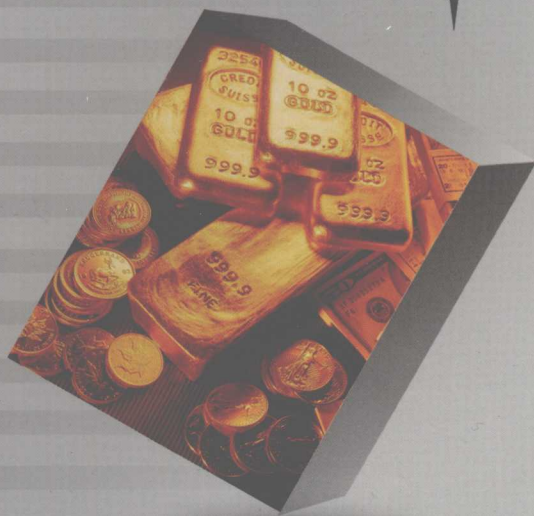


21 世纪高等学校会计学专业规划教材

税务会计与纳税筹划

谭 恒 编 著



武汉理工大学出版社
Wuhan University of Technology Press

21 世纪高等学校会计学专业规划教材

税务会计与纳税筹划

谭 恒 编著

武汉理工大学出版社

内 容 提 要

本书以我国主要税种为主线,按照新的企业所得税法和企业会计准则来阐述企业所得税的规定和会计处理,按照新的所得税来进行税收筹划。在每个税种的会计处理及纳税筹划中,通过大量的案例来讲解相关内容,使难以理解的应纳税计算和纳税筹划更容易被读者接受。本书内容丰富,衔接紧密,结构清晰,适合于高等学校会计学、财务管理、审计专业和其他经济管理类专业的本科教学,也可作为企业财务管理人员工作的参考读物。

图书在版编目(CIP)数据

税务会计与纳税筹划/谭恒编著. —武汉:武汉理工大学出版社,2008.8

(21世纪高等学校会计学专业规划教材)

ISBN 978-7-5629-2746-4

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 129908 号

出版发行:武汉理工大学出版社

地 址:武汉市武昌珞狮路 122 号 邮编:430070

<http://www.techbook.com.cn> 理工图书网

印 刷 厂:荆州市鸿盛印务有限公司

开 本:787×1092 1/16

印 张:23

字 数:469 千字

版 次:2008 年 8 月第 1 版

印 次:2008 年 8 月第 1 次印刷

印 数:1—3000 册

定 价:32.00 元

凡使用本教材的教师,可通过 E-mail 索取电子教案或邮件包。

E-mail: wutpcqx@163.com wutpcqx@tom.com

本社购书热线电话:027—87394412 87383695 87384729 87397097(传真)

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请向出版社发行部调换。

21 世纪高等学校会计学专业规划教材

出版说明

本系列教材以 2006 年国家财政部发布的 39 项企业会计准则、48 项注册会计师审计准则和新颁布的《企业会计准则——应用指南》为依据编写；内容力求简练，通俗易懂，并力求突出本系列教材“新颖、精练、实用”的特色。每章内容均包括：正文、本章小结、中英文对照专业名词、思考与练习、案例或实训题等。

本系列教材配有电子教案和邮件包（含模拟试卷和教材习题参考答案），供教师教学使用。

参加本系列教材编写的人员主要有中南财经政法大学、武汉理工大学、哈尔滨工业大学、西南大学、中国地质大学、广州大学、武汉科技学院、中原工学院、武汉工业学院、山东交通学院、西南科技大学、山东建筑大学、西安科技大学、太原科技大学、西南林学院、江汉大学、河南理工大学、福建师范大学、山西农业大学、洛阳理工学院等国内 20 多所高校相关院系的会计、财务和审计专业的骨干教师。

