

SHUI SHOU KUA I J I

全国税务系统
公务员培训系列教材

稅 收 會 計

张相海
赵怀坦
主编
陈联波

中國稅務出版社

税 收 会 计

主 编 张相海

副主编 赵怀坦

陈联波

中国税务出版社

责任编辑：王静波

责任校对：于 玲

技术设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

税收会计/张相海主编. -北京：中国税务出版社，
1997. 1

ISBN 7-80117-099-7

I. 税… I. 张… III. 税收会计 IV. F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 02119 号

税 收 会 计

主 编 张相海

副主编 赵怀坦 陈联波

中国税务出版社 出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码：100053)

各地新华书店经销

河北思达印刷包装总公司印装

787×1092 毫米 32 开 13.125 印张 299 千字

1997 年 1 月第 1 版 1997 年 1 月第 1 次印刷

印数：1—85000

ISBN 7-80117-099-7/F·80 定价：16.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

使 用 说 明

国家税务总局决定从 1996 年 1 月 1 日起在全国税务系统全面推行税收会计改革,实行新的税收会计核算办法,这是建国以来我国税收会计制度的一次重大改革,也是税收管理改革的一项重要举措。为保证此项改革的顺利实施,便于广大税务干部正确理解和掌握新的会计核算办法,我们组织编写了这本《税收会计》教材。

为了统一和规范税收会计培训内容,提高培训工作质量,经国家税务总局教材编审委员会批准,本书作为税务系统公务员培训中税收会计培训的指定教材,也可作为财经院校师生和科研工作者学习或研究用书。

书中如有不妥之处,请读者批评指正,以便于再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

1996 年 12 月

前 言

税收会计是核算和监督税收资金及其运动的一门专业会计。它随着税收的产生而产生，随着税收的发展而发展。强化税收会计核算和监督，对于加强税收管理有着极其重要的意义。但是，原来的税收会计只核算税款从征收到入库的过程，不核算税款从申报到征收的过程，是一种“半截子”核算，使税收会计的反映和监督作用未能充分发挥。为此，国家税务总局决定从1996年1月1日起在全国税务系统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帐进行明细核算，加强对每个纳税户的监控管理；三是将原来的“收付记帐法”改为“借贷记帐法”，使税收会计核算方法更为科学。

实行新的税收会计核算办法，是建国以来我国税收会计制度的一次重大改革，也是税收管理改革的一项重要举措。为保证此项改革的顺利实施，便于广大税务干部正确理解和掌握新的会计核算办法，国家税务总局组织人员编写了这本税收会计教材。本书既从现行税收政策和税收工作实践角度详

细讲解了税收会计的实际操作方法，又从税收理论和一般会计理论角度对税收会计进行了系统的理论阐述和探讨，力求使读者对税收会计有一个完整的了解和全面的认识。所以，本书除作为税收会计人员和税务系统公务员的培训考核及工作用书外，还可作为财经院校师生和科研工作者的学习或研究用书。

本书初稿第一章由涂龙力同志编写，第二章由朱建国同志编写，第三、第四章由王德平同志编写，第五、第六章由史爱生同志编写，第七、第八章由贺页发同志编写，第九章由曹自强同志编写。参加编写和资料整理的还有杜飞彪、陈永祺、赵弘、李勇、杨浦珍、陈瑶莹、毛若兰等同志。初稿完成后，朱建国同志对全书进行了总纂和修改，经国家税务总局计划财务司司长陈联波同志和教育中心主任赵怀坦同志审核，最后由国家税务总局总经济师张相海同志定稿。

本书在编写过程中，得到了山西省国家税务局和地方税务局、湖南省国家税务局、江西省国家税务局和扬州税务培训中心的大力支持，在此一并致谢。

由于本书编写时间仓促，加之水平有限，书中不当之处在所难免，谨请读者批评指正，以便将来修改。

编者

1996年12月

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	(10)
第三节 税收会计的对象	(18)
第四节 税收会计的作用与任务	(25)
第二章 税收会计核算方法	(29)
第一节 税收会计科目和记帐方法	(29)
第二节 税收会计凭证	(46)
第三节 税收会计帐簿和会计核算程序	(80)
第三章 应征税金的核算	(89)
第一节 应征税金核算的内容	(89)
第二节 上解单位的核算	(95)
第三节 混合业务单位的核算	(123)
第四节 入库单位的核算	(128)
第五节 双重业务单位的核算	(138)
第四章 减免税金的核算	(143)
第一节 减免税金核算的内容	(143)
第二节 上解单位的核算	(148)
第三节 混合业务单位的核算	(159)
第四节 入库单位的核算	(164)

