

21 世纪高等学校**会计学**系列教材

TAX
ACCOUNTING

税务会计

◆ 江霞 李志勇 主编



中国工信出版集团



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

21 世纪高等学校**会计学**系列教材

TAX
ACCOUNTING

税务会计

- ◆ 江霞 李志勇 主编
- ◆ 孙立新 王京伟 安娜 李聪慧 参编

人民邮电出版社

北 京

图书在版编目 (C I P) 数据

税务会计 / 江霞, 李志勇主编. — 北京 : 人民邮电出版社, 2015. 9
21世纪高等学校会计学系列教材
ISBN 978-7-115-39890-1

I. ①税… II. ①江… ②李… III. ①税务会计—高等学校—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第166024号

内 容 提 要

本书根据国内各税种分门别类地介绍了我国相关税制及其相关业务的会计处理方法, 将会计与税法紧密结合, 是企业会计业务的重要组成部分。大中型企业均设有税务会计岗位。

本书共 10 章, 其内容包括税务会计概述、增值税会计、消费税会计、营业税会计、城市维护建设税及教育费附加会计、关税会计、企业所得税会计、个人所得税会计、资源税和土地增值税会计和其他税会计。

本书既可作为应用型本科院校、高职和成人教育院校会计学、财务管理学专业相关课程的教材, 也可作为企业会计人员的参考用书。

-
- ◆ 主 编 江 霞 李志勇
 - 参 编 孙立新 王京伟 安 娜 李聪慧
 - 责任编辑 许金霞
 - 责任印制 沈 蓉 彭志环
 - ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路 11 号
邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn
网址 <http://www.ptpress.com.cn>
三河市中晟雅豪印刷有限公司印刷
 - ◆ 开本: 787×1092 1/16
印张: 19.25 2015 年 9 月第 1 版
字数: 443 千字 2015 年 9 月河北第 1 次印刷
-

定价: 42.00 元

读者服务热线: (010)81055256 印装质量热线: (010)81055316
反盗版热线: (010)81055315

前言 FOREWORD

税务会计是本科院校会计学专业、财务管理专业学生的必要课程，是会计学科体系中的一个重要组成部分。税务会计不仅可以进一步加强会计知识的理解和运用，对会计实务有更深刻的了解，而且对税收法规的运用和落实具有重要作用。目前，在我国会计实务和会计教学中，对涉税业务的会计处理是一个薄弱环节，迫切需要培养一大批既懂会计、又精通税法的会计工作者。开设税务会计课程有利于会计人才的培养，为学生将来进入企业从事财务或管理工作打下良好的基础。

基于培养具有综合专业素质的应用型会计人才的需要，本教材分别依据国内各税种介绍我国相关税制及其相关业务的会计处理方法，将会计与税法紧密结合，注重新颖性、实用性和可操作性。在各税种现行税制部分，将相关法规更新至 2015 年 5 月，尤其对“营改增”内容进行了重点说明，以体现新颖性；在会计核算部分，尽可能全面介绍各类涉税业务的会计处理方法，尤其是结合实际工作需要，将各类涉税业务需要取得的原始凭证一一列出，以增强实用性和可操作性。

本书共 10 章，由江霞、李志勇主编，孙立新、王京伟、安娜、李聪慧参编。编写分工如下：会计核算部分由江霞、孙立新负责编写，现行税制部分由李志勇负责编写，王京伟、安娜、李聪慧也参加了部分内容的编校工作。

