

● 根据最新财税法律法规编写

税务会计

裴淑红 杨金玉 黄毅勤 裴欣然◎主编

► 附自测题参考答案

► 提供PPT教学课件

Tax Accounting



中国市场出版社
China Market Press

本书为北京市财政项目“PXM2012_014202_000196北京城市学院经济管理类专业群综合改革”的成果

税务会计

裴淑红 杨金玉 黄毅勤 裴欣然◎主编

中国市场出版社
（北京）

中国市场出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计/裴淑红, 杨金玉, 黄毅勤, 裴欣然主编. —北京: 中国市场出版社, 2014. 4

ISBN 978-7-5092-1207-3

I. ①税… II. ①裴…②杨… ③黄…④裴… III. ①税务会计 IV. ①F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 317525 号

税务会计

裴淑红 杨金玉 黄毅勤 裴欣然 主编

出版发行: 中国市场出版社

社 址: 北京月坛北小街 2 号院 3 号楼

邮政编码 100837

电 话: 编辑部 (010) 68037344 读者服务部 (010) 68022950

发 行 部 (010) 68021338 68020340 68053489

68024335 68033577 68033539

总 编 室 (010) 68020336

盗版举报 (010) 68020336

邮 箱: huchaoping 1966@sina. com

经 销: 新华书店

印 刷: 河北省高碑店市鑫宏源印刷包装有限公司

规 格: 170 mm×240 mm 16 开本

版 次: 2014 年 4 月第 1 版

印 张: 15

印 次: 2014 年 4 月第 1 次印刷

字 数: 283 000

定 价: 32.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

CONTENTS 前 言

新企业会计准则体系的建立、企业所得税法的颁布、增值税转型的实施、全国范围内“营改增”的逐步推行，对完善税务会计制度具有重要意义，也对从事税务会计的相关人员提出了更高的知识和业务技能要求。为更好地完成税务会计课程教学，我们以最新税收法律法规、会计准则为依据，结合多年来税务会计教学实践经验，按照能够反映税法、会计准则及相关财经法规最新发展的内容要求，编写了《税务会计》教材。

一、本教材与《税法》、《纳税申报实务》互为配套

在内容的安排上，本教材与《税法》、《纳税申报实务》分工明确，各司其职。《税法》重点解决税法理论与各主要税种应纳税款的计算方法问题，是《税务会计》、《纳税申报实务》的税法理论基础；《税务会计》是运用会计的基本理论和方法，结合税法规定按照税种解决企业各种涉税经济业务的会计处理问题，是《税法》的会计实务延伸；《纳税申报实务》则重点解决税款按期计算及纳税申报表的填列问题，是《税法》的纳税实务延伸。因此，三本教材结合使用，读者能更加准确、系统地掌握企业税款计算、涉税会计处理及纳税申报的理论与实务知识，提高综合处理涉税问题的能力。

二、本教材主要特点

1. 内容完整、重点突出

本教材根据最新的税收法律法规、会计准则的规定，全面、系统地阐释了现行 14 个主要税种的会计核算问题，内容完整。全书共分为八章，内容包括税务会计概论、增值税会计、消费税会计、营业税会计、关税会计、其他税种会计、企业所得税会计和个人所得税会计。

同时，本教材对增值税会计核算、企业所得税会计核算等相对复杂、难以理解、易于出错的内容进行了重点讲解。

2. 案例典型、实用

为贴近实际，我们收集、整理了大量税务及会计信息资料，针对实务中常用的税法及会计知识、疑点和难点问题，设计了 147 个教学案例，还特别针对增值税会计、消费税会计和企业所得税会计设计了 5 个综合案例。案例典型、实用，讲析清楚详实，有助于使用者更透彻地理解税务会计实务，也为税务会计相关人员解决了许多实务中的疑难问题。

3. 附自测题参考答案，为使用者提供方便

为便于使用者掌握教材中的基本概念、基本方法和基本原理，本教材参考注册会计师税法、会计考试真题和权威模拟试题，结合初学者的实际情况，每章都编写了内容较为丰富的自测题，并附客观题参考答案及讲析清楚详实的核算题参考答案，为使用者系统训练、自我检测提供了方便。

