

Y 全国税务系统岗位专业知识与技能培训系列教材

PRACTICAL KNOWLEDGE AND SKILLS OF TAXATION

国家税务总局教材编写组 编

税收会计



中国税务出版社

全国税务系统岗位专业知识与技能培训系列教材

税 收 会 计

国家税务总局教材编写组 编

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收会计/国家税务总局教材编写组编.
- 北京:中国税务出版社,2004.5
(全国税务系统岗位专业知识与技能培训系列教材)
ISBN 7-80117-683-9

I. 税… II. 国… III. 税收会计-技术培训-教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 022107 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税收会计
作 者: 国家税务总局教材编写组 编
责任编辑: 王静波
责任校对: 于 玲
技术设计: 桑崇基
出版发行: 中国税务出版社
北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053
<http://www.taxph.com>
E-mail: fxc@taxph.com
发行部电话: (010) 63182980/81/82/83
邮购部电话: (010) 63043870 63028884
经 销: 各地新华书店
印 刷: 北京天宇星印刷厂
规 格: 787×960 毫米 1/16
印 张: 11
字 数: 191000 字
版 次: 2004 年 5 月第 1 版 2005 年 9 月北京第 3 次印刷
书 号: ISBN 7-80117-683-9/F·605
定 价: 19.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

序 言

由国家税务总局教育中心组织编写的全国税务系统基础知识、岗位分类和更新知识培训系列教材同大家见面了，我衷心地表示祝贺。这套系列培训教材的出版，为全国税务系统广泛深入地开展教育培训工作，全面提高广大税务干部的素质和能力，促进新时期税收事业的发展都将起到积极的作用。

党的十六大确定了本世纪头二十年我国全面建设小康社会的目标。要实现这一目标，需要各方面的共同努力，税收作为国民经济的重要杠杆之一，更要充分发挥好宏观调控作用。这对我们来说，既是机遇也是挑战。能否抓住机遇，迎接挑战，不负使命，关键在人，在于人的素质，而提高素质主要靠培训。为此，必须加大税务教育培训工作力度，按照全国组织工作会议要求，多层次、多渠道、大规模培训税务干部。通过税务教育培训工作，全面提高税务干部队伍的整体素质，圆满完成各项税收任务，为全面建设小康社会而努力奋斗。

教材是做好教育培训工作的基础，教材建设是教育培训工作中的重要组成部分。为全系统编写和提供高质量的教材，对于帮助广大税务干部提高自身素质和业务能力，加强队伍建设，都具有十分重要的意义。正是从这个意义上说，教材建设要锐意改革，勇于创新，与时俱进。要本着符合税收工作实际需要，符合税务教育培训与学习需要的原则，统一规划，认真组织，在求新、求变、求实上下功夫，多出精品佳作。

这套系列教材从策划、编审到出版，历时近三年，凝聚了税务系统 400 多名专家学者和业务骨干的心血。这套系列教材分为基础知识 (X)、岗位专业知识与技能 (Y) 和更新知识 (Z) 三个部分，

形成 X+Y+Z 的新型教材体系。总的看来,这套教材突破了传统教材的风格、模式和结构体系,实现了启发性与适用性、通俗性与趣味性的统一,组合灵活、简便适用,包含了全国税务系统公务员一般应具备的基本知识、各岗位所必须的专业技能以及新的知识和新的技能,也反映了税收工作的发展水平和改革方向。

希望广大税务干部加强学习,努力工作,不断提高理论素养、业务水平和工作能力,为新世纪的税收事业做出新的更大的贡献!

许旭人

二〇〇三年四月二十一日

编 审 说 明

根据中共中央、国务院关于加强干部教育培训工作的要求和国家税务总局党组的指示，总局教育中心围绕建设一支政治过硬、业务熟练、作风优良的税务干部队伍的目标，注重培训教材建设，加强新形势下教材建设理论与实践的探索，确立了由基础知识（X）、岗位专业知识与技能（Y）、更新知识（Z）三个部分组成的X+Y+Z的新型教材体系。这套教材与税收工作紧密结合，通过大量典型案例和图表解释深奥的理论和复杂的问题，力求启发性与适用性、通俗性与趣味性相统一，是组织培训和干部自学的好帮手。

岗位专业知识与技能（Y）部分培训教材分为政策法规类、征收管理类、稽查类、计划会计统计类、信息管理类和综合类等类别。该部分教材针对税务工作各岗位应具备的专业知识与技能组织编写，突出实务性和可操作性，着重提高广大税务干部分析和解决实际问题的能力。

