

税务辅导站·第1辑

纳税

审查实例

NA
SHU
SHEN
CHA
SHI
LI

2.423
b2

中国税务出版社

主编的话

• 赵连志

税收,政策性很强,操作性也很强。在市场经济社会,与税收相关的经济现象非常复杂,规范税收的法律规定也越来越复杂。在我们的经济生活中,如果税收法律规定相对简单的话,则难以覆盖相对复杂的经济现象;如果法律、法规很详尽,税收政策本身就一定更为复杂。无论哪种情况,依法处理税收事务都不是简单的四则运算。许多财会人员反映,在具体的办税过程中,总会出现一些在理解中产生误解的地方,在计算时产生模糊的地方,还有时看似明白了,实际却是似是而非的地方,这是正常的。所以,有人说,税收法律、法规的规定和办税操作是两个不同的概念。纳税人熟悉税收法律、法规的规定,不一定在操作上不产生错误,而错误的理解和操作必然会给企业造成不应有的损失。减少纳税人在办税过程中的失误,是本书策划出版的目的之所在。为了满足纳税人和从业人员的上述需要,我们把纳税人在办税过程中得到税务部门确认的实际操作和纳税人因错误操作而被税务部门纠正的实例,以问答的形式编辑成系列丛书。

该系列丛书介绍了纳税人在具体的办税过程中遇到的问题,并根据国家有关税收法律、法规的规定进行了详细的操作指导,这些在实际中产生的办税操作实例,无论对熟练的财会人员还是对刚刚从事财会工作时间不久的新手说来,亦或对税务从业人员和纳税人来说,都有较高的实用价值,值得一读。

鉴于国家的税收政策会随着经济形势的发展而不断变化,因此,本书在编辑过程中和编辑出版之后,有些政策会发生变化,请读者随时注意这些变化,以免出现误操作。



纳税辅导站

第1辑

主 编

赵连志

主要撰稿人

高金平 田 俊

策 划

黄 琳

责任编辑

王迎新

责任校对

于 玲

安淑英

技术设计

刘冬珂

目 录

【增值税的审查】

- 增值税销项税额的审查/4
- 增值税进项税额的审查/6
- “返利资金”的审查/10
- 出口货物退(免)税的审查/15

【消费税的审查】

- 消费税的审查/18
- 金银首饰消费税的审查/27
- 出口退免税的审查/33

【营业税的审查】

- 交通运输业营业税的审查/35
- 建筑安装业营业税的审查/37
- 饮食服务业营业税的审查/39
- 房地产业营业税的审查/41
- 金融保险业营业税的审查/43

【资源税的审查】

- 资源税审查的要点和方法/45

【企业所得税的审查】

- 企业应税收入总额的审查/50
- 材料费用的审查/57
- 工资、薪金支出的审查/64
- “三项费用”的审查/72
- 固定资产的审查/75
- 制造成本的审查/82
- 产品销售利润的审查/106

- 管理费用的审查/109
- 财务费用的审查/114
- 或有负债税前扣除的审查/118
- 利润总额的审查/121
- 应纳税所得额的审查/142
- 所得税计算的审查/146
- 核定征收户的审查/150

【外商投资企业和外国 企业所得税的审查】

- 固定资产的审查/153
- 应纳税所得额的审查/157
- 再投资退税的审查/162

【个人所得税的审查】

- 工资、薪金所得的审查/166
- 生产、经营所得的审查/171
- 劳务报酬所得的审查/178
- 利息、股息、红利所得的审查/181

【其他税种的审查】

- 房产税的审查/186
- 印花税的审查/190

【财务会计报表的审查】

- 资产类科目的审查/193
- 负债类科目的审查/197
- 所有者权益类科目的审查/199
- 损益类科目的审查/199
- 现金流量表的审查/202

【会计账簿、凭证的审查】

- 会计账簿的审查/203
- 会计凭证的审查/206

图书在版编目(CIP)数据

纳税审查实例

赵连志 主编

—北京：中国税务出版社，2001.10

(纳税辅导站·第1辑)

ISBN 7-80117-440-2

I. 纳… II. 赵…

III. 税收管理—中国

IV. F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字

(2001)第065610号

北京市宣武区槐柏树后街21号

邮编 100053

http:// www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph. com

电话：(010)63182980(发行处)

北京大地印刷厂印刷

2001年12月第1次印刷

850×1168毫米 1/32开

6.625印张 158000字

ISBN 7-80117-440-2/F·372

定价：40.00元(全套四册)

