

税务会计

SHUIWUKUAIJI

沈俊燕 编著

兵器工业出版社

税 务 会 计

沈俊燕 编著

常州大学图书馆
藏书章

兵器工业出版社

内 容 简 介

本书结合最新的税收法律、法规和企业会计准则,根据税务会计课程的特点,采用理论和案例相结合的方法,系统地阐述了我国现行税种的相关税法规定、税款的计算、申报与缴纳和会计处理等内容。本书着重突出了以下特点:内容新颖、结构合理、实用性强。

本书不仅介绍了税务会计的基础理论,而且对税务会计中的重点、难点问题进行了探究,以激发读者的学习兴趣和共鸣。本书还特别根据注册会计师和注册税务师资格考试的特点,介绍了相应的考点和难点问题。

从本书的内容和深度来看,本书可作为本科院校会计学专业、税务专业及相关专业的教学用书,也可作为研究生教育和继续教育的参考用书;同时可供参加会计职称资格考试、注册会计师和注册税务师资格考试的人员参考,还可供税务部门和企业会计人员培训、自学使用。

图书在版编目(CIP)数据

税务会计 / 沈俊燕编著. —北京:兵器工业出版社, 2010.9 (2013.6 重印)

ISBN 978 - 7 - 80248 - 531 - 0

I. ①税… II. ①沈… III. ①税务会计 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 154307 号

出版发行:兵器工业出版社

发行电话:010-68962596, 68962591

邮 编:100089

社 址:北京市海淀区车道沟10号

经 销:各地新华书店

印 刷:北京市银祥福利印刷厂

版 次:2013年6月第1版第2次印刷

印 数:1051—1450

责任编辑:宋丽华 陈红梅

封面设计:李尘工作室

责任校对:郭 芳

责任印制:王京华

开 本:787×1092 1/16

印 张:32.5

字 数:808千字

定 价:60.00元

(版权所有 翻印必究 印装有误 负责调换)

前言

税务会计是随着市场经济的建立而逐渐从财务会计中分离出来的一种专业会计。它是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科,是融税法和会计处理为一体的特殊专业会计,可以说是税务中的会计、会计中的税务。本书将税法、会计等有关内容紧密联系在一起,是一本非常实用的教材和参考书。

本书从纳税人的角度出发,根据我国现行税收实体法最新的法规内容和企业会计准则,以税收实体法为主线,对我国现行税种的基本构成要素、计算与申报、会计处理进行了阐述。本书具有以下特点:

第一,内容新颖。本书内容是以最新税法规定和企业会计准则为依据编写的,体现了我国税制改革和会计改革的最新成果。本书企业所得税的内容充分反映了我国《企业所得税法》及其实施条例的规定,而且与所得税会计准则密切结合,详尽介绍了资产负债表债务法,使读者能够掌握所得税会计的最新内容。本书增值税的内容充分反映了我国增值税转型改革的相关内容和固定资产会计处理的相应变化,以及我国增值税制度的建立和发展。车船税、城镇土地使用税和耕地占用税等小税种的内容,也都是按新的税法规定编写的。

第二,结构合理。本书将我国现行税种分为流转税、所得税、财产税和行为税,并按每一税种的法律规定、税款的计算与申报、会计处理的框架安排内容。增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、个人所得税主要税种重点讲解,资源税、土地增值税等一般税种一般描述,车船税、房产税、印花税等小税种合并论述。这样的分类和安排,具有一定的合理性。

第三,实用性强。本书以基本理论为依据,通过大量的案例分析,重点进行税款计算、纳税申报与会计处理的讲解,突出实用性和可操作性。出口货物退(免)税的计算是税务会计中的难点,本书通过多个案例进行细致的讲解,使复杂的税收计算更容易理解。本书对主要案例既进行税收分析,又从会计角度分析并进行会计处理,具有一定的独特性。

此外，本书紧扣注册会计师和注册税务师考试的主要内容。注册会计师和注册税务师考试是许多会计、审计、财务管理、税务专业学生非常重视的事情，但考试通过率并不高。其中一个主要原因是在教学过程中的相应课程难度低于注册会计师和注册税务师考试的要求。本书没有避开难点，而是重视注册会计师和注册税务师考试的内容。通过学习本书，可以帮助学生提高通过注册会计师和注册税务师考试的几率。

为了出版一本让读者和作者自己满意的书，作者坚持独自编写本书全部内容，以进一步提高本书的质量。在本书写作过程中，尽管作者力求做到结构严谨、适用法律准确、会计处理正确，但由于作者水平有限，书中难免存在错误和不足，恳请读者批评指正。

