

KJ 暨南大学成人教育会计本科系列教材

Tax Accounting

税务会计

王丹舟 主编



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

 暨南大学成人教育会计本科系列教材

Tax Accounting

税务会计

王丹舟 主编



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

中国·广州

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计/王丹舟主编. —广州:暨南大学出版社, 2011. 5

(暨南大学成人教育会计本科系列教材)

ISBN 978 - 7 - 81135 - 763 - 9

I. ①税… II. ①王… III. ①税收会计—成人高等教育—教材 IV. ①F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 030687 号

出版发行: 暨南大学出版社

地 址: 中国广州暨南大学

电 话: 总编室 (8620) 85221601

营销部 (8620) 85225284 85228291 85228292 (邮购)

传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)

邮 编: 510630

网 址: <http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版: 广州市天河星辰文化发展部照排中心

印 刷: 佛山市浩文彩色印刷有限公司

开 本: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 18.25

字 数: 444 千

版 次: 2011 年 5 月第 1 版

印 次: 2011 年 5 月第 1 次

印 数: 1—3000 册

定 价: 38.00 元

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社总编室联系调换)

总 序

会计作为经济信息系统的重要组成部分和一种国际商业语言,将会计主体的财务信息真实、完整、及时地传递给外部财务信息使用者和内部财务信息使用者,并满足这些财务信息使用者决策的需要。其对政府、投资者、债权人、管理者来说是非常重要的。近年来,随着我国资本市场的诞生、规范和发展,彻底改变了我国企业传统的财务管理理念与方法,企业的投融资管理面临新的环境、方式和方法。财务与会计执业者所面临的各种外部环境(包括经济、政治、法律、文化环境等)发生了深刻变化,在经济全球化和信息复杂化的时代,会计人才不仅应具有较系统、完备的有关我国会计与公司理财等方面的知识和技能,而且还必须具备国际视野,全面掌握国际会计准则,懂得国外主要经济体的相关会计法规、国际资本市场运行规律和其他相关知识与技能。在这种背景下,为了满足会计人员不断学习、及时更新知识的需要,暨南大学会计学系、暨南大学教育学院、暨南大学出版社共同筹划了《暨南大学成人教育会计本科系列教材》,邀请暨南大学会计学系在各个学科具有丰富教学经验、有影响力的专家组成教材编写委员会,组织编写该系列教材,力求推出一套“理论与实务并重,本土化与国际化相融合,能够反映当前学科发展前沿水平,符合成人教育会计学本科特点的精品系列教材”。

“理论与实务并重”就是要针对会计学是实务性很强的经济管理科学这一特点,研究各成教会计教材所涉及的相关理论、方法及其应用,分析每一本教材的特点、难易程度和导读规律,既要讲清楚理论概念,又要设计必要的实例,通过案例教学,培养学生的实操能力。

“本土化与国际化相融合”就是要针对会计准则国际趋同化与财务管理国际化等趋势,在教材中充分借鉴国际标准、国外知名企业的先进管理理念和方法,并充分体现中国会计的特色和经验,力争做到本土化与国际化的有机结合。

“能够反映当前学科发展前沿水平”是指本系列教材应该在继承现有教材的优点和特色的基础上,吸收当前相关理论和实务操作的最新研究成果和发展动态,补充和修改相关教材体系与内容,其目的是使教材能够更好地适应新的环境变化、满足学生获取更多知识、增强其专业技能的要求。

成人教育会计本科系列教材建设是一项长期且十分艰巨的任务,多年来我们为此做了不懈努力。我国经济发展与改革日新月异,环境变化多样且复杂,相关理论和实务操作的研究成果不断涌现,由于我们的水平有限,本系列教材不周之处在所难免,恳请读者批评指正。

目 录

总 序	1
第一章 导 论	1
第一节 什么是税务会计	1
第二节 税务会计与财务会计的关系	4
第三节 税务会计的内容	6
第四节 税务会计的原则	10
第五节 税制概述	10
第二章 增值税会计	28
第一节 增值税概述	28
第二节 增值税的确认	28
第三节 增值税的计量	33
第四节 增值税会计的具体运用	40
第五节 增值税专用发票及纳税申报表	60
第三章 消费税会计	83
第一节 消费税概述	83
第二节 消费税的确认	83
第三节 消费税的计量	87
第四节 消费税的会计处理	94
第四章 营业税会计	107
第一节 营业税概述	107
第二节 营业税的确认	107
第三节 营业税的计量	112
第四节 营业税的会计处理及纳税申报	114

