

会计学专业系列教材

税务会计学

主编 毛夏鸾 叶 青



首都经济贸易大学出版社

·北京·

图书在版编目(CIP)数据

税务会计学/毛夏鸾,叶青主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,
2002.10
(会计学专业系列教材)
ISBN 7-5638-1031-5

I. 税… II. ①毛… ②叶… 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(2002)第 059371 号

税务会计学

主编 毛夏鸾 叶青

出版发行 首都经济贸易大学出版社
地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)
电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)
E-mail publish@cueb.edu.cn
经 销 全国新华书店
照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部
印 刷 北京迪赫尔印刷有限公司印刷厂
开 本 787 毫米×980 毫米 1/16
字 数 441 千字
印 张 23
版 次 2002 年 10 月第 1 版 第 1 次印刷
印 数 1~5 000
书 号 ISBN 7-5638-1031-5/F·580
定 价 30.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换
版权所有 侵权必究

《会计学专业系列教材》 编审委员会

顾问 贺南轩 王又庄 王志忠 李大诚

主任 杨世忠

副主任 刘大贤 傅磊

委员 (按姓氏笔画排序)

王国生 刘大贤 刘文辉 刘仲文 刘志翔

沈小凤 杨世忠 杨庆英 李 宁 李 刚

陈 迈 时映西 张家伦 张崇敏 武玉荣

崔也光 黄毅勤 傅磊 韩文连 蔡立新

序

我国的经济建设需要大批合格的会计专业人才。作为北京市属重点建设学科的首都经济贸易大学会计学专业,自建立以来一直是培养高层次会计专业人才的摇篮。1988年,我们编写了《会计学专业系列教材》。教材正式出版后,被许多高等院校所采用,受到了会计学专业师生及广大读者的好评。其中,王又庄教授主编的《企业财务管理》还被国家教委评为全国优秀教材。1993年,企业财务、会计制度转轨。为了适应会计改革的需要,我们不失时机地更新了本系列教材,并在1994年和1995年陆续出版。同样,这套教材也受到了广大读者的欢迎与厚爱。今天,为了适应21世纪我国经济发展的需要,培养更多更好的会计专业人才,我们在原有《会计学专业系列教材》的基础上,根据教育部教学改革的要求,突出会计学基础理论,吸收近几年国内外会计学科发展的最新成果,反映国家会计法规体系建设的新变化,尤其是反映2000年出台的新《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》和2001年出台的《企业会计制度》以及具体会计准则的新变化,重新编写了《会计学专业系列教材》。本系列教材共计10本,包括:《会计学基础》、《成本会计学》、《财务会计学》、《高级会计学》、《管理会计学》、《税务会计学》、《财务管理学》、《计算机会计学》、《审计学》、《审计案例分析》。

本系列教材在结构、内容、形式等方面,都根据方便学生自学和教师授课的原则对原教材作了较大的修改,不仅重理论、知识新、内容全,而且每章后均附有复习思考题、练习题,有的还附有习题参考答案。因此,本系列教材不仅可作为高等院校会计学及其他相关专业的教材;同时,也可作为广大会计、审计工作者系统学习会计专业知识的参考书。

《会计学专业系列教材》

编审委员会

2001年6月

序 言

随着我国社会主义市场经济的建立和完善,纳税活动已经成为企业进行经济决策和会计核算的一个重要内容。这是因为没有税收,会计将会变得简单得多。税务会计学在伴随社会经济发展而产生以来,就注定了是一门边缘学科,是集税法与会计为一体的专业会计。税务会计学作为会计学科的一个分支,在美国、英国等发达国家早已成型,并且与财务会计学和管理会计学共同构成会计学科的3大支柱。从系统学的角度看,它们分别构成会计学科系统的子系统,处于同等重要的地位。

