

税收征纳会计

税收征纳会计编写组 编著

2

中国商业出版社

前 言

税收工作者必须精通会计核算，会计工作者必须通晓税收知识。在税收工作和会计核算的实践中，只有将二者有机结合起来，才能充分发挥税收和会计的职能作用，适应有计划商品经济发展的要求。税收征纳会计就是以税收与会计的内在联系为出发点，通过对税企双方税款流程法律规范的研究，将税款的征收与缴纳融为一体核算，旨在提高企业财会人员的税收应用知识和税务专管员的征管水平，以期协调税务机关和企业的征纳关系，使税收征纳工作走向规范化、制度化和科学化。

我们在理论和实践相结合的基础上，根据多年税收征管实践经验，以现行税制和会计法规为依据，本着实用性、政策性和法律性的原则，编写了《税收征纳会计》一书。全书分总论、纳税会计、税收会计三篇。该书内容详实，资料较全，是提高税务专管员及会计工作者专业知识和业务技能的必备之书。

本书由山东省税务学校组织编写。初稿完成后，由山东财政学院税务系朱庄勤副教授对全书进行了修改和审核。最后由冯汝沅高级讲师总纂定稿。

我国税制尚处于完善和健全阶段，本书只介绍了一些主要征纳规定。由于作者经验不足水平有限，加之编写时间仓促，缺点和错误在所难免，敬请读者批评指正。

编著者

1991年8月

目 录

第一篇 总 论

第一章 税收征纳会计概述	(2)
第一节 税收征纳会计的产生和发展.....	(2)
第二节 税收征纳会计的内容.....	(7)
第三节 税收征纳会计的任务.....	(11)
第二章 税收征纳会计的核算方法	(14)
第一节 一般核算方法.....	(14)
第二节 记帐方法.....	(16)

第二篇 纳税会计

第三章 纳税会计概述	(37)
第一节 纳税会计的内容.....	(37)
第二节 纳税会计核算工作组织.....	(40)
第四章 工业企业流转税纳税会计核算	(44)
第一节 产品税纳税会计核算.....	(44)
第二节 增值税购进扣税法纳税会计核算.....	(63)
第三节 增值税实耗扣税法纳税会计核算.....	(85)

第四节	增值税价税分流购进扣税法纳税会计核算	(111)
第五节	营业税纳税会计核算	(132)
第六节	城市维护建设税纳税会计核算	(139)
第五章	工业企业所得税纳税会计核算	(142)
第一节	国营企业所得税概述	(142)
第二节	应纳税所得额形成的核算	(146)
第三节	所得税纳税会计核算	(165)
第四节	调节税纳税会计核算	(186)
第六章	商业企业纳税会计核算	(193)
第一节	营业税纳税会计核算	(193)
第二节	所得税纳税会计核算	(208)
第七章	合资企业纳税会计核算	(234)
第一节	工商统一税纳税会计核算	(234)
第二节	合资企业所得税纳税会计核算	(239)
第八章	工商企业其他各税纳税会计核算	(248)
第一节	资源税类纳税会计核算	(248)
第二节	财产行为税类纳税会计核算	(256)
第三节	特定目的税类纳税会计核算	(270)

第三篇 税收会计

第九章 税收会计概述	(294)
第一节 税收会计的内容.....	(294)
第二节 税收会计工作组织.....	(297)
第三节 征收管理制度.....	(300)
第十章 税收会计核算	(310)
第一节 税收票证与帐簿.....	(310)
第二节 税款征解的核算.....	(330)
第三节 税款入库的核算.....	(343)
第四节 税款提退的核算.....	(359)
第五节 其他事项的核算.....	(364)
第十一章 税收会计报表	(368)
第一节 税收会计报表的作用和种类.....	(368)
第二节 税收会计报表的填制和审核.....	(377)

第一篇 总论

税收是国家凭借其政治权力对社会产品进行分配的重要手段，它既是国家财政收入的支柱，又是国家实现宏观调控、微观搞活的经济杠杆。会计是对各种经济活动进行反映、监督和控制的重要管理活动，其中包括对税收征纳活动的核算和监督。税收与会计虽然是彼此独立的门类的学科，但二者的内在联系十分密切，表现在税收征纳事项必须结合会计核算进行，而进行会计结帐报税时，又必须以税收法令为依据。为了解决企业在纳税问题上的会计处理和会计处理中的纳税事项，就必须把税款的形成、计算、缴纳以及征收、报解、入库、收入等环节作为税款运行的整体系统，把企业中的纳税会计和税务机关中的税收会计综合起来加以研究，以此为出发点，也就构成了税收征纳会计的基本内容。

