

第四章 涉税会计核算

【知识点2】消费税会计核算

一、生产销售应税消费品的账务处理

(一) 一般生产销售应税消费品的账务处理

1. 一般情形：于生产销售时纳税。
2. 视同销售：以应税消费品换取生产资料、抵偿债务、投资入股、支付代购手续费。

会计处理：

借：银行存款/应收账款/长期股权投资/材料采购等

贷：主营业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

借：税金及附加

贷：应交税费—应交消费税

【例题1·简答题】某汽车生产企业系增值税一般纳税人。2022年3月销售小轿车30辆，出厂每辆不含税售价12万元，款项已收到并存入银行，假设增值税适用税率13%，消费税税率9%。

要求：计算相关的增值税，消费税。并写出相应会计分录。

增值税=30×12×13%=46.8（万元）

消费税=30×12×9%=32.4（万元）

收入实现的会计分录：

借：银行存款	406.8
贷：主营业务收入	360
应交税费—应交增值税（销项税额）	46.8

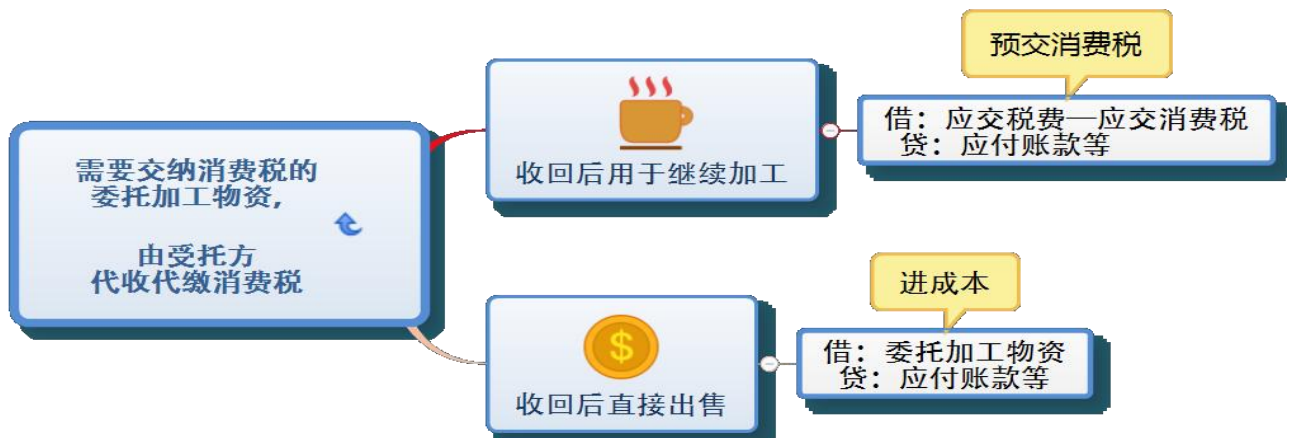
计提消费税的会计分录：

借：税金及附加	32.4
贷：应交税费—应交消费税	32.4

(二) 自产自用应税消费品的账务处理

1. 用于连续生产应税消费品：不纳消费税。
2. 用于其他方面：在移送使用时缴纳消费税。
3. 计税基数：以同类消费品的销售价格确定；没有同类消费品销售价格，按组成计税价格确定。

二、委托加工应税消费品的核算



应交税费—应交增值税（销项税额） 3900

②结转成本

借：主营业务成本 15000
 贷：库存商品 15000

③相关的消费税

借：税金及附加 1500
 贷：应交税费—应交消费税 1500

第三节 所得税会计核算

一、税会差异的类型

税会差异具体体现为永久性差异和暂时性差异。两类差异均会影响当期应纳税所得额的计算。

其中永久性差异以后期间不得调整，暂时性差异在以后期间可以调整。

暂时性差异在会计核算中通过递延所得税项目核算。

【例题1·简答题】2022年甲企业向贫困地区直接捐赠20万元现金，会计上计入营业外支出，除此之外的其他利润总额为520万元，并且没有税会差异。

会计利润总额=520-20=500（万元）

因直接捐赠在企业所得税前无法扣除，

故企业所得税应纳税所得额=500+20=520（万元）

应纳税额=520×25%=130（万元）

【例题2·简答题】2021年12月甲企业购入生产设备200万元，会计上计入固定资产，按5年平均计提折旧，该企业选择在企业所得税前一次扣除。2022年利润总额为560万元，除该项固定资产可能产生税会差异外，其他业务没有税会差异。

会计利润总额=560（万元）

因取得该固定资产在企业所得税前一次性扣除，2022年，企业所得税应纳税所得额=560-200+40=400（万元）

应纳税额=400×25%=100（万元）

会计核算：

项目	账面价值	计税基础	递延所得税负债
固定资产	160	0	160*0.25=40

2022年确认该递延所得税负债：

借：所得税费用 40
 贷：递延所得税负债 40
借：所得税费用 100
 贷：应交税费—应交所得税 100

二、“所得税费用”科目

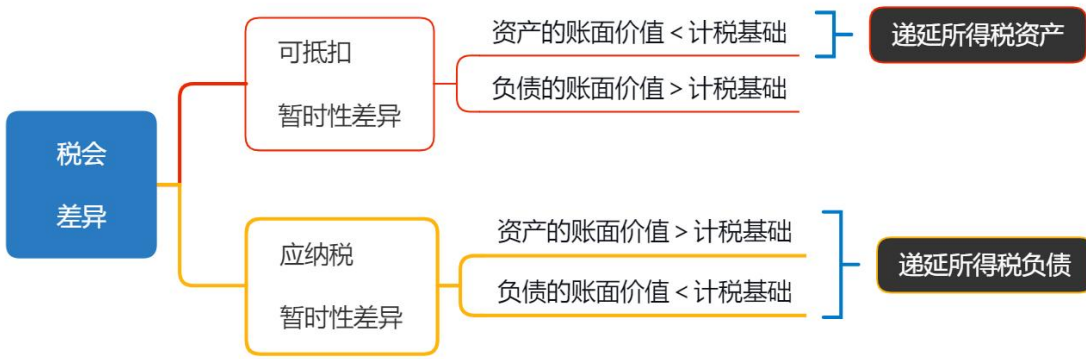
1. 核算企业根据会计准则确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。
2. 所得税费用=当期应交所得税+递延所得税
3. 期末应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。
4. “所得税费用”不一定等于“应交税费—应交所得税”。

如果存在暂时性差异，二者金额不等。

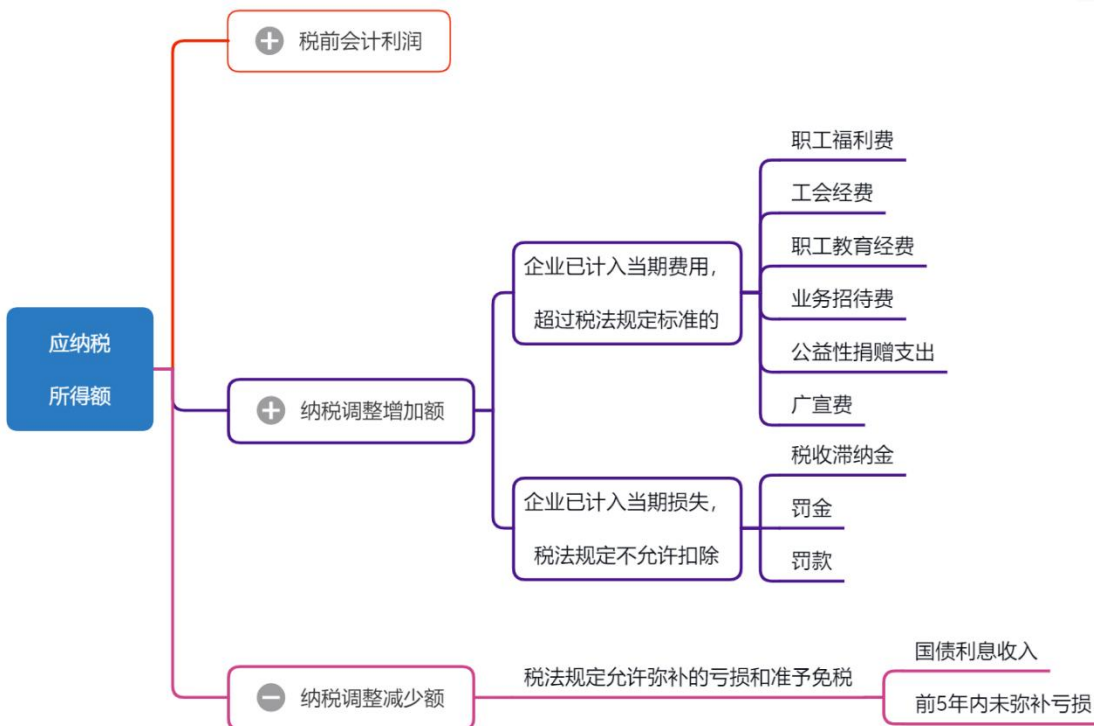
因暂时性差异“应交税费—应交所得税”与“所得税费用”的差额通过递延所得税资产、递延所得税负债两个科目核算。

