



企业纳税会计实务

李显杰 编著

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业纳税会计实务/李显杰编著. 北京:中国商业出版社, 1998

ISBN 7-5044-3787-5

I. 企… II. 李… III. 企业-税收会计 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 27291 号

责任编辑:施 红

封面设计:王 丽

*

中国商业出版社出版发行
(100053 北京广安门内报国寺1号)

河南南阳教育印刷厂印刷

* * *

787×1092 毫米 32 开 10.25 印张 222 千字

1998 年 10 月第 1 版 1998 年 10 月第 1 次印刷

印数:1-4000 册 定价:12.00 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

前 言

纳税会计是把税收法规和会计核算这两个主题巧妙结合起来的一门新兴学科,是会计学科的一个重要分支,是现代会计学的新发展。

随着社会主义市场经济体制的确立,企业纳税的会计核算业务愈显重要,为满足经济类院校相关专业的教学和广大企业财会工作者及财税干部之必需,我们特组织编写了这本《企业纳税会计实务》。

本书以现行税制和有关政策法规为依据,努力将企业纳税与会计核算融为一体;并从企业会计核算的实际出发,通过大量的实例,实现了企业各税种的主要规定、应纳税额的计算、申报及会计核算等实务工作的有机结合。使其具有理论联系实际、通俗易懂、简明实用、可操作性强等特点。既可作为经济类院校相关专业教学用书,也可作为财政、税收、审计、会计、经济管理等实际工作者的培训用书和工作指导书。

在本书的编写过程中,参考了有关书籍和期刊杂志,在此一并致谢。

鉴于编者水平有限,加之时间仓促,疏漏与不妥之处在所难免,敬希同行朋友们多多批评指正。

作者

1998年10月于豫宛

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 纳税会计的特点与任务	(1)
第二节 税收的概念、特征及分类	(7)
第二章 增值税的核算	(14)
第一节 增值税的有关规定	(14)
第二节 增值税的会计核算	(20)
第三节 增值税专用发票的使用和管理	(70)
第三章 营业税的核算	(81)
第一节 营业税的有关规定	(81)
第二节 营业税的会计核算	(83)
第四章 消费税的核算	(99)
第一节 消费税的一般规定	(99)
第二节 消费税的会计核算	(101)
第五章 资源税的核算	(118)
第一节 资源税的有关规定	(118)
第二节 资源税的会计核算	(122)
第六章 关税的核算	(129)
第一节 关税的有关规定	(129)
第二节 关税的会计核算	(135)
第七章 土地增值税的核算	(149)
第一节 土地增值税的有关规定	(149)
第二节 土地增值税的会计核算	(152)
第八章 固定资产投资方向调节税和耕地占用税的核算	(170)

第一节	固定资产投资方向调节税的会计核算·····	(170)
第二节	耕地占用税的会计核算·····	(179)
第九章	房产税、车船使用税、土地使用税、印花税的核算·····	(183)
第一节	房产税的会计核算·····	(183)
第二节	车船使用税的会计核算·····	(189)
第三节	土地使用税的会计核算·····	(195)
第四节	印花税的会计核算·····	(200)
第十章	城乡维护建设税及教育费附加的核算·····	(207)
第一节	城乡维护建设税的会计核算·····	(207)
第二节	教育费附加的会计核算·····	(211)
第十一章	企业所得税的核算·····	(215)
第一节	企业所得税的有关规定·····	(215)
第二节	企业所得税的计算和交纳·····	(223)
第三节	企业所得税的会计核算·····	(241)
第十二章	外商投资企业和外国企业所得税的核算·····	(259)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税的有关规定·····	(259)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的会计核算·····	(266)
第三节	内外资企业所得税规定的比较·····	(277)
附一:	中华人民共和国税收征收管理法·····	(285)
附二:	中华人民共和国税收征收管理法实施细则·····	(300)
附三:	全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税抗税犯罪的补充规定·····	(316)

第一章 概 论

第一节 纳税会计的特点与任务

一、纳税会计的概念及必要性

纳税会计是近代新兴的一门边缘学科,是融税收法规和会计核算为一体的一种特种专业会计。他是以国家现行税收法规为准绳,以货币计量为基本形式,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳,即纳税活动所引起的资金运动进行核算和监督的一门专业会计。

