



企业税务会计

QIYE SHUIWU KUAJI

贾秀岩 贾月梅 编著



南开大学出版社

编写说明

社会主义市场经济也是法治经济。近些年来,我国法治建设取得了明显进展,税收法规更是不断充实和完善。广大经济工作者都在不断了解它、熟悉它,但在具体操作上还存在一些不甚了解的问题。为了便于广大财会人员、审计人员、税务人员以及从事经济贸易和经济管理的人员,对有关企业税务有个全面系统的认识,并准确地掌握其实际操作方法。我们从税务和会计两大学科及其结合的角度,编写了这本《企业税务会计》。

本书共分十四章,包括增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、固定资产投资方向调节税、资源税、土地增值税、房产税、土地使用税、城乡维护建设税、印花税、车船税以及社会保障税共十六个税种的基本内容、计算方法和帐务处理。对各个税种应纳税额的计算和帐务处理,都列举翔实的例子予以示范,内容通俗易懂,便于掌握。本书既适用于财经院校作教材,也可供广大财会人员和经济管理人员学习参考。

本书在编写过程中,得到有关部门大力支持和帮助,并参考了一些已经出版的法规和书刊,对此我们一并表示衷心感谢。

本书由贾秀岩、贾月梅主编,参加编写的还有刘宏、曹惠芬、苏英、郭嘉明、谷顺、何瑞丰、石兰海、陈晓宇。

本书存在不当之处,敬请广大读者批评指正。

编 者

1997年3月

引 言

企业会计是以货币作为主要计量单位,通过专门的会计确认、计量和报告的方法,对企业的经济活动进行综合的、全面的、系统的核算和监督,以促使企业加强内部控制,完善经营管理,提高经济效益的一种经济管理工作。

在企业的经济活动中,经常涉及许多工商税种,在采购、生产、销售各个环节中都与相关的税种发生关系。譬如,在流通过程中,有的企业要交纳营业税,有的企业则要交纳增值税,有的企业还要交纳消费税;在生产等过程中,企业不仅要交纳财产行为税,还要交纳目的税;在进出口过程中,企业要交纳进出口关税。不仅如此,企业在获得利润后,还要交纳所得税。总之,可以说,对企业应纳税种、应纳税额的确认,对企业应纳税额的计算,以及企业应纳税额的帐务处理等业务,始终贯穿于企业经济活动和会计业务之中。所以,作为会计人员和审计人员等都必须了解、掌握和熟练运用有关各种税法,熟悉各个税种的特性,掌握各个税种的计算技巧和帐务处理程序。为此,建立企业税务会计是十分必要的。

按照国际惯例,企业会计核算既划分为两个分支,又分为两大类型。两个分支就是财务会计与管理会计;两大类型就是会计准则型会计核算与税法型会计核算。税法型会计核算直接依照税法、公司法等国家规定的经济法规,进行资产、负债、投资者权益、收入、费用和损益的确认、计量和报告,其会计核算结果与纳税应计结果相差甚微,无需进行多大范围的调整;会计准则型会计核算则

不是直接依照税法、公司法,而是依据会计准则等对企业经济活动进行及时的反映和监督。我国现阶段的会计核算工作属于会计准则类型,企业根据会计法、企业财务通则、企业会计准则以及相关的财务会计制度进行一系列的会计核算活动。由于历史等原因,会计法和财务会计制度等法规与税法、公司法等经济法规在企业会计六要素确认、计量、报告某些方面不相一致,导致企业依照会计准则的核算结果与企业依照税法核算结果不相一致,从而使企业在纳税前必须依据税法等经济法规进行纳税调整后,才可向国家交纳企业所得税等。为此,也需要进行企业税务会计核算。

目 录

引 言	(1)
第一章 税收的基本知识	(1)
第一节 税收及其作用	(1)
第二节 税收制度	(5)
第三节 税收的征收管理	(10)
第二章 企业税务会计概论	(16)
第一节 税收与会计	(16)
第二节 企业纳税与企业会计准则	(18)
第三节 企业税务会计的特点与原则	(26)
第三章 增值税及其会计处理	(30)
第一节 增值税的基本内容	(30)
第二节 增值税的计算	(49)
第三节 增值税的帐务处理	(62)
附:《中华人民共和国增值税暂行条例》	(98)
《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》	(102)
《增值税专用发票使用规定(试行)》	(109)
《关于增值税会计处理的规定》	(114)
《国家税务总局关于印发〈增值税一般 纳税人申请认定办法〉的通知》	(119)
《国家税务总局关于印发〈增值税纳税申报表 表样的通知》	(122)
《国家税务总局:增值税专用发票使用手册》	(126)
第四章 消费税及其会计处理	(148)
第一节 消费税的基本内容	(148)

