



普通高等教育“十二五”规划教材  
会计精品系列

# 税务会计

SHUIWU KUAIJI

(第十版)

盖地 / 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十二五”规划教材

会计精品系列

# 税务会计

(第十版)

盖地 / 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



## 图书在版编目(CIP)数据

税务会计 / 盖地编著. —10 版. —上海: 立信会计出版社, 2015. 2  
普通高等教育“十二五”规划教材. 会计精品系列  
ISBN 978-7-5429-4500-6

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 021387 号

责任编辑 张巧玲  
封面设计 周崇文

## 税务会计(第十版)

---

|      |                  |      |                 |
|------|------------------|------|-----------------|
| 出版发行 | 立信会计出版社          |      |                 |
| 地 址  | 上海市中山西路 2230 号   | 邮政编码 | 200235          |
| 电 话  | (021)64411389    | 传 真  | (021)64411325   |
| 网 址  | www.lixinaph.com | 电子邮箱 | lxaph@sh163.net |
| 网上书店 | www.shlx.net     | 电 话  | (021)64411071   |
| 经 销  | 各地新华书店           |      |                 |

---

|     |                          |      |  |
|-----|--------------------------|------|--|
| 印 刷 | 常熟市梅李印刷有限公司              |      |  |
| 开 本 | 787 毫米×1092 毫米           | 1/16 |  |
| 印 张 | 28.75                    |      |  |
| 字 数 | 670 千字                   |      |  |
| 版 次 | 2015 年 2 月第 10 版         |      |  |
| 印 次 | 2015 年 2 月第 1 次          |      |  |
| 印 数 | 1—6100                   |      |  |
| 书 号 | ISBN 978-7-5429-4500-6/F |      |  |
| 定 价 | 49.00 元                  |      |  |

---

如有印订差错 请与本社联系调换

## 第十版前言

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被广泛使用、不可或缺,但税务会计与财务会计的密切程度要远远高于管理会计。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,将财务会计与税务会计在会计记录中的有分有合视为一种会计规范。如果对这些基本问题搞不清楚,将会给企业带来税务风险,也会降低财务会计信息质量。

如果说在 20 世纪 90 年代以前,我国还不完全具备财务会计与税务会计分离的外部环境,那么目前的税收与会计法规制度已完全具备两者分离的外部环境。会计教育即使不能做到具有前瞻性,但也至少不应该滞后。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理念,大大限制了美国税务会计的发展。我国的税务会计理论与实务是具有中国特色的会计理论与实务,在借鉴与创新中,更多的应该是创新,即构建符合中国国情的企业会计(信息)体系。

税务会计本质上应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,其会计记录则体现税法与会计准则的“混合”:因税种不同而不同,流转税税种的会计处理是“两者合一”,即财务会计服从税法(税务会计);在执行所得税会计准则的企业,企业所得税的会计处理则是两者分离。

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,拓展了会计处理的内容,提高了会计从业的门槛和会计职业的地位。可以毫不夸张地说,税收已经成为会计职业新的增长点。

本书自 2013 年 6 月第 9 版出版以来,已经印刷 3 次。其间,也做过一些修改。这次再版,针对近期的税制变化,如“营改增”的陆续调整、消费税的“有增有减”、出口退税的进一步改进、企业所得税中固定资产的加速折旧、A 类企业年度纳税申报表的变化、资源税中从价

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





计征范围的扩大等,我根据自己对相关问题的学习和理解,均做了相应地修改和调整。

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。变化总是在发生,唯有变化是永恒的,让我们去适应变化、享受变化,并努力去追踪和反映变化。

感谢立信会计出版社对本书的一贯支持,尤其是资深编辑张立年先生,我们近 20 年的合作非常愉快,祝他健康长寿。还应感谢本书现任责任编辑张巧玲老师,她的敬业精神和认真负责的工作态度令人感佩。当然,更要感谢本书的广大读者,你们的关爱和支持是拙书不断进步的动力。