本书在编写过程中参阅了许多专家、学者的著作，在此向他们表示衷心的感谢！

本书既可作为应用型本科院校会计学、财务管理专业以及成人教育和高等职业教育相关专业的教材，也可作为广大企业会计人员的参考用书。

由于编者水平有限，书中难免出现某些错误和不妥之处，请各位读者批评、指正。

编 者

2015 年 5 月

目录 CONTENTS

第一章 税务会计概述 / 1

关键词 / 1

引例 / 1

第一节 税务会计的概念 / 1

一、会计的产生和发展 / 1

二、会计的含义 / 2

三、税务会计的产生和发展 / 5

四、税务会计与财务会计的联系与区别 / 8

第二节 税收法规体系 / 10

一、税收概述 / 10

二、税收制度构成要素 / 11

三、我国现行税法体系 / 13

第三节 会计法规体系 / 14

一、会计法律 / 15

二、会计行政法规 / 15

三、会计规章 / 16

思考题 / 19

第二章 增值税会计 / 20

关键词 / 20

引例 / 20

第一节 增值税现行税制 / 20

一、征税范围及纳税义务人 / 21

二、一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理 / 23

三、税率与征收率 / 24

四、一般纳税人应纳税额的计算 / 27

五、小规模纳税人应纳税额的计算 / 35

六、进口货物应纳税额的计算 / 36

七、出口货物退(免)税 / 37

八、税收优惠 / 43

九、征收管理 / 45

第二节 增值税会计核算 / 54

- 一、一般纳税人会计处理方法 / 54
- 二、小规模纳税人会计处理方法 / 93

思考题 / 94

第三章 消费税会计 / 95

关键词 / 95

引例 / 95

第一节 消费税现行税制 / 95

- 一、纳税义务人与征税范围 / 96
- 二、税目与税率 / 97
- 三、计税依据 / 102
- 四、应纳税额的计算 / 104
- 五、征收管理 / 110

第二节 消费税会计核算 / 113

- 一、消费税会计科目设置 / 113
- 二、应税消费品销售的会计处理 / 114
- 三、应税消费品视同销售的会计处理 / 116
- 四、委托加工应税消费品的会计处理 / 119
- 五、进口应税消费品的会计处理 / 122

思考题 / 122

第四章 营业税会计 / 123

关键词 / 123

引例 / 123

第一节 营业税现行税制 / 123

- 一、纳税义务人与扣缴义务人 / 124
- 二、税目与税率 / 125
- 三、计税依据 / 127
- 四、应纳税额计算与特殊经营行为的税务处理 / 129
- 五、税收优惠 / 131
- 六、征收管理 / 132

第二节 营业税会计核算 / 133

- 一、营业税会计科目设置 / 133
- 二、主营应税业务应缴营业税的会计处理 / 134
- 三、租赁业务收入应缴营业税的会计处理 / 138
- 四、转让无形资产应缴营业税的会计处理 / 139

