

· 会计人员继续教育培训教材 ·

小企业会计准则

—— 纳税会计实务

新华会计网 策划
张孝光 徐伟 编著

中国商业出版社

小企业会计准则

——纳税会计实务

新华会计网 策划
张孝光 徐伟 编著

中国商业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

小企业会计准则——纳税会计实务 / 张孝光, 徐伟编著. ——北京: 中国商业出版社, 2013. 5

ISBN 978-7-5044-7198-7

I. ①小... II. ①张... ②徐... III. ①中小企业-会计准则-纳税实务-中国 IV. ①F279.243

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 072395 号

责任编辑: 刘树林

中国商业出版社出版发行

010-63180647 www.c-cbook.com

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

北京市兴凤印刷厂印制

787×1092 毫米 16 开 21 印张 390 千字

2013 年 5 月第 1 版 2013 年 5 月第 1 次印刷

定价: 45.00 元

(如有印装质量问题可更换)

88827800

前 言

2013年,是《小企业会计准则》正式实施元年。为规范小企业会计确认、计量和报告行为,促进小企业可持续发展,发挥小企业在国民经济和社会发展中的重要作用,根据《中华人民共和国会计法》及其他相关法律法规,2011年10月18日,财政部发布《小企业会计准则》(财会〔2011〕17号),要求相关小企业自2013年1月1日起执行,鼓励提前执行,2004年发布的《小企业会计制度》同时废止,除了极少数已经执行《企业会计准则》的小企业外,原执行《小企业会计制度》和《企业会计制度》的小企业都将执行《小企业会计准则》。

2012年10月29日,财政部发布了《小企业执行〈小企业会计准则〉有关问题衔接规定》(财会〔2012〕20号),提出了转换工作的总体要求以及具体做法。

与此同时,为了推进经济结构调整,大力发展现代服务业,降低企业税收成本,避免重复征税,我国在部分地区进行了“营改增”的税制改革。2011年11月16日,财政部和国家税务总局发布经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》(财税〔2011〕110),同时印发了《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》,明确从2012年月1日起,在上海交通运输业和部分服务行业开展营业税改征增值税试点。

2012年7月31日,财政部国家税务总局根据国务院第212次常务会议决定精神印发了《财政部、国家税务总局关于在北京等8省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的通知》[财税(2012)71号],明确将交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点范围,从上海扩大至北京市、天津市、江苏省、安徽省、浙江省(含宁波市)、福建省(含厦门市)、湖北省、广东省(含深圳市)等8个省市。具体试点日期:

北京市应当于2012年9月1日完成新旧税制转换;江苏省、安徽省应当于2012年10月1日完成新旧税制转换;福建省、广东省应当于2012年11月1日完成新旧税制转换;天津市、浙江省、湖北省应当于2012年12月1日完成新旧税制转换。

2012年“营改增”试点以来,运行平稳,成效显著,得到了社会各界的理解和支持,试点方案和工作机制已经成熟。为加快扩大试点步伐,进一步释放改革红利,国务院决定自今年8月1日起将交通运输业和部分现代服务业营改增试点扩大到全国,并择时扩大铁路运输和邮电通信行业试点。

为了使广大企业财务人员、各级各类管理人员及高等学校财税类专业师生学习和了解小企业会计准则及纳税会计实务,由中国商业出版社组织,天津财经大学张孝光老师、北京经济管理学院徐伟老师共同编写了本书。

本书在系统介绍小企业会计准则相关内容的基础上,首先阐述了小企业纳税会计实务的基本理论,之后,按我国现行主要税种,分章叙述不同税种的税制要素、应交税金的计算及会计处理方法,为了配合国家的税制改革,将“营改增”试点地区的有关税额的计算和会计处理融入本书中。并且在增值税、消费税纳税会计实务中,针对外贸企业的特点,重点介绍了“出口退税”的计算和会计处理。本书的特点重在实务操作,对最新税收法规和会计处理规定进行了系统整理,将税款计算与相应的会计处理紧密结合,使每一章都是一个相对独立、内容完整的知识体系。附录部分收编了财政部发布的《小企业会计准则——会计科目、主要账务处理和财务报表》、执行《小企业会计准则》有关问题衔接规定及其他最新纳税会计处理的相关文件,以方便读者查阅原文及规范要求,充分体现了本书的实用性。

本书脉络清晰,集指导性、操作性、实用性于一体,既适合作为各类企业财务人员的业务培训教材,同时又适合高等学校财税类专业师生学习参考使用。

由于时间紧迫,本书内容难免存在错漏之处,恳请广大读者批评指正,对您的宝贵意见我们将及时采纳并更正。

张孝光 徐 伟

2013年4月25日

目 录

第一章 小企业会计总论	(1)
第一节 《小企业会计准则》的适用范围	(1)
第二节 《小企业会计准则》与《企业会计准则》	(2)
第三节 《小企业会计准则》有关问题的衔接	(6)
第二章 小企业税务会计概论	(7)
第一节 小企业税务会计的对象	(7)
第二节 小企业税务会计基本前提	(8)
第三节 税务会计要素	(9)
第三章 小企业增值税会计实务	(13)
第一节 增值税概述	(13)
第二节 增值税应纳税额的计算与申报	(46)
第三节 增值税销项税额的会计处理	(65)
第四节 增值税进项税额及其转出的会计处理	(79)
第五节 “营改增”特殊事项会计处理	(86)
第六节 增值税结转及上缴的会计处理	(91)
第七节 小规模纳税人增值税的会计处理	(92)
第八节 增值税出口退税的会计处理	(93)
第四章 消费税会计实务	(113)
第一节 消费税概述	(113)
第二节 消费税应纳税额的计算	(117)
第三节 消费税的会计处理	(126)
第五章 营业税会计实务	(135)
第一节 营业税概述	(135)
第二节 营业税应纳税额的计算与申报	(140)
第三节 营业税的会计处理	(152)
第六章 所得税会计	(159)
第一节 企业所得税概述	(159)
第二节 企业所得税的计算与申报	(166)
第三节 企业所得税的会计处理	(181)
第四节 个人所得税的会计处理	(182)

第七章 其他税会计	(193)
第一节 城市维护建设税会计	(193)
第二节 资源税会计	(195)
第三节 土地增值税会计	(201)
第四节 房产税会计	(207)
第五节 城镇土地使用税会计	(210)
第六节 车船税会计	(212)

附 录:

小企业会计准则——会计科目、主要账务处理和财务报表	(217)
关于印发《小企业执行〈小企业会计准则〉有关问题衔接规定》 的通知	(271)
关于在北京等8省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税 改征增值税试点的通知	(281)
关于印发《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》 的通知	(284)
关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知	(288)
关于《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》有关问题的公告	(319)

第一章 小企业会计总论

为规范小企业会计确认、计量和报告行为,促进小企业可持续发展,发挥小企业在国民经济和社会发展中的重要作用,根据《中华人民共和国会计法》及其他有关法律法规,财政部制定了《小企业会计准则》(以下简称《小准则》)。2011年10月18日财政部正式颁布了《小准则》(财会〔2011〕17号),2013年1月1日起在全国小企业范围内实施。

《小企业会计准则》的颁布,标志着由适用于大中型企业的《企业会计准则》和适用于小企业的《小企业会计准则》共同构成的企业会计标准体系的基本确立,为今后统一会计标准,提高会计信息的可比性,建立良好会计秩序奠定了坚实的基础。

第一节 《小企业会计准则》的适用范围

一、颁布《小企业会计准则》的意义

《小企业会计准则》的颁布,是我国会计改革的进一步深化,既是市场经济不断发展的必然需要,也是小企业会计信息质量不断提高的要求。《企业会计准则》自2007年起在我国上市公司和非上市大中型企业有效实施,得到了国内、国际的普遍认可,但《企业会计准则》的实施范围不包括小企业。

小企业分布于各行各业,随着科技社会的进步,科技型小企业异军突起,因此科技也成为了小企业的一个重点领域。从企业架构来看,小企业有的是家族企业,有的具有合伙性质。由于规模不大,承受经营风险的能力不强,不稳定性、不可持续性特征明显。在市场经济大潮中,每天都有大量的小企业倒闭,但是每天都有更多的小企业诞生。为此,研究制定出一套既符合小企业发展特征,又能够满足小企业会计信息使用者需求的《小企业会计准则》,既有促进小企业提高经营管理水平的应有之义,又有落实国家关于小企业扶持政策措施的核心要义。

二、《小企业会计准则》的适用范围

《小企业会计准则》适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业的企业(中小企业划分为中型、小型、微型三种类型,具体标准根据企业从业人员、营业收入、资产总额等指标,结合行业特点制定)。但不包括下列三类小企业:一是股票或债券在市场上公开交易的小企业;二是金融机构或其他具有金融性质的小企业;三是企业集团内的母公司和子公司。这里所称企业集团、母公司和子公司的定义与《企业会计准则》的规定相同(企业集团内的母公司和子公司均应当执行《企

业会计准则》，以保持集团公司内会计政策的一致性)。

第二节 《小企业会计准则》与《企业会计准则》

一、两者的相同

《小企业会计准则》与《企业会计准则》相同方面主要表现在以下几个方面：

(一) 制定依据相同

《企业会计准则》和《小企业会计准则》都是依据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律法规制定的。

(二) 会计核算基础工作的要求相同

《企业会计准则》和《小企业会计准则》都要求企业填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案等，按照《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》和《会计档案管理办法》的规定执行。

(三) 会计核算的前提条件和应遵循的基本原则相同

《企业会计准则》和《小企业会计准则》都要求企业的会计核算应当以持续、正常的生产经营活动为前提，划分会计期间，分期结算账目，会计期末编制财务会计报告；在实践中都要求企业遵循客观性原则、实质重于形式原则、相关性原则、一贯性原则、可比性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、收入与费用配比原则、划分收益性支出和资本性支出原则、谨慎性原则和重要性原则。

(四) 会计核算方法基本相同

1. 会计科目设置基本相同。《企业会计准则》设置了 85 个一级科目（不包括特殊行业专用的会计科目），《小企业会计准则》设置了 60 个一级科目，除了《小企业会计准则》中的“周转材料”和“所得税费用”外，其余 58 个一级科目与《企业会计准则》的不仅名称相同，而且核算内容也基本相同。

2. 会计核算方法基本相同。资产增减，负债增减，所有者权益增减，收入的分类及其确认，费用的分类归集，利润形成和分配等的账务处理基本相同。

3. 对外提供财务报告的内容和要求基本相同。如都要求定期编报“资产负债表”、“利润表”和“现金流量表”，同时提供会计报表附注，但《小企业会计准则》要求在会计报表附注中披露的内容相对更为简化。

二、两者的不同

《小企业会计准则》以规则导向为主，以原则导向为辅，规范了小企业（含微型企业，下同）的会计确认、计量和报告行为。与《企业会计准则》比较，主要区别如下：

(一) 适用范围不同

《小企业会计准则》适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标

准规定》所规定的小型企业的企业。而《企业会计准则》适用于在中华人民共和国境内设立的企业（包括公司），主要是大中型企业。

（二）准则框架体系不同

《小企业会计准则》体系由《小企业会计准则》和应用指南两部分组成。《小企业会计准则》主要规范小企业通常发生的交易或事项的会计处理原则，为小企业处理会计实务问题提供具体而统一的标准；应用指南主要规定会计科目的设置、主要账务处理、财务报表的种类、格式及编制说明，为小企业执行《小企业会计准则》提供操作性规范。两者相辅相成，相得益彰，共同构成较为完整的《小企业会计准则》体系。

目前已经公布的《小企业会计准则》是由总则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润及利润分配、财务报表、附则和附录组成。其中，附录为会计科目、主要账务处理和财务报表。

而《企业会计准则》是由一项基本准则、38项具体准则和准则指南构成。其中准则指南包括会计准则解释、会计科目和主要账务处理。

（三）会计科目设置不同

《小企业会计准则》的会计科目和主要账务处理，主要根据准则中涉及确认和计量的要求，规定了60个一级会计科目及其主要账务处理，主要涵盖小企业的常见交易或事项。会计科目分为资产类、负债类、所有者权益类、成本类、损益类五类。

