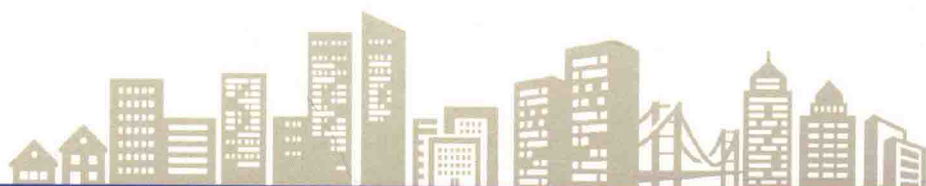


企业会计培训专用教材

“营改增”背景下的 税务会计

邓轶群◎编著



知识体系完整，法规解读详尽
操作规范清晰，业务演练切贴
系统学习优选读物，案头查询必备工具



地震出版社
Seismological Press

“营改增”背景下的税务会计

邓轶群 编著



地震出版社
Seismological Press

图书在版编目 (CIP) 数据

“营改增”背景下的税务会计/邓軼群编著. —北京:地震出版社, 2016. 12

ISBN 978 - 7 - 5028 - 4787 - 6

I. ①营… II. ①邓… III. ①增值税 - 税收管理 - 影响 - 税收会计 - 中国 IV. ①F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 259269 号

地震版 XM3888

“营改增”背景下的税务会计

邓軼群 编著

责任编辑:薛广盈 吴桂洪

责任校对:潘菊华

出版发行:地震出版社

北京市海淀区民族大学南路9号

邮编:100081

发行部:68423031 68467993

传真:88421706

门市部:68467991

传真:68467991

总编室:68462709 68423029

传真:68455221

证券图书事业部:68426052 68470332

http: //www. dzpress. com. cn

E-mail: zqbj68426052@163. com

经销:全国各地新华书店

印刷:廊坊市华北石油华星印务有限公司

版(印)次:2016年12月第一版 2016年12月第一次印刷

开本:787×1092 1/16

字数:725千字

印张:37

书号:ISBN 978 - 7 - 5028 - 4787 - 6/F (5485)

定价:90.00元

版权所有 翻印必究

(图书出现印装问题,本社负责调换)

Preface

前言

税务会计是会计学的一个重要分支，是会计学与税收学的融合性学科。在学术界，税务会计常被称为“税务中的会计”和“会计中的税务”。税务会计与财务会计之间有着微妙的关系。一方面，税务会计的业务处理保留着财务会计的原则性要求，与财务会计一脉相承，财务会计的发展明显引领着税务会计的发展；另一方面，税务会计也体现着税收的内在要求，税务会计信息的生成和披露充分体现着税收导向，更不用说税制变迁对税务会计的影响了。

税务会计不仅为纳税人开展纳税检查和税收筹划提供准确的税务会计信息，也为税务机关开展税务稽查提供重要的涉税证据。税务会计对于纳税人及税务机关的重要性不言而喻，这也是近年来税务系统普遍重视税务会计的主要原因之一。目前税务系统推行的纳税评估，其本质就是通过评价会计数据内在逻辑的合理性，来甄别纳税人是否存在蓄意避税甚至偷逃税款行为。在税务稽查与反避税活动中，税务人员需要重点审查隐藏避税之蛛丝马迹的会计信息，并查实和获取纳税人避税事实的关键税务会计信息作为佐证，让税务会计成为判断、甄别避税行为的有效工具。

营业税改征增值税，是我国近年推出的一项重大财税改革。税务会计作为会计学的一个重要分支，可以说是会计学与税收学的综合性学科，必然也将受到“营改增”改革的深刻影响。本书立足于我国税收政策的新变化，依据最新的税收法规，详细介绍了各大税种的会计处理，既讲清法规原理，更要讲清实操要求，是各大企业财税工作者解决实务问题必备的工作指南。

综合来讲，本书具有以下优点与特点：

1. 严格依据《企业会计准则》，全面反映最新税收法规，特别是2016年“营改增”以来最新颁布的法规。以《企业会计准则》和最新税收法规作为编写的依据，对其进行深入的分析，全面和详细地介绍了各大税种的具体实务操作。