三、本教材教学参考进度与安排

为方便教学，根据税务会计课程教学大纲，以 45 学时为例，建议教学参考进度与安排如下：税务会计概论，3 学时；增值税会计，15 学时；消费税会计，3 学时；营业税会计，1 学时；关税会计，2 学时；其他税种会计，3 学时；企业所得税会计，15 学时；个人所得税会计，3 学时。使用者也可根据实际情况酌情增减。

本教材难易适中，内容实用，案例典型，可作为普通高校、职业教育、成人教育等各类本专科税务会计教学用教材，也可作为税务会计相关人员有益的工作参考用书。

本教材由裴淑红、杨金玉、黄毅勤、裴欣然共同编著完成。

在本教材编纂过程中，韦啸、刘玉玺、孟舒帆、甘雨欣、范向彪、陈凯雪等曾给予大力支持和帮助，在此深表感谢。

在本教材编写过程中，参考了注册会计师全国统一考试辅导教材《税法》、《会计》的部分内容，借鉴、吸收了国内外税法以及会计理论研究、实务操作和教学的优秀成果，在此谨向相关作者深表感谢。

我们细心著书，但疏漏之处在所难免，诚望广大读者、师生及学界同仁批评指正。

作者

2014年2月于北京

CONTENTS 目 录

第一章 税务会计概论 /1

- 第一节 税务会计的概念/1
 - 一、税务会计的概念/1
 - 二、税务会计与财务会计的关系/1
- 第二节 税务会计的内容与税制构成要素/2
 - 一、税务会计的内容/2
 - 二、税制构成要素/6
- 第三节 会计准则与税收制度的关系/11
 - 一、会计准则与税收制度的目标及职能/11
 - 二、会计准则与税收制度关系的主要模式/12
 - 三、我国会计准则与税收制度的关系模式/13
- 第四节 纳税人的权利与义务/15
 - 一、纳税人的权利/15
 - 二、纳税人的义务/17
- 第五节 纳税程序/18
 - 一、税务登记/18
 - 二、纳税申报/19
 - 三、税款缴纳/20
- 自测题/21

第二章 增值税会计 /23

- 第一节 增值税的计算/23
 - 一、增值税一般纳税人应纳税额的计算/23

二、增值税小规模纳税人应纳税额的计算/28

三、进口货物应纳税额的计算/29

第二节 增值税的会计处理/29

一、增值税的会计科目设置/29

二、增值税销项税额的会计处理/32

三、增值税进项税额的会计处理/49

四、固定资产增值税的会计处理/58

五、出口退税的会计处理/64

六、减免税款的会计处理/69

七、缴纳增值税的会计处理/70

八、营业税改征增值税试点有关企业会计处理/71

九、增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的
会计处理/73

第三节 综合案例分析/74

自测题/82

第三章 消费税会计 /88

第一节 消费税的计算/88

一、应纳税额的基本计算方法/88

二、生产销售的应税消费品应纳税额的计算/90

三、自产自用的应税消费品应纳税额的计算/92

四、委托加工的应税消费品应纳税额的计算/93

五、进口的应税消费品应纳税额的计算/95

六、金银首饰应税消费品应纳税额的计算/96

第二节 消费税的会计处理/97

一、消费税的会计科目设置/97

二、消费税的会计处理/97

第三节 综合案例分析/106

自测题/109

第四章 营业税会计 /113

第一节 营业税的计算/113

一、营业税应纳税额的计算/113

二、营业税的计税依据/113

第二节 营业税的会计处理/115

一、营业税的会计科目设置/115

二、营业税的会计处理/115

自测题/120

第五章 关税会计 /124

第一节 关税的计算/124

一、关税完税价格的确定/124

二、关税完税价格及关税的计算/126

第二节 关税的会计处理/128

一、关税的会计科目设置/128

二、关税的会计处理/128

自测题/133

第六章 其他税种会计 /136

第一节 城市维护建设税会计/136

一、计税依据/136

二、应纳税额的计算/136

三、城市维护建设税的会计处理/136

附：教育费附加/137

一、教育费附加的计算/137

二、教育费附加的会计处理/137

第二节 资源税会计/138

一、应纳税额的计算/138

二、资源税的会计处理/138

第三节 土地增值税会计/141

一、应纳税额的计算/141

二、扣除项目/142

三、土地增值税的会计处理/142

第四节 城镇土地使用税会计/145

一、应纳税额的计算/145

二、城镇土地使用税的会计处理/145

第五节 房产税会计/146

一、应纳税额的计算/146

二、房产税的会计处理/147

第六节 车船税会计/148

- 一、应纳税额的计算/148
 - 二、车船税的会计处理/148
- 第七节 印花税会计/149
 - 一、应纳税额的计算/149
 - 二、印花税的会计处理/149
- 第八节 契税会计/150
 - 一、应纳税额的计算/150
 - 二、契税的会计处理/150
- 自测题/151

第七章 企业所得税会计 /155

- 第一节 所得税会计概述/155
 - 一、资产负债表债务法/155
 - 二、所得税会计核算的一般程序/156
- 第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异/157
 - 一、资产的计税基础/157
 - 二、负债的计税基础/162
 - 三、特殊交易或事项中产生的资产、负债计税基础的确定/165
 - 四、暂时性差异/166
- 第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认/169
 - 一、递延所得税负债的确认和计量/169
 - 二、递延所得税资产的确认和计量/172
 - 三、适用所得税税率变化的影响/177
- 第四节 所得税费用的确认和计量/177
 - 一、当期所得税/178
 - 二、递延所得税/178
 - 三、所得税费用/179
 - 四、合并财务报表中因抵销未实现内部销售损益产生的递延所得税/182
 - 五、所得税的列报/183
- 第五节 综合案例分析/183
- 自测题/185

第八章 个人所得税会计 /192

- 第一节 个人所得税的计算/192

一、个人所得税的计税依据/192

二、个人所得税的计算/194

第二节 个人所得税的会计处理/199

一、个人所得税的会计科目设置/199

二、个人所得税的会计处理/199

自测题/202

附：**自测题参考答案 /205**

参考文献/227

1

CHAPTER

第一章

税务会计概论

第一节 税务会计的概念

一、税务会计的概念

税收是一个国家的财政收入的重要来源，同时也是纳税人支出的重要组成部分，尤其是在税法、税制日益完善的今天，作为主要纳税人的企业，纳税已在其经营决策中扮演着越来越重要的角色。美国著名会计学家埃尔登·S. 亨德里克森在《会计理论》一书中写道：“很多小企业的会计目的主要都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。即使对于大公司来说，收益的纳税亦是会计师们的一个主要问题。”因此，与纳税息息相关的税务会计作为一门学科越来越受到重视。

税务会计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。税务会计是为了满足纳税人经营管理的需要，从财务会计和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于一体的一门特种专业会计。

与财务会计相比，税务会计形成时间比较短，其制度与体系尚不完善，国内外学者对税务会计定义的表述也不尽一致。

税务会计是以国家现行税收法律、法规为准绳，以货币为基本计量单位，运用会计学的理论及其专门方法，对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳等税务活动所引起的税务资金运动进行连续、系统、全面地反映和监督的一门专业会计。

二、税务会计与财务会计的关系

税务会计是随着社会经济的发展而从财务会计中逐渐分离出来的融税收法规与会计核算于一体的特种专业会计。它与财务会计既有联系又有区别。

（一）税务会计与财务会计的联系

税务会计是为了满足社会发展的需要，从财务会计中分离出来的，是企业会

计的一个特殊领域。财务会计是税务会计产生和发展的基础，除纳税报表及其附注外，税务会计与财务会计共同使用包括凭证、账簿和报表在内的一套完整的会计账表，平时按会计准则进行账务处理，只有在会计准则与税法规定不一致，或在纳税筹划需要时，才依据税法规定进行计算调整，作调整会计分录。税务会计寓于财务会计之中，是融税法和会计核算为一体的特种专业会计。

（二）税务会计与财务会计的区别

1. 会计目标不同

财务会计的目标主要是向管理者、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、预测和评价企业的偿债能力、营运能力和获利能力，并做出正确的政策、投资和信贷决策。

税务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，供税务部门审核、检查企业计税情况，供决策者掌握企业的税负情况。

2. 会计核算依据不同

财务会计的核算依据是各种会计法规制度，包括《会计法》、《企业会计准则》和《企业会计制度》等。税务会计的核算依据除了各种会计法规和制度外，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，税务会计则以税收法规为依据来调整财务会计核算结果。

3. 会计核算对象不同

税务会计的核算对象是纳税人的涉税事项，核算会计主体的税收资金运动及其结果。而财务会计核算对象是企业全部经济事项，核算企业全部资金运动及其结果。因此，财务会计的核算内容比税务会计广泛。

4. 会计原则的运用上不同

财务会计一般采用权责发生制处理会计事项，而税务会计则由于其会计目标的制约，必须采用联合制处理会计事项。所谓联合制就是指权责发生制和收付实现制同时运用进行会计处理。并且，税务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。

第二节 税务会计的内容与税制构成要素

一、税务会计的内容

（一）税务会计的对象

税务会计的对象是税务会计的客体，是纳税人因纳税而引起的税款的形成、计算、缴纳、补退、罚款等经济活动以货币表现的资金运动。具体来说，包括以

下内容:

1. 经营收入

经营收入是企业在生产、经营过程中,销售产品(商品)、提供劳务所取得的各种收入,它是计算增值税、消费税、营业税等流转税以及企业所得税等收益税的依据。所以生产经营收入核算是否全面、真实、完整,关系到税款计算的是否准确以及能否及时、足额上缴国库。

2. 生产经营的成本费用及损失

生产经营的成本费用及损失是指企业生产经营过程中发生的各种耗费,以及因市场变化、意外灾害等原因造成的损失,是企业所得的抵减项。生产经营的成本费用及损失的核算关系到企业应纳税所得额的计算,从而影响所得税计算和缴纳的准确性。

3. 收益分配

收益是企业在一定时期内实现的利润总额,它主要是在国家、企业和职工个人之间进行分配,其中,企业与国家之间的分配主要是通过企业上缴所得税的形式实现的,但利润总额并不等同于税法规定中的应纳税所得额。当企业财务会计核算的利润总额与按税法要求核算的应纳税所得额不一致时,税务会计必须按照税法规定的要求及时调整财务会计核算的结果。

4. 税款的缴纳与纳税申报

由于各税种的计税依据和征收方法不同,同一税种因行业不同在会计处理上也存在差异,因此,纳税人必须严格按照税收法律法规的要求,准确计算应纳税额,并依法将计提的数额及时上缴国库。缴纳税款时,纳税人必须按照法定的程序编制纳税申报表,填制税收缴款书,经税务机关审核无误后及时缴纳。

5. 税收减免和税款退还

税收减免是国家根据一定时期的政治、经济和社会发展的需要,免除部分或全部税收负担,是对某些纳税对象给予优惠的一种特殊规定。税收减免意味着纳税人少纳或不纳税款。税务会计应反映减免税费的形成和使用情况。

退税有三种情况:一是政策性退税,如出口退税等;二是误收退税,如纳税人多纳税款或税务机关多征税款所发生的退税;三是一般性退税,如所得税汇算清缴时发生的退税等。退税对于国家来说,是国家税收资金的减少;对纳税人来说,是国家税收资金转化为企业经营资金的过程。税务会计应如实反映和监督这部分内容。

6. 税收滞纳金、罚款和罚金

纳税人违反税收法规被税务机关加收滞纳金和处以罚款,以及构成税务犯罪被法院处以罚金,均属于涉税事项,是税务资金运动的组成部分。税务会计应如

实反映和监督这部分内容。

（二）税务会计的基本前提

税务会计的目标是向税务信息的使用者提供关于纳税人税务活动方面的信息，以利于他们进行管理和决策。而纳税人（主要是企业）错综复杂的经济业务会使会计实务存在种种不确定因素，要进行正确的判断和估计，就必须首先明确税务会计的基本前提。税务会计源于财务会计，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，同时，税务会计也有其特殊性，主要包括以下5个方面：

