



21 世纪普通高等教育规划教材 · 会计系列
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI KUAI JI XILIE

税务会计



主 编 张 炜

Tax Accounting

21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列

税 务 会 计

张 炜 主编

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/张炜主编. —上海:上海财经大学出版社, 2014. 8
(21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列)
ISBN 978-7-5642-1897-3/F·1897

I. ①税… II. ①张… III. ①税务会计-高等学校-教材
IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 101229 号

- ☐ 责任编辑 石兴凤
- ☐ 封面设计 晨宇
- ☐ 责任校对 赵伟 卓妍

SHUIWU KUAIJI

税 务 会 计

张 炜 主 编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

启东市人民印刷有限公司印刷装订

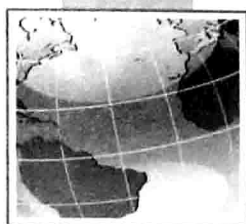
2014 年 8 月第 1 版 2014 年 8 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 20.5 印张 524 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 40.00 元



21世纪普通高等教育规划教材
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI



编委会

BIAN WEI HUI

总策划 宋 谨 曹均伟

编 委 (排名不分先后)

- | | | | |
|-----|----------|-----|----------|
| 石永恒 | 清华大学 | 韩冬芳 | 山西大学商务学院 |
| 郑甘澍 | 厦门大学 | 何传添 | 广东外语外贸大学 |
| 吴 迪 | 上海交通大学 | 吴建斌 | 南京大学 |
| 张一贞 | 山西财经大学 | 张中强 | 西南财经大学 |
| 江 林 | 中国人民大学 | 梁莱歆 | 中南大学 |
| 施 娟 | 吉林大学 | 余海宗 | 西南财经大学 |
| 吴国萍 | 东北师范大学 | 关玉荣 | 渤海大学 |
| 胡大立 | 江西财经大学 | 曹 刚 | 湖北工业大学 |
| 彭晓洁 | 江西财经大学 | 孟 昊 | 天津财经大学 |
| 袁崇坚 | 云南大学 | 齐 欣 | 天津财经大学 |
| 李少惠 | 兰州大学 | 张颖萍 | 渤海大学 |
| 黎江虹 | 中南财经政法大学 | 吴开松 | 中南民族大学 |
| 罗昌宏 | 武汉大学 | 杜江萍 | 江西财经大学 |
| 徐艳兰 | 中南财经政法大学 | 盛洪昌 | 长春大学 |
| 吴秋生 | 山西财经大学 | 刘丁酉 | 武汉大学 |
| 闫秀荣 | 哈尔滨师范大学 | 刘继森 | 广东外语外贸大学 |
| 姚晓民 | 山西财经大学 | 张慧德 | 中南财经政法大学 |
| 夏兆敢 | 湖北工业大学 | 屈 韬 | 广东商学院 |
| 安 烨 | 东北师范大学 | 尤正书 | 湖北大学 |
| 张昊民 | 上海大学 | 胡放之 | 湖北工业大学 |
| 黄金火 | 湖北经济学院 | 李文新 | 湖北工业大学 |
| 李会青 | 山西大学商务学院 | 张 洪 | 武汉理工大学 |
| 任月君 | 东北财经大学 | 夏 露 | 湖北工业大学 |
| 蒲清泉 | 贵州大学 | 牛彦秀 | 东北财经大学 |



前 言

税务会计是企业会计的一个特殊领域。它是以税法和财务会计为基础,对企业在生产经营过程中发生的、可用货币计量的涉税事项,即伴随企业生产经营在不同环节形成不同税种的税收资金运动进行核算反映;同时对会计准则与我国现行税收法规不一致的经济事项进行纳税调整,计算企业各种税纳税义务形成后的应纳税额。在此基础上将企业应纳税额填入各种税的纳税申报表、记入财务会计账簿和会计报告中。

