

账务调整必须明确区分会计所得和计税所得注册税务师考试
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/546/2021_2022__E8_B4_A6_E5_8A_A1_E8_B0_83_E6_c46_546992.htm 账务调整是纳税人在税务机关所得税汇算清缴结束后，根据税务机关的建议，对应进行会计处理的错漏账项，进行更正和调整。由于财务会计决算已经结束，一些过渡性的集合分配账户及经营收支性账户已结账轧平无余额，错漏账目的调整，不可能再按正常的核算程序对有关账户一一调整，一般使用“以前年度损益调整”科目，调整对上年利润的影响。《企业会计制度》一百二十八条第二款规定：“涉及损益的事项，通过‘以前年度损益调整’科目核算。调整增加以前年度收益或调整减少以前年度亏损的事项，及其调整减少的所得税，记入‘以前年度损益调整’科目的贷方；调整减少以前年度收益或调整增加以前年度亏损的事项，以及调整增加的所得税，记入‘以前年度损益调整’科目的借方。‘以前年度损益调整’科目的贷方或借方金额，转入‘利润分配未分配利润’科目。”但是，在实际操作中，税务检查人员在建议纳税人进行会计处理时应该注意的问题是，并不是所有的纳税调整事项都应进行账务调整，必须区分会计所得额和计税所得额。所谓会计所得额是按照财务会计制度规定的程序、方法和标准进行核算得出的所得，即会计利润。所谓计税所得额是接受和按照财务会计一般原则基础上，按照税法规定的程序、方式和标准计算得出的所得。现举例说明如下：某公司是增值税一般纳税人，主要生产各种机械设备。其流转税以一个月为纳税期，所得税按实际经营情况预缴，税率为33%。2002年

产品销售收入为2000万元，利润为42000元。2002年预缴企业所得税138600元。“应交税金应交增值税”明细账有关资料表明：各月销项税额均大于进项税额，且各月末“应交税金应交增值税”账户无余额。城市维护建设税税率为7%、教育费附加征收率为3%。税务机关在税务检查时发现以下问题：

一、2002年1月，征用土地一块，支付土地转让金100万元，企业作无形资产管理，按10年摊销。2月份开始在该土地上建造办公用房，先后共支付施工单位工程款600万元，9月30日，达到预计使用状态，并交付使用。由于未办理竣工结算，至2002年12月31日，新建办公房仍未结转“固定资产”科目。公司对新建房屋，既未提取折旧，也未申报缴纳房产税。假设房屋折旧年限按20年计算，预计净残值为5%。公司有关账务处理如下：借：无形资产土地使用权1000000 贷：银行存款 1000000 借：管理费用100000 贷：无形资产土地使用权100000 借：在建工程6000000 贷：银行存款6000000

二、2002年10月，外购食用油发给职工，取得增值税专用发票上注明金额100000元，税金13000元，公司账务处理为：借：管理费用其他100000 应交税金应交增值税（进项税额）13000 贷：银行存款113000

三、2002年度营业费用中列支广告费50万元，宣传费21万元。根据以上发现的问题，应补税金的计算及账务调整如下：对问题之一：按照《企业会计制度》规定，该公司应于2月份将土地使用权转让金额一次性转入在建工程。对新建的房屋应于交付使用的次月起缴纳房产税。对问题之二：外购货物用于集体福利，错用科目，多计期间费用，多计进项税额；因此，这两项会计事项既不符合会计制度的规定，也不符合税法的规定，影响了会计所得额（利润

），应对其进行账务处理（调账），调整会计所得额（利润）。问题之一调账分录：应转入在建工程上地使用权金额为： $1000000 - 1000000 \div 10 \div 12 \times 1 = 991666.67$ （元）应补缴房产税 = $(6000000 + 991666.67) \times (1 - 30\%) \times 1.2\% \times 3 \div 12 = 14682.50$ （元）应补提折旧 = $(6000000 + 991666.67) \times (1 - 5\%) \div 20 \div 12 \times 3 = 83026.04$ （元）（1）补计在建工程借：在建工程991666.67 贷：无形资产892500 以前年度损益调整99166.67（2）补提折旧、补提房产税借：以前年度损益调整97708.54 贷：应交税金应交房产税14682.50 累计折旧83026.04 问题之二调账分录：借：应付福利费113000 贷：以前年度损益调整100000 应交税金增值税检查调整13000 同时，根据题意应补增值税13000元。因此，应补提城建税 = $13000 \times 7\% = 910$ 元；应补提教育费附加 = $13000 \times 3\% = 390$ 元。借：以前年度损益调整1300 贷：应交税金应交城建税910 其他应交款应交教育费附加390 因此会计所得额（会计利润） = 账面利润 ± 以前年度损益调整 = $420000 + 99166.67 + 100000 - 97708.54 - 1300 = 520158.13$ （元）对问题之三：根据财务会计制度规定，企业发生的广告费和业务宣传费在“营业费用”科目中列支。但根据国家税务总局《企业所得税税前扣除办法》（国税发〔2000〕84号）文件规定，纳税人每一纳税年度发生的广告费支出不超过销售（营业）收入2%的，可据实扣除；超过部份可无限期向以后年度结转。纳税人每一纳税年度发生的业务宣传费（包括来通过媒体的广告性支出），在不超过销售营业收入5‰范围内，可据实扣除。这一会计事项符合财务会计制度规定，但不符合税法规定，可以不进行账务处理，只调整其计税所得额。允许税前扣除的宣传费

金额 = $20000000 \times 5\% = 100000$ 元；已列支210000元，多列支110000元，应调增应纳税所得额。允许税前扣除的广告费限额 = $20000000 \times 2\% = 400000$ 元；已列支500000元，多列支100000元，应调增应纳税所得额。因此，计税所得额（应纳税所得额） = 会计所得额 ± 纳税调整项目金额 = $520158.13 + 110000 + 100000 = 730158.13$ （元）应缴所得税 = $730158.13 \times 33\% = 240952.18$ （元）应补所得税 = $240952.18 - 138600 = 102352.18$ （元）相关补提、补缴会计分录：结转应交未交增值税：借：应交税金增值税检查调整13000 贷：应交税金未交增值税13000 计提所得税：借：以前年度损益调整102352.18 贷：应交税金应交所得税102352.18 结转以前年度损益调整： $99166.67 + 100000 - 97708.54 - 1300 - 102352.18 = -2194.05$ （元）借：利润分配未分配利润2194.05 贷：以前年度损益调整2194.05 补缴税款：借：应交税金未交增值税13000 应交税金应交城建税910 应交税金应交房产税14682.50 应交税金应交所得税102352.18 其他应交款应交教育费附加390 贷：银行存款131334.68 通过以上例子说明，税务机关对企业进行所得税检查，对那些应进行会计处理的错漏账项进行账务调整时，必须明确区分会计所得额（会计利润）和计税所得额（应纳税所得额）。如果发现企业有的会计事项既不符合会计制度的规定，也不符合税法规定，影响会计所得额（会计利润）的，应建议其进行账务调整（调账），调整会计所得额 < 会计利润 >。如果符合会计制度规定，但不符合税法规定的会计事项，可以不进行账务调整，只调整其计税所得额。同时，在账务调整时应注意：一是必须与现行会计核算原理相符合；二是必须与税收、财政法规相统一；三是必

须针对实际，尽量从简，方便实用。具体操作时，必须消除账面的虚假数字，真实地反映会计核算情况，使账务调整后，账面反映的数字与真实反映的数字一致。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com