

SUODESHUIKUAIJI

所得税会计

■ 徐荣才 编著



经济管理出版社



所得税会计

徐荣才 编著

CD110/17

中央财政金融学院图书馆藏

总号



书号

443739

F275.2/14

经济管理出版社

责任编辑 高小霞

版式设计 蒋 方

所得税会计

徐荣才 编著

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:北京通县张家湾曙光印刷装订厂

850×1168 毫米 1/32 11.5 印张 280 千字

1996 年 7 月第 1 版 1996 年 7 月北京第 1 次印刷

印数:1—11000 册

ISBN7-80118-162-X/F·161

定价:18.00 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)

前 言

在企业应缴纳的各税种中,所得税(指企业所得税,下同)和会计的关系最为密切。因为所得税的计税依据是应纳税所得额,即企业每一纳税年度的总收入减去准予扣除项目后的余额,在实际工作中它是在会计利润(即企业的利润总额)的基础上经过纳税调整计算出来的。因此所得税涉及到企业的所有收入和费用,几乎涵盖到企业会计核算的绝大部分内容,如营业收入核算、成本费用核算、存货核算、固定资产核算、无形资产和递延资产核算、投资核算、负债核算、营业外收支核算等等。只有对与企业的收入和费用有关的各个方面、各个环节进行全面的正确的核算才能正确地计算和缴纳所得税。如果不能对企业的各项业务和各个环节进行全面、正确的核算,就不能正确地确定企业的收入和费用,也就无法正确地计算出企业的会计利润,自然也就不可能正确地计算和缴纳所得税。正因为如此,我认为,对所得税会计的研究应包括税前与收入、费用有关的各项业务的核算,我称之为广义的所得税会计。

当然,所得税与会计并不是一回事,两者有着很大的差别。这种差别不仅表现在两者的目的、依据各不相同,更主要的是表现在两者收益的概念及确认收益的口径、时间各不相同。会计上所说的收益为企业的会计利润,即利润总额,它是企业在一定期间取得的收入减去所发生的各项支出后的余额;而所得税所说的收益为企业的应纳税所得额,它是企业在一定期间内取得的总收入减去准予扣除项目后的余额。由于会计和所得税所说的收益的概念不同,因而它们在确认收益时的计算口径和时间也各不相同。由于两者确认收益的计算口径不同,因而产生了永久性差额;由于两者

确认收益的时间不同,因而产生了时间性差额。由于永久性差额和时间性差额的存在,使会计利润和纳税所得不仅在性质上有差异,而且在数量上也有差异。在会计利润的基础上,通过纳税调整,确定纳税所得,计算应纳税额和本期所得税费用,这就是纳税过程中的会计处理,也就是通常所说的所得税会计,我称之为狭义的所得税会计。显然,狭义的所得税会计是广义的所得税会计的一个组成部分。

在市场经济条件下,企业作为独立的商品生产者和经营者,其生产经营的目的就是为了取得利润。企业为了取得尽可能多的利润,就必须尽量地节省费用,自然也包括所得税费用(所得税作为一项费用已为中国会计界所接受)。企业通过对其生产经营活动和财务活动的合理筹划和安排来节省所得税费用,这就是节税。节税不同于偷税漏税。节税按节约税收的效果可以分为绝对节税和相对节税。绝对节税是通过对其生产经营活动和财务活动的合理筹划和安排,直接地少纳或不纳所得税的行为;而相对节税是指通过对生产经营和财务活动的合理筹划和安排,推迟所得税的缴纳时间从而相对地节省所得税费用。

以上是本书的几点基本思路。

从上述基本思路出发,本书第三章至第八章讲解税前会计处理即广义的所得税会计。其中,第三章、第四章综合地介绍了收入和费用与所得税的关系,第五章至第九章分别介绍了固定资产、无形资产和递延资产、存货、投资、筹资的税务处理。在上述各章中分别分析了不同处理方法对所得税的影响,在此基础上研究如何通过对生产经营活动和财务活动的合理筹划和安排来相对地和绝对地节约所得税费用。第十章和第十一章讲解税中和税后会计处理,也即狭义的所得税会计,其中第十章主要介绍会计利润的确定、纳税调整、应纳税额的确定等,第十章首先介绍了永久性差额和时间性差额,在此基础上介绍了应付税款法和纳税影响会计法,