纳税会计是伴随财务会计的产生、发展和税制改革的不断深化而产生、发展的。在我国社会主义市场经济体制下,纳税会计的必要性主要有以下四点。

第一,实际工作的需要。由于各种条件所致和传统学科体系的限制,造成我国税务人员和财务会计人员在从事财务会计和税收征管方面的分离。税务人员虽然熟悉税收,但不甚熟悉与计税有关的财务会计;而企业财务会计人员虽然熟悉会计业务,但又不甚熟悉有关的税收法规。所以,税务人员无法根据会计报表准确地确定企业的应纳税款,会计人员也无法准确地按税法要求提供准确的财务会计信息。这样势必影响企业和国家之间的税收分配关系。纳税会计把税收法

规和有关的财务会计知识融为一体，为有关方面准确地计算或预计应纳税款，正确处理税收分配关系，提供了有价值的行为规范和法律依据。

第二，会计改革和税制改革的需要。1993年7月，我国财务会计制度从内容到方法上进行了全面彻底的改革，改革后，根据会计准则和财务通则的要求，随着我国会计规范体系由行业制度向会计准则的过渡，打破了原来的财务会计模式，从而形成相对独立和完整的财务会计体系。在这个体系中，税收成为财务会计核算、决策、信息处理等必不可少的一个重要因素。同时，1994年我国税收制度也进行了全面改革，建立了以流转税中的增值税为核心的新税制。新税制按税法规定对企业收入、费用、收益的确认、计量与按会计准则所作的确认、计量存在着一定的差异，这就要求通过纳税会计进行调整。

第三，国家改革开放的需要。人类进入20世纪后，纳税会计尤其是所得税会计逐步完善。目前，世界上大多数国家的纳税会计都是独立成科的，纳税会计受到普遍重视。美国著名会计学家E·S·亨德里克森在《会计理论》一书中写到：“很多小企业的会计目的主要都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账。即使对于大公司来说，收益的纳税亦是会计师们的一个主要问题。”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，其投资额也越来越大，而我国在国外投资业务也逐年增多。为了符合税收国际惯例，改善投资环境，防止国际避税，维护我国经济权益和企业利益，进一步扩大我国经济往来，建立纳税会计也是非常必要的。

二、纳税会计与财务会计的关系

纳税会计与财务会计既相联系又有区别。现在,纳税会计、财务会计、管理会计(成本会计可以与管理会计融合,也可以独立)已经构成会计学科的三大分支。

(一)纳税会计与财务会计的联系

1. 财务会计是纳税会计的基础,企业纳税会计寓于财务会计之中。虽然企业纳税会计可以标以专业会计的名称,但其反映和核算的内容与财务会计反映和核算的内容实质上是一样的。企业纳税会计只不过是根据税法的要求,以财务会计的核算资料为基础,对有关资料加以调整,使之成为纳税会计的信息。因此,可以说,企业纳税会计是财务会计的一个分支。

2. 企业纳税会计反过来促进了财务会计的不断发展。从某种程度上讲,企业纳税会计是财务会计与税法的有机结合。纳税会计根据税法的有关要求,对财务会计的有关核算资料进行适当调整就促进了财务会计的内容和方法更加规范和丰富,使财务会计不断得以发展。

3. 企业纳税会计与财务会计在具体工作上密切相联的,纳税会计作为一项实质性工作,并不是独立存在的,而是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础的。纳税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(纳税报表除外),也没有必要再专门设置纳税会计机构。现代会计应具备多重功能,诸如财务功能、税务功能、管理功能、成本分析功能、经济效益分析功能等,企业只需设一套完整的会计账表,平时只依会计制度作会计处理,需要时可依现行税法等作调整,以发挥其多种功能,满足不同需要。

(二) 纳税会计与财务会计的区别

1. 对象不同。财务会计反映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,即企业整个资金运动的过程。而纳税会计反映和监督的对象只是与计税有关的经济事项,即企业纳税资金的运动过程。这就是说,原来在财务会计中有关税款的核算、申报、解缴的内容,划归纳税会计,并由纳税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作必要的提示即可。

2. 目的不同。财务会计是企业内外部有关方面提供会计信息服务的,企业纳税会计不仅为企业内外部提供会计信息服务,而且为企业正确履行纳税义务,为税务部门进行纳税检查提供会计信息服务。

