

税务查帐系列教程

(第一辑)

广东省国家税务局
广东省地方税务局 编

工业企业 流转税所得税 的审查

杨 仁 张洁霞 莫小飞 黄志英 编著

中山大学出版社

税务查帐系列教程

编委会

主 编 陈流明

副 主 编 黄炎光 冯任贤 张焕俊 冯向前

主 审 张焕俊

副 主 审 揭 晔 林 南 谢树盛 陈存汉
骆惠华

税务查帐系列教程

总 序

为适应社会主义市场经济的要求，我国工商企业财务会计制度和工商税收制度进行了重大改革，已分别于 1993 年 7 月 1 日、1994 年 1 月 1 日起施行，过去编写的税务查帐教材已不适用了。而税务查帐是税务管理的重要手段，是税务人员和税务代理人员必须掌握的一门技能。因此，原广东省税务局领导决定由教育处组织高级税务专家、税务查帐经验丰富的实务工作者和专业教师，编写这套税务查帐系列教程。

为了尽快给我省各级税务部门提供一套新的查帐培训教材，培训税务在职人员和代理人员；为此，对这套税务查帐系列教程采取急用先编写先出版的办法。现在已经完成编写、出版发行的有下列 7 册：《查帐理论与技能》、《会计报表帐簿凭证的审查》、《工业企业流转税所得税的审查》、《商品流通企业流转税所得税的审查》、《企业其他各税的审查》、《外商投资企业各税的审查》、《税务稽查工作底稿》。正在编写、将于 1996 年出版的有下列 7 册：《邮政通信企业流转税所得税的审查》、《运输企业流转税所得税的审查》、《金融保险企业流转税所得税的审查》、《旅游饮食企业流转税所得税的审查》、《施工企业流转税所得税的审查》、《房地产开发企

业流转税所得税目的税的审查》、《财务电算化企业的税务查帐》。

这套税务查帐系列教程有以下特点：① 内容新颖。全部按照新工商税收制度、新财务会计制度以及新划分行业进行编写，现实性强。② 形式独特。它打破税务查帐教程的传统格局，依生产经营行业、财务会计制度、工商税收类种分成若干册，不受篇幅限制，具体展开阐述，易学好用。③ 注重实务。所叙述的查帐理论、步骤、方法、技能，基本是长期查帐实践的概括与升华，理论与实际相结合，着重解决查什么、怎样查之事宜，可收明事晓理之效。④ 可操作性强。重要的查帐内容与方法，都列举一至二个实例，使学者能速成、用者能应手。⑤ 突出重点又兼顾全面。在详细阐述重点行业、重要税种的同时，对各行业、各税种都从税务查帐的需要出发全面阐述，并交代调整错帐的方法，以满足国家税务局、地方税务局查帐人员和审计、代理人员的需要，以及满足企业财会（办税）人员自查帐务（纳税情况）和处理帐务的需要。

总的来讲，这套税务查帐系列教程对已经会查帐的人员来说，可使其查帐技能系统化，并把查帐理论和实务提高到新水平；对在基层从事税收工作未能独立查帐的人员，对在学校攻读税收、财会、财政、审计等专业的学生和有志自学成才的青年以及纳税单位的财会人员（办税员）将是良师益友。诚然，这套教程还存在不足之处，敬请读者及时批评指正，以帮助编写者补充修改。

当前，我国市场经济在发育，征管改革在深化，税务查帐任务越来越重、要求越来越高，加上换岗制度在逐步实

施，税务人员都要学会查帐并逐步精通。可以预期，这套系列教程的出版，必将对提高税务在职人员、税务代理人员、企业财会（办税）人员的业务素质发挥良好作用，从而减少税款流失，为社会主义现代化建设积累资金作出新贡献。

最后，在这套税务查帐系列教程问世之际，我们谨向热情支持编写这套教程并付出了人力、物力、财力的原广州市税务局、湛江市税务局、茂名市税务局、阳江市税务局、南海市税务局、番禺市税务局、遂溪县税务局、湛江税务培训中心、湛江市税务咨询事务所以及其他单位的领导和同志们，致以衷心的感谢。

编 者

1995 年 6 月

目 录

第一章 工业企业增值税的审查	(1)
第一节 增值税征税范围和适用税率审查	(1)
一、征收范围审查	(1)
二、适用税率审查	(5)
第二节 增值税计税依据的审查	(10)
一、销售帐户反映的销售额审查	(11)
二、视同销售业务的销售额审查	(23)
三、应计未计的销售额审查	(32)
第三节 增值税应交税金的审查	(48)
一、小规模纳税人的应交税金审查	(50)
二、一般纳税人的应交税金审查	(53)
第二章 工业企业消费税、营业税的审查	(71)
第一节 消费税的审查	(71)
一、征税范围的审查	(71)
二、适用税率审查	(76)
三、计税依据审查	(77)
四、应交税金审查	(91)
第二节 营业税的审查	(93)