中国人民大学 沈俊燕

2010年5月于北京志新村

本书在编写过程中，参考了相关教材和文献，力求做到内容翔实、重点突出。本书可作为会计、审计、财务管理、税务专业学生的参考书，也可作为从事相关工作的专业人士的参考书。本书在编写过程中，得到了许多老师和同学的支持和帮助，在此表示衷心的感谢。本书在编写过程中，参考了相关教材和文献，力求做到内容翔实、重点突出。本书可作为会计、审计、财务管理、税务专业学生的参考书，也可作为从事相关工作的专业人士的参考书。本书在编写过程中，得到了许多老师和同学的支持和帮助，在此表示衷心的感谢。

目 录

第一章 税务会计总论	(1)
第一节 税务会计概述	(1)
第二节 税务会计的职能、对象、任务与目标	(11)
第三节 税务会计的基本前提	(15)
第四节 税务会计的原则	(16)
第五节 税务会计要素	(17)
第六节 税务会计的科目、凭证和报告	(19)
第二章 增值税会计	(26)
第一节 增值税概述	(26)
第二节 增值税的计算与申报	(42)
第三节 增值税的会计处理	(62)
第四节 增值税专用发票的使用与管理	(125)
第五节 我国增值税制度的建立与发展	(134)
第三章 消费税会计	(145)
第一节 消费税概述	(145)
第二节 消费税的计算与申报	(154)
第三节 消费税的会计处理	(186)
第四章 营业税会计	(200)
第一节 营业税概述	(200)
第二节 营业税的计算与申报	(208)
第三节 营业税的会计处理	(218)
第五章 关税会计	(233)
第一节 关税概述	(233)
第二节 关税的计算与申报	(243)
第三节 关税的会计处理	(253)
第六章 出口货物退(免)税会计	(257)
第一节 出口货物退(免)税概述	(257)
第二节 出口货物退(免)税的计算与申报	(269)
第三节 出口货物退(免)税的会计处理	(280)
第七章 资源税会计	(289)
第一节 资源税概述	(289)
第二节 资源税的计算与申报	(292)
第三节 资源税的会计处理	(296)

第八章 所得税会计 (299)

第一节 所得税会计基础 (299)

第二节 企业所得税会计 (313)

第三节 个人所得税会计 (412)

第九章 其他税会计 (457)

第一节 城市维护建设税会计 (457)

第二节 教育费附加会计 (460)

第三节 印花税会计 (462)

第四节 契税会计 (468)

第五节 房产税会计 (472)

第六节 城镇土地使用税会计 (476)

第七节 耕地占用税会计 (481)

第八节 土地增值税会计 (483)

第九节 车船税会计 (499)

第十节 车辆购置税会计 (504)

第十一节 烟叶税会计 (510)

参考文献 (512)

(134) 张瑞芳 著 第一版

(142) 张瑞芳 著 第一版

(144) 张瑞芳 著 第一版

(124) 张瑞芳 著 第二版

(186) 张瑞芳 著 第三版

(300) 张瑞芳 著 第四版

(300) 张瑞芳 著 第一版

(308) 张瑞芳 著 第二版

(315) 张瑞芳 著 第三版

(323) 张瑞芳 著 第四版

(323) 张瑞芳 著 第一版

(345) 张瑞芳 著 第二版

(323) 张瑞芳 著 第三版

(323) 张瑞芳 (英) 张瑞芳 著 第六版

(323) 张瑞芳 (英) 张瑞芳 著 第一版

(323) 张瑞芳 (英) 张瑞芳 著 第二版

(323) 张瑞芳 (英) 张瑞芳 著 第三版

(323) 张瑞芳 著 第四版

(323) 张瑞芳 著 第一版

(323) 张瑞芳 著 第二版

(323) 张瑞芳 著 第三版

第一章 税务会计总论

在学习财务会计时，总会出现各种税金的处理。由于计算应税收入（收益）和计税成本所用的会计方法一般与企业所用的财务会计方法不同，所以有可能而且有必要从财务会计中分离出一门税务会计。税务会计是融税法和会计核算为一体的一门专业会计，是一门边缘学科，它是为了适应纳税人纳税的需要而产生的。于是，财务会计、管理会计、税务会计这三个词经常用于描述在经济界广泛使用的三类会计信息。

税务会计与财务会计一样，也有自己的理论（概念）结构。本章重点阐述了税务会计的目标、职能、对象、基本前提、一般原则和会计要素，从中可以了解税务会计的理论框架。

第一节 税务会计概述

税务会计概述简要回顾了税务会计的产生与发展，明确了税务会计的概念，阐述了税务会计的模式、特点，并通过与财务会计的比较，分析两者之异同。

一、税务会计的产生与发展

（一）税务会计的萌芽

税收，又称为“赋税”、“捐税”、“租税”等，简称为“税”。新中国成立后的立法文件、政策法规更为青睐“税收”一词，故成通说。对税收概念的表述，由于所处的时代不同、环境不同、角度不同，对其表述也各异。目前比较一致的说法是，税收是指以国家为主体，为实现国家职能，凭借政治权力，按照法定标准，无偿取得财政收入的一种特定分配形式。它体现了国家与纳税人在征税、纳税的利益分配上的一种特殊关系，是一定社会制度下的一种特定分配关系。

