



普通高等教育会计学专业规划教材

税务会计

毛夏鸾 主编

Shuiwu Kuaiji



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



本教材共 10 章,第一章阐述了税务会计的基本原理,第二章介绍了与税务会计密切相关的税收制度,第三章至第十章分别讲解了增值税,消费税,营业税,关税,其他销售税金(包括城市维护建设税和教育费附加、资源税、土地增值税),费用性税种(包括房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税),其他税种(包括契税、车辆购置税、耕地占用税),企业所得税和个人所得税的基本内容及会计核算。

本教材可以作为高等学校财经类专业的教材,也可以作为财税工作人员的参考读物。

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/毛夏鸾主编. —北京:机械工业出版社, 2010.4

普通高等教育会计学专业规划教材

ISBN 978-7-111-29935-6

I. ①税… II. ①毛… 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(2010)第 035351 号

机械工业出版社(北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策划编辑:商红云 责任编辑:商红云 张美杰

版式设计:张世琴 封面设计:张静

责任校对:张莉娟 责任印制:乔宇

北京京丰印刷厂印刷

2010 年 4 月第 1 版·第 1 次印刷

169mm×239mm·22.75 印张·440 千字

标准书号:ISBN 978-7-111-29935-6

定价:36.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心:(010) 88361066

门户网:<http://www.cmpbook.com>

销售一部:(010) 68326294

教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售二部:(010) 88379649

读者服务部:(010) 68993821

封面无防伪标均为盗版

前 言

随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,纳税行为已经成为企业进行经济决策和会计核算的一个重要内容。

税务会计是一门边缘学科,是集税法与会计为一体的专业会计,在会计学体系中占有重要的一席之地。税务会计学作为会计学科的一个分支,在美国、英国等发达国家早已成型,并且与管理会计学和财务会计学共同构成了会计学的三大支柱。从系统学的角度来看,它们分别构成会计学科的子系统,处于同等重要的地位。

我国税务会计学的研究起步较晚,但是在近几年却有了长足的发展。对于税务会计的认识,美国的汉弗莱·H. 纳什在其所著的《未来会计》(中国财经出版社,2001年版)一书中写到“公司的目标是在税务会计的限度内实现税负最小化及税后利润的最大化。在永无休止的税务战争中,税务会计只能算是一组‘争战法则’。”

本教材的编写目的与特色可以归纳为以下三个方面:

(1) 让读者了解税务会计学是会计学科的分支学科,具有独立的研究领域和研究对象。

(2) 从企业财务管理的角度把税务会计理论与实务、税收的法律规定与会计核算方面的内容组合起来,从而构成了税务会计学的完整体系。

(3) 知识技能方面具有可操作性。

总之,本教材力求体现知识教育与素质教育的结合,能力教育与技术教育的结合,以及思维方式与操作应变能力的结合,使学习者在复杂的经济环境中能够自如地对企业行为进行税务会计处理,进而达到节税的目的。

本教材共10章,编写人员及具体分工如下:第一、三章由首都经济贸易大学毛夏鸾编写,第二章由首都经济贸易大学任丽萍编写,第四、六、八章由内蒙古财经学院李俊英编写,第五、七、九、十章由中国传媒大学刘钰、王丽娟编写。最后由毛夏鸾总纂定稿。

在本教材的编写过程中,作者参考了其他学者的相关教材、论著和资料,在此向这些学者表示感谢。编者力求使本教材能够适应当前的税制改革与会计制度改革,但是由于受到作者水平的限制,书中仍然会有不足之处,敬请读者与同行指正。

编 者

2009年12月于北京

目 录

前言

第一章 税务会计导论	1
第一节 税务会计的产生和发展	1
第二节 税务会计的职能、目标与原则	3
第三节 税务会计的假设和要素	7
第四节 税务会计与财务会计、税收会计的关系	12
习题	14
第二章 税收制度概述	15
第一节 税收制度的含义及其构成要素	15
第二节 税务管理	20
第三节 税款征收的方式与制度	25
习题	27
第三章 增值税及其会计核算	28
第一节 增值税的基本内容	28
第二节 增值税的会计核算	76
第三节 增值税出口退(免)税的会计核算	111
习题	116
第四章 消费税及其会计核算	118
第一节 消费税的基本内容	118
第二节 消费税的会计核算	146
习题	157
第五章 营业税及其会计核算	159
第一节 营业税的基本内容	159
第二节 营业税的会计核算	170
习题	178
第六章 关税及其会计核算	179
第一节 关税的基本内容	179

