作为“无形资产”摊销部分)×(土地使用权预计使用年限-转入“在建工程”前作为“无形资产”处理时间-转入“在建工程”年限-自建、自用房屋、建筑物预计使用年限)÷(土地使用权预计使用年限-转入“在建工程”前作为“无形资产”处理时间-转入“在建工程”年限)。○

计提坏账准备产生时间性差异的会计处理

河南平顶山　裴学增

采用纳税影响会计法进行所得税会计处理，准确计算时间性差异的发生和转回是其关键。在会计与税法产生时间性差异的项目中，计提坏账准备产生的差异和由于坏账确认时间上的不同产生的差异都属于时间性差异。具体分析如下：

会计上计提的坏账准备和按照税法应计提的坏账准备(如果不计提坏账准备则视为计提比例为零）都会影响以后各期的坏账准备计提。本期会计计提坏账准备，则以后在收回或发生坏账期间会因前期已计提的准备而少计当期管理费用。同样，税法上本期允许计提的坏账准备也会影响应收账款收回当期允许计提的坏账准备和发生坏账当期允许确认的坏账损失。因此，两者的差异也必然能在以后各期转回。从应收账款产生开始到收回，计入利润的坏账准备金额会计和税法应该相等，不存在差异。因此，计提坏账准备产生的差异属于时间性差异。另外，会计上只要符合坏账确认的条件，即可确认坏账损失。而税法上需要经税法部门审核才可确认坏账损失。由此可见，这种差异也是因坏账确认时间上的不同产生的，应属于时间性差异。

应收账款计提坏账准备较难处理，原因在于实务工作中，每一笔应收账款计提坏账准备产生的时间性差异和转回是很明确的。但是企业的应收账款往往很多，不可能一笔一笔地去计算，然后再汇总。因此，笔者提出一种简便的方法，可以不详细计算当前产生和转回的时间性差异，只将当期会计计提的坏账准备与税法允许计提的坏账准备作一比较，将其差额作为时间性差异进行所得税会计处理即可。下面说明其计算方法。

根据会计制度的规定，当期应补提的坏账准备 K=M+F-S-C，其中：M 为当期应计提的坏账准备(企业计算的当前应计提坏账准备)；F 为本期发生的坏账；S 为本期应收账款收回前期确认的坏账；C 为“坏账准备”科目的期初贷方余额。按照税法规定，当期应补提的坏账准备 k=m+f-s-c，其中：m 为当期按照税法规定应计提的坏账准备(即应收账款的期末余额×5‰)；f 为本期发生的坏账；s 为本期应收账款收回前期确认的坏账；c 为按照税法计算的坏账准备应有的期初贷方余额(即应收账款的期初余额×5‰)。

一般情况下，上述两个等式中 F 和 f、C 和 c 是一致的。因此，当期会计和税法计提坏账准备金额的差异就是：K-k=M-m-(S-s)。上述差异为综合的时间性差异，其对所得税的影响金额为：(K-k)×33%。①如果上述结果为正值，则作如下会计处理：借：递延税款(K-k)×33%；贷：应交税金——应交所得税(K-k)×33%。②如果上述结果为负值，则作如下会计处理：借：应交税金——应交所得税(K-k)×33%；贷：递延税款(K-k)×33%。上述计算公式中应包括关联方在内的所有应收账款。企业平时应建立税法坏账准备备查账。

对于其他应收款，税法明确规定不允许计提坏账准备。因此，会计上当期补提的坏账准备应全部作为时间性差异，分析其所得税影响金额进行会计处理，会计分录如下：借：递延税款(当期会计补提的坏账准备)；贷：应交税金——应交所得税(当期会计补提的坏账准备)。等到发生坏账时，将会计扣除已计提的坏账准备后计入当期利润的坏账损失和税法允许确认的坏账损失作一比较，其差额作为转回的前期确认的可抵减时间性差异，时间性差转回的会计分录如下：借：应交税金——应交所得税(差额)；贷：递延税款(差额)。○

谈即付负债的类别归属

华东师范大学商学院　张秀敏(博士)
清华大学管理学院　姚建明(博士)

现实中，有些负债根据借款协议是即期偿付的，即债权人随时可以要求债务人偿还。有些负债是未来到期才偿付的，但在下列情况下，这些负债会成为即付负债：①债务人违反了有关的协议规定，或者债权人有权要求债务人随时偿还债务。②有些债务规定了未来偿还日期，但债务人没有在规定的期限内纠正其违规行为。明确即付负债的类别归属，将有助于资产负债表中负债的列示以及偿债到期日的披露。

一、即付负债应归属于流动负债

笔者认为，即付负债应归属于流动负债。根据相关规定，流动负债的清偿是可以合理预见的，将必须使用现有流动资产，或产生新的流动负债。流动负债应包括资产负债表日后一年内(或超过一年的一个营业周期内)到期的债务，而不论其偿付是否预计在这一期间内发生。因此，流动负债理应包括由于债务人在资产负债表日违反了借款协议的规定而形成的即付债务，或者由于这种违法行为在具体的宽限期限内没有得到纠正从而将要形成的即付债务，除非：①债权人在资产负债表日后超过一年或一个营业周期内放弃或相应丧失债权的即期求偿权；②对于包含了宽限期的长期债权来说，在宽限期内，债务人有可能纠正其违规行为，使得该债务不是即付的。

二、几点争议

1.关于持续忍耐。将即付负债统一归属于流动负债，有助于提高不同实体财务报告的可比性。但也有人持反对意见，认为当债权人未要求债务人还债，且在一年之内不打算这样做