税收是一个历史范畴，是社会经济发展到一定历史阶段的产物。这个历史阶段通常是指，生产力发展到一定水平，出现了社会剩余产品，从而产生私有财产制度，进而产生了国家。国家的出现同税收的产生有着本质的、内在的联系。首先，税收是国家实现其职能的物质基础。其次，税收是以国家为主体、以国家政治权力为依据，在征税过程中形成的一种特殊分配关系。只有出现了国家，才能有征税的主体——国家，也才能有国家征税的凭据——国家的政治权力，从而才会使税收的产生成为可能和现实。私有财产制度的出现同税收的产生也有着直接的、必然的联系。国家可以通过多种形式取得财政收入，但用什么方式，要受客观经济条件的制约。税收是国家凭借政治权力而不是财产权利的分配形式，只有社会上存在着私有财产制度，而国家又需要将一部分不属于国家所有或不能直接支配使用的社会产品转变为国家所有的情况下，才有必要采取税收方式。从税收产生和发展的历史看，它经历了奴隶社会税收、封建社会税收、资本主义社会税收和社会主义社会税收各种不同形态。在不同的社会制度下，由于生产资料所有制、国家政权性质和法律制度不同，税收的性质也不尽相同。我国社会主义社会税收所体现的分配关系，是代表全国各族人民整体利益的国家同纳税人在根本利益一致前提下的整体利益与局部利益、当前利益和长远利益的分配关系。

税收是一个分配范畴，是国家参与并调节国民收入分配的一种手段，是国家财政收入的

主要形式。税收的本质，是国家作为一方主体依法无偿参与社会产品分配而形成的特殊分配关系。国家运用税收形式取得财政收入，必然发生国家和纳税人之间对社会产品的分配关系，这种分配关系的特殊性在于其分配的依据，既不是财产所有权，也不是劳动者劳动力的所有权，而是国家的公共权力，并且表现出强制性、无偿性、固定性的特征，从而使税收分配关系区别于其他分配形式。税收自产生以来，一直是国家取得财政收入的主要形式。尤其是现代国家，已经成为名副其实的税收国家。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，也会有纳税的计量和记录的要求。由此看出，生产力的发展和国家的出现是税收产生的基础，而税收的征收则是税务会计产生的前提。

从会计发展历史角度分析，古代的“官厅会计”比“民间会计”早上千年。“官厅会计”是核算与监督国家财政收支活动的重要工具。从“官厅会计”的产生与发展看，具有以下特点：

1. “官厅会计”是随国家的产生而产生的。当时国家的财政收入主要是税收收入，而“官厅会计”核算与监督的对象主要是税收的收支活动。从这个意义上讲，“官厅会计”具有明显的税务会计特点。

2. “官厅会计”比“民间会计”产生得早且发展快。受生产力水平的制约，古代各种农牧业税收和杂税的征收早于其他工商税的征收，所以核算与监督税务资金运动的“官厅会计”要早于核算与监督企业资金运动的“民间会计”上千年。

3. “官厅会计”中税收会计、预算会计与税务会计融为一体。以当时的工商业发展水平，税务会计无法从“民间会计”中独立出来。

从世界税收发展历史的角度分析，资本主义社会以前国家税收的显著特点是专制的，税收法律只规定了征税主体的权利，纳税人无正当利益可言。在这种情况下，社会经济活动中只需要税收会计，而不需要税务会计。这时，税务会计还只是作为一种萌芽，深埋在“民间会计”的土壤中。

（二）税务会计的产生

资本主义工业革命创造的巨大生产力在极大地促进了商品经济迅猛发展的同时，也促进了企业财务会计的发展。

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，社会也从农业经济逐步走向工业经济，税务会计的产生也就逐步具备了经济、法律等环境。在这一时期，纳税活动越来越成为影响企业经营，从而影响企业经济效益的重要因素。为此，加强纳税核算、调整税务的会计处理已成为企业会计的重要核算内容。正如美国著名会计学家埃尔登·S·亨德里克森在其《会计理论》一书中写道，很多小型企业的会计目的主要是为了填制所得税申报表，他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，而这些程序反过来也有助于会计理论的形成。

在税务会计的产生与发展过程中，现代所得税法的诞生和不断完善对税务会计的影响最大，主要是因为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。另外，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,从而正确计算企业的应纳增值税额。

