

卢仁法
主 编 史文胜
姜润洲

税收会计

税务干部培训系列教材

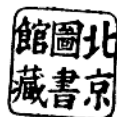
辽宁大学出版社

税 收 会 计

主编 卢仁法 史文胜 姜润洲
编委 卢仁法 史文胜 王春甫
张保忠 姜润洲
编著 马武川 郭树人 董秀微
赫民安

辽宁大学出版社

一九八七年·沈阳



B 428254

责任编辑 刘东杰
封面设计 邹本忠
责任校对 刘 静

税 收 会 计

主编 卢仁法 史文胜 姜润洲

•
辽宁大学出版社出版发行 (沈阳市崇山西路3段4号)
沈阳铁路局锦州直属印刷厂印刷

•
开本: 787×1092 1/32 印张: 13.125 字数: 270千
1987年9月第1版 1987年9月第1次印刷
印数1—15,000

•
统一书号: 4429·052 定价: 2.30元
ISBN 7-5610-0094-4/F·15

序 言

教育对推动国民经济持续稳定发展具有重要作用。我国成人教育进入了新阶段，在整个教育中占有极其重要的地位。当前税务干部队伍不断壮大，亟需对他们进行政策、业务教育培训，尽快提高他们的思想、业务素质，更好地完成税收工作任务。

为了适应这项工作的需要，辽宁省税务局编写了《税务学》、《中国税收简史》、《中国税收法制教程》等九册系列专业教材，另附《税收知识习题解》、《税务审计案例》、《税务干部思想政治工作概述》等辅助教材。这套系列专业教材，以《税务学》为基础，比较科学、系统地阐述了我国税收的基本理论，确立了较为完整的税收教材体系，概括阐述了我国税收发展演变的历史；全面阐述了我国税收法律制度的原则和内容；总结了我国税务管理监督活动的基本规律；具体表述了税收计划、统计、会计的工作方法、程序和制度等。各教材既有它本身的独立性、相互之间又有不可分割的联系性，是有机组成的整体。

这套系列专业教材的编写，财政部税务总局给予了帮助和支持，邀请全国十五省、市的税务专家及教育工作者四十多名，于一九八六年十月在大连市进行了讨论、审议。根据成人教育应以提高本职工作能力为重点，学用结合，按需施教的原则，我认为，这套教材比较适合广大税务干部教育培训应用，也适合财政干部和工商企业财会管理干部工作的需

要，对于财税（经）类学校专业教师的教学也有参考价值。

牛立成

一九八七年四月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 税收会计的概念	(1)
第二节 税收会计对象	(14)
第三节 税收会计方法	(20)
第四节 税收会计工作的组织	(29)
第二章 记帐原理和会计核算方法	(41)
第一节 资金收入、资金付出和资金结存的平衡关系	(41)
第二节 复式记帐法	(51)
第三节 会计科目和帐户	(67)
第四节 税收会计凭证	(78)
第五节 税收会计帐簿	(87)
第六节 税收会计核算形式	(102)
第三章 税款征收及上解的核算	(107)
第一节 概 述	(107)
第二节 税款征收原则和征收方式	(110)
第三节 税款征收及上解核算的分类和内容	(112)
第四节 组织税收收入的机构	(114)
第五节 税款征收及上解的核算方法	(117)
第六节 抵税实物与款项的核算	(147)
第四章 税款收入及入库的核算	(153)
第一节 税款收入及入库核算的意义	(153)

第二节	税款收入及入库核算的原始记录·····	(156)
第三节	税款收入及入库核算的要求·····	(163)
第四节	预解款项和在途款项的核算·····	(165)
第五章	工商税收收入及入库的核算·····	(169)
第一节	工商税收核算的意义和任务·····	(169)
第二节	工商税收收入的分类与核算·····	(170)
第三节	产品税收入及入库的核算·····	(173)
第四节	增值税收入及入库的核算·····	(177)
第五节	营业税收入的核算·····	(179)
第六节	集体与城乡个体所得税收入的核算·····	(181)
第七节	涉外税收收入的核算·····	(185)
第八节	地方各税收入的核算·····	(193)
第九节	资源税和建筑税收入的核算·····	(205)
第十节	各种奖金税收入的核算·····	(207)
第十一节	工商税收中其他税收入的核算·····	(210)
第六章	国营企业所得税、能源交通基金及附加收入 的核算·····	(216)
第一节	国营企业所得税收入的核算·····	(216)
第二节	国营企业调节税收入的内容和监缴·····	(222)
第三节	能源交通基金收入的内容和核算·····	(223)
第四节	附加收入的核算·····	(226)
第七章	税款收入监督及控制中的核算·····	(229)
第一节	滞纳欠税的掌握和控制·····	(229)
第二节	税款退库的监督 and 核算·····	(235)
第三节	各项提支款项的监督 and 核算·····	(245)
第四节	票证审核·····	(248)
第五节	税款长短损失处理的监督 and 核算·····	(248)

