

信華經管 创新系列

Tax Accounting

税务会计学

李宝锋 □ 主 编

黄宝敏 王佳莹 焦 进 □ 副主编



中国工信出版集团



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

信華經管 创新系列

Tax Accounting

税务会计学

李宝锋 □ 主 编
黄宝敏 王佳莹 焦 进 □ 副主编

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 简 介

本书在使学生掌握初中级会计知识、熟悉我国现行税收制度和税收法规的基础上,通过学习能够较为熟练地处理涉税业务的会计核算,形成解决税收实际问题的能力。本书侧重于税务会计实务,以增值税和所得税为重点,内容充实,例题丰富,贴近实务,能反映当前的税收政策。全书分为10章,分别为税务会计概论、纳税基础、增值税会计、消费税会计、关税会计、出口退税的会计处理、企业所得税会计、个人所得税会计、资源税会计、其他税会计。

本书适合作为高等院校会计、审计等专业学生的相关课程教材,也可作为在职人员的学习用书和参考读物。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

税务会计学 / 李宝锋主编. —北京:电子工业出版社, 2016.8

(华信经管创新系列)

ISBN 978-7-121-29776-2

I. ①税… II. ①李… III. ①税务会计—高等学校—教材 IV. ①F810.62

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第202909号

策划编辑:石会敏 王二华

责任编辑:王二华

印 刷:三河市鑫金马印装有限公司

装 订:三河市鑫金马印装有限公司

出版发行:电子工业出版社

北京市海淀区万寿路173信箱 邮编:100036

开 本:787×1092 1/16 印张:15.25 字数:390千字

版 次:2016年8月第1版

印 次:2016年8月第1次印刷

定 价:38.00元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题,请向购买书店调换。若书店售缺,请与本社发行部联系,联系及邮购电话:(010)88254888, 88258888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

本书咨询联系方式:(010)88254537。

前 言

税务会计是企业会计工作不可或缺的重要组成部分，其会计处理既要以现行税收法律法规为准绳，又要符合会计准则的要求，是税法与会计的完美结合。随着我国会计相关制度的不断完善、税制改革的持续推进，会计与税收政策都发生了较大变化。自 2016 年 5 月 1 日起，我国全面推行“营改增”试点，营业税至此退出了历史舞台，增值税制度也更加规范。因此，尽快熟悉税制改革的具体内容，将新税制下各种经济业务的税款的计算、缴纳与现行会计准则相结合，进行正确、恰当的会计处理，是当前税务会计实务急需解决的课题。在对税制和会计改革深入学习及十余年教学经验的基础上，我们编写本书，以适应当前税务会计教学的需要。

本书共分 10 章，前 2 章是理论部分，分别介绍税收与税务会计的基本理论和基础知识；后面 8 章是实务部分，以具体税种为主线，先介绍各个税种的基本原理、应纳税额的计算与纳税申报，再对相关涉税业务的会计核算进行全面的阐述。

本书是作者在结合多年教学经验和对财税制度的研究，并汲取同类教材优点的基础上编写的，具有如下特点。(1) 理论性与政策性并重。既注重阐述税务会计学的基本理论和方法，又充分体现国家最新的税收法律法规及会计准则对税务会计处理的影响；(2) 全面性与实操性并重。既力求按照经济业务的内在逻辑全面系统地介绍各类涉税业务的会计处理，又尽可能简洁明了，注重实用性和可操作性。

本书不仅可以作为高等院校会计、财政、税务、审计等专业“税务会计”课程的教材，也可作为广大工商企业、事业单位的财会人员及各级各类管理人员的培训教材及参考书。

本书由河南科技大学管理学院李宝锋副教授担任主编，河南科技大学黄宝敏老师、焦进老师，长春财经学院王佳莹老师担任副主编。各章参编人员及分工如下：焦进编写第 1、2 章；李宝锋编写第 3、7 章；王佳莹编写第 4、5、6 章；黄宝敏编写第 8、9、10 章。全书由李宝锋统稿并定稿。

本书在编写过程中参考了大量的论文、专著和教材，并得到了有关专家、学者、院校领导及出版社编辑的大力支持，在此一并表示深深的谢意！由于编者理论水平和实践经验有限，难免有疏漏之处，希望广大读者批评指正。

