

新税制会计核算

主编：李殿富 刘玉廷

XINSHUIZHI

KUAIJIHESUAN

中国商业出版社

新 税 制 会 计 核 算

主 编： 李殿富 刘玉廷

副主编： 李玉环 汤谷良

中国商业出版社

(京)新登字 073 号

图书在版编目(CIP)数据

新税制会计核算/李殿富、刘玉廷编著

XINSHUIZHI KUAIJI HESUAN

—北京:中国商业出版社,1994.2

ISBN7—5044—2213—4

I. 新…

II. ①李…②刘…

III. ①税收会计—税收管理

②税收管理—税收会计

IV. F230 F812.42

中国商业出版社出版发行

(100053 北京宣武区广安门内报国寺1号)

各地新华书店经销

天津市宝坻县第二印刷厂印刷

1994年2月第1版 1994年2月第1次印刷

开本:787×1092毫米 1/32 10.625印张

字数:235千字 印数:00001—15100册

定价:8.80元

前 言

1994 年伊始,中国税制改革全面展开。新的增值税、营业税、消费税、资源税、所得税等条例及其实施细则,使原有税制发生了根本性的变革。由此,企业相关的会计核算办法也将作较大调整,尤其是增值税计算复杂,会计处理有较大难度。

北京商学院会计系、财政部参与新税制会计核算办法起草的主要成员发起并组织写作了《新税制会计核算》一书。内容包括:①这次税改总论与各种税金的计算;②工业、商品流通、加工、修理修配企业增值税的会计处理;③运输、旅游、建筑业、金融机构营业税的计算与会计处理;④所得税的计算与会计处理;⑤消费税、土地增值税、资源税、城乡维护建设税的会计处理;⑥发票的内容、格式、开具、保管;⑦附录。各种新税的暂行条例、实施细则和财政部颁发的会计处理规定。

全书由李殿富、刘玉廷、李玉环、汤谷良拟定提纲、定稿。参加编写的人员还有:汪景、梁玉琨、杨有红、龚国伟、王斌、张延波、胡燕、曾宪锋、李萍莉、欧阳爱萍。最后,由李殿富、刘玉廷对全书进行了总纂。

本书以新税制暂行条例、实施细则及其财政部新颁发的相应会计处理规定为准绳,注重实务操作,全面、通俗地说明了各行业企业各种税收的会计核算以及发票使用办法,是每位会计人员、管理人员及社会各界尽快掌握新税制的必备用书。

由于新税制刚刚实施,许多问题还需在实践中完善与改进。书中不足,恳求指点。

作者

1994 年 2 月 1 日

目 录

第一章 新税收条例介绍	(1)
第一节 税制改革总论	(1)
第二节 增值税	(8)
第三节 营业税	(22)
第四节 消费税	(29)
第五节 土地增值税	(37)
第六节 资源税	(40)
第七节 所得税	(43)
第八节 城乡维护建设税	(54)
第九节 税收征纳管理	(55)
第二章 增值税的核算	(60)
第一节 增值税核算概述	(60)
第二节 工业企业增值税的核算	(66)
第三节 商品流通企业增值税的核算	(100)
第四节 修理修配及受托加工劳务增值税的核算	(139)
第五节 应交增值税明细表	(149)
第三章 营业税的核算	(153)
第一节 交通运输企业营业税的核算	(153)
第二节 旅游饮食服务企业营业税的核算	(157)
第三节 金融保险企业营业税的核算	(161)
第四节 施工与房地产开发企业营业税的核算	(166)
第四章 所得税的核算	(170)
第一节 纳税所得与利润核算的差异	(171)

