

税务辅导站·第7辑

会计

处理实例

KUAI

JI

CHU

LI

中国税务出版社

税务辅导站·第7辑

会计处理实例

本书编写组 编

 中国税务出版社

编 者 的 话

《税务辅导站》是部连续出版物，自出版以来，受到了广大企事业单位办税人员和财务人员的欢迎，本书是《税务辅导站》的第7辑。

本辑共4个分册——《办税操作实例》、《纳税审查实例》、《会计处理实例》和《纳税辅导实例》，本书为《税务辅导站》第7辑之《会计处理实例》。

本书内容主要来源于中国税网（ctaxnews）税务案例库，其中部分案例已在《中国税务报》和《中国税网——税务规划》等媒体发表，收入本书时仅做了必要的文字加工和编辑处理。本书稿部分内容经裴林娇、李星红、刘志耕、秦文娇等审校。

本书内容的政策依据是财政部、国家税务总局发布的规范性文件，来源为财政部、国家税务总局网站及中国税网法规库，由于我国税收及会计相关法规不断更新，加之对有些政策理解角度的不同，所以对书中案例及援引法规中出现的不当之处，敬请广大读者提出意见，以便我们及时修订。有关意见及建议请发电子邮件至：taxbook@ctaxnews.com.cn。

本书编写组

2011年3月

目 录

税务辅导站

第7辑

作 者

本书编写组 编

策 划

黄 琳

责任编辑

庄 滨

责任校对

于 玲

技术设计

刘冬珂

递延收入的会计核算及税务处理 /5

以前年度未扣除资产损失的会计处理 /9

职工教育经费的会计与税务处理 /14

汇算清缴中不征税收入的处理 /18

先退税后核销的账务处理 /20

折扣型购物卡的会计和税务处理 /25

建筑企业总分包工程的财税处理 /30

跨年度劳务收入的会计及税务处理 /33

成本法下长期股权投资的会计处理及纳税申报 /37

固定资产后续支出的税务处理 /46

权益法下长期股权投资持有收益的纳税调整 /50

特殊情况下企业应纳税所得额的配比调整 /55

租金收入的会计及税务处理 /59

出口视同内销的税额计算与会计处理 /64

存货暂估入账的财税处理 /73

平销返利的会计和税务处理解析 /77

房企拆迁补偿的会计和税务处理 /81

招商引资优惠的会计处理 /86

模具外借丢失如何进行会计处理 /88

弥补以前年度亏损的会计处理 /91

专用设备投资抵免的税务处理 /96

如何享受抵免税额的优惠政策 /97

烟草企业自产自用卷烟的财税处理 /104

应计未计扣除项目的税务处理 /110

企业开办期涉税业务会计处理 /116

资产负债表日后调整事项的所得税处理 /120

政策性搬迁收入的会计税务处理差异 /124

多次交易合并会计报表的处理 /130

技术开发费的会计核算和纳税调

图书在版编目(CIP)数据

会计处理实例

本书编写组 编

—北京:中国税务出版社,2011.3
(税务辅导站·第7辑)

ISBN 978-7-80235-620-7

I. ①会… II. ①本…

III. ①税收会计-中国

IV. ①F812.42

中国版本图书馆CIP数据核字
(2010)第250169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

E-mail:taxph@tom.com

发行部电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837

传真:(010)63908835

北京天宇星印刷厂印刷

2011年3月第1次印刷

880×1230毫米 1/32

6.25印张 145千字

ISBN 978-7-80235-620-7/F·1540

定价:10.00元(全套四册共40.00元)

整 /135	理 /165
企业清算的会计处理要点 /141	粮食加工企业进项税额的会计核
合并报表时子公司超额亏损的会计	算 /169
处理 /146	补缴企业所得税的账务调整 /180
少数股东承担超额亏损的会计处	可转换公司债券的会计处理 /185
理 /151	园林工程公司缴纳流转税的会计处
成本法直接编制合并报表的所得税	理 /189
处理 /155	不同的长期股权投资核算方法下的
吸收合并的所得税会计处理 /160	会计处理 /192
持有至到期投资的所得税会计处	

递延收入的会计核算及税务处理

随着新企业所得税法的颁布和实施，可以递延处理的收入范围缩小了。现行中央性法规中已经明确的递延收入主要有政策性搬迁或处置收入、债务重组收益和资产或股权转让收益三项，下面分别介绍这三项递延收入会计核算对企业纳税的影响。

政策性搬迁或处置收入

国家税务总局《关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》（国税函〔2009〕118号）规定，企业从规划搬迁次年起的5年内，其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额，在5年期内完成搬迁的，企业搬迁收入可以按通知规定，扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额计税，且购置或改良的固定资产，可以按照现行税收规定计算折旧或摊销，并在企业所得税税前扣除。

对于政策性搬迁的会计处理，财政部《关于印发企业会计准则解释第3号的通知》（财会〔2009〕8号）中规定，企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为专项应付款处理。其中，属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，应自专项应付款转入递延收益，并按照《企业会计准则第16号——政府补助》进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额

后如有结余，应当作为资本公积处理。

【案例】甲公司由于市区规划道路扩建，2008年10月收到政府搬迁补偿款200万元，其中2008年11月支付部分职工安置费用10万元，2009年12月完成购建新厂房支出120万元，预计使用寿命20年。

搬迁补偿款相关会计处理如下（单位：万元）：

1. 2008年10月收到搬迁补偿款时：

借：银行存款	200
贷：专项应付款	200

2. 2008年11月已支付的职工安置补偿费用：

借：专项应付款	10
贷：营业外收入	10

3. 2009年12月补偿已重新购建的新厂房支出：

借：专项应付款	120
贷：递延收益	120

2010年~2029年每期末计提折旧时：

借：递延收益	6
贷：营业外收入	6

4. 2009年结转搬迁补偿款余额：

借：专项应付款	70
贷：资本公积	70

从上述实例可以看出，即便是会计与税法处理均采取了递延的办法，但由于递延收入的圈定范围及递延期差异，导致这部分搬迁补偿款对应税利润和会计利润的计算结果的影响截然不同。国税函〔2009〕118号文件规定，可以递延的是企业从政府取得的政府搬迁补偿收入总额200万元，该搬迁补偿款对2008年应税利润的影响为零，对完成搬迁当年2009年的应税

利润影响额为 70 (200 - 120 - 10) 万元。而财会〔2009〕8 号文件是将政府搬迁补偿款分成三部分处理,可以递延处理的仅是涉及与资产相关的政府搬迁补偿款 120 万元,该搬迁补偿款对 2008 年会计利润的影响额为 10 万元,对 2009 年的影响为零,对 2010 年~2029 年每期的会计利润的影响额则为 6 万元。

债务重组收益

财政部、国家税务总局《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59 号),对特殊重组中债权重组交易的股权支付部分进行了规定,明确企业重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50% 以上,可以在 5 个纳税年度的期间内,均匀计入各年度的应纳税所得额。

根据《企业会计准则第 12 号——债务重组》规定,将债务转为资本的,债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本,股份的公允价值总额与股本之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额,计入当期损益。

【案例】甲公司应收乙公司账款的账面余额为 10000 万元,由于乙公司发生财务困难,无法偿付应付账款。2009 年 6 月,经双方协商同意,采取将乙公司所欠债务转为乙公司股本的方式进行债务重组,假定乙公司普通股的面值为 1 元,乙公司以 3000 万股抵偿该项债务,股票每股市价为 3 元,企业重组当年应纳税所得额为 1500 万元。

乙公司的账务处理如下(单位:万元):

借: 应付账款	10000
贷: 股本	3000
资本公积——股本溢价	6000

营业外收入——债务重组利得

1000

对于债务重组，现行会计准则没有类似非货币性交易准则中规定的“具有商业实质”的标准，要求只要发生了重组事项，重组收益 1000 万元在重组当期 2009 年度就要全额计入会计利润。但如果该重组是符合通知规定的可以递延处理的债务重组事项，企业所得税处理时，重组收益 1000 万元就可以在甲公司 2009 年～2013 年分 5 次平均计入各年度的应纳税所得额。

资产或股权转让收益

《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）规定，居民企业以其拥有的资产或股权向其 100% 直接控股的非居民企业进行投资，其资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理，可以在 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

企业发生资产换股权，正是《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》所核算的交易事项。但根据准则规定，非货币性交易的会计处理区分是否“具有商业实质”。

【案例】2009 年 10 月，境内某上市甲公司以其账面价值为 800 万元的存货，对境外全资子公司乙进行实物增资，存货市场价值 1000 万元，其他税费忽略不计。

根据会计准则规定，可能会有两种会计处理：

1. 两项资产的交换具有商业实质，同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值计量的条件。

甲公司的账务处理如下（单位：万元）：

借：长期股权投资	1000
贷：主营业务收入	1000
借：主营业务成本	800

贷：库存商品

800

2. 该非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本，不确认损益。

甲公司的账务处理如下（单位：万元）：

借：长期股权投资

800

贷：库存商品

800

可以看出，两种情形下的会计处理，影响的是换出资产实现的价值增值或减值是否确认，而与损益是否递延无关。所以，对于上述事项，企业如果选择了纳税递延的处理，则不论交易是否“具有商业实质”，都会涉及纳税调整：第一种情形下，企业的存货处置收益 200 万元，可以在 2009 年～2019 年 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。第二种情形下，则涉及两个纳税调整环节：一是存货视同销售利润，对应税利润的影响 200 万元；二是在 2009 年～2019 年 10 个纳税年度内对应税利润 200 万元的递延处理。

以前年度未扣除资产损失的会计处理

根据国家税务总局《关于企业以前年度未扣除资产损失企业所得税处理问题的通知》（国税函〔2009〕772 号）规定，企业以前年度发生，按当时企业所得税有关规定符合资产损失确认条件的损失，在当年因为各种原因未能扣除的，不能结转在以后年度扣除。可以按照《企业所得税法》和《税收征收管理法》的有关规定，追补确认在该项资产损失发生的

年度扣除，而不能改变该项资产损失发生的所属年度。根据《企业会计准则》和有关税收规定，就企业以前年度未扣除资产损失的会计处理进行分析。

以前年度未扣除资产损失是指资产损失属以前年度发生，但企业未在当年所得税前扣除的损失。按资产损失是否在当年已作会计处理，可分为当年未进行会计处理和已进行会计处理两种情形。

当年未作会计处理

以前年度未扣除资产损失，如果损失发生当年也未进行会计处理，可作为前期差错更正处理。根据《会计政策、会计估计变更和差错更正》会计准则规定，如果以前年度未扣除资产损失足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的，视为重要的前期差错，反之则视为不重要的前期差错。对于不重要的前期差错，企业不需要调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关科目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益科目。对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

1. 不重要的前期差错处理

【案例】某盈利国有企业丙公司适用的企业所得税税率为25%，未享受企业所得税优惠政策，2008年办公场所被盗，丢失原值12万元、净值10万元的电脑10台，该批电脑未办理财产保险。因信息不畅通，企业未及时在2008年申报作为资产损失处理。2010年企业获悉公安机关在2008年破获了该盗窃案件，虽然企业未追回损失，但取得了公安机关出具的结

案证明材料。经公司总经理办公会研究，拟将该资产损失在 2010 年向税务机关申报税前扣除。丙公司根据国家税务总局《关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》（国税发〔2009〕88 号）第二十五条的规定，出具了相关材料并按规定经税务机关批准。因该损失金额较小，不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断，按不重要的前期差错会计处理：

借：固定资产清理	100000
累计折旧	20000
贷：固定资产	120000
借：营业外支出——非常损失	100000
贷：固定资产清理	100000

根据国税函〔2009〕772 号文件的规定，将该项资产损失追补确认在 2008 年度扣除，调减 2008 年度应纳税所得额 10 万元，调减 2008 年度应缴所得税 $10 \times 25\% = 2.5$ （万元）。相应调增 2010 年度应纳税所得额 10 万元（因为在 2010 年作为营业外支出列支，而减少了利润总额），调增 2010 年度应缴所得税额 $10 \times 25\% = 2.5$ （万元）。具体处理如下：

借：应交税费——应交所得税	25000
贷：应交税费——应交所得税	25000

2. 重要的前期差错处理

上述丙公司如果在 2008 年发生冰冻灾害存货损失 1287 万元（含相应的增值税进项转出 187 万元），企业因各种原因未在 2008 年度申报税前扣除。经公司总经理办公会研究，拟将该资产损失在 2010 年向税务机关申报税前扣除。丙公司根据国税发〔2009〕88 号文件第二十一条的规定，出具了材料并按规定经税务机关批准。因该金额较大，足以影响财务报表使

用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断,按重要的前期差错会计处理。假定企业只对部分存货保险,获保险赔偿款 100 万元,损失 1187 万元。企业按净利润 10% 计提盈余公积,按净利润的 5% 提取任意盈余公积。具体处理如下(单位:万元):

借:以前年度损益调整	1187
其他应收款	100
贷:存货	1100
应交税费——应交增值税(进项税转出)	187

根据国税函〔2009〕772 号文件的规定,将该项资产损失追补确认在 2008 年度扣除,调减 2008 年度应纳税所得额 1187 万元,调减 2008 年度应缴所得税 $1187 \times 25\% = 296.75$ (万元)。