特别是其中的负债法。

站在企业的立场上,以广大企业财会人员为对象,注重实用性和可操作性是我编写本书时遵循的基本原则,也是本书的重要特点。

本书是我近年来研究会计和税收实务取得的一项成果,应该说我在其中花费了不少的时间和精力。但愿本书的出版能对广大读者,特别是企业财会人员有所启发,有所帮助。当然,由于本人水平有限,研究尚不够深入,加上资料不甚完备,其中必有不少的不足和疏漏之处,恳请广大读者批评指正。

作者

一九九六年六月

于北京双秀公园

目 录

第一章 企业所得税概述	(1)
第一节 企业所得税的纳税人和征税对象.....	(1)
第二节 企业所得税的征收.....	(2)
第三节 企业所得税应纳税额的计算	(13)
第四节 资产的税务处理	(25)
第二章 所得税会计概述	(29)
第一节 所得税与会计	(29)
第二节 所得税会计	(33)
第三节 节税论	(34)
第三章 收入与所得税	(43)
第一节 收入的内涵和分类	(43)
第二节 收入的确认及其对所得税的影响	(48)
第三节 收入的计量及其对所得税的影响	(68)
第四节 内部转让定价与所得税	(73)
第四章 费用与所得税	(81)
第一节 费用的定义、分类和确认.....	(81)
第二节 成本	(84)
第三节 期间费用.....	(104)
第四节 营业税金.....	(116)
第五节 损失.....	(126)
第六节 费用对所得税的影响.....	(130)
第七节 同一利益集团内部费用转移与所得税.....	(133)
第五章 固定资产的税务处理	(138)
第一节 固定资产的概念和计价.....	(138)

第二节	固定资产折旧·····	(153)
第三节	固定资产租赁·····	(171)
第四节	固定资产盘盈、盘亏·····	(179)
第五节	固定资产的处置·····	(181)
第六节	固定资产维修和保养支出·····	(190)
第六章	无形资产和递延资产的税务处理·····	(193)
第一节	无形资产·····	(193)
第二节	递延资产·····	(205)
第七章	存货的税务处理·····	(209)
第一节	存货的入帐价值·····	(209)
第二节	存货的计价方法及其对所得税的影响·····	(214)
第三节	存货的盘盈、盘亏及毁损·····	(224)
第八章	对外投资的税务处理·····	(227)
第一节	短期投资·····	(228)
第二节	长期投资·····	(233)
第三节	房地产投资·····	(245)
第九章	筹资的税务处理·····	(249)
第一节	企业筹资方式·····	(249)
第二节	借款·····	(250)
第三节	发行债券·····	(266)
第四节	发行股票·····	(272)
第五节	信用筹资·····	(275)
第六节	不同筹资方式对所得税的影响·····	(277)
第七节	利息节税在同一利益集团内部的运用·····	(280)
第十章	应纳税额的计算·····	(283)
第一节	税前会计利润的确定·····	(283)
第二节	纳税调整项目·····	(290)
第三节	应纳所得税额和应缴入库所得税额·····	(312)

第十一章	所得税会计处理方法	(323)
第一节	永久性差额和时间性差额	(323)
第二节	所得税会计处理基本概念及科目设置	(328)
第三节	应付税款法	(330)
第四节	纳税影响会计法	(333)
第五节	纳税亏损情况下所得税会计处理	(349)
第六节	所得税的缴纳等的会计处理	(352)

第一章 企业所得税概述

企业所得税是对企业净收益所征收的一种税收。本章按照《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》及其他有关法规、规章的规定,对企业所得税的有关法律规定作概要介绍。

第一节 企业所得税的纳税人和征税对象

一、企业所得税的纳税人

下列实行独立经济核算的企业或者组织,为企业所得税的纳税义务人(以下简称纳税人):

1. 国有企业;
2. 集体企业;
3. 私营企业;
4. 联营企业;
5. 股份制企业;
6. 有生产、经营所得和其他所得的其他组织。

其中所称“独立核算的企业或者组织”,是指同时具备:在银行开设结算帐户;独立建立帐簿,编制财务会计报表;独立计算盈亏等条件的企业或者组织。

其中所称“国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业”,是指按国家有关规定注册、登记的上述各类企业。

其中所称“有生产、经营所得和其他所得的其他组织”，是指经国家有关部门批准，依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织。

