

中国宏观审计系列丛书

税收审计

周治国 主编

南京大学出版社

中国宏观审计系列丛书

税 收 审 计

周治国 主 编

南 京 大 学 出 版 社

内 容 提 要

《税收审计》是我国税制改革后第一部系统阐述税收审计的专著，其主要特色是：法规新、内容新、观点新、方法新，具有理论性强、实务性强、针对性强、适应面广的特点。

本书主要作为高等财经院校教材、成人高校教材、函授大学教材、企业纳税指南、审计工作者的必备工具书。同时，也可作为财政、税务干部学习参考书。

中国宏观审计系列丛书

税 收 审 计

周治国 主编

*

南京大学出版社出版

(南京大学校内 邮政编码 210093)

江苏省新华书店经销 南京新中彩色印刷厂印装

*

开本 850×1168 1/32 印张 14.375 字数 372 (千)

1999年6月第2版 1999年6月第2次印刷

印数：16 001—27 500册

ISBN 7—305—03030—9/F·469

总定价：75.00元 (本册定价：25.00元)

《中国宏观审计系列丛书》编写委员会

主 任 周治国

副主任 王秀明

田甲重

编 委 (以姓氏笔画为序)

王秀明 王少俊

王明津 田甲重

卢家辉 孙光华

刘如德 肖健伟

余其汉 周一芬

周治国 周小祺

郑仲文 郑儒娟

姚桂琴 高则怀

徐驰良 黄道国

韩大川 薛爱东

主 编 周治国

副主编 姚桂琴

余其汉

《税收审计》编写委员会

主 编 周治国

副主编 田甲重 王秀明

编 委 (以姓氏笔画为序)

王秀明 王少俊

田甲重 卢家辉

朱正平 李茂恩

周治国 周小祺

金有国 郑维民

陈尘肇 张学平

段大波 姚兴林

徐驰良 俞 正

黄 洁 黄道国

序

由于国家财政、税收、金融等体制的变革，原来的财政审计、税收审计、金融审计等教科书与工具书已不再适用。为了解决教学与审计的急需，由我国著名学者和专家周治国主编了《中国宏观审计系列丛书》，包括《财政审计》、《税收审计》、《金融审计》等三本书。

该丛书全面地阐述了财政、税收、金融等体制改革后，财政审计、税收审计、金融审计的理论基础与法规依据；系统地介绍了财政审计、税收审计、金融审计的实务内容与审计方法；简要地说明了新旧财政体制、新旧税收体制、新旧金融体制的转换要领与衔接方法、操作程序与审计重点。其中绝大部分理论与实务在我国还是首次见诸于该丛书。

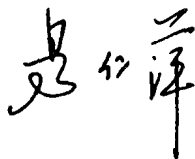
该丛书在编写方法上，力求与国际惯例接轨，在对每一审计事项的内容与重点、程序与方法进行系统介绍的同时，着重突出了财政审计、税收审计、金融审计各自的重点与难点。对于财政审计，重点突出了财政预算管理审计；对于税收审计，重点突出了税收征收管理审计；对于金融审计，重点突出了损益审计。使其上述三章分别成为《财政审计》、《税收审计》、《金融审计》等三本书各自的重点章节。使读者能够在较短的时间内了解该丛书的核心部分，掌握该丛书的核心内容，达到急用先学的目的。

该丛书在编写体例上，注重政策的连贯性和知识的系统性相结合，以兼顾审计人员和院校师生的特点。关于财政审计，为了使读者了解我国财政体制的变化过程，在介绍审计概念时，对于我国财政体制的历史沿革作了系统介绍；关于税收审计，为了使读者了解每一税种的演变过程，在介绍审计概念时，对于每一税种的起源与发展过程，以及在我国立法与沿革过程作了必要回顾；关于金融审计，为了使读者掌握我国金融政策的连续性和必然性，在介绍审计概念时，对于我国金融体制的历次变革均作了简要说明。

参加该丛书编写的作者，均是长期从事财政审计、税收审计、金融审计教学与实务并具有高、中级专业技术职称的理论权威与业务专家，对于我国财政审计、税收审计、金融审计的研究与探讨具有一定的深度和广度。

