

税务辅导站·第9辑

会计 处理实例

KUAIJICHULISHILI

《会计处理实例》编写组 编

中国税务出版社

014003643

F23
145

税务辅导站·第9辑

会计处理实例

《会计处理实例》编写组 编



中国税务出版社



北航

C1691529

014003043

图书在版编目(CIP)数据

会计处理实例/《会计处理实例》编写组编.

--北京:中国税务出版社,2013.5

(税务辅导站·第9辑)

ISBN 978-7-80235-969-7

I. ①会… II. ①会… III. ①税收会计-中国

IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 104368 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名:税务辅导站·第9辑

书 名:会计处理实例

作 者:《会计处理实例》编写组 编

策 划:黄 琳

责任编辑:姜莉娜

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

出版发行:中国税务出版社

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:swcb@taxation.cn

发行中心电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837 传真:(010)63908835

经 销:各地新华书店

印 刷:北京天宇星印刷厂

规 格:880×1230 毫米 1/32

印 张:6

字 数:137000 字

版 次:2013 年 5 月第 1 版 2013 年 5 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-969-7

定 价:15.00 元(全套四册共 60.00 元)

如有印装错误 本社负责调换

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。本次出版的《税务辅导站》（第9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9辑）之《会计处理实例》。

本书内容主要来源于中国税网（www.ctaxnews.com.cn）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，加之各方对有些政策理解不尽一致，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。

《会计处理实例》编写组

2013年4月

目 录

销售使用过的固定资产的会计处理	(1)
视同销售的会计和税务处理	(6)
合伙企业所得税如何作会计处理	(12)
取得平销返利的会计处理	(16)
《小企业会计准则》存货的会计处理	(17)
在建工程试运行收入的会计和税务处理	(20)
代购商品的税务及会计处理	(23)
金融企业诉讼费的财税处理	(26)
会计折旧年限长于税法规定年限须作纳税调整	(31)
返还土地出让金的会计处理	(35)
预收账款发生税费如何扣除	(38)
土地使用年限大于房屋使用年限：土地使用权 怎样摊销	(41)
5 种促销手段 纳税方式不同	(45)
安全生产费用的会计处理	(51)
融资租赁固定资产注意调整三项差异	(56)
商品房销售会计处理案例分析	(60)
运输费用会计处理难点解析	(63)
BOT 项目运营企业如何进行会计处理	(67)
“营改增”后联运业务的会计处理	(72)
减征增值税会计与税务处理分析	(77)

采购税控设备如何抵减增值税	(80)
增值税免征与即征即退的会计处理	(84)
企业年金的会计和税务处理	(87)
研发费用中财政拨款的会计和税务处理	(92)
零税率应税服务的会计和税务处理	(95)
被“遗忘”的股权投资业务该如何做账	(102)
4 种特殊情形, 外贸企业可办理出口退税	(105)
企业因“交际应酬”无偿提供劳务应否视同销售	(110)
接受捐赠的固定资产再转让要确认收入	(115)
违约金的税务和会计处理	(117)
个人股东资本变化如何作税务处理	(120)
即征即退的会计处理	(125)
购置节能环保设备 享企业所得税抵免	(127)
长期股权投资收回的会计和税务处理	(132)
“营改增”会计处理案例解析	(137)
增值税进项税核定抵扣的会计处理	(142)
固定资产暂估入账的会计处理与纳税调整	(147)
股票股利的会计处理和纳税规定	(151)
减值准备如何调控会计利润	(154)
外贸企业出口退税的会计处理	(158)
增值税差额征税的会计与税务处理	(164)
长期股权投资转让纳税申报实例分析	(167)
债转股的个人所得税处理	(172)
一项特殊退货行为的财税处理	(177)
无租使用他人房产的会计处理	(180)
政策性搬迁业务的会计及税务处理	(182)

销售使用过的固定资产的会计处理

固定资产是企业生产经营中不可缺少的经济资源，其经济寿命和实际可使用寿命存在差异，所以在各企业体现的使用价值不同，如某项固定资产在一个企业只能起到单一价值，在另一企业能发挥出协同价值，因而固定资产处理中，取得的价格也各不相同。固定资产处理是企业日常经营活动中经常发生的一项经济业务，如果不能准确把握相关税收政策和进行正确会计核算，必定给企业带来涉税风险和不能准确核算企业收入、成本和利润。

根据《财政部、国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号），《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税〔2009〕9号），《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》（国税函〔2009〕90号）的规定，笔者将固定资产的销售分为一般纳税人销售使用过的固定资产、小规模纳税人销售使用过的固定资产2种情况进行税收和会计处理分析。