三、“递延所得税资产”“递延所得税负债”科目

1. 税会差异



2. 所得税费用与应交所得税



【例题1·简答题】假定某企业适用的所得税税率为25%，2022年度利润表中利润总额为2325万元。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

2022年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

- (1) 1月开始计提折旧的一项固定资产，成本为1000万元，使用年限为10年，净残值为0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税法按直线法计提折旧，假定税收法规规定的使用年限及净残值与会计规定相同。
- (2) 当年发生研发开发支出500万元，支出不符合资本化条件。
- (3) 违反环保规定应支付罚款200万元。
- (4) 期末对持有的存货计提了50万元的跌价准备。
- (5) 期末持有的交易性金融资产成本500万元，公允价值为800万元。

【分析1】永久性差异：

(2) 当年发生研发开发支出500万元，支出不符合资本化条件。
会计上作为费用化扣除500万元，税法上扣除875万元（加计扣除75%）。
发生永久性差异375万元。纳税调减。

(3) 违反环保规定应支付罚款200万元。会计上作为营业外支出扣除200万元，税法上不允许扣除。
发生永久性差异200万元。纳税调增。

【暂时性差异】

(1) 固定资产会计上按双倍余额递减法计提折旧200万元，而税法规定按直线法计提折旧100万元，产生暂时性差异，当期应调增应纳税所得额100万元（递延所得税资产）。

(4) 期末对持有的存货计提了50万元的跌价准备，税法规定不能税前扣除，当期应调增应纳税所得额50万元，同时形成暂时性差异（递延所得税资产）。

(5) 期末持有的交易性金融资产成本为500万元，公允价值为800万元。

期末持有的交易性金融资产成本为500万元，公允价值为800万元，会计上确定的公允价值变动收益，税法上不认可，当期应调减应纳税所得额300万元，同时形成暂时性差异（递延所得税负债）。

递延所得税资产=150×25%=37.5（万元）。

递延所得税负债=300×25%=75（万元）。

递延所得税=（期末递延所得税负债-期初递延所得税负债）-（期末递延所得税资产-期初递延所得税资产）=（75-0）-（37.5-0）=37.5（万元）。

2022年度应纳税所得额

=2325+150-300-375+200=2000

应纳税额=2000×25%=500（万元）。

借：所得税费用	537.5
递延所得税资产	37.5
贷：应交税费—应交所得税	500
递延所得税负债	75

四、个人所得税会计核算

1. 计提时

借：应付职工薪酬

 贷：应交税费—应交个人所得税

2. 缴纳时

借：应交税费—应交个人所得税

 贷：银行存款

【例题1·单选题】林某为C公司经理，个人所得税由公司代扣代缴，6月份税款为260元，公司代扣税款时应作如下会计处理（ ）。

A. 借：管理费用	260
贷：应付职工薪酬	260

- B. 借：营业外支出 260
 贷：应交税费—应交个人所得税 260
- C. 借：所得税费用 260
 贷：应交税费—应交个人所得税 260
- D. 借：应付职工薪酬 260
 贷：应交税费—应交个人所得税 260

【答案】D

第四节 其他税种会计核算

一、印花税的核算

1. 由于印花税一般情况下是由纳税人以购买并一次贴足印花税票方式缴纳税款的，因此，为了简化处理，纳税人缴纳的印花税可以不通过“应交税费”科目核算。

购买印花税票时，可以直接

借：税金及附加
 贷：银行存款

2. 采用按期汇总申报缴纳方式的印花税纳税人也可以通过“应交税费—应交印花税”科目核算印花税企业按应计提的印花税额

借：税金及附加
 贷：应交税费—应交印花税

实际纳税时

借：应交税费—应交印花税
 贷：银行存款

二、土地增值税的会计核算

（一）房地产开发企业土地增值税的会计核算

1. 房地产开发企业计提土地增值税时

借：税金及附加
 贷：应交税费—应交土地增值税

2. 纳税人采取预售方式销售房地产的，对在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，税务机关可以预征土地增值税。