编 者

目 录

第1章 税务会计概论.....1	练习与思考.....34
1.1 税务会计概述.....1	第3章 增值税会计.....35
1.1.1 税务会计的产生.....1	3.1 增值税概述.....35
1.1.2 税务会计的概念.....1	3.1.1 增值税的产生及发展.....35
1.1.3 税务会计与财务会计的区别 与联系.....3	3.1.2 增值税的计征方法.....36
1.2 税务会计的内容与对象.....5	3.1.3 增值税的类型.....37
1.2.1 税务会计的内容.....5	3.1.4 增值税的优点.....37
1.2.2 税务会计的对象.....6	3.1.5 增值税的纳税人.....38
1.3 税务会计的职能与目标.....7	3.2 增值税的确认计量与申报.....39
1.3.1 税务会计的职能.....7	3.2.1 增值税的征税范围.....39
1.3.2 税务会计的目标.....8	3.2.2 销售额的确定.....42
1.4 税务会计核算的前提和原则.....9	3.2.3 税率与征收率.....46
1.4.1 税务会计核算的基本前提.....9	3.2.4 纳税义务发生时间.....48
1.4.2 税务会计核算的基本原则.....10	3.2.5 准予抵扣的进项税额.....49
本章小结.....12	3.2.6 不得抵扣的进项税额.....50
练习与思考.....12	3.2.7 进项税额转出.....51
第2章 纳税基础.....13	3.2.8 进项税额抵扣的时间限定.....52
2.1 税收概述.....13	3.2.9 应纳税额的计算.....54
2.1.1 税收的概念.....13	3.2.10 税收优惠.....55
2.1.2 税收的特征.....14	3.2.11 征收管理.....58
2.1.3 税收的职能.....15	3.3 增值税进项税额及其转出的 会计处理.....59
2.2 税收实体法及其构成要素.....17	3.3.1 增值税会计账户的设置.....59
2.2.1 税收实体法的概念与特点.....17	3.3.2 增值税进项税额的会计处理.....61
2.2.2 税收实体法的构成要素.....18	3.3.3 进项税额转出的会计处理.....65
2.3 税收征纳制度.....22	3.4 增值税销项税额的会计处理.....67
2.3.1 税收征纳制度的含义及方式.....22	3.4.1 一般销售方式销项税额的 会计处理.....67
2.3.2 税收征纳制度的主要内容.....24	3.4.2 包装物销售、出租及收取押 金销项税额的会计处理.....69
2.4 纳税人的权利与义务.....29	3.4.3 以旧换新业务销项税额的 会计处理.....70
2.4.1 纳税人的权利.....29	
2.4.2 纳税人的义务.....32	
本章小结.....34	

3.4.4 销售已使用过的固定资产 销项税额的会计处理·····71	5.2.1 关税完税价格·····112
3.4.5 以物易物业务销项税额的 会计处理·····72	5.2.2 关税应纳税额的计算·····113
3.4.6 赊销及分期收款方式销项 税额的会计处理·····72	5.3 关税的会计处理·····113
3.4.7 折扣销售、销售折扣、销售折 让及销售退回销项税额的会计 处理·····75	5.3.1 关税会计账户的设置·····113
3.4.8 视同销售业务销项税额的会计 处理·····76	5.3.2 进口关税的会计处理·····115
3.4.9 小规模纳税人应纳增值税的 会计处理·····81	5.3.3 出口关税的会计处理·····118
3.4.10 增值税结转及缴纳的会计 处理·····81	5.3.4 易货贸易进出口业务关税的 会计处理·····119
3.4.11 增值税减免的会计处理·····82	本章小结·····120
本章小结·····83	练习与思考·····120
练习与思考·····84	
第4章 消费税会计 ·····85	第6章 出口退税的会计处理 ·····121
4.1 消费税概述·····85	6.1 出口退税的原理概述·····121
4.2 消费税的确认计量与申报·····85	6.1.1 出口货物退(免)税的原则和 范围·····121
4.2.1 纳税义务人与征税范围·····85	6.1.2 出口货物退(免)税的基本 政策·····123
4.2.2 税目与税率·····86	6.1.3 出口货物退(免)税的方法·····123
4.2.3 计税依据·····90	6.1.4 出口货物的退税率·····124
4.2.4 计税依据的特殊规定·····91	6.1.5 出口货物退(免)税单证备案 管理·····124
4.2.5 应纳税额的计算·····92	6.2 出口退税的确认计量与申报·····126
4.2.6 征收管理·····98	6.2.1 增值税退(免)税的计算·····126
4.3 消费税的会计处理·····99	6.2.2 消费税出口退税的计算·····130
4.3.1 消费税会计账户的设置·····99	6.3 出口退税的会计处理·····130
4.3.2 消费税的会计处理·····99	6.3.1 出口货物增值税退(免)税 会计处理·····130
本章小结·····109	6.3.2 出口货物消费税退(免)税 会计处理·····133
练习与思考·····109	本章小结·····134
	练习与思考·····134
第5章 关税会计 ·····110	第7章 企业所得税会计 ·····135
5.1 关税概述·····110	7.1 企业所得税概述·····135
5.1.1 征税对象·····110	7.1.1 纳税义务人·····135
5.1.2 纳税义务人·····110	7.1.2 征税对象·····136
5.1.3 税率·····110	7.1.3 税率·····137
5.2 关税的确认计量与申报·····112	7.2 企业所得税应纳税额的计算·····137
	7.2.1 收入总额·····137
	7.2.2 不征税收入和免税收入·····141

