



税收会计

《税收会计》编写组 编



大连理工大学出版社

税 收 会 计

涂龙力 吴新联 朱建国 编著
王德平 董秀薇 史爱生

ISBN 7-473-0116-0



3 0116 2055 0



大连理工大学出版社

B

(辽)新登字 16 号

内 容 提 要

本书根据 1991 年国家税务总局下发的《税收会计改革方案》和《税收会计核算试行办法》编写。在阐述税收会计基本理论的基础上,以税收资金运动为主线,分别介绍了《试行办法》中规定的全部税收会计核算内容。本书包括四个部分:一是税收会计基本理论;二是税收会计核算;三是税收会计分析;四是税收会计检查。本书详实地列举了税收会计实际业务,具有指导实际操作的功能。

本书可作为税收会计人员、征管人员的业务指导工具书,也可作为大(中)专税务院校各专业的教科书,还可作为研究我国税收会计理论与实务的信息资料。

税 收 会 计

Shuishou Kuaiji

徐龙力 吴新联 朱建国 编著
王德平 董芳春 史爱生

大连理工大学出版社出版发行 (邮政编码: 116024)
沈阳市第一印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 14 $\frac{5}{8}$ 字数: 313 千字
1992 年 4 月第 2 版 1992 年 4 月第 2 次印刷
印数: 5 001—13 000

责任编辑: 许芳春 责任校对: 周家才
封面设计: 葛 明 姜严军

ISBN 7-5611-0605-X/F·111

定价: 6.20 元

序

随着税收在组织财政收入和调控国民经济中地位与作用的不断加强，作为核算与监督税收管理活动的税收会计也愈来愈受到社会的重视。坦率地讲，尽管税收会计在我国产生较早（大致可以追溯到奴隶社会），但迄今为止，会计界对税收会计的研究还是很不够的。譬如，专门研究税收会计的著作和文章较少，一些与税务有关的院校或专业也很少独立开设这门课程，这种状况不利于税收会计学科的完善与发展。

国家税务总局有关部门及其所属院校在这方面做了可喜的有益探索。据我所知，辽宁高等税务专科学校的涂龙力等同志在1989年就已提出了关于税务院校会计学科改革的总体设想，将税收会计、税务会计、税务活动分析等突出税务院校特色的新兴会计学科正式列入教学计划，同时还编著出版了会计学科改革的系列试用教材；去年又在国家《税务研究》杂志上发表了几篇具有较高学术水平的税收会计改革的论文，这些开拓性的研究工作为我国税收会计的完善与发展作出了积极的贡献。现在呈献给读者的《税收会计》就是他们辛勤耕耘的硕果。作为一名会计教育的老园丁，我为他们卓有成效的创造性劳动而感到由衷的高兴和赞赏。

《税收会计》包括总论、税收会计科目与记帐方法、税收会计凭证与帐簿、应征税金核算、减免税金核算、解缴税金

核算、提退税金与损失税金核算、税收会计报表、税收会计分析、税收会计检查等十章。该书具有以下主要特点：

第一，以税收资金运动理论为基石。遵循马克思关于资本循环与周转的理论，本书作者第一次较全面的论证了税收资金及其运动规律，据此提出了税收资金运动理论，其中主要包括税收资金运动的阶段理论和税收资金形态转化理论等等。与此同时，还建立了税收资金、税收会计、应征税金、减免税金、在途税金、联合制基础等一系列税收会计的基本概念、基本范畴和基本理论，从而把税收会计升华到一定的理论高度，为税收会计的进一步完善与发展奠定了基础。

第二，以税收资金运动规律设计结构体系。作者认为，税收资金运动依次经历申报、征收与入库三个阶段，与此同时会发生应征税金、待征税金、入库税金等一系列税金的形态转化。因此，该书的体系以税收资金运动的顺序来设计。这种设计，便于读者连续、系统地把握税收资金运动规律，从而掌握各阶段会计核算内容的内在逻辑联系，这对于初学者是十分有益的。

