

# 暂时性差异汇总表的设计与使用

王放 邵琛

(东北财经大学 大连 116023 河北经贸大学 石家庄 050061)

**【摘要】**现行企业会计准则要求企业采用资产负债表债务法进行所得税会计核算,而使用资产负债表债务法需要一些辅助核算方法。本文试分析设计与使用暂时性差异汇总表的可能性和必要性,阐述并举例说明其具体使用方法,从而为简化所得税会计核算与方便所得税税务核查提供新途径。

**【关键词】**所得税核算 暂时性差异汇总表 资产负债表债务法

2007年1月1日在上市公司执行的企业会计准则将应付税款法排除于可选择所得税核算的方法范围之列,规定企业应采用资产负债表债务法进行所得税核算。采用资产负债表债务法是顺应经济环境变化、符合会计理论发展趋势的重大转变。然而,资产负债表债务法所要求的分析思路和计算程序的改变对会计人员的核算工作提出了更高的要求,这就需要企业会计人员在实际工作中发挥主观能动性,进行合规且合用的辅助核算。笔者在会计实践中发现,暂时性差异汇总表正是具有较强实用性的辅助核算工具。

## 一、设计并使用暂时性差异汇总表的可能性及必要性

现行企业会计准则规定企业应采用的资产负债表债务法相较其他所得税核算方法存在许多优势。特别是由于资产负债表债务法强调暂时性差异的产生根源在于资产和负债,所以能够反映出更真实、更详细的所得税会计信息。资产负债表债务法下,进行所得税费用核算时需要逐一确认资产和负债项目的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异。这一计算程序就为设计使用暂时性差异汇总表合并计算同类暂时性差异提供了可能。

但是,资产负债表债务法下需要逐一比较资产和负债项目的账面价值与计税基础,再分别记录每笔业务,不仅加大了企业会计人员本期记录递延所得税的重复工作量,而且给后续工作带来不必要的麻烦。另外,由于企业期末的纳税调整过程没有入账,税务人员对企业所得税纳税申报表所涉及的纳税调整事项的核查需要从大量会计资料中寻找事项发生时的原始凭证,既费时又费力,不便于税收征管,也人为地加大了税务稽查的工作量。这些实际工作中存在的问题就对暂时性差异汇总表的设计及使用提出了需求。

## 二、暂时性差异汇总表的具体设计和使用方法

由于多项同类资产(或负债)产生的同种暂时性差异性质相同,会计人员就可以通过设计并使用表格进行合并计算。该表按资产(负债)类别设计,横向列示“会计”、“税法”、“暂时性差异变化数”、“备注”四栏,纵向具体列示该类各资产(负债)项目(具体表格设计如下文所示)。通过比较“会计”、“税法”两栏数据,得到“暂时性差异变化数”一栏数据,“备注”栏则记录相关会计信息、适用的税法相关规定和实际的会计政策选择。

暂时性差异汇总表(固定资产)

2009年12月31日

单位:万元

	会 计				税 法			暂时性差异变化数		备 注			
	折 旧	减 值	账 面 价 值		折 旧	计 税 基 础		可 抵 扣	应 纳 税	固 定 资 产 原 值 / 预 计 净 残 值	折 旧 年 限 (会 计 / 税 法)	本 期 期 初 剩 余 折 旧 年 限 (会 计 / 税 法)	折 旧 方 法 (会 计 / 税 法)
			上 期 期 末	本 期 期 末		上 期 期 末	本 期 期 末						
厂房A	10	2.5	100	87.5	7.5	120	112.5	5	-	150/0	15/20	10/15	直线/直线
厂房B	20	0	300	280	15	300	285	5	-	300/0	15/20	15/20	直线/直线
厂房C	3.8	1	22.8	18	3.3	36.3	33	1.5	-	66/0	15/20	5/10	直线/直线
计算机A	0.75	0	0.75	0	0.5	1	0.5	0.25	-	1.5/0	2/3	1/2	直线/直线
计算机B	0	0	0	0	1	1	0	-1	-	3/0	2/3	0/1	直线/直线
小汽车A	0.8	0	1.2	0.4	1.5	1.5	0	-0.3	0.4	6/0	5/4	2/1	年数总和/直线
小汽车B	4	0	8	4	3	9	6	1	-	12/0	3/4	2/3	直线/直线
货车A	8	0	8	0	6	12	6	2	-	24/0	3/4	1/2	直线/直线
合 计	47.35	3.5	440.75	389.9	37.8	480.8	443	13.45	0.4	-	-	-	-

