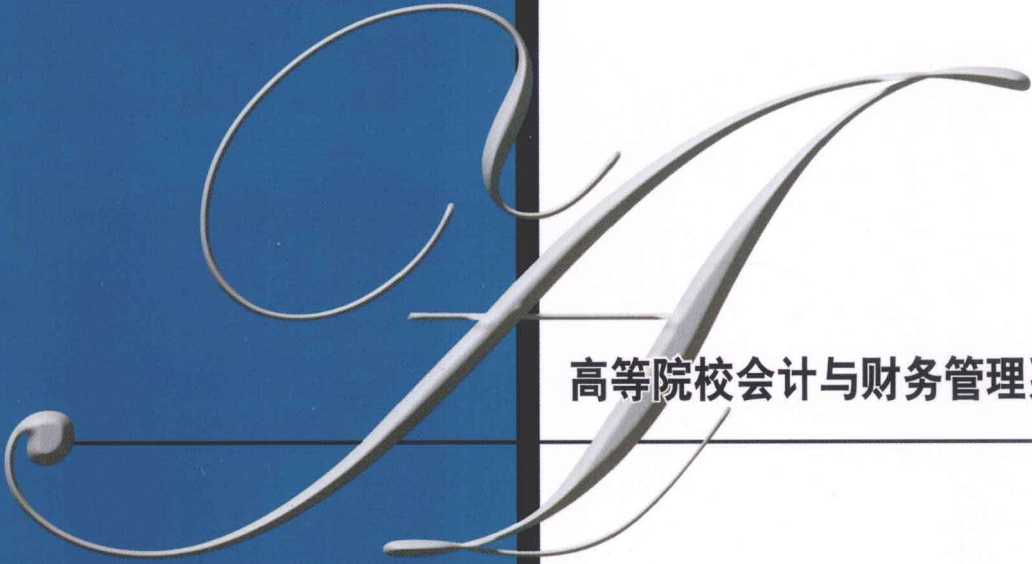




高等院校会计与财务管理系列教材

(第二版)

Tax 税务会计

ax Accounting

应小陆 姜雅净 主编

 上海财经大学出版社

高等院校会计与财务管理系列教材

税务会计

(第二版)

应小陆 姜雅净 主 编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/应小陆,姜雅净主编. —2版. —上海:上海财经大学出版社,2013.11

(高等院校会计与财务管理系列教材)

ISBN 978-7-5642-1735-8/F·1735

I. 税… II. ①应… ②姜… III. ①税务会计-高等学校-教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 181849 号

- ☐ 责任编辑 袁春玉
- ☐ 封面设计 张克瑶
- ☐ 责任校对 卓妍 王从远

SHUIWU KUAIJI

税 务 会 计

(第二版)

应小陆 姜雅净 主 编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

上海华教印务有限公司印刷装订

2013 年 11 月第 2 版 2013 年 11 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 17.5 印张 448 千字

(习题集 3 印张 76 千字)

印数:15 001—20 000 定价:36.00 元

(本教材赠送习题集,请向售书单位索取)

第二版前言

《税务会计》自2010年2月出版以来得到了很多高校和老师的认可,先后印刷4次。此后,为适应社会经济发展的需要,我国在税收制度方面进行了许多调整。针对增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、车船税、车辆购置税、资源税等税制,国务院、财政部、国家税务总局等部门分别发布了第六次修正的《中华人民共和国个人所得税法》(2011年6月30日中华人民共和国主席令第48号)和《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39号)、《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告2012年第24号)、《关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总局公告2011年第50号)、《卷烟消费税计税价格信息采集和核定管理办法》(国家税务总局令第26号)、《关于修改〈中华人民共和国增值税暂行条例实施细则〉和〈中华人民共和国营业税暂行条例实施细则〉的决定》(财政部令第65号)、《关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第51号)、《中华人民共和国车船税法实施条例》(中华人民共和国国务院令第611号)、《关于修改〈车辆购置税征收管理办法〉的决定》(国家税务总局令第27号)、《关于修改〈中华人民共和国资源税暂行条例〉的决定》(中华人民共和国国务院令第605号)、《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局令第66号)、《关于发布修订后的〈资源税若干问题的规定〉的公告》(国家税务总局公告2011年第63号)等税收法规。

根据上述税收法律法规,我们在保持第一版基本框架和编写风格的基础上,对《税务会计》进行了如下修订:一是从突出应用性和操作性的要求出发,在“增值税会计”、“消费税会计”、“关税会计”、“房产税会计”和“契税会计”等章节增加了部分例题,以帮助学生加深对税收制度和税务会计核算等相关知识点的理解与掌握;二是根据《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》和《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》的规定,重新编写了“出口货物退(免)税会计”这一章;三是根据2011年6月30日第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议第六次修正的《中华人民共和国个人所得税法》,调整并完善了“个人所得税会计”的内容;四是根据《中华人民共和国车船税法实施条例》的规定,对“车船税会计”的相关内容进行了补充和完善;五是依据《车辆购置税征收管理办法》的规定,对“车辆购置税会计”的相关内容进行了适当调整;六是根据《中华人民共和国资源税暂行条例》和《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》,重新编写了“资源税会计”这一节;七是修正了部分章节中的文字错漏和一些会计核算错误。

