

财政部规划教材

全国高等院校财经类教材

(第二版)

税务与税收会计

盖地 主编

高等



中国财政经济出版社

财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

税务与税收会计

(第二版)

盖地 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务与税收会计/董维主编. —2版. —北京: 中国财政经济出版社, 2008.4
财政部规划教材, 全国高等院校财经类教材
ISBN 978-7-5095-0557-1

I. 税… II. 董… III. 税收会计-高等学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 032925 号

会计知识问答

(第二卷)

董维 主编

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 17.75 印张 427 000 字

2008 年 4 月第 2 版 2008 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3060 定价: 30.00 元

ISBN 978-7-5095-0557-1/F·0454

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

再版说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国高等院校财经类教材。

本书于2001年出版后，我国企业会计准则、会计制度发生了很大变化，尤其是2006年2月15日财政部颁布了与国际趋同的《企业会计准则》。近几年，我国税制也有不少变化，尤其是在2007年3月16日，第十届全国人大第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》，并于2008年起执行，税收会计制度也多有补充和完善。根据财政部本科教材主编会议要求，本书进行了结构调整和内容更新，力求体现最新研究成果和法规制度。

改革开放以来，我国会计制度建设取得了举世公认的进步，但税务机关的“专业会计”——税收征收解缴会计（简称《税收会计》）却进步不大，受重视不够。据了解，在高等院校财税专业几乎没有单独开设税收会计课程的，当然，也鲜见有适用于高等院校财税专业的《税收会计》教材。本教材基于目前各专业的专业课程门数受限、课时较少的现状，从明确财税专业的培养目标、完善财税专业的知识结构考虑，将税收会计与税务会计融于一书，分篇阐述两类会计主体的“涉税会计”。本书是以读者学过《税法》或《国家税收》、《中国税制》为前提，因此，不同于本人为会计专业撰写的《税务会计》（书中含税法的内容）。本书除主要作为财税专业的专业教材外，也适用于单独开设《税法》或《国家税收》、《中国税制》的会计专业，还可以作为在职财税干部、企业会计人员的业务参考书。

此次修改再版，由我拟定修改大纲，并负责全书总纂。本书的原作者中国人民大学徐泓教授、天津市国税局张晓川同志仍然参加本书的撰写，另外，增加天津财经大学财政系刘荣博士。具体分工是：盖地修改撰写第一、二章和第十章的第七、八节；中国人民大学徐泓教授修改撰写第三至第九章和第十章的前六节；刘荣博士在我撰写的第一版第十一至十六章的基础上，修改撰写了本部分；天津市国税局张晓川同志修改撰写第十七、十八章。

本书的再版是在财政部教材编审委员会的指导和督促下进行的，并得到了中国财政经济出版社的大力支持，在此表示衷心感谢，同时欢迎广大读者批评指正。

盖地
2008年3月

目 录

第一篇 总 论

第一章 税务与税收会计概论	(1)
第一节 税务会计的产生与发展	(1)
第二节 税收会计的产生与发展	(12)
第三节 税务会计与税收会计的关系	(18)

第二篇 税 务 会 计

第二章 纳税基础	(20)
第一节 税务登记	(20)
第二节 纳税申报	(24)
第三节 税款缴纳	(26)
第四节 税务代理	(28)
第五节 税收法律责任	(31)
第三章 增值税会计	(35)
第一节 增值税会计概述	(35)
第二节 一般纳税人增值税的会计处理	(39)
第三节 小规模纳税人增值税的会计处理	(62)
第四章 消费税会计	(66)
第一节 消费税会计概述	(66)
第二节 消费税的会计处理	(67)
第五章 关税会计	(80)
第一节 关税会计概述	(80)
第二节 进口关税的会计处理	(82)
第三节 出口关税的会计处理	(87)

