



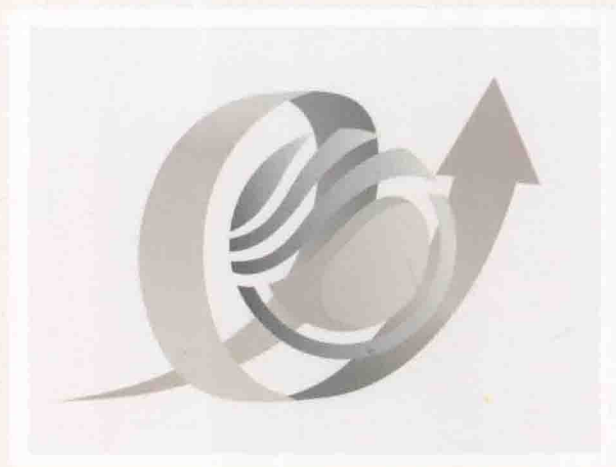
普通高等教育“十二五”规划教材
全国高职高专规划教材·财务会计系列



SHUIWU KUAIJI SHIWU

税务会计实务 (第2版)

成风艳 杨则文◎主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



普通高等教育“十二五”规划教材
全国高职高专规划教材·财务会计系列

税务会计实务(第2版)

主 编 成凤艳 杨则文
副主编 陈东领 李克桥
参 编 刘莉莉



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书主要阐述了企业税务会计的概念,包括对象、特点、职能、任务和目标等基本概念与基本理论。重点介绍了流转税、所得税、资源税、财产税、目的行为税的计税依据、计算与核算方法以及纳税申报等实务性较强的内容,并对税务审查和账务调查做了简明扼要的介绍。

本书可作为高职高专院校、成人高校的财经类专业的专业课教材,也可作为各级财政、财务部门应用的培训教材,以及财务人员自学和工作中使用的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

税务会计实务/成凤艳,杨则文主编. —2版. —北京:北京大学出版社,2012.7
(全国高职高专规划教材·财务会计系列)

ISBN 978-7-301-20806-9

I. ①税… II. ①成… ②杨… III. ①税收会计—高等教育—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第127627号

书 名: 税务会计实务(第2版)

著作责任者: 成凤艳 杨则文 主编

策划编辑: 温丹丹

责任编辑: 吴坤娟

标准书号: ISBN 978-7-301-20806-9/F·3212

出 版 者: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62756923 出版部 62754962

电子信箱: zyjy@pup.cn

印 刷 者: 三河市博文印刷厂

发 行 者: 北京大学出版社

经 销 者: 新华书店

787毫米×1092毫米 16开本 12.25印张 290千字

2006年9月第1版

2012年7月第2版 2012年7月第1次印刷 总第3次印刷

定 价: 26.00元

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

举报电话: 010-62752024; 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

前 言

税务会计是现代企业会计的一个重要组成部分,是将会计的基本理论、基本方法与企业纳税活动相结合而形成的一门新兴学科,是融税收法规和会计核算于一体的专业会计学。税务会计已逐渐成为高等院校财税、会计学等专业的主干课程之一。

本书根据最新的企业会计准则和税收法规,结合高等院校培养技能型人才的目标,全面、系统地阐述了税务会计的基本理论,详尽地介绍了我国现行税制下的主要税种——应纳税额的计算、纳税申报及会计处理方法。

本书的编写吸收了以往优秀税务会计教材的精华,具有以下特点。

1. 务实求新。本书以我国税收与会计法规、准则为主要依据,将最新的税收法规及会计准则体现其中。本书对税务会计的处理方法做了较翔实的介绍,操作性强,所列举的大量实例完全从企业实际需要出发,针对企业纳税中的现实问题逐一给出处理方法,突出了针对性和实用性。

2. 简明易懂。本书各章在内容及风格上始终贯彻简明、易懂的原则,写作安排体现了由原理到实务、由一般到特殊的知识学习的一般规律,并配以大量的例题,帮助读者加深对税务会计的理解与掌握。本书将读者群定位于高等学校会计类专业的学生和企事业单位从事实际工作的财会人员,在内容上更贴近在校学生和在职人员学习的实际知识水平,力求避免很多会计教科书中经常出现的冗长的理论描述和烦琐的公式推导。