纳税人按税法规定预缴的土地增值税

借：应交税费—应交土地增值税
 贷：银行存款

待项目办理完土地增值税清算时

借：税金及附加
 贷：应交税费—应交土地增值税

若收到退回多缴的土地增值税

借：银行存款
 贷：应交税费—应交土地增值税

若补缴土地增值税，则做相反的会计分录。

（二）非房地产开发企业土地增值税的会计核算

非房地产开发企业对于地上建筑物及其附着物转让的业务通过“固定资产清理”等科目核算。按转让时应缴纳的土地增值税额

借：固定资产清理

贷：应交税费—应交土地增值税

三、契税的核算

1. 纳税人购买房屋、建筑物等固定资产的同时获得土地使用权的，按应计提的契税

借：在建工程/固定资产

贷：应交税费—应交契税

纳税人可以不通过“应交税费—应交契税”科目核算契税，这种情况下，企业实际缴纳契税时

借：在建工程/固定资产

贷：银行存款等

2. 纳税人单独购买土地使用权，按应计提的契税

借：无形资产

贷：应交税费—应交契税

纳税人可以不通过“应交税费—应交契税”科目核算契税，这种情况下，企业实际缴纳契税时

借：无形资产

贷：银行存款

四、资源税的核算

1. 直接销售应税产品应纳资源税的会计核算

纳税人计提资源税时

借：税金及附加

贷：应交税费—应交资源税

2. 自产自用应税产品应纳资源税的会计核算

纳税人自产自用应税产品，自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税。

自用于其他方面的，视同销售，按规定计提资源税时，

借：生产成本/制造费用

贷：应交税费—应交资源税

五、车辆购置税的会计核算

1. 纳税人可以不通过“应交税费—应交车辆购置税”科目核算车辆购置税。企业实际缴纳车辆购置税时，

借：固定资产

贷：银行存款

2. 纳税人也可以通过“应交税费—应交车辆购置税”科目核算车辆购置税。

企业购置应税车辆或者免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，按应计提或者补缴的车辆购置税额

借：固定资产

贷：应交税费—应交车辆购置税

六、环境保护税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加、车船税的核算

借：税金及附加

贷：应交税费

【例题1·单选题】企业按期计提车船税时，下列分录正确的是（ ）。(2018年)

A. 借：管理费用

贷：应交税费—应交车船税

B. 借：固定资产

贷：应交税费—应交车船税

C. 借：税金及附加

贷：应交税费—应交车船税

D. 借：应交税费—应交车船税

贷：银行存款

【答案】C

【解析】企业按规定计算应缴的房产税、城镇土地使用税、车船税，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费—应交房产税、城镇土地使用税、车船税”科目。

【例题 2·多选题】企业经营活动缴纳的下列税款，计入“税金及附加”的有（ ）。(2016 年改)

A. 消费税

B. 增值税

C. 资源税

D. 城市维护建设税

E. 契税

【答案】ACD

【解析】选项 B：不能计入税金及附加；选项 E：计入相关资产的成本中。

附加知识讲解：长期股权投资核算

（一）权益法

A 企业投资 B 企业 1000 万，持股比例为 20%，达到重大影响。2021 年 B 企业实现净利润 1000 万元，A 企业应作会计分录：

投资时：

借：长期股权投资—成本 1000

贷：银行存款等 1000

确认投资收益：

借：长期股权投资—损益调整 200

贷：投资收益 200

（二）成本法

A 企业投资 B 企业 1000 万，持股比例为 60%，达到控制。2021 年 B 企业实现净利润 1000 万元，年底 B 企业股东大会通过利润分配方案，宣告分配现金股利 200 万元，A 企业按持股比例确定可分回 120 万元。

A 企业应作会计分录：

投资时：

借：长期股权投资 1000

贷：银行存款等 1000

宣告分配现金股利时：

借：应收股利 120

贷：投资收益 120