

21世纪高职高专会计专业主干课程系列教材

A Series Of Books For Account Major's Main
Subjects In The 21st Century Senior Education

Tax Accounting and Planning

税务会计及筹划

主审◎盖 地

主编◎戴桂荣



大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

21 世纪高职高专会计专业主干课程系列教材

税务会计及筹划

主 审 盖 地

主 编 戴桂荣 刘兴森

副主编 方安媛 何滔滔 严 霓 于新颖

大连出版社

内 容 简 介

全书共分十章,主要包括税务会计概述、增值税及其会计处理、消费税及其会计处理、营业税及其会计处理、企业所得税及其会计处理、个人所得税及其会计处理、关税及其会计处理、其他税种及其会计处理、社会保险基金与其他可以税前扣除基金的会计核算、税务筹划等。本书在充分考虑高职高专教育培养目标的基础上,紧扣时代脉搏,立足于新税法和新会计准则,注重培养学生分析问题和解决问题的能力,同时收集了大量的专业实践材料,融科学性、实践性于一体,具有很强的可读性和可操作性。

© 戴桂荣 刘兴森 2008

图书在版编目(CIP)数据

税务会计及筹划/戴桂荣,刘兴森主编. —大连:大连出版社,2008.4
(21世纪高职高专会计专业主干课程系列教材)
ISBN 978-7-80684-621-6

I. 税… II. ①戴… ②刘… III. ①税收会计—高等学校:技术学校—教材 ②税收筹划—高等学校:技术学校—教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 022948 号

责任编辑:王天华 彭理文 刘丽君 姚 兰
封面设计:张 金
版式设计:金东秀
责任校对:金 琦

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621147
传真:(0411)83610391
网址:<http://www.dl-press.com>
电子信箱:cbs@dl.gov.cn
印 刷 者:大连天正华延彩色印刷有限公司
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:185mm × 260mm
印 张:20
字 数:300 千字

出版时间:2008 年 4 月第 1 版
印刷时间:2008 年 4 月第 1 次印刷
印 数:1 ~ 5000 册
书 号:ISBN 978-7-80684-621-6
定 价:30.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621147
版权所有·侵权必究

21 世纪高职高专会计专业主干课程系列教材

编审委员会

■ 审稿委员会

(以姓氏笔画为序)

- | | | | |
|-----|-----------------|----------|-------|
| 王化成 | 中国人民大学商学院院长 | 教授 | 博士生导师 |
| 汤谷良 | 对外经济贸易大学国际商学院教授 | 博士生导师 | |
| 刘明辉 | 大连出版社社长 | 东北财经大学教授 | 博士生导师 |
| 朱海林 | 财政部会计司准则一处处长 | 博士 | |
| 张 鸣 | 上海财经大学会计学院副院长 | 教授 | 博士生导师 |
| 杨周南 | 财政部财政科学研究所 | 教授 | 博士生导师 |
| 宋献中 | 暨南大学会计系主任 | 教授 | 博士生导师 |
| 杨雄胜 | 南京大学会计系主任 | 教授 | 博士生导师 |
| 孟 焰 | 中央财经大学会计学院院长 | 博士生导师 | |
| 盖 地 | 天津财经大学教授 | 博士生导师 | |
| 葛家澍 | 厦门大学教授 | 博士生导师 | |

■ 编写委员会

(以姓氏笔画为序)

- | | | |
|-----|-------------------|-----|
| 丁增稳 | 安徽商贸职业技术学院会计系主任 | 副教授 |
| 于 强 | 天津对外经济贸易职业学院会计系主任 | 副教授 |
| 王 觉 | 东北财经大学职业技术学院副院长 | 副教授 |
| 王兆明 | 江苏经贸职业技术学院院长 | 研究员 |
| 刘长声 | 天津对外经济贸易职业学院副院长 | 副教授 |
| 陈 度 | 内蒙古财经学院职业学院副院长 | 副教授 |
| 杨文兰 | 安徽商贸职业技术学院副院长 | 副教授 |
| 李厚骥 | 辽宁金融职业学院副院长 | 教授 |
| 周文根 | 浙江经贸职业技术学院副院长 | 副教授 |
| 赵丽生 | 山西省财政税务专科学校副校长 | 教授 |
| 俞校明 | 浙江经贸职业技术学院财会系主任 | 副教授 |
| 满红霞 | 辽宁金融职业学院院长 | 教授 |
| 薛茂云 | 江苏经贸职业技术学院副院长 | 副教授 |

