

21 世纪高等职业教育
财经专业核心课程系列教材
总主编 张世体

税 务 会 计

S H U I W U K U A I J I

主 编 谭树利 翟美佳



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

21 世纪高等职业教育财经专业核心课程系列教材

税 务 会 计

主 编 谭树利 翟美佳
副主编 冯宝玲 葛东敏
曹 婷



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/谭树利,翟美佳主编. —上海:立信会计出版社,2010.8

21 世纪高等职业教育财经专业核心课程系列教材
ISBN 978-7-5429-2592-3

I. ①税… II. ①谭… ②翟… 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 157512 号

责任编辑 陈 旻

封面设计 周崇文

税务会计

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net Tel: (021) 64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 上海申松立信印刷有限责任公司

开 本 787 毫米×960 毫米 1/16

印 张 18.75

字 数 375 千字

版 次 2010 年 8 月 第 1 版

印 次 2010 年 8 月 第 1 次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 2592 - 3/F

定 价 28.00 元

总 序

当今世界,科学技术突飞猛进,知识经济已见端倪,国际竞争日趋激烈。教育在综合国力的形成中处于基础地位,国力的强弱越来越取决于劳动者的素质,取决于各类人才的质量和数量,这对于培养和造就我国 21 世纪的一代新人提出了更加迫切的要求。

作为高等教育体系中的一个重要组成部分,高等职业教育近几年来进入了高速发展时期,其中财经专业学生占有相当大的比例。围绕培养财经专业高技能人才这个根本目标,加强财经专业的教材建设是实现教学计划,达到培养目标的重要保证,是加强教学管理、提高教学质量的重要措施,是深化教学改革,提高人才培养质量的根本途径。教材建设重在提高质量,培育特色。

经过多方努力,21 世纪高等职业教育财经类专业核心课程系列教材已正式出版发行。这是十几所院校几十位既具有扎实的理论基础,又具有丰富的实践经验的“双师型”教师倾注了大量的人力、物力和财力共同努力的结果。

本套教材编写的特点是:第一,力求做到理论与实际相结合,既保持理论体系的系统性和方法的科学性,更注重教材的实用性和针对性。第二,每本教材的编写,注意吸收国内外优秀教材的成果,教材力求深入浅出,突出重点,通俗易懂。第三,在广泛调查研究的基础上,经过多所高等职业院校一批有着丰富教学和实践经验的专家学者的论证和推荐,优化选题,优选编者。

值此出版之际,我们谨向所有支持本套教材出版的各校领导和参编老师表示诚挚的谢意。

济南铁道职业技术学院党委书记刘邦治、院长邓洪基,他们对本套教材的顺利出版,给予了大力支持。感谢立信会计出版社陈旻编辑对本套教材的热情帮助。

本系列教材第一批 10 本教材出版后,得到了各高职院校广大师生的大力

支持与帮助,对此,我们深表感谢。为满足各高职院校财经专业教学的需要,我们经过近两年的努力,本系列教材的第二批,已陆续完稿并交付出版。至此,我们的编写任务已基本完成,余下的工作就是在此基础上不断修订、锤炼,同时,我们也热忱欢迎使用本套教材的院校提出宝贵的意见和建议,力争经过两三年的努力,使本系列教材成为国家级精品教材。

张世体

2010年1月

前 言

《税务会计》是会计的三大分支之一,也是财经类专业的专业课程之一,是集税收法律、法规、规章及其他规范性文件和会计核算于一体的一门特种专业会计。本书是根据国家最新颁布实施的企业会计准则和于2009年1月1日起实施的新税法的要求,结合中小企业实际情况编写而成的。在编写过程中,我们充分考虑了高等职业教育和成人教育的特点,力求遵循税务会计核算内在的逻辑,体现税务会计的最新变化和成果,做到清晰明了、循序渐进、条理性强。

本书主要阐述了税务会计的基本理论和我国现行税制下主要税种应纳税额的计算、纳税申报及会计处理方法,结合案例介绍了企业一般纳税筹划方法。其特点如下:

(1) 突出渐进性。书中内容循序渐进、环环相扣,由税务基础知识、会计准则到会计核算、账务处理,再到税务报表的填制与申报,使学生在此基础上学会相关税种的纳税筹划方法。

