



Accounting 21世纪会计系列教材  
Classics

# Tax Accounting & Tax Planning

## 税务会计与 税务筹划 (第五版)

盖地 编著

中国人民大学出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

税务会计与税务筹划/盖地编著. 5版.  
北京: 中国人民大学出版社, 2010  
(21世纪会计系列教材)  
ISBN 978-7-300-11802-4

- I. 税…
- II. 盖…
- III. ①税收会计-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 (2010) 第 035930 号

21世纪会计系列教材  
**税务会计与税务筹划 (第五版)**  
盖地 编著  
Shuiwu Kuaiji yu Shuiwu Chouhua

---

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	<a href="http://www.crup.com.cn">http://www.crup.com.cn</a> <a href="http://www.ttrnet.com">http://www.ttrnet.com</a> (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京密兴印刷有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2003 年 12 月第 1 版 2010 年 5 月第 5 版
印 张	27.25 插页 1	印 次	2010 年 5 月第 1 次印刷
字 数	658 000	定 价	42.00 元

---

## 第五版前言

新的企业所得税法施行已经有一年多了；其间，财政部、国家税务总局等部委又陆续颁布了一系列执行新企业所得税法的配套法规。从 2009 年起，企业开始执行国务院新修订颁布的增值税、消费税和营业税暂行条例及其实施细则，还有新的关税实施方案等。本次再版，作者根据我国税收法律法规、会计准则的最新变化与要求，对全书进行了比较全面的修改与调整，尤其是对增值税会计、所得税会计进行了较大、较多的修改调整，全面系统地阐述了转型后的增值税、新企业所得税法的基本内容，尽可能做到理论、法规与实务的协调统一。同时，对第 11 章“税务筹划原理”的内容结构进行了较大调整，使其在理论上更为完整，对第 12 章“税务筹划实务”，也按新的税法规定，在内容上进行了调整。

改革开放以来，我国的税收、会计等法律法规建设已经明显地体现基于会计权益的分权观，而非基于财税权益的集权观。在基于会计权益的分权观下，税务会计（含筹划，下同）已经成为一种制度安排。

我国税务会计理论研究初期不可避免地要借鉴美国已有的会计安排及其理论，但因美国的单一税制再加上其实用主义观念，大大限制了美国税务会计的视野与规模。如果说美国构建的财务会计概念框架是对世界会计理论建设的重大贡献，但其后税务会计概念结构的拓展就不能不说是一个“本土化”的诱致性理论变迁、一个选题约束下的理论创建。如果说引进是外生性理论，那么本土化的理论便具有内生性，因此可以说，税务会计是一种国内会计。

税务会计最优先的“准则”是税收法律，财务会计准则是其次优先准则，因此，税务会计本质是税收法律与财务会计准则既冲突又协调的一种会计机制。基于这种认识，本书在阐述各税种会计时，其确认、计量与申报，是以我国现行税法为准，其会计处理（记录），则体现税法与会计准则（制度）的“混合”（但按我国目前的会计制度设计，某些税种的会计处理却是服从税法的要求）。

税收已经成为会计的一个新的增长点，税务会计与财务会计、管理会计共同构成企业会计体系。越来越多的学校已经开设税务会计课程，“税务会计”已经成为我国高校会计（含审计、财务）专业课程体系的重要组成部分，是培养应用型、复合型人才必备知识。

本次再版，在体例上，统一了每章“学习目标”要求，取消了每章后的“本章小



结”。为更好地适应教学需要，方便教师授课与读者自学，在教材再版的同时，也修订了《税务会计与税务筹划学习指导书》，指导书紧密配合主教材，做到系统完整，便于教师授课和读者阅读复习。

