

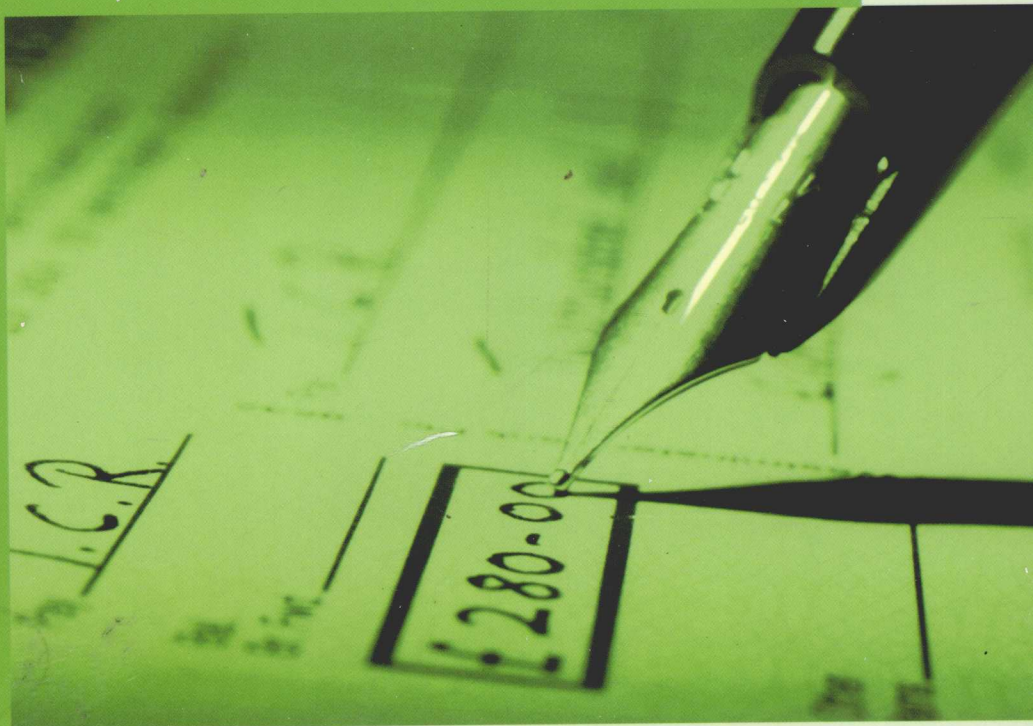


21世纪普通高等教育规划教材·会计系列

21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI · KUAI JI XI LIE

# 高级财务会计

主 编 ⊙ 梁莱歆



上海财经大学出版社

21 世纪普通高等教育规划教材



# 高级财务会计

梁莱歆 主 编

关勇军 副主编



上海财经大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/梁莱歆主编. —上海:上海财经大学出版社, 2010. 1  
21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列  
ISBN 978-7-5642-0689-5/F·0689

I. ①高… II. ①梁… III. ①财务会计-高等学校-教材  
IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 015915 号

☐ 责任编辑 李宇彤

☐ 封面设计 晨 宇

GAOJI CAIWU KUAIJI

## 高级财务会计

梁莱歆 主 编

关勇军 副主编

---

上海财经大学出版社出版发行  
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: [webmaster@sufep.com](mailto:webmaster@sufep.com)

全国新华书店经销

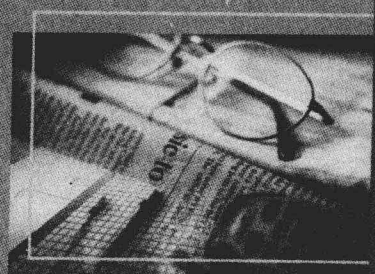
上海望新印刷厂印刷装订

2010 年 1 月第 1 版 2010 年 1 月第 1 次印刷

---

787mm×960mm 1/16 18.75 印张 410 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 34.00 元



# 世纪普通高等教育规划教材

21SHIJI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAOCAI

## 编委会

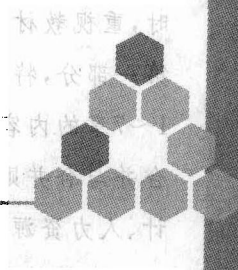
总策划 宋 谨  
编 委 (排名不分先后)

