

21世纪高等院校财政学专业教材新系

税务会计

(第四版)

TAX ACCOUNTING

艾华 主编

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

21世纪高等院校财政学专业教材新系

税务会计

(第四版)

TAX ACCOUNTING

艾华 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计 / 艾华主编. —4 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2016.10
(21 世纪高等院校财政学专业教材新系)

ISBN 978-7-5654-2511-0

I. 税… II. 艾… III. 税务会计-高等学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 238471 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 492 千字 印张: 20.5 插页: 1

2016 年 10 月第 4 版

2016 年 10 月第 12 次印刷

责任编辑: 孙晓梅

责任校对: 贺 欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 42.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

第四版前言

税务会计是市场经济的产物，随着我国市场经济体制的建立和完善，各种性质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。作为纳税义务人的企业，既要依法履行纳税义务，又要充分享受纳税人的合法权益。在生产经营过程中，不但要通过财务会计来核算自己生产经营的会计成果，也要按照国家税收法规的规定，通过税务会计的核算，依法缴纳税款和维护自身的合法权益。

税收是政府财政收入的主要来源，作为组织财政收入的一种主要手段，其分配的对象是国民收入。创造和取得国民收入的单位和个人是税收的纳税人，税收分配是否合理，直接体现着政府与纳税人的利益分配关系。税务会计的正确核算，就是这种分配关系依法得以实现的保证。因此，广大纳税人，尤其是企业财务人员和税务工作者，都必须掌握税务会计核算的基本知识。

近年来，我国税收制度和会计准则都发生了较大变化。就税收制度而言，经过调整和完善的消费税政策从2006年4月1日起开始执行；2007年3月16日，第十届全国人民代表大会第五次会议通过了企业所得税法，并于2008年1月1日起施行；2008年年底对增值税、消费税、营业税暂行条例进行了修订，并于2009年1月1日起施行；个人所得税工资、薪金、奖金的免征额从2011年9月1日起由2 000元提高到3 500元；2012年1月1日“营改增”试点，到2016年5月1日“营改增”彻底完成。就会计准则而言，财政部于2006年2月15日印发了《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则，并于2006年10月30日发布了《企业会计准则——应用指南》，2011年10月18日发布了《小企业会计准则》。2014年以来，财政部修订或新增多项会计准则和准则解释。这些变化都对税务会计产生了重大的影响。

本书以我国现行最新的税收法规和《企业会计准则》为依据，比较完整、系统地介绍了各税种的具体规定和涉税会计处理方法，对企业出口货物退税以及减免退还税款也作了详细介绍。为了便于学习和理解，各税种都给出了广泛的核算实例。在章节安排上，货物、劳务税种和准许计入费用的税种核算在前，企业所得税和个人所得税核算在后，具有与财务会计核算和企业所得税清算的一致性。在各章内容的编写上，法律规定在先，核算方法和实务处理在后，体现了法规的准确性、核算技能的新颖性、核算方法的程序性和实用性。

本次修订最大的变化是：第二章增值税的核算，主要是“营改增”后征税范围和税率的变化，增加了部分例题，申报表也进行了调整；第四章营业税的核算，由于“营改增”被删除；第四章中资源税由于政策变化也作了修改；其他章节变化不大。

我国税收制度和法规仍在不断变化和完善，书中引用的法规若与以后颁发的税收法规不相一致，应以新的法律规定为依据。

本书配有电子课件，详情请登录东北财经大学出版社网站（www.dufep.cn）查询。

本书由中南财经政法大学艾华教授担任主编，各章分工如下：第一至五章由艾华教授编写，第六至八章由张延辉博士编写，第九至十章由孙静副教授编写。本次修订由艾华、李琳博士修改完成，最后由艾华教授总纂定稿。由于我们水平所限，书中难免存在不足和缺陷，敬请广大读者不吝赐教。

编 者

2016年8月

目录

第一章 税务会计概论	1
第一节 税务会计核算的意义	1
第二节 税务会计的演变和特点	5
第三节 税务会计核算的基本原则和作用	9
第四节 税务会计核算管理基础	10
第五节 税收法律责任	14
第二章 增值税的核算	17
第一节 增值税核算的基本规定	17
第二节 增值税专用发票的使用和管理	21
第三节 增值税核算的会计科目与报表	25
第四节 增值税销项税额的核算	53
第五节 增值税进项税额的核算	85
第六节 增值税应纳税额的核算	98
第七节 进口货物增值税与出口货物退(免)增值税的核算	105
第八节 先征后返还增值税的核算	119
第三章 消费税的核算	121
第一节 消费税核算的基本规定	121
第二节 消费税核算的会计科目与报表	130
第三节 应纳消费税的核算	132
第四节 出口货物退(免)消费税与减免、返还消费税的核算	144
第四章 资源税、城市维护建设税、教育费附加的核算	148
第一节 资源税的核算	148
第二节 城市维护建设税的核算	162
第三节 教育费附加和地方教育附加的核算	165
第五章 土地增值税的核算	166
第一节 土地增值税核算的基本规定	166
第二节 土地增值税核算的会计科目与报表	172
第三节 应纳土地增值税的核算	176
第六章 印花税、房产税、城镇土地使用税、车船税的核算	181
第一节 印花税的核算	181
第二节 房产税的核算	188
第三节 城镇土地使用税的核算	191

