



曹仲绪

税务会计学能否成立? 建立这个学科有什么意义? 本文就此谈谈自己的想法, 以期抛砖引玉, 引起会计学术界和实际工作者的关注, 共同为建立税务会计这门新兴的会计学科作出贡献。

### 一、什么是税务会计

税务会计是适应我国社会主义市场经济的需要, 随着企业财务会计改革和税制改革的实施, 应运而生, 是从财务会计和预算会计中分离出来, 在原税收会计基础上, 重新组合, 脱颖而出的一门新兴的独立的会计学科。它是由企业的纳税管理会计、税务机关的税收征管会计和税收成本会计组成的税务会计体系。

税务会计是执行国家税法, 组织税收收入的会计, 是国家管理税收的重要工具。它是根据国家税收法规为准绳, 以会计方法为工具, 对税基的形成, 税款的计算申报和缴纳入库, 以及征税成本费用等进行连续地、系统地会计核算和监督的一门专业会计。

税务会计的基本职能是: 如实反映纳税人依法应缴的税金, 税务部门依法征收和入库的税金, 以及税务机关行政、业务经费的收支状况。保护税基不受侵犯, 监督国家税金及时、足额入库, 监督征税费用按核定的标准和范围执行。分析税收计划执行情况, 提高税收管理水平, 降低税收成本, 增加税收收入。

税务会计的对象, 是税收资金运动, 即税金的实现、减免、征收、欠缴、上解、入库、提退和成本费用等资金运动的全过程。

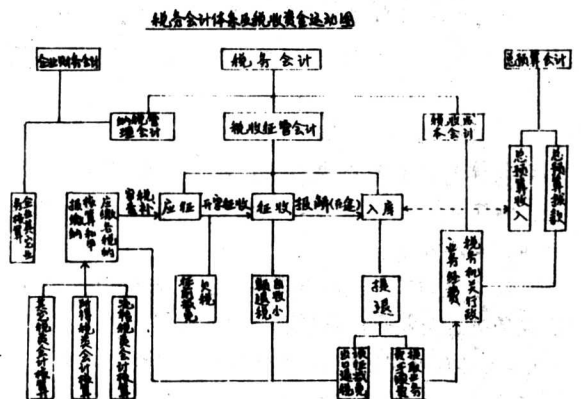
税金产生于纳税人, 征收入库由税务部门进行, 征税成本费用也由税务部门管理。由于纳税人和税务部门在执行国家税法中的地位 and 任务不同, 因而各自的

税务会计核算的对象就有所不同。

纳税人是依照税法规定的纳税义务人。因此, 纳税人会计核算的对象, 是税金的产生阶段, 即应缴各税的征税对象和应缴税金的核算, 亦称税源部分的核算。

税务部门是国家管理税收的业务职能部门, 它的会计核算对象就是税金的征收入库阶段和行政、业务经费资金的收支结存过程。

由此可见, 税务会计是一个相互联系分段核算过程, 是一个完整的会计核算体系。核算的主体由纳税人和税务部门共同组成。核算的范围, 包括从企业财务会计中分离出来的纳税管理会计核算、税务部门在原有税收会计基础上改革、完善的税收征管会计核算和税收成本会计核算等三个部份。所以说, 税务会计是财务会计与预算会计之间的桥梁和纽带。可用税务会计体系及税收资金运动图表示:



## 二、产生税务会计的客观基础

1. 税务会计的产生,是税收的本质特征所决定的。

税收的本质是,国家凭借政治权力,依照国家法律规定的标准,参加社会总产品和国民收入再分配所形成的分配关系。税收作为取得财政收入的一种手段,其分配的对象是国民收入,因此,国民收入是税收的基本源泉,创造和取得国民收入的单位和个人,是税收的主要纳税人。这种分配是依照法律规定的标准进行的,分多分少,体现了国民经济中的重大比例关系。在税法执行过程中,是否按规定的标准进行分配,就需要通过会计记帐、算帐、报帐来反映和监督。税务会计就是适应和体现国家和纳税人的这种利益分配关系,伴随着税收分配活动的每一个环节,反映和监督这种分配依法正常实现。所以说,税务会计的产生,是税收分配关系的内在要求。税务会计是国家参与国民收入分配的会计。这是税务会计产生的最根本的社会经济动因。