本系列教材主要适用于高等学校会计、财务、审计专业以及其他相关本科专业教学使用，也可供财会人员培训和自学使用。

21 世纪高等学校会计学专业规划教材编委会

2007 年 1 月

21 世纪高等学校会计学专业规划教材

编委会名单

主任：

罗 飞

副主任（按姓氏笔画排序）：

王福胜 张友棠 张龙平 彭 珏 韩传模

委员（按姓氏笔画排序）：

王 静 王珍义 王新红 王筱萍 孙世荣 李淑平 邹德琪 张立华

张楚堂 郝玉贵 钟新桥 高文进 高玉香 夏明会 蒋 葵 程明娥

秘书长（总责任编辑）：

崔庆喜

前 言

自1994年税制改革后,税收与会计分离加剧,税务会计从财务会计中分离已得到认可并成为现实,越来越多高校的会计专业和财务管理专业开设了税务会计课程。税务会计是以国家税法为准绳,将国家税收法律与企业会计核算融于一体的一门会计分支学科,是将会计的基本理论、基本方法同企业的纳税活动相结合,涉及税收学、会计学,借助计算机工具进行涉税会计处理、纳税申报、税款缴纳、税务筹划的一种管理活动。因此,税务会计主要研究的是其“会计问题”,但它不能仅仅停留在“会计”上,它要追求纳税主体的最大税收利益,因此,税务筹划就成为其必然构成部分。本书以新的企业会计准则为依据,结合财税法规的新变化,将税法、税务会计处理与纳税筹划有机的统一起来,是一本非常具有实用价值的教材和参考书。

1. 内容充实、结构合理。本书以我国主要税种为主线,结合税法内容、会计处理方法、纳税筹划思路展开写作,内容丰富,衔接紧密,结构清晰。

2. 与新会计准则、税制改革成果紧密结合。本书按照新的企业所得税法和企业所得税会计准则来阐述企业所得税的规定和会计处理,按照新的所得税来进行税收筹划,使读者能够掌握最新所得税的内容。

3. 案例贯穿始终。本书在每个税种的会计处理及纳税筹划中,通过大量的案例来讲解相关内容,使难以理解的应纳税计算和纳税筹划更容易被读者接受,提高读者的学习兴趣及运用水平。

4. 法规链接便于使用。本书每个章节后面都提供了与本章主要内容相对称的法规链接,便于读者查找相关法规的出处,加深理解。

在本书的编写过程中,编者参考和借鉴了许多专家学者的研究成果,同时得到了国家财政部科研所、国家税务总局、武汉理工大学出版社、天津财经大学、中原工学院、广西财经学院、中南财经政法大学有关领导、专家、教师的大力支持,特别是得到了财政部会计咨询专家盖地教授的指导和帮助,在此向他们致以深深的谢意。

为了完成本书的编写,编者花费了大量的时间和精力,力求内容完整、准确,但税收制度和会计准则的变化一直在持续,同时由于专业水平有限,本书难免出现不妥甚至错误之处,恳请同仁和读者批评指正。

编 者

2008年7月

序

获悉谭恒博士编著的《税务会计与纳税筹划》即将出版,甚感欣忭。回首上世纪 80 年代中期,我在我们会计系本科生中开设“税务会计”课,从而取代财政系为我们开设的“国家税收”(有的称为“中国税制”或“税法”)时,曾有不少争议;直至上世纪 90 年代中期,在我系承办的京津两地高校会计论坛会上,也曾对“税务会计”是否独立有过激烈争论。进入 21 世纪后,我国的税收法律与会计法规改革趋势已经非常明朗,即在各自目标导向下,各自遵循其国际发展趋势。因此,可以说,我国财务会计与税务会计分离已经完全具备了相关法律、法规环境。但财务会计与税务会计“分离”有完全分离与相对分离之别,在我国会计实务中,目前两者是相对分离。应该强调的是,学科划分与岗位(实务)分工是两回事,如果将两者混同,定会得出不当结论,这不仅表现在会计上。另外,会计准则、会计制度对企业涉税事项的规范,不同于税法对企业涉税事项的要求,前者属于财务会计范畴,后者属于税务会计范畴,既不能将前者混同于后者,又不能将后者混同于前者,但在会计实务中,可以作为同一个工作岗位。

