

税收会计

张利源 涂龙力 邱宏大 编著

税 收 会 计

张 利 源

涂 龙 力 编 著

呼 宏 大



理工大学出版社

B6589

内 容 提 要

本书根据全国税第三次协作会议关于税法会计核算教材改革的指示, 以前编发的《税收计划、会计、统计工作制度》和《各级会计核算暂行办法》及现行税法规定为依据, 在阐述税收会计基本原理的基础上, 重点介绍了基层税务所和县级税务局会计核算内容和方法; 对其它业务、会计报表及凭证管理等问题也相应地作了说明。本书记账方法以现行资金借贷复式记账法为主, 兼顾了借贷记账法和增减记账法, 并使用实际凭证、报表格式, 较为实用, 文字精练, 语言流畅。

本书可作为大(中)专、专业证书班教材, 也可作财税干部培训和自学成才的参考书。

税 收 会 计

Shuishou Kuaji

张利惠 涂虎力 郑富火 编著

大连理工大学出版社出版发行 (大连市凌水河)

大连金州印刷厂印装

开本: 787×1092 1/32 印张: 9 字数: 191千字

1990年1月第一版 1990年1月第一次印刷

印数: 0001—5000册

责任编辑: 许芳春 封面设计: 葛明

责任校对: 张利惠 周家才

ISBN 7-5611-0261-6/F·37 定价: 2.80元

《税收会计》编写说明

税收会计是国家预算会计的重要组成部分，同时又是一种体现税收工作特点的专业会计。长期以来，由于我国财政管理体制以上交利润为主，所以税收工作尚未引起人们的足够重视，从而税收会计也就成为会计学中较为薄弱的分支，其突出表现是至今税务院校及财经院校的税务专业学科的研究尚不够深入，教材也不够完善，税收会计教材多为其它专业会计教材所取代。

随着经济体制和财税管理体制改革的深入发展，税收工作以及税收会计开始被人们所重视。1986年10月20日国家税务总局（当时称国家税务总局）发布了《税收计划、会计、统计工作制度》和具有专业会计制度雏形的《税收会计核算试行办法》从而结束了我国税收会计单式记帐的历史，开始采用科学的复式记帐方法。这是税收会计工作的一个突破，也是税收会计改革的关键一步。

为满足财税院校教学的急需，根据全国财税第三次协作会议精神，在国家税务局、辽宁省税务局和大连市税务局有关方面领导的大力支持下，依据《税收计划、会计、统计工作制度》和《税收会计核算试行办法》及现行的税收法规，我们编写了这本《税收会计》试用教材。

本教材力图从税收的征管实际出发，其特点有四：第一，以现行的税收法规为准绳，会计事项处理的总的原则与国家税务局的统一要求保持一致；第二，基础知识部分较系统地

编写了资金收付记帐法、借贷记帐法和增减记帐法三种记帐法运用的全过程,基本业务部分使用现行的凭证、帐簿格式,不在空纸上做分录,较为实用;第三,重点突出,语言流畅,文字简练;第四,本着“百花齐放、百家争鸣”方针,对税收会计的特点,资金收付记帐法的资金变化类型、会计分录的列示等理论问题提出了一些新的见解,以便展开探讨,从而尽快建立税收会计的新体系。

本教材在编写过程中得到东北财经大学欧阳清教授、张同青教授的指点,受到国家税务局教育处史文陆处长、辽宁省税务局教育处姜润洲处长、大连市税务局教育处樊锡海处长的全力支持。在收集资料过程中,大连市税务局以及一、二、三、四、五分局计会科、瓦房店市税务局计会科及有关税务所的领导及同志们都给予了大力协助,在此一并表示感谢。

教材的编写在辽宁税务专科学校刘书宝校长、张洪寿副校长的直接领导下进行,张洪寿副校长以学校会计学会会长的身份直接参与并提出了宝贵的修改意见。参加教材编写和收集资料整理工作的有:张利源、涂龙力、邱宏大、袁桂红、周葵、张雅君、杜阔、邵连珍、朱亚君、周家才等同志,最后由张利源、涂龙力、邱宏大编著,张利源负责总纂。教材初稿完成后由张乃明、郭科人同志审定。

本教材可作为财税院校税务专业、会计专业的试用教材,也可作为税务系统在职财会人员的自学参考资料。

因水平有限,加之时间仓促,错误在所难免,敬请专家、同仁及广大读者不惜赐教,并将意见寄至辽宁税务专科学校会计系《会计改革系列教材编审组》,我们将真诚地接受大家意见,在教学中努力改进。