2. 内容全面。本书在编写中，除了重点介绍增值税、消费税、企业所得税、个人所得税等主要税种之外，也介绍了契税、印花税等非常见税种，以及我国企业日

常经营中包括的各个税种。除此之外，对于企业经营中出现的新业务，比如研发费用的超额计提、股份支付、投资性房地产等，也详细介绍了其税务处理和会计核算。

3. 案例紧密联系实际。本书的主要目的在于帮助财税人员解决实务问题，在讲解企业的涉税问题时，既要讲清楚税收法规的要求，又要讲明白会计核算的实操要领，所选案例紧密契合实际，每个案例均翔实、生动，是帮助理解实操要领的捷径。

本书既可以用于财税工作者进行“营改增”新制度的培训，也可以作为企业财税人员的学习、提高之用。

由于“营改增”新法规实施时间较短，作者对“营改增”新法规的理解可能存在偏差，加之时间仓促，本书的内容肯定存在不妥之处，还需要不断的充实与完善，敬请各位同仁和广大读者不吝指正。作者邮箱：suoxh@139.com

作者

2016年11月1日

Contents

目 录

第一章 总论	1
第一节 税务与会计	1
第二节 税务会计的概述	5
第三节 税务会计的前提与原则	7
第四节 税务会计的任务与方法	9
第二章 增值税会计	11
第一节 增值税概述	11
第二节 增值税专用发票的使用及管理	68
第三节 增值税进项税额及其转出的会计处理	73
第四节 增值税销项税额的会计处理	95
第五节 “营改增”之后增值税的会计处理	130
第六节 增值税减免、上缴及查补调账的会计处理	136
第七节 增值税纳税申报表的填制	144
第三章 消费税会计	204
第一节 消费税概述	204
第二节 消费税的会计处理	228
第三节 消费税纳税申报	242
第四章 进出口税收会计	263
第一节 进口环节增值税会计	263
第二节 进口环节消费税会计	267
第三节 关税会计	270
第四节 船舶吨税会计	283
第五节 出口货物和服务退（免）税会计	287

第五章 企业所得税会计	319
第一节 企业所得税概述	319
第二节 所得税会计	367
第三节 企业所得税的纳税申报	402
第六章 个人所得税会计	411
第一节 个人所得税概述	411
第二节 个人所得税会计处理	436
第三节 个人所得税纳税申报	445
第七章 土地增值税会计	479
第一节 土地增值税概述	479
第二节 土地增值税的会计处理	491
第三节 土地增值税的纳税申报	499
第八章 其他税会计	505
第一节 资源税会计	505
第二节 房产税会计	517
第三节 印花税会计	524
第四节 城镇土地使用税会计	533
第五节 车辆购置税会计	540
第六节 车船税会计	543
第七节 耕地占用税会计	547
第八节 契税会计	552
第九节 城市维护建设税及教育费附加会计	556
第九章 税务会计特殊业务	561
第一节 研发费用的会计与税务处理	561
第二节 股份支付的会计与税务处理	567
第三节 投资性房地产的会计与税务处理	571
第四节 债务重组的会计与税务处理	578
第五节 非资产负债表日后事项的会计与税务处理	583

第一章 总论



本章导读

当今会计界已有越来越多的人承认，税务会计已与财务会计、管理会计共同构成了现代会计学科的三大分支。税务会计是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科，是融国家税收法规和会计处理为一体的一种特殊的专业会计，是税务中的会计、会计中的税务。

本章我们将介绍税务会计的概况，从整体上对税务会计有所把握。

第一节 税务与会计

一、税收与税收会计

税收是一个分配范畴，也是一个历史范畴。它与国家一样，是社会历史发展到一定阶段的产物。税收是随着国家的产生而产生的，是国家财政收入的支柱。

税收会计是税务机关核算和监督税款征收和解缴的会计，因此，亦称征解会计。如前所述，税收会计的产生要早于税务会计，尽管税收会计比税务会计简单。新中国成立后，由于长期实行“以利代税”政策，税收会计发展较慢，直至1986年4月，财政部颁发了《税收计划、会计、统计工作制度》，才首次明确税收会计是一个独立的专业会计。1991年，国家税务局颁布了《税收会计核算试行办法》；1994年，国家税务总局发出了《关于税收会计改革工作安排的通知》（从1996年1月1日起执行）。从此，我国建立了较为成熟、完善的税收会计。

