立现代企业制度的长远观点来看,所得税会计与财务会计分离将成为一种必然的发展趋势。为此,我们在两年前承接了《所得税会计理论若干问题》的重点研究课题,在总结、介绍我国所得税会计实践的基础上,借鉴国

际所得税会计的成功经验,对建立我国所得税会计的理论进行了有益的探索。本书的出版是该研究课题的结晶,以求教于理论工作者同仁。同时,为满足实际财务、会计和税务工作人员的学习和应用的需要,本书较系统地、全面地总结和介绍了我国企业纳税知识和程序,尤其是现行所得税制度及其会计处理的核算制度和办法。因此,本书是专门研究所得税会计理论与实践的著述。希望本书的出版,不仅对于财经理论、教学工作者具有一定的理论参考价值,而且对于会计、税务人员的实际操作具有一定的实践指导作用。

本书提纲由倪成伟、张秀君共同讨论商定,具体分工为:第一、三、五章由张秀君执笔;第二、四、六章由倪成伟执笔;最后由倪成伟总纂定稿。

本书承蒙我国著名会计学专家、立信会计高等专科学校校长李海波教授作序;同时,在本书的撰写和出版过程中,还得到了黄建平、孙勤、徐小霞等同志的大力支持和帮助,在此一并表示由衷的感谢!尽管我们作出了自己的努力,但由于水平有限,加上目前有关所得税会计的文献、书籍资料较少,且所得税会计本身也有一个发展、完善过程,故本书疏漏之处,敬请读者批评指正。

作 者

1999年1月于越秀园

序

国际会计准则委员会于 1996 年重新修订公布了《国际会计准则 12 所得税》，并规定于 1998 年 1 月 1 日开始生效，以此替代 1979 年公布的《国际会计准则 12 所得税会计》。根据这一国际会计准则，西方许多国家相继制定或修订了所得税会计准则。我国财政部曾公布过有关企业会计准则《所得税会计》的征求意见稿，但至今尚在酝酿之中，目前执行的是 1994 年颁发的《企业所得税会计处理的暂行规定》，所得税会计并未从企业财务会计中分离出来，这种传统的会计模式主要是强调会计核算必须为国家宏观控制和税收征管服务。应当说，这种会计核算体制在过去计划经济时期是适应经济发展需要的，并发挥了重要的作用。但是，随着我国社会主义市场经济体制的建立和不断完善，所得税会计与财务会计合二为一的模式越来越不能适应现代企业制度的建立和发展的要求，尤其是由于传统的会计核算与国际通行的市场经济模式下的会计准则相背离，不利于发展国际经济和技术交流。因此，我们必须参照国际惯例，结合我国国情，改革现行的会计核算制度，建立具有中国特色的所得税会计制度。可喜的是目前我国各具体会计准则正在不断地出台之中，但是，由于我国的市场经济体制正在建立与完善之中，对所得税会计理论和实践的研究起步较晚，加上现行所得税业务处理仍然是作为财务会计处理的一部分

内容,因此,目前国内还很少有对所得税会计这方面进行研究的专门论著。最近,我高兴地看到倪成伟副教授、张秀君注册会计师合著的《所得税会计》一书,在我看来,这是一本坚持理论与实际、国际惯例与我国国情相结合,既有一定的所得税会计理论深度,又有较强的所得税会计实务操作的专门著作,在一定程度上填补了所得税会计这一领域的空白。具体地说,我认为,本书具有以下主要特点:

第一,在理论上有一定的超前性。本书从理论上探讨了建立所得税会计的必要性和可行性,提出了所得税会计的理论框架,并对所得税会计的性质、目标、基本假设和原则等基本理论问题作了比较深入的研究;同时,对应付税款法和纳税影响会计法的各种所得税会计处理方法进行了中、外比较分析,并结合我国国情,提出了适合我国所得税会计处理的方法。这对于我国今后制定所得税会计准则,对于财经理论、教学工作者进行教学研究,都具有一定的参考价值。

第二,在实践上有较强的可操作性。本书比较系统地阐述了企业纳税的基本知识和程序,尤其是对现行所得税制度作了比较详尽的论述,力求理论联系实际;同时,介绍了现行所得税会计核算实务,包括所得税会计的核算凭证、科目设置、会计处理方法和会计报表等实务,这对于会计、税务人员的实际业务操作具有积极的实践指导作用。值得一提的是,本书针对目前我国个人纳税意识有待提高的现状,把个人所得税代扣代缴的核算列为所得税会计的一项重要内容,这对于加强个人所得税的征收管理,提高个人纳税意识,减少税源流失,很有现实意义。