(2) 突出应用性、实践性。本书以应用性教学为主,突出重点、难点,案例贴近会计实践,尽力使复杂的问题变得易于使学生理解接受。

(3) 突出新颖性。在税务会计处理、纳税申报及纳税筹划上,与最新颁布的企业会计准则、新税法及其实施细则相吻合,使学生掌握会计、税务等最新改革变化。

本书由谭树利、翟美佳担任主编,冯宝玲、葛东敏、曹婷担任副主编。具体编写分工为:翟美佳编写第1、第10章及各章思考与练习、参考答案;谭树利编写第2、第3、第11章;葛东敏编写第4、第5章;冯宝玲编写第6、第7章;曹婷编写第8、第9章。

由于时间仓促,书中疏漏之处恳请读者和同行批评指正。

编 者

2010年8月

目 录

1 总论	1
1.1 税务会计的概念与模式	1
1.2 税务会计的对象、特点	5
1.3 税务会计的基本前提和原则	6
1.4 纳税筹划概述	9
思考与练习	16
2 增值税法及会计处理	19
2.1 增值税概述	19
2.2 一般纳税人应纳税额的计算及会计处理	23
2.3 小规模纳税人应纳税额的计算及会计处理	42
2.4 增值税的征收管理与纳税申报	44
2.5 增值税的纳税筹划	47
思考与练习	54
3 消费税法及会计处理	64
3.1 消费税概述	64
3.2 消费税应纳税额的计算及会计处理	68
3.3 消费税的征收管理与纳税申报	85
3.4 消费税的纳税筹划	89
思考与练习	94
4 营业税法及会计处理	101
4.1 营业税概述	101

4.2	营业税应纳税额的计算及会计处理	104
4.3	营业税征收管理及纳税申报	115
4.4	营业税纳税筹划	119
	思考与练习	122
5	关税法及会计处理	129
5.1	关税概述	129
5.2	关税应纳税额的计算及会计处理	135
5.3	关税减免	139
5.4	关税征收管理与纳税申报	140
5.5	关税的纳税筹划	142
	思考与练习	144
6	企业所得税法及会计处理	148
6.1	企业所得税概述	148
6.2	企业所得税应纳税额的计算	153
6.3	所得税会计	160
6.4	企业所得税纳税申报	168
6.5	企业所得税纳税筹划	172
	思考与练习	174
7	个人所得税法及会计处理	183
7.1	个人所得税法概述	183
7.2	个人所得税应纳税额的计算及会计处理	188
7.3	个人所得税征收管理及纳税申报	194
7.4	个人所得税纳税筹划	197
	思考与练习	201
8	资源类税法及会计处理	207
8.1	资源税法及会计处理	207
8.2	城镇土地使用税及会计处理	214
	思考与练习	218

9 财产、行为类税法及会计处理	222
9.1 房产税及会计处理	222
9.2 车船税及会计处理	226
9.3 契税及会计处理	230
9.4 印花税及会计处理	234
思考与练习	240
10 特定目的类税法及会计处理	245
10.1 土地增值税及会计处理	245
10.2 城市维护建设税、教育费附加及会计处理	253
10.3 耕地占用税及会计处理	257
思考与练习	263
11 实务操作训练	266
11.1 增值税	266
11.2 消费税	277
11.3 营业税	280
11.4 企业所得税	283
参考答案	285
主要参考文献	287

1 总 论

【学习目标】 税务会计是融税法和会计核算为一体的特种专业会计。税务会计与财务会计既有区别,又有联系。税务会计作为一门专业会计,有着自身的对象、特点、目标、职能、原则和方法。税收基础知识是税务会计的基本前提和基础,具体包括税收的概念、特点、税制的构成要素和我国现行的税制结构与征纳制度。学习本章,应掌握税务会计的基本概念、税务会计与财务会计的区别与联系以及税务会计的前提、原则和内容;掌握税收的概念和特点、税制构成要素以及现行税收制度与征纳制度。