7.2.3 扣除原则和范围	142	第9章 资源税会计	192
7.2.4 应纳税额的计算	148	9.1 资源税概述	192
7.2.5 境外所得抵免税额的计算	150	9.1.1 资源税纳税义务人	192
7.3 税收优惠与征收管理	150	9.1.2 资源税税目	192
7.3.1 税收优惠	150	9.1.3 资源税税率	193
7.3.2 征收管理	152	9.1.4 资源税计税依据	194
7.4 所得税会计概述	153	9.2 资源税的确认计量与申报	195
7.4.1 所得税会计发展历程	154	9.2.1 资源税的确认计量	195
7.4.2 所得税会计处理方法	155	9.2.2 资源税纳税申报	196
7.5 所得税会计的核算	158	9.3 资源税会计账户设置和会计处理	197
7.5.1 资产负债表债务法概述	158	9.3.1 资源税会计账户的设置	197
7.5.2 资产负债表债务法的核算步骤	158	9.3.2 资源税的会计处理	197
7.5.3 资产负债表债务法下会计账户的设置	159	本章小结	202
7.5.4 资产和负债的计税基础	159	练习与思考	202
7.5.5 永久性差异和暂时性差异	163	第10章 其他税会计	203
7.5.6 递延所得税资产及递延所得税负债的确认与计量	166	10.1 土地增值税会计	203
7.5.7 所得税费用的确认	168	10.1.1 土地增值税的确认与计量	203
本章小结	174	10.1.2 土地增值税的会计处理	206
练习与思考	174	10.2 耕地占用税会计	210
第8章 个人所得税会计	175	10.2.1 耕地占用税的确认与计量	210
8.1 个人所得税概述	175	10.2.2 耕地占用税的会计处理	212
8.1.1 纳税义务人	175	10.3 城镇土地使用税会计	212
8.1.2 征税范围	176	10.3.1 城镇土地使用税的确认与计量	212
8.1.3 税率	181	10.3.2 城镇土地使用税的会计处理	214
8.2 个人所得税的确认计量与申报	182	10.4 房产税会计	215
8.2.1 每次收入的确定	182	10.4.1 房产税业务的确认与计量	215
8.2.2 费用减除标准	183	10.4.2 房产税的会计处理	217
8.2.3 应纳税额的计算	184	10.5 车船税会计	219
8.2.4 纳税申报	188	10.5.1 车船税的确认与计量	219
8.3 个人所得税的会计处理	189	10.5.2 车船税的会计处理	221
8.3.1 个人所得税会计账户的设置	189	10.6 城市维护建设税会计	221
8.3.2 个人所得税的会计处理	189	10.6.1 城市维护建设税的确认	
本章小结	191		
练习与思考	191		

	与计量·····	221
10.6.2	城市维护建设税的会计 处理·····	223
10.7	印花税会计·····	223
10.7.1	印花税的确认与计量·····	223
10.7.2	印花税的会计处理·····	226
10.8	契税会计·····	227
10.8.1	契税的确认与计量·····	227
10.8.2	契税的会计处理·····	228
10.9	车辆购置税会计·····	229

10.9.1	车辆购置税的确认与 计量·····	229
10.9.2	车辆购置税的会计处理·····	232
10.10	烟叶税会计·····	232
10.10.1	烟叶税的确认与计量·····	232
10.10.2	烟叶税的会计处理·····	233
	本章小结·····	234
	练习与思考·····	235
	参考文献·····	236

本章学习目的:

1. 掌握税务会计的概念及其与财务会计的区别与联系;
2. 掌握税务会计的内容与对象;
3. 理解税务会计的职能,掌握税务会计的目标;
4. 了解税务会计核算的前提和原则。

