

所得税

会 / 计 / 实 / 务

主编 贺永生 副主编 崔长玉



中国对外经济贸易出版社

所得税会计实务

主 编 贺永生
副主编 崔长玉

中国对外经济贸易出版社

图书在版编目(CIP)数据

所有税会计实务/贺永生主编.-北京:中国对外经济贸易出版社,1997.10

ISBN 7-80004-590-0

I. 所… II. 贺… III. 所得税-税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 20030 号

所得税会计实务

主编 贺永生

副主编 崔长玉

中国对外经济贸易出版社出版
(北京安定门外大街东后巷 28 号)

邮政编码:100710

新华书店北京发行所发行

北京博诚印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开本

9 印张 202 千字

插页 0.125 印张

1997 年 12 月第 1 版

1997 年 12 月第 1 次印刷

印数:6000 册

ISBN 7-80004-590-0

F·380

定价:15.00 元

序

国际会计准则委员会于1979年7月公布了《国际会计准则12—所得税会计》，该准则于1981年1月1日开始生效。根据这一国际会计准则，西方许多国家都相继制定了所得税会计准则的文告。我国对所得税会计理论的研究起步较晚。目前，所得税会计的具体准则，尚在酝酿之中。

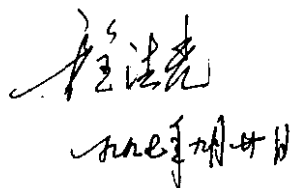
我国企业纳税业务包括所得税纳税业务的核算，一直是包容在企业财务会计核算中的。随着社会主义市场经济的不断发展，这种计划经济下的核算模式，已远远满足不了税利分流和硬化税制的需要。特别在1993年会计制度和1994年税收制度改革以后，所得税法与财务会计制度在确定收益的时间和费用扣除标准上的不一致，引起了会计处理方法上的差异。它客观上要求必须对原有的核算程序与方法进行改革，使所得税会计从财务会计中分立出来，更好地实现各自的目标，以有利于社会主义市场经济的发展，有利于纳税人和税务机关维护税法和执行税法，共同完成税收任务。本书的作者正是看到了这种趋势，为满足税收人员和财务人员学习和培训的需要，编写了这本《所得税会计实务》。

《所得税会计实务》一书，以现行所得税法和财务会计制度为依据，对所得税的性质、所得税会计目的、会计凭证、会计科目的设置与使用、账务处理程序、会计报表以及纳税自查、节税策划等方面进行了全面、系统的论述与讲解。难能可贵的

是作者从实际业务操作需要出发,对该书的结构进行了精心的设计。在目前建立完全脱离企业财务会计制度的所得税会计在具体操作上还有一定困难的情况下,保持了所得税会计与财务会计既相联系又相区别而重点写区别的格局。立足现在,着眼未来,在满足税务人员和财务人员提高业务素质完成征纳任务需要的同时,抓住“分立”的方向和核心问题,大胆探索,搭起了所得税会计的基本框架。

《所得税会计实务》一书,坚持理论与实际相结合、向国际惯例靠拢与中国国情相结合,在内容上很有自己的特色。第一,突出了会计所得与应税所得之间差异的核算,特别对永久差异的日常核算,从表外科目的设计到账务处理方法,提出了很好的建议,具有一定的指导意义。第二,根据我国目前居民个人纳税意识有待加强的状况,把个人所得税代扣代缴的核算列为所得税会计核算的一个重要内容,对加强个人所得税征管,减少税源流失,很有现实意义。第三,提出了“节税”理论,阐述了节税与避税、节税与骗税、偷税的本质区别,总结了主要的节税方法,对纳税人全面地执行税法,外国税法保护自身的经济利益提供了具体帮助。

做为我国第一部写所得税会计实务的专著,由于可借鉴的东西不多,自然还有不尽完善之处。可喜的是,作者已迈出了实属不易的第一步。我衷心地祝愿《所得税会计实务》一书与读者见面后,能发挥它应有的作用,成为广大读者的良师益友。



陈志强

前 言

为了满足全国各类企业的财会人员和广大税务干部业务培训的需要,我们编写了这本《所得税会计实务》。

本书的编写,以现行所得税法和财务会计制度为依据,以税法统一应纳税所得额计算标准引起的帐务处理变化为重点,以解决现行所得税征纳业务中存在的实际问题为目的,对所得税的性质,所得税会计的目的、内容、核算方法、帐务处理程序以及纳税自查、节税策划等方面进行了全面、系统的论述与讲解。特别对会计所得与应税所得之间的差异,投以重笔,突出操作,坚持理论与实际相结合,向国际靠拢与我国国情相结合,就其形成的原因、种类、日常的归集与核算以及相关特殊业务的会计处理,进行了有益的探索。

