

企业所得税汇算清缴后的账务处理注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022__E4_BC_81_E4_B8_9A_E6_89_80_E5_c46_541391.htm

年初，很多企业会委托税务师事务所对上一纳税年度的企业所得税进行汇算清缴鉴证，但是，这些企业都忽略了这样一个问题，那就是汇算清缴后所得税的账务处理。这一问题在连续亏损的企业中可能影响不大，但对盈利企业的影响就会较为明显。在盈利企业中，企业年末计算应交所得税时大多是按照会计利润乘以适用所得税率直接计提的，或者是进行初步调增调减后计提的，在委托税务师事务所进行汇算清缴后的应纳所得税额往往与企业计提的应交所得税不一致，这就造成了企业计提的应交所得税与实际应上交的所得税之间出现了差额。如果企业不对差额进行账务处理，那么当实际应纳所得税额大于企业计提额时，在企业账面上“应交所得税”科目就会出现借方余额，表面上看就是企业多缴了所得税或者是企业预缴了所得税；反之，当实际应纳所得税额小于企业计提额时，在“应交所得税”科目就会出现贷方余额，表面上看就是企业少缴了所得税，即欠税。实质上，企业并没有少缴或多缴企业所得税，只是企业在所得税汇算后未根据纳税调整额进行账务处理。那么企业应该如何进行账务处理呢？在谈处理方法之前，先介绍几个会计常用术语的含义：永久性差异：是指会计上确认为收入或支出，而税法上不允许在企业所得税前计收入或扣除的项目（对永久性差异这一说法，新准则中已不再提，但这种差异还存在，因此在本文中继续使用了这一术语。）暂时性差异：是指资产或负债的账面价值与计税

基础之间的差额 应纳税暂时性差异：税法上本期不用纳税，在将来要产生应税金额的暂时性差异。可抵扣暂时性差异：税法上本期要纳税，在将来会产生可抵扣金额的暂时性差异。下面分几种情况介绍所得税汇算后的账务处理（注：在以下所有情况的差异处理中，其差异均是指企业在年底计提应交所得税时未予以考虑的那部分）：

一、盈利企业（一）对永久性差异的账务处理：

1. 当应纳税所得调增额大于调减额时，按两者之差做如下处理：借：利润分配未分配利润[（应纳税所得额 - 会计利润）× 企业所得税税率 × 90%] 盈余公积[（应纳税所得额 - 会计利润）× 企业所得税税率 × 10%] 贷：应交税费应交所得税

2. 当应纳税所得调增额小于调减额时，按两者之差做如下处理：借：应交税费应交所得税（用红字登记在贷方） 贷：利润分配[（会计利润 - 应纳税所得额）× 企业所得税税率 × 90%] 盈余公积[（会计利润 - 应纳税所得额）× 企业所得税税率 × 10%]

注：因汇算清缴时上一年度已经结账，因此直接调整未分配利润、盈余公积（本文中假设企业都是按10%提取盈余公积）。对于实行新企业会计准则企业用上面的方法做账务处理，若企业还没有实行新准则，且采用“应付税款法”对所得税进行处理，那么只要将“递延所得税负债”和“递延所得税资产”替换成“利润分配未分配利润”和“盈余公积”即可。

（三）实际工作中可以采用不同处理方法的情况 上述是正常情况下的账务处理，在实际工作中会有一些特例，下面介绍一种在企业账务中比较常见，但可以用不同方法处理的情况：企业将应予资本化的支出一次进入当期费用。在进行汇算清缴时，对于一次进入当期费用的资本性支出应进行纳税调增，同时对于此项

资产当年可计提的折旧或摊销应进行纳税调减。对于调增额与调减额之差，一般的处理方法是：在该资产的剩余折旧年限内按每年可税前扣除的金额，在企业所得税汇算清缴时逐年进行纳税调减，若该资产是固定资产那么预留的残值直到该资产处置时才能做纳税调减处理，此时这项调整才算最终结束。下面以一案例来说明此账务处理过程：2007年6月某企业（实行新准则）将100000元的车辆购置附加税一次性计入了当期管理费用。在2008年3月税务师事务所对其进行所得税汇算时发现了此问题，并进行了纳税调整。将100000元进行纳税调增，同时本年可税前扣除的折旧额9500元 $[100000 \times (1 - 5\%) / 5 \times 6 / 12]$ 进行了纳税调减。假设企业只有这一个纳税调整事项，2007年企业所得税税率为33%，2008年该企业适用25%的所得税税率，企业按税后利润10%计提盈余公积。企业已按会计利润计提了应交所得税，如果把此事项当作一项可抵扣的暂时性差异，那么企业汇算后应进行如下账务处理：

