

普通高等教育“十一五”规划教材 (高职高专教育)
PUTONG GAODENG JIAOYU SHIYIWU GUIHUA JIAOCAI



SHUIWU KUAJI

税务会计

徐双印 主 编
毛 婧 杨 勇 副主编



中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

普通高等教育“十一五”规划教材
PUTONG GAODENG JIAOYU SHIYIWU GUIHUA JIAOCAI (高职高专教育)



SHUIWU KUAIJI

税务会计

主 编 徐双印
副主编 毛 婧 杨 勇
编 写 朱会芳 徐英伟 宋 瑞
武迎春 曹 冰 李银平
主 审 王淑平



中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

内 容 提 要

本书为普通高等教育“十一五”规划教材（高职高专教育）。

全书分为8章，主要内容为总论、增值税会计、消费税会计、营业税会计、关税会计、企业所得税会计、个人所得税会计和其他税种会计。本书的最大特点是新颖、实用。新颖：以最新的会计准则、税法规定为依据，本书以交稿时为止的税收、会计法律和法规为主要依据；实用：结合企业纳税实务，突出实用性，内容全面、翔实，可操作性强。

本书可作为高职高专院校财经类专业的教材，也可作为应用型高等院校财经类专业的教材，还可作为会计人员自学和参考用书。

图书在版编目（CIP）数据

税务会计 / 徐双印主编. —北京：中国电力出版社，2010.8
普通高等教育“十一五”规划教材. 高职高专教育
ISBN 978-7-5123-0477-2

I. ①税… II. ①徐… III. ①税收会计—高等学校：技术
学校—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2010）第 152406 号

中国电力出版社出版、发行

（北京三里河路6号 100044 <http://jc.cepp.com.cn>）

北京丰源印刷厂印刷

各地新华书店经售

*

2010年9月第一版 2010年9月北京第一次印刷

787毫米×1092毫米 16开本 15.25印张 372千字

定价 24.50 元

敬告读者

本书封面贴有防伪标签，加热后中心图案消失

本书如有印装质量问题，我社发行部负责退换

版 权 专 有 翻 印 必 究

前言

税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物，适应了纳税人经营管理的需要，主要解决纳税人涉税事项的会计处理。随着我国改革开放的不断深化和社会主义市场经济体制的确立，我国的税收法规和会计制度不断地发生重大变化，税收对社会经济活动的影响也越来越深刻，税收法规和会计准则、制度的偏离程度也越来越大，用单一的财务会计的处理方法解决复杂的涉税事项已很不现实。税务会计是从财务会计中分离出来，并将财务会计的基本理论和基本方法融入纳税活动而形成的一门边缘学科，是融合税收法令和会计核算为一体的一门专业会计。

为了进一步加快财税体制改革，国家近几年相继出台了一些重大的财税政策、法律和法规。如 2006 年新会计准则的出台，2007 年新企业所得税法的颁布，2008 年增值税的转型改革，对我国的经济发展将产生深远影响，特别是对企业会计实务和纳税实务产生颠覆性的变化。为了及时满足高等学校财税专业的教学需要以及广大在职会计人员、税务人员的工作需要，我们组织了长期从事财税教学的专家、学者和企业一线的财税实务工作者编写了本教材。

本书的最大特点是新颖、实用。新颖：以最新的会计准则、税法规定为依据，本书以交稿时为止的税收、会计法律和法规为主要依据；实用：结合企业纳税实务，突出实用性，内容全面、翔实，可操作性强。

本书由徐双印担任主编，并负责大纲的拟定和对全书统稿。毛婧、杨勇担任副主编。具体编写分工如下：第一章朱会芳，第二章徐双印、徐英伟，第三章宋瑞，第四章武迎春，第五章曹冰，第六章毛婧，第七章李银平，第八章杨勇。本书由山西省财贸职业技术学院王淑平老师主审。

在本书的编写过程中，参考、吸收了国内外有关文献，特别是相关专家、学者的最新研究成果，在此表示真诚地感谢。限于编者水平，本书难免存在疏漏和缺陷，敬请广大读者批评指正。