主编的话

• 赵连志

税收,政策性很强,操作性也很强。在市场经济社会,与税收相关的经济现象非常复杂,规范税收的法律规定也越来越复杂。在我们的经济生活中,如果税收法律规定相对简单的话,则难以覆盖相对复杂的经济现象;如果法律、法规很详尽,税收政策本身就一定更为复杂。无论哪种情况,依法处理税收事务都不是简单的四则运算。许多财会人员反映,在具体的办税过程中,总会出现一些在理解中产生误解的地方,在计算时产生模糊的地方,还有时看似明白了,实际却是似是而非的地方,这是正常的。所以,有人说,税收法律、法规的规定和办税操作是两个不同的概念。纳税人熟悉税收法律、法规的规定,不一定在操作上不产生错误,而错误的理解和操作必然会给企业造成不应有的损失。减少纳税人在办税过程中的失误,是本书策划出版的目的之所在。为了满足纳税人和从业人员的上述需要,我们把纳税人在办税过程中得到税务部门确认的实际操作和纳税人因错误操作而被税务部门纠正的实例,以问答的形式编辑成系列丛书。

该系列丛书介绍了纳税人在具体的办税过程中遇到的问题,并根据国家有关税收法律、法规的规定进行了详细的操作指导,这些在实际中产生的办税操作实例,无论对熟练的财会人员还是对刚刚从事财会工作时间不久的新手说来,亦或对税务从业人员和纳税人来说,都有较高的实用价值,值得一读。

鉴于国家的税收政策会随着经济形势的发展而不断变化,因此,本书在编辑过程中和编辑出版之后,有些政策会发生变化,请读者随时注意这些变化,以免出现误操作。



纳税辅导站

第1辑

主 编

赵连志

主要撰稿人

高金平 田 俊

策 划

黄 琳

责任编辑

王迎新

责任校对

于 玲

安淑英

技术设计

刘冬珂

目 录

【增值税的审查】

- 增值税销项税额的审查/4
- 增值税进项税额的审查/6
- “返利资金”的审查/10
- 出口货物退(免)税的审查/15

【消费税的审查】

- 消费税的审查/18
- 金银首饰消费税的审查/27
- 出口退税的审查/33

【营业税的审查】

- 交通运输业营业税的审查/35
- 建筑安装业营业税的审查/37
- 饮食服务业营业税的审查/39
- 房地产业营业税的审查/41
- 金融保险业营业税的审查/43

【资源税的审查】

- 资源税审查的要点和方法/45

【企业所得税的审查】

- 企业应税收入总额的审查/50
- 材料费用的审查/57
- 工资、薪金支出的审查/64
- “三项费用”的审查/72
- 固定资产的审查/75
- 制造成本的审查/82
- 产品销售利润的审查/106

管理费用的审查/109
财务费用的审查/114
或有负债税前扣除的审查/118
利润总额的审查/121
应纳税所得额的审查/142
所得税计算的审查/146
核定征收户的审查/150

【外商投资企业和外国 企业所得税的审查】

固定资产的审查/153
应纳税所得额的审查/157
再投资退税的审查/162

【个人所得税的审查】

工资、薪金所得的审查/166
生产、经营所得的审查/171
劳务报酬所得的审查/178
利息、股息、红利所得的审查/181

【其他税种的审查】

房产税的审查/186
印花税的审查/190

【财务会计报表的审查】

资产类科目的审查/193
负债类科目的审查/197
所有者权益类科目的审查/199
损益类科目的审查/199
现金流量表的审查/202

【会计账簿、凭证的审查】

会计账簿的审查/203
会计凭证的审查/206

图书在版编目(CIP)数据

纳税审查实例

赵连志 主编

—北京：中国税务出版社，2001.10
(纳税辅导站·第1辑)

ISBN 7-80117-440-2

I. 纳… II. 赵…

III. 税收管理—中国

IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字
(2001)第 065610 号

北京市宣武区槐柏树后街21号

邮编 100053

http:// www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph. com

电话：(010)63182980(发行处)

北京大地印刷厂印刷

2001年12月第1次印刷

850×1168毫米 1/32开

6.625印张 158000字

ISBN 7-80117-440-2/F·372

定价：40.00元(全套四册)



增值税的审查

增值税销项税额的审查

销项税额是由销售额和适用税率确定的,注册会计师审查增值税销项税额时,是通过审查销售额和适用税率进行的。审查时要针对销售额和适用税率的审查要点来确定审查方法。

一、销售额和适用税率的审查要点

销售额是销项税额的计税依据,是正确计算销项税额的关键所在,应重点审查以下几方面内容:所开出的销售金额是否真实;是否有向购买方收取的价外费用;有无代销货物行为;有无设有分支机构;有无属于自产自用,不记销售或者故意降低销售价格,不按规定确定计税销售额的现象;出租出借包装物收取的因逾期未收回包装物不再退还的押金;采取折扣方式销售货物;采取以旧换新或还本销售方式销售货物;发生销售退回或折让;是否有在结算期内应申报纳税而未申报纳税的情况;有无不通过销售账户而直接冲减生产成本(库存商品成本)或挂在往来账户的情况。