第六章 营业税会计	(89)
第一节 营业税会计概述.....	(89)
第二节 应税劳务的会计处理.....	(92)
第三节 转让无形资产的会计处理.....	(99)
第四节 销售不动产的会计处理.....	(100)
第七章 资源税会计	(103)
第一节 资源税会计概述.....	(103)
第二节 资源税的会计处理.....	(104)
第八章 所得税会计	(107)
第一节 所得税会计概述.....	(107)
第二节 企业所得税会计.....	(116)
第三节 个人所得税会计.....	(146)
第九章 土地增值税会计	(155)
第一节 土地增值税会计概述.....	(155)
第二节 土地增值税的会计处理.....	(156)
第十章 其他税会计	(164)
第一节 车辆购置税会计.....	(164)
第二节 城市维护建设税会计.....	(165)
第三节 印花税会计.....	(167)
第四节 城镇土地使用税会计.....	(172)
第五节 房产税会计.....	(174)
第六节 契税会计.....	(176)
第七节 车船税会计.....	(178)
第八节 烟叶税会计.....	(180)

第三篇 税收会计

第十一章 应征税金会计	(184)
第一节 应征税金会计概述.....	(184)
第二节 上解单位应征税金的会计处理.....	(185)
第三节 入库单位应征税金的会计处理.....	(190)
第四节 双重业务单位应征税金的会计处理.....	(193)
第五节 混合业务单位应征税金的会计处理.....	(194)

第十二章 上解税金会计	(197)
第一节 上解税金会计概述.....	(197)
第二节 上解单位上解税金的会计处理.....	(198)
第三节 入库单位上解税金的会计处理.....	(202)
第四节 双重业务单位上解税金的会计处理.....	(204)
第五节 混合业务单位上解税金的会计处理.....	(206)
第十三章 入库税金会计	(209)
第一节 入库税金会计概述.....	(209)
第二节 入库单位入库税金的会计处理.....	(211)
第三节 双重业务单位入库税金的会计处理.....	(213)
第四节 混合业务单位入库税金的会计处理.....	(214)
第十四章 减免税金会计	(217)
第一节 减免税金会计概述.....	(217)
第二节 上解单位减免税金的会计处理.....	(218)
第三节 入库单位减免税金的会计处理.....	(219)
第四节 双重业务单位减免税金的会计处理.....	(220)
第五节 混合业务单位减免税金的会计处理.....	(221)
第十五章 提退款项会计	(223)
第一节 提退款项会计概述.....	(223)
第二节 上解单位提退款项的会计处理.....	(225)
第三节 入库单位提退款项的会计处理.....	(227)
第四节 双重业务单位提退款项的会计处理.....	(228)
第五节 混合业务单位提退款项的会计处理.....	(228)
第十六章 损失税金会计和暂收保管款会计	(231)
第一节 损失税金会计概述.....	(231)
第二节 损失税金的会计处理.....	(231)
第三节 暂收保管款会计概述.....	(235)
第四节 暂收保管款的会计处理.....	(235)
第十七章 税收会计报表	(238)
第一节 税收会计报表概述.....	(238)
第二节 税收会计报表的编制.....	(240)
第十八章 税收会计分析	(262)

第一节	税收会计分析概述	(262)
第二节	应征税金和欠缴税金分析	(264)
第三节	减免税金和提退税金的分析	(267)
第四节	在途税金和入库税金分析	(269)
第五节	代征待扣税款和税务代保管资金的分析	(271)
主要参考文献		
		(274)
1. 国家税务总局. 2008 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2008.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2008. 北京: 中国税务出版社, 2008.	
2. 国家税务总局. 2009 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2009.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2009. 北京: 中国税务出版社, 2009.	
3. 国家税务总局. 2010 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2010.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2010. 北京: 中国税务出版社, 2010.	
4. 国家税务总局. 2011 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2011.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2011. 北京: 中国税务出版社, 2011.	
5. 国家税务总局. 2012 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2012.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2012. 北京: 中国税务出版社, 2012.	
6. 国家税务总局. 2013 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2013.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2013. 北京: 中国税务出版社, 2013.	
7. 国家税务总局. 2014 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2014.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2014. 北京: 中国税务出版社, 2014.	
8. 国家税务总局. 2015 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2015.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2015. 北京: 中国税务出版社, 2015.	
9. 国家税务总局. 2016 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2016.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2016. 北京: 中国税务出版社, 2016.	
10. 国家税务总局. 2017 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2017.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2017. 北京: 中国税务出版社, 2017.	
11. 国家税务总局. 2018 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2018.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2018. 北京: 中国税务出版社, 2018.	
12. 国家税务总局. 2019 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2019.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2019. 北京: 中国税务出版社, 2019.	
13. 国家税务总局. 2020 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2020.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2020. 北京: 中国税务出版社, 2020.	
14. 国家税务总局. 2021 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2021.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2021. 北京: 中国税务出版社, 2021.	
15. 国家税务总局. 2022 年中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社, 2022.	中国税务年鉴编写组. 中国税务年鉴 2022. 北京: 中国税务出版社, 2022.	