我国关于税务会计学的研究起步较晚。在1994年的工商税制度改革以后,企业的税务会计处理和财务会计处理日趋分离,从而开始了我国税务会计学的研究,如本人在1994年9月主编的《新工商税制实务与会计处理》一书,就是试图将税法与税务会计结合起来的一种尝试。伴随着税务会计学的研究,该学科的理论与实践有了长足的发展。尤其是在企业的纳税意识提高以后,如何及时、正确地纳税与节税就成了企业日益关心的问题。为了适应教学和企业的需要,我们决定编写《税务会计学》一书。

本教材共分3个部分,第1部分,即第1章,主要阐述税收与税务会计学的基本知识和基础理论。第2部分,第2~10章,主要是各个税收实体法的基本内容及其会计处理。第3部分,即第11章,主要阐述税收筹划的基本原理和方法,它是税务会计学的外延内容,也是税务会计学的必要组成部分。

在教材的编写过程中,我们力求突出以下特点:

第一,税务会计学的完整性。税务会计学作为一门专业会计,是会计学的一个子系统,但是其本身又是一个完整的体系,这是因为其研究的对象与实现的目标与其他专业会计有着明显的区别。作为教材,我们一方面加重了税务会计理论概述的分量,目的在于让学生和社会清楚税务会计学是会计学科中一门独立的分支,具有独立的研究领域和对象;另一方面,我们又将纳税筹划作为税务会计学的外延内容进行阐述,这样学生学习的知识就不仅是税法知识和税务会计处理,而是从企业管理的角度将二者结合起来加以运用和筹划。把税务会计理论、税种的法律规定与会计核算、税收筹划这3方面的内容组合起来就构成了税务会计学的完整体系。

第二,内容的新颖性。2000年以来,我国的会计制度和税收制度较之以前有了较大的变化。为了体现全新的内容,该教材将我国现行的税收制度均加以阐述,并采用了全新的会计制度、会计准则和税收法律规章(截止到2001年底,个别地方还采用了2002年的税法规定)。

第三,知识技能方面的可操作性。该特点体现在两个方面:一是体现在静态方面。这主要是税法知识的介绍和税务会计的处理,并附有例题,学生在教师讲授和自学以后就能够计算纳税和税务会计处理。二是体现在动态方面,即在前者的基础上,通过纳税筹划的学习,能够进行初级阶段的节税运作。

第四,适用性和实用性较强。本教材是为大学会计专业的本、专科生设置的,也适用于经济管理类的其他专业,由于上述的可操作性特点,对企业财会人员进行纳税和会计核算以及参加注册会计师和注册税务师考试的应试者也具有参考和指导作用。

总之,该教材力求体现知识教育与素质教育的结合,能力教育与技术教育的结合,思维的方式方法与操作应变能力的结合。从而使学习者在复杂的经济环境中能够自如地对企业行为进行税务处理和税务会计处理,进而达到节税之目的。

该书的编写分工如下:第1章、第6章、第8章、第9章、第11章由毛夏鸾编写,第2章、第3章、第4章、第5章由叶青编写,第7章由李康编写,第10章由范静编写。总纂毛夏鸾。

在该书的编写过程中,虽然作者力求突出上述的特点,但是由于我国税收制度正处在不断的改革过程中以及作者水平的限制,书中的不妥及错误之处,敬请读者批评指正。

作者

2002年10月 于北京

目 录

第一章 税务会计学导论	(1)
第一节 税务会计学理论概述	(1)
第二节 税收制度概述	(8)
本章小结	(18)
复习思考题	(19)
第二章 增值税及其会计核算	(20)
第一节 增值税概述	(20)
第二节 增值税的基本内容	(22)
第三节 增值税应纳税额的计算	(26)
第四节 增值税的征收管理	(35)
第五节 增值税的会计核算	(46)
第六节 增值税出口退(免)税及其会计处理	(72)
本章小结	(88)
复习思考题	(88)
练习题	(89)
第三章 消费税及其会计核算	(91)
第一节 消费税概述	(91)
第二节 消费税的基本内容	(92)
第三节 消费税应纳税额的计算	(97)
第四节 消费税的征收管理	(103)
第五节 消费税的会计核算	(105)
第六节 消费税的出口退(免)税及会计核算	(114)
本章小结	(118)
复习思考题	(119)
练习题	(119)
第四章 营业税及其会计核算	(121)