辽宁税务专科学校会计系《会计改革系列教材编审组》

1989年8月30日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 税收会计的概念.....	(1)
第二节 税收会计的对象.....	(6)
第三节 税收会计的任务.....	(14)
第四节 税收会计的原则.....	(15)
第五节 税收会计工作的组织.....	(17)
第二章 税收会计基础	(23)
第一节 会计科目和帐户.....	(23)
第二节 记帐方法.....	(42)
第三节 税收会计凭证.....	(86)
第四节 税收会计帐簿.....	(93)
第五节 税收会计核算形式.....	(102)
第三章 基层税务所基本业务的核算	(108)
第一节 征收与报解核算的任务.....	(108)
第二节 税款征收方式及其报解程序.....	(109)
第三节 税款征收与报解核算的内容.....	(112)
第四节 税款征收与报解的核算方法.....	(114)
第四章 县级税务局基本业务的核算	(142)
第一节 税款收入与入库的概念.....	(142)
第二节 税款报解入库的核算任务.....	(143)
第三节 税款收入与入库的核算内容.....	(144)
第四节 税款收入与入库的核算方法.....	(144)

第五章 其他业务的核算	(207)
第一节 退税业务的核算	(207)
第二节 提取款项的核算	(211)
第三节 税款长短损失的核算	(218)
第四节 滞纳金核算的核算	(222)
第五节 扣货和没收物品的核算	(223)
第六章 税收会计报表	(225)
第一节 会计报表的意义和作用	(225)
第二节 会计报表编制的原则和要求	(226)
第三节 会计报表的种类和编制方法	(227)
第四节 会计报表的审核与分析	(240)
第七章 税收票证	(243)
第一节 税收票证的意义和作用	(243)
第二节 税收票证的种类和使用范围	(244)
第三节 税收票证的管理	(267)
第四节 税收票证的审核	(272)
第五节 税收票证的帐簿和报表	(276)

第一章 总 论

第一节 税收会计的概念

一、会 计

会计作为一项工作来讲，它的发生和发展是很早的。根据文字记载，早在我国的周朝，就专设管理全国钱粮会计的官吏，有掌管朝廷会计的官员“大宰”和掌管全国会计的官员“司会”等职称。最早的概念，会计就是算帐。“零星算之为计，总合算之为会”，合在一起就是会计。在中国，“会计”这两个字就是计算的意思。

从会计产生和发展的历史过程来看，人类有了生产，有了文字记载，有了文化，就开始有会计。

马克思主义认为，物质资料的生产是人们生存和一切活动的基础。在尽量少的劳动时间里创造出尽量多的物质财富，是生产发展的客观要求。为了管理和监督生产，节约生产劳动，人们很早以前，就注意物质生产的数量方面，关心生产所耗费的劳动时间。当生产过程处于比较简单的发展阶段，人类只要在头脑中作些计算和记忆，就可以对生产活动做到胸中有数。但随着生产的日益发展，不可能单凭个人的头脑进行盘算和记忆，于是就把有关事项和数据用文字记录下来，进行记帐。不过那时的会计，是生产职能的附带工作。就是说，在生产过程中，有一部分劳动时间用来记帐。

因此记帐是生产过程的一个组成部分。所以，会计实质上是生产活动的一个组成部分，是人同自然界斗争的工具；会计核算的对象是生产力，而不是生产关系。

随着生产的发展，生产活动日趋复杂，个体生产变成社会生产，生产出来的东西日益增多，除劳动者本人消费以外，还有了剩余产品。这时就产生了交换，出现了货币，产生社会分工，出现了阶级。会计也就产生了新的质的变化。由于生产范围更加广泛，社会分工越来越细，会计由生产职能的附带工作，逐步形成一种专职的，而又同生产活动有密切关联的独立的职能部门。由于有了社会分工，产生不同的阶级，在经济上发生了人与人之间的关系，即生产关系。这样，会计的职能，从与自然界斗争的工具，发展为还要处理一定的生产关系。当然，会计的基本职能还是计算数量，并且通过对数量的计算来处理各方面的经济关系。在有了货币之后，会计总是同货币发生关系，总是同资金的增减变化或资金的运动发生关系。就是说，由于商品货币经济的发展，劳动占用、劳动消耗和劳动成果逐步过渡到通过货币形式进行计算和记录，并逐步形成连续、系统、全面和综合的特征。因此，一般地说，现阶段社会主义的会计，就是以货币为主要计量单位对社会主义再生产过程的资金运动进行核算和监督的一种科学方法和管理职能，是管理经济的一个重要工具。