感谢家人对我的一贯支持，还应感谢中国人民大学出版社的编辑，她们的敬业精神令人感动。当然，更要感谢本书的广大读者，衷心希望你们对拙书提出改进意见和建议。

盖 地

于天津财经大学会计与财务研究中心

# 目 录

<b>第 1 章</b>	<b>财务会计总论</b> .....	1
	1.1 财务会计概述 .....	2
	1.2 财务会计对象、任务与目标 .....	6
	1.3 财务会计基本前提 .....	8
	1.4 财务会计原则 .....	10
	1.5 财务会计要素 .....	13
	复习思考题 .....	15
<b>第 2 章</b>	<b>纳税基础</b> .....	16
	2.1 税收概述 .....	17
	2.2 税制构成要素 .....	19
	2.3 税收征纳制度 .....	23
	2.4 纳税人的权利与义务 .....	31
	2.5 纳税人的税收法律责任 .....	36
	复习思考题 .....	40
<b>第 3 章</b>	<b>增值税会计</b> .....	41
	3.1 增值税概述 .....	41
	3.2 增值税的确认、计量与申报 .....	57
	3.3 增值税进项税额及其转出的会计处理 .....	72
	3.4 增值税销项税额的会计处理 .....	84
	3.5 增值税结转及上缴的会计处理 .....	107
	复习思考题 .....	110
<b>第 4 章</b>	<b>消费税会计</b> .....	111
	4.1 消费税概述 .....	111
	4.2 消费税的确认、计量与申报 .....	116
	4.3 消费税的会计处理 .....	127
	4.4 委托加工应税消费品的会计处理 .....	131



	4.5 进口应税消费品的会计处理 .....	133
	4.6 金银首饰、钻石及其饰品零售业务的会计处理 .....	134
	复习思考题 .....	136
<b>第5章</b>	<b>关税会计</b> .....	137
	5.1 关税概述 .....	137
	5.2 关税的确认、计量与申报 .....	144
	5.3 关税的会计处理 .....	153
	复习思考题 .....	157
<b>第6章</b>	<b>出口货物免退税会计</b> .....	158
	6.1 出口货物免退税概述 .....	158
	6.2 出口货物免退税的确认、计量与申报 .....	160
	6.3 出口货物免退税的会计处理 .....	170
	复习思考题 .....	179
<b>第7章</b>	<b>营业税会计</b> .....	180
	7.1 营业税概述 .....	180
	7.2 营业税的确认、计量与申报 .....	185
	7.3 营业税的会计处理 .....	194
	复习思考题 .....	207
<b>第8章</b>	<b>资源税会计</b> .....	208
	8.1 资源税概述 .....	208
	8.2 资源税的确认、计量与申报 .....	212
	8.3 资源税的会计处理 .....	215
	复习思考题 .....	218
<b>第9章</b>	<b>所得税会计</b> .....	219
	9.1 企业所得税概述 .....	219
	9.2 企业所得税的确认、计量与申报 .....	233
	9.3 企业所得税会计基础 .....	268
	9.4 企业所得税的会计处理 .....	278
	9.5 个人所得税的确认、计量与申报 .....	300
	9.6 个人所得税的会计处理 .....	314
	复习思考题 .....	319
<b>第10章</b>	<b>其他税会计</b> .....	320
	10.1 土地增值税会计 .....	320
	10.2 耕地占用税会计 .....	329



10.3	城镇土地使用税会计 .....	333
10.4	房产税会计 .....	336
10.5	车船税会计 .....	339
10.6	城市维护建设税会计 .....	342
10.7	印花税会计 .....	343
10.8	契税会计 .....	349
10.9	车辆购置税会计 .....	353
10.10	烟叶税会计 .....	355
	复习思考题 .....	358
<b>第 11 章</b>	<b>税务筹划原理</b> .....	359
11.1	税务筹划的概念、意义与风险 .....	360
11.2	税务筹划的动因与目标 .....	364
11.3	税务筹划的原则与特点 .....	369
11.4	税务筹划的基本手段与方法 .....	371
11.5	税务筹划的基本技术与步骤 .....	382
	复习思考题 .....	384
<b>第 12 章</b>	<b>税务筹划实务</b> .....	386
12.1	分税种进行的税务筹划 .....	386
12.2	企业经营活动的税务筹划 .....	404
12.3	国际税务筹划 .....	416
	复习思考题 .....	427
<b>参考文献</b>	.....	428

# C 第 1 章

Chapter 1

## 税务会计总论

### 学习目标

1. 掌握税务会计的会计要素及其关系，与财务会计之异同；
2. 理解税务会计的目标和基本前提；
3. 了解税务会计的产生及其发展。

### 引言

在学习财务会计时，总会出现“税金”这个“干扰项”，影响我们的思路，增加我们的烦恼，财务会计能不能摆脱“税金”这个“幽灵”，以使我们连贯、系统地掌握财务会计要素的确认、计量、记录和报告？当然可以，因为计算应税收入（收益）和计税成本所用的会计方法一般与企业所用的财务会计方法不同，所以有可能而且有必要从财务会计中分离出一门课——税务会计。它是为了适应纳税人的需要，或者说，纳税人为了适应纳税的需要而产生的。

