

第四章 涉税会计核算

第三节 所得税会计核算

一、税会差异的类型

税会差异具体体现为永久性差异和暂时性差异。两类差异均会影响当期应纳税所得额的计算。

其中永久性差异以后期间不得调整，暂时性差异在以后期间可以调整。暂时性差异在会计核算中通过递延所得税项目核算。

【例题 1·简答题】 2020 年甲企业向贫困地区直接捐赠 20 万元现金，会计上计入营业外支出，除此之外的其他利润总额为 520 万元，并且没有税会差异。

会计利润总额=520-20=500（万元）

因直接捐赠在企业所得税前无法扣除，

故企业所得税应纳税所得额=500+20=520（万元）

应纳税额=520×25%= 130（万元）

【例题 2·简答题】 2019 年 12 月甲企业购入生产设备 200 万元，会计上计入固定资产，按 5 年平均计提折旧，该企业选择在企业所得税前依次扣除。2020 年利润总额为 560 万元，除该项固定资产可能产生税会差异外，其他业务没有税会差异。

会计利润总额=560（万元）

因取得该固定资产在企业所得税前一次性扣除，2020 年，企业所得税应纳税所得额

=560-200+40=400（万元）

应纳税额=400×25%= 100（万元）

会计核算：

项目	账面价值	计税基础	递延所得税负债
固定资产	160	0	160*0.25=40

2020 年确认该递延所得税负债：

借：所得税费用 40

贷：递延所得税负债 40

借：所得税费用 100

贷：应交税费—应交所得税 100

二、“所得税费用”科目

1. 核算企业根据会计准则确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

2. 所得税费用=当期应交所得税+递延所得税

3. 期末应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

4. “所得税费用”不一定等于“应交税费—应交所得税”。

如果存在暂时性差异，二者金额不等。

因暂时性差异“应交税费—应交所得税”与“所得税费用”的差额通过递延所得税资产、递延所得税负债两个科目核算。

三、“递延所得税资产”“递延所得税负债”科目

1. 税会差异

2. 所得税费用与应交所得税

【例题 1 简答题】假定某企业适用的所得税税率为 25%，2020 年度利润表中利润总额为 2325 万元。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

2020 年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

(1) 1 月开始计提折旧的一项固定资产，成本为 1000 万元，使用年限为 10 年，净残值为 0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税法按直线法计提折旧，假定税法规定的使用年限及净残值与会计规定相同。

(2) 当年发生研发开发支出 500 万元，支出不符合资本化条件。

(3) 违反环保规定应支付罚款 200 万元。

(4) 期末对持有的存货计提了 50 万元的跌价准备。

(5) 期末持有的交易性金融资产成本 500 万元，公允价值为 800 万元。

【分析 1】永久性差异：

(2) 当年发生研发开发支出 500 万元，支出不符合资本化条件。

会计上作为费用化扣除 500 万元，税法上扣除 875 万元（加计扣除 75%）。

发生永久性差异 375 万元。纳税调减。

(3) 违反环保规定应支付罚款 200 万元。会计上作为营业外支出扣除 200 万元，税法上不允许扣除。

发生永久性差异 200 万元。纳税调增。

【暂时性差异】

(1) 固定资产会计上按双倍余额递减法计提折旧 200 万元，而税法规定按直线法计提折旧 100 万元，产生暂时性差异，当期应调增应纳税所得额 100 万元（递延所得税资产）。

(4) 期末对持有的存货计提了 50 万元的跌价准备，税法规定不能税前扣除，当期应调增应纳税所得额 50 万元，同时形成暂时性差异（递延所得税资产）。

(5) 期末持有的交易性金融资产成本为 500 万元，公允价值为 800 万元。

期末持有的交易性金融资产成本为 500 万元，公允价值为 800 万元，会计上确定的公允价值变动收益，税法上不认可，当期应调减应纳税所得额 300 万元，同时形成暂时性差异（递延所得税负债）。

递延所得税资产=150×25%=37.5（万元）。

递延所得税负债=300×25%=75（万元）。

递延所得税=(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)=(75-0)-(37.5-0)=37.5（万元）。

2020 年度应纳税所得额=2325+150-300-375+200=2000

应纳税额=2000×25%=500（万元）。

借：所得税费用	537.5
递延所得税资产	37.5
贷：应交税费—应交所得税	500
递延所得税负债	75

四、个人所得税会计核算

1. 计提时

借：应付职工薪酬

 贷：应交税费—应交个人所得税

2. 缴纳时

借：应交税费—应交个人所得税

 贷：银行存款

【例题1·单选题】林某为c公司经理，个人所得税由公司代扣代缴，6月份税款为260元，公司代扣税款时应作如下会计处理（ ）。

- A. 借：管理费用 260
 贷：应付职工薪酬 260
- B. 借：营业外支出 260
 贷：应交税费—应交个人所得税 260
- C. 借：所得税费用 260
 贷：应交税费—应交个人所得税 260
- D. 借：应付职工薪酬 260
 贷：应交税费—应交个人所得税 260