为了适应社会主义市场经济的需要,高校应该大力培养复合型、应用型会计专业人才。因此,我国越来越多的高等院校在本科生、研究生中开设“税务会计”、“税务筹划”课程(税务会计与税务筹划,既可以合并为一门课,又可以分设为两门课)。谭恒博士根据其多年的教学经验编著的《税务会计与纳税筹划》教材,正是为了适应我国高校会计专业、审计专业、财务管理专业的教学需要。本书有诸多特色,我认为主要是:(1)以我国现行税收法规、会计法规为依据,将税法、涉税会计处理以及相关纳税筹划融为一体,直接体现了税务会计的两个目标:“既要遵循税法规定,又要使公司纳税金额最小化。”(沃尔特 T. 哈里森,查尔斯 T. 亨瑞格. 财务会计. 北京大学出版社,2006)(2)结构合理,重点突出;(3)以案例贯穿教材始终,并在每章设置实训题,有利于培养实战型人才;(4)教材配套性强,备有电子教案等教学辅助内容,在方便教师教学的同时,也有利于提高教学质量。

为本书写“序”,是有感于在会计教材的百花园里,又绽放出一朵美丽的鲜花,让我们赏心悦目。

盖 地

于天津财经大学会计与财务研究中心

2008 年 5 月 8 日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 税收概述	(1)
第二节 税务会计概述	(4)
第三节 企业纳税程序	(13)
本章小结	(20)
中英文对照专业名词	(21)
思考与实训题	(21)
相关法规链接	(21)
第二章 增值税会计与纳税筹划	(22)
第一节 增值税概述	(22)
第二节 增值税的计算与申报	(28)
第三节 增值税的会计处理	(44)
第四节 增值税的纳税筹划	(62)
本章小结	(73)
中英文对照专业名词	(73)
思考与实训题	(73)
相关法规链接	(75)
第三章 消费税会计与纳税筹划	(76)
第一节 消费税概述	(76)
第二节 消费税的计算与申报	(85)
第三节 消费税的会计处理	(90)
第四节 消费税的纳税筹划	(99)
本章小结	(103)
中英文对照专业名词	(104)
思考与实训题	(104)
相关法规链接	(106)

第四章 出口货物退免税会计	(107)
第一节 出口货物退免税概述	(107)
第二节 出口货物退免税的计算与申报	(110)
第三节 出口货物退免税的会计处理	(116)
第四节 出口货物退免税的纳税筹划	(129)
本章小结	(132)
中英文对照专业名词	(133)
思考与实训题	(133)
相关法规链接	(134)
第五章 关税会计与纳税筹划	(135)
第一节 关税概述	(135)
第二节 关税的计算与申报	(139)
第三节 关税的会计处理	(146)
第四节 关税的纳税筹划	(149)
本章小结	(153)
中英文对照专业名词	(154)
思考与实训题	(154)
相关法规链接	(155)
第六章 营业税会计与纳税筹划	(156)
第一节 营业税概述	(156)
第二节 营业税的计算与申报	(162)
第三节 营业税的会计处理	(171)
第四节 营业税的纳税筹划	(174)
本章小结	(180)
中英文对照专业名词	(180)
思考与实训题	(181)
相关法规链接	(182)
第七章 资源税会计与纳税筹划	(184)
第一节 资源税概述	(184)
第二节 资源税的计算与申报	(187)
第三节 资源税的会计处理	(190)

第四节 资源税的纳税筹划·····	(191)
本章小结·····	(193)
中英文对照专业名词·····	(193)
思考与实训题·····	(193)
相关法规链接·····	(194)
第八章 企业所得税会计与纳税筹划 ·····	(195)
第一节 企业所得税概述·····	(195)
第二节 企业所得税的计算与申报·····	(205)
第三节 企业所得税的会计处理·····	(216)
第四节 企业所得税的纳税筹划·····	(235)
本章小结·····	(246)
中英文对照专业名词·····	(247)
思考与实训题·····	(247)
相关法规链接·····	(249)
第九章 个人所得税会计与纳税筹划 ·····	(251)
第一节 个人所得税概述·····	(251)
第二节 个人所得税的计算与申报·····	(260)
第三节 个人所得税的会计处理·····	(272)
第四节 个人所得税的纳税筹划·····	(278)
本章小结·····	(283)
中英文对照专业名词·····	(283)
思考与实训题·····	(284)
相关法规链接·····	(285)
第十章 土地增值税会计与纳税筹划 ·····	(286)
第一节 土地增值税概述·····	(286)
第二节 土地增值税的计算与申报·····	(290)
第三节 土地增值税的会计处理·····	(295)
第四节 土地增值税的纳税筹划·····	(297)
本章小结·····	(301)
中英文对照专业名词·····	(301)
思考与实训题·····	(301)
相关法规链接·····	(303)

