

NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI
NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI



NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI
NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI NASHUI KUAIJI

(第二版)

王红云 编著

纳税会计

NASHUI KUAJI

纳税会计是融税法和会计核算为一体的一门专业会计，是近代兴起的一门边缘学科。

2000年《企业会计制度》的颁布实施，2006年39项《企业会计准则》的颁布，1994年《增值税暂行条例》等税法的实施，尤其是2007年3月新《企业所得税法》等的颁布实施，使得会计中的纳税问题和纳税中的会计问题，成为纳税会计的核心研究问题。



西南财经大学出版社
Southwest University of Finance & Economics Press

纳税会计

NASHUIKUAJI

(第二版)

王红云 编著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

纳税会计/王红云编著. —2版. —成都:西南财经大学出版社,2007.3
ISBN 978-7-81088-712-0

I. 纳… II. 王… III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 051893 号

纳税会计(第二版)

王红云 编著

责任编辑:涂洪波

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:王艳

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址:	http://www.xcpress.net
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸:	185mm × 260mm
印 张:	19
字 数:	450千字
版 次:	2007年3月第2版
印 次:	2007年3月第1次印刷
印 数:	1—5000册
书 号:	ISBN 978-7-81088-712-0
定 价:	29.80元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

修订前言

三年来我国虽已陆续启动了出口退税制度改革、取消农业税、个税扣除标准提高、消费税、企业所得税改革等,但实现依法诚信纳税,仍然还需要纳税人与税务机关的共同努力。纳税人必须认真履行纳税义务,严格按照国家税收法律规定,及时足额缴纳各项税款,为构建社会诚信体系,促进社会主义市场经济发展,推进全面建设小康社会进程做出应有的贡献。各级税务机关要坚持依法治税,认真落实依法征税、应收尽收、坚决不收过头税、诚信服务,为纳税人纳税创造良好的环境。

正确的会计核算是依法纳税的基础,而依法纳税又是会计核算的重要内容。2000年12月29日《企业会计制度》和2006年2月15日财政部的39项企业会计准则的颁布,还有2007年3月17日国家税务总局《企业所得税法》的颁布,使得会计中的纳税问题和纳税中的会计问题,更加成为纳税会计的核心研究部分。何况税负与企业、单位的经济利益息息相关,作为纳税人的企业、单位,不仅要依法纳税,认真履行纳税义务,而且还应充分享受纳税人的权利。在不影响国家税收政策实施的前提下,能否充分享受国家的税收优惠政策,使本企业、本单位的税负既合法又合理,是经济管理者,尤其是会计工作者应该重视的问题。

本书按我国现行主要税种,分章叙述了其基本内容、应交税金的计算及其会计处理方法,同时,也将实际工作中可能会遇到的各种纳税申报表以及填制方法进行了说明。书中重点突出了增值税和所得税的会计核算。

本书所依据的会计法规和税收法规资料,是根据财政部2000年颁布的《企业会计制度》和2006年颁布的《具体会计准则》以及2007年国家税务总局颁布的相关规定,截至2007年3月我国正式颁布的有效文件,请各位读者阅读时,涉及有政策变动的,以现行税收或会计法规为准。另外,为方便巩固所学知识,本书附有习题和答案,以供参考。

本书第二章由成都理工大学的江莹老师编写,其余章节由王红云编写。

本书是在2006年8月出版的基础上进行修订补充的。

本书可以作为高等院校会计专业、财务管理专业、税收专业本科和各类成人教育本科的教材,还可以作为广大会计人员、税收征管和稽查人员、注册会计师、注册税务师、律师和企业管理人员的专业学习参考书。

