

# 直接法与间接法应纳税所得额计算之比较

褚颖

(河南农业职业学院 郑州 451450)

**【摘要】** 本文介绍了直接法计算应纳税所得额与间接法计算应纳税所得额的基本原理,在此基础上比较了两种计算方法的区别,并针对两种方法存在的不足提出了改进措施。

**【关键词】** 应纳税所得额 收入总额 准予扣除项目金额 利润总额

## 一、直接法与间接法计算应纳税所得额的基本原理

直接法也称“顺算法”。在直接法下,应纳税所得额为企业每一个纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除,以及允许弥补的以前年度亏损后的余额。计算公式为:应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除-以前年度亏损。

间接法也称“逆算法”。企业按照财务会计制度进行核算得出会计利润,依照税法的规定作相应的调整后再确定应纳税所得额。基本公式为:应纳税所得额=利润总额±按照税法规定需作调整的项目金额。

间接法基本公式中的利润总额(又称会计利润)是一个会

第一个层次为营运资金的主体部分,即存货、应收账款、应付账款管理的评价(其中应收账款包括应收票据,应付账款包括应付票据),采用如下指标:

存货周转率(次数)=营业成本/存货平均余额;

存货周转率(天数)=365/存货周转率(次数);

应收账款周转率(次数)=营业赊销收入净额/应收账款平均余额;

应收账款周转率(天数)=365/应收账款周转率(次数);

应付账款周转率(次数)=营业赊购收入净额/应付账款平均余额;

应付账款周转率(天数)=365/应付账款周转率(次数);

现金周转期(天数)=存货周转天数+应收账款周转天数-应付账款周转天数;

流动资产周转率(次数)=营业收入净额/流动资产周转率(次数);

流动资产周转率(天数)=365/流动资产平均余额;

第二个层次为针对具体的供应渠道、生产渠道和营销渠道营运资金管理绩效展开的评价。

供应渠道营运资金周转率(次数)=全年材料消耗总额/供应渠道占用营运资金=全年材料消耗总额/(材料+预付账款-应付账款)

供应渠道营运资金周转率(天数)=供应渠道占用营运资

计概念,是按照财务会计制度规定的核算办法计算确定的,反映的是企业在一定时期内生产经营的财务成果。

## 二、直接法与间接法计算应纳税所得额的比较

### 1. 遵循的原则不同。

(1)直接法计算公式中的“收入总额”与“准予扣除项目金额”都必须遵循税法上的界定。即公式中的“收入总额”不等同于会计上确认的收入,是依据税法规定应缴纳企业所得税的收入,而“准予扣除项目金额”则是按税法规定允许从应纳税收入总额中扣除的项目,亦不等同于会计上的成本费用。企业在运用该公式时必须把握好“收入总额”与“准予扣除项目金额”的税法确认原则,避免与会计上对收入和成本费

金×365/全年材料消耗总额=(材料+预付账款-应付账款、应付票据)×365/全年材料消耗总额

生产渠道营运资金周转率(次数)=全年完工产品成本总额/生产渠道占用营运资金=全年完工产品成本总额/(在产品+其他应收款-应付职工薪酬-其他应付款)

生产渠道营运资金周转率(天数)=生产渠道占用营运资金×365/全年完工产品成本总额=(在产品+其他应收款-应付职工薪酬-其他应付款)×365/全年材料消耗总额

营销渠道营运资金周转率(次数)=营业成本/营销渠道占用营运资金=营业成本/(存货+应收账款-预收账款-应交税费)

营销渠道营运资金周转率(天数)=营销渠道占用营运资金×365/营业成本=(存货+应收账款-预收账款-应交税费)×365/营业成本

当然,营运资金管理绩效评价体系要结合企业规模和所处行业具体分析,这一创新的营运资金管理绩效评价体系有助于将各渠道营运资金管理绩效有机地衔接起来,整体地分析把握企业的营运资金管理效率。

### 主要参考文献

1. 王竹泉,马广林.分销渠道控制:跨区分销企业营运资金管理重心.会计研究,2005;6

2. 郭泽光.财务报告分析.北京:高等教育出版社,2007

用扣除项目的确认相混淆。

例1:ABC公司2005年有主营业务收入1 000万元,财产转让收入600万元,国库券利息收入100万元,租赁收入80万元;结转主营业务成本650万元,营业税金及附加300万元,支付差旅费30万元,支付税收滞纳金10万元,支付赞助费20万元。用直接法计算该公司2005年的应纳税所得额。

应纳税所得额=收入总额-准予扣除项目金额=(1 000+600+80)-(650+300+30)=1 680-980=700(万元)

按照税法的规定,企业的国库券利息收入为免税收入,因此该公司2005年取得的国库券利息收入100万元不属于“收入总额”的内容,公司2005年支付的税收滞纳金10万元和赞助费20万元不属于“准予扣除项目金额”,不准予扣除。由此可见,直接法的计算公式是一种税法公式,收入和成本费用的确认原则与会计上的确认原则不同。

