



普通高等教育“十二五”规划教材  
“管理应用型财会专业人才培养”新形态系列教材

# 纳税会计

杜 剑 周 松 主编



 科学出版社

普通高等教育“十二五”规划教材  
“管理应用型财会专业人才培养”新形态系列教材

# 纳 税 会 计

杜 剑 周 松 主编

科 学 出 版 社

北 京

## 内 容 简 介

本教材系统阐述了纳税会计涉及的各项税种的计算和会计账务处理。在介绍纳税会计的概念与特点、税收环境与会计环境、纳税会计的发展和纳税会计基本理论的基础上,对增值税会计、消费税会计、关税会计、出口退税会计、企业所得税会计、个人所得税会计、资源税类会计、财产行为税类会计、环境保护税会计进行系统全面的阐述。

本教材内容覆盖面广、信息量大、系统性强,适合高等院校会计学、财务管理、审计学、财政、税收、企业管理、市场营销、金融学等专业的高年级本科生作为教材学习,适合相关专业的硕士研究生作为参考书使用,亦可作为工商企业等相关职业工作者的学习参考书,还适宜财政、审计、税务、物价和会计师、税务师等监管部门在监管时参阅,同时适合企事业单位和个人等纳税人在履行纳税义务和维护纳税权益、科学筹划纳税时参阅。

### 图书在版编目(CIP)数据

纳税会计/杜剑,周松主编. —北京:科学出版社,2018.6

普通高等教育“十二五”规划教材 “管理应用型财会专业人才培养”新形态系列教材

ISBN 978-7-03-056319-4

I. ①纳… II. ①杜… ②周… III. ①税收会计—高等学校—教材  
IV. ①F810.62

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第009529号

责任编辑:兰 鹏/责任校对:贾伟娟

责任印制:霍 兵/封面设计:蓝正设计

**科学出版社** 出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

**石家庄名伦印刷有限公司** 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

\*

2018年6月第 一 版 开本:787×1096 1/16

2018年6月第一次印刷 印张:15 1/4

字数:362 000

定价:42.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

# 编 委 会

顾问 蔡绍洪

主任 张 勇 聂永刚

委员 (按姓氏笔画排序)

王廷章

刘 杰

刘俊萍

许琳茜

杜 剑

李 扬

李成云

杨 昀

邱 静

冷继波

张 丹

张忠民

张贵平

陈 弘

陈 岚

陈国金

范钦钦

林 文

周江燕

周晋兰

胡北忠

钱润红

徐筱或

唐子惠

唐文杰

黄 力

黄晓平

廖治宇

魏 涛

# 前 言

纳税会计是高等院校经济管理类专业一门重要的专业课程，通过阐述相关的基本理论，介绍依据税法和会计准则的相关规定，对不同税种的计算、会计分录处理、纳税申报，以及不同税种在企业会计科目和会计报表中的构成。本书从典型案例入手，对企业纳税会计核心观念与方法进行了全面介绍。

本书以培养应用型经济管理人才为目标，系统阐述了纳税会计涉及的各税种的计算和会计账务处理。本书共 10 章，主要内容包括纳税会计导论、增值税会计、消费税会计、关税会计、出口退税会计、企业所得税会计、个人所得税会计、资源税类会计、财产行为税类会计、环境保护税会计，每章开篇均明确给出学习目标、内容提要、思维导图，便于在教学过程中把握教学内容、重点和难点，以及有关知识的相互联系，也便于教学内容和计划的安排。同时，本书每章开篇还通过引言部分的具体案例引导学生对该章即将学习的内容进行思考；每章之后附有复习思考题、练习题、案例讨论题，有利于学生通过思考探讨，提高对纳税会计理论和业务原理的认知程度。通过练习测算，学生熟练掌握纳税会计的相关技术方法；通过案例分析，促进互动教学，培养学生的分析能力、决策能力和创新能力。

本书适合作为高等院校会计学、财务管理、审计学、财政、税收、企业管理、市场营销、金融学等专业的本科教材，以及相关专业硕士研究生入学考试的参考教材，亦可作为工商企业等相关职业工作者的学习参考书，还适宜财政、审计、税务、物价和会计师、税务师等监管部门的监管需要，以及企事业单位和个人等纳税人履行纳税义务和维护纳税权益、科学筹划纳税的需要。