第三，理论联系实际，实用性很强。该书作者不少是多年从事税收会计工作的同志，他们中有率先在全国实行税收会计改革试点的倡导者和实践者；有国家税务局新颁发的《税收会计核算试行办法》的总体设计者和具体实施者；有具有丰富实践经验的国家税务局和省税务局税收会计管理机关的业务领导同志。他们在理论与实践相结合的基础上，将多年税收会计工作经验写进该书。譬如，书中税收会计管理和实务核算实例就凝结了他们的心血。因此，该书实用性极强，具有指导实际业务操作的效能，适于广大税收管理人员学习

使用。

总之，理论的开拓创新性、结构的严谨合理性、内容的指导实用性构成了该书鲜明的三大特点。

像社会会计、人力资源会计等新兴的会计学科一样，作为适合税收管理工作特点的税收会计，她随着我国税收制度、征收管理改革的深入发展，也必然会有一个不断完善、不断发展的历史过程。这是经济体制改革的实践赋予广大税收会计工作者的历史使命，希望会计界的老同志都来关心和扶植这株会计之林中古老而又新发的嫩枝，使之尽快完善、发展。

顺便提及，税务院校包括财经院校的税务专业应该把税收会计作为一门专业基础课来设置，这对于培养实用型税收高级专门人才，扩大税收专业学生视野与知识面，提高适应税收工作的能力，无疑是必要的，也是必需的。

在本书付梓之际，欣悉该书已被国家税务局有关部门指定为全国税收会计人员岗位培训的必修教材。其实，该书还可作为税务院校和财经院校有关税收专业的教科书，这不仅是因为这本教材贯彻了理论联系实际的原则，内容充实，较好地体现了正确的政治方向；还由于她是符合会计教学规律要求的一本比较成熟、比较新颖、比较权威的好教材。

我深信，《税收会计》的出版，一定会受到有关业务部门和会计学界的重视和欢迎，它对于丰富我国税收会计理论和提高税收管理人员业务素质，必将起到积极的推动作用。

欧阳清

1992年2月于东北财经大学

前 言

税收会计是一门以税收资金及其运动为会计对象、并适合税收工作特点和管理要求的专业会计。如按企业会计和政府会计为标志划分的话,税收会计当属政府会计范畴,政府的主要收入是税收会计核算、监督的对象。充分发挥税收会计的职能作用,无疑对于保证国家财政收入及时足额地征收入库,具有极其重要的意义。随着“改革、开放”的深入发展,税收与经济生活的联系愈加密切、愈加广泛。研究和完善税收会计,适应税收工作迅速发展的要求,更具有现实性和迫切性。

税收会计的历史可以追溯很久。但由于种种原因,在我国税收会计长期偏重于实务,学术研究极为有限,从而没有引起社会的足够重视。理论与实务的严重失衡,不能不对税收会计的改革与完善,乃至一些基本认识产生不利的影响。抛砖引玉,引发更多的行家重视和研究税收会计,为税收会计创造一个较好的学术研究空气和发展环境,这是编写《税收会计》最大的愿望。

不久以前,国家税务局下发了《税收会计改革方案》和新的《税收会计核算试行办法》,将税收会计核算起点由征收环节延伸到应征环节,扩大了税收会计核算范围,并变收付记帐法为借贷记帐法。这是税收会计的重大改革。为了配合

税收会计改革的开展，我们及时赶编了本书，力求从理论探讨、实务操作、教学培训等各方面满足读者的需要。

目前，税收会计改革尚处于试点阶段，核算的一些基础条件尚未完全成熟，加之我们编写的时间较短，水平不高，《税收会计》一书从内容、结构到文字都感到有许多不尽人之处，疏漏误笔也难以避免，还请读者取长揭短，共同将税收会计推向新的台阶。

本书由涂龙力、吴新联、朱建国、王德平、董秀薇、史爱生等同志组成编委，参加初稿编写和资料整理的同志除编委外，还有辽宁高等税务专科学校的章永安、柴清贵、张雅君、李孝章、姜欣、周家才等同志。初稿完成后，在大连召开了编委会议，讨论了初稿，确定了修改意见，并由编委分工修改，修改稿完成后，由涂龙力、朱建国总纂并定稿，刘淳同志在文字上加以润色，最后由东北财经大学会计系欧阳清教授审定。