1.1 税务会计概述

1.1.1 税务会计的产生

在国家产生并开始征税后,作为税款的缴纳者,纳税人必然会关心自己的税收负担,自然也会有纳税计量和记录的要求。但在社会生产力水平低下、各国的税制也还未走向法制化的环境下,纳税人纳税的原始记录和计量不可能形成规范的体系。随着19世纪末20世纪初现代所得税的产生,各国税收逐步走上了法制化的轨道,社会也从自给自足的自然经济发展到工业经济,税务会计的产生也就逐步具备了经济、法律等环境。正如美国著名会计学家E. S.亨德里克森在其《会计理论》一书中所言,很多小型企业的会计目的主要是填制所得税申报表,它们在报税以前都不记账。甚至在大公司,收益的纳税也是会计师们面对的一个主要问题。因此,所得税法规对建立会计的通用程序具有一定的影响力就不足为怪了。这些程序反过来也有助于会计理论的形成。

在税务会计的产生和发展过程中,现代所得税法的诞生和不断完善对其影响巨大。主要表现在:首先,企业所得税涉及企业的经营、投资和筹资等各环节、各方面,涉及收入、收益、成本、费用等会计核算的全过程;其次,科学先进的增值税的产生和不断完善,也对税务会计的发展起了重要的促进作用,因为它对企业会计提出了更高的要求,迫使企业在会计凭证、会计账簿的设置、记载上分别反映收入的形成和物化劳动的转移价值及转移价值中所包括的已纳税金,这样才能正确核算其增值额,从而正确计算企业应纳增值税额。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,税务会计有必要从财务会计中独立出来,以充分发挥现代会计的多重功能。现在,越来越多的人承认,税务会计与财务会计、管理会计构成会计学科的三大分支。

1.1.2 税务会计的概念

税务会计是从现代会计中分离出来的一个会计学分支。税务会计是企业会计的一个特殊

领域,是以财务会计为基础的。我国从20世纪90年代引进并开始税务会计研究,税务会计是融税收法令和会计核算为一体的一门交叉学科,是税务中的会计,会计中的税务。

目前对于税务会计的概念也是见仁见智。日本税务会计专家武田昌辅认为税务会计是为计算法人税法中的应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、修改的会计。

日本的富岗丰雄川认为,税务会计是根据会计的预测方法来掌握并计算出被确定的计税标准,从而起到传达和测定财务信息的目的与作用的会计。

罗伯特·F. 迈格斯等人认为,“所得税申报表的编制是会计中的一个特殊领域,广义而言,税款申报表以财务会计信息为基础,但对这些信息常常要进行调整或重新组织,以符合所得税报告的要求。税务会计最具挑战性的领域并不是编制所得税申报表,而是进行税务规划。税务规划是指预测经营业务的税务影响并对这些业务进行规划以使所得税义务最小化”。

我国台湾税务会计专家卓敏枝、卢连生、庄傅成认为,税务会计者,乃是一门以法令规定为准绳,以会计技术为工具,平时负责汇集企业各项交易活动、股东可抵扣税额与未分配盈余计算之合法凭证,并加以整理、记录、分类、汇总,进而在年度终了加以结算、编表、申报、纳税的社会科学。

著名税务会计专家盖地认为,税务会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。

税务会计作为一门专业会计,具有如下特点。

1. 法定性

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最重要的特点。众所周知,对于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。当财务会计制度的规定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,做适当调整、修改或补充。对某些按财务会计反映而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,方能据以按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最显著特点。

2. 广泛性

我国宪法规定中华人民共和国公民都有纳税义务,而企业更负有纳税义务。这就是说,所有自然人和法人都可能是纳税权利义务人。由于法定纳税人的广泛性,决定了税务会计的广泛性。

3. 统一性

由于税务会计是融会计和税收法规于一体的会计,税法的统一性决定了税务会计统一性的特点。这就是说,同一种税对不同企业(不同纳税人)的规定都是一样的。如工业企业要缴

纳增值税，城镇工业、乡镇工业、校办工业、军事工业、农场办工业、商办工业、机关团体办工业等都要严格执行，不分企业的隶属关系，也不分其所有制性质。当然，在统一的前提下，也不排除特殊情况下的灵活性。

4. 独立性

税务会计与其他会计比较，除共性外，还有其相对独立性和特殊性。对某些税种来说，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。

1.1.3 税务会计与财务会计的区别与联系

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大会计分支，与财务会计既有区别也有联系。

1. 税务会计与财务会计的主要区别

(1) 核算目标不同

税务会计的目的是向信息使用者提供所得税方面的信息，便于税务部门征税。财务会计的目的是向管理部门、投资者、债权人及其他相关的信息使用者提供财务状况、经营成果和财务状况变动的信息，便于信息使用者做出决策。税务会计的目标的实现方式是纳税申报。财务会计目标的实现方式是提供资产负债表、损益表和现金流量表。