而《企业会计准则》的会计科目和主要账务处理，主要根据具体准则中涉及确认和计量的要求，规定了162个一级会计科目及其主要账务处理，基本涵盖了所有企业的各类交易或事项。会计科目分为资产类、负债类、共同类、所有者权益类、成本类、损益类六类。

（四）会计确认、计量的不同

《小企业会计准则》与《企业会计准则》在会计确认、计量与报告的主要不同表现在以下几个方面：

1. 会计计量的不同。在会计计量方面，《企业会计准则》规定，企业可以根据实际需要选用历史成本、重置成本、可变现净值、现值或公允价值等会计计量属性对会计要素进行计量。而《小企业会计准则》仅要求小企业采用历史成本对会计要素进行计量。

2. 资产的确认与计量不同。

（1）《企业会计准则》要对资产计提减值准备；而《小企业会计准则》对资产不计提减值准备，发生损失时直接冲减资产。

（2）存货的确认与计量不同。一是存货借款费用资本化的范围不同。《小企业会计准则》下，存货不涉及借款费用资本化的问题；《企业会计准则》下，满足一定条件应资本化。二是投资者投入存货成本的初始计量不同。《小企业会计准则》下，应当按照投资合同或协议约定的价值确定；《企业会计准则》下，投资者投入存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。三是盘盈存货的处理不同。《小企业会计准则》下，计入营业外收入；《企业会计准则》下，盘盈存货实现的收益应当冲减管理费用。

(3) 金融资产投资的确认与计量不同。一是分类不同。《小企业会计准则》下,将金融资产划分为短期投资、长期债券投资和长期股权投资;《企业会计准则》下,将金融资产划分为交易性金融资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项、长期股权投资。二是计量属性选择不同。《小企业会计准则》下,均采用历史成本计量;《企业会计准则》下,交易性金融资产、可供出售金融资产采用公允价值进行后续计量;持有至到期投资、贷款和应收款项采用历史成本(摊余成本)与未来现金流量现值孰低计量;长期股权投资需要区分权益法和成本法,采用账面价值与可收回金额孰低计量。三是利息收入及投资收益确认不同。《小企业会计准则》下,持有期间投资收益等于应收股利、应收利息等。利息收入等于面值乘以票面利率。《企业会计准则》下,利息收入等于摊余成本乘以实际利率;持有期间投资收益则需要根据具体准则确定。

(4) 长期债券投资中的债券折价或者溢价摊销不同。《小企业会计准则》规定,债券的折价或者溢价在债券存续期间内,确认相关债券利息收入时采用直线法进行摊销;《企业会计准则》规定,债券的折价或者溢价在债券存续期间内,确认相关债券利息收入时采用实际利率法进行摊销。

(5) 长期股权投资核算方法不同。《小企业会计准则》要求小企业统一采用成本法对长期股权投资进行会计处理;《企业会计准则》规定,长期股权投资在持有期间,根据投资企业对被投资单位的影响程度及是否存在活跃市场、公允价值能否可靠取得等情况,分别采用成本法和权益法进行会计处理。

(6) 固定资产计价和折旧不同。《小企业会计准则》下,投资者投入固定资产应当按照投资合同或协议约定的价值确定。折旧期间有最低限额规定。而《企业会计准则》下,投资者投入固定资产的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。折旧期间根据资产使用寿命确定。

(7) 生物资产的确认与计量不同。一是分类不同。《小企业会计准则》下,分为消耗性生物资产、生产性生物资产。《企业会计准则》下,分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。二是折旧期间不同,《小企业会计准则》下,有最低限额规定。《企业会计准则》下,根据资产使用寿命确定。

(8) 无形资产的摊销方法不同。《小企业会计准则》下,摊销期间有最低限额规定,全部采用直线法摊销;《企业会计准则》下,摊销方法应根据资产经济利益的预期实现方式确定,使用寿命不确定的无形资产不进行摊销。

3. 负债的确认与计量不同。借款利息计算不同,《小企业会计准则》下,长期借款应当按照借款本金和借款合同利率按期计提利息费用;《企业会计准则》下,利息费用根据实际利率和摊余成本确定。