# 建造合同准则实施过程中遇到的若干问题

岳永科

(中铁一局集团建筑安装工程有限公司 西安 710000)

**【摘要】**《企业会计准则第15号——建造合同》在实施过程中往往会遇到合同预计总收入和预计总成本难以确定、合同预计损失准备计提与转销口径不一致、不便于考核前后各期相关责任人的经营绩效、存货中项目已完工却未结算等问题,本文在对以上问题进行分析的基础上提出了解决对策。

**【关键词】**建造合同准则执行 合同预计损失准备计提 项目成本管理 完工结算

为了适应我国社会主义市场经济发展需要,体现会计稳健性原则,规范会计核算,保证会计信息质量,客观地反映施工企业的财务状况和经营成果,财政部颁布了《企业会计准则第15号——建造合同》。目前,施工企业虽已普遍执行建造合同准则,但在执行过程中遇到了若干问题,只有解决好这些问题,才能保证施工企业高质量地执行建造合同准则,为企业高效管理发挥积极作用。

## 一、建造合同准则执行过程中遇到的若干问题

1. 合同预计总收入和预计总成本难以准确确定的问题。建造合同的核心是合同预计总收入和预计总成本的确定,通过实际发生的合同成本占预计总成本的比例来确定完工百分比,并以此确认当期营业成本与营业收入,因而合同预计总收入和预计总成本的确认直接决定了各期建造合同利润的结果。由于目前一些工程项目价值大,生产周期长,经常发生工

程量变更、索赔、奖励,引起合同总收入不断发生变化;而且合同预计总成本受市场价格、内部职能部门测算等主观因素及各种不确定因素的影响,也需要适时进行调整。合同预计总收入和预计总成本难以准确预计,使得预计总收入和预计总成本的准确性成为规范执行建造合同准则的一个重要环节。如前所述,预计总收入和预计总成本因种种原因会不断变化,从而给当期合同收入与成本的确认带来了困难,给建造合同经营结果的确认带来了一定的不确定性和随意性,同时也为利润操纵带来了较大可能。

2. 合同预计损失准备计提与转销口径不一致的问题。建造合同准则设置了“存货跌价准备——合同预计损失准备”科目,其贷方余额反映已计提的合同预计损失准备。如果合同预计总成本超过合同预计总收入,应将预计损失按剩余完工百分比确认为当期费用,借记“资产减值损失”科目,贷记“存货

暂时性差异汇总表作为一项原始凭证,只汇总统计企业中账面价值与计税基础不一致的同种资产。期末企业编制相关会计分录时,需将其附于相关记账凭证之后。

## 三、暂时性差异汇总表的设计和应用示例——以固定资产为例

例:甲公司共有八项会导致暂时性差异产生的固定资产,其相关资料如前表所示。且除此八项暂时性差异外,不存在其他暂时性差异和永久性差异。

针对暂时性差异汇总表(固定资产),本文还有如下两点说明:

(1)“暂时性差异变化数”一栏要通过比较账面价值、计税基础的上期期末值之差和本期期末值之差填列,新增确认额以正数填列,转回额以负数填列。一般情况下暂时性差异变化数只涉及可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异的某一方面,但有时因账面价值、计税基础的期初期末之差的大小发生逆转,也会出现上述两方面同时发生变化的情况,此时按照变化数相应调整即可(如小汽车A)。

(2)为简化举例,假定上述所有固定资产均为年初开始计

提折旧(即开始计提折旧年度的上年12月份达到预定可使用状态),实务操作中可据实将月数拆算为年数填列备注栏的“期初剩余折旧年限”,或者将“期初剩余折旧年限”改为“期初剩余折旧月”,以期初实际剩余折旧月数填列。

通过示例可见,合并计算同类资产(或负债)的同种暂时性差异,不仅可以减少记账凭证的编制数量,合理简化会计人员的核算工作,也为税务核查提供了有效的原始凭证。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2008. 北京: 人民出版社, 2008
2. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2010
3. 刘永泽, 陈立军. 中级财务会计. 大连: 东北财经大学出版社, 2009
4. 汪裕足. 企业所得税制度与会计准则的调和. 财经界, 2009; 12
5. 郭振清. 论新所得税会计准则的资产负债表观. 机械管理开发, 2009; 8