(2)间接法的计算公式对收入和成本费用的确认兼顾了税法和会计上的原则。

例2:沿用例1,用间接法计算ABC公司2005年的应纳税所得额。

利润总额=(1 000+600+100+80)-(650+300+30+10+20)=1 780-1 010=770(万元)

应纳税所得额=利润总额±按照税法规定需作调整的项目金额=770-100+10+20=700(万元)

企业在运用间接法计算公式时应注意,计算利润总额时必须完全按会计上的原则来确认,而不考虑税法上对其所发生事项的规定。因此ABC公司2005年取得的国库券利息收入100万元是公司收入的一部分,支付的税收滞纳金10万元和赞助费20万元也是公司费用的一部分。但在随后的调整过程中则必须考虑税法的确认原则,找出与会计确认不同的地方并按税法规定加以计算调整。按照税法的规定,国库券利息收入100万元为免税收入,故调减;税收滞纳金10万元和赞助费20万元为不准予扣除的项目,故调增。

2. 出发点不同。直接法是依据税法对应纳税所得额的界定展开的,其出发点是应纳税所得额;间接法是以企业按照财务会计制度进行核算得出会计利润,依照税法的规定作相应调整后再确定应纳税所得额的,其出发点是会计利润。

3. 计算过程不同。例3:假设某企业为居民企业,2008年发生如下经营业务:①取得销售收入2 500万元;②销售成本1 100万元;③发生销售费用670万元(其中广告费450万元),管理费用480万元(其中业务招待费15万元),财务费用60万元;④销售税金160万元(含增值税120万元);⑤营业外收入70万元,营业外支出50万元(含通过公益性社会团体向贫困山区捐款30万元,支付税收滞纳金6万元);⑥计入成本、费用中的实发工资总额150万元,拨缴职工工会经费3万元,支付职工福利费和职工教育经费29万元。计算该企业2008年度实际应缴纳的企业所得税。

(1)运用直接法计算应纳税所得额:

准予扣除的广告费=2 500×15%=375(万元)

准予扣除的业务招待费=15×60%=9(万元)(不得超过销售收入的5%)

销售收入的5%=2 500×5%=12.5(万元)

准予扣除的捐赠=170×12%=20.4(万元)

准予扣除的工会经费=150×2%=3(万元)

准予扣除的职工福利费和职工教育经费=150×(14%+2.5%)=24.75(万元)

总的准予扣除的金额=375+9+20.4+3+24.75=432.15(万元)

收入总额=2 500+70=2 570(万元)

应纳税所得额=2 570-1 100-(670-450)-(480-15)-60-(160-120)-(50-30)-432.15=232.85(万元)

2008年应交企业所得税=232.85×25%=58.212 5(万元)

(2)运用间接法计算应纳税所得额:

广告费和业务宣传费调增应纳税所得额=450-2 500×15%=75(万元)

业务招待费应调增应纳税所得额=15-15×60%=6(万元)

捐赠支出应调增应纳税所得额=30-170×12%=9.6(万元)

“三费”应调增应纳税所得额=3+29-150×18.5%=4.25(万元)

税收滞纳金调增应纳税所得额6万元

会计利润总额=2 500+70-1 100-670-480-60-(160-120)-50=170(万元)

应纳税所得额=170+75+6+9.6+4.25+6=270.85(万元)

2008年应交企业所得税=270.85×25%=67.712 5(万元)

### 三、两种方法存在的不足及完善建议

1. 确认原则方面。直接法确认原则单一,只需按照税法的规定进行计算,但由于大多数企业是按照财务会计制度进行账务处理的,账簿与会计报表都体现会计确认原则,故可操作性不强,实际工作中运用较少。

运用间接法计算应纳税所得额,企业确定的收入是以权责发生制为基础,并按照收入的不同性质规定收入确认的相应原则。根据税法上的规定,企业在计算应纳税所得额时,有一些项目是会计核算中关注的“经济利益的总流入”。可见,会计上的“收入”要比税法中的“收入”包含更多的内容。税法规定的应税收入与会计上确认的收入主要差异体现在对收入金额的确认和收入时间的确认上。因此,企业运用间接法时必须注意确认原则的可替换性以及思维的逆向性。

2. 计算公式方面。企业所得税的征税对象是所得额,并非收入额(流转额),因而“不征税收入”和“免税收入”都是过渡性质的概念,最终要计算出“不征税所得”和“免税所得”,对于企业所得税而言,真正不征或者免征的是“所得”而非“收入”。因此,笔者认为运用直接法计算应纳税所得额不够准确,建议将其公式修正为:应纳税所得额=总所得-不征税所得-免税所得-允许弥补以前年度亏损。

#### 主要参考文献

盖地.税务会计.北京:首都经济贸易大学出版社,2006