



SHUIWU JIANCH
HOU ZHANGWU
TIAOZHENG

林增军 编著



2 税务检查后账务调整

大连理工大学出版社

税务检查后账务调整

林增军 编著

大连理工大学出版社

内 容 简 介

根据税务检查工作的需要,本书重点介绍增值税、消费税、营业税、企业所得税等的检查内容和方法及其查后的账务调整。

书中每阐述一个内容时,首先介绍有关政策规定;其次介绍检查的内容和方法;最后以实际案例说明查后对错账的调整方法。有理有据,通俗易懂,是税务检查人员和纳税人的好帮手。

税务检查后账务调整

林增军 编著

大连理工大学出版社出版发行

(大连市凌水河 邮政编码 116024)

大连海事大学印刷厂印刷

开本:787×1092 毫米 1/32 字数:159 千字 印张:7½

印数:1—3000 册

1997 年 9 月第 1 版

1997 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑:韩 露

责任校对:张春玲

封面设计:孙宝福

ISBN 7-5611-1335-8

F·260

定价:14.50 元

前 言

税务检查后账务调整是指纳税人经税务检查后，对其所发现的影响纳税的错账，按规定进行调整，并据此进行补、退税款的全部过程。

税务检查人员在从事税务检查过程中所发现的错纳税情况可能由以下两种原因造成的，第一，是因为税收会计与财务会计的要求不同，而纳税人只按财务会计的要求进行核算，在计税时未按税法要求作纳税调整所致；第二，是因为纳税人账务处理不符合规定所致。对于前者，只要按税法规定作纳税调整计税依据，然后再计算应补、退税款即可，不需作账务调整处理。对于后者则不然，必须将错账按照会计制度和税法的要求调整过来，确定新的计税依据，再计算应补、退税款，这样处理才可以避免明补暗退，才能达到查一处清一处、不留后遗症的目的。

为强化纳税意识，提高税务管理水平，本书以主要税种为着眼点，从税务检查的内容入手，并以大量的案例，介绍税务检查后账务调整的方法。可作为税务检查人员辅导或监督纳税人调整错账的参考书；也可供纳税人对税务检查后如何调整账项的参考。

由于作者水平有限，敬请读者批评指正。

林增军

1997年5月

目 录

第一章 总论	1
第一节 税务检查后账务调整概述	1
第二节 税务检查后查获额分配方法	6
第二章 增值税检查后的账务调整	13
第一节 增值税一般纳税人税务检查后的账务调整	13
第二节 增值税一般纳税人出口退税税务检查后的 账务调整	44
第三节 增值税小规模纳税人税务检查后的账务调 整	49
第三章 消费税税务检查后的账务调整	57
第一节 生产销售应税消费品税务检查后的账务调 整	57
第二节 委托加工应税消费品税务检查后的账务调 整	69
第三节 进口应税消费品税务检查后的账务调整 ...	74
第四章 营业税税务检查后的账务调整	76
第一节 提供应税劳务检查后的账务调整	76
第二节 转让无形资产、销售不动产税务检查后的	

账务调整	86
第五章 工业企业所得税税务检查后的账	
务调整	91
第一节 收入总额税务检查后的账务调整	91
第二节 工业企业材料费用税务检查后的账务调整	
.....	99
第三节 工资费用税务检查后的账务调整.....	126
第四节 折旧费用税务检查后的账务调整.....	132
第五节 制造费用税务检查后的账务调整.....	138
第六节 工业企业产品成本税务检查后的账务调整	
.....	141
第七节 财务费用税务检查后的账务调整.....	148
第八节 管理费用税务检查后的账务调整.....	150
第九节 应纳税所得额及应交所得税额税务检查后	
的账务调整.....	164
第六章 商业企业所得税税务检查后的账	
务调整.....	169
第一节 商品销售收入税务检查后的账务调整.....	169
第二节 商品销售成本税务检查后的账务调整.....	177
第七章 其他各税税务检查后的账务调整.....	189
第一节 资源税税务检查后的账务调整.....	189
第二节 城市维护建设税税务检查后的账务调整	
.....	197
第三节 固定资产投资方向调节税税务检查后的账	
务调整.....	199
第四节 房产税税务检查后的账务调整.....	208

第五节	土地增值税税务检查后的账务调整·····	210
第六节	城镇土地使用税税务检查后的账务调整 ·····	218
第七节	车船使用税税务检查后的账务调整·····	221
第八节	印花税税务检查后的账务调整·····	224

第一章 总 论

第一节 税务检查后账务调整概述

一、税务检查后账务调整概念

对于税务检查人员在税务检查中发现的纳税人错纳税款的问题，不但要将少纳或多纳税款作补税或退税处理，同时应辅导和监督纳税人把错账调整过来，这是目前我国税务管理中必须加强的一个环节；而纳税人对税务检查所发现的问题，应按照会计制度和税收法规的要求将错账及时地、正确地调整过来，然后再根据调整后的计税依据确定应补税或退税款，这是纳税人认真履行纳税义务的表现。

