

21世纪高职高专财经类专业
核心课程
教材

税务会计

SHUIWU KUAIJI

宁健 编著

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

21 世纪高职高专财经类专业核心课

SHUIWU KUAJI

税 务 会 计

宁 健 编著

FE 东北财经大学出版社
Dalian University of Finance & Economics
大连

© 宁 健、2004

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计 / 宁健编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2004.8
(2006.8 重印)

21 世纪高职高专财经类专业核心课程教材

ISBN 7-81084-419-9

I. 税… II. 宁… III. 税收会计—高等学校: 技术学校—教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 043075 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)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连海事大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 186mm×230mm 字数: 208 千字 印张: 14 1/4

印数: 25 001—33 000 册

2004 年 8 月第 1 版

2006 年 8 月第 5 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 陈 薇 责任校对: 王 莉

封面设计: 张智波 版式设计: 孙 萍

定价: 20.00 元

出版说明

东北财经大学出版社自建社以来一直担负着出版各层次财经教育用书的重任，先后出版过大量专业水平高、实用性强、富有特色、得到广泛采用的教学用书。其中包括财政部、中国人民银行、中国农业银行、中国工商银行、中国建设银行、国内贸易部、国家税务总局、国家统计局和辽宁省教育厅等主持编写的数百种教材，积累了丰富的出版资源和出版经验。

近年来，随着高等教育结构的调整，高等专科和高等职业技术教育蓬勃发展。我们系统地研究了国内外高职高专教育的特点，总结了全国部分高职高专学校的教学经验，特别是在研究总结国家教育部设在东北财经大学高等职业技术学院的全国高等职业教育师资培训基地的教学经验基础上，策划了本套供高职高专教学使用的教材新系。我们从本社历年来出版的百余种各部委统编的高等财经专科教材中遴选出部分使用广泛、影响深远、深受用书单位好评的教材，以之为蓝本，组织长期从事教育实践、业务水平高的教师，在继承原教材长处的基础上，吸收我国改革和财经管理的最新成果，着眼于 21 世纪经济、技术、社会发展和世界经济一体化的历史趋势对人才的需求，重新编写了公共课、财务会计、证券投资、会计电算化等系列教材。这些系列教材在内容、结构和形式上都有很大提高，具有很强的适用性和前瞻性。

在新版教材出版之际，谨向原版教材和新版教材的编写人员以及用书单位的师生表示衷心的感谢，并欢迎读者就本系列教材的有关问题多多赐教。

东北财经大学出版社

前 言

随着改革的深入和市场经济体制的确立，特别是 2001 年加入 WTO 后，我国税收法规和会计制度不断发生重大变化，税收对社会经济活动的影响越来越深刻。过去简单地将涉税会计处理完全与财务会计合二为一已经显得很不适应，探索新税制与会计准则的系统结合已成为学术界面临的一个重要课题，税务会计作为一门融税收学和会计学为一体的独立的边缘学科正是应此而生。另外，根据国家劳动人事部在 21 世纪初披露的一份人才需求预测，会计类中的税务会计师位居榜首，这说明在我国经济领域急需大量既懂税法又懂会计的应用型、复合型财经管理人才。正是在这种背景下，我国越来越多的高职高专院校财经类专业开设了税务会计课程，税务会计作为一门独立学科已成为财经类专业学生的必修课。

本书是为我国财经类高职高专院校的税务、财政、金融、证券投资、经营管理等专业编写的教材，也可作为广大税务、财会岗位工作人员的参考用书。本教材以现行税法和会计制度为准绳，主要介绍了税务会计的基本内容、常见税种的法律规定及其会计处理。本教材作为“换代型”、“21 世纪新概念教材”，不仅突出了“高层次性”、“职业性”和“可衔接性”，而且力求内容与形式双更新，主要具有以下特点：

1. 突出新税法和新准则要求

本教材根据截止到 2004 年 3 月的国家最新出台的税法及补充规定和新颁布的具体会计准则、《企业会计制度》为依据，并兼顾未来改革趋势而编写。

2. 注重实用性和可操作性

本教材注重税收法律规定与会计核算的结合，突出税款的计算、申报、缴纳和会计处理的实际操作技能，列举了大量实例，与实际业务完全接轨，体现了高职高专教学的特殊性。

3. 体例新颖，简洁易懂

本教材各章均设有“学习目标”和“本章小结”栏目，并以“小知识”、“小思考”、“分析提示”、“补充资料”等形式，引导学生拓展思维。文字阐述以“必需”、“够用”为原则，力求简洁明了、通俗易懂。