第五章 企业所得税会计	121
第一节 企业所得税概述	121
第二节 企业所得税的确认	128
第三节 企业所得税的计量	141
第四节 企业所得税的会计处理	142
第五节 企业所得税报表编制	178
第六章 个人所得税会计	186
第一节 个人所得税概述	186
第二节 个人所得税的确认	187
第三节 个人所得税的计量	199
第四节 个人所得税的会计核算	205
第七章 其他税种会计	210
第一节 资源税会计	210
第二节 土地增值税会计	217
第三节 印花税会计	227
第四节 房产税会计	235
第五节 契税会计	239
第六节 车船税会计	244
第七节 车辆购置税会计	247
第八节 城镇土地使用税会计	255
第九节 耕地占用税会计	259
第十节 城市维护建设税和教育费附加会计	261
第十一节 烟叶税会计	265
第八章 关税会计	268
第一节 关税概述	268
第二节 关税的确认	269
第三节 关税的计量	282
第四节 关税的会计核算	284
参考文献	287

第一章 导 论

【学习要点】

- ◆ 税务会计学习的必要性
- ◆ 税务会计的概念
- ◆ 税务会计的产生和发展
- ◆ 税务会计与财务会计的关系
- ◆ 税务会计的模式
- ◆ 税务会计的内容

第一节 什么是税务会计

众所周知，经济越发展，会计越重要。作为实现调控宏观和微观经济工具的税务会计，伴随税收的出现而产生，随着税收制度、会计制度的完善而得以发展。但关于“税务会计”这类概念的定义在不同的教科书中虽具有一定的共性，内涵却不尽相同。

一、税务会计的定义

西方的税务会计学者认为：税务会计是一门以法令为准绳，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、完纳有关税收的社会人文科学。

由于历史背景和社会经济环境不同，西方形成了不同的税务会计模式。目前主要有：

1. 英、美税务会计模式

其主要特点是：以股东、投资人为导向，税法对纳税人的财务会计所反映的收入、成本、费用和收益的确定不发生直接影响，各个会计要素的确认、计量、记录等都遵循财务会计准则，期末将会计利润（亏损）依照税法的规定调整为纳税利润（亏损）。

2. 法、德税务会计模式

其主要特点是：以税收为导向，税法对纳税人的财务会计所反映的收入、成本、费用和收益的确定发生直接影响，会计准则与税法（还有商法、公司法等）一致，对会计事项的财务会计处理严格按照税法的规定进行。由于计算的会计收益与应税收益一致，无须税务会计调整计算。这种模式强调财务会计报告必须符合税法的要求，税务会计当然也就无须从财务会计中分离出来。

日本的税务会计学者认为：税务会计是根据会计的核算方法来掌握并计算出被确定的上税标准，从而起到转达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。由此形成了日本税务会计模式。既以企业为导向，但又具其特色。日本会计深受本国《商法》、《证券交易法》和《公司所得税法》的影响，如日本《公司所得税法》要求为纳税而申报的公司收益额必须经过股东大会通过，并经有关方面核准，依据《证券交易法》编报的损益表与依据《商法》编报的损益表应该一致，在这点上，它接近“法、德模式”；但日本税法又规定，在计税时，对财务会计中的收益额可以进行调整，但哪些项目要调整、哪些项目可以灵活处理、哪些项目不允许调整，要遵守税法的规定，从这个角度看，它又具“英、美模式”的特点。因此，日本模式有更强的实用性，亦称混合模式。与日本情况相似的荷兰，税法对财务会计没有影响。因此，荷兰的税务会计与财务会计是截然分开的。荷兰自1970年颁布《年度报表法》后，成为当时唯一明确每年对财务报表进行法定审计的国家。

我国税务会计方面的学者则认为：税务会计是以税收法规为准绳，以货币为计量单位，运用会计学的理论和核算方法，连续地、系统地、全面地对税务资金的确认、计量、记录及报告进行反映和监督的一种信息系统和管理活动。税务会计是近代在会计领域中兴起的一门边缘学科，是将企业会计中的税务问题和企业税务活动中的会计问题相互交织在一起，融税收法规、会计法规和会计核算原理于一体的特种专业会计。

税务会计的概念可以从以下几个方面来理解：

(1) 税务会计的目标：税务会计的目标包括两个方面：一是从国家角度出发，其目标是保证国家及时足额地收取税金，从而保证国家财政收入稳定地增长；二是从企业角度出发，其目标是使企业在不违反国家税法的前提下，经济、合理地缴纳税金，提高企业的经济效益。