(2) 核算规范不同

税收是依据各种现行的税法计算应纳税所得，不求理论上的尽善尽美，只求操作上的方便可行，最终表现为一张符合税法的纳税申报表。而会计则是以会计准则来计算所得，根据会计准则的要求，客观公允地反映企业的财务成果，最终表现为利润表上的税前利润。此外，税收制度包括了把争议问题交由法庭做出最终裁决的程序，而会计界则缺乏类似的解决会计实务中差别问题的裁决组织，这也凸显了会计与税法的协调问题。

(3) 核算基础不同

税法规则和会计原则的最大差别在于收益实现的时间和费用的可扣减性。税收制度是收付实现制和权责发生制的混合物，因为计算应税收益是要确定纳税人立即支付现金的能力、管理上的方便性及征收当期税款的必要性，这些自然与会计上的持续经营假设是相互矛盾的。这使税务年度自身存在独立的倾向。关于收益的税收概念的中心问题是会计期间，而不是配比，从而使利润逐渐与获利有关的支出相分离。

(4) 核算对象不同

税务会计核算的对象是狭义的税务资金运动过程，即从纳税收入产生经营收入开始，到足额上缴税款为止的税务资金运动，而财务会计核算的是企业全部的资金运动。

(5) 核算程序不同

税务会计核算程序没有规范化的要求，企业一般在期末借助于财务会计的数据资料，按照税法规定进行调整据以编制纳税申报表。财务会计规范化的程序是“会计凭证——会计账簿——会计表”的顺序。凭证、账簿和表之间有密切的逻辑关系。

(6)会计要素不同

税务会计的要素有四项，即应税收入、扣除费用、纳税所得和应纳税额。这里的应税收入、扣除费用和财务会计中的收入、费用不一定相同，在确认的范围、时间、计量标准和方法上都可能发生差异。财务会计六大要素，即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。这六大要素是会计对象的具体化，财务会计反映的内容就是围绕着这六要素进行的。

(7)对会计上的稳健原则态度不同

税务会计一般不对未来损失和费用进行预计，只有在客观上有证据表明已发生的情况下方可确认。财务会计实行稳健原则，一般充分预计可能的损失和费用，而不预计可能的收入，使财务报表所反映的财务状况和经营成果不被报表使用者误解。当然，在某些方面税务会计也具有稳健的作用，如计提坏账准备和加速折旧等，这具有对企业宏观引导的功能。

2. 税务会计与财务会计的联系

税务会计与财务会计存在差异，但税务会计的处理结果也对企业的财务状况产生影响，因而税务会计的种种处理结果应当与企业的财务会计相协调。具体表现在以下方面。

- 1) 税务会计的信息以财务会计的信息为基础。从各国税务会计的实践看，大都先以企业的会计利润为基础，再按税法的要求进行调整。
- 2) 税务会计与财务会计的协调最终将反映在企业对外编制的财务报告上。企业的任何税务会计处理均会对财务状况产生影响，而这种影响必然反映在财务报告中。例如，在企业所得税会计中，为了处理时间差异，企业要设置“递延所得税”科目，该科目或作为企业一项“负债”列示，或作为企业的一项“资产”列示。与此同时，递延所得税也对损益表、现金流量表产生影响。

3. 税务会计模式

税务会计模式既受各国税法立法背景、程序的影响，又受各国会计规范方式、历史传统的影响，但基本上可以归为非立法会计(盎格鲁——撒克逊模式，社会公认型)、立法会计(大陆模式，法治型)和混合会计(准法治型)三种模式，也可以分为立法会计与非立法会计两种模式，如表 1-1 所示。

表 1-1 立法会计与非立法会计

项 目	立 法 会 计	非立法会计
实施国家	德国、法国、瑞士、大部分拉美国家	英国、加拿大、澳大利亚、南非、美国、荷兰等
会计实务	广泛立法规范	公认会计原则指导
导向	税法	投资者(股东)

在法国、德国等实施立法会计模式的国家，其会计准则、会计制度从属于税法(特别是所得税法)，即以税法为导向。因此，其会计所得与应税所得基本一致，只需对个别永久性差异进行纳税调整，税务会计与财务会计可以不必分开。而在实施非立法会计模式的国家和部分实施立法会计模式的国家，会计准则、会计制度独立于税法的要求，其财务会计的账面所得不等于其应税所得，需要进行纳税调整，税务会计与财务会计应该分开。我国现行税法及会计准则、会计制度也遵循两者分离的原则。财务会计与税务会计属于不同的会计领域，两者分离有利于形成具有独立意义、目标明确、科学规范的会计理论和方法体系，应是会计发展的主流方向。