第十一章 其他税种会计与纳税筹划	(304)
第一节 房产税会计与纳税筹划	(304)
第二节 城镇土地使用税会计与纳税筹划	(310)
第三节 契税会计与纳税筹划	(313)
第四节 车辆购置税会计与纳税筹划	(321)
第五节 车船税会计与纳税筹划	(324)
第六节 印花税会计与纳税筹划	(327)
第七节 烟叶税会计与纳税筹划	(334)
第八节 城市维护建设税会计与纳税筹划	(337)
本章小结	(339)
中英文对照专业名词	(340)
思考与实训题	(340)
相关法规链接	(341)
第十二章 税务检查与纳税调整	(343)
第一节 税务检查概述	(343)
第二节 纳税审查与错账更正	(345)
第三节 会计更正与纳税调整	(351)
本章小结	(356)
中英文对照专业名词	(356)
思考与实训题	(356)
相关法规链接	(357)
参考文献	(358)

第一章 总 论

第一节 税收概述

一、税收的概念

税收的概念随着时代不同、环境不同、角度不同而表述各异。目前比较一致的说法是:税收是国家为实现其职能,凭借其政治权力,依法参与单位和个人的财富分配,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收是为国家的需要而存在和发展的,同时,它又是被用来作为执行国家职能的必不可少的重要经济杠杆。税收的本质是国家以法律规定向经济单位和个人无偿征收实物或货币所形成的特殊分配关系。税收作为国家取得财政收入的主要形式,与其他财政收入形式相比较,具有以下基本特征:

1. 强制性

税收的强制性是指国家以社会管理者的身份,用法律、法规等形式对征税行为加以规定,并依照法律强制征收。“没有,从不曾有,也绝不可能有‘自愿’的税收制度”(唐纳德 C. 亚历山大)。税收的强制性说明,依法纳税是人们不能回避的法律义务,不依法纳税者要受到法律的制裁。我国的宪法规定,我国公民“有依法纳税的义务”。这种强制性特征决定了税收是国家取得财政收入的最普遍和最可靠的形式。

2. 无偿性

税收的无偿性是指国家对纳税人的无偿征收,表现为国家征税后,税款就成为国家的财政收入,不付给纳税人任何报酬,也不存在对纳税人的偿还问题。但若从财政活动的整体来看,税收是对政府提供公共物品和服务成本的补偿,这里又反映出有偿的一面。

3. 固定性

税收的固定性是指国家在征税之前,通过法律形式预先对纳税人、纳税对象、税目、税率、应纳税额、纳税期限等做出具体规定,在一定时间内保持相对的稳定性。但随着社会经济条件的变化,国家可以对税收的规定进行修改和调整。

二、税收制度要素

税收制度即税收法律制度,简称税制,是调整国家与纳税人之间税收征收关系的法律规范,是国家各种税收法令和征收办法的总称。

税收制度要素是税收内容的具体表现。它包括三个方面的内容,即对什么征税、征多少及谁负担。具体来说,它主要包括以下项目:

(一)纳税义务人

纳税义务人简称纳税人,是税法规定的直接负有纳税义务的法人和自然人,是纳税的主体。无论征收什么税,其税负总要有相关的纳税人来承担。

纳税人是税收制度的一个基本要素,各税种都有其纳税人。纳税人从法律角度划分,包括法人和自然人两种。

(1)法人纳税人,一般是指经工商行政管理机关审查批准和登记、具备必要的生产手段和经营条件、实行独立经济核算并能承担经济责任、能够依法行使权利和义务的单位、团体。

(2)自然人纳税人,是指负有纳税义务的公民个人。

(二)课税对象

课税对象又称征税对象,是税法规定的征税的目的物,是国家据以征税的依据。课税对象是一种税区别于另一种税的最主要标志,体现着各种税的征税范围,其他要素的内容一般都是以课税对象为基础确定的。

(三)计税依据

计税依据,又称税基,是指税法中规定的据以计算各种应纳税款的依据或标准,是课税对象在量上的具体化。计税依据在表现形态上一般有三种:一是价值形态,即以征税对象的价值作为计税依据,比如营业税的计税依据是营业额,在这种情况下,课税对象和计税依据一般是一致的;二是实物形态,就是以课税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据,比如对汽油、柴油征收的消费税,其计税依据是汽油、柴油的数量,在这种情况下,课税对象和计税依据一般是不一致的;第三种是复合计税,即计税依据既为价值又为实物标准单位,如烟、酒的消费税计税依据就是复合计税。

