



税务会计

Tax
Accounting

司 茹 吴保忠 编著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

博雅

税务会计

常州大学图书馆
藏书章

Tax
Accounting

司 茹 吴保忠 编著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/司茹,吴保忠编著. —北京:北京大学出版社,2012.6

ISBN 978 - 7 - 301 - 20583 - 9

I. ①税… II. ①司…②吴… III. ①税务会计—教材 IV. ①F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 083419 号

书 名: 税务会计

著作责任者: 司 茹 吴保忠 编著

策 划 编 辑: 叶 楠

责 任 编 辑: 叶 楠 范亚南

标 准 书 号: ISBN 978 - 7 - 301 - 20583 - 9/F · 3165

出 版 发 行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926
出版部 62754962

电 子 邮 箱: em@pup.cn

印 刷 者: 北京鑫海金澳胶印有限公司

经 销 者: 新华书店

730 毫米×980 毫米 16 开本 19.75 印张 433 千字

2012 年 6 月第 1 版 2012 年 6 月第 1 次印刷

印 数: 0001—3000 册

定 价: 39.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

前言

税务会计是会计学的一个重要分支,其本质上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。一方面,税务会计体现着税收的内在要求,在税务会计信息形成和披露方面充分体现着税收导向,税法的变化对税务会计具有重大的影响;另一方面,税务会计的账务处理体现着财务会计的基本要求,与财务会计一脉相承,财务会计的发展影响着税务会计的发展。

近年来我国的税法变化较大,2008 年实现了企业所得税法的统一;2009 年对增值税进行了转型改革,同时修订了《中华人民共和国消费税暂行条例》及《中华人民共和国营业税暂行条例》;2011 年对《中华人民共和国个人所得税法》进行了修订,11 月开始实施修订后的《中华人民共和国资源税暂行条例》;2012 年在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点工作,《中华人民共和国车船税法》开始实施,对税法的修订与完善还在不断地进行中。

反映最新的税收政策,体现最新税收政策对会计账务处理的要求,是本书写作中所坚持的重要理念和指导思想,对现有的税收政策进行甄别,剔除已经废止的文件,补充税法的最新规定,对税法进行准确的解读是本书的目标和追求。

实践性是本书所追求的另一个主要目标,本书对企业实际工作中应用最广泛的涉税业务进行了重点阐述,对实际工作中的疑难问题以“思考与提示”的栏目形式予以强调,在每个重点税种章节的后面附上了企业遇到的疑难问题,并予以解答,旨在培养学员学习税法的兴趣,提高学员用税法的政策解决实际问题的能力。

前沿性是本书所进行的有益探索,对近年变化较大的税种,附上了“改革探索”栏目,从改革背景、改革内容到改革思路进行了总结,对于开拓思路是一个较好的补充。

本书共 12 章,第 1 章、第 2 章是税务会计的基础理论,第 3 章至第 12 章则以税收实体法为主线,通过大量案例系统阐述我国现行各税种的最新政策及账务处理,既体现了理论与实务的结合,也为进一步研究税务会计奠定了基础。

本书从写作思路的确定、案例的选取、初稿的形成到修改及定稿都由司茹、吴保忠共同完成,其中第1章、第8章、第10章、第11章由吴保忠编著,第2章、第3章由奚卫华编著,第4章、第5章、第6章、第7章、第9章、第12章由司茹编著。本书在写作过程中得到了同事和朋友们的大力支持,在此表示衷心的感谢。鉴于作者的水平有限,书中疏漏恳请广大读者批评指正。