第四节 车船税的核算	195
第七章 车辆购置税、契税、耕地占用税的核算	199
第一节 车辆购置税的核算	199
第二节 契税的核算	204
第三节 耕地占用税的核算	207
第八章 关税的核算	211
第一节 关税核算的基本规定	211
第二节 进口货物应纳关税的核算	217
第三节 出口货物应纳关税的核算	221
第九章 企业所得税的核算	223
第一节 企业所得税核算的基本规定	223
第二节 企业所得税核算的会计科目与报表	229
第三节 企业所得税核算	256
第四节 特殊事项的税务处理	266
第十章 个人所得税的核算	288
第一节 个人所得税核算的基本规定	288
第二节 个人所得税的计算	294
第三节 个人所得税核算及会计处理	317



税务会计概论

第一节 税务会计核算的意义

一、税务会计的概念

新中国成立以来,我国在很长一段时间内施行的是财务会计制度和税收法规的一体化,财务会计的核算代替了税务会计的核算。随着社会生产力的提高和社会经济的发展变化,以为国家服务为主的税收法规与以为企业服务为主的财务制度之间的差异越来越大。1994年5月,财政部颁发了《企业所得税会计处理的暂行规定》,从此我国步入了税务会计核算的起步阶段。随着市场经济体制的不断完善,税务会计的核算将与财务会计的核算处于同等重要的地位。

税务会计是指纳税人以税收法规为依据,以货币为基本计量单位,运用会计核算原理和方法,对国家税收资金的产生和计算,以及缴入国库的全过程进行核算、反映和监督的一种专业会计。

税务会计是近代兴起的一门边缘学科,是融税收法规与会计核算为一体的专业会计,其概念包含以下几层意思:

(一) 明确了税务会计核算的依据

税务会计核算的依据是国家各种税收法律、法规。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。纳税人发生了纳税义务,就必须按照国家税收法律、法规的规定,及时地进行税款的核算并缴纳入库。

(二) 明确了税务会计的计量单位

税务会计以货币为基本计量单位。从历史上看,可以将税收的征收实体分为劳役税、实物税及货币税。

劳役税是以提供自身的劳动代替税款缴纳的一种税。这是在商品经济极不发达的情况下,国家征收最原始的税收的一种形式,主要为奴隶社会和封建社会前期所采用。

实物税是以各种实物充当税款的一种税。这是在商品经济不发达的时期,国家所采用的一种征收形式。如我国古代征收的“布帛之征”和“粟米之征”等,就是实物税。在商品经济比较发达的国家,除了要掌握某些特定的实物外,一般不再征收实物税。

货币税是以货币形式缴纳税款的一种税。这是商品经济发展的必然产物,目前已成为世界各国征收税款的主要形式。这种缴税方式不仅方便纳税人纳税,而且也便于国家进行收支管理。

（三）明确了税务会计核算的对象

税务会计核算的对象是国家税收资金。税收资金的形成、计算和缴纳过程，虽然存在于纳税人的整个生产过程中，但是，税务会计并不核算纳税人的全部资金运动，而是只核算纳税人有关税款的形成、计算、申报缴纳及有关的财务活动。具体地讲，税务会计核算的对象涉及纳税人的经营收入、成本和费用、经营成果、税款计算、税收减免以及税款缴纳的全过程。我们简要介绍如下：

1. 经营收入。经营收入是指纳税人在生产经营过程中，销售商品或提供劳务所取得的收入。一般情况下，纳税人的经营收入越多，其缴纳的税款就越多；相反，纳税人的经营收入越少，其缴纳的税款就越少。经营收入不但是计算增值税、消费税等的重要计税依据，也是计算应纳税所得额的最重要的因素之一。