第八章 税收会计报表和会计档案·····	(253)
第一节 税收会计报表的意义和作用·····	(253)
第二节 会计报表编报的原则·····	(254)
第三节 会计报表的种类和编制方法·····	(255)
第四节 会计报表的汇总、审核和分析·····	(276)
第五节 税收会计档案·····	(280)
第九章 税收票证管理·····	(283)
第一节 税收票证管理的意义和任务·····	(283)
第二节 税收票证管理的要求和种类·····	(287)
第三节 税收票证管理的内容·····	(298)
第四节 税收票证填写的要求和方法·····	(305)
第五节 税收票证的帐簿登记和报表编制·····	(308)
第六节 税收票证的审核和清查·····	(320)
第十章 税务经费会计的任务和核算方法·····	(330)
第一节 税务经费会计概述·····	(330)
第二节 经费会计的核算方法·····	(336)
第十一章 税务经费的核算和管理·····	(358)
第一节 领拨经费的核算和管理·····	(358)
第二节 经费存款、经费现金和经费往来的核算·····	(360)
第三节 经费支出的核算·····	(365)
第四节 固定资产和材料的核算·····	(370)
第五节 预算外资金的核算·····	(383)
第十二章 税务小额贷款和工本费的核算·····	(387)
第一节 税务小额贷款的核算·····	(388)
第二节 税务工本费的核算·····	(396)

第一章 总 论

第一节 税收会计的概念

一、税收会计的产生和发展

税收会计是税收分配过程的重要管理活动。它是以货币计量为基本形式，采用专门方法，全面地、系统地、综合地对税收征解过程及其结果进行有效的核算和监督的一门学科。

税收是国家财政收入的一种最重要的形式，是对社会剩余产品价值的集中性分配。其价值分配过程有质的规定性（筹集渠道和方式），也具有量的规定性（货币量）。因而，这就决定了必须对税收这个过程和一定量的资金，进行必要的观察、计量和记录，组织必要的科学管理，实施必不可少的“过程的控制”和“观念的总结”。税收会计正是为了适应税收管理（国家资财收支）需要而产生的，而且随着税收工作发展而不断发展的。

税收是一个分配范畴，也是一个历史范畴，它是社会历史发展到一定阶段上的产物。原始社会生产力极其低下，没有阶级，没有国家，当然也没有税收。经济的发展，国家的产生，税收因之产生。国家公共权力是税收产生的政治前提，以土地占有关系为主要标志的私有制，是税收产生的经济前提。恩格斯说：“为了维护这种公共权力，就需要公民缴

纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^①国家公共权力的存在也为税收的存在提供可能的条件，即国家的征税权。公共权力靠征税权取得赖以存在的物质基础，而征税权又是以各种强制性的公共权力为后盾的。如同恩格斯说的：“官吏既然掌握着公共权力和征税权，他们就作为社会机关而驾于社会之上。”^②国家要取得一定的收入，以满足统治机器以及执行一般社会职能的经常需要，就要靠对资财占有者或经营者征税来解决。因而，致使税收伴随国家的建立和发展而滋生延续下来。