出版说明

近年来,我国高等职业教育发展迅猛,业已成为我国高等教育的生力军,在培养基层一线所需要的技术应用型人才方面,展现出独有的优势。

为了顺应当前我国高职高专教育的发展形势,配合高职高专院校的教学改革和教材建设,我们以2006年财政部颁布企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系为契机,组织全国高等职业技术学院会计及相关专业长期从事教学和科研工作的一线教师及有关专家,在研究和总结国内外高职高专教育的特点和教学经验的基础上,结合我国新企业会计准则、审计准则体系,编写了本套教材,以供高职高专会计及相关专业的教学使用。

本套教材依据教育部高等职业教育教学改革的精神,树立以能力为本位,以就业为导向的职教新观念,在编写过程中充分体现了如下特点:

1. 实用性。教材在知识结构、难易程度、语言表达等方面均力求符合高职高专学生培养规格和教学特点,既有一定的理论深度,又兼顾可操作性,注重培养学生动手能力和操作能力,同时结合案例分析提高学生解决实际问题的能力。

2. 权威性。我们邀请了国内知名的专家、学者,其中也包括准则制定者担任教材的主审人,他们高屋建瓴,在各自擅长的领域对教材作了总体把握和规划,使本套教材更具有权威性和前瞻性。

3. 针对性。教材针对高职高专教师的教学需要和学生的学习特点,设置了学习目标、实例专栏、本章小结、本章重点、本章难点、思考题等板块,在每章节中穿插了知识链接,整个结构条理清晰、语言通俗易懂,能够激发学生学习兴趣,提高学习效率和实际操作能力。

由于改革创新层出不穷,需要探究的问题也在不断出现,书中不足之处在所难免,欢迎广大读者提出宝贵的意见和建议,也希望得到批评和指正,以便今后更好地改进和提高。

大连出版社

2008.3

前 言

继 2006 年财政部颁布新企业会计准则和审计准则,我国税法也紧跟时代改革步伐,先后在消费税、个人所得税、内外资企业所得税等税制上作了大力改革,特别是 2007 年 3 月出台了“内外合一”的企业所得税法,将与企业会计准则于 2008 年同步在全国范围内执行。目前与新税法和新会计准则改革同步且适合于高职高专实践实训教学的税务会计及其筹划的实践型教材和实训指导书尚在起步阶段。带着历史的重任和时代的紧迫感,在著名学者盖地教授的带领下,我们组织了一批相关院校的财会专业教授和会计师事务所、税务事务所的高级会计师或注册税务师进行了为时两年的专业实践与社会调查,从企业单位中收集了大量的专业实践材料,认真领会新准则和新税法改革的精髓,将两者紧密结合,编写了《税务会计及筹划》教材及配套的实训指导书《税务会计及筹划习题与实训》。该套教学用书具有如下特点:

1. 根据 2006 年发布的企业会计准则和 2007 年新颁布的企业所得税法及其实施条例编写,紧扣时代脉搏。

2. 由全国著名的专家学者、博士生导师,高职院校资深的教授、副教授与来自于实践部门的高级会计师、注册税务师通力合作编写,融科学性、实践性于一体,具有很强的可读性和可操作性。

3. 该套教材的最大特色是:主教材浓缩过去的税法理论知识,重笔阐述税务会计处理、税务事项的办理、税务筹划方法,特别是各种纳税申报表的填制方法;辅导教材打破过去同行仅编写习题惯例,主要指导学生进行税务会计岗位实训,完成从税务登记、各税种的会计处理到纳税申报等各环节的税务实务的实训。在课堂内边学边练,是教师进行专业教学的好帮手,学生不可多得的校内实训指导书。