企业财务会计中对纳税业务的会计处理标志着税务会计的产生。但是,由于税收法律和经济管理体制等诸多原因,税务会计从企业财务会计中分离出来的条件尚未成熟。

(三) 税务会计的发展

20世纪70年代末和80年代初,由于高通货膨胀率和高利率的出现,货币的时间价值开始受到经营者的极大关注,税务会计这时才脱颖而出。

西方税务会计的发展首先是在实行英美法系的国家。在实行英美法系的国家,由于政府对经济干预较少,法律对经济活动的干预也不直接。会计准则是由民间会计职业团体从会计理论和实务角度出发提出的,这就与从税收角度出发规定的会计核算程序和方法有差异。因此,在这些国家中,企业平时一般按会计准则要求编制会计报表和报告;而在纳税核算时,则按税法规定编制纳税申报表,并进行税务会计账务处理。会计所得与应税所得的差异及其调整,推动了税务会计的发展。

随着货币的时间价值在企业经营中的地位与作用日益加强,纳税人及其税务顾问开始考虑税务筹划问题,即递延确认收入和加速确认成本费用;同时也开始考虑经济纳税问题,即在税法允许的前提下最少纳税和最迟纳税。在美国,国会越来越意识到税务会计问题及其相关的巨大税额收入,积极参与税务会计的立法活动。1984年,美国制定出台了涉及广泛税务会计问题的税制改革法案,在1986年、1987年又作了两次重大修订。美国立法部门所以连续修订和完善税务会计法规,主要有两个原因:第一,就征纳双方而言,税务会计问题的融资功能越来越受到重视;第二,在这一领域立法,产生的消极政治影响较小,同时又能增加财政收入。

由于企业财务会计与税务会计存在着差异,近年来,一些实行大陆法系的国家对会计准则也进行了改革,为了适应纳税人的需要,税务会计有必要从财务会计中独立出来,以发挥现代会计的多重功能。现在,国内外越来越多的人承认,财务会计、税务会计、管理会计构成了会计学科三大分支,这标志着税务会计的发展已达到相当的程度。

(四) 我国建立税务会计的客观必然性

随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,会计与国际惯例的接轨,建立我国税务会计核算体系已成为当务之急。

1. 社会主义市场经济体制是建立税务会计学科的客观条件

我国在计划经济体制下,实行的是高度集中的管理体制,国家是国有企业的经营管理者,也是企业资产的所有者,所以在当时的政治经济环境下,国有企业实行的是财务会计与税务会计合一的会计管理制度。这种财税合一的会计制度表现在会计制度、会计核算与国家财政制度、税收制度的完全统一性、政策性和强制性。对企业的会计核算行为进行严格规范,这在当时的环境和条件下,对于保证会计核算资料的真实可靠、便于加强税收管理,起到了极为重要的作用。但是,随着社会生产力的发展和我国税法、税制的健全和完善,尤其是在中国共产党十一届三中全会以来,进行了一系列经济体制改革,逐步建立和完善社会主义市场经济体制。此时由于社会经济环境、税收条件等客观因素的变化,财税合一的会计制度难以适应社会主义市场经济体制的需要,其局限性也日渐明显。财税合一的会计制度的历史局限性,主要表现在以下三方面:①财税合一的会计制度会导致会计信息严重失真。②财税合一的会计制度会严重淡化纳税人的税收法制观念,造成税款流失。③财税合一的会计制度使企业的会计核算不能适应市场经济的瞬息变化。

社会主义市场经济和社会主义计划经济对会计制度有着不同的要求。因此,财税分离的会计制度是社会主义市场经济规律的内在要求,主要表现在以下三方面:①在社会主义市场经济条件下,政府职能转换对会计制度有新的要求。为了更科学地对利润和税收分别核算,从而更充分地体现政府职能的分离,实行财税分离的会计制度显得更加适时、更加迫切了。②企业组织形式和经营方式改革对会计制度的要求。企业组织形式和经营方式的深化改革,必然会引起市场要素的格局发生变化。这就要求会计核算提供真实可靠的会计信息,以供经营者和投资者做出正确的预测和决策。财税分离的会计制度已成为调节微观经济的重要工具及手段。③纳税人的权利对会计制度有新的要求。维护纳税人的权利,使其经济合理地缴纳税款是所有纳税人重视的问题。而税务会计的重要职能之一,就是使纳税人在不违反税法的前提下,最经济、最合理地缴纳税金。这时,财税分离的会计制度则显得尤为重要。

2. 税务会计和财务会计质的差异是建立税务会计学科的必要条件

判断一门会计学科能否独立的必要条件是该门会计学科是否存在相对独立的会计目标、会计对象、会计核算依据、会计基础与原则等。税务会计与财务会计在质的规定上的差异是税务会计独立成为学科的必要条件。