由于各国社会经济环境存在明显差异,财务会计与税务会计之间形成了不同的关系模式,一般可以分为以英美为代表的财税分离会计模式、以法德为代表的财税合一会计模式和以日荷为代表的财税混合会计模式三种。三种模式的对比如表 1-2 所示。

表 1-2 财务会计与税务会计关系模式

比较项目	财税分离会计模式	财税合一会计模式	财税混合会计模式
目标	体现真实公允	国家宏观需要	满足多方需要
账簿	财务会计与税务会计分设“两套账”	财务会计与税务会计为“一套账”	财务会计与税务会计合为“一套账”
程序	分别按会计准则、税法要求进行各会计程序处理	对会计准则、制度与税法差异之处,按税法要求进行处理,期末无须调整	在会计记录环节混合,其他环节各自处理
优点	会计信息质量较高	无须纳税调整	居于折中
缺陷	工作量较大	影响财务会计信息质量	居于折中

- 因各国的税制结构体系不同,税务会计一般可以划分为以下三种类型。
- 1) 以所得税会计为主题的税务会计。采用这种税制模式的国家(如美国、英国、加拿大、丹麦等),其所得税收入占税收总收入的 50%以上,因此这种税制模式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(商品劳务税)会计为主体的税务会计。在一些发展中国家,流转税(商品劳务税)收入是税收收入的主体。所得税所占比重很小。在这种情况下,应建立以流转税会计为主体的税务会计模式。
- 3) 流转税与所得税并重的税务会计。在采用这种税制模式的国家(如德国、荷兰、芬兰、意大利等),实行的是流转税与所得税并重的复合税制,两者比重相差不大,共同构成国家的税收收入主体。尽管我国的流转税,尤其是增值税、消费税所占的比重最大,但从税制体系看,我国也是复合税制体系。从社会发展看,所得税所占比重应越来越大,因此,在这些国家,应建立以流转税会计与所得税会计并重的税务会计模式。

1.2 税务会计的内容与对象

1.2.1 税务会计的内容

税务会计作为会计学的一个重要分支,既要严格遵循国家税收法规,切实履行纳税义务,同时又要要在国家法规允许的范围内寻求企业的税收利益。在不同的经济条件下,税收对会计的干预程度不同,税务会计的工作内容亦有所不同。现阶段,税务会计的工作内容主要有以下几个方面。

1. 完整、及时、真实地反映税收活动情况

完整、及时、真实地反映税收活动情况,是税务会计的最基本的工作内容。税务会计必须对税收活动中能够用税收资金表现的方面,包括申报税款、征收税款、检查补税、课处罚款、减免税款、上解税款、办理退税和损失税款等,进行连续、系统、全面、及时、正确的反映,并对核算资料进行科学分析,及时、真实地向有关人员和有关单位提供必要的税收活动情况。这一内容的基本要求是提供的信息既要及时又要真实,否则将导致决策迟缓和失误。

2. 正确贯彻执行有关法律法规

正确贯彻执行有关法规,包括会计法、税收相关法律法规及其他财经制度。它是税务会计工作必须遵循的基本准则。税务会计除了自身必须严格遵守这些法规制度外,还必须经过核算,监督有关单位和人员严格遵守各项法规制度,揭露和制止各种违法违纪行为。

3. 严格监督税款及时、足额入库,保护税款的安全完整

凡是按照税法规定应收的一切税款都属于资产,应及时足额缴入国库,任何单位和个人都不得积压和占用。税务会计必须对每笔税款从其形成开始,跟踪反映监督其运动情况,保护其安全。监督的具体内容包括:

- 1) 监督及时申报应纳税款,对未申报者通知有关部门催报;
- 2) 监督应征税款及时足额征收,防止欠税和漏征,对欠税者通知有关部门催缴;
- 3) 监督已征税款按时结报上解,防止贪污、挪用、积压和损失税款;
- 4) 监督上解税款及时划转国库,防止中途占压;
- 5) 监督税款准确入库,严格对账,防止入库错误;
- 6) 监督依法减免,防止非法减免。