4. 《税务会计及筹划》教材构思清新巧妙,“知识链接”将读者引入国内外时政改革的奇闻妙事,使人流连忘返;“实例专栏”对各章的知识进行梳理的同时强化了重点,起到了画龙点睛的作用。

《税务会计及筹划》由盖地主审;戴桂荣、刘兴森主编,方安媛、何滔滔、严霓、于新颖任副主编。具体分工为:第 1~3 章由戴桂荣编写;第 4~5 章由刘兴森编写;第 6 章由方安媛编写;第 7~8 章由严霓编写;第 9~10 章由何滔滔编写。最后由戴桂荣进行修改编篡定稿。

编 者

2008 年 2 月

目 录

第一章 税务会计概述	(1)
第一节 税务会计产生与发展	(1)
第二节 税务会计基本概念	(5)
第三节 税收制度及其构成要素	(10)
第四节 税法与会计准则的差异	(16)
第五节 税务会计事项	(18)
第二章 增值税及其会计处理	(25)
第一节 增值税制度的基本内容	(25)
第二节 增值税的计算	(30)
第三节 增值税的一般会计处理	(35)
第四节 减免、查补税额的会计处理	(52)
第五节 新企业会计准则下增值税转型的涉税会计处理	(54)
第六节 出口退(免)增值税的会计处理	(58)
第七节 增值税的纳税申报	(70)
第三章 消费税及其会计处理	(89)
第一节 消费税制度的基本内容	(89)
第二节 消费税的计算	(92)
第三节 消费税的会计处理	(96)
第四节 出口货物的消费税退税的会计处理	(104)
第五节 消费税的纳税申报	(107)
第四章 营业税及其会计处理	(112)
第一节 营业税制度的基本内容	(112)
第二节 营业税应纳税额的计算	(118)
第三节 营业税的会计处理	(123)
第四节 营业税的纳税申报	(128)
第五章 企业所得税及其会计处理	(134)
第一节 企业所得税法的基本内容	(134)
第二节 企业所得税应纳税额的计算	(136)
第三节 会计法规与税收法规在会计要素确认上的差异	(141)

第四节	企业所得税的会计处理	(145)
第五节	企业所得税征收管理与纳税申报	(158)
第六章	个人所得税及其会计处理	(184)
第一节	个人所得税法的基本内容	(184)
第二节	个人所得税的计税依据的确定	(188)
第三节	个人所得税的应纳税额的计算	(189)
第四节	个人所得税的会计处理	(195)
第五节	个人所得税的纳税申报和缴纳	(197)
第七章	关税及其会计处理	(207)
第一节	关税制度的基本内容	(207)
第二节	关税的计算	(210)
第三节	关税的会计处理	(213)
第四节	关税的纳税申报	(217)
第八章	其他税种及其会计处理	(220)
第一节	城市维护建设税会计	(220)
第二节	教育费附加会计	(222)
第三节	房产税会计	(223)
第四节	印花税会计	(230)
第五节	土地增值税会计	(235)
第九章	社会保险基金与其他可以税前扣除基金的会计核算	(247)
第一节	社会保险基金涉税会计处理	(247)
第二节	住房公积金涉税会计处理	(255)
第三节	其他可以在所得税税前扣除的非税地方费用、基金	(258)
第十章	税务筹划	(269)
第一节	税务筹划概述	(269)
第二节	税务筹划的基本思路	(273)
第三节	税务筹划案例	(277)
参考文献		(306)

第一章 税务会计概述

学习目标

通过本章学习,了解税务会计的产生与发展状况,明确税务会计与财务会计、税收会计的区别与联系。掌握税务会计的目标、对象和特点,熟悉税务会计事项包括的内容,能够根据相关资料办理税务登记。

第一节 税务会计产生与发展

一、税务会计的产生

税务会计(Tax accounting)是近代新兴的一门学科,我国在二十世纪九十年代初开始引进“税务会计”这个概念,并研究它。许多人还不十分熟悉“税务会计”这种提法,甚至将“税务会计”误解为“税收会计”,还有人将之改称为“纳税会计”。为了与国际惯例一致,我们仍用“税务会计”这个概念。税务会计产生于税收,源于会计。

