

税务辅导站·第3辑

税收

会计实例

SHUI

SHOU

KUAI

JI

SHI

LI

税务辅导站·第3辑

税收会计实例

 中国税务出版社

编者的话

创一个牌子不容易,创品牌更难,图书出版亦是如此。

《税务辅导站》系列图书第1辑、第2辑出版以来,受到了广大办税人员、企业财务人员的欢迎。一位读者曾这样感言:“与其拉关系,找门子,还不如学好、吃透税收政策。我们需要这样的实务读物。”

为答谢广大读者的厚爱,也是为了把《税务辅导站》这个品牌发扬下去,我们在总结《税务辅导站》前两辑编辑经验的基础上,通过近一年的精编细作,终于完成《税务辅导站·第3辑》的编辑工作。

《税务辅导站·第3辑》仍沿用了第1、2辑的编辑体例,全书共分为4个分册,它们分别是《办税操作实例》、《纳税审查实例》、《税收会计实例》、《会计处理实例》。书中收录的实例除大部分为资深财税专家原创外,也有部分实例来自中国税务报、中国税网等相关数据库,出于方便读者阅读的考虑,由编者对部分实例进行了必要的加工和文字处理,并由中国税网企业涉税风险研究室有关专家对全部实例进行了初审,最后由出版社对书稿进行了终审。

《税务辅导站·第3辑》中刊载实例的政策依据是财政部、国家税务总局发布的规范性文件,来源为国家税务总局网站和中国税网(www.ctaxnews.com.cn),由于税收法规在不断更新,请读者在工作中引用这些实例时注意最新政策的变化,以免误操作。另外,由于水平和时间所限,内容难免疏漏,恳请广大读者和有关专家对书中的错误和不足提出宝贵意见,以便我们在后面的编辑工作中修订。

感谢中国税务出版社,感谢中国税网企业涉税风险研究室的有关专家和研究员,感谢我们的家人和朋友,正是有了你们的支持,我们才能如期拿出这部书稿接受广大读者的检验。

编者
2007年2月

税务辅导站

第3辑

主 编

李 政

副主编

李星红 黄 琳

策 划

黄 琳

责任编辑

王迎新

责任校对

于 玲

技术设计

刘冬珂

目 录

一般纳税人采购存货的会计与税务处理/5

一般纳税人运费的涉税处理/7

折扣销售时增值税的会计处理/12

退货与销售折让的账务处理方法/13

还本销售的会计与税务处理/16

存货损失的会计及税务处理/20

销售赠券的涉税会计处理/23

视同销售与进项税额转出的区别及账务处理/26

标准仓单升贴水应计入期货损益/30

带息票据如何进行涉税会计处理/33

为一机多票系统购置设备如何做涉税账务处理/36

连锁经营企业增值税的会计处理/38

防伪税控增值税发票抵税时限与会计处理/41

增值税各项优惠如何进行会计处理/44

新办小型出口企业“免、抵、退”税计算及会计处理/48

企业经营农产品业务的会计和税务处理/53

房地产开发企业以房抵债的会计与税务处理/56

- 新会计准则下所得税的会计处理/60
一般暂时性差异的所得税会计处理/64
企业所得税日后事项的处理/66
坏账准备的会计处理及税务规定/70
亏损弥补的企业所得税会计处理/73
“政府补助”的会计与税法差异/75
未取得凭证支出该如何做账/79
新办房地产企业广告费等税法与会计处理/81
接受捐赠业务的会计与税务处理/86
工程停建时借款利息的涉税账务处理/91
新所得税申报表“收入”明细表填报中有关问题分析/94
企业汇算清缴后的调账处理/98
房地产开发企业“配套设施”的会计与税务处理/101
无形资产摊销的会计核算与税务处理/106
莫忽视自产自产产品纳税会计调整/112
企业短期投资的涉税账务调整/114
外商投资企业应付福利费核算的会计与税务处理/118
外商投资企业采购国产设备涉税会计处理/123
代扣个人所得税的涉税账务处理/127

图书在版编目(CIP)数据

税收会计实例

李政主编

—北京:中国税务出版社,2007.1

(税务辅导站·第3辑)

ISBN 978-7-80235-008-3

I.税… II.李…

III.税收会计

IV.F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字

(2006)第155411号

北京市西城区木樨地北里

甲11号(国宏大厦B座)

