

第一章

税务会计概论

学习目标

理解税务会计的概念；
掌握税务会计与财务会计的联系与区别；
理解税务会计的基本前提；
了解我国的税收征收管理制度。

通过对税法的学习,学生应当已经了解了我国现行的税法体系,应当掌握了主要税种如增值税、消费税、企业所得税等应纳税额的计算。但是,在实际财会工作中,仅仅会计算税额还是不够的。作为未来的财会工作者,学生应该掌握税务会计知识,熟悉“应纳税款计算—会计核算处理—纳税申报”的实务工作流程。

第一节 税务会计概述

随着社会经济的发展,社会对税务会计人员的要求越来越高。企业既需要专业的税务会计人员进行涉税业务的核算,以提高各税种应纳税额计缴的准确性,避免因计税失误承担滞纳金、罚款等,又需要税务会计人员及时关注税收规定的变化,让企业及时享受税收相关优惠政策,避免多缴纳税款。同样,税务机关也希望企业会计人员的素质进一步提升,因为如果企业税务会计核算差错率高,税务机关势必要投入大量的人力进行申报资料分析和现场稽查。

正是在这种背景下,税务会计学科慢慢发展了起来。税务会计是在财务会计的形成发展过程中逐步产生和发展起来的一大会计分支。在西方国家,税务会计早已从财务会计中

独立出来,形成一套独立的税务会计体系。它与财务会计、管理会计一起成为现代会计的三大支柱。在我国,税务会计还只是财务会计的一部分,但随着我国财政、税收体制的完善和会计职能的变革,税务会计与财务会计、管理会计的分工会越来越明确。

迄今为止,关于税务会计的概念众说纷纭。我国学者盖地认为^①,税务会计是以所涉税境现行税收法规为依据,运用会计学的理论、方法和程序,对企业涉税会计事项进行确认、计量、记录和申报(报告),以实现企业最大税收利益的一门专业会计。

第二节 税务会计与财务会计的联系与区别

一、税务会计与财务会计的联系

在我国的会计实务操作中,税务会计作为一项实质性工作并不是独立存在的,它与财务会计一样,同属于会计学科范畴。财务会计中所使用的一系列会计方法,如账户设置、复式记账、审核和填制会计凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编制财务报告等一般也适用于税务会计。税务会计并非另设一套凭证、账簿、报表,其资料一般来源于财务会计,它是在财务会计的基础上进行纳税计算和调整的。总之,税务会计是对在财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项,或出于税务筹划目的需要调整的事项,按税务会计的方法计算、调整,并编制调整分录,再将其融入财务会计账簿或财务会计报告^②。

二、税务会计与财务会计的区别

虽然税务会计与财务会计相互联系、相互影响,但是税务会计毕竟是区别于财务会计的一门特殊专业会计,它与财务会计有着一定的差异。

1. 核算基础不同

财务会计的核算基础是权责发生制原则。权责发生制原则又称应计制原则,是以权利和责任的发生来决定收入和费用归属期的一项原则。具体来说,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,都应当确认为当期的收入或费用;凡是不属于当期的收入或费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入或费用。

税务会计的核算基础是权责发生制原则与收付实现制原则相结合。例如,纳税人提供租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

2. 处理依据不同

财务会计的处理依据是各种会计法规制度,包括会计法、企业会计准则、企业会计制度等。税务会计的处理依据是现行的各项税收法律法规。

税务会计与财务会计的处理依据存在着众多差异。最常见的是,财务会计将发生的广

^① 盖地. 税务会计学[M]. 7版. 北京:中国人民大学出版社,2015.

^② 盖地. 税务会计学[M]. 7版. 北京:中国人民大学出版社,2015.

告费、业务招待费全部列支,但税法对广告费、业务招待费都有扣除限额规定。

3. 计算损益的程序不同

财务会计强调会计所得,即计算会计利润。税务会计强调应税所得,要在会计利润的基础上进行纳税调整。

4. 对象不同

凡是能够以货币表现的经济活动都是财务会计核算的内容。

凡是涉税事项,即因纳税而引起的税款的形成、计算、缴纳、退补、罚款等经济活动都是税务会计核算的内容。例如,编制纳税申报表、填制税收缴款书、填制与审核增值税专用发票等。