编 者

2010 年 8 月

目 录

前言

第一章 总论	1
第一节 税务会计的概念与模式	1
第二节 税务会计的对象、目标和特点	2
第三节 税务会计与财务会计的比较	4
第四节 税务会计的基本前提和原则	6
第五节 税务会计基础	9
本章小结	18
思考与练习题	19
第二章 增值税会计	21
第一节 增值税概述	21
第二节 增值税的计算与申报	34
第三节 一般纳税人应缴纳增值税的会计处理	43
第四节 小规模纳税人应缴纳增值税的会计处理	58
第五节 出口货物退(免)增值税及其会计处理	59
本章小结	67
思考与练习题	67
第三章 消费税会计	74
第一节 消费税概述	74
第二节 消费税的计算与申报	80
第三节 消费税的会计处理	92
本章小结	101
思考与练习题	101
第四章 营业税会计	103
第一节 营业税概述	103
第二节 营业税的计算与申报	108
第三节 营业税的会计处理	118
本章小结	123
思考与练习题	123
第五章 关税会计	125
第一节 关税概述	125
第二节 关税的计算与申报	129
第三节 关税的会计处理	133
本章小结	135
思考与练习题	135

第六章 企业所得税会计	137
第一节 企业所得税概述	137
第二节 企业所得税的计算与申报	140
第三节 所得税会计基础	159
第四节 所得税的会计处理	160
本章小结	169
思考与练习题	169
第七章 个人所得税会计	171
第一节 个人所得税概述	171
第二节 个人所得税的计算与申报	176
第三节 个人所得税的会计处理	186
本章小结	189
思考与练习题	190
第八章 其他税种会计	191
第一节 资源税会计	191
第二节 土地增值税会计	195
第三节 城镇土地使用税会计	201
第四节 城市维护建设税和教育费附加会计	203
第五节 房产税会计	205
第六节 车船税会计	208
第七节 印花税会计	211
第八节 契税会计	215
第九节 车辆购置税会计	218
本章小结	221
思考与练习题	221
附录 A 部分思考与练习题答案	224
参考文献	238

第一章 总 论

— 学 习 目 标 —

- (1) 理解税务会计的概念。
- (2) 掌握税务会计的目标、对象和特点。
- (3) 了解税务会计与财务会计的联系与区别。
- (4) 掌握税务会计的基本前提和一般原则。
- (5) 理解税务会计的基本作用,了解纳税人的各项权利和义务。

第一节 税务会计的概念与模式

一、税务会计的概念

税收是一个分配范畴,也是一个历史范畴,它是社会历史发展到一定阶段的产物。税收是随着国家的产生而产生的,是统治者借助国家政权强制参与社会分配的重要工具,是国家财政收入的支柱。自从国家出现后,尽管税收的名称和内容不断变化,但历代统治者对税收的重视都是相同的。为了计算和记录国家赋税实物或货币的收入和支出情况,在奴隶社会,就产生了“官厅会计”。官厅会计早于民间会计,它包含类似现在的预算会计(政府会计)、税收会计。我国西周时,在总揽财政大权的天官冢宰下,设“司会”为计官之长,主管朝廷财政经济收支的全面核算。由于当时的税制简单,不可能对纳税人的会计核算提出像今天这样的具体要求,而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件,但会计核算意识是与日俱增的,这是税务会计产生的动因。在会计方面,当时只是对征收后的核算和监督,但这基本上是税收会计的范畴。

随着社会生产力的进一步发展,各国的税法、税制日益健全,并逐渐向成熟化、复杂化的方向发展。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日益重要的因素。为了适应纳税人的需要,税务会计便逐步从财务会计中独立出来,成为一门独立的专业会计,并且和财务会计、管理会计一起构成现代会计学科的三大分支。税务会计知识也相应地成为会计专业人员所必须具备的专业知识。

税务会计是以现行税法为准绳,以货币为主要计量单位,运用会计的专门方法,对纳税单位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、系统的核算和监督的一门专业会计。

二、税务会计的类型

税务会计因世界各国的税制体系结构不同而存在较大差别。根据目前世界各国的税制体系,税务会计主要有以下三种类型。

1. 以所得税会计为主体的税务会计

以美国、英国、加拿大、丹麦等国家为代表的经济发达国家,采用以所得税为主体税的税制模式,其所得税收入占税收总收入的大部分(一般超过 50%以上),这就必然要求构建

以所得税会计为主体的税务会计模式。

2. 以流转税会计为主体的税务会计

从世界范围来看, 流转税在发展中国家占有重要地位, 所得税比重相对较小, 在这种环境下产生了以流转税会计为主体的税务会计模式。

3. 流转税和所得税并重的税务会计

在德国、法国、荷兰、芬兰、意大利等国, 实行流转税与所得税并重的复合税制, 两种税收共同构成国家的税收收入主体, 因此也就形成了以流转税和所得税并重的税务会计模式。

我国自 1994 年税制改革以来, 形成了以比较规范的增值税为主体, 消费税、营业税并行的内外统一的流转税制, 同时实现了内资企业所得税的统一, 改革了个人所得税制。从税收体制上来说, 我国属于复合税制。在我国的税收收入中, 流转税占据了相当大的比重。目前我国正在进行新一轮的税制改革, 增值税由生产型向消费型的改革已经开始。同时, 随着企业所得税和个人所得税的进一步改革, 所得税所占的比重将会越来越大。