税收的发展历程，如图1-1所示。

自从国家出现后，尽管税收的名称和内容不断变化，但历代统治者对税收的重视却都是相同的。为了计算和记录国家税赋实物或货币的收入和支出情况，在奴隶制了“官厅会计”

西周时，在总揽财政大权的天官冢宰下，设“司会”为计官之长，主管朝廷财政经济收支的全面核算。由于当时的税制简单，不可能对纳税人的会计核算提出像今天这样全面而具体的要求，而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件，但会计核算意识是与日俱增的，这是税务会计产生的动因

随着政府职能的扩大，收支数额和事项的增大、增多，官厅会计才逐步发展，后来分离为政府会计和税收会计

图 1-1 税收的发展历程

二、税务与企业会计

税务，即税收事务。这里要探讨的是国家税收与企业会计的关系，或者说，税务与纳税人会计的关系。从历史上观察，大致经历了四个阶段：

（一）各自为政，时有冲突

从历史上看，政府征税就是为了满足财政支出的需要，尤其是所得税、关税等大税种，更是与战争、与国家主权息息相关。政府收税，政府有税收会计进行记录和反映；政府财政支出，有政府会计进行记录和反映。但在一个相当长的历史时期，国家税法的制定、修订，是没有考虑或很少考虑纳税人在会计上是如何计算、反映的。这就使税法的执行缺乏可靠的基础。随着税收的不断法制化、企业会计的不断规范化和会计市场化，一方面代表国家要征税，另一方面企业会计要为纳税人计税并缴税，注册会计师受托进行审计。由于各自的角度不同、利益不同，难免会发生某些冲突。

（二）合二为一，也非无缺

税收对会计的影响是多方面的、显而易见的、持续至今的。税收因素是促进会计的重心由计算资产盘存转向计算收入的主要动力。对税法的承认是迅速保证选择出来的会计方法被广泛采用的一种手段。毫无疑问，税收有助于提高和改善通常的会计实务的连贯性和科学性。主要表现在三个方面，如图 1-2 所示。

税收对 会计的 影响

收益实现原则：根据测算应税所得额的具体处理方法和法庭的判决，人们萌发了收益实现必须发生在收益获得之前的思想

存货估计：税法规定在编制财务报表时可采用后进先出法计算税款。这种方法为实现会计目的而广泛使用这种方法

加速折旧法：1954年以后，因加速折旧而形成的税收节余，成为产业资金的主要来源，并为发展中的企业创立了几乎完全是资助性的政府无息贷款。会计理论据此修改了原有的有形折旧概念

图 1-2 税收对会计的影响

（三）适当分离，各司其职

税务与会计两者密切联系，但由于各自的目标、对象等差异，最终停止了两者相互仿效的初级做法，朝着完善各自的学科方向发展。两者最主要的差别，如图 1-3 所示。

税务与 会计的 差别

目标不同：税法依据公平税负、方便征管的要求，根据国家需要确立纳税所得的范畴，对可供选择的会计方法有所约束和控制，超过规定扣减的成本、费用应依法纳税。而会计是按照会计原则和资产所有者的要求，反映某一时期的利润总额

计量所得的标准不同：两者的最大差别在于收益实现的时间和费用的可扣减性。税收制度计算应税收益是要确定纳税人立即支付现金的能力、管理上的方便性以及征收当期税款的必要性，这些自然与会计上的持续经营假设是相互矛盾的

内含的概念不同：税法中包括了修正一般收益概念的社会福利、公共政策和权益条款。税务管理必须公正地对待不同支付能力的人。税法还应制定实施细则，以便征管人员正确执行

计量的依据不同：税收依据各种现行的税法计算应纳税所得，最终表现为符合税法的纳税申报表。会计则是以会计准则来计算所得，根据会计准则的要求，客观公允地反映企业的财务成果，最终表现为利润表上的税前利润

