



# 所得税费用和应纳所得税额的计算

河南纺织高等专科学校 刘慧翮

**【摘要】** 所得税费用的计算结果因所得税会计处理方法的不同而不同,应纳所得税额的计算结果也因企业所得税征收方式的不同而不同。本文分析了应付税款法和纳税影响会计法下所得税费用的计算,以及查账征收、核定应税所得率征收和定额征收方式下的应纳所得税额的计算。

**【关键词】** 所得税费用 应纳所得税额 会计处理 征收

所得税费用是企业的一项资产流出,是为最终拥有净利润而发生的一项支出;应纳所得税额是指企业按照有关税收政策的规定计算的本期企业应缴纳的所得税金额。两者的计算方法不完全相同。

## 一、所得税费用的计算

1.应付税款法下所得税费用的计算。应付税款法是在税前会计利润的基础上直接按税法规定进行调整计算,将本期税前会计利润与应纳税所得额之间的差异(永久性差异和时间性差异)对所得税的影响金额均在当期确认为所得税费用的方法。在这种方法下,本期所得税费用等于本期应交所得税,即本期应纳税所得额与适用税率的乘积,而时间性差异产生的影响所得税的金额,在资产负债表中不反映为一项负债或一项资产,仅在会计报表附注中说明其影响的程度。该方法计算的当期所得税费用与会计利润无法匹配。

2.纳税影响会计法下所得税费用的计算。纳税影响会计法是将本期由于时间性差异产生的所得税影响金额,递延和分配到以后各期。在时间性差异发生相反变化时,将其对所得税的影响金额予以转销。在纳税影响会计法下,所得税被视为企业在获得收益时发生的一项费用,并应随同有关收入和费用计入同一期间,以达到收入和费用的配比。时间性差异产生的影响所得税的金额,在资产负债表中反映为一项负债或者一项资产。纳税影响会计法又分为递延法和债务法两种。

(1)递延法下所得税费用的计算。递延法是指将本期时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回原已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。递延法下所得税费用的计算公式为:本期所得税费用=本期应交所得税+本期发生的时间性差异所产生的递延税款贷项金额-本期发生的时间性差异所产生的递延税款借项金额+本期转回的前期确认的递延税款借项金额-本期转回的前期确认的递延税款贷项金额。该方法计算确认的所得税费用与现行税率下的所得税费用不符。

(2)债务法下所得税费用的计算。债务法是指将本期由于时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回原已确认的时间性差异的所得税影响金额,

在税率变动或开征新税时,需要调整递延税款的账面余额。债务法下所得税费用的计算公式为:本期所得税费用=本期应交所得税+本期发生的时间性差异所产生的递延税款贷项金额-本期发生的时间性差异所产生的递延税款借项金额+本期转回的前期确认的递延税款借项金额-本期转回的前期确认的递延税款贷项金额+本期由于税率变动或开征新税调减的递延所得税资产或调增的递延所得税负债-本期由于税率变动或开征新税调增的递延所得税资产或调减的递延所得税负债。该方法是以利润表中的收入和费用为着眼点,逐一确认收入和费用项目在会计和税法上的时间性差异,并将这种时间性差异对未来所得税的影响看做是对本期所得税费用的调整。这是一种不恰当的做法。

3.资产负债表债务法下所得税费用的计算。资产负债表债务法的基本原理是企业的所得税费用应当以企业资产、负债的账面价值与按税法规定的计税基础之间的差额计算暂时性差异,据以确认递延所得税负债或递延所得税资产。资产负债表债务法下所得税费用的计算公式为:本期所得税费用=当期应纳税所得额+(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)=当期应纳税所得额+期初递延所得税净资产-期末递延所得税净资产=当期应纳税所得额+净递延所得税资产。

我国新颁布的《企业会计准则第18号——所得税》借鉴了国际会计准则的做法,取消了原来对所得税费用的不准确的处理方法,改为资产负债表债务法,采用了暂时性差异的概念,据此计算递延所得税资产和递延所得税负债,由此确认的所得税费用包括当期所得税费用和递延所得税费用。这既解决了我国所得税费用确认不准确的现实问题,也与国际会计准则保持一致。

## 二、应纳所得税额的计算

1.查账征收方式下应纳所得税额的计算。查账征收企业所得税是指纳税人在规定的纳税期限内根据自己的会计报表所反映的经营情况,按照适用税率计算缴纳税款。其主要适用于会计核算制度比较健全、能够据以如实核算生产经营情况、正确计算应纳税款的纳税人,实行按季预征,年终汇算清缴。查账征收方式下应纳所得税额的计算公式为:年应纳所得税