2. 成本和费用。费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出，与一定的会计期间相联系。成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。纳税人在生产经营过程中所发生的各种耗费，是对象化了的费用，它与一定种类和数量的产品或商品相联系，而不论其发生在哪一个会计期间。费用包括直接费用、间接费用和期间费用三大类。直接费用是指能够直接计入生产产品或销售商品中的直接材料、直接人工和购进商品的进价费用；间接费用是指不能直接计入生产产品或销售商品中的费用，是要通过一定的核算方法进行分配后计入产品成本中的一种费用；期间费用是指在生产经营的本期发生，不计入产品或商品的成本中，而是直接转入本期损益的一种费用。成本和费用的高低是决定商品（劳务）价格的最低界限，是补偿生产经营活动中各种耗费的尺度，也是考核纳税人经济效益最重要的指标之一。在纳税人的收入及其他因素一定的情况下，成本和费用的高低与纳税人的会计所得（会计利润）呈反方向变化，而会计所得又是应税所得的基础，因此，成本和费用是税务会计核算和监督的重要内容。

3. 经营成果。经营成果是纳税人在一个会计期间的利润总额，包括营业利润、投资收益和营业外收支净额三个部分。营业利润是纳税人在一个会计期间的营业收入总额扣除营业成本、期间费用、营业税金及附加等后的余额，是经营成果的主要部分；投资收益是纳税人在经营期间对外投资而取得的收益总额扣除投资损失后的净额；营业外收支净额是指纳税人在经营期间取得的与其生产经营无直接关系的营业外收入减去营业外支出后的余额。按照我国现行税收法规和财务制度的规定，纳税人计算的会计利润并不等于其应纳税所得额，两者的差异主要是因为财务制度的规定与税收法规的规定在计算内容和口径上的不一致所带来的永久性差异，以及两者在计算时间口径上的不一致所形成的暂时性差异。为了使国家的税款能真实、准确地计算和入库，在计算企业所得税应纳税所得额时，就必须按照税收法律、法规的规定，对企业实现的会计利润进行必要的调整。因此，正确核算纳税人的经营成果，是税务会计核算的重要基础。

4. 税款的减免。税款的减免是指按照国家税收法规的规定，对纳税人应缴纳的税款给予少征或者免征的优惠规定。减免税是国家为了实施一定的政治、经济政策，给予纳税人的鼓励或者照顾措施，是税收法规严肃性和灵活性的具体表现。国家之所以在税收法规中规定减免税项目，其目的一是对遭受风、水、雷、电等自然灾害的纳税人给予政策性照顾；二是激励纳税人将这部分减免税资金用于扩大再生产和经营规模，为国家创造更多的税收资金。因此，税务会计必须对税款的减免加强核算和监督，以实现国家减免税之

目的。

（四）明确了税务会计核算的任务

税务会计核算的主要任务是对纳税人应纳税款的核算和监督，而这种核算和监督活动主要是由纳税人内部的财务人员和有关领导具体实施和管理的。税款的缴纳涉及纳税人的切身利益，这就使得在税务会计核算过程中难免产生人为因素。因此，要完成税务会计核算和监督的任务，除纳税人的内部监管外，还必须实施外部管理，即税务机关依照国家税收法规对纳税人的经营核算行为进行监督管理，使纳税人对税款的核算行为更符合税收法规的要求，使税务会计核算的任务得以顺利实现。

（五）表明了税务会计核算的目的

税务会计核算的目的是保证国家的税款得以正确计算并及时、足额入库。所谓正确计算，是指按照税收法律、法规的规定，准确合理地计算应纳税款，做到依法办事，依率计征，既不多算，也不少计。所谓及时，是指按照税法规定的缴款期限，不拖欠、不挤占，及时解缴入库。税款的正确计算，及时、足额入库，不论是对纳税人还是对税务机关的工作人员都非常必要。对于纳税人而言，这是自己应当履行的义务；对于税务机关而言，这是税收工作的首要环节。

要达到税务会计核算的目的，一方面需要纳税人增强纳税观念，自觉遵守税收法规的规定，认真履行纳税义务；另一方面需要税务机关加强征收管理和监督，提高业务水平，严格执行税收法规的规定。税务会计是纳税人及时、足额缴纳税款的有效手段，无论是企业内部的财务人员还是税务机关的工作人员，都应熟练掌握。

二、建立和加强税务会计核算的意义

（一）建立和加强税务会计核算，有利于反映国家和纳税人的利益分配关系

税收是国家凭借政治权力，依照税收法律、法规的标准，强制性地参与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纳税人。这种分配是依照法律规定的标准进行的，体现了国民经济中的重大比例关系，主要体现在国家的总积累与总消费的关系上。在税法执行过程中，要按规定的标准进行分配，就需要通过会计来如实地进行记账、算账、报账、反映和监督。税务会计就是适应和体现国家与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，税务会计核算的建立和加强，有利于反映税收分配关系。按照税法的规定，纳税人在纳税义务发生后，就必须向国家申报并缴纳税款。这种行为，对纳税人是资金所有权的转移，对税务部门是国家财政资金的形成。就会计业务而言，这是一种债权债务关系，税收的征收管理从这里开始，同时，这也是税收资金运动的起点。税务会计作为全面、系统地反映税收资金运动的专门手段，应该伴随着税收征收管理活动，核算应包括税收资金运动的全过程。