如果将纳税人向国家缴税与其会计记录相融合视为税务会计产生的标志，那么，早在公元前 18 世纪的古巴比伦王国就已经有税务会计了。不过，原始计量、记录的税务会计与现代税务会计不可同日而语，正如传统会计与财务会计不可同日而语一样。



“财务会计、管理会计、税务会计这三个词经常被用于描述在经济界广泛使用的三类会计信息。”

资料来源：简·R·威廉姆斯等：《会计学：企业决策的基础（财务会计分册）》，北京，机械工业出版社，2007。





## 1.1 税务会计概述

### 1.1.1 税务会计的产生

在国家产生并开始征税后，作为税款的缴纳者，必然会像关心自己的生产耗费一样，关心自己的税收负担，自然也会有纳税计量和记录的要求。但在一个相当长的历史阶段，社会生产力水平低下，各国的税制也远未健全，在这种纳税环境下，纳税人纳税的原始记录和计量不可能形成规范的体系。随着19世纪末20世纪初现代所得税的产生，各国税收逐步走上了法制化的轨道，社会也从自给自足的自然经济（农业经济）逐步走向工业经济，税务会计（纳税会计）产生也就逐步具备了经济、法律等环境。正如美国著名会计学家E. S. 亨德里克森在其《会计理论》一书中所说，很多小型企业的会计目的主要是为了填制所得税申报表，他们在报税以前都不记账。即使在大公司，收益的纳税也是会计师们的一个主要问题。因此，所得税法规对建立会计的通用程序具有一定的影响就毫不奇怪了。这些程序转过来也有助于会计理论的形成。

在税务会计的产生和发展过程中，现代所得税法的诞生和不断完善对其影响最大，原因在于：首先，企业所得税涉及企业的经营、投资和筹资等环节，涉及收入、收益、成本、费用等会计核算的全过程；其次，科学先进的增值税的产生和不断完善，也对税务会计的发展起了重要的促进作用，因为它对企业会计提出了更高的要求，迫使企业通过会计凭证以及会计账簿的设置、记载反映收入的形成和物化劳动的转移价值及转移价值中所包括的已纳税金，这样才能正确核算其增值额，从而正确计算企业应纳增值税额。为了适应纳税人的需要，或者说，纳税人为了适应纳税的需要，税务会计有必要从财务会计中独立出来，以充分发挥现代会计的多重功能。现在，国内外已经有越来越多的人承认，税务会计与财务会计、管理会计（成本会计可以与管理会计融合，也可以独立）构成会计学科三大分支。

### 1.1.2 税务会计概念

迄今为止，会计的概念尚无定论，税务会计的概念更是说法不一。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，它不是制度会计，而是以企业会计为依据，按照税法的要求对既定盈利进行加工、修正的会计。<sup>①</sup>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出被确定的计税标准，从而起到转达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。<sup>②</sup>台湾税务会计专家卓敏枝、卢联生、庄傅成认为，税务会计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

① 参见武田昌辅：《新编税务会计通论》，日本，森山书店，1985。

② 参见富岗幸雄：《税务会计》，日本，富业出版社，1995。

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。<sup>①</sup>台湾陈建昭等人认为,税务会计为一种国内性会计,非为国际共通性会计。税务会计即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,以达成课税为目的之完整体系。<sup>②</sup>

税务会计是以所涉税境的现行税收法规为准绳,运用会计学的理论、方法和程序,对企业经营过程中的涉税事项进行计算、调整和税款缴纳、退补等,即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。税务会计是社会经济发展到一定阶段(社会成熟到能够把征税、纳税看作社会自我施加的约束,财务会计已不能满足税务会计信息使用者的要求等)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于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,由税务会计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凭证、账簿、报表之外再设一套会计账表(纳税报表及其附表除外)。各企业均应设置专职税务会计人员(办税员),大企业还应设置专门的税务会计机构。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。