第一节 营业税概述·····	(121)
第二节 营业税的基本内容·····	(122)
第三节 营业税应纳税额的计算·····	(128)
第四节 营业税的征收管理·····	(132)
第五节 营业税的会计核算·····	(135)
本章小结·····	(141)
复习思考题·····	(142)
练习题·····	(142)
第五章 其他销售税金及其会计核算·····	(143)
第一节 城市维护建设税及其会计核算·····	(143)
第二节 教育费附加及其会计核算·····	(146)
第三节 资源税及其会计核算·····	(148)
第四节 土地增值税及其会计核算·····	(153)
本章小结·····	(163)
复习思考题·····	(163)
练习题·····	(163)
第六章 关税及其会计核算·····	(165)
第一节 关税概述·····	(165)
第二节 关税的基本内容·····	(169)
第三节 关税应纳税额的计算·····	(179)
第四节 关税的征收管理·····	(180)
第五节 关税的会计核算·····	(182)
本章小结·····	(186)
复习思考题·····	(186)
练习题·····	(187)
第七章 费用性税种及其会计核算·····	(188)
第一节 房产税及其会计核算·····	(188)
第二节 城镇土地使用税及其会计核算·····	(193)
第三节 车船使用税及其会计核算·····	(197)
第四节 印花税及其会计核算·····	(203)
本章小结·····	(212)
复习思考题·····	(212)
练习题·····	(213)
第八章 企业所得税(含外商投资企业和外国企业所得税)及其会计核算·····	(214)
第一节 企业所得税概述·····	(214)

第二节 企业所得税的基本内容·····	(215)
第三节 企业所得税应纳税额的计算·····	(218)
第四节 企业所得税的征收管理·····	(241)
第五节 企业所得税的会计核算·····	(247)
本章小结·····	(270)
复习思考题·····	(271)
练习题·····	(271)
第九章 个人所得税及其会计核算·····	(274)
第一节 个人所得税概述·····	(274)
第二节 个人所得税的基本内容·····	(275)
第三节 个人所得税应纳税额的计算·····	(278)
第四节 个人所得税的征收管理·····	(284)
第五节 个人所得税的会计核算·····	(293)
本章小结·····	(298)
复习思考题·····	(298)
练习题·····	(298)
第十章 其他税费及其会计核算·····	(300)
第一节 契税及其会计核算·····	(300)
第二节 车辆购置税及其会计核算·····	(305)
第三节 耕地占用税及其会计核算·····	(309)
第四节 农业税及其会计核算·····	(313)
本章小结·····	(321)
复习思考题·····	(322)
练习题·····	(322)
第十一章 税收筹划原理与实务·····	(323)
第一节 税收筹划的基础知识·····	(323)
第二节 税收筹划的原理·····	(331)
第三节 税收筹划实务·····	(332)
本章小结·····	(355)
复习思考题·····	(355)
参考书目·····	(356)

第一章

税务会计学导论

学习要点与要求

本章的学习要点主要包括税务会计的含义、职能、目标、原则以及税务会计与财务会计的关系,与税收会计的关系。另外,税收制度的基本内容也是本章的要点。通过学习,学生应该对税务会计的基本理论有清楚的掌握和理解,并能够进行阐述。对于税收制度中的基本内容也应该掌握,这对于税收实体法的理解和掌握是非常重要的。

第一节 税务会计学理论概述

一、税务会计的概念

税务会计是以国家现行的税收法律、法规和规章为准绳,以会计理论为指导,以会计技术为工具,以货币为计量的基本形式,为正确、及时、足额、经济的缴纳税金而连续、系统、全面的综合反映、监督和筹划纳税人税务活动的一种专业会计。