第二节	消费税的计算	(163)
第三节	消费税的帐务处理	(170)
附:	《中华人民共和国消费税暂行条例》	(180)
	《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》	(184)
第五章	营业税及其会计处理	(189)
第一节	营业税的基本内容	(189)
第二节	营业税的计算	(201)
第三节	营业税的帐务处理	(208)
附:	《中华人民共和国营业税暂行条例》	(219)
	《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》	(222)
第六章	关税及其会计处理	(229)
第一节	关税的基本内容	(229)
第二节	关税的计算	(237)
第三节	关税的帐务处理	(243)
第七章	企业所得税及其会计处理	(252)
第一节	企业所得税的基本内容	(252)
第二节	企业所得税的计算	(257)
第三节	企业所得税的帐务处理	(271)
附:	《中华人民共和国企业所得税暂行条例》	(274)
第八章	外商投资企业和外国企业 所得税及其会计处理	(278)
第一节	外商投资企业和外国企业 所得税的基本内容	(278)
第二节	外商投资企业和外国 企业所得税的计算	(284)
第三节	外商投资企业和外国企业 所得税的帐务处理	(292)
第九章	个人所得税及其会计处理	(296)

第一节	个人所得税的基本内容	(296)
第二节	个人所得税的计算	(302)
第三节	个人所得税的帐务处理	(310)
第十章	固定资产投资方向调节税及其会计处理	(314)
第一节	固定资产投资方向调节税的基本内容	(314)
第二节	固定资产投资方向调节税的计算	(337)
第三节	固定资产投资方向调节税的帐务处理	(343)
第十一章	资源税及其会计处理	(348)
第一节	资源税的基本内容	(348)
第二节	资源税的计算	(354)
第三节	资源税的帐务处理	(357)
附:	《中华人民共和国资源税暂行条例》	(360)
	《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》	(362)
第十二章	土地增值税及其会计处理	(365)
第一节	土地增值税的基本内容	(365)
第二节	土地增值税的计算	(370)
第三节	土地增值税的帐务处理	(376)
附:	《中华人民共和国土地增值税暂行条例》	(379)
第十三章	房地产税及其会计处理	(382)
第一节	房产税及其会计处理	(382)
第二节	土地使用税及其会计处理	(386)
附:	《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》	(390)
第十四章	其他税种及其会计处理	(393)
第一节	城乡维护建设税及其会计处理	(393)
第二节	印花税及其会计处理	(399)
第三节	车船税及其会计处理	(404)
第四节	社会保障税及其会计处理	(412)

第一章 稅收的基本知識

第一节 稅收及其作用

一、稅收的含義與性質

稅收是國家為實現其職能，憑借政治權力，按照稅法的規定，對一部分社會產品和國民收入進行分配與再分配，以取得財政收入的一種方式。

稅收在社會生產的總過程中是一個分配範疇，它同工資、利潤、地租、利息等分配範疇一樣，是國民收入分配與再分配的一種方式。國家的稅收無論征收的是貨幣還是實物，都代表一部分國民收入。征税的過程，就是把一部分國民收入，以稅收的形式轉變為國家財政收入的分配過程。

稅收同國家取得財政收入的其他方式相比，具有以下基本特征：

（一）強制性

國家的稅收，是以法律形式規定的，稅法是通过一定的立法程序制定的，是國家法律的組成部分，納稅人必須依法納稅，否則就要受到法律制裁。

（二）無償性

稅收是一種無償的義務繳納，國家征税以後，稅款就成為國家的財政收入，不再直接歸還納稅人。

（三）固定性

税收是按照税法规定的标准向纳税人课征的，在正常经济条件下，纳税人只要取得了应该纳税的收入或发生了纳税的行为，就必须按照规定的比例纳税，一般不受其他客观因素的影响。国家制定的税法，包括税种、征税对象、税目、税率等，都相对比较固定，不轻易变动，如需调整，则要严格履行法定程序，因而具有固定性的特点。

税收既是一个分配范畴，也是一个历史范畴，它是随着国家的产生而产生，并将随着国家的消亡而消亡。在原始社会，生产力水平很低，人们共同劳动，平均分配劳动成果，没有阶级，没有国家，因而也没有税收。原始社会末期，由于社会生产力的发展，产生了剩余产品，出现了私有制，社会逐渐分化为奴隶和奴隶主两个对抗的阶级，从而产生了奴隶制国家。国家是阶级统治的工具，奴隶制国家为了维持自身的存在和行使其职能的物质需要，除了凭借对土地和奴隶的占有，通过直接剥削奴隶取得收入以外，还凭借政治权力，征收赋税。我国夏代出现的“贡”就是赋税的雏型。贡就是把土产物献给国家（国王）。贡既有地租的因素，也有赋税的因素。到了周代，开始对商人和通过关卡的货物以及打鱼、狩猎等行为征收“关市之赋”和“山泽之赋”。到春秋时代，在鲁国，鲁宣公十五年（公元前 594 年）开始对私有土地按亩征税，称为“初税亩”。