《税收会计》为计划会计统计类教材，由顾伯群、程永德、王惠君负责具体策划指导，刘清、孙继庭、顾涛、徐学友等参加编写，刘清统稿，吴新联主审，刘新利、董秀薇、顾海祯、李维社、王建华和李彩娣参与审定。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过，同意出版发行。书中如有不妥之处，敬请读者批评指正。

国家税务总局教材编审委员会

二〇〇四年四月

策划编审人员

总策划：钱冠林

策 划：程永昌 陈小杭 孙 泽

于 斌 顾伯群

协 助：高永清 王维平 杨国全

编 导：顾伯群 程永德 王惠君

编 写：刘 清 孙继庭 顾 涛

徐学友

统 稿：刘 清

主 审：吴新联

前 言

《税收会计》是国家税务总局为全面贯彻《面向 21 世纪税务教育改革与发展行动计划》而组织编写的全国税务系统岗位专业知识与技能培训系列教材之一。按照“培训教材要紧密结合实际工作，增强可操作性，理论部分高度概括；文字上要简练、规范，规模适度，多强调‘是什么’、‘做什么’、‘怎么做’”的要求，我们在编写《税收会计》过程中，立足于现在，着眼于未来，紧密结合工作实际，力求灵活、通俗、适用，让读者在学习本教材以后，能够运用科学的方法，从而达到“提供税收统计资料，反映经济税源发展变化情况和税收政策的实施效果，为研究、制定税收政策，编制和检查税收服务”的目的。

本书在原全国税务系统公务员培训系列教材《税收会计》一书的基础上，根据《税收会计制度》和国家税务总局有关税收会计核算方面的有关规定及相关的法律法规，结合当前税收征管的发展动态以及各地的税收征管与会计核算实践、中国税收征管信息系统（CTAIS），对税收会计核算的全过程进行了详细的阐述，在理论和实践上实现了一定的突破。

本书第 1、第 2 部分由刘清编写，第 3、第 8 部分由孙继庭编写，第 4、第 7 部分由顾涛编写，第 5、第 6 部分由徐学友编写。全书由刘清统稿，管建民参与审核和修订，董秀薇、刘新利、顾海祯、李维社、王建华、李彩娣提出了很多很好的修改意见。

在本书的编写过程中，得到国家税务总局教育中心、计划统计司、北京市地方税务局、广西区国家税务局、湖北省国家税务局、

地方税务局、武汉市国家税务局等有关部门和单位的领导和专业人员的大力支持和协助。在此一并表示感谢。

编 者

二〇〇四年四月

目 录

1	总论	(1)
1.1	税收会计概述	(1)
1.2	税收会计的职能和特点	(3)
1.3	税收会计核算的基础	(5)
1.4	税收会计核算方法	(9)
2	应征税金核算	(14)
2.1	应征税金的核算内容	(14)
2.2	上解单位的核算	(15)
2.3	入库单位的核算	(20)
2.4	双重业务单位的核算 (基本同上解单位)	(22)
2.5	混合业务单位的核算 (基本同上解业务单位)	(23)
2.6	应征税金的审核	(23)
3	减免税金的核算	(25)
3.1	减免税金核算的内容	(25)
3.2	上解单位的核算	(28)
3.3	混合业务单位的核算	(33)
3.4	入库单位的核算	(36)
3.5	双重业务单位的核算	(40)
4	解缴税金和提退税金的核算	(43)
4.1	解缴税金核算的内容	(43)

4.2	上解单位的核算	(51)
4.3	混合业务单位的核算	(67)
4.4	入库单位的核算	(71)
4.5	双重业务单位的核算	(76)
4.6	提退税金的核算	(79)
4.7	入库(提退)税金的对账和错误更正	(92)
5	欠缴税金和损失税金的核算	(96)
5.1	欠缴税金的管理	(96)
5.2	呆账税金核算的内容	(98)
5.3	呆账税金的核算	(101)
5.4	损失税金的核算	(105)
6	税收会计报表	(112)
6.1	税收会计报表概述	(112)
6.2	税收会计报表的设置及编制原则	(114)
6.3	税收会计报表的编制方法	(115)
6.4	税收会计报表的审核	(121)
7	税收会计电算化	(132)
7.1	税收会计电算化基本概念	(132)
7.2	税收会计电算化软件的开发和准备工作	(136)
7.3	税收会计电算化软件的基本模块	(139)
7.4	税收会计电算化软件具体操作规程	(142)
8	税收会计分析与检查	(145)
8.1	税收会计分析	(145)
8.2	税收会计检查	(155)

