

所得税明细核算管见

江苏常州佩姆派造纸设备有限公司 臧梅

例如,某卷烟厂4月份购进烟丝用于直接销售,买价为100 000元,增值税税额为17 000元,已验收入库并付款。外购烟丝时,依据买价即购货发票上注明的销售额(不含增值税),借:原材料——烟丝100 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)17 000元;贷:银行存款117 000元。企业销售该烟丝时,借:主营业务成本100 000元;贷:原材料100 000元。由此,消费税作为价内税从原材料的成本结转到销售成本中。

2. 用于连续生产应税消费品。根据税法的规定,对于某些应税消费品(如卷烟)是用外购已纳消费税的应税消费品(如烟丝)连续生产出来的,在对这些连续生产出来的应税消费品计征消费税时,准予扣除外购的应税消费品已纳的消费税。因此,在购入应税消费品时,笔者认为,不应将全部买价作为外购材料的成本,对于准予抵扣的消费税,应通过“应交税费——应交消费税”科目核算。然而,企业会计准则中并没有明确规定已纳消费税抵扣的会计处理。为了清晰地反映其抵扣过程,可在“应交税费——应交消费税”科目下设置“待扣税金”明细科目。其借方核算企业期初库存、本期购入及期末库存的应税消费品已纳的消费税,贷方核算企业领用的应税消费品已纳的消费税。同时,购货价款扣除准予抵扣的消费税后的余额,记入“物资采购”或“原材料”科目的借方。

例如,某卷烟厂4月份购进一批已税烟丝用于生产A卷烟,买价为100 000元,增值税税额为17 000元,已验收入库并付款。假设当月销售A卷烟取得不含税销售收入320 000元,款项已收。期初库存外购烟丝买价为50 000元,期末库存外购烟丝买价为70 000元。为了简化计算,假定卷烟、烟丝分别适用50%、30%的比例税率。

烟丝的买价100 000元中已包括了当期外购烟丝已纳消费税30 000元(100 000×30%),因此,借:原材料——烟丝70 000元(100 000-30 000),应交税费——应交增值税(进项税额)17 000元、——应交消费税(待扣税金)30 000元;贷:银行存款117 000元。

销售卷烟取得收入时,借:银行存款374 400元;贷:主营业务收入320 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)54 400元。销售卷烟计提消费税时,借:营业税金及附加160 000元(320 000×50%);贷:应交税费——应交消费税160 000元。按当期准予扣除的已纳消费税,借:应交税费——应交消费税24 000元[(50 000+100 000-70 000)×30%];贷:应交税费——应交消费税(代扣税金)24 000元。当月实际上缴消费税时,借:应交税费——应交消费税136 000元(160 000-24 000);贷:银行存款136 000元。结转当期销售成本时,借:主营业务成本56 000元[(50 000+100 000-70 000)×(1-30%)]；贷:原材料56 000元。

3. 用于其他方面。外购应税消费品若用于其他方面,购入时支付的消费税直接计入采购成本。企业购入应税消费品时,借记“原材料”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”科目。企业领用外购应税消费品时,借记“在建工程”等科目,贷记“原材料”科目。○

目前,大多数企业日常的记账凭证编制、会计账簿登记都是遵循会计准则的规定,几乎不考虑税法有关应纳税所得额及可扣除费用的规定。到了年末,在所得税汇算清缴时编制应纳税所得额调整表,应纳税所得额通过在会计利润的基础上进行纳税调整而得到。

这种做法主要存在以下几点不足:①对各项差异不进行明细核算,仅于年末在所得税汇算清缴时,对会计利润进行纳税调整。这样必然会产生遗漏和差错。②对暂时性差异在以后年度转回时容易遗漏,从而导致多交所得税,加重企业税负或使企业面临少交所得税带来的违反税法的风险。③税法中规定的加计扣除项目在会计核算中没有直接对应的会计科目,往往一项加计扣除项目在多个会计科目中核算,容易混淆。④由于纳税调整只在年末所得税汇算清缴时才进行,平时没有明细记录,因此在会计岗位人员变动交接过程中容易遗漏、忽略纳税调整事项,在税收检查时会因解释不清而可能受到税务机关的处罚。

鉴于此,笔者认为,企业可以设立“所得税差异”科目对各项差异进行明细核算,同时设立“应纳税所得额调整”科目与之相对应。

1. “所得税差异”与“应纳税所得额调整”是为调整会计利润而设置的,因此将其归为损益类会计科目。

2. 根据差异的不同性质设立二级科目“永久性差异”和“暂时性差异”。在“所得税差异——暂时性差异”科目下,可根据各项差异设立明细科目。“所得税差异”科目借方核算应调增应纳税所得额的差异,贷方核算应调减应纳税所得额的差异。期末,将“所得税差异——永久性差异”科目的余额结转到“应纳税所得额调整”科目,其余额为零。“所得税差异”科目的期末余额为暂时性差异。“所得税差异——暂时性差异”科目的借方余额乘以所得税税率等于期末所得税资产,贷方余额乘以所得税税率为期末所得税负债。

3. 对应于“所得税差异”科目下的各明细科目设立“应纳税所得额调整”明细科目。“应纳税所得额调整”科目的本期发生额为会计利润与应纳税所得额的年度差异,期末余额为以后年度应调整应纳税所得额的暂时性差异。

4. 由于“所得税差异”与“应纳税所得额调整”为对应科目,因此两个科目的期末余额在金额上相等,在方向上相反,其不在资产负债表中反映,只是对应于年度所得税汇算清缴中的调整额。○