该书编写过程中，曾得到税务系统内外很多同志的支持和鼓舞，特别是大连市税务局为讨论初稿提供了方便条件（于林锡同志还参加了初稿的讨论），辽宁高等税务专科学校给予大力的支持，在此一并表示衷心的感谢。

《税收会计》编写组

1992年3月20日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 税收会计的基本概念.....	(1)
第二节 税收会计的产生与发展.....	(4)
第三节 税收会计的对象	(16)
第四节 税收会计的职能与地位	(24)
第五节 税收会计的任务	(32)
第六节 税收会计的特点	(33)
第七节 税收会计的工作组织	(41)
第二章 税收会计科目与记帐方法	(51)
第一节 税收会计科目	(51)
第二节 税收会计帐户	(64)
第三节 税收会计记帐方法	(69)
第三章 税收会计凭证、帐簿和核算形式	(75)
第一节 税收会计凭证概述	(75)
第二节 税收会计原始凭证	(81)
第三节 税收会计帐簿.....	(125)
第四节 税收会计核算形式.....	(132)
第四章 应征税金的核算	(136)
第一节 应征税金的形成.....	(136)
第二节 应征税金核算的内容.....	(141)

第三节	上解单位的核算	(145)
第四节	入库单位的核算	(176)
第五节	双重业务单位的核算	(189)
第五章	减免税金的核算	(193)
第一节	减免税金的形成	(193)
第二节	减免税金核算的内容	(200)
第三节	上解单位的核算	(203)
第四节	入库单位的核算	(221)
第五节	双重业务单位的核算	(231)
第六章	解缴税金的核算	(237)
第一节	税金的征收	(237)
第二节	解缴税金的形成	(244)
第三节	上解单位的核算	(254)
第四节	入库单位的核算	(287)
第五节	双重业务单位的核算	(302)
第六节	入库税金的对帐和错误更正	(308)
第七章	提退税金和损失税金的核算	(313)
第一节	提退税金的形成	(313)
第二节	提退税金核算的内容	(318)
第三节	提退税金的计算	(322)
第四节	提退税金的核算	(326)
第五节	损失税金的核算	(336)
第八章	会计报表	(341)
第一节	会计报表的概念、作用和编制原则	(341)
第二节	会计报表的种类和式样	(344)
第三节	会计报表的编制方法	(371)

第四节	会计报表的审核和汇总·····	(378)
第九章	税收会计分析·····	(383)
第一节	税收会计分析概论·····	(383)
第二节	应征税金分析·····	(390)
第三节	欠缴税金分析·····	(395)
第四节	减免税金分析·····	(399)
第五节	在途税金分析·····	(404)
第六节	提退税金分析·····	(405)
第七节	入库税金分析·····	(407)
第十章	税收会计检查·····	(414)
第一节	税收会计检查概述·····	(414)
第二节	税金运动情况的检查·····	(420)
第三节	税收票证检查·····	(428)
第四节	税收会计核算制度检查·····	(432)

第一章 总 论

第一节 税收会计的基本概念

税收会计隶属会计范畴，它随着税收的产生而产生，随着税收的发展而发展。税收会计历史悠久，早在奴隶社会，随着私有制的产生和国家的出现，税收会计也随之而出现。在我国，税收会计的产生比企业会计（民间会计）要早上千年，它和预算会计一起，成为我国最早发展起来的一种专业会计。随着社会的发展，税收作用的增强，税收管理也不断加强，税收会计则越来越显得重要。在经济体制改革，特别是财税体制深化改革的今天，税收会计在税收管理活动中的地位与作用必将要大大增强。

一、税收会计的概念

税收会计是核算与监督税收资金运动的一门专业会计。它是以直接负责组织税款征收，入库业务的税务机关为会计主体，以货币为主要计量单位，对税收资金及其运动进行连续、系统、全面、综合地核算与控制，为税收决策及时、准确地提供信息资料，以保证税款及时、足额入库的一种税收管理活动，它是一门适合税收管理工作特点，独立的专业会计。