对适用税率的审查,主要是结合审查销售额和以销售额计算的增值税额来进行。

二、审查方法

1. 对纳税人有无漏记、转移销售收入的审查方法。

(1)审查“生产成本”、“产成品”明细账,看对应账户。如果“生产成本”直接与“现金”、“银行存款”账户的借方发生对应关系,很可能是完工产品不转库存,直接从车间销售不记销售收入的状况;如果产成品账户的贷方与原材料或应付账款账户的借方相对应,多数是以货易货或以货顶账的状况,应注意按销售收入确定的方法调增应税销售额。

(2)审核“银行存款”日记账,凡属与“银行存款”借方对应的账户不属“产品销售收入”、“应收账款”的状况,都应逐一核实,看是否属转移销售收入的问题。对于“银行存款”借方对应的账户,既有“产品销售收入”,又涉及往来账、所有者权益、营业外收入等账户的状况,也应进一步查实是否属价外收入或随产品销售单独记价的包装物等收入没记销售的问题。

(3)审查“其他应付款”及有关费用科目,是否有在销售实现时,除售价外另收费用,在处理上不列销售时的现象。主要通过查阅原始凭证记载的“其他应付款”等科目的来源。是价外费用,还是押金。如是价外费用或者是属于逾期(1年)的包装物押金,则必须转入销售额计算纳税。

(4)对销售单价明显偏低或者视同销售货物行为而无销售的情况,要核实其应税销售额的计算是否正确。主要通过审查“在建工程”、“长期投资”、“应付福利费”等科目中有无将自产、委托加工的产品用于在建工程、对外投资或发放福利等。如果是直接以成本价格冲减库存,或以成本价格作销售,则应将各产品、商品的销售价格按有关规定计算出来。

(5)对产成品库存较大的状况,可到实地抽查主要产品数量,看账实是否相符。如账面数大于实际结存数,可能是销售产品不作销售处理的状况。

(6)对红字销售额的审查。主要看是否属销货退回或销售



折让与折扣,一般通过对原始凭证的审查,看是否依据退回的增值税专用发票或购货方主管税务机关开具的“企业退货及索取折让证明单”,按退货或折让金额冲减原销售额。

(7)采取折扣方式销售的货物,对于企业将折扣额另开发票的,主要看是否从应税销售额中减除了折扣额,造成少计应税销售额。

2. 对企业在申报纳税时有无漏报、少报销售收入情况的审查。主要是将分月的收入总分类账与会计报表反映的应税销售额以及被查单位申报的应税销售额相核对;各类收入总账与其各明细账反映的应税销售额相核对;各类收入明细账反映的销售额与开具的普通发票记载的销售(营业)收入换算的销售额合计数是否一致。进行对比,对其差额部分作为审增的应税销售额。

3. 适用税率的审查。

(1)有无销售基本税率 17% 的货物,在计算销项税额时按低税率 13% 计算。

(2)提供加工、修理修配应税劳务,有无按低税率 13% 或小规模纳税人 6% 征收率计算销项税额。

(3)有无兼营不同税率的货物而不按规定进行分别核算不同税率货物的销售额,或能准确提供销售额而按低税率 13% 计算销项税额。

增值税进项税额的审查

注册税务师在审查纳税人增值税进项税额的计算和会计处理时,主要是结合有关账户,通过对原始抵扣凭证的审查,防止虚增进项税额或者多抵销项税额,少缴增值税款。

一、增值税进项税额的审查要点

1. 对进项税额抵扣凭证的审查主要从以下几个方面进行：购进货物或应税劳务是否按规定取得增值税扣税凭证，取得的增值税专用发票抵扣联是否合法有效；对增值税一般纳税人外购固定资产以外的货物所支付的运输费用，允许依7%的扣除率计算进项税额扣除，其运费结算单据（普通发票）是否为规定的结算单据，计算进项税额的运费金额是否正确；购进免税农业产品准予抵扣的进项税额，其原始凭证是否符合规定，有无超范围计算进项税额抵扣的问题；增值税一般纳税人收购以废旧物资，不能取得增值税专用发票的，是否按照主管税务机关批准使用的收购凭证上注明的收购金额，依10%的扣除率计算进项税额；对进货退出或折让而收回的增值税税额，是否在取得红字专用发票的当期，从进项税额中扣减。

