



Accounting 21世纪会计系列教材
Classics

Tax Accounting

纳税会计

林 钢 编著

中国人民大学出版社



Accounting
Classics

21世纪会计系列教材

▲ Tax Accounting

纳税会计

林 钢 编著

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税会计/林钢编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2012. 3
21 世纪会计系列教材
ISBN 978-7-300-15330-8

I. ①纳… II. ①林… III. ①税收会计-高等学校-教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 040058 号

21 世纪会计系列教材

纳税会计

林 钢 编著

Nashui Kuaiji

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511398 (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 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京鑫丰华彩印有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

版 次 2012 年 4 月第 1 版

印 张 21.25 插页 1

印 次 2012 年 4 月第 1 次印刷

字 数 456 000

定 价 39.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前言

纳税会计属于财务会计的分支。纳税会计是以企业会计准则为依据对发生的交易或事项进行会计处理,同时按照税收法规的相关规定调整各项税费的一种专项会计。在财务会计体系中,纳税会计与存货会计、固定资产会计等处于同等地位。

基于纳税会计的上述特点,可以认定纳税会计的主体即为财务会计主体,纳税会计的目标、要素、原则等均涵盖在财务会计的目标、要素、原则之中,因此本教材不再单独讲述纳税会计的目标、要素、原则等问题(纳税会计课程的学习,应在财务会计和税法课程学习之后进行)。本书的特点有:

1. 主要讲述流转税(关税除外)会计与所得税会计。这是因为这两部分内容在会计处理中较为复杂,而其他税种如关税、个人所得税、资源税、契税、房产税、土地使用税、车船税、印花税等,会计处理比较简单,只要掌握了税法的相关规定,很容易掌握其会计处理,如写入教材其内容将与税法产生大量重复,增加不必要的篇幅。

2. 全面、深入地讲解流转税和所得税的会计处理。本书一方面讲解企业发生的交易或事项的会计处理方法,另一方面讲解税法的相关规定,并将两者结合起来,计算应缴纳的各项税费。同时辅以大量案例,便于教师讲授、学生学习,也便于税务部门工作人员、会计人员、会计师事务所审计人员在工作中进行参考。

3. 为了配合营业税改征增值税试点工作,本书通过大量案例讲解了《财政部国家税务总局关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》(财税[2011]第110号)的规定,供广大读者了解营业税改征增值税的内容和核算方法。

本教材分为上、下两篇。上篇为流转税会计。

第1章为“增值税会计”。第2节至第5节讲述一般纳税人的进项税额、销项税额、出口退税和缴纳增值税的会计处理,案例以一家公司的业务为基础将各节的内容串联起来;第6节讲述小规模纳税人的会计处理;第7节讲述营业税改征增值税试点方案。

第2章为“消费税会计”。第2节讲述一般业务(销售产品业务)的消费税会计处理;第3至第5节讲述特殊业务(视同销售行为、委托加工和出口退税业务)的消费税会计处理。

第3章为“营业税会计”。第2节分行业讲述营业税会计处理;第3节、第4节分别讲述各行业共同性业务如转让无形资产、销售不动产等的营业税会计处理。



第4章为“城市维护建设税和教育费附加会计”。讲述城市维护建设税和教育费附加的会计处理。

下篇为企业所得税会计。

第5章为“企业所得税会计概述”。讲述企业所得税会计的基本概念。

第6章为“会计核算与税法规定的差异辨析”。第1节讲述永久性差异的调整及相关会计处理，各项差异的调整均辅以案例说明；第2节讲述利润表项目涉及时间性差异的主要内容；第3节讲述资产负债表项目涉及暂时性差异的主要内容，具体会计处理方法在第7~11章中讲述；第4节讲述时间性差异与暂时性差异的区别与联系。

第7~11章分别按照资产、负债、权益项目讲述暂时性差异的会计处理。上述各章分别按照暂时性差异的具体内容，首先讲述相关业务的日常会计核算，然后讲述企业所得税法的相关规定，最后讲述所得税的纳税调整、应交所得税的计算、递延所得税资产或递延所得税负债的确认和计量以及所得税费用的确认和计量。各项暂时性差异的调整均辅以案例说明。

