

税务辅导站·第2辑

税收

会计实例

SHUI

SHOU

KUAI

JI

SHI

LI

125.65 -
263.56 -
325.68 +
156.85 -
156.11 -
263.00 -

中国税务出版社

主 编 的 话

2001年,我们出版了《税务辅导站·第1辑》,受到了广大读者的欢迎。

今年,为了适应读者的需求,我们又出版了第2辑。

在出版第2辑时,形势又有了新发展。诚信纳税、依法治税更加深入人心,许多纳税人表达了这样的意思:现在,税收法治化的氛围越来越浓厚,受此熏陶,在潜意识里,我们已经不再存在那种偷、逃税款的侥幸心理。作为一名办税人员,在主观上我们只希望严格按照税收法律、法规、规章办事;在客观上,即操作中我们不想因产生误操作而被处罚。我们清楚,一方面是税务机关要依法征税并履行所有税收法律、法规、规章规定的职责,为纳税人服好务,同时要接受行政监督、司法监督和纳税人的监督;另一方面,作为纳税人要依法履行纳税义务,在办税中不出错误或失误。为了做到这一点,我们应当熟悉税收法律、法规、规章,在办税当中变被动为主动,对税务干部的偶然失误,也能及时指出来,以维护自己的合法权益。

一位看了第1辑的读者对我们说:“与其拉关系、找门子,不如学好、吃透、掌握税收政策。拉关系,在现实社会一时一事可能能够解决问题,但不能解决长远问题,从长远看,学好税收政策,学会实际操作,这才是纳税人的根本大计。因此,我们非常需要这样的‘小书’。”

纳税人的这些话,给我们以启迪:在信息化的社会里,生活节奏加快,编辑、出版一些“小书”,一定会受到读者的欢迎。所以,我们在出版第1辑小册子时就考虑,用我们的不懈努力,打造一个这样的品牌——《税务辅导站》,并使它成为读者的好朋友。

《税务辅导站·第2辑》,沿用了第1辑的体例,仍分为4个小册子,分别是:《办税操作实例》;《会计处理实例》;《税收会计实例》;《纳税审查实例》。该辑通俗易懂,集中了许多办税人员的具体事例,说明办税中错误的地方,指出了正确的做法,且标明所依据的财政部、国家税务总局等有关文件的名称、文号,以供读者查阅。它可供广大税务干部和企业财会人员参考,亦可作为初入税门的财会新人作入门向导。

我国正处在改革的年代,税收制度、法律、法规、规章也处在不断的变革之中,到本书出版的时候,有些政策可能发生了一些变化,请读者及时查阅新的文件,以免发生误操作。

2002年12月



税务辅导站

第2辑

主 编

赵连志

副主编

高金平 嵇锦宏

策 划

黄 琳

责任编辑

王迎新

责任校对

于 玲

安淑英

技术设计

刘冬珂

目 录

代扣代缴个人所得税如何作账/4

企业以前年度亏损的弥补方法/6

视同销售业务应纳税费的账务处理/8

售后回购的税务会计处理/12

包装物的会计核算及税务处理/14

内资企业接受捐赠的涉税处理/18

三种方法下会计差错更正如何作账/20

或有事项的涉税调整/23

出租或出借包装物押金的会计处理/26

递延法与债务法会计处理的比较/28

增值税三种特殊情况的会计处理/31

自产产品用于在建工程的会计处理/34

长期股权投资成本法下的所得税处理/35

委托加工应税消费品的会计处理/38

借款费用的税务处理/42

无形资产的会计核算及税务处理/45

股份公司发生销售退回的会计处理/49

以债务重组方式换入存货成本的核算(上)/52

- 以债务重组方式换入存货成本的核算(下)/55
- 非货币性交易换入存货成本的核算(上)/58
- 非货币性交易换入存货成本的核算(下)/60
- 短期投资的会计处理/62
- 企业所得税汇算清缴后的账务调整/65
- 增值税检查调账方法/68
- 资产评估增值的所得税会计处理/72
- 消费税税额抵扣的会计处理/74
- 企业“清算所得”的确认与会计操作/76
- 价外费用的增值税会计处理/79
- 如何计算技改投资抵免所得税/81
- 连锁经营的增值税核算/85
- 外商投资企业所得税的会计处理/87
- 销售额与会计收入差异及处理/88
- 增值税一般纳税人“补滞罚”后如何进行账务处理/92
- 外商投资企业接受捐赠的涉税处理/94
- 可扣除的固定资产如何作账/98
- 如何对坏账准备进行纳税调整/100
- 消费税出口退税的账务处理/102
- 外贸企业出口退税的会计核算/104

图书在版编目(CIP)数据

税收会计实例

赵连志 主编

—北京：中国税务出版社，2002.12

(税务辅导站·第2辑)

ISBN 7-80117-540-9

I. 税… II. 赵…

III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字

(2002)第 085056 号

北京市宣武区槐柏树后街21号

邮编 100053

http:// www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph. com

电话：(010)63182980(发行处)

北京大地印刷厂印刷

2002年12月第1次印刷

850×1168毫米 1/32开

3.375印张 77000字

ISBN 7-80117-540-9/F·463

定价：10.00元(全套四册共40元)



代扣代缴个人所得税如何作账

企业为职工代扣代缴个人所得税有两种情况:第一,职工自己承担个人所得税,企业只负有扣缴义务;第二,企业既承担税款,又负有扣缴义务。举例说明如下:

第一,企业作为个人所得税的扣缴义务人,应按规定扣缴该职工应缴纳的个人所得税。代扣个人所得税时,借记“应付工资”科目,贷记“应交税金——代扣代缴个人所得税”科目。

例1:企业为职工顾某发放9月份工资3600元。税款由顾某自己承担,企业负责代扣代缴。

顾某应纳税额 = $(3600 - 800) \times 15\% - 125 = 295$ (元)。

月末发放工资时,账务处理为:

借:应付工资	3600
贷:现金	3305
应交税金——代扣代缴个人所得税	295

缴纳税款分录略(下同)。

第二,企业为个人代负个人所得税通常有两种情况:一是按照合同或者协议规定,纳税义务人应纳的个人所得税全部或部分由企业负担。这种情况通常是企业的自愿行为。二是因企业未履行扣缴义务,个人所得税由企业赔缴。这种情况是税法对企业未履行扣缴义务的一种“处罚”。企业除了赔缴税款外,还需按规定缴纳一定数量的滞纳金和罚款。

由于个人所得税是对取得应税收入的个人征收的一种税,其税款本应由个人负担。企业代纳税人负担的税款属于与企业经营活动无关的支出,应记入“营业外支出”科目。与之相适应,

企业代负的个人所得税也不得在企业所得税前扣除,在年终申报企业所得税时,应全额调增应纳税所得额。

例 2:企业为职工王某发放 9 月份工资 3200 元。按协议规定,王某个人所得税由该企业承担。

按照国税发[1995]065 号文件的规定,应纳税额计算如下:

$$\text{应纳税所得额} = (\text{不含税收入额} - 800 - \text{速算扣除数}) \div (1 - \text{税率}) = (3200 - 800 - 125) \div (1 - 15\%) = 2676.47(\text{元});$$

$$\begin{aligned} \text{应扣缴个人所得税} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ &= 2676.47 \times 15\% - 125 = 276.47(\text{元}). \end{aligned}$$

账务处理如下:

借:营业外支出 276.47

贷:应付工资 276.47

若该企业当年度税前利润总额为 12 万元,营业外支出账户中列支代负本单位职工的个人所得税税额为 3 万元,不考虑其他纳税调整因素。则:

$$\text{全年应纳税所得额} = 120000 + 30000 = 150000(\text{元});$$

$$\text{应纳企业所得税额} = 150000 \times 33\% = 49500(\text{元}).$$

需要说明的是,有人认为,企业支付的工资本应是含税的,企业代负的税款和职工实际取得的收入,是企业本应支付给职工的含税工资。因此,应将为职工代负的个人所得税,记入应付工资账户贷方和相应的科目中,以体现实际发放工资总额的真实性。即借记“管理费用、生产成本”等科目,贷记“应付工资”科目,同时借记“应付工资”科目,贷记“应交税金——代扣代缴个人所得税”科目。这种处理方法,实际上是将本应由个人负担的个人所得税名正言顺地改由企业负担。这与国家开征个人所得税的意义直接相违背,其结果必将增加企业的成本,从而减少了企业所得税。笔者认为,企业代纳税人负担个人所得税,不能以



