

项目 1

认识税务会计及其实务

知识目标

- ◆ 熟悉税收的特征及税制要素。
- ◆ 掌握税务会计的概念、目标、对象、基本假设、一般原则及特点。
- ◆ 熟悉税务登记、账簿凭证管理、纳税申报、税款缴纳和税务检查的基本要求。

技能目标

- ◆ 划分税务会计的工作范围。
- ◆ 制定税务会计的工作流程。

任务 1.1 认识税务会计



案例导入

小白是某高等院校会计专业应届毕业生。4月,她在人才交流会上看到国内一家大中型工业企业在招聘税务会计、出纳、成本核算会计等岗位的财务人员,而招聘书中税务会计的薪酬明显高于其他岗位。小白不知道应聘税务会计有哪些要求,自己能否胜任。

一、税收认知

税收自古有之,多数国家的税收都经历了一个由自愿纳税到强制纳税,再到立宪征收的过程。在这个过程中,无论是对于纳税人,还是征税机关来说,税收都无时不有、无处不在。

当今社会,税收已成为人们越来越关注的话题。企业的会计人员不仅要进行正确的会计处理,还要为企业计算、申报、缴纳税款;不仅要懂税,还要努力降低纳税成本,追求税收利益。因此,税务会计在现代企业中越来越重要。

(一) 税收的概念

税收是国家为了满足公共需要,凭借政治权力,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。对于税收的概念,可以从以下4个方面把握。

1. 税收是国家取得财政收入的一个重要工具,其本质是一种分配关系

国家要行使职能就必须有一定的财政收入作为保障。取得财政收入的手段多种多样,如税收、发行货币、发行国债、收费、罚没,而税收收入是世界上大多数国家取得财政收入的主要形式。我国自1994年税制改革以来,税收收入占财政收入的比重基本维持在90%以上,这足以说明税收是我国政府目前取得财政收入的最主要工具。

2. 国家征税的依据是政治权力,它有别于按要素进行的分配

国家通过征税,将一部分社会产品由纳税人所有转变为由国家所有,因此征税的过程实际上是国家参与社会产品分配的过程。国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。税收分配是以国家为主体所进行的分配,而一般分配则是以各

生产要素的所有者为主体所进行的分配;税收分配是国家凭借政治权力进行的分配,而一般分配则是基于生产要素所进行的分配。

3. 征税的目的是满足社会公共需要

国家在履行其公共职能的过程中必然要有一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出在一般情况下不能由公民个人、企业采取自愿出价的方式,而只能采用由国家(政府)强制征税,由经济组织、单位和个人来负担的方式。国家征税的目的是满足国家提供公共产品的需要,其中包括政府弥补市场失灵,促进公平分配等需要。同时,国家征税也要受到所提供公共产品规模和质量的制约。

4. 税收的特征

税收的特征也称“税收形式特征”,是指税收分配形式区别于其他财政分配形式的质的规定性。税收特征是由税收的本质决定的,是税收本质属性的外在表现,也是区别税与非税的外在尺度和标志,这是古今中外税收的共同特征。税收形式特征通常概括为税收“三性”,即无偿性、强制性和固定性。

(1) 税收的无偿性,是指国家征税以后对具体纳税人既不需要直接偿还,也不需要付出任何直接形式的报酬,纳税人从政府支出所获利益通常与其支付的税款不完全成一一对应的比例关系。

(2) 税收的强制性,是指税收是国家凭借政治权力,通过法律形式对社会产品进行的强制性分配,而非纳税人的一种自愿交纳,纳税人必须依法纳税,否则会受到法律制裁。强制性是国家的权力在税收上的法律体现,是国家取得税收收入的根本前提。

(3) 税收的固定性,是指国家征税预先规定了统一的征税标准,这些标准一经确定,在一定时间内是相对稳定的。税收的固定性包括两层含义:第一,税收征收总量的有限性。由于预先规定了征税的标准,因此政府在一定时期内的征税数量要以此为限,从而保证了税收在国民经济总量中的适当比例。第二,税收征收具体操作的确定性。税法确定了课税对象及征收比例或数额,具有相对稳定、连续的特点。既要求纳税人必须按税法规定的标准缴纳税额,也要求税务机关只能按税法规定的标准对纳税人征税,不能任意降低或提高。