本次修订编写由应小陆、姜雅净共同负责完成。具体分工如下:第一章由姜雅净修订;第二章、第三章、第四章、第七章、第九章、第十章由应小陆修订;第五章、第六章由廖声华修订;第八章由陈永红修订。最后由应小陆负责总纂定稿。

编者

2013年10月

第一版前言

税务会计是在财务会计的形成发展过程中逐步产生和发展起来的一个会计分支,目前税务会计早已从财务会计中独立出来,形成了一套独立的会计核算体系,并与财务会计、管理会计一起成为现代会计的三大支柱。现阶段,纳税活动已经渗透到纳税人生产经营活动的每一个环节,成为纳税人进行经营决策和会计核算的一个重要内容,税务会计的作用也显得越来越重要。

近年来,我国对会计制度和税收制度均进行了较大修改。2007年1月1日起在上市公司范围内施行了《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则第18号——所得税》等38项具体会计准则,对会计核算进行了较大的调整;在税收制度方面,2006年开始执行《中华人民共和国烟叶税暂行条例》和《中华人民共和国车船税暂行条例》;2008年1月1日起实施了新的《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》,以及修订后的《中华人民共和国个人所得税法》;另外,《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》也于2009年1月1日开始施行。面对这些新的变化,我们及时汲取了有关企业会计准则、企业所得税法和增值税、消费税、营业税等税制的最新变化,以最新的政策为指导,精心编写了《税务会计》一书。在本书编写中,我们尽量做到理论与实务相融合,力求全面反映税务会计在新时期的发展和变化。

本书由应小陆、姜雅净任主编,赵珊花、罗锋任副主编。各章具体编写分工如下:第一章由姜雅净编写;第二章、第四章由赵珊花编写;第三章、第七章由应小陆编写;第五章、第六章由廖声华编写;第八章、第十章第一节和第二节由罗锋编写;第九章、第十章第三节至第六节由徐双泉编写。最后由应小陆负责修改、补充并定稿。

本书编写过程中,作者参阅了许多专家、学者的专著和教材,在此谨向相关作者致以诚挚的谢意!书后列出了主要参考文献。

尽管我们进行了大量的调研,搜集了大量的最新资料,研读了大量的最新税收法律文件和相关论著,但由于水平有限,加上我国税收制度又处于不断改革和完善中,书中的错误和纰漏在所难免,恳请广大读者和学界专家批评指正,以便我们进一步修改和完善。

编 者
2010年2月

目 录

第二版前言/1

第一版前言/1

第一章 税务会计概述/1

第一节 税务会计的概念与特点/1

第二节 税务会计的对象、目标与职能/3

第三节 税务会计的基本前提与原则/7

第二章 增值税会计/13

第一节 增值税税制概述/13

第二节 增值税的计算与申报/18

第三节 增值税的会计核算/36

第三章 消费税会计/57

第一节 消费税税制概述/57

第二节 消费税的计算与申报/62

第三节 消费税的会计核算/74

第四章 出口货物退(免)税会计/82

第一节 出口货物退(免)税概述/82

第二节 出口货物退(免)税的计算与申报/87

第三节 出口货物退(免)税的会计核算/101

第五章 营业税会计/107

第一节 营业税税制概述/107

第二节 营业税的计算与申报/109

第三节 营业税的会计核算/114

第六章 关税会计/127

第一节 关税税制概述/127

第二节 关税的计算与申报/130

第三节 关税的会计核算/136

第七章 企业所得税会计/142

- 第一节 企业所得税税制概述/142
- 第二节 企业所得税的计算与申报/144
- 第三节 企业所得税会计基础/159
- 第四节 企业所得税的会计核算/174

第八章 个人所得税会计/183

- 第一节 个人所得税税制概述/183
- 第二节 个人所得税的计算与申报/186
- 第三节 个人所得税的会计核算/208

第九章 资源税类会计/213

- 第一节 资源税会计/213
- 第二节 城镇土地使用税会计/221
- 第三节 土地增值税会计/225
- 第四节 烟叶税会计/235
- 第五节 耕地占用税会计/238

第十章 财产、行为税类会计/243

- 第一节 房产税会计/243
- 第二节 车船税会计/249
- 第三节 城市维护建设税会计/254
- 第四节 印花税会计/257
- 第五节 契税会计/262
- 第六节 车辆购置税会计/266

参考文献/271

第一章

税务会计概述

【本章导读】

本章主要介绍税务会计的基础理论。通过本章学习,应理解税务会计的产生与发展、税务会计的目标、税务会计模式、税务会计与财务会计的关系、税务会计与税收会计的差别;熟悉税务会计的特点、税务会计对象、税务会计原则;掌握税务会计的概念、税务会计的职能和税务会计的基本前提。

第一节 税务会计的概念与特点

一、会计与税法

会计和税收是经济领域中的两大分支,它们在运行中分别遵循不同的原则,规范不同的对象,服务于不同的目的。

会计核算遵循一般会计原则,其目的在于真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果以及财务状况变动的全貌,通过会计报表向投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表使用者提供有用的会计信息。为了满足不同的报表使用者和社会各方面对会计信息的需求,在会计要素的确认、计量、记录、报告过程中,必须以会计准则和财务管理制度为基本规范。