借:应交税费——应交所得税	296.75
贷:以前年度损益调整	296.75
借:利润分配——未分配利润	890.25
贷:以前年度损益调整	890.25
调整利润分配为 $890.25 \times 15\% = 133.5375$ (万元)。	
借:盈余公积	133.5375
贷:利润分配——未分配利润	133.5375

3. 税率变动

如果丙公司的冰冻灾害损失 1187 万元是发生在 2007 年,则根据国税函〔2009〕772 号文件的规定,将该项资产损失追补确认在 2007 年度扣除,当时企业适用的企业所得税税率为 33%,调减 2007 年度应纳税所得额 1187 万元,调减 2007 年度应缴所得税 $1187 \times 33\% = 391.71$ 万元。

借:以前年度损益调整	1187
------------	------

其他应收款	100
贷：存货	1100
应交税费——应交增值税（进项转出）	187
借：应交税费——应交所得税	391.71
贷：以前年度损益调整	391.71
借：利润分配——未分配利润	795.29
贷：以前年度损益调整	795.29
调整利润分配为 $795.29 \times 15\% = 119.2935$ （万元）。	
借：盈余公积	119.2935
贷：利润分配——未分配利润	119.2935

根据国税函〔2009〕772号文件的规定，企业因以前年度资产损失未在税前扣除而多缴纳的企业所得税税款，可在审批确认年度企业所得税应纳税款中予以抵缴，抵缴不足的，可以在以后年度递延抵缴。企业资产损失发生年度扣除追补确认的损失后如出现亏损，首先应调整资产损失发生年度的亏损额，然后按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并按前款办法进行税务处理。丙公司在进行年度所得税纳税申报时，应依法依规进行处理。

当年已作会计处理

以前年度未扣除资产损失，如果损失在发生当年已进行了会计处理，因为各种原因未能在当年税前扣除的，按照前述方法，调整“应交所得税”，视资产损失对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响重要与否，调整利润分配科目。如果是亏损企业，还涉及5年弥补亏损期限的调整。

职工教育经费的会计与税务处理

职工教育经费不同于其他职工薪酬，在会计处理与税务处理方面不仅有着较大的差异，而且较为特殊。如何协调二者的差异，是企业在实务处理中需要特别关注的问题。

职工教育经费的会计处理

按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》第二条和第四条的规定，职工教育经费作为职工薪酬的一个组成部分，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据职工提供服务的受益对象，将应计提的职工教育经费计入相关资产成本或当期费用，同时确认为应付职工薪酬。

《企业会计准则讲解（2008）》要求企业按照职工工资总额的1.5%的计提标准，计量应付职工薪酬（职工教育经费）义务金额和应相应计入成本费用的薪酬金额。从业人员技术要求高、培训任务重、经济效益好的企业，可以根据国家相关规定，按照职工工资总额的2.5%计量应计入成本费用的职工教育经费。

《企业财务通则（2006）》第四十四条规定，职工教育经费按照国家规定的比例提取，专项用于企业职工后续职业教育和职业培训。

职工教育经费的税务处理

《企业所得税法实施条例》第四十二条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

财政部、国家税务总局《关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1号）规定，软件生产企业（集成电路设计企业视同软件企业）的职工培训费用，可按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。

国家税务总局《关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》（国税函〔2009〕202号）规定，软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用，根据财政部、国家税务总局《关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1号）规定，可以全额在企业所得税前扣除。软件生产企业应准确划分职工教育经费中的职工培训费支出，对于不能准确划分的，以及准确划分后职工教育经费中扣除职工培训费用的余额，一律按照《企业所得税法实施条例》第四十二条规定的比例扣除。

根据上述规定，职工教育经费可以分下列3种情况进行会计与税务处理：

1. 当企业发生的职工教育经费支出等于按照工资、薪金总额的2.5%计提的职工教育经费时，不会产生可抵扣暂时性差异，因而无须确认相关的递延所得税。

2. 当企业发生的职工教育经费支出小于按照工资、薪金总额的2.5%计提的职工教育经费时，应付职工薪酬（职工教育经费）存在账面价值，而不存在计税基础，其账面价值与计税基础之间的差额产生可抵扣暂时性差异。但是，由于该项可抵扣暂时性差异在以后纳税年度不能结转扣除，因此企业应当将其视同永久性差异处理。即在计算应纳税所得额时，企业应当在利润总额的基础上调整增加该项可抵扣暂时性差异，而无须确认相关的递延所得税资产。

3. 当企业发生的职工教育经费支出大于按照工资、薪金