税收是一个历史范畴,是随着国家的产生而产生的,是国家财政收入的支柱。历代统治者都非常重视税收。为了计算和记录国家税赋实物和货币的收入和支出情况,在奴隶制社会就产生了“官厅会计”。我国西周时期,产生了历史上最早的税务机构——地官,掌管全国的赋税,最高长官称为大司徒。早期的“官厅会计”主要指税收会计。随着政府职能的扩大,收支数额和事项的增多、增大,官厅会计逐步发展形成政府会计和税收会计。税收会计是税务机关核算和监督税款征收和解缴的会计,其主体是国家税务机关,核算的对象是应收、已收、已缴的税款,不涉及税款的形成过程,因而也不能全面反映税收分配过程。

从纳税人的角度看,缴纳税款是其经济活动的重要组成部分。但在古代,会计的发展非常缓慢,虽然会计作为一项独立的职能从生产职能中分离出来,但是会计的专门方法还没有形成,会计也还没有形成一门独立的学科。税收在纳税人的管理活动中,只是记录而已。复式簿记方法,使会计与统计相区别,并带动了其他会计方法的发展,使会计成为一门独立的学科。19世纪在英国产生的新的企业组织形式——股份公司,进一步促进了会计的发展。到二十世纪二三十年代,会计方法已经比较完善,会计科学也已经比较成熟。

作为两个独立的经济领域,在很长的一个历史时期里,税收与会计是各自为政的。政府制定、修改税法并不考虑或很少考虑纳税人在会计上是如何计算、反映税款的,也不对纳税人的会计核算提出要求。这就使税法的执行缺乏可靠的基础。随着社会生产力的发

展,税制越来越健全、越来越复杂。国家为了加强税收征收管理,对税款形成和缴纳的监控越来越强,要求纳税人设立账簿和凭证,按税法的要求反映税款的形成和缴纳,并以纳税申报形式接受税务机关的监督。作为主要纳税人的企业,纳税已成为其进行经营决策的一个越来越重要的因素。美国著名的会计学家亨德里克森在《会计理论的历史与发展》一书中写道:“很多小企业的会计目的主要是编制所得税申报表,甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记账,即使对于大公司来说,纳税亦是会计师们的一个主要问题。”这说明提供纳税信息是企业会计的需要与目的。

另一方面,随着会计理论和技术的逐步发展完善,会计方法也被税法借鉴。1916年,美国税收法第一次规定,企业应税所得额的确定必须以会计记录为基础。同年联邦岁入法允许采用权责发生制记账的纳税人采用同样的方法编制纳税申报单。税务与会计密切地联系在一起。税务会计正是在这种环境下产生的,只是税务会计还没有独立成科,内涵于财务会计之中。

二、税务会计的发展

(一) 税务会计同财务会计的分离

税务会计与财务会计走过了一段相互承认、相互修改、共同发展、会计所得与税收所得彼此一致的发展时期。但由于各自的目标、对象等存在较大差异,两者最终停止了相互仿效的做法,朝着完善各自的学科方向发展。

计划经济时期,我国政企不分,国家、企业、社会之间的利益高度一致,用来规范会计核算的会计制度实际上是执行税法的工具,而且当时国家财政收入大部分来自于国有企业的利润,税务会计与财务会计是完全统一的。从二十世纪九十年代起,世界范围内掀起兼并狂潮,经济全球化,带动我国经济体制改革,中国走向市场经济,实行现代企业制度。我国进行了一次深入的会计制度改革和税制改革,随着改革的深入,我国税法与会计法的关系逐渐由原来的完全合一制向分离制转变,税法逐渐脱离会计原则和理论框架,对税款缴纳的核算和监督,财务会计再也无能为力了。由于财务会计核算的原则与税务核算的原则经常冲突,税务会计作为一门独立的学科在这时凸现出来,不再隐藏于财务会计之下,从财务会计中脱离出来,形成一门独立的学科。