税法是国家制定的用于调整政府与纳税人之间在征纳税方面的权利和义务的法律规范,它是税收征纳双方依法征税、依法纳税的行为准则,它以课税为目的,根据经济合理、公平税负、促进竞争的原则,依据有关的税收法律法规,确定纳税人在一定时期内应履行的纳税义务。

在企业的日常经济活动中,几乎所有的会计要素都会影响企业的税款支出。为了规范企业和国家之间的税收分配关系,企业必须按照税收法律法规的规定重新确认、计量会计要素。因此,税法又是会计行为的另一种规范。由此可见,会计行为同时受到会计准则、财务管理制度与国家税收法律法规两种行为规范的制约。

二、税务会计的概念

税务会计是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从财务会计中分离出来的,介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘性会计学科,是将国家税收法律法规和会计处理融为一体的一种特殊的专业会计。从本质上来讲,税务会计是一种管理活动,而这种管理活动要求以国家税收法律法规为准绳,并采用会计的专门理论和技术方法,即要求企业依

据会计准则和财务管理制度的规定处理会计事项,同时按照税收法律法规的规定重新确认、计算会计要素,使会计行为达到既满足纳税的需要,又能使提供的财务会计信息符合会计准则的要求。因此,当会计准则和税收法律法规的规定不一致时,必须采用税务会计进行调整处理;即使会计准则、财务会计制度和税收法律法规的规定基本一致,仍然存在应纳税款的计算、申报、缴纳乃至税务筹划等会计事项。从某种程度上讲,税务会计已经融合于企业会计核算的全过程。

综上所述,税务会计是以国家现行税收法律法规为依据,以货币为主要计量单位,运用会计核算的专门方法对纳税人税基的形成以及税款的计算、申报和缴纳所引起的资金运动进行连续、系统、全面的核算与监督的一种专业会计。

三、税务会计的特点

税务会计作为会计学科的一个相对独立的分支,除具有其他专业会计的共性特征外,也有其特殊性,主要体现在以下几方面:

(一)法律性

税务会计的法律性源于税收所固有的强制性、无偿性的形式特征。税务会计必须以现行税法为依据,接受税收法律法规的制约。对于具体会计核算中的一些计算方法,如存货计价、固定资产折旧等,企业可以根据其生产经营的实际需要适当选择,但税务会计必须在遵守国家现行税收法律法规的前提下选择。税收法律法规作为税务活动的基本准则,制约着征纳双方的分配关系。当会计准则、财务会计制度的规定与现行税收法律法规规定发生抵触时,税务会计必须以现行税收法律法规规定为准进行调整。由此可见,税务会计必须以现行的税收法律法规为依据,接受税收法律法规的规范和制约,这是税务会计区别于其他专业会计的突出特点。

(二)广泛性

纳税人的广泛性,决定了税务会计适用范围的广泛性。就部门而言,它适用于工业、商品流通、交通运输、房地产开发等国民经济各行业、各部门;就所有制而言,它适用于国有经济、集体经济、私营经济、个体经济、联营经济、股份制经济、外商投资经济、港澳台投资经济和其他经济等各种经济形式。由此可见,不论什么性质的企事业单位,不管其隶属于哪个部门或行业,只要被确认为纳税人,在处理税务事宜时都必须依照税收制度的规定,运用会计核算的专门方法对其生产、经营活动进行核算和监督,这就使税务会计成为企事业单位涉税活动的一种核算手段。

(三)统一性

税法的统一性、普遍适用性决定了税务会计的统一性特点。也就是说,同一种税对于适用的不同纳税人而言,其规定具有统一性、规范性。不区分纳税人的经济性质、组织形式、隶属关系以及生产经营形式和内容,在税收制度构成要素,诸如征税对象、税目、税率、征纳办法等方面,均适用统一的税法规定。当然,在维护税法统一的前提下,也不排除特殊情况下的灵活性,如减免税方面的规定等。税法的统一性决定了税务会计在对纳税行为进行核算和监督时的统一性。

(四)独立性

作为会计学科的一个相对独立的分支,与其他专业会计相比较,税务会计具有自身的相对独立性。在核算方法上,因为国家税收法律法规与企业会计准则所遵循的原则不同、规范的对

象不同,二者有可能存在一定的差异。例如,现行增值税中对视同销售货物行为的征税规定、企业所得税中税前会计利润与应纳税所得额之间的差异调整等方面,税务会计要求完全按照税法规定进行调整处理,由此反映了税务会计核算方法的相对独立性。在核算内容上,税务会计只对纳税人在税务活动过程中所表现的有关经济业务进行全面、系统的核算与监督,由此反映了税务会计核算内容的相对独立性。

第二节 税务会计的对象、目标与职能

一、税务会计的对象

税务会计的对象是指税务会计这种特殊的专门会计管理活动的客体,它是纳税人方面因纳税所引起的资金运动,即应纳税款的形成、计算、缴纳、退补和罚款等经济活动的货币表现。税务会计的对象具体包括:

(一) 经营收入

经营收入包括主营业务收入和其他业务收入,是企业在生产、经营过程中,销售产品(商品)、提供劳务所取得的收入。它是企业资金运动的终点,也是下一次资金运动的起点。由成品(商品)资金转化为货币资金,既包含用于补偿已消耗掉的各项成本(费用),也包括实现的税金、利润。企业的经营收入是计算上缴税款的重要依据,它不仅是计算增值税、消费税、营业税等流转税的依据,也是计算企业所得税的基础。因此,正确地核算和监督企业的经营收入,是税务会计的重要内容。

(二) 成本费用

成本费用是企业在生产经营过程中物化劳动和活劳动耗费的货币表现。成本费用主要反映企业资金的垫支与耗费,是企业资金补偿的尺度。生产经营的成本费用与其经营收入的差额,反映了企业生产经营活动的盈利状况、劳动生产率的高低等。企业生产经营过程中成本费用的计算是否合理、合法、准确,直接关系到税款特别是所得税计算和缴纳的正确性。因此,正确核算税款并监督企业生产经营的成本费用,是税务会计的重要内容。

(三) 经营成果

经营成果是指企业在一定会计期间实现的利润(或亏损),它包括营业利润和营业外收支净额。企业利润总额的形成及其分配的正确性,影响到企业所得税应纳税所得额的确定以及所得税的计算和缴纳。尤其是企业按会计准则和会计制度的规定进行当期损益的确认、成本费用的扣除,与按税法规定计算的应纳税所得额之间往往存在差异(包括永久性差异和暂时性差异),需要在计算缴纳所得税时,按税法规定予以纳税调整。因此,正确地核算和监督企业的经营成果,是税务会计的重要内容。

(四) 税款计算与缴纳

不同类别的税种,其计税依据、计算方法、征收办法等内容各不相同,同一种税对不同行业、不同性质企业的会计处理方法也有所不同,因此,各种应纳税款的计算、缴纳方法也不尽一致。负有纳税义务的纳税人应严格按照税法规定,根据会计准则和会计制度,正确计算应纳税款,按照法定程序编制纳税申报表,正确、及时地解缴税款入库。而这项以货币表现经济活动的业务工作,只能由税务会计来完成。因此,正确核算税款并监督税款的计算、解缴过程及其结果,是税务会计的重要内容。

（五）税收减免

税收减免是国家为了贯彻鼓励或扶植政策,对某些纳税人或征税对象采取减少征税或免于征税的特殊规定。减税、免税是税法的原则性和灵活性相结合的具体体现,具有鲜明的目的性和较强的针对性。税收减免意味着纳税人少缴税款和征税机关少收税款,它必须严格按照税法规定的管辖权限、减免范围和减免幅度进行计算和审批。纳税人应按国家规定对减免税款进行会计核算和正确使用。因税收减免而引起纳税人收回退还的税款,是通过税务会计计算、申报、收纳和登记的。因此,正确地核算和监督税收减免,是税务会计的重要内容。

二、税务会计的目标

会计目标是指会计作为一项管理活动所要达到的目的。会计主要通过提供有关经济活动的会计信息以发挥其在经济管理中的作用,因此,会计目标决定于会计信息使用者的需求。

税务会计的目标,即企业通过税务会计工作所要达到的目的,是会计目标在税务会计这一特殊领域内的具体表现。税务会计是企业会计中一个相对独立的部分,其会计目标也就有其特定性。通过税务会计提供的会计信息,不仅要满足企业自身经营管理的需要,还需要服务于企业外部与企业存在密切经济利益关系的国家和地方税务机关以及投资者、债权人等。税务会计的基本目标主要体现在以下三个方面:

（一）企业内部经营管理者经营决策的需要

在现代“多种税、多次征”的复合税制模式下,税收是影响企业财务状况、经营成果和现金流量的一个重要因素。企业经营管理者承担资产受托责任,其基本职责是使投资者权益最大化,而纳税则会影响投资者权益。在符合或不违反现行税法规定的前提下,能否减少或推迟纳税、争取税收优惠,自然是企业管理者非常关注的问题。因此,企业经营管理者必须了解有关应纳税款的形成、计算和解缴情况,税务会计通过有关核算资料以及专门的税务报表,提供并揭示有关纳税情况的会计信息。

（二）国家税收征收管理的需要

国家在制定税法、进行税收征收管理时,一般以会计记录和会计信息为依据,在会计信息的基础上进行必要的调整。会计信息是国家税收管理的重要依据。企业应当及时向国家和地方税务机关披露本企业税收的形成、计算和解缴情况,以便税务机关进行稽核和调控。国家和地方税务机关除了必须了解税收的征收和上缴情况外,还必须详细了解各自税收管辖权限范围内各个纳税人计算缴纳税款的详细情况,以便进行管理、控制、稽核和检查,而这些有关纳税情况的会计信息应由企业的税务会计资料来提供。

