



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Tax  
Accounting

税务会计学

(第六版)

盖地 编著



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Tax

Accounting

# 税务会计学

(第六版)

▸▸ 盖地 编著

中国人民大学出版社

· 北京 ·

## 图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计学/盖地编著. —6 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2014. 7  
教育部经济管理类主干课程教材. 会计与财务系列  
ISBN 978-7-300-19771-5

I. ①税… II. ①盖… III. ①税收会计-高等学校-教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 166578 号

教育部经济管理类主干课程教材·会计与财务系列  
**税务会计学 (第六版)**  
盖地 编著  
Shuiwu Kuaijixue

---

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)		010-62511770 (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	北京宏伟双华印刷有限公司	版 次	2009 年 6 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本		2014 年 8 月第 6 版
印 张	28 插页 1	印 次	2014 年 8 月第 1 次印刷
字 数	633 000	定 价	49.00 元

---

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

## 第六版前言

在现代企业制度下，财务会计、税务会计与管理会计提供的三类会计信息在经济界广泛使用、不可或缺。在会计理论与实务界，仍然有人将会计工作岗位的分工混同于会计学科的划分。认为既然企业是一套账，那就是一种会计，即财务会计，税务会计仅是财务会计的“延伸”或“分离”。其实，在会计的历史长河中，作为传统会计的继承者——财务会计，其历史不足百年；在我国，也只有 20 多年时间。与财务会计一样，税务会计也是传统会计的孕育者，但它比财务会计的历史更长久；而在财务会计产生后，税务会计与财务会计的密切程度要远远高于管理会计，因为税务会计一般可以财务会计核算为基础，这对税收征纳双方来说，都是降低成本和风险的明智选择。

改革开放 30 多年来，我国的税收、会计等法规制度建设，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，税务会计已经成为一种制度安排。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。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，那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。

税务会计的规范标准当然是税收法规制度。因此，本书在阐述各税种会计时，其确认、计量与申报，均是以我国现行税收法规为准，其会计记录则体现税收法规与会计准则的“混合”或“结合”。

本书自 2013 年再版后，我国的税制建设和会计制度建设又有不少新变化。这次再版，又对本书做了较为全面的修改，主要是“营改增”等一系列新法规的颁布和实施所涉及的增值税会计与营业税会计两章的内容，还有涉及税收发票和票证、税务登记、关税、出口退税、企业所得税、个人所得税等新法规规定的内容。另外，根据广大读者的要求，本次再版，各章（第一章除外）后增加了税金计算题和税务会计核算题，并将原来的“复习思考题”改称“思考题”，税金计算题和税务会计核算题统称“技能题”。为了不增加篇幅，删去了第 10 章第 10 节“烟叶税会计”。本书原有的“学习指导书”照常更新出版，指导书的题型更多、题量更大，而且附有参考答案，读者可自行选择。“学习指导书”和本书这次增加的税金计算题和税务会计核算题均由张孝光副



教授编写，由我审阅定稿。

变化总是在发生，唯有变化是永恒的，让我们适应变化、享受变化，并努力去追踪变化。税收、会计法规制度变化频繁，书中所涉法规制度，若理解有误，应以法规为准；若以后有变，应以新法规为准。税收给会计增添了不尽的烦恼，“对于会计这个行业来说，如果没有税收问题，那么这个行业的复杂程度将会惊人地降低”<sup>①</sup>。但从另一个角度看，也正是越来越复杂的现代税收制度，提高了会计从业的门槛和会计职业的地位，税收已经成为会计职业新的增长点。

感谢家人对我的一贯支持，也感谢中国人民大学出版社及本书编辑陈永凤老师及其他编辑，她们的敬业精神令人感佩。正如保罗·萨缪尔森、威廉·诺德豪斯在其《经济学》“序言”中所言，读者和编审“不断地提问和诘难，使得该书每一版都比前一版少一点缺憾”。因此，对广大读者和所有关心、关注拙书的人，表示由衷地感谢。