由于编者学识水平有限,时间较紧,加之税制和会计制度仍在不断改革,书中存在的不足之处,恳请各位读者不吝赐教。

编者 王红云

目 录

第一章 纳税会计概述	(1)
第一节 纳税会计的概念	(1)
第二节 纳税会计的特点和原则	(4)
第三节 纳税会计的内容	(7)
第二章 纳税基本知识	(20)
第一节 税收制度及其构成要素	(20)
第二节 税收分类和纳税期限	(23)
第三节 纳税人的权利、义务与法律责任	(28)
案例 国家税务总局曝光9起涉税违法案件(案情)	(33)
第三章 增值税的会计核算	(37)
第一节 增值税的基本内容	(37)
第二节 增值税专用发票的规定和开具	(46)
第三节 增值税的计算	(50)
第四节 增值税的核算	(54)
第五节 增值税出口退税的核算	(71)
第六节 增值税纳税申报表的填制	(76)
案例 虚开增值税发票是骗税的“多发地带”	(85)
第四章 消费税的会计核算	(87)
第一节 消费税的基本内容	(87)
第二节 消费税的计算	(91)
第三节 消费税的核算	(95)
第四节 消费税纳税申报表的填制	(102)
第五章 营业税的会计核算	(104)
第一节 营业税的基本内容	(104)
第二节 营业税的计算	(108)
第三节 营业税的核算	(112)
第四节 营业税纳税申报表的填制	(116)

第六章 企业所得税的会计核算	(120)
第一节 企业所得税的基本内容	(120)
第二节 所得税会计的基本理论	(136)
第三节 所得税会计差异	(137)
第四节 所得税会计核算基础知识	(140)
第五节 企业所得税的核算	(145)
第六节 企业所得税的汇算清缴程序和方法	(155)
第七节 企业所得税汇算清缴报批事项	(161)
第八节 企业所得税纳税申报表的填制	(167)
第七章 个人所得税的会计核算	(177)
第一节 个人所得税的基本内容	(177)
第二节 个人所得税的计算	(182)
第三节 个人所得税的核算	(191)
第四节 个人所得税纳税申报表的填制	(193)
第八章 关税的会计核算	(196)
第一节 关税的基本内容	(196)
第二节 关税的会计核算	(200)
第三节 进出口关税纳税申报表和关税专用缴款书的填制	(202)
案例 “十五”期间出口退税 11 944.47 亿元	(204)
第九章 其他税金的会计核算	(205)
第一节 资源税的会计核算	(205)
第二节 烟叶税的会计核算	(209)
第三节 印花税的会计核算	(211)
第四节 车辆购置税的会计核算	(214)
第五节 城镇土地使用税的会计核算	(216)
第六节 房产税的会计核算	(218)
第七节 土地增值税的会计核算	(220)
第八节 车船使用税的会计核算	(225)
第九节 契税的会计核算	(228)
第十节 城市维护建设税及教育费附加的会计核算	(230)
第十一节 社会保险金的会计核算	(232)
练习题	(236)
参考答案	(274)
主要参考文献	(298)

第一章 纳税会计概述

学习目的

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,属于边缘学科。本章讲述了纳税会计的概念,纳税会计的前提和原则,纳税会计的科目和凭证等内容。通过本章的学习,应了解纳税会计与财务会计的联系和区别,达到依法进行纳税会计实务处理的目的;掌握纳税会计的科目与凭证,纳税会计的前提和原则。

教学重点与难点

本章的主要内容是研究纳税会计的基本理论问题,为学习以后各章奠定基础。

重点:纳税会计核算的对象、会计处理基础。

第一节 纳税会计的概念

一、纳税会计的产生和发展

纳税会计是财务会计学科的一个分支,通常又称为税务会计,它没有十分明显的产生标志,是近代兴起的一门边缘学科。

从会计的发展历史看,纳税会计是随着国家通过强制性、无偿性征税,纳税人需要遵照税法,对应纳税款进行计算,按时进行缴纳,而逐渐形成和发展的。从世界范围看,纳税会计是在税法和财务会计产生和发展的基础上,由共同发展到逐步分离各自发展,彼此联系的一门边缘学科。纳税会计的产生和发展大致可以归纳为两个主要发展阶段:

第一个阶段,纳税会计和财务会计共同发展时期。

国家为了不断维持庞大的国家机器(军队、警察、法庭等)的开支,需要不断向纳税人征税以满足其需要。为保证税款征集的法律条文即税法不断地充实和丰富起来,起初很长时间,会计和税法的相互联动发展十分明显,当时税法中与会计最为紧密相关的首属所得税法,如美国著名会计学家 E. S. 亨德里克森在《会计理论的历史发展》一书中写到:“很多小企业的会计目的是为了编制所得税申报表,甚至不少企业若不是为了纳税,根本不会记账。”1793 年法国采用战时财政措施,实行综合所得税;1799 年英国也效仿法国,到 1842 年长期有效的不列颠所得税法在原来的基础上修改完善;1849 年的奥地利,1850 年的德国,1864 年的意大利也先后实行了当时和平时期的所得税法。从当时实施的

这些所得税来看, 所得税的出现和不断健全对纳税会计的产生和发展起了十分有利的推动作用。当然, 当时的税制还比较简单, 不可能对纳税人的会计核算提出像今天一样的要求。由于会计产生的历史比较久远, 技术方法随着经济的发展得到不断发展和完善, 所以, 起初的税法基本上是全盘接受会计的内涵, 如美国的《联邦岁入法》, 第一次以商业会计实践为基础确立纳税原则, 即规定纳税“所得收入应该依法根据记账时通用的会计方法”计算。

第二阶段, 纳税会计和财务会计逐步分离时期。

随着社会生产力的不断发展, 各国的税法越来越复杂、越来越健全, 而财务会计在不同的会计信息使用者的要求下也得到了广泛的发展, 会计学科发展到了比较完善的阶段。在这个阶段中, 财务会计通过从审查原始凭证到编制会计报表这一整套完整的会计核算方法, 为投资者、债权人、政府各职能部门提供会计信息, 并为企业的经营管理起到了预测、决策、计划、控制、监督、分析、考核等功能。纳税会计在财务会计发展的基础上, 把原本属于财务会计的方法体系中涉及到应纳税款的计算、缴纳、退补税款等核算和监督工作, 逐渐引渡出来, 进行深入地研究。研究其概念、目的、原则、作用等理论问题, 研究如何利用财务会计提供的资料进行税款的核算和监督等实务问题, 将会计的基本理论、方法同纳税活动相结合而独立形成一门边缘性学科。

从现代会计学科观点来看, 税法与会计的关系问题实质上就是纳税会计与财务会计的关系问题, 其核心问题仍然是纳税所得与会计所得即通常称的所得税会计问题。目前, 纳税会计与财务会计、管理会计构成会计学科的三大分支。

正如前述的 E. S. 亨德里克森提到的“对于大公司来说, 纳税亦是会计师的一个主要问题。”纳税会计知识, 已经成为所有会计师、审计师和注册会计师必须掌握的专业知识。

二、纳税会计的概念

纳税会计形成时间比较短, 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。

国内著名纳税会计学者盖地教授认为: 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, 纳税会计的概念可以描述为: 纳税会计又称为税务会计, 它是一门以税法为准绳, 以货币计量为基本形式, 运用会计学的原理和基本方法, 连续、系统、全面、及时地反映和监督纳税人有关税务活动中可用货币表现的资金运动, 并依法缴纳国家税款的一门专业会计。

纳税会计是为了专门适应纳税人的需要, 将会计的基本理论、方法同纳税活动相结合形成的一门边缘学科。这门学科围绕纳税这个中心问题, 需进行深入研究, 研究其概念、

目标、原则、纳税会计模式、纳税会计领域等一系列理论问题,研究如何利用财务会计所提供的资料进行税款的计算、核算、缴纳等实务问题。

三、纳税会计与财务会计的联系与区别

(一) 纳税会计与财务会计的联系

1. 核算原理相同

纳税会计并不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(纳税的相关报表除外),而且从企业会计机构的设置看,也没有必要专门设置纳税会计机构。企业只需设置一套完整的会计账表,平时只依照一种衡量尺度即会计处理规定进行会计处理,需要计算缴纳税负时再依照税法进行调整。所以,可以将纳税会计与财务会计看成为核算原理相同,即两者都使用了会计的基本核算原理,包括会计的基本核算方法和处理数据等。

2. 纳税会计以财务会计为基础

从纳税会计所核算的内容来看,它反映和监督的不是全部资金运动,仅是企业资金运动中与计税有关的资金运动,这部分资金并未独立于企业全部资金运动之外,纳税会计的核算以财务会计的核算为依据,并监督其是否符合税法规定。

(二) 纳税会计与财务会计的区别

1. 目的不同

企业财务会计核算的目的是编制会计报表,除为综合部门及外界有关经济利益者即政府、银行及投资人、债权人服务外,更重要的还为企业经营管理服务,为管理会计提供一系列十分重要的会计信息资料。而纳税会计是按现行税法和缴纳办法计算应纳税额,向税务、海关部门填制纳税申报单,正确履行纳税人的纳税义务,保证税款及时足额的上交,并充分享受纳税人的权益。

2. 核算依据不同

税法规定与会计准则存在一些差别,尤其是在收益实现的时间和费用的可扣减规定上。税收依据收付实现制和权责发生制两种制度,这主要是由于国家征税要确定纳税人立即支付货币资金的能力,管理上方便。纳税会计主要是严格依据税收法规,对企业的收入、费用及利益进行计量和确认,以调整企业与国家之间的经济关系。在方法的选择和确定上欠缺灵活性,而带有较浓厚的强制性和统一性。而财务会计则主要是遵循会计准则,依照会计规定处理各种经济业务,对于相同的经济内容,会计人员可以在会计规定允许的范围内选择不同的方法,从而出现相同的经济业务有不同的表述,产生不同的会计结果。

3. 对象不同

企业财务会计核算和监督的对象是可以用货币表现的全部资金运动过程,包括资金的投入、周转、消耗、退出等经济过程。而纳税会计核算和监督的对象只是与企业税负有关的资金运动,即原企业财务会计中有关税款的计算、核算、申报与解缴等内容让渡给纳税会计,由纳税会计作为中心内容分门别类地详细阐述,而企业财务会计只对这部分内容(全部资金运动内容之一)进行一种揭示和交代。

4. 目标不同

企业财务会计一般依据权责发生制假设处理会计事项,在收入、费用确认上,严格按照权责发生制进行,尤其重视资产负债表的资产真实性,而纳税会计则由于其目标的制约,必须采用权责发生制和收付实现制处理会计事项。并且,纳税会计在进行纳税业务核算时,基本不确认稳健原则,对可供选择的会计处理方法有比较严格的约束和控制,对于超过税法扣减成本、费用范围的要依法纳税,重视利润表,更重视税法的有关规定。而财务会计在其整个核算过程中稳健原则贯彻得比较充分。

5. 计算损益的程序不同

企业财务会计的核算应服从于纳税会计的核算。在日常的会计核算中,严格按会计制度规定进行,但在计算税额时,则要按照税法规定进行调整,依据税法规定企业财务会计核算要服从于纳税会计核算。所以,就损益计算的程序看,由收入、费用账户结转后计算出会计所得,根据税法的规定,对应计税的收入,超过税法扣减成本、费用范围的要依法纳税。

第二节 纳税会计的特点和原则

一、纳税会计的特点

(一) 法律性

纳税会计以国家现行税收法令为准绳,这是明显区别于财务会计的一个特点。财务会计中的一些计算方法,如存货发出计价方法等,企业可以根据自身的实际情况选择适当的方法。甚至在《企业会计准则》中对固定资产折旧方法、折旧年限、净残值等都可以由企业选择,甚至变更。但是,纳税会计中的计算方法则必须在遵守国家现行税收法令的前提下选择,税收法律严格制约着征纳双方的分配关系。税法是调节税企关系的准则,国家不能超越法律征税,企业也不得拒绝执行税法规定,不履行纳税义务。纳税人无论选择什么样的核算方法,涉及到纳税的,都必须以税法为准。财务会计制度的规定与现行税法的规定有矛盾时,纳税人必须以税法为准,做适当调整、修改或补充,依法及时足额纳税。如果企业不遵守税法,将被处以罚款或承担刑事责任。可见,税收法律制约成为纳税会计的一个最突出的特点。

(二) 广泛性

我国《宪法》规定每个公民都有纳税的义务,在我国境内从事生产经营活动的外商也负有纳税义务。即所有自然人和法人都可能是纳税义务人。作为企业纳税人不仅涉及本企业应纳税种,往往还涉及为其他单位代扣代缴税金,为本单位职工代扣代缴个人所得税等。由于纳税人的广泛性,决定了纳税会计的广泛性。