(2) 税务会计处理的依据：税务会计不像其他专业会计那样以国家规范的统一会计准则或会计制度为唯一依据，而是以税收法规为主，兼以所涉各种专业会计准则或会计制度为辅的会计处理，这种二元依据是税务会计的典型特点。

(3) 税务会计的理论依据与核算方法：作为会计学科的一个分支，税务会计与其他专业会计一样，以会计的基本原理作为本分支的理论依据与核算方法。所以，税务会计的核算方法也包括设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、编制报表等方法。

(4) 税务会计的核算内容：税务会计以企业的税务资金运动为其主要核算内容。换言之，税务会计就是对企业的税务资金运动进行连续、系统、全面地核算与监督的一门专业会计。

(5) 税务会计的性质：它属于一种信息系统，利用该系统的信息指标可以对企业的税务资金运动进行有效的管理，所以它又是一种管理活动。一方面，从宏观经济管理角度看，它是国家及时、足额地组织和取得税金的手段，加强税务管理应该包括科学地使用税务会计这一重要工具；另一方面，从微观经济管理角度看，它又是企业经济纳税、合理纳税的重要手段，如何准确地核算应纳税额对提高企业经济效益至关重要。所以，税务会计是核算和监督企业税务资金运动，加强税务管理的一项重要管理活动。

二、税务会计的产生

税收属于一个历史范畴,也属于一个分配范畴。它随着社会经济的发展和国家权力的形成而产生,是社会历史和生产关系发展到一定阶段的产物。

国家为了实现其职能,需要消费物质资料,而国家常设机构和公职人员并不直接创造财富。因此只能凭借政治权力,运用法律手段向社会成员强制地、无偿地取得以增加国家收入。要征税则需要借助簿籍,以考核赋税的形成和缴纳,完成这一使命的特定工具就是税务会计。

从历史发展角度来看,在古代,我国“官厅会计”的应用早于“民间会计”上千年。“官厅会计”是反映和监督国家财政收支实现的重要工具。由于当时的国家财政主要是赋税收入,而“官厅会计”则主要是反映和监督国家赋税收支的活动,从这个角度而言,我国古代的“官厅会计”就是早期的税务会计。

在西方,自18世纪下半叶,英国在对拿破仑的战争中,为筹措战争经费,于1799年正式颁布《所得税法》。以后,西方各国相继都建立了所得税制,并使其发展成为主要税种。人们在推行所得税制的同时,很快就发现:要建立比较健全和严格的税制,以保证政府的税收,就要促使纳税人既注意税法,又重视会计,将两者紧密结合并加以合理运用,这样才能实现合理纳税的愿望。1914年美国会计界在《会计工作》杂志(*Journal of Accountancy*)两次辟专栏“所得税园地”(Income Tax Department)、“研究者园地”(Student's Department),专门讨论所得税及其会计处理问题,正式把所得税会计概念提到议事日程上来,标志着西方税务会计研究的开始。

三、税务会计的发展

随着税收制度的不断演变,税务会计也经历了一条曲折漫长的不断发展与不断完善的道路。

我国古代隋唐时期,由于统治者采取了一系列有利于经济恢复与发展的措施,特别是唐太宗励精图治,鼓励农桑,社会经济空前繁荣,为赋税收入扩大了税源。工商业的发展使新的税种、税目不断增加,这一时期税务会计也相应得到一定发展。

进入宋代,由于该时期是中式会计发展的高峰时期,税务会计也得到较快的发展,在这个时期“官厅会计”(税务会计)的方法体系基本形成。当时宋代“官厅会计”账簿分为两种,一种是赋税征收及财务保管出纳;一种是军政费用开支。而赋税征收部门的账簿又分为户籍记账和钱粮账簿两种。户籍记账是赋税征收的依据,钱粮账簿是收、调核算及报账的依据。二者融为一体,说明当时的会计核算与征税核算是紧密联系在一起的,为税务会计的完善奠定了基础。

新中国成立以来,税收的性质发生了根本的变化,但由于理论与实践发展的种种客观原因,人们对社会主义国家职能中税收的地位和作用的正确认识经历过一段曲折的过程。尽管新中国的税制历史经历了几次重大的改革和反复,但是还是在经济体制改革以来才逐渐引起足够重视。十一届三中全会以后,我国开始进入有计划商品经济全面改革。为实现