5. 目标不同

财务会计主要向投资者、债权人、政府管理者提供有关企业财务状况、经营成果及现金流量等方面的信息,以供其衡量、预测、评价企业的偿债能力、获利能力和营运能力,便于投资者、债权人做出相应的投资、信贷决策,便于政府管理者制定相应的政策。

税务会计主要向税务信息使用者提供有助于税务决策的会计信息,以供税务部门审核、检查企业计税情况,供企业经营者、投资者、债权人了解企业纳税义务的履行情况和税收负担。

第三节 税务会计的基本前提

财务会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。类似地,税务会计也有其核算的基本前提。

税务会计以财务会计为基础,因此财务会计的一些基本前提也适用于税务会计。但是,税务会计作为一门独立的会计学科从财务会计中分离出来,其核算的基本前提应有所区别,具体包括纳税主体、持续经营、纳税会计期间和货币时间价值。

一、纳税主体

纳税主体又称纳税人,是税法规定的直接负有纳税义务并享有纳税人权利的单位和个人,包括自然人和法人。纳税主体与会计主体既有密切联系,又有一定的区别。

会计主体是财务会计为其服务的特定单位或组织,界定了会计人员进行核算采取的立场及空间活动范围。典型的会计主体是企业。企业内部一个单独核算的部门也是会计主体。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。例如,职工是个人所得税的纳税主体,但其并不是一个会计主体。

二、持续经营

持续经营意味着企业个体将继续存在足够长的时间以实现其现在的承诺。持续经营是所得税税款递延、亏损前溯或后转、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前提条件。正因为有持续经营的前提,才能确认递延所得税资产和递延

所得税负债。

三、纳税会计期间

纳税会计期间即纳税年度,是指纳税人按照税法规定选定的纳税年度。例如,《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)第五十三条规定:“企业所得税按纳税年度计算。纳税年度自公历每年1月1日起至每年12月31日止。企业在一个纳税年度中间开业,或者终止经营活动,使该纳税年度的实际经营期不足十二个月的,应当以其实际经营期为一个纳税年度。企业依法清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。”

四、货币时间价值

货币具有时间价值,即货币在运行过程中具有增值能力,即今天的1元钱比若干年后的1元钱的值要大得多。对于企业而言,延迟确认收入或加速确认费用都可以产生巨大的资金优势。这一基本前提是税收立法、税收征管的基点。因此,每个税种都明确规定了纳税义务的确认原则、纳税期限、交库期等。

实务链接

经过对上述内容的学习,大家对税务会计学科应该有了一定的认识。例如,某企业要求招聘税务会计岗位人员,你们知道税务会计岗位的工作内容包括哪些吗?

税务会计岗位的工作内容如下:

- (1) 负责公司日常涉税业务核算,依法进行纳税申报。
- (2) 分析研究相关的税收法规,进行合理税收筹划,降低企业纳税成本。
- (3) 处理企业与税务相关的突发事件。

第四节 税收征收管理制度

一、税务登记

税务登记,是指纳税人为依法履行纳税义务就有关纳税事宜依法向税务机关办理登记的一种法定手续,它是整个税收征收管理的首要环节。税务登记有利于税务机关了解纳税人的基本情况,掌握税源,加强征收与管理,防止漏管漏征,建立税务机关与纳税人之间正常的工作联系,强化税收政策和法规的宣传,增强纳税意识等。

纳税人必须按照税法规定的期限办理设立税务登记、变更税务登记或注销税务登记。

(一) 设立税务登记

1. 税务登记的范围

按照“多证合一”等商事制度改革要求,领取加载统一社会信用代码证件的,企业、农民专业合作社、个体工商户及其他组织无需单独到税务机关办理该事项,其领取的证件作为税

务登记证件使用。

“多证合一”改革之外的其他组织,如事业单位社会组织、境外非政府组织等,应当依法向税务机关办理税务登记,领取税务登记证件。

2. 税务登记的时限要求

需要办理税务登记的组织,若资料齐全、符合法定形式、填写内容完整的,税务机关受理后可以即时办结。首次办理涉税事宜时,应对税务机关依据市场监督管理等部门共享信息制作的《“多证合一”登记信息确认表》进行确认,对其中不全的信息进行补充,对不准确的信息进行更正。