4. 严格监督税款的提退,制止一切违法退库行为

税款的提退必须严格按国家统一的规定办理,任何单位和个人都不得违反国家规定办理提退。税务会计对一切提退税款事项都必须严格审查监督,发现不符合规定的提退,应坚决予以制止,并向上级税务机关报告。

5. 严格票证管理,保证票证安全,保证票证及时供应和正确使用

税收票证是税务部门征收税款的唯一专用凭证,是税收会计的主要原始凭证和税收统计的主要原始资料。税务会计必须对各种税收票证的设计、印刷、颁发、使用进行全面的严格管理,保证票证满足征收工作的需要,保证票证安全,监督正确使用票证,揭露和打击利用票证进行的违法活动。

1.2.2 税务会计的对象

税务会计的对象是税务会计的客体。它是纳税人因纳税而引起的税款的形式、计算、缴纳、补退、罚款等经济活动以货币表现的资金运动。企业在生产、经营过程中以货币表现的税务活动,主要包括以下四个方面。

1. 经营收入

经营收入是企业生产、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,既包含了用于补偿已消耗的各项成本(费用),也包括了实现的税金、利润。因此,经营收入不仅是流转税的计税依据,也是计算所得税的前提。

2. 生产、经营成本(费用)

成本(费用)是企业生产、经营过程中所耗费的全部资金支出。它包括生产过程的生产费

用和流通过程的流通过费用。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。一定会计期间的成本(费用)总额与同期经营收入总额相比,可以反映企业生产经营的盈亏、劳动生产率的高低等情况,同时也是企业计算应纳税所得额的基础,从而影响应纳税额的多少。

3. 收益分配

收益分配是对企业在一定时期内实现的利润总额的分配。收益主要在国家企业和职工个人之间进行分配,其“分配”给国家的部分,主要是以缴纳所得税等形式实现的。因此,对收益的计算是否正确以及分配是否符合有关法规,直接关系到国家税收和企业留利。

4. 税款的缴纳或减免

由于各种税的计税依据和征收方法不同,同一种税对不同行业、不同纳税人的会计处理也有所不同,因此,反映各种税款的缴纳方法也不尽相同。减免税是对某些纳税人和征税对象给予鼓励或照顾的一种特殊规定,是解决一些特殊情况的需要,能更好地体现我国的税收政策。企业对减免税款,应按国家规定进行会计核算和正确使用。

企业纳税、减税、免税等税务活动,都会引起企业的资金运动,因而都是企业税务会计的内容。此外,支付各项税收的滞纳金和罚款,也属税务会计的内容。

1.3 税务会计的职能与目标

1.3.1 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财务会计相同,但因其与税收联系密切,因此,其具体职能、作用与财务会计又有所不同。

1. 核算职能

税务会计的一个重要职能,就是对企业的各种税务活动进行核算。在法律依据上税务会计应以国家的税收法律法规为准绳;在技术准则上,税务会计主要采用现行的会计准则;在制度规定上,税务会计可以按照企业内部的税务会计制度的规定通过这几个方面的法律法规和技术规则的合法运用,从企业的实际经济活动出发,认真、严肃、公正、连续、系统地记录企业在当期的生产经营过程中的所有税务方面的活动,并且要根据会计准则对所有的数据和记录进行核算。这样,税务会计就可以把企业当期的税务资金的形成、计算、具体缴纳、减免、退补等方面的情况记录下来,真实全面地反映企业在一段时间内的税务活动,为国家相关部门组织税收收入提供可信的材料依据,保证国家税收的安全,也维护市场的公平竞争。而企业通过对税务会计所反映的税务活动的基本状况,在对其基本资料进行认真分析研究后,对企业经营管理的改善起到促进作用,可以在一定程度上提高企业的经济效益,毕竟,税务状况涉及企业的财务管理,是企业财务管理的重要组成部分,如果做不好税务会计的工作,就会影响整个企业的财务管理,进而会影响企业的资金运转情况,严重威胁企业的生存和发

展。因此,为保证企业自身的利益,保证企业在合法的范围内创造利益,企业自身有必要重视税务会计对企业税务情况的记录及核算。

2. 监督职能

税务会计的一个重要职能是监督税务行为。税收流失影响财政收入的增长,影响市场经济的正常运行,其危害极大,因此必须对税务情况进行严格的监管,保证各种税收的安全,这也是保持市场竞争公平性的需要。偷逃税款的企业在竞争中会取得非法的竞争优势,税务管理差的企业在竞争中同样也会处于劣势。因此,加强税务会计的监督职能,就成了我国税务改革的重点。