第一篇

总 论

第一章 *DIYIZHANG*

税务与税收会计概论

学习目标

- 了解税务会计与税收会计产生与发展基本轨迹、税务会计与税收会计的关系
- 掌握税务会计的基本理论结构体系

第一节 税务会计的产生与发展

一、税务会计的产生

(一) 税务会计产生的动因

19世纪初现代所得税产生后,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(农业经济)逐步走向工业经济,税务会计(纳税会计)的产生也逐步具备了经济、法律等条件的主、客观环境。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最大,因为所得税的计算涉及企业的经营、投资和筹资各方面;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转移的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的增值税额。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, 以充分发挥现代企业会计的多重功能。现在, 国内外已经有越来越多的人承认, 税务会计与财务会计、管理会计 (成本会计可以与管理会计融合, 也可以独立) 构成会计学科三大分支。

(二) 税务会计的概念

税务会计是社会经济发展到一定阶段 (文化、教育的普及和提高, 生产规模的扩大, 生产力的进步, 社会成熟到能够把征税、纳税看做是社会自我施加的约束等) 而产生的。它是从财务会计中分离出来的, 对维护国家和纳税人的权利都是极其重要的。因此, 税务会计是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核算为一体的一种特种专业会计, 可以说是税务中的会计、会计中的税务。税务会计是以国家现行税收法规为准绳, 以货币计量为基本形式, 运用会计学的理论和核算方法, 连续、系统、全面地对税款的形成、计算和缴纳, 即税务活动引起的资金运动进行核算和监督的一门专业会计。

提示

税务会计是企业的一项实质性工作, 是企业会计的一个特殊领域, 是以财务会计为基础, 对财务会计中按会计准则、会计制度进行的会计处理与国家现行税收法规不一致的会计事项或者出于纳税筹划的目的, 由税务会计进行纳税调整或重新计算。因此, 税务会计并不是要求企业在财务会计的凭证、账簿、报表之外再设一套会计账表 (纳税申报表及其附表除外), 一般企业也可以不设专门的税务会计机构 (但应设置专职税务会计人员)。税务会计资料大多来自财务会计, 在进行纳税调整、计算, 并作纳税调整会计分录后, 再融入财务会计账簿和 (或) 财务会计报告之中。

随着各国税制的逐步完善、会计的不断发展, 以及税收与会计的国际协调, 税务会计也会不断发展、不断完善。

(三) 税务会计的模式

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。但基本归类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), 也可以分为立法与非立法两种模式 (见表 1-1)。

表 1-1 立法会计与非立法会计

项 目	非立法会计	立法会计
实施国家	英国、加拿大、澳大利亚、南非、美国、荷兰等	德国、法国、瑞士和大部分拉美国家
会计实务	公认会计原则指导	广泛立法规范
导 向	投资人 (股东)	税 法

日本属于准法治型, 即介于立法与非立法之间, 如果按两大类划分, 则可归入立法会计。我国税务会计模式的发展方向是非立法会计或者归为混合型。诺贝斯 (Nobes) 将会计按微观实用与宏观控制进行了分类, 如表 1-2 所示。

