



高等学校精品课程建设规划教材
高等教育应用型本科规划教材

Advanced Financial Accounting

高级财务会计

主审 戴德明

主编 杨平波 孙灿明

湖南大学出版社



高等学校精品课程建设规划教材

型本科规划教材

F234.4/230

F-234.4/230

主 审

戴德明

主 编

杨平波 孙灿明

副主编

汤 健 邹玉桃

祝勇军

撰稿人

(以撰写章节先后为序)

邹玉桃 贺彩虹 汤 健 祝勇军

姚 佳 吕敏蓉 孙灿明 杨平波

敖天平

高级财务会计

Advanced Financial
Accounting

湖南大学出版社

内 容 简 介

本书以最新的企业会计准则为依据,运用理论论述和案例分析的方法,主要介绍了会计基本假设松动和会计原则延伸所产生的新业务,如租赁会计、企业合并、合并财务报表、中期财务报告、外币业务会计、物价变动会计、清算会计及合伙与分支机构会计,以及债务重组、资产负债表日后事项、所得税会计等内容,做到系统性和实践性相结合。各章均安排了“案例导入”、“本章小结”、“思考题”、“案例分析”、“练习题”等内容,增强了教材的实用性。本书可作为高校会计专业的本科生教材及非会计专业人员学习会计实务的教学用书,也可作为会计学专业教师和会计人员的业务参考书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/杨平波,孙灿明主编.——长沙:湖南大学出版社,2011.12

(高等教育应用型本科规划教材)

ISBN 978-7-5667-0118-3

I. ①高… II. ①杨…②孙 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(2011)第264532号

高级财务会计

Gaoji Caiwu Kuaiji

主 编:杨平波 孙灿明

责任编辑:谌鹏飞

责任校对:祝世英

出版发行:湖南大学出版社

责任印制:陈 燕

社 址:湖南·长沙·岳麓山

邮 编:410082

电 话:0731-88822559(发行部),88821691(编辑室),88821006(出版部)

传 真:0731-88649312(发行部),88822264(总编室)

电子邮箱:presschenpf@163.cn

网 址: <http://www.hnupress.com>

主 页: <http://blog.sina.com.cn/hnup>

印 装:衡阳顺地印务有限公司

开本:787×1092 16开

印张:23

字数:532千

版次:2012年1月第1版

印次:2012年1月第1次印刷

书号:ISBN 978-7-5667-0118-3/F·294

定价:45.00元

版权所有,盗版必究

湖南大学版图书凡有印装差错,请与发行部联系

高等学校精品课程建设规划教材

高等教育应用型本科规划教材

教材建设指导委员会

(按姓氏笔画排列)

- 王善平** 管理学博士，湖南师范大学、湖南大学教授，博士生导师
中国会计学会理事、会计教育分会常务理事，中国金融会计学会常务理事
- 王耀中** 经济学博士，长沙理工大学、湖南大学教授，博士生导师
国家社会科学基金评审专家
- 王瑞芳** 经济学博士，厦门大学教授，博士生导师
- 卢福财** 经济学博士，江西财经大学教授，博士生导师
中国企业管理研究会常务理事
- 何 振** 管理学博士，湘潭大学教授，博士生导师
教育部档案学科教学指导委员会委员，中国档案学会基础理论学术委员会副主任
- 胡鸿杰** 管理学博士，中国人民大学教授，博士生导师
中国公文写作研究会副会长，中国高教秘书学会常务理事
- 陈 收** 管理学博士，湖南大学教授，博士生导师
教育部管理类学科教学指导委员会成员
- 罗良清** 经济学博士，江西财经大学教授，博士生导师
教育部经济类学科教学指导委员会成员
- 曾福生** 经济学博士，湖南农业大学教授，博士生导师
- 彭宇文** 法学博士，武汉大学教授
- 柳思维** 湖南商学院首席教授，中南大学博士生导师
全国高等院校商业经济教学研究会副会长
- 戴德明** 经济学博士，中国人民大学教授，博士生导师
中国会计学会副会长、会计教育分会常务理事，全国会计硕士专业学位教育指导委员会副秘书长