司 茹 吴保忠

2012年5月

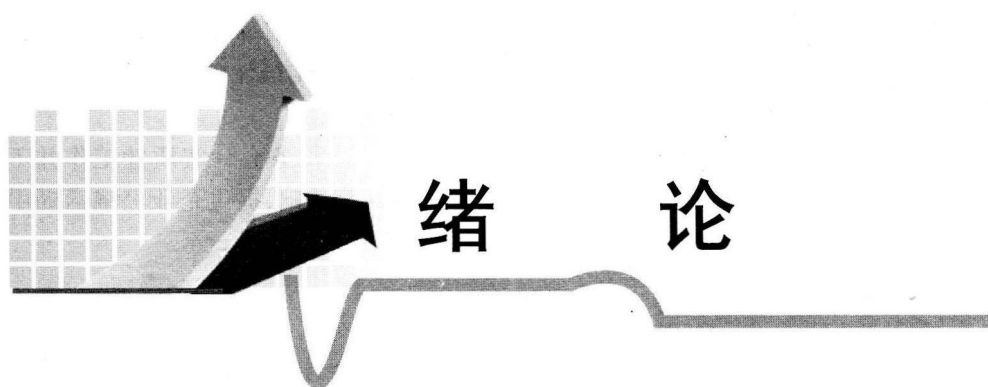
目 录

第一章 绪论	1
第一节 税务会计的产生和发展	2
第二节 税务会计的目标、原则与对象	5
第三节 税务会计与财务会计的联系与区别	9
第二章 纳税基础	11
第一节 税法的构成要素	12
第二节 税收立法	15
第三节 我国现行税法体系	17
第四节 我国税收管理体制	19
第三章 增值税会计	23
第一节 增值税概述	24
第二节 增值税纳税义务发生时间	28
第三节 增值税一般纳税人销项税额及账务处理	29
第四节 增值税一般纳税人进项税额及账务处理	41
第五节 增值税一般纳税人应纳税额计算及缴纳	46
第六节 增值税小规模纳税人应纳税额的计算及账务处理	50
第七节 进口货物应纳增值税的计算及账务处理	52
第八节 增值税的税收优惠及账务处理	54
第九节 增值税专用发票的管理	58
第四章 消费税会计	65
第一节 消费税概述	66
第二节 消费税征收管理	71
第三节 消费税应纳税额的计算及账务处理	72

第四节	消费税视同销售应纳税额的计算及账务处理	75
第五节	委托加工应税消费品应纳税额的计算及账务处理	78
第六节	进口应税消费品应纳税额的计算及账务处理	80
第七节	已纳消费税的扣除及账务处理	81
第五章	营业税会计	86
第一节	营业税概述	87
第二节	营业税征收管理	93
第三节	营业税计税依据	94
第四节	应纳税额的计算与特殊经营行为的税务处理	99
第五节	税收优惠	102
第六节	营业税的账务处理	103
第六章	关税会计	108
第一节	关税概述	109
第二节	关税征收管理	111
第三节	关税完税价格	112
第四节	应纳税额的计算	114
第五节	税收优惠	115
第六节	关税的账务处理	118
第七章	出口货物退免税会计	121
第一节	增值税出口货物退免税概述	122
第二节	增值税出口货物应退税额的计算	123
第三节	增值税出口货物退免税管理	128
第四节	增值税出口货物退免税账务处理	131
第五节	出口应税消费品退免税概述	132
第六节	出口货物消费税退税的计算及账务处理	133
第八章	企业所得税会计	135
第一节	企业所得税概述	136
第二节	应纳税所得额的计算	138
第三节	资产的税务处理	147
第四节	资产损失税前扣除的所得税处理	151
第五节	税收优惠	155
第六节	应纳税额的计算	159
第七节	非居民企业所得税的管理	164
第八节	征收管理	165
第九节	所得税会计基础	167

第十节 所得税的会计处理——资产负债表债务法	174
第十一节 所得税会计的特殊问题	188
第九章 个人所得税会计	198
第一节 个人所得税概述	199
第二节 应税所得项目	201
第三节 税率	206
第四节 应纳税所得额的规定	208
第五节 应纳税额的计算	211
第六节 个人所得税计算中的特殊问题	221
第七节 税收优惠	227
第八节 境外所得的税额扣除	229
第九节 征收管理	231
第十节 个人所得税的账务处理	232
第十章 特定目的税会计	237
第一节 城市维护建设税会计	238
第二节 车辆购置税会计	241
第三节 耕地占用税会计	247
第十一章 财产行为税会计	252
第一节 房产税会计	253
第二节 车船税会计	259
第三节 印花税会计	264
第四节 契税会计	274
第十二章 资源税类会计	282
第一节 资源税会计	283
第二节 城镇土地使用税会计	288
第三节 土地增值税会计	292
参考文献	305

第一章



第一节 税务会计的产生和发展

税务与会计,历来存在着密切的联系。纳税是企业经济活动的一项重要内容,计算应纳税额,进行税款结算,以及反映和监督纳税业务的情况,是会计工作不可或缺的组成部分,而即时足额地征收税款,离不开企业会计信息,会计工作是税收工作的基础。