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、会计的国际趋同,税务会计理论与实务也在不断发展、完善。

### 1.1.3 税务会计模式

税务会计模式,既受各国税法立法背景、程序的影响,又受各国会计规范方式、历史传统的影响,但基本上可以归为非立法会计(盎格鲁·撒克逊模式,社会公认型)、立法会计(大陆模式,法治型)和混合会计(准法治型)三种模式,也可以分为立法会计与非立法会计两种模式,如表1-1所示。

表 1-1 立法会计与非立法会计

项目	非立法会计	立法会计
实施国家	英国、加拿大、澳大利亚、南非、美国、荷兰等	德国、法国、瑞士、大部分拉美国家
会计实务	公认会计原则指导	广泛立法规范
导向	投资人(股东)	税法

在法国、德国等立法会计国家,其会计准则、会计制度从属于税法(特别是所得税法),即以税法为导向。因此,其会计所得与应税所得基本一致,只需对个别永久性差异进行纳税调整,税务会计与财务会计可以分开;而在非立法会计国家和部分立法会计国家,会计准则、会计制度独立于税法的要求,因此,其财务会计的账面所得

① 参见卓敏枝、卢联生、庄傅成:《税务会计》,台北,三民书局,1998。

② 参见陈建昭等:《税务会计》(修订版),台北,文笙书局,1994。

不等于其应税所得，需要进行纳税调整，税务会计与财务会计应该分开。我国现行税法及会计准则、会计制度也遵循两者分离的原则。财务会计与税务会计属于不同会计领域，两者分离有利于形成具有独立意义、目标明确、科学规范的会计理论和方法体系，这是会计发展的主流方向。

由于各国社会经济环境存在明显差异，财务会计与税务会计之间形成了不同的关系模式，一般可以分为以英美为代表的财税分离会计模式、以法德为代表的财税合一会计模式和以日荷为代表的财税混合会计模式。三种模式的对比见表 1—2。

表 1—2 财务会计与税务会计的关系模式

比较项目	财税分离会计模式	财税合一会计模式	财税混合会计模式
目标	体现真实公允	国家宏观需要	满足多方需要
账簿	财务会计与税务会计分设“两套账”	财务会计与税务会计合为“一套账”	财务会计与税务会计合为“一套账”
程序	分别按会计准则、税法要求进行各会计程序处理	对会计准则、制度与税法差异之处，按税法要求进行处理，期末无须调整	在会计记录环节“混合”，其他环节各自处理
优点	会计信息质量较高	无须纳税调整	居于折中
缺陷	工作量较大	影响财务会计信息质量	居于折中

因各国的税制结构体系不同，税务会计一般可以分为以下三种类型：

(1) 以所得税会计为主体的税务会计。采用这种税制模式的国家（如美国、英国、加拿大、丹麦等），其所得税收入要占税收总收入的 50% 以上，这种税制模式必然要求构建以所得税会计为主体的税务会计模式。

(2) 以流转税（商品劳务税）会计为主体的税务会计。在一些发展中国家，流转税（商品劳务税）收入是税收收入的主体，所得税所占比重很小。在这种情况下，应建立以流转税会计为主体的税务会计模式。

(3) 流转税与所得税并重的税务会计。在一些国家，如德国、荷兰、芬兰、意大利等，实行的是流转税与所得税并重的复合税制，两者比重相差不大，共同构成国家的税收收入主体。尽管我国的流转税，尤其是增值税、消费税占的比重最大，但从税制体系看，我国采用的也是复合税制体系。从社会发展看，所得税占这些国家税收总收入的比重越来越大。因此，在这些国家，应建立以流转税会计与所得税会计并重的税务会计模式。

#### 1.1.4 税务会计特点

税务会计有别于财务会计的主要特点有：

##### 1. 税法导向性（或法定性）

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。按企业会计准则、会计制度规定，财务会计对某些会计事项可以根据其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,严格接受税收法律导向是税务会计最显著的特点。

## 2. 税务筹划性

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。通过税务会计的筹划(谋划、对策),可以正确处理涉税会计事项,实现企业财务目标。

## 3. 协调(互调)性

因为税务会计是从财务会计中分离出来的,所以,对财务会计确认、计量、记录和报告的事项及结果,只要不悖于税法规定,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,两者具有互调性。