一、应税项目审查	(94)
二、适用税率审查	(95)
三、计税依据审查	(96)
四、应交税金审查	(104)

第三章 工业企业所得税的审查..... (105)

第一节 材料成本的审查..... (109)

一、外购材料成本审查	(109)
二、加工改制材料成本审查	(115)
三、发出材料成本审查	(120)
四、库存材料成本审查	(138)

第二节 产品生产成本的审查..... (146)

一、直接材料成本审查	(148)
二、直接工资成本和福利费审查	(149)
三、制造费用审查	(174)
四、在产品成本的审查	(182)
五、倒挤计算产品生产成本的的方法	(186)

第三节 销售成本和税金的审查..... (187)

一、销售成本的审查	(187)
二、税金审查	(194)

第四节 期间费用的审查..... (197)

一、职工教育经费和工会经费审查	(198)
二、坏帐损失审查	(199)
三、摊销费用审查	(204)
四、业务招待费审查	(212)
五、预提费用审查	(212)

六、利息支出的审查	(214)
七、汇兑损失审查	(216)
八、其他直接支付费用审查	(218)
第五节 投资收益和营业外收支的审查	(219)
一、投资收益审查	(219)
二、营业外收支审查	(229)
第六节 应交税金的审查	(233)
一、帐面发生额审查	(234)
二、适用税率审查	(235)
三、递延税款计算审查	(236)
四、减免税审查	(242)
第七节 错帐构成应纳税所得额计算	(245)
一、错帐构成应纳税所得额的不同类型	(245)
二、错帐构成应纳税所得额的计算	(261)
第四章 错帐调整	(270)
第一节 错帐调整的意义	(270)
第二节 营业收入类错帐调整	(272)
一、营业收入实现，在借记“银行存款”的同时， 对应科目为“应收”或“应付”的	(272)
二、营业收入实现，但货款未收，在借记“应收帐款” 的同时，对应科目为“产成品”、“原材料”、 “生产成本”、“制造费用”	(273)
三、营业收入实现，在借记“银行存款”的同时， 对应科目为“产成品”、“原材料”、“生产 成本”、“制造费用”的	(275)

- 四、产品发出或劳务已经完成，由于货款未收，
不作帐务反映的…………… (275)
- 五、营业收入实现，在借记“银行存款”或“应收帐款”的同时，对应科目为部分贷记“产品销售收入”或“其他业务收入”，部分贷记“应付帐款”或“营业外收入”或“包装物”的…………… (276)
- 六、产品换购原材料，在借记“原材料”的同时，
对应科目为“产成品”的…………… (277)
- 七、低价分配产品给职工，在借记“应付工资”
或“其他应收款”的同时，对应科目为
“产成品”的…………… (278)
- 八、以旧换新业务，以实收货款计销售，对计价
收回的旧废商品，有的不作帐务反映，有的在
借记“原材料”的同时，对应科目为
“其他应付款”的…………… (280)
- 九、按扣除代销手续费或另立原始凭证的回扣费
后的净额，贷记“产品销售收入”的…………… (281)
- 十、以外币结算的营业收入业务，错用
“折合率”的…………… (282)
- 第三节 成本费用类错帐调整…………… (283)
 - 一、固定资产购建的各项支出挤占成本费用
以至营业外支出的…………… (284)
 - 二、盘点查明的财产损益，在借或贷记“原材料”、
“产成品”或“固定资产”的同时，贷记
“其他应付款”（盘盈）或借记“其他应
收款”（盘亏）的…………… (287)

三、税金串户或因错用税目、税率或计算错误 造成与计税依据无关的税金错计的·····	(288)
四、虚构成本费用的·····	(291)
五、成本费用在计算结转时，不按规定的方法计价， 造成在结转生产耗用材料、完工产品成本和 销售产品成本时多计的·····	(292)
六、成本费用在材料成本、产品生产成本和各项 期间费用三个成本核算环节之间串户的·····	(293)
后 记·····	(295)

第一章 工业企业增值税的审查

增值税是以境内销售货物和提供加工、修理修配劳务以及进口货物的流转额为计税依据，运用税款抵扣的间接计算方法，来体现对法定增值额征税的一个税种。它属流转税类，是我国现行税制中的主体税种。

由于进口货物的增值税由海关在入境报关时代征，对工业企业增值税的审查，主要是对境内销售货物和提供加工、修理修配劳务的增值税应纳税额计算有关的如征收范围、适用税率、计税依据、抵扣税额、应交税款和免税项目的审查。