税务会计的产生和建立有其必然性。首先,税收制度的发展和完善是税务会计产生的外在条件。会计与税收是社会经济生活中的两种经济现象,而且会计的起源早于税收的起源。税务会计是社会经济发展到一定历史阶段的产物,在资本主义以前的社会制度中虽然存在着官厅会计,但是由于当时税法赋予纳税人的权利和义务是单方向的,这就决定了社会经济生活中只需要税收会计,而不需要税务会计。随着社会生产力的发展,人类进入了资本主义社会,资本主义的工业革命不仅创造了更高的生产力,而

且也为企业会计的发展开拓了新的领域。伴随着商品经济的发展和分工的细化,专业化生产程度越来越高,企业与行业的发展日趋多样化,会计实践与理论也随着社会经济生活的复杂化而日趋丰富。企业会计已经成为商品生产者反映、监督企业经济活动的重要手段。与此同时,税收作为一种国家参与社会产品价值分配的经济活动也得以完善和发展,尤其是所得税制度建立以后,税款的缴纳已经成为企业的费用支出,需要在会计账簿中核算,由此,企业纳税业务的会计处理就成为了企业会计的重要组成部分。

其次,税务行为与会计行为的不一致是税务会计产生的内在因素。在企业的经营活动中,税收和会计对于企业经济效益的好坏都有着同样重要的作用。我国的会计制度是由国家制定的,但是企业作为纳税人在会计行为中则居于主动的地位。税收制度同样是国家制定的,企业作为纳税人也是税收主体之一,但是由于税收法律关系中,征税主体是管理者,纳税主体是被管理者,所以,在税务行为中企业处于被动与从属的地位。这种不一致不仅表现在法律地位上,而且表现在二者在经济利益上的不同。税务行为更多地体现为国家的利益,会计行为更多地体现为企业利益。这种不一致就产生了二者的互调性,即税务会计对其差异进行调整,这是税务会计产生的内在动因。

二、税务会计的职能

某一事物的职能是指该事物内在的固有的功能。税务会计既然是会计的一个分支,当然会计的一般职能也是税务会计的职能,即核算、反映和监督职能。但是,由于税务会计与税法的密切联系,税务会计还应该具有纳税筹划的职能。同时,其核算、反映和监督职能的内涵及其所发挥的作用也与一般会计有所区别。

(一)核算职能

税务会计的核算职能是指其依据税收法律和法规,按照会计准则和会计制度,全面、真实、准确、系统地记录和核算企业生产经营过程中的税务活动,包括税金的形式、计算、缴纳和退补过程。税务会计的核算职能与一般会计的核算职能的区别,就在于该过程的起点和终点始终贯穿着以税法为依据的税务活动,并通过这种活动促进企业加强经营管理,改善税收环境,提高企业的经济效益。

(二)反映职能

税务会计的反映职能是指企业的税务活动在其价值量单方面转移的过程中,以货币的价值尺度和支付手段为媒介反映由税务活动引起的各种经济信息。税务会计的反映职能与一般会计反映职能的区别在于,它是从微观的角度反馈国家税收政策的效应,并为国家税收政策的调整提供依据。

(三)监督职能

这里的监督不应该是行政监督,因为行政监督是外在的,而不是事物本身固有的功能。从经济行为的角度看,税务会计的监督职能应该是价值的监督,即指在税务会计核算与反映的功能中,对税收价值量的形成和运动过程,通过税法要素的约定,对应纳税

款的形成、计算和解缴进行价值监督。不仅保证纳税额的准确,而且要保证解缴税款的及时。

(四) 纳税筹划职能

税务会计的纳税筹划职能是指企业为了提高经济效益而进行节税的功能。该职能并非单独存在,而是贯穿于核算职能、反映职能和监督职能之中,并源于税法制度,是社会主义市场经济条件下企业维护自身合法权益的内在要求。