企业集团分别以核心企业、独立核算的其他成员企业为企业所得税的纳税义务人。经国务院批准成立的企业集团(第一批试点企业集团 55 家)，其核心企业对紧密层企业资产控股为 100% 的，可由控股成员企业选择由核心企业统一合并纳税，并报国家税务总局批准。

二、企业所得税的征税对象

企业所得税的征税对象是企业的生产、经营所得和其他所得。

这里所说的“生产、经营所得”，是指从事物质生产、交通运输、商品流通、劳务服务，以及经国务院财政部门确认的其他营利事业取得的所得。

这里所说的“其他所得”，是指股息、利息、租金、转让各类资产、特许权使用费以及营业外收益等所得。

企业的生产、经营所得和其他所得，包括来源于中国境内、境外的所得。

第二节 企业所得税的征收

一、企业所得税的纳税地点

企业所得税由纳税人向其所在地主管税务机关缴纳。

这里所说的所在地，是指纳税人的实际经营管理所在地。

经批准合并申报纳税的企业集团的紧密层企业，应当向当地税务机关办理汇缴认定手续，年终提供纳税申报表及有关财务报表。当地税务机关按照税法规定在核实其全年应纳税所得或亏损额并签字盖章后，再由核心企业据以办理汇总纳税事项。未经当地税务机关核准并签字盖章的，一律无效。

铁道部直属运输企业(含所属工附业企业)、民航总局直属运

输企业、邮电部直属邮电通信企业应上交的所得税,分别由铁道部、民航总局、邮电部集中向国家税务总局交纳。

西藏驻区外企业的所得税回藏缴纳。

中央与地方所属企事业单位组成的联营企业和股份制企业的所得税,由所在地国家税务局及其直属机构负责征收;地方所属企事业单位组成的联营企业和股份制企业的所得税,由所在地地方税务局负责征收。

中国工商银行、中国农业银行、中国银行、中国建设银行、中国投资银行、交通银行、中国国际信托投资公司一律以总行(总公司)为单位按季集中缴中央金库,由国家税务总局负责征收管理,年终与财政部统一进行清算。中国人民保险公司除其国内险业务净收入就地分季向中央金库预交外,涉外险业务及其他业务净收入由总公司分季向国家税务总局预交。

二、企业所得税的纳税期限和缴纳办法

缴纳企业所得税,按年计算,分月或者分季预缴,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小,具体核定。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。

纳税人预缴所得税时,应当按纳税期限的实际数预缴。按实际数预缴有困难的,可以按上一年度应纳税所得额的 $1/12$ 或 $1/4$,或者经当地税务机关认可的其他方法分期预缴所得税。预缴方法一经确定,不得随意改变。

对境外投资所得可在年终汇算清缴。

纳税人应当在月份或者季度终了后 15 日内,向其所在地主管税务机关报送会计报表和预缴所得税申报表;纳税人在纳税年度内无论盈利或亏损,都应当在年度终了后 45 日内,向其所在地主管税务机关报送年度会计报表和所得税申报表。申报表的基本格式见表 1-1、表 1-2、表 1-3。

纳税人在年终汇算清缴时,少缴的所得税税额,应在下一年度

表 1-1

企业所得税纳税申报表

企业编码		申报日期		年 月 日至 月 日		金额单位:元	
申报单位		行业类别		隶属关系			
地 址		经济性质		预算级次			
项目		行次	本期数	累计数	补充资料		
一、销售(营业)收入		1			1. 工业总产值 _____元		
减:销售折扣与折让		2					
销售(营业)成本		3					
销售(营业)费用		4					
销售(营业)税金及附加		5					
二、销售(营业)利润		6			2. 年平均职工 人 数 _____ 人		
加:代购代销收入		7					
其他业务利润		8			3. 安置四残人 员 _____人		
其中:技术转让收益		9					
境外劳务收益		10			4. 安置待业人 员 _____人		
减:管理费用		11					
财务费用		12			5. 工 资 总 额 _____元		
汇兑损失		13					
三、营业利润		14			6. 效 益 工 资 _____元		
加:投资收益		15					
其中:联营企业分回利润		16			7. 税 后 利 润 _____元		
境外投资收益		17					
股息收益		18			税务机关受理 日期		
国库券利息收入		19					
国家补贴收入		20			年 月 日		
营业外收入		21					
减:营业外支出		22			受理人(签名)		
四、利润总额		23					
加:纳税调整增加额		24					
减:纳税调整减少额		25					
五、应纳税所得额		26					
适用税率		27					
六、应纳所得税额		28					
减:减、免所得税额		29					
加:联营企业利润补税额		30					
股息收入补税额		31					
境外收益补税额		32					
七、应缴入库所得税额		33					
加:期初未交所得税额		34					
减:实际已缴纳所得税额		35					
八、期末应补(退)所得税额		36					