(三) 专业性

纳税会计运用会计特有的专门方法对与纳税有关的经济业务进行核算和监督,如计算税款、填制报税单、办理纳税手续、记录税款缴纳及退补情况。对某些税种,其计税依据

与财务会计账面记录提供的依据可能并不完全相同时,纳税会计必须以税法为依据,进行计算调整。如企业的工资发放,可根据自身情况确定工资、奖金的发放办法,形成企业之间工资、奖金分配悬殊,即使是同一企业在不同时期也不一样。但纳税会计为平衡各企业的税收负担,国家会确定一个统一的计税工资标准,企业的实际发放工资与计税工资之间的差额,就必须调整税前利润,使其成为应纳税所得额。

(四) 统一性

税法的统一性决定于纳税会计统一性的特点。不论行业,也不论是主营业务,还是其他业务,甚至不论企业性质如何,都负有纳税义务。如服务企业缴纳营业税;不论国有独资、股份制、合资、独资、私有、个体等都要执行该项税法。当然,在统一的前提下不排除特殊情况下的灵活性,如减、免税规定,个体工商业户确实无力建账的经批准可暂免建账等。

(五) 相对独立性

纳税会计与其他会计比较,除共性外,还有其相对独立性。对某项税种来说,其计税依据与财务会计账面记录提供的依据可能并不完全相同,不能满足计税的要求。因此,纳税会计要根据税法的要求,重新计算调整;即使事后发现财务会计记录有不符税法要求的项目,也要进行纳税调整。

二、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,基本上也都适用于纳税会计。但又因纳税会计与税法的特定联系,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,都会非常明显地影响纳税会计。结合财务会计原则与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:

(一) 权责发生制与收付实现制相结合的原则

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,《企业会计制度》中,坚持以权责发生制为原则。在2006年财政部颁布的《企业会计准则》中将权责发生制从会计原则变更为权责发生制假设,要求企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。由此可见,权责发生制在确认收入和费用上的重要性。

只是纳税会计为了保证纳税的及时性、公平性,在收入的确认上,一方面贯彻权责发生制,如在流转税法规中,都将“取得索取销售款的凭据的当天”作为纳税义务发生的时间;另一方面又贯彻收付实现制,如在确定转让不动产的营业税纳税义务时间时规定:“纳税人转让土地使用权或者销售不动产,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。”尽管纳税人收取的预收款在会计上不作为收入,但是,纳税会计仍然要求企业上缴税金,而在费用的扣除上,会计上采用稳健性原则列入的某些估计费用,如存货、短期投资等资产减值准备,在纳税会计中是不认可的,因为纳税会计强调“该经济行为已经发生”的限制条件,以起到保障政府税收收入的目的。由此可见,纳税会计是以权责发生制为基础,同时适度采用收付实现制。

（二）收入原则

收入有两层含义：一是国家的税收收入。如果没有税收的应收尽收，国家财政支出就没有保证。纳税会计必须遵循确保国家税收收入原则，税款的计算、缴纳、减免都必须保证国家税收收入的稳定。二是纳税人的生产经营收入，它是计税的依据。企事业单位所缴纳的许多税种中，有不少的计税依据是经营收入，如增值税以不含增值税的销售收入额为计税依据，营业税以应税劳务收入额为计税依据，消费税以特殊产品的不含增值税收入额为计税依据，在收入的基础上，抵减其成本、费用支出，得到会计所得，根据税法的规定调整会计所得，计算出应纳税所得，以此为依据计算应纳税所得额税款。

纳税会计在核算收入时，力求使确认的收入与纳税人的实际经营成果相一致，做到真实、合法，正确确认计税依据，正确计算应纳税款，保证及时、足额的上缴税款，严格履行纳税人应尽的纳税义务。

（三）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相关的成本、费用配比。

纳税会计遵循“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，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。尤其是应用于所得税会计，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。企业纳税年度内应计未计扣除项目，包括各类应计未计费用、应提未提折旧等，不得转移以后年度补扣。如赞助支出、担保支出等与应税收入不相关，因而纳税会计规定不得在税前扣除。

