

第四章 涉税会计核算

第五节 涉税账务调整

【知识点 1】涉税账务调整的基本方法

【知识点 2】涉税账务调整的类型

【知识点 1】涉税账务调整的基本方法

一、红字冲销法

就是先用红字冲销原错误的会计分录，再用蓝字重新编制正确的会计分录，重新登记账簿。

它适用于会计科目用错及会计科目正确但核算金额错误的情况。

一般情况下，在**及时发现错误、没有影响后续核算**的情况下多使用红字冲销法。

【例题 1·简答题】某税务师事务所对某商场 2022 年 6 月的业务进行纳税审查，其中发现一笔业务为销售商品一批，价款 45200 元（含税），收妥货款存入银行，该批商品成本 30000 元，企业作如下账务处理：

借：银行存款 45200
 贷：库存商品 30000
 应收账款 15200

【解析】该账务处理错误，把两个本来不存在对应关系的账户错误使用，属于偷逃增值税行为，同时减少企业利润，偷逃企业所得税。

应按照税收法规和财务制度将企业对外销售取得的收入按正常销售业务处理。使用红字冲销法调账如下：

①用红字冲销原账错误分录

借：银行存款 -45200
 贷：库存商品 -30000
 应收账款 -15200

②编制正确的会计分录

借：银行存款 45200
 贷：主营业务收入 40000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 5200

同时，结转成本：

借：主营业务成本 30000
 贷：库存商品 30000

二、补充登记法

通过编制转账分录，将调整金额直接入账，以更正错账。

它适用于**漏计或错账**所涉及的**会计科目正确**，但**核算金额小于应计金额**的情况。

【例题 1·简答题】某税务师事务所审查某企业的纳税情况，发现该企业本月生产领用原材料 10000 元，实际登记为 1000 元，企业的会计处理为：

借：生产成本 1000
 贷：原材料 1000

【解析】企业的此笔账务处理所涉及的会计科目的对应关系没有错误，但核算金额少记 9000 元，用补充登记法作调账分录为：

借：生产成本 9000
 贷：原材料 9000

三、综合账务调整法

将红字冲销法与补充登记法综合运用的账务调整方法。

一般适用于错用会计科目的情况：

例如会计分录借贷方，有一方会计科目用错，而另一方会计科目没有错的情况。

调整方法：**正确的一方不调整**，错误的一方用**错误科目转账调整**，使用正确科目及时调整。

如调账时涉及会计所得（已将当月收支转入损益），可以直接调整“本年利润”账户。

【例题1·简答题】某企业将专项工程耗用材料列入管理费用6000元，如果是当月发现：

借：管理费用 6000
贷：原材料 6000

税务师认为，错用会计科目，按会计准则要求，专项工程耗用材料应列入“在建工程”。

调整分录为：

借：在建工程 6000
贷：管理费用 6000

如果是月后发现，而企业按月已将“管理费用”结转至“本年利润”，所以应通过“本年利润”科目进行调整。

调整分录为：

借：在建工程 6000
贷：本年利润 6000

【例题2·单选题】税务师在进行企业所得税汇算清缴鉴证时，发现企业当年度允许扣除的职工教育经费金额为12万元，而企业实际发生并计入“管理费用—职工教育经费”的金额为18万元。对此项账务处理，税务师应（ ）。(2016年)

- A. 仅作纳税调整增加，不作账务调整
- B. 作纳税调整增加，并按红字冲销法调整账务
- C. 作纳税调整增加，并按补充登记法调整账务
- D. 作纳税调整增加，并按综合账务调整法调整账务

【答案】A

【解析】账务处理的调整要与会计原理相符合，即违反会计原则的错误分录，才需要调整；本题中，分录没错，只是税会有差异，仅作纳税调整增加即可，无须账务调整。

【知识点2】涉税账务调整的类型

根据错账发生的时间不同，可将错账分为当期发生的错账和以往年度发生的错漏账。



一、对当期错误会计账目的调整



【例题1·简答题】某市稽查局2022年12月对辖区内的A公司（增值税一般纳税人，适用增值税税率13%，按月结账）2022年度纳税情况进行检查。

经调查发现，A公司2022年7月至8月间“其他应付款”科目存在异常，经过调取记账凭证进行检查发现有大量销售款未按规定记入“主营业务收入”科目中，经逐项核对，发现“其他应付款”科目中有3390万元（含税）属于销售款，并且此款项没有按规定进行纳税，该市稽查局限期5天补税。

