

所得税会计中的计算公式研究

广东技术师范学院 向凯

所得税会计中的相关计算是税务会计实际操作中的难点。我们在计算企业应向税务部门实际缴纳的所得税时,一般不另立账册,而是在财务会计核算的税前会计利润的基础上调整税法和会计之间存在的涉税差异后计算出应纳税所得额,然后计算应交所得税。在计算过程中,我们要区分和界定时间性差异和永久性差异等涉税差异,以及确定它们在税前会计利润的基础上调整为应纳税所得额的调增或调减的方向,特别是在纳税影响会计法下,还要考虑由于税率的变动对所得税费用的影响。这些问题无疑构成了所得税会计中计算的难点。本文试图将这些复杂的所得税计算转化为简单的数学计算以供实务参考。

一、涉税差异的界定与应纳税所得额的计算

由于会计和税法遵循不同的原则、服务于不同的目标,对收入和费用的确认时间和口径不同,从而导致了税前会计利润和应纳税所得额之间的差异。这一涉税差异主要分为永久性差异和时间性差异。

1.时间性差异的界定与应纳税所得额的计算。关于时间性差异的特征和性质,可以从以下四个方面界定:①时间性差异是由于企业某些收入和费用项目计入税前会计利润和应纳税所得额的时间不一致而产生的差异;②时间性差异产生在某一会计期间,但在以后某一会计期间或若干会计期间内转回;③如果只存在时间性差异,那么从各期总上看,时间性差异之和为零,税前会计利润与应纳税所得额相等;④时间性差异按是否在本期交纳所得税,可以分为应纳税时间性差异和可抵减时间性差异。时间性差异的种类、性质、调整方向如表1所示:

表1 时间性差异界定表

时间性差异	税前会计利润		应纳税所得额		A与B的关系	将A调整为B	时间性差异的性质	时间性差异的举例
	本期确认	以后期确认	本期确认	以后期确认				
收入	1	√		√	A>B	本期不交税,调减	应纳税	权益法下的投资收益
	2		√	√	A<B	本期交税,调增	可抵减	预收的租金
费用	3	√		√	A<B	本期交税,调增	可抵减	计提的产品质量保证金
	4		√	√	A>B	本期不交税,调减	应纳税	会计采用直线法折旧,税法采用加速折旧法折旧

注:A代表税前会计利润;B代表应纳税所得额。

应纳税时间性差异为本期不交税,递延到以后期间实际交纳增加所得税的时间性差异。可抵减时间性差异为本期交

税,递延到以后期间实际不交纳抵减所得税的时间性差异。界定时间性差异的性质至关重要,它直接关系到应纳税所得额计算公式中的调整方向和纳税影响会计法下“递延税款”科目的借贷方向,具体归纳如表2所示:

表2 只存在时间性差异的应纳税所得额计算公式

时间性差异的性质	“递延税款”科目的方向		应纳税所得额的计算公式
	产生时	转回时	
只存在应纳税时间性差异	贷方	借方	应纳税所得额=税前会计利润-本期发生的应纳税时间性差异+本期转回的应纳税时间性差异
只存在可抵减时间性差异	借方	贷方	应纳税所得额=税前会计利润+本期发生的可抵减时间性差异-本期转回的可抵减时间性差异
既存在应纳税时间性差异又存在可抵减时间性差异	由“递延税款”科目期初余额、借、贷方发生额求出的最终余额的方向而定		应纳税所得额=税前会计利润+本期转回的应纳税时间性差异+本期发生的可抵减时间性差异-本期发生的应纳税时间性差异-本期转回的可抵减时间性差异

2.永久性差异的界定与应纳税所得额的计算。关于永久性差异,可以从以下四个方面界定:①永久性差异是由于企业一定期间的税前会计利润和应纳税所得额之间计算口径不同所产生的差异;②永久性差异产生于当期,以后各期不作转回处理;③永久性差异源于计入税前会计利润而不计入应纳税所得额和计入应纳税所得额而不计入税前会计利润的项目;④在纳税影响会计法下,永久性差异不影响所得税费用,而在应付税款法下,永久性差异影响所得税费用。永久性差异的种类、调整方向如表3所示:

表3 永久性差异界定表

永久性差异	税前会计利润确认	应纳税所得额确认	A与B的关系	将A调整为B	永久性差异的举例
收入	1	√	A>B	本期不交税,调减	国库券利息收入等免税收入
	2		A<B	本期交税,调增	将自产产品用于集体福利等
费用	3	√	A<B	本期交税,调增	超标准的费用、不得税前列支的费用等
	4		A>B	本期不交税,调减	超过成本标准的折耗

注:A代表税前会计利润;B代表应纳税所得额。

只存在永久性差异时,应纳税所得额=税前会计利润±本期的永久性差异。既存在时间性差异又存在永久性差异时,应纳税所得额=税前会计利润-本期发生的应纳税时间性差异+本期转回的应纳税时间性差异+本期发生的可抵减时间性差异-本期转回的可抵减时间性差异±本期的永久性差异。

在以下的计算公式中,不再区分时间性差异的性质,具体判定应纳税所得额的调增或调减的方向时,可参照表1、表2,即计算公式表示为:应纳税所得额=税前会计利润±时间性差异±永久性差异。

二、所得税费用、应交所得税的计算及会计处理

现行所得税会计核算方法有两种,即应付税款法和纳税影响会计法。应付税款法是将本期税前会计利润与应纳税所得额之间的差异(无论是时间性差异还是永久性差异)所造成的影响纳税的金额直接计入当期损益,而不递延到以后各期。纳税影响会计法是将本期税前会计利润与应纳税所得额之间的时间性差异所造成的影响纳税的金额递延和分配到以后各期,具体又可分为债务法和递延法。在所得税税率不变的情况下,债务法和递延法的计算公式和会计处理是一致的。但在所得税税率改变的情况下,债务法和递延法的会计处理一致,但计算公式不一致。所得税会计核算方法下的计算公式及会计处理如表4所示:

表4 所得税会计核算方法下的计算公式及会计处理

核算方法	计算公式		会计处理
应付税款法	所得税费用=应交所得税=(税前会计利润±时间性差异±永久性差异)×当年税率		借:所得税;贷:应交税金
纳税影响会计法	税率不变	所得税费用=(税前会计利润±永久性差异)×当年税率	(1)产生可抵减时间性差异或转回应纳税时间性差异时:借:所得税,递延税款;贷:应交税金 (2)产生应纳税时间性差异或转回可抵减时间性差异时:借:所得税;贷:递延税款,应交税金
		递延税款=时间性差异×当年税率	
	应交所得税=(税前会计利润±时间性差异±永久性差异)×当年税率		
	在时间性差异产生阶段的各年	在时间性差异转回阶段的各年	
税率改变	递延法	所得税费用=(税前会计利润±永久性差异)×当年税率	应交所得税=(税前会计利润±时间性差异±永久性差异)×当年税率 递延税款=当年发生的时间性差异×当年税率±当年转回的时间性差异×原有税率① 所得税费用=应交所得税±递延税款
		递延税款=时间性差异×当年税率	
	应交所得税=(税前会计利润±时间性差异±永久性差异)×当年税率		
	除税率改变当年外的其他各年	税率改变的当年	
债务法	所得税费用=(税前会计利润±永久性差异)×当年税率	应交所得税=(税前会计利润±时间性差异±永久性差异)×当年税率	应交所得税=(税前会计利润±时间性差异±永久性差异)×当年税率 递延税款=当年时间性差异×当年税率±累计时间性差异×税率差② 所得税费用=应交所得税±递延税款
		递延税款=时间性差异×当年税率	
	应交所得税=(税前会计利润±时间性差异±永久性差异)×当年税率		
	所得税费用=(税前会计利润±永久性差异)×当年税率		

对于上表,笔者拟作以下说明:

1.表中标注①的计算公式中,加减符号的确定遵循以下原则:当“当年发生的时间性差异”的性质与“当年转回的时间性差异”原先的性质一致时,用加号;当“当年发生的时间性差异”的性质与“当年转回的时间性差异”原先的性质不一致时,用减号。

2.表中标注②的计算公式中,加减符号的确定遵循以下原则:当“当年时间性差异”与“累计时间性差异”的性质一致时,若税率调高,用加号,若税率调低,用减号;当“当年时间性差异”与“累计时间性差异”的性质不一致时,若税率调高,用减号,若税率调低,用加号。

3.在税率改变的情况下:在递延法下,计算公式采用的分界点是时间性差异转回的当年;在债务法下,计算公式采用的分界点是税率改变的当年。这一分界点的判定非常重要,

直接影响到采用哪一个计算公式。从表4的计算公式可以看出,债务法的计算比递延法简单。

从上表可以归纳出两个规律:一是不论在何种核算方法下,企业应交所得税数额不变,即:应交所得税=(税前会计利润±时间性差异±永久性差异)×当年税率。二是在纳税影响会计法下,税率不变时各年的计算公式、税率改变时递延法下在时间性差异产生阶段的各年的计算公式、税率改变时债务法下除税率改变当年外的其他各年的计算公式,三者完全相同。

三、举例说明

例:某企业1996年12月25日购入设备一台,原价58 000元,预计净残值200元。税法规定采用直线法计提折旧,折旧年限为5年;会计上采用直线法计提折旧,折旧年限为8年。1997~2004年每年年末取得国债利息收入1 000元。假设1997~2004年各年的税前会计利润为50 000元,无其他纳税事项。2001年以前的所得税税率为33%,2001年及以后各年的所得税税率为30%。

1.应付税款法。1997~2000年各年的所得税费用=应交所得税=(50 000-1 000-4 335)×33%=14 739.45(元)。2001年所得税费用=应交所得税=(50 000-1 000-4 335)×30%=13 399.5(元)。2002~2004年各年的所得税费用=应交所得税=(50 000-1 000+7 225)×30%=16 867.5(元)。

2.纳税影响会计法。

(1)递延法下,计算公式采用的分界点是时间性差异转回的当年,即1997~2001年的计算公式是相同的,2002~2004年的计算公式是相同的。①1997~2000年各年的所得税费用=(50 000-1 000)×33%=16 170(元);各年的递延税款=4 335×33%=1 430.55(元)。会计分录为:借:所得税16 170元;贷:递延税款1 430.55元,应交税金14 739.45元。2001年所得税费用=(50 000-1 000)×30%=14 700(元);递延税款=4 335×30%=1 300.5(元);应交所得税=(50 000-1 000-4 335)×30%=13 399.5(元)。会计分录为:借:所得税14 700元;贷:递延税款1 300.5元,应交税金13 399.5元。②2002~2004年各年应交所得税=(50 000-1 000+7 225)×30%=16 867.5(元);各年递延税款=0×30%-7 225×33%=-2 384.25(元);各年所得税费用=16 867.5-2 384.25=14 483.25(元)。2004年递延税款=-2 890×33%-4 335×30%=-2 254.2(元);所得税费用=16 867.5-2 254.2=14 613.3(元)。会计分录略。

(2)债务法下,计算公式采用的分界点是税率改变的当年,即除2001年外,1997~2000年和2002~2004年的计算公式是相同的。①1997~2000年计算略。2002~2004年各年的所得税费用=(50 000-1 000)×30%=14 700(元);递延税款=7 225×30%=2 167.5(元)。会计分录为:借:所得税14 700元,递延税款2 167.5元;贷:应交税金16 867.5元。②2001年应交所得税=(50 000-1 000-4 335)×30%=13 399.5(元);递延税款=-4 335×30%(贷方)+17 340×3%(借方)=-780.3(元)(贷方)(当年时间性差异与累计时间性差异的性质不一致时,若税率调低,两者之间应以加号连接)。会计分录为:借:所得税14 179.8元;贷:递延税款780.3元,应交税金13 399.5元。☑