税收征纳会计随着税收和会计的产生而产生，并随着税收和会计的发展而发展。在我国经济体制改革和税收制度的不断完善过程中，加强税收征纳会计工作，可以为国家进行财政预决算和编制国家总预算提供可靠数据，为强化税收的宏观调控机能和合理引导产业结构提供重要依据。综合税企双方税款征纳各项制度的规范，以提高全民的纳税意识，为发展国民经济服务。

第一章 税收征纳会计概述

第一节 税收征纳会计的产生和发展

税收作为历史悠久的财政经济范畴，是对社会剩余产品价值进行的集中性分配，是社会历史发展到一定阶段的产物。原始社会生产力水平十分低下，没有阶级和国家，当然也就不存在税收。国家的产生和发展是税收产生的政治前提，财产私有制度的存在和发展是税收产生的经济条件，在人类社会的历史进程中，只有同时具备了这两个前提条件，税收才得以产生。

恩格斯指出：“为了维持这种公共权力，就需要公民交纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^①

“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉，一句话，它是行政权力整个机构的生活源泉。强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念。”^②

会计作为核算和监督生产过程中的一种管理活动。当生产过程处于比较简单的发展阶段时，人类只能在头脑中进行计算和记忆，社会生产力发展到一定水平，对生产过程的管

①《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社1972年版，第167页。

②《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第697页。

理和控制只在头脑中记帐、算帐已感不足，于是在文字产生之前，人们主要用“结绳记事”、“刻木记事”、“刻木记日”的方法进行计量和登记。这种简单的记录已成为会计的萌芽。

社会的发展和生产技术的进步，出现了剩余产品和国家，为了维护国家机构的庞大开支，统治阶级就凭借其国家政治权力，对一部分社会剩余产品进行强制课征。虽然最初的征收方式和征收对象，只是一些“力役之征”、“布缕之征”、“田赋之征”、“粟米之征”，但这种凭借国家政治权力参与社会产品分配的方式就是税收。

“捐税体现着表现在经济上的国家存在。”“国家存在的经济体现就是捐税。”^① 税收产生以后，人们对物质资料和劳务交换活动的记载、记录，就必然要反映赋税的形成和缴纳。据史料考证，巴比伦王国时期征收各种赋税需要有应纳税通知和支付凭证。这种对税收中的会计问题和会计中的税收问题进行的反映和监督，就标志着有了税收征纳会计。

在我国税收的雏形一般认为是夏、商、周三代的贡、助、彻。《孟子·滕文公》载：“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也”。这就是说当时存在按田亩的数量和一定比例征收的田赋制度，于是就必然对田赋收入及其开支进行计算、记录和考核。公元前十七世纪，商代初步创立了单式记帐法，并有了流水式登记的“简册”，可见当时税收征纳会计就有了雏型。到了两周建立了国家会计事务机构和简易的会计制度，设有专门的官职“司会”为计官之长，掌握皇朝的财物赋税，进行“月计岁会”