从企业现代化管理的角度,税务会计活动体现核算和反映的职能,保证企业诚信纳税,同时其根本目标侧重于创造企业税收价值,即企业利润最大化的管理目标。表现为在一定经济背景和经营环境下,利用其信息优势,对会计主体的涉税经济业务过程进行管理、控制和监督,通过税务会计活动规范企业纳税行为,防范税收风险和经营风险;完善企业财务管理和会计核算制度,降低税收成本;合理控制企业经营业务,进行税收筹划;维护纳税人的合法权益。由于我国现行税收实体法的复杂性,会计准则和税法差异的客观存在,以往企业涉税业务的会计处理的薄弱,税务会计的规范操作是目前企业会计核算的难点与重点。

本书是根据《企业会计准则》和我国现行税收实体法最新的法规内容,以税收实体法为主线,对我国现行开征税种的会计处理进行分析。首先,本书对税务会计的构成要素和经济意义,以及税务会计和财务会计之间的关系从理论和实际应用的角度进行分析,同时确定了税务会计的税法基础和会计基础;其次,在对我国现行开征每一税种的基本构成要素进行概括的基础上,通过大量范例全面、系统、详细地分析了各税种的会计处理及纳税申报表填报。

本书着重突出以下特点:

第一,税收法规运用规范。本书运用的税收法规内容涵盖了截至2014年1月最新的企业所得税、增值税、营业税、消费税以及其他税种的重要法规;在实际业务涉税处理引用法规时,基本标示法规文件号,解决以往此类书中对税法规定进行叙述、无法在实践中准确适用的问题,便于纳税人对企业发生的涉税问题直接查找相对应的法规,进行准确、规范处理。

第二,实用性强。针对目前企业财务会计工作中涉税业务处理存在的问题,本书突出了可操作性,表现为以下几个方面:(1)案例翔实。本书在涉及各税种会计核算业务处理中,分析了大量与企业实际业务相关的复杂的案例。(2)贴近实务。从企业经济事项发生后涉税和会计处理复杂性的角度,本书对经济事项进行税收分析,在此基础上进行会计处理的核算方法。

(3)重点突出。针对企业所得税实务操作的复杂性,本书分析了企业所得税和会计差异,详解了企业所得税纳税申报表的填报方法,并设计了企业所得税和会计差异调整日常业务处理的备查簿。

本书的编者在写作过程中力求做到结构严谨、适用的法律法规准确、业务处理完整,但由于水平有限,难免存在不足,恳请各位同仁和读者不吝指正,以便进一步充实和完善。

编者

2014年6月



目 录

前言

第一篇 税务会计概述

第一章 税务会计基础

第一节 税务会计的概念	.....	3
第二节 税务会计的原则	.....	7
第三节 税务会计与财务会计的关系	.....	8
第四节 税务会计的核算基础	.....	11

第二篇 商品课税主要税种的会计核算

第二章 增值税的会计核算

第一节 增值税的会计核算基础	.....	15
第二节 增值税销项税额的会计核算	.....	24
第三节 增值税进项税额的会计核算	.....	43
第四节 增值税进项税额转出的会计核算	.....	48
第五节 增值税出口退税的会计核算	.....	52
第六节 增值税应纳税额的会计核算及纳税申报	.....	55

第三章 营业税的会计核算

第一节 营业税的会计核算基础	.....	76
第二节 建筑业的会计核算	.....	79
第三节 金融保险业的会计核算	.....	83
第四节 文化体育业的会计核算	.....	85
第五节 娱乐业的会计核算	.....	86
第六节 服务业的会计核算	.....	88
第七节 转让无形资产的会计核算	.....	90
第八节 销售不动产的会计核算	.....	92

第四章 消费税的会计核算

第一节 消费税的会计核算基础	 97
第二节 消费税的会计核算	 102
第三节 消费税应纳税额的会计核算及纳税申报	 121

第五章 其他商品税的会计核算

第一节 资源税的会计核算	 125
第二节 土地增值税的会计核算	 129
第三节 城市维护建设税的会计核算	 135

第三篇 企业所得税的会计核算

第六章 企业所得税的会计核算

第一节 企业所得税会计概述	 141
第二节 暂时性差异的确认和计量	 143
第三节 递延所得税资产和递延所得税负债	 147
第四节 所得税费用的确认、计量及账务处理	 153