税收“三性”是一个完整的统一体,它们相辅相成、缺一不可。其中,无偿性是核心,强制性是保障,固定性是对强制性和无偿性的一种规范和约束。

(二) 税收的分类

税收的分类是按照一定标准对税收制度中性质相同或相近的税种进行归并和综合。基于不同的分类标准,税收分类的方法主要有以下几种。

1. 按征税对象分类

(1) 货物劳务税。货物劳务税是指以商品或劳务买卖的流转额为课税对象课征的各种税,如增值税、消费税、关税等。其特点是与货物劳务生产、流通、消费有密切关系。

(2) 所得税(也称收益税)。所得税是指以纳税人的所得额为课税对象课征的各种税,如企业所得税、个人所得税。其特点是可以调节纳税人的收入,发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

(3) 财产行为税。财产行为税是指以纳税人拥有或支配的财产为课税对象课征的各种税,行为税是指以纳税人所发生的某种行为为课税对象课征的各种税,如房产税、印花税、车

船税、环境保护税、船舶吨税等。

(4) 资源税。资源税是指对因开发和利用的自然资源的差异而形成的级差收入所征收的一种税,如资源税、城镇土地使用税、土地增值税、耕地占用税等。

2. 按税收与价格的关系分类

(1) 价内税。价内税是指将税收作为价格组成部分的税种,计税依据是含税价格,如消费税。

(2) 价外税。价外税是指将税收作为价格外加部分的税种,计税依据是不含税价格,如增值税。

3. 按计税依据分类

(1) 从价税。从价税是指以课税对象的价格为依据而计算征收的税种,如增值税、消费税。

(2) 从量税。从量税是指以课税对象的数量、重量、容量、面积或体积等为依据而计算征收的税种,如资源税。

(3) 复合税。复合税是指对同一课税对象既从量计税又从价计税,如对卷烟、粮食白酒和薯类白酒这三种应税消费品征收的消费税,就属于复合税。

4. 按税收收入的归属分类

(1) 中央税。中央税是指税收收入归中央一级政府的税种,如消费税。

(2) 地方税。地方税是指税收收入归地方各级政府的税种,如房产税。

(3) 中央和地方共享税。该种税收的收入由中央和地方按一定的比例分成,如增值税。

(三) 税收征收管理范围的划分

目前,我国的税收主要由税务、海关等系统负责征收管理。

(1) 海关负责征收和管理的税种有:关税、船舶吨税,同时负责代征进出口环节的增值税和消费税。

(2) 耕地占用税和契税在 1996 年以前由财政机关的农税部门征收管理,1996 年财政部农税管理机构划归国家税务总局领导,部分省市机构相应划转,这些税种就改由税务部门负责征收,但部分省市仍由财政机关负责征收。

(3) 除上述以外的税种由税务局征收和管理。1994 年分税制改革,中央政府设立国家税务总局,在其内部设置一定的职能司局,省及省以下设置国税局和地税局。

2018 年 3 月 21 日中共中央印发了《深化党和国家机构改革方案》,改革国税地税征管体制。为降低征纳成本、理顺职责关系、提高征管效率,为纳税人提供更加优质高效便利服务,将省级和省级以下国税地税机构合并,具体承担所辖区域内各项税收、非税收入征管等职责。将基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费等各项社会保险费交由税务部门统一征收。截至 2021 年 6 月,由税务机关负责征收的政府非税收入项目有教育费附加、地方教育费附加、国有土地使用权出让收入等 27 项。

二、税制要素认知

税制是税收制度(也称税收法律制度)的简称。税制要素是税制的构成要素,每一个税种都要明确对准征税、对什么征税、征多少税及征税的环节和期限等。税制要素一般包括纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税、免税等。其中纳税人、征税对

象、税率是构成税收制度的 3 个基本要素。

(一) 纳税人

纳税人又称纳税主体,是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人可以是自然人,也可以是法人。相关概念的比照见表 1-1。