本书由贵州财经大学杜剑教授、周松副教授担任主编，贵州财经大学其他老师参编完成。各章的分工为：第 1 章由杜剑、陶然执笔，第 2 章由黎媛媛、杜剑、胡甜执笔，第 3 章由杜剑、王肇执笔，第 4 章由杜剑、胡甜执笔，第 5 章由杜剑、冯沛洪执笔，第 6 章由周松、杜剑、黄薇执笔，第 7 章由杨皎鹤、杜剑执笔，第 8 章由周松、黄薇、杨杨执笔，第 9 章由杨婧、杨杨执笔，第 10 章由杨杨、黄薇执笔。初稿完成后，成宇红统稿并校订，再由两位主编进行审稿，最后讨论定稿。

由于编者的水平和时间有限，本书可能存在不足之处，恭请广大师生及读者批评指正。

杜 剑

2018 年 1 月

# 目 录

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| 第 1 章 纳税会计导论 .....              | 1   |
| 1.1 纳税会计的概念与特点 .....            | 2   |
| 1.2 税收环境与会计环境的关系 .....          | 3   |
| 1.3 纳税会计的发展 .....               | 4   |
| 1.4 纳税会计基本理论 .....              | 6   |
| 第 2 章 增值税会计 .....               | 11  |
| 2.1 增值税的基本内容及申报 .....           | 12  |
| 2.2 增值税的计算 .....                | 27  |
| 2.3 增值税的会计处理 .....              | 43  |
| 2.4 增值税发票管理 .....               | 61  |
| 第 3 章 消费税会计 .....               | 78  |
| 3.1 消费税的基本内容 .....              | 79  |
| 3.2 消费税的纳税申报 .....              | 83  |
| 3.3 消费税的计算 .....                | 85  |
| 3.4 消费税的会计处理 .....              | 87  |
| 第 4 章 关税会计 .....                | 95  |
| 4.1 关税的基本法规规定 .....             | 96  |
| 4.2 关税的计算 .....                 | 97  |
| 4.3 关税的会计核算 .....               | 100 |
| 4.4 关税的申报、缴纳、退还、补征与追征 .....     | 102 |
| 第 5 章 出口退税会计 .....              | 107 |
| 5.1 出口退税的基本概念、原则及规定 .....       | 108 |
| 5.2 出口退税的退税率、计算及会计处理 .....      | 110 |
| 5.3 出口退税的税收筹划 .....             | 120 |
| 5.4 进出口关税纳税申报表和关税专用缴款书的填制 ..... | 122 |
| 第 6 章 企业所得税会计 .....             | 128 |
| 6.1 企业所得税的基本内容 .....            | 129 |
| 6.2 企业所得税的计算及会计处理 .....         | 145 |
| 6.3 纳税调整与申报 .....               | 154 |

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 第7章 个人所得税会计         | 174 |
| 7.1 个人所得税概述         | 175 |
| 7.2 个人所得税的计算方法及会计处理 | 178 |
| 7.3 个人所得税纳税申报       | 191 |
| 第8章 资源税类会计          | 198 |
| 8.1 资源税会计           | 199 |
| 8.2 城镇土地使用税会计       | 203 |
| 8.3 土地增值税会计         | 206 |
| 8.4 烟叶税会计           | 208 |
| 8.5 耕地占用税会计         | 210 |
| 第9章 财产行为税类会计        | 216 |
| 9.1 房产税会计           | 217 |
| 9.2 车船税会计           | 219 |
| 9.3 印花税会计           | 221 |
| 第10章 环境保护税会计        | 228 |
| 10.1 环境保护税          | 229 |
| 10.2 环境保护税会计核算      | 231 |
| 参考文献                | 233 |