出版说明

改革开放三十年来，我国高等教育的改革和发展实现了历史性的跨越，人才培养理念更加契合经济、社会发展的需要，针对本科教育的教学模式、课程体系和教学方法的教学改革越来越深入。特别是“十一五”期间实施的“高等学校本科教学质量与教学改革工程”建设，紧紧抓住影响本科人才培养的关键，有效推动了本科教育教学改革和人才培养质量提升，初步形成了国家级、省级、校级三级质量建设体系。

精品课程建设是高等学校教学质量与教学改革工程的重要组成部分。《教育部关于启动高等学校教学质量与教学改革工程精品课程建设工作的通知》从加强教学队伍建设、注重使用先进的教学方法与手段、重视教材建设等方面，对高等学校精品课程建设需要重点抓好的工作做了整体规划。要求高等学校整合各类教学改革成果，加大教学过程中使用信息技术的力度，加强科研与教学的紧密结合，鼓励主讲教师以建设系列化的优秀教材为目标，自行编写、制作相关教材。

为了贯彻落实胡锦涛总书记在庆祝清华大学建校 100 周年大会上的重要讲话精神和教育规划纲要，进一步深化本科教育教学改革，提高本科教育教学质量，大力提升人才培养水平，教育部、财政部决定在“十二五”期间继续实施“高等学校本科教学质量与教学改革工程”（简称“本科教学工程”）。旨在针对高等教育人才培养还不完全适应经济社会发展需要的突出问题，通过一段时间的改革建设，力争取得明显成效，更好地满足经济社会发展对应用型人才、复合型人才和拔尖创新人才的需要。

湖南大学出版社以“打造精品教材，促进教育发展”为理念出版了这套高等学校精品课程建设暨高等教育应用型本科规划教材，在选题设计思路贯彻了教育部关于培养适应地方、区域经济和社会发展需要的“本科应用型高级专门人才”的指示精神，和建立各门类、专业“校、省、国家三级精品课程体系”的工作部署，邀请了全国多所高校的优秀师资和专家学者召开教材建设专题研讨会，经过深入调查研究，突出了教材建设与办学定位、教学目标的一致性与适应性。这套教材严格遵照学科体系的知识构成和教材编写的一般规律，精心设计写作体例，科学安排知识内容，表达了一批教育工作者和出版人“精心打造精品，教材服务教育”的工作意愿。

高等学校精品课程建设暨高等教育应用型本科规划教材的顺利出版，只是这项工作的开端，在丰富教材品种、提升教材品质等方面还有许多工作要做，希望有更多的优秀教师和专家学者参与进来，为中国高等教育持续、内涵发展和新的跨越而共同努力。

高等学校精品课程建设规划教材
高等教育应用型本科规划教材
教材建设指导委员会

2011 年 10 月

目次

第一章 所得税会计

- 第一节 所得税会计概述····· (2)
- 第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异····· (3)
- 第三节 资产负债表债务法····· (10)

第二章 资产负债表日后事项

- 第一节 资产负债表日后事项概述····· (24)
- 第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理····· (28)
- 第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理····· (34)

第三章 会计政策、会计估计变更和差错更正

- 第一节 会计政策及其变更····· (39)
- 第二节 会计估计及其变更····· (48)
- 第三节 前期差错及其更正····· (53)

第四章 企业合并

- 第一节 企业合并概述····· (60)
- 第二节 企业合并会计处理方法····· (66)
- 第三节 同一控制下企业合并的会计处理····· (73)
- 第四节 非同一控制下企业合并的会计处理····· (76)

第五章 控股权取得日的合并报表

- 第一节 合并财务报表概述····· (88)
- 第二节 控股权取得日合并财务报表的编制····· (100)

第六章 控股权取得日后的合并财务报表

- 第一节 企业集团内部股权投资的抵消····· (114)
- 第二节 企业集团内部交易的抵消····· (126)
- 第三节 合并现金流量表的编制····· (141)
- 第四节 报告期内增减子公司的合并处理····· (146)

第七章 外币业务会计

- 第一节 外币业务会计概述 (151)
- 第二节 外币交易的会计处理 (154)
- 第三节 外币财务报表折算 (162)

第八章 租赁会计

- 第一节 租赁概述 (171)
- 第二节 经营租赁 (175)
- 第三节 融资租赁 (179)
- 第四节 其他租赁 (193)

第九章 分部报告与中期报告

- 第一节 分部报告 (203)
- 第二节 中期报告 (214)

