

Tax

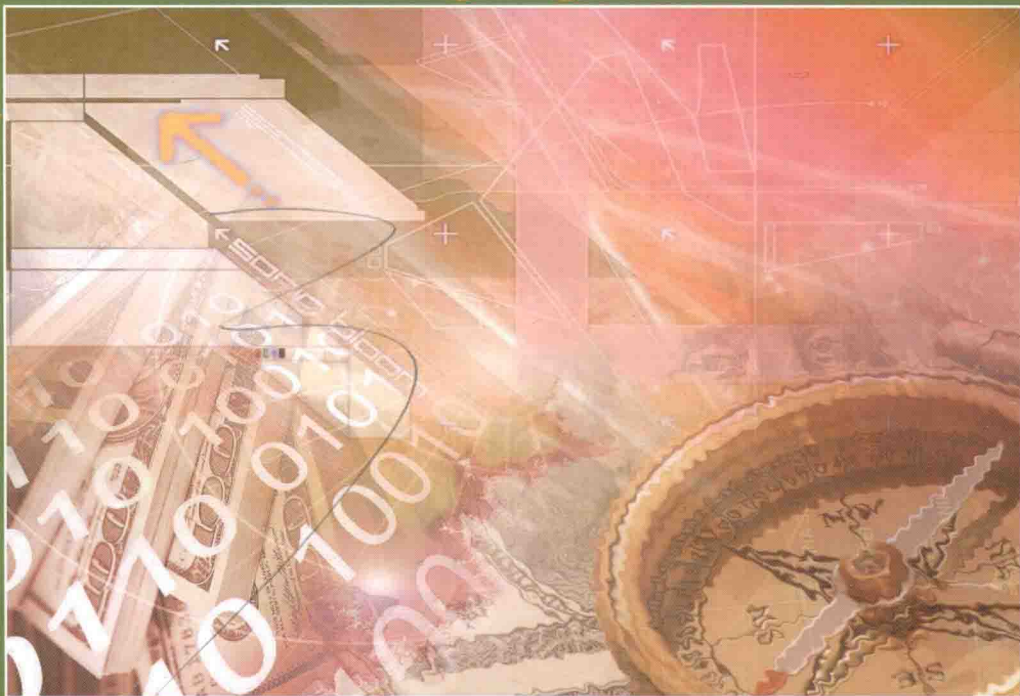
经济管理类课程教材

税收系列

# 纳税会计与税收筹划

(第二版)

梁俊娇 主编



中国人民大学出版社



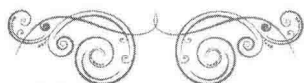
经济管理类课程教材

· 税收系列 ·

# 纳税会计与税收筹划

(第二版)

梁俊娇 主编



中国人民大学出版社

· 北京 ·

### 图书在版编目 (CIP) 数据

纳税会计与税收筹划/梁俊娇主编. —2 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2016. 9  
经济管理类课程教材·税收系列  
ISBN 978-7-300-23293-5

I. ①纳… II. ①梁… III. ①税收会计-高等学校-教材 ②税收筹划-高等学校-教材  
IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 195344 号

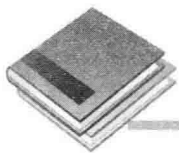
经济管理类课程教材·税收系列  
**纳税会计与税收筹划 (第二版)**  
梁俊娇 主编  
Nashui Kuaiji yu Shuishou Chouhua

---

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	<a href="http://www.crup.com.cn">http://www.crup.com.cn</a>		
	<a href="http://www.ttrnet.com">http://www.ttrnet.com</a> (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京东方圣雅印刷有限公司	版 次	2015 年 7 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本		2016 年 9 月第 2 版
印 张	16.75	印 次	2016 年 9 月第 1 次印刷
字 数	388 000	定 价	36.00 元

---

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



## 总序

---

为了促进我国经济管理类学科建设,提高教学质量,规范教学内容,编写出一套高水平、高质量、上台阶,融理论与实务、知识性与启发性于一体,适合我国经济管理类专业教学需要的真正的“21世纪课程教材”,在教育部高教司的直接领导下,我们组织国家税务总局、中国社会科学院、中国人民大学、中央财经大学、中南财经政法大学、东北财经大学、厦门大学、会计师事务所等“政产学”界的专家教授积极开展调查研究,征求各方意见,讨论教材编写大纲和知识点。教材初稿完成后,分别审查了各门教材的初稿,并进行了认真修改和完善,最后定稿。这套教材是教育部重点项目“财税课程主要教学内容改革研究与实践”重要成果之一。它倾注了专家教授的智慧,是集体智慧的结晶。