## 4. 广泛性

按税法规定,所有法人和自然人都可能是纳税权利义务人。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,但为了纳税的需要,企业还应设置税务会计;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,但不宜称为财务会计。

### 1.1.5 税务会计与财务会计之异同

#### 1. 税务会计与财务会计的联系

要探讨税务会计与财务会计的关系,就必须明确会计与法律、会计与税收、会计与企业决策者的关系。法律对会计的影响是一个渐进的历史过程。早在公元前18世纪的古巴比伦时代,正式法典对记录企业的经济业务就起到了促进作用。历史发展到今天,各国包括税法在内的法律、会计都发生了巨大变化。会计的法规制度对我国会计工作的影响是方向性的。税收对会计的影响,往往与法律对会计的影响分不开,税收通过法律发挥作用,法律保障税收的执行,但它们对会计影响的着重点不同。法律规定会计“能做什么”和“不能做什么”,税收则引导企业及其会计“怎样做”,从而影响企业及其会计的具体行为。例如,当税务会计与财务会计在实务中允许存在合理差异时,会计计量模式的选择必须遵循分别反映的原则,否则,两者之间量的差异将无法揭示出来。因此,税收对会计的影响是调节性的。企业决策者则要求在国家法律、制度许可的范围内,进行某些会计政策选择,如选择会计原则、会计程序、会计方法等。但会计的规范、计量方法、处理方法等也会反作用于法律、税收和企业决策者。

税务会计作为一项实质性工作并不一定独立存在,而是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础的。税务会计资料大多来源于财务会计,它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,并作调整会计分录,再融于财务会计账簿或财务会计报告之中。对以税法为导向的小型会计,不对外提供会计报告,两者融为一体,其会计可以称之为企业会计或税务会计。

## 2. 税务会计与财务会计的区别

两者除目标不同、对象不同外,主要还有以下区别:

(1) 核算基础、处理依据不同。税收法规与会计准则存在不少差别,其中最主要的差别在于收益实现的时间和费用的可扣减性上。税收制度是收付实现制与权责发生制的结合,因为计算应税所得是要确定纳税人立即支付货币资金的能力、管理上的方便性和征收当期收入的必要性,这与财务会计所依据的持续经营假定(假设)是相矛盾的。财务会计只是遵循财务会计准则、制度处理各种经济业务,会计人员对某些相同的经济业务可能有不同的表述、出现不同的会计结果,应该认为是正常现象。税务会计既要遵循税务会计的一般原则,也要遵守与税收法规不相矛盾的那些财务会计一般原则。

(2) 计算损益的程序不同。税收法规中包括了修正一般收益概念的社会福利、公共政策和权益条款,强调应税所得与会计所得的不同。各国所得税税法都明确规定法定收入项目、税法允许扣除项目及其金额的确认原则和方法。企业按税法规定确定两者金额后,其差额即为应纳税所得额。税务会计以此为法定依据,但在实际计算时,要在“会计所得”的基础上调整为应税所得。当财务会计的核算结果与税务会计不一致时,财务会计的核算应服从税务会计的核算,使之符合税法的要求。

税务会计坚持历史成本原则,不考虑货币时间价值的变动,更重视可以预见的事项,而财务会计却可以有某些不同。各国都在力图缩小财务会计与税务会计的差异,但两者的差异不可能消失,因为两者目标不同。此外,承认税务会计与财务会计的区别,实际上是承认政府有权对纳税人的非营业收益等进行确认和征税的问题。抹杀两者的区别,可能对征纳双方都是无益的。因此,既不必要求对方适应自己,也不必自己削足适履去符合对方。应该各自遵循其本身的规律和规范,在理论上不断发展自己,在方法上不断完善自己,更好地体现各自的具体目标,共同为企业的整体目标服务。

## 1.2 税务会计对象、任务与目标

### 1.2.1 税务会计对象

税务会计的对象是独立于会计系统之外的客体,是运用会计的特定程序和方法对客体进行的分类和表述。在企业中,凡是涉税事项都是税务会计对象。因此,纳税人因纳税而引起的税款的形成、计算、缴纳、补退、罚款等经济活动就是税务会计对象。

企业的税务活动主要包括以下几个方面:

### 1. 计税基础、计税依据

(1) 流转额(金额、数额)。流转额是企业经营过程中的销售(购进)量、销售(购进)额、营业额等,它是各种流转税的计税依据,又是所得税的计税基础和前提。

(2) 成本、费用额。成本、费用是企业生产经营过程中的耗费和支出。它包括生产过程的生产费用和流通过程的流通费用。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。将一定会计期间的成本、费用总额与同期经营收入总额作对比,可以反映企业的生产经营成果。财务会计记录的成本、费用、支出额,按税法规定允许在税前扣除的部分是计算应纳税所得额的基础。

(3) 利润额与收益额。财务会计核算的经营利润、投资收益,都需要按税法规定调整、确认为应税利润、应税收益,它是正确计税的基础。

(4) 财产额(金额、数额)。对各种财产税,如房产税、车船税、遗产税等,需要在财务会计对各类资产确认、计量、记录的基础上,按税法规定的税种,正确确认应税财产金额或数额。

(5) 行为计税额。对行为税(如印花税),应以财务会计确认、记录的应税行为交易额或应税数额为课税依据。

### 2. 税款的计算与核算

按税法规定的应缴税种,在正确确认应税依据的基础上,正确计算各种应缴税金,并作相应的会计处理。

### 3. 税款的缴纳、退补与减免

由于各种税的计税依据和征收方法不同,同一种税对不同行业、不同纳税人的会计处理也有所不同,因此,反映各种税款的缴纳方法也不尽一致。企业应按税法规定,根据企业会计准则、制度,正确进行税款缴纳的会计处理。对企业多缴税款、按规定应该退回的税款或应该补缴的税款,要进行相应的会计处理。减税、免税是对某些纳税人的一些特殊情况、特殊事项的特殊规定,从而体现税收政策的灵活性和税收杠杆的调节作用,因此,对减免税款,企业应正确地进行会计处理。

### 4. 税收滞纳金与罚款、罚金

企业因逾期缴纳税款或违反税法规定而支付的各项税收滞纳金、罚款、罚金,也属税务会计对象,应该如实记录和反映。

## 1.2.2 税务会计任务

税务会计作为会计的一个重要分支,既要以国家税法为准绳,认真履行纳税义务,又要在国家税法的允许范围内,寻求企业税收利益。因此,税务会计的主要任务有:

(1) 反映和监督企业对国家税收法令、制度的贯彻执行情况,认真履行纳税义务,正确处理企业与国家的关系。

- (2) 按照国家现行税法规定的税种、计税依据、纳税环节、税目、税率等, 正确计算企业在纳税期内的各种应缴税款, 并进行相应的会计处理。
- (3) 按照税务机关的规定, 及时、足额地缴纳各种税金, 并进行相应的会计处理。
- (4) 正确编制、及时报送会计报表和纳税申报表, 认真对待税务机关的审查意见。
- (5) 正确进行企业税务活动的财务分析, 不断提高企业执行税法的自觉性, 不断提高涉税核算和税务管理水平, 降低纳税成本。
- (6) 充分利用现行税法和有关法规、制度赋予企业的权利, 积极进行税务筹划, 尽可能降低企业的税务风险和税收负担。

### 1.2.3 税务会计目标

税务会计的目标是向税务会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信息。税务会计信息的使用者首先是各级税务机关, 可以以其作为进行税款征收、监督、检查, 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, 可以从中了解企业纳税义务的履行情况和税收负担, 并为其进行经营决策、投融资决策等提供涉税因素的会计信息, 最大限度地争取企业的税收利益; 最后是社会公众, 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, 对社会的贡献额、诚信度和社会责任感等。对纳税主体来说, 税务会计更看重的是其自身的“税收收益(利益)”。

## 1.3 税务会计基本前提

税务会计的目标是提供有助于企业税务决策的信息, 而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, 因此, 要保证税务会计信息的正确确认和计量, 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, 但由于税务会计具有法定性等特点, 税务会计的基本前提也有其特殊性。

### 1.3.1 纳税主体

税法规定的直接负有纳税义务并享有纳税人权利的实体, 包括单位和个人(法人和自然人)。正确界定纳税主体(应税实体), 就是要求每个纳税主体应与其他纳税主体分开, 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, 有利于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(会计实体)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。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。在一般情况下, 会计主体应是纳税主体。但在特殊或特定情况下, 会计主体不一定是纳税主体, 纳税主体也不一定就