1. 纳税主体

纳税主体是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人，亦称“纳税人”，它包括自然人和法人。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。

纳税主体与财务会计的会计主体有密切联系，但不等同。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。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，会计主体大多是纳税主体，但纳税主体并不一定都是会计主体。在某些垂直领导的行业，如铁路、银行等，由中国铁路总公司、各银行总行集中纳税，其基层单位是会计主体，但不是纳税主体。又如，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单位则成为这一纳税事项的会计主体。纳税主体作为代扣代缴义务人或代收代缴义务人时，纳税人与负税人是分开的。作为税务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，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，如预期所得税在将来要继续缴纳。这一前提是所得税税款递延、亏损前溯或后转以及暂时性差异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。

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。这一基本前提实际上已经成为税收立法、税收征管的基点，因此，各个税种都明确规定了纳税义务的确认原则、纳税期限、缴库期限等。

4. 纳税年度

纳税年度亦称税务会计期间，是指纳税人应向国家缴纳各种税款的起止时

间。我国的纳税年度是指自公历1月1日起至12月31日止。纳税年度不等同于纳税期限，它一般要根据一个国家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。

5. 年度会计核算

年度会计核算是税务会计中最基本的前提，即税制是建立在年度会计核算的基础上，而不是建立在某一特定业务的基础上。课税针对的是某一特定纳税期间内发生的全部事项的净结果，对于当期事项在后续年度中可能出现的不同结果则不予考虑，后续事项将在其发生的年度内考虑。

（三）税务会计的一般原则

税务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税务会计。但因为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，也会显著影响税务会计。

1. 收付实现制与权责发生制相结合的原则

收付实现制是指在确定某一会计期间的收入和费用时，以款项是否收到和付出为标准，即只要款项在当期收到，不管是否应该在该期收到，都确认为当期收入；只要款项在当期支付，不管是否应该在该期支付，都确认为当期费用。它突出地反映了税务会计的重要原则——现金流动原则。该原则是确保纳税人有能力支付应纳税款，从而确保政府获取财政收入的基础。但由于收付实现制不符合财务会计准则的规定，一般不能用于财务报告目的，因此只适用于个人和不从事商品购销业务的中小企业的纳税申报。

权责发生制也称应计制，是指在确定某一会计期间的收入和费用时，以权利和义务是否发生为标准，即只要权利已发生，不管款项是否已经收到，都确认为当期收入；只要义务已经发生，不管款项是否已经支付，都确认为当期费用。目前，大多数国家的税务当局也都接受了应计制原则，它被广泛应用于财务报告目的。当它被用于税务会计时，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，应计制的税务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，在税务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。

2. 划分营业收益与资本收益原则

由于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，在税务会计中应严格区分。营业收入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。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，为了正确地计算所得税费用，就应该有划分两种收益的原则和具体标准。

3. 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。将所得税视为一种费用的观点意味着如果所得税符合确认与计量这两个标准，则权责发生制对于费用的确定就是适宜的，意味着要根据该会计期间内围绕会计目的所报告的收入和费用来确定所得税费用，而不考虑纳税目的所确认的收入和费用的时间性。

4. 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。税务会计在确认、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. 纳税筹划原则

税务会计在进行税收实务处理时，要时刻注重纳税筹划，它是纳税人在其经营决策、筹资决策和投资决策过程中，在不违反税收法律法规的前提下，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、比较和预测等一系列管理活动的总称。纳税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。

二、税制构成要素

税制是税收制度的简称，它是国家以法律形式规定的各种税收法律、法规和征收管理方法的总称，它规定了国家与纳税人之间的征纳关系。税收制度由纳税人、征税对象、税目、税率、税额计算、纳税环节、税款征收时间、纳税地点、税负调整和违章处理等要素构成。其中，纳税人、征税对象和税率是最基本的三