石永恒 清华大学  
黄晓玲 对外经济贸易大学  
郑甘澍 厦门大学  
张一贞 山西财经大学  
童光荣 武汉大学  
吴国萍 东北师范大学  
胡大立 江西财经大学  
袁崇坚 云南大学  
黎江虹 中南财经政法大学  
罗昌宏 武汉大学  
吴秋生 山西财经大学  
闫秀荣 哈尔滨师范大学  
周继雄 武汉理工大学  
姚晓民 山西财经大学  
夏兆敢 湖北工业大学  
安 烨 东北师范大学  
顾春梅 浙江工商大学  
黄金火 湖北经济学院  
李会青 山西大学  
郭志文 湖北大学  
蒲清泉 贵州大学  
韩冬芳 山西大学

丁志杰 对外经济贸易大学  
刘继森 广东外语外贸大学  
吴建斌 南京大学  
张中强 西南财经大学  
梁莱歆 中南大学  
袁蒲佳 华中科技大学  
余海宗 西南财经大学  
关玉荣 渤海大学  
曹 刚 湖北工业大学  
齐 欣 天津财经大学  
张颖萍 渤海大学  
吴开松 中南民族大学  
杜江萍 江西财经大学  
彭 彬 武汉生物工程学院  
盛洪昌 长春大学  
宋莉萍 中国地质大学  
史金平 湖北大学  
刘丁酉 武汉大学  
赵国石 中国地质大学  
辛茂旬 山西财经大学  
屈 涛 广东商学院  
尤正书 湖北大学



# 前言



高级财务会计是建立在中级财务会计基础之上但又独立于中级财务会计的一个领域,其主要内容为企业会计中的特殊业务、复杂性业务以及随着环境变化而产生的新业务等内容组成。高级财务会计与基础会计、中级财务会计紧密联系,共同构成了财务会计的完整体系。目前,国内“高级财务会计”教材的内容并不统一,主要原因有两方面:一是由于近年来我国会计准则不断修改和完善,导致会计实务变化很快,新的内容不断出现,使各种版本的教材不同程度上有一定的滞后现象;二是因为国内高校的相关教学人员对“高级财务会计”这门课程的定位观点不一,即对哪些内容应当纳入该课程教材有不同看法。我们认为,高级财务会计是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一门会计。中级财务会计的内容体系是以企业基本业务的会计处理为核心,而高级财务会计应当是在“基本业务”基础上的延续和拓展。这样,会计业务的特殊性就成为高级财务会计核心内容的一个主要特点。经济业务及其会计处理的特殊性其根源来自于现实经济活动,所以,随着社会经济的发展与会计环境的变化,高级财务会计教材的内容也需要不断更新。

教材是为学生所用,在符合教材基本内容要求的基础上,应当充分考虑学生的学习特点和需要。在这一思想的指导下,我们为本教材准备了配套的习题集,为各章安排了形式多样、内容丰富的习题,通过各种习题的练习和讨论,期望能有效地提高学生的专业实务能力和对复杂问题的分析判断能力,同时为教学人员准备了课程的课件(ppt)。习题集答案及 ppt 放在上海财经大学出版社有限公司的网站。

在教材内容的编排上,我们的指导思想是既要满足当前我国会计实务的需要,又要考虑未来经济活动的发展对会计实务的影响,即要做到现实性与前瞻性的结合;同

时,重视教材内容的实务性。据此确定了本教材的内容结构。整个教材分三个部分:第一部分,特殊业务的会计处理,包括所得税会计、外币业务会计、资产减值会计等1~7章的内容;第二部分,特殊会计主体的会计处理,包括分部报告与中期报告、企业合并与合并财务报表等8~10章的内容;第三部分,会计环境专题,包括物价变动会计、人力资源会计以及环境会计等11~13章的内容。

本教材由中南大学商学院梁莱歆教授担任主编,广西工学院财经系关勇军担任副主编。参加初稿编写的有梁莱歆(2、5、12章)、关勇军(4、9、10章)、中南大学熊艳(1、13章)、长沙理工大学杨敏(3、11章)、昆明理工大学王艳(6、7章)、湖南商学院水会莉(8章),还有中南大学金杨、赵娜和贺武(参与了5、12章的工作)。最后由梁莱歆和关勇军审阅定稿。

由于本书涉及面广,所讨论的问题中有的难度较大,特别是限于学识水平,书中难免出现错误,我们恳切希望广大读者提出宝贵意见,以利修正和提高。

在本书的编写过程中,我们参考了国内外的一些同类著作和教材,获益颇多,在此,向作者表示感谢;同时湖北众邦文化传播有限公司、上海财经大学出版社对该书的出版给予了支持与帮助,在此一并致谢。