是会计主体。例如，在某些垂直管理的行业，经批准可以集中纳税，其基层单位是会计主体，但不是纳税主体。又如，在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是这一纳税事项的会计主体。纳税主体作为代扣（收）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这一概念。

在美国等发达国家，与应税实体相对应的是管道实体。管道实体是没有纳税义务的实体。这类实体只记录其从事的交易活动，向政府报告其经营成果，但对其经营成果不缴税。在管道实体中，实体的税收属性（所得、抵免、扣除等）通过管道实体转给应税实体，由其纳税。

### 1.3.2 持续经营

持续经营这一前提意味着该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的理论依据。以折旧为例，它意味着，在缺乏相反证据时，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。

### 1.3.3 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的因素，今天的1元钱也比若干年后收到（或付出）1元钱的价值要大得多。这说明，同样一笔资金，在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，因此，各个税种都明确规定纳税义务的确认原则、纳税期限、交库期等。它深刻地揭示了纳税人进行税务筹划的目标之一——纳税最晚，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。

### 1.3.4 纳税会计期间

纳税会计期间是指纳税人按照税法规定选定的纳税年度期间。因此，纳税会计期间亦称纳税年度。应税实体必须以年度为基础报告其经营成果，确定其纳税年度，即所有应税实体都必须选择一个年度会计期间，向政府报告其经营成果。我国纳税会计期间统一规定为日历年度，非由纳税人自己选择。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。纳税会计期间与纳税期限并不等同，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，导致该纳税年度的实际经营期限不足12个月，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。各国纳税年度规定的具体起止时间有所不同，一般有日历年度、非日历年度、财政年度或营业年度。纳税人在税法规定的范围内选择、确定，但必须符合





合税法规定的采用和改变应纳税年度的办法,并且遵循税法中关于对不同企业组织形式、企业类型的各种限制性规定。

### 1.3.5 年度会计核算

年度会计核算是税务会计中最基本的前提,各国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的可能结果如何,后续事项将在其发生的年度内考虑。比如,在“所得税跨期摊配”中应用递延法时,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,从而使税务会计数据具有更多的可稽核性,以揭示税款分配的影响金额。

## 1.4 税务会计原则

为了实际有效地对纳税人稽征税款,在税收原则指导下,通过税法体现并逐步形成了税收核算原则。如果站在纳税人的角度,税收核算(税款稽征)原则就是税务会计原则。税务会计虽然要遵循(财务)会计的一般程序和方法<sup>①</sup>,但必须以税法为导向,因此,美国学者认为,美国的《国内收入法典》(IRC)既是联邦税收的最高法律,也是联邦税务会计(federal tax accounting)的实务指南,如是,税务会计原则也就隐含在《国内收入法典》(IRC)之中。<sup>②</sup>世界各国的税务会计原则都隐含在税法中(我国也不例外),它虽然远远不如(财务)会计原则那么明确、那么公认<sup>③</sup>、那么耳熟能详,但其刚性、硬度却明显高于(财务)会计原则,纳税人一旦违反,就要受到税法等相关法律法规的惩处。

在(财务)会计中,反映会计信息质量特征(要求)原则、会计要素的确认与计量原则、确认与计量的修正原则,其基本精神大多也适用于税务会计,但因税务会计与税法的特定联系,税收原则理论和税收立法原则会非常明显地影响甚至主导税务会计原则,此外,还应体现税务会计主体的税收利益,这就逐步形成了税务会计原则。税务会计原则应包括:

### 1. 税法导向原则

税法导向原则亦称税法遵从<sup>④</sup>原则。税务会计应以税法为准绳,在财务会计确认、计量的基础上,再以税法为判断标准(或以税务筹划为目标)进行重新确认和计量,在遵从或不违反税法的前提下,履行纳税义务,寻求税收利益。该原则体现“税法至

① 尤其是所得税、增值税。

② 参见墨菲、马克·希金斯:《美国联邦税制》,大连,东北财经大学出版社,2001。

③ 各国(财务)会计原则并不完全相同,但相差不多;我国的会计原则属于(财务)会计法规体系的组成部分,不仅具有公认性,而且具有强制性。

④ 即他律遵从和强制遵从。