第12章为“合并财务报表暂时性差异的所得税会计核算”。讲述企业在编制合并财务报表时相关业务抵销后所得税费用的调整方法。

本书在编写过程中，得到中国人民大学财政金融学院朱青教授的大力帮助；国家税务总局孙丽博士为本书的编写提供了大量的税务咨询；国家开发银行黄中华处长（高级会计师）、江西旅游商贸职业学院谭青教授、中国人民大学武雷副处长（高级会计师）、中国人民大学张冠宇硕士为本书的编写提供了部分资料，在此一并表示衷心的感谢！

本书在编写过程中，难免有疏漏和不当之处，敬请广大读者指正！

林钢

教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。为了更好地服务于一线教师教学，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

(1) 在“人大经管图书在线”(www.rdjg.com.cn)注册并下载“教师服务登记表”，或直接填写下面的“教师服务登记表”，加盖院系公章，然后邮寄或传真给我们。我们收到表格后将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

(2) 如果您有“人大出版社教研服务网络”(http://www.ttrnet.com)会员卡，可以将卡号发到我们的电子邮箱，无须重复注册，我们将直接为您开通相关专业领域教学资源的下载权限。

如您需要帮助，请随时与我们联系：

中国人民大学出版社工商管理分社

联系人：刘玉仙 (010-62515735)

李文重 (010-82501704)

传真：010-62515732, 62514775

电子邮箱：rdcsjg@crup.com.cn

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室 (100872)

教师服务登记表

姓 名		☐ 先生 ☐ 女士	职 称		
座机/手机				电子邮箱	
通讯地址				邮 编	
任教学校				所在院系	
所授课程	课程名称	现用教材名称	出版社	对象 (本科生/研究生/MBA/其他)	学生人数
需要哪本教材的配套资源					
人大经管图书在线用户名					
院/系领导 (签字): 院/系办公室盖章					

目 录

上篇 流转税会计

第 1 章 增值税会计	3
1.1 增值税会计概述	3
1.2 增值税进项税额的会计核算	6
1.3 增值税销项税额的会计核算	11
1.4 增值税出口退税的会计核算	18
1.5 应交增值税与未交增值税的会计核算	19
1.6 小规模纳税人的增值税会计核算	21
1.7 营业税改征增值税试点方案	23
第 2 章 消费税会计	32
2.1 消费税会计概述	32
2.2 销售产品应交消费税的会计核算	34
2.3 视同销售行为应交消费税的会计核算	36
2.4 委托加工应税消费品应交消费税的会计核算	40
2.5 进口应税消费品退税的会计核算	43
2.6 实际缴纳消费税的会计核算	47
第 3 章 营业税会计	50
3.1 营业税会计概述	50
3.2 提供劳务应交营业税的会计核算	54
3.3 转让无形资产应交营业税的会计核算	57
3.4 销售不动产应交营业税的会计核算	58
3.5 实际缴纳营业税的会计核算	59



