

税务方法与实战案例丛书·知识更新版

化繁为简
点税为金

税务会计点睛

SHUIWU KUAIJI DIANJING 蔡 昌 编著



中国财政经济出版社

税务方法与实战案例丛书 ·

上海立信会计

税务会计点睛

蔡昌 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计点睛/蔡昌编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 1
(税务方法与实战案例丛书·知识更新版)
ISBN 978 - 7 - 5095 - 2508 - 1

I. ①税… II. ①蔡… III. ①税收会计 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 189876 号

责任编辑: 张若丹
封面设计: 郁 佳

责任校对: 李 丽
版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 13.75 印张 212 000 字

2011 年 1 月第 1 版 2011 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2508 - 1/F · 2134

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744



税务会计是会计学的一个重要分支，可以说是会计学与税收学的合璧。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，税务会计信息形成和披露方面就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。

目前，税务会计面临着巨大的挑战，其未来发展的关键在于税务会计信息披露的突破。现行财务报表体系其实仅仅是为会计信息披露服务的，明显缺乏相关涉税数据和税务决策信息，这里作一分析：利润表中的“营业税金及附加”项目反映营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费汇总数，而房产税、车船税、土地使用税、印花税等在“管理费用”账户核算，在利润表中也仅反映一个汇总数；资产负债表中的“应交税费”项目反映截至资产负债表日纳税人该缴而未缴的各种税费，包括增值税、消费税、企业所得税、资源

税务会计点睛

税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船税以及代扣代缴的个人所得税等，也仅仅是一期末静态数，不能反映会计期间（纳税期间）实际纳税额。基于这一信息披露现状，笔者认为，税务会计应致力于提供详细的税务会计信息，以供纳税人、征税机关及其他税务会计信息需求者阅读和使用。

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。本书依据《企业会计准则》和现行税收实体法的最新进展，以税收实体法为主线，通过大量案例系统讲解我国现行各税种的会计处理及纳税申报实务，体现着税务会计理论与实务的融合。本书还希望提供一个全新的税务会计操作框架，为进一步研究税务会计模式、开展税务会计实务工作奠定基础。限于作者的学识水平，书中疏漏在所难免，恳请读者不吝指正，以便进一步充实和提高。

蔡 昌

记于中央财经大学



第1章

税务会计基础 1

- 1.1 税务会计的内涵 1
- 1.2 税务会计的目标与原则 5
- 1.3 税务会计科目及其应用 9

第2章

流转税会计实务 12

- 2.1 增值税会计实务 12
- 2.2 消费税会计实务 46
- 2.3 营业税会计实务 59

第3章

关税与出口退税会计实务 66

- 3.1 关税会计实务 66
- 3.2 出口退税会计实务 69

第4章

所得税会计实务 79

- 4.1 企业所得税会计实务 79
- 4.2 个人所得税会计实务 110

税务会计点睛

第5章

其他税种会计实务 117

- 5.1 城建税及教育费附加会计实务 117
- 5.2 印花税会计实务 122
- 5.3 契税会计实务 129
- 5.4 资源税会计实务 134
- 5.5 土地增值税会计实务 140
- 5.6 城镇土地使用税会计实务 148
- 5.7 房产税会计实务 152
- 5.8 车船税会计实务 157
- 5.9 烟叶税会计实务 161

第6章

特殊业务的会计与税务处理 164

- 6.1 补充保险费的会计与税务处理 164
- 6.2 坏账准备及固定资产减值的会计与税务处理 166
- 6.3 金融资产的会计与税务处理 169
- 6.4 上市公司股票期权所得的会计与税务处理 177
- 6.5 股权投资会计与税务处理 180
- 6.6 资产负债表日后事项会计与税务处理 182