应该丛书编写委员会的邀请，在此作序，并向高等财经院校师生和审计工作者作一推荐。

南京审计学院院长



1999年1月18日

前 言

为了适应社会主义市场经济的需要，中共中央、国务院决定：从1994年1月1日起，对现行财政体制、税收体制、金融体制实行全面改革，以便于巩固和扩大改革开放的成果，加快社会主义现代化建设步伐。

由于国家财政体制、税收体制、金融体制的变革，原来的财政审计、税收审计、金融审计等教科书与工具书已不再适用，为了解决教学与审计的急需，我们组织编写了《中国宏观审计系列丛书》，包括《财政审计》、《税收审计》、《金融审计》等三本书。

本丛书在编写过程中，参考并引用了有关文献和书籍的部分资料，特向有关部门和作者表示感谢！

本丛书的编写和出版，得到了江苏省财政厅厅长兼地方税务局局长施学道、中国人民银行济南分行行长白世春、江苏省国家税务局副局长周广仁、审计署驻南京副特派员杨新民的全力支持；同时，还得到了中国人民银行南京分行会计处处长俞亚光、江苏省财政厅预算处处长李荣荣的尽力帮助，在此，一并表示最真诚的谢意！

本丛书由周治国主编。负责丛书规划、制定编写大纲、确定丛书结构、组织和指导编写工作，并在审定书稿时进行修改、补充和总纂。

本丛书是我国对财政体制、税收体制、金融体制进行全面改革后，第一套系统阐述财政审计、税收审计、金融审计的专著。

本丛书系根据中共中央、国务院关于财政体制、税收体制、金融体制改革的一系列通知、决定、文件、条例、《中华人民共和国

审计法》(以下简称《审计法》)、《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)、《中华人民共和国中国人民银行法》(以下简称《中国人民银行法》)、《中华人民共和国商业银行法》(以下简称《商业银行法》)、《中华人民共和国票据法》(以下简称《票据法》)、《中华人民共和国担保法》(以下简称《担保法》)、《中华人民共和国保险法》(以下简称《保险法》)、《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)、《贷款通则》及其各种具体规定编写而成。在系统阐述基本原理与基本方法的同时,着重用审计实例加以说明,便于读者学习与理解,运用与操作。

本丛书精辟地论述了财政体制、税收体制、金融体制改革以来,财政审计、税收审计、金融审计的概念与作用、程序与方法;系统地介绍了当前财政审计、税收审计与金融审计的重点与难点问题、热点与焦点问题。对于每一审计事项的阐述,力求做到有理论、有实例、有方法、有依据,切实体现了由此及彼,由表及里,深入浅出,易学易懂的特点。

本丛书在总结我国15年来,财政审计、税收审计与金融审计经验的基础上,借鉴了西方国家的先进经验,注重理论与实务并重的方针,其主要特色是:观点新、法规新、内容新、方法新,具有理论性强、针对性强、操作性强、适应面广的特点。

本丛书主要作为高等财经院校教材,审计、稽核、稽查人员的必备工具书,也可作为财政、税收、金融管理干部学习参考书。

由于编者水平有限,尤其在改革时期,社会科学方面的书籍内容变化较快,加之时间仓促,本书缺点、错误难免所在,敬请读者批评指正。

编 者

1999年3月于南京

目 录

第一章 税收审计概论	(1)
第一节 税收审计的概念和作用	(1)
第二节 税收审计的对象和分类	(13)
第三节 税收审计的任务和要领	(17)
第四节 税收审计的一般程序和基本方法	(24)
第二章 税收征收管理审计	(60)
第一节 税收征收管理审计的概念和作用	(60)
第二节 税收征收管理审计的内容和重点	(65)
第三节 税收征收管理审计的方法	(93)
第三章 增值税审计	(105)
第一节 增值税审计的概念和作用	(105)
第二节 增值税审计的内容和重点	(110)
第三节 增值税审计的方法	(124)
第四章 消费税审计	(138)
第一节 消费税审计的概念和作用	(138)
第二节 消费税审计的内容和重点	(142)
第三节 消费税审计的方法	(155)
第五章 营业税审计	(159)
第一节 营业税审计的概念和作用	(159)
第二节 营业税审计的内容和重点	(163)
第三节 营业税审计的方法	(174)
第六章 资源税审计	(178)
第一节 资源税审计的概念和作用	(178)
第二节 资源税审计的内容和重点	(181)
第三节 资源税审计的方法	(196)
第七章 城镇土地使用税审计	(198)