同时，配比原则还表现在变更会计政策时，会计准则规定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，并将会计政策变更的累积影响数调整为期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。纳税会计规定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，也不得因此而调整以前年度尚未弥补的亏损。

（四）依法原则

我国税收程序法中明确规定了纳税人的权利与义务；严格要求纳税人依法进行纳税申报和缴纳税款，极大地控制了纳税人对应纳税额、纳税时间的自由调整权。纳税会计必须按现行税法处理有关经济业务，过去的、未来的税法都不具有指导意义。我国《税收征管法》规定：“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税法规定缴纳税款和滞纳金，然后可以在收到税务机关填发的缴款凭证之日起60日内向上一级税务机关申请复议。上一级税务机关应当自收到复议申请之日起60日内做出复议决定，对复议决定不服的，可以在接到复议决定书之日起15日内向人民法院起诉。”

（五）接受审查监督原则

纳税会计要据实申报会计核算的结果，申报是否真实、准确，是判断企业是否依法纳税还是偷、漏税的依据。为保证纳税申报的真实性和准确性，纳税人在申报前要认真进行自查自检，税务机关进行纳税检查，纳税人应配合其检查，并要根据税务机关的审查决定

进行补税或退税，并调整相应的账簿记录。

我国《税收征管法》规定：“纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查，如实反映情况，提供有关资料，不得拒绝、隐瞒”。“税务机关依法进行税务检查时，有关部门和单位应当支持、协助，向税务机关如实反映纳税人、扣缴义务人和其他当事人的与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的情况，提供有关资料及证明材料”。“税务机关调查税务违法案件时，对与案件有关的情况和资料，可以记录、录音、录像、照相和复制”。“税务机关派出的人员进行税务检查时，应当出示税务检查证件，并有责任为被检查人保守秘密”。

（六）纳税筹划原则

纳税人在其经营决策、筹资决策和投资决策过程中，可以在不违反税法的前提下，以降低税负为目标，对纳税活动进行方案的规划、预测、比较、决策，能够合理享受税收优惠政策，达到减少税负，增加企业经济效益的目的。

第三节 纳税会计的内容

一、税务登记

我国《税收征管法》规定，纳税人如果没有进行税务登记，将无法办理开立银行账户，申请减税、免税，以及办理停业、歇业等一系列税务事项。

税务登记是经营应税业务的单位和个人在开业、歇业以及经营期间发生改组、合并等重大变动时，必须向所在地税务机关办理书面登记的一项制度。它是按照税法规定，纳税人必须履行的一项法定手续。我国《税收征管法》规定，每一个企业不分经济性质、不分经营规模的大小，都应向所在地税务机关办理税务登记。税务登记是整个纳税程序的首要环节，可分为开业登记，变更登记，停业、复业登记，注销登记和外出经营报验登记等。

（一）开业登记

从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照之日起 30 日内，向生产、经营地或者纳税义务发生地的主管税务机关申报办理税务登记，如实填写税务登记表，并按照税务机关的要求提供有关证件、资料。

（二）变更登记

纳税人税务登记内容发生变化的，应当自工商行政管理机关或者其他机关办理变更登记之日起 30 日内，持有关证件向原税务登记机关申报办理变更税务登记。

纳税人税务登记内容发生变化，不需要到工商行政管理机关或者其他机关办理变更登记的，应当自其发生变化之日起 30 日内，持有关证件向原税务登记机关申报办理变更税务登记。

纳税人因住所、经营地点变动，涉及改变税务登记机关的，应当在向工商行政管理机关或者其他机关申请办理变更或者注销登记前或者住所、经营地点变动前，向原税务登记

机关申报办理注销税务登记,并在 30 日内向迁达地税务机关申报办理税务登记。

(三) 停业、复业登记

纳税人经确定实行定期定额缴纳方式,其在营业执照核准的经营期限内需要停业的,应当向税务机关提出停业登记,说明停业的理由、时间,停业前的纳税情况和发票的领、用、存情况,并如实填写申请停业登记表。

纳税人决定恢复生产、经营的,应先向税务机关提出复业登记申请,经税务机关确认办理复业登记,领回或启用税务登记证件和发票领购簿,以及领购的发票,纳入正常管理。

(四) 注销登记

纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照或者被其他机关予以撤销登记的,应当自营业执照被吊销或者被撤销登记之日起 15 日内,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。纳税人在办理注销税务登记前,应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款,缴销发票、税务登记证件和其他税务证件。