# 第1章

## 纳税会计导论

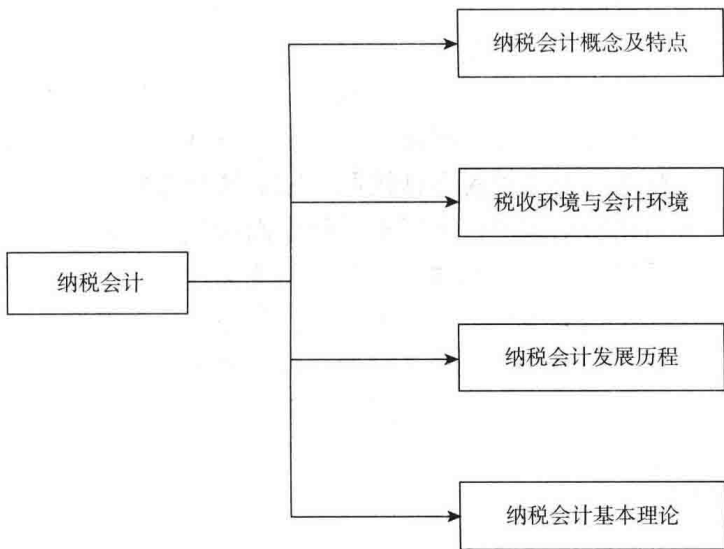
### 【学习目标】

1. 了解纳税会计的基本理论，认识学习纳税会计的重要性。
2. 通过学习纳税会计，了解税收环境与会计环境的不同。
3. 熟悉纳税会计的特征，为后续章节的学习奠定基础。

### 【内容提要】

本章主要介绍纳税会计的基本理论。通过本章的学习，应理解纳税会计的发展，区分税收环境与会计环境的不同，了解纳税会计的特点，以及掌握纳税会计的基本理论与方法，掌握纳税会计的概念。

### 【思维导图】



### 【引言】

税收改革是经济社会改革的突破口和先行军。面对越来越复杂的税收环境和越来越

高的企业管理要求,市场经济相关法律法规的逐步健全,税收体制的不断完善,企业会计人员应该与时俱进,即从单一的会计分化为财务会计、纳税会计和管理会计,从而满足投资人、债权人、政府和企业管理当局等对企业会计信息的不同需求,纳税会计将在企业发展中扮演不可或缺的角色。

随着国家税收的高速增长,重新发现和认识税收的职能与调节机制,进而走出对税收职能与调节机制的认识误区,对企业的发展具有举足轻重的意义。因为错误的认识会导致税收调节机制对经济发展不同程度的“缺位”和“越位”,因此企业对相关岗位的专业培训迫在眉睫。

纳税会计师专业资格认证北京招生培训机构某负责人在接受记者采访时表示,“纳税会计师”在我国庞大的财务人员队伍中属于稀缺人才,而企业 80%的工作离不开纳税会计。他认为,报考纳税会计师专业资格认证的学员可以更加系统地学习有关纳税会计实务课程,区分税法与会计之间的重要差异,从而真正做到解决现代企业经营过程中的税务问题,有助于完善税务筹划功能,替企业降低税务风险,使企业的利润达到最大化。他认为开展纳税会计师的培训活动,可以提高企业财务人员的专业水平,弥补我国纳税会计领域专业人才的重大缺口,也为财政部制定的《会计行业中长期人才发展规划(2010—2020年)》10年会计中长期人才规划的实现做出应有的贡献。

由此可以看出纳税会计在我国经济发展中的重要性,其发展趋势将越来越好。

## 1.1 纳税会计的概念与特点

### 1.1.1 纳税会计的概念

会计和税收是经济领域中两个不同的分支,分别遵循着不同的原则,服务于不同的经济业务,但两者也是有着紧密联系的。纳税会计为了反映纳税人税款的计算与缴纳情况,就必然同时受到会计准则与国家税法的制约。由此,纳税会计必然面临着两个主要的问题:一是企业会计核算中的涉税问题;二是企业税款支出中的会计核算问题。而要解决这两个问题,也就必然要求纳税会计按照国家的税收法规,采用会计的基本理论与方法,对企业的税务活动所引起的资金运动进行全面的核算与监督,从而保障国家利益和纳税人的合法权益。从这些方面来说,本书将纳税会计定义为:纳税会计是以国家现行的税收政策和会计准则为依据,以货币为主要计量单位,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对纳税主体的课税基础的形成、税款的计算、申报和缴纳等税务活动所引起的资金运动进行核算和监督的一门专业会计。