1. 一般纳税人销售使用过的固定资产

（1）销售使用过的、已经抵扣进项税额的固定资产，有两种具体情况：销售2009年1月1日以后购进或自制的固定资产；东北老工业基地、中部六省老工业基地城市、内蒙古自治区东部已纳入扩大增值税抵扣范围试点的试点地区（以下简称“试点地区”），销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产。具体税务处理：

按适用税率征收增值税，销项税额 = 含税售价 ÷ (1 + 17%) × 17%，可以开具增值税专用发票。

【案例1】某矿山企业为增值税一般纳税人，2010年7月因生产形势发生变化，把不需用的部分资产进行处理。销售2009年1月购入并使用的一台机器，该台机器账面原值200000元，已计提折旧30000元，取得收入184000元；该企业上述业务应纳增值税，并做会计处理（以上收入均为含税收入）。

销售已经使用过的机器设备应纳税额为 $184000 \div (1 + 0.17) \times 17\% = 26735.04$ （元）。

会计处理：

①将出售固定资产转入清理时

借：固定资产清理 170000

累计折旧 30000

贷：固定资产 200000

②收回残值变价收入开具增值税专用发票时

借：应收账款（或银行存款） 184000.00

贷：固定资产清理 157264.96

应交税费——应交增值税（销项税额）

26735.04

③结转出售固定资产发生的净损失时

借：营业外支出——非固定资产处置损失 12735.04

贷：固定资产清理 12735.04

④如当期无其他进项抵扣税额，应缴纳城市维护建设税（其他不计）1200元

借：营业税金及附加 1200

贷：应交税费——应交城市维护建设税 1200

实际上缴时

借：应交税费——应交城市维护建设税 1200

贷：银行存款 1200

此类型有增值税抵扣链条，为不使链条中断，故可开具专用发票；由于增值税是价外税，不计入固定资产价值中，随征的其他税费不应计入出售资产利得或损失，计入营业税金及附加更符合会计的真实性要求。

(2) 销售使用过的、未抵扣进项税额的固定资产，也有两种具体情况。2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产；试点地区销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产。具体税务处理：按照简易办法依照4%征收率减半征收增值税，应纳税额 = 含税售价 ÷ (1 + 4%) × 4% × 50%，开具普通发票，不得开具增值税专用发票。

【案例2】某生产企业为增值税一般纳税人（该企业非试点地区），2010年1月把资产盘点过程中不需用的部分资产进行处理。销售已经使用4年的机器设备，假定该台机器账面原值20000元，已计提折旧3000元，取得收入18400元；其期初无其他进项抵扣税额该企业上述业务应纳增值税和会计处理（以上收入均为含税收入）。

销售已经使用过的机器设备应纳税额 = $18400 \div (1 + 4\%) \times 4\% \div 2 = 353.85$ （元）。

会计处理：

将出售固定资产转入清理时

借：固定资产清理 17000

 累计折旧 3000

贷：固定资产 20000

开具增值税普通发票进行销售,因销售所计提的增值税为直接征收,不得抵扣进项税,所以可直接计入未交增值税,不需计入销项税。

①借:应收账款(或银行存款) 18400.00

贷:固定资产清理 18045.15

应交税费——未交增值税 353.85

②减半征收的增值税应计入营业外收入

借:应交税费——未交增值税 176.93

贷:营业外收入 176.93

对此会计处理,有观点认为减半征收的增值税应计入固定资产清理贷方。根据《企业会计准则第16号——政府补助》的规定,企业取得的与收益相关的政府补助,如果用于补偿企业已发生的相关费用或损失,在取得时直接计入营业外收入。笔者认为此做法符合现行企业所得税法相关规定,更为稳健。

③假定根据应缴增值税计征城市维护建设税10元

借:营业税金及附加 10

贷:应交税费——应交城市维护建设税 10

实际上缴时

借:应交税费——应交城市维护建设税 10

贷:银行存款 10

④结转固定资产清理净收益:

借:固定资产清理 1045.15

贷:营业外收入 1045.15

2. 小规模纳税人销售使用过的固定资产

销售自己使用过的固定资产和旧货,减按2%的征收率征收增值税,应纳税额=含税销售额 $\div$ (1+3%) $\times$ 2%,不得由税务机关代开增值税专用发票。

【案例3】某企业（小规模纳税人）2009年1月16日销售一台旧机器设备，取得销售收入60000元，假定账面原值70000元，已提折旧30000元，该设备为2004年5月购入，则该项销售行为应纳增值税及会计处理（以上收入均为含税收入）。