第二节 关税的会计核算	192
习题	195
第七章 其他销售税金及其会计核算	196
第一节 城市维护建设税及其会计核算	196
第二节 资源税及其会计核算	199
第三节 土地增值税及其会计核算	204
习题	210
第八章 费用性税种及其他税种的会计核算	212
第一节 房产税及其会计核算	212
第二节 城镇土地使用税及其会计核算	218
第三节 车船税及其会计核算	222
第四节 印花税及其会计核算	226
第五节 契税及其会计核算	232
第六节 车辆购置税及其会计核算	238
第七节 耕地占用税及其会计核算	242
习题	244
第九章 企业所得税及其会计核算	246
第一节 企业所得税的基本内容	246
第二节 企业所得税的会计核算	309
习题	332
第十章 个人所得税及其会计核算	334
第一节 个人所得税的基本内容	334
第二节 个人所得税的会计核算	350
习题	354
参考文献	356

第一章 税务会计导论

学习要点与要求

本章的学习要点主要包括税务会计的概念、职能、目标、原则，以及税务会计与财务会计的关系，与税收会计的关系。通过学习，学生应该掌握和理解税务会计的基本理论，并能够进行阐述。这对于理解和掌握税收实体法及其会计核算是非常重要的。

第一节 税务会计的产生和发展

一、税务会计的概念

税务会计是指以国家现行的税收法律、法规和规章为准绳，以会计理论为指导，以会计技术为工具，以货币为计量的基本形式，为正确、及时、足额、经济地缴纳税金而连续、系统、全面地综合反映、监督和筹划纳税人税务活动的一种专业会计。

企业会计行为的实施过程中不仅会受到会计制度、会计准则和财务制度的制约，而且会受到税收法规的制约。众所周知，会计和税收是经济大环境中两个不同的行为领域，分别遵循不同的原则，规范不同的对象，服务于不同的目的。企业会计核算必须遵循一般会计原则，其目的在于真实、完整地反映企业的财务状况、经营业绩，以及财务状况变动的全貌，通过会计报表向投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表使用者提供有用的财务信息。为了满足不同的报表使用者和社会各方面对财务会计信息的需求，财务会计在对会计要素的确认、计量、记录、报告过程中，必须以会计准则和财务会计制度为基本规范。

但是，几乎所有的会计要素都会影响企业的税款支出。为了规范企业和国家之间的税收分配关系，企业必须按税收法律法规的规定重新确认、计量会计要素。税法是国家制定的用以调整政府与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务的法律规范，它是税收征纳双方依法征税、依法纳税的行为准则，它以课税为目的，根据经济合理、公平税负、促进竞争的原则，依据有关的税收法律法规，确定纳税人在一定时期内应履行的纳税义务。因此，税法又是企业会计行为的另一

种规范。

由此可见,企业会计行为同时受到会计制度、会计准则和财务制度与国家税收法律法规两种行为规范的制约。在这种双重制约下,企业会计核算中所适用的会计准则、财务会计制度与税收法律法规在计算口径和计算时期等方面不同,从而会产生一定的差异,对于这些差异则需要通过税务会计加以调整,这一现象在所得课税方面表现得尤为明显。

税务会计主要面临着两个方面的问题:一是企业会计核算中的涉税问题,即如何在会计收益或会计收入的基础上,依据税收法律法规的规定调整、计算应税收益或应税收入,进而确定应纳税款,正确、及时地履行纳税义务;二是企业税款支出中的会计核算问题,即在会计收益或会计收入的基础上,依据税收法律法规的规定,当存在不同的纳税方案可供选择的情况下,如何通过包括会计核算在内的各种技术处理方法,以合法减少税款支出,降低税收负担。