1. 税务会计与财务会计的区别

(1) 核算目的不同

财务会计的目标是按照会计准则和会计制度核算企业的财务状况和财务成果,并为企业利益相关人(包括银行、债务人、潜在投资者)提供真实相关的信息,便于他们投资决策,财务会计所提供的信息,除了为综合部门及外界有关经济利益者服务外,更主要的是为企业本身的生产经营服务;税务会计则是按照税法来核算收入、成本、利润和税金,正确计算应纳税额,正确履行纳税义务,其目的是保证国家税收的充分实现,调节经济和公平税负,为国家税务部门和经营管理者提供有用信息。

(2) 核算对象不同

税务会计核算的对象是因纳税活动所引起的资金运动,如税款的形成、计算缴纳、补退等,其核算范围包括税收筹划、经营收入、成本(费用)与资产的计价、收益分配、税金计算、纳税申报、税收减免与税款解缴等与纳税有关的资金运动,对纳税人与纳税无关的活

动不予核算。而财务会的核算对象则无论是否涉及纳税事项,只要涉及企业全部资金运动,都要进行核算,其核算范围包括资金的投入、资金的循环与周转、资金的退出等过程,以全面反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

(3)核算基础、处理依据不同

企业会计准则规定,财务会计必须采用权责发生制作为会计核算基础。而税务会计则不同,根据税法规定,在计算应税所得时既要保证纳税人有立即支付货币资金的能力和税务机关有征收当前收入的必要性,又要考虑征收管理方便,所以税收制度是收付实现制与权责发生制的结合,是实施会计处理的“联合基础”。

财务会计根据公认的会计准则和企业自己制定的核算办法对经济事项进行核算和反映,它力求客观公允地反映经济业务和资金运动。税务会计不仅要遵循一般会计原则,更要严格按现行税法的要求进行会计处理,具有强制性、统一性。

2. 税务会计与财务会计的联系

理论上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在现实中并不是独立存在的,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、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,平时只依一种尺度(财务会计尺度)进行会计处理,等需要时,再依其他尺度作调整,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,并作调整会计分录,再融于财务会计账簿或报告之中。

世界发达国家中型以上的企业,一般在财务总监下设会计主任(主管会计)、财务主任(财务管理)、税务主任(纳税主管),分别主管三个方面的工作,税务方面业务由税务主任及所辖人员负责,包括税款计缴、纳税申报、代扣代缴、税款缴纳和税收筹划,他们定期将纳税活动结果通知会计主任,以及时调整有关信息。

(二)税务会计与税收会计的区别

税务会计与税收会计几乎同时产生,只要有税收,就有计算应纳税款的税务会计和征收税款的税收会计,而且两者都是以货币为主要计量单位,以税法为准绳,利用会计的基本理论和方法对税款进行核算和监督的专业会计,但两者存在着以下差别:

1. 主体不同

税务会计的主体是纳税人,即承担纳税义务的经济组织。税务会计是从纳税人的角度出发,依据税法的规定,运用财务会计的方法计算缴纳税款。税收会计的主体是国家税收的征收机关,包括从国家税务总局到基层税务所等税务机关,以及征收关税的海关和征收农业税的财政机关。税收会计是从国家角度出发,依据税法规定,核算和监督税款的征收、报解、入库、提退等情况。

2. 对象不同

税务会计的对象是从应税商品、应税所得、应税行为开始,到纳税人按税法的规定缴

纳税款为止的整个纳税活动,包括事前的税务筹划、事中税款的计算、申报缴纳的核算,事后税款计算缴纳的检查分析等内容。税收会计的对象是从纳税人缴纳税款开始,到税款缴入国库的整个过程,包括税款的应征、征收、解缴、入库等内容。

3. 核算的依据不同

税务会计核算的依据是税法和企业会计准则,平时税务会计按会计准则的规定对计税依据进行核算,纳税期结束时再按税法规定进行调整。税收会计核算的依据是总预算会计制度和税收会计核算办法以及税法。总预算会计制度与税收核算办法以及税法,都是国家制定的,都是维护国家利益的工具,因而它们比较一致,不存在调整的问题。

