

税务检查后纳税人的错账调整

薛东成

一、案例简介

白河酒业有限公司系增值税一般纳税人，主要生产粮食白酒。2004年度，该公司平均职工60人，计税工资标准为每人每月800元。2005年，税务局对白河酒业有限公司2004年度纳税情况进行检查。根据该公司提供的资料，2004年度实现利润总额1 000 000元，申报并缴纳企业所得税330 000元，申报并缴纳增值税200 000元，年终没有增值税留抵税额，申报并缴纳的其他各税合计880 542元。税务检查人员通过检查发现以下问题：

1、销售粮食白酒200吨，开具的普通发票金额为2 340 000元，另开具收款收据收取价外费用“优质费”93 600元。会计分录为：

借：银行存款	2 433 600
贷：主营业务收入	2 000 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	340 000
应付福利费	93 600

2、从承租方调查取证，并核对银行对账单证实，2004年1—12月对外租赁厂房，已通过银行转账收取租金收入240 000元作为小金库，账面没有反映。

3、从联营企业分得税后利润170 000元(联营企业适用企业所得税税率15%)，会计分录为：

借：银行存款	170 000
贷：盈余公积	170 000

4、本年度该企业“应付工资”账户借方发生额(实际发放数)50万元，贷方发生额(提取分配数)60万元，年末贷方余额(结余数)10万元，计提职工福利费84 000元，工会经费12 000元(注：尚未取得工会组织开具的《工会经费拨缴款专用收据》，职工教育经费9 000元。

5、将8月份出售的桑塔纳轿车的净收益60 000元在“固定资产清理”账户贷方挂账至税务检查时仍未结转。

6、2004年度支付各种行政罚款(含资料1以收据代替发

票使用罚款)12 280元，未作纳税调整。会计分录为：

借：营业外支出	12 280
贷：银行存款	12 280

7、2004年12月10日外购符合固定资产标准的办公设备，授意供货方化整为零，以低值易耗品的名义开具增值税专用发票，并在当月采用一次摊销法摊入管理费用。会计分录为：

借：低值易耗品——在库低值易耗品	40 000
应交税金——应交增值税(进项税额)	6 800
贷：银行存款	46 800
借：管理费用	40 000
贷：低值易耗品——在库低值易耗品	40 000

二、分析处理

(一)逐笔业务的检查分析与账务调整

第一笔：(1)存在问题分析。《中华人民共和国增值税暂行条例》第六条规定，“销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额”。《增值税暂行条例实施细则》又规定，价外费用包括向购买方收取的优质费等其他各种性质的价外收费。且凡价外费用，无论其会计制度如何核算，均应并入销售额计算应纳税额。白河酒业公司将价外费用隐匿在“应付福利费”账户，未记收入、少缴税费。同时对收取的优质费不按规定开具发票，而以收据替代，违反了《中华人民共和国发票管理办法》第二十条关于“销售商品、提供劳务以及从事其他经营活动的单位和个人、对外发生经营业务收取款项，收款方应向付款方开具发票”的规定。

(2)计算应补税费。

价外费用的不含税金额=93 600 ÷ (1+17%)=80 000(元)，应补缴的税费分别为：

增值税：80 000 × 17%=13 600(元)

消费税：80 000 × 25%=20 000(元)

城建税： $(13\ 600+20\ 000) \times 7\%=2\ 352(\text{元})$
 教育费附加： $(13\ 600+20\ 000) \times 3\%=1\ 008(\text{元})$
 调增应纳税所得额= $80\ 000-20\ 000-2\ 352-1\ 008$
 $=56\ 640(\text{元})$

(3)编制调账分录。

借：应付福利费	93 600
贷：以前年度损益调整	80 000
应交税金——增值税检查调整	13 600(注1)
借：以前年度损益调整	23 360
贷：应交税金——应交消费税	20 000
——应交城建税	2 352
其他应交款——教育费附加	1 008

第二笔：(1)存在问题分析。纳税人在约定的时间内将场地、房屋、物品、设备或设施等转让他人使用的业务，属于应税劳务。《中华人民共和国营业税暂行条例》第四条规定，“纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，按照营业额和规定的税率计算应纳税额”。而白河酒业公司将出租房屋租金私设小金库，不记收入、少缴税费。