第一节	城镇土地使用税审计的概念和作用·····	(198)
第二节	城镇土地使用税审计的内容和重点。·····	(201)
第三节	城镇土地使用税审计的方法·····	(207)
第八章	企业所得税审计 ·····	(212)
第一节	企业所得税审计的概念和作用·····	(212)
第二节	企业所得税审计的内容和重点·····	(215)
第三节	企业所得税审计的方法·····	(236)
第九章	个人所得税审计 ·····	(242)
第一节	个人所得税审计的概念和作用·····	(242)
第二节	个人所得税审计的内容和重点·····	(248)
第三节	个人所得税审计的方法·····	(258)
第十章	固定资产投资方向调节税审计 ·····	(268)
第一节	固定资产投资方向调节税审计的概念和作用 ·····	(268)
第二节	固定资产投资方向调节税审计的内容和重点 ·····	(270)
第三节	固定资产投资方向调节税审计的方法·····	(285)
第十一章	城市维护建设税审计 ·····	(289)
第一节	城市维护建设税审计的概念和作用·····	(289)
第二节	城市维护建设税审计的内容和重点·····	(291)
第三节	城市维护建设税审计的方法·····	(295)
第十二章	房产税审计 ·····	(297)
第一节	房产税审计的概念和作用·····	(297)
第二节	房产税审计的内容和重点·····	(299)
第三节	房产税审计的方法·····	(305)
第十三章	车船使用税审计 ·····	(308)
第一节	车船使用税审计的概念和作用·····	(308)
第二节	车船使用税审计的内容和重点·····	(311)
第三节	车船使用税审计的方法·····	(319)
第十四章	印花税审计 ·····	(322)

第一节	印花税审计的概念和作用	(322)
第二节	印花税审计的内容和重点	(325)
第三节	印花税审计的方法	(336)
第十五章	屠宰税审计	(339)
第一节	屠宰税审计的概念和作用	(339)
第二节	屠宰税审计的内容和重点	(341)
第三节	屠宰税审计的方法	(346)
第十六章	外商投资企业和外国企业所得税审计	(350)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税审计的概念 和作用	(350)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税审计的内容 和重点	(353)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税审计的方法	(366)
第十七章	土地增值税审计	(372)
第一节	土地增值税审计的概念和作用	(372)
第二节	土地增值税审计的内容和重点	(375)
第三节	土地增值税审计的方法	(386)
第十八章	关税审计	(390)
第一节	关税审计的概念和作用	(390)
第二节	关税审计的内容和重点	(394)
第三节	关税审计的方法	(417)
第十九章	税收审计报告	(425)
第一节	税收审计报告、审计意见书、审计决定的 概念和作用	(425)
第二节	税收审计报告、审计意见书、审计决定的 内容和重点	(428)
第三节	税收审计报告、审计意见书、审计决定的 撰写方法	(438)
后 记		(445)

第一章 税收审计概论

通常，我们所讲的税收审计应属于宏观审计范畴，它是审计理论与审计方法在税务机关及其纳税人所涉及的税收政策和税款征纳业务中的具体应用，它是阐述对税务机关和纳税人执行税法情况进行审计监督的过程和结果的专门学科，是审计学体系的组成部分。本章拟对税收审计的概念和作用、对象和分类、任务和要领及一般程序和基本方法作一系统介绍。

第一节 税收审计的概念和作用

一、税收审计的概念

（一）税收的概念

1. 税收的产生与发展

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，运用法律手段，无偿地征收货币或实物，以取得财政收入的一种形式。这正如马克思所说的那样：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。”^①由此可见，“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西”^②

