



工业和信息化普通高等教育“十三五”规划教材立项项目  
21世纪高等学校**会计学**系列教材

T AX ACCOUNTING AND  
T AX PLANNING

# 税务会计与 税收筹划

- ◆ 黄凤羽 主编
- ◆ 李颖 王晓雪 副主编



中国工信出版集团



人民邮电出版社  
POSTS & TELECOM PRESS



工业和信息化部普通高等教育“十三五”规划教材立项项目

21世纪高等学校会计学系列教材

# TAX ACCOUNTING AND TAX PLANNING

# 税务会计与 税收筹划



- ◆ 黄凤羽 主编
- ◆ 李颖 王晓雪 副主编

人民邮电出版社

北京

## 图书在版编目(CIP)数据

税务会计与税收筹划 / 黄凤羽主编. — 北京: 人民邮电出版社, 2017.8  
21世纪高等学校会计学系列教材  
ISBN 978-7-115-46368-5

I. ①税… II. ①黄… III. ①税务会计—高等学校—教材②税收筹划—高等学校—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第167316号

## 内 容 提 要

本书全面支持“营改增”涉税计算、会计处理和税收筹划。全书共分上、下两篇: 上篇主要介绍中国现行各个税种的计算和会计处理; 下篇主要介绍企业经营活动不同环节的税收筹划方式和技巧。全书穿插了大量实例、案例、知识点讲解、拓展阅读和网络资源等模块, 注重培养学生的应用和实践操作能力。

本书提供教学PPT、习题答案等配套资料, 用书老师可通过“人邮社区(<http://www.ryjiaoyu.com>)”或编辑QQ602983359索取。

本书适用于税收学、会计学等专业本科生, 学习本书后可使学生具备处理涉税工作中复杂问题的能力。

- 
- ◆ 主 编 黄凤羽
  - 副 主 编 李 颖 王晓雪
  - 责任编辑 万国清
  - 责任印制 周昇亮
  - ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路11号
  - 邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn
  - 网址 <http://www.ptpress.com.cn>
  - 北京艺辉印刷有限公司印刷
  - ◆ 开本: 787×1092 1/16
  - 印张: 19 2017年8月第1版
  - 字数: 524千字 2017年8月北京第1次印刷
- 

定价: 49.80元

读者服务热线: (010)81055256 印装质量热线: (010)81055316

反盗版热线: (010)81055315

广告经营许可证: 京东工商广登字 20170147号

# 前言

近年来,我国税收制度发生很多重大的变化,以全面“营改增”试点工作为代表的税收制度的改革和调整,必然会对企业税收负担和涉税会计处理产生重大影响。本书正是结合税制改革的重大调整,以最新税收法律法规为准,实现税务会计和税收筹划的高度结合。税务会计一篇中,按照我国现行各个税种设置叙述其基本内容、计税原理及税额计算等;同时遵循我国现行企业会计准则,介绍涉税相关会计科目的使用方法,通过大量案例和实例,对比较典型的涉税业务会计处理进行全面和详细的讲解。税收筹划一篇中,按照企业不同经济业务、经济行为,对各个环节深入剖析税收筹划的原理、方法和技巧。税务会计和税收筹划工作的实践性、操作性极强,因此,本书设计了很多含有案例分析和实例等较为丰富的多样性实践内容,同时利用课后练习巩固学习内容,此外还通过二维码提供了拓展阅读。

本书既适合本科生使用,可以帮助其全面、多角度地理解国家税收法律法规、涉税会计处理和税收筹划方略,为今后从事相关工作奠定坚实的理论与实务基础;同时,也适合企业作为纳税操作和涉税业务实务指导用书,为企业准确纳税、正确体现税收负担、实现税后收益最大化提供了良好的实证支持。