1.1 税务会计的概念与模式

1.1.1 税务会计的概念

税务会计是社会经济发展到一定阶段而产生的。它是从财务会计中分离出来的,并将会计的基础理论、基本方法与企业涉税活动相结合而形成的一门边缘科学,是融税收法规和会计核算为一体的特种专业会计,是税务中的会计,会计中的税务。

税务会计由于形成时间短,定义较多,比较规范的是:税务会计以税法为准绳,以货币为计量单位,运用会计学的专门方法,对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳进行连续、系统、全面的核算和监督,以确保税款正确、及时地纳入国库的一种专门会计管理活动。

我们可以从以下几个方面来把握税务会计的概念:

第一,税务会计是从财务会计和管理会计中分离出来的一种专业会计,是一门边缘科学。从本质上讲,税务会计是一种管理活动,而这种活动要求以国家的税法为准绳,采用会计的专门理论和方法。这样,税务会计核算和监督的内容、选用的具体方法等都必须是在会计学基础理论的指导下进行,符合一般会计方法的要求,并充分体现税务会计专业特色。

第二,税务会计的主要任务是对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳进行连续、系统、全面的核算和监督。而这种核算和监督活动一般在作为纳税人的单位进行,并由纳税单

位的财会人员实施。同时,接受税务机关的指导和监督。必要时,税务机关可以按照税法对纳税人的核算结果进行调整,使纳税人的税务处理符合税法的要求。

第三,财务会计的目标是对外提供真实、完整、有用的会计信息,满足经济管理者、投资者、债权人的需要,提高经济效益。税务会计所从事的是一门专业会计,其目标具有其自身的特殊性:

(1) 依法履行纳税义务,维护纳税人的合法权益。税务会计是以税法为依据,正确地分析、核算税务成本与费用,详细地填报纳税报表,足额地缴纳各种应纳税款,履行纳税人义务,维护纳税人的合法权益。

(2) 正确地进行税务会计处理,协调与财务会计的信息关系。财务会计是依据会计制度或会计准则进行核算,税务会计要依据税法对财务会计核算的信息资料进行调整,以便在对外报告中正确披露税后的财务信息。当两者出现矛盾时,税务会计要坚持税法原则,按税法的规定处理,协调好与财务会计的关系。

(3) 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成本费用,因此,纳税人要在涉税业务中,科学地进行纳税筹划,细致地进行税负分析,选择税负较轻的纳税方案,降低纳税人的税务成本和费用,提高经济效益。

1.1.2 税务会计与财务会计的比较

1) 税务会计与财务会计的联系

我国的税制改革以前,税务会计与财务会计是合二为一的。税制改革后,税务会计是为了适应社会经济发展的需要,从传统财务会计中分离出来的。因此,税务会计与财务会计是互相联系的。这主要表现在:

首先,税务会计的分立并不是对传统财务会计的否定,而是为适应纳税会计信息的特殊需求而产生,因而,税务会计对传统的财务会计方法具有质的继承性。在实际工作中,它并不要求在财务会计之外再另设一套会计凭证、账簿和报表(专门的纳税报表除外),也不能脱离会计的专门技术方法,会计账簿的设置、会计报表的报送等都可以结合进行,以免进行不必要的重复劳动。在目前情况下,企业平时按照会计准则和会计制度规定的程序和方法进行会计处理,在财务会计外,设置一套备查簿,登记需要调整的事项;在纳税申报时,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。

其次,税法条款对会计概念和会计技术的采纳,表明了税务会计与财务会计有着相互依存的基础。计算税金的程序大多模拟会计方法,如应纳税所得额的计算就类似于会计利润的核算;计税依据一般取自会计记录。可以说,税法是借助了会计技术才得以实施的,税收管理因采用了会计方法才日趋成熟。但是,从另一角度而言,税法也对会计产生了广泛而深远的影响,它使会计实务处理更加规范化、法制化,有时也制约了会计对某些核算方法的选择,同时,也促使会计人员的业务范围不断扩大。

2) 税务会计与财务会计的差异

(1) 税务会计与财务会计的根本目的不同。财务会计的目的具体表现在为企业的投资者、债权人、政府、潜在的投资者和债权人及企业管理当局提供与其投资决策相关的信息,以促成不同的信息使用者达成有效、合理的决策。财务会计目的的实现方式是财务会计报告。税务会计的目的是使企业按照税法和征税办法正确地分析、核算税务成本与费用,详细地填报纳税报表,足额地缴纳各种应纳税款,履行纳税人义务,维护纳税人的合法权益。税务会计目的的实现方式是纳税申报表。