五、销售不动产应缴营业税的会计处理 / 140

六、减免营业税的会计处理 / 140

思考题 / 141

第五章 城市维护建设税及教育费附加会计 / 142

关键词 / 142

引例 / 142

第一节 城市维护建设税及教育费附加现行税制 / 142

一、城市维护建设税 / 142

二、教育费附加 / 145

第二节 城市维护建设税及教育费附加会计核算 / 146

一、城市维护建设税会计核算 / 146

二、教育费附加会计核算 / 147

思考题 / 148

第六章 关税会计 / 149

关键词 / 149

引例 / 149

第一节 关税现行税制 / 150

一、征税对象与纳税义务人 / 150

二、进出口税则 / 150

三、完税价格与应纳税额的计算 / 152

四、税收优惠 / 152

五、征收管理 / 154

第二节 关税会计核算 / 154

一、关税会计科目设置 / 154

二、关税会计处理 / 155

思考题 / 158

第七章 企业所得税会计 / 159

关键词 / 159

引例 / 159

第一节 企业所得税现行税制 / 159

一、纳税义务人、征税对象与税率 / 159

二、应纳税所得额的计算 / 161

三、资产的税务处理 / 169

四、资产损失税前扣除的所得税处理 / 174

五、企业重组的特殊性所得税处理 / 175

六、税收优惠 / 176

七、应纳税额的计算 / 179

八、征收管理 / 180

第二节 企业所得税会计核算 / 183

一、所得税会计方法发展历程 / 183

二、所得税会计理论 / 184

三、基于收入费用观的所得税会计差异 / 186

四、基于资产负债观的所得税会计差异 / 189

五、企业所得税的会计处理 / 193

思考题 / 214

第八章 个人所得税会计 / 215

关键词 / 215

引例 / 215

第一节 个人所得税现行税制 / 215

一、纳税义务人与征税范围 / 216

二、税率与应纳税所得额的确定 / 218

三、应纳税额的计算 / 222

四、税收优惠 / 228

五、征收管理 / 229

第二节 个人所得税会计核算 / 230

一、个人所得税会计科目设置 / 230

二、个人所得税会计处理 / 230

思考题 / 234

第九章 资源税和土地增值税会计 / 235

关键词 / 235

引例 / 235

第一节 资源税和土地增值税现行税制 / 235

一、资源税现行税制 / 235

二、土地增值税现行税制 / 243

第二节 资源税和土地增值税会计核算 / 249

一、资源税会计核算 / 249

二、土地增值税会计核算 / 252

思考题 / 258

第十章 其他税会计 / 259

关键词 / 259

引例 / 259

第一节 房产税会计 / 259

一、房产税现行税制 / 259

二、房产税会计核算 / 265

第二节 城镇土地使用税会计 / 266

一、城镇土地使用税现行税制 / 266

二、城镇土地使用税会计核算 / 271

第三节 契税会计 / 272

一、契税现行税制 / 272

二、契税会计核算 / 277

第四节 耕地占用税会计 / 278

一、耕地占用税现行税制 / 278

二、耕地占用税会计核算 / 281

第五节 车辆购置税会计 / 281

一、车辆购置税现行税制 / 281

二、车辆购置税会计核算 / 284

第六节 车船税会计 / 285

一、车船税现行税制 / 285

二、车船税会计核算 / 289

第七节 印花税会计 / 290

一、印花税现行税制 / 290

二、印花税会计核算 / 296

思考题 / 297

参考文献 / 298

第一章 税务会计概述



学习目标

- 了解会计的产生和发展历史以及会计的含义
- 掌握税务会计的含义、特征
- 熟悉我国税收法规和会计法规体系

关键词

税务会计 税收法规 会计法规

引例

某公司在一次税务检查中，因业务招待费未进行纳税调整导致偷税被罚，该公司一会计很不服气，拿出企业会计准则与税务人员理论，他认为业务招待费按照企业会计准则规定应记入“管理费用”科目，作为期间费用理应抵减利润，不应该计算上交企业所得税，为此与税务人员争论不休。

多年来，在我国号称“会计国考”的注册会计师《会计》科目考试，其综合题部分一般标注“不考虑所得税等相关税费以及其他因素影响”。这种导向使得广大考生学习会计时单纯考虑会计规定，不考虑相关税法规定，造成会计人员在税收申报时与税法规定脱节，涉税事项的会计处理成为会计工作中的弱项，即使是取得注册会计师资格的高水平会计人员，涉税事项的会计处理也成为其工作中的短板。为此，加强会计人员涉税事项处理方法的学习成为当务之急，从会计中分离出来的税务会计应运而生。

要明确税务会计的概念，就应当了解会计的产生和发展，以及会计的含义。税务会计作为会计的一个分支，随着经济的发展和实践活动的需要应运而生。

第一节 税务会计的概念

一、会计的产生和发展

会计作为人类管理经济的一项重要活动，早在原始社会末期就出现了“结绳记事”“刻契

记事”等极为简单的记录、计算行为。殷商时期,开始有会计记录,并得以在国家征纳赋税中应用。西周时期,随着剩余产品的出现,出现了“会计”一词,并形成了一种对劳动耗费和劳动成果计量、记录的专职、独立会计活动,以及专门掌管国家财务收支的官职——“司会”,古代会计由此产生。会计的发展可以分为以下几个阶段。