在奴隶制国家里，由于经济不发达，征税的形式基本上是采取力役和实物的形式，即所谓“力役之征”和“粟米之征”。后来从周朝起经济上有所发展，对市税、商税，开始采用征收货币（布钱）形式，历代相沿。这样，税收由早期征收实物逐步发展到主要征收货币，进而使其货币化。由于财政收支活动在国家经济活动中占有主导地位，税收则是财政收入的主要支柱，自有国家以来，倍受历代统治者所重视。为了记录和核算国家赋税实物或货币的收入及支用，很早就产生了“官厅会计”。所谓官厅会计是国家会计事务机关和国家会计事务工作的合称。它的含义有三：第一，会计作为财物货币收支的管理活动，已成为国家一项专门事务；第二，国家政体中设有会计机构和配备会计官员；第三，会计事项的处理和方法，与国家财政收支的特点相适应。“官厅会计在会计发展史上，尚占有主导地位”^③，而先于“民间会计”。

①《马克思恩格斯选集》第4卷，第167页。

②《马克思恩格斯选集》第4卷，第168页。

③郭道扬《中国会计史稿》上册，第10页。

有了税收就有了税收会计，税收会计是官厅会计的一个重要组成部分。据《中国会计史稿》记载，早在夏朝贡赋就已成为主要的剥削方式。孟子说过：“夏后氏五十而贡”，意思是说，当时规定以五十亩为一耕作单位，按照10%的比例进行纳税上贡。既然有贡赋的征收，也有具体的规定，毫无疑义，当时必定要进行计算、记录和对贡赋收入及开支进行考核。到公元前的十七世纪，商代初步创立了单式记帐法，对贡赋的每笔收支事项，按照时间发生的先后顺序，流水式地在“简册”上进行登记。可见那时，税收会计已经有了雏型。到了西周时代建立了一套国家会计事务机构和简易的官厅会计制度。周王下设天、地、春、夏、秋、冬六官，统称六卿。其中，地官大司徒兼管的主要是税收，一是商市赋税，二是农牧赋税。在会计部门中，“司会”为计官之长，主管王朝财政经济收支的全面核算。而“职内(官名)掌邦之赋入”负责记载、核考王朝的财物收入，进行“月计岁会”。“职内”设置有收入类“籍书”，它与“职岁”处支出类“籍书”发生勾稽关系，起相互控制作用。由此可见，这是我国最早的税收会计。它与财政会计(现行的预算会计)密不可分，并从属于财政预算会计范畴。

春秋战国时期，孟子说过：“孔子尝为委吏矣，曰：会计当而已矣”(《孟子·万章下》)。这是说孔子根据他主管财物入出的实际体会，把会计工作的精神归结为一个“当”字。其意义有三方面，其一孔子是维护礼制的人，“当”字是要做到“俭不违礼”、“用不伤义”，一切应力求适中、适当、适可而行，适可而止；其二是讲会计事项的计算、记录要正确无误，防止把事情做错，造成不良后果；其三是要善于选择合格的、适当的会计人才，才能把会计工作做到

正确无误，达到适当的结果。这使主管贡赋收支的会计职责更趋明确。

唐宋时代会计制度、会计机构和会计方法都有了新的发展。宋代设置“会计司”，是我国官厅会计组织最早的正式命名。“四柱清册”（即四柱结算法）的普遍运用，解决了中式会计的一个关键问题——结算方法问题，是对中式会计发展的一大贡献。“四柱”即“旧管”加“新收”等于“开除”加“实在”。相当于现代会计的“期初余额”、“本期增加”、“本期减少”和“期末余额”。宋代的会计“簿帐”被列作国家的重要文书之一，叫做“簿书”。官厅会计部门簿帐设置的分布划分为两条线，其中第一条线就是赋税征收及财物保管出纳部门的簿帐。赋税征收部门的簿帐设置包括两个方面，一为户籍、计帐，二为钱粮簿帐。前者是赋税征收的依据，后者是收、调核算及报帐的依据，两者相辅相成，缺一不可。户籍又包括户帐和丁帐，户帐是计算应纳赋税数额的依据。基层赋税征收部门的钱粮簿帐设置，用以反映税征中的钱粮收入以及上调情况。在工、商税征之中设置有“课利帐”，在农业赋税中设置有钱帐、粮帐等。那时，在会计簿帐设置分类上已有了草帐（或底帐）、流水日记帐（即明细帐）与总帐（即后来的总清帐）的区别。明朝的官厅会计出现我国最早的复式记帐法——龙门帐，“详细记载了田赋、税收和经费出入之数”①。

