# 税收会计若干理论和实践问题研究

来源：网络 作者：岁月静好 更新时间：2024-03-22

*税收会计若干理论和实践问题研究 税收会计若干理论和实践问题研究 税收会计若干理论和实践问题研究[摘要]对税收会计理论和实务的研究,在我国一直未受到应有的重视,使得税收会计的改革进展缓慢。税收会计是国家各级税务机关核算和监督税收资金运动的一门...*

税收会计若干理论和实践问题研究 税收会计若干理论和实践问题研究 税收会计若干理论和实践问题研究

[摘要]对税收会计理论和实务的研究,在我国一直未受到应有的重视,使得税收会计的改革进展缓慢。税收会计是国家各级税务机关核算和监督税收资金运动的一门专业会计,它和税务会计分属于两种不同的会计学科体系。当前我国税收会计亟待改革的问题是税收成本效益问题。

在我国历史上,对税赋收入和支出的记录、计算,形成了会计的雏形-官厅会计,大致相当于我国现代税收会计与预算会计的合称,现代西方称之为政府会计。从最初的税收会计产生到今天已经经历了几千年的历史演变,但在我国真正将税收会计作为一门独立的专业会计加以肯定,则应该从1986年算起,到1998年比较完整、全面的《税收会计制度》才正式出台。从税收会计的发展进程可以看出,税收会计一直没有引起足够的重视,从理论到实务的研究,都严重滞后于企业会计,与税收在国家的重要地位极不相称。本文就税收会计的有关理论和实践问题进行尝试性的探讨。

一、税收会计在会计体系中的地位

税收会计是国家各级税务机关核算和监督税收资金运动的一门专业会计。按照我国现行对会计体系的分类方法,把会计分为企业会计和预算会计两类。一般认为,税收会计是预算会计体系的组成部分,这是主流派的观点;还有一种非主流的观点,认为税收会计并非预算会计的组成部分,税收会计与预算会计是并列的关系。对于这一问题,国家有关的会计制度和准则中没有明确说明,甚至在1997年预算会计制度改革中出台的一系列预算会计准则和制度中也只字未提税收会计,给人的感觉似乎税收会计不属于预算会计。因此,从上个世纪后期开始,税收会计总是独立于预算会计之外,而进行着一次次小动作的改革,直到今天也没有摆脱计划经济的影响而与税收计划、税收统计捆绑在一起,使税收会计在会计体系中的地位始终不明确。

那么,税收会计在整个会计体系中究竟处于什么地位呢?对于前述提到的将税收会计与预算会计并列的提法,笔者认为是行不通的。我国的会计体系,通常是按照是否以取得利润为根本目的,将会计分为企业会计和预算会计两大类,而税收会计肯定不是以取得利润为目的的,它不属于企业会计,这是毫无疑问的。按照这种分类方法,不是企业会计就一定是预算会计。如果将其独立出来作为与企业会计、预算会计并列的第三大类会计,无论从哪方面讲,都很难找到充足的依据。持有这种观点的人其惟一的理由就是认为税收会计有独立的研究对象,是独立的专业会计,因此是独立于预算会计体系之外的一门专业会计。对此,笔者认为这不能成立。理由是:

(1)我们承认税收会计有其独立的研究对象,具有一定的独立性,但并不能因为其有相对的独立性就能将其在会计体系中单列一个体系,它完全可以是会计体系某一大类中的一个相对独立的专业会计。因此,具有独立的研究对象并不能成为将税收会计独立于预算会计体系之外的理由。况且这种所谓的独立性,实际上也是相对的。

(2)我们将会计分为企业会计和预算会计两大体系,在每一个体系(类)中,又包含若干门专业会计,如企业会计体系中包括:财务会计、成本会计、管理会计等;预算会计体系中包括:各级财政总预算会计、行政单位预算会计、事业单位预算会计、国库会计、税收会计等。如果将税收会计独立出来与企业会计体系和预算会计体系并列成为第三个会计体系,在这个体系中除了税收会计本身外还有什么呢?这无法形成一个体系。当然最关键的问题还在于从会计属性上看,它是属于非盈利性的会计,从大的类别看,它应属于非盈利会计系列中的一员。

(3)按照我国现有的工作部门来说,财政资金(预算资金)的大致运动过程是:税务机关-国库-财政机关-国库-用款单位,相对应的会计核算过程是:税收会计-国库会计-财政总预算会计-国库会计-行政单位、事业单位会计。我国的财政收入主要来源于税务部门的税收收入,从应征税金的形成到税款的最后入库,这是税收资金的运动过程,也就是税收会计的核算过程。税款入库即完成了税收资金运动,而进入财政资金的运动阶段。因此,我们说,税收资金运动是大财政资金运动的一部分,是财政(预算)资金运动的起点,税收会计也就是预算会计的起点。因此,税收会计应是预算会计体系的一部分,其在预算会计体系中起着不可替代的作用。

二、税收会计与税务部门(行政单位)预算会计的关系

在现实中,人们容易混淆税收会计、税务会计以及税务机关(行政单位)预算会计,甚至有些专业文章中也有对上述三者的误用。实际上,税收会计和税务会计两者分属于两个不同的会计学科体系,两者在会计主体、核算对象、核算依据、核算任务、会计目标等方面各不相同。关于这方面的内容,盖地、涂龙力等学者已作出比较全面的论述,这里不再重复。税收会计和税务部门(行政单位)预算会计两者同属于预算会计(政府会计)学科体系,但两者的核算对象却完全不同,由此导致了两者在其他方面必然也存在差异。