税务检查后的账务调整，是指纳税人对税务检查所发现的影响纳税的错账，按规定进行调整，并据此进行补税或退税的一种行为。

账务调整的主体是纳税人，账务调整的客体是纳税人的经济业务中的错账；账务调整的依据是会计制度和有关税收法规等；账务调整的目的是提高税务管理效率，达到查一处、清一处；同时是树立纳税人依法纳税的良好形象。

二、税务检查后账务调整的作用

税务检查后的账务调整，能保证纳税人的账务处理与纳税人的经济业务活动相一致，能确保国家税收职能的实现。具体作用如下：

（一）避免明补暗退

我国现行的各税种其应交税金的一般都是在纳税人的会计核算资料中所反映的，比如：增值税应交税金的确定是根据“应交税金——应交增值税”账户内的借、贷方发生额确定的；消费税和营业税的应交税金的确定是根据“产品销售收入”账户和“营业收入”账户内的收入额确定的；企业所得税应交所得税额的确定也是依据“本年利润”账户内的贷方余额及纳税调整数确定的。由此可见会计核算资料是计缴各税的基础，所以由于基础错了而造成的少纳或多纳税款，必须首先调整基础，然后再确定应补或退税款额，这是显而易见的。否则，对于检查发现的错账，只计算确定应补交或退出的税款，同时上交或退出，而不将错账调整过来，则会出现明补暗退的情况。比如现行的增值税便是如此，如果税务检查增值税一般纳税人发现纳税人少记销售收入，同时少记销项税额的问题，税务检查人员按规定确定纳税人应补交增值税额，而纳税人只按照税务检查人的要求补交了增值税，没有调整错账。表面看来征纳双方都完成了任务，但补交的税款，纳税人登记在应交增值税账户的已交税金项，在下期计算确定应交增值税时则又抵减了销项税额，则出现了明补暗退的情况。如果在补交增值税额的同时进行调整收入，补记销项税额，即可避免出现明补暗退的情况。

再比如企业所得税的检查发现查增的利润额，如果只按照查增的利润额计算补交所得税，而不调增本年利润，那么在后期汇算清缴时将应交所得税额减去已交所得税额，确定本期应交所得税时，则又会将补交所得税退了回去。如果在补交所得税的同时调增本年利润，则可避免出现明补暗退的情况。

（二）避免多征或重复征税

税务检查后的账务调整可以避免多征或重复征税的作用与上述恰好相反。仍以检查增值税一般纳税人为例，如果税务检查时，发现纳税人因为多计算销项税额而多交增值税额，检查人员决定在下期少交增值税。纳税人只在下期少交了上期多交税额，但没有调减销项税额，那么在再下期根据应交增值税账户确定应交增值税时又会将上次少交的税款补上，出现多交税款的情况。再比如，检查企业所得税时，如果发现纳税人将应列材料采购成本中的运费列入“管理费用”账户中，而且该种材料本期并没耗用，税务检查人员依据此笔运费金额通知纳税人计算补交了所得税。但纳税人并没作调增该材料成本和调整当期利润处理，这样在下期该材料被生产耗用时则会由于该材料成本没调增采购成本，成本较低，所以生产成本也较低，那么本期利润却较高，应交的所得税自然较多，必然会出现重复征税的情况。如果纳税人在计算补交所得税的同时调增该项材料成本，则不会出现重复征税的现象。

（三）消除纳税隐患

税务检查后对查出影响交纳税款的错账，如果不调账只作补、退税处理，不仅会出现明补暗退和重复征税的情况，还

会因为税企资料不一致出现纳税隐患。

由于不能及时、正确地调整账务，造成纳税人的会计核算资料反映的应交税金与税务部门所掌握的资料和已交税金是不一致的，在日后的税务管理过程中会出现意见分歧，不利于征纳关系的正常发展。

三、税务检查后账务调整的原则

（一）平行调整原则

会计核算有平行登记账簿的要求，账务调整也应按平行登记的要求，对同一项错账应分别在总账和明细账中同时平行调整，以保证纳税人的账账相符、账证相符、账表相符、账实相符，同时也保证总账对明细账的概括、驾驭关系。税务检查后的账务调整也不得违背这个原则。

（二）从简适宜原则

税务检查后的账务调整，要尽量达到从简而且适宜的程度。如果检查发现本年度终了时所发生的相对查获额金额较小，影响各环节也较小，可以视为绝对查获额不需分配，直接调整到“本年利润”账户。如果检查时发现上年度的相对查获额较小，可以不调账，任其随着会计核算过程自动调整利润。但若是绝对查获就必须调整，调整到“以前年度损益调整”账户中，按规定确定应补或应退所得税额。