4. 提供全面教学支持

本教材配有学习指导与习题、电子课件、测试题等教学支持体系，详情请登录东北财经大学出版社网站 www.dufep.cn。

本教材由山西财贸职业技术学院宁健副教授编著。在编写过程中，得到了东北财经大

2 税务会计

学出版社和山西财经大学财税学院杨青龙副教授的大力支持，同时吸收了国内外有关专家、学者的最新科研成果，在此一并表示感谢。

由于编者水平有限，加之时间仓促，书中难免存在疏漏与缺憾，恳请读者批评指正。

编 者

应付账款法、收付实现制
权责发生制

会计核算

① 售后回购

② 购进销货退回

退回

③ 税款加2、滞纳金、发出、支付、税金、收回

判断、差异、时间性差异

④ 非货币性资产、换出、换入

⑤ 出售固定资产

目 录

第一章 税务会计基础	1
学习目标	1
第一节 税务会计概述	1
第二节 税务会计客体、要素及方法	3
第三节 税务会计前提及原则	6
第四节 税务会计与财务会计的比较	8
本章小结	9
第二章 增值税会计	10
学习目标	10
第一节 增值税概述	10
第二节 增值税计算与申报	20
第三节 增值税会计处理	25
本章小结	42
第三章 消费税会计	43
学习目标	43
第一节 消费税概述	43
第二节 消费税计算与申报	47
第三节 消费税会计处理	52
本章小结	61
第四章 出口货物退(免)税会计	62
学习目标	62
第一节 出口货物退(免)税概述	62
第二节 出口货物退(免)税会计处理	71
本章小结	75
第五章 营业税会计	76
学习目标	76
第一节 营业税概述	76
第二节 营业税计算与申报	82
第三节 营业税会计处理	87

本章小结	89
第六章 关税会计	90
学习目标	90
第一节 关税概述	90
第二节 关税计算	97
第三节 关税会计处理	100
本章小结	103
第七章 企业所得税会计	104
学习目标	104
第一节 企业所得税概述	104
第二节 企业所得税计算与申报	107
第三节 企业所得税会计处理	120
本章小结	127
第八章 外商投资企业和外国企业所得税会计	128
学习目标	128
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述	128
第二节 外商投资企业和外国企业所得税计算与申报	134
第三节 外商投资企业和外国企业所得税会计处理	141
本章小结	143
第九章 个人所得税会计	144
学习目标	144
第一节 个人所得税概述	144
第二节 个人所得税计算与申报	154
第三节 个人所得税会计处理	163
本章小结	165
第十章 其他税会计	166
学习目标	166
第一节 资源税会计	166
第二节 房产税会计	172
第三节 契税会计	176
第四节 车船使用税会计	178
第五节 印花税会计	182
第六节 城市维护建设税会计	186
第七节 土地增值税会计	189
本章小结	196

第十一章 税务筹划.....	197
学习目标.....	197
第一节 税务筹划概述.....	197
第二节 税务筹划步骤、方法与技术.....	201
第三节 税务筹划实务.....	205
本章小结.....	214
主要参考书目.....	215

多

高销售额高应纳税额 1. 高 - 2. 城 3. 收 4. 模

各种期限/纳税 1. 3. 5. 10. 15. 2. 5 增 - 取

第一章 税务会计基础

学习目标

通过学习，了解税务会计的基本理论，认识到学习税务会计的重要性。同时，通过税务会计与财务会计的比较，进一步熟悉税务会计的特征，为后续章节的学习奠定基础。

第一节 税务会计概述

一、税务会计概念及特点

税务会计是以财务会计为基础，以税法为准绳，运用会计学的基本理论和方法，对纳税主体的纳税活动所引起的资金运动进行核算和监督，维护国家和纳税人合法权益的一种专业会计。

税务会计是适应社会经济发展的需要，从传统财务会计中分离出来的一门介于税收学与会计学之间的新兴边缘学科。目前国内外普遍认为，税务会计与财务会计、管理会计共同构成企业会计学科的三大分支。税务会计与财务会计、管理会计相比较具有以下特点：