二、税收会计的概念及其特点

税收会计是会计的一种，是国家预算会计的一个重要组成部分，是适合税收工作特点的一种专业性会计。它是以货币为主要计量单位，以合法的凭证为记帐依据，有一套完整的记帐、算帐、报帐的制度和办法，如实地、全面地、系统地、连续地核算、反映和监督税款的征收、报解、入库、提

取等一系列税收资金运动的管理职能和科学方法。

税收会计也采用一般的会计方法，比如采用复式记帐法，设置帐户，以货币计量为主，以合法的凭证为记帐依据等。但它与其它专业会计相比，又有自身的特点：

（一）税收会计必须同国家预算会计相适应，相一致

税收是国家预算的重要组成部分，作为反映和监督税收活动过程的税收会计当然要与国家预算会计保持一致。就是说，税收会计反映的内容必须同国家预算科目相衔接，并以预算科目为依据。比如，税收会计科目中的一级科目“工商税收收入”、“工商税收入库”（上解），与国家预算会计中的“工商税收”是一致的，其明细科目也要按照国家预算收入的“款”、“项”级科目设置。其入库（上解）科目的三级科目按预算级次设置。再如，“国营企业所得税收入”（上解、入库），它的二级科目必须按照国家预算收入的“款”级科目设置，其三级科目中的入库科目，就是按预算级次（中央级和地方级；地方级又分省级、地市级、区县级）设置。

（二）税收会计以“收付实现制”作为会计事项处理的基础

税收会计的会计事项处理基础也要与预算会计协调一致。税收的征收与入库（上解），不管属于哪期，均以实际征收为征收，实际入库（上解）为入库，不采用应收应付制。

我国现行的《税收计划、会计、统计工作制度》明确规定：

“税收会计根据税收征解活动实际发生的会计业务事项进行记帐。征收数以征收月份为准，入库数以支库入帐月份为准，提退数通过国库的，以国库支付月份为准，从自收税款中退还的，以支付月份为准。年终不能结案的会计事项，应当转下年度帐册继续处理。”可见，税收会计处理会计事项

的基点是实收实付制，而不是某些专业会计实行的“应收应付制”（权责发生制），这一特点是比较突出的。

（三）作为税收会计反映和监督的内容的税收资金是以法律形式取得的，又要如数上解国库，不计算损益

税收是国家凭借政治权力，按照法律规定的征税对象、征税比例和征税时间，强制地、无偿地向纳税人征收货币，取得财政收入的一种手段，是一种强制性的财政解缴。只要纳税人发生了应税行为，就必须按照国家税法的规定纳税，一般不受其它客观因素的影响。不按期缴纳的，要受到法律制裁。税款征收后，不向纳税人支付任何报酬。因此，税收资金具有明显的强制性、固定性和无偿性。同时，税款征收后，必须及时足额地解缴国库，这中间不会增值，也不能计算什么损益，也根本谈不上形成所谓的“自有资金”，当然设置“银行存款”帐户就成为多余的了。至于税款在征税过程中的少量的税收结算资金，那只是暂时的、过渡式的，有的是“未达帐项”，不能视为自有资金。

（四）税收会计中的原始凭证，是填用后的各种税收票证，是具有法律效力的特殊凭证

一般会计使用的原始凭证，可分为外来原始凭证及自制原始凭证。其凭证的内容也有具体的规定和要求，但法律性表现的不够突出。而税收会计使用的原始凭证，比如填用后的各种“完税证”的“收据联”和“报查联”，专（通）用的“缴款书”的“报查联”和“回执联”等，都是具有法律效力的特殊凭证，用它可以无偿地向纳税人征收税款。填用以后的税收票证，不仅是记帐的原始凭证，而且是纳税人的完税证明。

（五）税收资金的运动形式是货币资金的单一的直线运动

企业经营资金，在生产经营过程中，不仅发生形态上的增减变化，即表现为资金的循环和周转，而且在这一过程中还要实现自身价值的增值，会计要进行盈亏的核算，并形成一部分自有资金。

行政事业单位的预算资金，一方面要向财政部门或上级主管单位领取。另一方面要按照预算规定的用途使用。预算资金在运动过程中，不表现资金的循环和周转，但是它有使用过程和结存状况。