三、税务会计的目标

任何计划和手段(工具)通过人类的主观意识所进行的实践活动都有其所想要达到的结果和目标,而这种结果和目标可以分为预期的和实际的。我们这里所说的是预期的,即通常所说的预期值。由于税务会计受到现行税法和会计制度的双重因素影响,所以其目标一方面要体现国家税法的目标;另一方面又要受制于财务会计制度。

(一) 依法纳税,认真履行纳税人的权利与义务,保证财政收入的及时与稳定

依法纳税是每一个纳税人应尽的责任和义务。税务会计的运作是以国家现行税法为依据的,只有依法纳税才能保证国家财政收入的及时与稳定。这就要求每一个纳税人在财务会计所提供资料的基础上,依据税法规定正确进行有关税款的形成、计算、申报和缴纳,以保证财政收入的及时与稳定。

(二) 正确纳税,协调好税法与财务会计的关系,保证财政收入的真实性

足额、准确地缴纳税款是每个纳税人必须履行的义务,但是能否正确纳税,不仅取决于纳税人对税收法规的正确理解,而且取决于税务会计的正确核算。对于税收法规政策的正确理解更多的取决于征税机关对税收法规的解释和辅导以及政策条文的表述是否清楚,而税款的正确核算除了要求税务会计能够提供计算税款的依据如税种、课税对象和依据、税率等因素外,更重要的是能够区分其与企业财务会计的不同,协调好税法与财务会计的关系,正确地进行纳税调整,这样才能保证财政收入的真实性。

(三) 科学纳税,合法公平地进行税收筹划,保证企业税收负担的优化

优化企业税收负担是每个纳税人应有的权利。在市场经济条件下,没有一个政府不愿意多收税,也没有一个纳税人愿意多缴税。^①在税收法规既定的前提下实现企业的税收负担优化,就成为纳税人的必然选择。

四、税务会计的原则

(一) 企业会计核算基本原则

根据 2001 年新的《企业会计制度》,企业在会计核算时,应该遵循 13 项基本原则:

^① 法国政治家科尔伯特(Jean-Baptiste Colbert)指出:“征税的艺术就是拢最多的鹅毛又使鹅叫声最小的技术。”摘自哈维·S·罗森(Harvey·S·Rosen)著《财政学》第 248 页。

1. 会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。即客观性原则。

2. 企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。即实质性原则。

3. 企业提供的会计信息应当能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,以满足会计信息使用者的需要。即相关性原则。

4. 企业的会计核算方法前后各期应当保持一致,不得随意变更。如有必要变更,应当将变更的内容和理由、变更的累计影响数,以及累计影响数不能合理确定的理由等在会计报表附录中予以说明。即一贯性原则。

5. 企业的会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计指标应当口径一致、相互可比。即可比性原则。

6. 企业的会计核算应当及时进行,不得提前或延后。即及时性原则。

7. 企业的会计核算和编制的财务会计报告应当清晰明了,便于理解和利用。即明晰性原则。

8. 企业的会计核算应当以权责发生制为基础,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。即权责发生制原则。

9. 企业在进行会计核算时,收入与其成本、费用应当相互配比,同一会计期间内的各项收入和与其相关的成本、费用,应当在该会计期间内确认。即配比性原则。

10. 企业的各项财产在取得时应当按照实际成本计量。其后,各项财产如果发生减值,应当按照《企业会计制度》规定计提相应的减值准备。除法律、行政法规和根据统一的会计制度另有规定者外,企业一律不得自行调整其账面价值。即实际成本核算原则。

11. 企业的会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出的界限。凡支出的效益仅及于本年度(或一个营业周期)的,应当作为收益性支出;凡支出的效益及于几个会计年度(或几个营业周期)的,应当作为资本性支出。即合理划分支出原则。