(四)税率

税率是应纳税额与课税对象之间的比例,是计算应纳税额的尺度,它体现征税的深度,是税收制度的中心环节。税率的高低,直接关系着国家财政收入的多少和纳税人税收负担的轻重。

我国现行的税率可分为三种:

(1)比例税率。是指对同一征税对象,不论数量的多少、金额大小都按同一比例征税的税率。其主要优点是税负均衡,计算简便,适应性较强,使用较广泛。

(2)定额税率。又称固定税额,是根据课税对象计量单位直接规定固定的征税数额的一种税率形式,一般适用于从量计征的税种。

(3)累进税率。是指按征税对象数额的大小,划分若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,征税对象数额越大税率越高,数额越小税率越低。

(五)纳税义务发生时间与纳税期限

纳税义务发生时间,是指纳税人发生应税行为,应当承担纳税义务的起始时间。

纳税期限,是指负有纳税义务的纳税人向国家缴纳税款的最后时间限制。它是税收强制性和固定性在时间上的体现。

我国现行税制的纳税期限有如下三种形式:

(1)按期纳税。即根据纳税义务发生时间,通过确定纳税间隔期,实行按日纳税。按期纳税的纳税间隔期分为1天、3天、5天、10天、15天和1个月,共6种期限。纳税人的具体纳税期限由主管税务机关根据情况分别核定。如增值税。

(2)按次纳税。即根据纳税行为的发生次数确定纳税期限。如契税、印花税等。

(3)按年计征,分期预缴。即按规定的期限预缴税款,年度结束后汇算清缴,多退少补。如企业所得税。

(六)纳税地点

纳税地点是指纳税人缴纳税款的地点。纳税地点的确定,有以下三种情况:

(1)在业户的所在地缴纳税款。即在纳税人从事生产经营活动的所在地缴纳税款。

(2)在营业行为发生地缴纳税款。营业行为发生在什么地方,就在什么地方纳税。如非固定业户销售应税劳务,其应纳税款向销售地税务机关缴纳。

(3)汇总集中缴纳。当总机构和分支机构不在同一县(市)时,其分支机构的应缴税款可由总机构汇总缴纳。

(七)减税、免税

减税、免税是对某些纳税人或课税对象的鼓励和照顾措施。减税是对应纳税额少征一部分税款;免税是对应纳税额全部免征。

减税、免税可以分为三种基本形式:

(1)税基式减免。即通过直接缩小计税依据的方式实现的减税、免税。具体包括以下几个方面:①起征点。它是征税对象达到一定数额开始征税的起点。②免征额。它是在征税对象的全部数额中免于征税的数额。③项目扣除。它是指在课税对象中扣除一定项目的数额,以其余作为依据计算税额。④跨期结转。它是将以前纳税年度的经营亏损等在本纳税年度经营利润中扣除,也相当于直接缩小了税基。税基式减免使用范围最广泛,从原则上讲它适用于所有生产经营情况。

(2)税率式减免。即通过直接降低税率的方式实现的减税、免税。具体包括:重新确定税率、选用其他税率、零税率等形式。

(3)税额式减免。即通过直接减少应纳税额的方式实现的减税、免税。具体包括:全部免征、减半征收、核定减免额等。

减免税按照其在税法中的地位可分为如下三类。

(1)法定减免。凡是在各种税的基本法中规定的减税、免税都称为法定减免。它体现了该种税减免的基本原则规定,具有长期的适用性。法定减免必须在基本法规中明确列举减免税项目、减免税的范围和时间。

(2)特定减免。它是根据社会经济情况发展变化和发挥税收调节作用的需要,而规定的减税、免税。

(3)临时减免,又称“困难减免”。是指除法定减免和特定减免以外的其他临时性减税、免税,主要是为了照顾纳税人的某些特殊的或暂时的困难,而临时批准的一些减税、免税,它通常是定期的减免税或一次性的减免税。