编者

2009年12月

# 目 录

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 前言                       | 1  |
| 第一章 所得税会计                | 1  |
| 第一节 所得税会计概述              | 1  |
| 第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异     | 4  |
| 第三节 资产负债表债务法             | 11 |
| 第四节 递延所得税的披露问题           | 16 |
| 复习思考题                    | 17 |
| 第二章 外币业务会计               | 18 |
| 第一节 外币业务会计概述             | 18 |
| 第二节 汇兑损益                 | 23 |
| 第三节 外币交易的会计处理            | 26 |
| 第四节 外币报表折算               | 32 |
| 复习思考题                    | 48 |
| 第三章 资产减值                 | 49 |
| 第一节 资产减值概述               | 49 |
| 第二节 资产可收回金额的计量与资产减值损失的处理 | 51 |
| 第三节 资产组的认定及其减值处理         | 60 |
| 第四节 商誉减值测试与处理            | 67 |
| 复习思考题                    | 69 |

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| <b>第四章 或有事项</b>             | 70  |
| 第一节 或有事项概述                  | 70  |
| 第二节 预计负债的确认和计量              | 73  |
| 第三节 或有事项会计处理及其披露            | 77  |
| 复习思考题                       | 83  |
| <b>第五章 租赁会计</b>             | 84  |
| 第一节 租赁概述                    | 84  |
| 第二节 经营租赁                    | 89  |
| 第三节 融资租赁                    | 95  |
| 第四节 其他租赁                    | 106 |
| 复习思考题                       | 109 |
| <b>第六章 会计政策、会计估计变更和差错更正</b> | 110 |
| 第一节 会计政策及其变更                | 110 |
| 第二节 会计估计及其变更                | 116 |
| 第三节 前期差错及其更正                | 120 |
| 复习思考题                       | 124 |
| <b>第七章 资产负债表日后事项</b>        | 125 |
| 第一节 资产负债表日后事项概述             | 125 |
| 第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理        | 130 |
| 第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理       | 136 |
| 复习思考题                       | 138 |
| <b>第八章 分部报告与中期报告</b>        | 140 |
| 第一节 分部报告                    | 140 |
| 第二节 中期报告                    | 155 |
| 复习思考题                       | 167 |



|                          |     |
|--------------------------|-----|
| 第九章 企业合并                 | 168 |
| 第一节 企业合并概述               | 168 |
| 第二节 企业合并会计处理方法:购买法和权益结合法 | 171 |
| 第三节 同一控制下企业合并的会计处理       | 175 |
| 第四节 非同一控制下企业合并的会计处理      | 181 |
| 第五节 企业合并的披露              | 188 |
| 复习思考题                    | 189 |
| 第十章 企业合并报表               | 190 |
| 第一节 合并财务报表概述             | 190 |
| 第二节 股权取得日合并财务报表的编制       | 198 |
| 第三节 股权取得日后合并财务报表的编制      | 205 |
| 复习思考题                    | 225 |
| 第十一章 物价变动会计              | 226 |
| 第一节 物价变动会计概述             | 226 |
| 第二节 一般物价水平会计             | 230 |
| 第三节 现行成本会计               | 238 |
| 第四节 现行成本/不变币值会计          | 244 |
| 复习思考题                    | 249 |
| 第十二章 人力资源会计              | 250 |
| 第一节 人力资源会计概述             | 250 |
| 第二节 人力资源会计的基本理论          | 252 |
| 第三节 人力资源成本会计             | 255 |
| 复习思考题                    | 268 |
| 第十三章 环境会计                | 269 |
| 第一节 环境会计概述               | 269 |
| 第二节 环境会计事项的会计处理          | 274 |
| 复习思考题                    | 287 |
| 参考文献                     | 288 |

# 第一章

## 所得税会计

**内容提要:**本章首先介绍了所得税会计、永久性差异和暂时性差异的概念以及所得税会计的两种基本处理方法:纳税影响法和应付税款法;其次,阐述了资产、负债的计税基础以及资产负债表债务法的应用;最后探讨了递延所得税的披露问题。本章重点是资产、负债的计税基础及资产负债表债务法的应用。

### 第一节 所得税会计概述

#### 一、所得税会计的概念

所得税会计是研究如何处理会计收益与应税收益以及资产、负债账面价值与计税基础之间差异的会计理论和方法。

由于税法与会计准则的目标不尽一致,税法以课税为目的,根据经济合理、公平税负、培植税源、促进竞争以及引导社会投资等原则,依据税法有关规定确定一定时期纳税人应缴纳的税额。财务会计的目的是为了真实、完整地反映企业的财务状况、经营业绩以及现金流量情况,为信息使用者提供相关的会计信息,财务会计要遵循会计准则的要求。因此按税法要求确认计量的应税收益与按会计准则要求确认计量的会计收益之间存在“计税差异”。而所得税会计就是研究如何处理两者之间的诸多差异的会计理论和方法。

#### 二、永久性差异和暂时性差异

计税差异一般分为两类,即永久性差异和暂时性差异。

##### 1. 永久性差异

永久性差异是指在某一会计期间,由于会计制度与税法在计算收益、费用或损失时的口径不同,所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在本期发生,不会在以后各期转回。

永久性差异按照产生的原因及其性质可分为如下四类:

(1)按会计制度规定核算作为收益计入会计报表,在计算应税所得时不确认为收益。由于会计制度与税法对收益的确认标准不同,在某些情况下,会计制度将其作为收益,但在按税法要求计算应税所得时则不作为收益。如购买国债的利息收入,按税法规定,企业购买的国债利息不计入应税所得,不缴纳所得税;但按照会计制度规定,企业购买国债产生的利息收入,应计入企业的收益。

(2)按会计制度规定核算时不作为收益计入会计报表,在计算应税所得时作为收益,需要缴纳所得税。某些收益按照税法规定应计入应税所得,但按会计制度规定的原则不确认为收益,不计入利润表。如企业以自己生产的产品用于员工福利,税法上规定该产品应按售价与成本的差额计入应税所得,但按会计制度规定则可以按成本转账,不产生利润,不计入企业损益。

(3)按会计制度规定核算时确认为费用或损失计入会计报表,在计算应税所得时则不允许扣减。如各种非公益性的捐赠、赞助费,按会计制度规定计入当期利润表,减少当期利润,但在计算应税所得时则不允许扣减。

(4)按会计制度规定核算时不确认为费用或损失,在计算应税所得时则允许扣减。按照会计制度要求,某些费用或损失不能计入利润表,但在计算应税所得时允许抵减。

## 2. 暂时性差异

暂时性差异是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。未作为资产和负债确认的项目,按照税法规定可以确定其计税基础的,该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异形成递延所得税负债,而可抵扣暂时性差异形成递延所得税资产。该部分内容在本章第二节有详细阐述,这里不做过多说明。

## 三、所得税会计的两种基本方法

所得税会计方法的核心问题是所得税究竟是一项费用还是收益的分配。由此产生了两种理论:应付税款法和纳税影响法。应付税款法的理论基础是建立在“分配说”之上的。在实践中,会计制度严格遵从税法的要求,会计制度和税法的目标一致,故不存在时间性差异,或者有个别时间性差异也不确认,每个会计期间计算出的会计收益和应税收益的数据是统一的。这一模式的特点是简便易行,避免了繁琐的调整过程。纳税影响法则基于“费用说”,所得税既然是一项费用,就应像其他费用一样,适用于权责发生制。这种方法承认会计目标和税法目标有所不同,时间性差异应予确认。会计收益是按会计准则的要求计算出来的,应税收益则是按税法要求计算出来的,两者数据有可能不一致。这一方法的要点在于如何确认和计量会计收益与应税收益之间存在的差异。在此要注意的一点是,不管是应付税款法还是纳税影响法,两者对前述永久性差异的处理都是相同的,都将

其作为影响当期所得税费用的项目来处理。

### (一) 应付税款法

应付税款法是将税前会计利润与应税所得之间的差异对所得税的影响数额在本期作为应付项目处理,直接计入本期损益而不递延到以后各期。也就是说,在此方法下暂时性差异不需要进行跨期分配。

在此方法下:

$$\text{所得税费用} = \text{应交所得税} = \text{应税所得} \times \text{税率}$$

### (二) 纳税影响法

纳税影响法是将本期税前会计利润与应税所得之间的暂时性差异造成的影响纳税的金额分别确认为负债或资产,递延和分配到以后各期,确认为各期的所得税费用。

在此方法下:

$$\text{所得税费用} = \text{应交所得税} \pm \text{递延所得税负债或资产}$$

有如下几点理由支持此理论:

(1) 所得税作为企业的一项费用,与其他项目一样,应当遵循权责发生制原则,采用“应计”、“递延”、“估计”等会计方法。在持续经营假设下,所得税也将持续发生。

(2) 所得税是由经济事项引起的,一个时期的经营成果与所得税密切相关,因此,当交易或经济事项产生会计收益时,应于同期确认所得税费用,以遵循配比原则。

(3) 所得税不作跨期分配时,各年度的税后会计利润将随着暂时性差异的变动而变动,因其波动较大,不利于预测未来盈利及现金流量。

(4) 所得税作跨期分摊时所确认的递延所得税资产和递延的所得税负债符合资产和负债的定义,从而可分别在资产负债表中列为资产和负债。

一般来说,纳税影响法可分为递延法和债务法两种;在递延法下,资产负债表中所确认的递延税款并不真正符合资产或负债的定义,而只是一种递延所得税借项(当期增加应交税款时)或者是一种递延所得税贷款(当期减少应交税款时);但是在债务法下,递延税款代表企业真正的资产与负债,意味着企业拥有一项递延所得税资产或承担一项递延所得税负债。

### (三) 应付税款法和纳税影响法的比较

**【例 1-1】** 万达公司每年税前利润总额为 500 万元,2007 年预计了 100 万元的产品保修费用,实际支付于 2008 年,适用的所得税税率为 25%。税法允许实际发生的产品保修费可从当期应税所得中扣除。则采用应付税款法与纳税影响法的计算结果比较如表 1-1、表 1-2 所示。

表 1-1 采用应付税款法时各期所得税费用及净利润 单位:万元

| 项 目    | 2007 年 | 2008 年 |
|--------|--------|--------|
| 税前利润总额 | 500    | 500    |
| 预计保修费用 | 100    | (100)  |

续表

| 项 目    | 2007 年 | 2008 年 |
|--------|--------|--------|
| 应纳税所得额 | 600    | 400    |
| 应交所得税  | 150    | 100    |
| 所得税费用  | 150    | 100    |
| 净利润    | 450    | 400    |

表 1-2

采用纳税影响法时各期所得税费用及净利润

单位:万元

| 项 目    | 2007 年 | 2008 年 |
|--------|--------|--------|
| 税前利润总额 | 500    | 500    |
| 预计保修费用 | 100    | (100)  |
| 应纳税所得额 | 600    | 400    |
| 应交所得税  | 150    | 100    |
| 递延所得税  | 25     | (25)   |
| 所得税费用  | 125    | 125    |
| 净利润    | 375    | 375    |

由上例比较可知,采用应付税款法,在税前会计利润不变的情况下,却产生了不同的净利润。而采用纳税影响法时,税前会计利润相同的年度,获得的净利润是一致的,体现了收入与费用配比的原则,并符合权责发生制会计核算基础。

## 第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

### 一、资产的计税基础

资产的计税基础是指企业收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。即某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。资产的计税基础为某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。从税收的角度考虑,资产的计税基础是假定企业按税法规定进行核算所提供的资产负债表中资产的应有金额。

一项资产的计税基础=未来可税前列支的金额

或: 一项资产的计税基础=该项资产的账面成本-以前期间已税前列支的金额

资产在初始确认时,其计税基础一般为取得成本。从所得税角度考虑,某一单项资产产生的所得是指该项资产产生的未来经济利益流入扣除其取得成本之后的金额。一般情况下,税法认定的资产取得成本为购入时实际支付的金额。在资产持续持有的过程中,可在未来期间税前扣除的金额是指资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额后的余额。如固定资产和无形资产等长期资产在某一资产负债表日的计税基



础,是指其成本扣除按照税法规定已在以前期间税前扣除的累计折旧额或累计摊销额后的金额。

企业应当按照适用的税收法规规定计算确定资产的计税基础。现就有关资产项目计税基础的确定举例说明如下:

### 1. 固定资产

以各种方式取得的固定资产,初始确认时入账价值基本上是被税法认可的,即取得时其入账价值一般等于计税基础。

固定资产在持有期间进行后续计量时,会计上的基本计量模式是“成本—累计折旧—固定资产减值准备”。会计与税收处理的差异主要来自于折旧方法、折旧年限的不同以及固定资产减值准备的提取。