### 1.1.2 纳税会计的特点

纳税会计作为融税收制度和会计核算于一体的特殊专业会计,具有以下特点。

#### 1. 法定性

从纳税会计的概念中可以知道,纳税会计以税收政策和会计准则为准绳,也就是

说,纳税会计必须以国家的税法为依据。同时,纳税会计还要依据会计准则,因为会计准则是进行纳税核算的依据,是税收法律法规的具体化。所以,纳税会计具有直接受制于税收法律规定的显著特点,这也是纳税会计区别于其他专业会计的一个突出特点。

## 2. 独立性

纳税会计并不是和企业财务会计并列的专业会计,它只是企业会计的一个特殊领域,和其他会计相比较,具有其自身的独立性,因为国家规定的征税依据与企业会计制度的规定是有一定差别的,其处理方法、计算口径不尽相同。所以纳税会计对企业生产经营活动中涉税部分的核算和反映,依据会计学理论的同时,还有一套自身独立的处理准则,如现行增值税中自产自用货物视同销售的行为以及所得税中会计利润与应纳税所得额之间的调整等有关规定就反映了纳税会计核算方法与内容的相对独立性。

## 3. 广泛性

我国宪法规定中华人民共和国每个公民都有依法纳税义务,企业(不论行业与所有制性质)也负有纳税义务。这就是说,所有自然人和法人都可能是纳税义务人。因此,不论什么性质的企事业单位,不管其隶属于哪个部门或行业,只要被确认为纳税人,在处理税务事宜时都必须依照税法规定,运用会计核算的专门方法对其生产、经营活动进行核算和监督。法定纳税人的广泛性,决定了纳税会计的广泛性。

## 4. 统一性

税法本身具有统一性、普遍适用性的特点。也就是说,同一种税对于适用的不同纳税人而言,其规定具有统一性、规范性。例如,工业企业要缴纳增值税,不论城镇企业、乡镇企业、校办企业、军事企业、农场办企业、商办企业、机关团体办企业等都要严格执行,不分企业的隶属关系,也不分其所有制性质,而且在税法构成要素,诸如征税对象、税目、税率、征纳办法等方面,均适用统一的税法规定。这种税法的一致性决定了纳税会计在对纳税行为进行核算和监督时的一致性。

# 1.2 税收环境与会计环境的关系

税收环境是指影响或决定税收制度产生、运行及其成效的各种外部因素的总和。税收环境有广义和狭义之分。广义的税收环境包括政治法制环境、经济技术环境、社会文化环境、生态环境、国际环境等内容。税收环境与政治体制、经济运行、历史、传统、思想文化密切相关。狭义的税收环境主要包括体制环境、法制环境、道德环境、经济环境等内容。影响会计系统的外部因素包括经济环境、政治法律环境、科技环境、文化教育环境和内部环境等,而会计环境会影响会计信息的需求,影响会计程序与方法,乃至影响企业提供会计信息的意愿等。

## 1. 税收环境与会计环境的联系

税收环境与会计环境在宏观上都需遵守国家法律法规,与经济发展水平相适应,需要

采取先进的方法和手段,进行会计处理和组织税收,以体现成本效益原则。没有良好的会计环境,如会计做假账,就不可能产生良好的税收环境。良好的税收环境,能促进会计环境的改善。例如,通过税务检查,发现纳税人偷、漏税行为并依法进行处理,对其他纳税人具有震慑作用,纳税人按照会计规定进行正确处理,必然改善会计环境。所以,税收建立在会计信息基础之上,税收环境与会计环境是相互制约、相互促进的关系。

## 2. 税收环境与会计环境的区别

税收环境与会计环境在微观上存在差异,税收环境通过制定税法参与纳税人收入分配,具有强制性、无偿性。会计环境是依据会计规定进行会计处理,反映会计信息。会计处理方法与税法不一致时,按税法规定进行处理,税收与会计的目的、依据、管理部门不同,产生的税收环境与会计环境存在差异。因此,税收环境与会计环境存在区别,不能相互替代。