(一) 古代会计阶段

在西周奴隶社会就出现了“会计”一词。在宋代,官府中的官吏报销钱粮或办理移交,要编造“四柱清册”,实行“四柱结算法”。所谓四柱是指旧管、新收、开除、实在四项数字,比喻支撑物体的四根柱子,缺一不可。它们之间的数量关系是:旧管+新收=开除+实在,大致相当于今天的“期初余额+本期收入=本期支出+期末余额”。

(二) 近代会计阶段

一般认为,从单式记账法过渡到复式记账法是近代会计的形成标志,即15世纪末期,意大利数学家卢卡·巴其阿勒有关复式记账论著《算术、几何、比及比例概要》的问世,标志着近代会计的开端。《算术、几何、比及比例概要》一书中专门用一个章节阐述了复式记账的基本原理,这被会计界公认为会计发展史上一个光辉的里程碑。

我国会计从单式记账向复式记账的过渡一般认为在明代。明末清初,山西帮商人傅山在“四柱清册”记账方法的基础上,设计出一种适合于民间商业的会计核算方法——“龙门账”,将全部账目划分为进、缴、存、该四大类。“进”指全部收入;“缴”指全部支出;“存”指资产并包括债权;“该”指负债并包括业主投资。它们之间的数量关系是:进-缴=存-该。“龙门账”的诞生标志着我国复式记账的开始。

(三) 现代会计阶段

成本会计的出现和不断完善,在此基础上管理会计的形成并与财务会计相分离,是现代会计的开端。管理会计主要是为内部信息使用者提供服务;财务会计主要是为外部信息使用者提供服务。一般认为,现代会计从20世纪30年代开始,更确切地讲是从1939年第一份美国“公认会计原则”的“会计研究公报”的出现为起点。

会计就是这样产生于人们对经济活动进行管理的客观需要,并随着加强经济管理、提高经济效益的要求而发展,会计与经济发展密切相关,会计的每一步改革和发展,都是适应经济发展的要求而进行的。因此,会计是经济发展到一定阶段的产物,经济越发展,会计越重要。

二、会计的含义

(一) 会计的含义

会计的含义可以表述为以货币为主要计量单位,以凭证为依据,借助于专门的技术方法,对特定主体的资金运动进行全面、综合、连续、系统的核算和监督,向有关方面提供会计信息、参与经营管理、旨在提高经济效益的一种经济管理活动。

（二）会计的特点

理解会计定义需要把握以下几个方面。

1. 会计的计量单位

经济活动中通常使用三种计量单位：劳动计量单位、实物计量单位和货币计量单位。劳动计量单位以时间（如小时）为单位计算劳动消耗量；实物计量单位以财产物资的实物数量（如米、千克）作为计量单位。在商品经济条件下，很难将物化劳动换算为时间计量单位，不同质的财产物资和不同的物化劳动消耗进行衡量比较，不能按统一的、同样的表现形式来综合计算各种不同的经济活动，取得经济管理上所需的各种综合核算资料，从而全面说明各种错综复杂的经济活动的过程和结果。因此，会计以货币作为主要计量单位，但不是唯一计量单位，会计在选择货币作为统一的计量尺度的同时，要以实物量度和劳动量度等作为辅助的计量尺度。

2. 会计的方法

会计拥有一系列专门方法，包括会计核算方法、会计分析方法和会计检查方法三大类，其中会计核算方法是整个会计方法体系的基础。

（1）会计核算方法

会计核算方法是对特定主体已经发生的交易或事项进行全面、综合、连续、系统的核算和监督所应用的方法，具体包括：

① 设置账户；

② 复式记账；

③ 填制和审核会计凭证；

④ 登记会计账簿；

⑤ 成本计算；

⑥ 财产清查；

⑦ 编制会计报表。

（2）会计分析方法

会计分析方法主要是利用会计核算的资料，考核并说明特定主体经济活动的效果，在分析的基础上，提出指导未来经济活动的计划、预算和方案，并对报告结果进行分析和评价。

（3）会计检查方法

会计检查方法亦称审计，主要是根据会计核算资料，检查特定主体经济活动是否合理合法，会计资料是否真实正确，根据会计核算资料编制的计划、预算是否可行、有效等。

上述各种会计方法紧密联系，相互依存，相辅相成，形成一个完整的会计方法体系。其中，会计核算方法是基础，会计分析方法是会计核算方法的继续和发展，会计检查方法是会计核算方法和会计分析方法的保证。