第4章 城市维护建设税和教育费附加会计	61
4.1 城市维护建设税和教育费附加会计概述	61
4.2 应交城市维护建设税和教育费附加的会计核算	63

下篇 企业所得税会计

第5章 企业所得税会计概述	73
5.1 企业所得税会计的基本原理	73
5.2 税前会计利润与应纳税所得额	74
5.3 应交所得税与所得税费用	76
第6章 会计核算与税法规定的差异辨析	85
6.1 永久性差异辨析	85
6.2 时间性差异辨析	100
6.3 暂时性差异辨析	103
6.4 时间性差异与暂时性差异的比较	105
第7章 流动资产暂时性差异的所得税会计核算	108
7.1 应收款项暂时性差异的所得税会计核算	108
7.2 交易性金融资产暂时性差异的所得税会计核算	121
7.3 存货暂时性差异的所得税会计核算	128
第8章 非流动资产暂时性差异的所得税会计核算（上）	140
8.1 持有至到期投资暂时性差异的所得税会计核算	140
8.2 可供出售金融资产暂时性差异的所得税会计核算	158
8.3 长期股权投资暂时性差异的所得税会计核算	168
第9章 非流动资产暂时性差异的所得税会计核算（下）	190
9.1 固定资产暂时性差异的所得税会计核算	190
9.2 无形资产及商誉暂时性差异的所得税会计核算	217
9.3 投资性房地产的所得税会计核算	227
第10章 负债暂时性差异的所得税会计核算	237
10.1 交易性金融负债暂时性差异的所得税会计核算	237
10.2 应付债券和长期借款暂时性差异的所得税会计核算	241
10.3 预计负债暂时性差异的所得税会计核算	256
10.4 房地产开发企业预收账款暂时性差异的所得税会计核算	265
10.5 以现金结算的股份支付暂时性差异的所得税会计核算	267
第11章 其他项目暂时性差异的所得税会计核算	274
11.1 其他项目暂时性差异概述	274
11.2 职工教育经费暂时性差异的所得税会计核算	275
11.3 广告费和业务宣传费暂时性差异的所得税会计核算	278
11.4 未弥补纳税亏损暂时性差异的所得税会计核算	280
11.5 以权益结算的股份支付暂时性差异的所得税会计核算	286



第 12 章 合并财务报表暂时性差异的所得税会计核算	292
12.1 合并财务报表暂时性差异的所得税会计核算概述	292
12.2 子公司可辨认资产公允价值大于账面价值差额暂时性差异的 所得税会计核算	293
12.3 存货所含内部利润抵销后暂时性差异的所得税会计核算	305
12.4 固定资产所含内部利润抵销后暂时性差异的所得税会计核算	308
12.5 资产减值准备抵销后暂时性差异的所得税会计核算	314
12.6 母子公司税率不一致情况下未实现内部利润抵销后暂时性差异的 所得税会计核算	327



上 篇

流转税会计

1.1 增值税会计概述

1.1.1 增值税纳税人

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物或应税劳务的销售额，以及进口货物的金额计算税款，并实行税款抵扣制的一种流转税。

1. 增值税纳税义务人

《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）第一条规定，在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税实施细则》）第二条、第三条对《增值税暂行条例》第一条做了进一步的解释：货物，是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。加工，是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求，制造货物并收取加工费的业务。修理修配，是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。销售货物，是指有偿转让货物的所有权。提供加工、修理修配劳务（以下称应税劳务），是指有偿提供加工、修理修配劳务。单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供加工、修理修配劳务，不包括在内。有偿，是指从购买方取得货



币、货物或者其他经济利益。

《增值税实施细则》第八条规定,《增值税暂行条例》第一条所称在中华人民共和国境内(以下简称境内)销售货物或者提供加工、修理修配劳务是指:(1)销售货物的起运地或者所在地在境内;(2)提供的应税劳务发生在境内。

《增值税实施细则》第九条规定,《增值税暂行条例》第一条所称单位,是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。所称个人,是指个体工商户和其他个人。

《增值税实施细则》第十条规定,单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的,以承租人或者承包人为纳税人。

2. 增值税扣缴义务人

《增值税暂行条例》第十八条规定,中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方为扣缴义务人。

3. 增值税纳税人的分类

按照我国现行制度规定,纳税义务人分为一般纳税人和小规模纳税人两种。小规模纳税人详见本章 1.6 所述。小规模纳税人以外的为一般纳税人。

1.1.2 增值税税率

1. 增值税税率的一般规定

《增值税暂行条例》第二条规定,纳税义务人适用以下税率:

(1) 纳税人销售或者进口货物,除后列第(2)、(3)项规定外,税率为 17%。

(2) 纳税人销售或者进口下列货物,税率为 13%:

1) 粮食、食用植物油;

2) 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品;

3) 图书、报纸、杂志;

4) 饲料、化肥、农药、农机、农膜;

5) 国务院规定的其他货物。

(3) 纳税人出口货物,税率为零;但是,国务院另有规定的除外。

(4) 纳税人提供加工、修理修配劳务(以下称应税劳务),税率为 17%。

2. 增值税税率的特殊规定

《增值税暂行条例》第三条规定,纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务,应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额;未分别核算销售额的,从高适用税率。