3. 突出案例。本书在广泛借鉴大量教材编写方法和编写思路的基础上,充分考虑人们的阅读习惯和思维方式,突出案例在书本知识和财会实践两者之间的桥梁作用,力求通过案例提高学生运用所学知识解决实际问题的能力。

4. 体系完整。本书作为教材,为体现其完整性、配套性和可读性,设计了学习目标、小结、思考题、综合实训等。以便使读者更好地理解 and 掌握本书内容,培养具有实际应战能力的专业人才。

本书由辽宁科技学院成凤艳、广州番禺职业技术学院杨则文任主编,许昌职业技术学院陈东领、保定职业技术学院李克桥任副主编,辽宁交通高等专科学校刘莉莉任参编。其中,第一章、第五章、第十一章由杨则文编写,第二章、第三章由陈东领编写,第四章由李克桥编写,第八章、第九章、第十章由成凤艳编写,第六章、第七章由刘莉莉编写。

编 者

2012年2月

目 录

第一章 总论.....1

- 第一节 税务会计的概念.....1
- 第二节 税务会计的目标与职能.....4
- 第三节 税务会计的前提与原则.....6
- 第四节 本章小结.....8
- 第五节 复习思考题.....9

第二章 增值税的会计核算.....10

- 第一节 增值税概述.....10
- 第二节 增值税的计算.....15
- 第三节 增值税的会计核算.....21
- 第四节 增值税纳税申报.....39
- 第五节 本章小结.....43
- 第六节 复习思考题.....44
- 第七节 技能训练题.....44

第三章 消费税的会计核算.....48

- 第一节 消费税概述.....48
- 第二节 消费税的计算.....51
- 第三节 消费税的会计核算.....54
- 第四节 消费税的申报与缴纳.....58
- 第五节 本章小结.....60
- 第六节 复习思考题.....60
- 第七节 技能训练题.....60

第四章 营业税的核算.....62

- 第一节 营业税概述.....62
- 第二节 营业税的计算.....65
- 第三节 营业税的会计核算.....69
- 第四节 营业税的纳税申报.....72
- 第五节 本章小结.....75
- 第六节 复习思考题.....76
- 第七节 技能训练题.....76

第五章 关税的会计核算.....77

- 第一节 关税概述.....77
- 第二节 关税的计算.....82
- 第三节 关税的会计核算.....86
- 第四节 关税的申报与缴纳.....88
- 第五节 本章小结.....90
- 第六节 复习思考题.....90
- 第七节 技能训练题.....90

第六章 资源税类的会计核算.....91

- 第一节 资源税的会计核算.....91
- 第二节 土地增值税的核算.....96
- 第三节 城镇土地使用税的会计核算.....100
- 第四节 本章小结.....102
- 第五节 复习思考题.....103
- 第六节 技能训练题.....103

第七章 财产税和行为税的会计核算.....104

- 第一节 房产税的会计核算.....104
- 第二节 车船税的会计核算.....107
- 第三节 印花税的会计核算.....110
- 第四节 契税的会计核算.....115
- 第五节 本章小结.....118
- 第六节 复习思考题.....118
- 第七节 技能训练题.....118

第八章 特定目的税的会计核算.....120

- 第一节 城建税的会计核算.....120
- 第二节 耕地占用税的会计核算.....122
- 第三节 车辆购置税的会计核算.....123
- 第四节 烟叶税的会计核算.....125
- 第五节 本章小结.....126
- 第六节 复习思考题.....127

第九章 企业所得税的会计核算	128	第三节 个人所得税的会计核算	164
第一节 企业所得税概述	128	第四节 个人所得税的纳税申报	169
第二节 企业所得税的计算	129	第五节 本章小结	172
第三节 企业所得税的会计核算	135	第六节 复习思考题	172
第四节 企业所得税纳税申报和 缴纳税款	148	第七节 技能训练题	172
第五节 本章小结	153	第十一章 税务审查与账务调整	174
第六节 复习思考题	153	第一节 税务审查	174
第七节 技能训练题	153	第二节 账务调整	182
第十章 个人所得税的会计核算	155	第三节 本章小结	188
第一节 个人所得税概述	155	第四节 复习思考题	188
第二节 个人所得税的计算	158	第五节 技能训练题	188
		参考文献	189

学习目标

- ◆ 了解税务会计的概念和特点。
- ◆ 理解税务会计的任务和基础。
- ◆ 掌握税务会计的目标和职能。
- ◆ 熟练掌握并运用税务会计的原则。

税务会计是关于纳税及其会计处理的方法体系，是适应国家税收管理和纳税人经营管理的需要，将会计的基本理论、基本方法同纳税活动相结合而形成的融税收法令和会计核算为一体的一门专业会计。税务会计进行应纳税款的计算、税款缴纳及退补税款的核算，都离不开财务会计的方法体系；纳税会计为纳税人进行纳税筹划、纳税控制，需要借助于管理会计的方法体系。因此，税务会计与财务会计、管理会计已成为现代企业会计体系中相互联系的最基本的三大重要组成部分。

第一节 税务会计的概念

一、税务会计的概念

税务会计是纳税人以国家现行税法为准绳，运用会计学的理论和方法，连续、系统、全面地对税款的形成、计算和缴纳事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。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约束后，从财务会计中分离出来的。它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。

税务会计是企业会计的一个特殊领域。它以财务会计为基础，是对财务会计中按会计准则进行的会计处理与国家现行税法不一致的会计事项，或者出于纳税筹划的目的而需要进行纳税调整或重新计算的事项进行专门的核算和监督的一种会计。因此，税务会计并不是要求企业在财务会计的凭证、账簿和报表之外再设一套会计账表，也没有必要建立独立的账务处理程序或会计核算组织形式。税务会计是利用现有的企业财务会计核算体系和会计核算组织形式来对企业的税收资金运动进行核算和监督的，即它借助于财务会计的会计凭证、账簿和报表以及会计核算方法来进行各种税务处理。其资料大多来源于财务会计，并通过对财务会计的资料按照税法的要求进行重新计算和调整之后，再融于财务会计账簿或财务会计报告之中。

二、税务会计的特点

税务会计虽然与财务会计有着紧密的联系和很多相同点，但是作为一种相对独立的会计，与财务会计相比，有其不同的特点。

（一）税法的制约性

税法的制约性是指税务会计以国家现行的税收法令为依据，按照税法规定对税款的形成、计算、申报和缴纳进行核算和监督。税务会计所核算和监督的税收资金的法定性源于税收所固有的强制性、无偿性和固定性的形式特征。税收的形式特征决定了企业的税收资金运动完全受制于税法。企业发生的各种应税行为必须按照税法规定缴纳各种不同的税收，税务会计必须按照法律预先规定的课税对象和适用税率计算应交税款，按照法定的程序定期申报和缴纳税款，因此税务会计必然以税法为准绳。

从形式上说，税务会计是受财务会计准则和税法的双重因素制约的。但实质上，如果对某项经济业务的处理两者相一致时，税务会计遵循财务会计原则；如果对某项经济业务的处理两者不相一致时，就需要按照税法的规定对财务会计的处理结果进行纳税调整。这充分体现了税务会计的法律性。

税务会计税法的制约性是其区别于其他专业会计的最显著特点。

（二）会计主体的特定性

不论什么性质的企事业单位，不管其隶属于哪个部门或哪个行业，只要被确认为纳税人，在处理税务事项时都必须依照税法，运用税务会计核算的专门方法对其经济业务进行核算和监督，这就使得税务会计成为企事业单位涉税活动进行核算和监督的一个重要手段。如果一个企事业单位或机关团体不是税法规定的纳税人，则不需要按照税务会计的要求进行税务会计核算。即使作为纳税人，税务会计的核算内容只是纳税人的税务活动过程中所表现的有关经济业务，税务会计只对这部分内容进行核算和监督。因此，税务会计是根据其核算对象是否涉及税收来确定其税务会计主体地位的。

（三）核算目的的双重性

税务会计核算需要兼顾国家和纳税人两方面的利益，应正确处理好国家、纳税人和个人之间的分配关系。一方面，税务会计要保护国家利益，严格遵守国家的税收法律及其有关规定，保证国家税收政策的落实和国家税收收入的及时足额入库；另一方面，又要维护纳税人的合法权益，在遵守税法的前提下，通过税收会计的纳税筹划，尽最大可能地降低纳税人的税收成本。

（四）会计差异的可调性

税务会计在收入确认、存货计价、折旧计提和坏账准备等方面，与财务会计虽然存在着各种差异，但是这些差异都是可以通过专门的方法进行调整的。例如：纳税人的利息支出，只需将其借款划分为金融机构借款和非金融机构借款，将其利息划分为允许列支范围内和超标准部分，将其中不能扣除的部分剔除后，相应调整利润额，就可以将税前会计利润调整成应纳税所得额。由于财务会计和税务会计都要以会计准则为基础，因此对由于纳

税人会计处理与会计制度规定不一致造成差异的项目，既要调整纳税所得额，又要调整纳税人账户记录。

三、税务会计与财务会计的区别

（一）会计目标不同

财务会计通过对纳税人所有经济业务进行记录和核算，最后编制资产负债表、利润表、现金流量表以及有关附表，全面地反映纳税人的财务状况、经营成果和现金流量，并将这些报表定期报送给投资人、债权人、企业主管部门、财税部门，以及其他信息需要者，为债权人、投资者的投资决策提供有用的信息，同时也为国家进行宏观调控提供真实的信息资料。

税务会计核算的目的是保证纳税人依法纳税，使纳税人的经营行为既符合国家税法，又能够合理赋税。税务会计定期编制的报表主要是纳税申报表及其明细表，其中应列明计税依据、应缴税款、未缴税款、退补税款等内容，并将这些报表连同纳税人的财务会计报表一起报送主管税务机关。税务报表主要提供纳税人的纳税资料。税务机关对纳税人报送的税务报表应作为纳税档案资料分类保管，以备税务检查和编制税收计划时作参考。

（二）会计核算范围不同

税务会计核算的范围仅限于纳税人生产经营活动中的涉税业务，如税务登记、核算计税依据、计算应纳税款、申报纳税、税款的解缴与退库、进行账务调整、纳税筹划等，要求全面地反映纳税人的税款应缴、已缴、欠缴等情况。而对纳税人与税收无关的业务不予核算。

财务会计的核算范围包括纳税人在生产经营活动中的经济业务能够用货币表现的各个方面，全面地反映纳税人的财务状况、经营成果和现金流量。对纳税人可以用货币表现的经济活动，不论是否涉及纳税事宜，都要通过财务会计进行核算与监督，以满足国家宏观管理、企业债权人、投资者和经营管理者需要。

（三）核算依据不同

财务会计进行核算应遵循会计准则，依照会计准则的规定处理企业的各种经济业务。当对某些业务的处理出现税法的规定与会计准则的规定不一致时，可以先不必考虑税法的规定，而只依据公认的会计准则进行核算。

而税务会计不仅要遵循一定的会计准则，更要受税法的约束，必须严格按税法处理经济业务，强调法律的统一性。当财务会计的规定和税法的规定相抵触时，企业可以按财务会计规定进行会计处理，但在纳税时，必须按税法的规定进行调整。

（四）核算基础不同

税法与会计准则存在的差别中，最主要的差别在于收益实现的时间和费用的可扣减性两方面。税法确认收益和费用的实现时间是收付实现制与权责发生制的结合，因为计算应税所得是要依据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所决定的。

财务会计的核算基础是权责发生制，以求成本计算的准确性和经营成果的真实性。正因为核算基础有异，导致两者在收入、费用和利润的确认、计量上存在不一致，并由此形



成会计利润与应纳税所得之间的差异。即使在同一种基础权责发生制的运用上也是有差异的。例如：在税前扣除项目上，虽然税法也明确规定了实行权责发生制的原则，但是在具体的确认上，税务会计与财务会计是有很多不同的。

（五）核算原则不同

财务会计提供的是对外公开的信息，更着重于会计信息质量和会计要素的确认计量，如客观性、可比性、相关性、一致性、权责发生制、谨慎性和实质重于形式等原则。

而税务会计是融会计与税法于一体的特种专业会计，除要遵循基本的会计核算原则外，更着重于执行税法方面的原则，包括税法优先原则、较少运用谨慎性原则、积极筹划原则和接受审查原则等。在一些涉及税收及时性的原则方面，税务会计对一般会计原则的某些方面需要进行一些选择，例如：税务会计在进行账务处理时，较少运用稳健性原则，而财务会计在其整个核算过程中都要贯彻稳健性原则。