第二节	应付税款法·····	(173)
第三节	递延法·····	(175)
第五章	消费税、资源税和土地增值税的核算 ·····	(184)
第一节	消费税的核算·····	(184)
第二节	资源税的核算·····	(194)
第三节	土地增值税的核算·····	(197)
第六章	发票的使用与管理 ·····	(202)
第一节	发票管理的意义及范围·····	(202)
第二节	发票的领购、使用与保管 ·····	(206)
第三节	发票的印制与检查·····	(216)
附录 ·····		(222)
一、中华人民共和国增值税暂行条例	·····	(222)
二、中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	···	(228)
三、增值税部分货物征税范围注释	·····	(237)
四、关于增值税会计处理的规定	·····	(242)
五、中华人民共和国营业税暂行条例	·····	(250)
六、中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	·····	(254)
七、关于营业税会计处理的规定	·····	(263)
八、中华人民共和国消费税暂行条例	·····	(264)
九、中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	·····	(269)
十、消费税若干具体问题的规定	·····	(275)
十一、关于消费税会计处理的规定	·····	(280)
十二、中华人民共和国资源税暂行条例	·····	(283)
十三、中华人民共和国资源税暂行条例实施细则	·····	(286)

十四、中华人民共和国土地增值税暂行条例	(289)
十五、全国人大常委会关于外商投资企业和外国 企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂 行条例的决定	(291)
十六、中华人民共和国企业所得税暂行条例	(293)
十七、中华人民共和国企业所得税暂行条例实施 细则	(297)
十八、中华人民共和国发票管理办法	(311)
十九、中华人民共和国发票管理办法实施细则	(318)

第一章 新税收条例介绍

第一节 税制改革总论

一、税制改革势在必行

党的十四大明确提出,我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。1993年11月,中共十四届三中全会通过的《关于建立社会主义市场经济若干问题的决定》,具体提出了社会主义市场经济体制的基本框架,描绘了继续深化改革的总体蓝图。在社会主义市场经济中,必须强化税收所具有的保证市场经济健康运行,促进市场机制的形成和完善,调节社会分配,以达到共同富裕以及限制市场经济所带来的某些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,坚持依法纳税必须是统一的;市场是开放的,税制结构、税收征管必须适应开放的要求,并逐步与国际税收惯例对接;市场是竞争的,税收要体现公平税负的原则;市场是按照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。

从上述要求来看,1994年以前税制的问题主要是:

(一)税制结构不合理,阻碍着税制整体效率的发挥

1. 企业所得税按不同所有制分别设置税种,税率不一,优惠各异,地区之间政策也有差别,造成税负不平,不利于企业公平竞争。不同所有制企业之间互相参股,使这个问题更加尖

锐。

2. 流转税税种的配合运用不够合理,不利于充分发挥其组织收入和调节经济的作用;并且内外资企业执行两套税制的矛盾日益突出;流转税税率是在计划价格为主的条件下为缓解价格不合理的矛盾而设计的,税率档次过多,高低差距很大,目前价格已大部分放开,根据公平竞争的需要,简并税率势在必行。

3. 税制整体结构不合理,一些税种重复设置,一些税种与市场经济的发展已不相适应,一些该设置的税种还没有设置。

4. 个人所得税、个人收入调节税、城乡个体工商业户所得税的法律法规不规范,对缓解社会收入分配不公调节不力。

(二)国家与企业的分配关系没有理顺,不规范

1. 国有大中型企业的所得税、调节税加上税后上缴,总体负担偏重,企业缺乏自我改造、自我发展的能力。同时,名义税率高,实际税负低。例如国有企业所得税名义税率 55%,但由于实行税前还贷和承包制,企业实际税负与名义税率有较大差距,流转税和其它各税也程度不同地存在着实际税负明显低于名义税率的问题。

2. 国家与企业的分配关系犬牙交错,很不规范。过高的税率使企业难以承受,于是制定了名目繁多的优惠政策,结果财政又难以承受,再通过开征“两金”等形式从企业拿回一块。地方政府也用多种名义从企业征收数量可观的各种基金、费和提留等等。

(三)税收管理体制与整个经济体制改革的进程未能协调一致

1. 在税收体制上,该集中的权限没有有效集中,该下放的权限又没有大胆下放,不利于调动中央与地方两个积极性,越

权减免税的现象屡禁不止。地方税收收入规模过小,不利于中央与地方彻底实行分税制。

2. 税收调控的范围和程度不能适应生产要素全面进入市场的要求,需要按照经济改革和经济发展的趋向进一步调整。如税收对土地增值、资金市场等领域的调节远没有到位,房地产业、证券业等新兴产业的发展,也需要有相应的税收对策。

