

税务辅导站·第2辑

会计

处理实例

KUAI

JI

CHU

LI

SHI

LI

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

沈明岗 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

低值易耗品价值摊销的核算/5

长期投资减值的会计核算/9

计划成本计价材料采购入库的核算/13

计划成本计价材料出库的核算/17

净值法下出租包装物的成本摊销/20

“债务重组”新准则下债权人如何作账/22

“非货币性交易”修订后的实际运用/25

“债务重组”新准则下债务人如何作账/28

修订后的现金流量表(一)/31

修订后的现金流量表(二)/33

修订后的现金流量表(三)/35

领用包装物价值摊销的核算/37

长期股权投资的成本法核算/41

售后租回的会计处理/43

长期股权投资:权益法下的会计处理/46

委托代销业务的会计处理/48

可转换公司债券的核算/51

长期股权投资的损益调整/54

追溯调整法下会计政策变更的核算/57

或有条件下债务重组的核算/60
对非货币性交易的所得税调整/62
以现金清偿债务的会计处理/66
带息商业汇票贴现的核算/68
不提折旧内部交易抵消固定资产的
核算/70
会计政策变更未来适用法的应用
/72
如何计算期末存货/75
会计估计变更的处理方法/77
应收票据的会计核算/80
对短期投资期末计价的核算/83
运用计划成本法核算包装物收发业
务/86
长期债权投资的会计处理/88
非货币性交易的会计处理/91
如何作合并会计报表之资产负债表
(一)/94
如何作合并会计报表之资产负债表
(二)/98
如何编制合并会计报表(一)/102
如何编制合并会计报表(二)/106
与“或有事项”有关的负债、资产的
账务处理/108
资产负债表日后事项的处理
(一)/110
资产负债表日后事项的处理
(二)/113

图书在版编目(CIP)数据

会计处理实例

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 7-80117-539-5

I. 会… II. 赵…

III. 税收会计 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字
(2002)第 085057 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

4.625印张 105000字

ISBN 7-80117-539-5/F·462

定价：10.00元(全套四册共40元)



- 如何运用完工百分比法核算劳务收入/116
- “资本公积——股权投资准备”的会计核算/119
- 国有独资企业改制后相应问题的会计处理/122
- 企业以非现金资产抵偿债务的会计处理(一)/126
- 企业以非现金资产抵偿债务的会计处理(二)/128
- 商品期货业务的会计处理/131
- 与长期投资减值相关的会计处理/134
- 成本价材料采购收发与核算(采购入库)/136
- 会计政策变更的追溯核算/140

低值易耗品价值摊销的核算

一、资料：

某企业低值易耗品的核算采用计划成本计价,并根据领用金额多少,分别采用一次摊销法、分期摊销法和五五摊销法摊销领用低值易耗品价值。该企业某月发生下列低值易耗品的领退业务：