2. 对进项税额结转的审查，主要是看纳税人是否存在多扩大结转，计提进项税额范围的问题。应着重对以下六个方面进行审查。即，非增值税劳务项目购进货物或劳务、外购固定资产、免税项目的购进货物和应税劳务、在建工程项目所用的购进货物和应税劳务、用于集体福利或个人消费的购进货物或劳务、购进货物发生的非正常损失。

3. 对进项税额转出的审查，主要是针对纳税人发生购进的原材料、商品改变用途时，是否做了转出进项税额的处理。应着重审查非增值税应税项目、增值税免税项目、非正常损失的在产品、产成品、在建工程、集体福利等项目所耗用的购进货物或者应税劳务。对上述项目除了注意审查计算方法是否正确外，还要注意审查企业进项税额转出的金额计算依据是否正确，进项税额转出的时间与增值税会计处理的规定是否一致。

4. 对销售返还进项税额转出的审查，主要看纳税人是否有



因购买货物而从销售方取得的各种形式的返还资金,如果有,是否按照所购货物的增值税税率计算冲减的进项税金,从其取得返还资金当期的进项税额中予以冲减(参见“返利资金”的审查方法)。

5. 对进项税额抵扣时限的审查,主要是针对工商企业不同抵扣时限的要求进行。税法规定,工业企业购进货物(包括外购货物所支付的运输费用),必须在购进货物经验收入库后,才能申报抵扣进项税额;商业企业购进货物(包括外购货物所支付的运输费用),必须在购进的货物付款后才能申报抵扣进项税额;一般纳税人购进应税劳务,必须在劳务费用支付后,才能申报抵扣进项税额;对商业企业接受投资、捐赠和分配的货物,以收到增值税专用发票的时间为申报抵扣进项税额的时限。

6. 原具备一般纳税人资格的商业企业划转为小规模纳税人后,其在划转前发生的货物未销售但已抵扣的增值税进项税额,不补缴入库;原有期初存货已征税款余额和留抵税额不予退还,一律转入成本。

二、增值税进项税额的审查方法

审查进项税额应结合“固定资产”、“应付福利费”、“库存商品(原材料)”、“管理费用”、“经营费用”、“应交税金——应交增值税”等账户进行。

1. 审查外购项目的进项税额,首先要审查外购项目有无“库存商品(原材料)”的入库存单和付款凭证。并将入库单、付款凭证金额与会计凭证、明细账登记金额核对是否相符。其次,要注意审查购进货物增值税专用发票的购进数量、单价、金额与实际入库的数量、单价、金额是否相符。如入库的数小于入账数,应查明原因,看是否为合理损耗,若是超额损失,要看其损失部分的进项税额是否作了“进项税额转出”处理。再次,审查购

进货物的进项税额中,是否有购进固定资产的进项税额,并结合“低值易耗品”账户一并审查,看是否达到固定资产标准而作为低值易耗品处理计提了进项税额。

2. 审查外购免税农产品的进项税额,主要方法是先查该农业产品是否为政策规定的免税农产品的范围。在审查原始凭证的同时,要看供货方是否为政策规定的农业生产者。如果将政策规定以外的单位或个体商贩供应的农产品或调拨的农产品,私自填开收购凭证,并按10%的扣除率计算进项税额,应作为进项税额的审减金额。

3. 审查购进货物运输费用计算的进项税额时,应从运输单据入手,审核所列入运输费用以外诸如装卸费、货物保险费、手续费、邮资等项目,是否包括在运输费用中计算了进项税额。如果包括在运输费用中,则应将其剔除,作为计算的进项税额审减项目处理。

4. 审查“待处理财产损益”、“营业外支出”等账户,对企业当期发生的产成品、在产品非常损失,看是否按相应部分金额计算进项税额转出。应结合记账凭证,看对应的“产成品”、“生产成本”、“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”科目。如果没有贷记“进项税额转出”,应按“待处理财产损益”、“营业外支出”科目的金额换算成不含税价,并测算该企业外购项目占生产成本的比例,然后计算进项税额转出。

5. 对进项税额抵扣时限的审查方法,主要审查工业企业的“原材料”科目,看入库的原材料是否有入库单。对商业企业的未付款税额,主要审查是否按现行会计制度的要求,正确核算“应付账款”科目的有关内容,不得将“应付账款”和“应收账款”科目合并使用,也不得混淆“应付账款”和“其他应付款”科目的核算内容。