（三）社会其他有关方面的需要

企业处于一定的社会经济环境中,与其他各个方面有着密切的联系,因此税务会计提供的有关纳税方面的会计信息也要满足企业的某些具体需要,如企业的投资者评价投资风险和报酬,从而决定是否进行投资、是否继续持有投资、是否变卖投资等投资决策的需要;包括银行在内的债权人评价信贷风险,分析企业到期能否还本付息等信贷决策的需要;企业的供货单位和客户评价经营风险,决定是否签订经济合同、是否给予商业信用等商业决策的需要。上述单位或部门虽然首要关注的是自身的盈利情况或求偿可能性,但由于税款的缴纳直接导致企业货币资金的外流,即净资产的减少,所以它们也同样关注税款的形成、计算和缴纳情况。此外,政府的综合经济职能部门也需要借助税务会计信息,了解各个企业单位上缴税收的详细情况,以适应宏观经济管理和调控的需要。

三、税务会计的职能

税务会计的职能是指税务会计作为一种特殊的专业会计,本身所固有的职责和功能。税务会计的基本职能与一般会计相同,但因其与税收联系密切,因此,其具体职能、作用与一般会计又有所不同。

(一)核算税务活动

税务会计根据国家的税收法律法规、会计准则和企业会计制度等方面的规定,全面、真实、连续、系统地记录和核算企业生产经营过程中的税务活动,即税务资金的形成、计算、缴纳、退补、减免等情况,从而为国家组织税收活动提供可靠的依据。通过对税务会计所反映的税务活动及其所提供的资料进行分析,还可以促进企业改善经营管理,提高经济效益,为进一步扩充税源提供保障。

(二)监督税务行为

税务会计按照税收法律法规,通过税务会计的一系列核算方法,监督企业应纳税款的形成、计算和缴纳情况,监督企业收益的分配,实现税收杠杆的经济调节作用。通过税务会计对企业税务活动的监督和控制,从而保证国家税收法律法规的贯彻实施与适时修正。税务会计还可以通过采取各种检查监督手段,发现和揭露问题,并为处理问题提供确凿的会计证据资料,有利于维护税法的严肃性和保障企业合法权益。

(三)参与涉税决策

税务会计能通过对税务活动和税务行为的核算与监督,参与涉及纳税的企业的生产、经营、财务和其他决策,其参与经济决策的方式主要体现在为实施决策提供信息支持,税务会计的核算信息是进行涉税决策的客观依据。企业在很多情况下需要进行有关税务方面的经济决策,在这些决策中,一般需要以前各期的税务会计核算资料,有时还需要运用税务会计的专门技术方法,对未来经济活动的纳税情况进行科学分析和预测,以便作出正确的经济决策,而这些情况只能通过税务会计核算资料来提供。

四、税务会计模式

(一)英美的税务会计模式

英美的税务会计模式是典型的财税分离模式,即允许财务会计与税务会计差异的存在,财务会计有充分的独立性,不受税法的约束。纳税人的税务事项由税务会计另行处理,无需通过财务会计的纳税调整来实现。形成这种税务会计模式的社会环境因素有以下几点:

(1)经济体制环境。英美的经济体制被认为是“自由式”的市场经济体制,政府不直接干预经济,其投资体制以企业为主,由市场决定供求,证券市场极为发达。其企业的组织形式以股份制企业为主,遵循公认的会计原则。这决定了企业的纳税按税法进行,而会计的主要目的是为投资者提供对其决策有用的信息。

(2)法律环境。英美属于普通法系国家,真正起作用的不是法律条文本身,成文法只是对普通法的补充,适用的法律是经过法院判例予以的解释,作为法律之一的税法也不例外。所以,法律对经济的约束较笼统、灵活,没有系统、完整地对企业会计行为进行规范。

(3)会计核算规范管理形式。英美的会计核算管理形式属于民间型,例如,美国的财务会计准则委员会为自律机构,会计核算规范以公认会计原则为核心,立法对会计规范无直接影响,其财务报告体系从财务报表到会计信息披露,都是基于对投资者提供有用的信息,全面反

映与投资决策和现金流量相关的会计信息。

(4)会计职业队伍的力量。由于英美国家政府的权力相对较分散,政府对会计管理体制的影响较弱,所以,国家对会计监督体系十分重视;另外,英美的会计职业被认为是具有发展前途的职业,会计人员的地位较高,他们大多素质高、敬业精神强、薪水优厚;再加上股东集团的力量,因此,注册会计师被看成经济警察,在经济生活中起着重要的作用。英美属于投资者导向的会计模式,这种会计模式强调会计要保护投资者和潜在投资者的利益,所以,其财务会计遵循公认会计原则,不受税法约束,会计计价方法和标准基本上反映了会计科学的客观性,所提供的会计信息更加公允、真实。因此,为了适应纳税的需要,相应地从财务会计中分离出完全脱离公认会计原则,以税法的目标为基础,从税基的计算到税款的缴纳始终贯彻税法规定的专门会计系统——税务会计。

(二)法德的税务会计模式

法德的税务会计模式是典型的财税合一模式,不允许财务会计与税务会计差异的存在,财务会计被认为是面向税务的会计,税务当局是法定的会计信息使用者,税法对会计提出了明确的要求,会计准则与税法的要求一致,企业对会计事项的处理严格按照税法的规定进行。形成这种税务会计模式的社会环境因素有以下几点:

(1)经济体制环境。法国的经济体制是有计划的市场经济体制,政府通过经济计划干预经济。法国的投资体制以企业为主体,但与英美体制的区别在于,由于证券市场不发达,政府在投资领域起着重要的作用,公有化比重高,企业的资金来源很大一部分是政府向公众发行的公债收入。法国企业的组织形式以小型家族企业为主,但国有企业几乎垄断了交通、能源、通信、运输等重要的国民支柱产业;而德国的公司大部分由银行控制或拥有。所以,法德对会计信息的公允、真实性要求相对较弱,会计的主要目标是满足国家对税务管理的需要。

(2)法律环境。法德属于大陆法系国家,这种法律体系的特点是强调成文法的作用,在结构上强调系统化、条理化、法典化和逻辑性。实行这种法系的国家政府往往通过完备的法律对经济活动进行干预,如法国企业财务会计的规范化就受到了诸如公司法典、证券法典和税法典的影响,所以,法德的会计与法律的关系十分密切,企业的自主权受到了很大限制,财务会计的处理在很大程度上受到了税法的影响。

(3)会计核算规范管理形式。法德的会计核算管理形式是行政型的,例如,法国体现企业会计准则的“会计总计划”由国家会计委员会制定,该委员会由政府组织与控制,在企业会计信息处理原则上主要维护政府的利益。“会计总计划”继承了大陆法系法典统一的传统,从会计基本原则、业务处理方法、会计账户到财务报表等,无一遗漏。

(4)会计职业队伍的力量。由于法德中央政府权力相对集中,政府在会计管理中的力量相对强大,在会计的管理体制上,表现为政府在会计规范中占主导地位;另外,由于缺乏强大的私人股东集团对会计信息的需求,对注册会计师的要求远少于英美国家,所以,法德的会计职业队伍的力量、规模和能力都较弱,这为会计与税法的协调提供了条件。法德属于政府(税收)导向的会计模式,这种会计模式强调会计要为国家调控宏观经济服务,所以,其财务会计受税法约束,强调为政府税收服务。其纳税申报必须与提交给股东的财务报表一致,税法的任何变动都会影响到企业财务报表的内容和形式。相对而言,财务会计信息对股东、债权人、企业管理当局的相关性(有用性)则不够,但由于政府是会计信息的主要使用者,也是税收利益的既得者,所以在这一点上影响不大,企业应纳税所得与税前会计利润相差也不大,没有必要建立独立的税务会计。

（三）日本的税务会计模式

日本的税务会计模式既不像英美那样财税分离,也不像法德那样是典型的财税合一,有其自身的特点,具体表现为依据税收法则对财务会计进行协调的会计模式,也就是说,其税务会计是一种纳税调整会计方法体系。形成这种税务会计的社会环境因素如下:

(1)经济体制环境。日本的经济体制是政府主导型的市场经济体制,政府干预经济,推行经济计划和产业政策;证券市场较为发达,但其企业资金主要来源于企业集团内部、国内银行和国际资金,本国的国民投资较少。企业的组织形式多为股份有限公司和有限责任公司,但规模都较小。大公司多为集团公司,或为大财团控制或依附于实力雄厚的商业银行,但它们的股份很少上市交易。所以,政府、企业投资人和债权人都对财务会计信息有所要求。

(2)法律环境。日本的经济立法全面,近乎大陆法系。就会计规范而言,起重大作用的法规是商法、证券交易法、税法和会计准则。商法、证券交易法不仅仅是法律,而且是会计规范的具体条文,有关会计的核算、会计账户以及会计报告的编制、格式、审计要求等都有规定。会计准则具有一定法律效力,原则性的内容较多,事实上是对商法、证券交易法及税法的补充。所以,日本的会计处理是一种法律规范,但由于税法与其具有同等法律效力,因而日本的税务会计不可避免地呈现出纳税调整的形式。

(3)会计核算规范管理形式。在这方面,日本兼有立法和行政的双重特点,制定会计准则的企业会计评议会就是一个行政性的机构。由于商法和证券交易法对会计核算的规范较详细,所以会计准则并不涉及会计处理的具体方法。在日本,找不到类似于美国的一整套会计准则,也找不到类似于法国的“会计总计划”。因此,日本的税务会计是一种没有完整理论框架指导的“会计方法体系”。

(4)会计职业队伍的力量。由于日本政府不像法德那样对会计的影响较强,也不像英美那样不直接影响会计的管理体制,而是与私人股东集团对会计信息的需求形成一种均势,所以,日本对注册会计师的需求以及会计职业队伍的力量都介于法德与英美之间。日本属于企业导向的会计模式,这种会计模式强调会计为企业管理服务,其财务会计准则制定的宗旨就是要促进企业会计方法的统一,并希望以此吸引国外资金,促进企业管理水平提高,公平税负。但会计准则只是商法、证券交易法和税法的补充,日本的财务报告体系在商法的要求下面向债权人,在证券交易法的要求下面向投资者,在税法的要求下面向税务机关,所以,企业应税收益与会计收益必须一致。这也就使得日本的税务会计表现为依据税法对商法和证券交易法规范的财务会计进行调整的会计。