(五) 外出经营报验登记

纳税人在外县(市)进行生产经营的,应当向主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明。

主管税务机关对纳税人的申请进行审核后,按照一地一证的原则,核发《外出经营活动税收管理证明》。

企业必须按照税务机关的规定使用税务登记证件,不得转借、涂改、损毁、买卖或伪造。

二、税务登记证的规定

(一) 纳税人必须持税务登记证件才能办理的经济事项

1. 开立银行账户;
2. 申请减税、免税、退税;
3. 申请办理延期申报、延期缴纳税款;
4. 领购发票;
5. 申请开具外出经营活动税收管理证明;
6. 办理停业、歇业;
7. 其他有关税务事项。

(二) 税务机关对税务登记证的管理

1. 税务机关对税务登记证件实行定期验证和换证制度,纳税人应当在规定的期限内持有关证件到主管税务机关办理验证或者换证手续;

2. 纳税人应当将税务登记证件正本在其生产、经营场所或者办公场所公开悬挂,接受税务机关检查;

3. 纳税人遗失税务登记证件的,应当在 15 日内书面报告主管税务机关,并登报声明作废;

4. 从事生产、经营的纳税人到外县(市)临时从事生产、经营活动的,应当持税务

登记证副本和所在地税务机关填开的外出经营活动税收管理证明,向营业地税务机关报验登记,接受税务管理。从事生产、经营的纳税人外出经营,在同一地累计超过 180 天的,应当在营业地办理税务登记手续。

三、企业账簿、凭证管理

(一) 纳税人设置账簿

1. 从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照或者发生纳税义务之日起 15 日内,按照国家有关规定设置账簿。总账、日记账应当采用订本式。

2. 生产、经营规模小又确无建账能力的纳税人,可以聘请经批准从事会计代理记账业务的专业机构或者经税务机关认可的财会人员代为建账和办理账务;聘请上述机构或者人员有实际困难的,经县以上税务机关批准,可以按照税务机关的规定,建立收支凭证粘贴簿、进货销货登记簿或者使用税控装置。

3. 从事生产、经营的纳税人应当自领取税务登记证件之日起 15 日内,将其财务会计制度或者财务会计处理办法报送主管税务机关备案。

4. 纳税人使用计算机记账的,应当在使用前将会计电算化系统的会计核算软件、使用说明书及有关资料报送主管税务机关备案。

(二) 扣缴义务人设置账簿

1. 扣缴义务人应当自税收法律、行政法规规定的扣缴义务发生之日起 10 日内,按照所代扣、代收的税种,分别设置代扣代缴、代收代缴税款账簿。

2. 纳税人、扣缴义务人会计制度健全,能够通过计算机正确、完整计算其收入和所得或者代扣代缴、代收代缴税款情况的,其计算机输出的完整的书面会计记录,可视同会计账簿。

纳税人、扣缴义务人会计制度不健全,不能通过计算机正确、完整计算其收入和所得或者代扣代缴、代收代缴税款情况的,应当建立总账及与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的其他账簿。

账簿、记账凭证、报表、完税凭证、发票、出口凭证以及其他有关涉税资料应当保存 10 年。但是,法律、行政法规另有规定的除外。

四、纳税申报

纳税申报是纳税人员履行纳税义务的法定手续。

(一) 纳税申报的方式

1. 税务机关应当建立健全纳税人自行申报纳税制度。经税务机关批准,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。纳税人在纳税期内没有应纳税款的,也应当按照规定办理纳税申报。

2. 纳税人享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

(二) 纳税人纳税申报时报送的资料

1. 财务会计报表及其说明材料;
2. 与纳税有关的合同、协议书及凭证;

3. 税控装置的电子报税资料;
4. 外出经营活动税收管理证明和异地完税凭证;
5. 境内或者境外公证机构出具的有关证明文件;
6. 税务机关规定应当报送的其他有关证件、资料。