①《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第181页

(零星计算为计，总合计算为会)。“职内”设置有收入类“籍书”、与“职岁”处支出类“籍书”发生勾稽关系，以相互制约和控制。这就是我国最早的税收征纳会计。

商品经济的发展，产生了特殊的商品——货币这一商品交换的媒介，一方面使税收由简单的劳役、实物形式过渡到货币形式，税收的种类日益繁多，构成了税收体系，与此相适应，会计上也需要设置一些专门帐户核算税款的形成、计算、解缴、征收和入库；另一方面，扩大了商品交易，社会各部门的生产联系逐渐复杂，于是对生产消耗与成果及其分配就由简单的记录发展为专门人员通过专门方法的核算。在奴隶社会和封建社会这两个历史时期中，会计的方法经历了一个从低级到高级，从简单到复杂的发展过程。据史书记载，两汉开始，出现了名为“计簿”或“簿书”的帐册，并以“入”、“出”作为记帐符号。宋朝初年，会计的方法又有了新的发展。当时官府办理钱粮报销和移交手续，采用了“四柱清册”的方法（又称为“四柱结算法”），即把一定时期的钱粮收支分成“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”四部分列表反映，按照“旧管+新收-开除=实在”的平衡关系进行会计平衡。这是我国会计方法的重大发展。明清两代统一了帐簿格式，以货币为计量单位，并在“四柱结算法”理论的基础上，设计的“龙门帐”是我国最早的复式记帐法，“详细记载了田赋、税收和经费出入之数”^①随后又建立了“四脚帐”（又叫“天地和”）以全面反映同一帐项的来龙去脉。

①《明史》卷八十二，《食货六·会计》

1798年，英国为了筹措战时经费，开征了所得税，19世纪以后各国相继仿行，所得税成为国家永久性的财政收入，并出现了许多以所得税为主的税制结构。所得税的产生和迅速成长，有力地促进了税收征纳会计的发展。据美国E·S·亨德里克森在《会计理论的历史发展》中描述：“很多小企业的会计目的是为了编制所得税申报表，甚至不少企业若不是为了纳税，根本不会记帐，即使对于大公司来说，纳税亦是会计师的一个主要问题。……税法对于提高会计实践水准具有极大影响，并有利于维护会计的一致性。”1917年，美国亚当斯提出了营业增值值的构想。1948年，法国采用价值增加为生产税的税基，试用增值税成功。后来，增值税在理论和实践中都有所完善，成为一个独立的税种。增值税对企业会计提出了更高的要求，迫使企业在会计凭证和帐簿的记载上分别反映收入的形成和物化劳动转移的价值及其转移价值中包括的已纳税金，以便正确计算增值税。税收征纳会计又有了新的发展。随着社会经济的发展，税收逐渐完善，会计核算方法就越来越科学和重要。

新中国建立以后，各级税务部门加强了会计机构的组织建设，逐步形成了一套税收计划、统计和会计体系，国家于1950年3月颁布了《中央金库条例》及其实施细则。在50年代税收会计曾采用过“借贷复式记帐法”，由于受过份强调简化思想影响而改为单式记帐法。后几经修补增删，1986年财政部检发了《税收计划、会计、统计工作制度》和《税收会计核算试行办法》，在全国税务系统推行了资金收付复式记帐法，揭开了我国税收征收会计的历史新篇章。近几年又通过试点，在会计核算中开发应用电子计算机技术，使税收

会计工作向现代化、科学化迈出了可喜的一步。

对于我国企事业的纳税会计，从1950年起国家制订了国营企业统一的会计制度。对会计科目、会计报表、会计簿籍和会计凭证等作了统一规定，1950年3月中央人民政府决定在财政部设置会计制度司，成立了由专家组成的会计制度规章审议委员会。先后于1951年和1952年召开了全国第一、二次国营企业财务会计工作会议，修订了各项制度，制订了国营工业统一的会计科目、会计报表和决算报告编送办法。另外，国家从1951年起颁布了私营企业清查财产和核定资金办法，由中华全国工商联会设计了私营企业会计制度，于1954年全面施行。从此，全国公私企业的会计制度基本得到了统一。在新中国会计事业的发展进程中，一度受苏联会计理论与会计方法的影响，片面强调简化，搞乱了会计记帐的科学程序与方法；在文化大革命期间，纳税单位的会计工作受到了很大影响，税务部门的会计工作也遭到同样的命运，机构撤销，人员下放，纳税会计已面目全非。党的十一届三中全会后，我国的会计工作得到了迅速的恢复和发展。1979年9月国家正式颁布了《会计人员职权条例》，1985年六届人大常委会通过了《中华人民共和国会计法》。会计工作开始走上法制化的轨道。

综上所述，税收征纳会计的产生和发展是与税收和会计核算的发展分不开的，其中税收的发展起主要作用，制约着整个税收征纳会计的发展过程。在社会主义现代化建设的今天，税收征纳会计的重要性超过了以前任何社会。马克思指出：“过程越是按社会的规模进行越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记越是必