近代资本主义国家和旧中国，中央和地方（省、市）各级政府机关的会计，称为政府会计，也称官厅会计。其中岁入业务机关（即税务机关）的会计，称为“税收会计”。岁

①《明史》卷八十二，《食货六·会计》。

入，即国家在预算年度内的一切收入，绝大部分是税收，这方面的管理和核算要求是很高的。

新中国建立后，各级税务部门加强会计机构组织建设，逐步设立起一套税收计划、会计、统计制度体系。五十年代税收会计曾采用过国际通用的“借贷复式记帐法”^①。后来受到简单化思想影响，改为单式记帐，几经修补增删，基本上形成了现行的“单复式折中记帐法”^②。目前，在有计划的商品经济条件下，我国税收制度为适应经济体制改革的需要，适应四个现代化建设的需要，进行了包括利改税在内的一系列税制改革，复税制的税种日趋复杂，税收对经济的多向调节作用得到越来越充分的发挥，税务管理开始步入科学化、现代化进程，税收会计的重要地位因之受到重视。近年来，税收会计从会计制度、会计方法以及会计机构设置等诸方面，都在不断适应新形势发展，逐步改革，探索前进。一九八六年九月，财政部税务总局在全国计会工作扬州会议后，进一步修订了有关制度，制订了新的税收会计核算办法。税收会计推行资金收付复式记帐法就是一项重大改进，向科学化管理迈开可喜的一步，从而揭开了中国税收会计历史的新篇章。税收工作逐步开发应用电子计算机技术，这给税收会计带来现代化的春天，使其在税收管理中发挥重要的作用。

由上所述，可以知道税收会计是官厅会计，即现在的财政预算会计的重要组成部分，它与国家财政预算之间，始终有着对帐和勾稽的制约关系，存在不可分割的联系。税收会计作为预算会计的组成部分，也是国家管理经济必不可少的

^①湖南省益阳地区税务学会《工商税收计划会计统计工作讲座》，1985年版第106页。

^②《会计制度设计参考资料》，中央电大出版社1985年版第89页。

手段。所谓预算会计就是核算、反映和监督国家预算执行情况及其结果的国家预算管理活动。税收收入是国家预算收入的主体，在国家预算总收入中约占90%以上的财政收入，都是税务机关组织征收的税款和其他款项(基金、附加收入等)。税收会计为满足财政管理体制的需要，应按预算级次，分别记录、核算、反映和报告；为满足制定税收政策和加强各税收入管理的需要，又应按税种分别记录、核算、反映和报告。所以，它又是结合税收工作特点的一种专业会计。

税收会计作为管理国家预算中税收收入的重要手段，它以货币为计量单位，以合法凭证为依据，通过设置会计科目，运用复式记帐法，填制和审核会计凭证，登记会计帐簿，编制会计报表，开展会计分析和会计检查等一系列科学的方法，来全面地、系统地、连续地核算、反映和监督国家税收收入的征、解、提、退过程及其结果。通过对这些税收资金活动的控制、检查、监督和考核，贯彻执行国家税收政策法规，随时掌握各项税收收入完成的数额，保护社会主义财产安全完整，推动促进国家预算任务的实现。

二、税收会计的性质及特点

税收会计是特种专业会计，属于预算会计范畴。由于税收会计是核算和监督税款征解提退过程，所以也称为“征解会计”。它既不同于企业会计，也不同于一般事业会计。

税收会计同其他各种会计一样，也具有会计核算的三个特征。即：(1)运用专门方法，连续地、系统地、全面地、综合地记录和反映经济业务活动；(2)以货币作为主要计量单位；(3)以合法的凭证作为记帐依据。但是，税收会计核算的对象是以税收形式组织国家预算资金的筹集过

程和结果，它不同于其他专业会计，其核算方法只能适用于税务部门。因此，税收会计同一般会计比较来看有以下特点：

（一）税收会计必须同预算会计相适应，它核算的内容必须以预算科目为依据。

税收是国家预算的一部分，税收会计是预算会计核算体系中的一个组成部分。一般地说，凡是有一级预算，就有与之相适应的税收会计。同时，国家每一种税收，实际上都成为国家预算的一个科目。所以，税收会计核算的内容及会计科目的设置，必须以国家预算会计科目为依据，所反映的数字也必须同预算会计相一致。