表 1-2

会计分类表

以微观实用为主	以宏观控制为主
1. 侧重于经济理论性 (荷兰) 2. 侧重于实用性 (美国) (1) 英国类型 (英国、新西兰、南非等) (2) 美国类型 (美国、加拿大)	1. 以税法 and 法律为依据 (欧洲大陆) (1) 以税法为依据 (法国、意大利、西班牙、比利时) (2) 以法律为依据 (德国) 2. 以政府立法为依据 (瑞典)

在立法会计的国家,其会计准则、会计制度从属于税法(特别是所得税法)。因此,其会计所得与应税所得基本一致,只需对永久性差异进行纳税调整,税务会计与财务会计可以不分(也可以分),只有企业会计即可。而在非立法会计的国家,会计准则独立于税法的要求,因此,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,可以采用纳税影响会计法进行所得税会计处理。

提 示

财务会计与税务会计属于不同的会计领域,有利于形成具有独立意义的、科学规范的会计理论体系和方法体系,应是会计发展的方向。

由于各国税制结构体系不同,税务会计一般有以下三种类型:

1. 以所得税会计为主体的税务会计。采用这种税制模式的国家(如美国、英国、加拿大、丹麦等),其所得税收入要占税收总收入的50%以上,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(商品税)会计为主体的税务会计。在一些发展中国家,流转税(商品税)收入是税收收入的主体,其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. 以流转税与所得税并重的税务会计。在这些国家,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。如德国、荷兰、芬兰、意大利等。我国尽管流转税,尤其是增值税、消费税占的比重最大,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。

二、税务会计的目标与对象

(一) 税务会计目标

税务会计的基本目标是履行法定纳税义务、依法行使自己的正当权益,实现依法纳税与节约纳税的统一。具体目标是:

1. 依法纳税,认真履行纳税义务。税务会计要以国家的现行税法(程序法、实体法)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、退补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、足额地缴纳各种税款,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。通过税务会计认真履行法定纳税义务。
2. 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,在财务会计的基础上,进行纳税调整,并作相应的会计处理,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。财务会计要完全符合会计准则、会计制度,要保持其相对稳定性、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,只有正确配合、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。

3. 合理选择纳税方案,科学进行税务筹划。税务会计与财务会计一样也要为企业的投资人、债权人、经营者等服务。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、服务于企业财务与会计的总目标,就是如何减轻企业税负,在其他各项因素不变的前提下,企业税负与企业盈利呈反比。因此,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并作出税负最轻的决策,事后如何进行税负分析等,应是税务会计的重要目标,也是纳税人享有的一项基本权利。

(二) 税务会计对象

税务会计的对象是独立于会计系统之外的客体,是运用会计的特定程序和方法对客体进行的分类和表述。在企业中,凡是能够用货币计量的涉税事项都是税务会计对象。因此,纳税人因纳税而引起的税款的形式、计算、缴纳、补退、罚款等以货币表现的资金运动就是税务会计对象。企业在经营过程中以货币表现的税务活动主要包括:

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终点。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,也是计算所得税的基础和前提。

2. 生产、经营成本(费用)。成本(费用)是企业生产、经营过程中的耗费和支出。它包括生产过程的生产费用和流通过程的流通费用。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、投资者和职工个人等之间进行分配,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. 投资。企业投资是为了获得投资收益。吸收投资方取得应税所得,要按税法缴税,税后利润方可进行分配。投资方对投资所选用的会计处理方法、双方所得税税率的差异,都是涉税事项。

5. 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,各种税款的缴纳方法也不尽一致。企业应按税法规定,根据企业会计制度正确进行会计核算。减免税是对某些纳税人的一些特殊情况、特殊事项的特殊规定,对减、免税款,企业应按税法规定正确进行会计处理。