第二节 税收征收会计的内容

一、税收征收会计的概念

(一) 什么是税收征收会计

税收征收会计是在国家财务会计法规和税收法规制约下，运用会计的基本核算原理和方法，对税款的形成、计算、征收、解缴入库和各项提退的全过程进行全面、连续、系统地反映和监督的一种特种会计。它寓于各种专业会计之中，又可以独立存在。具体包括以下几个要点：

1. 它是会计学科的重要组成部分

在商品经济条件下，税收征收会计和其他专业会计一样是以货币为计量单位，运用一套专门的方法，即设置会计科目，进行复式记帐、填制和审核凭证、登记会计帐簿、编制会计报表等，对税收资金的运动过程及其成果，进行全面、连续、系统、综合地反映和监督。因此，税收征收会计是会计体系的重要组成部分。

2. 税收征收会计受国家财务会计法规和税收法规的双重制约

纳税单位或个人对涉及到税收资金的形成、缴纳问题的每一项经济活动，既要按照会计法规、财务制度的规定进行双重核算，又要按照税收法规的规定进行申报、计算、缴

①《马克思恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版 第152页

纳、记录和反映。税务机关既要根据会计法规、财务制度，又要根据税收法规，对纳税单位或个人的会计资料和纳税状况进行审查、计算和征收，并对税款的征、解、提、退情况进行记录和反映。所以说，税收征纳会计受财务会计法规和税收法规的双重性制约。

3. 会计基础的多重性

税收征纳会计是特种专业会计。它既包括纳税单位个人的会计核算，又包括税务机关对税款征收、解缴、提退情况和税收工作成果的核算。因而，税收征纳会计的会计基础具有多重性。它与某些会计的会计基础的单一性是有区别的。如工业企业纳税单位的会计基础是“权责发生制”，而税务机关的征收会计的会计基础则是“收付实现制”等。

4. 税收征纳会计反映了税企双方的征纳关系

税收征纳会计融税收和会计核算为一体，对纳税人（法人和自然人）来说，通过纳税会计核算，反映纳税人与国家之间的一种自觉、及时、足额缴纳税款的纳税关系。对税务机关来说，通过征纳会计核算，反映国家与纳税人之间发生的依法强制、无偿征收税款的一种征收关系。它体现的是对社会产品的一种分配关系。在社会主义国家所体现的这种税收分配关系，具有矛盾性，又有统一性。它体现着个人（集体）与国家，眼前与长远之间的利益关系，健全社会主义法制，增强自觉纳税意识，加强和完善征纳会计核算，实行公开办税，就会改善和密切国家与纳税人之间的税款征纳关系。

（二）税收征纳会计的特点

税收征纳会计是一种专业会计，它具有一般会计的特

点。它以税款的形成、征纳、解缴入库和减免提退等为核算对象，因此又具有自己的特点。

1. 统一性和广泛性

各行各业的纳税会计都按照会计的基本理论、基本方法、会计法规和财务制度，对涉及税收形成、计算、缴纳的经济业务进行反映和监督，具有会计的统一性。由于税收涉及到各种所有制形式，各行各业，进入了千家万户，使税收管理具有广泛性。作为经济管理和税收管理活动的征纳会计，它涉及到国营、集体、私营、个体和其他所有制形式，涉及到工业、农业、商业、建筑、交通运输、金融保险、行政事业等各行各业。就会计方法而言，它有增减记帐法、借贷记帐法，也有资金收付记帐法。因而使税收征纳会计具有广泛性的特点。

2. 法律性的特点

税收征纳会计除按照会计法规和会计制度对经济业务活动进行反映和监督之外，还必须依照税收法律规定的税种、税目、课征对象和征收方式，以法对税收的形成、计算、缴纳、解缴入库进行反映和监督。税收征纳会计与其他会计比较，具有更强的法律性特点。

3. 融合性特点

税收征纳会计是融税收法规和会计核算为一体的特种专业会计，以纳税单位应纳税款的形成、计算和缴纳作为核算内容的纳税会计和以税务机关对税款的征收、解缴入库、减免、提退和结存情况为核算内容的税收征收会计，综合地对税款征纳二个方面的会计事项，进行反映和监督，使税收法规和会计核算融合在一起，以保证国家税款的及时、足额入