1. 1 日,铸造车间领用专用工具一套,计划成本为 1000 元,该套工具的使用期限约为 5 个月；

2. 2 日,厂部计划科领用办公桌椅两套,每套计划成本 300 元；

3. 5 日,加工车间领用工作服 20 套,每套计划成本 150 元,该企业规定生产工人工作服每隔一年发放一次；

4. 7 日,机修车间领用通用工具两件,每件计划成本为 30 元；

5. 9 日,冲压车间领用模具一批,计划成本为 2000 元。在领用时,交回相同数量的报废模具,残料价值为 100 元,已入材料库；

6. 15 日,厂部销售科退还一套办公桌椅；

7. 31 日,摊销本月领用低值易耗品价值,本月低值易耗品的成本差异率为 -2.5%。

二、要求：

1. 计算领用低值易耗品的摊销价值和分摊的成本差异；
2. 编制低值易耗品的价值摊销和结转成本差异的会计分录。



三、解答：

1. 铸造车间领用专用工具：

借：待摊费用——低值易耗品摊销 1000
 贷：低值易耗品——专用工具 1000

2. 计划科领用办公桌椅：

(1) 在库转在用：

借：低值易耗品——在用低值易耗品(计划科) 600
 贷：低值易耗品——在库低值易耗品(管理用具) 600

(2) 摊销一半价值：

借：管理费用——低值易耗品摊销 300
 贷：低值易耗品——低值易耗品摊销(计划科) 300

3. 加工车间领用工作服：

借：待摊费用——低值易耗品摊销 3000
 贷：低值易耗品——劳保用品 3000

4. 机修车间领用通用工具：

借：制造费用——机修车间 60
 贷：低值易耗品——通用工具 60

5. 冲压车间领用模具：

(1) 领用模具在库转在用

借：低值易耗品——在用低值易耗品(冲压车间) 2000
 贷：低值易耗品——在库低值易耗品(模具) 2000

(2) 摊销领用模具一半价值：

借：制造费用——冲压车间 1000
 贷：低值易耗品——低值易耗品摊销(冲压车间) 1000

(3) 报废模具残料入库：

借：原材料 100
 贷：低值易耗品——在用低值易耗品(冲压车间) 100

(4) 摊销报废模具另一半价值:

借: 制造费用——冲压车间 900
 贷: 低值易耗品——低值易耗品摊销(冲压车间) 900

(5) 冲销报废模具成本及计划成本及摊销额:

借: 低值易耗品——低值易耗品摊销(冲压车间) 1900
 贷: 低值易耗品——在用低值易耗品(冲压车间) 1900

6. 销售科退回办公桌椅:

借: 低值易耗品——在库低值易耗品(管理用具) 300
 贷: 低值易耗品——在用低值易耗品(销售科) 300

7. 月末分摊成本差异, 结转摊销额:

(1) 计算分摊成本差异:

专用工具: $1000 \times (-2.5\%) = -25$ 元

工作服: $3000 \times (-2.5\%) = -75$ 元

通用工具: $60 \times (-2.5\%) = -1.5$ 元

模具: $1900 \times (-2.5\%) = -47.5$ 元。

(2) 分摊成本差异会计分录:

借: 制造费用——机修车间 1.5 (红字)
 ——冲压车间 47.5 (红字)
 待摊费用——低值易耗品摊销 100 (红字)
 贷: 材料成本差异——低值易耗品 149 (红字)

注: 红字代表分摊的节约额。

(3) 计算摊销额:

专用工具: $(1000 - 25) \div 5 = 195$ (元);

工作服: $(3000 - 75) \div 12 = 243.75$ (元)。

(4) 结转摊销额:

借: 制造费用——铸造车间 195
 ——加工车间 243.75



贷:待摊费用——低值易耗品摊销

438.75

四、解题指导:

1. 低值易耗品是指使用期限不满一年或单位价值不足规定标准,不能作为固定资产核算的各种物品。主要有通用工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳保用品和其他用品等。

2. 在低值易耗品领用时,根据价值的高低采用不同的价值摊销方法。低值易耗品的价值摊销方法主要有一次摊销法、分期摊销法和五五摊销法。在领用的低值易耗品单位价值低、领用数量少的情况下,一般采用一次摊销法;在领用的低值易耗品单位价值较高或单位价值虽低但领用数量较大的情况下采用分期摊销法;介于两者之间的低值易耗品采用五五摊销法。

3. 采用一次摊销法时,领用的低值易耗品成本一次计入有关的费用成本账户;采用分期摊销法时,领用的低值易耗品成本先计入“待摊费用”账户或“递延资产”账户的借方,然后再根据分摊期限进行分期摊销;采用五五摊销法时,低值易耗品在领用时摊销一半的价值,在报废时再摊销另一半价值,如果是旧的低值易耗品,在领用和退回时均不用摊销价值。本题的第四笔业务采用了一次摊销法,第一笔、第三笔业务采用了分期摊销法,第二笔、第五笔业务采用了五五摊销法,第六笔业务采用了五五摊销法的旧低值易耗品退回仓库时的账务处理。