纳税人采用新办纳税人“套餐式”服务的,可一并办理以下涉税事项:电子税务局开户、登记信息确认、财务会计制度及核算软件备案纳税人存款账户账号报告、增值税一般纳税人登记、发票票种核定、增值税专用发票最高开票限额审批、实名办税、增值税税控系统专用设备初始发行、发票领用。

(二) 变更税务登记

1. 变更税务登记的适用范围

变更税务登记,是指纳税人办理设立税务登记后,因税务登记内容发生变化,向税务机关申请将税务登记内容重新调整为与实际情况一致的一种税务登记管理制度。变更税务登记的适用范围如下。

- (1) 改变纳税人名称、法定代表人的;
- (2) 改变住所经营地点的(不含改变主管税务机关的);
- (3) 改变经济性质或企业类型的;
- (4) 改变经营范围、经营方式的;
- (5) 改变产权关系的;
- (6) 改变注册资金的。

2. 变更税务登记的时限要求

税务登记内容发生变化,按规定纳税人须在工商行政管理机关办理注册登记的,应自工商行政管理部门办理变更登记之日起 30 日内,向原税务登记机关申报办理变更税务登记。

税务登记内容发生变化,纳税人按照规定不需要在工商行政管理机关办理变更登记,或者其变更登记的内容与工商登记内容无关的,应当自税务登记内容实际发生变化之日起 30 日内,或者自有关机关批准或者宣布变更之日起 30 日内,持有关证件到原税务登记机关申报办理变更税务登记。

(三) 注销税务登记

1. 注销税务登记的适用范围

注销税务登记的适用范围如下。

- (1) 纳税人发生解散破产撤销的;
- (2) 纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照的;
- (3) 纳税人因住所经营地点或产权关系变更而涉及改变主管税务机关的;
- (4) 纳税人发生的其他应办理注销税务登记情况的。

2. 注销税务登记的时限要求

纳税人应在向工商行政管理机关办理注销登记前,持有关证件向主管税务机关申报办理注销税务登记。纳税人按规定不需要在工商行政管理机关办理注销登记的,应当自有关机关批准或者宣告终止之日起 15 日内,持有关证件向主管税务机关申报办理注销税务登记。纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照的,应自营业执照被吊销之日起 15 日内,向主管税务机关申报办理注销税务登记。

纳税人在办理注销登记前,应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款、缴销发票、税务登记证件和其他税务证件。

二、税务登记的管理

1. 税务登记证的使用范围

除按照规定不需要发给税务机关登记证件的外,纳税人办理下列事项时,必须持税务登记证件:

- (1) 开立银行账户;
- (2) 申请减税、免税、退税;
- (3) 申请办理延期申报,延期缴纳税款;
- (4) 领购发票;
- (5) 填报《跨区域涉税事项报告表》;
- (6) 办理停业、歇业;
- (7) 其他有关税务事项。

2. 税务登记的审验

(1) 税务机关对税务登记证件实行定期验证和换证制度。纳税人应当在规定的期限内持有关证件到主管税务机关办理验证或者换证手续。

(2) 纳税人应当将税务登记证件正本在其生产、经营场所或者办公场所公开悬挂,接受税务机关检查。

(3) 纳税人遗失税务登记证件的,应当在 15 日内书面报告主管税务机关,并登报声明作废。

(4) 根据《国家税务总局关于创新跨区域涉税事项报验管理制度的通知》(税总发[2017]103 号文件),纳税人跨区域经营前不再开具相关证明,改为填报《跨区域涉税事项报告表》。纳税人跨省(自治区、直辖市和计划单列市)临时从事生产经营活动的,不再开具《外出经营活动税收管理证明》,改向机构所在地的税务机关填报《跨区域涉税事项报告表》。纳税人在省(自治区、直辖市和计划单列市)内跨县(市)临时从事生产经营活动的是否实施跨区域涉税事项报验管理由各省(自治区、直辖市和计划单列市)税务机关自行确定。

《国家税务总局关于创新跨区域涉税事项报验管理制度的通知》(税总发[2017]103 号文件)同时取消跨区域涉税事项报验管理的固定有效期。税务机关不再按照 180 天设置报验管理的固定有效期,改按跨区域经营合同执行期限作为有效期限。合同延期的,纳税人可向经营地或机构所在地的税务机关办理报验管理有效期限延期手续。



税务登记新政

根据国务院办公厅发布的《关于加快推进“五证合一、一照一码”登记制度改革的通知》(国办发〔2016〕53号),自2016年10月1日起,正式实施“五证合一、一照一码”登记制度。