12. 企业在进行会计核算时,应当遵循谨慎性原则的要求,不得多计资产或收益、少计负债或费用,不得计提秘密准备。即谨慎性原则。

13. 企业的会计核算应当遵循重要性原则的要求,在会计核算过程中对交易或事项应当区别其重要程度,采用不同的核算方式。对资产、负债、损益等有较大影响,并进而影响财务会计报告使用者据以作出合理判断的重要会计事项,必须按照规定的会计方法和程序进行处理,并在财务会计报告中予以充分、准确地披露;对于次要的会计事项,在不影响会计信息真实性和不至于误导财务会计报告使用者作出正确判断的前提下,可适当简化处理。即重要性原则。

(二) 税务会计原则

税务会计作为会计的分支,除了遵循会计核算的一般原则以外,根据其专业会计的特殊性,还应有自己本身的原则。

1. 合法性原则。合法性原则的核心是以税收法规为准绳。税务会计在核算收入与费用、计算应纳税款、纳税筹划与纳税申报都离不开这个核心。但是在贯彻这个原则的同时,还要注意该原则的两个外延内容:一是税法的时效性。虽然税收具有固定性特征,但是并不排斥税法在不同的时期(或条件)是有变化的,税务会计人员必须依据税法的时效性进行税务会计的处理。二是在税务会计的处理过程中要贯彻调整性原则,这是由于税收法规与财务会计制度的不一致性造成的,只有税务会计依照税收法规对财务会计的核算结果进行调整,才是正确贯彻了合法性原则。

2. 公平性原则。税务会计是落实税收政策的工具,税收作为一种分配手段是调节国家与法人和自然人之间经济利益的,在这个调节过程中必须贯彻公平原则,因为在税法面前,每一个纳税人的权利与义务是平等的,所以,税务会计应该遵循会计的一般原则,客观、真实的核算纳税人的收入与费用,使其税收负担公平合理。

3. 最低成本原则。最低成本原则源于税务会计的纳税筹划功能,也可以称为效率性原则。税收法规作为一种信息在其传递过程中具有双向性,这是因为执行税法的主体具有双重性,一方面是征税主体,即国家征税机关。他们为了实现国家的职能,必然依据税法传递的信息,努力完成税收计划,对他们而言,最低成本原则就是用最低的税收成本实现税款征收效率的最大化。另一方面是纳税主体,即纳税义务人。他们为了实现节税之目的,必然要发挥税务会计的纳税筹划功能并最大限度使用纳税人的权利,尽可能地减少税收成本和税收费用,以实现企业经济效率的最大化。

4. 灵活性原则。灵活性原则也是源于税务会计的纳税筹划功能。税收的固定性特征是非常明显的,但是其固定性也是相对的。不论是税收实体法还是税收程序法,在不同的历史时期和不同的经济政治形势下总会发生或多或少的变化。从客观上讲,由于税务会计的核算是以税收法规为准绳的,当准绳发生变化时,税务会计的核算也会发生变化。从主观上讲,税务会计人员在进行纳税筹划时,必须能够灵活地运用各项经济政策和税收法规,通过对税收制度和税收要素的不同组合,达到节税之目的。

五、税务会计的假设

(一) 税务会计主体

税务会计的主体是指税务会计工作的服务对象,即法人和自然人,从税法的角度看,就是纳税义务人。税务会计的服务对象必须是社会经济生活中的一个基本经济单位,它不同于一般的社会成员,必须是能够独立进行会计核算,单独进行税务登记、纳税申报和缴纳税款的纳税义务人。有些社会成员虽然按税法的规定应该缴纳一种税或多种税,但是由于其不需要或不能够进行独立的会计核算,也就不构成税务会计的主体。

所以税务会计揭示的只能是独立进行会计核算的纳税人的税务活动过程和结果。有了税务会计主体的假设,税务会计人员才能够站在纳税主体的立场上处理其纳税业务,并据此确定税务会计的活动空间和界限。