2. 税务会计的产生,是税收会计改革的必然趋势。

建国以后,税收会计随着税收工作的发展变化,经历了一个曲折的发展过程。1986年,在新的形势下,税收会计进行了改革,改单式记帐为复式记帐。1991年,国家税务总局颁发了《税收会计改革方案》和《税收会计核算试行办法》。改革方案指出,长期以来,税收会计只核算从征收到入库的过程,其核算对象不完整,税收会计核算的监督职能没有完全发挥出来。应当扩大税收会计核算的范围,延伸核算起点,把会计核算方法引入应征未征的税收业务阶段。

按照税法规定,纳税人一经发生纳税义务,就应当向国家缴纳税款。对于纳税人这是资金所有权的转移,对于税务部门,这是国家税收资金。从会计业务来说,这是一种债权债务的关系。税收征管从这里开始,同时这也是税收资金运动的起点。税收会计作为全面、系统地反映税收资金运动的专门方法,应该伴随税收征管活动,核算应包括税收资金运动的全过程。

作为税务会计,当然应当包括上述税收会计的全额核算。但是,笔者认为这还不够,为了更好地运用会计核算的科学方法、加强税务管理工作,税务会计的核算,应当在税收会计的基础上再向前延伸,将增值税、企业所得税等各税的税基和应纳税额的核算,纳入税务会计的范围。同时,税务会计的核算还应向后延续,将税务经费,即征税成本费用的核算,纳入税务会计的范围,由此构成税务会计完整的核算体系。只有建立这样的会计核算体系,才能充分发挥税务会计对税法执行情况、税收征管质量以及税收工作效率状况等税收

活动的主要方面的反映和监督作用,有效地推进依法治税。

3. 税务会计的产生,是我国经济与国际接轨大趋势的产物。

从西方现代会计科学观点来看,他们所说的“税务会计”,实质是“所得税会计”,其核心是纳税所得和会计所得的关系问题。如英、美、澳等国在处理所得税纳税依据时,首先采用了按会计原则编制财务报告,计时按税法编制申报表,并通过会计核算,处理会计所得和纳税所得的差异,所得税会计随之产生。它的出现,立即得到了各国和国际会计准则的推崇和公认。目前,西方国家税务会计已单独成科,与财务会计、管理会计相提并论。

我国在1994年税制改革中,借鉴了上述国际经验,建立了所得税会计,而且在增值税和其它税种的会计核算上,也采用了国外一些通行的作法,规定了各税的会计处理方法。从而,在企业财务会计的基础上,形成了一套系统的纳税管理核算办法,实际上,已构成了纳税管理的会计体系。

## 三、税务会计的地位

1. 在税收管理中的地位。

税务会计的本质是税收管理活动。税收管理活动主要包括5个子系统,即税收法规和税收计划管理、税收征收管理、税收信息管理、税收监督检查管理及税收组织管理。税务会计作为税收管理系统的一部分,发挥着重要的作用。税务会计所反映的信息全面、系统、准确,是制定政策法规和计划管理的重要依据;税务会计通过税款的征收、上解、入库,直接参与征收管理,保证税收及时足额入库;税务会计运用特有的方法,如科学严密的制度和凭证审核、会计检查等方法,来揭露违法违纪行为,是税收监督、检查的重要手段;税收会计通过税收成本的核算,直接参与税收的组织管理,为合理配置税务部门的人力、物力、财力,提供可靠的依据。

2. 在会计学科中的地位。

会计学科体系是由一个庞大的、相互联系的独立分支学科所组成。这个学科体系包括基础性学科(如会计原理)、应用性学科(如工业会计、预算会计)、综合性学科(如会计分析、审计)、研究性学科(如会计理论、会计史)4大类。税务会计是一门适合税务工作特点和要求的独立的应用性会计学分支,它将各应用性会计与国家总预算会计连接起来,成为整个应用性会计的一个不可缺少的重要组成部份。税务会计如同“管理会计”、“责任会计”一样,是一门新兴的会计学分支。如前

所述,它不仅产生的客观基础,而且具有其成为独立会计分支的理论依据。这就是:①税务会计有研究的独立对象。它所研究的税收资金运动,从产生到征收入库有其独特的规律。②税务会计有其特殊的核算方法,在科目设置、报表内容等方面,都具有不同于其他会计的特点。