(2) 税务会计与财务会计核算的对象不同。财务会计核算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,而税务会计核算和监督的对象只是与涉税有关的经济事项。

(3) 税务会计与财务会计核算的法律依据不同。财务会计的法律依据,主要是财务会计制度和会计准则,讲求会计信息的真实、完整;税务会计则是严格依据税收法规进行会计处理,讲求足额、及时地缴纳税款,在会计核算和纳税申报时往往会排斥财务会计准则或会计制度的规定。正因为两者的基本处理依据不同,所以它们在会计核算基础、损益确认口径和会计计量属性等具体方面也存在着较大的差异。

(4) 税务会计与财务会计核算的基础不同。财务会计是以权责发生制为企业的核算基础,其立足点是以企业的日常经营管理活动为主,并有完整的账证体系,在整个核算过程中运用稳健原则。税务会计则是以收付实现制和权责发生制的共同作用的联合制为核算基础,因为税法对纳税人有“钱财支付能力”和“征收管理方便与一致”的要求,所以征收即期收益的必要性与财务会计的配比原则往往是有矛盾的,最主要体现在收益确认的口径和费用扣减的标准上;在进行涉税业务核算时,较少运用稳健原则,税务会计的立足点是国家对财政收入的要求和纳税人对应税事宜的筹划,一般无须另设独立的账证体系。

(5) 税务会计与财务会计计量的属性不同。税务会计坚持历史成本原则,不考虑货币时间价值以及币值变动情况,更重视可以预见的未来事项;而财务会计却可以有所不同,在特定时候,财务会计可以考虑币值不稳的因素,如在物价变动情况下,企业可以通过会计计价方法的选择,寻求能够较为合理地反映物价变动影响的计量模式。

1.1.3 税务会计的模式

会计模式是人们对一定社会中会计主要特征所作的抽象化、典型化的综合表述,也是会计社会实践活动的标准形式。不同的国家,由于法律、经济发展水平、税收体制等不一致,其会计处理数据、加工传递信息的程序也具有不同的特点,形成了各具特色的会计模式。税务会计模式受税收体制和法律因素的影响最大,按照税务会计受税法的影响程度不同,有以下两种最典型的税务会计模式。

1) 财税分离模式——英美税务会计模式

该模式的典型特征是税务会计与财务会计相分离。财务会计有充分的独立性,不受税法的约束,纳税人的纳税事项通过税务会计另行处理,因此税务会计也独立于财务会计。在这种模式下,税法对财务会计所反映的收入、费用及收益的确定不产生影响,各会计要素仍按会计准则或会计制度的标准确认、计量。期末如果会计处理结果与税法要求不一致,再进行调整。这种模式由于财务会计遵循公认会计原则的要求,不受税法的约束,提供的会计信息更加公允、真实,能反映企业的财务状况和经营成果,满足股东、债权人和企业管理当局的决策需要;可以促成会计准则的产生和修订,使会计准则随着经济环境的变化而不断完善,而不考虑税法的要求;促成了税务会计体系的形成。在这种模式下,由于财务会计的处理方法和结果常常与税法不一致,因而需要由税务会计对其进行调整,使之符合税法的要求,这就促成了税务会计的产生与完善,使税务会计自成体系。但这一模式却增加了会计核算和纳税调整的工作量。

2) 财税合一模式——法、德税务会计模式

该模式的典型特征是税务会计与财务会计合二为一。税法对纳税人财务会计所反映的收入、成本、费用和收益的确定有直接的影响,会计准则与税法的要求一致,对会计事项的处理严格按照税法的规定进行,因此,法、德会计素有“税收导向会计”之称。这种模式以税收为导向,突出的特点是,为政府税收管理提供便利,且核算简化、成本小。在这种模式下,税法、税则对企业会计有着很强的影响,财务报表必须符合税法的要求;税法、税则的不断修订,使得财务报表要随税法的变化而变化,也就是说,会计准则的制定与税法的制定相一致。但是,这种模式却不能满足股东、债权人甚至企业管理当局对会计信息的需求。