牺牲国家税款为代价。因此,在进行会计处理时,不宜将企业代
为负担的个人所得税计入有关成本费用科目中。

(高金平)

企业以前年度亏损的弥补方法

《企业所得税暂行条例》第十一条规定:“纳税人发生年度亏
损的,可以用下一纳税年度的所得弥补;下一纳税年度的所得不
足弥补的,可以逐年延续弥补。但是延续弥补期最长不得超过
五年。”亏损弥补是国家对纳税人的免税照顾,它是国家帮助企
业解决暂时困难和涵养税源的一项重要措施,有利于企业的亏
损得到及时补偿,并能保障企业生产经营的顺利进行。因此,纳
税人应运用好这一优惠政策,作好税收筹划,以最小的税收成
本,合法地将税负降至最低。但笔者发现许多纳税人在实际操
作中并没有很好地运用这一政策,尤其是对亏损的含义、年度的
界定和弥补的方法等理解不清,容易发生差错,导致企业以后年
度盈利时原来的亏损得不到弥补而多缴税款。

一、亏损的概念

按照《企业所得税暂行条例》规定:“纳税人每一纳税年度的
收入总额减去准予扣除项目后的余额为应纳税所得额。”所以,
企业应弥补的亏损不是根据财务会计制度核算出来的会计利润
(亏损),而是在会计利润基础上按照税法的规定重新确认的所
得额。如果会计报表体现为亏损,而按税法规定,经过调整之后
有所得的,其亏损不但不能用以后年度的税前利润弥补,还要按
调整后所得计算缴纳所得税。财政部、国家税务总局有关文件
规定:“税法所指亏损的概念,不是企业财务报表中所反映的亏

损额,而是企业财务报表中的亏损额经主管税务机关按税法规定调整后的金额。”由此可见,进行税前弥补亏损,必须以调整后的亏损为依据,而不能以会计报表中反映的亏损为依据进行弥补。

二、亏损弥补的期限界定及计算方法

1. 年度亏损应由以后年度的税前利润予以弥补。

2. 弥补亏损必须自亏损年度的下年起连续不间断地计算。如A企业2000年亏损80万元,其弥补期限是2001年至2005年。假定该企业这5年间每年分别盈利10万元,可全部用于弥补2000年亏损额计50万元,但截至2005年底尚未弥补的30万元亏损,不能用2005年以后的税前利润弥补。另外,2001年至2005年间如不都是盈利,也应计算连续弥补时间。假如该企业2001年至2004年连续4年亏损(2001年亏损弥补期限为2002年至2006年,2002年亏损弥补期限为2003年至2007年,依此类推),2005年盈利50万元,因2000年亏损弥补期限截至2005年已满5年,就只能以2005年的50万元利润弥补2000年亏损,剩余的30万元亏损,从2006年起不得用税前利润弥补。

3. 用税前利润弥补亏损,延续5年尚未弥补完的部分,从第6年起改用税后利润或盈余公积弥补。

三、亏损弥补的程序

1. 年度亏损的确认。纳税人当年发生的亏损,需在下一年度所得税前弥补的,须报同级地税机关审核确认;下一年度仍未弥补完的,在规定连续弥补的期限内,需每年办理一次剩余亏损余额的确认手续;当年亏损和以前年度剩余亏损未办理确认手续的,下一年度不得在税前弥补。办理亏损确认时间为年度终了后45日内。

2. 税前弥补亏损的审核。纳税人按照企业所得税纳税申



报的规定,计算出当年可弥补的税前所得额并填报地方企业年度所得税前弥补亏损申报审核表,于年度终了后45日内,并在所得税汇算清缴申报前报县级主管地税机关审核盖章,然后在当年纳税申报表中填报扣除,逾期报审或资料不全者税务机关不予受理,其亏损不得自行在税前扣除。