邮编 100038

<http://www.taxation.cn>

电话:(010)63908889/90/91(发行处)

北京天宇星印刷厂印刷

2007年4月第1次印刷

850×1168毫米 1/32

5.625印张 130000字

ISBN 978-7-80235-008-3/F·928

定价:10.00元(全套四册共40元)

价外补贴应记收入账户核算/129
发生直销行为的会计和税务处理/132
资产评估增值的会计处理与涉税分
析/135
新会计准则下债务重组的会计及税
务处理/139
委托加工业务的会计及税务处理/146

建筑业总分包工程业务的账务处理
及涉税分析/148
福利企业退免税的会计处理/155
来料、进料加工贸易的会计和税务
处理/158
新准则下非货币性交易变动对所得
税调整的账务处理/170

一般纳税人采购存货的会计与税务处理

增值税的一般纳税人企业,购入货物取得的增值税专用发票上注明的增值税额可以用销项税额抵扣。在会计核算时,在购进阶段,进行账务处理时应实行价、税分离,价、税分离的依据是增值税专用发票上(或海关提供的完税凭证)注明的增值税和价款。属于价款部分,计入购入货物的成本;属于增值税的部分,计入进项税额。由于支付方式不同,原材料入库的时间与付款的时间可能一致,也可能不一致,在会计处理上也有所不同。

1. 货款已经支付,同时材料已验收入库:

例1:企业购入乙材料一批,货款 100000 元,增值税 17000 元,货款已支付,材料已验收入库。

借:原材料	100000
应交税金——应交增值税(进项税额)	17000
贷:银行存款(其他货币资金等)	117000

2. 货款已经支付,材料尚未验收入库:

例2:企业购入乙材料一批,货款 100000 元,增值税 17000 元,货款已支付,材料尚未验收入库。

借:在途物资	100000
应交税金——应交增值税(进项税额)	17000
贷:银行存款等	117000

购入的材料收到,验收入库时,

借:原材料	100000
贷:在途物资	100000

3. 货款尚未支付,材料已经验收入库:

在这种情况下,如果发票账单已到,按发票账单所记载有关金额记账;如果发票账单月末仍然未到达,应按照暂估价记账,下月初再用红字冲回,收到发票账单后再按照实际金额记账。

例3:企业采用托收承付结算方式购入乙材料一批,货款80000元,增值税13600元,对方代垫运费600元,银行转来的结算凭证已到,款项尚未支付,材料已验收入库。

借:原材料——乙材料	80600
应交税金——应交增值税(进项税额)	13600
贷:应付账款——XX公司	94200

例4:企业采用委托收款结算方式购入乙材料一批,材料已验收入库,月末发票账单尚未收到,暂估价为83000元。

借:原材料——乙材料	83000
贷:应付账款——XX公司	83000

下月初用红字冲回,

借:原材料——乙材料	83000
贷:应付账款——XX公司	83000

4. 货款已经预付,材料尚未验收入库:

例5:企业购入乙材料一批,货款100000元,增值税17000元,已预付货款20000元,材料尚未验收入库。

预付账款时,

借:预付账款	20000
贷:银行存款	20000

材料入库时,

借:原材料	100000
应交税金——应交增值税(进项税额)	17000
贷:预付账款	117000

补付货款时,

借:预付账款

97000

贷:银行存款

97000

一般纳税人运费的涉税处理

增值税一般纳税人提供运输劳务,应当缴纳增值税还是营业税?运费并入销售额是否需要价税分离?支付运费的纳税人,在什么情况下准予抵扣进项税额?应按何种比率计算进项税额?下面结合具体事例,以“收取运费应当纳税、支付运费有可能抵税”为原则,介绍运费的税务处理方法。

一、收取运费的纳税问题

1. 混合销售行为:

根据《增值税暂行条例及其实施细则》的规定,增值税一般纳税人销售货物并提供运输劳务,为混合销售行为。其销售额是货物销售收入与运费收入的合计,为含税收入,在计算销项税额时应进行价税分离;同时,该混合销售行为涉及的运输劳务所用购进货物的进项税额,凡取得增值税专用发票的,准予从销项税额中抵扣。

例1:甲公司为增值税一般纳税人,销售货物并负责运输,货款(含税)300000元,增值税税率17%,进项税额17000元,运费收入5000元,用于运输劳务的外购货物所负担的增值税额340元,且已取得增值税专用发票。