第十章 债务重组

- 第一节 债务重组概述 (230)
- 第二节 债务重组的会计处理 (232)

第十一章 物价变动会计

- 第一节 物价变动会计概述 (248)
- 第二节 一般物价水平会计 (256)
- 第三节 现行成本会计 (266)
- 第四节 现行成本/不变币值会计 (277)

第十二章 合伙企业与分支机构会计

- 第一节 合伙企业会计 (290)
- 第二节 分支机构会计 (307)

第十三章 企业破产清算会计

- 第一节 企业破产清算的法律规定 (331)
- 第二节 破产企业的会计核算 (332)
- 第三节 破产企业管理人的会计核算 (341)

参考文献 (357)

后 记 (358)

第一章

所得税会计

【学习目的与要求】

通过对本章的学习,要求学习者了解企业会计准则与税收法规之间的差异,理解账面价值、计税基础、当期差异、暂时性差异的含义,熟悉资产负债表债务法核算所得税的程序,掌握应交所得税、递延所得税、当期所得税费用的确认与计量及会计处理。

【案例导入】

2011年1月21日,四川金路集团股份有限公司(股票简称:金路集团;股票代码:000510)董事局发布公告:金路集团全资子公司德阳金路高新材料有限公司(以下简称高新材料公司)于2010年3月经四川省高新技术企业认定管理小组办公室认定为高新技术企业[川高企认办〔2010〕2号]。近日,高新材料公司接到四川省什邡市国家税务局什国税通〔2010〕015号文件通知,高新材料公司于2010年12月向四川省什邡市国家税务局申请备案的“企业所得税优惠事项备案单”已经审核批准,同意高新材料公司自2011年1月1日起至“高新技术企业证书”有效期止,预缴企业所得税可暂执行15%的优惠政策(高新材料公司目前企业所得税执行税率为25%)。该项优惠政策不会对高新材料公司及金路集团2010年度经营业绩产生影响。目前,高新材料公司营业收入及净利润占金路集团比例较小,该项优惠政策对金路集团收益不会产生重大影响。由此引发我们思考:所得税的基本要素有哪些?资产负债表债务法核算所得税的基本原理是什么?在企业所得税税率变动情况下如何进行会计账务处理?

第一节 所得税会计概述

一、所得税会计的概念

所得税会计是针对会计准则与税法规定之间的差异,确认和计量当期所得税费用和应交所得税的会计。会计与税收是两个不同理论体系但关系又十分密切的学科,它们之间有着不同的目的和要求,导致会计核算在确定所得税费用和应交所得税之间不可避免地产生差异。

二、会计准则与税收法规产生差异的原因

会计准则属于技术性规则,其目的是规范企业单位对外报告的会计信息,按照统一标准提供财务状况、经营成果和现金流量情况,为投资者、债权人和管理者提供有用的决策信息。国家通过制定会计准则,配合实施宏观经济政策,对会计信息进行管制,促进社会经济资源的优化配置,使国民经济良性发展。所以会计准则属于国家经济法规制度的一部分。

税收法规是国家制定的用以调节国家和纳税人之间在征纳税方面的权利和义务关系的法律规范。税法以课税为目的,强调公平与效率,具有调节社会资源配置,公平社会财富的分配,保障国家利益和纳税人权益等功能,具有强制性、无偿性、固定性三项基本特征。

企业对外提供的财务报表要符合会计准则的要求,但必须按照税收法规进行企业所得税的申报和缴纳。由于会计准则和税收法规的目标不同,导致企业在确认当期所得税费用和应交所得税之间存在差异。当税收法规与会计准则规定不一致时,企业对其发生的经济业务或会计事项应当以会计准则为依据进行确认、计量与报告,而纳税申报必须以税收法规为依据。两者之间的差异既要承认,又要用合理的方法予以解决,即进行纳税调整。

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,是指企业在收回资产的账面价值的过程中,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从税前扣除的金额。从税收角度看,资产的计税基础是企业按照税法规定进行核算所提供的资产负债表中资产的应有余额。资产的账面价值是指按照会计准则规定进行核算所提供的报表金额。

资产在初始确认时,其计税基础一般为取得成本。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。在资产持续使用过程中,可在未来期间税前扣除的金额,是资产的取得成本减去以前期间按税法规定已经税前扣除金额的余额。资产的账面价值为按会计准则规定确定的净额。

资产账面价值与计税基础差异分析如下。

(一) 固定资产

(1) 以各种方式取得的固定资产,初始确认时,其账面价值与计税基础相等。

(2) 差异发生在后续计量中。固定资产在持续使用期间,会计准则后续计量模式是“成本—累计折旧—固定资产减值准备”;税收的后续计量模式是“成本—按照税法规定计算的累计折旧”。固定资产账面价值与计税基础之间的差异主要表现在以下两个方面:

①因折旧方法、折旧年限不同产生的差异。按照会计准则的规定,企业可以根据固定资产经济利益预期实现的方式,合理选择折旧方法,如可以按年限平均法、工作量法、年数总和法和双倍余额递减法计提折旧,且折旧年限和预计净残值由企业根据实际情况确定。按照税法的规定,企业的固定资产一般只能采用年限平均法计提折旧,且规定了每一类固定资产的最低折旧年限,如我国《企业所得税法实施条例》第59条规定,固定资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。第60条规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,固定资产计算折旧的最低年限如下:房屋、建筑物20年;飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备10年;与生产经营活动有关的器具、工具、家具等5年;飞机、火车、轮船以外的运输工具4年;电子设备3年。当企业采用的折旧方法和折旧年限与税法规定不一致时,两者出现差异就不可避免。

②因计提固定资产减值准备产生的差异。会计准则规定,企业持有固定资产期间除按规定应分期计提折旧外,会计期末还应对固定资产进行减值测试,发现减值的,应预计减值损失,计提减值准备。但税法规定预计的减值损失不能从税前扣除,而只能在损失发生当期进行税前扣除。

【例 1-1】某项固定资产，原价为 1 000 万元，预计使用年限为 5 年，企业对该项资产按双倍余额递减法计提折旧，预计净残值为 0。税法规定只能按年限平均法计提折旧，假设税法、会计准则双方规定的折旧年限和净残值相同。企业在第二年末计提折旧后，对该项固定资产进行了减值测试，计提了 80 万元的减值准备。

各年差异产生过程分析如下：

会计折旧：年折旧率 = $1/5 \times 2 \times 100\% = 40\%$ 。

第一年折旧额 = $1\,000 \times 40\% = 400$ （万元），年末账面价值为 600 万元。

第二年折旧额 = $600 \times 40\% = 240$ （万元），年末账面价值为 360 万元。

第三年折旧额 = $360 \times 40\% = 144$ （万元），计提减值准备 80 万元，年末账面价值 = $360 - 144 - 80 = 136$ （万元）。

第四年折旧额 = $136 \div 2 = 68$ （万元），年末账面价值 = $136 - 68 = 68$ （万元）。

第五年折旧额 = $136 \div 2 = 68$ （万元），年末账面价值 = $68 - 68 = 0$ 。

按税收规定计算的年折旧额 = $1\,000 \div 5 = 200$ （万元）。

第一年末计税基础： $1\,000 - 200 = 800$ （万元），账面价值小于计税基础的差异为 200 万元。

第二年末计税基础： $1\,000 - 400 = 600$ （万元），账面价值小于计税基础的差异为 240 万元。

第三年末计税基础： $1\,000 - 600 = 400$ （万元），账面价值小于计税基础的差异为 264 万元。

第四年末计税基础： $1\,000 - 800 = 200$ （万元），账面价值小于计税基础的差异为 132 万元。

第五年末计税基础： $1\,000 - 1\,000 = 0$ ，账面价值与计税基础无差异。

（二）无形资产

除自行研发形成的无形资产以外，其他来源取得的无形资产，初始计量时的入账价值与税法规定确认的成本之间，一般不存在差异。无形资产账面价值与计税基础产生的差异主要表现在以下三个方面。

1. 自行研发无形资产初始计量产生的差异

会计准则规定其研发支出要区分研究阶段和开发阶段分别处理，对于研究阶段发生的支出应当全部费用化计入当期损益；而对于开发阶段发生的支出，如果符合资本化确认条件的，应将其支出予以资本化，计入无形资产的价值，不符合资本化确认条件的，则应将其费用化计入当期损益。《企业所得税法实施条例》第 66 条规定：无形资产按照以下方法确定计税基础：

（1）外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

（2）自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

（3）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该

资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

对于研究开发费用的加计扣除专门作了如下规定：企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究费用，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% 扣除。