一、税务会计的概念

税务会计,又称纳税会计,是以国家的税收法律、法规和会计准则为依据,以货币计量为基本形式,运用会计学的基本理论和方法,对纳税人的税款形成、计算、申报、缴纳、清算的过程进行反映和监督的一门专业会计。

税务会计是从财务会计中分离出来的,是近代新兴的一门边缘性学科。税务会计既涉及会计中的税务问题,又涉及税务中的会计问题,还要涉及国家税收和税法,研究领域包括经济学、法学、会计学等。

税务会计是现代会计信息系统的重要组成部分之一。税务会计实质性工作并不是独立存在的,而是企业会计的一个领域,以财务会计信息为基础,提供企业经济活动中涉税方面信息的会计分支。

二、税务会计的产生和发展

税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物。税务会计独立成为一门学科是市场经济发展的需要。随着社会的进步和经济的发展,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、对会计以及财务的影响。随着各国税法税制的不断完善和健全、税收的国际化协调的加强,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呈现出扩大之势。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性。税收制度的发展和会计准则的不断完善以及二者需要协调,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. 国家税收会计与财务会计独立并存阶段

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,以征税为目的设计涉税事项的税务处理。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,注册会计师受托进行审计。由于各自代表的利益主体不同,行使职能的角度也不同,各司其职,对同一涉税事项的处理,税收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。对于这一时期,各国保持的时间段不尽相同。

2. 税收会计与财务会计相互影响互促发展阶段

为了解决国家税收会计与财务会计并存各自为政时期对于涉税事项的处理冲突,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。1918年美国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。税收对会计的影响是多方面的、显而易见的,并持续至今。主要表现在:财务会计要考虑税收因素,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;财务会计选择出来的各种会计方法要保证税法的承认,税收有助于提高和改善通常会计实务处理的时间的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、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。税收会计行使国家职能,监督、稽查和复算纳税人的税务活动和涉税事项,财务会计按照会计准则、公认会计原则和方法等处理本单位的收入、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。税收法律和制度、会计准则和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、税务会计分离并存阶段

随着各国税务与会计理论和实务持续发展,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也已初步建立起一套理论结构体系,只要会计准则与税法对会计事项的要求有差异,税务会计、财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。三者虽然同属会计领域,但三者之间在逻辑关系上呈交叉关系。

三、税务会计的特点

税务会计作为融税收制度与财务会计于一体的专业会计,具有以下特点:

1. 法定性

法定性是指税务会计具有法律强制约束性。税务会计必须以税法为依据,税收法律、法规作为税务活动的准则制约着征纳双方,代表国家行使征税权力的税务机关必须依法征税,纳税人也必须严格依照税法履行纳税义务。这就要求税务会计应在税法的约束下提供信息。与财务会计相比,税务会计的方法、确认标准等没有选择性。随着国家税法的不断调整和完善,处理纳税业务的具体方法也会随之变化。税务会计不仅仅依据会计准则、会计制度进行相应业务的会计处理,而且在企业会计准则或企业会计制度与税法规定相互矛盾时,必须以现行税法为准,作相应调整、修改或补充。由此可见,税务会计受税收法律的严格约束。

2. 对象的特定性

如前所述,税务会计是专门化的会计,不能构成覆盖纳税人全部经济活动的会计体系,税务会计的对象是纳税人经济活动中的涉税活动业务以及事项,税务会计的对象具有相对的特定性和独立性。

3. 工作性质的特殊性

税务会计实属纳税人会计工作范围,与纳税人日常财务会计相比具有双重工作性质。其既要依据税法的规定依法纳税,又要考虑纳税人的权利合理纳税,表现出了税务会计的“国家属性”和“自然属性”。由此决定了税务会计的工作目的是兼顾维护国家利益和纳税人利益。而且当会计准则与现行税法相抵触时,税务会计应以税法为准绳计算纳税,最大限度地维护国家利益。

4. 涉税业务会计处理的统一性

税务会计是融财务会计确认计量和税收法律法规于一体的会计。税法的统一性决定了税务会计对涉税事项会计处理的统一性,同一种税对不同的纳税人其规定都一样,都要按统一的法律标准严格执行,不分企业隶属关系,不分所有制形式,也不分企业性质。如增值税的缴纳,不论城镇和乡镇企业,不论军工、校办工业、商办工业、机关团体办的工业等都要按统一税法的规定和标准纳税。但在统一的前提下,也不排除特殊情况下的灵活性。这主要是指不同行业、不同所有制或不同地区的企业,可能享有不同的税收优惠政策。

