

暂时性差异纳税调整计算表的编制

骆国城

(杭州职业技术学院 杭州 310018)

【摘要】对暂时性差异的纳税调整,可专设暂时性差异纳税调整计算表,该表内的资产负债项目账面价值结余金额加减有关暂时性差异账户余额后调整为计税基础,由此计算确定应纳税差异及可抵扣差异的本期结余金额,并通过与期初结余金额相比较以确定本期发生额。

【关键词】暂时性差异 纳税调整 账表对接

暂时性差异在数额上是资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异,该差异的纳税调整业务是理论学习及实务操作中的难点,本文主要阐述对此类调整业务的理解。

一、暂时性差异纳税调整计算表的设置及填列方法

1. 暂时性差异的构成分类。①期末资产账面价值大于其计税基础形成的差异;②期末资产账面价值小于其计税基础形成的差异;③期末负债的账面价值大于其计税基础形成的差异;④期末负债账面价值小于其计税基础形成的差额。其中,第二、三两类调整项目形成了本期应税所得的调增额,而在未来转回期间形成其纳税调减数额;第一、四两类调整项目形成了本期纳税调减额,但在未来转回期间应承担该差额形成的税费。

2. 设置暂时性差异纳税调整计算表。该表是指利润总额与应税所得计算口径相同但形成期间不同引起的纳税调整差异计算表,暂时性差异按期末结余资产账面价值与其计税基础比较确定,其中资产账面价值是资产的原价减去其折旧、摊销及减值准备后的差额,即相当于资产的账面净值额,资产的计税基础是按税制口径确认的期末资产结余净额;除预计负债等极少数负债外,负债的账面价值一般与其计税基础相符。该表宜设置为从上至下排列的报告型格式,且按先资产后负债排序。见表1。

3. 暂时性差异纳税调整计算表中各项目的账表对接方法。资产负债表中各项资产的期末数是其原价扣除按会计准则累计提取的折旧摊销额及减值准备后的净值,以公允价值模式计量的资产是其原始成本按公允价值调整后的结果。因此,查账确认后的期末资产负债表各项目数体现了其账面价值。表1内各项目可与资产负债表中有项目编号对接,将查账确认后的资产负债表中有关项目期末数对接到本表对应项目的期末账面价值栏目,将引起暂时性差异的减值准备等有关

账户查账确认后的余额对接到该表差异栏目,按项目之间联系确定各项目计税基础,从而在该表内计算确定应纳税暂时性差异额及可抵扣暂时性差异额。

资产的计税基础与账面价值的差异通常是因计提资产减值准备、公允价值变动调整账面数额以及折旧摊销方法或年限不同形成的。因此,可通过对接后的减值准备等账户余额调整计算计税基础,即本表中第③列各项目数额可与经查账确认的“坏账准备、存货跌价准备”等总账或明细账中有关项目按照账户编号分别对接。

4. 暂时性差异纳税调整计算表中各项目的填列方法。

(1) 期末计税基础的确定方法。依据查账确认的资产负债账面价值及有关暂时性差异账户余额,确定各项目的计税基础。预计负债的计税基础通常为零;资产项目的期末计税基础等于查账后确认的期末账面价值加上提取准备金、公允价值变动损失或减去公允价值变动收益及折旧摊销差异。即: $N_i = M_i + \text{减值准备账户余额} \pm \text{公允价值变动余额}$ 。

表1 暂时性差异纳税调整计算表

企业名称:	_____年			金额单位:	
产生暂时性差异的纳税调整项目	期末账面价值 M_i	暂时性差异调整账户	期末计税基础 N_i	应纳税差异 X_i	可抵扣差异 Y_i
①	②	③	④	⑤	⑥
交易性金融资产	M1	公允价值变动	N1	$M1 > N1$ 的差额	$N1 < M1$ 的差额
应收款项	M2	坏账准备	N2	$M2 > N2$ 的差额	$M2 < N2$ 的差额
存货	M3	存货跌价准备	N3	$M3 > N3$ 的差额	$M3 < N3$ 的差额
持有至到期投资	M4	有关减值准备	N4	$M4 > N4$ 的差额	$M4 < N4$ 的差额
可供出售金融资产	M5	公允价值变动及减值准备	N5	$M5 > N5$ 的差额	$M5 < N5$ 的差额
长期股权投资	M6	减值准备及损益调整	N6	$M6 > N6$ 的差额	$M6 < N6$ 的差额
投资性房地产	M7	累计折旧及减值准备	N7	$M7 > N7$ 的差额	$M7 < N7$ 的差额
固定资产	M8	累计折旧及减值准备	N8	$M8 > N8$ 的差额	$M8 < N8$ 的差额
无形资产	M9	累计摊销及减值准备	N9	$M9 > N9$ 的差额	$M9 < N9$ 的差额
预计负债	M10	预计负债	$N_{10}=0$	$M_{10} < N_{10}$ 的差额	$M_{10} > N_{10}$ 的差额
合计				$\sum X_i = X$	$\sum Y_i = Y$

固定资产计税基础为固定资产原价减去按税制计提的累计折旧额,如果税法折旧与会计折旧不相同,则: $N_8=M_8+$ 会计累计折旧账户余额+固定资产减值准备账户余额-按税制确认的累计折旧。