1. 税务会计具有法律性。税务会计必须以国家税收法律法规为依据，即受国家税法制约，而且征纳双方都必须接受税法的规范和制约，这是其区别于其他专业会计的一个基本特征。税务会计在核算和监督税款的形成、计算和缴纳的过程中，必须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。当企业财务会计对某些业务的处理与税法规定不一致时，必须依照税法要求进行调整。例如，企业所得税中确立企业应纳税所得额时，其税前扣除项目就必须依税法规定的标准来确定。只有这样，才能达到既维护国家和地方的整体利益，又维护纳税人合法权益的目的。

2. 税务会计具有独立性。税务会计作为会计学科的一个重要分支，除了必须遵循会计的基本原则等共性外，还有其相对独立性和特殊性，即采用自己独特的技术方法来处理企业的纳税事务。

3. 税务会计具有广泛性。按税法规定，所有法人和自然人都可能是纳税义务人，法定纳税人的广泛性决定了税务会计的广泛性。无论什么性质的企业，也不论其隶属于哪个部门、行业，或企业外的其他组织，一旦被确认为纳税人，在处理税务事项时都必须依照税法，运用会计核算的专门方法对其经营活动进行核算和监督，这就使税务会计成为企业财务会计的重要分支，成为各纳税义务人涉税活动不可缺少的普遍的核算手段。

二、税务会计目标及职能

（一）税务会计目标

税务会计目标是向税务会计的信息使用者提供有助于税务决策的会计信息。税务会计

2 税务会计

信息使用者首先是各级税务机关,它们根据此信息进行税款征收、检查、监督,并作为税收立法的主要依据。其次是企业的经营者、投资人、债权人等,他们根据此信息了解企业纳税义务的履行情况和税收负担,以作出正确的经营决策和投融资决策。同时,这些信息也是企业进行税务筹划必不可少的依据。再次是社会公众,他们通过企业提供的税务会计报告,了解企业纳税义务的履行情况,以及企业对社会的贡献额、诚信度和社会责任感。此外,政府的综合经济职能部门也需要借助税务会计信息了解各个企业单位上缴税收的详细信息,以适应宏观经济管理和调控的需要。

(二) 税务会计职能

税务会计的职能是指税务会计作为一门特殊的专业会计,本身所固有的职责和功能。税务会计的基本职能与财务会计相同,但因其与税收联系密切,具体职能与财务会计又有所不同。税务会计的职能主要包括:

1. 核算涉税事项。对企业涉税活动的核算和反映,是税务会计的基本职能。税务会计根据国家的税收法令、条例以及会计准则和制度,全面地记录和核算企业税款的形成、计算、缴纳、退还等内容,以价值形式真实地、系统地反映会计主体的纳税活动,为国家组织财政收入提供准确、可靠的信息资料和决策依据。同时,通过对这些资料的分析研究,为企业改善经营管理,提高经济效益,为国家进一步拓展税源及增加财政收入提供方向。

2. 监督纳税行为。税务会计按照税收法律法规,通过税务会计的一系列核算方法监督企业应纳税款的形成、计算和缴纳情况,监督企业收益的分配,实现税收杠杆的经济调节作用。通过税务会计对企业税务活动的监督和控制,保证国家税收法律法规的贯彻实施和适时修正。税务会计还可以通过采取各种检查监督手段,发现和揭露问题,并为处理问题提供确凿的会计证据,有利于维护税法的严肃性和保障企业合法权益。

3. 预测税务活动。税务会计不仅能核算会计主体的纳税活动,监督会计主体的纳税行为;纳税义务人在很多情况下还需要运用税务会计进行税务方面的经济决策。他们通过对税务会计提供的信息进行分析,并运用税务会计的专门技术和方法,对未来经济活动的纳税情况进行科学的分析和预测,以便主动实施国家税收优惠政策,力求合理避税,实现税后利润最大化。

【小知识 1—1】

目前,世界上人们对税务会计概念的认识仍然不尽一致。如日本税务会计专家武田昌辅认为:“税务会计是为计算法人税法中的应税所得而设立的会计,它不是制度会计,是以企业会计为依据,按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。”(《新编税务会计通论》,武田昌辅著,日本森山书店出版,1985年。)再如中国台湾税务会计专家卓敏枝、卢联生、庄傅成认为:“税务会计者,乃是一门以法令规定为准绳,以会计技术为工具,平时负责汇集企业各项交易活动、股东可抵扣税额与未分配盈余计算之合法凭证,并加以整理、记录、分类、汇总,进而年度终了加以结算、编表、申报、纳税的社会(人文)科学。”(《税务会计》,卓敏枝、卢联生、庄傅成著,台湾三民书局出版,1998年第十二次修订版。)

