

高等财经专科学校教材

SHUI SHOU KUAI JI

税收会计

(第二版)

主编 赵丽生

中国财政经济出版社

高等财经专科学校教材

税 收 会 计

(第 二 版)

主编 赵丽生

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收会计/赵丽生主编. - 2 版. 北京: 中国财政经济出版社, 1999.11

高等财经专科学校教材

ISBN 7-5005-2938-4

I. 税… II. 赵… III. 税收会计 - 高等学校 - 教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (99) 第 21822 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

财经图书发行中心电话: 82626429 82626430 (传真)

涿州市新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 32 开 8.875 印张 210 000 字

2000 年 1 月第 2 版 2000 年 1 月涿州第 1 次印刷

印数: 1-4 800 定价: 14.80 元

ISBN 7-5005-2938-4/F·2776

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

本书的第一版全国高等财经专科学校试用教材《税收会计》，是按照1995年财政部统编教材修订和新编工作计划组织编写的。这本教材的编写出版，填补了我国高等财经专科学校《税收会计》教材的空白。尽管这本教材在当时尽可能地按照最新制度并适度超前地进行了编写，但由于三年多来财政体制、税收制度特别是税收会计制度改革的进一步深化，根据实际情况，重新修订这本教材已是十分必要。

参加本书第一版编写的同志有：赵丽生、杨崇才、陆新葵、李续智。参加本次修订的同志有：赵丽生、杨崇才、李续智、窦庆菊、李云强。其中：赵丽生同志修订第四、五章，杨崇才同志修订第一、八、九章，李续智同志修订第六、七章，窦庆菊同志修订第十、十一章；李云强同志修订第二、三章，仍由赵丽生同志担任主编并负责总纂。

本书修订版坚持以马列主义、毛泽东思想和邓小平建设有中国特色社会主义理论为理论基础，以社会主义市场经济的客观要求为基本出发点，以“税收资金运动论”为主线，紧密结合新税制，按照国家税务总局1998年颁布、1999年1月1日起实施的《税收会计制度》，结合税收会计的工作实践，对部分会计科目进行了增删，力求使本教材更易于操作。

在本书的修订过程中，得到了财政部全国财政干部培训中心、山西省国家税务局、山西省地方税务局、湖北省国家税务

局、湖北省地方税务局、山西省预算会计研究会的大力支持和有关专家的悉心指导，在此一并表示衷心感谢。

书中缺点错误，敬请斧正。

编 者

1999 年 6 月

第一章 导 论

本章要点：本章主要介绍税收会计的基本理论，包括税收会计的基本概念，税收会计的核算对象，税收会计的职能和任务，税收会计工作的组织。

第一节 税收会计的基本概念

随着社会经济的发展，税收作用的增强，作为税收管理重要组成部分的税收会计，也越来越重要。

一、税收会计的概念

税收会计，就是税务机关核算和监督税收资金运动的一种管理活动。

（一）税收会计的主体是直接组织税款征收入库，并与金库发生直接业务联系的税务机关

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，参与社会产品分配的一种方式。国家为了管理税收活动，组织税款的征收与入库，从中央到地方，都设置了专门的税务机构。其中，直接负有组织税款征收与入库权力，并与国家金库直接发生业务联系的税务机关，就是税收会计的主体。

在国家设置的税务机构中，按照职权的分工，有直接负责税

款征收与入库工作的税收征收机关，如县（市）级税务局、各级税务局直属分局、基层税务所等；有承担税务管理事务的税收行政机关，如国家税务总局、省（直辖市、自治区）级税务局、地（市）级税务局等；还有隶属于税务系统的各类事业单位，如税收科研所、各类税务学校、税务杂志社、报社等。在上述各类税务机构中，税收行政机关是税收行政单位会计主体；各类税收事业单位是税收事业单位会计主体；只有负责税款征收与入库工作的税收征收机关，才实际直接组织国家税收资金的运动，从而成为税收会计的主体。

在直接组织税款征收与入库的税务机关中，只有与国家金库直接发生业务联系的征收机关，如县（市）级税务局、各级税务局直属分局，才是独立的税收会计主体；而只负责组织税款征收入库，不与国家金库发生直接业务联系的征收机关（主要是基层税务所），则是上级税务机关的派出机构。由于它只负责组织若干环节的税收资金运动，所以不是独立的税收会计主体。

（二）税收会计的对象是税收资金及其运动

在社会主义市场经济条件下，税收主要采取货币形态，表现为税收资金。税收资金，简称税金，是指国家为了实现其职能，依据税法规定参与国民收入分配而形成的、由税务机关征收入库的资金。