这套教材与同类教材、出版物相比,具有很高的权威性、准确性、实用性和针对性。我们希望全国各高等院校经济管理专业的广大教师继续关心和支持这项工作,同时将使用这套教材中遇到的问题和改进意见向各位主编反映,以供修订参考。

**教学指导委员会**





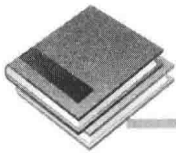
## 第二版前言

---

经国务院批准，自2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。为深化财税制度改革，促进资源节约集约利用，加快生态文明建设，根据党中央、国务院决策部署，自2016年7月1日起全面推进资源税改革。伴随着税收政策的重大调整，我们再次对本书进行了及时修订和进一步完善，以利于读者更好地学习和掌握。本次修订工作由梁俊娇、王怡璞、贾昱晞、张艳江完成。感谢读者对本书的关心和支持，真诚希望广大读者提出宝贵意见，以便我们进一步修订和完善。

编者





# 目 录

---

## 第 1 章 纳税会计概述/1

---

- 1.1 纳税会计的概念/1
- 1.2 纳税会计的前提和原则/4
- 1.3 纳税会计的科目与凭证/8
- 1.4 纳税人的权利、义务与法律责任/11

## 第 2 章 增值税的会计核算/17

---

- 2.1 增值税概述/17
- 2.2 增值税的会计科目设置/28
- 2.3 销项税额的会计核算/31
- 2.4 进项税额的会计核算/53
- 2.5 进项税额转出的会计核算/60
- 2.6 减免税款的会计核算/63
- 2.7 待认证进项税额的会计核算/65
- 2.8 一般纳税人应纳税额的会计核算及纳税申报表的填制/66
- 2.9 小规模纳税人应纳税额的会计核算及纳税申报表的填制/70

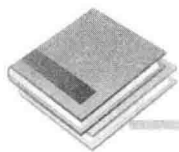
## 第 3 章 消费税的会计核算/74

---

- 3.1 消费税概述/74
- 3.2 消费税的会计核算/81
- 3.3 消费税纳税申报表的填制/87



<b>第 4 章</b>	<b>企业所得税的会计核算/90</b>
	4.1 企业所得税概述/90
	4.2 所得税会计基础/96
	4.3 资产负债表债务法/99
	4.4 资产的会计核算与纳税调整/104
	4.5 企业所得税纳税申报表的填制/126
<b>第 5 章</b>	<b>个人所得税的会计核算/133</b>
	5.1 个人所得税概述/133
	5.2 个人所得税的会计核算/141
	5.3 个人所得税纳税申报表的填制/146
<b>第 6 章</b>	<b>土地增值税及其他税种的会计核算/149</b>
	6.1 土地增值税的会计核算/149
	6.2 关税的会计核算/156
	6.3 资源税的会计核算/160
	6.4 印花税的会计核算/165
	6.5 车辆购置税的会计核算/168
	6.6 房产税的会计核算/170
	6.7 车船税的会计核算/172
	6.8 耕地占用税的会计核算/175
	6.9 契税的会计核算/178
<b>第 7 章</b>	<b>税收筹划的基础和方法/181</b>
	7.1 税收筹划的概念/181
	7.2 税收筹划产生的原因/184
	7.3 税收筹划的种类/187
	7.4 税收筹划的原则/191
	7.5 税收筹划的意义及应注意的问题/192
	7.6 税收筹划的方法/195
<b>第 8 章</b>	<b>税收筹划实务/204</b>
	8.1 增值税的税收筹划/204
	8.2 消费税的税收筹划/222
	8.3 企业所得税的税收筹划/230
	8.4 个人所得税的税收筹划/245
	8.5 土地增值税的税收筹划/255