（二）建立和加强税务会计核算，有利于现代企业制度的建立

在市场经济条件下，企业是市场经济的主体，各种类型的企业都将成为自主经营、独立核算、自负盈亏、照章纳税的独立经济实体。国家依法征税，完全体现了国家与纳税人对国民收入进行分配的比例。企业为了取得合法经营的最佳成果，不但要通过财务会计来

核算其生产经营的会计成果，还要按照国家的税收法规的规定，通过税务会计的核算，正确履行纳税义务，依法维护自身的合法权益，选择投资方向，优化经营项目，取得最好的经济效益。

在市场经济条件下，政府不再直接干预企业的生产经营行为，政府的职能主要是通过制定一系列配套的宏观调控政策，运用经济手段、法律手段和必要的行政手段来间接地干预企业的经营行为，使其按市场规则进行经营活动。政府的这种间接干预是以承认市场规则和企业间自由竞争为前提的，是对市场运行出现偏差的一种纠正。企业作为市场经济的竞争主体，生产经营什么，政府不再直接过问。企业在生产过程中，只要照章纳税，不违反法律的规定，国家会充分保护其合法权益。

同时，税务会计核算的建立为企业实行自核自缴和自行计算、申报纳税，形成自我管理机制，创造了有利条件，提供了一套系统的纳税核算方法，能够更好地为纳税人计算和缴纳各种税款服务。

（三）建立和加强税务会计核算，有利于我国新税制的实施和完善

我国传统的税收制度是与高度集中的计划经济体制配套运行的。在计划经济体制下，企业生产什么、生产多少，完全按照国家下达的计划指标来执行，很自然地形成了一套有计划的统收统支的收入分配模式，企业创造的利润全部上交国家，然后，国家再按计划、有步骤地下拨。在这种情况下，国家财务会计制度的规定与国家税收制度的规定完全一致。纳税人按会计制度规定计算的结果，实际上就是按税收制度规定计算的结果，两者没有任何差别。可以看出，在这种情况下，企业的生产经营活动和财务会计的核算，完全是按照国家税收制度的规定在运行，企业缺乏自主权。

1994年，我国税制全面改革，新税制的基本框架是增值税普遍征收、消费税特殊调节、营业税配合的流转税制度。同时，我国还统一了企业所得税和个人所得税制度，充实和完善了其他税收制度。增值税和企业所得税两大税种，几乎涉及所有的企业，成为调节经济和组织收入的主要税种。改革后的增值税扩大了课税范围，增强了调节功能，将价内税改为价外税，并采取凭专用发票注明税款抵扣的办法，在会计处理上增加了较为复杂的核算内容，在购销业务中要对进项税额和销项税额进行专户核算。进项税额和销项税额除了一般规定外，在具体操作上还有不少特殊规定。如进项税额中的购进免税农产品进项税额的核算、运输费用和收购废旧物资进项税额的核算，销项税额中的视同销售行为销项税额的核算、商品流通企业零售业务含税销售额销项税额的核算等。

除有较复杂的增值税核算外，新的企业所得税的实施标志着我国税收制度的规定和财务会计制度的规定开始独立开来，应税所得和会计所得成为两个独立的经济范畴。应税所得与会计所得由于计算口径和方法不同，存在两种差异——永久性差异和暂时性差异，企业应当根据具体情况，选择采用“应付税款法”或“纳税影响会计法”进行所得税的核算。2006年会计制度改革，进一步明确了所得税会计处理方法实行“资产负债表债务法”。所有这些，都要求将企业财务会计中有关税务核算的部分分离出来，成为独立的税务会计，只有这样才能准确地将应缴纳的税款及时、足额地缴入国库。

我国在1994年的税制改革中，不但确定了所得税会计和增值税的税务处理，而且在其他各税种的会计核算上也采用了国外的一些通行做法。这样做，对新税制的运行和监督有着积极的促进作用。