第二节 税务会计的对象、目标和特点

一、税务会计的对象

税务会计的对象, 即税务会计核算和监督的内容。凡是企业在生产经营过程中能够用货币表现的各种税务活动, 都是企业税务会计的研究对象。主要包括以下几个方面。

(一) 税基

税基是指课税基础。一是指某类税的经济基础, 如流转税的课税基础是流转额, 所得税的课税基础是所得额, 财产税的课税基础是财产额等; 二是指计算缴纳税金的依据或标准, 既有从价计征, 又有从量计征。在企业中, 属于计税基础和依据的业务内容如下。

1. 应税流转额

应税流转额是指社会产品在流通中取得的营业收入或数量。它包含了企业用于取得该收入的成本和费用, 也包含了利润、价内税金, 既是计算流转税、资源税的计税依据, 也是计算所得税的前提之一。具体包括:

(1) 商品流转额。商品流转额指工业企业生产产品的销售收入、加工业务收入、其他销售收入等; 商品流通企业的批发、零售的销售收入、进口商品支付金额等。

(2) 非商品流转额。非商品流转额是指交通运输业、建筑业、金融、保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产和销售不动产等所取得的收入。

(3) 委托加工产品、自制自用产品的计税金额。

2. 生产、经营成本(费用)扣除额

成本(费用)扣除额是企业生产经营过程中物化劳动和活劳动消耗的总和, 是价值补偿的尺度。一定会计期间的成本(费用)与经营收入总额相比较, 可以反映企业的盈亏、劳动生产率高低等情况。成本(费用)扣除额的计算直接影响利润的高低, 它是计算会计所得、税务所得的基础, 直接影响所得税纳税额的多少。

3. 应税收益额

应税收益额一般是指利润总额。利润是企业生产经营成果, 是以货币表现的企业的纯收入。它是经营收入减除生产、经营成本(费用)和价内税金以及营业外损益后的余额, 对利

润（会计所得）的计算是否符合法规，直接影响应纳税所得额（应税所得）及所得税应纳税额的计算，直接关系到国家税收和企业净利润。

4. 应税财产额

应税财产额是指企业在某一个时点上占用需要纳税的财产数量和价值，包括不动产、有形资产、无形资产等。企业应税财产额是财产税征收的税基和依据。

5. 应税行为计税额

应税行为计税额是指税法规定的企业应纳税的特定行为。如为了生产经营拥有一定资金要订立合同、开立账簿，就要缴纳印花税。企业行为的结果，是“行为税”的税基。

（二）税款的计算与核算

对每一税种应纳税额的计算是企业税务会计核算和监督的基本内容，它要求企业按照税收法规进行计算，并按税务会计核算的方法进行核算。主要内容包括征税对象、征税范围的界定点、计税依据和标准的确定，计算方法的正确使用，应纳税额的正确核算等。

（三）税款的缴纳、退补和减免

正确地计算应缴各种税款后，应按各税法规定的纳税期限、纳税环节、纳税时间和地点的要求，及时进行纳税申报并及时缴纳。退税、补税、减税、免税都是企业税务活动中的特殊业务，应按税法规定执行，它的过程与结果也应及时在税务会计中得到反映。

（四）税收滞纳金和罚款

企业作为纳税义务人，应按税法规定，及时足额上缴税款。由于企业生产经营情况或其他原因，未经税务部门同意拖欠税款，或是为了企业小团体利益，违背了税法规定等，必须按规定缴纳税收滞纳金或税收罚款，这些也属于税务活动，是税金支出的附加支出，也是税务会计核算和监督的内容。

二、税务会计的目标

税务会计的目标是向税务会计信息使用者如税务机关、投资人、经营者等提供有助于税务会计决策的会计信息。

（一）依法纳税，认真履行纳税人义务

税务会计要以国家的现行税法为依据，在财务会计有关资料的基础上，正确进行与税款形成、计算、申报、缴纳有关的会计处理和调整计算，正确及时地填报有关纳税报表，及时、足额缴纳各种税款，为税务机关（包括国家授权的代征机关）及时提供真实的税务会计信息。

（二）正确进行税务会计处理，认真协调与财务会计的关系

税务会计要以国家现行税法为准绳，又要按会计法规做调整分录，还要在财务报告中正确披露有关税务会计信息。它与财务会计是相互补充、相互服务、相互依存的关系。财务会计要符合会计准则、会计制度，必须要保持其稳定性和规范性，税务会计要保持其依法（税法）性。两者作为企业会计的重要组成部分，只有认真配合，相互协调，才能完成各自的具体目标，才能为企业共同的目标服务。