4. 收入的确认与计量不同。收入的确认条件不同,《小企业会计准则》下,关注收到货款或取得收款的权利;《企业会计准则》下,更关注风险报酬是否转移。

5. 所得税费用的核算不同。《小企业会计准则》下,采用应付税款法,不需要确认递

延所得税费用；《企业会计准则》下，采用资产负债表债务法，需要确认递延所得税费用。

（五）财务报告方面的不同

一是，财务报表体系的构成不同。《小企业会计准则》规定：小企业的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注四个组成部分。考虑到小企业会计信息使用者的需求，《小企业会计准则》对现金流量表也进行了适当简化，无需披露将净利润调节为经营活动现金流量、当期取得或处置子公司及其他营业单位等信息。而《企业会计准则》规定：企业的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动和附注五个组成部分。

二是，对会计政策变更和会计差错更正的会计处理不同。《小企业会计准则》要求小企业对会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正均应当采用未来适用法进行会计处理，这大大简化了会计政策变更和会计差错更正的会计处理方法。而《企业会计准则》要求企业根据具体情况对会计政策变更采用追溯调整法或未来适用法进行会计处理，对前期差错更正采用追溯重述法或未来适用法进行会计处理；对会计估计变更采用未来适用法进行会计处理。

三、《企业会计准则》和《小企业会计准则》的关系衔接

按照我国企业会计改革的总体框架，《企业会计准则——基本准则》（以下简称基本准则）是纲，《企业会计准则》和《小企业会计准则》是目，是基本准则框架下的两个子系统，分别适用于大中型企业和小企业。

《小企业会计准则》考虑了我国小企业规模较小、业务较为简单、会计基础工作较为薄弱、会计信息使用者的信息需求相对单一等实际情况，对小企业的会计确认、计量和报告进行了简化处理，减少了会计人员职业判断的内容与空间。

在执行《小企业会计准则》时，应按照以下原则进行：

第一，《小企业会计准则》未作规范的交易或事项，应当根据《企业会计准则》的相关规定进行处理。在会计实务中，由于经济交易事项的不断发展、创新，一些新的交易或者事项在《小企业会计准则》中尚未规范但又急需处理，企业应当根据《企业会计准则》相关规定进行处理；待财政部作出具体规定时，从其规定。这就确保了《企业会计准则》体系对所有会计实务问题的规范作用。

第二，小企业不能同时执行《企业会计准则》和《小企业会计准则》。对于符合小企业条件的企业，原则上可以执行《小企业会计准则》，也可以选择执行《企业会计准则》。准则中赋予了小企业进行选择的权利，如果小企业认为自身具备了一定的条件，可以执行《企业会计准则》；如果认为无法执行《企业会计准则》，则应执行《小企业会计准则》。但一旦确定要执行某一会计准则，即应按照该准则规定的原则进行核算，不能在执行一个会计准则的同时选用另一会计准则中的原则。

第三，执行本准则的小企业，公开发行股票或债券的，应当转为执行《企业会计准则》；因经营规模或企业性质变化导致不符合本准则第二条规定而成为大中型企业或金融企业的，应当从

次年1月1日起转为执行《企业会计准则》。

第四，已执行《企业会计准则》的上市公司、大中型企业和小企业，不得转为执行本准则。

第五，执行本准则的小企业，转为执行《企业会计准则》时，应当按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》等相关规定进行会计处理。

第三节 《小企业会计准则》有关问题的衔接

新准则新增设了“应交税费”科目，取消了旧制度“应交税金”、“其他应交款”科目。根据新准则规定，“应交税费”科目核算小企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费。包括：增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、企业所得税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等。

可见，“应交税费”的核算内容包含了税金和应交的有关行政收费，与旧制度“应交税金”科目相比，在“应交税费”科目下增加了应交教育费附加、应交排污费和应交矿产资源补偿费三个明细科目。新准则补充规定小企业代扣代缴的个人所得税等，也通过“应交税费”科目核算。此外，小企业在“应交增值税”明细账内，取消了“减免税款”、“转出未交增值税”、“转出多交增值税”等专栏。

第二章 小企业税务会计概论

第一节 小企业税务会计的对象

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形式表现的资金运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、计税基础和计税依据

1. 流转额

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。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、土地税、契税、遗产与赠予税等，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。