盖地

2014年7月

于天津财经大学会计与财务研究中心

---

<sup>①</sup> 孙凯：《美国联邦税收制度》，北京，中国税务出版社，1997。

# 目 录

<b>第 1 章 税务会计概论</b> .....	1
第 1 节 税务会计概述 .....	2
第 2 节 税务会计对象与目标 .....	6
第 3 节 税务会计基本前提 .....	8
第 4 节 税务会计原则 .....	10
第 5 节 税务会计要素 .....	13
第 6 节 税务会计计量属性与税务会计处理程序 .....	15
<b>第 2 章 纳税基础</b> .....	22
第 1 节 税收概述 .....	22
第 2 节 税收实体法及其构成要素 .....	24
第 3 节 税收征纳制度 .....	29
第 4 节 纳税人的权利与义务 .....	40
<b>第 3 章 增值税会计</b> .....	47
第 1 节 增值税概述 .....	48
第 2 节 增值税的确认计量与申报 .....	67
第 3 节 增值税进项税额及其转出的会计处理 .....	82
第 4 节 增值税销项税额的会计处理 .....	94
第 5 节 增值税结转及上缴的会计处理 .....	126
<b>第 4 章 消费税会计</b> .....	135
第 1 节 消费税概述 .....	135
第 2 节 消费税的确认计量与申报 .....	140
第 3 节 消费税的会计处理 .....	151
<b>第 5 章 关税会计</b> .....	164
第 1 节 关税概述 .....	164



第2节	关税的确认计量与申报 .....	174
第3节	关税的会计处理 .....	184
<b>第6章</b>	<b>出口货物免退税会计 .....</b>	<b>190</b>
第1节	出口货物免退税概述 .....	190
第2节	出口货物免退税的确认计量与申报 .....	195
第3节	出口货物免退税的会计处理 .....	206
<b>第7章</b>	<b>营业税会计 .....</b>	<b>223</b>
第1节	营业税概述 .....	223
第2节	营业税的确认计量与申报 .....	228
第3节	营业税的会计处理 .....	237
<b>第8章</b>	<b>资源税会计 .....</b>	<b>252</b>
第1节	资源税概述 .....	252
第2节	资源税的确认计量与申报 .....	255
第3节	资源税的会计处理 .....	258
<b>第9章</b>	<b>所得税会计 .....</b>	<b>263</b>
第1节	企业所得税概述 .....	264
第2节	企业所得税的确认计量与申报 .....	278
第3节	企业所得税会计基础 .....	322
第4节	企业所得税的会计处理 .....	336
第5节	个人所得税的确认计量与申报 .....	372
第6节	个人所得税的会计处理 .....	387
<b>第10章</b>	<b>其他税会计 .....</b>	<b>398</b>
第1节	土地增值税会计 .....	398
第2节	耕地占用税会计 .....	408
第3节	城镇土地使用税会计 .....	412
第4节	房产税会计 .....	415
第5节	车船税会计 .....	419
第6节	城市维护建设税会计 .....	422
第7节	印花税会计 .....	424
第8节	契税会计 .....	430
第9节	车辆购置税会计 .....	435
<b>参考文献</b>	<b>.....</b>	<b>440</b>

# 税务会计概论

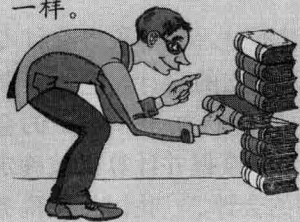
### 学习目标

1. 掌握税务会计的会计要素及其关系、税务会计计量属性、会计处理程序；
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“税收”这个“幽灵”，让我们连贯、系统地掌握财务会计要素的确认、计量、记录和报告呢？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，因此就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，或者说是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，则在公元前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、税务会计这三个术语通常被用来描述在企业界广泛使用的三种会计信息”。

——简·R·威廉姆斯等：《会计学：企业决策的基础（财务会计分册）》（原书第14版），北京，机械工业出版社，2012。





## 第1节 税务会计概述

### 一、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，与关心自己的生产耗费一样，必然会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，各国的税制也远未走向法制化，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）的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》一书中所言，很多小型企业的会计目的主要是填制所得税申报表，它们在报税以前都不记账。甚至在大公司，收益的纳税也是会计师们面对的一个主要问题。因此，所得税法规对建立会计的通用程序具有一定的影响力就不足为怪了。这些程序反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。主要表现在：首先，企业所得税涉及企业的经营、投资和筹资各环节、各方面，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，迫使企业在会计凭证、会计账簿的设置、记载上分别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，税务会计有必要从传统会计中独立出来，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。可以说，现代企业会计是以财务会计为核心，以税务会计和管理会计为两翼的企业会计体系。