（三）合理选择纳税方案，有效进行税务筹划

财务会计要为投资人、债权人、经营者服务，税务会计同样也要为投资人、经营者服务。但税务会计涉及的是与企业纳税有关的特定领域，在这个领域，要服从企业财务与会计的总目标，在其他各项收入、成本、费用不变的前提下，企业税负与企业赢利呈反比。因此，税

务会计的总目标是如何选择税负较轻的纳税方案；在企业经营的各个环节，如何事先进行税负的测算，以便作出税负最轻的决策；事后如何进行税负分析等。

三、税务会计的特点

税务会计与其他会计相比，既有共性，也有特殊性。税务会计有别于其他会计的主要特点：

（一）法律性

现代税收的法律性决定了税务会计的法律性。税务会计以国家现行税收法令为准绳，这是它区别于其他专业会计的一个重要特点。众所周知，会计核算中的一些计算方法（如存货计价方法等）、技术处理等，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令的前提下选择。税收法律是调节税企关系的准则，制约着征纳双方的分配关系。国家不能超越法律征税，企业也不得拒绝执行税法规定、不履行纳税义务。当财务会计准则、制度与现行税法的计税方法、计税范围等发生矛盾时，税务会计必须以现行税收法规为准，对财务会计作适当调整、修改或补充。对某些在财务会计准则、制度中不便按照税法规定反映的会计事项，必须单独设置账簿、单独核算其销售金额等，才能据以按不同税种、不同税率计税或减税、免税；否则，税率从高或不予减免。由此可见，严格受税收法律的制约是税务会计的一个最显著特点。

（二）专业性

税务会计运用会计特有的专门方法仅对与纳税活动有关的经济业务进行核算，包括计算税款、填制报税单、办理纳税手续、记录税款的缴纳及退补税款、编制纳税报表等。也就是说，税务会计的核算和监督内容仅限于与纳税有关的经济活动。

（三）相对独立性

税务会计与其他会计比较，还有其相对独立性。对某项税种来说，其计税依据与财务会计账面记录提供的依据可能并不完全相同，不能满足计税的要求。因此，税务会计要根据税法的要求，重新计算调整；即使事后发现财务会计记录有不符合税法要求的项目，也要进行纳税调整。

（四）筹划性

在遵守税法的前提下，通过对纳税人的投资、筹资、股利分配和生产经营等活动使纳税人获得最大的税收利益，也是税务会计的研究范畴。

第三节 税务会计与财务会计的比较

从世界范围看，税务会计是在税收和财务会计产生和发展的基础上，由两者合一，共同发展到逐步分离，乃至发展至今，两者已成为相互联系、各成体系、各自逐步完善的学科。

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，一旦需要时，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。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一定的距离。

一、税务会计与财务会计的联系

税务会计在产生之前,融合于财务会计之中,因此与财务会计有着密切的联系。其联系主要表现在以下几个方面。

(一) 税务会计的实务处理需借助财务会计的核算方法

由于财务会计对生产经营的全过程进行核算,并提供了完整的核算信息,从成本—效益的原则出发,税务会计完全可以利用这些信息,实现税务会计的目的。即利用财务会计的信息并依照税法的要求,计算应缴纳税款,编制纳税申报表,进行纳税筹划等。从这点来看,在企业中税务会计工作与财务会计工作仍然融合在一起。

(二) 税务会计理论的形成借助于财务会计的理论

税法对税务会计在收益计量、成本费用计算、折旧分摊、会计期间划分等方面的约束都是依据财务会计的概念和方法提出来的。可以说,没有财务会计理论提供的基础保证,税务会计的实施几乎是不可能的。

二、税务会计与财务会计的区别

(一) 工作目的不同

财务会计的主要目的,是向管理部门、企业股东、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判断,以保证其自身的经济利益。税务会计的目的有两个: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步增长;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。

(二) 会计要素确认原则不同

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,要严格遵守权责发生制原则。因为它作为基本会计原则,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,税务会计可能无视基本会计准则。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。

(三) 会计计量的原则不同

财务会计对会计计量采用历史成本计价原则,但同时允许在市场价值波动的情况下,可局部或全面地采用成本与市价孰低法进行物价变动会计计量。在进行财务管理时,可充分考虑货币的时间价值。而作为税务会计则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。

(四) 对损益确认的程序不同

各国所得税法都规定法定收入项目及税法允许扣除项目,在按税法确定两者金额后,其差额即为应税所得额,税务会计以此为法定依据。在实际计算时,在会计所得的基础上调整为应税所得,是税务会计的主要内容。当财务会计的核算结果与税务会计不一致时,财务会计的核算应服从于税务会计的核算,使之符合税法的要求。

