

预缴企业所得税会计核算之我见

河南许昌市会计委派管理中心 范晓昌

关于预缴企业所得税如何进行会计核算的问题,财政部发布的《企业所得税会计处理暂行规定》、《企业会计制度》及其相关问题解答,均没有做出明确解释。本文拟对预缴企业所得税的会计核算问题作简单探讨,供广大同行参考。

一、税法对缴纳企业所得税的有关规定

根据《企业所得税暂行条例》及其实施细则规定,企业缴纳所得税采取按年计算、分月或分季预缴、年终汇算清缴、多退少补的征纳办法。企业缴纳所得税时,应当按照纳税所属会计期间的应纳税所得额的实际数(以下简称“按当期实际数”)预缴;如果按当期实际数缴纳确有困难,可以按上一纳税年度已纳所得税额的1/12或1/4(以下简称“按上年比例数”)预缴。

二、预缴企业所得税常用核算方法剖析

目前,预缴企业所得税是通过“应交税金——应交所得税”账户进行核算的。“应交税金——应交所得税”账户的借方反映所得税的已缴数和预缴数,贷方反映计入损益的所得税费用。期末借方余额为已缴而未清算或多缴的所得税,贷方余额为期末应缴还未缴的所得税。

1.采用“按当期实际数”方式预缴的企业,一般是先预提再预缴,预提时借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目;预缴时借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目。

这种方法的优点是能体现各期利润与所得税费用的配比原则,缺陷是没有考虑亏损月份的情况。事实上,在同一会计年度各月份的盈亏是可以相互弥补的,所以在亏损月份同

样应当预提所得税(以“-”列示),以充分体现配比原则。

2.采用“按上年比例数”方式预缴的企业,一般不进行所得税费用的预提。平时预缴时,按实际预缴数,借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目。年终汇算时,按全年应纳税实际数,借记“所得税”科目,贷记“应交税金”科目。由于时间性差异形成的递延税款,于年末一并确认或转回。次年初清缴时,如果需要补缴税款,借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目;如果退还税款,借记“银行存款”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

采用这种方法进行会计处理,笔者认为存在以下缺陷:

第一,有悖于期间配比原则。财政部下发的《企业所得税会计处理暂行规定》把所得税确定为企业的一项费用,作为费用,就应当分期计量、分期核算、分期承担,所以在年末集中确认所得税有悖于期间配比原则。

第二,有悖于权责发生制原则。虽然税法规定所得税要按年计算、分期预缴,但是对于企业来说,无论会计上如何核算,无论采用何种方式预缴,各月份只要产生纳税所得,就是一种纳税义务(即现实负债)的增加。上述方法没有分期确认所得税费用,有悖于权责发生制原则。

第三,有悖于真实性原则。企业分期预缴所得税后,在资产负债表中反映为负债的减少,在利润表中并不反映所得税费用的增加,从而造成会计信息失真,有悖于真实性原则。

三、建议

鉴于上述预缴所得税会计处理方法上的不足,笔者提出如下处理思路:采用先分月预提再按要求预缴的处理办法进

1.无论股东大会批准的股票股利分配方案与董事会提出的股票股利分配方案是否一致,均按股东大会批准的分配方案确认股票股利。按分配股利的数额,借记“利润分配——转作资本(或股本)的普通股股利”科目,按应计入资本的金额,贷记“实收资本”(或“股本”)科目,按其差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。根据《制度》规定,批准年度确认报告年度分配的股票股利,应作为批准年度一般业务进行处理,不追溯调整批准年度相关科目的“年初数”和“上年数”。

2.如果股东大会全盘接受董事会原提出的分配方案,企业应按分配方案中的现金股利的分配额,借记“拟分配利润”科目,贷记“应付股利”科目。

3.如果股东大会批准的分配方案与董事会原提出的分配方案不一致:①增加现金股利分配额的,按增加额,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“拟分配利润”科目;减少

现金股利分配额的,作相反分录。②增加盈余公积提取额的,按增加额,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“盈余公积——任意盈余公积”科目;减少盈余公积提取额的,作相反分录。③将“拟分配利润”科目余额转入负债,借记该科目,贷记“应付股利”科目。

按《制度》规定,在股东大会批准的分配方案与董事会提出的分配方案不一致时,其差额应当调整批准年度会计报表有关项目的年初数。因此,以上增加或减少利润分配部分,应同时编制调表分录,调整批准年度资产负债表的“年初数”和利润分配表的“上年数”。调整分录与上述分录基本相同,但将“拟分配利润”转入负债类科目的,不属调表范围。

由于《准则》的施行范围为执行《制度》、《金融企业会计制度》的单位,因此执行《小企业会计制度》和行业会计制度的单位,不适用上述规定。☐

行会计核算,并引入“递延税款——待结转预缴所得税差额”账户对多缴和少缴的所得税进行归集和转回。该方法与上述传统方法相比,有以下优点:①预提的所得税均计入了受益各期,体现了权责发生制原则和期间配比原则。②“应交税金——应交所得税”账户余额始终与主管税务机关要求企业缴纳的所得税额保持一致,使会计信息更真实、更可靠。③实际预缴的所得税额与按照实际应纳税所得额计算的应纳所得税额之间的差异,是一种时间性差异,引入“递延税款——待结转预缴所得税差额”账户可以有效地将以上两者结合在一起,较好地解决利与税的配比问题。该账户借方余额反映累计多预缴的所得税,贷方余额核算累计少预缴的所得税,年末汇算清缴后该账户余额为零。具体核算办法如下(不考虑其他时间性差异因素):