表 1-1 相关概念的比照

相关概念	含 义
负税人	实际负担税款的单位和个人。现实中,由于税负转移或转嫁的存在,纳税人与负税人有时不一致
代扣代缴义务人	有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人
代收代缴义务人	有义务借助与纳税人的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位
代征代缴义务人	按税法规定,受税务机关委托而代征税款的单位和个人
纳税单位	申报缴纳税款的单位,是纳税人的有效集合

纳税人的权利与义务见图 1-1。

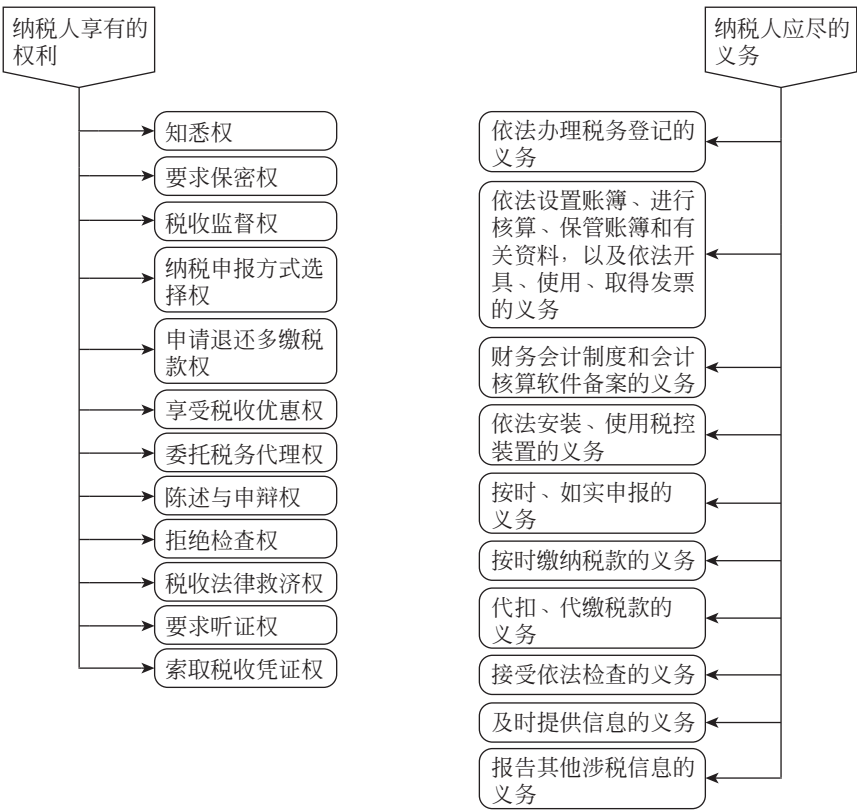


图 1-1 纳税人的权利与义务

(二) 征税对象

征税对象又称课税对象或征税客体,是指税法规定对什么征税,是一种税区别于另一种

税的重要标志。征税对象体现了征税的最基本界限,决定了各个不同税种的名称及各税种在性质上的差别,并对税源、税收负担产生直接影响,是税法最基本的要素。与征税对象密切相关的概念有以下两个。

1. 税目

税目是指税法上规定应征税的具体项目,是征税对象的具体化,反映具体的征税范围,体现征税的广度,是对课税对象质的界定。

2. 税基

税基又称计税依据,是指税法中规定的据以计算各种应纳税款的依据或标准。计税依据在表现形态上一般有两种:一种是价值形态,即以征税对象的价值作为计税依据,在这种情况下,征税对象和计税依据一般是一致的,如所得税类的征税对象是所得额,计税依据也是所得额;另一种是实物形态,即以征税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据,在这种情况下,征税对象和计税依据一般是不一致的,如我国的车船税,其征税对象是各种车辆和船舶,而计税依据则是车船的吨位。

(三) 税率

税率是指应纳税额与征税对象数量之间的法定比例,是计算应纳税额的尺度,也是衡量税负轻重的重要标志。税率是最活跃、最有力的税收杠杆,是税收制度的中心环节。我国现行税率的具体形式及应用的税种见表 1-2。