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。

提 示

税务会计与财务会计虽然在总体上是一致的,但在具体内容上,税务会计要小于财务会计。

三、税务会计的基本前提与原则**(一) 税务会计的基本前提**

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,必须要明确税务会计的基本前提(基本假定)。由于税务会计以财务会计为基础,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。但税务会计在具体运用时,也有某些特殊性。

1. 纳税主体。税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,亦称“纳税人”,包括自然人和法人。规定各税种的不同纳税人,有利于体现税收政策中合理负担和区别对待的原则。纳税主体与财务会计中的“会计主体”(会计实体)有密切联系,但不一定等同。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。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。在某些垂直领导行业,如铁路、银行,由铁道部、各总行集中纳税,其基层单位是会计主体,但不是纳税主体。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。纳税主体作为代扣(收、付)代缴义务人时,纳税人与负税人是分开的。作为税务会计的一项基本前提,应侧重从会计主体的角度来理解和应用纳税主体。

2. 持续经营。持续经营前提意味着该企业个体将继续存在足够长的时间以实现其现在的承诺,如预期所得税在将来被继续课征。这是所得税款递延、亏损前溯或后转以及暂时性差异能够存在并且能够使用纳税影响会计法进行所得税跨期摊配的理由所在。以折旧为例,它意味着,在缺乏相反证据的时候,人们总是假定该企业将在足够长的时间内为转回暂时性纳税利益而经营和赚得收益。

3. 货币时间价值。货币(资金)在其运行过程中具有增值能力。即使不考虑通货膨胀的因素,今天的1元钱比若干年后收到(或付出)1元钱的价值要大得多。这说明,同样一笔资金,不同时间具有不同的价值。随着时间的推移,投入周转使用的资金价值将会发生增值,这种增值的能力或数额,就是货币的时间价值。这一基本前提已成为税收立法、税务征管和纳税人选择会计方法的立足点,它深刻地揭示了纳税人进行税务筹划的内在原因,同时也说明了所得税会计中采用纳税影响会计法进行纳税调整的必要性。

4. 纳税会计期间。纳税会计期间是指纳税人按照税法规定选定的纳税年度。因此,纳税会计期间亦称纳税年度。我国纳税会计期间是指自公历1月1日起至12月31日止。虽然税务会计也可将会计年度划分为月、季,但强调的是年度应税收益,尤其是所得税。纳税会计期间不等同于纳税期限,如增值税、消费税的纳税期限是日或月。如果纳税人在一个纳税年度的中间开业,或者由于改组、合并、关闭等原因,使该纳税年度的实际经营期限不足12个月的,应当以其实际经营期限为一个纳税年度。纳税人清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。各国纳税年度规定的具体起止时间有所不同,一般有日历年度、非日历年

度、财政年度或营业年度。纳税人在税法规定的范围内选择、确定，但必须符合税法规定的采用和改变应纳税年度的办法，并且遵循税法中所作出的关于对不同企业组织形式、企业类型等各种限制规定。

5. 年度会计核算。年度会计核算是税务会计中最基本的前提，即税制是建立在年度会计核算的基础上，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项的净结果，而不考虑当期事项在后续年度中的可能结果如何，后续事项将在其发生的年度内考虑。比如在“所得税跨期摊配”中应用递延法时，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，从而使税务会计数据具有更多的可稽核性，以揭示税款分配的影响额。

（二）税务会计的一般原则

由于税务会计与财务会计密切相关，因此，财务会计中的总体性要求原则、会计信息质量要求原则以及会计要素的确认与计量原则，大部分或基本上也都适用于税务会计。但又因税务会计与税法的特定联系，税收理论和立法中的实际支付能力原则、公平税负原则、程序优先于实体原则等，也会非常明显地影响着税务会计。根据税务会计的特点，结合财务会计原则与税收原则，体现在税务会计上的特定原则可以归纳如下：