利改税的目标，财政部和国家税务总局陆续颁布了税务会计的有关制度：如 1984 年 9 月 29 日，财政部颁布了《国营工商企业第二步利改税财务处理暂行规定》，对利润和应纳税所得额的计算及其加减项目、税后利润的分配、调节税等有关税务会计的重要内容作了具体规定，增设和调整了有关税务会计中的“税金”等科目核算的内容与方法。

进入 20 世纪 90 年代，我国进入了全面的社会主义市场经济建设时期，全面的会计改革和税制改革为完善税务会计奠定了坚实的基础。1994 年全面展开税制改革，我国税务会计的模式由原来的融于财务会计中逐渐实现了模式的转换，财务会计已不再融众多学科于一身。为了规范企业的会计核算，企业会计被要求根据会计法和会计准则、制度等法规，真实、完整地提供会计信息。财政部陆续出台了《关于增值税会计处理的规定》、《关于营业税会计处理的规定》、《关于消费税会计处理的规定》、《所得税会计处理的暂行规定》。这一系列改革都说明，我国税务会计改革有了质的飞跃，标志着税务会计在我国的建设已日趋成熟。今天，随着我国会计和税收制度改革的不断深化，我国税收法规与企业会计准则之间的差距越来越大，加大新形势下完善税务会计的建设的力度，显得十分重要。

反观西方国家，税务会计也同样有着迅猛的发展。第二次世界大战以后，以市场经济发达的美国为首的国家，非常重视公司所得税的征收。由于大部分的西方发达国家都是实行以所得税为主体税种的单一税种体系，所以，所得税成为税务会计研究的核心问题。甚至不少国家如美国、日本把所得税会计视为税务会计。美国会计程序委员会于 1944 年 12 月出台了《会计研究公报》第 23 号《所得税会计》（ARS NO. 23, *Accounting for Income Taxes*），这是第一份系统地规范所得税会计的公认会计准则（GAAP）文告。该文告的颁布结束了美国会计师们在所得税会计处理方面的“自由创造”时代。随后在 20 世纪 50 年代至 80 年代，国际会计准则委员会、美国会计学会、美国注册会计师协会都陆续颁布并修改了所得税会计方面的文告。直到 1992 年 2 月，美国财务会计准则委员会（FASB）发布了修改后的 FAS NO. 109 “所得税会计”，使西方所得税会计理论和方法得到了空前的发展。正如美国著名会计学家 Hendriksen, Eldon S. 在《会计理论的历史发展》一书中写道：“很多小的企业，会计的目的只是为了编制所得税申报表，甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记账。即使对大公司来说，纳税也是会计师的一个主要问题。”

第二节 税务会计与财务会计的关系

税务会计作为适应社会主义经济发展而兴起的一门会计学科，与企业财务会计有着十分密切的关系。我们知道，企业的生产经营活动离不开业务、财务、会计、税务、人事等诸多方面，就像人们的家庭生活离不开柴、米、油、盐、酱、醋、茶一样。其中，会计是将企业个体的经济活动加以收集、整理、记录、分类、汇总、编表、分析及解释，进而提出有关企业的财务状况与经营成果的资料，以利于股东、债权人、分析人员及潜在投资者了解，作为其决策和判断的依据。而站在政府管理部门的角度，则基于国家的课税需要进

一步对企业所提出的会计资料根据税法的规定与限制加以调整,作为课税基础,核算课税所得与应纳税额,这是税务会计的根源。

税务会计作为一项实质性的工作并不是独立存在的,而是企业财务会计的一个特殊领域,对传统的财务会计方法具有质的继承性。它并不要求在财务会计的凭证、账簿、报表之外再设一套会计报表;从企业的会计机构的设置看,也可以不专门设置税务会计机构或专职人员。因为现代会计也要求具有多重功能,诸如财务功能、税务功能、管理功能、成本分析功能、经济效益分析功能等,这些功能形成不同的衡量尺度。企业只需设置一套系统,凭证、账簿、报表体系完整,平时只按会计准则和制度规定的程序和方法进行会计处理,需要时,再以财务会计核算资料为基础,按现行税法的规定作出相应的调整。世界各国的税法条款都不断吸收会计的概念和方法;计算税金的程序也大多要模拟会计方法,计算依据必须以会计记录为基础。由此可见,税款的征收必须借助于会计技术才能得以实施和完善。另外,税法对会计也产生重要影响。税法使会计实务的处理更加规范化,它直接影响会计对某些会计方法的选择,促使会计重心由损益的计量转向资产的盘存,由重视利润表转向重视资产负债表。同时也使会计人员的业务范围不断扩大。税务与会计相互联系、相互影响、相互制约、相互促进,决定了财务会计与税务会计之间密不可分的内在关系。但是,税务会计又与财务会计保持着距离。美国会计学教授 Raymond J. Krasniewski 撰写的 *The Relationship and Difference between Financial Accounting and Tax Accounting* 给予我们极大的启发(详见附件)。具体来说,财务会计和税务会计的主要区别如下:

1. 目的不同

众所周知,财务会计是以传统会计为主要内容,通过一定的程序和方法,将企业生产经营活动中大量的、日常的业务数据,经过记录、分类和汇总编成会计报表,向企业外部与企业有利害关系的集团和个人提供反映企业经营成果和财务状况及其变动情况的会计报表。也就是说,财务会计的主要目的是向管理部门、股东、贷款人和其他有关方面提供有用的信息,使企业外部的会计信息使用者能够及时、准确地了解企业的生产经营情况,使其能够对企业经营情况作出正确的判断,以保证其自身的经济利益。而税务会计则是以货币为计量单位,以税务法规为准绳,运用会计学的理论,连续、系统、全面地对企业的税务资金运动的形成、计算、缴纳进行核算与监督的信息管理活动。其主要目的有二:一是要保证国家及时足额地取得税金,从而保证国家财政收入稳定地增长;二是正确引导纳税人在不违反国家税法的前提下,经济、合理地缴纳税金,以真正提高企业的经济效益。

2. 对会计要素确认要求不同

作为对企业财务会计工作的规范指导,财务会计强调企业在反映和监督经济业务时,要严格遵循权责发生制进行会计确认。因为它作为会计确认的基础,被认为清楚地反映了企业的损益。然而税务会计则不同。由于税务会计和财务会计的目的不同,税务会计可能忽略基本会计准则。其中最典型的例子就是,允许采用收付实现制进行会计处理。尽管这种做法不能对收入与费用较为合理地配比,但这种做法从征税的角度是可以接受的。因为从管理的角度而言,收付实现制简便、客观,能确保纳税人在有现金时支付税款。

3. 在会计计量方面的要求不同

财务会计对会计计量基本采用历史成本计量属性，但同时允许在市场价值波动的情况下，局部或全面地采用公允价值或可变现净值进行价值变动的会计计量。在进行企业理财时，则充分考虑货币的时间价值，采用现值进行会计计量。而作为税务会计，考虑到税收特有的属性，一般不允许考虑货币时间价值及币值变动的影响，它坚持按纳税人实际取得或购建时发生的实际成本进行核算，较客观、及时地反映税务资金的运动。

4. 对损益确认的程序不同

税务会计与财务会计对损益计算的处理依据的不同，导致会计所得和应税所得差异的存在，会计所得必须依据税法的要求进行适当的调整，才能成为符合规定的应税所得，这是税务会计的主要内容。

财务会计与税务会计的差异是客观存在的，两者的差异不可能消失。我们应该辩证地理解和分析，应该各自遵循本身内在规律，在理论和实践上不断发展完善。

总之，为了适应纳税人的需要，或者纳税人为了适应纳税的需要，税务会计如同企业纳税，越来越凸显出其特有的重要性；税务会计也如同国家的税法、税制一样，越来越完善，越来越健全，越来越复杂。现在税务会计、财务会计与管理会计已经构成会计学科的三大分支，税务会计知识已经成为财务会计领域的所有专业人士所必须通晓的专业知识。

第三节 税务会计的内容

一、税务会计的对象

科学研究的区分，在于矛盾的特殊性；某一学科的研究对象，是由被定义为对象的研究所产生的知识系统所构成的。税务会计的主要研究对象应是税务会计反映和监督的内容，也即税务会计的客体。具体表述是：在企业生产经营活动中，纳税人因纳税活动引起的应纳税款的计算和缴纳，纳税申报以及纳税结果的会计处理等资金运动。一句话，税务会计的对象就是纳税人在其生产经营过程中可用货币表示的税务资金运动。