(1)折旧方法、折旧年限不同产生的差异。企业会计准则规定,企业应当根据与固定资产有关的经济利益预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法,如可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。税法中规定除某些按照规定可以采用加速折旧方法计提固定资产折旧外,基本上可以税前扣除的是按照年限平均法计提的折旧;另外,税法还就每一类固定资产的最低折旧年限做出了规定,而会计处理时按照准则规定折旧年限是由企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的使用寿命的。

(2)计提固定资产减值准备产生的差异。持有固定资产的期间内,在对固定资产计提了减值准备以后,因所计提的减值准备不允许税前扣除,其账面价值下降,但计税基础不会随资产减值准备的提取而发生变化。这样,也会造成账面价值与计税基础的差异。

固定资产账面价值=实际成本—会计累计折旧—固定资产减值准备

固定资产计税基础=实际成本—税法累计折旧

**【例 1-2】**某企业于 2007 年年末以 1 050 万元购入一项生产用固定资产,按照该项固定资产的预计使用情况,该企业在会计核算时估计其使用寿命为 10 年,计税时,按照适用税法规定,其折旧年限为 20 年。假定会计与税收均按直线法计提折旧,净残值为零,假定固定资产未计提减值准备,该企业所得税税率为 25%。试计算 2008 年 12 月 31 日该项固定资产的账面价值及计税基础和相关差异。

分析:该项固定资产在 2008 年 12 月 31 日的账面价值=1 050—1 050÷10=945(万元)

该项固定资产在 2008 年 12 月 31 日的计税基础=1 050—1 050÷20=997.5(万元)

差异=945—997.5=-52.5(万元),意味着在未来期间会减少企业的应纳税所得额和应交所得税,属于可抵扣暂时性差异,应确认相应的递延所得税资产。

借:递延所得税资产 131.250(525 000×25%)

贷:所得税费用 131.250

### 2. 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外,以其他方式取得的无形资产,初始确认时其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。

(1)对于内部研究开发形成的无形资产,企业会计准则规定,有关研究开发支出区分为两个阶段,研究阶段的支出应当费用化计入当期损益,而开发阶段符合资本化条件以后发生的支出应当资本化作为无形资产的成本;按照税法规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

内部研究开发形成的无形资产初始确认时,按照企业会计准则规定确定的成本与其计税基础一般情况下是相同的。对于享受税收优惠的研究开发支出,在形成无形资产时,按照企业会计准则规定确定的成本为研究开发过程中符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出,因税法规定按照无形资产成本的150%摊销,则其计税基础应在会计入账价值的基础上加计50%,因而产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异,但是如果该无形资产的确认不是产生于企业合并交易,同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,则不确认有关暂时性差异的所得税影响金额。

**【例1-3】**某企业当期发生研究开发支出计1 500万元,其中研究阶段支出300万元,开发阶段符合资本化条件前发生的支出为300万元,符合资本化条件后发生的支出为900万元。该企业开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途。按照税法规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

分析:某企业当期发生的研究开发支出中,按照会计规定应予费用化的金额为600万元,形成无形资产的成本为900万元,即期末所形成无形资产的账面价值为900万元。

某企业当期发生的研究开发支出中,按照税法规定可在当期税前扣除的金额为900万元( $600\text{万元} \times 150\%$ )。所形成无形资产在未来期间可予税前扣除的金额为1 350万元( $900\text{万元} \times 150\%$ ),其计税基础为1 350万元,形成暂时性差异450万元。

(2)无形资产在后续计量时,会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。

无形资产账面价值=实际成本-会计累计摊销-无形资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计摊销

企业会计准则规定,对于无形资产应根据其使用寿命情况,区分为使用寿命有限的无形资产与使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产,不要求摊销,在会计期末应进行减值调试。税法规定,企业取得的无形资产成本,应在一定期限内摊销,合同、法律未明确规定摊销期限的,应按不少于10年的期限摊销。对于使用寿命不确定的无形资产在持有期间,因摊销规定的不同,会造成其账面价值与计税基础的差异。

在对无形资产计提减值准备的情况下,因所计提的减值准备不允许税前扣除,也会造成其账面价值与计税基础的差异。

**【例1-4】**某公司2008年发生研究开发支出共计4 500万元,其中研究阶段支出900万元,开发阶段符合资本化条件前发生的支出为1 080万元,符合资本化条件后发生

的支出为2 520万元。该企业开发形成的无形资产在2008年9月28日已达到预定用途。假定该公司无形资产采用直线法摊销,并按照10年期限摊销90万元。按照税法规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。并且假定税法规定的该项无形资产摊销方法、摊销期限与会计准则规定相同。该公司所得税税率为25%。则该公司当期期末研究开发支出的计税基础为多少?产生何种暂时性差异?为多少?

分析:该公司在2008年12月31日无形资产的账面价值 $=2\,520-2\,520\div(10\times12)\times4=2\,436$ (万元)

而在2008年12月31日无形资产的计税基础 $=2\,520\times150\%-2\,520\times150\%\div(10\times12)\times4=3\,654$ (万元)

所以,产生可抵扣暂时性差异 $=2\,436-3\,654=-1\,218$ (万元)

满足条件的,应当确认递延所得税资产:

|           |                           |
|-----------|---------------------------|
| 借:递延所得税资产 | 3 045 000(12 180 000×25%) |
| 贷:所得税费用   | 3 045 000                 |

### 3. 以公允价值计量的金融资产

(1)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,其于某一会计期末的账面价值为公允价值。如果税法规定按照企业会计准则确认的公允价值变动损益在计税时不予考虑,即有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本,会造成该类金融资产账面价值与其计税基础之间的差异。

会计:账面价值=其公允价值。

税法:计税基础=其(取得)成本。

**【例1-5】**2008年10月20日,T公司自公开市场取得一项权益性投资,支付价款1 600万元,作为交易性金融资产核算。2008年12月31日,该项权益性投资的市价为1 790万元。假定税法规定对于交易性金融资产,持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额。出售时,一并计算应计入应纳税所得额的金额。

分析:企业会计准则规定对于交易性金融资产,在持有期间每个会计期末应以公允价值计量,公允价值相对于账面价值的变动计入利润表。该项交易性金融资产的期末市价为1 790万元,其按照企业会计准则规定进行核算在2008年12月31日的账面价值应为1 790万元。

因假定按照税法规定交易性金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额,其计税基础在2008年12月31日应维持原取得成本不变,即其计税基础为1 600万元。

该交易性金融资产的账面价值1 790万元与其计税基础1 600万元之间产生190万元的暂时性差异,该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额,导致企业应交所得税的增加,为应纳税暂时性差异,应确认相关的递延所得税负债。

(2)以公允价值计量且其变动计入所有者权益的金融资产。按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,对于以公允价值计量且其变动计入所有者权益(资本公积——其他资本公积)的金融资产,其于某一会计期末的账面价值为公允价值,如果税法规定按照企业会计准则确认的公允价值变动损益在计税时不予考虑,即有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本,会造成该类金融资产账面价值与其计税基础之间的差异。

会计:账面价值=其公允价值。

税法:计税基础=其(取得)成本。

## 二、负债的计税基础

负债的计税基础是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

一项负债的计税基础=负债的账面价值-未来可税前列支的金额

或: 一项负债的计税基础=该项负债的账面价值-未来期间非应税收入的金额

一般情况下,负债的确认与偿还不会影响企业的损益,也不会影响其应纳税所得额,未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额为零,计税基础即为账面价值。如企业的短期借款、应付账款等。但是,某些情况下,负债的确认可能会影响企业的损益,进而影响不同期间的应纳税所得额,使得其计税基础与账面价值之间产生差额,如按照会计规定确认的某些预计负债。

现就有关负债计税基础的确定举例说明如下:

### 1. 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,企业应将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用,同时确认预计负债。

如果税法规定,有关的支出应于发生时税前扣除,由于该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额,有关的支出实际发生时可全部税前扣除,其计税基础为零。

因其他事项确认的预计负债,应按照税法规定的计税原则确定计税基础。某些情况下,因有些事项确认的预计负债,如果税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除,即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为零,其账面价值与计税基础相同。

**【例1-6】** H企业2006年因销售产品承诺提供3年的保修服务,在当年度利润表中确认了700万元的销售费用,同时确认为预计负债,当年度未发生任何保修支出。假定按照税法规定,与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。

分析:该项预计负债在H企业2006年12月31日资产负债表中的账面价值为700万元。

因假定税法规定,与产品保修相关的费用在未来期间实际发生时才允许税前扣除,则该项负债的计税基础为账面价值扣除未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