### 二、税务会计的概念

迄今为止，会计的概念仍是人言言殊，税务会计更是众说不一。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。<sup>①</sup>日本的富岗幸雄则认为，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，从而起到传达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。<sup>②</sup>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，

① 参见武田昌辅：《新编税务会计通论》，东京，森山书店，1985。

② 参见富岗幸雄：《税务会计》，东京，富业出版社，1995。

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。<sup>①</sup> 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>

本书认为，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、纳税看做社会自我施加的约束，传统会计已不能满足税务会计信息使用者的要求等）后，从传统会计中独立出来的，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，税务会计并不是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和税务总监（CTO）或税务经理。

随着各国税制的逐步完善和会计的不断发展，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会不断发展、不断完善。

### 三、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，也可以分为立法与非立法两种模式，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	投资者（股东）	税法

在法国、德国等实施立法会计模式的国家，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不必分开。而在实施非立法会计模式的国家和部分实施立法会计模式的国家，会计准则、会计制度独立于税法

<sup>①</sup> 参见卓敏枝、卢联生、庄傅成：《税务会计》，台北，三民书局，1998。

<sup>②</sup> 陈建昭等：《税务会计》（修订版），台北，文笙书局，1994。



的要求，其财务会的账面所得不等于其应税所得，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的会计领域，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，应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。三种模式的对比见表 1—2。

表 1—2 财务会计与税务会计关系模式

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、税法要求各自进行会计处理	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	比较复杂	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，税务会计一般可以划分为以下三种类型：

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），其所得税收入占税收总收入的 50% 以上，因此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。在采用这种税制模式的国家（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、消费税所占的比重最大，但从税制体系看，我国也是复合税制体系。从社会发展看，所得税所占比重应越来越大，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。

#### 四、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方面。

##### （一）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。根据企业会计准则的规定，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、计税范围等产生差异时，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,方能据以按应纳税种的不同税率计税或减税、免税;否则,税率从高或对应纳税额不予减免。由此可见,以税收法规为导向是税务会计最显著的特点。

## (二) 税务筹划性

企业通过税务会计履行纳税义务,同时还体现其作为纳税人应享有的权利。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,其金额大小、滞留时间长短,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。

## (三) 协调性

对财务会计根据会计准则确认、计量、记录和报告的事项及其结果,只要与税法规定不悖,税务会计就可以直接采用;只有对与税法规定有差异或者不符合税法规定的事项,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。

## (四) 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。小型企业虽然执行的是《小企业会计准则》,但对涉税事项的会计处理,则是体现以税法为导向的会计处理原则;其他企业执行《企业会计准则》,体现财务会计以投资人为导向,但为了纳税的需要,为了降低涉税风险,还必须设置税务会计。由此可见,各种类型企业、单位都应有税务会计。

# 五、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

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。在公元前18世纪的巴比伦时代,正式法典对记录企业的经济业务就起到了促进作用。沧海桑田,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，并做调整会计分录，再融入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，而是两者融为一体，其会计可以称为企业会计或税务会计。

## （二）税务会计与财务会计的区别

两者除目标不同、对象不同（见本章第2节）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。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，与财务会计所依据的持续经营假定（假设）相矛盾，这便是纳税年度自身存在独立性的倾向。财务会计只是遵循财务会计准则处理各种经济业务，会计人员对某些相同的经济业务可能有不同的表述，因而出现不同的会计结果，应该认为这是正常情况。税务会计既要遵循税务会计的一般原则，也要遵循与税收法规不相矛盾的那些财务会计一般原则（质量要求）。

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于税务会计的核算，使之符合税法的要求。

税务会计坚持历史成本，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。各国都在努力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，自己也不必削足适履去符合对方，应该各自遵循自身的规律和规范，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，共同服务于企业的整体目标。

## 第2节 税务会计对象与目标

### 一、税务会计的对象

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的对象，因此，纳税人因纳税而引起的税款的形式、计算、缴纳、补退、罚款等经济活动就是税务会计对象。企业以货币表现的税务活动，主要包括以下几个方面。