以上问题的存在是新旧体制交替时期政府职能转变和宏观调控体系改革严重滞后的重要表现,保证经济体制改革的协调性,必须把分配体制改革,尤其是税制改革,毫不迟疑地提上议事日程,加大改革力度,加快改革步伐。

二、税制改革的指导思想与基本原则

税制改革要服从、服务于经济体制改革的大局,一是要克服现行税制难以适应深化经济体制改革的矛盾,理顺分配关系;二是要促进解决目前存在着的一些不利于统一市场形成和不利于企业平等竞争的问题,达到为发挥市场机制作用创造条件,改善宏观调控的目的。所以这次税制改革明确的指导思想是按照社会主义市场经济,调整经济结构和提高经济效益的要求,统一税法,集中税权,公平税负,简化税制条件下规范分配方式,理顺分配关系,强化税收的组织收入和宏观调控功能,促进经济运行机制和企业经营机制的转换和完善,促进经济发展。

因而,深化税制改革应注意掌握这样几个原则:

第一,统一税法、依法治税的原则。税法不统一,不坚持依法治税,就无法体现税法的权威性。统一税法不仅有利于打破地区间人为分割的界限,有利于不同地区的企业间形成平等的商品交换关系,促进统一市场形成,而且有利于实施国家对市场经济发展的引导、调节,体现发挥市场机制作用与加强宏

观调控的一致性。

第二,公平税负、促进竞争的原则。企业作为独立的商品生产者和经营者,其生存和发展在于竞争,市场经济的效率就在于竞争,竞争必须是公平的,能否做到公平税负对于保证公平竞争具有决定性意义。因此,对各种所有制性质的企业,都应当贯彻公平税负的原则,通过统一所得税制和完善流转税制,使各类企业之间税负大致公平,为企业创造平等竞争的外部税制环境。

第三,简化税制的原则。税制简化与否不单纯是税种多寡的问题,而实质是税制的优化问题,现行税制中过渡性税种较多,还有少数应设的税种未设,税制结构松散,税种之间、各类税之间配置不够合理,影响到税制整体效率的发挥,简化税制的目的就是要消除原有犬牙交错的分配形式,使税制结构进一步合理,更富有效能。

第四,合理分权,理顺中央与地方分配关系的原则。我国地域辽阔,而地区间经济发展相当不平衡,因此有必要适当改变过去过分强调集中税权,实际上却又“管不了,管不好”的局面,根据有利于调动两个积极性的原则,在统一税法的前提下,应将涉及贯彻国家宏观政策的税种划归中央掌握,凡属有关调节产业结构、产品结构等方面的税权集中在中央,对有利于地方政府调节本地区经济并因地制宜组织地方收入的税种,制定征收办法和管理征收的权限,乃至少数地方税的立法权都应交给地方。充分调动中央和地方组织收入的积极性。

统一税法、公平税负、简化税制、合理分权具有内在的统一性,其核心内容是适应国民收入分配格局的变化,规范分配方式,理顺分配关系,形成合理的分配机制,促进社会主义市场经济的健康发展。

三、税制改革的基本内容

发挥税收促进社会主义市场经济健康发展的经济杠杆作用,概括而言,就是要搞好税种的选择、结构的配置和税率的适度以及税权的划分,不同税种经济作用应有不同的侧重。

(一)企业所得税制的改革

企业所得税改革目标是调整、规范国家与企业的分配关系,促进企业经营机制的转换,实现公平竞争。

改革的第一步是统一内资企业所得税,第二步是统一内外资企业所得税。第一步是重点,基本要点是“统一”二字,具体包括:

1. 所有企业的所得税制统一。合并现行的国有企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税,取消国有企业调节税。所得税征税范围包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业和其他经营单位。对原来实行特殊政策、没有征收所得税的国有企业和经营单位,也要纳入统一税法的征税范围。