四、税务会计的模式

由于各国法律、经济体制、会计职业队伍等等社会环境的不同,各国的税法对财务会计的影响程度也不同,进而形成了如下几种主要的税务会计模式:

1. 英美税务会计模式

英美属于普通法系国家,其法律体系真正起作用的不是法律条文本身体,成文法只是对普通法的补充,适用的法律是经过法院判例予以的解释。作为法律之一的税法也不例外

外,所以法律对经济的约束较笼统、灵活,而没有系统、完整地对企业的会计行为进行规范。因此英美的税务会计模式是典型的财税分离模式,允许与税务会计差异的存在,财务会计有充分的独立性,不受税法的约束。纳税人的税务事项由税务会计另行处理,无须通过对财务会计的纳税调整来实现。以股东投资人为导向,税法对纳税人的财务会计所反映的收入、成本、费用及收益的确定产生直接的影响,各个会计要素的确认、计量、记录等都遵循财务会计准则,期末将会计利润(亏损)依照税法的规定调整为纳税利润(亏损)。遵循此种税务会计模式的国家还有荷兰。

2. 法德税务会计模式

法德属于大陆法系国家,其法律体系的特点是强调成文法的作用,在结构上强调系统化、条理化、法典化和逻辑性。实行该法系的国家政府往往通过完备的法律对经济活动进行干预,法国的企业财务会计的规范化就受到了诸如公司法典、证券法典和税法典的影响,所以,法德的会计与法律的关系十分密切,企业的自主权受到了很大限制,财务会计的处理在很大程度上受到了税法的影响。法德的税务会计模式是典型的财税合一模式,不允许财务会计与税务会计差异的存在,财务会计被认为是面向税务的会计,税务当局是法定的会计信息使用者,税法对会计提出了明确的要求,会计准则与税法的要求一致,企业对会计事项的处理严格按照税法的规定进行。以税收为导向,税法对纳税人的财务会计所反映的收入、成本、费用和收益的确定产生直接的影响,会计准则与税法(还有商法、公司法等)一致,对会计事项的财务会计处理严格按照税法的规定进行。由于计算的会计收益与应税收益一致,无须税务会计调整计算。该模式强调财务会计报告必须符合税法的要求,税务会计当然也就无须从财务会计中分离出来。

3. 日本税务会计模式

日本的经济立法全面,近乎大陆法系。就会计规范而言,起重大作用的法规是商法、证券交易法、税法和会计准则。商法、证券交易法不仅是法律,而且是会计规范的具体条文,有关会计的确认与计量、会计账户以及会计报告的编制、格式、审计要求等都有规定。会计准则具有一定法律效力,原则性的内容较多,事实上是对商法、证券交易法及税法的补充。所以,日本的会计处理是一种法律规范,但由于税法与其具有同等法律效力,因此日本的税务会计不可避免地呈现出纳税调整的形式。日本的税务会计模式既不像英美那样财税分离,也不像法德那样是典型的财税合一,有其自身的特点,具体表现为依据税收法则对财务会计进行协调的会计,也就是说其税务会计是一种纳税调整会计方法体系。

第二节 税务会计的目标、原则与对象

一、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。其具体的工作目标体现在以下三个方面:

1. 维护国家利益,履行纳税义务

税务会计要以国家的现行税法为依据,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,为税务机关(包括国家授权的代征机关)及时提供真实的纳税信息。

2. 协调与财务会计的关系

税务会计既要与国家现行税法为准绳,又要按会计法规作调整分录,还要在财务报告中正确披露有关税务会计信息。它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。

3. 实施纳税筹划,实现最优税负决策

财务会计要为投资人、债权人、经营者服务,税务会计同样也要为投资人、债权人、经营者服务。但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成反比。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。

二、税务会计的任务

税务会计既要维护国家利益,认真履行纳税义务,又要在国家税法的允许范围内,追求企业纳税方面的经济利益。在兼顾二者的情况下,税务会计的任务主要如下:

第一,认真履行纳税义务,正确处理国家利益与企业利益的关系。

第二,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应缴税款,并进行正确的会计处理。

第三,按照税务监缴机关的规定,及时、足额地缴纳各种税金,完成企业上缴任务,并进行相应的会计处理。

第四,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。

第五,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,不断提高税务处理水平,不断增强企业的纳税能力。

第六,真实反映和监督企业对国家税收法令、制度的贯彻执行情况。同时,也应充分利用现行税法和有关法规、制度赋予企业的权力,从企业的生产经营范围、组织形式到固定资产的折旧方法,资产计价、估价和重估价方法,产品(商品)的定价方法,投资、筹资方式,以及某些经济行为等,都应该从纳税人的角度进行明智的财务决策,寻求纳税方面的企业利益,以充分发挥企业税务会计的作用。