第三,从理论和实践的角度,对企业避税问题作了有益的探索。本书提出了在我国社会主义市场经济法制不断完善的今天,避税将是合法的观点,分析了避税的利弊,并提出了企业所得税避税及反避税的基本思路和方法。我认为,这不仅对于税务人员加强执法,不断完善我国的所得税制度,而且对于企业加强法制意识,维护自身的合法税收权益等,具有理论和现实意义。

此外,本书内容充实,富有新意,结构新颖,文字通俗易懂,且逻辑性较强。

作为我国目前不可多得的所得税会计理论与实践方面的专著,鉴于我国对所得税会计理论和实践的研究起步较晚,且所得税制度和财务会计制度的改革还在不断深化,要建立完全脱离企业财务会计制度的所得税会计还有种种困难,目前正处于所得税会计与财务会计逐步分离的实践摸索之中,可借鉴的东西不多,因此,本书自然还有不尽完善之处。但不管怎样,作者已迈出了可喜的第一步。我希望,本书的出版,能为读者开拓视野、提高所得税会计理论与业务水平起到抛砖引玉的作用。

李海波

1999年3月15日

目 录

第一章 企业纳税概述	1
第一节 税法的概念与特征.....	1
一、税法的概念(1) 二、税法的特征(2)	
第二节 税法的渊源与构成要素.....	3
一、税法的渊源(3) 二、税法的构成要素(4)	
第三节 税收权利和义务.....	8
一、税务执法主体的权利和义务(8) 二、纳税主体的权利和义务(11)	
第四节 我国现行税法体系与纳税程序	14
一、我国现行的税法体系(14) 二、企业纳税程序(14)	
第二章 所得税会计基本理论	25
第一节 所得税会计的建立与理论构造	25
一、所得税会计的概念(25) 二、建立所得税会计的必要性(26) 三、建立所得税会计的可行性(34) 四、所得税会计的理论构造(37)	
第二节 所得税会计的性质与目标	41
一、所得税会计的性质(41) 二、所得税会计的目标(44)	
第三节 所得税会计的基本假设	46
一、一般假设(46) 二、特殊假设(48)	
第四节 所得税会计的基本概念	49
一、会计利润与应纳税利润(纳税亏损)(49) 二、所得税	

费用(收益)与当期所得税(50)	三、永久性差异与时间性(暂时性)差异(50)	
第五节 所得税会计的基本原则		53
一、坚持一致性原则(53)	二、坚持法律性原则(54)	
三、坚持客观性原则(54)	四、坚持收入性原则(54)	
五、坚持政策性原则(55)	六、坚持效益性原则(55)	
七、坚持全面性原则(55)		
第三章 所得税会计处理方法		57
第一节 中外所得税会计处理方法概述		57
一、国际所得税会计处理方法(57)	二、我国所得税会计处理方法(58)	
三、所得税会计处理方法评述(59)		
第二节 所得税会计凭证与会计科目		60
一、所得税会计凭证(60)	二、所得税会计科目(61)	
第三节 应付税款法		63
一、应付税款法的概念和适用范围(63)	二、应付税款法的核算(64)	
三、我国应付税款法核算的主要内容(65)		
第四节 纳税影响会计法		68
一、纳税影响会计法的概念和适用范围(68)	二、递延法(68)	
三、债务法(72)	四、纳税影响会计法应注意的几个问题(75)	
第五节 特殊差异的会计处理		78
一、资产重估的纳税影响及其会计处理(78)	二、投资利润的纳税影响及其会计处理(80)	
三、固定资产中途退出的纳税影响及其会计处理(83)		
第四章 现行所得税及其会计核算		87

第一节 我国所得税改革概述	87
一、所得税的产生与发展(87) 二、我国所得税沿革(89)	
第二节 企业所得税及其会计核算	91
一、立法精神(91) 二、基本要素(91) 三、税收优惠(92) 四、应纳税额计算(94) 五、会计核算(95)	
第三节 外商投资企业和外国企业所得税及其会计核算	101
一、立法精神(101) 二、基本要素(103) 三、税收优惠(105) 四、应纳税额计算(109) 五、会计核算(109)	
第四节 个人所得税及其代扣代缴会计核算	110
一、立法精神(110) 二、基本要素(111) 三、税收优惠(112) 四、应纳税额计算(113) 五、代扣代缴税款的会计核算(114)	
第五章 所得税会计报表	117
第一节 所得税会计报表概述	117
一、所得税会计报表的意义(117) 二、所得税会计报表的种类(118) 三、所得税会计报表的编制要求(118)	
第二节 所得税会计报表的编制	120
一、现行财务会计报表中有关所得税内容项目的填列(120) 二、企业所得税纳税申报表的编制(121) 三、企业所得税汇算清缴纳税申报表的编制(130)	
第三节 所得税会计报表的分析	132
一、企业所得税计划完成情况分析(132) 二、企业所得税应纳税额增减变动分析(133) 三、企业所得税实纳税额增减变动分析(134)	