（1）税收的产生

税收是一个历史悠久的经济范畴，它不是从来就有的，而是

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4卷，人民出版社1972年版，第22页。

人类发展到一定历史阶段的产物，它随着国家的产生而产生，又随着国家的发展而发展，并经历了一个漫长的历史阶段而逐步发展成为现在的税收形态。

一般来说，税收的产生主要取决于以下三个方面的条件：

①剩余产品的出现是税收产生的物质条件。原始社会后期的氏族公社，人们的生活来源逐步由依靠狩猎和捕鱼转为依靠种植业和畜牧饲养业，社会生产不再仅仅是自给自足，而是略有剩余，剩余产品的出现，推动了生产力的发展，从而在客观上为税收的产生提供了经济上的可能性。这里应当指出的是，剩余产品的存在历史早于税收，也就是说，并不是剩余产品一出现就导致了税收的产生，只有当剩余产品的生产达到一定规模、一定水平，并且具有相对稳定时，才能导致税收的产生，这正如恩格斯所推论的那样：“捐税是以前的氏族社会完全没有的，”^①“只有在实现它的物质条件已经具备的时候，才能成为可能，才能成为历史的必然性。”^②

②社会的公共需要是税收产生的社会条件。在社会生产力低下的原始社会，人们征服自然的能力有限，社会再生产的组织结构也很简单，即使这样，社会仍然存在着一些有别于个人需要的共同需要。如构筑防御工事、祭祀等。随着氏族公社的出现，社会结构发生了较大的变化。在氏族以外还形成了胞族、部族、部落联盟，这样就产生了每个生产单位自己无法完成的共同事务，客观上形成了独立的社会公共需要，为了满足其社会的公共需要，就需要采用强制、规范、稳定的费用补偿形式——税收。

③公共权力的形成是税收产生的政治条件。一方面随着生产力的逐步提高，剩余产品的出现，导致了商品交换，并逐渐产生了私有财产和贫富差别；另一方面，部落、氏族公社之间互相掠夺的战争产生了越来越多的俘虏，他们不再被处死，而是被强迫

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3卷，人民出版社1972年版，第321页。

为胜利者劳动。随着氏族公社的逐渐解体，出现了奴隶主阶级和奴隶阶级。“在阶级矛盾客观上达到不能调和的地方、时候和程度，便产生国家。”^① 代表着阶级统治的公共权力——国家产生以后，公共需要是庞大而经常的，为了维护这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。随着国家的产生，又使强制性征税成为现实。

（2）税收的发展

据史料记载：在我国历史上距今 4000 多年的夏王朝，就开始有了税收的雏形——“贡”，夏王朝将国有土地依据官位大小分封给各级奴隶主贵族，再由奴隶主贵族分给农奴耕种，收获用来作为奴隶主贵族的官禄和向国家缴纳的贡品，以及按规定缴纳的军需品。“税”字最早出现于公元前七世纪春秋初期的齐国。当时，齐国对土地实行了按田亩数课征实物的“初税亩”尝试，到春秋中期，鲁国大规模推行“初税亩”，以“地亩”为对象征税。“初税亩”被后来的史学家称之为“一项划时代的税制改革”。在封建社会，随着手工业和商业的进一步发展，商品交换的范围、种类、数量进一步扩大，税收的种类、内容、征税方式也随之发生变化。秦始皇统一中国后，统一了赋税制度。秦以后出现了盐税、铁税、酒税；唐代开征了茶税；宋代开征了市舶税；明代开征了间架税（类似房产税）、除陌税（类似财产转移税）；清代又开征了牙税（对买卖双方经纪人征收的税）、当税（典当营业税）等。

到了资本主义社会，随着社会生产高度商业化，税收制度得到了不断的完善，税收形式多种多样，税收种类名目繁多。美国开征的税种有 80 多个，其他资本主义国家的税种也有 50 多个。有些税种很特别，如瑞典的“赌金计算器税”、意大利的“废物垃圾处置税”、法国的“学徒税”、日本的“狩猎税”、匈牙利的“养狗税”等。综上所述虽然税种繁多，但归纳起来主要有两大类：一是对纳税义务人（以下简称：纳税人）的收入或财产征收的直接