# 1.3 纳税会计的发展

## 1.3.1 纳税会计的产生

税收是一个经济范畴,也是一个历史范畴,它是人类社会的生产力发展到一定时期的必然产物。物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础,人们为了更好地发展生产,就必须关注生产的耗费和生产的成果。在原始社会时期,由于生产力水平低下,全体社会成员共同协力从事生产活动,以获取维持生活需要的物质资料。这时的生产比较简单,劳动成果除满足基本生活消费外,基本上没有剩余。因而,人们对生产的消费和成果的关心,是通过头脑记忆的。由于生产力的发展,人们对生产的消耗和生产的成果逐渐采取了一些简单的方式加以记载。例如,我国古代的“结绳记事”“甲骨书契”的记录等,就是会计的雏形。会计的产生为纳税会计的产生奠定了基础,是纳税会计产生的一个前提条件。随着社会生产力的发展,生产工具的更新,人们开始使用石器和铁器,征服自然和改造自然的能力有了很大的提高。谋取的物质产品除满足人们基本的生活需要外,还有了剩余,从而使一部分人将剩余产品占为私有。同时,由于社会分工的出现,各个部门的生产需要吸收更多的劳动力,而各部落之间的战俘为生产部门提供了条件,变成了奴隶。于是,奴隶与奴隶主大阶级产生了。由于阶级矛盾日益尖锐,达到不可调和的时候即产生了国家。为了维持国家机构正常运转的庞大支出以国家为主体的税收分配形式便出现了。税收分配形式的出现,使纳税会计的产生由可能转化为现实。据有关历史资料考证,在公元前18世纪,巴比伦王国时期征收各种税赋就需要有应纳税通知和支付凭据,纳税人的税赋与会计记录相融合,产生了最早的纳税会计。尽管它还不成熟,但它毕竟是把纳税会计中的会计问题或者说是会计中的税务问题融为一体。因此,纳税会计是社会发展的必然结果,是税收和会计共同作用的产物。

在我国奴隶社会时期,为了计算、记录国家税赋实物或货币的收入和支出情况,就有了“官厅会计”。在西周时,在总揽政务大权的太宰之下,设置“司会”为计官之

长,主管朝廷财政经济收支的全面核算。由于当时税制简单,不可能对纳税人的会计核算提出具体的要求,而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件。在会计方面,当时仅限于对征收结果从国家的角度进行较为健全、完整的核算和监督,但核算和监督的内容基本上属于纳税会计核算的范畴。

在中国会计发展史上,官厅会计早于民间会计,它包含着现在的预算会计、纳税会计的某些因素。世界上其他各国和我国的历史足以证明,纳税会计是在税收和财务会计产生和发展的基础上逐渐产生和发展起来的。

### 1.3.2 纳税会计的演变

随着社会生产力的进一步发展,各国的税收制度日趋成熟化,税收收入在国家财政收入中占有绝对的比重。作为主要纳税人的企业,依法纳税已经成为其进行生产经营决策的一个重要因素。当今,在人们对生产的耗费和生产的成果及其分配的关心程度日益提高的情况下,客观上要求企业在会计凭证、会计账簿和会计报表中提供反映收入形成和物化劳动转移的价值,以及其他转移价值中所包含的已纳税金情况的信息。只有这样,企业才能正确地预测和真实地反映自身的经营成果。在纳税会计的产生和发展过程中,所得税的出现和不断完善表现出极大的推动力,这是因为所得税的形成和计税依据直接涉及纳税人产、供、销的全过程。目前,西方各国对所得税会计的理论研究和处理方法均已达到相当科学的程度,其中有许多国家都有专门规范所得税会计的文告,如英国发布的《递延所得税》、美国财务会计准则96号公告中表述的所得税会计的处理原则。