2. 计征所得税的办法统一。取消八级超额累进税制,统一实行比例税制。

3. 所得税税率统一。降低企业所得税率,各类企业统一实行 33% 的比例税率,对利润少的企业适当照顾税率。

4. 企业所得税税前扣除项目和列支标准统一。改变企业成本费用列支标准不统一、税前扣除项目多、税基小且不稳定的状况,规范税前列支标准和扣除项目,以保护税基不被侵蚀,稳定可靠。作为统一和规范内资企业所得税的配套措施,要改税前还贷为税后还贷,相应取消对企业征集的能源交通重点建设基金和预算调节基金。

5. 实行新的所得税制的时间统一。即 1994 年 1 月 1 日全

面推开。

另外,国有企业税后利润,国家作为资产所有者有权分享,但考虑到目前企业的实际情况,除少数企业外,可以允许大部分企业的税后利润中国家分享的部分若干年内免予上缴。

最后,到1995年基本取消企业亏损补贴;属经营性亏损的,财政一律不再拨付亏损补贴;政策性亏损补贴也要严格限制在极少数行业,政策性亏损产品提价要相应核减亏损补贴。

(二)流转税制的改革

改革目标是按照公平、中性、透明、普遍的原则,形成在生产和流通领域内无所不在的税收分配机制,以利于资源的优化配置。

流转税的改革模式是建立增值税、消费税、营业税三税并立,多层次调节的税制格局。即用增值税在商品生产和流通领域进行普遍调节,使增值税成为流转税的主体;用消费税对某些消费品(如卷烟、酒、汽油、小轿车等)进行特殊调节,在非商品经营领域实行营业税。合理运用各种流转税的特点,充分发挥其职能,并统一内外企业两套流转税制。

流转税改革的具体内容包括:

1. 将原产品税和对批发、零售、加工、修理修配企业征收的原营业税以及工商统一税的相应部分并入增值税,使增值税的征收范围由过去的对部分工业品的生产环节征收,扩大到所有商品的生产和零售征收。

2. 缩小营业税的征收范围,只在非商品经营领域征收营业税。

3. 在原产品税的基础上设立消费税,在产品税并入增值税后,对一些国家限制生产和消费的商品以及一些不可再生

资源等共 11 类商品征收消费税。

4. 为了体现国有资源有偿使用和调节矿产品的级差收入,在原有资源税的基础上,扩大征税范围,将盐税并入资源税,同时改变征收办法。

(三)个人所得税制的改革

个人所得税制是调节个人收入分配不可替代的一种手段,尽管目前这个税种收入规模不是很大,但其潜力和社会意义不可忽视,贫穷不是社会主义,两极分化也不是社会主义,我们既要打破平均主义的“大锅饭”,鼓励多劳多得,勤劳致富,合理拉开收入差距,又要采取措施,用国际通用的办法通过税改调节过高收入,缓解社会分配不公的矛盾。

个人所得税制的改革立足点是保护诚实劳动合法经营,调节社会成员收入水平悬殊,还要有利于打击制裁用非法手段牟取个人利益的各种行为。将个人所得税、个人收入调节税和城乡个体工商户所得税加以合并,建立统一的个人所得税法,税率采用超额累进制,税收负担水平结合我国实际,参照发展中国家及周边国家的情况确定,对个人经营所得过高,采取适当加成征税的办法。具体实行分项扣除、分项定率、分项征收的办法。工资、薪金所得适用 5%至 45%的 9 级超额累进税率。个体工商户的生产、经营所得和企事业单位的税负大体相等,劳务报酬适用 20%的比例税率,其他应税项目适应 20%的比例税率。

按照对基本生活费用不征所得税的国际惯例,费用减除额统一定为 800 元人民币的标准。在生活费用扣除上还要照顾到中外籍人员的不同情况。

(四)其它税种的改革

为了适应我国建立和发展房地产市场的要求和规范交易

行为,开征了土地增值税;扩大了资源税的征税范围;改革城市建设维护税、车船使用税、城镇土地使用税;拟取消烧油特别税、筵席税;还拟开征遗产税、赠与税和证券交易税。

(五)调整税制结构,实行分税制,建立地方税体系

所谓分税制,是在国家各级政府之间明确划分事权及支出范围的基础上,按照事权与财权相统一的原则,结合税种的特点,如税源状况、对经济的影响程序及征管效应等方面,划分中央与地方的税收收入与税收管理权限,并以此为主导,辅之以补助制的财政管理体制。也就是说,根据我国的国情,把税收划分为中央独享税、地方独享税、中央和地方共享税三类。分税制可以使中央与地方财政在收入方面逐步走向规范化、制度化,并为中央与地方政府提供履行职责的最基本财力。