首先,税务会计是以我国现行的相关税收法律法规为准绳,通过采用税务会计的一系列核算方法,对企业应缴纳税款的组成情况,应缴纳的税款总额的计算,以及解缴的情况进行监督的。同时还要对企业收益的分配情况进行分析研究,从税务会计的角度进行合法合理的监督,以便能在企业中顺利实现税收杠杆的作用,发挥税收的经济调节作用和功能,有利于企业自身财务状况的健康运行和经济活动的正常运行。

其次,因为当前我国的经济迅速发展,财务问题也日趋凸显,有关财税的政策和法规也在不断地修改、更新、出台,而企业的税务会计工作是要依据国家相关税法 and 会计准则进行的,这就要求企业的税务制度及时与国家出台、修改的相关法律法规相适应,实现同步发展。其中的有效途径之一,就是通过税务会计对企业税务活动的监督和控制,在实际工作中,保证国家相关税收的法律法规能在企业切实地得到贯彻实施,并随时进行修正,使税法在企业执行的层面上实现其监督的作用。

再次,税务会计具有监督各种违法行为的职能。当前我国的税收体制还不够完善,还存在企业通过各种手段偷逃税款等违反税法的行为。而税务会计的职能之一,就是通过对企业税务的管理工作,以各种检查监督手段发现问题,把税务会计的相关数据收集起来,为相关部门处理企业违规问题提供确凿的会计证据资料,不仅可以维护税法的威严,也可以保障企业的合法权益。

3. 决策职能

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,以便正确、合理地进行决策。税务会计能通过对税务活动和税务行为的核算监督,为决策提供信息支持。

1.3.2 税务会计的目标

税务会计的目标是指税务会计应达到的标准和方向。税务会计的总目标是向税务会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信息。

税务会计的具体目标可以概括为以下几个方面。

1. 依法履行纳税义务

税务会计以国家现行税法为依据,在财务会计提供的相关资料的基础上,及时、正确地

分析税款的形成,准确计算应纳税额,详实地进行纳税申报,足额缴纳各项税款,并以专门方法将各环节涉税事项进行全面的反映和监督,为税务机关提供真实的纳税信息,确保企业依法履行纳税义务。

2. 协调与财务会计的关系

税务会计的核算要求严格以税收法规为准绳,因此,税务会计需要将财务会计按会计准则和制度进行核算所提供的会计信息进行相应的调整,以便在各项财务报告中正确披露有关税务会计信息。税务会计与财务会计相互补充、相互依存。财务会计要保持其稳定性、谨慎性和规范性,税务会计要保持其依法性。两者作为企业会计的重要组成部分,必须相互配合、相互协调,才能更好地完成各自的具体目标。当两者出现矛盾时,税务会计要依照相关税法规定协调与财务会计的关系,正确反映税务会计信息。

3. 科学筹划,争取最大的经济利益

企业在生产经营过程中,在法律允许的范围内对涉税事项科学地进行纳税筹划,是企业应有的经济权利,属于企业对其资产、收益的正当维护。企业经营理财的根本出发点是通过内在经营机制的优化谋取最大限度的利益增值,而税收负担是企业生产经营的成本与费用,在企业其他各项收入、成本、费用不变的前提下,税负的大小与企业盈利水平呈反方向变动。因此企业需要以企业整体和长远利益为判断标准,在进行各项经营、投融资决策前对涉税事项进行总体的运筹和安排,争取在涉税零风险下的企业税负最低、利益最大。

1.4 税务会计核算的前提和原则

1.4.1 税务会计核算的基本前提

税务会计目标是提供有助于企业税务决策的信息,而企业错综复杂的经济业务会使会计实务存在种种不确定因素,因此,要进行正确的判断和估计,就要明确税务会计的基本前提。税务会计与财务会计关系密切,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。但是税务会计在具体运用时,也有其某些特殊性,主要有以下五个方面。

1. 纳税会计主体

税法规定的直接负有纳税义务并享有纳税人权利的单位和个人,亦称“纳税人”,包括自然人和法人。规定不同税种的不同纳税人,有利于体现税收政策中合理负担和区别对待的原则,协调国民经济各部门、各层次的关系。

纳税会计主体与财务会计中的“会计主体”(会计实体)有一定区别。会计主体是财务会计为其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,但纳税会计主体不一定是会计主体。如对稿酬征纳个人所得税时,其纳税人(即稿酬收入者)并非会计主体,而出版社或杂志社(作为扣缴义务人)则成为这一纳税事件的会计主体。作为税务会计的一个基本前提,应侧重从会计主体的角度来理解和应用纳税会计主体。