表 1-2 我国现行税率的具体形式及应用的税种

税率类别		具体形式	应用的税种
比例税率		单一比例税率;差别比例税率;幅度比例税率	增值税、城市维护建设税、企业所得税等
定额税率		按征税对象的一定计量单位规定固定的税额	城镇土地使用税、车船税等
累进税率	全额累进税率	(我国目前没有采用)	
	超额累进税率	把征税对象按数额大小分成若干等级,每一等级规定一个税率,税率依次提高,将纳税人的征税对象依所属等级同时适用几个税率分别计算,再将计算结果相加后得出应纳税款	个人所得税中的综合所得和经营所得
	全率累进税率	(我国目前没有采用)	
	超率累进税率	以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距,对超过的部分就按高一级的税率计算征税	土地增值税

(四) 纳税环节

纳税环节是指税法上规定的征税对象从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。纳税环节有广义和狭义之分。广义的纳税环节是指全部征税对象在再生产中的分布情况,如资源税分布在生产环节、所得税分布在分配环节等。狭义的纳税环节是指应税商品在流转过程中应纳税的环节。

（五）纳税期限

纳税期限是指纳税人向国家缴纳税款的法定期限。国家开征的每一种税都有纳税期限的规定。合理确定和严格执行纳税期限,对于保证财政收入的稳定性和及时性具有重要作用。不同性质的税种以及不同情况的纳税人,其纳税期限也不同。

我国现行税制的纳税期限有3种形式,即按期纳税、按次纳税和按年计征分期预缴。

（六）纳税地点

纳税地点是指纳税人依据税法规定向税务机关申报纳税的具体地点,一般包括纳税人机构所在地、经济活动发生地、财产所在地和特定行为发生地。

（七）减税和免税

减税和免税是指对某些纳税人或征税对象的鼓励或照顾措施。减税是对应纳税额少征一部分税款,而免税是对应纳税额全部免征税款。减税和免税是对税率的重要补充,它的最大优点在于把税法的普遍性与特殊性、统一性与灵活性结合起来,可以对不同类型的纳税人和征税对象实行不同层次的减免,有利于全面、因地制宜地贯彻国家的社会经济政策。减税和免税可分为税基式减免、税率式减免和税额式减免3种形式。

1. 税基式减免

税基式减免是指通过直接缩小计税依据的方式来实现减税和免税,具体包括起征点、免征额、项目扣除以及跨期结转。



想一想

人们常说我国个人所得税综合所得的“起征点”是5 000元。这里表述“起征点”这一概念是否正确?为什么?

2. 税率式减免

税率式减免是指通过直接降低税率的方式来实现减税和免税,具体包括重新确定税率、选用其他税率、零税率。

3. 税额式减免

税额式减免是指通过直接减少应纳税额的方式来实现减税和免税,具体包括全部免征、减半征收等。

三、税务会计认知

（一）税务会计的概念

税务会计是指纳税人依据现行税收法规和会计准则,运用会计方法对纳税人的税收资金运动,即应纳税额的计算、缴纳过程进行核算和反映,从而为企业经营者及相关部门提供企业涉税信息,同时保证企业利润最大化目标实现的一种管理活动。

税务会计作为企业会计的一个分支,目前已形成了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学科的三大分支。因此,税务会计和财务会计一样,也有其独特的概念结构,一般包括目标、对象、基本假设等。

（二）税务会计的目标

税务会计的目标应与财务会计的总体目标一致,即努力提高纳税人的经济效益,维护企业的正当权益。税务会计的具体目标则有别于财务会计的具体目标,主要包括以下 3 个方面。

1. 依法纳税,认真履行纳税义务

税务会计要以国家现行的税法为依据,在财务会计有关资料的基础上,正确进行与税款形成、计算、申报、缴纳有关的会计处理和调整计算,准确、及时地填写有关纳税申报表,足额、及时缴纳各种税款,为税务机关(包括国家委托授权的代征机关)及时提供真实的税务会计信息。