第七章 企业所得税纳税申报及会计核算基本分析

第一节 企业所得税应纳税额计算的税法结构	 158
第二节 企业所得税纳税申报表的基本结构	 159
第三节 企业所得税年度纳税申报表的分析和填报	 161
第四节 企业所得税和会计差异调整分析及《纳税调整项目明细表》的填报	 165

第八章 企业所得税收入处理与会计比较及相关纳税申报表的填报

第一节 企业所得税收入处理与会计相关业务比较分析	 175
第二节 企业所得税收入处理及相关纳税申报表的分析和填报	 191

第九章 企业所得税扣除处理与会计比较及相关纳税申报表的填报

第一节 企业所得税扣除处理与会计相关业务比较	 211
第二节 企业所得税扣除处理及相关纳税申报表的分析和填报	 226
第三节 《税前弥补亏损明细表》(附表四)的分析和填报	 239

第十章 企业所得税资产处理与会计的比较及相关纳税申报表的填报

第一节 固定资产相关业务处理企业所得税与会计的比较和分析	 244
第二节 无形资产相关业务处理企业所得税与会计的比较和分析	 253
第三节 存货相关业务处理企业所得税与会计的比较和分析	 259
第四节 投资资产相关业务处理企业所得税与会计的比较和分析	 260
第五节 生产性生物资产相关业务处理企业所得税与会计的比较和分析	 268

第六节 企业所得税资产业务处理及相关纳税申报表的分析和填报	 270
-------------------------------	-----------

第四篇 其他各税种的会计核算

第十一章 其他税种的会计核算	
第一节 城镇土地使用税的会计核算	 301
第二节 房产税的会计核算	 303
第三节 车船税的会计核算	 305
第四节 印花税的会计核算	 307
第五节 契税的会计核算	 310
第六节 个人所得税的会计核算	 312



第一篇 税务会计概述



第一章 税务会计基础



学习目的与要求

通过学习本章,掌握税务会计的概念、税务会计的核算方法以及税务会计的原则;通过对税务会计与财务会计的联系和区别的分析,归纳税务会计的特点,从而全面掌握税务会计的内涵和实际应用价值。同时,从会计核算角度,掌握反映企业税收资金运动的会计科目及会计科目核算的业务内容。

第一节 税务会计的概念

税务会计是纳税人依据现行税收法规和会计准则,运用会计方法对纳税人的税收资金运动,即应纳税款的计算、缴纳过程进行核算和反映,为企业经营者及相关部门提供企业涉税信息,同时保证企业利润最大化目标实现的一种管理活动。认识和理解税务会计的概念,需要对税务会计的构成要素和基本效应作进一步的分析。

一、税务会计的构成要素

税务会计本质是一项会计活动,也是一项管理活动,但区别于其他管理活动。税务会计的基本构成要素包括以下内容:

(一)税务会计的主体

税务会计的主体为纳税义务人,但不是所有的纳税人都必须进行会计活动。构成税务会计主体的纳税义务人必须依据税收法律,对纳税义务发生后税款形成和缴纳的过程进行核算和反映。《税收征管法实施细则》第22条规定:“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。”《税收征管法实施细则》第23条规定:“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。”根据上述规定,税务会计主体的构成要件为:

其一,税务会计的主体为从事生产、经营的纳税人。根据相关法律规定,从事生产、经营的纳税人应按照国家有关规定设置账簿,进行会计活动并同时反映税收资金运动情况。非从事生产、经营的纳税人不需要设置账簿,意味着这部分纳税人将不需要进行会计活动,不构成税务会计的主体,比如个人所得税中工资、薪金所得项目的纳税人。

其二,生产、经营规模小又确无建账能力的纳税人将不构成税务会计的主体。根据相关法律规定,生产、经营规模小又确无建账能力的纳税人,聘请专业机构或者人员有实际困难的,经县以上税务机关批准,可以建立收支凭证粘贴簿、进货销货登记簿或者使用税控装置。这部分