第7章

涉税账务调整方法与技巧 190

- 7.1 涉税账务调整的方法与技巧 190
- 7.2 汇算清缴中的涉税账务调整 194
- 7.3 税务稽查补税与账务调整 199

附录 203

策划人语 213

第 1 章

税务会计基础



1. 1

税务会计的内涵

税务会计是会计学的一个重要分支，是近代兴起的一门边缘性交叉学科。税务会计既不完全等同于财务会计，也不完全等同于税法和国际税收，它是会计和税法在一定程度上的结合，因此税务会计常被形象地称为“税务中的会计”或“会计中的税务”，即税务会计是专门探讨税款支出的确认、计量和涉税财务信息披露以及税收筹划的边缘性学科。对未来会计的发展，有人曾预言“单纯”的财务会计终将“消失”，而全新概念的涵盖税款支出确认与计量、税收筹划运作与涉税财务信息的税务会计信息系统将是未来会计发展的主流方向之一。

1. 1. 1 税务会计的概念

对税务会计的认识，众说纷纭，可谓仁者见仁，智者见智。美国税务会计专家吉特曼先生认为：税务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。日本著名税



税务会计点睛

务会计专家武田昌辅认为：“税务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，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。^①”

“税务会计是以国家现行税收法规为准绳，运用会计学的理论和方法，连续、系统、全面地对税款的形成、调整计算和缴纳等企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。^②”

“税务会计是以现行税收法规为准绳，运用会计学的理论和技术，并融汇其他学科的方法，以货币计价的形式，连续、系统、全面地综合反映、监督和筹划纳税人的税务活动，以便正确、及时、足额、经济地缴纳税金，并将这一信息提供给纳税人管理当局和税收机关的一门专门会计。^③”

“税务会计是以纳税人为会计主体，以货币为主要计量单位，依据现行税收法规，运用会计基本理论与方法，对税务资金运动进行连续、系统、全面的核算与筹划，旨在使纳税人在不违反税法前提下，及时、足额、经济地缴纳税金和向税务征管机关提供纳税信息的一门专业会计。^④”

本书认为，税务会计又称纳税会计，是指以税收法律、法规和会计制度为依据，以货币为计量单位，运用会计学的基本方法和程序，对企业的纳税活动所引起的资金运动予以反映和监督，以维护国家利益和纳税人合法权益的一门专业会计。

税务会计是为满足纳税人和征税机关对税务会计信息的需要，将会计理论与方法同纳税活动相结合而发展起来的一门新兴的边缘性学科，其核心是利用会计方法、以税法为依据完成税款计算、税款缴纳、账务处理以及税收筹划等任务的一系列涉税管理活动。

税务会计以计税为基础，但税务会计并不要求企业在财务会计的凭证、账簿、报表之外再增设一套会计账表，而是要求企业应配备专职的税务会计人员，对于大型企业还应设置专门的税务会计机构，为企业的管理决策提供税务信息。税务会计信息大多来自财务会计，在财务会计

① 武田昌辅：《新编税务会计通论》，日本森山书店1985年版。

② 盖地：《税务会计学》，中国人民大学出版社2009年版。

③ 于长春：《税务会计研究》，东北财经大学出版社2001年版。

④ 涂龙力：《税务会计》，中国税务出版社1999年版。



基础上进行纳税调整、税款计算，并最终填写纳税申报表，披露相关的税务会计信息。

1.1.2 税务会计的特点

(1) 税法导向性

税务会计受制于税收法律制度，以现行税法为准绳，一些不便按照税法反映的会计事项，必须单独设置账簿，单独核算税款，或者采用备查簿登记。

税务会计中的核算方法则必须在遵守国家现行税法的前提下选择，税法严格制约着征纳双方的权利、义务及分配关系。税法是调节税企关系的准则，国家不能超越法律征税，企业也不能不履行纳税义务。纳税人无论选择什么样的核算方法，凡涉及纳税的，都必须以税法为准绳。财务会计制度与现行税法有矛盾时，纳税人必须以税法为基础，依法及时足额缴纳税款。

(2) 专业性

税务会计运用会计特有的方法和程序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等。对于某些税种，其计税依据与会计账面提供的依据可能不一致，此时必须以税法为依据，进行相应的计算和调整。所以，税务会计具有很强的专业性，要求财务人员不仅要精通会计，也要精通税法。