盖 地

2015 年 1 月

于天津财经大学会计与财务研究中心

# 第一版前言

1996年10月,立信会计出版社出版了本人编著的《企业税务会计》后,承蒙读者的厚爱,截至2001年2月止,已经连续印刷了9次,累计印数达到35 000册。在此期间,我国的税制发生了不少变化,我国的会计制度也有一些变化。在市场经济运行机制下,税务会计显得越来越重要。除了各类企业外,事业单位及其他组织也成为纳税人,也需要税务会计。目前,越来越多的高等院校面向21世纪的会计教育,已经调整了教学计划,将“税务会计”正式列入专业必修课,取代了国家税收或税法课,更加适应会计专业培养目标的需要。

趁这次重新修订的机会,将《企业税务会计》改为《税务会计》,使书名更符合其内容。这次重新撰写的《税务会计》,突出了增值税会计、所得税会计的重点,适当加重了税务筹划的分量。为了适应将来内、外资企业所得税的统一,这次将内资企业所得税与外资企业所得税合并为一章,在税法上分别叙述,在会计处理上统一起来,可以避免重复。另外,企业、事业单位作为个人所得税的代扣代缴义务人,本书也简要介绍了个人所得税的基本规定及其代扣代缴的会计处理方法。出口货物退免税是税务会计中的一个难点,本书单独列为一章,按新法规加以详细阐述。由于固定资产投资方向调节税从2000年起停征,这次将其删去。

为了配合教学的需要,本书各章后均附有复习思考题和习题。它可以帮助读者更好地掌握书中的重点和难点,并且通过习题训练,进一步达到学以致用目的。

本书不仅可以作为高等院校会计、财政、税务、审计、贸易等专业的教材,也适用于广大工商企业、事业单位的财会人员以及财政、税务、审计、贸易等部门的专业人员作为业务学习用书。

本书引用的税收法规,若有新的变动,应以新法规为准。

在本书的编辑、出版过程中,得到了立信会计出版社资深编审张立年先生的大力帮助和支持,在此深表谢忱。书中存在的缺憾,敬请广大读者不吝赐教。

盖 地  
2000年5月



# 目 录

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 第一章 总论 .....                 | 1   |
| 第一节 税务与会计 .....              | 1   |
| 第二节 税务会计的概念与模式 .....         | 4   |
| 第三节 税务会计的对象、目标和特点 .....      | 7   |
| 第四节 税务会计的前提与原则 .....         | 9   |
| 第五节 税务会计要素 .....             | 12  |
| 第六节 税务会计计量属性与税务会计处理程序 .....  | 14  |
| 复习思考题 .....                  | 19  |
| 第二章 纳税基础 .....               | 20  |
| 第一节 税收概述 .....               | 20  |
| 第二节 税收制度及其构成要素 .....         | 22  |
| 第三节 税务登记和纳税申报 .....          | 30  |
| 第四节 发票管理与税款缴纳 .....          | 35  |
| 第五节 纳税人的权利和义务 .....          | 43  |
| 复习思考题 .....                  | 49  |
| 第三章 增值税会计 .....              | 50  |
| 第一节 增值税概述 .....              | 50  |
| 第二节 增值税专用发票的管理 .....         | 78  |
| 第三节 增值税进项税额及其转出的会计处理 .....   | 82  |
| 第四节 增值税销项税额的会计处理 .....       | 103 |
| 第五节 增值税减免、上缴及查补调账的会计处理 ..... | 138 |
| 复习思考题 .....                  | 146 |
| 第四章 消费税会计 .....              | 148 |
| 第一节 消费税概述 .....              | 148 |
| 第二节 消费税的计算与申报 .....          | 153 |
| 第三节 消费税的会计处理 .....           | 162 |
| 复习思考题 .....                  | 171 |



|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| <b>第五章 营业税会计</b> .....      | 172 |
| 第一节 营业税概述 .....             | 172 |
| 第二节 营业税的计算与申报 .....         | 179 |
| 第三节 营业税的会计处理 .....          | 190 |
| 复习思考题 .....                 | 199 |
| <b>第六章 关税会计</b> .....       | 200 |
| 第一节 关税概述 .....              | 200 |
| 第二节 关税的计算与申报 .....          | 212 |
| 第三节 关税的会计处理 .....           | 221 |
| 第四节 海关代征税的稽核 .....          | 226 |
| 复习思考题 .....                 | 230 |
| <b>第七章 出口货物免、退税会计</b> ..... | 231 |
| 第一节 出口货物免、退税概述 .....        | 231 |
| 第二节 出口货物免、退税的计算 .....       | 234 |
| 第三节 出口货物免、退税的会计处理 .....     | 241 |
| 复习思考题 .....                 | 258 |
| <b>第八章 资源税会计</b> .....      | 259 |
| 第一节 资源税概述 .....             | 259 |
| 第二节 资源税的计算与申报 .....         | 262 |
| 第三节 资源税的会计处理 .....          | 266 |
| 复习思考题 .....                 | 269 |
| <b>第九章 所得税会计</b> .....      | 270 |
| 第一节 企业所得税概述 .....           | 270 |
| 第二节 企业所得税的计算与申报 .....       | 299 |
| 第三节 企业所得税会计基础 .....         | 325 |
| 第四节 企业所得税的会计处理 .....        | 338 |
| 第五节 个人所得税的计算与申报 .....       | 367 |
| 第六节 个人所得税的会计处理 .....        | 384 |
| 复习思考题 .....                 | 392 |
| <b>第十章 土地增值税会计</b> .....    | 393 |
| 第一节 土地增值税概述 .....           | 393 |
| 第二节 土地增值税的计算与申报 .....       | 395 |
| 第三节 土地增值税的会计处理 .....        | 402 |





|                         |            |
|-------------------------|------------|
| 复习思考题 .....             | 409        |
| <b>第十一章 其他税会计 .....</b> | <b>410</b> |
| 第一节 城市维护建设税会计 .....     | 410        |
| 第二节 印花税会计 .....         | 412        |
| 第三节 耕地占用税会计 .....       | 418        |
| 第四节 城镇土地使用税会计 .....     | 421        |
| 第五节 房产税会计 .....         | 425        |
| 第六节 车船税会计 .....         | 429        |
| 第七节 船舶吨税会计 .....        | 433        |
| 第八节 契税会计 .....          | 434        |
| 第九节 车辆购置税会计 .....       | 439        |
| 第十节 烟叶税会计 .....         | 442        |
| 复习思考题 .....             | 446        |

# 第一章 总论

## 第一节 税务与会计

### 一、税收与税收会计

税收是一个分配范畴,也是一个历史范畴。它与国家一样,是社会历史发展到一定阶段的产物。税收是随着国家的产生而产生的,是国家财政收入的主要来源。为了计算和记录国家税赋实物或货币的收入和支出情况,在奴隶制社会就产生了“官厅会计”。我国西周时,在总揽财政大权的天官冢宰下,设“司会”为计官之长,主管朝廷财政经济收支的全面核算。由于当时的税制简单,不可能对纳税人的会计核算提出像今天这样全面而具体的要求,而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件,但会计核算意识是与日俱增的,这是税务会计产生的动因。在会计方面,当时只对税款征收后的核算和监督较为健全和完整,但这基本上是税收会计的范畴。可以说,在中国会计发展史上,官厅会计比民间会计成熟得较早。当时的官厅会计,主要指税收会计。随着政府职能的扩大,收支数额和事项的增大、增多,官厅会计才逐步发展,后来分离为政府会计和税收会计<sup>①</sup>。

税收会计是税务机关核算和监督税款征收和解缴的会计,因此,亦称征解会计。如前所述,税收会计的产生要早于税务会计,尽管税收会计比税务会计简单。新中国成立后,由于长期实行“以利代税”政策,税收会计发展较慢,直至1986年4月,财政部颁发了《税收计划、会计、统计工作制度》,才首次明确税收会计是一个独立的专业会计。1991年,国家税务局颁布了《税收会计核算试行办法》;1994年,国家税务总局发布了《关于税收会计改革工作安排的通告》(从1996年1月1日起执行);1998年,国家税务总局发布了《税收会计制度》(从1999年1月1日起执行)。从此,我国建立了较为成熟、完善的税收会计。