3. 增值税免税规定

《增值税暂行条例》第十五条规定,下列项目免征增值税:

- (1) 农业生产者销售的自产农产品;
- (2) 避孕药品和用具;
- (3) 古旧图书;
- (4) 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备;
- (5) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备;
- (6) 由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品;
- (7) 销售的自己使用过的物品。

1.1.3 会计科目的设置

为了进行增值税的核算,应在“应交税费”总账科目下设置“应交增值税”和“未交增值税”二级科目。

1. “应交税费——应交增值税”二级科目设置

应交增值税对于一般纳税人来说,在一般情况下属于一种价外税,即销售货物和提供应税劳务收取的增值税不计入销售收入,购进货物和接受应税劳务支付的增值税一般也不计入货物和劳务的成本,在价外单独核算。为此,应在“应交税费”科目下设置“应交增值税”二级科目进行核算。“应交增值税”二级科目还应按照应交增值税的构成内容设置专栏,进行明细核算。

“应交增值税”二级科目的借方一般设置进项税额、已交税金、出口抵减内销产品应纳税额和转出未交增值税四栏;贷方一般设置销项税额、进项税额转出、出口退税和转出多交增值税四栏。

贷方专栏中进项税额转出和出口退税两项为借方专栏中进项税额的抵减项目。本期销项税额大于抵减后的进项税额与出口抵减内销产品应纳税额之和的,其差额为本期应交增值税额。本期应交增值税额大于借方专栏“已交税金”的差额,为本期未交增值税,应从“应交增值税”二级科目借方(“转出未交增值税”专栏)转出,转入“未交增值税”二级科目贷方;本期应交增值税额小于借方专栏“已交税金”的差额,为本期多交增值税,应从“应交增值税”二级科目贷方(“转出多交增值税”专栏)转出,转入“未交增值税”二级科目借方。经过上述结转后,“应交增值税”二级科目应无余额。

如果本期销项税额小于抵减后的进项税额与出口抵减内销产品应纳税额之和,其差额为尚未抵扣的进项税额,保留在“应交增值税”二级科目内,可以在以后期间继续抵扣。“应交增值税”二级科目月末如有余额,应为借方余额,即尚未抵扣的进项税额。

2. “应交税费——未交增值税”二级科目设置

“应交税费——未交增值税”二级科目反映企业月末累计未交的增值税或多交

的增值税。该科目借方登记转入的当期应交未交增值税和实际缴纳的增值税，贷方登记转入的当期多交增值税。该科目借方余额为累计多交增值税，贷方余额为累计未交增值税。

需要说明的是，企业在缴纳增值税时，应将补交的以前月份未交增值税记入“应交税费——未交增值税”科目借方，将缴纳的当月增值税记入“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目借方。

1.2 增值税进项税额的会计核算

1.2.1 不得抵扣进项税额的会计核算

《增值税暂行条例》第八条规定，纳税人购进货物或者接受应税劳务（以下简称“购进货物”或者“应税劳务”）支付或者负担的增值税额，为进项税额。

《增值税暂行条例》第十条规定，下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（1）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；

（2）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；

（3）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；

（4）国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；

（5）第（1）项至第（4）项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

《增值税实施细则》第二十一条规定，购进货物，不包括既用于增值税应税项目（不含免征增值税项目）也用于非增值税应税项目、免征增值税（以下简称免税）项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

《增值税实施细则》第二十二条规定，个人消费包括纳税人的交际应酬消费。

《增值税实施细则》第二十三条规定，非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

《增值税实施细则》第二十四条规定，非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

《增值税实施细则》第二十五条规定，纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

《增值税实施细则》第二十六条规定，一般纳税人兼营免税项目或者非增值税应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

$$\begin{aligned} \text{不得抵扣的进项税额} &= \frac{\text{当月无法划分的全部进项税额}}{\text{当月全部销售额、营业额合计}} \times \text{当月免税项目销售额、非增值应税劳务营业额合计} \end{aligned}$$

企业购进货物或接受应税劳务时,如果支付的进项税额不得抵扣,应将其计入货物或应税劳务的成本,根据支付的全部价款,借记“原材料”、“固定资产”等科目,贷记“银行存款”等科目。