“五证合一、一照一码”登记制度,是指在2015年10月1日全面实施工商营业执照、组织机构代码证、税务登记证“三证合一”登记制度改革的基础上,整合原来由人力资源社会保障部门核发的社会保险登记证和由统计部门核发的统计登记证,通过“一窗受理、互联互通、信息共享”方式,由工商行政管理部门依法审查后核发1个加载法人和其他组织统一社会信用代码的营业执照的登记制度。在更大范围、更深层次实现信息共享和业务协同,巩固和扩大“三证合一”登记制度改革成果,进一步为企业开办和成长提供便利化服务,降低创业准入的制度性成本,优化营商环境,激发企业活力,推进大众创业、万众创新,促进就业增加和经济社会持续健康发展。

“五证合一”后,取消社会保险登记证和统计登记证的定期验证和换证制度,改为企业按规定自行向工商部门报送年度报告并向社会公示。

三、账簿、凭证管理

账簿、凭证管理制度的内容包括如下方面:

(1) 从事生产、经营的纳税人应当在领取营业执照之日起15日内按照规定设置总账、明细账、日记账及其他辅助性账簿。其中,总账、日记账必须采用订本式。账簿、会计凭证和报表应当使用中文。

生产经营规模小又确无建账能力的个体工商户,可以聘请注册会计师或者经主管国家税务机关认可的财会人员代为建账和办理账务。聘请注册会计师或者经主管国家税务机关认可的财会人员有实际困难的,经县(市)以上国家税务局批准,可以按照国家税务机关的规定,建立收支凭证粘贴簿、进货销货登记簿等。

扣缴义务人应当自税收法律、行政法规规定的扣缴义务发生之日起10日内,按照所代扣、代收的税种,分别设置代扣代缴税款账簿、代收代缴税款账簿。

(2) 纳税人、扣缴义务人采用电子计算机记账的,对于会计制度健全,能够通过电子计算机正确、完整计算其收入、所得的,其电子计算机储存和输出的会计记录可视同会计账簿,但应按期打印成书面记录并完整保存。

四、纳税申报管理

(一) 纳税申报的方式

我国目前的纳税申报方式主要有以下三种:

(1) 直接申报。直接申报是指纳税人、扣缴义务人直接到主管税务机关办理纳税申报或扣缴税款的报告。

(2) 邮寄申报。邮寄申报是指纳税人、扣缴义务人采用邮寄方式向主管税务机关办理纳税申报或扣缴税款的报告。邮寄申报必须使用税务机关发放的专用信封,必须寄挂号信,并保管好邮件收据,以此作为纳税申报的凭据。邮寄申报以寄出的邮戳日期为实际申报日期。

(3) 数据电文申报。数据电文申报是指纳税人、扣缴义务人经税务机关批准,经由电子、光学或类似手段生成、储存或传递纳税申报或扣缴税款的报告。纳税人采取数据电文申报方式办理纳税申报的,应当按照税务机关规定的期限和要求保存有关资料,并定期书面报送主管税务机关。

实务链接

数据电文申报包括网络申报、电话申报、手机短信申报等方式。

纳税人采取数据电文申报方式办理纳税申报的,以税务机关计算机网络系统收到该数据电文的时间为实际申报时间。

除上述几种纳税申报方式外,实行定期定额缴纳税款的纳税人可以采用简易申报、简并征期等纳税申报方式。其中,简易申报是指实行定期定额缴纳税款的纳税人在法律、行政法规规定的期限或者在税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限内缴纳税款的,税务机关可以视同申报;简并征期是指实行定期定额缴纳税款的纳税人,经税务机关批准,可以采取将纳税期限合并为按季、半年、年的方式缴纳税款,具体期限由省级税务机关根据具体情况确定。

实务链接

生产、经营规模小又确无申报能力的纳税人可委托具有税务代理资格的税务代理机构在规定的申报期内办理纳税申报手续。

(二) 纳税申报的期限

纳税申报期限是根据各个税种的特点确定的。各个税种的纳税申报期限因征收对象、计税环节的不同而不同。同一税种的纳税申报期限也可能因为纳税人的经营情况、财务会计核算方法、应纳税额的不同而不同。

(1) 增值税和消费税的纳税期限相同,分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。

纳税人的具体纳税期限由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为一个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税。