### 1.3.3 纳税会计的现状

当今世界上大多数发达国家的纳税会计都是相对独立、自成体系的。在国家范围内,纳税会计受到普遍重视,已经发展为一门重要的专业会计分支,它与财务会计、管理会计已经构成会计学科的三大组成部分。在我国,纳税会计还刚起步,其原因是中华人民共和国成立以后,在相当长的一段时间内,奉行高度集中的计划经济体制,国家作为所有者和管理者的身份合二为一。与此相适应,企业也都实行财务会计与纳税会计合二为一的会计管理模式。在当时的情况,一致的会计管理模式既有利于国家对企业实施综合、全面的管理,又利于计算上缴国家的财政收入,为监督企业上缴利润提供了制度上的保证,同时,也便于统一会计制度的制定和施行。

随着我国社会主义市场经济体制的建立,财务会计与纳税会计合二为一的管理模式所固有的局限性越来越突出。从国家角度看,我国是以公有制为主体的社会主义国家,国家一方面是政治权力的主体,另一方面又是国家的资产所有者,具有双重身份。过去的财务会计与纳税会计合一的做法,势必模糊了税收和利润的不同内涵、性质和作用,从而影响了政府的双重身份,不利于在政企分开的前提下,科学地界定政府的职能和权限,使企业的理财行为和会计核算难以适应市场经济的客观要求。传统的财务制度和会计制度中的某些规定过细、过死,在很大程度上是因为其中包含有税法的基本要求。因此,为了适应我国社会主义市场经济的需要,我国颁布了纳税会计的有关规定,并不断

地对其进行完善与修订，与国际接轨的趋势越来越明显。

## 1.4 纳税会计基本理论

### 1.4.1 纳税会计的目标、对象、前提、一般原则和账户设置

#### 1. 纳税会计的目标

纳税会计的目标是向纳税会计信息使用者提供关于纳税人税款形成、计算、申报、缴纳等税务活动方面的会计信息，是会计目标在纳税会计这一特殊领域内的具体表现。具体来说，纳税会计的目标主要体现在三个方面：依法纳税，保证国家财政收入；正确进行纳税会计处理；合理选择纳税方案，科学进行纳税统筹。

#### 2. 纳税会计的对象

纳税会计的对象是纳税会计这种特殊的专门会计管理活动的客体，是纳税人因纳税所引起的资金运动，即应纳税款的形成、计算、缴纳、退补和罚款等经济活动的货币表现。纳税会计的对象具体包括经营收入、成本费用、经营成果和税款。

#### 3. 纳税会计的前提

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。但由于纳税会计有自己的特点，其基本前提也应有其特殊性。

##### 1) 纳税主体

纳税主体与财务会计的会计主体有密切联系，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，会计处理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。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。在某些垂直领导的行业，如铁路、银行，由中国铁路总公司、各总行集中纳税，其基层单位是会计主体，但不是纳税主体。但对稿酬征纳个人所得税时，其纳税人（即稿酬收入者）并非会计主体，而作为扣缴义务人的出版社或杂志社则成为这一纳税事项的会计主体。纳税主体作为代扣（或代收、代付）代缴义务人时，纳税人与赋税人是分开的。作为纳税会计的一项基本前提，应侧重从会计主体的角度来理解和应用纳税主体。

##### 2) 持续经营

持续经营这一基本前提意味着企业将能存续足够长的时间在未来履行过去交易和事项所带来的债务偿还等义务，如预期所得税在将来要继续缴纳，这是所得税税款递延、亏损前溯或后转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基础所在。以折旧为例，它意味着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。

##### 3) 货币时间价值

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。这一基本前提亦将成为税收立法、税收征管的基点,因此各税种都明确规定了纳税义务的确认原则、纳税期限、缴库期等,也为纳税人进行税务筹划的目标之一——纳税延迟提供了依据。

#### 4) 纳税会计期间

纳税会计期间亦称纳税年度,是指纳税人按照税法规定选定的纳税年度,我国的纳税会计期间是指自公历1月1日起至12月31日止。纳税会计期间不等同于纳税期限,如增值税、消费税、营业税的纳税期限是日或月。如果纳税人在一个年度的中间开业,或者由于改组、合并、破产关闭等原因,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缴税年度。纳税人清算时,应当以清算期限作为一个缴税年度。

