

税务辅导站·第8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

税务辅导站·第8辑

会计处理实例

《会计处理实例》编写组 编

中国税务出版社

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,2012.3

(税务辅导站·第8辑)

ISBN 978-7-80235-772-3

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(2012)第 031265 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名:税务辅导站·第8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:2012 年 3 月第 1 版 2012 年 3 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-772-3

定 价:10.00 元(全套四册共 40.00 元)

如有印装错误 本社负责调换

编 者 的 话

《税务辅导站》作为连续出版物，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》为第8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8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。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处于动态变化之中，加之各方对一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

2012年1月

目 录

出租业务的会计和税务处理	(1)
内外销未分别记账的出口退税如何处理	(9)
《企业会计准则解释第 4 号》对股份支付的 规定详解	(11)
以部分产品抵加工费的会计处理	(15)
出口产品含免税原材料的会计处理	(18)
手续费及佣金的会计核算和纳税调整	(23)
债转股兼存货抵债的会计处理	(25)
售后回租的会计处理	(31)
房地产企业收入的会计与税务处理差异	(35)
免抵退税方式下的城建税如何计缴	(41)
销售返利的会计和税务处理	(46)
合作建房的会计与税务处理	(48)
高新企业研发项目收入与成本处理	(55)
社会保险费的会计处理	(57)
跨年度劳务收入确认的会计处理	(61)
转让特许经营权的会计处理	(64)
软件设计企业免抵退税的会计处理	(69)
资产收购的特殊性税务处理	(72)
银行逾期贷款利息收入的会计处理	(78)
同一控制下控股合并的特殊性税务处理	(80)

煤矿预提维简费的会计处理	(91)
代扣代缴个人所得税的会计处理	(96)
职工薪酬常见问题的会计处理	(97)
购设备退增值税的账务处理	(102)
烟草企业资产损失的会计处理	(104)
查增应纳税所得额的账务处理	(110)
控股股东债务豁免的会计处理与纳税调整	(115)
补扣资产损失的账务处理	(120)
固定资产转移的涉税处理	(125)
拆迁补偿收差价的账务处理	(131)
转让应收账款的账务处理	(133)
递延所得税资产和负债的账务处理	(138)
租入房产改造的账务处理	(140)
融资租入资产的会计处理	(144)
总分机构间移送货物的账务处理	(147)
买月饼赠项链的会计处理	(152)
会计准则下固定资产盘盈的涉税处理	(156)
非同一控制下控股合并的特殊性税务处理	(159)
处理旧设备如何做账	(169)
合并商誉会计处理案例解析	(171)
销售退回的财税处理	(174)
房产原值的财税差异及调整	(175)
企业清算的各种情形和所得税处理分析	(178)

出租业务的会计和税务处理

一般情况下，企业在出租房屋、土地或其他设备等让渡资产使用权业务时，通常是按照合同或协议的约定，按期收取租金。租金收取的时间可能是租赁业务开始，也可能是租赁业务结束，更有可能在租赁期间。在实际工作中，有的企业还会根据情况，临时改变原有约定，通过协商，预先收取若干期租金。在这种情况下，企业应根据不同情况，进行不同的会计和税务处理。

某生产企业把一台闲置的设备对外出租，租赁期限为 2 年，即 2010 年 10 月 1 日 ~ 2012 年 9 月 30 日，每年租金为 60000 元，每月租金为 5000 元。

租赁开始前一次性收取租金的会计税务处理

假设：租赁合同或协议中约定，租赁业务开始时，出租方一次性预先收取全部租金，即 2010 年 10 月 1 日收取租金 120000 元。

1. 会计处理

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2006〕3 号）规定，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。根据《企业会计准则——基本准则》第 9 条的规定，企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。可见，作为企业日常活动中的收入是按照权责发生制原则核算的。凡是当期已经实现的收入和已经发生的或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期

的收入和费用,即使款项已在当期收付,都不作为当期的收入和费用。按照这一原则,出租方在一次性预先收取全部租金时,应在合理期限内分期结转收入。

2010年10月1日,出租方收取租金时的会计分录为:

借:银行存款 120000

贷:预收账款 120000

租期内每月结转租金收入时:

借:预收账款 5000

贷:其他业务收入 5000

2. 税务处理

(1) 营业税。《中华人民共和国营业税暂行条例》(以下简称《营业税暂行条例》)第12条规定,营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的,从其规定。《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》(以下简称《营业税暂行条例实施细则》)第24条规定,《营业税暂行条例》第12条所称收讫营业收入款项,是指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收取的款项。《营业税暂行条例》第12条所称取得索取营业收入款项凭据的当天,为书面合同确定的付款日期的当天;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为应税行为完成的当天。《营业税暂行条例实施细则》第25条进一步明确,纳税人提供建筑业或者租赁业劳务,采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。因此,企业应就2010年10月1日收取的两年租金120000元,在2010年11月纳税申报时缴纳营业税6000元($120000 \times 5\%$,暂不考虑城建税及教育费附加等)。

(2) 企业所得税。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《企业所得税法实施条例》)第9条规定,企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。《企业所得税法实施条例》第19条规定,《中华人民共和国企业所得税法》第6条第6项所称租金收入,是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。租金收入,按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。可见,《企业所得税法实施条例》对租金收入的规定不是完全按照权责发生制原则确认的,更接近于收付实现制。税收与会计确认的不同,会产生时间性差异,企业应将会计当期确认的租金收入与实际收取的租金收入差额作纳税调整处理。

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函〔2010〕79号)(以下简称国税函〔2010〕79号)第1条对租金收入确认问题作出规定,根据《企业所得税法实施条例》第19条的规定,企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入,应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中,如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付的,根据《企业所得税法实施条例》第9条规定的收入与费用配比原则,出租人可对上述已确认的收入,在租赁期内,分期均匀计入相关年度收入。出租方如为在我国境内设有机构场所、且采取据实申报缴纳企业所得税的非居民企业,也按本条规定执行。

从上述文件可以看出,纳税人租赁业务跨年度且租金提前一次性收取的,可以按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现,也可以按照国税函〔2010〕79号文件的规定,在租赁期内分期均匀计入相关年度收入。

(1) 假如企业将收取的出租收入按照《企业所得税法实施条例》第19条的规定处理,在2010年11月申报纳税时,应当将取得的120000元租金收入一次性申报缴纳企业所得税。由于税法一次性确认收入与会计分期确认收入的不同,形成了可抵减时间性差异105000元($120000 - 5000 \times 3$),应在以后年度的纳税所得中扣除。该项金额需要通过企业所得税汇算清缴予以调整,分别为:2010年调增应纳税所得额105000元($120000 - 5000 \times 3$),2011年和2012年分别调减应纳税所得额60000元(5000×12)和45000元(5000×9)。

(2) 假如企业按照国税函〔2010〕79号文件的规定处理,即在租赁期内,将租金分期均匀计入相关年度收入。根据《企业所得税法实施条例》第128条的规定,企业所得税分月或者分季度预缴,应当按照月度或者季度的实际利润额预缴(假设该企业按月预缴企业所得税)。《国家税务总局关于填报企业所得税月(季)度预缴纳税申报表有关问题的通知》(国税函〔2008〕635号)第1条规定,实际利润额为按会计制度核算的利润总额减除以前年度待弥补亏损以及不征税收入、免税收入后的余额。此时,由于租金收入的确认体现了权责发生制和配比原则,税法与会计准则的规定趋于一致,二者确认的当期租金收入相同,该项业务不会产生暂时性差异,不存在纳税调整事项,以后也无需调整,因此企业只需按实际利润额预缴即可。

租赁结束后一次性收取租金的会计税务处理

假设：租赁合同或协议中约定，在租赁业务结束时一次性收取全部租金，即 2012 年 9 月 30 日收取租金 120000 元。

1. 会计处理

2010 年 10 月 ~ 2012 年 8 月，出租方每月的会计分录为：

借：其他应收款	5000
贷：其他业务收入	5000

2012 年 9 月 30 日，收取全部租金时：

借：银行存款	120000
贷：其他业务收入	5000
其他应收款	115000

2. 税务处理

(1) 营业税。根据《营业税暂行条例》第 12 条与《营业税暂行条例实施细则》第 24 条的规定，该企业应在 2012 年 10 月申报纳税时缴纳营业税 6000 元 ($120000 \times 5\%$)。