“返利资金”的审查

近年来,在商业经营活动中出现了大量平销行为,即生产企业以商业企业经销价或高于商业企业经销价的价格将货物销售给商业企业,商业企业再以进货成本或低于进货成本的价格进行销售,生产企业则以返还利润等方式弥补商业企业的进销差价损失。据调查,在平销活动中,生产企业弥补商业企业进销差价损失的方式主要有以下几种:一是生产企业通过返还资金方式弥补商业企业的损失,如有的对商业企业返还利润,有的向商业企业投资等。二是生产企业通过赠送实物或以实物投资方式弥补商业企业的损失。已发现有些生产企业赠送实物或商业企业进销此类实物不开发票、不记账,以此来达到偷税的目的。平销行为不仅发生在生产企业和商业企业之间,而且在生产企业与生产企业之间、商业企业与商业企业之间的经营活动中均经常出现。针对这一现状,财政部、国家税务总局《关于平销行为征收增值税问题的通知》(国税发[1997]167号)文件规定:“自1997年1月1日起,凡增值税一般纳税人,无论是否有平销行为,因购买货物而从销售方取得的各种形式的返还资金,均应依所购货物的增值税税率计算应冲减的进项税金,并从其取得返还资金当期的进项税金中予以冲减。应冲减的进项税金计算公式如下:

当期应冲减进项税金 = 当期取得的返还资金 × 所购货物适用增值税税率。”

注册税务师在进行纳税审查时,应当对各种形式的资金往来进行有效识别,判断其是否属于“返利资金”,并按规定计算进

项税额转出。

增值税一般纳税人因购买货物而从销售方取得的返还资金一般有以下表现形式：

- (1)购买方直接从销售方取得货币资金；
- (2)购买方直接从应向销售方支付的货款中取得折扣；
- (3)购买方向销售方索取折扣中有关销售费用或管理费用；
- (4)购买方在销售方直接或间接列支或报销有关费用；
- (5)购买方取得销售方支付的费用补偿。

上述情况主要集中在流通领域内的商业企业。应当注意：对与总机构实行统一核算的分支机构从总机构取得的日常工资、电话费、租金等资金，不应视为因购买货物而取得的返利收入，不应做冲减进项税额处理。

对取得返还资金所涉及进项税额的审查，应从经营主体、经营业务、经营形式、结算方式、购货方与销售方的合作方式及关联情况全面分析，并结合购货方的财务核算情况进行对照判别。审查时，主要从以下几个方面入手：

(1)审查“营业收入”账户，判断是否存在将因购买货物取得的返还资金列入该账户核算，特别是“代销手续费”，是否符合代销的条件；

(2)审查“其他业务收入”账户，分析该收入的性质及取得该收入的原因；

(3)审查“投资收益”、“本年利润”账户，分析是否未向销售方投资或未与销售方联营协作而以投资收益或联营分利的名义分解利润；

(4)审查“应付账款”账户明细账，若购货方与供货方始终保持业务往来，而购货方应付账款余额越滚越大，要进一步分析原因；若应付账款余额被核销，需了解核销的原因，销售方对此债



权是否也予以核销,而让购货方取得了除实物形式以外的返还利润;

(5)审查“银行存款”、“现金”等贷方发生额与购货发票票面所载金额的差额,对照购、销双方的结算清单,确定应结算与实际结算货款的差额,分析差额部分,是否有代扣广告费、促销费、管理费等问题;

(6)审查“经营费用”、“管理费用”账户,了解“经营费用”、“管理费用”贷方发生额或红字冲销的原因,或“经营费用”、“管理费用”某一会计期间大幅度减少的原因,是否向销售方转移费用支出。对个别特殊企业如跨地区总分支机构、关联企业,审查其经销机构的费用来源、费用支出及核算是如何操作的。

需要注意的是,凡“返还资金”均是含税的,在计算进项税额转出时,应将公式中“当期取得的返还资金”换算成不含税收入计算,然后再根据计算的结果指导企业进行账务调整。

实例:华兴酒业股份有限公司,主要生产经营粮食白酒。某注册税务师于2001年1月份代理审查时,发现了该企业一笔“特殊”的捐赠业务。某粮油公司于2000年9月11日,将新购置的一辆小轿车捐赠给华兴酒厂,增值税专用发票上注明的价款为100000元,税款17000元。该厂入账自用。

账务处理为:

借:固定资产	100000
应交税金——应交增值税(进项税额)	17000
贷:资本公积——接受捐赠资产准备	78390
递延税款	38610

经查,该企业2000年实现税前会计利润总额300000元,“应交税金——应交增值税”账户无余额。该地城市维护建设税税率为7%、教育费附加征收率为3%。