税收与国家的密切联系，体现了以国家为主体的特定分配关系，决定了不同社会制度下税收的性质。在资本主义制度下，资本主义国家是为资产阶级的利益服务的，因而，其税收的本质是为资产阶级利益服务的。社会主义国家税收反映的是取之于民用之于民的社会主义分配关系，其本质是为广大人民的利益服务的。

二、社会主义市场经济下税收的职能

在我国社会主义市场经济条件下，税收具有三种主要职能：

（一）筹集国家财政收入

筹集国家财政收入是税收的基本职能。在社会主义市场经济下,保证国家机器的正常运转,满足公共事业的支出,对国民经济实行宏观调控等,国家必须掌握足够的资金。国家财政收入的主要部分依靠向企业和生产经营者依法征税来取得。社会主义国家不仅从集体、私营、合营企业和个人筹集收入借助于税收,而且从国有企业筹集收入也需要利用税收。这是因为,国有企业的生产资料虽属社会主义国家所有,但国有企业作为相对独立的商品生产者和生产资料的使用者,具有自己的经济利益。国家凭借政权,运用税收提取国有企业的一部分社会纯收入,以保证社会公共需要并兼顾企业自身的利益,是正确处理国家同企业分配关系的需要,也是发展社会主义市场经济的客观要求,有利于增强企业自主经营的积极性。

（二）调控国民经济

发展社会主义市场经济,必须建立相应的宏观调控体系,使市场在国家宏观调控下,健康地发挥作用。在国家宏观调控体系中,税收占有十分重要的地位。首先,税收在筹集财政收入的同时,通过调整社会财富在不同经济成分、不同经济领域、不同生产环节以及不同经济集团、单位和个人之间的分配,可以成为一种有效的经济杠杆,积极地调节国民经济,为实现国家在一定时期的经济目标服务;其次,要使国民经济协调发展,必须制定符合国情的产业政策,使资源配置优化,经济结构合理。目前我国产业结构和产品结构仍然不尽合理,需要逐步加以调整。在社会主义市场经济条件下,尽管可以通过市场机制自发调节资源配置,促进经济结构合理化,但这种自发的调节势态往往会出现一定的盲目性,造成社会财富的浪费。因此,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,税收就是其中一个极为重要的手段。

（三）监督经济活动

税收分配广泛触及社会生产、流通、消费各个领域，通过收入增减、税源变化，灵敏地反映国民经济的发展变化趋势，及时配合有关方面采取措施，以监督社会生产的正常进行；同时，通过征收管理，对有关部门、企业和个人的非法经营活动进行有效监督，以收寓禁于征之效。

三、税收的作用

税收的固有职能在一定条件下产生的具体效应，就是税收的作用，主要有：

（一）组织收入，积累资金

要不断拓宽生财、聚财渠道，把发展经济、提高生产力水平同壮大税源结合起来，抓好现有税源，发展后续税源，培植潜在税源。

（二）调控经济，促进国民经济健康发展

1. 调节总供给与总需求之间的平衡。正确地运用消费税和个人所得税的征收，有利于总供给与总需求平衡的实现。

2. 调节产业结构。在税收政策方面重点向农业、能源、交通等基础设施，以及高新技术产业和企业设备更新改造上倾斜，以便引导资金合理流向，促进产业结构合理化。

3. 调节企业利润水平，促进企业加强经济核算，为企业平等竞争创造良好的外部条件。

4. 调节纳税人收入，正确处理各方面的分配关系。譬如，减免税政策是税收杠杆具体运用的一个重要内容，不论什么时候，也不论在哪个国家，都要运用这一手段调节纳税人的税额，正确处理国家与企业、地方的关系。对出口产品、新产品以及对自然灾害造成的损失，在税收上，始终都要给予支持和照顾；对山区和贫困地区，在税收上也要给予扶持，以便促使其加快脱贫致富。

此外，通过税务监督，还能促进遵纪守法；合理的税收还有利

于维护国家权益,促进对外经济交流。

第二节 税收制度

一、税收制度及其建设应遵循的原则

税收制度是国家各种税收法令和各种征收管理办法的总称,简称税制。它是国家向纳税人征税的法律依据和税收工作的规程,也是纳税人履行纳税义务的法定准则。税收制度包括税法、税收条例、施行细则、征收管理办法、具体政策规定等,其中税法或税收条例是税收制度的核心。