众所周知，企业的生产经营活动按照供应过程、生产过程、销售过程的循环而周转，货币资金形态从投入货币资金开始，依次表现为储备资金、生产资金、成品资金，又回到增值的货币资金形态。在每一货币资金运动形态中都包含着相应的税务资金运动。企业为了取得经济效益，在生产经营中消耗各种资金，构成企业的生产经营成本、费用。这些耗费既是生产经营的前提，又是企业资金的补偿尺度。

首先，企业的收入是企业生产经营活动中所产生的收益，是企业销售商品、提供劳务及提供他人使用本企业的资产所发生的或即将发生的现金或其他等价物的流入，或债务的清偿，它是企业持续经营下去的依据。由于我国是实行流转税和所得税并重的双主体国家，企业收入不仅是流转税的计税依据，也是计算所得税的重要依据。企业主体的收入越

多,上缴的税款也就越多,所以,正确地核算和监督企业主体的经营收入是税务会计的重要内容。

其次,企业的费用是在企业的生产经营过程中发生的各种耗费。企业要进行生产经营活动,必然要相应地产生一定的费用,如工业企业在生产过程中要耗费原材料、燃料和动力;要产生机器设备的折旧费用和修理费用;要支付职工的工资和其他各项生产费用。费用中能予以对象化的部分就是成本,即制造成本;不能予以对象化的部分就是期间费用。费用作为计税的影响因素,既要负担生产耗费的税款支出,也是经营成果的扣除要素,收入扣除相应费用后形成一定期间的利润。

再次,经营利润是企业一定期间内生产经营活动的最终财务成果,是收入与费用配比、相抵后的差额。它是反映经营成果的最终要素,正确地核算企业经营利润,关系到所得税额的数量。因此,当税务核算与企业会计核算不一致时,需要以税法为依据作适当调整。只有这样,才能保证国家收入的稳定增长。所以,经营利润是税务资金运动的重要内容,也是税务会计的主要内容。

税务资金运动经历经营收入、经营费用、经营利润等过程,分别形成了各种税,反映了税务资金进入企业并在企业的经营过程中进行循环和周转的过程。而作为税款的计缴结果,纳税人还必须依法申报与解缴,以便及时、足额地上缴国库,形成国家财政收入。税款的申报和解缴属于税务资金退出企业,构成税务会计核算的内容。另外,国家根据市场经济发展的需要,对某些纳税人或征税对象给予减免税收的鼓励和照顾措施也属于税务会计的内容。因为减税是指从应征税额中减征部分税款,免税是免征全部税款,减免税从税务资金运动角度考察属于税务资金总额的减少,表示税务资金退出企业。