### 二、税务与企业会计(财务会计)

税务,即税收事务。这里要探讨的是国家税收与企业会计的关系,或者说,税务与纳税人会计的关系。从历史上观察,大致经历了四个阶段。

#### (一) 各自为政,时有冲突

从历史上看,政府征税就是为了满足财政支出的需要,尤其是所得税、关税等大税种,更

<sup>①</sup> 当然,税收会计也属于政府会计体系。





是与战争、与国家主权息息相关。政府收税,由税收会计进行记录和反映;政府财政支出,由政府会计进行记录和反映。但在一个相当长的历史时期,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、反映的。这就使税法的执行缺乏可靠的基础。随着税收的不断法制化、企业会计的不断规范化和会计市场化(会计师事务所出现),一方面代表国家要征税,另一方面企业会计要为纳税人计税并缴税,注册会计师受托进行审计。由于各自的角度不同、利益不同,难免会发生某些冲突。

税务与会计作为两个独立的经济领域,在一个较长的历史时期是各自为政的,但随着税法的建立和不断健全,会计的不断成熟和完善,谁都不能再无视对方的存在了。

### (二) 合二为一,也非无缺

1916年,美国税收法第一次规定,企业应税所得额的确定必须以会计记录为基础,从而使税务与会计密不可分,也扩大了执业会计师的业务范围。同年,美国联邦岁入法允许采用权责发生制记账的纳税人采用同样的办法编制纳税申报单,从而改善了收益的计量。1918年的联邦岁入法第一次以商业会计实践为基础,确立了纳税准则。1918年以后的各项法律都有这样类似的说明:“根据采用的标准会计方法,一般都能够明确地反映所得收入。”所得收入应该“依据记账时通用的会计方法”计算。这些法规都说明了准许采用会计方法的基本内容,特别允许采用的有权责发生制和会计年度,必要时还可以进行库存盘点。法院的判决也开始倾向于支持确定所得收入的会计方法。1921年,联邦岁入法允许使用坏账备抵、净损失移后扣减,以及合并收益的做法。它还第一次提出了资本收益的优先处理方法,并通过确认通货膨胀会抵销所得收益的部分价值而明确了收入与资本的划分。

由此可见,最初的岁入法只是由于借用了会计技术才得以实施,而以后的税法因采用了其他的会计方法才越来越趋向成熟。会计对税务的这种影响可归纳为以下两点:①由于期间利润计算是会计的本质问题,因此,计算税金的程序理所当然要模拟会计方法;②通过促进税收法则和商业会计实务的一致性,将两者的矛盾减少到最低限度。这些影响是激发不断协调税务与会计的内在动力。

税收对会计的影响是多方面的、显而易见的、持续至今的。税收因素是促进会计的重心由计算资产盘存转向计算收入的主要动力。对税法的承认是迅速保证选择出来的会计方法被广泛采用的一种手段。毫无疑问,税收有助于提高和改善通常的会计实务的连贯性和科学性。主要表现在三个方面:

一是收益实现原则。根据测算应税所得额的具体处理方法和法庭的判决,人们萌发了收益实现必须发生在收益获得之前的思想。既然以销售时间作为衡量实现的标准是最客观的,那么这个时点也应该是收入确认的时间。这种新方法取代了以前在年初、年末进行盘存以确定收入的做法,其结果使会计的重点由资产负债表向利润表(损益表)逐渐转移。

二是存货估计。由于会计职业界起初不允许按物价水平调整会计记录,使得通货膨胀时期纳税超前,忽视了纳税者的支付能力。税法后来规定在编制财务报表时可采用后进先出法计算税款。由于这种方法在税金方面能产生巨大的动力,以至于可以不顾理论的妥当性,为实现会计目的而广泛使用这种方法。但当投资人导向的财务会计确立后,为体现资产负债观而取消后进先出法,税法也随之跟进,不再允许用后进先出法,企业也就难以获得税



收利益。

三是加速折旧法。尽管会计理论界对加速折旧法的研究由来已久,但是直到1954年,折旧的方法仍普遍采用直线法。1954年以后,因加速折旧而形成的税收节余,成为产业资金的主要来源,并为发展中的企业创立了几乎完全是资助性的政府无息贷款,同时出于鼓励资本投资、刺激经济发展等考虑,企业界出现了支持加速折旧法推行的呼声。会计理论据此修改了原有的有形折旧概念,寻找到折旧费用均衡、合理而系统的期间分摊方法。此外,税法坚持历史成本原则,不考虑货币价值的变动,并且重视会计主体的分离,强调会计的一贯性和公开性,也在很大程度上受税收政策的影响。