税收制度是税收法律关系的表现形式,属于上层建筑,它具体体现国家征税的意志和目的,具体反映国家与纳税人之间的分配关系,是制约税收分配活动的规范。它为实现国家职能服务,为一定的经济基础服务,是国家法律制度的重要组成部分。

在社会主义市场经济条件下的税收制度建设应遵循以下原则:

(一) 公平原则

公平原则即税收要公正地对待所有纳税人。公平包括横向公平和纵向公平两个方面。前者指经济能力(纳税能力)相同的人应承担相同的税负,即以同等方式对待条件相同的人;后者指经济能力(纳税能力)不同的人应承担不同的税赋,即以不同方式对待条件不同的人。

(二) 中性原则

在市场经济条件下,社会平均利润率可大体形成,为此,税收应尽可能保持中性,征税不应扭曲市场信号或对市场机制的有效进行发生干扰。

(三) 规范原则

税收的本质要求税收制度的规范化,同时,规范化也是实现税收的法治和公平税负的重要条件。因此,税制建设的总体设计、税制诸要素的确定、税收管理制度等,都要从规范的角度出发,力求统一、完整、科学,还要在符合我国国情的基础上遵循国际惯例,要避免过多地运用政策来代替法治去调整。

(四) 效率原则

税收一方面要促进经济有效、良性运转,另一方面税务行政本身也要讲求效率,努力降低税收成本,为此,必须简化税制,提高税收征管效率。

二、税制结构的模式

从其他国家税制建设的实践来看,税收制度建设的上述几个原则并不决定税制结构的模式。由于经济发展水平和社会历史背景及资源条件不同,市场经济条件下的各国税制差别仍然较大。从各国税制结构来看,主要有两种模式:一种是以所得税为主体,实行这一模式的大多是经济发达国家;另一种是以商品及劳务税(包括关税)为主体,实行这一模式的大多是发展中国家。

根据我国的情况,税制结构中主要税种的选择必须兼顾财政与经济调节的双重需要。社会再生产过程中生产和流通环节是国民收入的创造和实现的环节,税源比较广泛、集中,易于控制管理。在这些环节设置的税种对于生产、流通、分配、消费等环节可以发挥较大的影响作用。国民收入的分配环节,在我国主要是企业实现的纯收入即企业利润的分配环节,税源也比较广泛、集中,在这个环节设置税种,尤其对于分配的影响作用更大一些。现阶段我国宜于在生产和流通环节选择以流转额为课税对象的流转税,在分配环节选择以纯收入为课税对象的所得税作为主体税种。流转税和所得税各有特点,在保证国家财政收入和调节经济活动方面各有重要作用,同时它们也各有弱点。以流转税和所得税为主体税种,

可以使其相互配合、互相补充,充分发挥各自的特点和作用。所以,我国选择的是以增值税为中心的流转税和以企业所得税为中心的所得税并重的复合税制结构模式。

三、税收制度的构成要素

税收制度的核心是税法,税法由若干要素构成。税制要素一般包括以下要素:

(一) 课税对象

所谓课税对象,是指对什么征税。课税对象是纳税的客体,是税收制度的最基本要素,是一种税区别于另一种税的主要标志。不同的税种有不同的课税对象。例如,营业税的课税对象是企业经营业务收入和商品的销售收入;增值税的课税对象是企业产品的增值额。课税对象主要包括商品、所得、财产、资源、行为、人身等几大类。

(二) 纳税人

所谓纳税人,是指依照税法规定,直接对国家承担纳税义务的单位和个人,即纳税的主体,分为法人和自然人两类。不同的税种规定不同的纳税人。

(三) 计税依据

它是计算应纳税额的依据。它主要从量的方面对征税作出规定,解决税款如何计量问题。

(四) 税目

税目是各个税种所规定的具体征税项目。

(五) 税率

税率是应征税额同课税对象数额之间的比例,是计算税额的尺度,一般分为三大类:

1. 比例税率。这是一种不论课税对象数额大小,均按同一比例征收的税率。这种税率计算方便,有利于鼓励规模经营,平等竞

争,但它在调节收入合理分配方面的作用,要比累进税率弱一些。

2. 累进税率。这是一种随课税对象数额增加而提高的税率,即根据课税对象的数额大小,分级规定递增的多级税率。课税对象数额愈大,适用税率就愈高。这种税率的主要特点是税收随着课税对象数额增大而呈累进递增趋势,能够较好地体现税收量能负担原则,使纳税人的税负水平与负税能力相适应。它通常用于对所得和财产课税,以调节收入和财富的合理分配。