本书由天津市经济发展研究院院长黄凤羽教授任主编,天津财经大学经济学院财政与公共管理系副教授李颖和天津财经大学经济学院财政与公共管理系王晓雪任副主编。

本书提供教学 PPT、习题答案等配套资料,用书老师可通过人邮社区(<http://www.ryjiaoyu.com>)或编辑 QQ602983359 索取。

由于作者水平所限,书中难免存在疏漏和不妥之处,恳请广大读者批评指正。

作者

于天津财经大学

2017年5月

## 上篇 税务会计篇

第一章 税务会计概述	2
第一节 税务会计的定义和模式	2
一、税务会计的定义	2
二、税务会计与财务会计	3
三、税务会计的模式	4
第二节 税务会计的特点、职能和目标	5
一、税务会计的特点	5
二、税务会计的职能	6
三、税务会计的目标	7
第三节 税务会计的前提条件和基本原则	7
一、税务会计的前提条件	7
二、税务会计的基本原则	9
第二章 增值税会计	12
第一节 增值税概述	12
一、增值税的概念	12
二、我国的“营改增”试点工作	13
第二节 增值税的计税原理	14
一、增值税的纳税人	14
二、增值税的征税范围	16
三、增值税的税率和征收率	18
四、增值税的纳税义务发生时间	23
第三节 增值税的计算	24
一、一般计税方法下应纳税额的计算	24
二、简易计税方法下应纳税额的计算	31
三、进口环节应纳税额的计算	32
四、生产企业“免、抵、退”税的计算	32
第四节 增值税的会计处理	34
一、会计科目的设置	34
二、外购货物、取得资产或接受劳务等业务的会计处理	38
三、销售等业务的会计处理	45
四、差额征税的会计处理	56
五、出口退税的会计处理	58
六、月末转出多交增值税和未交增值税的会计处理	59
七、缴纳增值税的会计处理	60
八、增值税期末留抵税额的会计处理	62
第三章 消费税会计	66

第一节 消费税的计税原理	66
一、消费税概述	66
二、消费税的纳税人	67
三、消费税的税目和税率	67
四、消费税的纳税义务发生时间	68
第二节 消费税的计算	69
一、销售应税消费品应缴纳的消费税	69
二、自产自用应税消费品应缴纳的消费税	70
三、外购应税消费品连续生产应税消费品应缴纳的消费税	71
四、外购应税消费品后直接销售应缴纳的消费税	72
五、委托加工应税消费品应缴纳的消	72
费税	72
六、进口应税消费品应缴纳的消费税	74
七、应税消费品包装物的税务处理	74
第三节 消费税的会计处理	75
一、会计科目的设置	75
二、销售应税消费品的会计处理	76
三、应税消费品视同销售的会计处理	76
四、委托加工应税消费品的会计处理	79
五、进口应税消费品的会计处理	81
六、包装物及其押金的会计处理	81
第四章 关税会计	86
第一节 关税的计税原理	86
一、关税概述	86
二、关税的纳税人	87
三、关税的征税对象	87
四、进出口税则	87
第二节 关税的计算	89
一、关税计算的基本公式	89
二、关税完税价格	89
第三节 关税的会计处理	92
一、会计科目的设置	92
二、进口关税的会计处理	92
三、出口关税的会计处理	93
第五章 企业所得税会计	97
第一节 企业所得税的计税原理	98
一、企业所得税概述	98
二、企业所得税的纳税人	98

三、企业所得税的征税对象	99	第三节 个人所得税的会计处理	134
四、企业所得税的税率	99	一、单位代扣代缴个人所得税的会计处理	134
第二节 企业所得税应纳税所得额的计算	99	二、个体工商户生产、经营所得个人所得税的会计处理	137
一、企业所得税的收入总额	100	第七章 其他税会计	140
二、企业所得税的不征税收入和免税收入	100	第一节 资源税会计	140
三、企业所得税的税前扣除范围	101	一、资源税的计税原理	140
四、企业所得税资产的税务处理	104	二、资源税的计算	142
五、企业所得税的亏损弥补	107	三、资源税的会计处理	143
第三节 企业所得税应纳税额的计算	107	第二节 土地增值税会计	144
一、居民企业应纳税额的计算	107	一、土地增值税的计税原理	144
二、居民企业境外所得税收抵免的计算	109	二、土地增值税的计算	146
三、企业所得税的税收优惠	112	三、土地增值税的会计处理	148
第四节 企业所得税的会计处理	114	第三节 城市维护建设税会计	149
一、所得税会计核算方法	114	一、城市维护建设税的计税原理	149
二、会计科目的设置	117	二、城市维护建设税的计算	150
三、资产负债表负债法的会计处理	119	三、城市维护建设税的会计处理	150
四、境外所得税收抵免的会计处理	121	第四节 房产税会计	150
五、企业亏损弥补的会计处理	121	一、房产税的计税原理	150
第六章 个人所得税会计	125	二、房产税的计算	151
第一节 个人所得税的计税原理	125	三、房产税的会计处理	153
一、个人所得税的概念	125	第五节 城镇土地使用税会计	153
二、个人所得税的纳税人	126	一、城镇土地使用税的计税原理	153
三、个人所得税的征税范围	127	二、城镇土地使用税的计算	154
四、个人所得税的税率	128	三、城镇土地使用税的会计处理	154
五、个人所得税的纳税方法	130	第六节 契税会计	155
第二节 个人所得税的计算	131	一、契税的计税原理	155
一、工资、薪金所得应纳税额的计算	131	二、契税的计算	156
二、个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算	131	三、契税的会计处理	156
三、对企事业单位的承包经营、承租经营所得应纳税额的计算	131	第七节 耕地占用税会计	156
四、劳务报酬所得应纳税额的计算	132	一、耕地占用税的计税原理	156
五、稿酬所得应纳税额的计算	132	二、耕地占用税的计算	157
六、特许权使用费所得应纳税额的计算	132	三、耕地占用税的会计处理	157
七、利息、股息、红利所得应纳税额的计算	133	第八节 印花税会计	158
八、财产租赁所得应纳税额的计算	133	一、印花税的计税原理	158
九、财产转让所得应纳税额的计算	133	二、印花税的计算	159
十、偶然所得应纳税额的计算	134	三、印花税的会计处理	159
十一、其他所得应纳税额的计算	134	第九节 车船税会计	159
		一、车船税的计税原理	159
		二、车船税的计算和会计处理	160
		第十节 车辆购置税会计	161
		一、车辆购置税的计税原理	161
		二、车辆购置税计算和会计处理	162

