# **一文看懂：所有的企业所得税汇算清缴后的账务调整，果断收藏！**

# ****一、企业所得税汇算清缴后可能存在的情况****

企业所得税每年都要进行汇算清缴，汇算结果不外乎三种情况：

第一种情况：企业应交数与计提数刚好相等，清缴后“应交企业所得税”明细科目为0；

第二种情况：企业应交数小于计提数，清缴后“应交企业所得税”明细科目大于0；

第三种情况：企业应交数大于计提数，清缴后“应交企业所得税”明细科目小于0。

除第一种情况似乎不需要进行账务调整外，后两种情况都需要进行账务调整。但是第一种情况也可能需要进行账务调整的。

# ****二、账务调整前先分清企业适用的会计准则或会计制度****

在进行会计处理前要区分企业适用的会计准则或会计制度，目前企业适用的会计准则或会计制度有三类：

（一）企业会计准则；

（二）小企业会计准则；

（三）企业会计制度。

企业在填报的企业所得税申报表《A000000企业基础信息表》时就要求必须勾选。如图：



《A000000企业基础信息表》部分截图

因此，在账务调整时要注意区分，包括看以下文章也要区分前提条件，千万不要张冠李戴，因为三种准则（制度）的会计处理是不一样的，甚至连会计科目都有差异。

# ****三、适用《小企业会计准则》的账务调整****

为什么现在讲适用小企业会计准则的账务调整？因为它最简单！

财政部《关于印发<小企业会计准则>的通知》（财会[2011]17号）附件《小企业会计准则——会计科目、主要账务处理和财务报表》中对“5801所得税费用”有明确说明，且也没有“递延税款”或“所得税递延资产”、“所得税递延负债”等科目。《小企业会计准则》对企业所得税处理采用的是应付税款法。

因此适用《小企业会计准则》的，企业所得税汇算清缴后的账务调整应该是：

（一）账面上计提金额为大于实际缴纳金额

也就是说企业所得税汇算清缴后，“应交企业所得税”余额大于0。之所以出现这种情况，可能是企业没有考虑到税收优惠政策等，比如固定资产一次性扣除等。

借：应交税费——应交企业所得税

贷：所得税费用

（二）账面上计提金额小于实际缴纳金额

也就是说，上年底结账的时候可以计提的企业所得税少了。出现这种情况的原因，可能计提时仅仅根据企业会计利润计提的，没有考虑到视同销售等税会差异的纳税调整。

借：所得税费用

贷：应交税费——应交企业所得税

适用《小企业会计准则》在经过上述调整后，“所得税费用”直接结转至“本年利润”，不需要再调整以前年度损益。这种处理是为了简化，采用了收付实现制原则而不是权责发生制。

# ****四、适用《企业会计制度》的账务调整****

《企业会计制度》对于企业所得税的会计处理，有两种方法可供选择：应付税款法和纳税影响会计法。

****（一）采用应付税款法核算****

1.补计提

借：以前年度损益调整

贷：应交税金——应交企业所得税

如果计提多了，就做相反分录。

2.结转

借：利润分配——未分配利润

贷：以前年度损益调整

****（二）采用纳税影响会计法核算****

采用纳税影响会计法又分为递延法或债务法，但是如果企业所得税税率不发生变化的情况下，二者核算基本一致。所以，此处就假定税率没有发生变化。

采用纳税影响会计法时，需要将税会差异分为两类：永久性差异和暂时性差异。因此，在进行账务调整前需要根据企业所得税汇算结果区分永久性差异和暂时先差异。比如汇算时清理出部分成本费用没有合法票据（发票），而需要进行纳税调增，以后年度也不能税前扣除，这就属于永久性差异。对于永久性差异引起的“应交企业所得税”调整，是不需要经过“递延税款”科目的。而暂时性差异，比如固定资产一次性扣除在年底计提所得税没有考虑到，是要影响以后年度纳税的，这时的账务调整就需要通过“递延税款”。

所以，在适用《企业会计制度》且采用纳税影响会计法的情况下，汇算清缴后所得税的账务调整可能有3种可能。

1.补提所得税：

借：以前年度损益调整（或在贷方）

递延税款（或在贷方）

贷：应交税金——应交企业所得税

2.冲减多提所得税：

借：应交税金——应交企业所得税

递延税款（或在贷方）

贷：以前年度损益调整（或在借方）

3.虽然不补提，也不冲减，但是需要补确认递延税款（包括亏损企业，虽然不交税，但是也可能存在这样的账务调整）：

借：递延税款（或在贷方）

贷：以前年度损益调整（或在借方）

4.最后，不管是那种情况，都需要将以前年度损益调整结转至利润分配：

借：利润分配——未分配利润

贷：以前年度损益调整（或在借方）

适用《企业会计制度》的账务调整，不需要追溯调整盈余公积等。



# ****五、适用《企业会计准则》的账务调整****

适用《企业会计准则》，不但需要区分永久性差异和暂时性差异，还需要对暂时性差异区分“应纳税暂时性差异”和“可抵扣暂时性差异”。

应纳税暂时性差异：税法上本年度不用纳税，在将来要产生应税金额的暂时性差异。比如固定资产在本年度采用一次性扣除，就会产生本年度少纳税，但是以后年度会因纳税调整而产生补交这部分少交的税款。