税收资金的概念有广义和狭义之分。狭义的税收资金是指由税务机关以税收的形式征收入库的资金，包括各类工商税收、企业所得税；广义的税收资金是指由税务机关以各种形式征收入库的所有资金，除工商税收和企业所得税以外，还包括教育费附加等收入。作为税收会计对象的，是广义的税收资金及其运动，即税务机关以各种形式征收入库的全部资金及其运动。

（三）税收会计的职能是对税收资金及其运动进行核算和监督

税收会计与其他会计一样，具有核算和监督两大基本职能。税收会计对税收资金及其运动的核算监督职能，主要表现在两个方面：

一是税收会计通过应征税款、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进行全面有效的监督，以贯彻“依法纳税”的原则，防止税款的偷漏、错欠，保证国家财政收入的稳定增长。

二是税收会计通过待征税金、上解税金、在途税金、入库税金等内容的核算，对税务机关的征税行为和征税过程进行严密的监督，以贯彻“依率计征”的原则，防止税款的截留、挪用，保证税收收入及时足额入库。

（四）税收会计的本质是以货币为主要计量单位的税收价值管理活动

从本质上讲，税收会计属于税收管理范畴。税收管理，又称税务管理，是税务机关根据税收参与国民收入分配活动的规律，对税收活动进行有计划地组织、管理、监督和协调，以充分发挥税收职能作用的一系列活动。税收管理包括税收计划管理、税收征收管理、税收稽查管理、税收会计管理、税收统计管理、税收票证管理等。

其中，税收会计管理是税务机关以货币为主要计量单位，对税收资金运动进行管理的活动。它贯穿于税收管理的全过程，是税收管理的重要组成部分，是税收信息系统的主要渠道，是税收管理的重要环节。

二、税收会计的产生和发展

税收会计是一个历史范畴，是人类社会发展到一定历史阶段的产物。它随着国家征税的产生而产生，随着税收管理的完善和

会计的发展而发展。

物质资料的生产是人类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。在原始社会，人们为了计算生产成果和生活需要，逐步产生了记数和计算的要求。在文字产生以前，这种记数和计算是凭人们的记忆或由“结绳记事”、“刻木记数”、“刻石记数”等来进行的。在文字产生以后，人们对物质资料的生产与耗费开始有了文字记载，于是也就产生了会计。

随着社会生产力的发展，出现了剩余产品，产生了私有制、阶级和国家。国家为了实现其职能，必须消耗一定的物质资料。但国家作为上层建筑，本身并不从事物质资料的生产，创造物质财富，因而必须采取适当的方式参与社会产品的分配，取得一定的收入，以满足其对物质资料消耗的需求，于是就产生了税收。税收产生以后，一个国家在一定时期内，取得了多少收入，安排了多少支出，都需要进行计算和记录，于是就引入了会计的方法，产生了税收会计。

在我国古代，税收会计被称为“官厅会计”，它是处理国家税收收支事务的一种会计活动。据历史文献记载，我国周王朝设立了专门的官职——天官大宰，总揽国家的财物赋税，主持年度的总核算，下设“司会”、“司书”，掌管王朝的全部会计账簿，进行“日计岁会”。到了西汉，官厅内出了名为“计簿”或“簿书”的账册，用以登记会计事项。宋代官厅会计有了新的发展，设置了正式命名的会计司，专职办理王朝的钱粮报销与转移手续，并采用了“四柱清册”的结算方法。官厅会计的产生和发

^① 《马克思恩格斯全集》第23卷，人民出版社1972年版，第88页。

展，对于推动我国会计的发展起了十分重要的作用。

中华人民共和国成立后，税收会计的发展进入了一个新的历史时期。建国初期，各地的税收工作基本上是因地制宜建立起来的。税收工作的不统一，使得税收会计也没有统一的机构和制度。1950年4月财政部税务总局召开第一次全国税收会计工作会议，讨论并制定了全国统一的《各级税务机关暂行会计制度草案》。该草案分为税收会计制度、税收经费会计制度、票证制度、会计检查、会计处理规则等五个部分，对会计科目、记账方法、会计凭证、会计账簿、税收解库及报解、会计事项处理、会计报表等均作了统一规定。它的实施标志着全国统一的税收会计制度已经建立，对我国税收会计工作质量的提高起了极大的推动作用，为以后税收会计工作的发展奠定了基础。

