



中国注册会计师协会“税务会计师”(CTAC)系列教材

# 税务会计实务

SHUIWU KUAIRI SHIWU

◇ 主编 盖地



经济科学出版社

中国注册会计师协会“税务会计师”(CTAC)系列教材

# 税务会计实务

主编 盖 地

参编 (以姓氏笔画为序)

张孝光 罗斌元 高金平

经济科学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计实务 / 盖地主编. —北京: 经济科学出版社, 2010. 8

(中国注册会计师协会“税务师”(CTAC)系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9737 - 3

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 145700 号

责任编辑: 谭志军

责任校对: 郑淑艳

版式设计: 代小卫

技术编辑: 潘泽新

## 税务会计实务

主编 盖地

参编 张孝光 罗斌元 高金平

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京天宇星印刷厂印刷

华丰装订厂装订

787 × 1092 16 开 28.25 印张 700000 字

2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9737 - 3 定价: 69.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

## “税务会计师”系列教材编写委员会

主任：盖地

副主任：汤贡亮

委员：盖地 汤贡亮 王君彩 肖太寿 张美中  
谢新宏 蔡昌 李俊英 张孝先 罗斌元  
高金平 郎文俊

# 序 言

我国从计划经济快速转变为市场经济的进程中，会计也随着改革开放而经历了巨大的变革。在企业国际化经营与发展中，财会专业理论不断丰富更新，财会工作领域不断扩展，财会人员正在和必将发挥愈来愈重要的作用。

为适应社会主义市场经济环境下的需要，面对愈来愈复杂的现代税务法规制度和愈来愈高的企业管理的要求，企业会计应该与时俱进，并逐步建立健全由财务会计、税务会计和管理会计所组成的“三位一体”的企业会计体系。我国企业财会在完成会计制度与国际接轨之后，一定要苦练内功，深化企业管理机制与体制的变革，在公司治理、战略规划、预算管理、绩效管理、风险与内部控制等挑战面前，深入学习并准确执行税务法规制度，运用现代税务管理、科学纳税筹划等专业理论与方法，全面提升企业税务管理水平。

2010年2月22日，中共中央政治局召开会议，审议《国家中长期人才发展规划纲要（2010~2020年）》，“会议认为，制定实施《国家中长期人才发展规划纲要（2010~2020年）》，是贯彻落实科学发展观、更好实施人才强国战略的重大举措，是在激烈的国际竞争中赢得主动的战略选择。实现全面建设小康社会的奋斗目标，必须加快建立人才竞争比较优势，努力建设人才强国。要坚持服务发展、人才优先、以用为本、创新机制、高端引领、整体开发的指导方针，加强人才资源能力建设，推动人才结构战略性调整，创新人才工作体制机制，实行人才投资优先，实施更加开放的人才政策，加快人才工作法制建设，加强和改进党对人才工作的领导，培养造就宏大的高素质的人才队伍。”2010年6月6日，《国家中长期人才发展规划纲要（2010~2020年）》经党中央、国务院批准颁布实施。《人才规划》是我国第一个中长期人才发展规划，提出了到2020年我国人才发展的总体目标，即培养造就规模宏大、结构优化、布局合理、素质优良的人才队伍，确立国家人才竞争比较优势，进入世界人才强国行列，为在本世纪中叶基本实现社会主义现代化奠定人才基础。

国家税务总局在全国税务系统干部教育培训规划中指出：“按照素质优良、结构合理、突出重点、形成梯次的要求，积极开展业务骨干培训。要组织一些学科交叉、起点较高、专业性强的培训项目，精选一批有培养潜力的一线中青年骨干，有计划、分步骤地开展复合型人才培养，力争使税收工作急需的各领

域的专业骨干人才数量更加充足，业务更加精湛，结构更加合理，作用发挥更加充分。”

长期以来，中国注册会计师协会一直致力于各行各业企业总会计师等高、中级财会骨干人才的培训教育工作。近几年来，为适应新形势下强化企业依法纳税、规避企业税务风险、提高企业税务管理水平等方面的迫切需要，陆续组织举办了多种多样的涉税方面的培训活动，“协会”在服务会员和社会的工作中，深深感受到目前企业和社会对具有涉税资质的会计师专业人才的需求愈来愈迫切、愈来愈关注。

有鉴于此，中国注册会计师协会按照中央和有关部门的要求，深入学习贯彻科学发展观，为实施人才强国战略服务尽力，借鉴美国等发达国家税务会计师的经验，按照素质优良、结构合理、突出重点、起点高、专业性强的要求，组织推出了对具有一定的财务管理水平的企业财税骨干，有计划、系统性地开展涉税复合型人才培训项目。为此，“协会”诚邀了目前我国涉税领域一批知名专家学者，着眼于全面提高企业财税骨干的综合素质和涉税工作能力、理论联系实际，侧重实务操作，编写了这套税务会计师项目培训教材。