4. 记账基础不同

税务会计的主体是企业、事业等经济组织,这些组织在会计核算时,通常以权责发生制为记账基础。税务会计作为这些组织中会计的一个重要组成部分,也以权责发生制为记账基础。税收会计的主体是税务机关,它们属于非营利组织,一般不执行权责发生制,而是采用权责发生制与收付实现制相结合的记账基础。

从以上的分析中我们可以看出,作为一种客观存在,税务会计的历史是悠久的,但作为一门独立的学科,税务会计是年轻的。

【知识链接】

世界各国不同的税务会计模式比较

由于社会经济环境的不同,世界各国的税务会计大体上可以分为以下三种模式:财税分离模式——英美税务会计模式;财税合一模式——法德税务会计模式;财税混合模式——日荷税务会计模式。三种模式比较如下表 1-1:

表 1-1

世界各国不同的税务会计模式比例

	财务分离会计模式	财税合一会计模式	财税混合会计模式
目 标	体现真实、公允原则	国家宏观需要	满足多方面的需要
内容和结构	财务会计与税务会计分别“两套账”	财务会计与税务会计合为一套账	财务会计与税务会计合为一套账
程 序	平时按财务会计核算,期末按税法调整	平时按税法要求核算,期末无需调整	平时按税法要求核算,但期末需调整
优 点	符合会计原则和目标	无需调整	兼备两种模式的优点
不 足	调整工作量大	不符合会计目标	调整工作量较大

资料来源:万方数据资源系统 www.wanfangdata.com.cn

第二节 税务会计基本概念

一、税务会计的定义

从税务会计产生和发展的历史我们知道,税务会计是为了适应纳税人的需要,或者说纳税人是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学科,是融国家税收法令和会计处理为一体的一种特殊的专业会计,可以说是税务中的会计、会计中的税务。对于什么是税务会计?其内涵是什么?在税务会计研究领域里至今仍没有一个公认的解释和统一的表述。

日本的武田昌辅认为:“税务会计是为计算法人税法中的课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。”仅将计算法人税法中的课税所得作为税务会计的工作内容,定义过于狭隘。

台湾学者卓敏枝认为:“税务会计者,乃是一门以法令为准绳,会计技术为工具,平时负责汇集企业各项交易之合法凭证并加以整理、记录、分类、汇总,进而年度终了加以结算、编表、申报、完纳有关捐税的社会人文科学”。这个定义对税务会计所做的工作描述与财务会计的工作并无差别,不能把税务会计与其他会计分别出来,定义当然不准确。

国内学者盖地认为:“税务会计是以国家现行税收法令为准绳,以货币计量为基本形式,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对税款的形成、计算和缴纳活动,即税务活动引起的资金运动进行核算与监督的一门专业会计。”这个定义体现了税务会计的本质特征。

博采众家之长,我们可以这样概括税务会计:税务会计是以纳税人为会计主体,以货币为主要计量单位,依据税收法规,运用会计基本理论和方法,对税务资金运动进行核算、监督与筹划,旨在向纳税人、税务机关及有关各方提供真实、合法纳税信息的一门专业会计。

二、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:

1. 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。具体会计核算中的一些计算方法(如存货的计价、准备金的计提等),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法规定发生抵触时,税务会计必须以现行税法规定为准,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。

2. 广泛性

法定纳税人的广泛性,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法规定,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业财务会计的重要分支,成为企事业单位涉税活动的一种核算手段。

3. 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,在税法构成要素,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,比如减免税方面的规定等。税法的一致性决定了税务会计在对纳税行为进行核算和监督时的一致。

4. 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会计准则、财务会计制度所遵循的原则不同,规范的对象不同,两者有可能存在一定的差异,诸如现行增值税法中对视同销售货物行为的征税规定、所得税法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这部分内容进行全面、系统的核算和监督,由此反映了税务会计核算内容的相对独立性。

三、税务会计的对象

税务会计的对象就是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。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