三、税务会计的原则

税务会计的原则是指税务会计工作应坚持的基本法则或标准。由于税务会计与财

务会计密切相关,又与税法有特定的联系,因此,税务会计的原则既要遵循一般财务会计的一般性原则,又要考虑税收公平税负、程序优先等原则的影响。根据税务会计的特点,结合财务会计原则与税收原则,体现在税务会计上的特定原则归纳如下:

1. 权责发生制与收付实现制相结合原则

收付实现制突出地反映了税务会计的重要原则。该原则是确保纳税人有能力支付应纳税款而使政府获取财政收入的基础。但是,由于收付实现制不符合会计准则的规定,一般不能用于财务报告目的,只适用于个人和不从事商品购销业务单位的纳税申报。税务会计对收入的确认,由于权责发生制在一定程度上被税收的支付能力原则所覆盖而包含着一定的收付实现制的方法,而在费用的扣除上,财务会计中采用稳健主义原则列入的某些预计费用,在税务会计中是不能够接受的,后者强调“该经济行为已经发生”的限制条件,从而起到保护政府税收收入的目的。因此,税务会计的工作法则表现出了特殊性,在收入和费用的确认上要坚持权责发生制与收付实现制相结合的原则。

2. 一致性原则

税务会计的一致性原则除了遵守一般财务会计各期可比的要求外,还遵循与财务会计方法相一致的原则。只有当某一事项按会计准则在财务报告日确认以后,才能确认该事项按税法规定计量的应课税款;依据会计准则在财务报告日尚未确认的事项可能影响到当日已确认的其他事项的最终应课税款,只有在根据会计准则确认导致征税效应的事项之后,才予以确认这些征税效应。

3. 配比原则

配比原则是财务会计的一般规范。在税务会计中,配比原则是支持所得税会计“所得税跨期摊配”的重要理论依据。在我国目前会计处理中,将所得税视为是一种费用的观点意味着,如果所得税符合确认与计量两个标准,则权责发生制会计对于费用的确认与计量就是适宜的。权责发生制会计和与之相联系的配比原则,意味着要根据该期间内为会计目的所报告的收入和费用来确定所得税费用,而不考虑为纳税目的所确认的收入和费用的时间性。也就是说,在同期报告中,所得税费用是与导致纳税义务的税前会计收益相配比,而不管税款支付的时间性。

但是,税务会计遵循的配比原则和权责发生制原则与通常的财务会计有所不同。税务会计与财务会计在收入和费用确认的时间上存在着差异,在确认收入的范围等方面也有所不同,如财务会计所确认的收入是以销售性收入为主;而税务会计确认的收入包括本企业商品产品用于非生产经营项目以及外来加工节约材料留用等非销售性收入。此外,企业的费用是本着足额补偿的意愿来确认和计量的;而税务会计则是根据公平合理保护税基的要求对企业有关的成本、费用和损失加以确认和计量的,有明确的计税认可范围和严格的计税标准。

4. 税法导向原则

税法导向原则是指对税务会计事项的处理,必须符合国家的税收法律、法规和条例。为保证税收收入的及时、稳定征收,国家制定了税法和相应的税收条例,纳税人必须无条件地履行纳税义务。税收法律、法规和条例是财务会计处理税务事项必须遵循的原则,

是税务会计反映的纳税人生产经营活动合法性、应纳税额计算正确性等的准绳。

5. 确定性原则

确定性原则是指在所得税会计处理过程中,按所得税法的规定,在纳税收入和费用的实际实现上应具有确定性。这一原则具体体现在计税所得和扣除项目的确定上。如对于或有资产不确认所得;对于扣除项目以实际发生为依据,一般不承认预计费用和损失等。

6. 划分营业收益与资本收益的原则

营业收益是指企业通过其经常性的主要经营活动而获得的收入,通常表现为现金流入或其他资产的增加或负债的减少,其内容包括主营业务收入和其他业务收入两个部分。其税额的课征标准一般按正常税率计征。