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。

第二节 小企业税务会计基本前提

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。

纳税主体与财务会计中的“会计主体”（会计实体）有一定区别。会计主体是财务会计为其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，被严格地限制在一个特定独立的或相对独立的经营单位之内，典型的会计主体是企业，而税务会计的执行主体如果是一个企业单位，便称为法人纳税人；如果是一个个体经营单位或个人，则称为自然人纳税人。可见，凡是会计主体都是纳税主体，但纳税主体不一定是会计主体。作为税务会计的一个基本前提，应侧重从会计主体的角度来理解和应用纳税主体。

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，在缺乏相反证据的时候，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。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——最晚纳税。

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，而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，或者由于改组、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，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。

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，各国税制都是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，以揭示税款分配的影响额。这个前提条件是美国最高法院在 1920 年审理伯纳特·V. 善福特和布路克公司一案中最先认定的，从那时起，便一直被认为是税务会计中的一个根本性概念。

第三节 税务会计要素

税务会计要素是对税务会计对象的进一步分类，其分类既要服从于税务会计目标，又受税务会计环境的影响。税务会计环境决定了纳税会计主体的具体涉税事项和特点，按涉税事项的特点和税务会计信息使用者的要求进行的分类，即形成税务会计要素，它同时也是税务会计报表要素。税务会计要素主要有以下几个：

一、计税依据

计税依据是税法中规定的计算应纳税额的根据。在税收理论中称为税基。纳税人的各种应缴税款是根据各税的计税依据与其税率相乘之积。不同税种的计税依据不同，有收入额、销售（营业）额（量）、增值额（率）、所得额等。

二、应税收入

应税收入是企业因销售商品、提供劳务等应税行为所取得的收入，即税法所认定的收入。因此，也可称为法定收入。应税收入与财务会计收入（简称“会计收入”）有密切联系，但不一定等同。确认应税收入的原则有两项：一是与应税行为相联系，即发生应税行为才能产生应税收入；换言之，如果纳税人发生非应税行为或免税行为，其所取得的收入就不是应税收入，而只是会计收入。二是与某一具体税种相关。纳税人取得一项收入，如果是应税收入，那必然与某一具体税种相关，即是某一特定税种的应税收入，而非其他税种的应税收入。

对应税收入的确认和计量，一般也是按财务会计原则和标准。但在具体掌握上，税法又有例外，如对权责发生制的修正，税法对某些应税行为按收付实现制确认应税收入。

三、扣除费用

扣除费用是企业因发生应税收入而必须支付的相关成本、费用、税金、损失，即税法所认可的允许在计税时扣除项目的金额，亦称法定扣除项目金额。属于扣除项目的成本、费用、税金、损失是在财务会计确认、计量、记录的基础上，分不同情况确认：一是按其是否与应税收入的发生是否为因果关系，如为因果关系，可按比例扣除；二是在受益期内，按税法允许的会计方法进行折旧、摊销；三是对财务会计中已经确认、计量、记录的某些项目，凡超过税法规定扣除标准的，一律按税法规定的限额作为“扣除费用”。由此可见，财务会计确认、计量、记录的成本、费用、支出与法定扣除项目金额虽然有密切关系，但两者并不等同。

四、应税所得与应税亏损

在经济学、财务会计学与税务会计学中，关于“所得”的含义有所不同。财务会计中的“所得”就是账面利润或会计利润。税务会计中的“所得”即指应税所得，或称应纳税所得，它是应税收入与法定扣除项目金额（扣除费用）的差额，也是所得税的计税依据。在税务会计实务中，企业是在财务会计提供的账面利润的基础上，按现行税法与财务会计的差异及其选定的所得税会计方法，确认应税所得，进而计算应纳税额。

如果“应税所得”是负数，则为“应税亏损”。如果财务会计提供的账面利润是负数，即为账面亏损。在账面亏损的基础上，按现行税法进行调整，如果调整后仍是负数，即为应税亏损。对应税亏损，方可按税法规定进行税前弥补。对企业有意虚列亏损，则视同偷税行为。

五、应纳税额

应纳税额亦称应缴税款。它是计税依据与其适用税率或（和）单位税额之乘积。应纳