四、弥补亏损的会计处理

1. 用利润弥补亏损,无论是税前弥补还是税后弥补,都无需单独编制弥补亏损的会计分录。

亏损未弥补时“利润分配——未分配利润”的明细账户为借方余额。以后年度经营实现的利润,由于年终结算利润时,实现的利润记入了“利润分配——未分配利润”明细账户的贷方,自行抵减了该账户的借方余额,即自行弥补了亏损,故不必编制弥补亏损的会计分录。

2. 用盈余公积弥补亏损时,则需单独编制会计分录:

(1)企业用盈余公积弥补亏损时:

借:盈余公积

贷:利润分配——盈余公积补亏

(2)年末结转盈余公积补亏时:

借:利润分配——盈余公积补亏

贷:利润分配——未分配利润。

(杨志鸿)

视同销售业务应纳税费的账务处理

财会字[1997]26号文件规定:企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门等方面,是一种内部结转关系,不存在销售

行为,不符合销售成立的标志,因此,会计上不作销售处理,而按成本转账。但按税法规定,自产自用的产品视同对外销售,并据此计算缴纳各种税费。

一般来讲,视同销售业务应纳的增值税和消费税的处理,直接借记“在建工程”等科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”、“应交税金——应交消费税”。但对按规定应纳的城市维护建设税(以下简称城建税)和教育费附加,以及应纳的企业所得税并不能直接记入相关科目。这是因为,城建税和教育费附加是以实际缴纳的“三税”之和为依据计算的,一般随同“三税”按月计算缴纳,如果发生视同销售业务的当月应缴增值税为负数,该笔业务就无需计算城建税。同理,由于所得税仅对全年利润经纳税调整后为盈利的企业征收,并且实行按年计征,因此,如果发生视同销售业务的当年,应纳税所得额为负数,则无需对视同销售业务计算所得税。另外,正确计算在建工程应承担的税费直接影响到固定资产的计价,从而影响固定资产使用期间的损益核算。由此可见,对视同销售业务应纳的城建税、教育费附加以及企业所得税应区别情况对待,既不能直接按增值税销项税额计算城建税和教育费附加,也不能对该笔业务实现的应纳税所得额直接乘以 33% 计算所得税。

如何确定在建工程应负担的税费? 由于增值税实行按月计征,随同增值税一并缴纳的城建税和教育费附加只能在月末计算提取,因此,只能在月末调整在建工程应负担的城建税和教育费附加。同样,由于企业所得税只有在年度终了后才能计算,因此,在建工程应负担的所得税只能在年终进行调整。

调整时最可靠的方法是采用“同口径”比例分摊法。即对城建税和教育费附加可以按视同销售业务实现的销项税额与本月累计实现的销项税额的比率计算分摊。但对所得税的调整不宜



采用上述方法。企业所得税是按全年会计利润进行纳税调整后的计税所得额进行计算的,很有可能全年所得额小于该笔业务的所得额,故不宜将所得额作为“同口径”进行比例分摊,可以对该笔业务实现的所得额先按 33% 的所得税率计算出未来预计应缴的所得税,暂记入“递延税款”科目,待年终再行调整。

现结合视同销售业务的特点,对照财会字[1997]26 号文件及有关税法规定,举例说明视同销售业务应纳税费的账务处理。

甲企业 2000 年 10 月某工程项目领用本企业自产产品 20 件,该产品成本每件 3000 元,市场价格(不含税)每件 4500 元。增值税税率 17%,城建税税率 7%,教育费附加征收率 3%。有关计算及会计处理如下:

1. 领用时作会计分录如下:

借:在建工程	75300
贷:产成品	60000
应交税金——应交增值税(销项税额)	15300

2. 月末按比例分摊法计算在建工程应负担的城建税和教育费附加,并计算视同销售业务预计应缴的企业所得税。

若本月销项税额合计 25 万元,本月进项税额合计 15 万元,则:

(1) 本月应纳增值税额 = $250000 - 150000 = 100000$ (元);

本月应纳城建税 = $100000 \times 7\% = 7000$ (元);

在建工程应分摊的城建税 = 视同销售应纳销项税额 ÷ 本月销项税额合计 × 本月应纳城建税 = $15300 \div 250000 \times 7000 = 428.4$ (元)。