这套教材分为《企业税务管理》、《税务会计实务》、《纳税筹划》、《税务稽查与企业纳税风险分析》和《税法解析》等五册，由财政部会计准则委员会咨询专家、天津财经大学会计与财务研究中心主任、天津财经大学商学院会计学系首席教授、博士生导师盖地担任总纂。这套教材比较全面、系统地阐述了我国现行税收法规、企业涉税管理、税务会计处理与纳税筹划操作等方面的知识，既可作为税务会计师的培训教材，也可作为企事业单位财会人员、注册会计师、注册税务师等专业人士的参考读物。我们十分注重教材的开发与利用相结合，将及时更新并不断补充编写新教材。

我们相信，随着党和国家人才强国战略的实施，大力开发国民经济和社会发展重点领域急需紧缺专门人才，将为发展现代产业体系和构建社会主义和谐社会提供人才智力支持。我们一定要努力推进企业经营管理人才、专业技术人才等人才队伍建设，培养造就数以亿计的各类人才、数以千万计的专门人才，为我国企业腾飞和实现社会主义现代化奠定坚实的基础。

董 锋

2010年8月



# 前 言

2009年,中国注册会计师协会提出了税务会计师的培训认证项目,本书系该培训项目系列教材之一。

改革开放后,我国的税制改革、会计改革取得了举世瞩目的成绩。经过30多年的努力,初步构建起适应社会主义市场经济、并与国际协调的税收制度;2006年颁布并陆续实施的企业会计准则,实现了会计准则的国际趋同。在此背景下,企业会计也由分所有制、分行业的单一会计,逐步演变为既要满足投资人、债务人等需要,又要适应税务机关征税需要,还要满足企业内部管理需要的企业会计体系——财务会计、税务会计与管理会计三位一体的会计体系。

不少人认为,在企业会计实务中,既然是一套账,就应该是一种会计,其实,会计工作岗位的分工、会计账簿的设置不同于会计学科的划分,在进行涉税业务会计处理时,同时涉及税务会计与财务会计,当税法与财务会计规定不一致时,就应明确是各自遵从、还是财务会计服从税法(但不可能相反)。毛泽东主席在《实践论》中写道:“感觉到了的东西,我们不能立刻理解它,只有理解了的东西才更深刻地感觉它。感觉只解决现象问题,理论才解决本质问题。”通过本书学习,可以从理论上深刻认识税务会计,并科学界定其与财务会计的关系,正确处理企业涉税会计实务,做到既不违反税法,又不违背准则(制度),并且尽可能获得税收利益。

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,但目前我国的税收与会计法规制度已完全具备两者分离的外部环境。税务会计最优先的“准则”是税收法规制度,财务会计准则(制度)是次优先准则。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,其会计记录,则体现税法与会计准则(制度)的“混合”。

本书初步构建了包括税务会计目标、基本前提、基本原则、会计要素及其平衡关系等的税务会计理论结构体系,在阐明税务会计基本处理程序的基础上,对增值税、消费税、营业税和所得税等主要税种分章系统阐述其会计确认、计量、记录和报表(申报)。作为本书主要读者对象的会计师,在阅读本书时,可以与财务会计的相关内容进行比较。企业涉税的特殊(特定)业务是税务会计的难点,本书集中一章比较完整地予以阐述,以体现其综合性。另外,本书还较为系统地阐述了纳税调整与税负分析,体现税务会计的应用性;本书还专辟一章阐述税务会计师职业及其职业道德,明确税务会计师不仅要熟练掌握税务会计专业知识,还应该具有良好的职业道德和个人修养。

本书由天津财经大学盖地教授任主编，负责制定编写大纲和全书总纂，并承担本书第一章、第三至七章的编写；第二章由天津财经大学博士生、河南理工大学罗斌元讲师编写；第八、十章由天津财经大学博士后流动站进站博士、扬州税务进修学院高金平教授编写；第九章由天津财经大学博士生张孝光副教授编写。

感谢中国注册会计师协会领导和有关工作人员对本书编写提供的帮助和支持，感谢经济科学出版社领导和本书的编辑，他们的认真负责和敬业精神给我们留下了美好的记忆。

限于我们的水平，对本书存在的缺憾，竭诚欢迎广大读者不吝赐教。

盖 地

2010年8月

于天津财经大学会计与财务研究中心



# 目 录

## 第一章 税务会计概述

第一节 税务会计及其与财务会计的关系	1
第二节 税务会计对象与目标	5
第三节 税务会计基本前提	7
第四节 税务会计原则	9
第五节 税务会计要素	12
第六节 税务会计处理程序	14
思考题	20