1.2.2 可以抵扣进项税额的会计核算

一般来说,凡是未明确不得抵扣的进项税额,都可以抵扣。可以抵扣的进项税额,又分为两种情况:取得增值税扣税凭证和未取得增值税扣税凭证。

1. 取得增值税扣税凭证

《增值税暂行条例》第八条规定,下列进项税额准予从销项税额中抵扣:

- (1) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。
- (2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

《增值税暂行条例》第九条规定,纳税人购进货物或者应税劳务,取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

《增值税实施细则》第十一条规定,一般纳税人因购进货物退出或者折让而收回的增值税额,应从发生购进货物退出或者折让当期的进项税额中扣减。

企业购进的一般货物及接受的应税劳务,一般来说,在取得增值税扣税凭证时,才能从销项税额中抵扣,这部分进项税额不计入购进货物或应税劳务的成本。企业购进货物或接受应税劳务时,应根据增值税专用发票中货物或应税劳务的价款,借记“原材料”、“固定资产”等科目;根据增值税专用发票中的进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目;根据支付的全部价款,贷记“银行存款”等科目。

2. 未取得增值税扣税凭证

《增值税暂行条例》第八条规定,下列进项税额准予从销项税额中抵扣:

- (1) 购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额。进项税额计算公式为:

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

- (2) 购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税额。进项税额计算公



式为:

$$\text{进项税额} = \text{运输费用金额} \times \text{扣除率}$$

《增值税实施细则》第十八条规定, 条例第八条所称运输费用金额, 是指运输费用结算单据上注明的运输费用 (包括铁路临管线及铁路专线运输费用)、建设基金, 不包括装卸费、保险费等其他杂费。

企业购进的货物如为免税的农业产品, 由于销售方不征增值税, 因而企业无法取得增值税专用发票, 但是按照税法规定, 企业可以按照免税农产品买价的 13% 作为进项税额抵扣。企业购进农业产品时, 应按买价的 87% 借记“原材料”等科目, 按买价的 13% 借记“应交税费——应交增值税 (进项税额)”科目, 按买价贷记“银行存款”等科目。

企业购进货物时, 支付的价款中如果含有销货单位代垫的运费 (即运输部门开具的运费发票), 由于运费属于非增值税项目, 运输部门不能开具增值税专用发票。但是按照现行制度规定, 可以将运费部分的 7% 作为进项税额抵扣。

企业支付运输费用时, 应按运输费用的 93% 借记“原材料”、“固定资产”等科目, 按运输费用的 7% 借记“应交税费——应交增值税 (进项税额)”科目, 按支付的运输费用贷记“银行存款”等科目。

1.2.3 进项税额转出的会计核算

《增值税实施细则》第二十七条规定, 已抵扣进项税额的购进货物或者应税劳务, 发生条例第十条规定的情形的 (免税项目、非增值税应税劳务除外), 应当将该项购进货物或者应税劳务的进项税额从当期的进项税额中扣减; 无法确定该项进项税额的, 按当期实际成本计算应扣减的进项税额。

《财政部国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008] 170 号) 规定, 纳税人已抵扣进项税额的固定资产发生《增值税暂行条例》第十条第 1 项至第 3 项所列情形的, 应在当月按下列公式计算不得抵扣的进项税额:

$$\text{不得抵扣的进项税额} = \text{固定资产净值} \times \text{适用税率}$$

一般纳税人在购进货物时, 如果不能直接认定其进项税额能否抵扣, 支付的进项税额可以先予抵扣, 待以后用于不得抵扣进项税额的项目时, 再将其转出, 抵减当期进项税额。进项税额转出时, 应借记有关科目, 贷记“应交税费——应交增值税 (进项税额转出)”科目。

【例 1—1】 图宝公司为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 17%。2011 年 8 月, 根据发生的有关增值税进项税额的业务, 编制会计分录如下:

(1) 1 日, 购入全新的不需安装的机器设备一台, 用于应税增值税产品的生产, 增值税专用发票注明买价 100 000 元、增值税额 17 000 元, 另支付运输费 500