本书的结构,保持了与财务会计既相联系又相区别而重点写区别的格局。其内容共十章大体由三部分组成,第一部分,所得税会计基础,包括第二、三、四章;第二部分,所得税会计核算,包括第五、六、七、九章;第三部分,所得税税务管理,包括第一、八、十章。本书第一、九章,由解明编写;第二、四、五、十章由贺永生编写;第三章由茹淑美编写;第六、七章由崔长玉编写;第八章由贺书阁编写。全书由贺永生负责主编并总编纂。

本书在编写过程中,得到了国家税务总局、中央财政金融大学、中国政法大学有关领导的大力支持,得到了北京市昌平

县地方税务局、北京第一通用机械厂财务处的具体帮助,特别是国家税务总局程法光副局长在百忙中抽出时间为本书作序,在此一并表示感谢!

我国的税制和财务会计制度的改革还在不断深入。建立完全脱离企业财务会计制度的所得税会计无论在设计或具体操作上都还有一定的困难。但做为方向、做为探索,本书除能为读者开拓视野、提高业务水平提供一点服务外,若还能抛砖引玉,为税制和财务会计制度的改革尽点微薄之力,也就不违初衷,实现了我们的愿望。鉴于我们的水平所限加上资料不甚完备,书中疏漏、错误在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

1997年7月1日

目 录

第一章 企业纳税概述	(1)
第一节 我国现行税法体系和税法的基本要素.....	(1)
第二节 纳税人的义务权利和责任.....	(8)
第三节 企业纳税程序	(16)
第二章 所得税与所得税会计	(25)
第一节 我国所得税改革概况	(25)
第二节 所得税的属性及其对财务会计的影响 ...	(31)
第三节 所得税会计的基本前提和基本原则	(36)
第四节 所得税会计的对象与方法	(41)
第三章 所得税会计凭证	(48)
第一节 所得税会计凭证的作用和种类	(48)
第二节 发票的填制与审核	(51)
第三节 所得税纳税申报表的填制与审核	(57)
第四节 所得税完税凭证的填制与审核	(61)
第五节 退税凭证的填制与审核	(67)
第四章 所得税会计科目的设置与使用	(72)
第一节 所得税会计科目的设置及其一般核算程序	(72)
第二节 永久性差异及其帐务处理	(76)
第三节 暂时性差异及其帐务处理	(86)
第四节 所得税几种特殊业务的帐务处理	(97)

第五章 企业所得税的核算	(109)
第一节 企业所得税的纳税人和征税对象.....	(109)
第二节 企业所得税应纳税所得额的计算.....	(119)
第三节 企业所得税应纳税额的计算与缴纳.....	(137)
第四节 企业所得税帐务处理举例.....	(147)
第六章 外商投资企业和外国企业所得税的核算	(158)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的纳税人和征税对象.....	(158)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的确定与计算.....	(166)
第三节 涉外投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算.....	(174)
第四节 外商投资企业和外国企业所得税的帐务处理举例.....	(178)
第七章 个人所得税代扣代缴的核算	(188)
第一节 个人所得税的征收制度.....	(189)
第二节 个人所得税的计税依据.....	(193)
第三节 个人所得税代扣代缴税款的计算与帐务处理.....	(199)
第八章 所得税纳税自查及其帐务调整	(210)
第一节 所得税纳税自查的意义和作用.....	(210)
第二节 所得税纳税自查的基本内容.....	(213)
第三节 所得税纳税自查的主要方法.....	(217)
第四节 所得税纳税自查后的帐务调整.....	(221)
第九章 所得税会计报表的编制与分析	(240)
第一节 所得税会计报表的种类与编制原则.....	(240)

第二节	所得税会计报表的编制·····	(253)
第三节	所得税会计报表的分析·····	(257)
第十章	所得税节税策划·····	(260)
第一节	节税的效应分析·····	(260)
第二节	选择经营方案中的节税策划·····	(263)
第三节	选择财务处理方法中的节税策划·····	(268)
第四节	利用税收优惠的节税策划·····	(273)

第一章 企业纳税概述

税收和税法,是国家税制中相互依赖不可分割的统一体,两者既有联系又有区别。税法是国家法律的重要组成部分,它是以宪法为依据,调整国家与纳税人在税款征纳上的权利与义务关系,维护社会经济秩序和税款征纳秩序,保障国家利益和纳税人合法权益的法律规范总称。税法是国家税务机关征税和纳税人纳税的法律依据。而税收,是国家为了实现其职能,依照税法规定,凭借政治权力,参与国民收入分配与再分配,强制地、无偿地取得财政收入的一种方式。简而言之,税法是税收的法律表现形式,是国家以法律形式规定的征税依据和规范。税收则是税法所确定的具体内容,是税法中最实质的东西,是税法的灵魂。

