

企业税务会计

主 编 单文学 谢金荣

副主编 王 聿 裴立标 高志荣



河海大学出版社

主 编：单文学 谢金荣
副主编：王 聿 裴立标 高志荣

编 委：

李广奇	王庆龙	戴建平	戴明清
白新民	孙玉民	李凤祥	周国生
柏广才	任继生	谢金龙	丁海军

前 言

继1993年7月1日企业会计制度改革之后,我国又于1994年进行税收制度改革,企业税务会计核算也相应发生较大变化。为使广大财税、审计人员和企业财会人员在学习新税制的同时,掌握现行各税的会计核算的有关内容,我们编写了本书。

本书以新颁布的税法为准,在介绍新税制的同时,重点介绍了现行各税包括增值税、消费税、营业税、企业所得税等工商税收和关税的计算、缴纳及其会计处理,并介绍税务代理等内容,是财政、税务、审计人员的良师益友,也是企业财会人员及财经、税务院校相关专业师生的必不可少的参考资料。

本书编写过程中得到扬州大学税务学院学术委员会副主任、税务系主任胡湘桂教授和税务系党支部书记周志年等同志的关心,在此表示感谢。

由于编者时间和水平所限,书中不足之处在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

1995年4月

目 录

第一章 概 论

- 第一节 税收基础知识概述 1
- 第二节 企业税务会计的概念和任务47
- 第三节 企业税务会计的内容和方法49
- 第四节 税制改革与企业会计工作53

第二章 增值税的计算、缴纳及其会计处理

- 第一节 增值税概述58
- 第二节 一般纳税人增值税的计算、缴纳
及其处理69
- 第三节 小规模纳税人增值税的计算、缴纳
及其会计处理86
- 第四节 凭证、帐簿、报表的填制及相关业务
的处理92

第三章 消费税的计算、缴纳及其会计处理

- 第一节 消费税概述105
- 第二节 消费税的计算114
- 第三节 消费税的会计处理117

第四章 营业税的计算、缴纳及其会计处理

- 第一节 营业税的概述125
- 第二节 营业税的计算135

第三节	营业税的会计处理	139
第五章	资源税的计算、缴纳及其会计处理	
第一节	资源税概述	142
第二节	资源税的计算	148
第三节	资源税的会计处理	150
第六章	关税的计算、缴纳及其会计处理	
第一节	关税概述	153
第二节	关税的计算和会计处理	157
第七章	企业所得税的计算、缴纳及其会计处理	
第一节	企业所得税概述	164
第二节	企业所得税的计算	180
第三节	企业应纳税所得额的会计处理	186
第八章	外商投资企业和外国企业所得税的计算、 缴纳及其会计处理	
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	210
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的计算、 缴纳及其会计处理	220
第九章	个人所得税的计算、缴纳及其会计处理	
第一节	个人所得税概述	226
第二节	个人所得税的计算、 缴纳及其会计处理	232

第十章 财产税类的计算、缴纳及其会计处理

- 第一节 房产税的计算、缴纳及其会计处理242
- 第二节 车船税的计算、缴纳及其会计处理245
- 第三节 土地增值税的计算、缴纳
及其会计处理250

第十一章 行为税类的计算、缴纳及其会计处理

- 第一节 固定资产投资方向调节税的计算、缴纳
及其会计处理258
- 第二节 印花税的计算、缴纳及其会计处理265
- 第三节 土地使用税的计算、缴纳
及其会计处理271
- 第四节 城乡维护建设税的计算、缴纳
及其会计处理275

第十二章 企业税务代理

- 第一节 企业税务代理的意义和原则281
- 第二节 税务代理机构、代理人员
及其权利与义务285
- 第三节 税务代理业务范围288
- 第四节 税务代理关系及法律责任289