(2) 本月应纳教育费附加 = $100000 \times 3\% = 3000$ (元);

在建工程应分摊的教育费附加 = 视同销售应纳销项税额 ÷ 本月销项税额合计 × 本月应纳教育费附加 = $15300 \div 250000 \times$

3000=183.6(元)。

(3)应计入损益的城建税及教育费附加合计=7000+3000-428.4-183.6=9388(元)。

(4)视同销售业务应调增应纳税所得额=4500×20-3000×20-428.4-183.6=29388(元)；

视同销售业务预计应缴所得税=29388×33%=9698.04(元)。

月末作会计分录如下：

借：在建工程	10310.04
产品销售税金及附加	9388
贷：应交税金——应交城建税	7000
其他应交款——应交教育费附加	3000
递延税款	9698.04

3. 年末按实际应纳所得税情况调整在建工程科目金额。

第一种情况：全年应纳所得税额大于9698.04元。如应纳所得税额为5万元，则分录如下：

借：递延税款	9698.04
所得税	40301.96
贷：应交税金——应交所得税	50000

第二种情况：全年应纳所得税额等于9698.04元。分录如下：

借：递延税款	9698.04
贷：应交税金——应交所得税	9698.04

第三种情况：全年应纳所得税额小于9698.04元。如应纳所得税额为5000元，则分录如下：

借：递延税款	9698.04
贷：应交税金——应交所得税	5000



在建工程

4698.04

第四种情况:全年应纳税所得额为负数(即亏损),则无需缴纳所得税。调整分录为:

借:递延税款

9698.04

贷:在建工程

9698.04

(高金平)

售后回购的税务会计处理

售后回购,是指销货方在售出商品后,在一定的期间内,按照合同的有关规定又将其售出的商品购买回来的一种交易方式。本文仅以“买卖双方无条件同意回购”方式为例,说明企业发生售后回购业务在会计上如何核算,以及在税务上如何进行处理。

例如:某房地产公司2000年1月将一栋已开发的办公楼销售给某工商银行,售价为5000万元,款项已经存入银行,该办公楼的建筑成本为4500万元。合同规定,2003年1月,房地产公司将该办公楼重新购回,回购价为5600万元。从财务会计的角度看,这项交易实质上是房地产公司将房产做抵押,向工商银行借款5000万元,借款期限为3年,应支付利息600万元,其所售房产所有权上的主要风险和报酬仍留在该房地产公司,该房地产公司对售出的办公楼仍可以实施控制,这说明此项销售没有完成,不能确认收入。因此,房地产公司应作如下账务处理:

(1)销售办公楼时:

借:银行存款

50000000

贷:应付账款——工商银行

50000000

(2)每年年末预计利息费用 200 万元时:

借:财务费用	2000000
贷:应付账款——工商银行	2000000

(3)2003 年 1 月房地产公司回购办公楼时:

借:应付账款——工商银行	56000000
贷:银行存款	56000000

仍以上例,如果合同规定 2003 年 1 月房地产公司将该办公楼重新购回,公司所售办公楼的主要风险和报酬,均从公司转至银行。但是,由于 3 年后公司必须购回已出售的办公楼,则办公楼的实际控制权仍掌握在公司手中。这样,因不符合会计准则中销售收入确认的第二个条件,公司只能将该业务作为一项融资交易处理。其回购价格可能有三种情况:(1)3 年内房地产市场无波动,其回购价格可能为 5600 万元,即当初的售价加上合理的利息费用;(2)3 年内房地产市场有大的发展,其回购价格可能大于 5600 万元,假设为 8000 万元;(3)3 年内房地产市场下滑,其回购价格可能小于 5600 万元,甚至小于 5000 万元,假设为 4500 万元。第一种情况的账务处理与上面相同,第二种情况的账务处理为:

(1)销售办公楼时:

借:银行存款	50000000
贷:应付账款——工商银行	50000000

(2)每年年末预计利息费用 200 万元时:

借:财务费用	2000000
贷:应付账款——工商银行	2000000

(3)2003 年 1 月房地产公司回购办公楼时:

借:应付账款——工商银行	56000000
财务费用	24000000



贷:银行存款

80000000

第三种情况下,销售办公楼时和每年年末预计利息费用时的账务处理与上面相同,2003年1月房地产公司回购办公楼时的账务处理为:

借:应付账款——工商银行

56000000

贷:银行存款

45000000

财务费用

11000000

上述售后回购交易中,税收上如何处理呢?上述房地产公司在销售房屋时,应按规定的税率计征营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。其计算结果为:

(1)应缴营业税: $50000000 \times 5\% = 2500000$ (元);

(2)应缴城市维护建设税: $2500000 \times 7\% = 175000$ (元);

(3)应缴教育费附加: $2500000 \times 3\% = 75000$ (元)。

企业所得税的计算,应按新的企业所得税年度纳税申报表的程序进行,即将售价5000万元填入“销售(营业)收入”栏目中,将成本4500万元填入“销售(营业)成本”栏目中,缴纳的营业税、城市维护建设税和教育费附加填入相应的“税金”栏目中,据以计算应缴的企业所得税。

(孙希东)

包装物的会计核算及税务处理

包装物是指为包装产品而储备的各种包装容器,如桶、箱、瓶、坛、袋等用于储存和保管产品的材料。

由于包装物不像产品销售一样都在销售时实现其价值,有的价值较小,随同产品销售的同时也出售了;有的价值较大,在

产品销售时可采用出借或出租的形式,由购货企业暂时存放。为了保证购货方在购买产品后及时归还包装物,企业要收取一定的押金。押金的收取有价内收取和价外加收两种方式,根据企业成本核算的要求,对包装物可单独计价也可不单独计价。对单独计价收取的包装物押金不并入销售额计算纳税,但同时因逾期(一般为一年)未收回的包装物不再退还的押金应按所包装货物的适用税率征收增值税。现就包装物的会计核算举例如下,希望能为企业进行正确的会计核算和税务处理提供一些帮助。

1. 生产过程中作为产品组成部分的包装物,其价值随同产品体现,应缴纳增值税,成本计入“生产成本”科目。

例:企业有包装用纸箱 100 个,单位实际成本 100 元,随产品一同出售,共收取货款 51 万元,增值税 8.67 万元。

借:银行存款	596700
贷:产品销售收入	510000
应交税金——应交增值税	86700

结转包装物成本:

借:生产成本	10000
贷:包装物	10000

2. 随同产品出售不单独计价的包装物,在企业销售产品、自制半成品等过程,借记“产品销售费用”科目,贷记“包装物”科目。

例:企业销售产品时包装用纸箱 100 个,单位实际成本 100 元,随产品一同出售,共收取货款 51 万元,增值税 8.67 万元。

借:银行存款	596700
贷:产品销售收入	510000
应交税金——应交增值税	86700



结转成本:

借:产品销售费用	10000
贷:包装物	10000

3. 随同产品出售而单独计价的包装物,应单独反映其销售成本(或支出),于销售发出时视同材料销售处理,借记“其他业务支出”科目,贷记“包装物”科目。

例:企业有包装用纸箱 100 个,单位实际成本 100 元,随产品一同出售,单独计价,收取货款 51 万元,增值税 8.67 万元。

借:银行存款	596700
贷:产品销售收入	500000
其他业务收入	10000
应交税金——应交增值税	86700

结转成本:

借:其他业务支出	10000
贷:包装物	10000

4. 随同产品出售而出租的包装物,收到的租金为非主营业务收入,计入“其他业务收入”科目,并计提增值税。其成本计入“其他业务支出”科目,借记“其他业务支出”科目,贷记“包装物”。若采用分次摊销方法的,应在第一次领用时,借记“待摊费用”科目,贷记“包装物”科目。分次摊销时,借记“其他业务支出”科目,贷记“待摊费用”科目。

例:一个增值税一般纳税人企业向某单位出租未用铁桶 100 个,单位实际成本 70 元,收到出租包装物押金 8000 元,租金 2000 元,全部款项已存入银行。

(1)企业领用出租包装物时:

借:包装物——出租包装物	7000
贷:包装物——库存未用包装物	7000