## 第二章 税务会计师职业及职业道德

第一节 税务会计师职业及职业素质	21
第二节 税务会计师职业道德与伦理	26
思考题	30

## 第三章 增值税会计

第一节 增值税会计要素的确认计量	31
第二节 应纳增值税的会计记录	39
第三节 增值税出口退税的会计计量、记录	72
思考题	85

## 第四章 消费税会计

第一节 消费税会计要素的确认计量	86
第二节 消费税的会计记录	93
第三节 消费税出口退税的会计计量、记录	102
思考题	104

## 第五章 营业税会计

第一节 营业税会计要素的确认计量	105
第二节 营业税的会计记录	112
思考题	121

## 第六章 关税会计

第一节 关税会计要素的确认计量	122
第二节 关税的会计记录	127
思考题	131

## 第七章 企业所得税会计

第一节 企业所得税会计要素的确认计量	132
第二节 所得税会计差异及其确认计量	150
第三节 企业所得税的会计记录	168
思考题	186

## 第八章 特殊（特定）业务的涉税会计

第一节 企业减免税金的税务会计处理	187
第二节 视同销售业务的税务会计处理	188
第三节 资产捐赠与受捐的税务会计处理	195
第四节 计提资产减值准备的税务会计处理	198
第五节 非货币性资产交换的税务会计处理	209
第六节 房地产企业预收房款的税务会计处理	214
第七节 股份支付的税务会计处理	219
第八节 搬迁补偿与拆迁安置的税务会计处理	230
第九节 股权投资与企业重组的税务会计处理	236
思考题	288

## 第九章 税务会计报表及其分析

第一节 税务会计报表概述	289
第二节 增值税会计报表及其分析	294
第三节 消费税会计报表及其分析	313
第四节 营业税会计报表及其分析	330
第五节 关税会计报表及其分析	343
第六节 企业所得税会计报表及其分析	348
思考题	399

## 第十章 纳税调整与税负分析

第一节 会计与税法的差异	400
第二节 企业所得税的纳税调整	403
第三节 企业税负分析	428
思考题	441

主要参考文献	442
--------	-----

# 第一章 税务会计概述

## 第一节 税务会计及其与财务会计的关系

### 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，也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》一书中写道，很多小型企业的会计目的主要都是为了填制所得税申报表，他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足怪了。这些程序转过来也就有助于会计理论的形成。

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。

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，因为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，税务会计有必要从财务会计中独立出来，以充分发挥现代会计的多重功能。

市场经济环境下的企业会计与计划经济环境下的企业会计的最大不同点是：前者应该是一个会计体系，是由财务会计、税务会计和管理会计组成的“三位一体”的企业会计体系，正如[美]简·R·威廉姆斯等所言：“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。”<sup>①</sup>而后者，则只是一种单一的专业会计。

## 二、税务会计概念

迄今为止，会计的概念仍是人言言殊，税务会计当然更是众说不一。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>②</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，从而起到转达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。<sup>③</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，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>④</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>⑤</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、纳税看做是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。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

① 简·R·威廉姆斯等著，冯正权等译．会计学：企业决策的基础（财务会计分册）[M]．北京：机械工业出版社，2007：2~3．

② 武田昌辅．新编税务会计通论[M]．日本：森山书店，1985．

③ 富岗幸雄．税务会计[M]．日本：富业出版社，1995．

④ 卓敏枝，卢联生，庄傅成．税务会计[M]．台北：三民书局，1998．

⑤ 陈建昭等．税务会计（修订版）[M]．台北：文笙书局，1994．

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	投资人（股东）	税法

在法国、德国等立法会计的国家，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；而在非立法会计的国家和部分立法会计的国家，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、会计制度也是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，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模式。三种模式对比见表 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	无需纳税调整	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

#### 四、税务会计特点

税务会计有别于财务会计的主要特点有：

##### （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。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。

## （二）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），正确处理涉税会计事项，实现企业财务目标。

## （三）协调（互调）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的，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。

## （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。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，而不宜称为财务会计。

# 五、税务会计与财务会计的异同

## （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。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，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”，而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企业会计，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。

## （二）税务会计与财务会计的区别

两者除目标不同、对象不同（见本章第二节）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、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，应该认为是正常情况。税务会计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（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，共同服务于企业的整体目标。

## 第二节 税务会计对象与目标

### 一、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：

### （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、费用额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。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，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。

### （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。

### （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，也属税务会计对象，应该如实记录和反映。

## 二、税务会计任务

税务会计作为会计的一个重要分支，既要与国家税法为准绳，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：

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. 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，认真执行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. 充分利用现行税法及有关法规、制度赋予企业的权力，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，争取企业税收利益。

## 三、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其进行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；再次是社会公众，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。

## 第三节 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治理、要正确确认和计量，必须要明确税务会计的基本前提（基本假设）。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。

### 一、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，