第二节 增 值 税

一、增值税的概念及其特点

增值税是以商品生产、流通及劳务服务各环节的增值额为课征对象的一种流转税。所谓“增值”,是指一个纳税人在其生产、经营活动中所创造的新增价值或商品附加值,也可以认为是纳税人在一定时期内销售产品或提供劳务所取得的收入大于其购进商品或取得劳务时所支付款项的差额。由于增值因素在经济生活中很难较为精确地予以计量,故增值税的操作大都采用间接的计算方式,即以商品销售额为计税依据,同时允许从税额中扣除上一道环节已经缴纳的税款,以实现按增值因素征税的意图。

增值税产生于 20 世纪 50 年代的西欧,目前已在世界上

60 多个国家和地区普遍实行。增值税之所以能在短期内得以广泛推崇,其根本原因在于:增值税是国际上公认的透明度比较高的一种“中性”税收,它克服了传统流转税制对已纳税销售额重复征税、税上加税的弊端,使同一商品产品不受生产流通环节多少的影响,始终保持同等的税收含量,不致出现应税产品因生产流通环节的差异而导致税负时轻时重的现象,同时又保持了流转税征收范围广和收入及时稳定的优点,充分体现了主体税制与市场机制协调相宜的原则。因此,我国在生产流通等领域普遍实施增值税,不仅有利于组织财政收入,支持企业按照经济效益原则,择取最佳的资金资源的配置结构和生产经营的组织形式,而且在不断优化企业竞争意识的同时,也推进了国内市场对国际惯例的有机衔接,从而大大增强了我国企业对国际市场的介入广度、深度及其竞争能力。

改革后新的增值税制突出体现着如下四个基本特点:

(一)普遍征收

从课征范围而言,新的增值税普遍适用于生产、批发、零售和进口商品及加工、修理修配等领域的各个环节与业务,它不仅包括了改革前增值税的课税范围及对象,而且还将原执行工业产品税和适用营业税的商业批发、零售商品、公用事业中的水、电、热、气,以及缴纳盐税的盐等等,均一并纳入新的增值税的课征范畴;从纳税义务人来看,不仅将内资性质的增值税纳税人进一步扩展为所有从事生产经营增值税应税产品与劳务的企业、单位及个人,而且还将原来交纳工商统一税的外商投资企业并不例外地列为增值税纳税义务人范围。

全国人大常委会八届五次会议于 1993 年 12 月 29 日通过的《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》规定,“在有关税收法律制定以

前,外商投资企业和外国企业自 1994 年 1 月 1 日起适用国务院发布的增值税暂行条例”。这里所称外商投资企业,是指在中国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业;所称外资企业,是指在中国境内设立机构、场所,从事生产、经营和虽未设立机构、场所,而有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。

企业为了准确执行增值税的征税范围,还应明确增值税暂行条例中提到的以下几个概念:

销售,是指有偿转让货物所有权或提供应税劳务的行为。此处所称有偿包括从购买方取得货币、货物或其他经济利益。

销售货物,是指有偿转让货物的所有权(其中货物是指有形动产,包括电力、热力、气体等),它是从事生产、批发、零售的企业、企业性单位及个体经营者有偿转让货物所有权的买卖行为。

应税劳务,是指工业性或非工业性企业有偿提供的应交纳增值税的加工、修理修配劳务。

非应税劳务,是指属于应交营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。

混合销售行为,是指一项销售行为既涉及货物又涉及非应税劳务,称为混合销售行为。从事货物的生产、批发或零售的企业,企业性单位及个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,征收增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视同销售非应税劳务,不征收增值税。以从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务的企业,企业性单位及个体经营者,也应按规定交纳增值税。

(二)价外计税