附 录

- 附录一 中华人民共和国会计法292
- 附录二 财政部关于增值税会计处理的规定298

附录三	国家税务总局关于增值税 纳税申报表填报说明	304
附录四	财政部关于消费税会计处理的规定	312
附录五	财政部关于营业税会计处理的规定	315
附录六	财政部关于资源税会计处理的规定	316
附录七	财政部关于部分进口商品退税会计 处理的规定	317
附录八	财政部关于企业所得税会计处理的规定	318
附录九	国家税务总局关于企业所得税 纳税申报表填报说明	324
附录十	税务代理试行办法	334

第一章 概 论

第一节 税收基本知识概述

税收是一个历史范畴，它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。远在奴隶社会税收就已出现，在封建社会、资本主义社会、社会主义社会税收始终存在；税收也是一个经济范畴，它随着社会经济的发展，发挥着越来越重要的作用。税收是什么，包括哪些内容，这是我们首先必须要知道的问题。

一、税收的定义

税收是政府为实现其职能和满足社会公共需要，凭借政治权力，对部分国民收入和国民财富进行的非直接偿还的、法定规范性的分配活动。

税收的这一概念包含着以下几层意思：

(1) 税收的主体是国家，也就是政府机构。只有国家才能制定税收制度及其征收办法，其它任何单位和个人都无权征税。

(2) 国家征税目的是为了履行其双重职能，即国家职能和社会职能的需要。国家职能，是指国家对内维持社会秩序，对外防止侵略，它属于国家本质属性；社会职能，是指管理国民经济和为国民提供公共财产的职能，它属于社会共同需要。

(3) 国家征税凭借的是政治权力。国家的权力主要有两种，即政治权力和财产权力。国家凭借财产所有权可以取得

财政收入，但所付的代价要比凭借政治权力取得财政收入付出的代价要大得多。所以，历代统治阶级总是以凭借政治权力取得的财政收入为主，而以凭借财产权力取得的财政收入为辅。

(4) 征税对象是国民收入和国民财富，国民收入属流量，国民财富属存量，这就决定税收不仅来自流量，也来自存量。

(5) 税收在形式上具有强制性、无偿性、固定性三个形式特征。

① 强制性。税收强制性指国家征税是以法律形式规定的，具有极大的权威性。在税法规定的范围内，任何单位和个人都必须依法纳税，否则就要受到法律制裁。

税收强制性的依据是国家的政治权力，而政治权力是一种强制权力，因此，凭借政治权力进行的税收分配必然具有强制性。这种强制性具体表现在国家税法上。国家通过颁布税收法律，规定公民纳税义务，强制纳税人按时、足额向国家缴纳税款。否则，就要受到法律的制裁。

② 无偿性。税收的无偿性是指国家取得税收，既不需要偿还，也不需要向纳税人直接偿付任何代价。正如列宁所说“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西”。从这一点来说，税款与国债收入、国库券、货币发行及规费收入等不同。国家发行公债和国库券是要还本付息的，国家对债券持有者负有偿还的义务，而国家发行货币也是意味着对货币持有者的负债，至于规费收入则是以国家有关机关为居民提供某种服务为前提的，因而与不付任何报酬而征收的税，有着明显的区别。

税收的无偿性是税收本质的体现，其根本内容在于，为

了满足社会公共需要凭借政治权力无偿地参与社会产品的分配,纳税人必须将自己所有或属于自己支配的一部分社会产品,在形式上无偿地缴给国家,为国家财政无偿拨付的宏观要求提供条件。因为只有无偿的征收,国家才能得到社会产品的永久所有权和使用权,才能无偿地为实现国家职能,满足社会公共需要拨付财政支出。税收的无偿性,还能在一定程度上,改变国民经济各部门、各行业积累水平,改变社会财富分配不公的现象,以贯彻国家各项分配政策,使税收对国民经济发生实质性的调节作用。

③固定性。税收固定性是指国家通过法律形式预先规定了征税对象和征收标准。它具体体现在税收构成要素上,即体现在对谁征税、依据什么征税、征收数额或比例是多少、怎样征税和纳税人违章处理等方面。征收对象和征收标准一经税法规定以后,征纳双方都要共同遵守,不能随意变动。由于作为征税对象的各种收入、财产或行为是普遍而大量存在的,征收比例是相对固定的,这样,税收固定性的特征就含有时间上的连续性和征收比例上的限度性两层意思。