成本费用主要反映企业资金的垫支和耗费,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,反映着企业生产经营活动的盈利状况、劳动生产率的高低等情况。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,正确地核算和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,要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,则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。负有纳税义务的企业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,正确地核算和监督税款的计算、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。企业对减免税款,应按国家规定进行会计核算和正确使用。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。因而,正确地核算和监督税收减免,是税务会计的重要内容。

四、税务会计的职能

税务会计的职能指的是税务会计作为一门特殊的专业会计,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收入提供可靠的依据。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、计算和解缴情况,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和适时修正。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和监督,参与涉及纳税方面的企业的生产、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。

五、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,它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,而且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:

1. 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,而纳税则会影响到投资者权益。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,提供揭示有关纳税情况的会计信息。

2. 国家税收管理的需要

国家在制定税法、进行税收征管时,一般是以会计记录和会计信息为依据的,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。企业应当及时地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。分税制改革后,国税与地税进行了机构分设,国家和地方税务机关除了必须了解税收的征集和上缴情况外,还必须详细地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。

3. 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。税务会计提供的有关纳税方面的会计信息也要满足它们的某些具体需要。例如,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,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。

六、税务会计的原则

税务会计作为一门特种专业会计,在核算因税务活动所引起的资金运动、监督税务行为和参与涉税决策的过程中,应该遵循以下基本原则:

(一)法律性原则

法律性原则,是指企业在进行税务方面的计算和核算时,必须符合国家的税收法律法规,严格依据税法规范纳税人的行为。税法是财会人员从事税务会计工作必须遵循的原则。税务会计所反映的纳税人的生产经营活动是否合法,计算是否正确,判定的标准只能是国家税法。而税法因国家的政治、经济的发展和需要会适时有所变更,所以,税务会计必须坚持按照现行税法规定进行处理的原则。这就要求财会人员需要认真研究税法,并随着国家税收政策的变化相应地调整企业的税务会计行为。

(二)真实性原则

真实性原则,是指税务会计必须如实地反映企业的经济活动,企业的每项收入、费用和损失都必须以合法凭证为依据,从原始凭证到税务会计报表,都必须反映企业会计事项的真实性。作为纳税义务人,企业要对税务会计核算资料的真实性负责,其计税依据确定、应纳税款计算、纳税申报表编制的真实性和准确性程度,是鉴别企业纳税行为合法性的直接依据。为了保证纳税申报的真实和准确,企业在申报之前要进行严格的自查,申报之后税务机关还要组织税务检查和稽核,必要时还应由独立审计机构进行专项审计。如有讹误,企业要严格依照税务、审计机关的审查结果或决定,进行税款的退补,并调整相应的会计记录。

(三)会计分期原则

会计分期原则,是指将企业连续不断的生产经营过程划分为若干个会计期间,以便分期计算企业的应纳税额。企业税务会计应以国家税法规定的纳税年度作为会计年度。我国现行税法规定以每年的1月1日至12月31日作为一个纳税年度,也就是按公历年制作为纳税年度和税务会计年度,正好与《企业会计准则》规定的会计年度相一致。若《企业会计准则》所规定的会计年度与税法规定的纳税年度不一致,财会人员在计算应纳税额时应按纳税年度结算损益,申报缴纳所得税。

(四)修正的权责发生制

为了正确地计算各会计期间的损益,现行税法一般规定,对收入和支出的确定采用权责发生制原则,即凡是本期已经实现的收益和已经发生的费用,均应作为本期的收益和费用入账,而不管款项是否已经收付;凡是不属于本期的收益与费用,即使款项已在本期收付,也均不作为本期的收益和费用处理。但是当税法与会计准则存在某些差异时,新税法同当今世界各国的做法一样:首先,要保护财政税收收入,其次是考虑纳税人的支付能力,使纳税人在最有能力支付时纳税。权责发生制在一定程度上被支付能力原则所覆盖,而采用一定的收付实现制方法。

(五)经济效益原则

社会主义税收是国家用以进行宏观调控的重要的经济杠杆,因此,我国的税收政策是