二、税收会计概念的内涵

(一)税收会计的主体是直接从事税款征收或入库的税务机关

税收是国家凭借政治权力，为实现其职能，取得财政收入的一种特定方式，作为核算与监督取得财政收入过程（这一过程在征税活动中表现为税收资金运动）的税收会计，其会计主体必然是直接负有组织税款征收与入库权力的税务机关。这里有三个问题需要明确：第一，税收会计的主体是税务机关而不是其它政府机关；第二，在税务机关内部，只有直接负有组织税款征收入库的机关才是主体，其它税务机关不是会计主体；第三，在直接负有组织税款征收入库的税务机关中，只有与支库直接发生业务关系的税务局，才是独立的会计主体，而基层税务所，不是独立的会计主体，只是相对独立的会计主体，因为基层税务所是县级局的派出机构，不直接同支库发生业务关系，它的会计核算对象也不尽完整。所以，它只是会计的基层核算单位，而不是税收会计的独立主体单位。

(二)税收会计的本质是一种税收管理活动

税收会计从其性质看，属于税收管理范畴。税收管理是一种系统管理，它包括决策管理、信息管理、监督管理、实施管理和组织管理等等。从实践上，它包括税收管理、计划管理、征收管理、稽查管理、会计管理、统计管理等等。税收会计从理论上，属于信息管理和监督管理，从实践上，属于会计管理。税收会计通过对税款的实现、征收、减免、欠缴、提退、入库等税收资金运动过程中，信息数据的收集、处理和反馈，对税款及时、足额地征收入库进行组织与监督，从

而保证税收管理任务和税收计划的实现。所以，从其性质上看，它是税收管理活动的一个重要组成部分。

(三) 税收会计具有对内、对外组织税款及时、足额征收入库和完善约束机制的特殊职能

税收会计除具备核算与监督资金运动的会计基本职能外，还具有适应税务管理活动的具体的特殊职能：其一，税收会计通过对应缴税款、减免税款、欠缴税款、缴纳税款等内容的核算，对纳税人的纳税行为和纳税过程实行了全面、有效的会计控制，为依法纳税，防止税款的偷漏、错欠以及保证财政收入的稳定增长，提供了重要保证；其二，税收会计通过对税务机关核实应征税款、减免税款、征收检查税款、解缴入库税款和提退损失税款等内容的核算，将税务机关的一切征税行为和征税过程纳入了会计的严密监督之下，从而为税务机关内部建立约束机制奠定了基础。

(四) 税收会计的核算对象是税收资金及其运动

税收资金是指税务机关代表国家为实现其职能，依据税法参与国民收入分配而形成的由税务机关管理的资金（简称税金）。税收资金可分为广义的税收资金和狭义的税收资金两种：狭义的税收资金是指由税务机关直接组织征收的那部分资金。目前，税务机关除组织征收税款外，还负责征收一些其它收入，如国家能源交通重点建设基金、国家预算调节基金、教育费附加等，这些收入从名称上讲，虽然不是税收，但其征收管理的方法和征收单位与税收相同，所以在税收会计上也视同为税收。广义的税收资金除包括狭义的税收资金以外，还应包括由财政部门直接组织征收的农牧业税、耕地占用税和由海关直接组织征收的关税等等。显然，税收会计核

算的税收资金是指狭义的税收资金。税收会计核算的具体对象是：应征税收资金、待征税收资金、待解税收资金、在途税收资金、入库税收资金、减免税收资金、欠缴税收资金、提退税收资金和损失税收资金等。

