

第五节 涉税账务调整

【考点1】涉税账务调整的基本方法

（一）红字冲销法

1. 步骤：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；
2. 适用范围：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；

【注意】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】某税务师事务所2024年2月对某商场（一般纳税人）2024年1月的纳税情况进行纳税审查，发现其中一笔业务为销售一批商品，含增值税价款为45200元，收妥货款存入银行，该批商品成本30000元，企业做如下账务处理：

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

请问应该如何调账？

答案：对于销售商品，货物已经发出，货款已经收取，应该计入收入。企业账务处理错误。由于是当年错账，可以采用红字冲销法。

①用红字冲销原账错误分录

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

②再编制一套正确的会计分录

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
借：主营业务成本 30000
 贷：库存商品 30000

（二）补充登记法

1. 通过编制转账分录，将调整金额直接入账，以更正错账；
2. 适用范围：用于漏记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。

（三）综合账务调整法

1. 将红字冲销法与补充登记法综合运用的账务调整方法；
2. 一般适用于会计分录借贷方，有一方会计科目用错，而另一方会计科目没有错的情况。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；
3. 主要用于所得税纳税审查后的账务调整，如果涉及会计所得，可以直接调整“本年利润”账户。

【例题】某企业将当年专项工程耗用材料列入管理费用6000元。

借：管理费用 6000
 贷：原材料 6000

解析：

存在问题	错用会计科目：在建工程——管理费用	
调账分录	当月发现	借：在建工程 6000 贷：管理费用 6000
	月后发现，且按月结算利润	借：在建工程 6000 贷：本年利润 6000

【考点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前年度发生的错账。

调整的总原则：**错账+调账=正确的分录**

(一) 对当期错误会计科目的调整

一般情况	根据正常会计核算调账，采用红字冲销法、补充登记法、综合账务调整法予以调整	
按月结转利润	月内发现	调整错账本身即可
	月后发现	影响到利润的账项还需要先通过相关科目最终结转到 本年利润 科目调整

【2020·单选题】2020年1月税务师在对某企业2019年企业所得税汇算清缴进行预审时发现企业将专项工程耗用材料列入“管理费用”科目，金额100000元，企业账务处理为：

借：管理费用 100000
贷：原材料 100000

该企业按月结算利润且2019年度决算报表尚未编制完成。其正确的调账分录是（ ）。

- A. 借：在建工程 100000
贷：管理费用 100000
- B. 借：在建工程 100000
贷：本年利润 100000
- C. 借：在建工程 100000
贷：原材料 100000
- D. 借：在建工程 100000
贷：以前年度损益调整 100000

答案：B

解析：对上一年度错账且对上年度税收发生影响的损益类错账，按月结算利润的且上年决算报表尚未编制的，通过本年利润科目调整。

(二) 对以前年度错误会计账目的调整

1. 错账调账的方式

发现时间	错账影响的项目	调整方法
在上一年度决算报表编制之前发现的	不影响利润的错账	直接调整上年度账项
	影响利润的错账	影响利润的错账，需要一并调整“ 本年利润 ”科目
在上一年度决算报表编制之后发现的	对于影响上年利润的错账	通过“ 以前年度损益调整 ”进行调整
	不影响上年利润的错账	直接调整账项

2. 通过“以前年度损益调整”科目调账的方式

(1) 调整增加以前年度利润或减少以前年度亏损时：

借：××科目
贷：以前年度损益调整

由于以前年度损益调整增加的所得税时：

借：以前年度损益调整
贷：应交税费——应交所得税

(2) 调整减少以前年度利润或增加以前年度亏损时：

借：以前年度损益调整
贷：××科目

由于以前年度损益调整减少的所得税时：

借：应交税费——应交所得税
贷：以前年度损益调整

【例题·简答】某公司（增值税一般纳税人）2023年4月自查时发现2022年11月将购进的A材料用于建造单位职工食堂，该公司仅以账面金额50000元（不含税价格）结转至“在建工程”科目核算。目前该基建工程尚未完工，请做出对应的调账分录。

调账分录如下：

借：在建工程 6 500

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 6 500

【例题·简答】某税务师事务所于2023年4月对某企业（增值税一般纳税人）2022年的纳税情况进行审核。审核时发现该企业2022年12月将自产的产品用于销售部门职工集体福利，该批产品的市场售价为33 900元（含税），成本为20 000元。假设适用企业所得税税率25%，增值税税率13%，不考虑城市维护建设税及附加费等。该企业自行编制的会计分录为：