3. 核算基础、处理依据不同。税务法规与会计准则存在某些差别,其中最主要的差别在于收益实现的时间和费用的可扣减上,税收制度是收付实现制与权责发生制的结合。财务会计只遵循会计准则,依照会计制度处理各种经济业务,会计人员对某些相同的经济业务可能有不同的表述,出现不同的会计结果。而纳税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、统一性。

4. 计算口径与核算原则不同。在计算口径上,按财务会计计算的应税所得与按企业纳税会计即按税法计算的应税所得往往不一致。这主要源于财务制度上允许开支的范围往往在税法上是不允许的,因此,就需要作纳税调整,使财务会计的核算服从于纳税会计的核算,使之符合税法的要求。在核算原则上,财务会计不仅考虑坚持历史成本原则,而且要考虑

货币的时间价值,在物价变动时,要相应地进行适当调整;而企业纳税会计只坚持历史成本原则,不考虑货币的时间价值。

三、纳税会计的特点

企业纳税会计作为一门特殊的专业会计,具有以下特点。

(一)法律性

纳税会计必须以现行的税收法令为准绳,受税法的规范和制约,这是他区别于其他专业会计的一个最重要的特点。众所周知,会计核算中的一些计算方法(如存货计价方法等)、技术处理等,企业可以根据其生产、经营的实际需要适当选择。但纳税会计必须在遵守国家现行税收法令的前提下选择。这是因为,税收法令是国家法律法规体系的重要组成部分,是调节税企关系的准则,制约着征纳双方的分配关系。一方面,国家不能超越法律征税;另一方面,企业也不得拒绝执行税法规定,不履行纳税义务。当财务会计制度的规定与现行税法的计税方法、计税范围发生矛盾时,纳税会计必须以现行税法为准,作适当调整、修改或补充。对某些在财务会计制度中不便按照税法规定反映的会计事项,必须单独设置账簿,单独核算其销售金额等,方能按不同税率计税或减免税,否则,税率从高或不予减免。由此可见,受税收法规的制约是纳税会计的一个显著特点。

(二)广泛性

我国宪法规定每个公民都有纳税义务,而企业(不论各行各业和所有制性质)更负有纳税义务。这就是说,所有自然人和法人都可能是纳税义务人。由于法定纳税义务人的广泛性,决定了企业纳税会计适用范围的广泛性。

(三)统一性

由于纳税会计是融各类会计和税法于一体的专业会计,税法的统一性决定了纳税会计的统一性。这就是说,同一种税对不同企业(不同纳税人)都是一样的。当然,在统一性的前提下,也不排除特殊情况下的灵活性。

(四)特殊性

纳税会计是会计学科的一个重要分支,它具有自己独立的特殊要求。对某些税种,其计税依据与财务会计账面记录提供的依据可能并不完全相同,不能满足计税的要求,此时就必须对账面记录进行调整,而这种调整又有专门的方法和技术,这就充分体现了企业纳税会计在核算上的特殊性。

四、纳税会计的任务

纳税会计作为会计的一个分支,既要以国家税法为准绳,促使企业认真履行纳税义务,又要使企业在国家税法的允许范围内,追求企业纳税方面的经济利益。纳税会计的主要任务如下。

(一)反映和监督企业对国家税收法令、制度的贯彻执行情况,认真履行纳税义务,正确处理国家与企业的分配关系。

(二)按照国家现行税法所规定的税种、计税依据、纳税环节、税目、税率等,正确计算企业在纳税期内的应缴税款,并进行正确的会计处理。

(三)按照税务监缴机关的规定,及时、足额缴纳各种税金,并进行相应的会计处理。

(四)正确编制、及时报送会计报表和纳税申报表,认真执行税务机关的审查意见。

(五)进行企业税务活动的财务分析,不断提高企业执行税法的自觉性,不断提高税务核算和税务管理水平,不断增强

企业的纳税能力。同时,也应充分利用现行税法 and 有关政策、制度赋予企业的权力,从企业的生产经营范围、组织形式,到固定资产的折旧方法,资产计价、估价和重估价方法,产品的定价方法,投资、筹资方式,以及某些经济行为等,都应该从纳税人的角度进行明智的财务决策,寻求纳税方面的企业利益,以充分发挥企业纳税会计的作用,更好地完成纳税会计的任务。