第三节 税务会计的基本前提与原则

一、税务会计的基本前提

税务会计以财务会计为基础,财务会计中的基本前提有些也适用于税务会计,如会计分期、货币计量等。但由于税务会计有其自身的特点,其基本前提也应有其特殊性。税务会计的基本前提包括纳税主体、持续经营、货币时间价值、纳税会计期间四个方面。

（一）纳税主体

纳税主体是指按照税法规定直接负有纳税义务的特定单位或组织。纳税主体与财务会计的会计主体有密切联系,但不一定等同。会计主体是财务会计为之服务的特定单位或组织,会

计处理的数据和提供的财务信息被严格限制在一个特定的、独立的或相对独立的经营单位之内,典型的会计主体是企业。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。如对稿酬所得征纳个人所得税时,其纳税人(即稿酬收入者)并非会计主体,而作为这一纳税事项的扣缴义务人则成了会计主体。纳税主体作为代扣代缴义务人时,纳税人与负税人是分开的。作为税务会计的一项基本前提,应侧重从会计主体的角度理解和应用纳税主体。

(二)持续经营

持续经营是指纳税主体在可预见的未来不会破产或被清算,其生产经营活动将按照当前的规模和状态持续下去。这是税务会计记录信息真实可靠、会计核算方法持续稳定的重要前提。只有在持续经营前提下,税务会计才能对影响税务活动的收入和费用的不同情况,分别按照权责发生制原则或收付实现制原则确认,并决定各种具体税务会计方法的应用取舍。

(三)货币时间价值

货币时间价值是指货币随着时间的推移,投入周转使用资金所增加的价值。由于货币时间价值的存在,递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的财务优势,如果这种财务优势的利益循环发生,实际获得的利益将远远大于短期内使用资金的利益。因此,货币时间价值这一基本前提已经成为税收立法、税收征管和纳税人选择会计政策、会计处理方法的基点,税法对每个税种都明确规定了纳税义务发生时间的确认原则、纳税期限、缴库期限等。

(四)纳税会计期间

纳税会计期间也称纳税年度,是指纳税人按照税法规定选定的纳税年度。我国的纳税会计期间是指自公历1月1日起至12月31日止。纳税会计期间不等同于纳税期限,如增值税、消费税、营业税的纳税期限是日或月。如果纳税人在一个纳税年度的中间开业,或者由于改组、合并、破产关闭等原因,使该纳税年度的实际经营期限不足12个月的,应当以其实际经营期限为一个纳税年度。纳税人清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。纳税人可在税法规定的范围内选择、确定,但必须符合税法规定的采用和改变纳税年度的办法,并且遵循税法作出的关于对不同企业组织形式、企业类型的各种限制性规定。

二、税务会计的原则

税务会计与财务会计密切相关,财务会计中的核算原则大部分或基本上适用于税务会计。但又因税务会计与税法的特定联系,税收理论和立法中的实际支付能力原则、公平税负原则、程序优先于实体原则等,也会非常明显地影响税务会计。税务会计上的特定原则可以归纳如下:

(一)税法导向原则

税法导向原则也称税法遵从原则。税务会计应以税法为准绳,在财务会计确认、计量的基础上,再以税法作为判断标准进行重新确认和计量,在遵从或不违反税法的前提下,履行纳税义务,寻求税收利益。该原则体现“税法至上”,税法优先于会计法规等其他普通法规。

(二)以财务会计核算为基础原则

由于税务会计与财务会计的密切关系,税务会计一般应遵循各项财务会计准则。只有当某一交易、事项按会计准则、制度在财务会计报告日确认以后,才能确认该交易、事项按税法规定确认的应课税款;依据会计准则、制度在财务报告日尚未确认的交易、事项可能影响到当日已确认的其他交易、事项的最终应课税款,但只有在根据会计准则、制度确认导致征税效应的交易、事项之后,才能确认这些征税效应。其基本含义包括:①对于已在财务报表中确认的全

部交易事项的当期或递延税款,应确认为当期或递延所得税负债或资产;②根据现行税法的规定计量某一交易事项的当期或递延应纳税款,以确定当期或未来年份应付或应退还的所得税金额;③为确认和计量递延所得税负债或资产,不预期未来年份赚取的收益或发生的费用的应纳税款或已颁布税法、税率变更的未来执行情况。

(三)修正的应计制原则

由于收付实现制不符合财务会计要素的确认、计量原则,不能用于财务会计报告目的,为了更多地借助财务会计记录,从而降低税收征管成本,目前大多数国家的税法都接受应计制原则(又称权责发生制或应收应付制)。但在其被用于税务会计时,与财务会计的应计制还是存在明显差异:第一,应该考虑税款支付能力,使得纳税人在最有能力支付时缴纳税款;第二,确定性的需要,要求收入和费用的实际实现具有确定性;第三,保护政府税收收入。例如,在收入的确认上,应计制的税务会计由于在一定程度上被支付能力原则所覆盖,从而包含一定的收付实现原则;但是在费用的扣除上,财务会计采用稳健原则列入的某些估计、预计费用在税务会计中是不能够被接受的,后者强调“该经济行为已经发生”(在费用发生时而不是实际支付时确认扣除)的限制条件,从而起到保护政府税收收入的目的。由此可见,税务会计是有条件地接受应计制原则,体现的是税收实用主义。