3. 会计制度与税收制度的深化改革是建立税务会计学科的现实条件

(1) 会计制度改革的深化,使建立税务会计学科成为可行

我国多年来一直重视会计准则的建设,尤其是改革开放以来,会计制度不断改革创新,从改革开放初期为了吸引外资而建立的《外商投资企业会计制度》,到后来为适应股份制改革而建立的《股份制企业会计制度》。

1992年我国发布了第一项会计准则,即《企业会计准则》,之后又陆续发布了包括《关联方关系及其交易的披露》、《现金流量表》、《非货币性交易》、《投资》、《收入》、《或有事项》、《资产负债表日后事项》、《借款费用》、《债务重组》、《固定资产》、《无形资产》、《存货》、《中期财务报告》、《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》等16项具体准则。

1993年我国实施《企业会计准则》后,为了解决会计核算与会计信息披露的具体操作问题,财政部根据企业会计准则的要求,分行业制定了13个行业的会计制度。2000年12月29日,财政部发布了统一的《企业会计制度》,在2001年1月1日起实施。它是一部企业通用的、统一的会计制度,打破了以往分行业、分企业组织形式制定会计制度的格局,对提高会计信息的真实性、统一性和有用性起着重要的作用。此后,财政部又陆续发布了《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》。

为了适应我国市场经济发展和经济全球化的需要,按照立足国情、国际趋同、涵盖广泛、独立实施的原则,财政部对上述准则做了系统性修改,并制定了一系列新的准则,在2006年2月15日发布了包括《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则在内的企业会计准则体系,2006年10月30日,又发布了企业会计准则应用指南,从而实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。

我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则、企业会计准则应用指南和解释公告三个层次构成。根据财政部的要求,企业会计准则体系自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行。此次我国财政部发布了《企业会计准则——所得税》具体准则,进一步规范了所得税的会计处理方法及其相关的信息披露。基本准则和具体准则的出台并实施,标志着我国财税合一的会计制度的结束。会计准则要求企业会计真实地核算与监督企业的生产经营活动,而不受其他非经济因素的影响。这实际上就为税务会计与财务会计的分离

奠定了业务基础。

(2) 税收制度的不断完善,使建立税务会计学科成为现实

党的十四大确立了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制,以进一步解放和发展生产力。1994年1月1日我国对税制进行了结构性的改革和调整。这次税制改革的指导思想是:统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、保障财政收入,建立符合社会主义市场经济要求的税制体系。

随着改革的深入,我国社会经济情况发生了很大变化。根据科学发展观和完善社会主义市场经济体制的总体要求,按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革原则,借鉴国际经验,建立了各类企业统一适用的科学、规范的企业所得税制度,为各类企业创造公平的市场竞争环境。为此,我国对企业所得税法进行了“两法合并”改革,2007年发布了《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》。企业所得税法对有关纳税的会计核算从法律角度作了明确规定,如对纳税人的收入总额、不征税收入、免税收入与应纳税所得额的确认;企业所得税的扣除项目;资产的税务处理等会计核算均作了具体详尽的法律规定。

为了进一步扩大内需、促进企业技术进步和产业结构的调整、克服国际金融危机带来的不利影响,从2009年1月1日起,我国在全国范围内进行了增值税转型改革。实行消费型增值税后,允许抵扣固定资产进项税额。

现行税制在会计核算上的具体规定,无疑使税务会计核算有了法律依据,从而为建立税务会计学科奠定了法律基础。

二、税务会计的概念

税务会计是随着市场经济的建立而逐渐从财务会计中分离出来的一种专业会计。由于税务会计形成的时间较短,其制度及体系尚不完善,故对其表述也不尽一致。

美国著名税务会计专家吉特曼博士认为,税务会计主要是处理某项目何时被确认为收入或费用账务问题的一种专业会计。

日本著名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。”^①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,从而起到转达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。”^②

台湾税务会计专家卓敏枝,卢联生,庄傅成认为:“税务会计者,乃是一门以法令规定为准绳,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,进而在年度终了加以结算、编表、申报、纳税的社会人文科学。”^③

国内著名税务会计学者盖地教授认为:“税务会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对税款的形式、调整计算和缴纳,即企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。”^④

① 武田昌辅.新编税务会计通论.日本:森山书店,1985.

② 富岗幸雄.税务会计.日本:富业出版社,1995.

③ 卓敏枝,卢联生,庄傅成.税务会计.台北:三民书局,1998.

④ 盖地.税务会计与税务筹划.北京:中国人民大学出版社,2007.

