



教育部经济管理类主干课程教材

会 计 与 财 务 系 列

Tax

Accounting

纳税会计

▸▸ 盖 地 编著



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Tax
Accounting

纳税会计

盖地 编著

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税会计/盖地编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2015. 9
教育部经济管理类主干课程教材. 会计与财务系列
ISBN 978-7-300-21904-2

I. ①纳… II. ①盖… III. ①税收会计-中国-高等学校-教材 IV. ①F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 208457 号

教育部经济管理类主干课程教材·会计与财务系列

纳税会计

盖地 编著

Nashui Kuaiji

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

电 话 010-62511242 (总编室)

010-82501766 (邮购部)

010-62515195 (发行公司)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京七色印务有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

印 张 19.75 插页 1

字 数 424 000

邮政编码 100080

010-62511770 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515275 (盗版举报)

版 次 2015 年 10 月第 1 版

印 次 2015 年 10 月第 1 次印刷

定 价 36.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

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广泛使用、不可或缺,税务会计与财务会计的密切程度远远高于管理会计。在会计理论与实务界,有人将会计工作岗位分工混同于会计学科划分,认为税务会计没必要独立。如果在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,但目前的税收与会计法规制度已完全具备两者分离的外部环境。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。

鉴于我国高校会计专业有一、二、三本和高职等层次差异,有的学校课程名称是“纳税会计”,有的是“税务会计”。在出版社的提议下,本书冠以《纳税会计》,可供读者和用书单位选用。与本人此前编著的《税务会计学》相比,《纳税会计》的主要特点:一是内容比较简化,二是突出实务操作。书中对主要税种单独设章,选择几个常见的小税种汇总为一章,按纳税会计程序,以我国现行税收法规为依据,对其会计确认、计量与申报进行阐述;在会计记录环节,按纳税会计与财务会计混合模式予以阐述。

需要说明的是,第8章中的第5节“财务会计中的所得税会计基础”和第6节“财务会计中的所得税会计记录”本属财务会计范畴,之所以在本章中阐述,是因为其与纳税会计中的所得税会计密切相关,尤其是在“一套账”的账簿体系下,会计记录环节更是密不可分。将两种会计中的所得税会计集中在一起,便于理解两者的联系与区别,从而可以比较完整、系统地掌握所得税会计。当然,如果在财务会计中已经比较系统地学习过这两节的内容或者受课时所限,可以不讲。

在体例结构上,每章前面设置了“学习目标”和“引言”两个栏目,每章后面设置了“本章重点”和“本章难点”两个栏目,努力做到先导入后总结、前后呼应、掌握巩固。在每章的“基本训练”部分,设置了简答题、单项选择题、多项选择题、计算题、会计核算题和案例分析题等,并给出了参考答案(读者可登录人大经管图书在线(www.rdjg.com.cn)下载)。学生可以通过动手练习,掌握并巩固每章所学知识;同时,也可以作为老师指导学生的参考。本书既可以作为高校教材,也可以作为会计业务培训或自学教材。



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，让我们适应变化、享受变化，并努力去追踪变化。

感谢中国人民大学出版社及本书编辑，感谢家人；当然，更要感谢本书的广大读者，你们的支持、指正是拙书不断进步的动力。

盖地

2015年5月

于天津财经大学会计与财务研究中心

目 录

第 1 章 纳税会计概述	1
第 1 节 纳税会计的产生与发展	1
第 2 节 纳税会计的对象与目标	4
第 3 节 纳税会计的基本前提	6
第 4 节 纳税会计的原则	7
第 5 节 纳税会计要素	10
第 2 章 纳税基础	14
第 1 节 税收概述	14
第 2 节 税收实体法及其构成要素	16
第 3 节 纳税申报与税款缴纳	20
第 4 节 纳税人的权利与义务	25
第 3 章 增值税会计	33
第 1 节 增值税税制要素	33
第 2 节 增值税纳税义务及应纳税额的确认计量	39
第 3 节 增值税进项税额及其转出的会计记录	45
第 4 节 增值税销项税额的会计记录	55
第 5 节 增值税减免、上缴及纳税调整的会计记录	72
第 6 节 出口退免增值税的会计记录	76
第 7 节 增值税的纳税申报	92
第 4 章 消费税会计	103
第 1 节 消费税税制要素	103
第 2 节 消费税的确认计量	106
第 3 节 消费税的会计记录	114
第 4 节 出口退免消费税的会计记录	123
第 5 节 消费税的纳税申报	125