税收会计虽属预算会计范围，但税收资金的运动与预算资金的运动是不同的。

税收资金是以税源资金中通过直接征收或间接征收方式取得的货币资金。税款缴入国库经收处后，划入国家支库，形成国家预算资金，完成了税收资金运动的全过程。就是说，税收资金在运动中，都是以货币资金直接转付，也就是以货币资金形态征收的收入，又以货币资金形态缴入国库。一收一付，一个方向。既没有企业经营资金的循环和周转，也不会发生形态上和数量上的变化，同时也没有使用过程和结存情况。有时发生一些在途税款或发生款项的待处理损失，以及尚未入库的现金，则都应视为税收资金的过渡性的结存。至于税收的提退问题，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回。可见，税收资金运动与其它资金运动形式是不同的，是单向直线运动。

（六）税收会计虽属预算会计范围，不仅资金运动的形式与预算会计不同，而且就会计本身反映、核算和监督的侧重面也不相同

税收会计从总体上讲应划属预算会计范围，都是研究货币资金运动的，但在其运动过程中均不存在资金的循环和周转。这是二者的相同之处。二者的不同之处不仅表现在前边

讲的预算资金有使用过程和结存过程，税收资金没有使用过程，存在瞬间的结存资金，又是过渡性的，暂时的；而且更表现在预算会计和税收会计反映和监督的基点是不同的，就某种意义上讲，是两种不同的会计体系。预算会计属于一种偏重于支出型的费用核算和会计管理体系。一般预算会计的收入来源是向财政部门或上级主管单位领取，来源是比较单一的。重点是预算支出项目的开支及其拨款和费用管理等问题。显然是侧重于怎样“花钱”（当然要合法、合理地“花”）。税收会计则不然，是属于一种偏重于收入型的收入过程和收入成果的反映及管理的会计体系。税收会计的资金支付去向比较单一，就是上缴入库（含“报解”，因为从基层税务所来讲，向县级局报解就等于入库，也有的税务所直接向县级财政入库。当然从宏观上讲，从国家预算资金收入来讲，只有税款到达支金库，才算真正的入库。这是看问题的角度不同罢了）。重点是研究税收的收入及其反映和监督。显然侧重面是怎样“收钱”（当然要合法、合理地“收”）。

第二节 税收会计的对象

一、会计对象的一般提法

会计的对象是指会计所要反映和监督的内容而言。研究这个问题，对于正确理解和明确会计工作的范围、任务、方法以及合理组织会计工作，都具有重要的意义。

第一节中已经谈过，会计是反映和监督生产过程的一种方法。可见，“生产过程”是会计要反映、监督的内容，也正是会计的对象。

生产过程，包括些什么内容呢？必须具备三个条件：劳

动力、劳动资料和劳动对象。不管生产的方式如何，生产过程的这些要素，都是不会改变的。会计要反映、监督生产过程，就是要反映、监督该过程中这些具体内容。但是，必须指出，在不同的生产方式下，“生产过程”具体内容的性质是截然不同的。在资本主义社会中，这些要素，如果用货币量度反映出来，劳动资料和劳动对象就是不变资本，劳动力就是可变资本；通过一次生产周期，就创造出剩余价值。生产不断周转，用货币表现的不变资本与可变资本也不断地运动，剩余价值就会被劳动者接连不断地创造出来。所以，会计反映、监督的对象，实质上就是资本主义生产过程中的资本运动。

在社会主义条件下，由于生产资料公有制的建立，从根本上消灭了人剥削人的现象，劳动者已成为社会的主人。所以在生产过程中的三个要素尽管依然存在，但是，它的性质却发生了质的变化。社会主义生产过程中的劳动资料和劳动对象这些物质要素与资本主义生产过程中的不变资本是根本不同的，它是社会主义生产过程中的物质基础。而支付给工人的工资是依据按劳分配的原则付予的劳动报酬。生产过程中的这些要素用货币把它表现出来（包括货币本身）就叫做“资金”。可见，“资金”是作为“资本”的对立物而出现的，它们之间存在着本质的区别。生产不断地进行，以货币表现的三个要素也就不断地运动。在社会主义条件下，概括地说，会计的对象，就是社会主义再生产过程中的资金运动。

作为会计对象的社会主义再生产过程中的资金运动，在各单位、各部门中，其表现的具体内容是不同的。企业单位中的资金运动，一般称为“经营资金运动”；事业、行政单位中的资金运动，一般称为“预算资金运动”。