随着税收的发展变化，我国的税收会计工作经历了一个曲折的发展过程。1955年10月召开了第一次全国税收计划、会计、统计工作会议，要求基层税务机关必须用系统、完整的科目和账簿，对征解、提退、结存和滞纳欠税等进行登记，要求各级税务机关加强应征税额的核算，及时反映征纳情况，严格控制滞欠，积极发挥税收会计监督作用，使税收会计制度进一步完善。但1958年，整个税收工作被严重削弱，推行以表代账，税收会计成了“无账会计”。1959年6月，税务总局召开了全国税收计划、会计、统计专业会议，修订了税收会计制度，税收会计初步得到了恢复。1968年受极“左”路线的干扰，全国开始了各税合一的试点，同时由于“核算无用论”的泛滥，税收会计机构再度撤并，人员大量调离，许多地区税收会计工作无人负责，收入不记账，税收会计工作受到严重破坏。

党的十一届三中全会以后，随着税制改革的不断深入，税收会计工作出现了新的局面。1978年税务总局召开全国计划、会

计、统计工作会议，重申了税收会计工作的重要性，明确了税收会计工作的任务，制定了《工商税收计划、会计、统计工作制度》。1986年4月，财政部颁发了《税收计划、会计、统计工作制度》，第一次明确地肯定了税收会计是一个独立的专业会计，明确了税收会计的职能和工作内容，并随后发布了《税收会计核算试行办法》，规定采用资金收付记账法，对税收的征收、解缴、入库、提退等进行全面核算。1991年国家税务局草拟了《税收会计核算试行办法》，对税收会计核算方法进行了一系列改革，主要包括核算起点从征收环节变为应征环节，账务处理基础改收付实现制为权责发生制，记账方法改资金收付记账法为借贷记账法，并相应地设置了新的会计科目、账簿和会计报表。1994年国家税务总局发出了《关于税收会计改革工作安排通知》，规定税收会计制度的改革从1996年1月1日起向全国推行。1998年国家税务总局颁发了《税收会计制度》，从1999年1月1日起在全国实施。

三、税收会计的特点

税收会计同其他各类专业会计一样，都具有会计的一般特征。但由于税收会计主体与其他会计主体的工作性质不同，使得税收会计具有自身的特点。

（一）税收会计工作的特点

1. 政策性。从本质上说，税收反映的是国家与纳税人之间物质利益的分配关系。国家以法律、法规的形式将这种分配关系固定下来，要求税收征管工作贯彻“依法征税、依率计征”的原则。税收征管工作的政策决定了税收会计工作也具有很强的政策性。首先，税收会计的一征一解，一提一退，都必须严格遵守国家的税收法律和法规；其次，税收会计结合对税收资金运动全过

程的核算，进行凭证审核，开展会计检查，监督有关单位和人员贯彻执行税法法规制度，揭露和打击各种违法违纪行为。

2. 协调性。国家收入预算的执行是财政机关、税务机关和国家金库的共同职责，核算和监督国家收入预算资金运动是财政会计、税收会计和金库会计的共同任务。按照分工协作的原则，税收会计、财政会计、金库会计既要从不同的侧面管理好税收资金运动、财政资金运动、国库资金运动，又要加强业务工作联系，搞好协调配合。为此，税收会计必须主动协调好从凭证的设计、传递到税款的报解、入库等各环节的工作，定期或不定期地核对账目，协商处理各种问题。

（二）税收会计核算的特点

1. 核算内容的独立性。税收会计的核算内容是税收资金运动。由于税收是无偿的，国家取得税收收入，既不需要偿还，也不需要向纳税人付出任何报酬和费用。而且税收收入的所有权和使用权都归国家，税务机关本身无权支配和使用。所以，税收会计既不核算成本和盈亏，也不核算收支的余超^①。因此，税收会计对税收经济活动的核算内容相对独立，主要是税款的应征、上解、提退、减免和入库。

2. 核算单位的多元性。税收会计的核算单位，按其管理税收资金任务的不同，分为直接管理税收资金上解的单位（简称“上解单位”）、直接管理税收资金入库的单位（简称“入库单位”）、管理税收资金上解和入库的双重业务单位（简称“双重业务单位”）及管理部分税款上解和部分税款入库的混合业务单位

^① 从发展的观点看，为了提高税收效益，也要考虑税收的所得与耗费问题，即也要计算税收成本。发达国家的税收会计早已开始了这项工作。当然，税收成本的核算与一般成本核算比较，有着较大的区别。