从事生产、经营的纳税人不构成税务会计的主体,比如没有建账能力的、从事生产经营的个体工商户。

(二)税务会计的职能

税务会计的职能是指税务会计这一管理活动本身所固有的功能,是税务会计客观和内在的属性。税务会计的本质是一种会计活动,会计是一种管理活动,税务会计和会计作为管理活动,其职能应一致,即核算和反映。

税务会计的基本职能是对企业涉税活动的核算和反映。核算,即根据国家的税收法令、条例以及会计准则和制度,以价值形式真实地、系统地、全面地记录企业税款的形成、计算、缴纳、补退等涉税的信息;反映,即通过会计主体纳税活动形成的各税种的纳税申报表和税款缴纳的会计信息,报告纳税人履行纳税义务的基本状况。

(三)税务会计的客体

税务会计的客体即税务会计核算和反映的对象。税务会计核算和反映的对象是税收资金运动,即税款的形成和缴纳的过程。税务会计核算和反映的具体内容包括:

其一,纳税人在生产经营过程中发生的、可用货币计量的税款的形成。即伴随企业生产经营资金运动在不同环节形成不同形式的税收资金,如纳税人购销环节形成的增值税、消费税、营业税,纳税人财产行为环节形成的房产税、印花税、土地使用税和车船税,纳税人取得利润环节形成的企业所得税等。

其二,纳税人在纳税申报期税款的缴纳。纳税人在生产经营过程中发生相关税种的纳税义务后,依据税法计算应纳税额,同时在相关税种规定的纳税期限内缴纳税款,税收资金流出企业,纳税人纳税义务履行。这一过程需要税务会计进行核算和反映。

其三,纳税人二次纳税义务履行。当纳税人因欠税被税务部门依据相关税法确认缴纳的滞纳金;当纳税人发生税收遵从行为,被税务部门依据税法确认为违法的处以罚款和加收滞纳金;当纳税人违法构成犯罪的,被处以罚金。上述情形出现时,纳税人形成了在税法规范下同一经济事项发生后的二次纳税义务,即缴纳税收滞纳金、罚款和罚金的义务。纳税人二次纳税义务履行的信息需要通过税务会计进行核算和反映。

(四)税务会计的依据

税务会计是对纳税人税款形成和缴纳的过程进行核算和反映的一项管理活动,这项管理活动的基本依据为税法和会计准则。

纳税人依据税法确定纳税义务及计算应纳税额。我国现行税收实体法通过开征不同的税种和规定每种税的税法要素,确定了纳税人的纳税义务和纳税义务量(应纳税额)。在纳税人经济事项发生后,必须依据税法进行税收分析:首先,依据税法确定纳税人是否发生某种税的纳税义务,即发生的经济事项是否在某种或某几种税的征收范围内;其次,在确定纳税人发生某种税的纳税义务后,依据税法计算纳税人的应纳税额。

纳税人依据会计准则对所计算的应纳税额和税款缴纳过程以及相应的经济事项进行记录。会计准则是国家通过行政规范性文件的形式确定的会计主体,是在会计活动中对具体经济事项进行会计处理时应遵循的基本制度。如果纳税人发生某种经济事项,则依据税法确认纳税义务并计算税款;同时应依据会计准则对此项经济事项进行确认和计量,并对确认和计量的结果以及纳税人形成的税款依据会计准则进行会计记录。

税法和会计准则对具体经济事项的确认出现差异时,纳税人应依据税法确定纳税义务和计算税额并对出现的差异进行调整。由于税法和会计的目标不同,因而对纳税人具体经济事

项处理的规定将表现出一定的差异性。对税法和会计差异的处理,相关税收法规作出了具体的规定。《税收征管法》第20条规定:“纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理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,依照国务院或者国务院财政、税务主管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。”《企业所得税法》第21条规定:“在计算应纳税所得额时,企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的,应当依照税收法律、行政法规的规定计算。”