(二) 持续经营

持续经营是指税务会计的纳税主体在可以预见的未来不会破产或被清算,其生产经营活动将正常、持续地进行下去,这是企业税务会计记录信息真实可靠,会计处理方法持续稳定的重要前提。只有在这种假设下,税务会计才能对在不同情况下影响税务活动的收入和费用,分别按照收付实现制原则或权责发生制原则予以确认,并决定各种具体税务会计方法的应用取舍。

(三) 会计分期

会计分期是指将税务会计主体持续进行的有关纳税事项的经济活动,人为的划分为若干个一定的期限,以保证税务会计目标的实现。由于有了期间的概念,便产生了本期与非本期的差异,由此产生了收付实现制与权责发生制的区别,才使收入和费用的确认及计算尺度有了时间标准,这就是税务会计与财务会计之间的会计信息调整得以进行的理论基础。在会计分期的假设中,纳税年度与年度会计核算是两个基本的时间规范。

1. 纳税年度。纳税年度是指由税法规定的计算征税的起止日期,亦称征税年度。各国的纳税年度不尽相同,纳税人应该在各国税法规定的范围内选择和确定纳税年度。我国现行的纳税年度按税法规定主要采取公历制,即公历1月1日起至12月31日止。但是对于特殊情况也作出了特殊的规定,如纳税人进行清算时,以清算期间作为一个纳税年度;纳税人在某一个纳税年度内实际经营期不足12个月的,以其实际经营期作为一个纳税年度;在《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》中还规定:“外国企业依照税法规定的纳税年度计算应纳税所得额有困难的,可以申请,报当地税务机关批准后,以本企业满12个月的会计年度为纳税年度。”

2. 年度会计核算。年度会计核算是指财务会计依据其理论的指导,按照会计准则的规定,在某一会计年度内对企业各项经济活动运作的会计凭证和账簿体系及程序,进行及时、正确地记录、梳理和汇总,并定期的结账和决算,编制公允和规范的年度财务会计报告的动态过程。从税务会计的角度看,由于我国现行的税制结构是以流转税和所得税为主的双主体税制结构,所以从主导方面看,我国税制是建立在年度会计核算期间的基础上,而不是建立在某一特定经济行为或业务活动的基础上。这样,课税对象就是针对某一特定纳税期间内相关经济活动发生的全部净结果,而不考虑当期经济活动对未来期间所可能产生的结果。

(四) 货币计量及其时间价值

货币计量是指纳税主体的税务活动必须采用一般等价物——货币,作为统一的计量单位进行记录,并反映和监督企业的税务活动。货币的职能决定了税务会计要以货

币计量作为一种假设,但是,由于货币资金在其运作过程中会产生增值,即使不进行运作,由于时间的推移,货币也会产生时间价值,在纸币代替金属货币以后更是如此。所以,货币计量及其时间价值作为税务会计假设是企业税务活动不可或缺的,是企业进行税收筹划的内在原因之一。

六、税务会计与财务会计的关系

(一) 税务会计与财务会计的联系

1. 在会计假设方面的联系。会计假设是企业进行会计核算的基本前提,不论是税务会计、财务会计,还是管理会计都没有例外。财务会计的假设内容如会计主体、持续经营、会计分期、货币计量等,同时也是税务会计的假设内容。

2. 在会计凭证与账簿报表方面的联系。伴随着企业会计的发展,尤其是进入到现代企业会计以来,会计的功能不断地被人们开发和认识,如财务功能、税务功能、管理功能、成本控制功能、效益分析功能等。尽管不同的功能是从不同的角度来衡量和利用经济活动反映信息,但是,作为基本的会计账簿体系和报表体系却是相对不变的。税务会计不另外单独设立一套账簿体系和报表体系,主要是源于税收成本的考虑。用纳税调整的办法,不仅可以降低税收成本,而且可以使财务信息得以充分利用。