(2)计算应补税费。

营业税： $240\ 000 \times 5\%=12\ 000(\text{元})$
 房产税： $240\ 000 \times 12\%=28\ 800(\text{元})$
 城建税： $12\ 000 \times 7\%=840(\text{元})$
 印花税： $240\ 000 \times 1\‰=240(\text{元})$
 教育费附加： $12\ 000 \times 3\%=360(\text{元})$
 调增应纳税所得额= $240\ 000-12\ 000-28\ 800-840-$
 $240-360=197\ 760(\text{元})$

(3)编制调账分录。

借：银行存款	240 000
贷：以前年度损益调整	240 000
借：以前年度损益调整	42 240
贷：应交税金——应交营业税	12 000
——应交房产税	28 800
——应交城建税	840
——应交印花税	240(注2)
其他应交款——教育费附加	360

第三笔：(1)存在问题分析。《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)规定，“企业的股权投资所得是指企业通过股权投资从被投资方企业所得税后累计未分配利润和累计盈余公积金中分配取得股息性质的投资收益。凡投资方企业适用的所得税税率高于被投资企业适用的所得税税率的，除国家税收法规规定的定期减税、免税优惠以外，其取得的投资所得应按规定还原为税前收益后，并入投资企业的应纳税所得额，依法补缴企

业所得税”。而白河酒业公司从联营企业分得税后利润，应计而未记投资收益，应补缴而未补缴企业所得税。

(2)调增应纳税所得额= $170\ 000 \div (1-15\%)=200\ 000(\text{元})$

(3)编制调账分录(按会计口径调整报告期税前会计利润)。

借：盈余公积	170 000
贷：以前年度损益调整	170 000

应补缴的企业所得税在最后统一计算补税，应补税的境内投资收益的抵免税额也在最后计算。

第四笔：(1)存在问题分析。《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条规定，“纳税人支付给职工的工资，按照计税工资扣除”(本案例中计税工资月扣除最高限额仍按每人800元)。纳税人发放工资在计税工资标准以内的，据实扣除；超过标准的部分，在计算应纳税所得额时不得扣除。允许税前扣除的职工福利费、职工教育经费分别按照税前扣除的职工工资总额的14%、1.5%计算扣除。另据《国家税务总局关于工会经费税前扣除问题的通知》(国税函[2000]678号)规定，“建立工会组织的企业、事业单位、社会团体，按每月全部职工工资总额的2%向工会拨交的经费，凭工会组织开具的《工会经费拨缴款专用收据》在税前扣除。凡不能出具《工会经费拨缴款专用收据》的，其提取的职工工会经费不得在企业所得税前扣除”。本例列支的工资及附加费虽然符合会计制度规定，但按税法规定应作而未作纳税调整，且计提的工会经费未取得工会组织开具的《工会经费拨缴款专用收据》，应全额调整。

(2)计算超限额列支的工资及附加费。

计税工资限额= $800 \times 60 \times 12=576\ 000(\text{元}) >$ 实发数，应按实发数税前扣除。
 工资薪金纳税调整额= $600\ 000-500\ 000=100\ 000(\text{元})$
 三项附加费纳税调整额= $100\ 000 \times (14\%+1.5\%)+12\ 000=$
 $15\ 500+12\ 000=27\ 500(\text{元})$
 调增应纳税所得额= $100\ 000+27\ 500=127\ 500(\text{元})$

因为本例会计处理符合企业会计制度规定，计入损益的工资支出与准予税前扣除的工资支出的差异属于永久性差异，不属于错账，所以不需要调账。

第五笔：(1)存在问题分析。《企业会计制度》第三十九条规定，“由于出售、报废或者毁损等原因而发生的固定资产清理净损益，计入当期营业外收支”。《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第五条规定，纳税人的收入总额包括生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入、其他收入。所以，出售固定资产发生的净收益，在会计核算时记入“营业外收入”账户作为会计利润的组成部分，计算缴纳企业所得税。而白河酒业公司将

已处置固定资产净收益 60 000 元跨年度挂账, 少计当年的应纳税所得额。

(2)调增应纳税所得额 60 000 元。

(3)编制调账分录:

借: 固定资产清理 60 000
贷: 以前年度损益调整 60 000

第六笔:(1)存在问题分析。根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第七条规定, 在计算应纳税所得额时, 违法经营的罚款和被没收财物的损失, 各种税收的滞纳金、罚金和罚款等项目不得扣除。而白河酒业公司对支付的行政罚款 12 280 元应作而未作纳税调整。

(2)调增应纳税所得额 12 280 元。

(3)因为本例会计处理符合企业会计制度规定, 计入损益的罚款支出与不得税前扣除的罚款支出之间的差异属于永久性差异, 不属于错账, 所以不需要调账。

第七笔:(1)存在问题分析。购买固定资产发生的支出属于资本性支出。《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第五条规定, “纳税人发生的费用支出必须严格区分经营性支出和资本性支出。资本性支出不得在发生当期直接扣除, 必须按税收法规规定分期折旧、摊销或计入有关投资的成本”。另外《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条明确规定, 购进固定资产项目的进项税额不得从销项税额中抵扣。而白河酒业公司将资本性支出作为经营性支出一一次性在税前扣除, 不该抵扣而抵扣了增值税(为简便起见, 不考虑应补提的折旧)。

(2)计算应补税费。

增值税: 6 800 元

城建税: $6 800 \times 7\% = 476$ (元)

教育费附加: $6 800 \times 3\% = 204$ (元)

调增应纳税所得额 = 40 000 元

(3)编制调账分录。

借: 固定资产 46 800
以前年度损益调整 680
贷: 以前年度损益调整 40 000
应交税金——增值税检查调整 6 800
——应交城建税 476
其他应交款——教育费附加 204

(二)汇总结转查补的增值税

查补的增值税 = $13 600 + 6 800 = 20 400$ (元)

借: 应交税金——增值税检查调整 20 400
贷: 应交税金——未交增值税 20 400

(三)汇总调增的应纳税所得额和应补缴的企业所得税额调增的应纳税所得额合计

= $56 640 + 197 760 + 200 000 + 127 500 + 60 000 + 12 280 + 40 000$
= 694 180(元)

应补税的境内投资收益的抵免税额 = $200 000 \times 15\%$
= 30 000(元)

应补缴的企业所得税额 = $694 180 \times 33\% - 30 000$
= 229 079.40 - 30 000
= 199 079.40(元)

借: 以前年度损益调整 199 079.40
贷: 应交税金——应交所得税 199 079.40
应结转的以前年度损益调整账户余额 = $80 000 - 23 360$
 $+ 240 000 - 42 240 + 170 000 + 60 000 + 40 000 - 680 - 199 079.40$
= 324 640.60(元)

借: 以前年度损益调整 324 640.60
贷: 利润分配——未分配利润 324 640.60

(四)汇总应补缴的全部税费

增值税 $13 600 + 6 800 = 20 400$ (元); 消费税 20 000 元; 营业税 12 000 元; 城建税 $2 352 + 840 + 476 = 3 668$ (元); 房产税 28 800 元; 印花税 240 元; 企业所得税 199 079.40 元; 应补缴的各税合计 284 187.40 元, 教育费附加 = $1 008 + 360 + 204 = 1 572$ (元)。

若税务机关根据税收征管法的规定, 对所偷税款处以罚款, 则税收罚款也应在结转前的“以前年度损益调整”科目中列支。

实际补交税费时:

借: 应交税金——交增值税 20 400
——应交消费税 20 000
——应交营业税 12 000
——应交城建税 3 668
——应交房产税 28 800
——应交印花税 240
——应交所得税 199 079.40
其他应交款——教育费附加 1 572
贷: 银行存款 285 759.40

注 1: 按照《增值税日常稽查办法》(国税发[1998]44号)的规定, 增值税检查后的账务调整, 应设立“应交税金——增值税检查调整”专门账户。

注 2: 一般情况下, 印花税不会发生应付未付税款的情况, 不需要预计应纳税金额, 企业交纳时可直接借记“管理费用”或“待摊费用”账户、贷记“现金”或“银行存款”账户。为了集中反映查补以前年度应交而未交税费与税务机关结算或清算情况, 本案例对应补缴以前年度的印花税也通过“应交税金”科目核算。

(作者单位: 河南省南阳市国家税务局)

责任编辑 崔洁