1.1.4 我国税务会计模式的选择

1994年以前,我国企业的经营活动由国家直接控制,企业的经营者和所有者是同一主体,企业会计成为处理国家与企业之间利益关系的工具,财务会计与税务会计合二为一,是历史的必然选择。

随着经济体制改革的不断深入和现代企业制度的不断完善,多元化的股权结构和债权结构代替了政府投资一统天下的格局,股东和债权人对会计信息的需求不断增加,会计制度进行了重大改革,建立了与现代企业制度相适应的会计准则体系,力求用会计准则协调企业与股东、与债权人的利益关系。由于会计准则和税法具有不同的目标和管理要求,硬性追求两者的协调,只能是会计准则服从于税法的要求,严重地破坏了会计准则的规范性。在我国会计制度改革的过程中,由于受传统观念的影响,会计受税法的影响仍很大,限制了快速折旧、坏账准备等稳健原则的贯彻。

1993年的会计制度改革、1994年的税收制度改革,使我国的税务会计模式转变成为

可能。现在,我国税法与会计准则之间的差距呈扩大趋势,财务会计不再融财务、税法的要求于一身,而是遵循会计准则,努力实现财务会计目标。而税法的“刚性”也越来越强,正在力求独立,这就要求我们应采用新的税务会计模式,即选择税务会计与财务会计分离的模式,但并非采取英、美国家的税务会计模式,而应考虑我国的社会经济因素,构建具有中国特色的税务会计模式。

构建我国税务会计模式时,应考虑以下几个因素。

1) 税收制度的特点

英、美国国家是以所得税为主体的单一税制体系,因此,其税务会计实际上是所得税会计。而我国是以流转税和所得税为主体的复合税制体系,不仅所得税方面针对永久性差异和暂时性差异有不同的会计处理方法,增值税的进项税额、销项税额在会计与税法的处理上也存在差异及调整问题。

2) 会计准则的特点

英、美国国家会计准则由会计职业团体制定,与税法之间不存在主动协调的问题,财务会计与税务会计的差异较大;而我国会计准则由财政部制定,在准则的制定过程中存在着与税法之间主动协调的可能性,税务会计与财务会计之间的差异不像英、美国国家那样大。

3) 过渡阶段税务会计模式的特点

在会计制度和税制改革以后,我国的税务会计模式开始向财务会计与税务会计分离的方向转变,处于过渡阶段。人们的思想、观念、处理问题的方式方法,一方面受到传统模式的影响,会计人员在处理会计事项时,不能根据自身的理财环境作出判断,多少会受到税法的束缚;另一方面过渡模式具有较强的可塑性,这与已属成熟阶段的英、美税务会计模式存在着很大的不同。

1.2 税务会计的对象、特点

1.2.1 税务会计的对象

税务会计所核算和监督的内容构成其对象。具体地说,税务会计并不核算和监督单位的全部资金运动,而是核算和监督纳税人在其生产经营过程中可用货币表现的和税收相关的经济活动,即应纳税款的形成、计算、申报、缴纳、退补和罚没等经济活动。

企业在生产经营过程中以货币表现的税务活动主要包括:经营收入的确认、成本费用的计算、经营成果的确定、税额的计算、税款解缴、罚金缴纳和税收减免等业务的会计处理。经营收入是企业单位在生产经营过程中,销售商品或提供劳务所取得的各种收入,成本费用是企业单位在生产经营过程中为取得经营收入而发生的耗费,两者的差额即为经营成果。税务会计在收入确认与成本费用的计算上与财务会计有所不同。

1.2.2 税务会计的特点

税务会计的特点包括法律性、广泛性、统一性和独立性。

1) 法律性

法律性表现为税务会计在核算和监督应纳税款的形成、计算和缴纳的过程中,要严格按照国家税收法规的要求办理,做到依法计税、依法纳税和依法减免。

税务会计以现行税收法令为准绳,这是区别于其他专业会计的一个最重要的特点。在财务会计核算中,企业可以根据生产、经营以及经济环境的需要适当选择会计处理方法。但税务会计很少有选择的余地,即使可以选择也必须按照税法的要求进行。当会计准则的规定与现行税法的规定不一致时,税务会计必须以税法为准绳,作适当调整。

2) 广泛性

广泛性表现为税务会计的适用范围非常广泛。由于法律所规定纳税义务人的广泛性,决定了税务会计适用范围非常广泛。它适用于国民经济中的工业、商品流通企业、交通运输业、服务业、房地产和金融保险业等各个行业。

3) 统一性

统一性表现为不同的纳税人所执行的税务会计是相同的。由于税务会计是集会计与税法于一体的专门会计,税法的统一性决定了税务会计的统一性,即同一税种对于不同的纳税人而言,一般情况下税务处理应是统一的。

4) 独立性

独立性表现为其会计处理方法与其他会计有所不同。税务会计与其他会计比较,除了共性外,还存在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进行调整。例如,应纳税所得额的调整、视同销售收入的认定等等。

1.3 税务会计的基本前提和原则

1.3.1 税务会计的基本前提

纳税人的涉税业务错综复杂,使会计处理存在种种不确定性,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。税务会计与财务会计关系比较密切,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,如会计分期和货币计量等。但由于税务会计有自己的特点,其基本前提也应有其特殊性。

1) 纳税主体

纳税主体是税法规定的负有纳税义务的单位和个人。纳税主体与财务会计的会计主

体有密切联系,但又有一定区别。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,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。一般情况下,会计主体应是纳税主体,但在某些特殊情况下,会计主体不一定是纳税主体,纳税主体也不一定是会计主体。例如,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,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。纳税主体作为代扣(或代收、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,应侧重于从会计主体的角度来理解纳税主体。

2) 持续经营

持续经营的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。例如,预期所得税在将来要继续缴纳。这是所得税税款递延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的纳税利益而经营并获得收益。

3) 货币时间价值

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。这一基本前提已经成为税收立法、税收征管的基点,因此,各个税种都明确规定了纳税义务的确认原则、纳税期限和缴库期限等。由此,递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的资金优势,它深刻地揭示了纳税人进行纳税筹划的目标之一——纳税最迟。

4) 纳税会计期间

纳税会计期间又称纳税年度,是指纳税人按照税法规定选定的缴纳税款的起止时间。我国的纳税年度是指自公历1月1日起至12月31日止。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、破产关闭等原因,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。纳税会计期间不等同于纳税期限,如增值税、消费税和营业税的纳税期限是日或月。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、财政年度和营业年度。纳税人可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和企业类型的各种限制性规定。

1.3.2 税务会计的一般原则

税务会计与财务会计密切相关,财务会计中的核算原则大部分都适用于税务会计。

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、公平税负原则和程序优先于实体原则等,也会非常明显地影响税务会计。税务会计上的特定原则可以归纳为如下五个方面。

1) 修正的权责发生制原则

收付实现制又称现金制,是指在确定某一会计期间的收入和费用时,以款项是否收到和付出为标准。它突出地反映了税务会计的重要原则——现金流动原则。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。但由于现金制不符合财务会计准则的规定,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。权责发生制正好相反,在确定某一会计期间的收入和费用时,以权利和义务是否发生为标准。应用权责发生制,能够合理、有效地确定不同会计期间的收益和企业经营成果,体现了公允性和合理性。因此,财务会计坚持以权责发生制为原则。当权责发生制被用于企业税务会计时,与财务会计的权责发生制存在某些差异: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,如在收入的确认上,权责发生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,财务会计采用稳健性原则列入的某些估计、预计费用,在税务会计中是不能够被接受的,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。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。由此可见,目前世界上大多数国家都采用修正的权责发生制原则。

2) 划分经营性收益与资本性收益原则

经营性收益与资本性收益具有不同的来源和担负着不同的纳税责任,在税务会计中应严格区分。经营性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,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。

资本性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)。资本性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。

3) 配比原则

配比原则是财务会计的一般规范,是指企业在进行会计核算时,某一特定时期的收入应当与取得该收入相关的成本、费用配比。税务会计在总体上遵循配比原则,尤其是将其应用于所得税会计,如在确定所得税税前扣除项目时,纳税人发生的费用应当在其应配比的