(四)历史(实际)成本计价原则

按历史成本计价原则进行会计处理,既有利于对资产、负债、所有者权益的存量计量,也有利于对收入、费用、利润的流量计量,因此,能够客观、真实地反映企业的财务状况和经营成果。在财务会计中,该原则有一定的局限性。为纠正其不足,可以根据判断标准,对资产计提减值准备等,从而对历史成本计价原则进行修正。但在税务会计中,除税法另有规定外,纳税人必须遵循历史成本计价原则,因为它具有确定性与可验证性。

(五)配比原则

配比原则是在财务会计中将某一会计期间的收入与其相关的费用相配比,以正确计算当期损益并据以进行收益分配。税务会计的配比原则是在所得税负债计算时,应按税法确定收入(法定收入)并界定同期可扣除费用,即纳税人发生的费用应在费用应配比或应分配的当期申报扣除。

(六)确定性原则

确定性原则是指在所得税会计处理过程中,按所得税税法的规定,在应税收入与可扣除费用的实际实现上应具有确定性,即纳税人可扣除的费用不论何时支付,其金额必须是确定的。该原则适用于所得税的税前扣除,凡税前扣除的费用,如财产损失等,必须是真实发生的,且其金额必须是可确定的。

(七)合理性原则

合理性原则是指纳税人可扣除费用的计算与分配方法应符合一般的经营常规和会计惯例。该原则属于定性原则而非定量原则,具有较大的弹性空间。对于同一交易事项的认定和会计处理,征纳双方角度不同、利益不同,对是否“合理”会有不同的解释。税务会计信息应该具有“合理性”的充分说服力。

(八)划分营业收益与资本收益原则

营业收益与资本收益具有不同的来源,担负着不同的纳税责任,在税务会计中应严格区分。营业收益是指企业通过其日常性的经营活动而获得的收入,通常表现为现金流入或其他资产的增加或负债的减少,其内容包括主营业务收入和其他业务收入两个部分,其税额的课征

标准一般按正常税率计征。资本收益是指在出售或交换税法规定的资本资产时所得的利益,资本收益的课税标准具有许多不同于营业收益的特殊规定。因此,为了正确地计算所得税负债和所得税费用,应该遵循两种收益的划分原则。

(九)可预知性原则

可预知性原则是支持并规范“债务法”的原则。债务法关于递延所得税资产或负债的确认模式基于这样的前提:根据会计准则编制的资产负债表,所报告的资产和负债金额将分别收回或清偿。因此,未来年份应税收益只在逆转差异的限度内才被认可,即未来年份的应税收益仅仅受本年暂时性差异的影响,而不预期未来年份赚取的收益或发生的费用。将可预知性原则应用于所得税会计处理,提高了对企业未来现金流量、流动性和财务弹性的预测价值。

(十)税款支付能力原则

税款支付能力与纳税能力有所不同。纳税能力是指纳税人应以合理的标准确定其计税基数。有同等计税基数的纳税人应负担同一税种的同等税款。因此,纳税能力体现的是合理负税原则。与企业的其他费用支出有所不同,税款支付必须全部是现金支出,因此,在考虑纳税能力的同时,也应考虑税款的支付能力。税务会计在确认、计量、记录收入、收益、成本、费用时,应尽可能选择保证税款支付能力的会计处理方法。

三、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

理论上说,税务会计与财务会计的目标不同,是两个不同的学科。但税务会计作为一项实质性的工作并不是独立存在的,而是企业会计的一个专门领域,与财务会计相伴而存。它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凭证和账簿,而从会计机构的设置来看,中小企业也可以不专门设置税务会计机构和专职人员。因为对现代会计的要求,也应具备多重功能,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。企业只需设一套完整的会计账表,平时只依据一种尺度(财务会计尺度)进行会计处理,待需要时,再依据其他尺度作调整,以发挥其多种功能、满足不同需要。税务会计资料来源于财务会计,它对财务会计与现行税法不符的事项,或出于税务筹划目的需要调整的事项,按税务会计方法计算、调整,并做调整会计分录,再融于财务会计账簿或报告之中。

一方面,世界各国的税法都不同程度地吸收了会计的概念和方法,计算税金的程序大多数也要模拟会计方法,计算依据一般都必须以会计记录为基础,可以说,税法借用了会计技术才得以实施,税法因采用了会计方法才日趋成熟。另一方面,税法对会计的影响也是普遍的,它使会计实务的处理更加规范化;税法影响会计对某些会计方法的选择,促使会计的重心由计算资产的盘存转向计算收入,由重视利润表转向重视资产负债表,也使会计人员的业务范围不断扩大。税法与会计相互影响、相互制约、相互促进,税务会计与财务会计也是如此。

(二)税务会计与财务会计的区别

税务会计与财务会计的区别主要表现在以下几个方面:

1. 核算目的不同

财务会计通过对纳税人所有经济业务进行记录与核算,最后编制资产负债表、利润表、现金流量表及其附表,全面反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,并将其报送投资者、债权人、企业主管部门及其他会计信息使用者,为债权人、投资者的决策提供有用的信息,同时也为