## 下篇 税收筹划篇

第八章 税收筹划概述	165	第二节 代销方式的选择与流转税筹划	204
第一节 税收筹划的概念和特点	165	一、不同代销方式下纳税义务的基本规范	204
一、前人对于税收筹划概念的研究	165	二、纳税人身份与税收筹划选择	205
二、本书对税收筹划的概念界定	166	第三节 包装物的消费税筹划	206
第二节 税收筹划的基本类型	168	一、对于能够周转使用的包装物,尽量不随产品作价销售	207
一、绝对税收筹划	168	二、预计不易回收的包装物,也可以收取押金	207
二、相对税收筹划	170	第四节 运用适当的销售价格筹划土地增值税	208
第三节 税收筹划的主要方法与操作	172	一、纳税人获得免税待遇时的最高售价	209
步骤	172	二、纳税人需要纳税时销售价格的选择	209
一、利用税收优惠政策进行税收筹划	172	第五节 分散销售收入筹划土地增值税	211
二、通过分散税基实现税收筹划	175	第六节 “折扣销售”与“现金折扣”促销中的税收筹划	212
三、利用税法弹性进行税收筹划	177	一、折扣销售的纳税方式	212
四、利用税法空白进行税收筹划	178	二、现金折扣的纳税方式	213
五、通过转让定价实现税收筹划	180	第七节 “以旧换新”促销中的税收筹划	214
六、通过延期纳税实现税收筹划	183	一、以旧换新的纳税方式	214
第九章 税收筹划及风险防范	187	二、以旧换新的税收筹划	214
第一节 税收风险	188	第八节 消费税应税产品的“成套”销售应慎重	215
一、税收风险的概念	188	一、“成套”环节后移	215
二、税收风险的内容	188	二、提高销售价格	216
第二节 税收筹划风险	189	第十一章 企业会计核算中的税收筹划	220
一、政策认识风险	189	第一节 金融资产的会计核算方式对企业所得税的影响	220
二、筹划管理风险	191	一、金融资产的会计核算方式	220
三、制度风险	193	二、会计核算方式的税收筹划策略	222
四、业务“实质”判断风险	194	三、会计核算方式税收筹划的衍生效应:对股票市值的影响	222
第三节 税收筹划风险的防范	195	第二节 关注非现金销售中的纳税制度	223
一、严格遵守税收及相关法律,谨防过度筹划	195	一、关注增值税“视同销售”行为,避免额外税收负担	223
二、注重前期规划,全面评估税收风险	196	二、“以物易物”时应关注消费税负担	223
三、关注整体效益,降低税收类经营风险	196	三、“组成计税价格”中的税收筹划	224
四、保持适度灵活性,为应对风险预留空间	197	第三节 卷烟厂可以针对差别税率进行消费税筹划	226
五、建立税收筹划风险的发现与化解机制	197	第四节 小型微利企业专享优惠政策的税收筹划	227
第十章 企业购销中的税收筹划	202	一、我国企业所得税制度中关于小企业适用低税率的有关规定	227
第一节 企业采购固定资产的税收筹划	202		
一、固定资产可以享受折旧抵税的政策	202		
二、投资特定国产设备可以部分抵免投资当年的所得税	203		