1. 实现制与应计制原则。实现制突出地反映了税务会计的重要原则——现金流动原则（具体化为公平税负和支付能力）。该原则是确保纳税人有能力支付应纳税款而使政府获取财政收入的基础。但由于实现制不符合财务会计准则的规定，一般不能用于财务报告目的（现行财务报表中的现金流量表则是将以应计制为基础的财务会计信息转换为以实现制为基础的会计信息），一般只适用于个人和不从事商品购销业务的中小企业的纳税申报。如果税法规定可以采用收付实现制原则，税务会计则以实际收付现金为标准分别确认收入、费用（扣除项目）。但资本性支出还是要资本化，并且将推定收入也要确认为应税收入。推定收入是尚未收到但归其所有的收入。它的金额是确知的，而且保证能收到（没有制约或限制条件）。

应计制广泛用于财务报告的目的。目前，大多数国家税务当局都接受这项原则。当它被用于税务会计时，与财务会计上的应计制存在一些区别：第一，必须考虑支付能力原则，使得纳税人在最有能力支付时支付税款；第二，确定性的需要，使得收入和费用的实际实现具有确定性；第三，保护政府财政税收收入。例如，在收入的确认上，应计制的税务会计由于在一定程度上被支付能力原则所覆盖而包含着一定的收付实现制的方法，而在费用的扣除上，财务会计采用稳健原则列入的某些估计、预计费用，在税务会计中是不能够接受的，后者强调“该经济行为已经发生”的限制条件，从而起到保护政府税收收入的目的。

相关链接

在美国税制中，有一条著名的定律，即克拉尼斯基定律。其基本含义是：如果纳税人的财务会计方法致使收益立即得到确认，而费用永远得不到确认，税务当局可能会因所得税目的允许采用这种会计方法；如果纳税人的财务会计方法致使收益永远得不到确认，而费用立即得到确认，税务当局可能会因所得税目的不允许采用这种会计方法。在该原则下，如果纳税人采用实现制，其发生的一次性资产租金支出，税务当局不允许将其一次扣

除，而要求企业将租金资本化，在租赁期内平均摊销。如果纳税人采用应计制，其取得的一次性资产租金收入，税务当局则要求将其全部计入当期的应税收入，而不允许在租赁期内分期确认应税收入。

2. 与财务会计日常核算方法相一致原则。由于税务会计与财务会计的密切关系，税务会计一般应遵循各项财务会计准则。只有当某一事项按会计准则在财务报告日期确认以后，才能确认该事项按税法规定计量的应课税款；依据会计准则在财务报告日尚未确认的事项可能影响到当日已确认的其他事项的最终应课税款，但只有在根据会计准则确认导致征税效应的事项之后，才能确认这些征税效应，这就是“与日常核算方法相一致”的原则，具体包含：

(1) 对于已在财务报表中确认的全部事项的当期或递延税款，应确认为当期或递延所得税负债或资产；

(2) 根据现行税法的规定计量某一事项的当期或递延应纳税款，以确定当期或未来年份应付或应退还的所得税金额；

(3) 为确认和计量递延所得税负债或资产，不预期未来年份赚取的收益或发生的费用的应纳税款或已颁布税法或税率变更的未来执行情况。

3. 划分营业收益与资本收益的原则。这两种收益具有不同的来源且担负着不同的纳税责任，在税务会计中应严格区分。营业收益是指企业通过其经常性的主要经营活动而获得的收入，通常表现为现金流入或其他资产的增加或负债的减少，其内容包括主营业务收入和其他业务收入两个部分，其税额的课征标准一般按正常税率计征。

资本收益是指在出售或交换税法规定的资本资产时所得的利益（如投资收益、出售或交换有价证券的收益等），一般包括纳税人除应收款、存货、经营中使用的地产和应折旧资产、某些政府债券，以及对文学和其他艺术作品的版权以外的资产。资本收益的课税标准具有许多不同于营业收益的特殊规定。因此，为了正确地计算所得税负债和所得税费用，就应该有划分两种收益的原则和具体的划分标准。这一原则在美、英等国的所得税会计中有非常详尽的规定，我国在这方面有待明确。