（四）建立和加强税务会计核算，有利于我国税收征管改革

1994年的税制改革标志着我国已经建立起接近国际水平的新的税制体系，然而，我国税收征管水平及征管手段严重滞后。借鉴世界上一些先进国家在税收征管上的先进做法，我国税收征管应加速深化改革，建立纳税人自行申报、税务稽查、微机监控为一体的与国际先进水平相适应的税收征管新格局。同时，借助现代科学技术，运用量化数控理论，把税收征管纳入严密的税务会计核算中，用会计核算的科学方法严格进行税收征收管理。在税收征管手段上，运用电子计算机技术管理税收，提高电算化和网络化水平。

税务会计核算的建立和加强，非常适应新的税收征管模式的要求，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账验证实务。同时，税务会计核算的建立，实现了财务会计、税务会计和预算总会计的接轨，为税收征收管理实行电算化创造了条件，有利于合理配置税务部门的人力、物力和财力，以便以最小的投入取得最大的税收收入。

（五）建立和加强税务会计核算，有利于纳税人增强纳税观念，提高经济效益

税收分配是社会总产品的分配，主要来源于国民收入。在纳税人的收入和成本费用一定的情况下，税收的增加必然引起净利润的减少。相反，税收的减少将会带来净利润的增加。按照我国宪法的规定，每个公民都负有纳税的义务。作为取得经营收入的单位和个人，按照国家税法的规定向国家缴纳税款，是履行宪法的具体表现。但也有少数纳税人纳税观念淡薄，想方设法隐瞒收入、扩大费用，以达到少缴税款的目的。

要使纳税人增强纳税观念，就必须使其不断地学习国家税收法规的规定和国家的经济政策。税务会计就是按照国家税收法规的规定，不断地参与纳税人生产经营的核算过程。通过税务会计的核算和监督，可以促使纳税人经常学习、掌握和运用国家的税收政策，必然会提高纳税人的纳税观念。同时，税收在国民收入中占有较大的比重，就增值税、消费税、营业税而言，它们的平均税负要占纳税人生产经营收入的8%以上。如果纳税人在生产经营过程中，不充分考虑税收这个因素，很可能按规定纳税以后，其收入难以保本。另外，现行企业所得税税率为25%，占纳税人生产经营成果的1/4。可见，税收在纳税人生产经营过程中的支出项目中，占有较大的比重。因此，纳税人在市场经济、法制经济条件下，要提高经济效益，正确核算经营成果，其决策者们就必须考虑税收因素。

第二节 税务会计的演变和特点

一、税务会计的产生和发展

（一）税务会计的产生

税收是一个经济范畴，也是一个历史范畴，它是人类社会的生产力发展到一定时期的必然产物。物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础，人们为了更好地发展生产，就必须关心生产的耗费和生产的成果。在原始社会，由于生产力水平低下，全体社会成员齐心协力从事生产活动，以获取维持生活需要的物质资料。这时的生产比较简单，劳动成果除满足基本生活消费外，基本上没有剩余。因而，人们对生产的耗费和生产的成果的关心是通过头脑记忆的。由于生产力的发展，人们对生产的耗费和生产的成果逐渐采取了一些

简单的方式进行记载。例如,我国古代的“结绳记事”“甲骨书契”“竹木简册”等,就是会计的雏形。会计的产生为税务会计的产生奠定了基础,是税务会计产生的一个前提条件。随着社会生产力的发展、生产工具的更新,人们开始使用石器和铁器,征服自然和改造自然的能力有了很大提高,谋取的物质产品除满足人们的基本生活需要外,还有了剩余,从而使一部分人将剩余产品占为私有。同时,社会分工出现了,这使得各个部门也产生了,需要吸收更多的劳动力,而各部落之间的战争为生产部门提供了条件,战俘变成了奴隶。于是,奴隶与奴隶主两大阶级产生了。阶级矛盾日益尖锐,达到不可调和的时候即产生了国家。国家是经济上占统治地位的阶级进行暴力统治的工具,由暴力机构和一些常设公职人员所组成。为了维持国家机构正常运转的庞大支出和不从事物质资料生产的常设公职人员的生活消费,统治阶级凭借国家的政治权力,强制课征一部分剩余产品。于是,以国家为主体的税收分配形式出现了。税收分配形式的出现,使税务会计的产生由可能转化为现实。据有关历史资料考证,在公元前18世纪,巴比伦王国征收各种赋税就要有应纳税通知和支付凭据,纳税人的赋税与会计记录相融合,产生了最早的税务会计。尽管它还很不成熟,但它毕竟把税务中的会计问题或者说会计中的税务问题融为一体了。因此,税务会计是社会发展的必然结果,是税收和会计共同作用的产物。