借：销售费用 33 900

贷：应付职工薪酬 33 900

借：应付职工薪酬 33 900

贷：库存商品 33 900

税务师经过审核，认为该企业做账错误，同时2022年决算报表已出。代税务师作出相应的调账分录。

调账分录：

（1）企业将自产的货物用于集体福利，在会计上和增值税上均应按视同销售处理，应调整收入、成本，补提增值税的销项税额，同时对库存商品的金额错误进行调整。由于决算报表已出，损益类科目用“以前年度损益调整”代替。

借：库存商品 33 900

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 3 900

以前年度损益调整 30 000

借：以前年度损益调整 20 000

贷：库存商品 20 000

（2）由于少确认收入和成本导致应补缴所得税=（30 000-20 000）× 25%=2 500（元）。

调整补提的企业所得税。

借：以前年度损益调整 2 500

贷：应交税费——应交所得税 2 500

（3）结转利润，将以前年度损益调整贷方余额转入未分配利润。

借：以前年度损益调整 7 500

贷：利润分配——未分配利润 7 500

（三）不能直接按错误金额调整时的分摊调账方法

纳税审查出的错误金额，有的直接表现为实现的利润，不需进行计算分摊，直接调整利润账户。有的需经过计算分摊，将错误的数额分别摊入相应的有关账户内，才能确定应调整的利润数额。

1. 适用情形

主要适用于材料采购成本、原材料成本的结转、生产成本的核算中发生的错误，应将错误额在期末原材料、在产品、产成品和本期销售产品成本之间按比例分摊。

2. 比例分摊法的计算

（1）计算分摊率：

分摊率=审查出的错误额÷（期末材料结存成本+期末在产品结存成本+期末产成品结存成本+本期产品销售成本）

（2）材料成本、在产品成本、产成品成本、销售产品成本分别计算应分摊的金额：

期末材料应分摊的数额=期末材料成本×分摊率

期末在产品应分摊的数额=期末在产品成本×分摊率

期末产成品应分摊的数额=期末产成品成本×分摊率

本期销售产品应分摊的数额=本期销售产品成本×分摊率

（3）调账：

按照计算出的各个环节应分摊的错误的金额调账，在期末结账后，当期销售产品应分摊的错误数额应直接调整本年利润数据。

【例题·简答】税务师受托对某企业进行纳税审查，发现该企业某月份将建设工程领用的生产用原材料 30 000 元计入生产成本。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 30 000 元，已随着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 150 000 元，产成品成本为 150 000 元，产品销售成本为 300 000 元。

要求：
税务师计算分摊各环节的错误数额，并作相应的调账处理（企业按年结转利润）

（1）计算分摊率：

分摊率=30 000÷（150 000+150 000+300 000）=0.05

（2）按分摊率计算应摊入到各项成本中的分摊额：

①在产品应分摊数额=150 000×0.05=7 500（元）。

②产成品应分摊数额=150 000×0.05=7 500（元）。

③本期产品销售成本应分摊数额=300 000×0.05=15 000（元）。

（3）调账分录：

借：在建工程 30 000

 贷：生产成本 7 500

 库存商品 7 500

 主营业务成本 15 000

【例题·单选题】某税务师 2023 年 12 月对企业进行纳税审核，发现企业当月购进原材料时将应计入成本的 50000 元运费计入了销售费用，由于企业该批材料已经部分用于产品生产，当期末全部完工，且当期完工的产品部分已经出售，所以无法按照审核发现的 50000 元直接作为错账调整金额。已知企业当月的原材料科目余额是 300000 元，生产成本科目余额是 200000 元，库存商品科目余额是 480000 元，当期发生的主营业务成本是 420000 元，则本期销售产品应分摊（ ）元。

A. 14994

B. 15990

C. 16994

D. 14894

解析：原材料部分用于生产，当期末全部完工，完工产品也只是部分售出，所以影响原材料、在产品、库存商品和已售产品的成本；

分摊率=50000÷（300000+200000+480000+420000）×100%≈3.57%；

本期销售产品应分摊的数额=本期销售产品成本×分摊率=420000×3.57%≈14994（元）。

答案：A