3. 会计的基本职能

会计的职能是指会计在经济管理活动中所具有的内在功能。

从会计的基本职能看，会计是对经济运行进行的一种管理活动，主要表现在两个方面：

对经济活动进行会计核算和实行会计监督。《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)第五条要求:会计机构、会计人员依照本法规定进行会计核算,实行会计监督。因此,会计具有核算和监督的基本职能。

(1) 会计核算职能

会计核算职能是指会计以货币为主要计量单位,通过确认、计量、报告等环节,对特定主体的经济活动进行记账、算账、报账,为各方面提供会计信息的功能。它是会计最基本的职能,也称作会计反映职能。

会计确认是运用特定会计方法、以文字和金额同时描述某一交易或事项,使其金额反映在特定主体财务报表特定项目中的会计程序。会计确认分为初始确认和后续确认。

会计计量是确定会计确认中用以描述某一交易或事项的金额值的会计程序。

会计报告是指在确认、计量的基础上,对特定主体的财务状况、经营成果和现金流量情况的信息,以财务报表的形式向有关方面报告的会计程序。

会计确认、计量和报告是全面、连续、系统地进行的,这样报告的结果才能形成完整、综合的会计信息,以便客观公正地反映经济活动的过程和结果。

(2) 会计监督职能

会计监督职能是指会计人员在进行会计核算的同时,对特定主体经济活动的合法性、合理性进行审查,即以一定的标准和要求利用会计所提供的信息对特定主体的经济活动进行有效的指导、控制和调节,以达到预期的目的。会计监督的内容包括:①监督经济业务的真实性;②监督财务收支的合法性;③监督财产物资的完整性。

会计监督贯穿于经济活动的全过程,包括事前监督、事中监督和事后监督。事前监督主要是在参与编制各项计划和费用预算时,依据国家的法律、法规和制度,对未来经济活动的可行性和合法性进行审查;事中监督主要是在日常会计核算中,对于发现的问题提出建议,促使有关部门采取措施,调整经济活动;事后监督主要对已经发生和已完成的经济活动的合法性和合理性进行检查、分析、考核和评价。

会计核算职能和监督职能是密切相连、相辅相成的关系。对经济活动进行会计核算的过程,也是实行会计监督的过程。核算是监督的前提,没有核算提供的资料,监督就没有客观依据;监督是核算的保障,如果只有核算而不进行监督,核算就不能正确有效地进行,就难以提供客观的会计信息,核算也就失去了存在的意义。

会计核算和会计监督职能是会计的两项基本职能。随着经济的发展和会计活动范围及内容的不断扩大,会计的职能也在不断发展,特别是会计参与经济决策的职能尤为突出。当然,从会计的基本特征看,目前会计所具有的参与经济决策的职能,是从核算和监督两项基本职能中派生出来的,不属于会计的基本职能。

4. 会计的本质

会计的本质就是一项管理活动。

经济管理包括对人、财、物三大要素的管理。对人的管理是人力资源管理,主要是调动

人的积极性,实行劳动最优组合。对物的管理是物资管理,主要是保护财产物资的安全完整,提高财产物资的利用效率。对财的管理是财务会计管理,主要是利用资金手段,对一个特定会计主体的经济活动进行价值管理,反映和监督经济活动。人力资源管理和物资管理往往要通过财务会计管理的手段来付诸实施。所以,会计工作也称为会计管理工作,是经济管理工作的的重要组成部分。