我国的行政单位会计全称是行政单位预算会计。行政单位是指进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位,主要包括国家权力机关、行政机关、司法机关、检察机关以及实行预算管理的其他机关、政党组织等。行政单位预算会计就是核算、反映和监督行政单位预算资金及其运动的会计。

我国的各级税务机关均属于行政单位,它们从事税收征管业务活动所需要的资金均来源于预算资金,这些资金用于从事正常的业务活动所发生的各种支出,如按照预算规定的用途和开支标准所支付的人员经费、办公及其他各种公用经费等即形成了各级税务机关(行政单位)的经费支出。这种预算资金的拨入和支出就形成了税务部门的预算资金运动过程。而对这部分预算资金及其运动进行核算和监督的专门会计即为税务部门(行政单位)的预算会计。

各级税务机关从财政部门或上级部门取得预算资金拨款是用于开展税收征管业务活动的经费,而其业务活动的内容就是税款的征收和入库活动。税款从征收到入库的过程又形成了税收资金的运动过程,而对税收资金运动全过程的核算和监督又形成了税收会计。由此我们可以看出,在某些税务机构里,并存着税收会计和行政单位预算会计。

从上述关于税收会计和税务机关的行政单位预算会计的内容来看,两者可能在同一个机构内并存,并且同属于大的预算(政府)会计体系,但在其他方面却存在很大的差别:

1.会计主体不同。税收会计的会计主体是直接负责税款征收和入库业务的税务机关。不直接负责税款征收和入库的税务机关,如国家税务总局、省税务局、地(市)税务局等虽然也是税务机关,但不是税收会计主体。而税务部门预算会计主体则是指税务系统的各级行政机关单位,凡是由预算拨款,并独立核算的,包括国家、省、地(市)等各级税务机关在内的税务行政部门。

2.会计核算对象不同。税收会计的核算对象是一级税务机关管辖范围内的税收资金及其运动,即从税金的应征到入库、提退的全过程。而税务部门发生的税收资金以外的资金运动则不是税收会计的核算对象,而是行政单位预算会计的核算对象。因此,在税务部门发生的各项资金的收支活动中,必须严格区分哪些是税收资金,哪些是非税收资金,在此基础上分别用不同的会计来核算。由于两者会计对象(内容)的不同,导致其会计要素也各不相同。税收会计的会计要素只分为税收资金来源和税收资金占用两大类;而行政单位会计的会计要素分为资产、负债、净资产、收入、支出五类。

3.会计确认基础不同。税收会计适应其核算需要,分别在税收资金运动的不同阶段采用权责发生制和收付实现制-分段联合制为会计确认基础。而行政单位会计,目前主要采用收付实现制作为会计确认基础。

4.会计核算所依据的制度基础不同。在具体处理业务时,税收会计要以《税收会计制度》作为其规范性的要求进行会计确认、计量、记录和报告;而行政单位预算会计要以《行政单位会计制度》以及相关的其他制度为依据。

三、税收会计主体及其核算单位问题

通常意义上的会计主体是指实行独立经济核算的单位。会计信息系统所处理的数据,所提供的信息,不是漫无边际的,而是要严格限定在每一个经营上或经济上具有独立性或相对独立地位的单位或主体之内。每一个具有独立性的单位,就是“会计主体”。将会计主体的一般概念运用到税收会计中,税收会计的主体,就是税收会计核算单位。明确税收会计的主体,就是要明确什么样的税务机关必须进行会计核算。

税收会计要全面核算税款征收和入库等税收资金的运动过程,因此,其会计主体必然是直接从事税款的征收和入库业务的税务机关。由此我们可以确定税收会计的会计主体是税务机关,但并非所有的税务机关都是会计主体,只有直接负责税款征收和入库的税务机关才是税收会计主体(如国家税务总局、省税务局等均不是会计主体)。也就是说,在我国各级各类税务机构中,只有实际负责税款征收与入库的税务机关,才是直接组织税收资金的部门,才是税收会计的主体。

按照我国现行的税收征管体制,直接负责税款征收与入库业务的税务机关有多种,按其对税收资金征管的职权和任务的不同可分为:

1.上解单位。是指直接负责税款的征收、上解业务而不负责与金库核对入库和从金库办理税款退库业务的基层税务机关。其税收会计要核算税收资金从实现到上解的过程。

2.入库单位。是指直接负责与金库核对税款和从金库办理税款退库业务,而不直接负责税款的征收和上解业务的县级以上税务机关。其税收会计要核算税收资金从实现到入库的全过程。3.双重业务单位。是指既直接负责税款的征收、上解业务,又直接负责与金库核对入库税款和从金库办理税款退库业务的县级以上税务机关。其税收会计要核算税收资金从实现到入库的全过程。4.混合业务单位。是指与乡(镇)金库的设置相对应,对乡(镇)固定收入和县乡(镇)级共享税款收入除负责征收以外,还负责与乡(镇)金库办理其入库、退库业务,对县级固定收入税款和县级以上税款收入只负责征收、上解业务,不负责入库、退库业务的基层税务机关。其税收会计要核算税收资金从实现到上解过程及部分税款的入库和提退过程。

按照前面对税收会计主体含义的界定,这四种单位都进行税收业务的会计核算工作,因此都应是会计主体。但对这一问题的理解,有两种不同的意见:一种观点认为税收会计的主体,是指直接负责与金库核对入库税款和从金库办理税款退库业务的税务机关,即上述四种单位中的入库单位和双重业务单位才是税收会计主体。第二种观点认为上述四种单位均是税收会计主体,只是按其反映税收资金运动过程的完整性分为完全独立的会计主体和相对独

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn