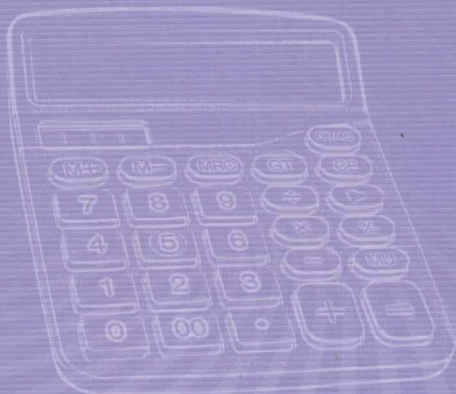


特殊经济业务 会计专题研究

*R*esearch of Accounting Topics in
Specific Business Conducts

湛忠灿◎著



西南交通大学出版社
[Http://press.swjtu.edu.cn](http://press.swjtu.edu.cn)

特殊经济业务会计专题研究

湛忠灿 著

西南交通大学出版社

· 成 都 ·

内容简介

随着社会经济的发展,企业的经济业务变得纷繁复杂。本书对一些发生频率相对较高的特殊经济业务逐个以专题的形式进行了系统分析,分别从发生可能性较高的存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、债务重组、销售收入、所得税费用等几个方面发生的特殊经济业务进行了研究探讨。

本书的主要创新之处在于对那些特殊的经济业务,在不违背企业会计准则的前提下做了一些试探性的研究,提出了作者自己的观点。

图书在版编目(CIP)数据

特殊经济业务会计专题研究 / 湛忠灿著. —成都:
西南交通大学出版社, 2012.5
ISBN 978-7-5643-1736-2

I. ①特… II. ①湛… III. ①企业管理—会计—研究
IV. ①F275.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第079781号

特殊经济业务会计专题研究

湛忠灿 著

*

责任编辑 张宝华

特邀编辑 周 杨

封面设计 墨创文化

西南交通大学出版社出版发行

成都二环路北一段111号 邮政编码: 610031 发行部电话: 028-87600564

<http://press.swjtu.edu.cn>

成都勤德印务有限公司印刷

*

成品尺寸: 146 mm×208 mm 印张: 5.562 5

字数: 190 千字

2012年5月第1版 2012年5月第1次印刷

ISBN 978-7-5643-1736-2

定价: 24.80 元

图书如有印装质量问题 本社负责退换
版权所有 盗版必究 举报电话: 028-87600562

序

随着经济社会的发展，企业的经济业务变得纷繁复杂。现行的企业会计准则和会计制度难以涵盖所有经济业务，在对一些特殊经济业务的会计处理中，若过多地依赖于会计人员的职业判断，将会不可避免地带来一系列问题，可以说，有些会计信息的失真与此有很大的关系。

那么企业发生了特殊的经济业务后，应该怎么进行会计处理？目前高校普遍使用中的会计学教材、专著甚至是目前的企业会计准则中都未能详细涉及这个问题，或是对这个问题的理解不够准确，或是对这个问题的处理不尽科学，从而形成一个真空地带。《特殊经济业务会计专题研究》一书主要从发生可能性较高的存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、债务重组、销售、所得税费用等几个方面共分为八章节对这个问题进行了详细的探讨。

《特殊经济业务会计专题研究》这本书对一些发生频率相对较高但又不是常发生的特殊经济业务分别以专题的形式逐个进行系统分析。全书结构完整，内容丰富，体现了作者长期以来的研究成果，注重理论联系实际，有较强的可读性。

湛忠灿老师是我在攻读硕士学位期间的同学，他多年来一直从事会计学的教学与科研工作，主持过多项省级以上课题，主编过一部教材，公开在省级以上刊物发表专业论文几十篇，具有较高的理论功底和学术造诣。

本书是湛忠灿老师的又一辛勤劳动带来的研究成果。书中固然有不少不完善之处，但是瑕不掩瑜，相信此书对于提高广大读者的财务会计理论和操作水平大有裨益。

特为序。

湖南财政经济学院会计系主任、教授 刘纳新

2012年2月8日

前 言

随着社会经济的发展，企业的经济业务变得纷繁复杂。由于现行的企业会计准则和会计制度无法涵盖所有经济业务，在对一些特殊经济业务的会计处理中，需要较多的依靠会计人员的职业判断，而会计人员的职业判断所带来的一系列问题就会随之发生，甚至可以说，有些会计信息的失真是与此很有关系的，即会计人员的专业素质问题导致会计信息的失真。那么企业发生了特殊的经济业务后，应该怎么进行会计处理？许多教材甚至是目前的企业会计准则中都没有详细涉及，或者有歧义或者处理不尽科学，本书对一些发生频率相对较高的特殊经济业务分别以专题的形式逐个进行系统分析。

本书主要从发生可能性较高的存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、债务重组、销售收入、所得税费用等几个方面共分为八个章节进行研究探讨。

第一章主要从存货方面进行研究探讨。分别从自产完工、委托加工、外购和在外加工的存货中常见的一些特殊经济业务的会计处理实例进行分析、举例和自我评析。在存货中之所以存在较多的特殊问题主要是因为涉及增值税、消费税及加工中发生废品损失等方面的原因，这些特殊经济业务发生后，到底应该怎么进行会计处理，本书将对此进行详细分析。本章研究成果的最典型之处在于提出了在车间发生废品损失时的更为合理的会计处理方式，分析得出的结果是：将发生在车间的废品损失计入当期损益。

第二章主要从长期股权投资方面进行研究探讨。对于长期股权投资的特殊业务，本书中主要涉及的特殊业务有巨额亏损后又逐渐

恢复的经济业务，分别对成本法和权益法中发生了巨额亏损时的会计处理加以分析。本章研究成果的特色在于提出了成本法中发生巨额亏损的会计方法，认为在成本法中，被投资单位发生巨额亏损的，按照现行会计准则所进行的简单化的会计处理，是非常不符合相关性原则的，认为至少得在备查簿中加以反映，或者将被投资方宣告分配的股利不直接作为“投资收益”，而是作为或有收益，建立类似“公允价值变动损益”的会计科目似乎更加合适。

第三章主要从固定资产方面进行研究探讨。对于固定资产的特殊业务，本书中主要提及了工程物资发生特殊情况和固定资产折旧方法中的双倍余额递减法。本章研究成果的特色在于提出了工程物资发生溢余短缺时的会计处理和双倍余额递减法下的特殊情况的会计处理。特别是对于双倍余额递减法下的特殊情况，本书提出的核心观点是：若双倍余额递减法不能实现加速折旧（至少是不减速），则随即改为直线法或者按照重要性原则一次性将折旧计提完毕。

第四章主要从投资性房地产方面进行研究。对于投资性房地产中的特殊业务，本书主要提及了转换业务。本章研究成果的特色是对于包括投资性房地产与非投资性房地产之间的转换和投资性房地产计量属性之间进行转换的简捷会计处理办法，创新的提法就是认为：投资性房地产与非投资性房地产之间进行转换时，由于一般只是形态的转变（除涉及存货外，书中有详细述及），因此仅需要把原来的依附于原有形态下的“附着物”（如“累计折旧”、“累计摊销”、“减值准备”等）换一个新的界定语罢了。

第五章主要从生物资产方面进行研究。由于涉及生物资产的业务本身就很少，所以本书将其全部归为特殊经济业务之列。本章认真研究了生物资产从产生直至消失的会计处理，主要创新之处是认为：在科目设置中，不需要分别设置“生产性生物资产累计折旧”和“公益性生物资产累计折旧”科目，合并至一个科目即可。

第六章主要从债务重组方面进行研究。债务重组中的特殊经济业务主要出现于债权方的计提坏账准备的时候，因为此时按照一般

的规则进行会计核算时，会出现账面上看到的债权方的“让步”很少，可能出现零甚至是负数的情况，主要是因为企业会计准则中的规定有待商榷。本章的创新观点为：债权方的“让步”与计提的减值准备无关，而是一个永恒的数据，此数据恒为债权账面余额与重组金额之间的差额。

第七章主要从收入方面进行研究。收入中的特殊业务主要是销售折扣、折让、退回、易货、赠送消费券、没收包装物押金等，本章分别对此进行了较为详尽的研究分析。创新性的观点主要在于对于销售现金折扣后又销售折让或者退回的处理上，认为销售方发生的现金折扣计入“财务费用”后即形成企业的一项沉没成本，不可冲销；认为没收的押金一般还是企业的其他业务收入，最好不计入营业外收入，否则与配比原则有悖等。

第八章主要从所得税费用方面进行研究。所得税费用的特殊业务主要是包括根据税法规定可用以后年度税前利润弥补的亏损产生的所得税资产和调整资本公积的情况。本章较为详尽地论述了特殊业务的会计处理，特别是对于发生亏损的情况下的会计处理中，一直举例至超过弥补年限的情况，比一般著作中的论述相对详细。

湛忠灿

2011 年 11 月

目 录

第一章 存货中的特殊经济业务会计专题研究	1
第一节 外购存货中的特殊经济业务会计处理	2
第二节 自产存货中的特殊经济业务会计处理	7
第三节 委托加工存货中的特殊经济业务会计处理	14
第四节 加工中存货的特殊经济业务会计处理	25
第二章 长期股权投资中的特殊业务会计专题研究	31
第一节 长期股权投资一般业务会计处理	31
第二节 长期股权投资特殊业务会计处理	38
第三章 固定资产中的特殊业务会计专题研究	47
第一节 固定资产经济业务概述	47
第二节 工程物资中特殊业务会计处理	49
第三节 双倍余额递减法的特殊业务会计处理	56
第四章 投资性房地产的特殊业务会计专题研究	65
第一节 投资性房地产业务概述	65
第二节 投资性房地产与非投资性房地产转换业务 会计处理	67
第三节 投资性房地产计量模式转换会计处理	73
第五章 生物资产会计处理专题研究	76
第一节 生物资产概述	76
第二节 生物资产会计处理	83
第六章 债务重组中的特殊业务会计处理专题研究	91

第一节	债务重组概述	91
第二节	债务重组中特殊经济业务会计处理	97
第七章	销售中的特殊业务会计专题研究	102
第一节	销售中的特殊业务概述	102
第二节	折扣销售方式会计处理	109
第三节	销售折让或退回销售方式会计处理	116
第四节	以旧换新销售方式会计处理	127
第五节	附销售条件的销售方式会计处理	128
第六节	附销售赠送行为销售方式的会计处理	136
第七节	没收包装物押金销售方式的会计处理	144
第八章	所得税费用中的特殊业务会计处理专题研究	149
第一节	所得税费用会计处理概述	149
第二节	所得税费用特殊业务会计处理	156
参考文献		163
后 记		166

第一章 存货中的 特殊经济业务会计专题研究

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征是，企业持有存货的最终目的是为了销售或者消耗（本质上最终还是为了销售），所以对于存货，我们可以将其归纳为：存货——不论是可供直接销售的，如企业的产成品、商品等；还是需经过进一步加工后才能出售的，如原材料、在产品等，企业最终都是为了销售而持有。

企业在存货会计实务中，经常会遇到一些特殊事项。即存货的特殊经济业务事项，主要体现在将存货自用或向外移送等类似的经济行为。在进行会计核算时，对于此类的经济业务，首先，应区分哪些是增值税应税项目，哪些是增值税非应税项目；其次，应区分哪些该确认销售收入，哪些该直接按照成本转账；哪些计算销项税额，哪些又不计算销项税额；哪些可以抵扣进项税额^①，哪些又作进项税额转出等。此外，有的不仅涉及增值税，还可能

① 进项税额可以抵扣是典型的税法术语，转化为会计语言就是指的“对进项税额能进行单独核算”，即：借记应交税费——应交增值税（进项税额），届时用来抵减企业的销项税额。在书中后面有专门述及。

同时涉及消费税，而且只要涉及这两种流转税的，还要涉及该税的附加税费等。此类行为是会计核算中较为典型、也经常容易混淆或出错的问题。

在本章中，我们试从自产完工、委托加工、购买和在加工中的存货中常见的一些特殊经济业务的会计处理实例进行分析、举例和自我评析。

第一节 外购存货中的特殊经济业务会计处理

企业外购的存货，本书中若没有特别强调，主要以增值税一般纳税人购买原材料的情况加以分析（下同）。外购的存货常见的特殊经济业务主要是指外购资产（原材料、商品等，本书以原材料为例）改变用途，未用于正常的生产经营，而是将其用于职工福利等费用支出的情况，此时企业要不要视同销售交增值税？属不属于企业所得税视同销售处理？下面我们对此进行详细分析。

一、涉及增值税的特殊业务的会计处理

《增值税暂行条例实施细则》第四条（五）只是规定“将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费”的，应当作为增值税的视同销售行为，但是没有包括外购的，因此外购的原材料等特殊业务，在此情况下是不作增值税的视同销售行为处理。

根据《增值税暂行条例实施细则》第十条（一）规定“用于集体福利或者个人消费的购进货物”的，应当将已经计入进项税额的要作进项转出处理，即增值税不得抵扣。

可见，在进行会计处理的时候，我们应该兼顾税法而编制会计分录和计算税金，其中包括增值税和有关的增值税附加税费等。在此处会存在一个兼顾会计与增值税税法的等式：

税法中的“不得抵扣”=会计中的“不能单独核算” (1)

=会计中的“若已经单独核算，
则必须转出” (2)

显然，一般情况下，企业会计会在获取增值税专用发票的时候申报进项税进行抵扣，因此，会计处理的时候一般都是用的第二个等式。此时主要包括将已抵税进项税额的货物用于非应税项目、免税项目、固定资产（在建工程）、集体福利或个人消费等情况。

以下是对于存货改变用途并需要进项税额转出的会计处理的举例。

第一，只含有货物的进价，不含运费及其他杂费。

【例 1】 岳华公司系增值税一般纳税人，将一个月前购进的粮食（购进时取得了专用发票并抵税）发给职工，若购进时未发生运费，该批粮食成本为 10 000 元，则发放时，会计分录为：

借：应付职工薪酬——应付福利费 11 300

贷：原材料 10 000

应交税费——应交增值税（进项税额转出） 1 300

对本例的简要评析：

这种情况会计处理比较简单，由于原来已经将进项税额进行了抵扣，所以按照以上的等式（2）进行会计处理（其实一般情况都是先抵扣了进项税额的，这可以使企业合理进行税收筹划，下同），即只要将按货物进价计算的进项税额转出即可。

第二，含有货物的进价和运费，不含其他杂费。

【例 2】 岳华公司将一个月前购进的粮食（购进时取得了专用发票并抵税）发给职工，该批粮食成本为 10 000 元，其中含运费 186 元。发放时，计算进项税额转出为：

$$(10\,000 - 186) \times 13\% + [186 \div (1 - 7\%)] \times 7\% = 1\,289.82 \text{ (元)}$$

会计分录为：

借：应付职工薪酬	11 289.82
贷：原材料	10 000
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	1 289.82

对本例的简要评析：

这种情况会计处理相对较为复杂，原材料的进项税额转出与例 1 相同，但运费对应的税额应按照税法规定的运费全额的 7% 计算扣除，所以，在进项税额转出时，必须将计入成本的运费还原为抵税前运费，再计算转出税额。

第三，既包含货物的进价，也包含运费及其他杂费。

【例 3】 岳华公司将一个月前购进的粮食（购进时取得了专用发票并抵税）发给职工，该批粮食成本为 10 000 元，其中含运费 186 元，装卸费和保险费 50 元，则发放时，计算进项税额转出为：

$$(10\,000 - 186 - 50) \times 13\% + [186 \div (1 - 7\%)] \times 7\% = 1\,283.32 \text{ (元)}$$

会计分录为：

借：应付职工薪酬	11 283.32
贷：原材料	10 000
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	1 283.32

对本例的简要评析：

对这种情况进行会计处理时，货物和运费需要按照第二种方法将进项税额转出，由于其他杂费在货物购进时已全额计入成本，所以不涉及增值税进项税额转出的问题。

以下是改变用途需要视同销售计算销项税额的处理，将外购货物改变用途需要视同销售涉及将货物分配给股东或投资者的情况。

将外购货物分配给股东或投资者的这种方式，虽没有现金流入，

表面上看不符合会计收入确认的标准，但站在企业所得税的视角进行分析，会计处理的时候仍然作为销售收入处理。

【例 4】 岳华公司将一个月前购进的粮食（购进时取得了专用发票并抵税）分配给股东以抵部分红利，该批粮食成本为 10 000 元，其中含运费 186 元；同类粮食市场售价为 12 000 元，则分配时，计算销项税额为 $12\,000 \times 13\% = 1\,560$ 元，会计分录为：

借：应付利润（或应付股利）	13 560
贷：产品销售收入（或主营业务收入）	12 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 560

对本例的简要评析：

在视同销售行为发生后，既然税法确认应当缴纳增值税和企业所得税，尽管没有实际现金流入，在会计处理时，为了体现会计处理与税务处理的差异，可以增加“视同销售收入”等科目。当然，在现行会计制度不允许的情况下，也可以通过设立“视同销售台账”或“视同销售备查簿”等，以便年末调整应纳税所得额时简单明了，减少工作量。

二、涉及所得税的特殊业务的会计处理

国税函〔2008〕828 号第三条规定：“属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。”这样，企业将外购的资产作为职工福利发放时应该作为所得税的视同销售行为处理。但是由于允许按购入价格作为销售收入，所以实质在这个业务上企业没有产生企业所得税，不缴纳企业所得税。这个规定与增值税处理基本是一致的，虽然上述会计处理有点不同，但本质上及形成的结果上是完全相同的。

但是企业的资产处置形式是多样化的，在企业做符合国税函〔2008〕828 号第二条处置时作价往往高于该资产本身的价值，而企

业只按购入时的价值做计税成本，就使企业所得税源流失严重。

事隔两年之后（即 2010 年），又出了一个规定来修补漏洞。国税函〔2010〕148 号第八条规定：“国税函〔2008〕828 号第三条规定，企业处置外购资产按购入时的价格确定销售收入，是指企业处置该项资产不是以销售为目的，而是具有替代职工福利等费用支出性质，且购买后一般在一个纳税年度内处置。”

由以上分析，我们就清楚了：实质上国税函〔2010〕148 号是对国税函〔2008〕828 号第三条进行了修正并增加了限制条件，其资产的范围缩小了。从所有的非货币资产限制为必须满足“不是以销售为目的，而是具有替代职工福利等费用支出性质，且购买后一般在一个纳税年度内处置”三个并列条件的资产。

这个限制条件是什么意思？以下分别进行研究探讨。

第一，“不以销售为目的”是要求企业处置外购的资产时不能发生销售或者变相的销售行为。一般来说，在会计上企业外购的资产，不作为销售目的是不应该作为存货管理的。如果将库存的存货改变用途不作销售为目的使用，也应该还原该资产原来购入时的价值。

第二，“有替代职工福利等费用支出性质”是要求企业处置外购的资产时属于替代职工福利等费用支出，而不是作为工资薪酬形式的支出。一般来说，在会计上企业外购的资产替代职工福利等费用支出，实质上是属于企业本身使用（发放掉）消耗了该资产的行为，而不是员工自己使用消耗了该资产。如果发放分配给员工去使用消耗，则属于工资薪金的范畴。

第三，“在一个纳税年度内处置”是要求企业处置外购的资产不得产生折旧摊销等消耗性补偿行为。一般来说，在会计上企业外购的资产预计使用期不超过一年的，不应该作为固定资产管理。如果使用期达不到一年的，应该作为会计估计差错处理，将已折旧的费用作冲回处理。值得说明的是，在我国一般企业的“一个纳税年度”是等于“一个会计年度”的。

这样我们就知道：根据国税函〔2010〕148 号第八条规定，企

业处置外购的资产只有同时满足以下条件，才能按“可按购入时的价格确定销售收入”。

- ① 没有产生销售或者变相的销售行为。
- ② 是企业本身使用消耗了该资产的行为。
- ③ 没有做折旧、摊销等消耗性补偿行为。

【例5】 岳华公司将一个月前购进的粮食（购进时取得了专用发票并抵税）发给职工，若购进时未发生运费，该批粮食成本为10 000元，则发放时，会计分录也可以为：

借：应付职工薪酬——应付福利费	11 300
贷：其他业务收入	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 300

对本例的简要评析：

这种情况下的会计处理相比较而言，显然就是会计科目选择与之前有较大差别，由于原来已经将进项税额进行了抵扣，所以进行会计处理的时候认定一次销项税额（只不过销项税额的金额与进项税额完全相同，因为外购货物的公允价值是相同的），并不需要按照货物进价进行进项税额的转出，虽然会计处理的形式上有较大差距，但是最终对于企业的利润等方面的影响仍然是为零的。综合分析，这种确定销售收入和销项税额的会计处理要比进项税额转出的会计处理略显聪明，至少可以保持增值税的链条完整。

第二节 自产存货中的 特殊经济业务会计处理

自产的存货相对较为常见的特殊经济行为，主要是指的企业将