第五节	双重业务单位的核算·····	(171)
第五章	解缴税金的核算·····	(175)
第一节	解缴税金核算的内容·····	(175)
第二节	上解单位的核算·····	(186)
第三节	混合业务单位的核算·····	(211)
第四节	入库单位的核算·····	(218)
第五节	双重业务单位的核算·····	(226)
第六节	入库税金的对帐和错误更正·····	(231)
第六章	提退税金和损失税金的核算·····	(236)
第一节	提退税金核算的内容·····	(236)
第二节	提退税金的核算·····	(240)
第三节	损失税金的核算·····	(259)
第七章	税收会计报表·····	(266)
第一节	税收会计报表的概念和种类·····	(266)
第二节	税收会计报表的编制方法·····	(282)
第三节	税收会计报表的审核·····	(294)
第八章	税收会计分析和检查·····	(299)
第一节	税收会计分析·····	(299)
第二节	税收会计检查·····	(317)
第九章	税收会计核算综合实务·····	(329)
第一节	上解单位核算实务·····	(329)
第二节	入库单位核算实务·····	(375)

第一章 总 论

内容提要：本章主要讲授税收会计的基本理论。通过本章学习，重点掌握税收会计的基本概念、核算内容及核算范围；了解税收会计产生与发展的过程，以及当前税收会计改革的主要内容及意义。

第一节 税收会计的基本概念

税收会计具有双重属性，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。随着我国社会主义市场经济的逐步发展，税收作为调节宏观经济的重要手段，其地位与作用不断加强，税收会计作为核算与监督税收活动的手段，在税收管理中的地位与作用也必将大大加强。

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、综合的核算与控制，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。

二、税收会计的内涵

税收会计的内涵，包括会计主体、会计计量单位、会计核算对象、会计职能、会计目的、会计本质等六个方面。

（一）税收会计的主体

税收会计主体的实质是指会计的核算单位，明确税收会计的主体，就是要明确什么样的税务机关必须进行会计核算。税收会计的主体是直接负责税款征收、入库业务的税务机关，具体讲，包括所有担负税款征收业务的税务所、征收科、征收处、征收局以及直接负责与金库对帐的县级税务局。总局的直属征收局、各省和各市的直属征收处和征收科，应与局机关本身区分开来，它们也是会计主体。反之，不直接负责税款征收、入库业务的税务机关都不是会计主体，如总局、省局、地市局以及发票所、稽查队或稽查局等。从征管改革的发展趋势看，发票所查处的发票违章罚款和稽查部门查处的补税、罚款都应由征收部门集中收缴。目前，不少地区的发票所和稽查机构也都直接开票征收税款和罚款，在这种情况下，这些单位也都是会计主体。

税收会计主体按反映税收资金运动的完整性划分，可分为完全独立的会计主体和相对独立的会计主体两种。

独立的会计主体指核算税收资金运动全过程（即从申报到入库全过程）的税务机关。一般来说，县级税务机关都是独立的会计主体。

相对独立的会计主体是指核算某阶段的税收资金运动过程（即从申报到上解过程）的税务机关。一般来说，基层税务所都是相对独立的会计主体。

根据税务机关对税收资金管理任务的不同，实际工作中，

会计主体具体划分为以下四种类型：

1. 直接管理税收资金上解的核算单位（简称上解单位）

上解单位是指直接负责税款的征收、上解业务的税务机关，它不负责与金库核对入库税款和从金库办理税款退库业务，一般指基层税务所。上解单位是相对独立的会计主体，其特点是：它是入库单位的基层核算单位，无下属核算单位，故称之为二级核算单位；它核算税收资金从实现到上解的过程，即税金的申报和征收两个阶段，同时还核算税款的提退，以便提供税款上解的净额资料；侧重于按纳税户进行明细核算，重点反映每个纳税户的税款申报和征纳情况。

2. 直接管理税收资金入库的核算单位（简称入库单位）

入库单位是指直接负责与金库核对入库税款和从金库办理税款退库业务的税务机关，它不直接负责税款的征收和上解业务，一般指县级税务机关。入库单位是完全独立的会计主体，其特点是：它是上解单位和混合业务单位的上级核算单位，其本身无上级核算单位，故又称为一级核算单位；它核算税收资金从实现到入库的全过程，即税金的申报、征收、入库三个阶段；侧重于入库税款和税款退库的明细核算并综合反映税收收入过程及收入成果。