(五) 对象不同

企业财务会计核算和监督的对象是企业以货币计量的全部经济事项,包括资金的投入、循环、周转、退出等过程;税务会计核算和监督的对象只是与纳税人的纳税义务相关的经济

活动，即税务活动。

第四节 税务会计的基本前提和原则

一、税务会计的基本前提

我国基本会计准则规定会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个方面。这些基本前提对税务会计假设有指导和制约作用，所以，税务会计假设也包括以下几个方面。

1. 税务会计主体

税务会计主体，是指税务会计工作为之服务的税法规定直接负有纳税义务的特定单位或组织。税法上称这样的单位或组织是纳税义务人（简称纳税人），法学上称其为纳税主体。凡是发生经济业务的任何企业法人，都具有纳税义务，需要税务会计为之服务，成为一个特定的纳税主体。该假设界定了税务会计为之服务的空间范围。税务会计主体是包含于会计主体之中的纳税主体，它既是会计主体，又是纳税主体，主要是指单位法人，不是指普通个人纳税人。

2. 持续经营

持续经营，是指税务会计应以其主体的既定经营方针、目标和持续、正常的生产经营活动为前提，选择会计程序与会计处理方法，进行会计核算。它假设税务会计主体在可预见的将来不会解散、破产、清算。税务会计应建立在连续、非清算基础上，按原定用途使用现有资产，按现时承诺清偿债务、资产、负债在持续经营的基础上计价。如固定资产按历史成本计价，不考虑其清算价格，并以折旧形式分摊于各使用期间，使其损耗资金得到补偿，保证生产经营正常进行。再如持续经营下，对递延税款可采用债务法进行会计处理，对本期亏损准予前溯转回或后推结转。此外，根据公司法资本维持原则，持续经营下新增价值需区分资本与收益，因此必须确认收入，界定费用，计算新增收益和资本，计算经营收益和资本收益，再根据不同的纳税客体，依法纳税。

税务会计主体必须在持续经营假设的前提下进行税务会计核算，这样才能使其会计处理方法保持稳定，税务会计揭示的信息真实、可靠，并具有相关性。

3. 货币时间价值

货币时间价值，是指由于时间因素，货币在周转使用中形成的增值。这使得货币计量中币值稳定的附带性假设受到越来越多的质疑。在货币时间价值的前提下，税法出于及时、足额征税的税收目的，规定纳税人应尽快确认收入；推迟计量费用，而不允许尽快计量费用，推迟确认收入，在依法纳税前提下，出于纳税筹划、相对节税的财务利益考虑，会计往往采用尽快、加速计量费用，推迟确认收入的处理方法，如所得税会计中采用债务法进行递延税款处理。

在货币时间价值的前提下，对于税法和会计规范不一致引起的应税利润和会计利润的差异，在差异处理上税务会计必须以税法为准绳。

4. 纳税年度

纳税年度是指纳税人应向国家缴纳各种税款的起止时间。在我国，为了便于协调税务会计与财务会计的有关数据，应缴纳税年度与日历年度、财政年度、会计年度是相同的，都是

每年公历1月1日起到12月31日止。在其他一些国家,应缴纳税年度多同于财政年度和会计年度,但却不同于日历年度,如美国是每年的7月1日起到次年的6月30日止。对于在应缴纳税年度中间开始营业的纳税人来说,应缴纳税年度是指其营业开始日至同期应缴纳税年度终止日。

5. 年度会计核算

年度会计核算是指财务会计依据会计准则的规定,遵循财务会计理论的要求,在会计年度内对企业的各项经济活动运用专门的会计方法,进行正确、及时地记录、整理和汇总,并定期地结账和决算,编制公允的年度财务会计报告的全过程。年度核算是税务会计中最根本的前提,即税务会计是建立在年度会计核算期间的基础上,而不是建立在某一特定业务的基础上,课税只针对某一特定纳税期间里发生的全部事件的净结果,而不考虑当期事件在后续年度中的可能结果如何,后续事件将在其发生的年度内考虑。比如在“所得税跨期摊配”中应用递延法,由于强调原始差异对税额的影响,而不强调转回差异对税额的影响,因此它与未来税率没有关联性。当暂时性差异后来转回时、按暂时性差异产生时递延的同一数额调整所得税费用。