第二节 税收的概念、特征及分类

一、税收的概念

税收是国家为实现其职能,凭借政治权力,按照税法规定的标准,强制地对社会产品进行分配,无偿地取得财政收入的一种手段。他体现着以国家为主体的特定分配关系。

(一)税收是凭借国家权力实现的

国家是阶级矛盾不可调和的产物,是经济上占统治地位的阶级进行统治的工具,具有对内维护统治阶级的利益,对外防范外敌入侵的职能,而要实现这些职能必然要耗费一定的财力;因而,无偿征得的税收就成为这一财力的重要来源。这种无偿的征收是国家凭借政治权力,依照法律强制实现的,任何纳税人都必须遵章纳税,否则,就要受到制裁。

(二)税收是强制、无偿的课征

从税收的概念中,我们可以看出,无论在任何阶级社会中,税收所表现出的形式、特征都是相同的。之所以相同,是由税收的本质决定的。国家按照税法的规定征税并取得收入是国家权力运行的必然结果,而且征收形成财政收入后用于

社会的共同需要。税收的这些特点,反映了税收的共性即形式特征。

(三) 税收的物质内涵

税收是一个分配范畴,是以国家为主体的分配,他的分配对象即税收的物质内涵是社会产品。社会产品的价值构成可用公式 $C - V + M$ 表示。其中: C 表示补偿生产过程中物质消耗部分的费用,是进行再生产所必须的物质条件; V 表示用于补偿活劳动消耗部分的费用,是劳动力再生产的生活资料的支出需要;这两部分社会产品价值都是特定的,是维持简单再生产的,因而不能作为税收的来源; M 表示可供社会支配的剩余产品的价值,既可用于积累也可用于消费,这一部分才可以作为税收的来源,即社会剩余产品是税收的物质内涵。

二、税收的特征

税收的特征,是指税收在不同的社会制度下反映的共同特征,这些特征不因社会制度改变而变化。

(一) 强制性

税收是对社会产品的分配,而社会产品分配是解决社会产品归谁支配和占有以及在数量上支配和占有多少的问题。由于分配结果是社会产品所有权的单方面转移,因而这种分配不是以人们的意志为转移的,而是靠一种强制性约束才得以实现的。这就决定了社会产品的分配,必须依据某种权力,或是依据生产资料的所有权,或是依据政治强制权。例如,在资本主义社会,资本家是凭借对资本的所有权,把利润和利息收入攫为己有的;土地所有者是凭借对土地的所有权榨取地租收入的;而国家则是以政治权力把一部分社会产品转为国家所有,归国家支配和使用的。税收就是国家以政治权力作

为依据而进行的一种分配。

税收强制性的具体表现是国家颁布的具有明确规范性的国家税法。在国家税法规定的限度内,纳税人必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。任何社会形态下的税收,之所以能成为国家财政收入的强有力的和稳定的形式,其根本原因在于有法律的保证。

(二)无偿性

税收是一种无偿性的征收。即对纳税人不讲任何条件,国家不付任何报酬。国家征税以后,税款即转为国家所有,不再直接归还纳税人。

(三)固定性

税收是国家一种固定的收入形式。即国家通过法律形式,事先规定了征收对象与税额之间的固定比例,或按征税对象直接规定固定数额,而且这种规定具有连续性,征纳双方必须共同遵守,非是国家法令改变,双方均无权变更。

税收的上述基本特征是一切社会形态下所具有的共同特点,强制性是指税收的根据和手段,无偿性是指征收的目的,固定性是指征收的限度。在我们社会主义国家里,由于国家的利益与人民的利益根本上是一致的,税收的三性则具有新的内容,即把强制性同纳税人的自觉性相结合,无偿性同“用之于民”的返还性相结合,固定性与政策上的灵活性相结合,以充分发挥其职能作用。

三、税收的分类

税收分类按某一标准把性质相同或相近的税率划归一类,以示同其他税种的区别。税收分类可以有各种不同的标准,依据哪个标准来分类,主要视其想说明什么问题而定。近

代世界各国普遍实行复税制，一般国家设置的税种都较多，如日本国开征的税种有 40 多个，而美国达到了 80 多个。各税种之间存在着一定的区别和联系。因此，通过各个不同税种的不同角度对税收进行分类研究，有利于分析税收的发展演变过程，有利于分析税收结构，调查税种分布及考核税收负担状况，有利于正确划分中央和地方各级财政收入，有利于总结税制建设的经验和教训，有利于正确地制定国家的税收法规和加强税务管理。