第一节 增值税征税范围和适用税率审查

一、征收范围审查

征收范围审查，主要包括以下两个方面：

1. 销售货物和提供加工、修理修配劳务的征收范围的审查

增值税实行普遍征收和在每一流转环节征收的原则，其征税范围规定为：在中华人民共和国境内销售货物和提供加工、修理修配劳务。据此，凡同时具备下述两个条件的，均

应确定为增值税的征税范围：

· (1) 以取得货币、货物或其他经济利益等代价为条件的、有偿转让货物的所有权或提供加工、修理修配劳务的。

(2) 除土地、房屋和其他建筑物等不动产之外的所有有形动产，包括电力、热力和气体在内的自己生产或购进的货物；由委托方提供原料及主要材料，按委托方要求制造货物并收取加工费的加工业务；受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的修理修配业务。

2. 视同销售行为的纳税范围审查

税法规定，视同销售货物的有下述 8 种行为：① 将货物交付他人代销；② 销售代销货物；③ 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售（相关机构设在同一个县（市）的除外）；④ 将自产或委托加工的货物用于非应税项目；⑤ 将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；⑥ 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；⑦ 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；⑧ 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

上述 8 种视同销售行为，分属于会计销售和非会计销售两类，其会计核算是：属会计销售的，如：第一种，拨付代销货物时，作库存产成品的转移；收到代销清单时，作销售实现，贷记“产品销售收入”。第六种，在分配给股东或投资者时，作销售实现，贷记“产品销售收入”。属非会计销售的，会是记作销售，亦会是在登记库存减少的同时，相应登记有关帐户。如：第三种，在货物移送时，按价税总额借记“应收帐款”，同时按货价贷记“产成品”，按税款贷记

“应交税金——应交增值税（销项税额）”（小规模纳税人为“应交税金——应交增值税”，下同）；第四种，在移送使用时，按价税总额借记“在建工程”等，同时，按货价贷记“产成品”，按税款贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”；第五种，在移送货物时，按价税总额借记“长期投资”，同时按货价贷记“产成品”或“原材料”等，按税款贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”；第七种，在移送使用时，按价税总额借记“在建工程”、“盈余公积——公益金”、“其他应收款”等，同时，按货价贷记“产成品”，按税款贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”；第八种，在赠送时按价税总额借记“营业外支出”等，同时按货价贷记“产成品”或“原材料”，按税款贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”。

根据会计核算和管理的这一特点，对视同销售货物的征税范围审查，首先审查分析其有无存在视同销售行为发生的可能性。如有总分支机构的，就具有相互之间拨付货物的可能，有必要作进一步的审查；又如没有在建工程项目，或虽然有，但自产或委托加工货物不适用于工程项目的，就不存在用于非应税项目的视同销售行为，可不作审查，等等。其次，在此基础上，对核算视同销售业务的有关帐户，就原始凭证进行审查，审查其有无按规定进行登记。由于视同销售业务必然涉及货物的付出。

如：拨付货物给分支机构的，其会计分录会是借记“应收帐款——××”，贷记“产成品”；将货物拨付代销单位的，其会计分录会是借记“产成品——委托代销××”，贷记“产成品——××”；将货物作投资拨给接受投资单位的，

其会计分录会是：借记“长期投资——××”，贷记“产成品——××”，应交税金——销项税金或“原材料——××”等等。故检查的重点，可以是“产成品”、“半成品”和“原材料”等帐户。

例如，对××机械厂进行税收财务大检查，针对该厂的技改扩建工程有可能使用自制设备的实际，先从《扩建技改项目可行性报告》中，发现所需购置的机器设备类有8吨吊车（两台）一项，该厂有能力自己生产。进一步审查“在建工程——工程物资”的明细帐，发现××号记帐凭证的会计分录为：

借：在建工程——工程物资

贷：生产成本——8吨吊车

××号记帐凭证的会计分录为：

借：在建工程——第二车间改扩建

贷：在建工程——工程物资（8吨吊车）

据此确定该厂有自己生产用于非应税项目的、视同销售的应征增值税项目。

又如：审查某家具工业公司，在该公司产成品明细帐中，有3个分公司帐户，经进一步调查，3个分公司均设在外市（县），而各明细帐之间的帐务处理均为借记“产成品——××公司”，贷记“产成品——××产品”，据此可以认定，该公司有视同销售的总分支机构拨付货物的应纳税项目。

若企业有意逃避税收，对用于在建工程、集体福利设施和个人消费，以及无偿赠送他人的自产、委托加工的货物，不按规定在有关帐户反映，由于实物已经减少，其结果是在

“产成品”、“半成品”、“原材料”等帐户反映，或反映为帐实不符；或以盘亏的形式转入“待处理财产损溢”；或以虚大生产或销售成本的形式转入“生产成本”或“产品销售成本”。通过对仓库的实物发生数的审查，或对待处理财产损失、生产成本和销售成本的分析，可以发现自产自用等的视同销售应当征税的项目。