【例1-1】 2008年12月,某电脑公司生产的某品牌电脑,市场价每台为10 000元,产品成本为8 000元。该电脑公司通过当地教育局将5台电脑赠送给希望工程。

(1) 税收分析。

①根据增值税相关法规,企业将电脑捐赠视同销售,此项业务在增值税征收范围内,企业产生增值税纳税义务。

增值税销项税额=50 000×17%=8 500(元)

②根据企业所得税相关法规,其一,企业所得税对此项业务确认为视同销售,收入为50 000元,配比成本为40 000元。其二,此项捐赠因通过国家机关,且其用途具有公益性,所以在企业利润额12%的限额范围内,允许在计算应纳税所得额时扣除。

(2) 会计处理。

根据会计准则,由于此项业务不具备确认收入的要件,因而会计不确认为收入。企业的账务处理为:

借:营业外支出	48 500
贷:库存商品	40 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	8 500

(3) 税法和会计差异的处理。

①会计和增值税对企业将电脑捐赠是否确认收入产生差异,会计处理时将形成的增值税销项税额进行记录,会计和增值税的差异调整结束。

②会计和企业所得税对企业将电脑捐赠是否确认收入产生差异,差异的性质为永久性差异。企业应将差异通过设置辅助账的形式记录,并在本期企业所得税纳税申报表中填报计算应纳税所得额时进行纳税调整,调增额为10 000元。

(五) 税务会计的核算方法

税务会计本质是一种会计管理活动,税务会计的核算方法与会计的核算方法基本一致。

会计的手段和工作过程包括确认、计量、记录和报告。确认、计量、记录和报告也是税务会计工作过程中四个相继的环节。所谓确认,是指当纳税人经济事项发生后依据税法确定纳税人是否发生某种税的纳税义务,即发生的经济事项是否在某种或某几种税的征收范围内;所谓计量,是指在确定纳税人发生某种税的纳税义务后,依据税法计算纳税人的应纳税额,用货币来衡量其对税法要素在数量上的影响及结果;所谓记录,是指对经确认和计量的税收信息,按照既定的会计方法,在一定的载体(如凭证、账簿、辅助账等)上进行登记;所谓报告,是指将经确认、计量和记录的税收信息以不同税种纳税申报表的形式提供给税务会计信息的使用者。

会计循环是将企业发生的经济事项转换为会计信息的过程,税务会计也是将企业的纳税义务形成和涉税资金运动及相应的经济事项以会计特定的语言表述出来的过程。具体地说,税务会计循环是将企业发生的涉税事项通过一定的程序和方法最终以纳税申报表的形式表现出来的过程,即通过设置会计科目,采取复式记账的方法,根据原始凭证填制记账凭证,根据记

账凭证填制账簿,根据账簿编制不同税种的纳税申报表。

(六)税务会计的目标

税务会计的目标是向企业经营者及相关部门提供与企业纳税义务及纳税义务履行情况有关的信息,同时实现企业利润最大化的管理目标。

二、税务会计的基本效应分析

税务会计效应是税务会计活动内在功能的外在化的表现,同时也体现了税务会计作为一项管理活动的目标。税务会计目标的双重性决定了税务会计效应表现为以下两个方面:

(一)实现提供涉税信息的会计目标

税务会计是一项管理活动,以利润最大化为基本目标,反映企业涉税业务的信息,可以为投资者、企业经营管理者、债权人、税务部门以及社会公众提供企业涉税信息。

(二)实现利润最大化的企业管理目标

税务会计活动体现核算和反映的职能,同时在一定的经济背景和经营环境下可以利用其信息优势,对会计主体的经济事项过程进行管理、控制和监督,以及参与企业战略规划和投资及经营决策等,促使企业管理目标实现。围绕着企业利润最大化的目标,税务会计依据税收的法律法规,运用会计的基本方法,反映、监督和筹划企业的税收资金运动,保证企业诚信纳税,同时合法争取税收最大权益,创造企业税收价值。