(八)税收违章处理

税收违章处理是对有违反纳税行为的纳税人采取的惩罚措施,包括加收滞纳金、处以罚款、送交人民法院依法处理等。

违章处理是税收强制性在税收制度中的体现,纳税人必须按期足额缴纳税款,凡有拖欠税款、逾期不缴纳税款、偷税逃税等违反税法行为的,都应受到制裁(包括法律制裁和行政处罚制裁等)。

第二节 税务会计概述

一、税务会计的概念与特点

(一)税务会计的产生

税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物。随着社会生产力和社会经济的发展,各国的税法、税制越来越健全,越来越复杂。纳税人越来越认识到税务事项对经营决策,对会计及理财的影响。美国著名会计学家 E. S. 亨德里克森在其所著的《会计理论》一书中写到:“很多小企业的会计目的主要都是为了编制所得税申报表,甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记账。即使对于大公司来说,纳税也是会计师们的一个主要问题……税法对于提高会计实践水准具有极大影响,并促进一般会计实务的改进及一致性的保持……通过税法还可以促进会计观念的发展。”这种普遍存在的认识为税务会计的产生奠定了基础。随着各国税法的不断完善和健全、税收的国际化协调不断加强,国际会计准则及各国会计准则的颁布、修订、执行、完善,财务会计处理方法与现行税法之间的不一致性有扩大之势。税法与会计

准则对涉税会计事项处理的差异,为税务会计的独立创造了必要条件。税收制度的发展和会计准则的不断完善以及二者间需要的协调,为税务会计与财务会计的分离提供了动力。为了客观反映纳税人的涉税事项,依法纳税、合理纳税,独立于财务会计的税务会计便产生了,且发展成为现代会计学的一个分支,并在不断发展完善。

纵观国外税务会计的产生和发展历程,大致经历了四个阶段。

1. 税收会计与财务会计独立并存阶段

税收会计是核算与监督税收资金运动的一种专业会计。税收会计的目标是提供税收业务信息,保证国家税收及时、足额上缴入库和公平税负,从而在一定程度上防止和减少偷税行为,有利于保护国家税款的安全完整,满足国家经济发展的需要。从国家税收和会计的演进发展史来看,相当长的一段时期,国家税法的制定、修订,是没有考虑或很少考虑纳税人在会计上是如何计算、如何进行会计处理的。政府收税主要依靠税收会计进行记录和反映,侧重于国家税收的实现。企业是国家的主要纳税人,企业会计要为纳税人计税并缴税,要依据财务会计准则和会计学的基本原理框架对企业涉税事项进行会计处理。由于各自代表的利益主体不同,行使职能的角度也不同,对同一涉税事项的处理,税务会计实施的是税务处理,财务会计实施的是会计处理,难免会发生某些冲突。这一阶段,各国的持续时间不尽相同。

2. 税收会计与财务会计相互影响、互促发展阶段

这一时期,会计对税收的影响主要表现在税务会计在计算税金的程序上要模拟会计方法。税收对会计的影响主要表现在两个方面:一方面,财务会计核算时要考虑税收因素,税收因素促进会计的重心由计算资产盘存转向计算影响所得税的收入;另一方面,财务会计所选择的各种会计方法要保证得到税法的承认,税收有助于提高和改善会计实务处理的时间连贯性和方法的科学性。税务与会计走过了一段相互承认、相互借鉴、共同发展、会计所得与纳税所得彼此一致的发展时期。在此期间,由于税法借鉴了会计的可行方法和合理的思想内核,促进了自身的发展。同时,由于税法的不断完善推动和规范了会计实务的处理,从而导致了会计程序 and 概念的修正和发展。但两者目标毕竟不同,很难在所有事项上永远并行不悖、和谐一致。

3. 税收会计与财务会计适当分离、各司其职阶段

税收会计与财务会计两者关系密切,但由于各自的目标、对象等差异,最终停止了两者相互仿效的初级做法,朝着完善各自学科的方向发展。税收会计行使国家职能,监督、稽查和复核纳税人的税务活动和涉税事项;财务会计行使会计核算职能,按照会计准则、公认会计原则和方法等核算本单位的收入、成本、利润,并计算缴纳各项税金。这一时期,税收会计则逐渐成为国家预算会计的一部分,成为财