二、税务会计的一般原则

(一) 税务会计行为原则

1. 适法性原则

适法性原则是指税务会计以税法为准绳,平时按会计准则进行会计核算,纳税申报时若税收法规与会计准则不一致,以税收法规为准进行会计处理。

2. 公平性原则

公平性原则是指税务会计在适法性、调整性原则下核算收入和费用,正确缴纳税款,以保证纳税人公平税负。税收公平原则是就收入分配而言的。税法规定了纳税人的纳税义务和权益,公平性原则要求纳税人既应依法纳税,也应依法保障自己的权益。

3. 筹划性原则

筹划性原则是指税务会计通过纳税筹划,制定策略以获取税收利益。征税机关和纳税人都能利用税务会计信息为其决策服务。在筹划性原则下,企业纳税人会在遵守税法前提下合理筹划税务活动,研究各项策略,争取经济纳税,以求企业经济利益最大化,这也符合债权人和投资者的利益。对征税机关来说,针对纳税人的纳税筹划,应不断完善税法,强化反避税和税收征管措施,保证国家税收收入及时、足额入库。

4. 时间性原则

时间性原则是指税务会计必须按税法规定的时间及时进行会计处理。税法对纳税人的税收优惠政策享受、违反或逾时税务办理规定等,都有享受时间、丧失权利或承受处罚等相应的规定。在时间性原则下,税务会计应关注税法的时效性,适应其要求,避免丧失一些重大的企业应得权益,避免遭受本可避免的税法处罚损失。

(二) 税务会计确认和计量原则

1. 权责发生制

权责发生制是一种会计确认的基础。它主要从时间上规定会计确认的基础,其核心是根据权责关系的实际发生期间来确认收入和费用,即以收入和费用的归属期为基础确定本期的收入和费用。凡是应归属本期的收入,不论其是否于本期收到款项,都作为企业本期的收入

处理；凡是应归属于本期负担的费用，不论其是否于本期支付款项，都作为企业本期发生的费用。反之，凡是不应归属本期的收入或费用，即使款项已于本期收到或支付，都不作为本期的收入或费用处理。

2. 收付实现制

收付实现制是以款项的实际收入和支付为基础确认本期的收入和费用。收付实现制下，会计确认较简单，收入和费用一般在现金收付发生的同时均已确认。凡是本期收到款项，不论其是否是应属于本期的收入，均作为本期收入处理；凡是本期支付的款项，不论其是否应由本期负担的费用，均作为本期费用处理。会计核算不存在应计收入、应计费用、预收收入和预付费用等情况。报告现金流量不涉及会计估计和分配，也很少涉及会计判断。一般来说，收付实现制有助于客观了解企业现金流量状况和现金支付能力，但不利于正确反映企业的经营成果。

3. 联合或混合制

联合或混合制包括修正权责发生制和修正收付实现制。前者是指有些企业为方便核算，平时对某些交易事项按现金制核算，期末再按权责发生制调整。后者是指收付实现制下对某些业务采用应计收入和费用形式核算，如固定资产使用成本以计提折旧方式分期摊销计入费用，对跨期间、数额较大的费用，按谁承担的原则，分期受益推销；对金额和数量较大的文具、物料用品等予以盘存，按存货核算，其目的在于正确计算财务状况和财务成果，使应缴税款的计算更公平合理。

4. 历史成本计价原则

历史成本计价原则也称实际成本计价原则，是指企业凡取得的非货币性资产以及资产的耗用和转换，一般以业务发生时的实际成本计价。

在现行企业会计实务中，历史成本计价原则是企业会计核算的主要计价方法。在财务会计中，期末可对资产采用成本与市价孰低等方法调整计价，以反映资产的质量特性。但是，税法对此有严格限定，除法律另有规定外，纳税人在计算应税利润时不得自行调整账面历史成本价值。

5. 一致性原则

一致性原则是指在日常会计核算方法上，税务会计与财务会计是一致的。由于财务会计解决的本质问题之一是正确计算期间收入、费用和利润，而税法利用会计核算计算税金是十分便利的，因此税务会计自然应模拟、采用财务会计处理的程序和方法。

6. 调整性原则

调整性原则是指在期末会计核算的结果上，对税收法规与会计准则规范不一致引起的会计利润与应税利润差异，按税法进行差异调整，以达到依法纳税的目的。税务会计与财务会计日常核算方法的一致，不等于两者核算结果也一致。在调整性原则下，通过对会计利润和应税利润差异的调整，可揭示差异形成的原因，有助于会计信息用户对财务会计信息和税务会计信息的进一步了解、分析和决策。

7. 配比性原则

配比性原则是指一个会计期间的收入与其相关的费用相配比，从而正确计算企业的期间经营成果。根据配比原则，与同一项销售有关的收入和费用应在同一会计期间予以确认。假定费用无法可靠计量，则配比无法进行，收入也无法确认和计量。