### 4. 纳税会计的一般原则

纳税会计与财务会计密切相关,财务会计中的核算原则,大部分或基本上也都适用于纳税会计。但又因纳税会计与税法的特定联系,税收理论和立法中的实际支付能力原则、公平税负原则、程序优先于实体原则等,也会非常明显地影响纳税会计。纳税会计中的特定原则可以归纳如下。

#### 1) 依法原则

纳税会计必须以现行税法为准绳,而税收法规可能会因国家的政治、经济的发展和需要有所变更,即有一定的时效性,所以纳税会计必须坚持按现行税法处理的原则进行税务活动。

#### 2) 公平税负原则

公平税负原则是指税收要公平负担,合理负担。这要求纳税会计必须真实核算企业的各项计税依据、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,都是有违公平性和一致性的举措,都不符合纳税会计的社会效益原则。

#### 3) 修正的权责发生制原则

权责发生制以权利和义务的发生来确定收入和费用的实际归属,能够合理、有效地确定不同会计期间的收益和企业的经营成果,体现了公允性和合理性。因此,企业会计核算中,坚持以权责发生制为原则。

当权责发生制被用于纳税会计时,与财务会计的应计制存在某些差异:第一,必须考虑支付能力原则,使纳税人在最有能力支付时支付税款。第二,确定性的需要,使收入和费用的实际实现具有确定性。第三,保护政府财政税收收入。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,财务会计采用稳健性原则列入的某些估计、预计费用,在纳税会计中是不能够被接受的,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。目前世界上大多数国家都采用修正的权责发生制原则。

#### 4) 划分营业收益与资本收益原则

营业收益与资本收益具有不同的来源、担负着不同的纳税责任,因此,为了正确地计算所得税负债和所得税费用,就应该合理划分这两种收益。

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，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收益等），一般包括纳税人除应收款项、存货、经营中使用的地产和应折旧资产、某些政府债券，以及除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。

#### 5) 配比原则

配比原则是指企业在进行会计核算时，某一特定时期的收入应当与取得该收入的成本、费用配比。财务会计的配比原则，是指企业在计算应税所得税时，收入与其成本、费用应当相互配比，同一会计期间内的各项收入和与其相关的成本、费用，应当在该会计期间内确认。

纳税会计与财务会计在配比原则的内涵及运用结果上有较大的差异。

首先，财务会计核算坚持稳健原则和不完全的历史成本原则，而纳税会计坚持历史成本原则。例如，财务会计可以计提八项准备，而纳税会计一般不允许计提准备。

其次，财务会计利润是在权责发生制基础上配比计算的结果，而纳税会计适度采用了收付实现制，因而应纳税所得额往往不等于会计利润。

最后，财务会计在变更会计政策时，如果累积影响数能够合理确定，应采用追溯调整法进行处理，并调整期初留存收益、会计报表等相应事项。而在纳税会计处理过程中，纳税人不得调整以前年度的应纳税所得额和应纳税额，也不得调整以前年度的未弥补亏损。

#### 6) 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其计税基数。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，税款支付全部对应现金的流出，因此，在考虑纳税能力的同时，更应该考虑税款的支付能力。纳税会计在确认、计量和记录收入、收益、成本、费用时，应选择保证税款支付能力的会计方法。

### 5. 纳税会计的账户设置

日常工作中纳税会计的主要任务包括：按照税法规定正确计算企业应缴税款，并进行正确的会计处理；正确编制、及时报送会计报表和纳税申报单；及时足额地缴纳各种税金，完成企业上缴任务；进行企业税务活动的财务分析；合理进行统筹规划；等等。

通常，纳税会计不要求在财务会计之外另设一套账。在财务会计中，凡涉及应税收入、计税成本费用、应缴税款、减免税、退补税、滞纳金、罚款、罚金核算的账户，都属于纳税会计账户。其中，“应交税费”“营业税金及附加”“所得税费用”“递延所得税资产”“递延所得税费用”等账户是专门用于税金核算的账户，可以看成纳税会计特有的账户。