3. 既管理税收资金上解又管理税收资金入库的核算单位（简称双重业务单位）

双重业务单位是指既负责税款的征收、上解业务，又直接负责税款的入库对帐和退库业务的税务机关，一般指城市中的县级税务分局。双重业务单位是完全独立的会计主体，其特点是：它既无上级核算单位，也无下级核算单位；它核算税收资金运动的全过程；侧重于纳税户的核算和税款入库、退

库的核算，既要综合反映税收收入过程，又要重点反映每个纳税户的申报和征纳情况。

4. 管理部分税款上解和部分税款入库的核算单位（简称混合业务单位）

混合业务单位是指在其负责征收的税款中，对一部分税款负有上解责任，对另一部分税款负有入库对帐和退库责任的税务机关，一般指设有乡（镇）金库地区的基层税务所。混合业务单位是相对独立的会计主体，其特点是：它是入库单位的基层核算单位，无下级核算单位；它核算税收资金从实现到上解以及部分税金入库与提退过程，并侧重分户核算；它只能办理乡（镇）级预算固定收入和县乡共享收入的入库和退库业务，而不能办理县级预算固定收入及县以上各级预算收入的入库和退库业务。

实际工作中因税务机构设置和国库设置情况较为复杂，因此在具体划分会计核算单位时，应注意以下几个问题：

一是在城市中，税务机关一般按经济和行政区划或征管对象（如行业）、经济类型（国有、集体、个体等）、企业隶属关系（市级、区级等）设置若干分局，而这些分局都对一个市国库。在运作中，为方便入库税款的对帐，所有税票回执联和国库收入日报表都由市国库集中送市税务局，并由市局直接与市国库对帐。在这种情况下，为减少市局核算的工作量，市局对帐后，应将税票返给各分局，由分局组织会计核算，市局不必再重复进行会计核算。

二是在城市分局中，局机关设置征收科负责部分税款的征收，同时又下设若干税务所负责税款的征收。这种情况下，会计核算单位有两种设置办法：一种是分局计会科按双重业

务单位进行会计核算，征收科和税务所不再核算；一种是各税务所和征收科按上解单位进行会计核算，分局计会科按入库单位进行会计核算。

三是各级税务局设置的稽查分局、稽查队、稽查处等稽查机构、检察室及发票管理部门的税款和罚款征收问题。一般情况下，上述部门不应直接征收，而应按管辖范围交由征收部门统一征收和进行会计核算，实际工作中一时难以改变的，这些单位也应作为上解单位或双重业务单位进行会计核算。

四是在手工核算条件下，如会计人员力量暂时不能满足核算需要，可实行“一级核算，二级管理”的方式。即税务所作为报帐单位，登记分户帐和单式会计总帐，并定期编制原始凭证汇总单报县级税务局，由县级税务局作为入库单位进行全面的会计核算，并定期将核算信息反馈税务所。

五是混合业务单位的设置问题。混合业务单位是根据全国统一的乡（镇）金库制度来确定的，由于目前各地乡（镇）金库的设置及其职权不完全一样，各地在明确混合业务单位的核算内容时，应根据当地的具体情况来确定。另外，如有的地区考虑到设置混合业务单位核算比较复杂，也可以将其视同上解单位来核算，但应在“上解类”科目下按乡（镇）和预算级次设置明细帐，以满足乡（镇）金库的对帐需要。

（二）税收会计的计量单位

会计核算区别于统计核算、业务核算的一个重要标志是计量单位的不同。会计核算的计量单位主要采用价值单位——货币，而不是实物单位。这是会计核算能系统、全面、综

合反映经济业务活动的基础。当然，税收会计核算也不排除在特殊情况下采用实物单位作为其补充的计量单位。

（三）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。税收资金是指税务机关代表国家，依据税法参与国民收入分配而形成的那部分资金，简称税金。税收资金的运动及其特点，本章第三节将作专门分析。

（四）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。与其他会计一样，税收会计也具有反映和控制两大基本职能。

1. 反映职能

税收会计的反映职能，是指税收会计具有连续、系统、全面、综合地记录、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。税收会计的反映职能包括两个方面的含义：

一方面，税收会计能够通过一系列专门的核算方法，将税收资金已经发生的运动情况，真实、直观地表现出来，从而反映税收业务活动的历史情况。比如，税收会计通过设置与运用会计凭证、会计科目、复式记帐、登记帐簿、编制会计报表等会计核算方法，提供一定时期的应征税金、减免税金、入库税金的核算资料，全面地反映税收业务活动的历史状况。