二、运用有关规定,实现企业税收筹划的具体选择	230	四、创造条件通过纳税人身份认定进行税收筹划的可行选择	256
三、创造条件使企业适用较低税率的可行选择	230	<b>第五节 企业筹资中的税收筹划</b>	257
<b>第五节 企业所得税税率突变的年度应注重收入和成本的确认时间</b>	232	一、企业筹资的途径	257
<b>第六节 规避预提所得税实现税收筹划</b>	233	二、不同筹资方式的税收特征	258
<b>第七节 利用折旧费用进行企业所得税筹划</b>	234	三、负债筹资与权益筹资税收负担分析	259
一、利用折旧费用的时间价值	235	<b>第六节 企业分立中的税收筹划</b>	261
二、慎用加速折旧法的情况	237	一、企业分立中的增值税筹划	261
<b>第八节 用足费用扣除标准进行企业所得税筹划</b>	238	二、企业分立中所得税的一般与特殊处理	263
一、借款利息支出	238	<b>第七节 企业并购中的税收筹划原理</b>	264
二、工资、薪金支出及相关费用	239	一、税收筹划目标下的企业并购标的	264
三、业务招待费	239	二、企业并购中的所得税筹划	266
四、技术开发费、科技开发费和技术改造国产设备投资问题	240	三、企业合并中的流转税筹划	270
五、通过计提准备金实现税收筹划	240	<b>第十三章 个人所得税的税收筹划</b>	274
六、广告费、业务宣传费问题	242	<b>第一节 各月工资收入不均衡时的税收筹划</b>	274
七、为中小企业提供相关服务的企业,可享受税收优惠	243	<b>第二节 年终奖金与薪酬设计中的税收筹划</b>	276
<b>第九节 利息扣除标准的选择与土地增值税</b>	244	一、年终奖金的个人所得税政策	277
<b>第十二章 企业战略经营中的税收筹划</b>	248	二、年终奖金税收盲区的产生及识别	277
<b>第一节 企业设立地点对税收负担的影响</b>	248	三、年终奖金与其他收入的统筹规划	278
一、相关税收优惠	248	<b>第三节 充分利用各项所得中的费用列支</b>	281
二、企业的注册地与经营地	250	一、工资、薪金所得中的费用扣除	281
<b>第二节 企业设立形式与税收筹划的一般规律</b>	251	二、劳务报酬所得中的费用扣除	282
一、股份制企业、独资企业与合伙企业的形式选择	251	三、其他所得中的费用扣除	283
二、子公司与分公司的选择	252	<b>第四节 劳务报酬所得中的个人所得税筹划</b>	283
<b>第三节 设立独立核算的销售机构筹划消费税</b>	253	一、尽量将劳务报酬所得分次计算	283
<b>第四节 增值税纳税人身份认定中的税收筹划</b>	254	二、将不同劳务报酬项目分别计算	284
一、增值税纳税人身份认定的基本制度规范	254	<b>第五节 高收入者可以通过注册公司实现税收筹划</b>	284
二、增值率是纳税人身份选择的重要指标	255	一、通过收入形式的转换实现税收筹划	284
三、应关注企业的原材料种类及其采购途径	256	二、通过收入的分散实现税收筹划	285
		三、通过费用的转换实现税收筹划	286
		<b>第六节 个人所得税纳税人身份认定中的税收筹划</b>	286
		<b>第七节 个人所得捐赠的税收筹划</b>	288
		一、个人收入捐赠的免税规定	288
		二、已经被代扣税款的所得用于捐赠,可申请退税	288
		三、捐赠超过扣除限额时可以分期捐赠	290
		四、所得项目与扣除限额的统筹规划	292

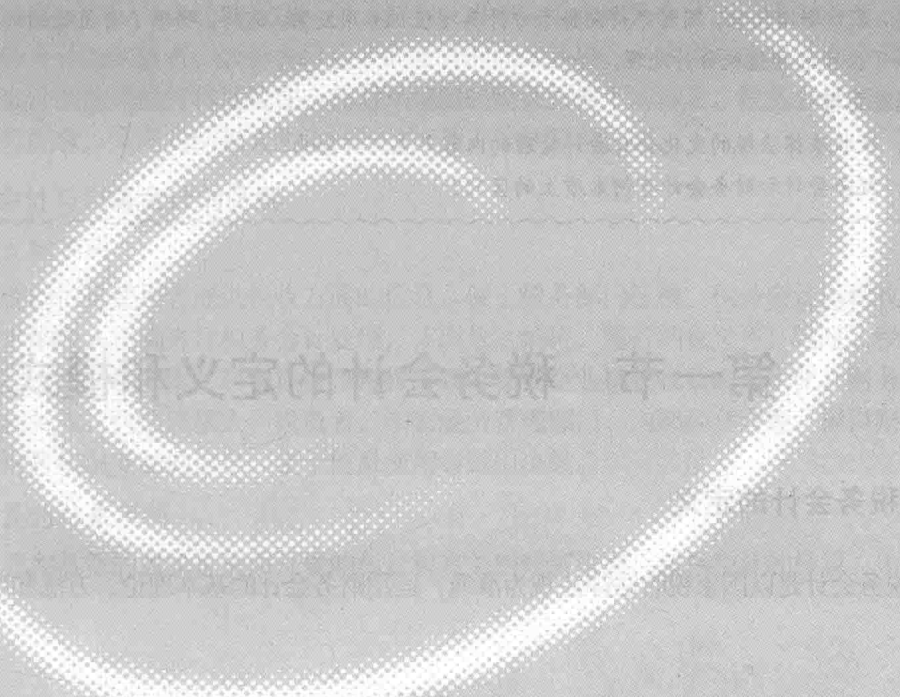


# 税务师资格考试辅导 第一章

## 上篇

# 税务会计篇

【科目归属】



林义宝的税务师资格考试辅导 第一章

税务会计篇 一

# 第一章 税务会计概述

## 【学习目标】

掌握税务会计的定义；理解税务会计与财务会计的联系和区别；熟知税务会计的模式；熟悉税务会计的特点、职能和目标；理解税务会计的基本前提和基本原则。

### 引导案例

#### 预付卡增值税处理有变化

持卡消费越来越普遍。购物卡、餐饮卡、美容卡、健身卡、加油卡、商通卡……很多人持有不止一张卡。这些卡都是先付费后购买，通称预付卡。对于这些在购买时未实现消费的预付卡，发卡单位应当如何进行增值税处理呢？