# 第 1 章

## 纳税会计概述

**[学习提示]** 纳税会计是融税收法令和会计核算为一体的一门专业会计，是一门边缘学科。纳税会计与财务会计既有联系，又有区别。学习本章应掌握纳税会计的概念，纳税会计的前提和原则，纳税会计的科目与凭证，纳税人的权利、义务与法律责任。

---

### 1.1 纳税会计的概念

---

#### 1.1.1 纳税会计的概念

纳税会计 (taxation accounting) 是社会经济发展到一定阶段的产物，是关于税收及其会计处理的方法体系。纳税会计是适应纳税人经营管理的需要，从财务会计、管理会计中分离出来，并将会计的基本理论、基本方法同纳税活动相结合而形成的一门边缘学科，是融税收法令和会计核算为一体的一门专业会计。纳税会计进行应纳税款的计算、税款缴纳及退补税款的核算，离不开财务会计的方法体系；纳税会计为纳税人进行税收筹划、纳税控制，需要借助于管理会计的方法体系。

纳税会计的形成时间比较短，其制度与体系尚不完善，纳税会计的定义也有多种表述。

美国著名纳税会计专家吉特曼博士认为，纳税会计主要是处理某项目何时被确认为收入或费用的账务问题的一种专业会计。

日本著名纳税会计专家武田昌辅认为，纳税会计是为计算法人税法中的课税所得而设立的会计，它不是制度会计，而是以企业会计为依据，按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。





台湾辅仁大学会计系主任吴习认为，纳税会计是一种融会计处理及税务法令为一体的专门技术，借以引导纳税义务人更合理而公平地缴纳其应负的租税。

国内著名学者盖地教授认为，纳税会计是以国家现行税收法令为准绳，运用会计学的理论和方法，连续、系统、全面地对税款的形成、计算和缴纳，即对税务活动引起的资金运动进行核算和监督的一门专业会计。

综上所述，纳税会计是以税收法律法规为依据，以货币为主要计量单位，运用会计学的理论及其专门方法，核算和监督纳税人的纳税事务，参与纳税人的预测、决策，达到既依法纳税，又合理减轻税负的一门会计学分支学科。

### 【知识要点提醒】

纳税会计是处理会计与税收之间关系的一种方法体系。

## 1.1.2 纳税会计与财务会计的联系与区别

纳税会计与财务会计不但在会计主体、计量尺度等方面相同，而且纳税会计的计税依据是财务会计所提供的资料。也就是说，纳税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。纳税会计的资料大多来源于财务会计，它对财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项，或出于税收筹划目的需要调整的事项，按纳税会计方法计算、调整，并做调整分录，再融于财务会计账簿或财务会计报告之中。

纳税会计与财务会计的区别在于：

### 1. 会计目标不同

在市场经济条件下，财务会计主要是向管理者（政府有关综合部门）、投资者和债权人提供有关企业财务状况和经营成果以及现金流动状况等方面的信息，以供其衡量、预测、评价企业的偿债能力、营运能力和获利能力，并制定相应的政策，作出投资和信贷决策。

纳税会计主要是向税务部门及企业决策者提供有关企业应纳税款等税务方面的信息，既可供税务部门审核、检查企业的计税情况，也可供决策者掌握企业的税负情况。

### 2. 核算依据不同

财务会计的核算依据是各种会计法规与制度，包括会计法、企业会计准则、企业会计制度等，纳税会计的核算依据除了各种会计法规与制度外，更重要的是税收法律法规。当会计制度与税收法规不一致时，纳税会计应以税收法规为依据来调整财务会计的核算结果。

### 3. 提供的信息不同

纳税会计通过计量、计算、检查等专门方法，保证纳税人按税法的规定纳税，使纳税人既不违反税法规定，又使其税负最低。纳税会计主要编制纳税申报表及应交税款明细表，列明应交税款、未交税款、减免税款和应退税款等内容，提供有关纳税的资料。财务

会计通过记录经济业务,编制资产负债表、利润表和现金流量表,反映企业的财务状况、经营成果和现金流量情况,为会计信息使用者提供对决策有用的信息。

#### 4. 运用的会计原则不同

财务会计一般采用权责发生制处理会计事项,而纳税会计由于其会计目标的制约,必须采用联合制处理会计事项。所谓联合制是指同时运用权责发生制和收付实现制进行会计处理。此外,纳税会计在进行纳税业务核算时,较少运用稳健原则,而财务会计在其整个核算过程中都要贯彻稳健原则。