税务会计与财务会计在收入和费用配比的原则性要求上是一致的,但两者又有区别。财务会计根据公司法与会计准则,考虑资本保全,将收支配比计算利润并进行分配;税务会计则根据适法性“税法至上”原则,考虑税法依据、税收保全而不顾及资本保全,按税法确定收入,界定费用,计算应税所得和应缴纳税金,并依法纳税。

8. 划分收益性支出和资本性支出原则

收益性支出和资本性支出划分的原则是指会计核算应当严格区分收益性支出与资本性支出的界限,以正确计算企业当期损益。划分收益性支出与资本性支出原则,要求企业在会计核算中确认支出时,要区分两类不同性质的支出,计入当期损益,以正确计算企业当期的经营成果,确定当期的应纳税所得额。将资本性支出计列于有关资产科目,并按税法的规定分期摊入适当期间,以准确确定相应年度的应纳税所得额。

第五节 税务会计基础

一、税收制度及构成要素

(一) 税收制度

税收制度是国家各种税收法令规定和征收办法的总称,其核心是税法,它规定了国家与纳税人之间的征纳关系,是国家向纳税人征税的法律依据。

一个国家为了取得财政收入或调节社会经济活动,必须设置一定数量的税种。同时,还要规定每种税的征税办法,包括对什么征税、征多少税及何时纳税、何地纳税、按何种手续纳税、不纳税如何处理等,这些就构成了税收制度的内容。

税种的设置及每种税的征税办法,一般是以法律形式确定的。这些法律就是税法,包括以下内容:税法通则,规定了国家的税种设置及每种税的立法精神;各种税法(条例),分别规定每种税的征税办法;实施细则,是对各种税法(条例)的详细说明和解释;具体规定,是根据不同地区、不同时期的具体情况所制定的补充性法规。

目前,世界上只有少数国家单独制定税法通则,大多数国家把税法通则的有关内容包含在各税税法(条例)之中。我国的现行税法属这种情况。

国家税收制度的确立,要根据本国的具体政治经济条件。所以,各国的政治经济条件不同,税收制度也不尽相同,具体征税办法也是千差万别的。就一个国家而言,各个时期的政治经济条件不同,税收制度也有所差异。我国的现行税制就是建国后经过几次较大的改革逐步演变而来的。可见,因地因时而异,是税收制度的重要特点。

(二) 税收制度的构成要素

1. 纳税人

纳税人是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人,也称纳税主体,它规定了税款的法律承担者。纳税人不同于负税人,负税人是指最终负担税款的单位和个人。纳税人可以是自然人,也可以是法人。

2. 征税对象

征税对象又称课税对象,是征税的目的物,即对什么征税,是征税的客体,是一种税区别于另一种税的主要标志。征税对象体现不同税种征税的基本界限,决定着不同税种名称的由来以及各种税种在性质上的差别,并对税源、税收负担等产生直接影响。

3. 税率

税率是应缴纳税额与征税对象数量之间的法定比例，是计算税收负担的尺度，体现了课税的深度。税率是最活跃、最有力的税收杠杆，是税收制度的中心环节。每种税的税率高低，反映国家在一定时期的有关经济政策，直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的大小。因此，税率要体现国家的政治、经济、社会发展等政策，要体现公平、简化的要求。

按照税率的表现形式，税率分为以绝对量形式表示的税率和以百分比形式表示的税率两种。常用的税率有比例税率、累进税率、定额税率等形式。

4. 纳税环节和纳税地点

纳税环节是指按税法规定对处于不断运动中的纳税对象选定的应当征税的环节。从具体税种来说，每个税种都有特定的纳税环节，不同税种因涉及的纳税环节多少不同，就形成了不同的课征制。凡只在一个环节征税的称为一次课征制，如我国的资源税只在开采环节征税；凡在两个环节征税的称为两次课征制；凡在两个以上的环节征税的称为多次课征制，如我国的增值税对商品的生产、批发和零售均征税。

与纳税环节密切相关的是纳税地点，它是指与征纳税活动有关的各种地理位置。如纳税人的户籍所在地、居住地、营业执照颁发地、税务登记地、生产经营所在地等。一般说来，这些地点接近或一致，但也有许多不一致的情况。例如，在此地登记，而跨地区经营；又如在本国经营和注册，而在国外支付应税收入。这些地点的不一致，给税源控管带来了很大的难度。

5. 纳税时间

纳税时间是税务机关征税和纳税人纳税的时间范围。它是税收的强制性、固定性在时间上的体现。纳税时间具体又分纳税周期和纳税期限：纳税周期是指法律规定的两次纳税行为发生的正常时间间隔，如流转税每月或每周履行一次纳税义务；纳税期限是指纳税人正式向国库缴纳税款的时间期限，如企业所得税条例规定，按年计算，分月或分季预缴，月度或季度终了后 15 日内预缴，年度终了后 5 个月内汇算清缴，多退少补。