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,也推动和规范了会计实务的处理,从而导致了公认会计程序和概念的修正和发展。但两者目标毕竟不同,很难在所有事项上永远并行不悖。

### (三) 适当分离,各司其职

税务与会计两者密切联系,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,朝着完善各自的学科方向发展。两者最主要的差别如下。

#### 1. 目标不同。

税法依据公平税负、方便征管的要求,根据国家的需要确立纳税所得的范畴,对可供选择的会计方法必须有所约束和控制,超过税法规定的扣减成本、费用范围的应依法纳税。而会计则是按照会计原则和资产所有者的要求,着重反映企业的获利能力和偿债能力。

#### 2. 计量所得的标准不同。

税法规则和会计原则的最大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和权责发生制的混合物,因为计算应税收益是要确定纳税人立即支付现金的能力、管理上的方便性以及征收当期税款的必要性,这些自然与会计上的持续经营假设是相互矛盾的。这使税务年度自身存在独立的倾向。收益的税收概念的中心问题是会计期间,而不是配比,从而使利润逐渐与获利有关的支出相分离。

#### 3. 内含的概念不同。

税法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。税务管理必须公正地对待不同支付能力的人。除此以外,税法还应制定实施细则,以便征纳双方正确执行。这种发展趋势取决于法律上的先例,而不是寻求数据资料在经济业务中的含义。因此,律师与会计师之间关于税务的争议,不仅限于简单的司法问题,而且涉及收益计量的法律方法和经济方法之间的根本差异问题。

#### 4. 计量的依据不同。

税收是依据各种现行的税法计算应纳税所得,不求理论上的尽善尽美,只求操作上的方便可行,最终表现为符合税法要求的纳税申报表,而会计则是以会计准则规范企业的损益确认计量,客观公允地反映企业的财务成果,最终表现为利润表上的税前利润。此外,税收制度包括了把争议问题交由法庭作出最终裁决的程序,而会计界则缺乏类似的解决会计实务中差别问题的裁决组织,这也凸显了会计与税法的协调问题。



### (四) 税务会计理论与实务:持续发展,不断完善

随着各国税制的不断完善、税收国际协调的加强,国际会计准则、各国会计准则、会计法规范制度的颁布、修订和执行,财务会计与税务会计均呈偏离扩大之势。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也已初步建立起一套理论结构体系,以规范税务会计实务。美国、英国、澳大利亚、新西兰等国家已经相继建立了比较完善的税务会计体系。只要税法与会计准则、会计制度对会计事项的要求有差异,税务会计就有其独立的必要性。但各国法律、文化、税收、会计等的历史背景不同,也会形成不同的税务会计模式。

## 第二节 税务会计的概念与模式

### 一、税务会计的概念

税务会计是以所涉税境的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。税务会计是社会经济发展到一定阶段后,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税务筹划的目的,由税务会计进行纳税调整或重新计算。因此,税务会计并不一定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,大企业还应设置专门的税务会计机构和税务总监或税务经理。

### 二、税务会计与财务会计

#### (一) 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。沧海桑田,历史发展到今天,我国颁布并制定、修订了《会计法》,又出台了《企业会计准则》、《小企业会计准则》等一系列法规,它对会计的影响是方向性的。税收对会计的影响,往往与法律对会计的影响是分不开的,税收通过法律发挥作用,法律保障税收的执行(有税必有法,无法不成税),但它们对会计影响的着重点不同。

税务会计作为一项实质性工作并不是独立存在的,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)。现代会计应具备多重功能,诸如财务功能、税务功能、管理功能、成本分析功能、经济效益分析功能等,企业只需设一套完整的会计账表,平时只依会计制度作会计处理,需要时可依现行税法等作调整,以发挥其多种功能,满足不同需要。税





务会计资料来源于财务会计,它对财务会计处理中与现行税法不符的会计事项,或出于税务筹划目的需要调整的事项,按税务会计方法计算、调整,并作调整会计分录,再融于财务会计账簿或报告之中。