纳税人以1日、3日、5日、10日或者15日为一个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

(2) 企业所得税按年计算,在月份或者季度终了后15日内预缴,年度终了后5个月内汇算清缴,多退少补。

(3) 除特殊情况外,纳税人、扣缴义务人应在取得应纳税所得或者代扣、代收税款的次月15日内向主管税务机关申报所得并缴纳税款。

（三）纳税申报的内容

纳税申报的内容主要包括以下两个方面：

（1）纳税申报表或者代扣代缴税款报告表、代收代缴税款报告表。纳税人和扣缴义务人在填报纳税申报表或代扣代缴税款报告表、代收代缴税款报告表时，应将税种、税目、应纳税项目或者应代扣代缴、代收代缴税款项目，适用税率或单位税额，计税依据，扣除项目及标准，应纳税额或应代扣、代收税款，税款所属期限等内容逐项填写清楚。

（2）与纳税申报有关的资料或证件。与纳税申报有关的资料或证件主要有财务会计报表和其他纳税资料。

① 财务会计报表。财务会计报表是根据会计账簿记录及其他有关反映生产、经营情况的资料，按照规定的指标体系、格式和序列编制的用以反映企业、事业单位或其他经济组织在一定时期内经营活动情况或预算执行情况结果的报告文件。不同纳税人由于其生产经营的内容不同，所使用的财务会计报表也不一样，需要向税务机关报送的财务会计报表种类也不同。

② 其他纳税资料。例如，与纳税有关的经济合同、协议书，外出经营活动税收管理证明，境内外公证机关出具的有关证件，个人工资及收入证明等。

五、税款征收

税款征收制度是指税务机关按照税法规定将纳税人应纳的税款收缴入库的法定制度。税款征收是税收征收管理的中心环节，直接关系到国家税收能否及时、足额入库。

（一）税款征收的方式

1. 查账征收

查账征收适用于财务会计制度较为健全、能够认真履行纳税义务的纳税单位。

2. 核定征收

核定征收包括以下几种：

（1）查定征收。查定征收适用于账册不够健全，但能够控制原材料或进销货的纳税单位。

（2）查验征收。查验征收适用于经营品种单一，经营地点、时间和商品来源不固定的纳税单位。

（3）定期定额征收。定期定额征收适用于无完整考核依据的小型纳税单位。

（4）核定应税所得率。核定应税所得率适用于收入总额或成本费用支出额能够正确核算的纳税单位。

3. 代扣代缴

代扣代缴是指持有纳税人收入的单位和个人从持有的纳税人收入中扣缴其应纳税额，并向税务机关解缴。

4. 代收代缴

代收代缴是指与纳税人有经济往来关系的单位和个人，借助经济往来关系向纳税人收取其应纳税额，并向税务机关解缴。

(二) 税收滞纳金征收制度

纳税人未按照规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。



同步训练题 >>>>

一、单项选择题

1. 从事生产、经营的纳税人应当在领取营业执照之日起()日内按照规定设置总账、明细账、日记账及其他辅助性账簿。

- A. 10 B. 15 C. 20 D. 30

2. 纳税人以1日、3日、5日、10日或者15日为一个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起()日内申报纳税并结清上月应纳税款。

- A. 10 B. 15 C. 20 D. 30

3. 纳税人与扣缴义务人未按规定期限缴纳税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款()的滞纳金。

- A. 万分之一 B. 万分之三 C. 万分之五 D. 万分之八

二、多项选择题

1. 税务会计的基本前提包括()。

- A. 纳税主体 B. 持续经营 C. 纳税会计期间 D. 货币时间价值

2. 纳税人可以采用数据电文申报方式进行纳税申报。数据电文申报的具体方式包括()。

- A. 直接申报 B. 电话申报 C. 网络申报 D. 电子数据交换

3. 在下列说法中,正确的有()。

- A. 查账征收一般适用于财务会计制度健全的纳税单位
B. 查定征收适用于账册不够健全,但能够控制原材料或进销货的纳税单位
C. 查验征收适用于经营品种单一,经营地点、时间和商品来源不固定的纳税单位
D. 定期定额征收适用于无完整考核依据的小型纳税单位

三、思考题

1. 税收是如何影响会计工作的?
2. 税务会计与财务会计有什么联系与区别?