应纳增值税 = $60000 \div (1 + 3\%) \times 2\% = 1165.04$ （元）。

（1）将出售固定资产转入清理时：

借：固定资产清理	40000
累计折旧	3000
贷：固定资产	70000

（2）开具增值税普通发票进行销售，因销售所计提的增值税为直接征收，不得抵扣进项税，所以可直接计入未缴增值税，不需计入销项税。

①借：应收账款（或银行存款）	60000.00
贷：固定资产清理	58834.96
应交税费——未交增值税	1165.04

②假定根据应缴增值税计征城市维护建设税80元

借：营业税金及附加	80
贷：应交税费——应交城市维护建设税	80

实际上缴时

借：应交税费——应交城市维护建设税	80
贷：银行存款	80

③结转固定资产清理净收益

借：固定资产清理	18834.96
贷：营业外收入	18834.96

对于纳税人发生固定资产视同销售行为，对已使用过的固定资产无法确定销售额的，以固定资产净值为销售额。一般纳

税人以固定资产净值，分可开具增值税专用发票和不可开具增值税专用发票两种情况分别进行会计处理；小规模纳税人以固定资产净值开具普通发票，按上述方法进行处理，此处不再赘述。

视同销售的会计和税务处理

视同销售是相对于会计核算而言的一个税收概念，可以理解为对于某些特定事项属于税收上需要确认为应税收入而会计核算中不核算销售收入的内容。一般而言，视同销售的事项主要是指企业将自有资产移送他人的情况。

1. 视同销售的税收规定

(1) 税收政策规定

国家税务总局《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）规定，企业将资产移送他人，如将自有资产用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利、股息分配、对外捐赠或其他改变资产所有权属的用途等情形应确定视同销售收入。

一是强调确认视同销售的前提是资产所有权属发生改变；二是按自制资产或外购资产分别确认视同销售价格。

(2) 纳税申报处理

《企业所得税年度纳税申报表》的填报要求是：企业将视同销售收入通过填报附表一《收入明细表》的视同销售收入并入主表；同时将视同销售成本通过填报附表二《成本费用明细表》的视同销售成本项目并入主表。

2. 执行《企业会计准则》的核算规定

《企业会计准则》中，除对外捐赠等特殊情况外，企业发生非货币资产交换，将自有资产用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利等业务时，按公允价值结转销售收入，同时结转业务成本。

3. 案例分析

(1) 将自制资产视同销售

国税函〔2008〕828号文件规定，视同销售确定收入时属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入。

【案例1】2010年11月，A公司将其生产的不锈钢保温杯作为福利发放给职工，保温杯的单位成本30元，市场价70元，适用的增值税率为17%。A公司有职工200名，其中一线职工170名，管理人员30人。2010年度发放工资、薪金102万元，除发放保温杯外的职工福利费支出5万元。根据上述条件，分析不同会计核算对纳税申报的影响。

账务处理

① 结转成本费用

借：生产成本——职工福利费 13923

 管理费用——职工福利费 2457

 贷：应付职工薪酬——职工福利费 16380

生产成本 = $170 \times 70 \times (1 + 17\%) = 13923$ (元)；

管理费用 = $30 \times 70 \times (1 + 17\%) = 2457$ (元)。

② 结转收入成本

借：应付职工薪酬 16380

 贷：主营业务收入 14000

 应交税费——应交增值税（销项税额） 2380

借：主营业务成本 6000

贷：库存商品 6000

增值税 = $(170 \times 70 + 30 \times 70) \times 17\% = 14000 \times 17\% = 2380$ (元)。

2010 年度的纳税申报

①销售收入的纳税处理

A 企业会计核算时已按售价确认主营业务收入 14000 元，按成本价结转主营业务成本 6000 元。

A 企业纳税申报时填报附表一“主营业务收入”14000 元，并入主表第一行；同时填报附表二“主营业务成本”6000 元，并入主表第二行。

②职工福利费的纳税处理

A 企业会计核算按售价分别结转“生产成本——职工福利费”13923 元、“管理费用——职工福利费”2457 元，共计 16380 元。

A 企业职工福利费的纳税申报：一是利润中列支职工福利费支出 66380 元 $(50000 + 16380)$ ；二是 A 企业 2010 年度工资、薪金 1020000 元，税前扣除职工福利费限额 142800 元。实际计算税前准予扣除的职工福利费应为 58380 元，即 50000 元加上此项按成本价计算的职工福利费 8380 元 $(6000 + 2380)$ ；三是纳税调增 8000 元 $(66380 - 58380)$ 。