(3) 协调性

税务会计是从财务会计中分离出来的，对于财务会计确认、计量、记录和报告的事项及其结果，只要其与税法不相悖，就可以直接采用；只对不符合税法规定的业务或事项，才进行纳税调整。所以，税务会计在会计处理与税务处理方面需要不断协调。

(4) 税收筹划性

税务会计与其他会计相比，具有明显的筹划性特征。即企业借助税务会计核算并履行纳税义务，同时还应体现纳税人的权利，合法筹划减轻纳税人的税负，努力实现其财务目标。因此，税务会计还具有筹划性的一面，即要求纳税人通过事先筹划，巧妙安排会计事项，合理选择会计政策，实现依法节税。

税务会计点睛

1.1.3 税务会计与财务会计的关系

(1) 税务会计与财务会计的联系

财务会计与税务会计的关系非常密切，两者通过纳税调整、会计报表与纳税申报表的对比联系起来，如图 1-1 所示。

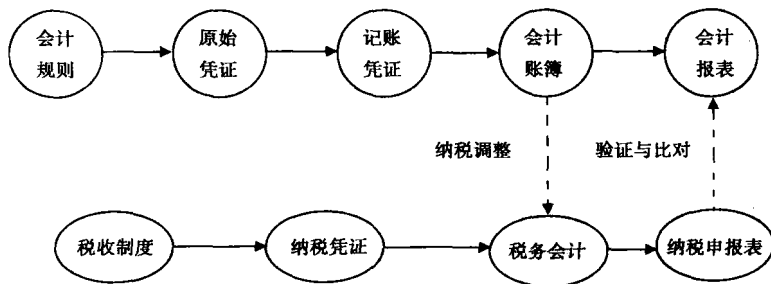


图 1-1 财务会计与税务会计的联系

①税务会计与财务会计的核算原理相同。税务会计并不要求企业在财务会计核算的凭证、账簿、报表之外再设一套纳税会计核算体系（纳税申报表除外）。企业只需设置一套完整的会计账表，平时依照会计准则、会计制度进行会计处理，在计算缴纳税款时再按照税法要求进行纳税调整，形成纳税核算结果和纳税申报表。所以，税务会计与财务会计的核算原理是相同的，即两者都运用会计的基本原理，包括会计的记账方法、核算方法和账务处理程序等。

为了更好地进行纳税调整，满足企业纳税管理的要求，可以专门设置辅助账反映税法和会计差异的部分。例如，比较典型的是所得税应纳税额与所得税会计核算的差异，就可以通过设置辅助账专门反映应纳税额与所得税费用的差异，为纳税人申报缴纳企业所得税和进行所得税会计处理提供准确的信息资料。

②税务会计以财务会计为基础。从税务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，仅是与税收有关的资金运动，这部分资金并未游离于企业资金运动之外，而是企业整体资金运动的一部分。所以，税务会计不能脱离财务会计而独立存在，税务会计是以财务会计核算为依据，并监督财务会计核算是否符合税法的规定。

(2) 税务会计与财务会计的区别



①税务会计与财务会计的目标不同。财务会计的目标是编制财务报表,除为利益相关者(政府、银行及投资者、债权人等)服务之外,更重要的还是为企业经营管理当局服务,为内部经营管理提供一系列重要的财务会计信息。而税务会计是企业向税务部门、海关报送纳税申报表(单),正确履行纳税义务的重要保障,其目的在于保证应纳税款的及时足额缴纳,并使纳税人充分享受正当的合法权益。

②税务会计与财务会计的核算依据不同。税法与《企业会计准则》之间存在不少差异,尤其是在收益的实现时间和费用的可扣减性上。政府征税要以纳税人当期货币支付能力为基础,并从收入、费用配比角度进行税款计算,在征税方法、征管模式选择和税款计算上带有浓厚的强制性和统一性要求。而会计处理则主要遵循《企业会计准则》,以权责发生制为基础处理各种经济业务,且允许在一定范围内进行会计政策选择。