图 1-3 税法与会计的差别

（四）税务会计理论与实务：持续发展，不断完善

随着各国税法税制的不断完善和健全、税收的国际协调的加强，国际会计准则、

各国会计准则、会计法规制度的颁布、修订、执行、完善，财务会计与税务会计均呈偏离扩大之势。财务会计已经有了一套较为成熟的理论结构框架（或称概念结构），税务会计也应建立并且也已初步建立起一套理论结构体系，以规范税务会计实务。美国、英国、澳大利亚、新西兰等国家已经相继建立了比较完善的税务会计体系。只要税法与会计准则、会计制度对会计事项的要求有差异，税务会计就有其独立的必要性。但各国法律、法规、会计准则、会计制度的历史背景不同，也会形成不同的税务会计模式。

三、税务会计独立成科是发展社会主义市场经济的需要

在税务会计的产生和发展过程中，所得税的出现和不断健全对其影响最大，因为所得税的计算依据涉及企业的投资和筹资，以及企业的供应、生产、销售或商品流转的全过程。特别是比较科学合理的增值税的产生和不断完善，对税务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、会计账簿的设置和记载上，分别反映收入的形成和物化劳动转移的价值，以及转移价值中所包括的已纳税金，这样才能正确核算增值额，从而正确计算企业应纳的增值税。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，税务会计显得越来越重要。