百考试题为你加油 1. 2008年的账务处理

借：递延所得税资产 $(100000 - 9500) \times 25\%$ 2625
 利润分配 $(100000 - 9500) \times 8\% \times 90\%$ 6516
 盈余公积 $(100000 - 9500) \times 8\% \times 10\%$ 724
 贷：应交税费 - 应交所得税 $(100000 - 9500) \times 33\%$ 29865

2. 如果该企业不对此项资产中途处置，在对2008 - 2011年度的企业所得税进行汇算清缴时，各年应调减所得额为19000元（即当年可计提的折旧额 $[100000 \times (1 - 5\%) / 5]$ ，2012年度进行汇算清缴时，应调减所得额为9500元 $[100000 \times (1 - 5\%) / 5 \times 6 / 12]$ ，各年账务处理如下：

借：应交税费 - 应交所得税（用红字登记在贷方）
 贷：递延所得税资产（各年调减所得额 $\times 25\%$ ）
 各年累计转回递延所得税资产 $(19000 \times 4 + 9500)$

$\times 25\% = 21375$ 元 3. 截止到该资产提足折旧时，企业账面上“递延所得税资产”还有借方余额1250（ $22625 - 21375$ ）元，这部分余额在该资产处置或报废时方可转回。此种方法涉及纳税调整的时间较长，容易出现某一年度漏作纳税调整的情况，给企业造成经济损失。尤其是未实行新准则，所得税采用应付税款法的企业，不设“递延所得税资产”科目，直接调整利润分配，该项调整不体现在账面上，更容易出现此种情况。笔者认为，可以把这一问题作为会计差错处理，不确认递延所得税资产，在2008年按更正会计差错处理，直接调整资产的账面价值，账务处理如下：借：固定资产 $\times \times$ 车 100000 贷：累计折旧（2007年度计提的折旧额）9500 应交税费 应交所得税 $[(100000 - 9500) \times 33\%]$ 29865 利润分配 未分配利润 $[(100000 - 9500) \times (1 - 33\%) \times 90\%]$ 54571.50 盈余公积 $[(100000 - 9500) \times (1 - 33\%) \times 10\%]$ 6063.50 采用这种方式处理，并不会影响企业各年度的应纳税所得额，而企业也可以按会计准则规定计提折旧，在税法规定范围内直接在税前扣除，不用在以后逐年进行纳税调整，简化了企业的会计核算，同时也减少了税务师事务所汇算人员在进行所得税汇算清缴中的工作量。

二、亏损企业（一）对于永久性差异：企业不用进行帐务处理，将来盈利补亏时，按照所得税汇算清缴鉴证报告确认的亏损额进行弥补即可。（二）对于暂时性差异：要分两种情况：1. 如果该企业未执行新准则且所得税采用应付税款法，同永久性差异一样，不作账务处理。2. 如果该企业执行新准则，企业要进行如下账务处理：（1）对应纳税暂时性差异的账务处理：借：利润分配 贷：递延所得税负债（差异额 \times 所得税税率）（2）对可抵

扣暂时性差异的账务处理（以企业未来有足够的所得额来抵扣为限）：借：递延所得税资产（差异额×所得税税率）贷：利润分配 值得一提的是汇算清缴中确认的亏损额也是一种可抵扣暂时性差异，如果企业在未来5年内有足够的所得额来弥补这部分亏损，企业也要做上述财务处理。企业所得税汇算后的账务处理可能还会有其他的特殊情况存在，需要进行不同的账务处理。以上只是本人在实际工作中对相关业务的理解和自己的处理方法，可能会存在不当之处，敬请各位读者和广大同仁批评指正。 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