在调账方法的运用上，能用补充调整法则不用冲销调整法，尽量做到从简适宜。

（三）征纳双方资料一致原则

税务检查后的账务调整，要本着税务部门所掌握的纳税额资料与纳税人的账、证、表等计税依据相一致的原则

别是纳税人的应交各税账面所反映的资料必须与税务部门所掌握的税源和已交税金相一致，以防日后出现意见分歧。

四、税务检查后账务调整的方法

税务检查后账务调整时，首先应根据错账编制要调整的记账凭证，然后再登记有关账户予以更正。其具体方法有如下两种。

（一）冲销调整法

冲销调整法又称红字冲销法。是在调整账项时，先将原错误账项填制红字记账凭证，予以冲销，然后用蓝字填制正确的记账凭证，重新登记各有关账簿。

（二）补充调整法

补充调整法是指在调整账时，先在草纸上作正确的账务处理，与错账对比，找出差额，然后再依据其差额填制蓝字或红字记账凭证，进行补充登记有关账簿。

例 1 税务检查某增值税一般纳税人，发现在建工程领用生产应税产品备用的外购材料一批，其实际成本为 8 000 元，增值税率为 17%。纳税人的账务处理为

借：在建工程	8 000
贷：原材料	8 000

按照增值税暂行条例规定，用于非生产项目的外购货物其增值税额不得计入抵扣，而此项材料在购入时已将其增值税额计入抵扣，所以当纳税人非生产项目领用时，应计算并调减已计入抵扣的进项税额。

（1）应调减的进项税额： $8\,000 \times 17\% = 1\,360$

（2）采用补充调整法调账：

该项业务正确的账务处理为

借：在建工程 9 360

贷：原材料 8 000

应交税金——应交增值税(进项税额转出) 1 360

所以只需填制会计凭证进行补充登记。

借：在建工程 1 360

贷：应交税金——应交增值税(进项税额转出) 1 360

根据该项记账凭证登记有关账户，再依据应交增值税账户的余额情况，按征管法规定，确定是否应补交增值税额。

第一，业务发生期期末应交增值税账户表现为借方余额，即使加或减查补了发生额后，仍表现为借方余额，纳税人将错账调整过来即可，不需计缴滞纳金和税款。

第二，业务发生期期末应交增值税账户表现为借方余额，加或减查补的发生额后为贷方余额，但在检查期期末补记查补的发生额后表现为借方余额的，纳税人应按业务发生期期末的借方余额与查补发生额的差额计算应课征的滞纳金，但不需补交税款。

第三，业务发生期期末应交增值税账户表现为零，即已将应交增值税额结转入未交增值税账内，那么首先应按税务管理的规定依查补的发生额计算课征滞纳金；然后看检查期期末补记查补发生额后，如果是借方余额的则不需补交税金，如果为贷方余额则应补交增值税额。以下类同不再重述。

第二节 税务检查后查获额分配方法

查获额是指在税务检查中所发现的差错额，查获额的分

配是指将查获额按照会计核算程序进行分配,求得影响各环节数额的一种方法。在对企业所得税的税务检查经常要运用查获额分配的方法来分配查获额,然后再依据影响当期利润额计算应补或退的所得税额,而笼统地将查获额作为计算补或退所得税的依据是不尽合理的。

一、查获额的种类

查获额可分为两种,一种称为绝对查获额,即直接影响当期利润的查获额。此类查获额应全额调入利润,并据此计算应补或退所得税额。另一种是相对查获额,即间接影响当期利润的查获额。此类查获额需要进行分配后求得影响当期利润的绝对查获额,作为调整利润额,并据此计算补或退所得税额,而其余的应作为调整账项的依据。由此可见,相对查获额中可能含有绝对查获额,而绝对查获额并不包含相对查获额。那么所谓查获额的分配,是指对相对查获额的分配而言。

二、查获额分配的原则

查获额分配应本着简便合理的原则,应区别情况对待。

第一,相对查获额较大,影响当期利润部分也较大的,以及虽然相对查获额不算大,但涉及到法律定案或企业要求详细分配的,这类情况可适用“逐步分配法”,按生产步骤详细进行计算分配。