2. 正确进行税务会计处理,认真协调与财务会计的关系

税务会计既要与国家现行税法为准绳,又要按会计法规做调整分录,还要在财务报告中显示有关税务会计信息。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,只有认真配合、相互协调,才能完成各自的具体目标,才能服务好企业的共同目标。

3. 合理选择纳税方案,有效进行税务筹划

税务会计涉及的是与企业纳税有关的特定领域,在这个领域,要服从企业财务与会计的总目标,在其他各项收入、成本、费用不变的前提下,企业税负与企业盈利呈反比。所以税务会计的目标是如何选择税负较轻的纳税方案,在企业经营的各个环节如何事先进行税负的测算,以便作出税负最轻的决策,以及事后如何进行税负分析等。

（三）税务会计的对象

税务会计的对象即税务会计核算和监督的内容。凡是在生产经营过程中能够用货币表现的各种税务活动,都是企业税务会计的研究对象。

1. 计税依据

纳税人的各种应缴税款是根据各税种的计税依据与其税率相乘之积。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

应税收入是指企业因销售商品、提供劳务等应税行为所取得的收入,即税法所认定的收入,因此也可称为法定收入。应税收入与财务会计收入(简称“会计收入”)有密切联系,但不一定等同。确认应税收入的依据有以下两点: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。换言之,如果纳税人发生非应税行为或免税行为,其所取得的收入就不是应税收入,而只是会计收入。二是与某一具体税种相关,即纳税人取得一项收入,如果是应税收入,必然与某一具体税种相关,即是某一税种的应税收入,而非其他税种的应税收入。

3. 扣除项目

扣除项目是指企业因发生应税收入而必须支付的相关成本费用项目,即税法所认可的允许在计税时扣除的项目,因此也称“法定扣除项目”。属于扣除项目的成本、费用、税金、损失应在财务会计确认、记录的基础上,分不同情况确认:一是按其应与应税收入的发生是否为因果关系确认,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折

旧、摊销；三是对特定项目，不论财务会计采用什么会计原则，均不得超过扣除标准。由此可见，财务会计确认、记录的费用支出与法定扣除项目虽然有密切关系，但两者并不等同。

4. 应税所得与应税亏损

财务会计学与税务会计学中“所得”的含义并不同。财务会计中的“所得”是指账面利润或会计利润；税务会计中的“所得”是指应税所得，或称纳税所得，它是应税收入与法定扣除项目金额之差。在税务会计的实务操作中，企业是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。

与“应税所得”相对应的要素是“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。在账面亏损的基础上，按现行税法进行调整，如果调整后仍是负数，即为应税亏损。对应税亏损可按税法规定进行税前弥补，若企业有意虚列亏损，应视同逃税行为。

5. 应纳税额

应纳税额也称应缴税款，是税务会计特有的一个会计要素，其他会计没有这个要素。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。计税依据体现了征税的广度，对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。税率体现了征税的深度，各个税种一般都有其特定的税率。

6. 退(免)税、补税、罚款、罚金、滞纳金

纳税人出口货物，按税法规定可以享有免税和(或)退税的待遇，少缴税款应该补缴。违反税法规定，根据具体情况，要支付滞纳金、罚款或罚金。税务会计应该正确计算并进行相应的会计处理。

(四) 税务会计的基本假设

1. 纳税主体假设

凡是发生经济业务的企业法人，都有纳税义务，都需要税务会计为之服务，都是一个特定的纳税主体。该假设界定了税务会计为之服务的空间范围。税务会计主体是包含于会计主体之中的纳税主体，它既是会计主体，又是纳税主体，主要是指单位法人，不是指普通个人纳税者。