三、我国现行税收法律体系

我国现行税收法律体系是在税制改革中逐渐完善形成的,现行税种按其性质和作用大致分为七类:

1. 流转税类。包括增值税、消费税和营业税。主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

2. 资源税类。包括资源税、城镇土地使用税。主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

3. 所得税类。包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

4. 特定目的税类。包括城市维护建设税、土地增值税等。主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥调节作用。

5. 财产和行为税类。包括房产税、车船使用税、印花税、契税等。主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

6. 农业税类。包括农业税、牧业税。主要是对取得农业或者牧业收入的企业、单位和个人征收。

7. 关税。主要对进出我国国境的货物、物品征收。

上述税种中的关税由海关负责征收管理,其他税种由税务机关负责征收管理。

上述税种,除外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税是以国家法律的形式发布实施外,其他各税种都是经全国人民代表大会授权立法,由国务院以暂行条例的形式发布实施的。

以上税收法律法规组成了我国现行税收法律体系。

四、税务会计内容

税务会计是在税收法律体系基础上建立起来的一门专业会计,其主要内容应包括与纳税人所有涉税活动相关的会计处理事项。本教材仅着眼于企业税务会计内容,主要介绍企业税务会计的基础知识及具体税种会计,包括增值税会计、消费税会计、出口退(免)税会计、营业税会计、关税会计、企业所得税会计、外商投资企业和外国企业所得税会计、个人所得税会计、其他税会计等。对企业常见税种的概念、纳税人、征收范围、优惠政策等基本规定进行具体阐述。同时为提高学生的实践能力,对各税种的计算、申报、会计处理及企业税务筹划进行例证和解释。

第二节 税务会计客体、要素及方法

一、税务会计客体

税务会计客体就是指税务会计的对象。它是纳税义务人因纳税活动而引起的资金运动,即应纳税款的形成、计算、缴纳、退补和罚没等经济活动的货币表现。企业税务会计只核算和监督企业与税款形成、计缴有关的财务活动,不核算和监督企业的全部资金运

动。其核算对象主要包括以下几个方面：

1. 经营收入。经营收入又称销售收入或营业收入，是指企业在生产经营过程中，销售商品或提供劳务所取得的各种收入。经营收入既是企业资金运动的终点，又是下一次资金运动的起点。一般来说，企业的经营收入越多，上缴的税款也越多。经营收入是计算上缴税款的重要依据，它不仅是流转税的计税依据，也是所得税的计算前提。因此，要正确地核算和监督企业的经营收入，它是税务会计的重要客体。

2. 成本费用。成本费用是企业在生产经营过程中所耗费的全部资金支出。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。生产经营的成本费用与其经营收入的差额，反映着企业生产经营活动的盈利状况及劳动生产率的高低。企业生产经营过程中成本费用的计算是否合理、合法、准确，直接关系到税款，特别是所得税计算和缴纳的正确性。因此，要正确地核算和监督企业生产经营的成本费用，它是税务会计的又一重要客体。

3. 经营成果。经营成果是指企业在一定会计期间实现的利润（或亏损），它包括营业利润和营业外收支净额。企业利润总额的形成及其分配的正确性，影响到企业所得税应纳税所得额的确定以及所得税的计算和缴纳。尤其是企业按会计准则和会计制度的规定进行当期损益的确认、成本费用的扣除，与按税法规定计算的应纳税所得额之间往往存在差异（包括永久性差异和时间性差异），需要在计算缴纳所得税时，按税法规定予以纳税调整。因此，要正确地核算和监督企业的经营成果，它是税务会计的又一重要客体。

4. 税款缴纳和减免。税款的缴纳是纳税人将应当上缴税务部门的税款，按照规定的程序编制纳税申报表，填制税收缴款书，将税款正确、及时地解缴入库的过程。而减免税是对某些纳税人和征税对象给予照顾的一种特殊规定，是解决特殊需要的手段，能更好地体现我国的税收政策。企业纳税和减免税等税务活动都会引起企业税收资金的运动，因而也是税务会计的重要客体。

此外，支付各项税收的滞纳金和罚款，也是税收资金运动的组成部分，也属于税务会计的客体。

二、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，其分类既要服从税务会计目标，又受到税务会计环境的影响。税务会计环境决定纳税义务人具体涉税事项和特点，按涉税事项特点和税务会计信息使用者要求对税务会计对象进行具体分类，即形成税务会计要素。税务会计要素同时也是税务会计报表要素。税务会计要素一般包括以下几个方面：