税务会计作为近代兴起的一门边缘学科,是融税收法律法规和会计核算为一体的一种专业会计。从本质上讲,税务会计是一种管理活动,而这种管理活动要求以国家的税收法律法规为准绳,并采用会计的专门理论和技术方法,即要求企业依据会计准则和财务会计制度的规定处理会计事项,同时按税收法律法规的规定重新确认、计算会计要素,使会计行为达到既满足纳税的需要,又能使提供的财务会计信息符合会计准则的要求。因此,当会计准则和税收法律法规的规定不一致时,必须采用税务会计进行调整;即使当会计准则、财务会计制度和税收法律法规的规定基本一致时,仍然存在着应纳税款的计算、申报、缴纳乃至税收筹划等会计事项。从某种程度上讲,税务会计已经融入企业会计核算的全过程。

二、税务会计产生和建立的必然性

税务会计的产生和建立有其必然性。

首先,税收制度的发展和完善是税务会计产生的外在条件。会计与税收是社会经济生活中的两种经济现象,而且会计的起源早于税收的起源。税务会计是社会经济发展到一定历史阶段的产物,在资本主义社会以前的社会制度中虽然存在着官厅会计,但是由于当时税法赋予纳税人的权利和义务是单方向的,这就决定了社会经济生活中只需要税收会计,而不需要税务会计。随着社会生产力的发展,人类进入了资本主义社会,资本主义的工业革命不仅创造了更高的生产力水平,而且也为企业会计的发展开拓了新的领域。伴随着商品经济的发展和分工的细化,生产的专业化程度越来越高,企业与行业的发展日趋多样化,会计实践与理论也随着社会经济生活的复杂化而日趋丰富。企业会计已经成为商品生产者反映、监督企业经济活动的重要手段。与此同时,税收作为一种国家参与社会产品价值分配的经济活动也得以完善和发展,尤其是所得税制度建立以后,税款的缴纳已经成为企业的费用支出,需要在会计账簿中核算,因此,企业纳税业务

的会计处理就成为了企业会计的重要组成部分。

其次,税务行为与会计行为的不一致是税务会计产生的内在因素。在企业的经营活动中,税收和会计对于企业经济效益的好坏都有着同样重要的作用。我国的会计制度是由国家制定的,但是企业作为纳税人在会计行为中居于主动的地位。税收制度同样是国家制定的,企业作为纳税人也是税收主体之一,但是由于税收法律关系中,征税主体是管理者,纳税主体是被管理者,所以,在税务行为中企业处于被动与从属的地位。这种不一致不仅表现在两者的法律地位上,而且表现在两者的经济利益上。税务行为更多地体现为国家的利益,会计行为更多地体现为企业利益。这种不一致就产生了两者的互调性,即税务会计对其差异进行调整,这就是税务会计产生的内在动因。

第二节 税务会计的职能、目标与原则

一、税务会计的职能

某一事物的职能是指该事物内在的固有的功能。税务会计既然是会计的一个分支,会计的一般职能当然也是税务会计的职能,即核算、反映和监督职能。但是,由于税务会计与税法之间具有的密切联系,税务会计还应该具有纳税筹划的职能。同时,由于税收与会计的区别,也决定了税务会计在核算、反映和监督职能的内涵及其所发挥的作用方面与一般会计有所区别。

1. 核算职能

税务会计的核算职能是指其依据税收法律和法规,按照会计准则和会计制度,全面、真实、准确、系统地记录和核算企业生产经营过程中的税务活动,包括税金的形式、计算、缴纳和退补过程及其会计处理。比如,生产企业在销售自产货物时,应该按照增值税法的规定确认纳税义务的发生时间,并正确计算应纳税增值税税额,按照税法规定的期限缴纳税款,在税款的核算过程中均需要进行相关的会计处理。税务会计的核算职能与一般会计核算职能的区别就在于,该过程的起点和终点始终贯穿着以税法为依据的税务活动,并通过这种活动促进企业加强经营管理,改善税收环境,提高企业的经济效益。

2. 反映职能

税务会计的反映职能是指企业的税务活动在其价值量单方面转移的过程中,以货币的价值尺度和支付手段为媒介,反映由税务活动引起的各种经济信息。税务会计的反映职能与一般会计反映职能的区别在于,它是从微观的角度反馈国家税收政策的效应,并为国家税收政策的调整提供依据。比如,纳税人在缴纳税金的过程中会反映出其税收负担状况,国家会根据其税收负担的轻重调整税收政策,通过税收分配杠杆对企业生产的反作用,促进企业生产的发展。

3. 监督职能

这里所说的监督职能不应该是行政监督,因为行政监督是外在的,不是事物本身固有的功能。从经济行为的角度来看,税务会计的监督职能应该是价值的监督,即指在税务会计核算与反映的功能中,对税收价值量的形成和运动过程,通过税法要素的约定,对应纳税款的形成、计算和解缴进行价值监督。它不仅要保证应纳税额的准确性,而且要保证解缴税款的及时性。

4. 纳税筹划职能

税务会计的纳税筹划职能是指企业为了提高经济效益而进行节税的功能。该职能并非单独存在,而是贯穿于核算职能、反映职能和监督职能之中,并源于税法制度,是社会主义市场经济条件下企业维护自身合法权益的内在要求。从广义上讲,纳税筹划是指在纳税行为发生的前后,纳税人依法所进行的任何直接和间接减轻税收负担的行为。从狭义上看,纳税筹划是指纳税人在税法规定许可的范围内,在国家宏观经济政策的指导下,通过对经营、投资、理财活动事先进行筹划和安排,以减轻税收负担为目的而进行的节约税收成本的活动。属于法人和自然人对社会资源进行重新配置的分配活动,其本质是以法人和自然人为主体的、合理、合法地处理其与国家之间的一种分配关系。

二、税务会计目标

任何计划和手段(工具)通过人类的主观意识所进行的实践活动都有其想要达到的结果和目标,税务会计作为一种核算手段也不例外。目标可以分为预期的目标和实际的目标,我们这里所说的是预期的目标,即通常所说的预期值。由于税务会计受到现行税法和会计制度的双重因素影响,所以其目标一方面要体现国家税法的目标;另一方面又要受制于企业制度、会计准则和财务会计制度。

1. 依法纳税,认真履行纳税人的权利与义务,保证财政收入的及时与稳定

依法纳税是每一个纳税人应尽的责任和义务。税务会计的运作是以国家现行税法为依据的,只有依法纳税才能保证国家财政收入的及时与稳定。这就要求每一个纳税人在会计制度、会计准则和财务会计制度所提供资料的基础上,依据税法规定正确地进行有关税款的形成、计算、申报和缴纳,以保证财政收入的及时与稳定。

2. 正确纳税,协调好税法与财务会计的关系,保证财政收入的真实性

足额、准确地缴纳税款是每个纳税人必须履行的义务,但是能否正确纳税,不仅取决于纳税人对税收法规的正确理解,而且取决于税务会计的正确核算。对于税收法规政策的正确理解,更多地取决于征税机关对税收法规的解释和辅导以及政策条文的表述是否清楚,而税款的正确核算除了要求税务会计能够提供计算税款的依据如税种、课税对象和依据、税率等因素外,更重要的是能够区分其与企业财务会计的不同,协调好税法与财务会计的关系,正确地进行纳税调整,这

样才能保证财政收入的真实性。

3. 科学纳税, 合法公平地进行税收筹划, 保证企业税收负担的优化

优化企业税收负担是每个纳税人应有的权利。在市场经济条件下, 没有一个政府不愿意多收税, 也没有一个纳税人愿意多缴税^①。在税收法规既定的前提下实现企业的税收负担优化, 就成为纳税人的必然选择。居民法人应该清楚, 纳税筹划是其应有的权利, 在不违反税法规定的前提下, 科学地选择纳税人、征税对象、税率及其相应的税收政策, 使其税收负担降低, 也是税务会计的目标之一。

三、税务会计原则

为了保证会计信息质量对投资人等使用者决策的有用性, 财政部于2006年公布的《企业会计准则——基本准则》中提出了可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等原则。税务会计作为一门特种专业会计, 在核算因税务活动所引起的资金运动、监督税务行为和参与涉税决策的过程中, 除了遵循与尊重会计核算的一般原则外, 还应该根据税务会计的特殊性遵循以下基本原则:

1. 合法性原则

合法性原则, 是指企业在进行税务方面的计算和核算时, 必须符合国家的税收法律法规, 严格依据税法规范纳税人的行为。合法性原则的核心是以税收法规为准绳。税务会计在核算收入与费用、计算应纳税款、纳税筹划与纳税申报时都离不开这个核心。但是在贯彻这个原则的同时, 还要注意该原则的两个外延内容: 一是税法的时效性。虽然税收具有固定性特征, 但是并不排除税法在不同的时期(或条件)是有变化的, 税务会计人员必须依据税法的时效性进行税务会计的处理。二是在税务会计的处理过程中要贯彻调整性原则, 这是由于税收法规与财务会计制度的不一致性造成的, 只有税务会计依照税收法规对财务会计的核算结果进行调整, 才是正确贯彻了合法性原则。

2. 真实性原则

真实性原则, 是指税务会计必须如实地反映企业的经济活动, 企业的每项收入、费用和损失都必须以合法凭证为依据, 从原始凭证到税务会计报表, 都必须反映企业会计事项的真实性。作为纳税义务人, 企业要对税务会计核算资料的真实性负责, 其计税依据确定、应纳税款计算、纳税申报表编制的真实性和准确性程度, 是鉴别企业纳税行为合法性的直接依据。为了保证纳税申报的真实性和准确性, 企业在申报之前要进行严格的自查, 申报之后税务机关还要组织税务检查和稽核, 必要时还应由独立审计机构进行专项审计。如有讹误, 企业要严格依照

① 法国政治家科尔伯特(Jean Baptiste Colbert)指出:“征税的艺术就是拔最多的鹅毛又使鹅叫声最小的技术。”摘自哈维·S·罗森(Harvey S. Rosen)所著的《财政学》第248页。

税务、审计机关的审查结果或决定，进行税款的退补，并调整相应的会计记录。

3. 权责发生制原则

权责发生制，是指以收入和费用是否应计入本期为标准来确定本期收入和支出的一种原则。税务会计应按会计期间反映企业的生产经营活动，这样就有可能出现经济业务的发生与该项业务款项的收入和支出时间上的不一致。为了正确地计算各会计期间的损益，现行税法一般规定，对收入和支出的确定采用权责发生制原则，即凡是本期已经实现的收益和已经发生的费用，均应作为本期的收益和费用入账，而不管款项是否已经收付；凡是不属于本期的收益与费用，即使款项已在本期收付，也均不作为本期的收益和费用处理。按权责发生制原则进行税务会计核算有利于保证国家税收收入的及时与稳定。

4. 最低成本原则

最低成本原则源于税务会计的纳税筹划功能，也可以称为效率性原则。税收法规作为一种信息在其传递过程中具有双向性，这是因为执行税法的主体具有双重性，一方面是征税主体，即国家征税机关。他们为了实现国家的职能，必然依据税法传递的信息，努力完成税收计划，对他们而言，最低成本原则就是用最低的税收成本实现税款征收效率的最大化。另一方面是纳税主体，即纳税义务人。他们为了实现节税的目的，必然要发挥税务会计的纳税筹划功能并最大限度地使用纳税人的权利，尽可能地减少税收成本和税收费用，以实现企业经济效率的最大化。

5. 灵活性原则

灵活性原则也源于税务会计的纳税筹划功能。税收的固定性特征是非常明显的，但是其固定性也是相对的。不论是税收实体法还是税收程序法，在不同的历史时期和不同的经济、政治形势下总会发生或多或少的变化。从客观上讲，由于税务会计的核算是以税收法规为准绳的，当准绳发生变化时，税务会计的核算也会发生变化。从主观上讲，税务会计人员在进行纳税筹划时，必须能够灵活地运用各项经济政策和税收法规，通过对税收制度和税收要素的不同组合，达到节税的目的。

6. 社会效益原则

税收作为国家财政收入的主要来源和调节社会经济的重要杠杆，一方面要体现国民待遇原则，即公平税负；另一方面在贯彻国民待遇原则的前提下，也要根据实际情况贯彻区别对待、合理负担的原则。这就要求企业依法、及时、足额地履行纳税义务，在上述原则的基础上开展公平竞争，维护社会主义市场经济下的市场竞争机制，并要求税务会计必须真实核算企业的各项计税依据和应纳税额，正确处理收益分配。任何有意或无意逃税和骗取减免税金、有违公平性和一致性的行径，都不符合税务会计的社会效益原则。

第三节 税务会计的假设和要素

一、税务会计假设

1. 税务会计主体

税务会计的主体是指税务会计工作的服务对象,即法人和自然人,从税法的角度看,就是纳税义务人。税务会计的服务对象必须是社会经济生活中的一个基本经济单位,它不同于一般的社会成员,必须是能够独立进行会计核算,单独进行税务登记、纳税申报和缴纳税款的纳税义务人。有些社会成员虽然按税法的规定应该缴纳一种税或多种税,但是由于其不需要或不能够进行独立的会计核算,也就不构成税务会计的主体。所以税务会计揭示的只能是独立进行会计核算的纳税人的税务活动过程和结果。有了税务会计主体的假设,税务会计人员才能够站在纳税主体的立场上处理其纳税业务,并据此确定税务会计的活动空间和界限。

2. 持续经营

持续经营是指税务会计的纳税主体在可以预见的未来不会破产或被清算,其生产经营活动将正常、持续地进行下去,这是企业税务会计记录信息真实可靠,会计处理方法持续稳定的重要前提。只有在这种假设下,税务会计才能对在不同情况下影响税务活动的收入和费用,分别按照收付实现制原则或权责发生制原则予以确认,并决定各种具体税务会计方法的应用取舍。

3. 会计分期

会计分期是指将税务会计主体持续进行的有关纳税事项的经济活动,人为地划分为若干个一定的期限,以保证税务会计目标的实现。由于有了期间的概念,便产生了本期与非本期的差异,由此产生了收付实现制与权责发生制的区别,才使收入和费用的确认及计算尺度有了时间标准,这就是税务会计与财务会计之间的会计信息调整得以进行的理论基础。在会计分期的假设中,纳税年度与年度会计核算两个基本的时间规范。

(1) 纳税年度。纳税年度是指由税法规定的计算征税的起止日期,亦称征税年度。各国的纳税年度不尽相同,纳税人应该在各国税法规定的范围内选择和确定纳税年度。我国现行的纳税年度按税法规定主要采取公历制,即公历1月1日起至12月31日止。但是对于特殊情况也作出了特殊的规定,如纳税人进行清算时,以清算期间作为一个纳税年度;纳税人在某一个纳税年度内实际经营期不足12个月的,以其实际经营期作为一个纳税年度。

(2) 年度会计核算。年度会计核算是指财务会计依据其理论的指导,按照会计准则的规定,在某一会计年度内对企业各项经济活动运作的会计凭证和账簿体系及程序,进行及时、正确的记录、梳理和汇总,并定期结账和决算,编制公

允和规范的年度财务会计报告的动态过程。从税务会计的角度看,由于我国现行的税制结构是以流转税和所得税为主的双主体税制结构,所以从主导方面看,我国税制是建立在年度会计核算期间的基础上,而不是建立在某一特定经济行为或业务活动的基础上。这样,课税对象就是针对某一特定纳税期间内相关经济活动发生的全部净结果,而不考虑当期经济活动对未来期间所可能产生的结果。

4. 货币计量及其时间价值

货币计量是指纳税主体的税务活动必须采用一般等价物——货币,作为统一的计量单位进行记录,并反映和监督企业的税务活动。货币的职能决定了税务会计要以货币计量作为一种假设,但是,由于货币资金在其运作过程中会产生增值,即使不进行运作,随着时间的推移,货币也会产生时间价值,在纸币代替金属货币以后更是如此。所以,货币计量及其时间价值作为税务会计假设是企业税务活动不可或缺的,是企业进行税收筹划的内在原因之一。

二、税务会计要素

(一) 会计要素的确认

不同的国家(组织)对会计要素的确认是不同的。

1. FASB 的会计要素

FASB [财务会计准则委员会(美国)]在1985年12月发表的第6号财务会计概念公告(SFAC NO. 6)中,将会计核算对象划分为10个要素,即资产、负债、权益或净资产、业主投资、派给业主款、收入、费用、利得、损失、全面收益。其中,“业主投资”与“派给业主款”是企业与其作为业主的所有人之间的交易。业主投资表现为企业收到业主投入的各种资产(投入的也可以是劳务,或抵偿、转换了的企业负债),其结果是“增加其在企业中的业主利益或权益”,但新业主受让旧业主的交易,不属于“业主投资”的内容;“派给业主款”则是指企业向业主转交资产或承担负债而“减少企业里的业主利益或权益”的交易。显然,就经济实质而言,“业主投资”要素和“派给业主款”要素是对权益要素内容的进一步深化。

FASB使用了狭义概念的“收入”和“费用”要素。“收入”仅指正常经营活动和投资活动的收入,依据的是“流转过程收入理论”,强调收入实现的完整过程。“费用”则仅指正常经营费用或支出,依据的是配比性和应计制会计原则,强调费用产生的因果关系和费用责任的合理归属。对于非正常经营收入,FASB单独设立了“利得”要素加以反映,因为利得实质上是一种“偶发性”、“边缘性”的“净收益”。“损失”要素反映非正常经常活动的支出,因为损失实质上是一种“偶发性”、“边缘性”的“净亏损”。“利得”与“损失”之间不存在因果关系,毋需按配比性原则加以确认。“全面收益”仅仅是将收入、费

用、利得和损失定期汇总的结果。

2. IASC 的会计要素

IASC（国际会计准则委员会）在 1989 年发布的“关于编制和提供财务报表的框架”中，将会计要素确定为资产、负债、产权、收入和费用。

IASC 依据收入确认的“流入量理论”，选择了广义的“收入”要素概念。IASC 认为，利得与收入一样，都代表“经济利益的增加”，它们在性质上没有什么不同，因而不将收入和利得作为不同的会计要素。与广义收入要素相对应的是广义的“费用”要素。按 IASC 的理解，“费用”既包括“在企业日常活动中发生的费用”，也包括“损失”，并且，由于损失是指经济利益的减少，和其他费用在性质上没有差别，因而也不把损失视作独立的会计要素。

IASC 进一步认为，从会计确认与计量方面看，收入和费用的确认和计量也就是利润的确认和计量，因此不必单独设立类似“利润”的会计要素。

3. 我国的会计要素

我国的《企业会计准则》中，明确确立了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素。

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少，且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入利润表。

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加，且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确

认。

利润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、直接计入当期利润的利得和损失等。直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。应当将利润项目列入利润表。

（二）税务会计的主要要素

由于税务会计受到税法和会计两方面的影响，其作为一个特殊的会计分支，除了应该共享一般的会计要素以外，也应该有自己的会计要素。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（同时也是税务会计报表要素）。

1. 计税依据

计税依据是指税法中规定的计算应纳税额的根据。纳税人的各种应缴税款是根据各税种的特定计税依据与其税率相乘来计算的。税种不同，其计税依据也不同，目前我国各税种的计税依据形式主要有收入额、销售额、销售数量、增值额、增值率、所得额等。按照计税依据的不同，其计税方法可分为以下三种类型：

（1）从价计征方法，即以课税对象的销售额（收入额）为计税依据计算应纳税额，按这种方法计征的税种称为从价税。

（2）从量计征方法，即以课税对象的自然实物量（数量、重量、面积等）为计税依据计算应纳税额，按这种方法计征的税种称为从量税。

（3）复合计税方法，即对同一种征税对象分别使用从价计征方法与从量计征方法，将两种方法计算的税额相加后作为该征税对象的应纳税额。

2. 应纳税收入

应纳税收入是指企业因发生销售商品、提供劳务等应纳税行为所取得的收入。应纳税收入与会计收入有着密切的联系，但不一定等同。确认应纳税收入的依据有两点：

（1）与应纳税行为相关联，即纳税人发生了应纳税行为才能产生应纳税收入。所以，如果纳税人发生的是非应纳税行为或免税行为，其所取得的收入就不是应纳税收入，而只是会计收入。

（2）与某一具体税种相关联。纳税人取得一项收入，如果是应纳税收入，必然与某一个具体的税种相关联，即是某一特定税种的应纳税收入。

对应纳税收入的确认和计量，一般也是按财务会计原则和标准进行的。但在

具体掌握上,有时税法也有例外,如权责发生制原则,税法在认同的前提下,对某些应纳税行为则按收付实现制确认应税收入。例如《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)规定,对纳税人的利息收入和租金收入应该按照合同约定的日期确认收入的实现。

3. 成本费用扣除

成本费用扣除是指企业因发生应纳税收入而必须支付的相关成本、费用,即税法所认可的允许在纳税前扣除的项目金额,因此亦称为法定扣除项目金额。属于扣除项目的成本、费用、税金、损失是在财务会计确认、记录的基础上,分别不同情况予以确认的:

(1) 按其与应纳税收入的发生是否为因果关系确认。如果是因果关系,可按比例扣除。

(2) 在受益期内,按税法允许的会计方法进行折旧、摊销。

(3) 对特定项目,不论财务会计依据什么会计原则,均不得超过规定的扣除标准。

由此可见,财务会计确认、记录的成本费用支出等与税法规定的扣除项目金额虽然有密切的关系,但两者并不完全等同。

4. 应税所得

财务会计学与税务会计学中“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”即指应纳税所得,或称应纳税所得额,它是应纳税收入与法定扣除项目金额之差。

在税务会计的实务操作中,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,确认应纳税所得,进而计算应纳税额。如果“应纳税所得”是负数,则为“应税亏损”,即按税法规定计算的亏损额。如果财务会计提供的账面利润是负数,则为账面亏损,即按会计制度计算的亏损额。纳税人履行纳税义务时,是在账面利润或账面亏损的基础上,按现行税法进行调整,如果调整后仍是负数,即为应税亏损;反之则为应纳税所得。

5. 应纳税额

应纳税额是计税依据与其适用税率(或者单位税额)的乘积。应纳税额是税务会计特有的一项会计要素。影响应纳税额的因素有计税依据、税率、单位税额和减免税规定。

此外,退免税、退补税、滞纳金、罚款、罚金也可以作为税务会计的一项会计要素,但不是主要会计要素。

6. 税务会计要素的平衡关系

在我国财务会计的六项会计要素中,资产、负债和所有者权益构成资产负债

表,称为资产负债表要素;收入、费用和利润构成利润表,称为利润表要素。由此构成财务会计的两个基本平衡公式:

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{所有者权益} (\text{所有者权益} = \text{净资产})$$

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润}$$

税务会计要素是税制构成要素在纳税人会计核算中的基本体现,它们之间也有两个会计等式:

$$\text{计税依据} \times \text{适用税率} = \text{应纳税额}$$

$$\text{应税收入} - \text{扣除费用} = \text{应税所得}$$

前者适用于所有的税种,后者仅适用于所得税。

第四节 税务会计与财务会计、税收会计的关系

一、税务会计与财务会计的关系

1. 税务会计与财务会计的联系

(1) 在会计假设方面的联系。会计假设是企业进行会计核算的基本前提,不论是税务会计、财务会计,还是管理会计都没有例外。财务会计的假设内容如会计主体、持续经营、会计分期、货币计量等,同时也是税务会计的假设内容。

(2) 在会计凭证与账簿报表方面的联系。伴随着企业会计的发展,尤其是进入到现代企业会计以来,会计的功能不断地被人们开发和认识,如财务功能、税务功能、管理功能、成本控制功能、效益分析功能等。尽管不同的功能是从不同的角度来衡量和利用经济活动反映信息的,但是,作为基本的会计账簿体系和报表体系却是相对不变的。税务会计不另外单独设立一套账簿体系和报表体系,主要是源于税收成本的考虑。用纳税调整的办法,不仅可以降低税收成本,而且可以使财务信息得以充分利用。

(3) 在核算方法方面的联系。上述税务会计与财务会计的联系,充分表明了税金计算程序在多数情况下是模拟了会计的方法,其计税依据一般是源于会计记录。因此,可以说税法是借助了会计技术才得以实施,税收因采用了会计方法才日趋成熟。但是税法也对会计产生了重要影响,是税法使会计实务的处理更加规范,并制约会计对某些计价方法的选择,促使会计重心由计算资产盘存转向收益计量,从而扩大了会计人员的业务范围,知识结构也不断丰富。

(4) 税务会计与会计准则的联系。会计准则是规范财务会计的准绳,当税收规定不考虑会计的各项原则时,涉及纳税业务的具体会计准则就成为调整税法规定与会计准则之间差异的重要工具,从而使会计准则成为连接税务会计与财务会计之间的纽带,它既是财务会计的组成部分,也是税务会计的组成部分。