我国的奴隶社会,为了计算和记录国家赋税实物或货币的收入和支出情况,有了“官厅会计”。我国西周时,在总揽财政大权的天官冢宰之下,设置“司会”为计官之长,主管朝廷财政经济收支的全面核算。由于当时税制简单,不可能对纳税人的会计核算提出具体的要求,而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件。在会计方面,当时仅限于对征收结果从国家的角度进行较为健全、完整的核算和监督,但核算和监督的内容基本上属于税务会计核算的范畴。

在中国会计发展史上,官厅会计早于民间会计,它包含现在的预算会计、税务会计的某些因素。世界其他各国和我国的历史足以证明,税务会计是在税收和财务会计产生和发展的基础上逐步产生和发展起来的。

(二) 税务会计的发展

随着社会生产力的进一步发展,各国的税收制度日趋成熟化,税收收入在国家财政收入中占有绝对的比重。作为主要纳税人的企业,依法纳税已经成为其进行生产经营决策的一个重要因素。在人们对生产的耗费和生产的成果及分配的关心程度日益提高的情况下,客观上要求企业在会计凭证、会计账簿和会计报表中提供反映收入的形成和物化劳动转移的价值,以及其他转移价值中所包括的已纳税金情况的信息。只有这样,才能正确地预测和真实地反映自身的经营成果。在税务会计的产生和发展过程中,所得税的出现和不断完善表现出极大的推动力,这是因为所得税的形成和计税依据直接涉及纳税人产、供、销的全过程。目前,西方各国对所得税会计的理论研究和处理方法均已达到相当科学的程度,其中许多国家都有专门规范所得税会计的文告,如英国的《递延所得税》、澳大利亚的《公司所得税会计》、美国财务会计准则96号公告中表述的所得税会计的处理原则等。另外,美国还有不少涉及所得税会计处理的有效文告,如美国会计原则委员会(APB,即美国财务会计准则委员会FASB的前身)意见书第2号、第3号、第4号、第10号、第23号和第28号。由于各国会计核算方法和税收制度各有差异,所得税会计的处理方法也有所不同,为了协调这一会计处理程序,1979年7月,国际会计准则委员会公布了《国际会计

准则12号——所得税会计》，它在一定程度上统一了所得税会计处理标准，为其走向国际化起到推动作用，并得到各国会计界的广泛认可。

（三）税务会计的现状

当今世界上大多数发达国家的税务会计都是相对独立、自成体系的。在国际范围内，税务会计受到普遍重视，已经发展成为一门重要的专业会计分支，它与财务会计、管理会计是会计学科的三大组成部分。在我国，税务会计起步的时间不长，原因是新中国成立以后，在相当长的一段时间内，我国奉行高度集中的计划经济体制，国家作为所有者和管理者的身份合二为一。与此相适应，企业实行财务会计与税务会计合二为一的会计管理模式。在当时的情况下，一致的会计管理模式既有利于国家对企业实施综合、全面的管理，也有利于计算上缴国家的财政收入，为监督企业上缴利润提供了制度上的保证，同时，这也便于统一会计制度的制定和施行。

随着我国社会主义市场经济体制的建立，财务会计与税务会计合二为一的管理模式所固有的局限性越来越突出。从国家角度来看，我国是以公有制为主体的社会主义国家，国家既是政治权力的主体，又是国家资产的所有者，因而具有双重身份。过去财务会计与税务会计合二为一的做法模糊了税收和利润的不同内涵、性质和作用，影响了政府双重身份作用的发挥，不利于在政企分开的前提下，科学地界定政府的职能和权限。从企业角度来看，财务会计与税务会计合二为一的管理模式束缚了企业的经营自主权，使企业的理财行为和会计核算难以适应市场经济的客观要求。传统的财务制度和会计制度中的某些规定过细、过死，在很大程度上是因为其中包含了税法的基本要求。为了适应我国社会主义市场经济的需要，1994年我国颁布了税务会计的有关规定，并不断地进行修订和完善，与国际接轨的趋势越来越明显。

二、税务会计的特点

税务会计与其他专业会计相比较，有其自身的特点，主要表现为：

（一）法规性

税务会计核算主要以国家的税收法规为准绳，这是它区别于其他专业会计的主要标志。在税收应纳税额的计算过程中，也可能依据某些财务制度的规定进行计算，但必定是在财务会计制度与税法规定不矛盾的前提下进行的。财务会计制度的规定与税法的规定不一致时，我国税法明确规定，必须以税收法规为标准。如企业所得税应纳税所得额的计算，就必须按照税法的规定，对纳税人核算的会计利润进行必要的调整。