## 内部交易存货

# 计提跌价准备后的合并抵销

西南大学 郭晓燧 四川省国家税务局 王晓蓓

**【摘要】** 在集团内企业采用纳税影响会计法进行所得税会计处理的情况下,如果内部交易存货计提了跌价准备,那么在编制合并财务报表时需要对内部交易存货进行合并抵销处理。在此,本文介绍一种简单的方法供大家参考。

**【关键词】** 合并财务报表 内部交易 存货 跌价准备

在纳税影响会计法下,内部交易存货计提跌价准备后的合并抵销,主要包括以下三个方面的内容:主营业务收入、主营业务成本、存货等项目的抵销;多计提的存货跌价准备的抵销;多确认的递延税款的抵销。此外,要使合并抵销方法变得非常简单而容易掌握,则必须解决好以下三个关键问题:

### 一、明确购销当期与连续编制合并财务报表时“主营业务成本”项目应抵销的金额

要明确购销当期与连续编制合并财务报表时“主营业务成本”项目应抵销的金额,则必须首先了解“主营业务成本”项目应抵销金额的构成情况。无论是在购销当期还是在连续编制合并财务报表时,“主营业务成本”项目应抵销的金额都由两部分组成:①对内的销售成本——存货的内销方在当期内销存货时所确认的销售成本。因为这部分销售成本是由对

额=年应纳税所得额×适用所得税税率=(收入总额-准予扣除项目金额)×适用所得税税率或=(利润总额即会计利润±税法规定的调整项目)×适用所得税税率。

例:某企业2004年度会计利润为300 000元,销售收入净额为12 000 000元,其中,营业外支出中有6 000元为税收滞纳金,管理费用中有80 000元为业务招待费,企业所得税税率为33%。则该企业2004年度应纳所得税额=(300 000+6 000+20 000)×33%=107 580(元)。其中,20 000元(80 000-12 000 000×5‰)为超标的业务招待费。

2.核定应税所得率征收方式下应纳税额的计算。核定应税所得率征收企业所得税是指税务机关按照一定的标准、程序和方法,预先核定纳税人的应税所得率,由纳税人根据纳税年度内的收入总额或成本费用等项目的实际发生额,按预先核定的应税所得率计算缴纳企业所得税。应纳税所得额=应纳税所得额×适用所得税税率=收入总额×应税所得率×适用所得税税率,或应纳税所得额=成本费用支出额÷(1-应税所得率)×应税所得率×适用所得税税率。

纳税人具体的应税所得率由主管税务机关根据纳税人的行业特点、纳税情况、财务管理、会计核算、利润水平等因素,结合本地实际情况,按公平、公正、公开原则分类逐户核定;企业经营多业的,无论其经营项目是否单独核算,均由主管税务机关根据其主营项目,核定其适用某一行业的应税所得

内销售而实现的,从企业集团的角度来说,不能作销售处理,因此在编制合并财务报表时,应将这部分销售成本予以抵销。②虚增的对外销售成本——存货的内购方在当期对外销售内部交易存货时所虚增的销售成本。由于对外销售的内部交易存货价值中包含有未实现的内部销售利润,这部分内部销售利润必然引起该部分存货成本的增大,也就必然引起该部分存货的对外销售成本的增大。从企业集团的角度来说,这部分增大的销售成本属于虚增的销售成本,因此在编制合并财务报表时,还必须将存货的内购方在对外销售内部交易存货时所虚增的对外销售成本予以抵销。

1.购销当期“主营业务成本”项目应抵销的金额。在购销当期,“主营业务成本”项目所包含的两部分应抵销的金额分别为:①存货的内销方在当期内销存货时所确认的销售成

率;应税所得率一经核定,除发生特殊情况(企业实行改组改制的,生产经营范围、主营业务发生重大变化的,遭受风、火、水、震等人力不可抗拒灾害的)外,一个纳税年度内一般不得调整。

例:某乡镇运输企业2003年度营业收入为90万元,各项支出为95万元,全年发生亏损5万元。经主管税务机关核查,该企业支出项目不能准确核算,需采用核定应税所得率征收方式计算所得税,主管税务机关核定该企业的应税所得率为12%。则该企业2003年度应纳所得税额计算如下:①应纳税所得额=90×12%=10.8(万元)。②根据现行企业所得税法的规定,年应纳税所得额在10万元以上的企业,适用所得税税率为33%,则应纳税所得额=10.8×33%=3.564(万元)。

3.定额征收方式下应纳税额的计算。定额征收是指主管税务机关按照一定的标准、程序和方法,直接核定纳税人的年度应纳税所得额,由纳税人按规定进行申报缴纳。实行定额征收办法的企业,参照以前年度经营情况,可先采用发票加定额的方法测算本年度应税收入总额,然后再核定其应纳税所得额。

### 主要参考文献

- ①马玉珍.高级财务会计.北京:高等教育出版社,2005
- ②最新企业会计准则讲解与运用.上海:立信会计出版社,2006