三、税务会计的产生和发展

(一) 税务会计的产生

在国家产生并开始征税后,作为税款的缴纳者,与关心自己的生产耗费一样,必然会关心自己的税收负担,自然也会有纳税计量和记录的要求。但在一个相当长的历史阶段,社会生产力水平低下,各国的税制也远未走向法制化,在这种纳税环境下,纳税人纳税的原始记录和计量不可能形成规范的体系。随着 19 世纪末 20 世纪初现代所得税的产生,各国税收逐步走上了法制化的轨道,社会也从自给自足的自然经济逐步走向市场经济,税务会计的产生也就逐步具备了经济、法律等环境。正如美国著名会计学家 E.S 亨德里克森在其《会计理论》一书中所言,很多小型企业的会计目的主要是填制所得税申报表,它们在报税以前都不记账。甚至在大公司,收益的纳税也是会计师们面对的一个主要问题。因此,所得税法规对建立会计的通用程序具有一定的影响力就不足为怪了,这些程序反过来也有助于会计理论的形成。

在税务会计的产生和发展过程中,现代所得税法的诞生和不断完善对其影响最大。主要表现在:首先,企业所得税涉及企业的经营、投资和筹资等各环节、各方面,涉及收入、收益、成本、费用等会计核算的全过程;其次,科学先进的增值税的产生和不断完善,也对税务会计的发展起了重要的促进作用,因为它对企业会计提出了更高的要求,迫使企业在会计凭证、会计账簿的设置、记载上分别反映收入的形成和物化劳动的转移价值及转移价值中所包括的已纳税金,这样才能正确核算其增值额,从而正确计算企业应纳增值税额。为了适应纳税人的需要,或者说,纳税人为了适应纳税的需要,税务会计有必要从财务会计中独立出来,以充分发挥现代会计的多重功能。现在,国内外已经有越来越多的人承认,税务会计与财务会计、管理会计(成本会计可以与管理会计融合,也可以独立)构成会计学科三大分支。可以说,现代企业会计是以财务会计为核心,以税务会计和管理会计为两翼的企业会计体系。

(二) 税务会计的概念

迄今为止,税务会计的概念众说不一。日本税务会计专家武田昌辅认为,税务会计是为计算法人税法中的应税所得而设立的会计,它不是制度会计,是以企业会计为依据,按税法的要求,对既定的盈利进行加工、修正的会计。日本的富岗幸雄则认为,税务会计是根据会计的预测方法来掌握并计算出被确定的计税标准,从而起到传达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。我国台湾税务会计专家卓敏枝、卢联生和庄傅成认为,税务会计者,乃是一门以法令规定为准绳,以会计技术为工具,平时负责汇集企业各项交易活动、股东可抵扣税额与未分配盈余计算之合法凭证,并加以整理、记录、分类、汇总,进而年度终了加以结

算、编表、申报、纳税的社会（人文）科学。陈建昭等人认为：“税务会计为一种国内性会计，非为国际共通性会计。税务会计即在企业会计理论结构上，以重叠之形态，再注入其特有之计算方法或会计理论，以达成课税为目的之完整体系。”

本书认为，税务会计是以所涉税境的现行税收法规为准绳，运用会计学的理论、方法和程序，对企业涉税会计事项进行确认、计量、记录和申报（报告），以实现企业最大税收利益的一门专业会计。税务会计是社会经济发展到一定阶段（社会成熟到能够把征税、纳税看做社会自我施加的约束，财务会计已不能满足税务会计信息使用者的要求等）后，从财务会计中分离出来的，它是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科，是融国家税收法令和会计处理于一体的一种特种专业会计，可以说是税务中的会计、会计中的税务。

税务会计是企业会计的一个特殊领域，是以财务会计为基础，对财务会计中按会计准则、会计制度进行的会计处理与国家现行税收法规不一致的会计事项，或者出于纳税筹划的目的，由税务会计进行纳税调整或重新计算。因此，税务会计并不是要求企业在财务会计的凭证、账簿、报表之外再设一套会计账表（纳税报表及其附表除外）。各企业均应设置专职税务会计人员（办税员），大企业还应设置专门的税务会计机构和税务总监（CTO）或税务经理。