实行定期定额缴纳税款的纳税人,可以实行简易申报等申报纳税方式。

扣缴义务人代扣代缴时报送的资料:扣缴义务人办理代扣代缴、代收代缴税款报告时,应当如实填写代扣代缴、代收代缴税款报告表,并报送代扣代缴、代收代缴税款的合法凭证以及税务机关规定的其他有关证件、资料。

(三) 申请延期纳税的规定

纳税人、扣缴义务人按照规定的期限办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表确有困难,需要延期的,应当在规定的期限内向税务机关提出书面延期申请,经税务机关核准,在核准的期限内办理。

纳税人、扣缴义务人因不可抗力,不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的,可以延期办理。但是,应当在不可抗力情形消除后立即向税务机关报告。税务机关应当查明事实,予以核准。

五、纳税的会计处理

企业按照税法的规定计算出的应纳税额,必须在规定的期限内进行税款结算和缴纳的会计处理,并在凭证和账簿上做出记录和反映。由于税种不同,企业纳税的会计处理方法各自不尽相同。比如:

减少企业本年利润的税金,计入利润表的“主营业务税金及附加”的税金:营业税、消费税、资源税、出口关税、城市维护建设税、教育费附加等;

减少企业本年利润的税金,计入利润表的“管理费用”的税金:房产税、印花税、车船税、土地使用税等;

不减少本年利润的税金,不计入利润表,仅通过“应交税金”核算的增值税;

减少企业的本年利润,计入利润表减少利润总额,但计算应纳税所得额时需要调整的“所得税”。

如果企业由于主观原因或客观原因少缴或多缴税款,必须根据税法及会计规定,进行账务调整。

目前,纳税会计中计算应纳税额的规定分散在各种具体的税收法规之中,如增值税核算在1994年开始执行的《增值税暂行条例》中有详细规定,所得税核算在2000年国家税务总局颁布的《企业所得税扣除办法规定》和2006年8月的《企业所得税法》中有详细规定。

“应交税金”账户属负债类会计账户。除车船税、印花税、土地增值税、房产税等不需预缴的税种,可以不通过“应交税金”账户核算外,纳税人应缴给税务机关的各种税金均在本账户中核算。

在税金核算中,由于税种较多,所以《企业会计制度》在会计科目表中不仅列示了“应交税金”会计科目,而且按税种设置了二级科目“应交增值税”、“应交营业税”、“应交所得税”等,并且根据税收管理上的需要,在增值税的核算中进一步分专栏进行明

细核算,如在“应交税金——应交增值税”二级账户下设“进项税额、已交税金、减免税款、出口抵减内销产品应纳税额、转出未交增值税、销项税额、出口退税、进项税额转出、转出多交增值税”等三级科目。

“应交税金”账户的一般核算程序是:期末,纳税人计算应缴纳的税金时,借记有关账户,贷记“应交税金”账户及有关明细账户;当纳税人实际缴纳各种税金时,借记“应交税金”账户及有关明细账户,贷记“银行存款”账户。

有关各税种“应交税金”账户的具体核算办法详见以后各章。这部分是本书的重点部分。

表 1-1

税务登记表
(适用单位纳税人)

填表日期:

纳税人名称		纳税人识别号				
登记注册类型		批准设立机关				
组织机构代码		批准设立证明或文件号				
开业(设立)日期		生产经营期限		证照名称	证照号码	
注册地址		邮政编码		联系电话		
生产经营地址		邮政编码		联系电话		
核算方式	请选择对应项目打“√” ☐ 独立核算 ☐ 非独立核算			从业人数	其中外籍人数	
单位性质	请选择对应项目打“√” ☐ 企业 ☐ 事业单位 ☐ 社会团体 ☐ 民办非企业单位 ☐ 其他					
网站网址	国标行业		□□ □□ □□ □□			
适用会计制度						
经营范围	请将法定代表人(负责人)身份证件复印件粘贴在此处。					
内容 项目	姓 名	身份证件		固定电话	移动电话	电子邮箱
		种类	号码			
联系人						
法定代表人(负责人)						
财务负责人						
办税人						
税务代理人名称		纳税人识别号		联系电话		电子邮箱
注册资本或投资总额		币种	金额	币种	金额	币种 金额