

试析新所得税会计准则中的计算公式

东北财经大学津桥商学院 钟骏华

2006年2月15日财政部颁布的《企业会计准则第18号——所得税》，实质上规定了我国企业所得税应采用资产负债表债务法进行会计处理。资产负债表债务法在计算过程中需进行大量的分析与判断，应用起来难度较大。笔者总结出一套方法，通过建立暂时性差异、递延所得税项目和应交所得税的计算公式，大大减少了计算过程中的分析与判断环节。限于篇幅，本文不考虑永久性差异。

一、暂时性差异的计算

1. 暂时性差异的计算公式。暂时性差异可以分为两类：一类是资产的账面价值与其计税基础之间的差额，即资产类暂时性差异（以下简称“资产类差异”）；另一类是负债的账面价值与其计税基础之间的差额，即负债类暂时性差异（以下简称“负债类差异”）。资产类差异=资产账面价值-资产计税基础（公式1）；负债类差异= $(-1) \times (\text{负债账面价值}-\text{负债计税基础})$ （公式2）；暂时性差异=资产类差异+负债类差异。

2. 暂时性差异的性质。在采用公式1和公式2计算暂时性差异时，若计算结果为正数，则表示该差异为应纳税暂时性差异；若计算结果为负数，则表示该差异为可抵扣暂时性差异。用公式可以表示为：应纳税暂时性差异=(正的)资产类差异+(正的)负债类差异（公式3）；可抵扣暂时性差异=(负的)资产类差异+(负的)负债类差异（公式4）；暂时性差异=应纳税暂时性差异+可抵扣暂时性差异。（注：可以这样记忆，“应纳税”表示会“增加”将来的税额，因此是“正的”差异；“可抵扣”表示会“减少”将来的税额，因此是“负的”差异。）

值得说明的是，在计算过程中，应按照代数法则进行运算，不要人为改变数据的正负符号。

例1：中天股份有限公司（简称“中天公司”）的所得税采用资产负债表债务法核算，所得税税率为33%。中天公司2007年度资产负债表的有关项目见下表（单位：万元）：

项 目	年 初 数	年 末 数
存 货	1 400	500
长期股权投资	0	400
固定资产	2 400	2 900
预计负债	0	480
递延所得税资产	99	-
递延所得税负债	66	-

相关说明：①“存货跌价准备”账户年初贷方余额300万元，年末贷方余额120万元。②长期股权投资系2007年3月

1日对甲公司的投资，初始投资成本500万元，采用权益法核算。由于甲公司本年发生亏损，中天公司年末按应负担的亏损份额确认投资损失100万元，同时调整长期股权投资的账面价值。年末未对长期股权投资计提减值准备。③固定资产中包含一台B设备，系2005年12月25日购入，原价1000万元，预计净残值为零。税法规定按年数总和法计提折旧，折旧年限为4年；会计上采用直线法计提折旧，折旧年限为5年。④预计负债为2007年年末计提的产品保修费用480万元。假设除上述事项外，没有发生其他纳税调整事项。中天公司2007年度利润表中“利润总额”项目金额为2000万元。要求：完成中天公司2007年有关所得税的账务处理。

解答(1)：计算年末暂时性差异：存货产生的暂时性差异=账面价值-计税基础=500-(500+120)=-120(万元)；长期股权投资产生的暂时性差异=账面价值-计税基础=400-500=-100(万元)；固定资产产生的暂时性差异=账面价值-计税基础=600-300=300(万元)。预计负债产生的暂时性差异= $(-1) \times (\text{账面价值}-\text{计税基础}) = (-1) \times (480-0) = -480$ (万元)。分析：存货、长期股权投资和预计负债三个项目产生的暂时性差异，计算结果均为负数，因此属于可抵扣暂时性差异；固定资产产生的暂时性差异，计算结果为正数，因此属于应纳税暂时性差异。应纳税暂时性差异=(正的)资产类差异+(正的)负债类差异=300(万元)；可抵扣暂时性差异=(负的)资产类差异+(负的)负债类差异= $(-120)+(-100)+(-480)=-700$ (万元)。

二、会计利润和应税所得的计算

1. 会计利润和应税所得的计算公式。新会计准则采用资产负债观的会计理念，根据资产和负债的变化来确认利润，认为利润是企业期末净资产相比期初净资产的增长额，而净资产是由资产减去负债计算得到的。用公式表示为：利润=净资产的增长额=期末净资产-期初净资产=(期末资产-期末负债)-(期初资产-期初负债)。

当然，由于所有者投入资本和向所有者分配利润引起的净资产变化，不应包括在收益之中。因此，利润的完整计算公式为：利润=本期净资产的增长额-本期所有者投入资本+本期向所有者分配的利润。

由于“本期所有者投入资本”项目和“本期向所有者分配的利润”项目不涉及损益，直接计入所有者权益，通常不影响所得税，为了简化程序，在计算会计利润和应税所得（本文将“应纳税所得额”简称为“应税所得”）时，将其省略。

会计利润=本期净资产账面价值增长额=期末净资产账面价值-期初净资产账面价值=(期末资产账面价值-期末负债账面价值)-(期初资产账面价值-期初负债账面价值);
应税所得=本期净资产计税基础增长额=期末净资产计税基础-期初净资产计税基础=(期末资产计税基础-期末负债计税基础)-(期初资产计税基础-期初负债计税基础)。