可抵扣暂时性差异：税法上本年度要纳税，在将来会产生可抵扣金额的暂时性差异。比如广告费和业务宣传费本年度超标，超标部分在本年度会因纳税调整而需要多交税，以后年度会因该超标部分税前扣除而在以后年度少交税，相当于本年度多交税部分而在以后年度进行了抵扣。

下面分几种情况介绍企业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或少考虑的那部分）：

****（一）盈利企业的账务调整****

****1.对永久性差异的账务调整****

（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：

第一步：补提“应交企业所得税”：

借：以前年度损益调整

贷：应交税费——应交企业所得税

第二步：追溯调整

借：利润分配——未分配利润

盈余公积

贷：以前年度损益调整

（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：

第一步：冲减多计提的“应交企业所得税”

贷：应交税费——应交所得税（用红字）

贷：以前年度损益调整

第二步：追溯调整

借：以前年度损益调整

贷：利润分配——未分配利润

盈余公积

****2.对暂时性差异的账务调整****

（1）应纳税暂时性差异的账务调整（补确认“递延所得税负债”和冲减“应交企业所得税”）：

贷：应交税费——应交所得税（用红字）

贷：递延所得税负债

（2）可抵扣暂时性差异的账务调整（补确认“递延所得税资产”和补计提“应交企业所得税”）：

不是所有的“可抵扣暂时性差异”都要确认“递延所得税资产”，需要根据谨慎性原则进行职业判断，对有可能在以后年度得不到抵扣的暂时性差异不得确认“递延所得税资产”。比如企业每年的广告费和业务宣传费都是超标的，理论上以后年度可以继续税前扣除的，但是实际上因为年年超标而根本就不会有这样的机会，所以这样就不得确认“递延所得税资产”。

因此，对于可抵扣暂时性差异的账务调整需要分两种情况。

第一种情况：以后年度可得到抵扣的差异部分

借：递延所得税资产

贷：应交税费——应交企业所得税

第二种情况：以后年度有可能得不到抵扣的差异部分

第一步：补提“应交企业所得税”

借：以前年度损益调整

贷：应交税费——应交企业所得税

第二步：追溯调整

借：盈余公积

利润分配——未分配利润

贷：以前年度损益调整

****（二）亏损企业的账务调整****

适用《企业会计准则》的企业，虽然因为亏损而不交税，但是同样可能存在账务调整。

1.对于永久性差异

企业不用进行帐务处理，将来盈利补亏时，按照本年度所得税汇算清缴确认的亏损额进行弥补即可。

2.对于暂时性差异

（1）对应纳税暂时性差异的账务处理：

借：利润分配——未分配利润

贷：递延所得税负债

（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

贷：利润分配——未分配利润

说明：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，企业也可做确认“所得税递延资产”。

****（三）特别说明****

上述账务调整过程中，将税会差异进行区分是为了讲解账务调整的原理，实务中一个企业可能是几种情况都是同时存在的。既有永久性差异，也有暂时性差异；既有应纳税暂时性差异，也有可抵扣暂时性差异；可抵扣暂时性差异可能又要区分实际可抵扣和实际不可抵扣。因此，实际账务调整过程中，为了简化，可以对会计分录进行合并的。但是，需要注意的是“所得税递延资产”和“所得税递延负债”是不能相互抵消的。



# ****六、案例解析****

甲公司2018年度会计利润1000万元，企业按会计利润计提应交所得税250万元。2019年5月份，汇算调整事项如下：

1.不得税前扣除的罚款、不合规票据支出50万元，调增应纳税所得额；

2.2018年12月份新购进固定资产100万元享受一次性扣除政策，调减应纳税所得额；

3.本期计提坏账准备100万元，调增应纳税所得额。

资料：甲公司适用《企业会计准则》，企业所得税税率25%，盈余公积按照净利润的10%提取。假定可抵扣暂时性差异以后年度均可得到抵扣。

解析：

1.第1项属于永久性差异

第一步：补提“应交企业所得税”

借：以前年度损益调整 12.5万元

贷：应交税费——应交企业所得税 12.5万元

第二步：追溯调整

借：利润分配——未分配利润 11.25万元

盈余公积 1.25万元

贷：以前年度损益调整 12.5万元

2.第2项属于应纳税暂时性差异，应补记“递延所得税负债”：

贷：应交税费——应交企业所得税 25万元（红字）

贷：递延所得税负债 25万元

3.第3项属于可抵扣暂时性差异，应补记“递延所得税资产”：

借：递延所得税资产 25万元

贷：应交税费——应交企业所得税25万元