③税务会计与财务会计的核算对象不同。财务会计核算和监督的对象是企业的全部资金运动,包括资金的投入、周转、消耗、退出等经济过程。而税务会计核算和监督的对象只是与企业税收有关的资金运动,即原企业财务会计中有关税款的计算、申报与解缴等内容由税务会计来完成。

④税务会计与财务会计关于损益计算的程序不同。由于应税所得与会计利润存在差别,税法明确规定了法定收入项目、税法允许扣除的项目及其金额的确认原则和方法。税务会计以税法为依据,但在实际计算应纳税款时,根据会计与税法的差异,把“会计利润”调整为应纳税所得额后再进行应纳税款的计算。

1.2

税务会计的目标与原则

1.2.1 税务会计的目标

税务会计的目标是向会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信

税务会计点睛

息。税务信息的使用者首先是各级税务机关，它们根据税务会计信息进行税款征收、检查、监督，并作为税收立法的主要依据。企业的利益相关者（如投资者、债权人、经营者等）可以凭借税务会计信息了解企业的税收负担及纳税义务履行情况，并为其经营决策、投融资活动服务。社会公众通过企业提供的税务会计报告，可以了解企业对社会的税收贡献、纳税诚信度和未来发展潜力等情况。

1.2.2 税务会计的前提假设

税务会计的前提假设在继承财务会计前提假设的基础上，又进行了不断发展和演化。

（1）纳税主体

所谓纳税主体，就是直接负有纳税义务的实体。纳税主体和会计主体不一定等同。一般情况下，会计主体应是纳税主体；但垂直管理的行业，如铁路、银行等系统，总部统一汇总纳税，基层单位不单独纳税，属于会计主体但不是纳税主体。再如，个人是纳税主体，但不是会计主体。

（2）持续经营

所谓持续经营，是指纳税主体将继续存在足够长的时间而不会解散或倒闭，这样才能进行会计核算和纳税处理。只有建立持续经营的前提假设，才能在不同期间进行跨期纳税调整及所得税递延处理。持续经营只是一种假设，当现实真的出现非持续经营情况时，在税务上进行清算处理。

（3）纳税分期

纳税分期前提假设是为了会计核算和纳税便利而设定的。只有选取合适的纳税年度才能实现纳税核算，这是为了方便损益计算和税款缴纳。如遇到改组、破产、清算等原因，使该纳税期间不足 12 个月的，则也应以实际经营期限为一个纳税年度。

（4）货币计量

在中国境内，企业应纳税额的计算与缴纳必须以人民币为计量单位。货币计量的会计要求是确定记账本位币，以记账本位币作为基本记账货币。货币计量假定货币在不同期间不发生币值的波动，即不考虑通货膨胀。如果考虑币值变动，那么税款的计算和缴纳就会

缺乏统一标准，无法顺利完成税款的计算和缴纳活动。但是，在税务决策时又必须考虑货币时间价值因素，递延纳税也是税收筹划追求的目标之一。

1.2.3 税务会计的原则

由于税务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以及会计要素的确认与计量原则，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着税务会计。结合会计原则、税收原则和税务会计本身的特点，税务会计必须遵循如下原则：

(1) 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归属期间，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，会计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会计基础，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，权责发生制在保障收入和费用确认及配比方面发挥着极为重要的作用。

税务会计为了保证企业纳税的及时性、公平性，在收入的确认上，一方面贯彻权责发生制原则，如在流转税法规中，都将“收取销售款项或取得索取销售款项凭据的当天”作为纳税义务发生时间；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处理，但在税务处理上仍然要求企业计算缴纳税金。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条规定：“企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，均不作为当期的收入和费用。”但在费用的扣除上，会计采用稳健性原则列入的某些预提费用或风险准备金，如