(简称“混合业务单位”)四种。上述四种单位按照各自承担的任务，核算税收资金运动的特定过程，共同完成对税收资金运行全过程的核算。

3. 核算科目的多级性。根据管理的需要，税收会计核算资料，既要满足税务、财政、银行等不同部门的管理要求，又要满足中央、省、地、县、乡等不同预算级次的要求，还要满足税务机关内部征收、管理、稽查、统计、计划等不同岗位的要求。对核算资料多样性的要求，决定了税收会计明细科目的设置必然呈现多级性的特征。有的税金既要按纳税单位、征收单位设置明细账，又要按收入级次、税种、税目设置明细账，使得其明细核算科目设置到四级、五级，甚至六级。

4. 核算凭证的复杂性。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、上解类凭证、入库类凭证、减免类凭证、提退类凭证，等等，使得凭证的种类繁多。第三，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，并且规定了十分严密的传递程序和手续。

5. 核算账簿的特殊性。首先，税收会计明细账具有重要意义。由于税收征管工作涉及面广，管理工作要求严，使得在税收会计的分类核算中，明细分类核算比总分类核算更为重要。其次，备查辅助账簿广泛使用。为了适应对税收会计核算资料多层次的要求，在设计若干级次明细账尚不能满足时，必须设置备查

辅助账簿予以补充。第三，多栏式账簿广泛使用。基层税务机关要核算应征、征收、欠缴、减免、提退等等，三栏式账簿无法完成，必须使用多栏式账簿。

第二节 税收会计的对象

会计的对象是指会计所核算和监督的内容。在社会主义市场经济条件下，税收会计对象是社会再生产过程中分配领域的税收资金运动。

一、税收资金运动与社会再生产过程

社会再生产是由生产、分配、交换、消费四个环节构成的。“不管生产过程的社会形式怎样，它必须是连续不断的，或者说，必须周而复始地经过同样一些阶段。”^①即社会再生产总是表现为一个连续不断、周而复始的顺次经过生产、分配、交换、消费四个环节的再生产过程。

在社会主义市场经济条件下，社会再生产过程表现为价值运动与使用价值运动的统一，其中，社会再生产过程中的价值运动，就是社会总资金的运动。

在社会再生产过程中，税收是国家参与社会产品的分配，并从中占有有一定份额的手段。它与财政形式一样，属于分配范畴，处于社会再生产的分配环节。与之相联系的税收资金运动，也处于社会再生产的分配领域，参与社会总资金的运动，成为社会总资金运动的重要组成部分。

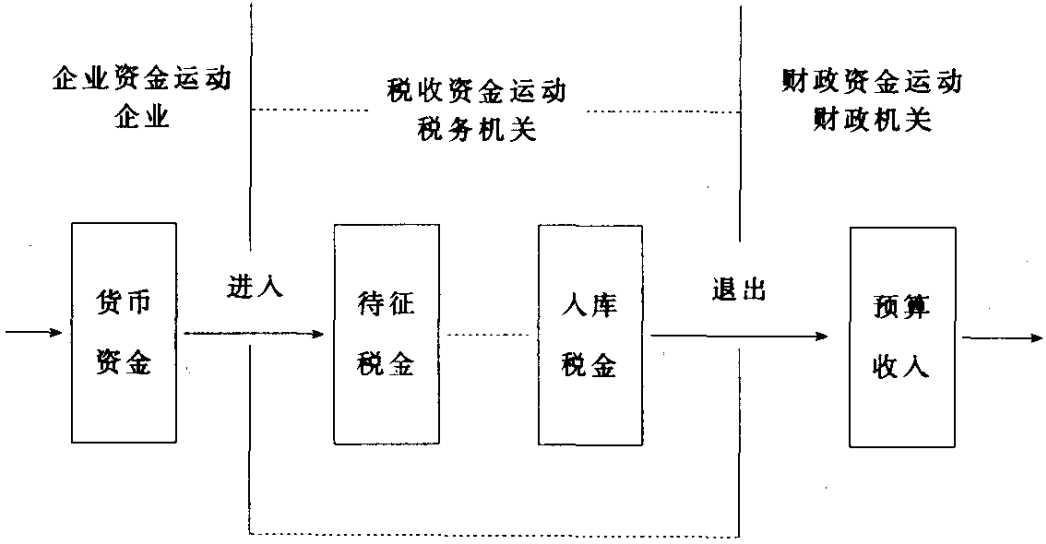
^① 《马克思恩格斯全集》第23卷，人民出版社1992年版，第621页。

税收作为国家参与社会产品分配的手段，与生产经营领域的资金运动发生着直接的联系，表现为从生产经营领域中抽走一部分资金，即生产经营领域的一部分资金，以税收的形式，被转移到税务机关，以待征税金形态，进入税收资金的运动。