（六）计算损益的程序和方式不同

财务会计是按照“收入－费用＝利润”的会计等式来计算损益，并在计算时，是以资产的历史成本为基础，遵循谨慎性原则等来确认和计量损益的实现。

而税务会计是按照“法定收入项目金额－税法允许扣除的项目金额＝应纳税所得额”的计算公式来计算损益，并按照资产的历史成本原则来确认和计量损益。

第二节 税务会计的目标与职能

一、税务会计的目标

财务会计的总目标是对外部提供真实、有用的会计信息，满足经济利益相关者的需求。税务会计作为企业财务会计中相对独立的组成部分，税务会计的总目标与财务会计的总目标应该是一致的，但由于其相对的独立性，其具体目标又有特定性，具体概括为以下几点。

（一）依法履行纳税义务，维护纳税人的合法权益

税务会计是以国家税法为依据，利用财务会计提供的相关资料，及时、正确地分析、核算税务成本与费用，详实地填报纳税申报表，足额地缴纳各项税款，依法履行纳税义务，维护纳税人的合法权益。

（二）正确进行税务会计处理，协调与财务会计的信息关系

财务会计是依据会计准则进行的核算。税务会计要依据国家税法的规定对财务会计核算的数字信息进行调整，以便在对外报告中正确披露税后的财务信息。财务会计要保持其稳健性、谨慎性和规范性，税务会计要保持其依法性。当两者出现矛盾时，税务会计要依法处理、协调好与财务会计的关系，正确地反映税务会计信息。

（三）科学地进行纳税筹划，提高纳税人的经济效益

税收对纳税人而言是纳税人的成本与费用。在其他成本、费用不变的情况下，税务会

计要科学地进行纳税筹划，事先进行税负分析与测算，选择税负较轻的纳税方案，努力降低纳税人的税务成本与费用，为纳税人寻求降低税负的有效途径。

二、税务会计的职能

税务会计的职能是指税务会计本身所固有的职责和功能。税务会计是会计的一个分支，首先具有一般会计所具有的基本职能，即核算和监督职能。但受税务会计目标的制约，其基本职能的内涵及其所发挥的作用与一般会计又有所不同。税务会计与税法的密切联系，使其还具有纳税筹划的特有职能。

（一）核算职能

税务会计的核算职能是指税务会计以国家现行的税法为准绳，按照会计准则规定，全面、真实、连续、系统地记录和核算纳税人经济活动中的税收资金运动，包括税金的形式、计算、缴纳和退补过程，从而为国家组织税收收入提供可靠的依据。税务会计的核算职能与一般会计相比，其区别在于该过程的起点和终点是始终贯穿着以税法为依据的税务活动，并通过这种活动来促进纳税人加强经营管理，提高经济效益，为进一步扩大税源提供保障。

（二）监督职能

税务会计的监督职能是指税务会计依据国家现行的税法，通过税务会计的一系列核算方法，对纳税人应纳税款的形成、计算、申报和缴纳情况进行监督，以确保国家税收及时、足额、稳定的取得。由于征纳双方处于矛盾对立统一体的两个方面，加上税法与会计准则和会计制度存在许多不一致，税务会计的监督职能显得尤为重要。通过监督可以保证国家税法的贯彻执行，维护税法的严肃性和保障纳税人的合法权益。

（三）筹划职能

税务会计的筹划职能是指通过对纳税活动事先所进行的筹谋和策划，使纳税人尽可能在税法允许的范围内优化税收负担，防范和化解纳税风险，充分保障纳税人的合法权益。该职能并非单独存在，它源于税法，通过税法和会计准则提供的多种选择的可能，做出有利于纳税人的决策，并将这一活动贯穿于核算和监督职能之中。

三、税务会计的任务

税务会计作为会计的一个分支，既要国家税法为准绳，促使纳税人认真履行纳税义务；又要使纳税人在国家税法的允许范围内，追求纳税方面的经济利益。因此，税务会计的任务主要是以下几个方面。