随着各国税制的逐步完善和会计的不断发展，以及税收的国际协调、会计的国际趋同，税务会计理论与实务也会不断发展、不断完善。

（三）税务会计的模式

税务会计模式既受各国税法立法背景、程序的影响，又受各国会计规范方式、历史传统的影响，但基本上可以分为立法与非立法两种模式，在法国、德国等实施立法会计模式的国家，其会计准则、会计制度从属于税法（特别是所得税法），即以税法为导向。因此，其会计所得与应税所得基本一致，只需对个别永久性差异进行纳税调整，税务会计与财务会计可以不必分开。而在实施非立法会计模式的国家和部分实施立法会计模式的国家包括英国、加拿大、澳大利亚、南非、美国、荷兰等，会计准则、会计制度独立于税法的要求，其财务会计的账面所得不等于其应税所得，需要进行纳税调整，税务会计与财务会计应该分开。我国现行税法及会计准则、会计制度也遵循两者分离的原则。财务会计与税务会计属于不同的会计领域，两者分离有利于形成具有独立意义、目标明确、科学规范的会计理论和方法体系，应是会计发展的主流方向。

由于各国社会经济环境存在明显差异，财务会计与税务会计之间形成了不同的关系模式，一般可以分为以英美为代表的财税分离会计模式、以法德为代表的财税合一会计模式和以日荷为代表的财税混合会计模式三种。因各国的税制结构体系不同，税务会计一般可以划分为以下三种类型。

1. 以所得税会计为主体的税务会计

采用这种税制模式的国家（如美国、英国、加拿大、丹麦等），其所得税收入占税收总收入的50%以上，因此这种税制模式必然要求构建以所得税会计为主体的税务会计模式。

2. 以流转税（商品劳务税）会计为主体的税务会计

在一些发展中国家，流转税（商品劳务税）收入是税收收入的主体，所得税所占比重很

小。在这种情况下,应建立以流转税会计为主体的税务会计模式。

3. 流转税与所得税并重的税务会计

在采用这种税制模式的国家(如德国、荷兰、芬兰、意大利等),实行的是流转税与所得税并重的复合税制,两者比重相差不大,共同构成国家的税收收入主体。尽管我国的流转税,尤其是增值税、消费税所占的比重最大,但从税制体系看,我国也是复合税制体系。从社会发展看,所得税所占比重应越来越大,因此,在这些国家,应建立以流转税会计与所得税会计并重的税务会计模式。

(四) 税务会计的特点

税务会计有别于财务会计的主要特点有以下几方面。

1. 税法导向性(或法定性)

税务会计以国家现行税收法令为准绳,这是它区别于其他专业会计的一个最重要的特点。根据企业会计准则的规定,财务会计对某些会计事项可以根据其企业经营需要进行会计政策选择;税务会计则必须在国家现行税法的范围内进行会计政策选择。当财务会计制度规定与现行税法的计税方法、计税范围等产生差异时,税务会计必须以现行税收法规为准进行纳税调整。对某些按财务会计制度反映而不便按照税法规定反映的会计事项,必须单独设置账簿,单独核算其销售金额等,方能据以按应税税种的不同税率计税或减税、免税;否则,税率从高或对应纳税额不予减免。由此可见,严格接受税收法规导向是税务会计的一个最显著的特点。

2. 税务筹划性

企业通过税务会计履行纳税义务,同时还体现其作为纳税人应享有的权利。具体体现在“应交税费”账户的作用上:它既可以反映企业上缴税金的数额,即实际履行的纳税义务,又可以反映企业应缴未缴的税金数额。税费是企业对国家的一笔负债,其金额大小、滞留时间长短,可以反映企业“无偿使用”该项资金的能力。减轻税负、提高盈利水平是每个企业不懈追求的目标,通过税务会计的筹划(谋划、对策),可以正确处理涉税会计事项,实现企业财务目标。