资本收益是指在出售或交换税法规定的资本资产时所得的利益(如投资收益、出售或交换有价证券的利益等),一般包括纳税人除应收款、存货、经营中使用的地产和应折旧资产、某些政府债券,以及对文学和其他艺术作品的版权以外的资产。资本收益的课税标准具有许多不同于营业收益的特殊规定。

这两种收益具有不同的来源和担负着不同的纳税责任,在税务会计中要求严格地划分。为了正确地计算所得税负债和所得税费用,就应该有划分两种收益的原则和具体的划分标准。

四、税务会计的对象

税务会计的专业性(或称专门化会计)也决定了税务会计的对象具有特定性。税务会计的对象是指纳税人涉税经济活动的货币表现,包括纳税人的涉税业务活动和履行纳税义务业务活动,即纳税人的税务活动。它是应纳税款的形成、计算、缴纳、退补、罚款等活动的货币表现。税务会计的对象具体包括:

1. 收入

收入是指企业在日常活动中形成的与所有者投入资本无关的、会导致所有者权益增加的经济利益的总流入。收入包括主营业务收入和其他业务收入。它是由成品(商品)资金转化为货币资金,既包含用于补偿已消耗掉的各项成本费用,也包括实现的税金和利润。

会计上确认的收入与税法上的应税收入既有联系又有区别。如何确认与计量各项收入,不仅是计算增值税、消费税、营业税等流转税的依据,也是计算企业所得税的基础。

2. 费用

费用是指企业在日常活动中所发生的与所有者利润分配无关的、会导致所有者权益减少的经济利益的总流出。即企业在某一会计期间为了取得一定的收入而发生的资金耗费数额。费用是企业在生产经营过程中物化劳动和活劳动耗费的货币表现,而成本是对象化了的费用。成本与费用都是反映企业资金的垫支和耗费,是企业资金补偿的尺度。成本费用与其配比收入的差额,反映着企业经营活动的盈亏状况等。会计上确认的费用与税法上的应税费用既有联系又有区别。如何确认与计量企业经营过程中的各项成本与费用,直接关系到有关税款特别是企业所得税计算和缴纳的正确性。

3. 利润

利润(或亏损)是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额,直接计入当期损益的利得和损失等。企业利润总额形成的正确性,直接影响到企业所得税应纳税所得额的确定以及所得税的计算和缴纳。尤其是企业按会计准则的规定进行当期损益的确认,与按税法规定计算的应纳税所得额之间往往存在差异,包括永久性差异和暂时性差异等,需要在计算缴纳企业所得税时,按税法规定予以纳税调整。所以说,客观地提供企业经营成果信息,构成了税务会计的重要内容之一。

4. 税款计算与缴纳

负有纳税义务的企业既要严格按照税法规定正确计算应纳税款,按照法定程序编制纳税申报表,正确、及时地解缴税款入库,又要根据会计准则进行账务处理。企业税务会计的工作就是对这项具有双重性的、能以货币计量的涉税事项所表现出来的经济业务进行处理。因此,正确反映税款的计算、解缴过程及其结果,也构成税务会计的重要内容之一。

5. 税收减免优惠

税收减免是国家对某些纳税人或征税对象采取减少征税或免于征税的特殊规定,是国家税收优惠政策的具体体现。减税免税是税法的原则性和灵活性相结合的具体体现,具有鲜明的目的性和较强的针对性。它必须严格按照税法规定的管辖权限、减免范围和减免幅度进行计算和审批。企业对减免税款,应按国家规定进行会计处理和正确使用。由于税收减免而引起纳税人收回退还的税款等经济业务,应当通过税务会计进行反映、申报、收纳和登记。

第三节 税务会计与财务会计的联系与区别

税务会计是社会经济发展的产物,它是从财务会计中分离出来的。税务会计与财务会计同属于会计学科范畴,二者既有联系,又有区别。

一、税务会计与财务会计的联系

税务会计作为适应市场经济发展而兴起的一门会计学科,与企业财务会计有着十分密切的关系。二者相互补充,相互配合,共同提供纳税人生产经营活动方面的信息。

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。税务会计并不要求纳税人在财务会计的凭证、账簿、报表之外再设一套会计账表。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合的会计事项,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,并作调整分录,再融于财务会计账簿或报告之中。从企业会计机构的设置来看,也可以不专门设置税务会计机构或专职人员。

一方面,税法必须借助于会计技术才能得以实施和发展;另一方面,税法对会计也产