（二）专业性

税务会计运用特有的专门方法对与纳税有关的经济业务进行核算和监督，包括税款的计算、税款的记录、账务处理、纳税申报，以及办理补、退税款等。如每个纳税人按照当地主管税务机关规定的纳税期限填写并申报的纳税申报表，就具有很强的专业性。对纳税人在生产经营过程中不涉及税收的经营业务，不作为核算的内容。

（三）统一性

税务会计是融各类会计和税法为一体的专业会计，税法的统一性决定了税务会计的统一性。就纳税主体而言，只要是同一税种，不论是国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业还是纳税个人，其缴纳税款的规定都是相同的，不分经济性质，也不分隶属关系。

就纳税人的生产经营地点而言,无论是城镇还是乡村,只要属于我国税收征收管辖权限的范围,除国家某些特殊优惠政策外,其规定就是相同的。

(四) 广泛性

按照我国宪法的规定,中华人民共和国每个公民都负有纳税的义务,不分行业,不分单位和个人,也不分城镇或乡村,所有的法人和自然人,只要有生产经营收入,都可能成为纳税义务人。在生产经营过程中,不论是财务会计制度健全的企业单位,还是财务制度不健全的个体工商户,均要按照税法的规定缴纳税款。在某种意义上讲,税务会计的核算范围比财务会计更广泛。

三、税务会计与财务会计的关系

税务会计作为一项实务性工作并不是独立存在的,而是企业会计的一个特殊领域,要以财务会计的核算为基础。税务会计的核算并不要求企业在财务会计的凭证、账簿、报表之外再单独设置一套会计凭证、账簿和报表(纳税申报表除外),也不要求专门设置税务会计核算机构。在平时生产经营的核算过程中,财务会计核算和税务会计核算是融为一体的,它们之间存在相互影响、相互制约、相互促进的关系。

(一) 税务会计与财务会计的相同点

1. 核算的主体相同。作为从事生产经营的单位和个人,为了核定一定期间的生产经营成果,就必须建立健全财务会计核算制度。同时,取得生产经营收入的单位和个人也是缴纳税款的纳税人,为了正确计算和缴纳税款,又必须加强税务会计核算。因此,从事生产经营的单位和个人既是财务会计核算的主体,又是税务会计核算的主体。

2. 核算的基本原理和方法相同。财务会计核算和税务会计核算都统一于会计核算的原理和核算方法之中。两者都必须通过设置账户、编制凭证,运用借、贷的复式记账方法来登记账簿,据以充分反映每一笔经济业务的真实性和正确性。

3. 核算的基本前提相同。无论是财务会计还是税务会计,它们的核算工作都必须具备会计主体、持续经营、会计分期和货币计量4个基本前提。这样才能记录和反映每个纳税人本身的各项经济业务,核算以货币表现的一定期间的收入、费用、利润以及应缴纳的税款。如果没有这些基本前提,会计工作就无法进行。

(二) 税务会计与财务会计的差异

1. 核算的范围不同。税务会计只核算纳税人所进行的生产经营活动中与税收有关的内容,如计税依据的核定,应纳税额的计算,在一定期间应补、退税款的清算,与纳税无关的内容不予核算。税务会计核算的内容主要是充分反映纳税人的纳税情况,以利于纳税人自行申报纳税和税务部门的检查。

财务会计核算的范围是纳税人所进行的生产经营活动中能够用货币表现的各个方面,包括纳税人的资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润,最后编制财务报表。财务会计核算的内容主要是充分反映纳税人的财务状况和经营成果,以满足宏观调控部门、投资者、债权人、企业经营决策者对会计信息的需要。

2. 核算的主要依据不同。税务会计核算的主要依据是税收法规,财务会计核算的主要依据是财务会计制度。税收法规不同于财务会计制度,主要表现为以下两点:

一是法规级次不同。税收法规主要是经过全国人民代表大会和全国人民代表大会常务

委员会制定或者是全国人民代表大会及其常务委员会授权国务院制定。财政部和国家税务总局虽能对税收法规作具体解释或者制定一些规章制度,但不得与税收法规相抵触。财务会计制度主要是由财政部制定,其法规级次明显低于税收法规。因此,财务会计制度与税收法规不一致时,应按照税收法规的规定计算缴纳税款。

二是收益实现的时间和费用的扣减情况不同。税收法规采用的是收付实现制与权责发生制相结合,因为计算应纳税额要考虑纳税人立即支付货币资金的能力,管理上的方便性和征收当期收入的必要性是与财务会计所依据的持续经营假定相矛盾的。财务会计只遵循会计准则,采用权责发生制,依照财务制度处理各种经济业务和计算经营成果。