第5章 关税会计	131
第1节 关税税制要素	131
第2节 关税的确认计量	136
第3节 关税的会计记录	143
第4节 关税的纳税申报	147
第6章 营业税会计	151
第1节 营业税税制要素	151
第2节 营业税的确认计量	154
第3节 营业税的会计记录	159
第4节 营业税的纳税申报	167
第7章 资源税会计	176
第1节 资源税税制要素	176
第2节 资源税的确认计量	179
第3节 资源税的会计记录	181
第4节 资源税的纳税申报	184
第8章 企业所得税会计	188
第1节 企业所得税税制要素	188
第2节 企业所得税的确认计量	196
第3节 企业所得税的会计记录	218
第4节 企业所得税的纳税申报	225
第5节 财务会计中的所得税会计基础	234
第6节 财务会计中的所得税会计记录	245
第9章 个人所得税会计	260
第1节 个人所得税税制要素	260
第2节 个人所得税的确认计量	264
第3节 代扣代缴个人所得税的会计记录	269
第4节 非法人企业个人所得税的会计记录	274
第5节 个人所得税的纳税申报	277
第10章 其他税会计	286
第1节 城市维护建设税会计	286
第2节 房产税会计	288
第3节 车船税会计	291
第4节 印花税会计	295
第5节 契税会计	301
第6节 车辆购置税会计	304

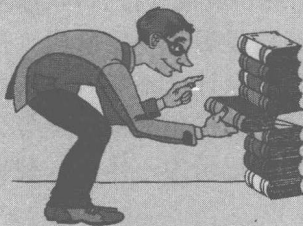
纳税会计概述

学习目标

1. 了解纳税会计的产生及其发展;
2. 理解纳税会计目标和基本前提;
3. 掌握纳税会计原则和要素及其关系。

引言

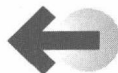
在学习财务会计时，总会出现“税金”这个“干扰项”。根据会计准则能够确认计量税金负债（即“应交税费”）吗？当然不能。税金负债的确认计量必须依据国家现行税收法规制度，但会计记录一般都是“一套账”，这就要求我们正确处理财务会计与纳税会计的关系——是两者分离，还是两者合一？哪些税种分离，哪些税种合一？财务会计不能代替纳税会计，同样，纳税会计也不能代替财务会计，两者应该“合而不同”。



第1节 纳税会计的产生与发展

一、纳税会计的产生

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，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是为了填制所得税申报表，它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不足为怪了。相应地，这些程序也会有助于会计理论的形成。

纳税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、投资和筹资等各环节各方面，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，也对纳税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，纳税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。现在，国内外已经有越来越多的人承认，纳税会计与财务会计、管理会计（成本会计可以与管理会计融合，也可以独立）构成会计学科三大分支。纳税会计是为了适应纳税人的需要，或者说，是纳税人为了适应纳税的需要而产生的。

二、纳税会计的概念

纳税会计亦称税务会计，它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。纳税会计是社会经济发展到一定阶段（社会成熟到能够把征税、纳税看做社会自我施加的约束，财务会计已不能满足纳税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记录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。

纳税会计是企业会计的一个特殊领域，其以财务会计为基础，对财务会计中按会计准则、会计制度进行的会计记录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，由纳税会计进行纳税调整或重新计算。因此，纳税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纳税会计人员（办税员），大企业还应设置专门的纳税会计机构和税务总监（CTO）或税务经理。

《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）规定，从事生产、经营的纳税人的财务会计制度或者财务会计记录办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的，应当依照国务院或者国务院财政、税务部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴和代收代缴税款。

三、纳税会计的特点

纳税会计有别于财务会计的主要特点有：

（一）法定性

企业财务会计在企业会计准则的规范下，可以对某些交易事项进行会计政策选择。纳税会计则是以国家现行税收法律、法规为依据，税收的法定性决定了纳税会计的法定性，这是它区别于其他专业会计的一个最重要的特点。当财务会计处理与税法的计税方法、计税范围等有差异时，纳税会计必须按现行税收法律、法规规定进行纳税调整。对某些不便按照税法规定反映而按会计准则规定处理的交易事项，纳税会计必须单独设置备查分类账簿、单独核算其应税收入（收益）和成本费用等。

（二）协调性

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，纳税会计就可以直接采用。只有对与税法规定有差异或者不符合税法规定的事项，才需要进行纳税调整，即进行纳税会计记录，使之符合税法的要求。因此，纳税会计是对财务会计的调整，两者具有协调性。

（三）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，决定了纳税会计的广泛性。虽然小型企业执行《小企业会计准则》，但对涉税事项的会计处理，则是体现以税法为导向的会计处理原则；其他企业执行《企业会计准则》，以体现财务会计的投资人导向，但为了纳税需要，为了降低涉税风险，还必须设置纳税会计。由此可见，各类企业、单位都需要纳税会计，纳税会计具有广泛性。

（四）税务筹划性

企业通过纳税会计履行纳税义务，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。通过纳税会计的筹划（谋划、对策），正确处理涉税会计事项，以实现企业财务目标。

四、纳税会计与财务会计的联系和区别

（一）纳税会计与财务会计的联系

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分不开，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”，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，当纳税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。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。

纳税会计资料大多来源于财务会计,它对财务会计记录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,按纳税会计的方法计算、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,其会计可以称为企业会计或纳税会计。

(二) 纳税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2节)外,主要还有以下区别:

1. 核算基础、处理依据不同。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。纳税会计要遵循纳税会计的一般原则,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。纳税会计坚持历史成本,不考虑货币时间价值的变动,更重视可以预见的事项,而财务会计却有某些不同。各国都在力图缩小财务会计与纳税会计的差异,但两者的差异不可能消失,因为两者的目标不同。此外,承认纳税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。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,也不必削足适履去迎合对方。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2节 纳税会计的对象与目标

一、纳税会计对象

在企业中,凡是涉税事项都是纳税会计对象。因此,纳税人因纳税而引起的税款的形式、计算、缴纳、补退、罚款等经济活动就是纳税会计对象。

(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、费用是企业生产经营过程中的耗费和支出,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、契税等,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、车辆购置税),应以财务会计确认、记录的应税行为交易额或应税标准为课税依据。

(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,并作相应的会计记录。

(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,不同行业、不同纳税人对同一种税的会计记录也有所不同,因此,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记录。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,要进行相应的会计记录。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记录。

(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,也属纳税会计对象,应该如实记录和反映。

二、纳税会计的任务

纳税会计作为会计的一个重要分支,既要以国家税法为准绳,认真履行纳税义务,又要在国家税法允许的范围内,寻求企业税收利益。因此,纳税会计的任务主要是:

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,并进行相应的会计记录。

3. 按照税务机关的规定,及时、足额地缴纳各种税金,并进行相应的会计记录。

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 and 有关法规、制度赋予企业的权利, 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、纳税会计的目标

纳税会计的基本目标是遵从税法, 即合法和不违法, 最大限度地降低税务风险, 具体目标是向纳税会计信息使用者提供有助于其进行税务决策的会计信息。纳税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。对纳税主体来说, 纳税会计更看重的是其自身的税收利益。

第3节 纳税会计的基本前提

纳税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, 要保证纳税会计信息质量, 要正确进行确认和计量, 必须要明确纳税会计的基本前提(基本假定)。由于纳税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纳税会计, 如会计分期、货币计量等, 但因纳税会计的法定性等特点, 纳税会计的基本前提也有其特殊性。

一、纳税会计主体

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)。正确界定纳税会计主体(应税实体), 就是要求每个纳税会计主体应与其他纳税会计主体分开, 保持单独的会计记录并报告其经营状况。国家规定各税种的不同纳税人, 有利于体现税收政策中合理负担和区别对待的原则, 协调国民经济各部门、各地区、各层次的关系。