本书认为,税务会计是以纳税人为会计主体,以国家现行税收法律法规为准绳,以货币为主要计量单位,运用会计学的理论和方法,对企业涉税事项进行连续、系统、全面的核算和监督,并向税务机关提供纳税信息的一门专业会计。

税务会计是社会经济发展到一定阶段后,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,是融国家税收法规和会计处理为一体的一种特种专业会计。税务会计是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计核算资料为基础,按照税法的规定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。各企业均应设置专职税务会计人员,大企业还应设置专门的税务会计机构。

随着各国税制的逐步完善、会计的不断发展,以及税收和会计的国际协调,税务会计也会不断发展和完善。

三、税务会计的模式

税务会计的模式,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。税务会计的模式,基本上可以归为立法会计、非立法会计、混合会计三种模式。

(一) 立法会计模式

实施立法会计模式的国家有德国、法国、瑞士及大部分拉美国家,这种会计模式的国家在会计实务中以广泛的立法为规范,会计准则、会计制度从属于税法(特别是所得税法),即以税法为会计的导向,按税法的规定进行税务处理。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。

(二) 非立法会计模式

实施非立法会计模式的国家有英国、加拿大、澳大利亚、南非、美国、荷兰等国,这种会计模式的国家在会计实务中以公认会计原则为指导,会计的导向是投资人,提供的会计信息要为投资人等会计信息使用者服务。会计准则、会计制度独立于税法的要求,因此,其会计所得与应税所得不一致,需要进行纳税调整,税务会计与财务会计应该分开。

(三) 混合会计模式

日本的会计模式介于立法与非立法会计模式之间。我国有其历史与现实的特殊性,但发展方向是向着非立法会计模式或者混合型。我国现行税法与会计准则、会计制度也是遵循两者分离的原则。税务会计与财务会计属于不同的会计领域,两者分离应是会计发展的主流方向。

由于各国均选择复合税制,因而各国都很重视复合税制的具体结构,一般是由所得税、商品税、财产税三大税系来构成。但在不同国家的税制结构中,三大税系所占的比重是不尽相同的。由于财产税在现代税制中仅处于辅助地位,因而各国一般仅在所得税和商品税之间选择其主体税种。通常在进行国际税制比较时,一般按主体税种的不同将税制模式划分为三种类型:①盎格鲁萨克逊型,以英国、美国为代表,以所得税等直接税为主体税种;②拉丁美洲型,以法国、意大利为代表,以间接税为主体税种;③中间型,以德国为代表,是以直接税与间接税并重。

由于各国税制结构体系不同,税务会计一般也有以下三种类型: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,其所得税收入要占税收总收入的50%以上,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以商品税会计为主体的税务会计。在一些发展中国家,商品税收入是税收收入的主体,其所得税所占比重很小。在这种情况下,应建立以商品税会计为主体的税务会计模式。③商品税与所得税并重的税务会计。

在这种税制模式的国家，实行的是商品税与所得税并重的复合税制，两者比重相差不大，共同构成了国家的税收收入主体。尽管我国的商品税所占比重最大，但从税制体系看，我国也属于这种税制模式。因此，在这种税制模式的国家，应建立以商品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

税务会计作为融税法和会计核算于一体的特殊专业会计，区别于财务会计，具有以下特点：

（一）税法导向性

税务会计对涉税活动的会计处理，必须以税法为依据；会计制度规定与税法规定的计税方法、计税范围等发生矛盾时，税务会计必须以税法为准，进行纳税调整，并对会计和税法的差异单独设置账簿予以记录。税务会计必须在税法的范围内进行会计政策选择。而财务会计在企业会计准则、会计制度的规范内，可以根据企业的具体情况，进行会计政策选择，允许职业判断。所以，税务会计以国家现行税法为准绳的显著特点，这是其区别于其他专业会计的一个最重要的特点。

（二）融合性

税务会计是融税法和会计制度于一体的特种专业会计，税务会计在依照税法核算的同时，还必须结合各种专业会计的特点进行会计核算。税务会计研究的对象是税务管理活动中的会计问题，同时又是会计核算中的税务活动问题。从这种意义上讲，税务会计是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科。

（三）相对独立性

税务会计虽然并不是一门和财务会计并列的专业会计，只是企业会计的一个特殊领域，是对企业生产经营活动中涉税事项的核算和监督，其核算基础也依据会计学的理论和核算方法，但和其他会计相比较，税务会计具有其相对独立性和特殊性，表现为：其一，税法规定的税制要素与企业会计制度的规定有一定的差异；其二，税务会计的结果是在确认纳税人纳税义务、计算应纳税额的基础上，形成各种税的纳税申报表。

（四）协调性

税务会计的法律性和相对独立性，决定了部分经济事项发生后税务会计的处理结果和财务会计的处理结果是有差异的。但是由于税务会计融入财务会计之中，对财务会计确认、计量、记录和报告的事项及其结果，只要与税法规定不悖就可以直接采用。只有对与税法规定不一致的会计核算数据才进行纳税调整，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。

（五）专业性

税务会计运用会计特有的专门方法，仅对涉税会计事项进行核算和监督，包括计算税款、填制纳税申报表、办理纳税手续、记录税款缴纳及退补税款情况、编制纳税申报表等，这些都需要有会计专业知识和税收专业知识。因此，它是专业性很强的会计学科。