3.核算的目的不同。税务会计核算的目的是依法正确计算纳税人的应纳税额,确保国家财政资金得以实现。税务会计的正确核算不但有利于税务机关对税收的征收管理,也有利于纳税人正确履行纳税义务,充分享受纳税人应有的权利。财务会计核算的目的主要是计算一定期间的经营成果,为有关部门、投资者、债权人、企业经营决策者提供会计信息。

第三节 税务会计核算的基本原则和作用

一、税务会计核算的基本原则

税务会计是一门具有法律效力的专业会计,其核算的内容直接关系到国家与纳税人的经济利益。税务会计的正确核算既有利于国家税款的征收管理,又利于纳税人正确履行纳税义务。若税务会计核算不准确,则不但国家应收的税款将遭受损失,而且纳税人也难以充分享受税法所赋予的应有权益。税务会计的核算必须遵循以下原则:

(一) 法规性原则

法规性原则是指税务会计核算必须依法办事、依率计征,严格按照税收法规的规定对纳税人生产经营活动中所涉及的税收事项进行核算。税收收入是生产经营者从事生产经营活动所创造的国民收入的组成部分,对于纳税人而言,只有依法正确核算,才能正确履行纳税义务,保证国家收入顺利实现。如果不按照税收法规办事,就可能多缴或少缴税款,这将损害国家或纳税人的利益。同时,税收法规是国家法律的一部分,是处理国家和纳税人分配关系的法律保证。税务会计的核算失去了法规性,也就失去了其特殊性。

(二) 及时性原则

及时性原则是指税务会计核算要按照税收法规的规定及时处理各项税收事宜。其内容包括三个方面:一是各种税款的纳税义务一旦发生,就必须及时进行账务处理,以免遗漏;二是在当地主管税务机关规定的纳税期限内,及时办理和申报有关纳税手续,不拖延,不少报;三是将应缴纳的税款及时缴入国家金库,以利于国家统一安排使用。

(三) 准确性原则

准确性原则是指税务会计核算应做到正确无误,充分反映真实情况。在核算过程中做

到账证相符、账账相符、账表相符和账实相符。

二、税务会计核算的作用

税务会计是按照国家税收法规,反映和监督税收资金的一种专业会计。它的作用主要表现在以下三个方面:

(一) 贯彻执行国家税收政策,保证国家的财政收入

税务会计是以国家税收法规为其核算依据的,依法核算是税务会计的首要特点。实际上,税务会计核算过程就是国家税收法规的贯彻和执行过程。纳税人做到依法进行核算,就能真实、正确地反映其应缴纳的税款,从而保证国家税收收入得以实现。

(二) 维护纳税人的合法权益,提高全民纳税意识

依法纳税是纳税人应尽的义务,但同时纳税人也应享有相应的合法权利,在法律关系上,权利与义务是对等的。纳税人通过税务会计核算享受的合法权利主要表现为:一是享受国家给予的税收优惠政策,无论是法定减免还是特殊性减免,政策一定用足;二是依法纳税、按期纳税,没有法规依据的税款不缴,未到期的税款不缴。纳税人要维护自身的合法权益,就必须提高纳税意识,关心税收,学习国家的税收政策和税收法律规定,加强税务会计核算。

(三) 加强经营管理,提高纳税人的经济效益

税收收入是国民收入的组成部分,涉及纳税人生产经营的各个环节,每一项生产经营活动都包含税收的因素。纳税人只有加强经营管理,努力扩大收入,降低成本、费用,并依法纳税后,才能提高其自身的经济效益。纳税人通过税务会计核算,能够充分认识税收的基本特征,将依法纳税的因素置于生产经营的决策之中。

第四节 税务会计核算管理基础

税务会计核算的内容主要是应纳税额的计算和账务处理,以及应纳税额的申报和缴纳(这些内容在以后各章分别叙述),除此之外,税务会计核算管理的基础工作如下:

一、税务登记

(一) 开业登记

自2015年9月29日起,实行“三证合一”登记制度改革。所谓“三证合一”登记制度,是指企业分别由工商行政管理部门核发工商营业执照、质量技术监督部门核发组织机构代码证、税务部门核发税务登记证,改为一次申请、由工商行政管理部门核发一个加载法人和其他组织统一社会信用代码营业执照的登记制度。“三证合一”推行后,新办企业及换发证照的企业将取得工商登记部门核发的载有18位“统一社会信用代码”的营业执照。这18位“统一社会信用代码”既是企业的工商登记号,又是税务登记号。

根据国家税务总局印发的《关于落实“三证合一”登记制度改革的通知》的规定,新设立企业、农民专业合作社领取加载法人和其他组织统一社会信用代码的“三证合一”营业执照后,无需再次进行税务登记。企业办理涉税事宜时,在税务机关完成补充信息采集