纳税会计主体与财务会计中的“会计主体”(会计实体)有密切联系, 但不一定等同。会计主体是财务会计为之服务的特定单位或组织, 会计记录的数据和提供的财务信息, 被严格限制在一个特定的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。纳税会计主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。在一般情况下, 会计主体应是纳税会计主体; 但在特殊或特定情况下, 会计主体不一定是纳税会计主体。

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。即使不考虑通货膨胀的因素,今天的1元钱比若干年后收到(或付出)1元钱的值要大得多。这说明,同样一笔资金,不同时间具有不同的价值。随着时间的推移,投入周转使用的资金价值将会发生增值,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——纳税最晚,也说明了所得税会计中采用纳税影响会计法进行纳税调整的必要性。

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,不由纳税人自己选择。虽然纳税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

年度会计核算是纳税会计中最基本的前提,各国税制都是建立在年度会计核算而非某一特定业务的基础上的。课税只针对某一特定纳税期间发生的全部事项的净结果,而不考虑当期事项在后续年度中的可能结果如何,后续事项将在其发生的年度内考虑。比如,在“所得税跨期摊配”中应用递延法时,由于强调原始差异对税额的影响而不强调转回差异对税额的影响,因此,它与未来税率没有关联性。当暂时性差异后来转回时,按暂时性差异产生时递延的同一数额调整所得税费用,从而使纳税会计数据具有更多的可稽核性,以揭示税款分配的影响金额。

第4节 纳税会计的原则

为了实际有效地对纳税人稽征税款,在税收原则指导下,通过税法体现并逐步形成了税收核算原则。如果站在纳税人的角度,税收核算(税款稽征)原则就



是纳税会计原则。纳税会计虽然要遵循（财务）会计的一般程序和方法^①，但它必须以税法为导向。本书认为，包括我国在内的世界各国，其纳税会计原则都隐含在税法中，它虽然远远不如（财务）会计原则那么明确、那么公认^②、那么耳熟能详，但其刚性、其硬度，却要明显高于（财务）会计原则，纳税人一旦违反，就要受到税法等相关法律法规的惩处。

在《企业会计准则——基本准则》第二章“会计信息质量要求”中，提出了真实性原则、相关性原则、清晰性原则、可比性原则、实质重于形式原则、重要性原则、谨慎性原则、及时性原则等八项原则。财务会计的会计信息质量要求（特征）原则、会计要素的确认与计量原则、确认与计量的修正原则，其基本精神大多也适用于纳税会计，但因纳税会计与税法的特定联系，税收原则理论和税收立法原则会非常明显地影响甚至主导纳税会计原则；此外，还应体现纳税会计主体的税收利益，逐步形成了纳税会计原则。本书认为，纳税会计原则主要应有：

一、税法导向原则

税法导向原则亦称税法遵从原则。纳税会计应以税法为准绳，在财务会计确认、计量的基础上，再以税法为判断标准（或以税务筹划为目标）进行重新确认和计量，在遵从或不违反税法的前提下，履行纳税义务，寻求税收利益。该原则体现“税法至上”，税法优先于会计法规等其他普通法规。

二、以财务会计核算为基础原则

此项原则适用于纳税会计与财务会计混合的会计模式。只有当某一交易事项按会计准则、制度在财务会计报告日确认以后，才能确认该交易事项按税法规定确认的应课税款；依据会计准则、制度在财务报告日尚未确认的交易事项可能影响到当日已确认的其他交易事项的最终应课税款，但只有在根据会计准则、制度确认导致征税效应的交易事项之后，才能确认这些征税效应，其基本含义是：（1）对于已在财务会计报表中确认的全部交易事项的当期或递延税款，应确认为当期或递延所得税负债或资产；（2）根据现行税法的规定计量某一交易事项的当期或递延应纳税款，以确定当期或未来年份应付或应退还的所得税金额；（3）为确认和计量递延所得税负债或资产，不预期未来年份赚取的收益或发生的费用的应纳税款或已颁布税法、税率变更的未来执行情况。

三、应计制原则与实现制原则

由于收付实现制不符合财务会计要素的确认、计量原则，不适用于财务会计报告^③，为了更多地借助于财务会计记录，降低税收征管成本，目前大多数国家的税法都接受应计制原则。但在其被用于纳税会计时，与财务会计的应计制还是存