## (二) 区别

### 1. 目标不同。

财务会计所提供的信息,除为综合部门及所有者等有关经济利益者服务外,也为企业本身的生产、经营服务;税务会计则要按现行税收法规规定计算应纳税额,向税务机关等信息使用者提供税务会计信息,正确履行纳税人的纳税义务,充分享有纳税人的权利。

### 2. 对象不同。

企业财务会计核算和监督的对象是企业以货币计量的全部经济事项,包括资金的投入、循环、周转、退出等过程,而税务会计核算和监督的对象只是与计税有关的经济事项,即与计税有关的资金运动。这就是说,原来在财务会计中有关税款的核算、申报、解缴的内容,划归税务会计,并作为税务会计的核心内容,企业财务会计只对这部分内容作必要的提示即可。

### 3. 核算基础、处理依据不同。

税收法规与会计准则存在某些差别,其中最主要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,这便是税务纳税年度自身存在独立性的倾向。财务会计只是按照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、出现不同的会计结果,应该认为是正常情况。而税务会计不仅要遵循一般会计原则,更要严格按现行税收法规的要求进行会计处理,具有强制性、客观性、统一性。

### 4. 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“会计所得”(亦称账簿所得)与“应税所得”的不同。各国所得税法都是规定法定收入项目及税法允许扣除项目,在按税法确定两者金额后,其差额即为应税所得额。税务会计以此为法定依据,但在实际计算时,是在会计所得的基础上调整为应税所得,是税务会计的主要内容。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。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,既不能要求对方适应自己,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。

## 三、税务会计与管理会计

财务会计是传统会计的主要继承者,在受托责任下,需要向投资者、债权人等提供财务



报告,这是财务会计的主要职能,而现代会计还要为企业管理服务。因此,会计在借鉴管理学的基础上,产生了管理会计。管理会计更多是用管理学、统计学中的方法,其资料来源除财务会计外,还有业务资料、统计资料等。尽管税务会计与管理会计都与财务会计有密切关系,但从密切程度看,税务会计与财务会计的关系,要远远比管理会计密切得多。管理会计不必作会计分录,即管理会计提供的资料只为管理服务,不会再融入财务会计之中。

#### 四、税务会计的模式

在会计学中,关于会计模式的概念和分类,有过不少探讨,而且可以从不同角度对会计模式进行分类。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。但基本归类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),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、瑞士和大部分拉美国家 |
| 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)               | 政府财税             |

日本属于准法治型,即介于立法与非立法之间,如果只分两类,则可归入立法会计。原实行计划经济、现正在实行市场经济的我国,则有其历史与现实的特殊性,但方向是向着非立法会计发展或者属于混合型。诺贝斯(Nobes)将会计按微观实用与宏观控制分类,如表1-2所示。

表 1-2 会计分类表

| 以微观实用为主   | 以宏观控制为主   |
|---|---|
| 1. 侧重于经济理论性(荷兰)<br>2. 侧重于实用性(源于英国)<br>(1) 英国类型(英国、新西兰、南非)<br>(2) 美国类型(美国、加拿大) | 1. 以税法 and 法律为依据(欧洲大陆)<br>(1) 以税法为依据(法国、意大利、西班牙、比利时)<br>(2) 以法律为依据(德国)<br>2. 以政府立法为依据(瑞典) |

在立法会计的国家,其会计准则、制度从属于税法(特别是所得税法)。因此,其会计所得与应税所得基本一致,只需对永久性差异进行纳税调整,税务会计与财务会计可以不分开(也可以分开),只有企业会计即可。而在非立法会计的国家,会计准则独立于税法的要求,因此,其财务会计的账面所得不等于其应税所得,需要进行纳税调整,财务会计与税务会计属于不同领域,有利于形成具有独立意义的、科学规范的会计理论体系和方法体系,应是会计发展的方向。

由于各国税制结构体系不同,税务会计一般有以下三种类型。

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



人的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(商品税)会计为主体的税务会计。

在一些发展中国家,其流转税(商品税)收入是税收总收入的主体,所得税占的比重很小。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. 以流转税与所得税并重的税务会计。