发卡单位销售预付卡时，未发生增值税行为，但是如果在预收款时开具发票，根据增值税纳税义务发生时间判定原则，在开具发票时即达到增值税纳税义务发生时间，存在着预收款与纳税义务发生时间的矛盾。这种矛盾使企业这部分业务的涉税核算比较混乱。有的企业售卡时开具了发票，开了票便视为收入实现，增值税和所得税同步处理。有的企业售卡时没有开票，只开了收据，会计税务处理都可以不做收入不缴税。

为了解决这一难题，2016年8月，国家税务总局发布的《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第53号），对预付卡的增值税处理较之前的政策发生了较大变化，并且解决了之前遗留的诸多疑难问题。公告明确了预付卡的开票和纳税时间。在售卡环节，发卡单位虽然取得了预收资金，但未实现销售，因此这笔预收资金不计缴增值税，同时只能开具增值税普通发票，发票税率栏应填写“不征税”，不得开具增值税专用发票。当预付卡实现消费时，即持卡人购买货物或服务时，销售方实现了销售，应计缴增值税，同时不得向持卡人开具增值税专用发票。这样，明确了增值税纳税义务发生的时间，也明确了企业的增值税会计处理。

#### 启发思考

1. 税收法律法规的变化会对会计处理的内容产生何种影响？
2. 税务会计和财务会计有何本质上的区别？

## 第一节 税务会计的定义和模式

### 一、税务会计的定义

税务会计是以国家税收法律法规为准绳，运用财务会计的基本理论、方法和程序，对纳税人

涉税活动所引起的资金运动进行核算、监督和筹划的一门专业会计。它是融税收法律法规和会计核算为一体的特殊专业会计,是税收学和会计学在一定程度的相互结合。它是专门适应纳税人的需要,将会计的基本理论、方法同纳税活动相结合而形成的一门介于税收学和会计学之间的边缘学科。

税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物。随着社会经济的不断发展,当成熟的税收体系取代简单的税收形式后,人们在经营管理过程中,不仅要重视生产经营资金的耗费和财务成果的确 认、计量及报告,而且要重视财务成果的分配。为保证国家的税收收入以及维护纳税人的合法权益,特别是为满足纳税人掌握涉税活动相关信息的需要,企业会计必须对原有的核算、监督做出相应调整,向研究税务活动所引起的资金运动变化方向发展,税务会计因此就从财务会计中独立出来,成为现代会计的一个新分支。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,对财务会计中按会计准则进行的会计处理与国家税收法律法规不一致的会计事项或者出于税收筹划的目的,进行纳税调整或重新计算。因此,税务会计并不要求企业在财务会计的账表之外再单独设置一套会计账表,只需在会计账表基础之上进行纳税调整,形成最终的纳税申报表,并全面、连续、系统地反映企业涉税会计事项。税务会计可以说是会计中的税务、税务中的会计。

#### 名人语录

美国著名会计学家亨德里克森指出:“很多小企业,进行会计处理的目的是编制所得税申报表,甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记账。即使对大公司来说,纳税也是会计师们的一个主要问题。”

## 二、税务会计与财务会计

### (一) 税务会计与财务会计的联系

税务会计作为一项实质性工作并不是独立存在的,而是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础的,在会计主体、记账基础、核算方法等方面与财务会计有着相同之处。税务会计资料大多来源于财务会计,税务会计并不要求纳税人在财务会计的凭证、账簿、报表之外再单独设置一套会计账表。税务会计对财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项,或出于税收筹划目的需要调整的事项,要按照税务会计的方法计算、调整,再使之融于财务会计账簿或财务会计报告之中。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,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。可见,税务会计与财务会计相互补充,相互配合,共同对纳税人的生产经营活动进行核算与监督。

### (二) 税务会计与财务会计的区别

#### 1. 二者的目标不同

税务会计主要向信息使用者提供税收方面的信息,便于税务部门征税。税务会计以税收法律法规为准绳,要求纳税人正确进行税务会计处理,实现依法纳税,履行纳税义务;同时,税务会计也可以通过合理选择纳税方案,科学地进行税收筹划,实现企业税收收益的最大化。财务会计主要为企业利益相关人,包括债权人、投资者、国家经济管理部门、内部经营者等,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。

#### 2. 二者核算的对象不同

税务会计核算和监督的对象是货币计量的与计税有关的经济事项,包括税款的核算、申报、

上缴等涉税事项,主要是指从纳税收入产生经营收入开始,到足额上缴税款为止的税收资金运动。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,包括企业全部的资金运用,反映整个企业财务状况、经营成果和资金流转情况。