（一）财务会计与税务会计合一的历史作用

财务会计与税务会计合一的会计制度管理模式适应了我国经济管理的需要，发挥了重要的历史作用，如图 1-4 所示。

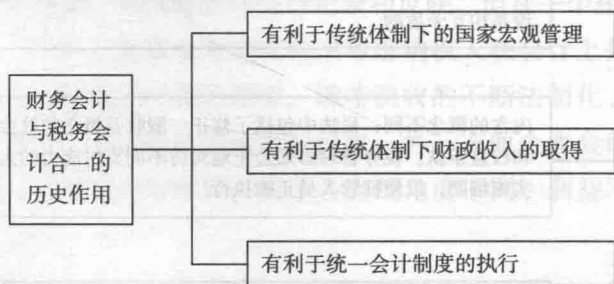


图 1-4 财务会计与税务会计合一的历史作用

（二）财务会计和税务会计合一不能适应我国经济体制改革的需要

在我国经济体制发生深刻变革的今天，过去那种税利不分、财务会计与税务会计不分的局限性越来越大，其主要表现是，如图 1-5 所示。

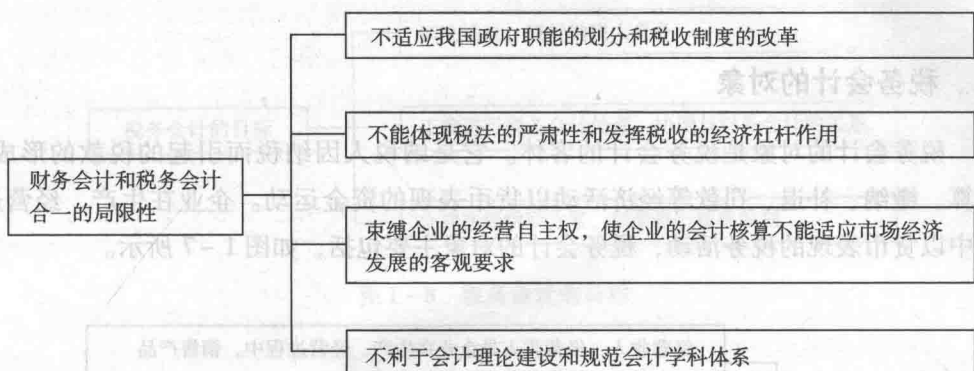


图 1-5 财务会计和税务会计合一的局限性

(三) 财务会计与税务会计分立是社会主义市场经济的必然发展趋势

财务会计与税务会计分立的必然性，如图 1-6 所示。

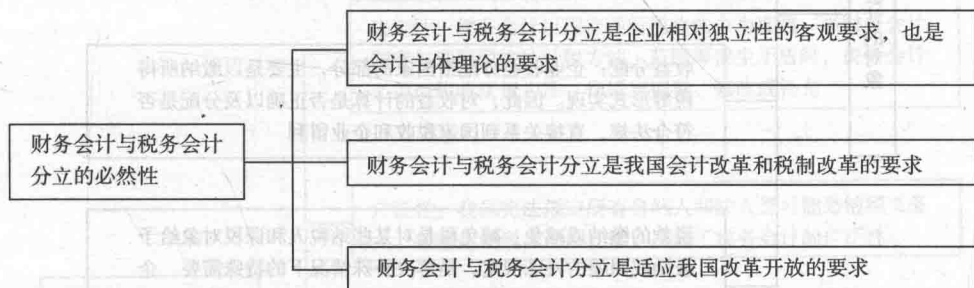


图 1-6 财务会计与税务会计分立的必然性

第二节 税务会计的概述

一、税务会计的概念

税务会计是社会经济发展到一定阶段（文化、教育的普及和提高，生产规模的扩大，生产力的进步，社会成熟到能把征税、纳税看作是社会自我施加的约束等）而产生的。它是从财务会计中分离出来的，对维护国家和纳税人的权利都是极其重要的。因此，税务会计是近代新兴的一门边缘学科，是融税收法令和会计核算为一体的一种特种专业会计，是税务中的会计，会计中的税务。它是以国家现行税收法令为准绳，以货币计量为基本形式，运用会计学的理论和核算方法，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。

二、税务会计的对象

税务会计的对象是税务会计的客体。它是纳税人因纳税而引起的税款的形式、计算、缴纳、退还、罚款等经济活动以货币表现的资金运动。企业在生产、经营过程中以货币表现的税务活动，税务会计的对象主要包括，如图 1-7 所示。

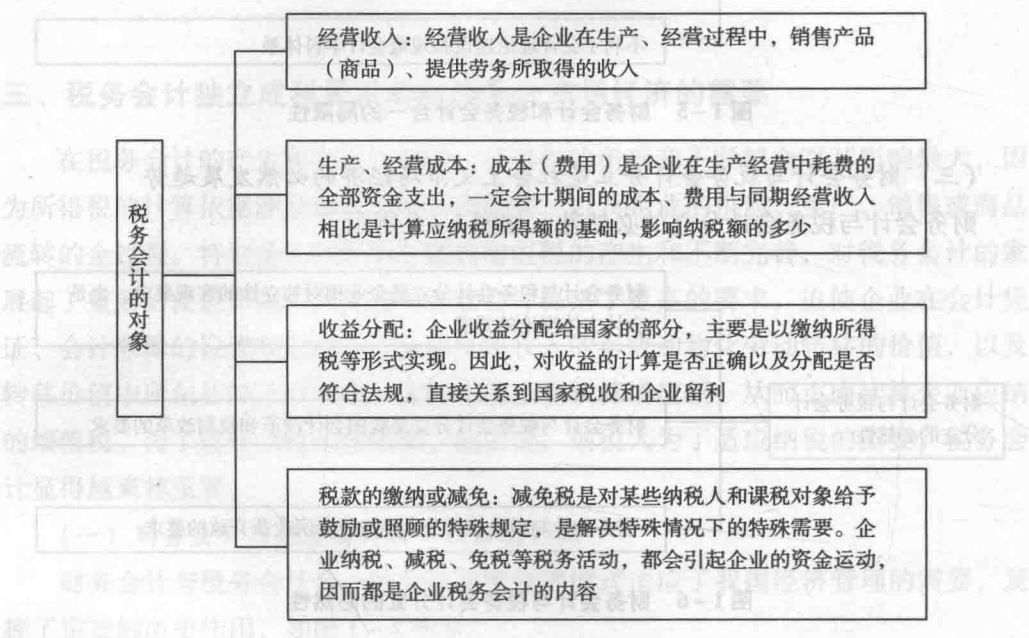


图 1-7 税务会计的对象

从总体上讲，所有会计要素都与纳税有关，但并不是各会计要素的每一经济事项都与纳税有关。税务会计与财务会计虽然在总体上是一致的，但在具体内容上，税务会计要小于财务会计。

三、税务会计的目标

税务会计目标是向税务机关、投资人等税务会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信息，从而能够做到以下几点，如图 1-8 所示。