1 总 论

培训目的与要求：掌握税收会计的基本概念、核算对象；了解税收会计的产生与发展，特别是税收会计改革的理论意义与现实意义；了解税收会计科目的设置、记账方法的运用、会计凭证的种类、会计科目的设置和登记、会计核算程序。

1.1 税收会计概述

1.1.1 税收会计的产生和发展

随着税收业务的发展，税收会计工作不断地得到加强。1986年，财政部制定了新的《税收会计核算试行办法》，对传统的核算办法进行了改革。首先，将原来的“单式记账法”改为“资金收付复式记账法”；其次，规定了全国统一的会计科目和核算程序。这次改革在税收会计核算上前进了一大步。在总结经验的基础上，1991年8月，国家税务总局颁发了《税收会计核算试行办法》，对会计核算做了进一步改革。主要是将核算范围从征收环节扩大到申报环节，并把收付记账法改为借贷记账法。

1992年，国家税务总局提出税收会计改革要与征管改革同步进行，会计改革、征管改革和计算机运用三者要有机结合，即“二同步、三结合”的原则，这个原则体现了税收会计改革工作的指导思想。1993年，国家税务总局召开了税收会计改革工作会议，开展了全国各地会计改革的试点工作。

1994年，由于实施新税制和进行税务机构分设，对税收会计改革的进度有了一定的影响，1995年8月21日，国家税务总局颁发了《税收会计核算办法》，9月，在改革试点的基础上，国家税务总局对税收会计改革做出总体部署，决定于1996年1月1日起，在全国范围内全面推行税收会计改革，实行新的《税收会计核算办法》。新的核算办法与原核算办法相比，主要有三大方面的改革：一是将税收会计的核算起点从原来的征收环节开始，改为从申报环

节开始,把应征税款、减免税款和欠缴税款纳入会计核算范围,对税金从应征到入库运动的全过程进行完整核算;二是按每个纳税人设置分户账进行明细核算,加强对每个纳税户的监控管理;三是将原来的“收付记账法”改为“借贷记账法”,使税收会计核算方法更为科学。至此,我国税收会计开始进入一个崭新的历史阶段。1999年1月1日起,国家税务总局颁发的《税收会计制度》开始施行,进一步规范和加强了税收会计工作。

外国的税收会计,特别是经济发达国家,一直是按申报应征数进行核算的,这些国家的税收会计一般分为两部分。一是税收收入核算。即按收入种类(相当于我国的预算科目)、税种、地区和按申报应征、入库、退税、欠税等征退环节进行核算。收入核算作为政府会计的一部分,其目的是向政府和国库提供税收收入的综合情况,便于国家预算的编制和分析。二是分户核算。即按纳税人设置综合账户,综合账户下按纳税人应纳税种设明细账户。分户核算的目的是对每个已办理税务登记的纳税人的纳税活动情况进行跟踪控制,随时反映纳税人是否申报、应缴税额是否缴纳以及欠税、退税等全部征纳情况。分户账是国外计算机税收征管的核心系统之一,是税收征管信息处理的中心环节。

1.1.2 税收会计的概念

税收会计是以直接负责税款征收、入库业务的税务机关为会计主体,以货币为主要计量单位,以合理凭证为记账依据,按照规定的制度和方法,通过记账、算账、结账和编制会计报表,正确反映和监督税收资金活动过程及其结果的一种专业会计。

税收会计是国家预算会计的组成部分。税收会计按照一定的会计核算程序进行工作,具有会计的一般特点。但税收会计的核算对象,主要是国家税收资金,除了按照税法或其他有关规定,办理部分退税与提取转作另一种性质资金退库外,税收会计将征收的税收资金,用划解的办法解缴国家金库。不进行成本核算和办理预算支出,所以税收会计是一种适合税收工作特点的“收入会计”。

税收会计在掌握税款征解、控制滞纳欠税、票证管理审核等方面,与税收征收业务密切配合,具有业务核算的性质。税收会计在反映税收计划执行情况,提供编制税收计划资料方面,与税收计划、税务统计有密切联系,具有统计核算的性质。税收会计工作,还需要在正确进行会计核算的基础上,对税收收入情况进行会计分析和会计监督、检查,全面地完成税收会计工作任务。