税收的三个特征是一个统一体,没有强制性就不能保证无偿地取得固定的财政收入,而没有无偿性、固定性,税也就不成其为税了。

税收的三个形式特征,是不同社会制度下税收所共有的,它是税收本质的具体体现。不论那种社会制度,尽管税收所体现的分配关系性质不同,但其形式特征都没有很大差别。所以税收的“三性”是不同社会制度税收的“共性”,它是税收区别于其他财政收入的形式标志。

二、税收的职能作用

(一) 税收的职能

税收的职能,是由税收本质所决定的分配社会产品的客观能动性,是内在于税收分配范畴的职责和功能。它是通过各种具体的税收形式实现的,如在社会再生产中哪些环节设置税种,各个税种向什么课征,向谁课征等,这些具体的形式就是税法。因此,税法是税收职能的实现手段。要实现税收职能,必须建立规范的、合理的税法。只有通过税法,税收职能才能得以实现。

根据税收的内在功能和国家执行公共事务的需要,税收的职能主要有以下三个方面:

1. 组织财政收入职能

组织财政收入职能是税收所具有的将一部分社会产品从社会成员手中转移到国家手中,形成国家的财政收入,以满足国家执行社会公共事务物质需要的能力。

税收之所以具有这种职能,是因为税收在所有能取得收入的方式中所负代价最低,而正好适合国家需要取得财政收入的欲望,二者在实践中获得了统一。国家在执行社会公共事务的过程中必然耗用一部分物质资财,从而就需要一定的财政收入。国家取得财政收入的手段是多种多样的,如货币发行、举债等。用货币发行的方式取得收入虽然方便,成本也颇为低廉,但却容易使流通中的货币量多于需要量,导致货币贬值、物价上涨等国民经济波动。运用举债方式取得财政收入虽不会引起货币贬值,但却在很大程度上取决于公民的意愿,使财政收入缺少可靠保证。实践证明,税收是国家取得收入的一种科学、合理和有效的手段。税收虽然改变了

社会产品的所有权与使用权,但没有改变社会货币与实物的对比关系,不会引起通货膨胀;同时税收一般随国民收入弹性增长,当经济繁荣,国民收入增加时,税收收入加速增加。所以,税收收入相对稳定,不会导致财政收入的波动和困难。另外税收凭借政治权力课征,不受财产占有的限制,凡负有纳税义务的纳税人须按税法规定申报纳税,否则会受到法律制裁。所以依靠税收取得财政收入还具有征收上的可靠性。

正是由于上述原因,税收始终作为国家取得收入的主要手段。

2. 资源配置职能

资源配置是指社会经济中的各种资源(包括人力、物力、财力)在各种不同的使用方向之间的分配。在资源供给有限的条件下,如何把社会经济中的各种资源分配于各种不同用途,以便使这些资源生产出更多的为社会需要的产品和劳务,做到人尽其才,物尽其用,地尽其利,是一个值得研究的问题,当税收把一部分社会产品从纳税人手中转移到政府手中时,必然对资源配置产生影响。

在市场经济体制之下,经济运行主要依靠价值规律自发进行调节,即资源依赖市场配置,但由于市场又具有自发性、盲目性、滞后性等弱点,需要政府在市场调节发挥不了或不可能发挥作用的条件下用经济的、行政的、法律的手段实施调节。在政府运用的诸多调节手段中,税收因同时具备法律地位和经济地位,成为政府运用的主要宏观调控手段之一,成为政府配置资源的有力工具。利用税收可强制转移资源的作用,引导资金流向,调整破坏和浪费资源的行为。比如,按税负公平原则、中性原则设计的税制,对任何企业都给予