**【小思考】** 纳税会计是不是财务会计的一个分支体系?

纳税会计与财务会计提供的是关于纳税人不同方面的信息,为使信息更为明确和实用,将纳税会计从财务会计中分离出来,使其自成学科体系。

### 1.1.3 纳税会计的特点

纳税会计具有法律性、专业性、融合性和两重性的特点。

#### 1. 法律性

这是纳税会计区别于其他专业会计的主要标志。纳税主体不论采用何种记账基础进行核算,都必须遵守税收法律法规。《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)规定:依法纳税是每个公民的义务。因此,遵守税收法律法规,依法及时、足额纳税,保证国家的财政收入,是纳税会计的一个目标。税法同其他法律一样,具有严肃性,如果纳税人不遵守税法,就会受到处罚,情节严重者将承担刑事责任。

#### 2. 专业性

纳税会计运用会计的专门方法仅对与纳税有关的经济业务进行核算和监督,包括计算税款、填制纳税申报表、办理纳税手续、记录税款缴纳及退补税款情况、编制纳税报表等,都需要有会计专业知识和税收专业知识,因此它是专业性很强的会计学科。

#### 3. 融合性

纳税会计是融收法规法和会计制度于一体的特种专业会计,纳税会计在依税法核算的同时,还必须结合各专业会计的特点进行会计核算。纳税会计研究的对象是税务管理活动中的会计问题,同时是会计核算中的税务活动问题。从这个意义上讲,纳税会计是研究税务与会计交叉问题的一门边缘性应用经济学科。

#### 4. 两重性

纳税会计的两重性是指其会计目标的两重性。第一,纳税会计最重要的目标是保证国家及时、足额地取得税收收入,离开了这一特定目标,纳税会计便失去了存在的意义。纳税会计报送纳税申报表与税收缴款书等会计资料,旨在接受税务机关的监督与审核,完成其纳税义务。第二,纳税会计的另一个重要目标是维护纳税人的合法权益。税务机关要依法征税,纳税人要依法纳税。纳税人要充分行使其权利,以维护其权益。

### 1.1.4 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,以利于信息使用者的决策。纳税会计信息使用者主要有各级税务机关和企业的利益相关者。各级税务机关可以凭借纳税会计的信息,进行税款征收、检查和监督。企业的利益相关者包括经营者、投资人、债权人等,可凭借纳税会计的信息,了解纳税人纳税义务的履行情况和税收负担,并为其进行税收筹划、经营决策和投资决策提供依据。纳税会计的目标具体包括以下几个方面。

### 1. 依法履行纳税义务,保证国家财政收入

纳税会计要以国家的现行税收法律法规为依据,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和调整计算,正确、及时地填报有关的纳税申报表,及时、足额地缴纳各种税款,保证国家的财政收入。

### 2. 正确进行税务处理,维护纳税人的合法权益

纳税会计要求纳税人依法按时进行纳税申报和缴纳税款,如遇特殊情况,不能按时申报或不能按时缴纳税款,有权申请延期申报或申请延期缴纳税款。纳税人对税务机关作出的具体行政行为不服的,有权申请复议或向法院起诉。纳税人在处理各种税务问题时,要充分行使自己的权利,以维护自身的合法权益。

### 3. 合理选择纳税方案,科学进行税收筹划

纳税会计涉及与纳税人纳税有关的特定领域。在这个领域,要服从和服务于纳税人经营管理的总目标,即合法地减轻纳税人税负,提高企业经济效益。因此,进行税收筹划,选择税负较轻的方案,也是纳税会计的目标之一,是享受纳税人权利的具体体现。

---

---

## 1.2 纳税会计的前提和原则

---

---

### 1.2.1 纳税会计的基本前提

纳税会计的目标是向税务信息使用者提供有关纳税人税务活动的信息,以利于他们的管理或决策。而纳税人错综复杂的税务业务,使会计实务存在种种不确定因素,要进行正确的判断和估计,必须首先明确纳税会计的基本前提。由于纳税会计是以财务会计为基础的,因此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,但因作为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。

#### 1. 纳税主体

纳税主体就是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。正确界定纳税主体,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。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。