无形资产的期末计税基础是无形资产原价减去按税制确认的累计摊销额形成的差额,对于企业研发形成的无形资产,其原价为资本化支出加计50%后的数额。如果无形资产的会计摊销与税制摊销不相同且由自主研发形成,则: $N_9=M_9+$ 累计摊销账户余额+无形资产减值准备账户余额+50%×研发形成无形资产账户余额-按税制确认累计摊销余额。

(2)应纳税暂时性差异的确定方法。表1中第⑤列合计(期末结余的应纳税暂时性差异额)=资产账面价值大于其计税基础的差额+负债账面价值小于其计税基础的差额;本期形成的应纳税暂时性差异=本期末结余该类差异-上期结余该类差异。

如果该差额大于零,表示本期新产生了应纳税差异,从而引起了未来期间应税所得的增加,但该差额不需要在本期纳税,由此形成本期应税所得的调减;如果该差额为负数,表示应在本期转回的应纳税差异,该差额在过去产生但过去期间不需要缴纳纳税费而需现在缴纳纳税费,因此该差额的减少形成了本期应税所得的调增。

(3)可抵扣暂时性差异的确定方法。表1中第⑥列合计(期末结余的可抵扣暂时性差异额)=资产账面价值小于其计税基础的差额+负债账面价值大于其计税基础的差额;本期形成的可抵扣暂时性差异=本期末结余该类差异-上期结余该类差异。

如果该差额为正数,表示本期产生的可抵扣差异,从而引起了可在未来期间抵扣税费的差额,但该差额不能在本期抵扣税费,由此形成本期应税所得的调增;如果该差额为负数,表示应在本期转回的可抵扣差异,该差额在过去产生但现在才可抵扣税费的差异,因此可抵扣差额减少形成了本期应税所得的调减。

二、暂时性差异纳税调整业务核算案例

例:明清公司2011年的会计利润总额为500万元,非公益性捐赠等永久性差异的纳税调增项目总计为50万元,购买国库券利息等永久性差异的纳税调减项目总计为20万元。企业所得税税率25%。假设期初结余的递延所得税资产借方余额20万元(即可抵扣暂时性差异余额80万元),递延所得税负债贷方余额8万元(即应纳税暂时性差异余额32万元)。2011年末有关资产负债的账面价值以及对应暂时性差异项目的账面价值结余数额如表2所示(按税制确定的投资性房地产累计折旧余额为100万元、固定资产累计折旧为200万元、无形资产累计摊销为20万元)。

表2 暂时性差异纳税调整计算表

企业名称:明清公司 2011年12月31日 金额单位:万元 佐证材料:张

产生暂时性差异的纳税调整项目	期末账面值Mi	对应的暂时性差异调整账户③		期末计税基础Ni	应纳税差异Xi	可抵扣差异Yi
①	②	账户名称	贷方余额	④	⑤	⑥
交易性金融资产	80	公允价值变动	-12(借方余额)	68	12	
应收款项	50	坏账准备	5	55		5
存货	300	存货跌价准备	15	315		15
持有至到期投资	30	减值准备	8	38		8
可供出售金融资产	40	公允价值变动及减值准备	20	60		20
长期股权投资	60	损益调整	-28(借方余额)	40 ^①	20	
		有关减值准备	8			
投资性房地产	300	累计折旧及减值准备	70	270 ^②	30	
固定资产	650	累计折旧及减值准备	150	600 ^③	50	
无形资产	70	累计摊销及减值准备	30	80 ^④		10
预计负债	12	预计负债	12	0		12
本年末结余合计额					112	70

注:① $40=60-28+8$;② $270=300+70-100$;③ $600=650+150-200$;④ $80=70+30-20$ 。

要求:计算2011年应缴所得税并编制相应会计分录。

2011年应纳税暂时性差异额=本期末余额-上期末余额=112-32=80(万元)(新产生)

2011年可抵扣暂时性差异额=本期末余额-上期末余额=70-80=-10(万元)(转回)

2011年应税所得=利润总额+永久性差异调增额-永久性差异调减额+产生的可抵扣暂时性差异额-转回的可抵扣暂时性差异额+应纳税暂时性差异转回额-应纳税暂时性差异产生额=500+50-20-10-80=440(万元)

2011年应缴所得税=440×25%=110(万元)

会计分录为:借:所得税费用 132.5[(500+50-20)×25%];贷:应交税费——应交所得税 110,递延所得税资产 2.5[(80-70)×25%],递延所得税负债 20[(112-32)×25%]。

如果期初结余的递延所得税资产借方余额为10万元(即可抵扣暂时性差异余额40万元),递延所得税负债贷方余额50万元(即应纳税暂时性差异余额200万元),其他条件不变,则:

2011年可抵扣暂时性差异=70-40=30(万元)(新产生)

2011年应纳税暂时性差异=112-200=-88(万元)(转回)

2011年应税所得=500+50-20+30+88=648(万元)

2011年应缴所得税=648×25%=162(万元)

会计分录为:借:所得税费用 132.5[(500+50-20)×25%],递延所得税资产 7.5[(70-40)×25%],递延所得税负债 22[(200-112)×25%];贷:应交税费——应交所得税 162。

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心编.经济法.北京:中国财政经济出版社,2010

2. 中国注册会计师协会编.税法.北京:经济科学出版社,2012