4. 在采用计划成本计价的情况下,低值易耗品采用分期摊销法摊销成本时,应在分摊前分配成本差异,将领用的低值易耗品成本调整为实际成本,然后再分期摊销;低值易耗品摊销采用五五摊销法摊销成本时,领用时不分摊成本差异,在低值易耗品报废时,再按计划成本全额扣除残值后的余额分摊成本差异。

5. 采用五五摊销法摊销低值易耗品价值时,要设置“在用低值易耗品”、“在库低值易耗品”和“低值易耗品摊销”三个二级

账户。“在库低值易耗品”按低值易耗品的种类和规格设置明细账;“在用低值易耗品”和“低值易耗品摊销”按低值易耗品使用部门设置明细账。

6. 在采用计划成本计价的情况下,报废低值易耗品的残料价值,按照同类材料的计划成本计价。

(慕 恭)

长期投资减值的会计核算

一、资料:

1. 甲公司 1996 年 1 月 1 日持有乙公司股票 10 万股,该项投资的账面价值为 50 万元。

2. 1996 年末,乙公司的税后净利润达 100 万元。

3. 1997 年 3 月,乙公司宣告发放股利,每股发放现金股利 0.5 元。1997 年 5 月,乙公司向股东支付股利。

4. 1997 年 10 月,乙公司发生重大灾害性事故,厂房设备严重受损,生产经营困难,当年发生亏损,亏损额达 150 万元。乙公司股票价格大幅下跌,股票市值为每股 2 元。

5. 1998 年 4 月,乙公司厂房设备修复,恢复正常生产。乙公司股票价格回升,股票市值为每股 3 元。

二、要求:

1. 分别按甲公司持有乙公司股份 30% 和 10% 两种情况进行投资收益的核算;

2. 计算两种情况下 1997 年提取的长期投资减值准备;

3. 编制 1996 年末投资收益入账、1997 年初分配现金股利,1997 年末提取长期投资减值准备和 1998 年转回长期投资减值



准备的会计分录。

三、解答：

按甲公司持股 30% 的情况进行核算

1. 1996 年末投资收益入账。

(1) 计算 1996 年度投资收益：

$$1000000 \times 30\% = 300000(\text{元});$$

(2) 1996 年度投资收益入账：

借：长期投资——长期股票投资(乙公司)	300000
贷：投资收益——股票投资收益	300000

2. 1997 年初分配现金股利。

(1) 计算现金股利数额：

$$100000 \times 0.5 = 50000(\text{元});$$

(2) 乙公司宣告发放股利：

借：其他应收款——应收股利	50000
贷：长期投资——长期股票投资(乙公司)	50000

(3) 甲公司收到现金股利：

借：银行存款	50000
贷：其他应收款——应收股利	50000

3. 1997 年末提取长期投资减值准备。

(1) 计算当年投资损失：

$$1500000 \times 30\% = 450000(\text{元});$$

(2) 投资损失入账：

借：投资收益——股票投资收益	450000
贷：长期投资——长期股票投资	450000

(3) 计算长期投资减值损失：

$$(500000 + 300000 - 50000 - 450000) - 2 \times 100000 = 100000$$

(元);

(4)提取长期投资减值准备会计分录:

借:投资收益——长期投资减值准备	100000
贷:长期投资减值准备——乙公司	100000

(5)长期投资账面价值:

$(500000 + 300000 - 50000 - 450000) - 100000 = 200000$

(元)。

4. 1998 年转回长期投资减值准备。

(1)计算转回的长期投资减值准备:

$100000 - (500000 + 300000 - 50000 - 450000 - 3 \times 100000)$
 $= 100000 - 0 = 100000(\text{元})$;

(2)1998 年转回长期投资减值准备的会计分录:

借:长期投资减值准备——乙公司	100000
贷:投资收益——长期投资减值准备	100000

按甲公司持股 10% 进行核算

1. 1997 年初分配现金股利。

(1)计算现金股利数额:

$100000 \times 0.5 = 50000(\text{元})$;

(2)乙公司宣告发放股利:

借:其他应收款——应收股利	50000
贷:投资收益——股票投资收益	50000

(3)甲公司收到现金股利:

借:银行存款	50000
贷:其他应收款——应收股利	50000

2. 1997 年末提取长期投资减值准备。

(1)计算长期投资减值损失:

$500000 - 2 \times 100000 = 300000(\text{元})$;

(2)提取长期投资减值准备会计分录:



借:投资收益——长期投资减值准备 300000
 贷:长期投资减值准备——乙公司 300000

(3)长期投资账面价值:

$500000 - 300000 = 200000$ (元)。

3. 1998 年转回长期投资减值准备。

(1)计算转回的长期投资减值准备:

$300000 - (500000 - 3 \times 100000) = 100000$ (元);

(2)1998 年转回长期投资减值准备的会计分录:

借:长期投资减值准备——乙公司 100000
 贷:投资收益——长期投资减值准备 100000

四、解题指导:

1. 如果甲公司持有乙公司 30% 的股份,应采用权益法核算该项长期投资,即甲公司的长期投资账面价值随着乙公司净资产的增减而变动,变动的金额按甲公司的持股比例计算。在取得乙公司分配的现金股利时,应冲减长期投资的账面价值。如果甲公司持有乙公司 10% 的股份,应采用成本法核算该项长期投资,即甲公司的长期投资账面价值按投资时的成本入账,并且在处置该项长期投资之前不予变动,取得的现金股利和股票股利均作为当期的投资收益入账。

2. 企业应对长期投资的账面价值定期逐项进行检查,如果由于投资市价持续下跌或被投资企业经营状况变化等原因导致其可收回金额低于投资的账面价值,应当计提减值准备。

3. 有市价的长期投资是否提取长期投资减值准备,可根据下列迹象判断:(1)市价持续两年低于账面价值;(2)该项投资暂停交易一年;(3)被投资单位当年发生严重亏损;(4)被投资单位持续两年发生亏损;(5)被投资单位进行清理整顿、清算或出现其他不能持续经营的迹象。

4. 如果期末所持有的长期投资的市价低于账面价值的,应计提长期投资减值准备,如果上述计提长期投资减值准备的各种迹象存在,但市价并未降低,甚至还高于账面价值的,投资企业应按被投资企业实际的财务状况预计未来可收回的金额,并计提长期投资减值准备,而不应再按市价计算提取长期投资减值准备。

5. 在已确认损失的长期投资价值得以恢复时,应转回原计入损益的减值。转回的长期投资减值准备数额,以往年提取的长期投资减值准备数额为最高限额。

(慕 恭)

计划成本计价材料采购入库的核算

计划成本法是指企业存货的收入、发出和结余均按预先制定的计划成本计价,同时另设“材料成本差异”科目,登记实际成本与计划成本的差额。现对按此法计算的材料采购入库、发出入库举例如下:

一、资料:

1. 某厂设第一车间、第二车间两个基本生产车间和一个辅助生产车间(机修车间),第一车间生产甲产品,第二车间生产乙产品。所购钢材的增值税率均为 17%,运费按 7% 的扣除率计算进项税额。

2. 各种材料计划单位成本如下:

方钢每公斤 1.10 元、圆钢每公斤 1 元、扁钢每公斤 0.80 元、机油每公斤 1.60 元、油漆每公斤 6 元。

3. 该厂 3 月份发生以下材料采购业务:



(1)4日向A钢厂购入圆钢3万公斤,不含税价款2.85万元,运费2000元,开出支票支付,材料已验收入库。

(2)8日承付B钢厂方钢9000公斤,不含税价款1.08万元,代垫运费400元,材料尚未到达。

(3)14日向B钢厂购入的方钢9000公斤到货,在提货验收时发现短缺,实重8000公斤,经查证系铁路运输时丢失,经协商铁路部门同意赔偿1500元。

(4)28日承付向D钢厂购方钢5000公斤的不含税价款5500元及运费500元。

(5)30日由B钢厂购进的圆钢1万公斤已于20日验收入库,但至月末结算凭证尚未到达,按每公斤1元暂估入账。

二、要求:

1. 编制当月有关材料采购业务的会计分录。
2. 计算采购材料的实际成本和进项税额。
3. 计算并结转当月外购材料的成本差异。

三、解答:

1. 4日购A厂圆钢

所购圆钢进项税额: $28500 \times 17\% = 4845$ (元);

购料运费进项税额: $2000 \times 7\% = 140$ (元);

购料进项税额合计: $4845 + 140 = 4985$ (元);

购进圆钢实际成本: $28500 + (2000 - 140) = 30360$ (元)。

会计分录为:

(1)支付款项:

借:材料采购——原材料	30360
应交税金——应交增值税(进项税额)	4985
贷:银行存款	35345

(2)材料入库:

借: 原材料——原料及主要材料(圆钢)	30000
贷: 材料采购——原材料	30000

2. 8日承付B厂方钢货款

所购方钢进项税额: $10800 \times 17\% = 1836$ (元);

购料运费进项税额: $400 \times 7\% = 28$ (元);

购料进项税额合计: $1836 + 28 = 1864$ (元);

在途方钢实际成本: $10800 + (400 - 28) = 11172$ (元)。

会计分录为:

借: 材料采购——原材料	11172
待摊费用——待抵扣进项税额	1864
贷: 银行存款	13036

3. 14日方钢入库

会计分录为:

借: 原材料——原料及主要材料(方钢)	8800
应交税金——应交增值税(进项税额)	1660
其他应收款——铁路运输部门	1500
贷: 材料采购——原材料	10096
待摊费用——待抵扣进项税额	1864

4. 28日承付D厂方钢货款

所购方钢进项税额: $5500 \times 17\% = 935$ (元);

购料运费进项税额: $500 \times 7\% = 35$ (元);

购料进项税额合计: $935 + 35 = 970$ (元);

在途方钢实际成本: $5500 + (500 - 35) = 5965$ (元)。

会计分录为:

借: 材料采购——原材料	5965
待摊费用——待抵扣进项税额	970
贷: 银行存款	6935



5. 30日B厂圆钢入库

入库圆钢暂估金额： $10000 \times 1 = 10000$ (元)。

会计分录为：

借：原材料——原料及主要材料(圆钢)	10000
贷：应付账款——暂估应付账款	10000

6. 计算本期购入材料成本差异

购入材料成本差异 = 材料采购借方发生额(实际成本) - 材料采购借方余额(在途材料) - 材料采购贷方发生额(计划成本)
 $= 47497 - 5965 - 40096 = 1436$ (元)。

7. 结转本月购入材料成本差异

会计分录为：

借：材料成本差异——原材料	1436
贷：材料采购——原材料	1436

8. 本月入库材料计划成本 = $30000 + 8800 + 10000$
 $= 48800$ (元)。

四、解题指导：

1. 库存材料在采用计划成本计价时，外购材料款项支付，按实际支付的材料价款及运杂费(即实际成本)记入“材料采购”账户的借方，材料入库时按计划成本记入“材料采购”账户的贷方和“原材料”账户的借方。

2. 月末“材料采购”账户的借方余额为在途材料。本月入库材料的计划成本(“材料采购”账户贷方发生额)与实际成本(“材料采购”账户借方发生额)之间的差额即材料成本差异。

3. 材料成本差异一般在月末进行结转，节约差异转入“材料成本差异”账户的贷方。超支差异转入“材料成本差异”账户的借方。

4. 按照有关规定，工业企业外购材料的进项税额在材料入