**【小思考】** 纳税主体与会计主体有哪些区别?

纳税主体与财务会计中的会计主体有一定的区别。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。在一般情况下，会计主体应是纳税主体；但在特殊或特定情况下，会计主体不一定是纳税主体，纳税主体也不一定是会计主体。

## 2. 持续经营

持续经营的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。预期所得税在将来被继续课征是所得税款递延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由所在。

## 3. 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的1元钱的值要大得多。这说明同样一笔资金在不同时期具有不同的价值。随着时间的推移，投入周转使用的资金将会发生增值，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，因此各个税种都会明确规定纳税义务发生时间的确认原则、纳税期限、缴库期限等。正因为如此，递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的资金优势。在税收筹划实践中，人们逐步认识到最少纳税和最迟纳税的重要性。与此同时，政府及财税部门也深刻认识到货币时间价值原则的重要性，开始注重这些问题，积极地参与税收立法活动。

## 4. 纳税年度

纳税年度是指纳税人按照税法规定应向国家缴纳各种税款的起止时间。我国税法规定，纳税年度自公历1月1日起至12月31日止。但是，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、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。纳税年度不等同于纳税期限，如增值税、消费税的纳税期限一般是1个月，而所得税强调的是年度应税收益，实行的是按月或按季预缴，年度汇算清缴。纳税人可在税法规定的范围内选择、确定纳税年度，但必须符合税法规定的采用和改变应纳税年度的办法，并且遵循税法作出的对于不同企业组织形式、企业类型等各种限制性规定。

**【小思考】** 如何理解  
纳税年度与纳税期限？

### 1.2.2 纳税会计的原则

由于纳税会计与财务会计密切相关，因此，《企业会计准则》中规定的会计信息质量特征原则以及会计要素的确认与计量原则，基本上也适用于纳税会计。但是，因为纳税会计与税法的特定联系，所以税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会非常明显地影响纳税会计。结合财务会计原则、税收原则和纳税会计本身的特点，纳税会计有以下几项原则。

#### 1. 权责发生制与收付实现制相结合的原则

权责发生制也称应计制，是指在确定某一会计期间的收入或费用时，以权利和义务是否发生为标准，即只要权利已经发生，不论款项是否已收到，都确认为当期收入；只要义务已经发生，不论款项是否已付出，都确认为当期费用。收付实现制与权责发生制刚好相

反,收付实现制在确定某一会计期间的收入和费用时,以款项是否实际收到和付出为标准,即只要款项在当期收到,无论是不是当期实现的收入,都确认为当期收入;只要款项在当期支付,无论是不是当期应该承担的费用,都确认为当期费用。

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,即体现了公允性和合理性。因此,企业会计核算坚持以权责发生制为原则。相比之下,按收付实现制来确定收入和费用的实际归属,则欠公允、合理。因此,收付实现制只适用于政府和事业单位等非营利组织的会计核算。

由于收付实现制具有运用简单、易于审核、使收入与费用的实现具有确定性、在纳税人最有支付能力时上缴税款、税收征管操作性强等特点,因此在税收历史上,最初采用的是收付实现制。但后来,由于财务会计广泛采用权责发生制,加之账簿记录转换的不方便,纳税会计也采用了权责发生制。但是,纳税会计的权责发生制与财务会计的权责发生制是有区别的:第一,必须考虑支付能力原则,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,使得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,由于权责发生制的纳税会计在一定程度上被支付能力原则所覆盖,从而包含一定的收付实现制的方法。比如在流转税法规中,都将“取得索取销售款项凭据的当天”作为纳税义务发生的时间,但在确定提供建筑和租赁服务的增值税纳税义务时间时规定:“纳税人提供建筑服务、租赁服务,采用预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。”纳税人收取的预收款在会计上要记为“预收账款”和“递延收益”。纳税会计采用收付实现制时,确定计税收入或计税成本的并不一定是现金形式,只要能以现金计价即可。比如纳税人在以物易物进行非货币性交易时,收到对方一项实物资产,便应按该实物资产的公允价值来确认和计量换出资产所实现的收入。另外,财务会计采用稳健原则列入的某些估计、预计费用,在纳税会计中是不被接受的。这是因为纳税会计强调“该经济行为已经发生”的限制条件,从而起到确保政府税收收入的目的。