公平的税收待遇。但是,经营差的企业交税后可能因为利微甚至无利可图,则迫使他们不得不转产或减产,结果资源可能转移到了高效企业,使资源配置趋于合理。

3. 宏观调控职能

宏观调控职能,广义地说,是指税收所具有的引导经济生活,使其朝预定方向发展,从而使社会经济中的各种资源充分运用。狭义地说,宏观调控职能是指税收均衡社会总供给与总需求水平的能力,通过宏观调控,实现国民经济稳定和人民生活的安定。

税收宏观调控职能主要是运用税收分配办法,改变纳税人的经济利益,影响纳税人的行为,使政府调控对纳税人具有较强的利益刺激,从而成为政府宏观调控的重要手段。

税收对经济的宏观调控主要通过两个过程实现,一是自动稳定机制,二是相机抉择机制。前者以税收与经济的内在运行规律发生作用,当其实现了预定目标就不必改变税收制度。后者主要取决于政府的政策目标,当税收制度目标未能实现,则须视具体情况改变有关制度和法令,直到目标全部实现。例如,当社会总供需关系表现为总供给或总需求膨胀时,政府可通过全面增税,或削减投资和储蓄,以减少社会总供给,或削减社会消费水平,减少总需求。当社会总供需关系表现为总供给不足或总需求不足时,政府可通过全面减税,或刺激投资的供给或劳动力的供给,进而增加社会总供给,或刺激投资的供给或劳动力的供给,进而增加社会总需求。

(二) 社会主义市场经济条件下税收的作用

依据社会主义市场经济的基本理论和税收的职能,税收

在社会主义市场经济条件下的作用，主要体现在以下几个方面：

第一，体现公平税负，促进平等竞争。建立和发展市场经济，首先要转换企业经营机制，让每个企业都成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的商品生产者和经营者。在今后的市场经济运行中，除极少数涉及国计民生的商品以外，绝大多数商品的生产经营都要完全放开。生产什么、生产多少完全取决于市场。企业在市场中竞争，优胜劣汰。竞争作为市场经济发展中的一个必须的前提条件，必须是公平的。不平等的竞争必然会阻碍市场经济的健康发展。由于在市场经济条件下，国家与企业之间的分配关系都是通过税收的方式来实现的，因而能否做到公平税负，对于保证公平竞争具有决定性的意义。税负不公平，就无法开展平等的竞争。竞争不公平，市场经济就无法正常运行。

第二，体现国家产业政策，促进经济结构的合理调整。要协调发展国民经济，必须制定符合我国国情的产业政策，使资源配置优化，经济结构合理。在计划经济下，推行产业政策主要靠行政命令，实践证明，这样做难以达到预期的经济效果。在市场经济条件下，完全依靠市场机制自发调节资源配置，达到经济结构的合理化，不仅难以做到，而且势必出现很大盲目性，造成社会财富的浪费。因此，政府的干预、国家的宏观政策引导仍然是必要的。国家必须运用多种宏观调控手段，来体现产业政策。

第三，调节社会配置。税收是政府参与和调节分配的手段。在社会主义市场经济条件下，税收调节分配，主要表现在两个方面：一是统筹兼顾国家、集体、个人三者利益，理

顺国家与企业、中央与地方的分配关系。国家与企业的关系就是税收关系，中央与地方的关系就是实行分税制，兼顾中央、地方利益，充分调动两个积极性；二是通过税收调节促进广大群众走共同富裕的道路，贫穷不是社会主义，两极分化也不是社会主义，我们的政策是鼓励和允许一部分人先通过合法经营和诚实劳动率先富起来，然后带动其他地区、其他人富起来。这就要求既打破平均主义，坚持效率优先、兼顾公平，鼓励多劳多得，合理拉开收入差距，又要采取措施，调节过高收入，缓解社会分配不公的矛盾，防止出现贫富两极分化的局面。在这样一个关系到社会主义方向的历史性任务面前，税收承担着重要的职责，充分运用税收的调节，可以有效地促使这一分配格局的实现。所以，税收在调节分配方面有不可替代的作用，而且经济越发展，税收越重要。