在这些国家,实行的是流转税与所得税并重的复合税制,两者所占比重相差不大,共同构成国家的税收收入主体。如德国、荷兰、芬兰、意大利等。尽管我国流转税,尤其是增值税、消费税占的比重最大,但从税制体系看,我国也是复合税制体系。从发展看,所得税的比重会越来越大。因此,在这些国家,应是建立以流转税会计与所得税会计并重(为主体)的税务会计模式<sup>①</sup>。

## 第三节 税务会计的对象、目标和特点

### 一、税务会计的对象

税务会计的对象是税务会计的客体。它是纳税人因纳税而引起的税款的形式、计算、缴纳、补退、罚款等经济活动以货币表现的资金运动。企业在生产、经营过程中以货币表现的税务活动,主要包括以下四个方面。

#### (一) 经营收入

经营收入是企业在生产、经营过程中,销售产品(商品)、提供劳务所取得的收入。它是企业资金运动的终点,也是下一次资金运动的起点。由成品(商品)资金转化为货币资金,既包含了用于补偿已消耗的各项成本(费用),也包括了实现的税金、利润。因此,经营收入不仅是流转税的计税依据,也是计算所得税的前提。

#### (二) 生产、经营成本(费用)

成本(费用)是企业在生产经营过程中所耗费的全部资金支出。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,可以反映企业生产经营的盈亏、劳动生产率的高低等情况,同时也是企业计算应纳税所得额的基础,从而影响应纳税额的多少。

#### (三) 收益分配

收益分配是对企业在一定时期内实现的利润总额的分配。收益主要在国家、企业和职工个人之间进行分配,其“分配”给国家的部分<sup>②</sup>,主要是以缴纳所得税等形式实现的。因此,对收益的计算是否正确以及分配是否符合有关法规,直接关系到国家税收和企业留利。

<sup>①</sup> 我国也有人主张税务会计包括税务机关的税收会计、纳税人的纳税会计(见《税务研究》1998年第10期);也有人主张税务会计从财务会计中独立出来。本书税务会计仅指纳税人的纳税会计,且按第三种模式。

<sup>②</sup> 涉及所得税会计属性的理论问题,见本书第九章。





### （四）税款的缴纳或减免

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。减免税是对某些纳税人和课税对象给予鼓励或照顾的一种特殊规定,是解决一些特殊情况下的特殊需要,从而更好地体现我国的税收政策。企业对减免税款,应按国家规定进行会计核算和正确使用。

企业纳税、减税、免税等税务活动,都会引起企业的资金运动,因而都是企业税务会计的内容。此外,支付各项税收的滞纳金和罚款,也属税务会计的内容。

从总体上讲,所有会计要素都与纳税有关,但并不是各会计要素的每一经济事项都与纳税有关。税务会计与财务会计虽然在总体上是一致的,但在具体内容上,税务会计要小于财务会计。

## 二、税务会计的目标

税务会计的目标是向税务机关、投资人等税务会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信息,从而能够做到以下几点。

### （一）依法纳税,履行纳税人义务

税务会计要以国家的现行税法(程序法、实体法)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,正确及时地填报有关纳税报表,及时、足额缴纳各种税款,为税务机关(包括国家授权的代征机关)及时提供真实的税务会计信息。

### （二）正确进行税务会计处理,协调与财务会计的关系

税务会计与财务会计是相互补充、相互服务、相互依存的关系。财务会计要完全符合会计准则、会计制度,要保持其稳定性、规范性,税务会计要保持其依法(税法)性。两者作为企业会计的重要组成部分,只有相互配合、相互协调,才能完成各自的具体目标,才能为企业共同的目标服务。

### （三）合理选择纳税方案,科学进行税务筹划

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、服务于企业会计的总目标,就是如何减轻企业税负,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。因此,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并作出税负最轻的决策,事后如何进行税负分析等,应是税务会计的主要目标,也是纳税人权利的具体体现。

## 三、税务会计的特点

税务会计与财务会计相比,既有共同性,也有特殊性。税务会计有别于财务会计的主要特点如下。

### （一）法定性

税务会计以国家现行税收法规为准绳,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,会计核算中的一些计算方法(如存货计价方法等)、技术处理等,企业可以根