1. 计税依据。计税依据又称税基，是税法中规定的计算应纳税额的根据。纳税人的各种应缴税款等于各税的计税依据与其税率的乘积。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。应税收入又称法定收入，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。确认应税收入的依据有两点：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。二是与某一具体税种相关，即某一特定税种的应

税收入,而非其他税种的应税收入。

应税收入一般是按财务会计的原则与标准确认和计量的,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. 扣除费用。扣除费用是企业因发生应税收入而必须支付的相关成本、费用,即税法所认可的允许在计税时扣除项目的金额,因此,又称法定扣除项目金额。属于扣除项目的成本、费用、税金、损失是在财务会计确认、计量的基础上,分别不同情况确认的。具体包括三种情况: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进行折旧、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。

4. 应税所得(或亏损)。税务会计中的“所得”又称应纳税所得额,即应税所得。它是应税收入与法定扣除项目金额之间的差额。在税务会计的实务操作中,企业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确认应税所得,进而计算应纳税额。如果“应税所得”是负数,则为“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。对企业有意虚列亏损,视同偷税行为。

5. 应纳税额。应纳税额又称应缴税款,它是计税依据与其适用税率(或单位税额)的乘积。应纳税额是税务会计特有的一个会计要素。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。如果是对税基的减免,减免税则体现在计税依据中;如果是对应纳税额的减免,减免税款则是一个单独的因素。

此外,退免税、退补税、滞纳金、罚款、罚金也是税务会计的会计要素,但不是主要的税务会计要素。当税务会计要素的确认与财务会计一致时,按财务会计处理;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。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,它们之间有两个会计等式:

应纳税额 = 计税依据 × 适用税率(或单位税额)

应税所得 = 应税收入 - 扣除费用

前者适用于所有税种,后者仅适用于所得税,由此可体现税务会计要素之间的关系。

三、税务会计方法

在我国,税务会计与财务会计在日常核算上具有同一性,即税务会计要素的日常确认、计量与财务会计是一致的,但在期末应依据税法进行税务会计处理,调整、计算应纳税额,依法纳税。税务会计的特殊处理方法主要包括:

(一) 纳税调整和计算方法

1. 纳税调整方法。由于税务会计和财务会计规范不一致,税务会计在对纳税业务进行核算时,往往需要对财务会计提供的数据进行调整。比如,在所得税会计核算时,期末

会计利润和应税所得往往存在不同性质的差异,针对不同的差异税务会计需要采用应付税款法和纳税影响会计法进行税务会计的调整处理。

2. 纳税计算方法。税务会计需要依据税法,根据不同的课税对象计算计税依据,确定适用税率,再计算应纳税额。各税种有各自不同的应纳税额的计算方法,如计算应纳税增值额应采用购进扣税法,需要计算销项税额和进项税额;对于土地增值税的计算,应根据超额累进税率,采用分步计算方法确定应纳税额;所得税计算,则应按所得税法规定确定收入、界定费用、限定抵免税额,再计算应纳税额。

(二) 税务筹划和申报方法

1. 税务筹划方法。税务筹划可以说是企业的一种精明的文明行为。税务会计目标之一是正确处理企业与国家的分配关系,以有利于国民经济协调发展,使企业有一个良好的经营环境,保障征纳双方的合法权益。纳税人出于对自身权益的考虑,在依法纳税的前提下,往往采用各种税务筹划的技术和方法,进行国内节税和国际避税。

2. 税收申报方法。根据《税收征收管理法》的规定,企业必须如实办理纳税申报,按规定报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。有代扣代缴、代收代缴税款情况的,还应报送代扣代缴、代收代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求扣缴义务人报送的其他有关资料。税收申报的方法有直接申报、邮寄申报、按期申报、延期申报等。

第三节 税务会计前提及原则

一、税务会计基本前提

企业错综复杂的经济业务会使企业会计实务存在种种不确定因素,要保证税务会计的信息质量,使其能够正确确认和计量,必须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也基本适用于税务会计,如会计分期、货币计量等。由于税务会计的法律性等特点,税务会计的基本前提又有其特殊性。

1. 纳税主体。纳税主体是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,包括自然人和法人。纳税义务人应该保持单独的会计记录并报告其经营状况。国家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,协调国民经济各部门、各地区、各层次的关系。