甲公司的行为属混合销售行为,收取的运费应价税分离后征税,该混合销售行为涉及的运输劳务所用购进货物的进项税额,准予从销项税额中抵扣。

$$\begin{aligned}\text{即:销售额} &= \left(\frac{\text{货物含税} + \text{运费收入}}{\text{销 售 额}} \right) \div (1 + \text{增值税税率}) \\ &= (300000 + 5000) \div (1 + 17\%) \\ &= 260683.76(\text{元})\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{应纳增值税额} &= \text{销项税额} - \text{进项税额} \\ &= 260683.76 \times 17\% - (17000 + 340) \\ &= 26976.24(\text{元})\end{aligned}$$

2. 兼营非应税劳务:

增值税一般纳税人既有生产销售部门,又有运输部门,运输部门除了负责运输本单位购销货物以外,还对外提供运输劳务收取运费,纳税人的这种行为属于兼营行为。纳税人应分别核算货物和运输劳务的销售额,对货物销售收入征收增值税,对运费收入征收营业税。如果纳税人不分别核算或者不能准确核算货物销售收入和运费收入的,其运费收入应与货物销售收入一并征收增值税;同时,运输劳务所用购进货物的进项税额,凡取得增值税专用发票的,在计算应纳增值税额时,准予从销项税额中抵扣。

例2:乙公司为增值税一般纳税人,设有生产销售部门和运输部门。该公司销售货物价税合计300000元,增值税税率17%,进项税额17000元,对外提供运输劳务收取运费5000元,用于运输劳务的外购货物所负担的增值税额为340元,且已取得增值税专用发票。

(1) 分别核算销售额:

$$\begin{aligned}\text{应纳增值税额} &= \text{货物含税销售额} \div (1 + \text{增值税税率}) \times \\ &\quad \text{增值税税率} - \text{进项税额} \\ &= 300000 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 17000 \\ &= 26589.74(\text{元})\end{aligned}$$

应纳营业税额 = 运费收入 × 营业税税率

$$= 5000 \times 3\% = 150 (\text{元})$$

应纳税额 = 应纳增值税额 + 应纳营业税额

$$= 26589.74 + 150 = 26739.74 (\text{元})$$

(2) 未分别核算销售额:

销售额 = (货物含税销售额 + 运费收入) ÷ (1 + 增值税税率)

$$= (300000 + 5000) \div (1 + 17\%)$$

$$= 260683.76 (\text{元})$$

应纳增值税额 = 销项税额 - 进项税额

$$= 260683.76 \times 17\% - (17000 + 340)$$

$$= 26976.24 (\text{元})$$

3. 销售方代垫运费:

增值税一般纳税人销售货物,为购货方代垫运费,对此项运费该不该征税呢?按照《增值税暂行条例及其实施细则》的规定,承运者的运费发票开具给购货方,同时纳税人(销售方)将该项发票转交给购货方的,纳税人为购货方所代垫的运费不并入销售额征收增值税,否则,即使该代垫运费与销售方收入无关,也要作为价外费用并入销售额征收增值税。

例3:丙公司为增值税一般纳税人,销售一批货物,货款(含税)300000元,增值税税率17%,进项税额17000元,由其他承运者负责运输,丙公司代购货方垫支运费5000元。

(1) 承运者的运费发票开具给购货方,同时销售方将该项发票转交给了购货方:

应纳增值税额 = 含税销售额 ÷ (1 + 增值税税率) ×

增值税税率 - 进项税额

$$= 300000 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 17000$$

$$= 26589.74 (\text{元})$$

(2) 承运者的运费发票开具给购货方,但销售方未将该项发票转交给购货方:

$$\begin{aligned}\text{应纳增值税额} &= (\text{含税销售额} + \text{运费收入}) \div (1 + \\ &\quad \text{增值税税率}) \times \text{增值税税率} - \text{进项税额} \\ &= (300000 + 5000) \div (1 + 17\%) \times 17\% - 17000 \\ &= 27316.24(\text{元})\end{aligned}$$

二、支付运费的抵税问题

增值税一般纳税人支付运费,无论销售货物还是外购货物而支付的运费,符合增值税暂行条例规定的,均准予抵扣进项税额。

1. 销售方支付运费:

增值税一般纳税人销售货物时,接受运输劳务所支付的运输费用(不并入销售额征税的代垫运费除外),根据运费结算单据(普通发票)所列运费金额(包括运费和建设基金)依7%的扣除率计算进项税额,在支付运输费用后准予申报抵扣进项税额,但随同运费支付的装卸费、保险费等其他杂费不得计算抵扣进项税额。

例4:D公司为增值税一般纳税人,销售一批货物,货款(不含税)300000元,增值税税率17%,进项税额为17000元,由其他承运者负责运输,支付运费3000元、建设基金150元以及装卸费等其他杂费2000元,取得符合税法规定的运费结算单据。

$$\begin{aligned}\text{应纳增值税额} &= \text{销售额} \times \text{增值税税率} - \text{进项税额} - \\ &\quad (\text{运费} + \text{建设基金}) \times \text{扣除率} \\ &= 300000 \times 17\% - 17000 - (3000 + 150) \times 7\% \\ &= 33779.50(\text{元})\end{aligned}$$

2. 购买方支付运费:

增值税一般纳税人外购货物(固定资产除外)接受运输劳

务所支付的运输费用,根据运费结算单据所列运费金额依 7% 的扣除率计算进项税额,但随同运费支付的装卸费、保险费等其他杂费不得计算抵扣进项税额。

例 5:E 公司为增值税一般纳税人,外购一批货物,货款(不含税)300000 元,增值税税率 17%,由其他承运者负责运输,支付运费 3000 元、建设基金 150 元以及装卸费等其他杂费 2000 元,分别取得增值税专用发票和符合税法规定的运费结算单据。

假设该批货物为材料:

$$\begin{aligned}\text{进项税额} &= \text{外购不含税货款} \times \text{增值税税率} + (\text{运费} + \text{建设基金}) \times \text{扣除率} \\ &= 300000 \times 17\% + (3000 + 150) \times 7\% \\ &= 51220.50(\text{元})\end{aligned}$$

假设该批货物为固定资产,且已达到预定可使用状态,由于外购固定资产不予抵扣进项税额,所以进项税额为 0 元。

3. 销售方代垫运费:

增值税一般纳税人销售货物,并为购货方代垫运费,在不能满足“承运者的运费发票开具给购货方,同时纳税人(销售方)将该项发票转交给购货方”的条件时,该代垫运费应并入销售额征收增值税。如果承运者的运费发票开具给了销售方,纳税人在计算代垫运费销项税额时,应当准予抵扣进项税额。

例 6:F 公司为增值税一般纳税人,销售一批货物,货款(含税)300000 元,增值税税率 17%,进项税额为 17000 元,由其他承运者负责运输,F 公司代购货方垫支运费 5000 元,承运者的运费发票开具给销售方。

$$\begin{aligned}\text{应纳增值税额} &= (\text{含税销售额} + \text{代垫运费}) \div (1 + \text{增值税税率}) \times \text{增值税税率} - \text{进项税额} - \text{代垫运费} \times \text{扣除率}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &= (300000 + 5000) \div (1 + 17\%) \times 17\% - \\
 &\quad 17000 - 5000 \times 7\% \\
 &= 26966.24 (\text{元})
 \end{aligned}$$

折扣销售时增值税的会计处理

《增值税若干具体问题的规定》中规定:纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税;如果将折扣额另开发票,不论其财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。而《企业会计制度》规定:工业企业发生销售折让和销售折扣,应作为产品销售收入的抵减项目处理;商品流通企业则单独设置“销售折扣与折让”会计科目核算,期末余额结转“本年利润”科目。因此,增值税会计处理时,必须把财务会计核算和缴纳增值税结合起来,现举例如下:

某企业对外销售一批产品(商品),不含税销售额为 20000 元,按合同规定 20 天内付清货款给予 10% 现金折扣。工业企业和商业企业分别作出如下增值税会计处理:

1. 工业企业

(1) 销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的:

借:应收账款	21060
贷:主营业务收入	18000
应交税金——应交增值税(销项税额)	3060

(2) 销售额和折扣额不开在同一张发票上的:

借:应收账款	23400
贷:主营业务收入	20000

应交税金——应交增值税(销项税额) 3400

2. 商业企业

(1) 销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的:

借: 应收账款	21060
销售折扣与折让	2000
贷: 主营业务收入	20000
应交税金——应交增值税(销项税额)	3060

(2) 销售额和折扣额不开在同一张发票上:

借: 应收账款	23400
贷: 主营业务收入	20000
应交税金——应交增值税(销项税额)	3400

退货与销售折让的账务处理方法

退货与销售折让的几种账务处理方法有:

退货与销售折让是企业经常性的经营行为, 若不正确处理这些业务, 将会在会计核算上带来很多不便。

一、购买方未付货款并且未作账务处理

购买方须将原增值税专用发票第二联(发票联)和第三联(税款抵扣联)及产品(商品)销货单主动退还给销售方, 销售方则应视不同情况作下述处理:

1. 销售方在会计上未入账时, 应将所有专用发票联次注明作废, 并将发票联和抵扣联粘贴于存根联后面。

2. 销售方已入账时, 开具一张相同金额的红字(负数)发票, 将记账联撕下入账, 作为冲减当期销售收入和销项税额的依据, 将退回的蓝字发票联和抵扣税粘贴于红字(负数)发票的发

票联后,并注明蓝字发票记账联的原有凭证号,便于备查。

另一种情况,产品(商品)销售单价发生了变化,例如销售方与购买方商量一致同意,将上月发出产品价格调高或调低(当上月已按原价开票,并已作账务处理和报税),购买方应将上月开的发票联和抵扣联退回后,销售方本月重新按现价开一张蓝字发票,将新开的蓝字发票联和抵扣联撕下,邮寄给购买方,记账联在本月补记上月少记(冲回多记)的账款,将变更后的合同或协议附于其后。并注明上月原记账联的出处(凭证号)。退回的蓝字发票联和抵扣联粘贴于本月重开蓝字发票存根联后。未收到购买方退还的专用发票前,销售方不得扣减当期销售收入和销项税额。

二、购买方已付货款或者货款未付但已作账务处理,发票联及抵扣联无法退还时

购买方必须取得当地主管税务机关开具的进货退出或索取折让证明单,递交销售方,作为销售方开具红字(负数)专用发票的合法依据。销售方在未收到证明单以前,不得开具红字(负数)专用发票;收到证据单后,根据退回货物的数量、价款或折让金额向购买方开具红字(负数)专用发票。红字(负数)专用发票的存根联、记账联作为销售方扣减当期销售收入和销项税额的凭证,其发票联、税款抵扣联作为购买方扣减库存商品和进项税额的凭证。

例如:甲公司销售一批货物给乙公司(两公司均属于一般纳税人),并开具增值税专用发票,注明(货款)金额 200000 元,税额 34000 元,该批货物成本为 15000 元,乙公司收到货物、发票及产品(商品)销售单后,经有关检验部门检验该批货时,发现货物存在质量问题,要求全部退货,经协商甲公司同意。如果此时乙公司(购货方)未付款,并且未作账务处理,则须主动将

发票联和税款抵扣联退还甲公司,甲公司应根据不同情况区别处理:

1. 若甲公司未入账,应将该发票所有联次注明作废,并将发票联和抵扣联粘贴于存根联后面。

2. 若甲公司已入账并作如下会计分录:

借:应收账款——乙公司	234000
贷:产品销售收入	200000
应交税金——应交增值税(销项税额)	34000

则应按以下方法调整:

(1)另开具一张相同金额的红字发票,将红字发票记账联撕下入账,冲减当期销售收入和销项税额,作会计分录:

借:应收账款——乙公司	234000(红字)
贷:产品销售收入	200000(红字)
应交税金——应交增值税(销项税额)	34000(红字)

(2)将退回的蓝字发票联和抵扣联粘贴于红字发票联后,并在上面注明蓝字发票记账联所在记账凭证编号。

在上例中,如果乙公司收到发票和货物时,已付款或本付款但已入账(会计分录略),在退货时,乙公司收到的发票联及抵扣联无法退还甲公司,乙公司应到其主管税务机关开具《进货退出或索取折让证明单》,将其“证明联”送交甲公司作为开具红字专用发票的依据。

①甲公司在收到《证明单》后,应根据退回货物的数量、价款开出红字专用发票,并作账务处理,分录为:

借:银行存款(应收账款——乙公司)	234000(红字)
贷:产品销售收入	200000(红字)