2. 持续经营假设

持续经营是指税务会计应以其主体的既定经营方针、目标和持续、正常的生产经营活动为前提，选择会计程序与会计处理方法，进行会计核算。它假设税务会计主体在可预见的将来不会解散、破产、清算。税务会计应建立在连续、非清算的基础上，按原定用途使用现有资产，按现时承诺清偿债务，资产、负债在持续经营的基础上计价。例如，固定资产按历史成本计价，不考虑其清算价格，并以折旧形式分摊于各使用期间，使其损耗资金得到补偿，保证生产经营正常进行。再如，持续经营下对递延税款可采用债务法进行会计处理，对本期亏损准予前溯转回或后推结转。此外，根据资本维持原则，持续经营下新增价值需区分资本与收益，因此必须确认收入，界定费用，计算新增收益和资本，计算经营收益和资本收益，再根据不同的纳税客体，依法纳税。

税务会计主体必须在持续经营假设的前提下进行税务会计核算，这样才能使其会计处理方法保持稳定，使税务会计揭示的信息真实、可靠，并具有相关性。

3. 货币时间价值假设

货币时间价值是指由于时间因素,货币在周转使用过程中形成的增值。这使得货币计量中币值稳定的附带性假设受到越来越多的质疑。在货币时间价值的前提下,税法出于及时、足额征税的税收目的,规定纳税人应尽快确认收入;推迟计量费用,推迟确认收入。在依法纳税的前提下,出于纳税筹划、相对节税的财务利益考虑,会计往往采用尽快、加速计量费用,推迟确认收入的处理方法,如所得税会计中采用债务法进行递延税款处理。

在货币时间价值的前提下,对于税法和会计规范不一致引起的应税利润和会计利润的差异,在差异的处理上,税务会计必须以税法为依据。

4. 纳税年度假设

纳税年度是指纳税人应向国家缴纳各种税款的起止时间。在我国,为了便于协调税务会计与财务会计的有关数据,纳税年度与日历年度、财政年度、会计年度是相同的,都是从每年公历1月1日起到12月31日止。在其他一些国家,纳税年度多同于财政年度和会计年度,却不同于日历年度,如美国是从每年的7月1日起到次年的6月30日止。对于在纳税年度中间开始营业的纳税人来说,纳税年度是指其营业开始日至同期纳税年度终止日。

5. 年度会计核算假设

年度会计核算是指财务会计依据会计准则的规定,遵循财务会计理论的要求,在会计年度内对企业的各项经济活动运用专门的会计方法,正确、及时地进行记录、整理和汇总,并定期结账和决算,编制公允的年度财务会计报告的全过程。年度核算是税务会计的根本前提,即税务会计是建立在年度会计核算基础上的,而不是建立在某一特定业务基础上的,课税只针对某一特定纳税期间发生的全部事件的净结果,而不考虑当期事件在后续年度中的可能结果如何,后续事件将在其发生的年度内考虑。比如,在“所得税跨期摊配”中应用递延法,由于强调原始差异对税额的影响,而不强调转回差异对税额的影响,因此它与未来税率没有关联性。当暂时性差异后来转回时,按暂时性差异产生时递延的同一数额调整所得税费用。

(五) 税务会计的特点

作为融税收制度和会计核算于一体的特殊专业会计,税务会计主要具有以下特点。

1. 法定性

税务会计以国家现行税收法令为准绳,这是它区别于其他专业会计的一个最重要的特点。众所周知,对于会计核算中的一些计算方法(如存货计价方法)、技术处理等,企业可以根据其生产、经营的实际需要进行选择,但税务会计必须在遵守国家现行税收法令的前提下进行选择。税收法律是调节税企关系的准则,制约着征纳双方的分配关系。国家不能超越法律征税,企业也不得拒绝执行税法规定,不履行纳税义务。当财务会计制度的规定与现行税法的计税方法、计税范围等发生矛盾时,税务会计必须以现行税收法规为准,做适当调整、修改或补充。对某些按财务会计制度反映而不便按照税法规定反映的会计事项,必须单独设置账簿、单独核算其销售金额等,方能据以按不同税率计税或减税、免税,否则税率从高或不予减免。由此可见,法定性是税务会计的一个最显著特点。

2. 纳税主体的广泛性

凡是我国公民,都有纳税义务,而企业更是负有纳税义务的法人。也就是说,所有自然人和法人都可能是纳税人。法定纳税人的广泛性,决定了税务会计的广泛性。