1. 规范企业纳税行为,防范税收风险和经营风险

企业在履行纳税义务时,在主观无意的前提下,由于对税法的认识和操作把握不准确,尤其是没有结合本企业的业务特点对税法进行分析和研究,导致出现无知性不遵从行为,其结果造成企业经济利益损失。因此,只有结合本企业的经营特点,通过对税法的分析和研究,并对企业涉税业务进行税收和会计规范的处理,保证企业的纳税行为按照税法要求规范运作,使企业正确地履行纳税义务,避免财务会计因不熟悉税法规定而未尽纳税义务导致企业税收风险和经营风险的发生。

2. 完善企业财务管理和会计核算制度,降低纳税成本

确认、计量、记录和报告是税务会计工作的基本环节,但这并不意味着税务会计工作的内容仅限于此。事实上,从降低企业纳税成本和减少税收资金流出企业的角度,企业在税务会计核算中应解决以下问题:

(1)如何通过科学的内部管理制度,完善相应的业务处理程序,使涉税业务的影响得到事先、事中和事后的控制。

(2)采取必要的辅助手段对企业涉税业务信息进行记录。对会计与企业所得税之间时间性差异的纳税进行调整,因为涉及纳税人若干会计期间,所以纳税人必须通过必要的辅助手段,如设置台账或登记簿等序时记录会计与税法的差异,并在进行纳税申报时准确调整会计与税法的差异,保证纳税申报准确。

(3)合理安排会计核算方法,满足涉税业务需要。税法或纳税申报中对纳税人会计核算有特殊要求的,必须满足这些要求,否则会给企业纳税带来不利影响。比如,营业税纳税义务人兼营不同营业税税率劳务时,必须分别核算、分别纳税,否则从高适用税率;再比如,企业所得税纳税申报表中对各项收入和支出都列示了反映不同业务内容的项目,纳税人在会计核算时,应在一级会计科目下按企业所得税纳税申报表列示的项目设置二级科目,进行各项收入和支出的归集,为纳税申报表填列做好基础工作。

3. 合理控制企业经营业务,进行税收筹划

实现企业价值最大化,离不开投资、筹资和收益分配等环节的理财活动,这些环节都伴随着税收资金的运动。税务会计不仅是企业对税收资金运动的核算和反映,而且能够通过税负因素分析等技术性方法,依据税法的具体规定和企业自身的特点,合理筹划企业的投资、筹资和收益分配等环节的纳税活动。企业通过对未来经济事项及形成的涉税会计信息事前进行安排,在经济事项发生过程中对涉税会计信息进行有效的控制,达到既依法纳税,又减少税收资金流出企业,降低企业税负的目的。比如,在企业投资方面,利用税收减免,确定投资产品的种类,目的就是选择能够最大限度地降低税负;又如,在企业筹资方面,利用负债筹资利息可以税前扣除的规定,降低企业资金成本;再如,在企业组织结构方面,可以利用资产重组,使集团公司内部各子公司之间优劣资产实现合理转换,从纳税角度优化各子公司的盈亏,从而减少企业整体的应纳税所得额。

第二节 税务会计的原则

由于税务会计与会计密切相关,因此,会计的一般原则以及会计要素的确认与计量原则,基本上适用于税务会计,尤其部分企业所得税和会计基本一致的原则,这些原则适用于税务会计,比如权责发生制原则(税法的权责发生制原则具有限定性)、配比原则及划分收益性支出与资本性支出原则。但因税务会计与税法的特定联系,税法原则也对税务会计产生直接的影响。根据税务会计的特点,结合会计原则与税法原则,体现在税务会计具体业务处理中的原则可以归纳如下:

一、依据税法确定纳税人纳税义务的原则

我国现行税法体系规定了纳税人必须履行各项纳税事项的义务,其中,税收实体法规定了每种税的税法要素,是确定纳税人的纳税义务和纳税义务量(应纳税额)的依据。税务会计核算的前提是依据税法对纳税人进行纳税义务的确定及应纳税额的计算,形成有关税收信息。在这一过程中必须体现税法的确定性。