#### （一）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、费用是企业在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。一定会计期间的成本、费用总额与同期经营收入总额相比,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,其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、投资收益等,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、车辆购置税),应以财务会计确认、记录的应税行为交易额或应税标准为课税依据。

## (二) 税款的计算与核算

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

## (三) 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,同一种税在不同行业、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,企业应正确地对减免税款进行会计处理。

## (四) 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,也属于税务会计对象,应该如实记录和反映。

# 二、税务会计的任务

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以下几个方面。

1. 反映和监督企业对国家税收法规、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. 按照国家现行税法所规定的税种、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. 根据主管税务机关的审定,及时、足额缴纳税款,并进行相应的会计处理。

4. 正确编制、及时报送税务会计报表(纳税申报表),认真执行税务机关的审查意见。





5. 及时进行企业税务分析，不断提高涉税核算和税务管理水平，控制税务风险，降低纳税成本。

6. 充分利用现行税法及有关法规、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收风险和税收负担，争取企业税收利益。

### 三、税务会计目标

对于税务会计目标，美国会计学家直言：“税务会计有两个目的：遵守税法和尽量合理避税。”（查尔斯·亨格瑞等，2010）<sup>①</sup>“税务会计有两个目标：既要遵循税法规定，又要使公司纳税金额最小化。”（沃尔特·T·哈里森等，2006）<sup>②</sup>

税务会计目标可以分为基本目标、最终目标和特定目标，以避免单一目标的局限性。基本目标是遵守或不违反税法，即达到税收遵从（正确计税、纳税、退税等），从而降低税法遵从成本。最终目标是向税务会计信息使用者提供有助于其进行税务决策、实现最大涉税利益的会计信息。特定目标则是根据税务会计信息使用者的不同，提供具有决策相关性的信息：首先是各级税务机关，可以凭以进行税款征收、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，可以据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利益。

## 第3节 税务会计基本前提

由于税务会计以财务会计为基础，财务会计中的基本前提（基本假设）有些也适用于税务会计，如会计分期、货币计量等，但因税务会计的法定性等特点，税务会计的基本前提也有其特殊性和特定性。

### 一、纳税会计主体

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），即纳税权利人。正确界定纳税会计主体（应税实体），就是要求每个纳税会计主体应与其他纳税会计主体分开，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，协调国民经济各部门、各地区、各层次的关系。

纳税会计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，其会计处理的数据和提供的财务信

<sup>①</sup> 查尔斯·T·亨格瑞等：《会计学》（第8版），北京，中国人民大学出版社，2010。

<sup>②</sup> 沃尔特·T·哈里森等：《财务会计》（第5版），北京，北京大学出版社，2006。



息，被严格限制在一个特定独立或相对独立的经营单位之内，典型的会计主体是企业。纳税会计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，会计主体应是纳税会计主体；但在特殊或特定情况下，会计主体不一定就是纳税会计主体。例如，企业的分支机构是会计主体，但不是纳税会计主体；对稿酬征收个人所得税时，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。纳税会计主体作为代扣（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，即税务会计主体。

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。

## 二、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的证据时，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。

## 三、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元钱比若干年后收到（或付出）1元钱的值也要大得多，这说明同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了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，也说明了税务会计中采用纳税影响会计法进行纳税调整的必要性。

## 四、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，但其强调的是年度应税收益，尤其是企业所得税。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，或者出于改组、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，则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，一般有日历天





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、确定纳税会计期间，但必须符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。

## 五、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而不是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。当时时间性差异后来转回时，按时间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。

## 第4节 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。笔者认为，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>，但它必须以税法为导向。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中。本书认为，包括我国在内的世界各国，税务会计原则都隐含在税法中，它虽远不如（财务）会计原则那么明确、那么得到公认<sup>②</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的惩罚。

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，逐步形成税务会计原则。税务会计原则主要应有以下几点。

### 一、税法导向原则

税法导向原则亦称税法遵从<sup>③</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。该原则体现了“税法

① 尤其是所得税、增值税。

② 尽管各国（财务）会计原则并不完全相同，但也相差不多；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。

③ 即他律遵从和强制遵从。