上述企业税务资金的运动见图 1-1。

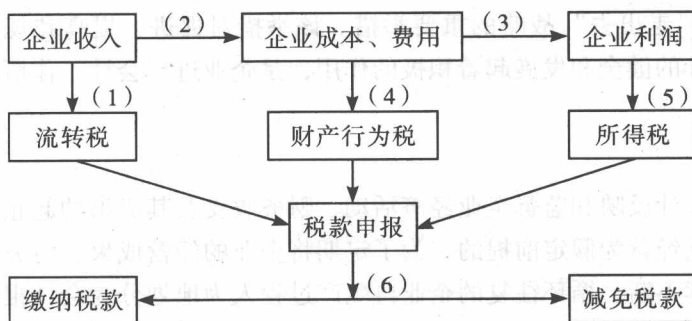


图 1-1

注: (1) (4) (5) 代表税务资金进入企业; (2) (3) 代表各种应纳税款的核算, 也即税务资金的循环与周转; (6) 表示税务资金退出企业。

二、税务会计的职能

税务会计的职能是指税务会计在税务管理中所具有的最基本的功能。税务会计的性质决定了税务会计的职能, 马克思关于“簿记是对生产过程的控制和观念的总结”的论述同

样适用于税务会计。所以，税务会计的基本职能是对企业税务资金运动的反映和监督。

1. 反映税务资金活动职能

反映是税务会计最基本的职能。税务会计的反映职能是指按照税收法规和会计核算程序的要求，对应纳税额的形成、计算和申报等过程提供详细资料。

2. 监督税务资金活动职能

监督职能是指控制企业税款的形成、计算和申报等全过程，并使之符合税收法规和各专业会计的要求。税务会计的这种监督职能是国家税收法令得以贯彻实施的重要保证。

三、税务会计的会计基础

税务会计的会计基础，是指企业单位在会计期间内对发生的税务资金运动按一定的标准作为确定会计账务处理的基础。

1. 会计准则

为了适应我国改革开放和发展社会主义市场经济的需要，财政部适时地对我国会计制度进行了重大改革。1992年11月28日颁布了《企业会计基本准则》，并于1993年7月1日起在全国范围内所有企业执行。随后，中国加入了WTO，为了更好地实现与国际会计惯例接轨，截至2001年11月，财政部又陆续出台了16个具体准则。而为了进一步规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量，2006年2月财政部又推出了我国会计准则的新体系，共计39项，并且要求自2007年1月1日起，在我国上市公司正式实施，并逐步推行至其他企业。实施会计准则体系，是实现我国会计准则国际趋同、有效提高会计信息质量、进一步提升我国会计整体水平所迈出的重要步伐，是推进企业改革、促进资本市场发展、提高对外开放水平的一项基础性工程，是完善我国市场经济体制、推动企业实施“请进来”、“走出去”战略的重要举措。该举措对促进、提高和规范会计管理、会计核算，推动会计的健全和发展起着积极的作用，是企业进行会计工作所必须遵循的基本规范准则。

2. 会计年度

会计年度是会计反映和监督企业经济活动、财务收支及其成果的起止日期。对企业来说，企业是以持续经营为假定前提的，为了定期将企业的经营成果、财务状况反映给有关各方，必须将连续不断、循环往复的企业再生产过程人为地划分为会计报告期，简称会计年度。如何界定会计年度才合适呢？从世界范围而言，会计年度有以下三种划分：以每5年为1年度，以每2年为1年度，以每12个月为1年度。年度的起讫日期亦有不同，通常有四种：每年1月1日起至12月31日止，称为历年制，又称一月制；自开始年的4月1日始至第二年的3月31日止，称为四月制；自开始年的7月1日起至第二年的6月30日止，称为七月制；自开始年的10月1日起至第二年的9月30日止，称为十月制。由此可见，会计年度起止日期与时间长短并无一定标准，各国根据自己的情况而定。关于我国会计年度的界定，在我国会计法规中明确规定：会计年度采用公历日期，即我国是以历年制为会计年度，从每年的1月1日起至12月31日止。税务会计中的纳税年度与会计法规的

上述规定基本保持一致。我国税法规定：企业的纳税年度，自公历1月1日起至12月31日止。企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足12个月的，应当以其实际经营期为一个纳税年度。企业依法清算时，应当以清算期间作为一个纳税年度。

3. 会计基础

会计基础，又称记账基础，是会计确认经济业务是否成立并计算企业损益数额的依据。它通常分为三种：

(1) 权责发生制（应计基础）。对一切收入和费用，不管其是否已经实际收到或已经实际付出，都以经济权益和经济责任的发生作为确定本期收入和费用的标准。也就是说，凡是当期已经实现的收入和当期已经发生与应负担的费用，不论款项是否收付，都应作为当期的收入和费用处理；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，都不应作为当期的收入和费用。权责发生制的计算和核算手续较烦琐，但它公平合理，由于其贯穿于整个企业会计准则体系的全过程，属于财务会计的基本问题，层次较高，统驭作用强，在工商企业中被广泛应用。

(2) 收付实现制（现金基础）。对一切收入和费用支出，以是否实际收到货币资金或实际付出的货币资金作为确定收入与费用是否发生的标准。也就是说，本期实际收到的货款不论其属于哪一个会计报告期，均作为本期的收入入账；本期实际付出的货款不论该项费用应归属哪个时期，均作为本期的费用入账。收付实现制计算手续简便，但欠公平合理。目前在行政、事业单位的会计及一般税务监缴机关会计多采用收付实现制。

(3) 联合基础。在税务会计处理中，许多企业采用另一种会计记账基础——联合基础。即平时会计记录以现金收付基础记录；年度终了结算时，再以权责发生制加以调整。联合基础实际上是权责发生制和收付实现制的联合运用。其优点是可以减少平时记账工作量，年度终了，又收到权责发生制的效果。我国税法中显示的税务会计基础实际上是采用联合基础。例如，企业所得税法规定：缴纳企业所得税，按年计算，分月或者分季预缴。企业应当自月份或者季度终了之日起15日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。企业应当自年度终了之日起5个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