（六）广泛性

按照税法规定，法人和自然人都可以是纳税人。法定纳税人的广泛性，决定了税务会计的广泛性。纳税人只要发生了纳税行为，税务会计就要进行核算与监督。因此，税务会计具有任何行业 and 部门、任何经济成分和经营方式的适用性。

（七）税务筹划性

税法的固定性决定了税务会计反映的企业涉税信息能帮助决策者分析企业过去、现在的

税收状况,预测企业未来经济事项可能的税收结果,所以企业涉税信息具有预测价值。决策者可根据预测的可能结果,进行税收筹划,即在方案设计的基础上,对未来经济事项做出其认为通过节税使企业利润最大化的最佳选择。

企业通过税务会计履行纳税义务,同时还应体现其作为纳税人享有的权利。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数额,又可以反映企业应缴未交的税金数额。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,正确处理涉税会计事项,合理选择会计政策,实现企业财务目标。

(八) 可控性

由于经济事项发生在“事前、事中”阶段的可调整性,会计人员遵循谨慎性原则进行职业判断,对经济事项的会计确认、计量、记录的可选择性;经济事项形成的会计信息在“事前、事中和事后”表现为一定程度的可控制性。

企业财务管理目标为会计利润最大化,在不违法的前提下,降低企业税负是实现会计利润最大化的可能途径,税务会计的可控性是企业降低税负的可能和必要条件。

五、税务会计与财务会计的关系

财务会计是现代企业会计的一个重要组成部分,财务会计同管理会计相配合共同服务于市场经济条件下的现代企业。我国目前没有独立于企业财务会计核算之外的税务会计核算体系,从减少制度的损失,降低征纳双方的成本,协调税法 and 会计关系的角度,也没有必要建立独立的税务会计体系。企业财务会计活动之中的纳税会计活动和财务会计有着必然的关系,这种关系表现为税务会计与财务会计既有区别又有联系。

(一) 税务会计与财务会计的联系

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是分不开的,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”,而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。因此,税收对会计的影响是调节性的。企业的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。

在我国没有独立设置税务会计的前提下,税务会计与财务会计的联系表现为:

1. 税务会计融入财务会计之中

税务会计是社会经济发展到一定历史阶段的必然产物,它是在完善的税收制度和财务会计制度条件下,为了满足社会发展的需要,而从财务会计中分离出来的,是财务会计的一个特殊领域。税务会计无论是核算方法,还是核算程序都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,或出于税收筹划目的需要调整的事项,按税务会计的方法计算、调整,并作调整会计分录,再融入财务会计账簿或财务会计报告之中。在企业会计实务中,并不要求企业在财务会计的凭证、账簿和报表之外再设一套会计账簿体系,也没有必要建立独立的账务处理程序。

2. 企业纳税义务的确定依赖于财务会计核算

税务会计核算的前提是依据税法对企业发生的经济事项进行税收分析,确定纳税义务和计算应纳税额。当各税种的税制要素确定后,纳税人的纳税义务的确定依赖于财务会计核算、反映和记录的信息数据。主要表现为:其一,纳税人是否发生了纳税义务,应依据税法,按照财务会计核算记录的企业经营信息进行判断;其二,纳税人发生了某种税的纳税义务,其应纳税额的计算,按照财务会计记录的数据,并对税法和会计的差异进行调整后确

定。在此基础上进行会计记录并填制各种税的纳税申报表。

3. 企业应设置专职税务会计管理岗位

由于税务会计在企业涉税业务处理中的重要性和税法相对独立性,从保证企业正确履行纳税义务和防范税收风险的角度,要求企业均应在财务会计人员中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。

(二) 税务会计与财务会计的区别

1. 税务会计与财务会计的目标不同

财务会计的目标,是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务报告使用者做出经济决策。从信息的性质看,主要是反映企业整体情况,并着重历史信息。从信息的使用者看,主要是外部信息使用者。从信息的用途看,主要是利用信息了解企业的财务状况、经营成果和现金流量等会计信息。

税务会计的目标,是向税务会计信息使用者提供真实、准确的纳税信息,依法计算缴纳税额,履行纳税人的纳税义务,有助于税务会计信息使用者做出税务决策。税务会计的根本目标侧重于企业管理目标的实现。与此相适应税务会计的目标表现出多重性,表现为通过税务会计活动应规范企业纳税行为,防范税收风险及经营风险;完善企业财务管理和会计核算制度,降低税收成本;合理控制企业经营业务,进行税收筹划;维护纳税人合法权益。

2. 税务会计与财务会计的对象不同

财务会计的对象是企业的生产经营活动中发生的各项交易或事项,并反映企业全部资金运动状况。即财务会计以企业日常经营管理活动为主,核算企业生产经营过程中能够以货币计量的全部经济事项,且不论其是否与税务活动有关。