2. 无形资产摊销产生的差异

按照会计准则的规定，企业应根据无形资产使用寿命情况，区分为使用寿命有限的无形资产和使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命有限的无形资产，应将初始计量成本在使用寿命内分期摊销，同时还应进行减值测试，如果有迹象表明该无形资产已经减值的，应预计减值损失，计提减值准备，且计提的减值准备即使以后期间价值回升也不得再转回；对于使用寿命不确定的无形资产，不要求分期摊销，但每期末都必须进行减值测试。按照税法的规定，无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于 10 年，作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

3. 计提减值准备产生的差异

税法规定预计的无形资产减值损失不能从当期的所得税前扣除。

【例 1-2】昌盛公司 2×10 年发生研究开发支出 1 000 万元，其中研究阶段发生支出 200 万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出 200 万元，符合资本化条件后发生的支出 600 万元。假定税法规定企业的研究开发支出可按 150% 扣除。该企业开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途。

分析：2×10 年末无形资产的账面价值为 600 万元；计入当期损益的研发支出为 400 万元。因按税法规定该研发支出已全部从 2×10 年税前扣除，并且还加计扣除了 50%，因此 2×10 年末该无形资产的计税基础为零。资产账面价值大于计税基础的差异为 600 万元。

【例 1-3】华达公司于 2×10 年 1 月 1 日取得某项无形资产，取得成本为 900 万元，假设企业无法确定其使用寿命，将其作为使用寿命不能确定的无形资产未予分期摊销，经判断会计期末未发生减值。税法规定按 10 年分期摊销。

分析：2×10 年 12 月 31 日该项无形资产的账面价值为 900 万元。资产的计税基础为 810 万元（ $900 - 900 \div 10$ ），账面价值大于计税基础的差异为 90 万元。

（三）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

按照会计准则的规定，对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，会计期末的账面价值为公允价值。而税法规定公允价值变动差额不允许税前扣除，其计税基础仍为其取得成本。因此也会造成资产账面价值与计税基础之间的差异。

【例 1-4】佳虹公司于 2×10 年 8 月 8 日，从证券市场购买了某公司股票 100 万股，取得成本为 800 万元，将其划分为交易性金融资产，至年末尚未转让。2×10 年 12 月 31 日，该股票的公允价值为 880 万元。

分析：该交易性金融资产按会计准则规定，期末要将账面价值调整为 880 万元，而

资产的计税基础只能是 800 万元, 导致账面价值大于计税基础的差异为 80 万元。

与此类似的情况还有按公允价值进行后续计量的投资性房地产和可供出售的金融资产。

(四) 其他计提了减值准备的各项资产

账面价值为计提减值准备后的净额, 计税基础为资产取得成本扣除按税法规定已从以前期间税前扣除的折旧或摊销金额。凡是计提了减值准备的资产, 均会导致资产的账面价值小于计税基础。

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。负债的账面价值, 是指按照会计准则规定进行核算所提供的报表金额。

负债的确认与偿还一般不影响企业未来期间的损益, 也不影响其未来期间的应纳税所得额。当某项负债在未来偿还期间按照税法规定可予以全部扣除时, 该项负债的计税基础为 0, 如短期借款、应付账款、长期借款等; 当某项负债在未来偿还期间按照税法规定不可以全部扣除时, 该项负债的计税基础即为账面价值, 如企业按照会计准则规定确认的某些预计负债。

(一) 预计负债

预计负债是企业按照或有事项会计准则规定, 将满足预计负债确认条件的或有支出计入当期损益而确认的负债。如为已经售出的产品承诺在一定时期内免费保修, 很可能要承担付款责任的未决诉讼、未决仲裁、为其他单位债务提供的担保等。

按照会计准则的规定, 企业预计售后服务发生的支出在销售当期确认为费用。而税法规定与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除。因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金额之间的差额。因有关支出实际发生的金额可全部扣除, 其计税基础为 0。

【例 1-5】丰华公司 2×10 年售出 A 产品 100 台, 确认销售收入 1 000 万元, 承诺免费保修期为 2 年, 根据以往修理费统计, 该产品免费返修费用为收入的 5%。