1.分月预提所得税。按照当期税前会计利润(亏损以“-”表示)加减永久性差异计算出的应纳所得税额,借记“所得税”科目,按照主管税务机关核定的当期应预缴的所得税额,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按照以上两者之差,借记或贷记“递延税款——待结转预缴所得税差额”科目(注:由于税法规定企业所得税是按年计算的,同一年度中各月盈亏可以相互弥补,所以如果某月应纳税所得额为负数,应当以负数预提“所得税”)。

2.按期预缴所得税。借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目。

3.年终汇算清缴。

(1)需要补缴税款的,汇算时借记“递延税款——待结转预缴所得税差额”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目;清缴时借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目。

(2)应当退还部分税款的,汇算时,借:应交税金——应交所得税;贷:递延税款——待结转预缴所得税差额。收到退还税款时,借:银行存款;贷:应交税金——应交所得税。

(3)如果企业全年应纳税所得额为负数,经主管税务机关审定,应予全额退还当年预缴的所得税额,计算时按应退税额借记“应交税金——应交所得税”科目,按“递延税款——待结转预缴所得税差额”科目期末借方余额贷记该科目,按以上两者之差借记“所得税”科目;收到退还税款时借记“银行存款”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目(注:企业汇算清缴时,如果应纳税所得额为负数,应将“递延税款——待结转预缴所得税差额”科目借方余额全部转出,并相应调整所得税费用)。

四、应用举例

例 1:捷通股份有限公司缴纳企业所得税采用“按上年比例数”于季末预缴、年终汇算清缴的办法,适用所得税税率为 33%。该公司 2003 年共缴纳企业所得税 120 万元,2004 年各期实现税前会计利润情况如下表(假定该公司税前利润和应纳税所得额没有差异):

月份	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	合计
税前利润(万元)	40	20	50	70	-50	30	60	90	-40	-20	60	70	380

根据以上资料,会计处理如下:

(1)各月份预提所得税时的会计处理(如下表):

单位:万元

月 份	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	合计	
税前利润	40	20	50	70	-50	30	60	90	-40	-20	60	70	380	
所得税	借	13.2	6.6	16.5	23.1	-16.5	9.9	19.8	29.7	-13.2	-6.6	19.8	23.1	125.4
应交税金—— 应交所得税	贷			30			30			30			30	120
递延税款—— 待结转预缴所 得税差额	借			13.5			20.1			43.2			6.9	83.7
	贷	13.2	6.6		23.1	-16.5		19.8	29.7		-6.6	19.8		89.1

(2)各季预缴所得税时的会计处理。借:应交税金——应交所得税 30 万元(120×1/4);贷:银行存款 30 万元。

(3)年终汇算清缴时。①计算应补缴的企业所得税:380×33%-30×4=5.4(万元)。借:递延税款——待结转预缴所得税差额 5.4 万元;贷:应交税金——应交所得税 5.4 万元。②补缴企业所得税。借:应交税金——应交所得税 5.4 万元;贷:银行存款 5.4 万元

例 2:东方股份有限公司缴纳企业所得税采用“按上年比例数”分月预缴、年终汇算清缴的办法,适用 33%的所得税税率。该公司 2003 年共缴纳企业所得税 60 万元,2004 年各期实现税前会计利润情况如下表(假定该公司税前利润和应纳税所得额之间没有差异):

月份	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	合计
税前利润(万元)	60	40	-70	30	-90	120	20	-160	-80	30	50	40	-10

根据以上资料,会计处理如下:

(1)各月份预提所得税时的会计处理(如下表):

单位:万元

月 份	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	合计	
税前利润	60	40	-70	30	-90	120	20	-160	-80	30	50	40	-10	
所得税	借	19.8	13.2	-23.1	9.9	-29.7	39.6	6.6	-52.8	-26.4	9.9	16.5	13.2	-3.3
应交税金—— 应交所得税	贷	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	60
递延税款—— 待结转预缴所 得税差额	借													
	贷	14.8	8.2	-28.1	4.9	-34.7	34.6	1.6	-57.8	-31.4	4.9	11.5	8.2	-63.3

(2)各月份预缴所得税时的会计处理。借:应交税金——应交所得税 5 万元(60×1/12);贷:银行存款 5 万元。

(3)年终汇算清缴:①计算应退还的企业所得税:5×12-0×33%=60(万元)。借:应交税金——应交所得税 60 万元,所得税 3.3 万元;贷:递延税款——待结转预缴所得税差额 63.3 万元。②收到退还的企业所得税。借:银行存款 60 万元;贷:应交税金——应交所得税 60 万元。

最后需要说明的是,如果税前会计利润与应纳税所得额之间存在时间性差异,在采用上述方法预提企业所得税时,应同时确认本期发生或转回的时间性差异,调整“所得税”和“递延税款”发生额。☐