税务会计的对象是税收资金运动状况,以及企业在生产经营过程中发生的能够用货币计量的涉税事项,即伴随企业生产经营资金运动在不同环节形成不同形式的税收资金,如购销环节形成的增值税、消费税、营业税,财产行为环节形成的房产税、印花税,利润分配环节形成的企业所得税等。税务会计只核算与税务活动有关的经济事项,即税款的计算、核算、申报、缴纳、减免、退补等。而税务会计核算的这些内容在财务会计中则不进行核算,只是做一般性的说明而已。

税务会计与财务会计在对象上的区别并不排除两者之间的联系,财务会计是从企业收益角度进行核算和监督的,税务会计则是从计税依据角度进行核算和监督的。

3. 税务会计与财务会计的核算依据不同

财务会计以公认会计原则为指导。公认会计原则是指导财务会计工作的基本原理和准则,是组织会计活动、处理会计业务的规范。公认会计原则由基本会计准则和具体会计准则组成,这是我国财务会计必须遵循的规范。在满足会计准则对会计信息质量要求的前提下,会计的核算方法和过程具有一定的选择性。

税务会计的依据是现行税收法规,企业的涉税经济行为,必须受税法制约,按照税法规定进行纳税义务的确定和应纳税额的计算以及会计处理,以保证企业足额、及时地缴纳税款。在税法与会计准则不一致时,税务会计以税法为准绳,在财务会计资料基础上进行相应的调整。

4. 税务会计与财务会计的核算基础不同

企业会计准则规定,权责发生制作为企业会计进行确认、计量和报告的基础。因此,财

务会计是以权责发生制为核算基础的，目的在于正确计算企业收益，准确地反映企业特定会计期间真实的财务状况及经营成果。

税务会计则是以收付实现制和权责发生制结合作为核算基础的，这是因为税务会计不仅要遵循一般会计原则，更要按照税法的要求进行涉税事项的处理，以求保证税款的及时上缴并同时兼顾纳税人的税收支付能力。

两种会计基础的同时交叉使用，是税务会计与其他专业会计在方法上的重要区别，也是税务会计核算方法上的显著特点。

5. 税务会计与财务会计的核算原则不同

财务会计的原则是会计准则的具体体现，它包括基本会计准则、具体会计准则、企业会计准则应用指南和解释公告三个层次。财务会计核算必须遵循一般会计原则，其目的是为了真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，为财务报告使用者提供决策有用的信息。财务会计核算应遵循的一般原则主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

税务会计核算的是以纳税为目的，依据税法确定一定时期内纳税人应缴纳的税额并履行纳税义务，提供真实、准确的纳税信息。税务会计应遵循的一般原则主要包括税法导向原则、历史成本原则、收付实现制与权责发生制结合的原则、划分营业收益与资本收益原则、税款支付能力原则等。税务会计既要遵循税务会计的一般原则，也要遵守与税法不相矛盾的那些财务会计的一般原则。

所得税会计的出现就是因为财务会计与税法分别遵循不同的原则、服务于不同的目的。财务会计核算原则和税法的区别在于确认收益实现和费用扣减的时间，以及费用的可扣减性。

6. 税务会计与财务会计计算损益的程序和方式不同

确定会计利润是以财务会计制度为立足点，目的是维护投资者的利益，维护企业和职工的利益。利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额以及直接计入当期利润的利得和损失等。财务会计是按照下列计算公式来计算损益的：

$$\text{利润总额} = \text{营业利润} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}$$

$$\text{净利润} = \text{利润总额} - \text{所得税费用}$$

税法中强调应税所得与会计所得的不同。各国所得税法都明确规定法定收入项目、税法允许扣除项目及其金额的确认原则和方法。税务会计是按照下列计算公式来计算损益的：

$$\text{应纳税所得额} = \text{法定收入项目金额} - \text{税法允许扣除的项目金额}$$

确定应纳税所得额是以国家税法为立足点，目的是维护征纳双方的利益，保证国家财政收入。因此，税务会计以应纳税所得额为法定依据，但在实际计算时，要将会计所得调整为应税所得。当财务会计的核算结果与税务会计不一致时，财务会计的核算应服从于税务会计的核算，使之符合税法的要求。

税务会计坚持历史成本原则，不考虑货币时间价值的变动，更重视可以预见的事项，而财务会计却可以有些不同。

7. 税务会计与财务会计的核算结果不同

财务会计作为一个会计信息系统，是以会计报表作为最终结果，会计信息最终是通过会计报表反映出来。因此，财务报告是会计工作的核心。

税务会计是以形成各种税的纳税申报表为最终结果，各种税的纳税申报表中的信息反映纳税人在纳税申报期应履行纳税义务的状况。