（二）税收会计原则上以“收付实现制”（也称现收现付制）为会计事项处理基础。

税收会计的会计事项处理基础同预算会计是一致的。不论是属于本期应该征收的税款，还是以前各期应该征收的税款，凡是在本期内实际征收上来的，都作为本期税收收入（征收数）。本期实际解库和退出的，不论是否属于本期的支付款，都作为本期入库（上解）数或退库数。这是根据国家预算的要求来确定的。以本期实际收到和实际支出货币资金的数字来划期，能及时、准确地反映国家预算执行的情况。

（三）税收会计核算的内容是税收货币资金的征、解、提退和结存情况，不计算利润和盈亏，不设置银行存款科目。

税收是国家凭借政治权力，按照法律规定的标准，强制地、无偿地向纳税人征收货币（实物也折合货币），取得财政收入的一种手段。税务机关将税款征收上来，及时足额缴入

国库，按规定办理提支和退库。因此，税款在税务机关既不周转也不增值，都不存在盈利或亏损事项。其少量结存税收资金，也只是在税务机关的过渡滞、留属于一种在途税款或预解税款。税收资金全部都是国家资金，税收会计在税款核算中，不具自有资金，不得任意动用。因此，也不设银行存款科目。

（四）税收资金的运动方式是货币资金的单向直线运动，不存在循环和周转，而是征解过程中的一收一付。

税收资金是以税源资金中通过直接征收或间接征收方式而取得的货币资金（现金或银行存款）。税款缴入国库经收处以后，划入国家支金库，经过国库（支库）的记录、归纳、整理，按税收资金所属预算级次分类划转国家预算，转化为财政资金（国家预算资金），完成了税收资金运动的全过程。税收资金的形态始终是货币资金，其运动方式，始终是从征收到解库，一收一付，一个方向。它不存在转移价值的补偿、资金循环与周转，属于直线运动。而税收资金在运动中出现的提支退库等事项，只能体现为税款征收数的调整（即抵减因素），不属于税收资金的根本性返还。所以说，税收资金运动的方式是单向直线运动。

（五）税收会计凭证中的原始凭证是填用以后的税收票证，它与一般会计原始凭证相比，具有单一性、特殊性。

会计凭证一般可分为原始凭证和记帐凭证两大类。原始凭证按其来源又可分为外来凭证和自制凭证，一般会计的外来凭证是多种多样的、形形色色的，而税收会计的原始凭证主要就是填用以后的税收票证。税收票证是税务部门凭以无偿地取得税款的特殊凭证，本身具有法律效力，填用以后的税票既是税收会计的原始凭证，又是纳税人依法纳税的完税凭

证。

此外，税收会计的帐簿设置和核算方法也不同于其他各种会计，这是根据税收会计的核算对象和任务的要求确定的，符合简便易行的原则。

三、税收会计的作用和任务

税收会计是一项综合性的管理工作，要对整个税收业务活动进行全面的、系统的反映和监督，这包括事中的控制和事后的核算两个方面。如果没有严格的会计管理，必将出现制度混乱、票款不清，发生违反政策、违章违纪或乱提乱退税款等现象，引起税收失控，将使税务管理无法进行。因此，税收会计的作用是不容忽视的，任务也是比较艰巨的。

（一）税收会计的作用

1. 监督税款及时足额缴入国库，发挥有效控制作用。组织税款的征收和入库，是税务机关的中心和经常性工作。税收会计对税款的征收管理实行监督、控制滞纳欠税，防止税款积压、挪占、截留和贪污等现象发生，控制税款及时足额入库，保证税款安全完整。

2. 执行会计制度，健全会计记录，发挥正确核算的作用。建立健全各种帐簿，及时登记反映各项税收收入的征收、解库、提退、损失核销及结存情况，进行记录、核算和报告。

3. 审核和检验会计凭证的合法性和正确性，发挥审计检查的作用。对发现多征、少征、错征、误征的税款，应及时办理退税或补税手续，正确贯彻依法办事、依率计征的政策精神。

4. 通过会计分析，为税收决策提供可靠经济信息和税