第二,相对查获额不大也不小时,对当期利润额影响不大也不小,这种情况可适用“比例分配法”,从简计算分配。

第三,相对查获额较小,而且是不允许计入成本、费用中的查获额,同时距查账的时间较远,这种情况可以按习惯作

法,不进行分配,全部作为当期利润,依此计算应补交的所得税额。

三、查获额分配方法

查获额分配的方法,主要有逐步分配法和比例分配法两种。下面分别介绍。

(一)逐步分配法

逐步分配法是将查获额按照材料、基本生产、产成品、销售成本等核算程序,进行分配并摊入各环节中,以求出影响当期利润的绝对查获额的一种方法。它适用于在材料、基本生产、库存产品等账户中所发现的查获额。在没有全部实现产品销售、不完全影响当期利润和应税所得额的情况下采用的一种方法。其基本作法是:沿着材料采购、库存材料、基本生产、产成品、销售成本的核算程序,依次按月逐步进行分配、体现在销售环节应承担的查获额,视为绝对查获额,作为调整利润、补计所得税的依据;体现在其他环节的查获额均作为调整账户的依据。计算程序及公式如下:

$$\text{分配给下一个程序的查获额} = \frac{\text{本环节当月转出数}}{\text{本环节当月转出数} + \text{本环节当月结存数}} \times \text{需要分配的查获额}$$

$$\text{分配给本环节的查获额} = \frac{\text{本环节当月结存数}}{\text{本环节当月转出数} + \text{本环节当月结存数}} \times \text{需要分配的查获额}$$

例 2 检查某纳税人企业所得税时,发现上年 10 月份在“制造费用”账户中的修理费项下有未完工程的费用 32 000 元,按财务制度和税法规定不得列支,应作调账、补税处理。经查该纳税人的第四季度有关资料如下表:

月份	生产成本——基本生产账户		产成品账户	
	月末结存数	转产成品数	月末结存数	转销售成本数
10	150 000	250 000	125 000	250 000
11	750 000	225 000	200 000	200 000
12	100 000	200 000	100 000	200 000

解 10 月份应分配基本生产账户中的查获额：

$$(1) \text{ 基本生产转产成品} = \frac{250\,000}{250\,000 + 150\,000} \times 32\,000 = 20\,000$$

$$(2) \text{ 基本生产月末结存承担的查获额} = \frac{150\,000}{250\,000 + 150\,000} \times 12\,000$$

或 $32\,000 - 20\,000 = 12\,000$

10 月份应分配产成品账户中的查获额：

$$(3) \text{ 产成品转销售成本} = \frac{250\,000}{250\,000 + 125\,000} \times 20\,000 = 13\,333.33$$

$$(4) \text{ 产成品月末结存承担的查获额} = 20\,000 - 13\,333.33 = 6\,666.67$$

11 月份应分配基本生产账户中的查获额：

$$(1) \text{ 基本生产转产成品} = \frac{225\,000}{225\,000 + 750\,000} \times 12\,000 = 2\,769.23$$

$$(2) \text{ 基本生产月末结存承担的查获额} = 12\,000 - 2\,769.23 = 9\,230.77$$

11 月份应分配产成品账户中的查获额：

$$(3) \text{ 产成品转销售成本} = \frac{200\,000}{200\,000 + 200\,000} \times (6\,666.67 + 2\,769.23) \\ = 4\,717.95$$

$$(4) \text{ 产成品月末结存承担的查获额} = 9\,435.90 - 4\,717.95 = 4\,717.95$$

12 月份应分配基本生产账户中的查获额：

$$(1) \text{ 基本生产转产成品查获额} = \frac{200\,000}{100\,000 + 200\,000} \times 9\,230.77 = 6\,153.85$$

$$(2) \text{ 基本生产月末结存承担的查获额} = 9\,230.77 - 6\,153.85 = 3\,076.92$$

12 月份应分配产成品账户中的查获额：

$$(3) \text{ 产成品转销售成本的查获额} = \frac{200\,000}{100\,000 + 200\,000} \times (4\,717.95 + 6\,153.85) \\ = 7\,247.87$$

$$(4) \text{ 产成品月末结存承担的查获额} = 10\,871.80 - 7\,247.87 = 3\,623.93$$

通过上述分配计算过程可以看出，凡各月产成品账户转销售成本数应承担的查获额之和为绝对查获额，即查增利润额。而基本生产账户和产成品账户最终月份月末结存数，承担的查获额均为相对查获额，即调整账户的依据。

$$(1) \text{ 调整利润额} = 13\,333.33 + 4\,717.95 + 7\,247.87 = 25\,299.15$$

$$(2) \text{ 基本生产账户调账额} = 3\,076.92$$

$$(3) \text{ 产成品账户调账额} = 3\,623.93$$

调整账项：

借：在建工程	32 000
贷：产成品	3 623.93
基本生产	3 076.92
以前年度损益调整	25 299.15
借：以前年度损益调整	25 299.15
贷：本年利润	25 299.15

对于查增的上年利润，应根据上年末实现利润情况来确定是否需要补交所得税额。一般有以下三种情况（以下类同不再重述）：

第一，上年末纳税人体现亏损，而且亏损额大于调增的