第一节 我国现行税法体系和税法的基本要素

一、我国现行税法体系

经过 1994 年以来的税制改革,我国工商税制的整体格局已经形成,我国现行税法体系中已开征的共有 24 个税种。

(一)由税务机关负责征收的有增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、印花税、土地增值税、土地使用税、房产税、车船使用

税、固定资产投资方向调节税、城乡建设维护税、车船使用牌照税、屠宰税、筵席税、证券交易税等 18 种,这就是通常所说的工商税制。

(二)由财政机关负责征收的有农业税、牧业税、耕地占用税、契税等 4 种。

(三)由海关机关负责征收的有关税,船舶吨税等 2 种。

上述 24 个税种,均属于税收实体法。除外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税是以国家法律的形式发布实施外,其他 22 种税法都是全国人大授权立法,由国务院以暂行条例的形式发布实施。在 24 个税法中,由于目前内外资企业还尚未完全统一,仅有 13 个税种适用于外商投资企业、外国企业、其他外籍人和外国组织。这 13 种税法是:增值税、消费税、营业税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、土地增值税、印花税、车船使用牌照税、资源税、屠宰税、城市房地产税、关税及船舶吨税。

除税收实体法外,还有税收程序法,包括税收征管法、发票管理法等。税收的征管是按照税收管理机关的不同分别规定的。

1. 由税收机关负责征收的 18 种税,按照全国人大常委会发布实施的《税收征收管理办法》执行;

2. 由财政机关负责征收的 4 种税,参照《税收征收管理办法》执行,具体征收办法由国务院另行规定;

3. 由海关机关负责征收的关税和船舶吨税按照《海关法》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

以上税收实体法和税收征管法构成了我国现行税法体系。

二、税法的基本要素

我国现行税法的 24 个税种,虽然比较复杂,但只要我们掌握了各种税法的基本构成要素,就能帮助纳税人深刻认识、全面掌握和执行税法的各项规定,税法构成的基本要素包括:总则、主体、征税对象、征税范围、税目、税率、计税依据、税额计算方法、纳税期限、减免项目、罚则、附则等 12 个项目。

(一)总则

总则主要包括立法的意图、立法依据、立法适用原则等。一般说来,任何法律规范的建立,不管在法律开头是否写明上述内容,都不是盲目立法,总是在一定形势下,根据政治和经济需要,通过立法去规范协调某种关系,体现国家一定时期的方针和政策。我国现行的每一个税收法规都有其特定的立法目的。

(二)主体

主体又称权利主体,是法律关系的承担者。我国现行税法的主体,一方是代表国家行使征收管理权的税务机关,另一方是纳税义务人,包括自然人、法人及其他组织。不同的税法,由于设立目的不同,纳税义务人则不同。例如:《中华人民共和国企业所得税暂行条例》的纳税主体是国内各类企业,而《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》的纳税义务人则是外资企业。

(三)征税对象

征税对象又称征税客体,它可以是物,也可以是某种行为。它反映着税收法律关系中征纳双方权利和义务,即税法要对什么征税,不同的征税对象是区别不同税法的主要标志。我国目前各税法的征税对象大体上可分为对流转额征税、对收

益额征税、对财产征税、对行为征税、对资源征税五大类别。

(四) 征税范围

征税范围是征税对象在广度方面的具体说明和限定。例如：化妆品是消费税的征税对象，而这里所说的化妆品是指哪些化妆品，则需要具体加以说明和限定，把征税对象规定在一定的范围之内。

(五) 税目

税目是每个税种规定的具体征税项目。它是征税范围的细化。比如：营业税把征税范围细化为 11 个税目，包括交通运输业、建筑业等。把征税范围细化为各个税目，是为了区别对待，使用不同的税率。

(六) 税率

税率是应纳税额与计税额之间的比例。它是计算应纳税额的尺度。每一税法对该税种的税率都在税法中事先做出规定。税率的高低，反映了税收的深度，直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的轻重。我国现行的税率主要有三种：

1. 比例税率

它是对同一征税对象或税目的计税额不分数额大小，都按规定的同一比例征税。具体又可分为：(1) 单一比例税率：即一个税种只规定一个比例税率。(2) 差别比例税率：即一个税种分别采用不同比率的比例税率。(3) 幅度比例税率：即在规定的幅度内由地方政府确定本地区适用税率或在具体征收时，根据征收对象的不同，确定不同比例的税率。增值税、营业税、所得税采用的即是比例税率。