6. 减税免税

减税免税是对某些纳税人或征税对象的鼓励或照顾措施。减税是对应缴纳税额少征一部分税款，而免税是对应缴纳税额全部免征税款。减税免税是税率的重要补充，它的最大优点在于把税法的普遍性与特殊性、统一性与灵活性结合起来，可以对不同类型的纳税人和征税对象实行不同层次的减免，有利于全面、因地制宜地贯彻国家的社会经济政策。减税免税可以分为税基式减免、税率式减免和税额式减免三种形式。

7. 附加与加成

附加也称为地方附加，是地方政府按照国家规定的比例随同正税列入地方预算外收入的一种款项。正税是指国家正式开征并纳入预算内收入的各种税收。税收附加由地方财政单独管理并按规定的范围使用，不得自行变更。例如，教育费附加只能用于发展地方教育事业。税收附加的计算方法是以正税税额为依据，按规定的附加率计算附加额。

加成是指根据税制规定的税率征税以后，再以应缴纳税额为依据加征一定成数的税额。加成一成相当于应缴纳税额的 10%，加征成数一般规定在一成至十成之间。

8. 法律责任

法律责任一般是指由于违法而应当承担的法律后果。违法行为是承担法律责任的前提，

而法律制裁是追究法律责任的必然结果。法律制裁,习惯上又称为罚则或违章处理,是对纳税人违反税法的行为所采取的惩罚措施,它是税收强制性特征的具体体现。

二、税款征收管理制度

(一) 税务登记制度

税务登记是税务机关对纳税人的生产经营活动等实行法定登记,并据以对纳税人实施税务管理的一项管理制度。税务登记是税收管理工作的首要环节,是纳税人接受税务机关监督、依法履行纳税义务的必要环节。建立税务登记制度,便于税务机关掌握和控制税源,对纳税人履行纳税义务的情况进行监督和管理。

税务登记包括开业税务登记、变更税务登记和注销税务登记三种。

1. 开业税务登记

开业税务登记是指从事生产经营活动或者其他业务的单位和个人,在获得工商行政管理部门核准或者其他主管机关批准后的一定期间内,向税务机关办理注册登记的活動。

(1) 开业登记的范围。办理税务登记的纳税人分为两类:

1) 从事生产经营活动的纳税人,在取得营业执照之日起 30 日内到主管税务机关办理税务登记,如各类企业、企业在外地设立的分支机构,从事生产经营活动的场所、个体工商户、从事生产经营的事业单位等。

2) 不从事生产经营活动,但依法负有纳税义务的单位和个人,临时取得应税收入或发生应税行为,以及只缴纳个人所得税、车船使用税的除外,也应自有关部门批准之日起 30 日内向税务机关办理税务登记。

(2) 开业税务登记的程序和内容。

1) 报送资料。纳税人申请办理开业税务登记的,首先到主管税务机关或指定的税务登记点,填报《申请税务登记报告书》,并提供下列证件:营业执照或其他核准执业证件,有关合同、章程和协议书,开户银行及账号证明,居民身份证、护照或者其他证明身份的合法证件,组织机构代码统一代码证书,税务机关要求提供的其他证件、资料等。

2) 填写税务登记表。税务机关审核纳税人提交的资料完备无误后,根据纳税人的经济类型发给税务登记表,纳税人应如实填写税务登记表,同时填写税种登记表。

3) 税务审核。税务机关收到纳税人的书面申请报告、税务登记表及有关证件、文件、资料后,应当在 30 日内审核并发给税务登记证。税务登记证正本和副本各一份,如果纳税义务人同时取得增值税一般纳税人认定资格,在税务登记证副本首页上加盖“增值税一般纳税人”确认专用章,作为领取增值税专用发票的依据。税务登记证只限于纳税人自己使用。纳税人凭税务登记证可以办理减税、免税、退税手续,领购发票和外出经营活动税收管理证明等事项。

2. 变更税务登记

变更税务登记是指纳税人的开业登记内容发生变化时,由税务机关根据纳税人申请对原登记内容进行相应变动的登记。

(1) 变更登记的范围。纳税人开业登记的各项内容在生产经营过程中发生了变化,应在工商行政管理部门办理变更登记之日起 30 日内到税务机关办理变更登记。变更的内容包括因各种原因发生停业、转业、歇业、复业、改组、合并,或变更单位名称、法定代表人或者业主姓名、住所和经营地点、所有制性质、隶属关系或经营地址、生产经营范围、经营方式,