库。在记帐方法上融借贷、增减、收付等记帐方法为一体，各行业的纳税会计，可依据本行业的特点，采用与其相适应的记帐方法进行税收征纳会计核算。

4. 适应性的特点

各种所有制形式，各行各业的经济活动具有不同的特点，为适应不同所有制形式，不同行业进行经济管理的需要，由财政部门 and 企管部门分别制订了与之相适应的会计制度。如《国营工业企业会计制度》、《国营商业会计制度》、《国营施工企业会计制度》、《集体企业会计制度》等，不同所有制，不同行业的纳税人（法人和自然人）的纳税会计，不单独制订会计制度，分别按照与之相适应的所有制形式、行业的会计制度确定的会计科目、会计报表、记帐方法等，对税款的形成、计算、缴纳进行核算。只是对税务部门的税收征收会计制订全国统一的会计制度，这就使税收征纳会计核算具有较强的适应性。

二、税收征纳会计反映和监督的内容

税收征纳会计反映和监督的内容，概括地说，就是由税收分配关系所形成的以货币表现的税收资金及其运动。

税收资金的形成和运动过程，大体分为两个阶段，即纳税人的应税收入的形成、税款的计算、申报和缴纳阶段；税务机关对税款的征收、解缴入库、减免提退阶段。在第一阶段，首先要对应税收入形成过程和结果进行反映和监督。如对企业产品的销售收入、增值额、利润总额和计税利润的形成过程与结果的反映和监督。依照税收法规对应缴税款计算、申报、缴纳过程的反映和监督。在税收资金运动的第二

阶段，首先是对纳税人将税款缴入基层税务部门，经过国库经收处上解县支库，到税款正式入库完成税收资金的整个运动过程。一般地说，税收资金完成一个运动过程，按照税收政策的规定和其他原因，对少数纳税人缴入库的税款给予办理减免等提退项目。

第三节 税收征纳会计的任务

税收征纳会计的任务是由税收征纳会计所反映和监督的内容，以及税收管理的目的和要求决定的。社会主义税收征纳会计的基本任务，可概括为以下几个方面：

一、认真贯彻财务制度和税收政策，确保各项应税收入的正确性和完整性

“政策和策略是党的生命”。认真贯彻财务制度和税收政策，正确计算应税收入或确定应税行为是税款计算和缴纳的基础。如对产品税、营业税应税销售收入的确定；对所得税应税利润总额和计税所得额的确定；对资源税应税生产量或销售量的确定等等。要正确划分应税收入或应税行为与非应税收入或非应税行为的界限。要防止匿报、漏报、少报、转移应税收入或应税行为的发生，以保证各项应税收入或应税行为的完整性和正确性，为应纳税款的正确计算打下基础。

二、保证税款的及时足额入库

税款的及时足额入库包括纳税人及时足额地缴纳税款和

基层税务部门、国库系统按照规定及时办理税款的上解手续，将税款及时上解入库。通过税收征纳会计管理，对纳税人应纳税款的计算、申报和缴纳情况进行反映和监督，以防止偷税、漏税、拖欠税款现象的发生。通过税收征纳会计管理，对基层税务部门和国库系统上划入库税款的反映和监督，以防止或纠正贪污、挪用、截留税款情况，以保证税款的及时足额入库。

三、为有关部门进行经济决策和政策决策提供资料

税收是国家财政收入的主要形式，是国家对经济进行宏观调控和微观搞活的重要经济杠杆。税收征纳会计在经济体制改革和税收制度执行中担负着重要任务。它为国家的经济决策和政策决策提供依据，为国家总预算会计、财政决算、财政预算的编制提供资料。

税收征纳会计核算对税务部门分析税收计划的完成情况，检查税收工作，对未来状况作出科学的预测分析、调整政策，采取措施，改进工作，保证税收任务的完成和评价税收专管员或税务机关的工作质量提供科学的依据。

四、加强税收票证管理，严格控制税款退库

税收票证是税务部门征收税款使用的专用凭证，凭它可以无偿地收取款项。它在填用之前是无价证券，填用后是税收会计的原始凭证和税收统计的原始资料，也是纳税人履行纳税义务的书面证明。税务部门必须按照财政部检发的《税收计划、会计、统计工作制度》、《税收会计核算试行办法》和《税收票证管理暂行办法》等制度规定，对税收票证的