【答案】D

第四节 其他税种会计核算

【知识点1】印花税的核算

1. 由于印花税一般情况下是由纳税人以购买并一次贴足印花税票方式缴纳税款的，因此，为了简化处理，纳税人缴纳的印花税可以不通过“应交税费”科目核算。

购买印花税票时，可以直接

借：税金及附加
 贷：银行存款

一次购买印花税票金额较大，且分期使用的，可以先

借：预付账款
 贷：银行存款

待实际使用时

借：税金及附加
 贷：预付账款

2. 采用按期汇总申报缴纳方式的印花税纳税人也可以通过“应交税费—应交印花税”科目核算印花税

企业按应计提的印花税额

借：税金及附加
 贷：应交税费—应交印花税

实际纳税时

借：应交税费—应交印花税
 贷：银行存款

二、土地增值税的会计核算

（一）房地产开发企业土地增值税的会计核算

1. 房地产开发企业计提土地增值税时

借：税金及附加
 贷：应交税费—应交土地增值税

2. 纳税人采取预售方式销售房地产的，对在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，税务机关可以预征土地增值税。

纳税人按税法规定预缴的土地增值税

借：应交税费—应交土地增值税
 贷：银行存款

待项目办理完土地增值税清算时

借:税金及附加

贷:应交税费—应交土地增值税

若收到退回多缴的土地增值税

借:银行存款

贷:应交税费—应交土地增值税

若补缴土地增值税,则做相反的会计分录。

(二)非房地产开发企业土地增值税的会计核算

非房地产开发企业对于地上建筑物及其附着物转让的业务通过“固定资产清理”等科目核算。

按转让时应缴纳的土地增值税额

借:固定资产清理

贷:应交税费—应交土地增值税

【知识点3】契税的核算

1. 纳税人购买房屋、建筑物等固定资产的同时获得土地使用权的,按应计提的契税

借:在建工程/固定资产

贷:应交税费—应交契税

纳税人可以不通过“应交税费—应交契税”科目核算契税,这种情况下,企业实际缴纳契税时

借:在建工程/固定资产

贷:银行存款等

2. 纳税人单独购买土地使用权,按应计提的契税

借:无形资产

贷:应交税费—应交契税

纳税人可以不通过“应交税费—应交契税”科目核算契税,这种情况下,企业实际缴纳契税时

借:无形资产

贷:银行存款

【知识点4】房产税的核算

借:税金及附加

贷:应交税费—应交房产税

【知识点5】资源税的核算

1. 直接销售应税产品应纳资源税的会计核算

纳税人计提资源税时

借:税金及附加

贷:应交税费—应交资源税

2. 自产自用应税产品应纳资源税的会计核算

纳税人自产自用应税产品,自用于连续生产应税产品的,不缴纳资源税。

自用于其他方面的,视同销售,按规定计提资源税时,

借:生产成本/制造费用

贷:应交税费—应交资源税

【知识点 6】环境保护税的核算

借：税金及附加

贷：应交税费—应交环境保护税

【知识点 7】城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加的核算

借：税金及附加

贷：应交税费

【知识点 8】车船税的会计核算

借：税金及附加

贷：应交税费

【知识点 9】车辆购置税的会计核算

1. 纳税人可以不通过“应交税费—应交车辆购置税”科目核算车辆购置税。企业实际缴纳车辆购置税时，

借：固定资产

贷：银行存款

2. 纳税人也可以通过“应交税费—应交车辆购置税”科目核算车辆购置税。

企业购置应税车辆或者免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，按应计提或者补缴的车辆购置税额

借：固定资产

贷：应交税费—应交车辆购置税

【例题 1·单选题】企业按期计提车船税时，下列分录正确的是（ ）。(2018 年)

A. 借：管理费用

贷：应交税费—应交车船税

B. 借：固定资产

贷：应交税费—应交车船税

C. 借：税金及附加

贷：应交税费—应交车船税

D. 借：应交税费—应交车船税

贷：银行存款

【答案】C

【解析】企业按规定计算应缴的房产税、城镇土地使用税、车船税，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费—应交房产税、城镇土地使用税、车船税”科目。

【例题 2·多选题】企业经营活动缴纳的下列税款，计入“税金及附加”的有（ ）。(2016 年改)

A. 消费税

B. 增值税

C. 资源税

D. 城市维护建设税

E. 契税

【答案】ACD

【解析】选项 B：不能计入税金及附加；选项 E：计入相关资产的成本中。

附加知识讲解：长期股权投资核算

（一）权益法

A企业投资B企业1000万，持股比例为20%，达到重大影响。2020年B企业实现净利润1000万元，A企业应作会计分录：

投资时：

借：长期股权投资—成本	1000
贷：银行存款等	1000

确认投资收益：

借：长期股权投资—损益调整	200
贷：投资收益	200

（二）成本法

A企业投资B企业1000万，持股比例为60%，达到控制。2020年B企业实现净利润1000万元，年底B企业股东大会通过利润分配方案，宣告分配现金股利200万元，A企业按持股比例确定可分回120万元。

A企业应作会计分录：

投资时：

借：长期股权投资	1000
贷：银行存款等	1000

宣告分配现金股利时：

借：应收股利	120
贷：投资收益	120