4. 配比原则。配比原则是财务会计的一般规范。将其应用于所得税会计，便成为支持“所得税跨期摊配”的重要指导思想，采纳“所得税是一种费用”的观点意味着，如果所得税符合确认与计量两个标准，则应计会计对于费用就是适宜的。应用应计会计和与之相联系的配比原则，就意味着要根据该会计期间内为会计目的所报告的收入和费用来确定所得税费用，而不考虑为纳税目的所确认的收入和费用的时间性。也就是说，所得税费用是与导致纳税义务的税前会计收益相配比（在同期报告），而不管税款支付的时间性。这样，由于所得税费用随同相关的会计收益在同一期间确认，从配比原则的两个特征——时间一致性和因果性来看，所得税的跨期摊配方法也符合收入与费用的配比原则。

5. 确定性原则。确定性原则是指在所得税会计处理过程中，按税法的规定，在纳税收入和费用的实际实现上应具有确定性的性质。这一原则具体体现在“递延法”的处理中。在递延法下，当初的所得税率是可确证的，递延所得税是产生暂时性差异的历史交易事项造成的结果。按当初税率报告递延所得税，符合会计是以历史成本基础报告绝大部分经济事项的特点，提高了会计信息的可信性。这一原则也用于所得税的税前扣除，凡税前扣除的

费用,其金额必须是确定的。

6. 可预知性原则。可预知性原则是支持并规范“债务法”的原则。债务法关于递延所得税资产或负债的确认模式,是基于这样的前提:根据会计准则编制的资产负债表,所报告的资产和负债金额将分别收回或清偿。因此,未来年份应税收益只在逆转差异的限度内才被认可,即未来年份的应税收益仅仅受本年暂时性差异的影响,而不预期未来年份赚取的收益或发生的费用。将可预知性原则应用于所得税会计处理,提高了对企业未来现金流量、流动性和财务弹性的预测价值。因此,在该原则下支持并规范的债务法被越来越广泛地采用。

7. 税款支付能力原则。税款支付能力与纳税能力有所不同。纳税能力是指纳税人应以合理的标准确定计税基数。有同等计税基数的纳税人应负担同一税种的同等税款。因此,纳税能力体现的是合理负税原则。与企业的其他费用支出有所不同,税款支付全部是现金流出,因此,在考虑纳税能力的同时,更应考虑税款的支付能力。税务会计在确认、计量、记录收入、收益、成本、费用时,应选择保证支付能力的会计方法。

四、税务会计的要素与任务

(一) 税务会计要素

税务会计要素是对税务会计对象的进一步分类,其分类既要服从于税务会计目标,又受税务会计环境的影响。税务会计环境决定纳税会计主体的具体涉税事项和特点。按涉税事项的特点和税务会计信息使用者的要求进行的分类,即形成税务会计要素,这种分类,同时也是税务会计报表要素。税务会计要素一般有:

1. 计税依据。税法中规定的计算应纳税额的根据。在税收理论中称为税基。纳税人的各种应缴税款是根据各税的计税依据与其税率相乘之积。不同税种的计税依据不同,有收入额、销售额(量)、增值额(率)、所得额等。

2. 应税收入。应税收入是企业因销售商品、提供劳务等应税行为所取得的收入,即税法所认定的收入,因此也可称为法定收入。应税收入与财务会计收入(简称“会计收入”)有密切联系,但不一定等同。确认应税收入根据两点:一是与应税行为相联系,即发生应税行为才能产生应税收入。换言之,如果纳税人发生非应税行为或免税行为,其所取得的收入就不是应税收入,而只是会计收入。二是与某一具体税种相关。纳税人取得一项收入,如果是应税收入,那必然与某一具体税种相关,即是某一税种的应税收入,而非其他税种的应税收入。