3. 定额税率。定额税率也叫固定税额或单位税额,它是按课税对象直接规定一个固定的税额,而不采用百分比形式。它适用于从量计征的税种。

(六) 纳税环节

纳税环节是指税法规定课税对象具体在商品流转过程中的哪个环节缴纳税款。

(七) 纳税期限

纳税期限是指税法规定纳税人缴纳税款的时限,主要解决何时征税问题。它一般分为按期纳税和按次纳税两种。

(八) 减税免税

减税免税是国家为了更好地贯彻税收政策和调节企业利润,对某些纳税人和课税对象采取减少征税或免于征税的特殊规定,是把税收的统一性和必要的灵活性相结合的一种措施。它主要包括起征点、固定的免征额和减税免税规定等内容。一般减税免税都属于临时性的措施,都规定有明确的期限,到期后就应恢复全额征税。

(九) 罚则

这是对纳税人违反税法的违章行为采取的惩罚措施。在各项税法中对违章行为都规定了明确的制裁性措施,这是税收强制性或税法严肃性的客观要求。例如,对纳税人没有按照税务机关核定的期限缴纳税款,除限期追缴外,从滞纳之日起,按日加收一定比

例的滞纳金；纳税人没有在规定的期限办理税务登记、纳税申报或有意隐瞒经营情况，申报不实等，将酌情加以罚款；对偷税、抗税情节严重，触犯刑律的，税务机关将提请司法部门依法追究刑事责任。

四、税收的法律关系与法律责任

（一）税收的法律关系

税收的法律关系是指税务部门、企事业单位和个人在税收活动中所发生的以征税和纳税为内容的权利与义务关系。这种权利与义务关系是由税法确认并由国家赋予强制为保证实现的。它是由主体、客体和内容三要素组成的，缺少任何一个要素都不能构成税收法律关系。

1. 税收法律关系的主体。它是指在税收法律关系中税收权利的享有者和税收义务的承担者。税收法律关系的主体可分为征税主体和纳税主体。征税主体是代表国家的各级税务机关；纳税主体是有纳税义务的法人和自然人。

2. 税收法律关系的客体。它是指税目所规定的课税对象，即对什么东西征税。例如，企业所得税课税对象是企业的利润。

3. 税收法律关系的内容。它是指征税主体享有权利和纳税主体承担义务的具体内容。

征税主体的权利主要是：按税法规定，有权给纳税人办理税务登记，进行税收检查和财务监督；有权及时征收税款和解缴入库；凭证件有权执行征收管理任务，有权对违法者作出税务处罚的决定，并执行这项决定；对情节严重者，有权移送司法机关处理。

纳税主体的义务是：按税法规定进行税务登记，有义务向税务机关申报纳税事项，并按时如数缴纳税款；有义务向税务机关如实提供有关资料，并接受税务机关检查；有义务按规定缴纳滞纳金和罚金等。

（二）税收的法律责任

1. 税收法律责任及其范围。税收法律责任是指违法主体因违法行为所应承担的法律后果。违法主体承担法律责任的范围有刑事责任、行政责任和民事责任。

2. 税务执法人员的法律责任。《中华人民共和国税收征收管理法》规定，税务人员勾结、唆使或协助纳税人犯偷税、骗税等；利用职权受贿；私分所扣押、查封的商品；玩忽职守，不征或少征税款，致使国家税收遭受重大损失；滥用职权，故意刁难纳税人或扣缴义务人，均应负相应的法律责任。

3. 纳税人的法律责任。纳税人应承担的法律责任是与其违反税法的行为联结在一起的。违法行为主要有：偷税、抗税、违反纳税申报规定、逃避追缴欠税、骗税、拖欠税款等。对上述违法行为均应按照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定予以处罚。

第三节 税收的征收管理

一、税收征收管理的概念和依据

税收征收管理是税务机关根据税收法规，对纳税人进行日常的管理、征收和稽查的税务活动。这些税务活动，是国家行使政治权力的体现，反映了税收参与社会产品分配的本质属性。

税收征收管理的依据是税收法规。税收法规是国家根据一定时期的政治、经济发展情况，以及客观经济规律的要求制定的，它体现的是国家的意志，是税收的基本职能和作用。税收法规体现的这些职能不会自发地发挥出来，必须通过一系列科学的征收管理来实现。同时，税收征管活动作为一种行政执法活动，也必须有一套行之有效的行为规范，以保证这些执法活动顺利进行。这些行为规范都体现在税收法规中。