^① 《列宁选集》第 3 卷，人民出版社，1972 年版，第 175 页。

税。如公司所得税、个人所得税。二是加在商品或服务费价格中的间接税。如关税、销售税等。到了资本主义社会，税收不仅是财政收入的主要来源，而且成为调节经济的重要杠杆。

(3) 税收的概念

税收作为分配范畴，是社会生产力发展到一定历史阶段的产物，是社会再生产的客观需要。在不同的历史时代，不同的社会制度下，人们对税收所下的定义是不同的，马克思曾经说过：“国家存在的经济体现是捐税。”通常，我们讲税收，系指国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律预先规定的标准，参与国民收入分配和再分配的规范方式。

这一定义表明以下几层含义：

①税收的目的是国家为了实现其职能，满足社会的公共需要。一个国家要维持政权的存在，就必须建立相应的国家机器。但是，国家作为社会生产的管理机构，并不直接从事生产，创造财富，它所需要的物质资料必须从社会产品的分配中取得，税收则是古今中外不同社会制度的国家普遍采用的一种方式。尤其是现代社会，税收服务不仅是国家的政治职能，为政府官员和军队提供费用，而且更多的是国家的经济职能，国家对社会经济运行的协调组织能力在很大程度上取决于税收提供的费用。同时，税收服务还体现着国民的共同消费需要。这种需要包括生产经营的外部条件和生活的社会环境，体现国民在经济上的权利和义务。过去，人们往往认为把钱交给国家是一种无偿的支付，不是自己生产和生活的需要。这是一种自我孤立于社会之外的小农意识的想法。一个国家作为利益共同体必然会产生共同消费需要，任何人都不能离开社会环境孤立地进行生产和生活。如资源开发、环境保护、公共设施、社会治安、社会福利等生产和生活的外部条件，每一个社会成员都会无一例外地参加消费，这正如马克思分析的那样，“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地

用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”^① 为了创造这些共同需要的产品和提供社会劳务，每一个人都应根据自身的承受能力支付费用，税收就是支付这种费用的形式。

②税收是国家凭借政治权力征收的。国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。如奴隶制国家的王室收入、封建制国家的资产收入、专卖收入，社会主义国家的国有企业的上缴利润等，均是凭借国家对土地、生产资料的所有权取得的。究其国家权力的实质，归根到底不外乎两种，即财产权力和政治权力。国家是一定生产资料的占有者，它可以凭借对生产资料的占有权，即财产权力参与对一部分社会成员的剩余产品进行分配，这种分配属于社会再生产中的一般分配，而凭借政治权力对所有社会成员的剩余产品进行的分配则是从一般分配中分离出来的一种特殊分配，且具有强制性、无偿性，税收即属于这种特殊分配。

③税收是国家按照法律预先规定的标准征收的。税收不是以单位或个人的意愿随意征收的，而是严格依照法律程序征收的。国家以法律形式明确规定征税对象和税率等，税法一经公布，征纳双方必须严格遵守。纳税人必须依法纳税，不得偷逃、拖欠和抗拒，税务机关也必须依法征税，不能滥征无度，更不能以税谋私。国家征税以后，税款即为国家所有，不再直接归还纳税人，这正如列宁所强调的那样“所谓赋税，就是国家不付任何报酬，而向居民取得东西。”^② 征税的结果，是把纳税单位和纳税个人的一部分收入无偿转移为国家所有。

2. 税收的基本特征

税收作为一种社会再生产的分配形式，具有区别于其他分配形式的特征，税收的特征是由税收本质所决定的。税收的本质是国家为满足社会公共需要而对剩余产品进行的集中性分配，社会公共需要与劳动者个人消费不同，它具有社会所有成员直接共享

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷，人民出版社1972年版，第10页。

^② 《列宁全集》第32卷，人民出版社1958年版，第275页。