### 3. 二者核算的依据不同

税务会计以国家税收法律法规为主要依据,兼顾企业会计制度和会计准则,纳税人需要按照税法规定计算应纳税额并向税务部门申报。财务会计核算的依据是会计准则,按照会计准则的程序和方法组织会计核算,提供信息。

### 4. 二者的核算基础与处理方法不同

税收法律法规与会计准则存在某些差别,主要在于收益实现的时间和费用的可扣减上。根据税法规定,在计算应税所得时既要保证纳税人有立即支付货币资金的能力和税务机关有征收当前收入的必要性,又要考虑征收管理方便,所以税法是收付实现制与权责发生制的结合,是实施会计处理的“联合基础”。企业会计准则规定,财务会计必须以权责发生制作为会计核算的基础,以应收、应付作为确认收入费用的标准,能使收入费用有恰当的配比,便于确定各期经营成果,使会计信息更加准确和可靠。



## 知识点滴

### 税法是收付实现制与权责发生制的结合

收付实现制和权责发生制是会计处理中对收入和费用进行确认的两种不同方法。收付实现制是以款项的实际收付为标准来记录收入的实现和费用的发生;权责发生制是从时间上规定会计确认的基础,其核心是根据权责关系的实际发生期间来确认企业的收入和费用。凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。由于两种方法的原则不同,所以同一会计事项按不同的会计处理原则进行处理,其结果可能是相同的,也可能是不同的。对于税法来说,在计算应税所得额时既要保证纳税人有立即支付货币资金的能力和税务机关有征收当前收入的必要性,又要考虑征收管理方便,所以税法对收入和费用的确认,并不单独采用收付实现制或权责发生制,而是收付实现制与权责发生制的结合。例如,纳税人采用分期收款方式销售商品的,按照会计准则的要求,应在销售行为发生时一次性确认收入,这属于权责发生制。税法对此项经济行为的规定为,在合同约定的收款日期分期确认收入,这接近于收付实现制。由于税法和会计准则对同一笔收入确认的时间有所不同,产生了所谓的税法与会计的时间性差异,纳税人在缴纳税款时就要相应做出纳税调整。在销售行为发生的当期,纳税人在纳税申报时应做纳税调整减少处理;而在合同约定的收款日期,按照税法规定确认应税收入后,应做纳税调整增加处理。

## 三、税务会计的模式

从世界范围来看,由于各国税法立法背景和程序以及各国会计规范方式的不同,税务会计模式大体可以分成三种类型:一是财税分离模式,以美国、英国为代表;二是财税统一模式,以法国、德国为代表;三是财税混合模式,以日本、韩国为代表。

### (一) 财税分离模式

该模式的主要特征是税务会计和财务会计完全分离。财务会计遵循公认会计原则进行各个要

素的确认、计量、记录和报告,不受税法约束;在确定税基、计算缴纳税款时,完全依托于税务会计,不需要在财务会计的基础上进行纳税调整。这种模式的优点在于,会计和税法是两个相互独立的领域,可以实现财务会计为投资者服务、税务会计为纳税人服务的目标,充分满足不同信息需求者对信息的需求。但这一模式也存在着一个突出的缺点,即由于财务会计是根据公认会计原则而进行的,并没有法律约束力,而税务会计根据税法来进行的,这就要求同时编制两套会计报告,无形中会增加企业的核算成本。

### (二) 财税合一模式

财税合一模式不允许税务会计和财务会计差异的存在,税法对财务会计有直接的影响,会计准则与税法的要求一致,财务会计受税法约束,税法的任何变动都会影响企业财务报表的内容和形式。财务会计被认为是面向税务的会计,税务当局是法定的会计信息使用者,税法对会计信息提出了明确要求,企业对会计事项的处理必须按照税法的规定进行。这种模式的优点在于财务会计服从于税法,因此也无须通过另外的核算体系来单独核算,从而可以在一定程度上降低企业成本。但这一模式也有缺点,一方面企业的自主权会受到很大限制,在国际经济交往中可能会面临一些困难;另一方面,财务会计对企业收入、费用、利润的确认和计量受税法的直接影响,这违背了会计核算的真实公允要求,导致会计信息失真。

### (三) 财税混合模式

财税混合模式是兼有财税分离与财税合一特点的模式。该模式的特点为依据税收法律法规对财务会计进行协调,即税务会计是一种纳税调整会计方法体系。这种模式的优点在于可以避免单一模式的缺点,实用性较强,缺点则是纳税人的核算成本会增加,但与财税分离型相比较,其成本会降低。

#### 想一想

根据我国的现行税收制度与企业会计准则,说明我国现实的税务会计模式是哪一种?