税收会计具有双重性，它随着税收的产生而产生，随着税收的发展而发展，故税收会计既属会计范畴，又属税务管理范畴。税收会计是对税收资金及其运动进行连续、系统、全面、综合的核算与控制，为税收决策及时、准确地提供信息资料，保证税收政策法规的正确执行和应征税款及时、足额入库的一种税收管理活动。随着我国社会主义市场经济的不断发展，税收作为调节宏观经济的重要手段不断得到加强，税收会计在税收管理中的地位与作用也必将大大加强。

1.2 税收会计的职能和特点

1.2.1 税收会计的职能

税收会计的职能是指税收会计在税收管理中固有的客观功能和职责，它是税收会计本质的体现。税收会计具有反映和控制两大基本职能。

(1) 反映职能，是指税收会计具有连续、系统、全面、综合记录、计算、整理、汇总、分析和预测税金运动结果及运动趋势，从而反映和预测税收业务活动情况及其发展变化趋势的功能。

(2) 控制功能，是指税收会计具有通过既定的方法、制度和目标，运用会计核算提供的信息，对税收资金运动过程进行监督管理，使税收业务活动符合规定的要求和达到预期目标的功能。

1.2.2 税收会计的特点

税收会计是一种专业会计，其核算的目的、基础、对象、任务和方法与其他各专业会计有许多不同之处，它具有以下几方面的特点：

(1) 税收会计的目的是提供税收业务活动信息，并利用信息保证税收政策法规的正确制定和执行，保证税款的及时、足额入库。

由于税收经济活动都按其税收的法规进行，税收收入的所有权和使用权均为国家，它的取得流向、流量及流动方式均受税收法规直接制约。税收收入的取得既不需要偿还，也不需要向支付者付出任何报酬和费用，税务机关也无权支配和使用税金。所以，税收会计不同于企业会计，不存在成本和盈亏核算，也不同于预算会计，不存在收支余额超预算。税收资金管理不回转，也不保值，税收资金运动是一个收入过程。税收会计的目的是综合提供税务业务活动

的信息，并利用这些信息综合控制税收业务活动。

(2) 税收会计的会计基础是分段联合制

会计基础，也称会计处理基础或会计记账基础。它是会计主体对发生的经济业务进行账务处理的时间原则。目前我国常用的会计基础有两种：

①收付实现制，又称现金收付或实收实付制。它是以现金货币资金实际流入或现金实际支出为标准，来确定本会计期间一切会计要素的记录和反映时间的一种会计基础。这种会计基础对会计要素的处理手续较为简单，但不能合理、准确地反映各个会计期间的经济效益和经营效率。目前，一般行政事业单位都采用这种基础。

②权责发生制，又称应计基础或应收应付制。它是以权利已经形成或义务（责任）已经发生为标准来确定本会计期间一切会计要素的记录和反映时间的一种会计基础。实际上，对于一个会计主体单位来说，一切会计要素的确定，完全按本会计期间的权责来记录和反映是不可能的。因为：第一，本期实际发生的货币资金的收支，总是要在本期记录的，而不管是否属于本期。第二，本期收到属上期货币资金必须要在本期记录，而不可能再调整记录到上期中去。所以，采用权责发生制的单位，并不是完全排斥使用收付实现制，只是以权责发生制为主而已。但是，在会计制度上应对有关要素的确定规定清楚，以便口径统一。这种会计基础对会计要素的处理手续较为复杂，但能合理、准确地反映会计期间的经营效率 and 经济效益。目前，我国企业会计一般都采用这种基础。

以上两种会计基础对税收会计都不会适应。因为：第一，如果以收付实现制为税收会计的处理基础，那么应征未征的税金和征前减免的税金，由于没有发生货币资金的实际流入和流出，就不能作为税收会计记录和反映的对象，税收会计的核算对象就不完整。第二，如果以权责发生制为税收会计的处理基础，虽然应征未征和征前减免的税金可以作为税收会计记录和反映的对象，但对于应入库而未入库，应退而未退的税金，如果也按权责发生制作为入库数和退库数来进行记录和反映，这又与国家预算科目收入口径不相一致，造成国家当期财政收入出现虚假成份。所以，税收会计应采用分段联合制为会计基础，即将收付实现制和权责发生制合并使用，在税金运动不同阶段，分别采用这两种会计基础。