同时，税收作为国家财政收入的主要来源，与国家财政资金的运动也发生着直接的联系，表现为税收资金通过上划，以入库税金形态，退出税收资金的运动，转化为财政可以直接使用的资金，参与财政资金的运动。

如果简略税收资金内部运动的具体过程（将在下个问题中研究），那么税收资金运动与生产经营资金运动及财政资金运动的联系可以用下图表示（见图表 1-1）。

图表 1-1 税收资金运动外部联系示意图



二、税收资金运动的过程

资金运动，是指资金从一种形态向另一种形态的转化。税收资金的运动是由税收活动的特点所决定的。

一般来说，税务机关组织税款的征收与入库，先后要经过纳

税申报、税款征收和税款入库三个主要环节。与之相适应，税收资金的运动也要依次经历申报、征收和入库三个主要阶段，表现为待征税金、上解税金和入库税金三种形式。

（一）税金申报阶段

税金申报阶段从税金的申报核定开始，到税务机关开税票为止，它是税收资金运动的第一阶段。

在这个阶段上，就纳税人而言，表现为申报应缴税金。依据国家税法的规定，纳税人生产和经营应税产品，取得应税收入，占有应税财产，就发生了应该纳税的行为，因此都必须照章申报纳税，从而形成应向国家缴纳的税金。就基层征税机关而言，表现为应征税金来源和待征税金占用的同时增加。基层征收机关接到纳税人的申报凭证以后，通过审查，确定了本期应缴税金的数额，引起应征税金来源的增加；但在尚未办理税款征收手续之前，该项税款尚处于应征未征的状态，即待征税金状态，形成税收资金占用。

税金申报阶段的主要业务有：核定应征税金；核定征前减免税金；核定查补应征税金；等等。在办理上述业务的过程中，税务机关要依法处理国家与纳税人之间的利益分配关系——税收分配关系，所以税务工作的各种矛盾和各种违法行为集中发生在这一阶段。同时，税金申报是税收资金运动的入口，税金增减变化主要发生在这里，国家税金的总量和规模也决定于此。因此，税金申报既是税金运动的第一阶段，又是重要阶段。

（二）税金征收阶段

税收征收阶段从税务机关填开税票开始，到税款缴入国库经收处为止。它是税收资金运动的中间环节。

在这个阶段上，税收资金的运动表现为待征税金向待解税金、上解税金等转化。待征税金形成以后，征纳双方要按照征收

管理法的规定，办理税款的征收与缴纳。在一般情况下，纳税人将税款直接缴入，或由扣缴义务人、代征单位和征收人员向税务会计结报自收税款后缴入国库经收处，国库经收处办理上划手续，将税款划转支金库。由于纳税人已经实际缴纳了税款，待征税金即已减少；同时缴入国库经收处的税款，在税款到达和进入支金库之前，处于上解状态，使得上解税金占用形态增加。

税金征收阶段的主要业务有：基层征收机关开票征收税款和纳税人缴纳税款；征收机关结报和缴纳税款、上解税款；自收小额退税；处理损失税款，等等。作为税收资金运动的中间环节，税金的征收，既涉及到纳税人是否及时足额将应纳税金纳入国库，有无偷漏和欠税行为；又涉及到税务机关是否严格按规定办理税金结算、报解、缴款手续，有无积压、挪用、贪污税金现象；还涉及到银行部门是否按照规定及时收纳税金，有无拒收、少收税款的情况。因此税收会计必须加强对税收征收的核算和监督。

（三）税金入库阶段

税金入库阶段从税款缴入国库经收处开始，到税款到达支库并进入规定的预算科目，形成可供财政分配使用的预算资金为止。它是税收资金运动的最后阶段。

在这个阶段上，税收资金的运动表现为上解税金转化为入库税金。国库经收处办理了税金的收纳工作以后，需按规定的程序将税款上划支库，形成入库税金，入库的税金扣除国家政策规定提退的部分以后，留在国库中的税金为入库净税金，成为可供财政分配使用的预算资金。至此，税收资金的运动便告结束。

税金入库阶段的主要业务有：核实在途税金；汇总核对入库税金；处理各项提退税金；等等。在办理上述业务的过程中，税收会计要监督银行部门尽快划拨、划解税金，加速税金的入库，防止压汇、挤占税金现象的发生；要正确划分税金的预算收入级