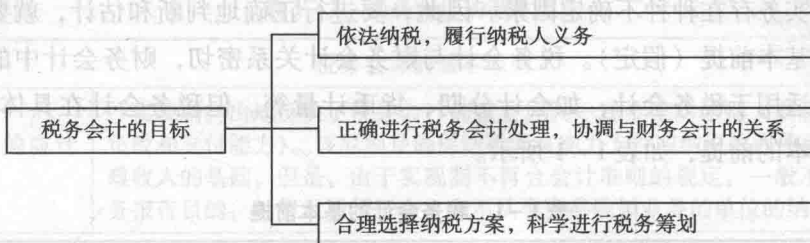


图 1-8 税务会计的目标

四、税务会计的特点

税务会计与财务会计相比，既有共同性，也有特殊性。税务会计有别于财务会计的主要特点有，如图 1-9 所示。

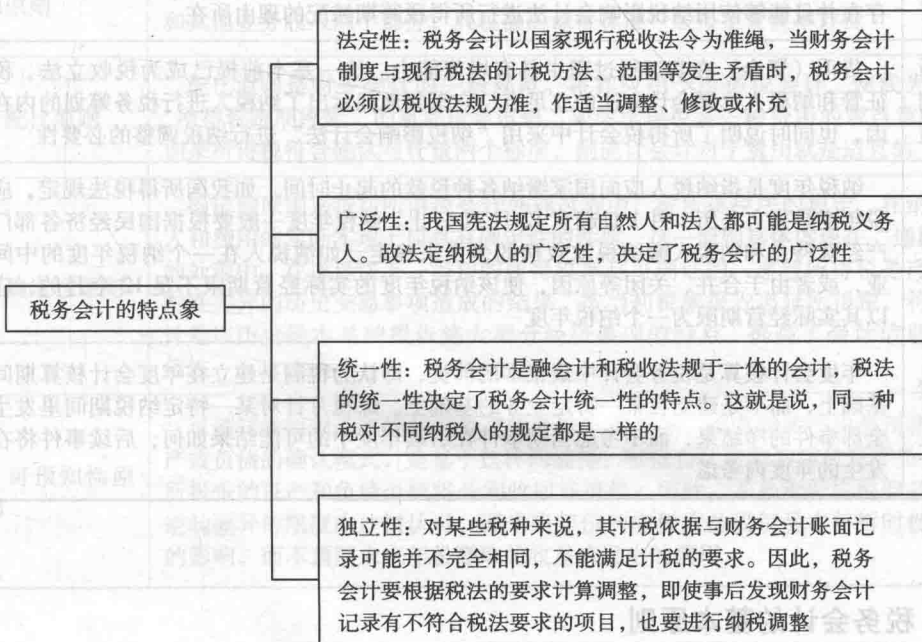


图 1-9 税务会计的特点

第三节 税务会计的前提与原则

一、税务会计的基本前提

税务会计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

会使会计实务存在种种不确定因素。因此,要进行正确地判断和估计,就要明确税务会计的基本前提(假定)。税务会计与财务会计关系密切,财务会计中的基本前提有些也适用于税务会计,如会计分期、货币计量等。但税务会计在具体运用时,也有其基本的前提,如表1-1所示。

表1-1 税务会计的基本前提

税务会计的基本前提	
纳税主体	税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,亦称“纳税人”,包括自然人和法人。规定不同税种的不同纳税人,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、各层次的关系。会计主体是财务会计为其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,但纳税主体不一定是会计主体
持续经营	持续经营前提意味着该企业个体将继续存在足够长的时间以实现它现在的承诺,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由所在
货币时间价值	货币(资金)在其运行过程中具有增值能力。这一基本前提已成为税收立法、税务征管和纳税人选择会计方法的立足点,它深刻地揭示出了纳税人进行税务筹划的内在原因,也同时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
纳税年度	纳税年度是指纳税人应向国家缴纳各种税款的起止时间。如我国所得税法规定,应纳税年度是指自公历1月1日起至12月31日止。纳税年度一般要根据国民经济各部门生产经营特点和纳税人缴纳税款数额的多少来确定。如纳税人在一个纳税年度的中间开业,或者由于合并、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
年度会计核算	年度会计核算是税务会计中最根本的前提,即认为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业务的基础上。课税月针对某一特定纳税期间里发生的全部事件的净结果,而不考虑当期事件在后续年度中的可能结果如何,后续事件将在其发生的年度内考虑