**【小思考】** 纳税会计上的权责发生制与财务会计上的权责发生制的区别有哪些?

综上所述,纳税会计在以权责发生制为基础的同时,适度引用收付实现制,可以达到确保国家财政收入的目的。

## 2. 配比原则

配比原则是指企业在进行会计核算时,某特定时期的收入应当与取得该收入相关的成本、费用配比。会计核算中的配比原则是以权责发生制为基础的,如果说权责发生制主要是一个确认原则,那么配比原则主要是一个计量和计算原则。当运用权责发生制原则对收入、成本和费用等会计要素进行会计确认后,再进一步运用配比原则将一定时期、特定产品或项目、特定部门的收入与其相关的成本和费用进行比较,以揭示相应的经营成果。

纳税会计在总体上遵循纳税人取得的收入与其相关的成本、费用和损失配比的原则。特别是被应用于所得税会计,在确定企业所得税税前扣除项目和金额时,应遵循配比原则,即纳税人发生的费用应当在其应配比的当期申报扣除,纳税人某一纳税年度应申报的可扣除费用,不得提前或滞后申报扣除。纳税会计与财务会计运用配比原则在内涵和实际运用结果方面有较大差别,体现为:

第一,会计核算坚持稳健原则和不完全的历史成本原则,因而将提取的诸如坏账准



备、存货跌价准备等计入管理费用，进行期间配比。而纳税会计坚持应纳税所得额是纳税人的应税收入与取得这些收入所实际发生的成本、费用相抵减后的结果，恪守历史成本原则，因而上述会计期间的配比需做纳税调整。

第二，会计利润是在权责发生制基础上配比计算的结果，而纳税会计由于适度地采用了收付实现制，不完全以会计学意义上的收入与成本费用进行比较计算，因而应纳税所得额往往不等于会计利润。

第三，在会计核算中，为了分别核算不同产品、不同业务分部、不同地区的经营成果，需要将直接费用、间接费用、期间费用在不同产品或项目、不同业务分部、不同地区间进行合理分类、分配和归集。纳税会计中的配比原则不仅表现在这些方面，还要同时遵循“纳税人可扣除的费用从性质和根源上必须与取得应税收入相关”这一原则，即首先区别不同项目的税收待遇，进行分项或分类配比，随后将赞助支出、担保支出等视为与应税收入不相关，因而规定不得在税前扣除。

**【小思考】** 比较配比原则在纳税会计和财务会计上的差异。

第四，会计准则规定，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，并根据会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，会计报表中其他相关项目的期初数也应一并调整。而在纳税处理上，纳税人不得因会计政策变更而调整以前年度的应纳税所得额和应纳税额，也不得因此调整以前年度尚未弥补的亏损。

### 3. 划分营业收益和资本收益原则

营业收益和资本收益具有不同的来源，并担负着不同的纳税责任，在纳税会计中应严格划分。营业收益是指企业通过经常性的主要经营活动获得的收入，通常表现为现金的流入或其他资产的增加或负债的减少，主要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。

资本收益是指在出售税法规定的资本资产时所得到的收益，如投资收益、出售或交换有价证券的收益等。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。因此，为了正确计算所得税，就应该有划分两种收益的原则和具体的划分标准。

**【即学即用】** 某企业是一生产制造商，下列哪些经营项目属于营业收益？（ ）

- A. 销售商品时收取的货款
- B. 对其他企业进行股权投资所分得的股利
- C. 代销商品时收取的手续费
- D. 偿还到期还本的企业债券的利息

答案：ACD。

### 4. 统一性和确定性原则

纳税会计以税法为主要依据，而我国税法的指导思想是“统一税法，公平税负，简化税制，合理分权”。其中，“合理分权”是指在主要的税收立法权集中到中央的前提下，依法赋予地方政府适当的税收立法权，它绝非指纳税人可拥有自由取舍和裁量税法规定、自主确定计税规则和方法的权利。从这个意义上说，税法在其有效范围内具有高度集中、高度统一的特征。