(1) 核算和监督纳税人的税法执行情况，认真履行纳税义务，正确处理国家与纳税人的关系。

(2) 按照国家现行税法所规定的税种、计税依据、纳税环节、税目和税率等，正确计算纳税人在纳税期内的应缴税款，并进行正确的会计处理。

(3) 按照税务机关的规定，及时、足额地缴纳各种税金，充分履行纳税义务，进行相应的会计处理。



- (4) 正确编制、及时报送会计报表和纳税申报材料，认真执行税务机关的审查意见。
- (5) 正确进行税收资金运动的财务分析，不断提高纳税人执法的自觉性和税务管理水平，不断加强纳税人的纳税意识、提高办税能力。
- (6) 理顺和筹划好纳税人的税务活动和生产经营活动，优化纳税人的税收负担，节约纳税成本，防范和化解纳税风险。在保证及时足额完成税收上缴任务的前提下，降低纳税人的税负水平。

第三节 税务会计的前提与原则

一、税务会计的前提

税务会计的目标是提供有助于纳税人税务决策的信息，而纳税人错综复杂的经济业务会使纳税人会计实务存在种种不确定因素，因此要保证税务会计信息质量，要正确确认和计量，必须要明确税务会计的基本前提。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。但因税务会计的法定性等特点，税务会计的基本前提也有其特殊性。

（一）纳税主体

纳税主体就是税法规定的直接负有纳税义务的实体，包括单位和个人。正确界定纳税主体，就是要求每个纳税主体应与其他纳税主体分开，保持单独的会计记录并报告其纳税状况。纳税主体与财务会计中的会计主体有密切联系，但不一定等同。会计主体是财务会计为之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。而纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。在一般情况下，会计主体应是纳税主体。但在特定情况下，两者不一定重合。在某些垂直领导的行业，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。又如：在对稿酬征纳个人所得税时，其纳税人并非会计主体，而作为扣缴义务人的出版社或杂志社则成为这一纳税事项的会计主体。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这一前提。

（二）持续经营

持续经营前提意味着该纳税人个体将继续存在足够长的时间以实现他现在的承诺，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论依据。

（三）货币时间价值

货币在其周转使用中由于时间因素而形成的差额价值，称为货币的时间价值。这一基本前提已成为税收立法、税收征管的基点，因此各个税种都明确规定纳税义务发生时间的确认原则、申报期限和缴库期限。正因为如此，递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的货币时间价值优势。在税收筹划实践中，人们逐步认识到最少纳税和最迟纳税的重要

性。与此同时，政府及财税部门也深感货币时间价值原则的重要性，十分注重税收的及时性。

（四）纳税会计期间

在持续经营假设下，税务会计主体是一个长期经营单位，其经营活动是连续不断的。为保证在税法规定的纳税期限内及时、足额缴纳税款，需要将纳税会计主体持续不断的生产经营活动划分为一定期间，以便纳税人据以及时计算、缴纳税款，结算账目、编制报告，从而披露纳税会计信息。这种将纳税会计主体的经营期人为地划分为一段段首尾相接、等间距的较短期间，便是纳税会计分期。这些期间便是纳税会计期间，如我国企业所得税法规定的纳税年度是自公历1月1日起至12月31日止。纳税人在一个纳税年度的中间开业、或者由于合并、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。纳税人在税法规定的范围内选择、确定纳税年度，但必须符合税法规定的采用和改变应纳税年度的办法，并且遵循税法中所做出的关于对不同纳税人组织形式和纳税人类型的各种限制规定。

二、税务会计的原则

为了实现税务会计的目标，保证税务会计信息的质量，税务会计进行核算必须遵循一定的原则。税务会计作为具有法律效力的特种专业会计，虽然具有自身的特点，但仍属于一般会计的范畴，首先应遵循一般会计原则，包括：客观性原则、相关性原则、可比性原则、权责发生制原则、收入与费用配比原则、按实际成本计价原则、划分收益性支出与资本性支出原则、及时性原则、稳健性原则、清晰性原则、一致性原则、全面性原则和重要性原则。但税务会计又具有一定的特殊性，在遵守一般性原则的基础上，还应遵循其特有的原则，税务会计的特殊性原则包括以下几个方面。

（一）税法优先原则

税法与会计准则都是国家处理经济活动的规范。税务会计在核算和监督纳税人的纳税活动时，应以税法和会计准则规定为依据。当会计准则与税法规定要求不一致时，应以税法规定为准，并对会计核算进行必要的调整。例如纳税人财务会计在固定资产的折旧上，可以从现行财务制度规定的平均年限法、双倍余额递减法和年数总和法等几种方法中选择采用其中的一种；在存货核算中，纳税人可以在加权平均法、先进先出法等方法中选择。但税务会计只能依照税法规定的固定资产折旧的方式及存货核算方法进行核算。