3. 在核算方法方面的联系。上述税务会计与财务会计的联系及其依存关系,充分表明了税金的计算程序在多数情况下是模拟了会计的方法,其计税依据一般是源于会计记录。因此,可以说税法是借助了会计技术才得以实施,税收因采用了会计方法才日趋成熟。但是税法也对会计产生了重要影响,是税法使会计实务的处理更加规范,并制约会计对某些计价方法的选择,促使会计重心由计算资产盘存转向收益计量,从而扩大了会计人员的业务范围,知识结构也不断丰富。

4. 税务会计与会计准则的联系。会计准则是规范财务会计的准绳,当税收规定不考虑会计的各项原则时,涉及纳税业务的具体会计准则就成为调整税法规定与会计准则之间差异的重要工具,从而使会计准则成为连接税务会计与财务会计之间的纽带,它既是财务会计的组成部分,也是税务会计的组成部分。

(二) 税务会计与财务会计的区别

1. 提供的信息不同。财务会计的目标是向企业的财务利害关系人,如债权人、投资人、经营者提供公开的财务信息;而税务会计的目标是企业纳税申报的过程中,向其提供税务活动的信息。

2. 对象不同。财务会计核算和监督的对象是企业以货币计量的全部经济事项,包括资金运动的全过程;而税务会计核算和监督的对象则是与计税有关的经济事项,即与计税有关的资金运动。

3. 法律依据不同。财务会计依据的是企业会计制度及其准则,要求的是客观与公允;而税务会计的依据是各种税收法规,要求的是按税法规定,及时足额地将税款入库。

4.核算原则不同。财务会计遵循的是一般会计原则和国家规定的财务会计制度;而税务会计的法律依据是税法。这样二者之间的主要差异就体现在收益确认的时间和费用扣减的项目及比例上。由于税收理论上有“负担能力原则”和“最少征收费用原则”,所以在采用权责发生制的同时,也采用收付实现制或二者相结合的混合制,这样在纳税年度既定的前提下,税款的征收及其税务会计的核算必然与财务会计的核算不同。

七、税务会计与税收会计的关系

(一) 税务会计与税收会计的联系

1.税务会计与税收会计均以税法为依据计算各个税种的应纳税额。税收会计属于国家预算会计的范畴,是税务机关对税金的实现、征收、上解、入库和提退等环节进行连续、系统、全面地反映、核算和监督。在税收会计运作的过程中,税务机关所依据的只能是税收法规。企业税务会计也不例外。

2.税务会计与税收会计的税收活动具有同一性。不论是企业的税务会计,还是税务机关的税收会计,只是从不同的角度反映税收活动的侧面,实际上二者都处于税收活动的同一性之中。

(二) 税务会计与税收会计的区别

1.税务会计与税收会计的会计主体不同。按照税收理论和税收法律关系的构成看,税收活动的权利主体是由两方面构成的:一方面是征税权利主体,即税务机关、海关和财政机关;另一方面是纳税权利主体,即法人和自然人及其他组织。税收会计是前者在征税过程中的运用工具,其主体是征税权利主体;税务会计是后者(主要是企业)在纳税过程中的运用工具,其主体是纳税权利主体。

2.税务会计与税收会计的会计对象不同。税收会计的对象是税金及其运动,即税务机关组织征收各项收入的实现、征收、减免、欠缴、上解、入库和提退等过程。税务会计核算和监督的对象则是企业以货币作为计量手段对企业涉及税务经济事项和税务活动进行计量而引起的货币资金的运动。

第二节 税收制度概述

一、税收制度的含义

税收制度是指一个国家为了取得财政收入而制定的规范征纳税双方权利与义务方面的法律总称。确立该方面法律规范的目的在于,一方面使纳税人明确自己的权利和义务,在纳税过程中做到有理有据;另一方面,使征税人即税务机关明确自己的职责,在征税过程中做到有章有法。

我国的税收法律规范包括法律、法规和规章 3 个层次的形式。法律是法律规范的