例如，审查某家电工业公司，其8月份的空调器结转产品销售成本为3200台，而产品销售收入的销售量为3150台，经进一步审查仓库填报的《发出产品汇总表》，发现销售发出项为3150台，其他发出项为50台，再从出库单中查明：其他发出项的50台，均有领导签批的拨付公司所属各科室等使用的50台。据此可以确认，该公司有视同销售的用于集体福利设施的征税项目。

又如审查某饮料厂，其成品仓库上报财务部门的报表中，饮料类的结存数同财会的产成品明细帐对照，5—9月份月月不符，差额逐月扩大，至10月末又反映相符。进一步审查贷记“产成品”的凭证，发现某号记帐凭证的会计分录为借记“制造费用”，贷记“产成品”。原始凭证是5个月以清凉饮料为名发给职工和中秋节送礼的清凉爽共800箱。据此可以认定，该饮料厂有视同销售的应税项目。

二、适用税率审查

适用税率是计算销项税额的比率，是销项税额占计税依据的百分比。增值税的税率分为一档基本税率17%，一档低税率13%和一档零税率。依税法规定，划分为小规模纳税人的，则为6%的征收率。

由于销项税额是依销项税额=销售额×税率的公式计算的，而小规模纳税人的应纳税额则依应纳税额=销售额×征收率计算的，在销售额既定的情况下，销项税额的准确与否，取决于税率的正确使用。故对适用税率进行审查，是增值税审查中不可缺少的一环。对适用税率的审查，可分为如下三种类型：

（一）按货物品种确定适用税率的审查

基本税率 17% 和低税率 13% 是销售货物和提供加工、修理修配劳务普遍适用的两档税率，它是按货物的种类来区分的，其中低税率 13% 的适用范围，是用正列举的方法，适用于粮食、食用植物油；自来水、暖气、冷气、热气、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品；图书、报纸、杂志；饲料、化肥、农药、农机、农膜共四大类的货物和农业产品；金属矿采选产品、非金属矿采选产品。而基本税率 17% 的适用范围，是用反列举的方法，除上述列举的货物以外的所有货物和加工、修理修配劳务。据此，对这一类型税率使用的审查，主要是采用“对号入座”的方法，即税法正列举规定的，为 13%。税法反列举没列明货物种类的，均为 17%。对适用 13% 税率的货物，还应当按照《税目注释》，准确掌握如下几点：

1. 粮食是指原粮（如稻谷、小麦等）和成品粮（如大米、面粉等），不应当包括粮食复制品（如挂面、切面等）。
2. 食用植物油，是指可供食用的植物油（如花生油、豆油、棕榈油、棉籽油等），不应当包括可供食用的动物油（如猪油等）和非食用的植物油。
3. 自来水，是指经过过滤、消毒等的加工，供人民生

活消费的自来水，不应当包括未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水和工厂自采用于生产的地下水等）。

4. 居民用煤炭制品，是指居民生活消费的煤炭制品（如煤球、蜂窝煤、引火炭等），不应当包括供工业及饮食业生产经营消耗的煤炭制品。

5. 化肥，是指经化学和机械加工制成的，含有氮、磷、钾……等养分（如尿素、碳铵、过磷酸钙、硫酸钾……等），供农（林）业生产使用的各种化学肥料，不应当包括非化学和机械加工制造的各种土杂肥。

6. 农药，是指农林业用于防治虫害、除草和调节植物生长的农药、原药和农药制剂（如杀虫剂、除草剂、植物生长调节剂……等），不应当包括用于畜、禽等动物治疗伤病、防疫和调节生理机能的兽药。

7. 农机，是指专用于农、林、牧、副、渔业的各种机器、机械（如拖拉机、土壤耕整、种植、植保、收获、排灌、饲养、捕捞、养殖等的专用机械），不应当包括非专用的通用机器机械，也不包括农用汽车、渔船。

8. 农业产品，是指属于原征产品税的应税农、林、牧、水产品；属于原按“其他食品”、“其他工业品”征收增值税的经临时性防腐保鲜、剥壳、晒（焙）干和中药材的蒸、煮、炒、刨、切片等简单加工，同时又是应当征收农业特产税的产品；捕捞、狩猎、采集的野生动植物。

9. 金属矿采选产品，包括黑色和有色金属矿采选产品。黑色金属矿采选产品，是指人工开采的供提取铁、锰、铬金属的原矿和经过选矿工序生产的矿砂、矿粉，以及将原矿或选矿后的矿砂、矿粉经锻烧或焙烧生产的人选富矿；有色金