(3) 税收会计科目设置的制约性与复杂性

税收会计与国家总预算会计在核算口径上必须保持一致。这是因为国家预

算收入的主要部分是税收收入。因此，税收会计科目的设置与运用，必须受到国家预算会计的影响与制约。

(4) 税收会计凭证的多重作用与传递手续的复杂性

首先，税收会计的某些凭证具有特殊性质。一般的会计凭证是记录经济业务、明确经济责任的书面证明，是登记账簿的依据。而税收会计的某些凭证，除具有上述一般性质外，还有某些特性。如完税凭证还具有依法无偿向纳税人征收税款的法律效力，它同时还是一种有价证券、其次，税收会计凭证种类繁多。税收会计凭证是按单位类型分别设计的，各单位中又有应征类凭证，等等，使得凭证的种类繁多。再次，税收会计凭证传递手续复杂。由于税款入库环节要涉及纳税人、税务机关、国家金库、财政机关等单位，凭证的传递除在税务机关内部传递外，还有外部的传递，并规定了十分严密的传递程序和手续。

1.3 税收会计核算的基础

1.3.1 税收会计核算对象

税收会计核算的对象是税收资金及其运动，税收资金的运动可以从静态角度和动态角度考虑。

(1) 静态的税收资金

静态的税收资金表现为两个方面：即税收资金来源和税收资金占用两种形态。

①税收资金来源。税收资金从其取得和形成的来源性质上看可分为应征税金、多缴税金、暂收款项三类。

应征税收是指纳税人发生应税收入或应税行为后，根据税法规定，向税务机关申报或由税务机关直接核定以及纳税检查中查出的应该向国家缴纳的税金。应征税金从纳税人角度看，表现为应退出企业资金运动的那部分资金，即应交税金。从征收机关看，表现为税收资金的取得和形成来源，即应实现税金。

多缴税金是因各种原因，致使纳税人、代征代收单位（人）超过其应缴税款而多缴的税金，这部分税款应退还给纳税人或代征代售单位（人），但在退还之前，多缴税金是一部分已征税金的形成来源。

暂收款是指税务机关按照税法规定，向纳税人收取的预缴纳税保证金、发

票保证金和拍卖款。

②税收资金占用。税收资金从其分布和存在的形态来看,可分为待征税金、减免税金、上解税金、待解税金、在途税金、入库税金、提退税金、呆账税金、损失税金和保管款等九类。

a. 待征税金(或称欠缴税金)是指纳税人已经申报或已由税务机关核定尚未缴纳而待征的税金。

b. 减免税金,是指根据税法规定,经税务机关核定或批准,对某些纳税人给予鼓励、照顾而免于征收或减征的那部分税金。

c. 上解税金是指纳税人、扣缴义务人、代征单位直接缴入和税务机关自行征收后汇总缴入国库经收处的税金。

d. 待解税金是指扣缴义务人、代征单位和征收人员向基层税收单位会计结报尚未上解的自收现金税款。

e. 在途税金是指已缴入国库经收处,但尚未正式到达国库的税金。

f. 入库税金是指国库已收纳入库的税金。

g. 提退税金是指按国家有关规定从入库和已征收的税收资金中办理的各项提支、小额退税、退库业务而形成的税收资金。

h. 待清理呆账税金是指超过三年仍然没有收回的欠税以及纳税人发生解散、破产、撤消经法定清算后仍未收回准备核销的欠税。

i. 损失税金是指由于各种原因造成损失,需要上报审批核销的税金。

j. 保管款是指存放在税务机关或金融单位的现金和存款。

(2) 动态的税收资金

资金动态是指资金从一种形态向另一种形态的转化,具体表现为空间转移和时间转移的间隔。一般来说,税务机关组织税款的征收与入库,要先后经历三个主要环节:纳税申报环节、税款征收环节和税款入库环节。与之相适应,税收资金运动也要一次经历申报、征收、入库三个阶段。税收资金运动在顺次经历三个阶段时,其形态和反映的经济业务活动也随之发生变化。

①税金申报阶段。税金申报阶段是税收资金运动的第一阶段。这个阶段从税金的申报或核定开始,到税务机关填开税票之前为止。在这个阶段里,税收资金表现为纳税人申报应缴税金,基层税务机关同时表现为应征税金来源形态和欠缴税金占用形态。主要的税收业务有:纳税人申报应缴和减免税款,税务机关受理纳税申报,对无法申报和不能按期申报或申报不实的纳税人核定其应缴税款,对税务违章行为进行补税和罚款处理、核定征前减免税金等等。在这