第二节 税收会计的产生与发展

税收会计在我国源远流长，它随着国家赋税的出现而产生，随着税收管理的完善而发展。

一、我国古代的税收会计

物质资料的生产是社会存在和发展的基础，“在一切社会状态下，人们对生产生活资料所耗费的劳动时间，当然是关心的，虽然在不同的发展阶段上关心的程度不同。”^①这就是说，关心劳动成果是人类的一种自然行为，正因为人类关心劳动成果，才有随着生产发展其关心程度和关心方式的不断发展。据历史考证，我国在进入原始社会母系氏族公社末期，由于生产的不断发展，原来那种单凭头脑记事和计算来关心劳动成果的方式已不适应。在头脑以外寻找一种记事计量方法便应运而生，随之逐渐出现了通过简单刻记和“结绳记事”记录和计量劳动成果的方法，这种方法还属于会计、统计、数学以及其它学科的一种综合性行为。到了氏族社会晚期，随着处于萌芽状态的“书契”记录方法的产生，作为独立意义的会计特征才开始逐渐萌生出来。在会计史上，一般把氏族公社时期称之为会计的萌芽或起源阶段。

① 《资本论》第一卷，人民出版社，1975年版，第88页。

当社会生产力发展到一定水平,出现了剩余的劳动产品,产生了私有制和阶级,由于阶级矛盾不可调和,便产生了国家。国家为实现其专政和管理等职能,必定需要有一定的物质基础,而国家除了直接从本来就属于自己所有或支配的社会产品取得物质保证外,还必须将一部分不属于自己所有或不能直接支配的社会产品——私有财产取为己有。这样,作为国家产物的赋税也就产生了。据史料记载,在我国第一个奴隶制国家——夏代,便开始征收赋税。既然国家出现后,就有赋税的征收,毫无疑义,当时必定对赋税收入和支出要进行记录计算和考核。这便是我国“会计”的雏形,确切来说,这种成为国家行为的会计,在我国会计史上,称之为“官厅会计”。

“官厅会计”,是指我国古代的国家会计。“官厅”,即为处理国家事务的机关,它与“民间”一词相对称,以示与我国的“民间会计”相区别。“官厅会计”的具体含义是指我国古代国家机构,处理国家财政(主要是赋税)收支事务的一种会计活动。它大致相当于我国现代税收会计和预算会计的合称,现代西方也称之为政府会计。

据我国史料记载,早在古代的商王朝,便有了官厅会计部门,并运用会计单式记帐的方法。在会计史上,它标志着我国古代官厅会计的初步创立。之后,官厅会计历经多个朝代,随着社会经济的发展,无论在会计组织,还是在会计方法和制度方面,都得到了较快的发展。到了唐宋时期,由于当时封建经济的高度发达,它已处于全面发展和比较健全的阶段。而后历代的官厅会计,无一不是在此基础上完善和发展起来的。

纵观官厅会计的产生与发展，它具有以下几个特点：

第一，官厅会计产生的前提是赋税的征收，它与国家赋税的产生交织在一起。保证国家职能实施的经济基础主要是赋税收入，官厅会计的对象是赋税收支活动，它的目的是有效地获取和使用赋税收入。从古代官厅会计的帐簿凭证、结算方法、科目设置、报告等内容看，它的核算内容和方法都与赋税活动紧密联系在一起，成为反映与监督赋税收支的重要工具。

第二，官厅会计的产生和发展，同时标志着预算会计和税收会计的同步产生和同步发展。由于受生产力和科学水平的制约，官厅会计在当时还不可能细分为预算会计和税收会计这两种各自独立的方法，两者同属于一个部门，而且其活动也交织在一起。但是，两者的人员分工特别是帐簿设置从西周开始就一直分设，而且赋税收入帐簿一般由赋税征收部门分纳税入和分赋税项目进行登记。

第三，元明以前的官厅会计比民间会计产生还要早，发展也比民间会计快。之后（严格来讲，是从近代开始），它比民间会计发展慢一些。就前所述，我国官厅会计的雏形出现于夏代，初步创立于商代；而民间会计的雏形大概出现在春秋战国时代，初步形成于西汉时代。所以，官厅会计的产生要比民间会计大致早一千年左右。从官厅会计的发展来看，在古代，无论是会计组织，还是会计方法或会计制度，它都比民间会计发展要快，只是从近代开始，它才落后于民间会计。官厅会计产生和发展的这一特点，是由我国的奴隶制度和封建制度所决定的。由于官厅会计与国家财政收支有着密切的关系，它是国家统治阶级的耳目，故受到历代君王的重视。这