对应税收入的确认和计量,一般也是按财务会计原则和标准。但在具体掌握上,税法又有例外。如对权责发生制的修正,税法对某些应税行为按收付实现制确认应税收入。

3. 扣除项目。扣除项目是企业因发生应税收入而必须支付的相关成本费用项目,即税法所认可的允许在计税时扣除的项目。因此也称为“法定扣除项目”。属于扣除项目的成本、费用、税金、损失是在财务会计确认、记录的基础上,分不同情况确认:一是按其应与应税收入的发生是否为因果关系,如为因果关系,可按比例扣除;二是在受益期内,按税法允许的会计方法折旧、摊销;三是对特定项目,不论财务会计按什么会计原则,均不得超过扣除标准。由此可见,财务会计确认、记录的费用支出与法定扣除项目虽然有密切关系,但两者并不等同。

4. 应税所得与应税亏损。在经济学、财务会计学与税务会计学中,关于“所得”的含

义有所不同。财务会计中的“所得”就是账面利润或会计利润；税务会计中的“所得”即指应税所得，或称纳税所得，它是应税收入与法定扣除项目金额之差额。在税务会计的实务操作中，企业是在财务会计提供的账面利润的基础上，按现行税法与财务会计的差异及其选定的所得税会计方法（详见本书第八章），确认应税所得，进而计算应纳税额。

与“应税所得”相对应的要素是“应税亏损”。如果财务会计提供的账面利润是负数，即为账面亏损。在账面亏损基础上，按现行税法进行调整，如果调整后仍是负数，即为应税亏损。对应税亏损方可按税法规定进行税前弥补。企业有意虚列亏损，视同偷税行为。

5. 应纳税额。亦称应缴税款，它是计税依据与其适用税率或（和）单位税额之乘积。应纳税额是税务会计特有的一个会计要素，其他会计没有这个要素。影响应纳税额的因素有计税依据、税率、单位税额和减免税规定。计税依据体现征税的广度，每个税种都要明确规定其计税依据，除附加税外，各个税种均有独立的计税依据。税率体现征税的深度，各个税种一般都有其特定的税率。减免税如果是对税基的减免，则体现在计税依据中，如果是对应纳税额的减免，则是一个单独的因素。

6. 退（免）税、补税、罚款、罚金、滞纳金。纳税人出口货物，按税法规定可以享有免税和（或）退税的待遇；少缴税款应该补缴；违反税法规定，根据具体情况，要支付滞纳金、罚款或罚金。税务会计应该正确计算并进行相应的会计处理。

我国财务会计中的六个要素即为财务会计对象，有人称之为“财务报表要素”。资产、负债和所有者权益构成资产负债表，收入、费用和利润构成利润表，通过两张会计报表，分别体现了静态、动态会计要素之间的两个恒等关系。而税务会计要素是税制构成要素在纳税人会计中的基本体现，它们之间不存在像财务会计要素那样的会计等式。当税务会计要素的确认与财务会计一致时，按财务会计；当两者不一致时，按税法要求进行调整，调整后再融入财务会计之中。

（二）税务会计的任务

税务会计作为会计的一个重要分支，既要与国家税法为准绳，认真履行纳税义务，又要在国家税法的允许范围内，寻求企业税收利益。因此，税务会计的主要任务是：

第一，反映和监督企业对国家税收法令、制度的贯彻执行情况，认真履行纳税义务，正确处理企业与国家的关系。

第二，按照国家现行税法所规定的税种、计税依据、纳税环节、税目、税率等，正确计算企业在纳税期内的各种应缴税款，并进行正确的会计处理。

第三，按照税务监督机关的规定，及时、足额地缴纳各种税金，完成企业上缴任务，进行相应的会计处理。

第四，正确编制、及时报送会计报表和纳税申报表，认真执行税务机关的审查意见。

第五，正确进行企业税务活动的财务分析，不断提高企业执行税法的自觉性，不断提高涉税核算和税务管理水平，不断增强企业的纳税能力。同时，也应充分利用现行税法和有关法规、制度赋予企业的权力，从企业的组建形式、生产经营范围，到会计政策的选择，以及投资、筹资方式等，都应该从纳税人的角度进行明智的财务决策，寻求纳税方面的企业利益，以充分发挥企业税务会计的作用。