企业设置“应交税费”总账，除印花税、关税及耕地占用税等不需预缴的税种外，

纳税人应缴纳给税务机关的各种税金均在本账户核算。

“应交税费”属于负债类账户，专门用于反映企业各种税金的应交、已交和未交情况。其贷方反映企业应交的各种税金，借方反映企业已经缴纳的各种税金，余额一般在贷方，反映企业应交的各种税金。企业一般在“应交税费”账户下按各税种设置明细账户，如“应交增值税”、“应交消费税”、“应交营业税”及“应交所得税”等。有时根据税收管理的需要，还应设置三级明细账户进行核算，如在“应交税费——应交增值税”下设“进项税额”、“销项税额”及“已交税金”等三级明细账户。

### 1.4.2 纳税会计的方法

在我国，纳税会计与财务会计在日常核算上具有同一性，即纳税会计要素的日常确认、计量与财务会计是一致的，但在期末应依据税法进行税务处理，调整、计算应纳税额，依法纳税。纳税会计的特殊处理方法如下所述。

#### 1. 纳税调整和计算方法

##### 1) 纳税调整方法

由于纳税会计和财务会计规范不一致，纳税会计在对纳税业务进行核算时，往往需要对财务会计提供的数据进行调整。例如，在所得税会计核算时，期末会计利润和最终的应纳税所得额往往是不一致的，这是因为会计与税法所规定的内容是不同的，两者存在着不同性质的差异，针对不同的差异纳税会计需要采用应付税款法和纳税影响会计法进行纳税会计的调整处理。

##### 2) 纳税计算方法

纳税会计需要依据税法，根据不同的课税对象计算计税依据，确定适用税率，再计算应纳税额。各税种有各自不同的应纳税额的计算方法，如计算增值税是要各自计算销项税额和进项税额，采用的是购进抵扣法；而对于土地增值税的计算采用的是超率累进法，要分别计算确定应纳税额；所得税计算，要依据所得税法所规定的来确认收入、费用、可扣项目，再计算应纳税额。

#### 2. 税务筹划和申报方法

##### 1) 税务筹划方法

税务筹划可以说是企业的一种精明文明行为。纳税会计目标之一是正确处理企业与国家的分配关系，以有利于国民经济协调发展，使企业有一个良好的经营环境，保障征纳双方的合法权益。纳税人出于对自身权益的考虑，在依法纳税的前提下，往往采用各种税务筹划的技术和方法，进行国内节税和国际避税。

##### 2) 税收申报方法

根据《中华人民共和国税收征收管理法》和《税收征收管理法实施细则》的相关规定，纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报，报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。扣缴义务人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实报送代扣

代缴、代收代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求扣缴义务人报送的其他有关资料。纳税人、扣缴义务人可以采取邮寄、数据电文方式办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表。

### ◆本章小结

本章着重介绍了纳税会计的发展、基本概念及基本方法，我们可以总结如下。

(1) 纳税会计是经济发展到一定阶段的产物，它的产生丰富和发展了会计的内容。纳税会计是从财务中分离出来的，与财务会计有着必然的联系，同时，又在服务主体、核算目的、核算对象、核算依据、会计核算基础等方面存在区别。纳税会计的核算对象是纳税人因纳税所引起的资金运动。在税务核算过程中，必须遵守的原则包括依法原则、公平税负原则、修正的权责发生制原则、划分营业收益与资本收益原则、配比原则、税款支付能力原则等。

(2) 纳税会计是现代企业会计的一个重要组成部分，是以税收法规为依据，以货币为主要计量单位，运用会计专门的方法，对纳税单位的应纳税款的形成、计算和缴纳进行连续、系统、全面的核算和监督，参与纳税人的预测、决算，达到既依法纳税又合理减轻税负的一门专业会计。

(3) 纳税会计的特点包括法定性、独立性、广泛性、统一性。

### ◆复习思考题

1. 简述纳税会计的基本概念及基本前提。
2. 纳税会计有哪些原则、特点？简述其基本内容。
3. 纳税会计的核算目标有哪些？
4. 简述纳税会计的核算方法。