4. 税务会计凭证、账簿和报表

作为反映经营业务书面证明的会计凭证、账簿在税务会计中同样重要。依照税法规定：除非国家另有规定，否则企业应设置能够正确计算应纳税款的会计凭证、会计账簿等；企业的发票和收款凭证，须经当地税务机关批准，方可印制、使用。另外，税法中又规定：企业所得税申报表和纳税凭证，由国家统一印制。作为税务会计核算的综合反映，纳税申报表是对企业一定期间税务活动综合情况的反映。通过纳税申报表可以考核企业税务活动的状况和税收缴纳的完成情况。因此，纳税申报表必须严格按照税务部门规定的项目在有关表式内填列齐全，并附上文字说明，按期向税务部门报送。逾期不报者，税务机关按税法的规定给予经济处罚。

5. 计量单位和使用文字

我国财税制度规定会计核算以人民币为记账本位币。有外币收支业务的企业，也可以采用外币作为记账本位币，但在汇总编制报表时，必须折算为人民币反映。对使用的文字，税法规定：企业的会计凭证、账簿和报表应当使用中国文字填写，也可使用中外两种文字填写。

第四节 税务会计的原则

税务会计是一门具有法律效应的特种专业会计。因此，在处理因税务活动引起的资金运动问题时，要遵循以下原则。

1. 法律原则

税务会计在处理税务资金运动的有关会计事项时，必须遵守税收法律的规定。这是税务会计的首要原则。

2. 客观原则

税务会计必须如实反映企业税务活动的本来面貌，即必须反映税务活动中会计事项的真实性和可靠性。这是税务会计必须遵循的带有普遍意义的原则。

3. 收入原则

企业实现的经营收入是计税的基础，是增加国家财政收入的重要支柱。因此，税务会计必须注重收入原则，正确计算纳税收入及以此为基础计算有关项目，以增加税收收入，保证国家财政来源。

4. 公平原则

税务会计是调整国家、企业、个人三者利益关系的工具，因此，税务会计必须认真地核算企业的成本与收益，坚持合理、公平负担税收的原则。

第五节 税制概述

一、税法与税收的概念

税法是国家法律的重要组成部分，它以宪法为依据，是调整国家与社会成员在征、纳税上的权利与义务关系、维护社会经济秩序、保障国家利益和纳税人合法权益的法律规范的总称，是国家税务机关及一切纳税单位和个人依法征税、依法纳税的行为规则。

税收是国家为实现其职能，凭借其政治权力，按照税法的规定参与社会产品和国民收入分配，以取得财政收入的形式。税收具有三个特征：一是强制性，二是无偿性，三是固定性。

税法是税收的法律表现形式和所确定的具体内容。

从法律角度来讲，一个国家在一定时期内、一定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和，称为税法体系。但从税收工作的角度来讲，所谓税法往往被称为税收制度，即一个国家的税收制度是指在既定的管理体制下设置的税种以及与这些税种的征收、管理有关的，具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等的总和。换句话说，税法体系就是通常所说的税收制度（简称税制）。

二、税制要素

各国的税法一般都比较复杂，但都由若干要素构成。了解这些要素，有助于全面掌握和执行税法规定。税法的构成要素包括：总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税期限、减税免税、纳税环节、纳税地点、罚则、附则等项目。具体说明如下：

1. 总则

总则主要包括税法的立法意图、立法依据、适用原则等。

2. 纳税义务人

纳税义务人又称权利主体。我国税收法律关系的主体，一方是代表国家行使税收征收管理权的各级税务机关；另一方是履行纳税义务的自然人、法人及其他组织。根据各具体税收法律关系不同，各具体税法的调整对象不同，其纳税主体也有所不同。

3. 征税对象

征税对象是税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为，即税法要对什么进行征税。

4. 税目

税目是各个税种所规定的具体征税项目。

5. 税率

税率是税额与计税金额之间的比例，是计算税额的尺度。税率的高低，直接关系到国家的财政收入和纳税人的负担。我国现行的税率形式主要有：

(1) 比例税率，是对同一征税对象或同一税目不分大小，都按规定的同一比例征税。

(2) 超额累进税率，是把计税金额按数额多少分成若干级距，对每个级距分别规定相应的差别税率，应税所得额每超过一个规定的级距，对超过的部分就按高一级的税率计算征收。

(3) 超率累进税率，是以征税对象数额的相对率划分若干级距，分别规定相应的差别税率，相对率每超过一个级距的，对超过的部分就按高一级的税率计算征税。

(4) 定额税率，是按征税对象的计算单位，直接规定一个固定的税额。

6. 纳税期限

纳税期限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。

7. 减税免税

减税免税是指国家为了体现鼓励或扶持政策，对某些纳税人和征税对象采取减少征税或免于征税的特殊规定。