第四，充分体现发挥市场作用与加强宏观调控的一致性。发展社会主义市场经济，必须建立相应的宏观调控体系。市场在宏观调控下，对资源配置起基础性作用，使经济活动遵循客观价值规律的要求，适应供求关系变化。市场经济体制就包括市场调节和政府宏观调控两重调节。可见，在市场经济体制下，充分发挥市场作用，就需要重视宏观调控。在国家宏观调控体系中，税收占有十分重要的位置。税收通过强化税收法制，贯彻统一税法和合理分权，对市场发展进行引导、调节，限制其盲目性，以保证宏观管住。同时，税收又要通过自身的优势，充分发挥市场的作用，促进微观搞活。目前，市场交换日趋国际化，客观上要求我们建立与之相应的社会主义税制体系。

第五，积累资金。为国家聚积财政资金，是税收最基本

的职能。建立和发展社会主义市场经济,加快改革进程,保证政府机器的正常运转。用于公共事业的支出,对整个经济运行进行宏观调控,必须要有足够的资金为后盾。计划经济下,国家财政资金的来源除了国家税收外,主要是国家作为国有企业的资产所有者向企业收取利润。在市场经济下,企业作为独立的商品生产经营者,国家财政收入主要靠向企业依法征税来取得。因此,建立和发展市场经济,税收的聚财职能只能加强,不能削弱。

总之,税收在社会主义市场经济中,具有保证经济健康运行,促进市场机制的形成和完善,调节分配资源,以达到共同富裕以及限制市场经济所带来的消极因素等方面的作用。市场运行要求有一个健全的法制基础。所以,坚持依法治税的原则在任何时候都不能动摇;市场是统一的,因而税法也必须是统一的;市场是开放的,税制结构、税收征管必须适应对外开放的要求;市场是竞争的,税收要体现公平税负的原则;市场是按客观经济规律运行的,税收应当在加强宏观调控和促进微观搞活上发挥更大的作用。

三、税收制度

(一) 税制与税法

税收制度是国家全部税收法令和征收管理办法的总称。它包括税法、税收管理体制、税收征收管理制度、税收机构内部工作规程等。税收制度属于上层建筑范畴。一个国家建立税制必须遵循以下原则:①财政原则,即必须考虑满足国家财政收入需要的要求;②经济原则,即有利于充分发挥税收调节作用;③公平原则,即要尽可能公平税负;④税务行政原则,即一个国家建立税制要在保证有效发挥税收职能作

用的前提下，力求简化，并与其征管能力相适应，节省税务部门的稽征费用和纳税人因纳税直接或间接负担的费用。为实现上述原则就要求不能建立只有一种税的单一税制，而需建立多种税组成的复合税制。

税收制度的核心是税法，而税法是由税制要素构成的。税法是国家法律有机组成部分，因而需要经过国家立法机关审议通过才具有法律效力。我国的税法有两类：一是全国人民代表大会及其常委会正式审议通过的，属于法律的范围；另一类是全国人民代表大会常委会委托国务院制定和颁布的。国务院作为授权部门而颁布税收条例，是符合我国法律渊源的。事实上，比起国务院颁布的其他行政法规，税收条例由于得到立法机关的授权，它更接近于法律，同样具有法律效力。至于各省、直辖市、自治区人民代表大会常委会制定的地方性税收法律，已经过规定的立法程序并报全国人民代表大会常委会备案，同样也具有法律效力。

（二）税收制度的构成要素

税收制度的构成要素是指构成税法的元素。税收制度的核心是税法，而每种税法都离不开三方面的内容，即对什么征税，征多少税，由谁来缴纳。这是构成税法的三个基本要素，即课税对象、税率和纳税人。此外，税制要素还包括纳税环节、纳税期限、减税免税和违章处理等。

1. 征税对象

征税对象，亦称“课税对象”、“课税主体”，是指对什么征税。它体现着不同税种的基本界限，是不同税种相互区别及其名称由来的根本标志。如以商品的增值额为征税对象的叫增值税，以所得额为征税对象的叫所得税等等。每一