（二）较少运用谨慎原则

谨慎原则是指纳税人经济业务的处理应保持谨慎的态度，以达到规避风险的目的。税法从保证国家财政收入出发，较少运用谨慎原则。为与税法保持一致，税务会计在处理有关可以预见的损失或费用，不确定的收入或收益时，必须较少运用谨慎原则。

财务会计的主要目的是向管理部门、股东、债权人或其他方面提供有用的信息。税务会计的目的是保证公平纳税。由于目的不同，税法可能会无视某些公认的会计原则。如财务会计一般鼓励会计人员稳健，这会促使他们低估而不高估收益。然而税法一般不允许纳税人像财务会计那样预计未来费用，只有在有客观依据表明费用已经发生的情况下方可扣



除。由于运用谨慎原则的不同，使税务会计确定的应税销售额、应纳税所得额与财务会计确定的销售收入、会计利润会有所不同。一般说来，税务会计对谨慎原则的运用主要体现在事前核算与监督税务计划上。通过税务计划合理安排纳税人税务支出的空间与时间，可以达到降低纳税人税务支出规模的目的。

（三）积极筹划原则

税务会计在符合或不违反国家现行税法规定的前提下，可以综合权衡各种涉税义务使其形成最佳组合，既保持适度的税收负担，又能通过税收在法定范围内的最小化达到利润最大化或股东收益最大化的目标。

税务会计的一项重要目标就是提供准确的纳税资料和信息，以促进纳税人生产发展，提高经济效益。对此，税务会计人员应深刻理解现行税收规定的有关精神，在符合或不违反的前提下，进行税收筹划。国家的税收政策是根据全国的经济情况制定的，具体到某一地区、某一行业、某一产品、某一项目，可能因主、客观原因而使经济状况相对悬殊，有的可能获得推迟纳税期或减免税照顾，有的就可能不予照顾。一方面，纳税人要综合权衡各种投资方案、经营方案与纳税方案，使其形成最佳组合，从而达到利润最大化或每股收益最大化的目的。另一方面，税务会计活动从纳税人经营收入得到利润的形成以及计税、纳税都要真实反映、正确核算，不允许任何隐匿收入和利润的现象发生，正确处理国家与纳税人之间的经济利益关系，及时、足额地向国家缴纳税款。

（四）接受审查原则

税务会计的结果是纳税人进行纳税申报以及缴纳税款的直接依据，税务会计核算的正确与否直接关系到国家的财政收入，所以，纳税人要对税务会计资料的真实性负责，任何违反税法规定少纳或不纳税款的行为，都是应该受到法律处罚的。税务机关应对纳税人税务会计资料加强审查和监督，进行定期或不定期的检查，及时堵塞漏洞，保证税收的及时足额入库。

第四节 本章小结

税务会计是纳税人以国家现行税法为准绳，运用会计学的理论和方法，连续、系统、全面地对税款的形成、计算和缴纳事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。税务会计的特点是：税法的制约性、会计主体的特定性、核算目的的双重性和会计差异的可调性。税务会计与财务会计的区别体现在：会计目标不同、会计核算范围不同、核算依据不同、核算基础不同、核算原则不同、计算损益的程序和方式不同。税务会计的目标包括：依法履行纳税义务，维护纳税人的合法权益；正确进行纳税会计处理，协调与财务会计的信息关系；科学地进行纳税筹划，提高纳税人的经济效益。税务会计的职能包括：核算职能和监督职能和筹划职能。税务会计的前提包括：纳税主体、持续经营、货币时间价值和纳税会计期间。税务会计的特殊性原则包括：税法优先原则、较少运用谨慎原则、积极筹划的原则和接受审查的原则。

第五节 复习思考题

1. 简述税务会计的概念。
2. 税务会计有哪些特点？
3. 税务会计与财务会计有哪些区别？
4. 税务会计的目标是什么？
5. 税务会计有哪些基本职能？
6. 税务会计有哪些原则？