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。在一般情况下,会计主体应是纳税主体,但在特定情况下,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,在铁路、银行等某些垂直领导的行业,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。再如,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(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。持续经营是指假设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等事项的理由所在。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。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因素,今天的1元钱比若干年后收到(或付出)1元钱的值要大得多。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、税收征管的基点。

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所选定的纳税年度期间。应税主体必须以年度为基础报告其经营成果,确定其纳税年度,即所有应税主体都必须选择一个年度会计期间,向政府报告其成果。我国纳税会计期间统一规定为日历年度,而不是由纳税人自己选择。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、破产、清算等原因,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。

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,世界上各个国家的税制都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可能得到的结果,后续事项将在其实际发生的年度内考虑。

二、税务会计原则

税务会计作为具有法律效力的特种专业会计,为实现其目标,保证信息质量,核算时必须遵循一定的原则。税务会计仍属于企业会计的范畴,应在遵守一般会计原则的基础上,遵循其特有的原则。税务会计的特殊性原则包括:

1. 法律性原则。税收作为国家取得财政收入的主要手段,对维护国家的稳定和发展国民经济起着重要作用,企业在对涉税经济事项进行处理时,必须符合国家的税收法律法规和规章,严格按税法规定核算。任何单位和个人都必须无条件地遵守税法,正确履行纳税义务。同时,税法随着社会政治、经济环境的变化而有所调整,在实际工作中,税务会计应认真研究税法,以现行税法为会计工作的规则和指南,并随着国家税收政策的变化相应地调整企业的税务活动。

2. 收入原则。税收的基本职能是为国家筹集财政收入,以实现国家的各项职能。这就要求税务会计必须遵循收入原则,正确地核算企业的各项涉税活动,准确计算计税依据和应纳税款,对影响计税依据正确核算的经济事项,都要按收入原则进行调整。通过严格执行税法,保证税款及时足额入库。

3. 经济效益和社会效益相结合原则。税务会计的法律性原则要求纳税人必须按税法的规定核算企业的各项涉税活动,但这并不排斥企业进行税务筹划。企业为了实现税后利润的最大化,应合理地安排其经济活动,尽可能地享受国家的税收优惠,以减少纳税负担。税收筹划行为是企业通过调整自身经济行为,避开国家限制的方面,主动符合国家的优惠税收政策,最终实现国家的某些经济、社会目标,使企业的社会效益最大化。

4. 税款支付能力原则。税款支付能力与纳税能力有所不同。纳税能力体现的是合理负税原则,即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。但是,与企业的其他费用支出不同,税款支付全部是现金流出,企业在考虑纳税能力的同时,更应考虑税款的支付能力。因此,税务会计在收入、收益、成本及费用的确认、计量和记录时,应选择保证税款支付能力的会计方法。

第四节 税务会计与财务会计的比较

税务会计是为适应经济发展的需要,从传统财务会计中分离出来的。税务会计与财务会计间存在密切联系,财务会计是税务会计的前提和基础,税务会计是依据税法对财务会计的合理加工和必要补充。税务会计和财务会计也有许多不同之处:

一、目的不同

税务会计是以税法为基础,着眼于为税务部门提供征收税款所需信息、处理纳税事务,并将会计收益与应税收益间的差异在财务会计系统中进行调整。因此,税务会计主要是为依法纳税服务,其信息的使用者主要是税务部门。而财务会计的目的是向与企业有利害关系的有关方面(如企业的所有者、债权人、政府部门、社会公众等)提供会计信息,从而使不同类型的信息使用者作出正确、及时、有效的决策。

二、核算范围不同

税务会计的核算范围仅限于纳税人生产经营活动中涉税业务部分,与纳税无关的业务不予核算。而财务会计包括对纳税人的生产经营活动中能够用货币表现的各个方面的核算,全面反映纳税人的财务状况和经营成果。

三、核算基础和处理依据不同

税务会计不仅要遵循一般的会计原则,还必须严格地执行税法的有关规定,当财务会计处理与税收规定不一致时,必须以国家税法规定为标准。因此,税务会计处理具有强制性和确定性,一般不会出现模棱两可的情况,也不允许在计算口径和方法上有悖于税收法规。而财务会计强调必须根据会计准则和会计制度处理各种经济业务,会计人员基于自身的理解或情况的特殊性,对某些相同的经济业务可能有不同的表述方法和处理结果。

四、会计计量属性不同

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的变动情况,更重视可以预见的未来事项。而财务会计则可以有所不同,可以适当考虑物价变动因素的影响,局部地或全局地推行通货膨胀会计。