① 尤其是所得税、增值税。

② 尽管各国（财务）会计原则并不完全相同，但相差不多。我国的会计原则属于（财务）会计法规体系的组成部分，不仅具有“公认性”，而且具有强制性。

③ 现金流量表则是将以应计制为基础的财务会计信息转换为以实现制为基础的会计信息。

在明显差异：第一，应该考虑税款支付能力原则，使得纳税人在最有能力支付时支付税款。第二，确定性的需要，要求收入和费用的实际实现具有确定性。例如，在收入的确认上，应计制的纳税会计由于在一定程度上被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，财务会计采用稳健原则列入的某些估计、预计费用，在纳税会计中是不能够接受的，后者强调“该经济行为已经发生”（在费用发生时而不是实际支付时确认扣除）的限制条件，从而起到保护政府税收收入的目的。第三，保护政府税收收入。由此可见，纳税会计（实质是税法）是有条件地接受应计制原则，体现的是税收实用主义。

各国早期的税法都是按收付实现原则计税，因为它体现了现金流动原则（具体化为公平负税和支付能力原则），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。目前，实现制原则一般只适用于小企业、非营利组织和个人的纳税申报。如果税法明确规定某些涉税事项采用收付实现制原则，纳税会计则应以实际收付现金为标准确认、计量应税收入与可扣除成本、费用。

四、历史（实际）成本计价原则

按历史成本计价原则进行会计记录，既有利于对资产、负债、所有者权益的存量计量，也有利于对收入、费用、利润的流量计量，因此，能够客观、真实地反映企业的财务状况和财务成果。在财务会计中，该原则有一定的局限性，为纠正其不足，可以根据判断标准，对资产计提减值准备等，从而对历史成本计价原则进行修正。但在纳税会计中，除税法另有规定外，纳税人必须遵循历史成本计价原则，因为它具有确定性与可验证性。正如诺贝尔经济学奖获得者萨缪尔森所言：“会计人员之所以使用历史成本，是因为它反映的是客观的评价，并且容易证实。”

五、相关性原则

与财务会计的相关性原则的含义不同，纳税会计的相关性体现在所得税负债的计算，是指纳税人当期可扣除的费用从性质和根源上必须与其取得的收入相关。

六、配比原则

配比原则是财务会计中对某一会计期间的收入与其相关的费用相配比，以正确计算当期损益并据以进行收益分配。纳税会计的配比原则是在所得税负债计算时，应按税法确定收入（法定收入）并界定同期可扣除费用，即纳税人发生的费用应在费用应配比或应分配的当期申报扣除。

七、确定性原则

确定性原则是指在所得税会计记录过程中，按所得税税法的规定，在应税收入与可扣除费用的实际实现上应具有确定性，即纳税人可扣除的费用不论何时支付，其金额必须是确定的。该原则适用于所得税的税前扣除，凡税前扣除的费用，如财产损失等，必须是真实发生且其金额必须是可确定的。



八、合理性原则

合理性原则是指纳税人可扣除费用的计算与分配方法应符合一般的经营常规和会计惯例。该原则属于定性原则而非定量原则，具有较大的弹性。对同一交易事项的认定和会计记录，征纳双方角度不同、利益不同，对是否合理会有不同的解释。纳税会计信息应该具有合理性的充分说服力。

九、税款支付能力原则

税款支付能力与纳税能力有所不同。纳税能力是指纳税人应以合理的标准确定计税基数（税基），有同等计税基数的纳税人应负担同一税种的同等税款。因此，纳税能力体现的是合理负税原则。与企业的其他费用支出有所不同，税款支付必须全部是现金支出，因此，在考虑纳税能力的同时，也应考虑税款的支付能力。纳税会计在确认、计量、记录收入、收益、成本、费用时，应尽可能选择保证税款支付能力的会计记录方法（包括销售方式、结算方式、结算工具的选择等）。

第5节 纳税会计要素

纳税会计要素是对纳税会计对象的进一步分类，其分类既要服从于纳税会计目标，又受纳税会计环境的影响。纳税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纳税会计信息使用者的要求进行的分类，即形成纳税会计要素，它同时也是纳税会计报表（纳税申报表）要素。纳税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