当纳税人经济事项发生后,必须依据税法进行税收分析:其一,确认。依据税法确定纳税人经济事项发生后是否发生某种税的纳税义务,即发生的经济事项是否在某种或某几种税的征收范围内,构成具体税种的纳税义务人。其二,计量。当确定纳税人发生某种税的纳税义务后,依据税法计算此项业务发生后纳税人的应纳税额。

二、税务会计的日常核算方法与财务会计相一致的原则

在我国没有独立设置税务会计的前提下,税务会计融入财务会计之中。税务会计是企业财务会计的组成部分,因此税务会计以财务会计为基础,不要求企业在财务会计的凭证、账簿、报表之外再设一套税务会计的核算体系。企业经济事项发生后,依据税法确认纳税义务、计算税额,同时对此项经济事项应依据会计准则进行确认和计量,一并将计算的税额进行会计记录,形成会计信息,这一过程体现税务会计的日常核算方法与财务会计的一致性。

三、税法和会计协调与税法和会计差异调整的原则

税法和会计协调表现为:由于税务会计融入财务会计之中,对财务会计确认、计量、记录的

经济事项及其结果,只要与税法规定不相悖就可以直接采用,作为进行企业涉税业务处理的信息和数据来源。

税法和会计差异调整表现为:具体税种和特定业务处理时,税法与会计规定的原则和要素构成不同,决定了这部分经济事项发生后,导致税收的处理结果和财务会计的处理结果存在差异,不能使用会计核算的结果进行涉税业务处理,必须对与税法规定不一致的会计核算数据进行纳税调整,即进行税务会计处理,使之符合税法的要求。

[例 1-2] 2008 年,A 公司以银行存款 500 万元向 D 公司投资,占 D 公司注册资本的 25%,A 公司采取权益法核算对 D 公司的投资。2008 年,D 公司获净利 200 万元。

(1)公司按权益法进行核算的会计处理:

2008 年末调整长期投资账面价值=200×25%=50(万元)

其账务处理如下:

借:长期股权投资——损益调整(D 公司)	500 000
贷:投资收益——权益性投资收益	500 000

(2)企业所得税处理及企业所得税和会计差异调整:

由于当期被投资企业没有进行利润分配,所以 A 公司当期企业所得税不确认投资收益,并进行纳税调减的处理。但在后期被投资企业进行利润分配时,A 公司应确认企业所得税的投资收益增加,并进行纳税调增的处理。

四、设置辅助账反映税法和会计差异的原则

企业应设置辅助账反映税法和会计的差异,尤其是企业所得税和会计的差异。从企业所得税应纳税所得额计算的角度,企业所得税和会计的时间性差异既影响企业本期应纳税所得额的计算,又将影响企业以后纳税期应纳税所得额的计算;从所得税会计核算的角度,企业所得税和会计的差异影响所得税会计核算中递延所得税费用的确定。因此,企业经济业务发生时,企业所得税和会计的差异在分析和确认的基础上应通过设置台账和登记簿的形式序时进行记录,为纳税人纳税申报期应纳所得税额的准确计算和所得税会计核算提供准确的信息资料。

[例 1-3] 承[例 1-1],企业将产品对外捐赠所得税视同销售。企业应将差异通过设置辅助账(见表 1-1)的形式进行记录,并在本期企业所得税纳税申报表填报计算应纳税所得额时进行纳税调整。

表 1-1

《纳税调整备查账》(收入项目)

单位:元

日 期	凭证号	业务摘要	视同销售 收入	视同销售 成本	纳税调整 (永久性差异)
2008 年 12 月 10 日	略	产品捐赠视同销售	50 000	40 000	纳税调增
.....					

第三节 税务会计与财务会计的关系

财务会计是当代企业会计的一个重要组成部分,它是运用簿记系统的专门方法,以通用的会计原则为指导,对企业资金运动进行反映和控制,旨在为所有者、债权人提供会计信息的对外报告。税务会计和财务会计同为企业会计活动,两者之间必然存在一定的关系。