学习目标

- ◆ 了解增值税的征纳管理。
- ◆ 理解增值税的纳税人、税目和税率等基本法规的内容。
- ◆ 掌握增值税计税依据、应纳税额的计算。
- ◆ 熟练掌握及运用增值税有关业务核算的基本技能。

第一节 增值税概述

一、增值税的概念

（一）增值税的概念

增值税是以增值额为课税对象而征收的一种税。就我们国家而言，增值税是对在我国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，就其货物或劳务的增值额而征收的一种税。

所谓增值额，是指生产者或经营者，在一定时期的生产经营过程中新创造的价值额，或者新增加的价值额。

但在实践中，各国实行的增值税都是以法定增值额为课税对象的。法定增值额和理论增值额往往不相一致，其主要区别在于对购入固定资产的处理上。所以，根据对购入固定资产的处理不同，可以将增值税分为不同的类型。

（二）增值税类型

依据实行增值税的各个国家允许抵扣已纳税款的扣除项目范围的大小，增值税分为“生产型增值税”、“收入型增值税”和“消费型增值税”3种类型。

（1）生产型增值税。生产型增值税是以纳税人的销售收入（或劳务收入）减除用于生产、经营的外购原材料、燃料、动力等物质资料价值后的余额作为法定的增值额，但对购入的固定资产及其折旧均不予扣除。既不允许扣除购入固定资产的价值，也不考虑生产经营过程中固定资产磨损的那部分转移价值（即折旧）。由于这个法定增值额等于工资、租金、利息、利润和折旧之和，其内容从整个社会来说相当于国民生产总值，所以称为“生产型增值税”。

（2）收入型增值税。收入型增值税除允许扣除外购物质资料的价值以外，对于购置用于生产、经营用的固定资产，允许将已提折旧的价值额予以扣除。即对于购入的固定资产，可以按照磨损程度相应地给予扣除。这个法定增值额，就整个社会来说，相当于国民收入，

所以称为“收入型增值税”。

(3) 消费型增值税。消费型增值税是将购置物质资料的价值和用于生产、经营的固定资产的价值允许在购置当期全部一次扣除。但这些固定资产虽然在原生产经营单位作为商品在出售时都已征税，而当购置者作为固定资产购进使用时，其已纳税金在购置当期已经全部扣除。就整个社会而言，这部分商品实际上没有征税，所以说这种类型增值税的课税对象仅限于消费品，因此，称为“消费型增值税”。

(三) 我国现行增值税的特点

我国现行增值税的特点有以下几个方面。

(1) 增值税实行价外税。我国现行的增值税实行价外征收，即增值税税金并不是价格的组成部分。计税的依据是不含增值税的价格，对增值税实行价外税，主要是使企业的成本核算、经济效益不受税金的影响。

(2) 统一实行购进扣税法，凭专用扣税凭证注明税款进行抵扣的制度。现行增值税规范了应纳税额的计算方法，取消实耗扣税法，统一实行购进扣税法；改变了原来购进货物进项税额的抵扣以计算为主的做法，实行凭合理合法的扣税凭证（增值税专用发票、关税完税凭证等）注明税款为主的抵扣制度。

(3) 增值税的纳税人按规定划分为一般纳税人和小规模纳税人。现行增值税将纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人，并且对一般纳税人和小规模纳税人采用不同的征收管理办法。对于一般纳税人采用规范的征收管理办法，可以使用增值税专用发票并享有税款抵扣权；而对小规模纳税人则采用简易的征管办法，按销售额适用综合征收率进行计征。

(4) 减少了税收减免项目，并将减免税权限高度集中于国务院。为了增强增值税的刚性，实行依法治税，鼓励企业公平竞争，根据国际惯例，增值税一般不设减免税项目。非经国务院批准，任何部门、地区都无权决定减免税。

二、增值税的纳税范围

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》)的规定，增值税的征税范围是指在我国境内销售货物，提供加工、修理修配劳务以及进口货物。具体包括以下几个方面。

(一) 在我国境内销售货物

货物是指有形的动产，即能自由移动而不损失其经济价值和外部形态的财产，包括电力、热力、气体在内。为了增值税征收链条的完整，纳税人有下列行为的，视同销售货物。

(1) 将货物交付他人代销。

(2) 销售代销货物。

(3) 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外。

(4) 将自产或委托加工的货物用于非应税项目。

(5) 将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者。

(6) 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者。