#### 四、建立税务会计的现实意义

##### 1. 税务会计是建立现代企业制度的客观要求。

在市场经济条件下,企业是市场的主体,各种类型的企业都将成为自主经营、独立核算、自负盈亏、照章纳税的独立的经济实体。国家依法征税,完全体现了国家同纳税人的税收分配关系。企业为了取得合法经营的最佳效果,不但要通过财务会计核算经营成果外,还需要通过税务会计核算,一方面正确履行纳税义务,依法维护自身的合法权益;另一方面选择投资方向,优化经营项目,取得最好的投资效果。

税务会计的建立,为企业实行“自核自缴”、自行计算纳税,形成自我管理机制,创造了条件,提供了一套系统的纳税会计核算方法,更好地为企业服务。

##### 2. 税务会计,是我国新税制实施的必然产物。

我国新税制的基本框架,是以增值税普遍调节,消费税特殊调节,配合营业税的流转税制度;统一企业所得税和个人所得税制度,充实完善的地方税制度等共同组成。增值税和企业所得税两大税种,几乎涉及到所有的企业,成为调节经济和组织收入的主要税种。新的增值税扩大了课税范围,增强了调节功能,又实行了价外税和凭专用发票注明税款抵扣的办法,在会计处理上增加了不少较为复杂的核算内容,企业不仅要进行进项税额、销项税额和应缴税额的核算,还要在具体操作上对一些特殊情况,采取特殊的方法进行核算。如期初存货已征税额分离和抵扣的核算,视同销售的核算,零售企业按售价核算等等。新的所得税的实施,标志着我国财务会计和税务会计的彻底分离,纳税所得和会计利润成为两个独立的经济范畴。纳税所得和会计利润之间的两种差异,要采取两种不同的会计处理方法,即永久性差异,用“应付税款法”处理;时间性差异用“纳税影响会计法”处理。所有这些都要求将企业财务会计中有关税务核算的部份分离出来,成为独立的税务会计,才能正确地执行税收法规,准确计算征税对象和应缴税金。

##### 3. 税务会计是深化税收征管改革的需要。

我国已经建立了接近国际水平的新的税制体系,然而,征管手段却严重滞后。当务之急,是深化征管改

革,建立申报、代理、稽查三位一体的税收征管新格局。同时借助于现代科学技术,运用量化数控理论,把税收征管纳入会计核算,用会计核算的科学方法严密税收征管;运用电子计算机技术,管理税收,提高电算化和网络化水平。

税务会计的建立,适应征管改革的要求,为建立新的征管模式服务,给税务征管人员、稽查人员以及税务代理人员提供了翔实的征税计算方法和查帐验证实务。

税务会计的建立,实现了财务会计、税收会计和预算总会计的接轨,为税务管理实行电算化创造了条件,给税收征管运用电算化及其与纳税人的联网,提供了设计应用软件所必需的会计核算系统。

4. 税务会计的建立,是降低税收成本,增加税收净收入,实行有效税务管理的需要。

效率原则是市场经济条件下,税制建设应遵循的原则之一,税收一方面要促进经济有效、良性运转,另一方面税务行政本身也要讲究效率,努力降低税收成本。国外早已将“税收成本会计”作为税收会计的重要核算内容之一,起到了巨大的作用。

将税务行政经费纳入税务会计核算的范围,可以为领导决策提供征税成本方面的会计信息,有利于合理配置税务部门的人力、物力、财力、以最小的投入,取得最大的收入效益。这对于建立严密、高效的税务管理运行机制,无疑是有现实意义的。

(作者单位:宁夏第二会计师事务所)

责任编辑 郑维桢



## 财政部明确 〔财会字(1995)6号〕 文的适用范围

财政部“关于减免和返还流转税的会计处理规定的通知”〔财会字(1995)6号〕发布后,各地纷纷询问该文是否适用外商投资企业。最近,财政部以(95)财会一字17号文就此明确如下:

“财会字(1995)6号”文不适用外商投资企业。外商投资企业发生有关退税业务时,仍然按照我部1994年6月7日发布的“关于退还外商投资企业改征增值税、消费税后多缴税款有关会计处理规定的通知”〔(94)财会字第23号〕执行。

财政部会计司一处