(2) 企业所得税。根据国税函〔2010〕79 号文件的规定，企业要将出租收入分期均匀计入租赁期内相关年度，必须同时具备两个条件：①合同或协议规定租赁期限为跨年度；②租金为提前一次性支付。由于该企业的租赁合同或协议中约定在租赁业务结束时一次性收取全部租金，不符合国税函〔2010〕79 号文件规定的条件。因此，该企业的所得税纳税义务发生时间应为租赁合同或协议中约定的支付租金日期，即 2012 年 9 月 30 日。企业只能按照《企业所得税法实施条例》第 19 条的规定处理，即按合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。在这种情况下，企业在 2010 年与 2011 年无需就预收租金缴纳所得税，仅在 2012 年缴纳税款。

按照政策规定，由于税法与会计确认收入的时间不同，形

成了应纳税时间性差异 75000 元 ($120000 - 5000 \times 9$)，应在以后年度的纳税所得中增加。该项金额需要通过企业所得税汇算清缴予以调整，分别为：2010 年和 2011 年分别调减应纳税所得额 15000 元 (5000×3) 和 60000 元 (5000×12)，2012 年调增应纳税所得额 75000 元 (5000×15)。

在对外出租业务中，通常的情况是出租与承租双方按照事先签订的合同或协议，出租方如期提供房屋或设备，承租方按期支付租金。在没有发生变化的情况下，都应按约履行义务。企业在实际工作中，有时会根据经营情况的变化，通过协商，变更收取租金时间，从而出现不按原有合同或协议约定执行的情形。此时，企业收取租金的会计与税务处理又会发生不同的变化。

租赁期间提前支付全部租金的会计和税务处理

假设：租赁合同或协议中约定，在租赁业务结束时一次性收取全部租金。由于该企业在 2011 年出现资金运转困难，要求承租方提前于 2011 年 10 月 1 日支付全部租金 120000 元。

1. 会计处理

2010 年 10 月 ~ 2011 年 9 月，出租方每月的会计分录为：

借：其他应收款	5000
贷：其他业务收入	5000

2011 年 10 月 1 日，收取全部租金时：

借：银行存款	120000
贷：其他业务收入	5000
其他应收款	60000
预收账款	55000

剩余租期内每月结转租金收入时：

借：预收账款	5000
--------	------

贷：其他业务收入

5000

2. 税务处理

(1) 营业税。根据《营业税暂行条例实施细则》第 25 条第二款规定，纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。该企业收取租金的纳税义务发生时间应为 2011 年 10 月，因此，企业在 2011 年 11 月申报纳税时，应缴纳营业税 6000 元（ $120000 \times 5\%$ ）。

(2) 企业所得税。企业合同或协议中虽然规定了租赁期限跨年度，但并未规定租金提前一次性支付，而是按照租赁合同或协议中约定的租赁业务结束时一次性收取全部租金，因此，不符合国税函〔2010〕79 号规定的条件，只能按照《企业所得税法实施条例》第 19 条的规定处理，即按合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。该企业提前收取的全部租金 120000 元，企业所得税纳税义务发生时间应为租赁合同或协议中约定的支付租金日期，即 2012 年 9 月 30 日。在这种情况下，企业在 2010 年与 2011 年无需就预收租金缴纳所得税，仅在 2012 年缴纳税款。

尽管如此，由于税法与会计确认收入的时间不同，形成了应纳税时间性差异 75000 元（ $120000 - 5000 \times 9$ ），应在以后年度的纳税所得中增加。该项金额需要通过企业所得税汇算清缴予以调整，分别为：2010 年和 2011 年分别调减应纳税所得额 15000 元（ 5000×3 ）和 60000 元（ 5000×12 ），2012 年调增应纳税所得额 75000 元（ 5000×15 ）。

租赁期间提前支付部分租金的会计和税务处理

假设：租赁合同或协议中约定，在租赁结束时一次性收取全部租金，但由于该企业自 2011 年 9 月开始出现资金运转困

难,要求承租方提前支付2010年10月1日~2011年12月31日期间的租金75000元,支付日为2011年10月1日。其余租金按原定合同或协议规定时间进度支付。

1. 会计处理

2010年10月~2011年9月,出租方每月的会计分录为:

借:其他应收款	5000
贷:其他业务收入	5000

2011年10月1日,出租方收取租金75000元时:

借:银行存款	75000
贷:其他业务收入	5000
其他应收款	60000
预收账款	10000

2011年11月与12月,会计分录分别为:

借:预收账款	5000
贷:其他业务收入	5000

2012年1月~2012年8月,出租方每月的会计分录为:

借:其他应收款	5000
贷:其他业务收入	5000

2012年9月,出租方收取剩余租金的会计分录为:

借:银行存款	45000
贷:其他业务收入	5000
其他应收款	40000

2. 税务处理

(1) 营业税。根据《营业税暂行条例实施细则》第25条第二款的规定,该企业在2011年11月申报纳税时,应就10月1日收取的2010年10月1日~2011年12月31日期间的租金75000元缴纳营业税3750元($75000 \times 5\%$);2012年9月

收取剩余租金 45000 元时，应按照《营业税暂行条例》第 12 条“营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天”的规定，以及《营业税暂行条例实施细则》第 24 条的规定，在 2012 年 10 月申报纳税时，缴纳营业税 2250 元（ $45000 \times 5\%$ ）。

（2）企业所得税。企业在租赁期间预收部分租金，仍不符合国税函〔2010〕79 号文件规定的条件，只能按照《企业所得税法实施条例》第 19 条的规定处理，即合同约定的承租人应付租金的日期 2012 年 9 月 30 日为企业所得税纳税义务发生时间。在这种情况下，企业在 2010 年与 2011 年无需就预收租金事宜缴纳所得税，仍应在 2012 年缴纳税款。由于税法与会计确认收入时间不同而形成的应纳税时间性差异 75000 元，在 2010 年、2011 年与 2012 年的调整分别为：15000 元、60000 元和 75000 元。

内外销未分别记账的出口退税如何处理

某外贸企业既有内销业务又有出口业务，但是无法分清内销、外销的数量和金额。目前，企业已将采购材料部分的增值税进项税额全部进行了认证，并且申报抵扣了进项税额。此后，企业所购货物部分内销，部分出口。假设出口部分已抵扣进项税额 17 元，出口销售额为 234 元，出口退税率为 13%。该企业应如何进行会计处理？

增值税一般纳税人外贸企业出口增值税执行的不是“免抵退”税政策，而是“免、退”税政策，“免”是指免出口环

节货物的销项税额，“退”是指按规定的退税率退购进环节的进项税额，不存在不得免征和抵扣税额。

外贸企业出口货物必须单独设立库存账和销售账，如果购进的货物当时不能确定是用于出口或内销的，一律记入出口库存账，内销时必须从出口库存账转入内销库存账。

根据《国家税务总局关于印发〈出口货物退（免）税管理办法〉的通知》（国税发〔1994〕31号）规定，一般纳税人外贸企业应退增值税额=购进出口货物增值税专用发票所列明的进项金额×退税率。

若出口货物购进专用发票金额为100元，进项税额为17元，若退税率为13%，则应退税额为13元。账务处理为：

借：库存商品——出口商品	100
应交税费——应交增值税（进项税额）	17
贷：银行存款等	117
货物报关出口时：	
借：应收账款	234
贷：主营业务收入——出口收入	234
结转成本时：	
借：主营业务成本——出口	100
贷：库存商品——出口商品	100
计算应退税额和结转成本时：	
借：主营业务成本——出口（货物征退税率差）	4
应交税费——应交增值税（出口退税）	13
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	17
借：其他应收款——出口退税	13
贷：应交税费——应交增值税（出口退税）	13

若是出口货物视同内销，根据《国家税务总局关于出口

货物退（免）税若干问题的通知》（国税发〔2006〕102号）的规定，外贸企业如已按规定计算征税率与退税率之差并已转入成本科目的，可将征税率与退税率之差及转入应收出口退税的金额转入进项税额科目。视同内销应将计算应退税额和结转成本分录冲回。

《企业会计准则解释第4号》 对股份支付的规定详解

《企业会计准则解释第4号》规定，企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当按照以下规定进行会计处理：

（1）结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

（2）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

上述新规定有以下3个特点：

（1）该规定完善了股份支付的会计处理。根据《企业会