第六章 所得税避税策划	135
第一节 避税概述	135
一、什么是避税? 它与偷税、抗税和漏税的区别(135)	
二、在我国避税是否合法?为什么要反避税?(137)	
三、避税的产生原因或条件(142)	
四、法人所得税避税的种类(146)	
第二节 经营决策中的避税策划	146
一、企业筹资的避税策划(147)	
二、企业投资的避税策划(149)	
三、企业定价的避税策划(152)	
四、利润分配中的避税策划(153)	
第三节 财务处理中的避税策划	155
一、利用收入总额避税(155)	
二、利用准予扣除项目金额避税(162)	
第四节 税收优惠中的避税策划	166
一、综合利用避税法(167)	
二、挂靠高新技术、科研避税法(167)	
三、兴办享受减免税企业避税法(168)	
 附 录	171
(一) 中华人民共和国企业所得税暂行条例	171
(二) 企业所得税若干政策问题的规定	175
(三) 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所 得税法	178
(四) 中华人民共和国个人所得税法	184
(五) 企业所得税会计处理的暂行规定	189
(六) 国际会计准则 12 所得税(1996 年修订)	194
 参考文献	222

第一章 企业纳税概述

第一节 税法的概念与特征

一、税法的概念

税法是国家法律的重要组成部分,它以宪法为依据,是调整国家与社会成员在征纳税上的权利与义务关系,维护社会经济秩序和纳税秩序,保障国家利益和纳税人合法权益的法律规范总称,是国家税务机关及一切纳税人依法征税、依法纳税的行为规则。

税收与税法两者存在密切的联系与区别。税收是国家为实现其职能,凭借政治权力,按照预定标准,无偿地取得一部分社会产品,而形成的特定的分配形式。它体现一定的分配关系,属于经济基础范畴。税法则是调整税收分配关系的法律体现,是关于税收所有法律规范的总称,它属于上层建筑范畴。因此,两者的关系是:经济基础与上层建筑的关系,即税收决定税法,税法反作用于税收。

税收决定税法,主要表现在税法的产生和调整两个方面。税收是国家取得财政收入的主要形式,并通过制定相应的法律来保证其强制地、无偿地、固定地课征,从而也就出现了税法,并且税法随着税收分配关系的发展而不断调整。反过来,税法对税收具有反作用。一部完整适用的税法有利于推动征纳关系的法制化,促使税收分配关系按照国家活动和经济关系的要求进行。以法治税是现代社会建立税收新秩序的客观要求,因此,税法是税收分配关

系的集中体现，是税收的灵魂。

二、税法的特征

税法作为法律规范，是国家法律的重要组成部分，它除了具备一般法律所应有的共同特征外，还有其自身的特征，主要表现在以下几点：

（一）权利和义务的不对称性

由于税收具有强制性、无偿性和固定性的特征，因而税法与一般法律相比，从总体上讲是一种义务性法规。一般法律讲求权利与义务的对称性，这是法治与人治的典型区别。税法强调了纳税人的义务性，但并不是说纳税人没有权利。只是纳税人的权利是通过其他授权性法规来赋予的。从税法所规定的征纳双方权利义务的具体内容上看，国家和代表国家执行税法的机关享有决定性的权利，可以单方面决定产生、变更、停止征纳双方的权利义务，而纳税人只能处于被动的服从地位。

（二）复杂性和技术性

在当今社会，税收不仅是国家取得财政收入的主要手段，而且也是调节国民经济的一个重要经济杠杆。一方面要体现税收的宏观调控功能，另一方面又要实现税法公平，防止抗税、偷税、骗税、避税行为。各国在税法条文设计上都尽可能做到条理细致，但由此造成了税法的复杂性。同时，税法与一般法律相比更具有技术性，它不仅要确保财政收入，而且要履行调节经济和反映监督的职能。

（三）实体法和程序法相结合

实体法亦称“主体法”，是指规定人们在政治、经济、文化和家庭婚姻等事实关系方面的权力和义务的法律，如宪法、刑法、民法等。程序法亦称“手续法”，是指为保证实体法所规定的权力义务关系的实现而制定的有关程序性的法律。如刑事诉讼法、民事诉讼法、行政诉讼法等。对于一般法律，其实体法与程序法是分别立

法的,而税收立法大都采用实体法与程序法相互兼容。在税种立法上除了规定该税的纳税人、征税对象、税率、纳税环节等实体部分外,还规定了缴纳期限、缴纳方式、处罚、复议和诉讼等一系列程序要素。当然,税法具有实体法和程序法相结合的特点,并不意味着每一种税的所有手续程序都合二为一,对于每一种具有共性的税,还是单独立法的,如《中华人民共和国税收征收管理法》。