## 第二节 税务会计的特点、职能和目标

### 一、税务会计的特点

税务会计作为融税收制度和会计核算于一体的特殊专业会计,具有自身的一些特点,主要体现在以下几个方面。

#### (一) 税收法律法规的约束性

税务会计必须以国家的税收法律法规为依据,具有直接受制于税法规定的显著特点,这是税务会计区别于其他专业会计的一个重要标志。在会计核算中的一些计算方法、技术处理方法等方面,企业可以根据其生产经营的实际需要适当选择会计计算方法及技术处理方法,但税务会计必须严格按国家的税法执行。

#### (二) 相对独立性

税务会计并不是和企业财务会计并列的专业会计,它只是企业会计的一个特殊领域,即对企业生产经营活动中涉税部分进行核算和反映。但和其他会计相比较,税务会计具有其相对的独立性,因为国家规定的征税依据与企业会计制度的规定是有一定差别的,其处理方法、计算口径不

尽相同。所以，税务会计有一套自身独立的处理准则。

## 案例 1.1

### 税务会计独立性的体现

我国《企业所得税法》规定：企业购入国债取得的利息收入，属于免税收入，不计入应税所得额计算缴纳企业所得税。在企业会计核算过程中，国债利息收入作为企业投资收益要计入营业利润。因此，在计算缴纳企业所得税时，针对此项收入，企业要对其利润总额进行纳税调减，即从利润总额中剔除国债利息收入，据此得出应税所得额。对税务会计来说，要进行相应的核算和调整，真实反映企业所得税税负，这反映了税务会计核算方法与内容的相对独立性。

#### 启发思考

1. 企业在核算应纳税额时，对税务会计有什么要求？
2. 什么原因使税务会计具有独立性？

### （三）广泛实用性

税务会计要求企业按税法规定对各项税款进行正确计算、申报和缴纳，并对各项税务会计事项进行会计处理。此类问题对每个企业来讲，都是相当现实的，因此具有一定广泛和实用性。

### （四）核算目的的双重性

一方面，税务会计首先要保证国家及时、足额地取得税收收入。税务会计报送的纳税申报表与税收缴款书等会计资料，旨在接受税务机关的监督与审核，完成纳税人的纳税义务。另一方面，税务会计也是维护纳税人合法权益的手段。纳税人通过税务会计显示的信息，在依法纳税的前提下，可以行使其权利，维护其权益。

## 二、税务会计的职能

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，即核算职能和监督职能。但由于税务会计与税法密切联系，它还具有税收筹划的特有职能。

### （一）核算职能

核算职能是税务会计的基本职能。税务会计要对纳税人的纳税义务及其缴纳税款情况进行记录、计算和汇总；编制纳税申报表，据此进行税款缴纳和纳税申报。税务会计只有把企业发生的有关涉税经济业务如实进行核算，才能做到连续、全面、系统地计算企业应负担的税款，并及时进行纳税申报，切实履行企业的纳税义务，维护纳税人自身权益。同时，税务会计只有进行真实核算才能保证对外提供有关税收信息的真实性、可靠性和可比性，才能便于有关部门考核企业纳税义务的履行情况，才能便于企业考核自身的税负是否合理、公平。

### （二）监督职能

税务会计要对纳税人纳税义务及其缴纳情况，进行控制和检查，并对违法行为加以纠正和制裁。税务会计对企业经济活动进行监督的依据主要是税法及有关的税收法规。通过反映和监督，确保企业的税务会计处理既合法又合理，切实维护税收法律制度的严肃性。通常，税务会计的监督职能，只能在作为纳税人的企业单位内部进行，并由纳税人的会计人员实施。企业税务会计要站在企业的角度，切实维护企业的合法权益，通过正常方式，在税收法律制度不禁止的范围内减轻企业的税收负担，提高企业的税收效益。

### （三）税收筹划职能

税收与企业的最终收益是此消彼长的关系。纳税人通过税收筹划，减轻其税收负担，争取税后利润最大化。其外在表现是“纳税最少，纳税最晚”，即实现“经济纳税”。通过税务会计的工作，能够达到以下税收筹划目标：一是对企业经营过程涉及的诸多税种，如增值税、消费税、关税、企业所得税等在业务处理和会计核算的过程中，利用税收法律法规积极进行税收筹划。在保证企业完成纳税义务的同时，降低自身税收负担。二是企业税务会计需要在多种纳税方案中通过事先筹划，合理安排公司筹资、投资、经营、利润分配等财务活动。三是税务会计既可准确核算各种应纳税额进行申报纳税，提高财税人员工作效率，也可对企业账务、票证、经营、核算、纳税情况进行评估，更好帮助企业正确执行国家税收政策，进行整体经营筹划及纳税风险防范，为企业决策献计献策，实现自身的持续健康发展。

## 三、税务会计的目标

税务会计与税法、财务会计之间的紧密联系，形成了税务会计目标的多样化。税务会计既要符合国家税法为准绳，促使企业认真履行纳税义务，又要在不违反法律的前提下，追求企业纳税方面的最大经济效益。