为了体现和保持税法的统一性及确定性特征，纳税会计必须遵循统一性和确定性原



则。一方面,我国税收程序法中明确规定了纳税人的权利与义务,税收实体法中对各税法的构成要素进行了统一规定,严格要求纳税人依法进行纳税申报和缴纳税款。另一方面,对税额计算中需要即时作出判断和结论的交易及事项(如财产损失金额及其处理等),税法或是要求纳税人必须经税务机关审核批准,或是规定税务机关有权核定征收,或是规定税务机关有权依法确定计税依据。这样就最大限度地控制了纳税人对应纳税额、纳税时间的自由调整权。纳税会计在进行税务处理时要严格遵守税法,因此具有统一性和确定性成为纳税会计必须遵循的一项原则。

### 5. 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,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。税款支付能力与企业的其他费用支出有所不同。税款支付全部是现金流出,因此在考虑纳税能力的同时,更应考虑税款的支付能力。纳税会计在确认、计量、记录其收入、收益、成本、费用时,应选择保证支付能力的会计方法。

### 6. 税收筹划原则

纳税会计在进行税收实务处理时,要时刻注重税收筹划。税收筹划也称纳税筹划,它是纳税人在其经营决策、筹资决策和投资决策过程中,在税法允许的范围内,以降低税负为目标,运用现代管理理论与方法,对纳税活动进行方案的规划、预测、比较、决策等一系列管理活动的总称。税收筹划是社会主义市场经济条件下经营行为自主化、利益格局独立化的必然产物。

#### 【知识要点提醒】

税收筹划是纳税人的基本权利,但是有特定的界限,超越了界限就不再是其权利,而是违背了其应该履行的义务。

## 1.3 纳税会计的科目与凭证

### 1.3.1 纳税会计的科目设置

目前,纳税会计尚未建立完整、独立的会计核算制度,其会计核算方面的有关规定分散在各种具体的税收法规之中,如增值税会计核算在增值税法中有详细规定,所得税会计核算在所得税法中有详细规定。从税法角度分析,建立相对独立的纳税会计制度是必要的,也是可行的。在纳税会计制度尚未出台之前,根据《企业会计准则》,涉及税务资金运动的科目主要有“应交税费”、“递延所得税资产”、“递延所得税负债”、“营业税金及附

加”、“所得税费用”。

(1) “应交税费”科目。“应交税费”科目属负债类会计科目。除印花税、耕地占用税等不需预提的税种外,纳税人应缴纳给税务机关的各种税金均在本科目中核算,其中也包括企业代扣代缴的个人所得税。在核算税金时,由于税种较多,“应交税费”应按税种设置二级科目“应交增值税”、“应交消费税”等,进行分税种的明细核算。有时,根据税收管理上的需要,还应设置三级明细科目进行明细核算,如在“应交税费——应交增值税”二级科目下设置“进项税额”、“已交税金”、“销项税额抵减”、“减免税款”、“转出未交增值税”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“简易计税”、“转出多交增值税”等三级科目。

“应交税费”科目的一般核算程序是:期末,纳税人计算应缴纳的税金时,借记“营业税金及附加”等有关科目,贷记“应交税费”科目及有关明细科目;当纳税人实际缴纳各种税金时,借记“应交税费”科目及有关明细科目,贷记“银行存款”科目。有关各种“应交税费”科目的具体核算办法详见后面各章。

(2) “递延所得税资产”科目。“递延所得税资产”科目属资产类科目,核算的内容包括由于账面价值与计税基础不同产生的可抵扣暂时性差异、根据税法规定可用以后年度税前利润弥补的亏损及税款递延产生的所得税资产。

(3) “递延所得税负债”科目。“递延所得税负债”科目属负债类科目。该科目产生于应纳税暂时性差异,反映的是由账面价值与计税基础的差异所引起的企业未来期间的纳税义务。

**【即学即用】** 某企业2015年12月购入一台设备,成本为500万元,会计上采用年限平均法计提折旧,使用年限为10年,净残值为零。因该资产常年处于强震动状态,计税时按照双倍余额递减法计提折旧,使用年限及净残值与会计是相同的。该企业所适用的所得税税率是25%。请问在2016年资产负债表日,该企业是否应该确认相关的递延所得税负债?