3. 协调性

对财务会计根据会计准则确认、计量、记录和报告的事项及其结果,只要与税法规定不悖,税务会计就可以直接采用;只有对与税法规定有差异或者不符合税法规定的事项,才进行纳税调整,即进行税务会计处理,使之符合税法的要求。因此,税务会计是对财务会计的调整,两者具有协调性。

4. 广泛性

按税法规定,所有法人和自然人都可能是纳税权利义务人。法定纳税人的广泛性,决定了税务会计的广泛性。小型企业虽然执行的是《小企业会计准则》,但对涉税事项的会计处理,则是体现以税法为导向的会计处理原则;其他企业执行《企业会计准则》,体现财务会计以会计主体为导向,为了纳税的需要,降低涉税风险,仍须设置税务会计。

四、税务会计与财务会计的联系与区别

(一) 税务会计与财务会计的联系

要探讨税务会计与财务会计的关系,就必须明确会计与法律、会计与税收、会计与企业决策者的关系。法律对会计的影响是一个渐进的历史过程。在公元前 18 世纪的巴比伦时代,正式法典对记录企业的经济业务就起到了促进作用。沧海桑田,历史发展到今天,各国包括税法在内的法律、会计都发生了巨大变化。会计的法规制度对我国会计工作的影响是方向性的。税收对会计的影响往往与法律对会计的影响分不开。税收通过法律发挥作用,法律保障税收的执行,但它们对会计影响的着重点不同。法律规定会计“能做什么”和“不能做什么”;税收则引导企业及其会计“怎样做”,从而影响企业及其会计的具体行为。例如,当税务会计与财务会计在实务中允许存在合理差异时,会计计量模式的选择必须遵循分别反映的原则,否则,两者之间量的差异将无法揭示出来。因此,税收对会计的影响是调节性的。企业决策者则要求在国家法律、制度许可的范围内,进行某些会计政策选择,如选择会计原则、会计程序、会计方法等,但会计的规范、计量方法、处理方法等也会反作用于法律、税收和企业决策者。

税务会计作为一项实质性工作并不一定独立存在,而是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础的。税务会计资料大多来源于财务会计,它对财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项,或出于税务筹划目的需要调整的事项,按税务会计的方法计算、调整,并做调整会计分录,再融入财务会计账簿或财务会计报告之中。对以税法为导向的小型企业会计,不对外提供会计报告,而是两者融为一体,其会计可以称为企业会计或税务会计。

(二) 税务会计与财务会计的区别

1. 目标不同

对于税务会计目标,美国会计学家查尔斯·T·亨格瑞直言:“税务会计有两个目的:遵守税法和尽量合理避税。”沃尔特·T·哈里森也曾说过:“税务会计有两个目标:既要遵循税法规定,又要使公司纳税金额最小化。”

税务会计目标可以分为基本目标、最终目标和特定目标,以避免单一目标的局限性。基本目标是遵守或不违反税法,即达到税收遵从(正确计税、纳税、退税等),从而降低税法遵从成本。最终目标是向税务会计信息使用者提供有助于其进行税务决策、实现最大涉税利益的会计信息。特定目标则是根据税务会计信息使用者的不同,提供具有决策相关性的信息:首先是各级税务机关,可以凭以进行税款征收、监督、检查,并作为税收立法的主要依据;其次是企业的经营者、投资人、债权人等,可以据以从中了解企业纳税义务的履行情况和税收负担,并为其进行经营决策、投融资决策等提供涉税因素的会计信息,最大限度地争取企业的税收利益;最后是社会公众,通过企业提供的税务会计报告,了解企业纳税义务的履行情况,对社会的贡献额、诚信度和社会责任感等。对纳税主体来说,税务会计更看重的是其自身的税收利益。

财务会计的目标也称财务报告目标或财务报表目标,是指在一定的会计环境中,人们期望通过会计活动达到的结果。或者说是财务会计系统要达到的目的和要求。在美、英、澳等