### （一）依法纳税，履行纳税义务

税务会计要依据税收法律法规进行与税款形成、计算、申报、缴纳有关的会计处理和调整计算，准确地填报有关纳税报表，及时足额缴纳各种税款，依法履行纳税义务。同时，需要配合税务机关的税务检查工作，认真执行税务机关的审查意见，接受税务机关的税收征收管理。

### （二）正确进行税务会计处理，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，又要按会计法规进行会计处理，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。两者作为企业会计的重要组成部分，只有相互配合、相互协调，才能完成各自的具体目标，并为企业共同的目标服务。

### （三）合理选择纳税方案，科学进行税收筹划

税务会计同财务会计一样，也要为投资人、债权人、经营者服务，但税务会计同时要服从、服务于企业利润最大化的总目标。因此，税务会计应合理选择税负较轻的纳税方案，在企业经营的各个环节事先进行税负的测算并做出纳税方案的决策，事后进行税负分析等，保证企业税收利润的最大化。

## 第三节 税务会计的前提条件和基本原则

### 一、税务会计的前提条件

税务会计基本以财务会计为基础，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。但由于税务会计有自己的特点，其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单位和个人，包括法人和自然人。纳税主体与财务会计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，典型的会计主体是企业。纳税主体不一定是会计主体，会计主体也不一定是纳税主体。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。



### 问与答

1. 问：对个人取得的工资薪金所得征收个人所得税时，纳税主体和会计主体是否一致？

答：不一致。取得工资薪金的个人为纳税主体，对个人发放工资薪金的单位负有代扣代缴义务，是这一纳税事项的会计主体。

2. 问：实行统一核算并汇总纳税的总分公司，其纳税主体和会计主体是否一致？

答：不一致。有经营行为的分公司是会计主体，但不是纳税主体，纳税主体是汇总纳税的总公司。

## （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它现在的承诺。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。例如，对存货计价方法和固定资产折旧方法的选择，尽管事项发生期内各个时间的应纳税额不尽相同，但会随着该事项的递延消失而达到总量或金额上的一致。所以税法也支持企业可以进行会计政策的选择。

## （三）货币的时间价值

随着时间的推移，投入周转使用的货币或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，也称为资金的时间价值。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、缴库期等。它深刻地揭示了纳税人进行税收筹划的目标之一——延迟纳税，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。

### 想一想

考虑到货币的时间价值，企业采用何种固定资产折旧方法可使企业税负最轻？

## （四）纳税会计期间

持续经营假设下，纳税会计主体是一个长期经营单位，其经营活动是连续不断的。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，便是纳税会计期间。纳税会计期间亦称纳税年度，是指纳税人按照税法规定选定的纳税起止日期，中国的纳税会计期间为自公历1月1日起至12月31日止。



### 知识链接

#### 纳税会计期间与纳税期限不同

纳税期限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限，是负有纳税义务的纳税人向国家纳税的最后时



间限制。它是税收强制性、固定性在时间上的体现。任何纳税人都必须如期纳税，否则就是违反税法，要受到法律制裁。纳税期限与纳税会计期间是两个不同的概念，注意不要混淆。例如，企业所得税的纳税会计期间是自公历1月1日起至12月31日止。企业所得税的纳税期限则是在月份或者季度终了后15日内预缴，会计期间终了后5个月内汇算清缴，多退少补。

## 二、税务会计的基本原则

财务会计中的基本原则，如总体性要求原则、会计信息质量要求原则以及会计要素的确认与计量原则等，也大部分适用于税务会计，这也是税务会计和财务会计密切相关的体现。但是，由于税务会计和财务会计两者的最终导向不同，这使得它们在基本原则方面也存在一定差异。相对于财务会计原则，税务会计原则通常体现于税法中，包含了税收原则，具有较强的刚性。税务会计较强地受制于税收原则，如果纳税人出现违反税务会计原则的行为，必将会受到有关法律法规的处罚。结合财务会计和税收原则，税务会计的特定原则体现在以下几个方面。

### （一）修正的应计制原则

收付实现制突出反映了税务会计的重要原则。该原则是确保纳税人有能力支付应纳税款而使政府获得税收收入的基础。但由于收付实现制不符合会计准则的规定，一般不能用于财务报告的目的，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。

目前，大多数国家的税务当局都接受应计制原则。当它被用于税务会计时，与财务会计的应计制存在某些差异：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缴纳税款；第二，确定性的需要，使收入和费用的实际实现具有确定性；第三，保护政府的税收收入，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。

### （二）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会计准则。某一事项只有按会计准则和制度在财务会计报告日确认以后，才能确认该事项按税法规定确认的应纳税款；依据会计准则和制度在财务会计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纳税款，但只有在根据会计准则和制度确认导致征税效应的事项之后，才能确认这些征税效应。具体包括：

第一，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。

第二，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额。

第三，为确认和计量递延所得税负债或递延所得税资产，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。

### （三）划分营业收益与资本收益原则

这两种收益具有不同的来源，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主要经营活动而获得的收入，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是正常税率。资本收益是指在出售或交换税法规定的资本或资产时所得的