答案:应该确认。该设备按照会计规定计提折旧50万元,计税时允许扣除的折旧是100万元,则该设备的账面价值450万元与其计税基础400万元的差额构成应纳税暂时性差异。因此,应该确认递延所得税负债。

(4) “营业税金及附加”科目。“营业税金及附加”科目是损益类科目,在期末需结转到“本年利润”中,结转后本科目无余额。企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费,与投资性房地产相关的房产税、土地使用税,均通过该科目核算。

(5) “所得税费用”科目。“所得税费用”科目是损益类科目,在利润表中单独列示。该科目核算企业应负担的所得税,由当期应交税额和递延所得税两部分内容构成。

### 1.3.2 纳税会计凭证

纳税会计凭证是记载纳税人有关税务活动,具有法律效力并据以登记账簿的书面文件。纳税会计凭证的种类繁多,是一种具有法律效力的特殊凭证,这是纳税会计凭证区别于其他专业会计凭证的又一个显著特点。纳税会计凭证大致可分为以下几大类。

#### 1. 应征凭证

应征凭证是税务机关用以确定纳税人、扣缴义务人及代征单位应交税费发生情况的证





明，也是核算应征税款的原始凭证。应征凭证主要有以下几种：

(1) 纳税申报表，是纳税人在发生纳税义务后，根据税务机关规定的纳税期限和申报期限，按期向税务机关填报的一种计算其应缴税款的凭证。纳税申报表按不同税种设计，是应征凭证中数量最多、最典型的一种。

(2) 代扣代缴、代收代缴税款报告表，是由负有代扣（代收）代缴税款义务的扣缴义务人填报，用以向税务机关结报实际代扣（代收）税款的一种凭证。

(3) 定额税款通知书，是税务机关对实行定期定额缴纳税款的纳税人（即“双定户”），根据核定的一定时期的应纳税额填制，用以将应纳税款核定情况通知纳税人，并作为征纳双方征缴税款依据的一种凭证。

(4) 应纳税款核定书，是税务机关对应设未设账簿，或虽设置账簿但账目混乱或凭证不全，以及逾期未申报的纳税人，根据有关资料核定其应纳税额时填制的一种凭证。

(5) 预缴税款申报表，是实行分期或分次预缴税款、定期结算的纳税人在预缴税款时，由征收人员或纳税人根据预缴税款填制的、专门用以进行应征税金账务处理的一种凭证。

(6) 核准停业通知书，是税务机关核准个体双定户停业时发放的一种凭证。

(7) 税务处理决定书或税务行政处罚决定书。税务处理决定书是税务机关对各类税务违法行为依法作出查补税款及滞纳金等处理决定的文书。税务行政处罚决定书是税务机关对各类税务违法行为依法作出行政处罚决定的文书。

(8) 复议决定书，是依法对审理终结的复议案件就全案的具体问题作出处理的书面决定。

(9) 审计决定书和财政监督检查处理决定书，是审计和财政监督机关对查出的税务违章行为进行处理时填制的，用以通知纳税人和税务机关缴纳税款、滞纳金及罚款的一种凭证。

## 2. 减免凭证

减免凭证是享受减免税的纳税人在减免税期间发生纳税义务后，按税务机关确定的纳税申报期限向税务机关填报的，用以确定实际享受减征、免征税额的一种原始凭证。减免税款按实施方式的不同，可分为征前减免和退库减免两种。征前减免是指应减免的税款不需要缴纳。退库减免是指应减免的税款必须先缴纳，然后从国库退还给纳税人。

(1) 征前减免凭证为载有减免税款的纳税申报表。

(2) 征前减免抵顶欠税的，其减免凭证为抵顶欠税的减免税批准文件。

(3) 退库减免的凭证为办理减免退库的收入退还书或载有减免退税的提退清单。

## 3. 征缴凭证

征缴凭证是税务机关向纳税人征收税款时使用的完税证明，也是纳税人实际上缴税金的原始会计凭证。按税款结算方式不同，分为缴款书缴纳、支票缴纳、现金缴纳和信用卡缴纳四种。按税款缴纳经办单位的不同，分为银行直接收纳、税务机关自收、代扣代收、委托代征四种。不同缴纳方式的征缴凭证各不相同。征缴凭证主要有以下几类：

(1) 通用税收缴款书。通用税收缴款书是纳税人直接向银行缴纳，或向银行汇总缴纳各项税款、基金、附加、滞纳金及罚款时使用的一种征缴凭证。

(2) 税收完税凭证。税收完税凭证是税务机关自收现金税款、基金、附加、滞纳金时使