A公司2022年各月份均没有留抵税额

经查实A公司已将对应的成本进行了结转，该公司应当如何进行调账，并计算应补缴税款（不考虑滞纳金及罚款、地方教育附加）。

【解析】应补缴税款包括：增值税、城建税、教育费附加、企业所得税。

应补缴增值税=3390/1.13×13%=390（万元）

应补缴城建税=390×7%=27.3（万元）

应补缴教育费附加=390×3%=11.7（万元）

应补缴企业所得税=(3390/1.13-27.3-11.7)×25%=740.25（万元）

调整分录：

借：本年利润	779.25
贷：应交税费—应交所得税	740.25
—应交城建税	27.3
—应交教育费附加	11.7
借：其他应付款	3390
贷：本年利润	3000
应交税费—增值税检查调整	390
借：应交税费—增值税检查调整	390
贷：应交税费—未交增值税	390
借：应交税费—应交所得税	740.25
—应交城建税	27.3
—应交教育费附加	11.7
—未交增值税	390
贷：银行存款	1169.25

二、对以前年度错误会计账目的调整



【例题1·简答题】某税务师事务所2022年4月对某公司2021年度纳税审查中，发现该公司多计提办公大楼折旧20000元，应予以冲回。

调整分录：

【解析】

(1) 冲回多计提办公大楼折旧

借：累计折旧 20000

贷：以前年度损益调整	20000
(2) 补所得税	
借：以前年度损益调整	5000
贷：应交税费—应交企业所得税	5000
(3) 结转以前年度损益调整余额	
借：以前年度损益调整	15000
贷：利润分配—未分配利润	15000

【例题 2·单选题】2014 年 1 月，税务师受托对某商业批发企业 2013 年企业所得税纳税情况进行审核，发现该企业销售商品的成本多结转 40000 元，若该企业 2013 年年度决算报表尚未编制，多转成本的调整分录为()。(2014 年)

- A. (1) 借：主营业务成本 40000 (红字)
 贷：库存商品 40000 (红字)
 (2) 借：本年利润 40000 (红字)
 贷：主营业务成本 40000 (红字)
- B. 借：利润分配—未分配利润 40000 (红字)
 贷：库存商品 40000 (红字)
- C. 借：库存商品 40000
 贷：以前年度损益调整 40000
- D. (1) 借：库存商品 40000
 贷：以前年度损益调整 30000
 应交税费—应交所得税 10000
 (2) 借：以前年度损益调整 30000
 贷：利润分配—未分配利润 30000

【答案】A

【解析】如果在上一年度决算报表编制前发现的，对于影响利润的错账须一并调整“本年利润”科目核算的内容。选项 A 的分录正确。

【例题 3·单选题】税务师在 2015 年 4 月对某公司 2014 年度纳税情况进行审核时，发现该公司多摊销了租赁办公室的装修费 30000 元，若该公司 2014 年度决算报表已编制，对该项费用调整的会计分录为()。(2015 年)

- A. 借：长期待摊费用 30000
 贷：管理费用 30000
- B. 借：长期待摊费用 30000
 贷：以前年度损益调整 30000
- C. 借：长期待摊费用 30000
 贷：利润分配—未分配利润 30000
- D. 借：长期待摊费用 30000
 贷：本年利润 30000

【答案】B

【解析】以前年度损益调整核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项以及本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项。企业调整增加以前年度利润或减少以前年度亏损，借记有关科目，贷记本科目。

【例题 4·单选题】税务师受托对某企业进行 2018 年企业所得税汇算清缴的纳税审核时发现，该企业销售产品成本多结转 2 万元。假定该企业 2018 年度决算报表已编制完成，对于此项多结转成本的正确账务调整是()。(2019 年)