申报单位章 填报期 年 月 日 经办人: 主管会计: 负责人:

表 1-2

企业所得税纳税调整项目表

企业编码 申报日期 年 月 日至 月 日 金额单位：元

项 目	行次	本期数	累计数
一、纳税调整增加额	1		
1. 超过规定标准项目	2		
(1) 工资支出	3		
(2) 职工福利费	4		
(3) 职工教育经费	5		
(4) 工会经费	6		
(5) 利息支出	7		
(6) 业务招待费	8		
(7) 公益救济性捐赠	9		
(8) 提取折旧费	10		
(9) 无形资产摊销	11		
(10) 其他	12		
2. 不允许扣除项目	13		
(1) 资本性支出	14		
(2) 无形资产受让、开发支出	15		
(3) 违法经营罚款和被没收财物损失	16		
(4) 税收滞纳金、罚金、罚款	17		
(5) 灾害事故损失赔偿	18		
(6) 非公益救济性捐赠	19		
(7) 各种赞助支出	20		
(8) 与收入无关的支出	21		
3. 应税收益项目	22		
(1) 少计应税收益	23		
(2) 未计应税收益	24		
二、纳税调整减少额	25		
1. 弥补亏损	26		
2. 联营企业分回利润	27		
3. 境外收益	28		
4. 技术转让收益	29		
5. 治理“三废”收益	30		
6. 股息收入	31		
7. 国库券利息收入	32		
8. 国家补贴收入	33		
9. 其他	34		

表 1-3

企业减免项目表

企业编码 申报日期 年 月 日至 月 日 金额单位：元

项 目	行次	所得额	税率	减免税额
一、高新技术企业	1			
二、新办第三产业	2			
三、“老少边穷”地区企业	3			
四、受灾企业	4			
五、劳服企业	5			
六、校办企业	6			
七、福利企业	7			
八、乡镇企业	8			
九、	9			
十、	10			
十一、	11			
十二、	12			
十三、	13			
十四、	14			
十五、	15			
十六、	16			
十七、	17			
合 计	18			

表 1-4

联营企业分利股息收入纳税表

企业编码

申报日期

年 月 日至 月 日

金额单位：元

项 目	分回 利润	换算应纳 税所得额	应纳所得 税 额	税收扣 除 额	应 补 所得税额
一、联营企业分利					
1. 联营企业（税率）					
2.					
3.					
4.					
5.					
合 计					
二、股息收入					
1.					
2.					
3.					
4.					
5.					
合 计					

内缴纳；纳税人在年终汇算清缴时，多预缴的所得税税额，在下一年度内抵缴。

纳税人缴纳的所得税款，应以人民币为计算单位。所得为外国货币的，分月或者分季预缴税款时，应当按照月份（季度）最后一日的人民银行市场汇价折合成人民币计算应纳税所得额；年度终了后汇算清缴时，对已按月份（季度）预缴税款的外国货币所得，不再重新折合计算，只就全年未纳税的外币所得部分，按照年度最后一日的国家外汇牌价，折合成人民币计算应纳税所得额。

纳税人取得的收入为非货币资产或者权益的，其收入额应当参照当时的市场价格计算或估定。

三、企业清算时所得税的计算和缴纳

纳税人依法进行清算时，应当在办理工商注销登记之前就其清算终了后的清算所得，向当地税务机关申报，缴纳企业所得税。

这里所说的清算所得，是指其资产净额或者剩余财产减除企业未分配利润、各项基金和清算费用后的余额，超过实缴资本的部分。

四、企业合并、分立、终止时所得税的缴纳

企业在年度中间合并、分立、终止时，应当在停止生产、经营之日起 60 日内，向当地税务机关办理当期所得税汇算清缴。

五、企业所得税的税收优惠政策

按照规定下列纳税人在缴纳企业所得税时，实行税收优惠政策：

第一，民族自治地方的企业，需要照顾和鼓励，经省级人民政府批准，可以实行定期减税或者免税。

第二，法律、行政法规和国务院有关规定给予减税或者免税的企业，依照规定执行。