政管理的组成部分,专门组织国家税收,并发挥税收杠杆的宏观经济调控职能;财务会计逐渐成为企业内部管理职能的一部分。税收法律、制度,会计准则、公认的会计原则和方法各自不断发展完善,使得收入、收益、费用开支等标准不同,凸显了税收处理与会计处理的差异,会计与税法的协调问题出现,税务会计端倪渐显。

4. 税收会计、财务会计、税务会计交叉并存阶段

随着各国税务与会计理念和实务持续发展和不断完善,财务会计已经有了一套较为成熟的理论结构框架(或称概念结构),税务会计也应建立并且已经初步建立起一套理论结构体系,只要会计准则及会计制度与税法对会计事项的要求有差异,税务会计就有其独立的必要性。与此同时,在纳税人主体内部,涉税事项的税务协调、依法纳税下的税收筹划越来越被重视,即企业涉税事项的会计处理逐步从企业财务会计中独立出来,并相对固定下来,由此产生了税务会计。但各国法律、法规、会计准则、会计制度的历史背景不同,也会形成不同的会计分支体系。最为广泛的是税收会计、税务会计、财务会计作为会计学的分支并存,三者既有联系又有区别。三者虽然同属会计范畴,但在逻辑上呈交叉关系。

(二)税务会计的概念

迄今为止,税务会计的概念仍是人言言殊。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。富岗幸雄则认为,税务会计是根据会计的预测方法来掌握并计算被确定的计税标准,从而起到转达和测定财务信息的纳税目的与作用的会计。我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,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,进而在年度终了加以结算、编表、申报、纳税的社会科学。而陈建昭等人认为,税务会计为一种国内性会计,非为国际共同性会计。税务会计在企业会计理论结构上,以重叠之形态,再注入其特有之计算方法或会计理论,达成的以课税为目的的完整体系。天津财经大学盖地教授认为:税务会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对税款的形成、调整计算和缴纳,即企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。税务会计是社会经济发展到一定阶段后,从财务会计中分离出来的。它是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科,是融国家税收法令和会计处理为一体的一种特种专业会计,可以说是税务中的会计、会计中的税务。

税务会计是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础,对财务会计中按会计准则、会计制度进行的会计处理与国家现行税收法规不一致的会计事项,或者出于纳税筹划的目的,进行纳税调整或重新计算的会计活动。税务会计资料大多来自财务会计,在进行纳税调整、计算,并作纳税调整会计分录后,再融入财务会计

账簿和财务会计报告之中。因此,税务会计并不是要求企业在财务会计凭证、账簿、报表之外再设一套会计账表,但建议企业设置专职税务会计人员,大企业还应设置专门的税务会计机构。

随着各国税制的逐步完善、会计的不断发展,以及税收的国际协调,税务会计也会不断发展、不断完善。

(三)税务会计的特点

税务会计有别于财务会计的主要特点有以下几个方面。

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特点。按企业会计准则、会计制度的规定,财务会计对某些会计事项可以根据企业经营需要进行会计政策选择;税务会计则必须在国家现行税法的范围内进行会计政策选择。当财务会计制度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,进行纳税调整。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,方能据以按应税税种的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,严格遵守税法规定是税务会计的一个最显著的特点。

2. 筹划性

企业通过税务会计履行纳税义务,同时还应体现其作为纳税人享有的权利。具体体现在“应交税费”账户的作用上:它既可以反映企业上缴税金的数额,即实际履行的纳税义务;又可以反映企业应缴未缴的税金数额,它是企业对国家的一笔负债,其金额的大小、滞留企业时间的长短,可以反映企业“无偿使用”该项资金的能力。减轻税负、提高盈利水平是每个企业不懈追求的目标,要通过税务会计的筹划(谋划、对策),正确处理涉税会计事项,实现企业的财务目标。

3. 协调性

因税务会计是从财务会计中分离出来的,对财务会计确认、计量、记录和报告的事项及其结果,只要与税法规定不悖,就可以直接采用;只有对不符合税法规定者,才进行纳税调整,即进行税务会计处理,使之符合税法的要求。因此,税务会计是对财务会计的调整,两者具有协调性。

4. 广泛性

按照税法的规定,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。一般企业的财务会计执行企业会计准则、会计制度,为了纳税的需要,还应设置税务会计;而小型企业会计则是以税法为导向的会计,其会计可以称为税务会计,不宜称为财务会计。