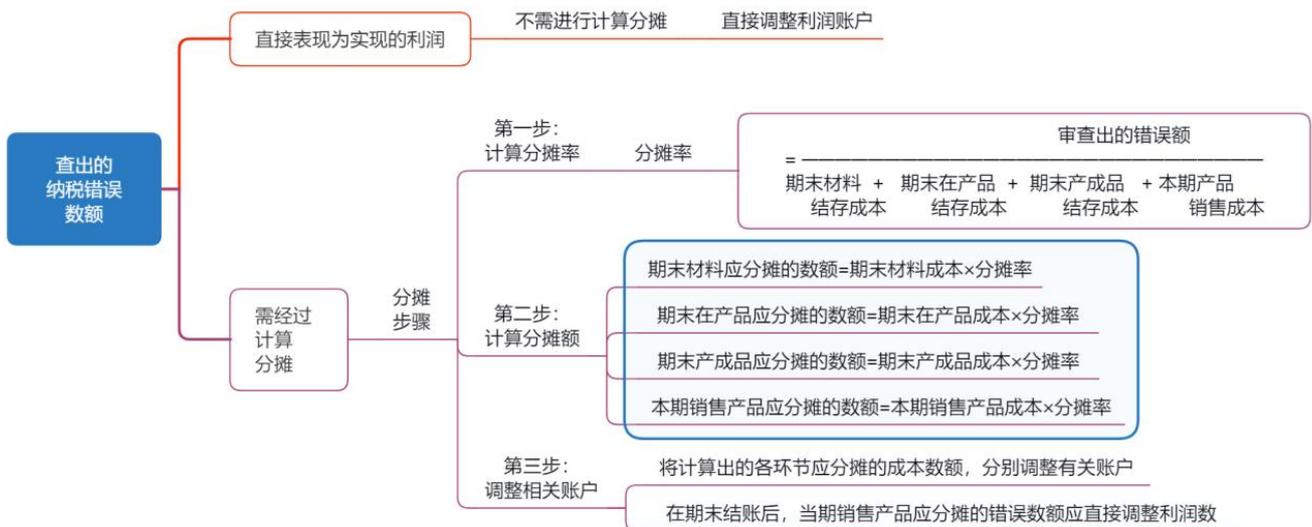
- A. 借：库存商品 20000

贷：主营业务成本 20000
 B. 借：库存商品 20000
 贷：本年利润 20000
 C. 借：库存商品 20000
 贷：以前年度损益调整 20000
 D. 借：主营业务成本 20000
 贷：本年利润 20000

【答案】C

【解析】该企业 2018 年度决算报表已编制完成，应通过“以前年度损益调整”科目进项调整。

三、不能直接按审核出的错误金额调整利润的情况



【例题 1·简答题】税务师 2022 年 9 月受托对某企业进行纳税审查，发现该企业 2022 年 8 月将用于基建工程（职工食堂）领用的生产用原材料 30000 元计入生产成本。

该批原材料于 6 月购入，由于当期期末既有期末在产品，也有生产完工产品，完工产品当月对外销售一部分，因此多计入生产成本的 30000 元，已随企业的生产经营过程分别进入了生产成本、产成品、产品销售成本之中。

经核实，期末在产品成本为 150000 元，产成品成本为 150000 元，产品销售成本为 300000 元。

此时税务师应如何调账？

第 1 步：计算分摊率

分摊率 = 审查出的错误额 / (期末结存材料成本 + 期末在产品结存成本 + 期末产成品结存成本 + 本期销售产品成本)

分摊率 = 30000 / (150000 + 150000 + 300000) = 0.05

注意：具体应用时，应根据错误发生的环节，相应选择某几个项目进行分摊，不涉及的项目不参加分摊。

第 2 步：计算各环节的分摊数额

1. 在产品应分摊数额 = 150000 × 0.05 = 7500 (元)
2. 产成品应分摊数额 = 150000 × 0.05 = 7500 (元)
3. 本期产品销售成本应分摊数额 = 300000 × 0.05 = 15000 (元)
4. 应转出的增值税进项税额 = 30000 × 13% = 3900 (元)

第 3 步：调整相关账户

借：在建工程 33900
 贷：生产成本 7500
 库存商品 7500
 本年利润 15000
 应交税费—应交增值税（进项税转出） 3900