第二节 税法的渊源与构成要素

一、税法的渊源

在我国,由于制定税法的国家机关级别不同,从而形成了一个具有不同名称、不同法律地位和效力、自上而下严密统一的、多层次的税法形式体系。具体包括:

(1) 宪法:由人大制定通过和修改,具有最高法律地位。我国公民依法纳税的法律规范,是由宪法予以确认的,因此,宪法是税法的基本法源。

(2) 税收法律:由人大通过和修改的宪法规定,人大及其常务委员会均有权制定法律。在此,由前者制定和修改的法律,称基本法律;由后者制定和修改的法律,称非基本法律。我国税收立法实践表明,税法的法源是与税收有关的非基本法律。目前,我国税收立法由人大及常务委员会制定的有:《中华人民共和国税收征收管理法》(1992年9月4日七届人大常委会二十七次会议通过)、《外商投资企业和外国企业所得税法》(1991年4月9日七届人大第四次会议通过)、《个人所得税法》(1980年9月10日五届人大第三次会议通过,1993年10月31日八届人大常委会第四次會議修正)等。

(3) 税收行政法规:宪法规定,国家最高行政机关——国务院,有权制定和修改行政法规。根据宪法和法律制定的行政法规,

内容广泛,数量众多,是行政法的主要渊源,有关税收的行政法规,也是税法的主要渊源,一般称税收条例、税则。在国务院颁布的行政法规中,国务院令颁布的要比国务院颁布的层次高。

(4) 地方性税收法规:由地方人大、政府制定。如浙江人大常委会制定并发布的《浙江省个体税收征收管理办法》。

(5) 自治条例和单行条例:由民族自治区地方人大、政府制定。

(6) 税收行政规章,包括部门行政规章和政府行政规章。前者由国务院各部、委员会制定,在全国范围内有法律效力;后者由地方政府(包括单列市)制定。目前,我国税务行政规章主要是由财政部、国家税务总局、海关总署依据税收法律和国务院行政法规以及其他规范性税收文件,在各自的职责范围内制定和发布。同样,财政部令发布的要比财政部发布的层次高。

(7) 税收的法律解释,包括法定解释和学理解释。前者(立法、司法、行政解释)属正式解释,具有法律效力;后者属非正式解释,是从理论上和法学角度对现行法所作的说明和阐述,没有法律上的约束力。税法的行政解释权一般是由财政部、国家税务总局、海关总署分别在其职责范围内行使的。

(8) 国际税收条约或协定。

二、税法的构成要素

由于税法具有实体法与程序法相结合的特点,因此税法的构成要素包括实体要素和程序要素。主要包括:总则、税法主体(包括征税主体和纳税主体)、征税对象、税目税率、课税标准、纳税环节、税收优惠、纳税期间、税务处罚等。

(一) 总则

税法总则是指税收立法意图、立法依据、适用原则等内容的总称。目前,我国实行的是单行税法,因此,现行税法体系中税收立法意图、立法依据、适用原则都是通过各个税法来分别反映的,即

在单行税法中，税法总则已成为一个重要的构成要素。如《中华人民共和国税收征收管理法》规定：“为了加强税收征收管理，保障国家财政收入，保护纳税人的合法权益，制定本法。”尽管有的税法没有写明立法意图、立法依据、适用原则等内容，但都不是盲目立法的，总是根据一定时期的政治和经济的需要，通过立法规范协调某种关系，体现国家一定时期的方针、政策。

（二）税法主体

税法主体，又称税收法律关系的主体，包括征税主体和纳税主体。前者是代表国家行使税收征收管理权的各级税务机关；后者是按税法规定直接负有纳税义务的单位和个人，包括自然人和法人，即纳税人。各种税法根据其特定的目标、任务和不同的调整对象，对纳税人都有比较明确的规定，有的税种只规定一种身份的纳税人，有的税种则规定有多种不同身份的纳税人。

（三）征税对象

征税对象，亦称征税客体或课税客体，是指征税的标的物，即对什么征税。它是一种税区别于另一种税的主要标志。征税对象体现了税收的广度，是税收制度的最基本要素。从总体上说，征税对象一般可分为商品、收益、资源、财产和行为等几大类。

（四）税目税率

税目是税法中对征税对象进行分类规定的具体的征税品种或项目。换句话说，税目是征税对象的具体化，反映了具体的征税范围。凡列入税目的应征税，未列入的则不征税。规定税目是出于征税技术和体现区别对待、合理负担政策的需要。一般税法对税目的设置方法有2种：一是列举法，即按照每一具体的征税产品或应税项目分别设置税目，必要时在税目以下还可列举若干细目；二是概括法，即按照大类的征税产品或应税项目概括设置税目。

税率是计算征税对象每一单位应纳税额的比率，是计算税额的尺度。在征税对象数额一定时，税率的高低决定了纳税人应纳