2. 会计利润和应税所得的关系。根据上述会计利润和应税所得的计算公式,可以得出:会计利润-应税所得=[(期末资产账面价值-期末负债账面价值)-(期初资产账面价值-期初负债账面价值)]-[(期末资产计税基础-期末负债计税基础)-(期初资产计税基础-期初负债计税基础)]=[期末资产账面价值-期末资产计税基础)-(期末负债账面价值-期末负债计税基础)-[(期初资产账面价值-期初资产计税基础)-(期初负债账面价值-期初负债计税基础)]=期末资产类差异+期末负债类差异-(期初资产类差异+期初负债类差异)=期末暂时性差异-期初暂时性差异=暂时性差异增长额。

可以得出:应税所得=会计利润-暂时性差异增长额。其中:暂时性差异增长额=应纳税暂时性差异增长额+可抵扣暂时性差异增长额。

需要说明的是,这里的“会计利润”是会计上按照会计制度计算所得税费用的基数。在不考虑永久性差异的情况下,“会计利润”就是利润表中的利润总额,或者税法所称的“税前会计利润”。

三、所得税的核算

1. 递延所得税项目的计算。递延所得税负债期末余额=应纳税暂时性差异×所得税税率(公式5);递延所得税资产期末余额=可抵扣暂时性差异×所得税税率(公式6);递延所得税负债增长额=递延所得税负债期末余额-递延所得税负债期初余额(公式7);递延所得税资产增长额=递延所得税资产期末余额-递延所得税资产期初余额(公式8);递延所得税费用=递延所得税负债增长额+递延所得税资产增长额(公式9)。(注:运算时,递延所得税负债的正负符号与应纳税暂时性差异相同,即为正号;递延所得税资产的正负符号与可抵扣暂时性差异相同,即为负号。)

解答(2):接例1解答(1),计算递延所得税负债增长额和递延所得税资产增长额。递延所得税负债期末余额=应纳税暂时性差异×所得税税率=300×33%=99(万元);递延所得税负债增长额=递延所得税负债期末余额-递延所得税负债期初余额=99-66=33(万元);递延所得税资产期末余额=可抵扣暂时性差异×所得税税率=-700×33%=-231(万元);递延所得税资产增长额=递延所得税资产期末余额-递延所得税资产期初余额=(-231)-(-99)=-132(万元);递延所得税费用=递延所得税负债增长额+递延所得税资产增长额=33+(-132)=-99(万元)。借:递延所得税资产 132 万元;贷:递延所得税负债 33 万元, 所得税费用——递延所得税费用 99 万元。

记账方向的确定:根据递延所得税负债(或递延所得税资产)计算结果的正负符号,判断其记账方向。本题中,递延所得

税负债增长额为 33 万元,表明“递延所得税负债”科目应增加 33 万元,负债类科目金额增加应记在贷方;递延所得税资产增长额为-132 万元,表明“递延所得税资产”科目应增加 132 万元,资产类科目金额增加应记在借方;递延所得税费用计算结果为-99 万元,表明属于所得税收益,应记在贷方(如果递延所得税费用计算结果为正数,则属于所得税费用,应借记“所得税费用——递延所得税费用”科目)。

其实,更简单的方法是,无论是递延所得税负债增长额还是递延所得税资产增长额,凡是计算结果为正数的,均记在贷方;凡是计算结果为负数的,均记在借方。值得注意的是,可抵扣暂时性差异在运算过程中以负数表示,同理,递延所得税资产在参与运算时也应应以负数表示。

2. 应交所得税的计算。

(1) 应交所得税的一般计算公式:应交所得税=应税所得×所得税税率=(会计利润-暂时性差异增长额)×所得税税率=会计利润×所得税税率-暂时性差异增长额×所得税税率。

(2) 应交所得税的具体计算公式:①在税率不变情况下,应交所得税=会计利润×所得税税率-递延所得税费用(公式10)。②在税率改变情况下,应交所得税=会计利润×新税率-递延所得税费用+期初暂时性差异×(新税率-旧税率)=会计利润×新税率-递延所得税费用+(递延所得税资产期初余额+递延所得税负债期初余额)÷旧税率×(新税率-旧税率)(公式11)。

解答(3):接例1解答(2),计算应交所得税。应交所得税=2 000×33%-(-99)=759(万元)。借:所得税费用——当期所得税费用 759 万元;贷:应交税费——应交所得税 759 万元。例1属于所得税税率没有发生变化的情况,下面列举税率发生变化情况的会计处理。

例2:假设例1中,中天公司的所得税税率在2007年1月2日改为40%,之前的所得税税率一直为33%,其他资料与例1相同。要求:完成中天公司2007年有关所得税的账务处理。

解答:①计算年末暂时性差异,同例1。②计算递延所得税负债增长额和递延所得税资产增长额:递延所得税负债增长额=递延所得税负债期末余额-递延所得税负债期初余额=300×40%-66=120-66=54(万元),递延所得税资产增长额=递延所得税资产期末余额-递延所得税资产期初余额=(-700)×40%-(-99)=-181(万元),递延所得税费用=递延所得税负债增长额+递延所得税资产增长额=54+(-181)=-127(万元)。借:递延所得税资产 181 万元;贷:递延所得税负债 54 万元,所得税费用——递延所得税费用 127 万元。③计算应交所得税:应交所得税=2 000×40%-(-127)+[(-99)+66]÷33%×(40%-33%)=800-(-127)-7=920(万元)。借:所得税费用——当期所得税费用 920 万元;贷:应交税费——应交所得税 920 万元。

综上所述,应用本文公式1~11,可以非常便捷地计算各个所得税项目,顺利完成有关所得税业务的会计处理。○