另一方面，税收会计运用科学的方法，对记录的历史信息进行分析与判断，获得一定质量的会计信息，用于预测税

收资金运动及税收活动的发展变化趋势。

2. 控制职能

税收会计的控制职能，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。税收会计的控制职能表现在以下三个方面：

一是方法控制。税收会计通过会计方法本身的规范性（会计方法的科学化、严密化）和严肃性（会计方法的制度化），使税收业务符合规定的会计方法、会计程序，从而达到控制目的。比如，税收会计可以运用会计凭证方法，对纳税申报表和税收票证的填制、手续、传递程序等，制定一系列的制度，对税收征管活动实行控制。

二是法规控制。税收会计通过反映的税收业务活动所涉及的国家政策、法规和制度来监督税收业务的合理化和合法化。这就是通常讲的会计监督。如，税收会计通过对税票的审核，可以发现并及时纠正错征税款，以此监督征收活动依法进行。法规控制是税收会计的主要控制职能。

三是目标控制。税收会计通过核算的信息与预定的计划、目标相比较，及时发现问题并采取措施，使税收活动沿着计划轨道正常进行。如，税收会计利用核算资料，分析税收资金运动各环节对税收收入计划的影响，采取相应的征收措施，以确保收入任务的完成。目标控制是以法规控制为前提的。

（五）税收会计的目的

税收会计的核算目的是提供税收业务信息，保证税收政策法规的正确执行和应征税款的及时、足额缴入国库。

企业会计的核算目的是提供企业经营信息，并利用核算信息控制企业经济活动，最终达到提高企业经济效益的目的。为此，企业会计必须核算经营成本与盈亏。

预算会计的核算目的是提供预算收支信息，并利用核算信息监督财务活动，最终达到提高预算资金使用效果的目的。为此，预算会计必须核算资金的收支余额和超支。

显然，税收会计既不同于企业会计，也不同于预算会计。税收资金属于国家（税务机关无权支配和使用），它的取得既不需偿还，也不需要向支付者付出任何报酬与费用（税收的无偿性），它既不周转，也不增值。所以，税收会计既不存在成本与盈亏的核算，也不存在收支余额的核算。税收会计核算的目的是通过提供综合的税收业务活动信息，控制税收活动，加强税收管理。从这个意义上讲，税收会计是以税务部门内部管理服务为主要目的的一种管理会计。这是税收会计区别于预算会计、企业会计的一个重要特点。

（六）税收会计的本质

如上所述，税收会计是为税务部门内部管理服务的一种管理会计，这正是税收会计的本质所在。税收会计的本质是一种税收管理活动，因此它是税收管理的重要组成部分。

税收管理是一种系统管理，它是由若干相互依存、互相联系、各自发挥功能的管理要素所构成的有机整体。从系统论角度看，税收管理系统主要包括四个要素，即税收信息管理系统、税收法规和计划管理系统、税收征收管理系统和税收监督检查管理系统。税收会计与税收管理各系统间存在着密切的联系。

1. 税收信息是税收管理活动过程的状态、特征及其变化

趋势的客观反映，它既是税收法规和计划管理的基础，又是进行税收监督检查的基础。税收信息包括定性的信息和定量的信息两大类。其中定量的信息主要是税收资金运动的信息，它由税收业务核算、税收统计核算和税收会计核算来提供。税收会计所提供的信息是对税收资金运动最具有全面性、系统性、连续性和准确性的信息，税收会计是获得税收资金运动信息的最主要渠道。

2. 税收法规和税收计划是税收活动的法律依据和工作目标。税收法规管理工作主要是制定和修订法规，而制定和修订税收法规必然要考虑到法规的实施对税收收入的影响和存在的问题，这就需要使用税收会计提供的信息资料来进行分析；税收计划管理实际上就是对税款入库情况的监控，其信息来源主要是入库税金情况及其影响因素，而这些信息主要是税收会计核算的。

3. 税收征收管理是税收职能的实现过程，是税收活动的主要内容。税收财政职能的实现，实际上是国家预算资金积累的过程，即税收资金运动的过程。税收征收管理的中心任务是组织税款征收入库，而税收会计通过办理税款结报、汇总缴库、与金库办理上解税款和入库税款的对帐以及办理退税等业务，直接参与税款的组织征收工作，从这个角度讲，税收会计工作是税收征收管理工作的重要内容之一。

税收会计从具体操作看，是一项独立的会计管理活动，但从其核算凭证、核算结果和核算目的看，它源于税收征管、反映税收征管、服务于税收征管，并监督税收征管，所以它还是税收征收管理活动的核算和监控核心。

4. 税收监督检查的主要内容是监督税收法规和税款入