附表三第二十三行“职工福利费”填报：第一列“账载金额”66380 元、第二列“税收金额”58380 元，第三列“纳税调增”8000 元。

(2) 将外购资产视同销售的案例分析

国税函〔2008〕828 号文件规定，视同销售确定收入时属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。

【案例2】2010年11月A公司将外购的不锈钢保温杯作为福利发放给职工，保温杯的外购价格70元，适用的增值税率为17%。A公司有职工200名，其中一线职工170名，管理人员30人。2010年度发放工资、薪金102万元，除发放保温杯外的职工福利费支出5万元。根据上述条件分析不同会计核算对纳税申报的影响。

例2中除以外购价70元保温杯发放给职工外，其他条件与例1相同。

账务处理

①结转成本费用

借：生产成本——职工福利费 13923

管理费用——职工福利费 2457

贷：应付职工薪酬——职工福利费 16380

生产成本 = $170 \times 70 \times (1 + 17\%) = 13923$ (元)；

管理费用 = $30 \times 70 \times (1 + 17\%) = 2457$ (元)。

②结转收入成本

借：应付职工薪酬 16380

贷：主营业务收入 14000

应交税费——应交增值税（销项税额） 2380

借：主营业务成本 14000

贷：库存商品 14000

增值税 = $(170 \times 70 + 30 \times 70) \times 17\% = 14000 \times 17\% = 2380$ (元)

2010年度纳税申报

①销售收入的纳税处理

A企业会计核算时，将发放给职工的保温杯按购买价确认主营业务收入14000元，同时按购买价结转主营业务成本

14000 元。

A 企业纳税申报时,附表一“主营业务收入”及主表第一行“营业收入”14000 元;附表二“主营业务成本”及主表第二行“营业成本”14000 元。企业不再单独填报视同销售收入及视同销售成本项目。

②职工福利费的纳税处理

A 企业会计核算时按购买价分别计入“生产成本——职工福利费”13923 元、“管理费用——职工福利费”2457 元,共计 16380 元。

A 企业职工福利费的纳税申报:一是利润中列支职工福利费支出 66380 元 ($50000 + 16380$);二是 2010 年度发放工资、薪金 1020000 元,税前扣除职工福利费限额 142800 元。实际计算税前准予扣除的职工福利费应为 66380 元 ($50000 + 16380$)。企业实际支付的福利费准予全额税前扣除。

附表三第二十三行“职工福利费”填报:第 1 列“账载金额”66380 元、第 2 列“税收金额”66380 元。

4. 自制或外购两种方式纳税处理的主要差异

由于会计准则按公允价值核算了主营业务收入及主营业务成本,纳税申报不再单独填报视同销售收入及视同销售成本。

以自产保温杯或外购保温杯作为职工福利费发给职工纳税处理的主要差异在于:

(1) 主营业务收入及成本的确认标准不同

将自制保温杯发放职工福利,主营业务收入按对外销售价 70 元确认为 14000 元,主营业务成本按成本价 30 元确认为 6000 元;将外购保温杯发放职工福利,主营业务收入按购买价 70 元确认为 14000 元,主营业务成本按购买成本 70 元同样确认为 14000 元。

(2) 职工福利费税前扣除的确认方式不同

案例中的职工福利费没超标，其发放给职工保温杯的职工福利费支出可以税前扣除。会计准则按公允价值确认职工福利费支出，对于自制或外购两种方式的纳税存在差异：一是将自制保温杯发放职工福利按售价 70 元确认 16380 元，依据税前扣除的真实发生原则，其职工福利费的实际成本为按成本价 30 元确认的 8380 元，因此需要纳税调整 8000 元；二是将外购保温杯发放职工福利，外购价 70 元既是公允价值又是成本价，因此按 70 元确认的职工福利费支出 16380 元就是其发生的实际支出，不需要纳税调增。

5. 视同销售政策中存在的不同观点分析

由于目前税法对税前扣除视同销售相关支出的标准尚未出台相关规定，实践中视同销售相关支出税前扣除的纳税处理存在两种情况：一是按照视同销售事项的支出成本确认税前扣除额；二是按照视同销售事项的公允价值（售价）确认税前扣除额。

笔者认同第一种按照视同销售事项的支出成本确认税前扣除额的纳税处理方法，因其更符合税前扣除的真实发生原则。以例 1 将自制资产视同销售为例进行分析，A 企业执行会计准则按售价 70 元核算发放保温杯的职工福利费支出 16380 元，企业自制保温杯的实际支出是按自制成本 30 元计算的 8380 元，其售价与成本之间的差额 8000 元（ $16380 - 8380$ ）是销售保温杯产生的毛利，作为职工福利费而言，企业并没有实际发生，不能税前扣除。