根据各种税收的目的、作用和特点，可将税收按以下方式分类。

（一）按税收的管理和使用权限分类

按税收的管理和使用权限分类，可分为中央税、地方税和中央地方共享税。

中央税是指税收管理和使用的权限在中央的各税种，亦称为国税。我国现行的中央税包括：消费税；铁道系统、各银行总行和保险公司缴纳的营业税；关税；海关代征进口商品的消费税和增值税；中央企业所得税；地方各类外贸企业计划内出口退税等。

地方税是指税收管理和使用的权限在地方的各种税种。我国现行的地方税：包括营业税（不包括铁道系统、各银行总行、保险总公司缴纳的营业税）；个人所得税；遗产税；土地增值税；外商投资企业和外国企业所得税；城市维护建设税；车船税；房产税；屠宰税；土地使用税；印花税（不含证券印花税）；固定资产投资方向调节税；农业牧业税；农林特产税；耕地占用税；契税；地方企业所得税等。

中央地方共享税指税收管理和使用的权限属于中央和地

方政府分享的各个税种。我国现行的中央地方共享税主要包括增值税、资源税和证券交易税。其中：增值税中央分享 75%，地方分享 25%；证券交易税中央和地方五五分享；资源税按品种分享，其中海洋石油资源税归中央，其他资源税归地方。

（二）按税收收入形态分类

按税收收入形态分类，可分为实物税（即以实物形式交纳）和货币税（即以货币形式交纳）。从历史上看，实物税形式在我国持续的时间较长，目前我国大部分税收都是货币税，长期保留实物形态的税种只有农业税，而且也于 1985 年大部分改为折金代征，向货币税过渡。货币税不仅便于纳税人的交纳和国家财政收支的管理，而且也有利于发挥税收对经济的调节作用。

（三）按税收的计征标准分类

按税收计征标准分类，可分为从价税和从量税。从价税是以征税对象的价格价值为依据来计算应纳税额的税种。如我国现行的增值税、营业税等大部分税种都属于从价税；从量税是以征税对象的数量、重量、容量或体积为依据，来计算应纳税额的税种。如我国现行的土地使用税、车船税等税种属于从量税。从价税的应纳税额随着商品价格的变化而变化，能够体现合理负担的税收政策。从量税的应纳税额随着征税对象数量的变化而变化，具有计税简便的优点，但税收负担不能随价格的高低而增减。因此，从量税一般应实行差别税额、分等定率，以平衡税收负担。

（四）按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系划分，可分为价内税和价外税。价

内税是指税金是价格的组成部分,必须按含税价计税;价外税是价格的一个附加额或附加比例。我国现行大部分税种都是属于价内税。价内税的优点是能够发挥税收调节利润、调节生产的作用。

(五)按税收收入的用途分类

按税收收入的用途划分,可分为普通税和特别税。普通税是指国家为了一般需要而征收的税。特别税是指国家为了满足某种特殊需要而征收的税。我国现行大部分税种都属于普通税,只有少数税种属于特别税,如固定资产投资方向调节税等。

(六)按税负能否转嫁分类

以税负能否转嫁为依据划分,可分为直接税和间接税。直接税是指税收负担直接由纳税人本人负担的税。一般讲,对收益额和对财产、行为课征的各税种(房产税、车船使用税、土地使用税、城建税、印花税等)都属于直接税。间接税是指税收负担先由纳税人垫交,然后通过产品销售,转嫁给消费者负担的税。一般讲,对流转额课征的各税种(如增值税、消费税等)都属于间接税。

(七)按税收在国家财政收入中的构成来源分类

按税收在国家财政收入中的构成可分为工商税、关税和农业税。工商税是指由从事工商等各行业生产经营活动的企业、个人及其他纳税人缴纳的纳税税务部门工商税征收计划的各税的税款;关税是指对进出关境的货物和物品由海关征收的税款;农业税是指向一切从事农业生产并有农业收入的单位和个人征收的税款。

(八)按征税对象性质分类