二、税收会计对象

税收会计的对象，是由国家税务机关的职能和业务内容决定的。国家税务机关的基本职能，是依据国家税收法令、政策、制度，通过一定的程序和手续，向纳税单位或个人征收税金，作为国家财政收入。税务机关在征收税款时，形成了资金来源（收入），把征收的税款及时地解缴入库，形成了资金付出，尚未能及时入库的税款，形成了资金结存。税务部门在执行国民经济计划时，是处于社会再生产过程中的经济分配之中。所以，在税款征收和入库等全过程中的税收资金运动，就是税收会计的对象。

（一）税收资金收入

资金收入（也称资金来源）系指税收资金从哪些方面取得的。它表现为税收资金收入的渠道和方式。主要包括以下几方面的内容：

1. 工商税收收入、国营企业所得税收入、国家能源交通重点建设基金收入、附加收入（包括教育费附加和工商统一税附加）。这些收入是指按国家规定已向纳税单位和个人征收（征集）来（或纳税人已直接交入国库经收处）的款项。

2. 待整理款项：系指已入支金库，而未接到基层税务所的征解凭证汇总单，以及多解、少解，需要进一步调整处理的各种款项。

3. 保管款：系指按照征管制度规定向临商收取的预缴纳税保证金，以及专管员结报时多收待确定的款项。

（二）税收资金付出

资金付出（也称资金占用），系指税收资金用到哪些方面去了。主要包括以下几个方面内容：

1. 工商税收入库、国营企业所得税入库、国家能源交通重点建设基金入库、附加入库。系指经国库收纳入库的款

项。

2. 工商税收上解、国营企业所得税上解、国家能源交通重点建设基金上解、附加上解。系指交入国库征收处上解国库的款项。

3. 各项提退：按规定可在自收税款支付的小额退税款；通过国库办理的各项退款。

4. 损失款项核销：系指按规定审批权限经批准同意核销的损失款项。

（三）税收资金结存

资金结存系指尚未及时入库的税款等。主要包括以下几个方面的内容：

1. 在途款项：系指税务所已按规定征收（征集）缴入征收处，但尚未入库的款项。

2. 现金：系指税务所自收和专管员向税务所结报的，当日来不及交入国库经收处的现金款项，以及收取的临商保证金等。

3. 待处理款项损失：系指由于各种原因造成损失，需要上级审批等待处理的款项损失。

（四）资金收入、资金付出和资金结存的平衡关系

资金收入、资金付出和资金结存，是同一资金表现的不同侧面，是互相联系、互相制约的统一体，体现税收资金征解、入库、提退等运动的全过程。一定的资金收入扣除一定的资金付出，必然是资金结存，三者互为存在条件，既对立，又是互相统一的。因此，税收资金收入总额减去资金付出总额，必然等于资金结存总额，用平衡公式表示即：

资金收入总额 - 资金付出总额 = 资金结存总额。

这一平衡公式，表明了税收资金三个不同侧面的恒等关系。随着税款征收、报解、入库、提退等活动的不断进行，

资金收入、付出和结存各个方面也不断发生变化，但万变不离其宗，仍能保持上述平衡关系。

税收资金运动，概括地讲，有六种类型的变化（以基层税务所发生的部分经济业务为例，加以说明）：

（1）资金收入和资金结存同增的变化。

由于资金运动引起的某项资金收入与另一项资金结存同时有新的增加而发生的，双方总额也同量增加，双方总额依然保持平衡。这就叫等式两边同加等量，等式仍相等。

〔例1〕专管员自收工商税收现金150元，未及送交国库经收处。

这项征解业务，使资金收入（工商税收收入）增加，资金结存（现金）也同时等量增加。

此次业务资金付出没发生变化，将数字代入公式为：

$$150 - 0 = 150, \text{ 即 } 150 = 150。$$

（2）资金付出增加和资金结存减少的变化。

由于资金运动引起的某项资金付出增加与另一项资金结存同时减少而产生的，双方总额也同量减少，双方总额依然保持平衡。这就叫等式两边同减等量，等式仍相等。

〔例2〕接〔例1〕。次日，开出汇总缴款书连同现金150元缴入国库经收处，取得汇总缴款书收据联。

这项税收上解业务，使资金付出（工商税收上解）增加，资金结存（现金）也同量减少。此项业务资金收入没发生变化，将数字代入公式为： $0 - (+150) = -150$ ，即 $-150 = -150$ 。

（3）资金付出减少和资金结存增加的变化。

由于资金运动引起的某项资金付出减少与某项资金结存增加而产生的，以相同的量在两个项目中，一个项目（资金付出）减少，另一个项目（资金结存）增加，双方总额依然