税务会计点睛

存货、固定资产等资产项目提取的减值准备，在税务上是不予认可的，因为税务强调“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。还有一些地方，税法规定计算应纳税所得额时继续采取收付实现制，如税前工资的扣除，特别要求工资的实际支付是所得税扣除的前提。因此，税务会计是以权责发生制为基础的，同时也适度采用收付实现制。

(2) 收入原则

收入有两层含义：一是国家的税收收入。税务会计必须遵循确保国家财政收入的原则，税款的计算、缴纳、减免都必须保障财政收入的稳定性。二是纳税人的生产经营收入，它是计税的依据。企业所缴纳的各种税，其中不乏计税依据是经营收入的税种，如增值税以不含税的销售额为计税依据，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税销售额为计税依据。企业计算净收入时，在收入核算的基础上，扣除相应的成本、费用支出，得到会计利润；根据税法要求对会计利润进行纳税调整，计算出应纳税所得额，以此作为企业所得税的计税依据并最终计算出应纳税所得额。

税务会计在核算收入时，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、足额上缴税款，严格履行纳税人应尽的纳税义务。

(3) 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的成本、费用相配比。税务会计遵循“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，不得转移到以后年度补扣。另外，赞助支出、担保支出等与应税收入不相关的支出项目，不得在税前扣除。

同时，配比原则还应用在会计政策变更时。如果累积影响数能够合理确定，应采用追溯调整法处理，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。税务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金额。

(4) 合法原则

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税款缴纳，一定程度地控制了纳税人对应纳税额、纳税时间的自由调整权。税务会计必须按现行税法处理有关涉税事项。当征纳双方存在税收争议时，可以申请行政复议或向法院提起诉讼。

(5) 节税原则

税务会计既要保证依法计税，又要为纳税人争取最大税收利益。因此，纳税人在经营、投资和理财过程中，享有依法筹划的权利，即选择什么样的会计政策，采用何种税收筹划方案，可以进行周密的谋划和决策。其实，税务会计的目标不是会计，而是收益。

(6) 接受监督原则

税务会计要据实申报会计核算结果，申报是否真实、完整、准确，是判断企业是否依法纳税的依据。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检自查。税务机关进行税务稽查，纳税人应积极配合其检查，并根据税务机关的审查决定进行补退税，相应调整会计账簿记录。

1.3

税务会计科目及其应用

1.3.1 税务会计科目

《企业会计准则——应用指南》中对涉税的若干会计科目进行详细解释，这里概括性地介绍相关税务会计科目的运用。

(1) “应交税费”科目

“应交税费”属于负债类会计科目，主要核算企业按照税法规定

税务会计点睛

计算应交纳的各种税费，包括增值税、消费税、营业税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、教育费附加、矿产资源补偿费等。企业代扣代交的个人所得税等，也通过本科目核算。但车船税、印花税、土地增值税、房产税等不需要预缴的税种，一般不通过本科目核算，而是在实际发生时直接计入“管理费用”。

本科目可按应交的税费项目进行明细核算，即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，并且根据税收管理的需要，在增值税核算中进一步分专栏进行明细核算，如在“应交税费——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。

企业按规定计算应交的消费税、营业税、资源税、城市维护建设税、教育费附加等，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目。实际交纳时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

企业按照税法规定计算应交的企业所得税，借记“所得税费用”等科目，贷记本科目。交纳企业所得税时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

“应交税费”账户的一般核算程序是：期末，纳税人计算应交纳的税金时，借记有关科目，贷记“应交税费”科目及有关明细科目；当纳税人实际交纳各种税金时，借记“应交税费”科目及有关明细科目，贷记“银行存款”科目。本科目期末贷方余额，反映企业尚未交纳的税费；期末如为借方余额，反映企业多交或尚未抵扣的税费。

（2）“营业税金及附加”科目

本科目核算企业经营活动发生的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。房产税、车船税、土地使用税、印花税在“管理费用”科目核算，但与投资性房地产相关的房产税、土地使用税在本科目核算。

企业按规定计算确定的与经营活动相关的税费，借记本科目，贷记“应交税费”科目。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结