2. 定额税率

它是按征税对象确定的计算单位,直接规定一个税额。它适用于从量计征的税种,具体又可分为幅度定额税率、分类分级定额税率、地区差别税额税率等。车船使用税、资源税使用的都是定额税率。

3. 累进税率

累进税率是根据计税额的大小、分成若干个级距,对每个级距采用不同的税率。计税额越大,税率越高,反之,税率越低。具体讲,累进税率又分超额累进税率和全额累进税率两种。累进税率对收入的调节作用最为突出,因此,被广泛地应用于所得税。

(七)计税依据

又叫计税额,表明根据什么为基数来计算应纳税额,因此,又叫税基。从价定率征收的计税依据是计税金额,从量定额计征的依据,是征税对象的数量,如重量、面积、件数等。

(八)税额计算方法

是指怎样计算应纳税额。不同的税种,应纳税额的计算公式不同,一般的计算公式为计税额乘以适用税率。但具体到每个税种,计算方法有所不同。

(九)纳税期限

指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。税法对不同税种按纳税人经营规模的大小、缴纳税款的多少以及单位会计核算的特点规定了不同的纳税期限。纳税期限分两种:一种是按期纳税。如增值税纳税人根据税务机关核定为1天、3天、5天、10天、15天或者1个月为一期。另一种是按次纳税。如营业税纳税人不能按期纳税的,可以按次纳税。由于纳税人取得应纳税收入后进行结算需要一定的时间,税法还规定了报

缴税款的期限。如：增值税除纳税期限 1 个月为一期期限后的 10 天内报缴税款外，其余均在纳税期满的 5 天内上缴税款，于次月 1 日起 10 天内申报纳税并结清上月应缴税款。

（十）减免税

减免税是国家为了体现扶植或鼓励的政策，对某些纳税人和征税对象采用减少征收或免于征收的一种特殊规定。它是税率的补充或延伸。由于税率具有相对的固定性，为了对特殊情况进行特殊处理，便采用了上述的灵活征税措施。

（十一）罚则

罚则是对纳税人违章的处理规定。它是对纳税人欠税、偷税、抗税所采取的一种惩罚性措施。凡是纳税人发生拖欠税款、偷税、骗税、抗税和不按规定办理税务登记、注销登记、变更登记、不按规定使用税务登记证，不按规定办理纳税登记，不按规定管理票证等均属违章，纳税人违章要按税法 and 税收征管法的有关规定进行处理。

（十二）附则

附则也是税法不可缺少的组成要素。我国税法中附则主要有两项内容：一是规定税法的解释权，二是规定税法的生效时间。

三、税收的分类

一个国家的税收体系，是由税法体系所决定的。税收体系是由不同税种组成的。税收从不同角度，可以有以下几种分类：

（一）按课征对象分类

按课征对象的不同，税收可分为流转税、所得税、资源税、财产税、行为税等五大类，如增值税、消费税、营业税等均按商

品或劳务的流转额征税,属于流转税类;如企业所得税、外商投资企业所得税和外国企业所得税、个人所得税等,均按纳税人所得额征税,属于所得税类;如房产税、城镇土地使用税等,按纳税人支配的财产征税,属于财产税类;如屠宰税,证券交易税等,均按纳税人的特定行为征税,属于行为税类;如资源税、土地使用税等,是按纳税人利用资源取得的收益征税,属于资源税类。

(二)按计税额的计量单位不同分类

计算计税额,有的以货币为计量单位,按一定的比例征收如增值税、营业税等;有的以实物量为单位,按数量定额征收,如车船使用税等。前者为从价税,后者为从量税。有些税种,如消费税,则具有从价和从量的双重特征。

(三)按税收与价格的依存关系分类

根据税收与价格的依存关系,划分为价内税与价外税,价内税是指税额作为价格的组成部分,包括在商品的价格之中,如消费税等;价外税是指税额附在价格之外的税种,如增值税。

(四)按税收收入的形态分类

税收收入一般有货币形态和实物形态两种,以实物形式缴纳的税种叫实物税,以货币形式缴纳的税种叫货币税。我国现行的税种,除农业税外,均为货币税。

(五)按税收的征收和收入支配的权限分类

按税收的征收和收入的支配权限分类,可分为中央税、地方税和中央地方共享税。按照我国分税制财政管理体制,凡是收入归中央政府支配的税种,都属于中央税;包括:消费税、中央企业所得税,铁道系统、银行系统总行和保险总公司缴纳的