二、税务会计的基本原则

由于税务会计与财务会计密切相关,因此,财务会计中的总体性要求原则、会计信息质量要求原则以及会计要素的确认与计量原则,大部分或基本上也都适用于税务会计。但又因税务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税务会计。根据税务会计的特点,结合财务会计原则与税收原则,体现在税务会计上的特定原则归纳如下,如表1-2所示。

表 1-2 税务会计的基本原则

税务会计的基本原则	
修正的应计制原则	实现制突出地反映了税务会计的重要原则——现金流原则（具体化为公平负税和支付能力）。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。但是，由于实现制不符合会计准则的规定，一般不能用于财务报告目的，一般只适用于个人和不从事商品购销业务的单位的纳税申报
与财务会计日常核算方法相一致原则	由于税务会计与财务会计的密切关系，税务会计一般应遵循各项财务会计准则。只有当某一事项按会计准则在财务报告日期确认以后，才能确认该事项按税法规定计量的应课税款；依据会计准则在财务报告日期尚未确认的事项可能影响到当日已确认的其他事项的最终应课税款，但只有在根据会计准则确认导致征税效应的事项之后，才予以确认这些征税效应，这就是“与日常核算方法相一致”的原则
划分营业收益与资本收益的原则	这两种收益具有不同的来源和不同的纳税责任，在税务会计中要求严格地划分。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，通常表现为现金流入或其他资产的增加或负债的减少，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
配比原则	配比原则是财务会计的一般规范。将其应用于所得税会计，便成为支持“所得税跨期摊配”的重要指导思想。采纳所得税是一种费用的观点意味着，如果所得税符合确认与计量两个标准，则应计会计对于费用就是适宜的
确定性原则	确定性原则是指在所得税会计处理过程中，按所得税法的规定，在纳税收入和费用的实际实现上应具有确定性的性质。这一原则具体体现在“递延法”的处理中。在递延法下，当初的所得税率是可确证的，递延所得税是产生暂时性差异的历史交易事项造成的结果。按当初税率报告递延所得税，符合会计是以历史成本基础报告绝大部分经济事项的特点，提高了会计信息的可信性
可预知性原则	可预知性原则是支持并规范“债务法”的原则。债务法关于递延所得税资产或负债的确认模式，是基于这样的前提：根据会计准则编制的资产负债表，所报告的资产和负债金额将分别收回或清偿。因此，未来年份应税收益只在逆转差异的限度内才被认可，即未来年份的应税收益仅仅受本年暂时性差异的影响，而不预期未来年份赚取的收益或发生的费用

第四节 税务会计的任务与方法

一、税务会计的任务

税务会计作为会计的一个分支，既要以国家税法为准绳，促使企业认真履行纳税义务，又要使企业在国家税法的允许范围内，追求企业纳税方面的经济利益。税务会计的任务主要是，如表 1-3 所示。

表 1-3 税务会计的任务

税务会计的任务	
税务会计的任务	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，正确处理国家与企业的关系
	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应缴税款，并进行正确的会计处理
	按照税务监缴机关的规定，及时、足额地缴纳各种税金，完成企业上缴任务，进行相应的会计处理
	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
	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，不断提高税务核算和税务管理水平，不断增强企业的纳税能力

二、税务会计的方法

税务会计的方法是实现税务会计目标的技术和措施。由于税务会计是财务会计中一个专门处理会计收益与应税收益之间差异的会计程序，其目的在于协调财务会计与税法之间的关系，并保证财务报告充分揭示真实的会计信息。因此，财务会计中所使用的一系列会计方法同样适用于税务会计。如财务会计中的账户设置、复式记账、审核和填制会计凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编报财务报告等。这就是说，税务会计并非是在财务会计之外另起炉灶，另设一套凭证、账簿、报表，而是在此基础上进行纳税计算和调整。

除上述相同部分外，税务会计也有其某些特定方法，如编制纳税申报表、填制税收缴款书、增值税专用发票的填制与审核、应交增值税明细表的编制，所得税会计中的应付税款法、纳税影响会计法，合并申报纳税方法以及税务筹划方法等。