分析:按会计准则规定, 企业在 2×10 年末应确认“预计负债——产品质量保证”50 万元 (1 000 万元×5%), 即负债的账面价值为 50 万元。由于税法规定产品质量保证费用只能在实际发生时才能扣除, 因此, 该笔负债的计税基础=账面价值 50 万元-未来期间税前可扣除的金额 50 万元=0。

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其计税基础。有些事项确认的预计负债, 税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除, 即企业期末确认因违反国家行政法律、法规但尚未支付的罚款及滞纳金等。由于未来期间按照税法规定可予以税前扣除的金额为 0, 因此计税基础就是账面价值。

【例 1-6】誉峰公司 2×10 年因废水未按国家有关规定进行处理，直接排入江河，污染了环境，收到环境保护部门的罚款通知单，需支付罚款 200 万元。企业认为罚款金额太大，还有可说服的争取减少罚款金额的理由，年末按会计准则规定确认了预计负债 100 万元。税法规定，凡因违反法律、法规而支付的罚款、罚金及滞纳金，不论何时支付，金额大多不能从税前扣除。

该笔负债的计税基础=账面价值 100 万元-未来期间税前列除的金额 0 万元=100（万元）

（二）预收账款

企业在收到客户预付的账款时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。税法对于收入的确认原则一般与会计准则规定相同，即会计上未确认收入时，计税时一般也不确认为应纳税所得额。该部分负债的账面价值与计税基础是相等的。但是如果企业将一些符合会计准则关于收入条件的款项确认为负债，而按税法规定应计入当期应纳税所得额时，计税基础为 0。

【例 1-7】丹胜公司 2×10 年末“其他应付款——存入保证金”账户有贷方余额 300 万元，为销售商品时向购买方收取的包装物押金。经查实，其中有 100 万元的期限已超过 3 年，企业因没有足够的证据支持不需要再偿还，故没有转作收入确认。税法规定，超过一定期限的包装物押金不论会计是否转作收入，都要转作应纳税所得额。

分析：该笔负债的账面价值 300 万元，未来可税前扣除的金额 200 万元。则其计税基础=负债账面价值 300 万元-未来税前列除的金额 200 万元=100（万元）

（三）应付职工薪酬

会计准则规定，企业为获取职工提供的服务而给予的各种形式的报酬，以及其他相关支出均应作为企业的成本、费用，在未支付前确认为负债。税法对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，该类负债的账面价值等于计税基础。

（四）其他负债

企业的其他负债项目，如应交的罚款、罚金和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计规定确认为费用，同时作为负债反映。按照税法的规定，罚款、罚金和滞纳金不允许税前扣除，其计税基础为账面价值与未来期间计税时可予税前扣除金额 0 之间的差额，即计税基础等于账面价值。

【例 1-8】芳永公司因未按税法规定缴纳税金，按规定需在 2×10 年缴纳滞纳金 50 万元，至 2×10 年 12 月 31 日，该款项尚未支付，记入了“其他应付款”账户。税法规定，企业因违反国家法律、法规规定缴纳的罚款、滞纳金不允许税前扣除。

该笔负债的计税基础=账面价值 50 万元-未来期间税前列除的金额 0 万元=50（万元）

对于罚款和滞纳金支出，会计与税收规定存在差异，但该差异仅影响发生当期，对未来期间计税不产生影响，因而不产生暂时性差异。

三、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

除企业在正常生产经营活动过程中取得的资产和负债以外,对于某些特殊交易中产生的资产、负债,其计税基础的确定也应按税法规定确定,如企业合并过程中取得资产、负债等。

《企业会计准则第20号——企业合并》规定,对企业合并应区分合并类型,视参与各方在合并前及合并后是否为同一方或相同的多方最终控制,将企业合并分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种类型。由于合并类型不同,合并方对取得的被合并方资产、负债的账面价值基础不同。如果是同一控制下的企业合并,取得的资产、负债应以被合并方的账面价值为基础确定;如果是非同一控制下的企业合并,取得的资产、负债应以公允价值为基础确定。

税法对于企业的合并、改组等交易,考虑合并中涉及的非股权支付额的比例、取得被合并方股权比例等条件,将其区分为应税合并与免税合并。对于企业合并交易所得税处理,通常情况下,将被合并企业视为按公允价值转让,处置全部资产、计算资产的转让所得,依法缴纳所得税。合并企业接受被合并企业的有关资产、计税时可以按经评估确认或税法认可的转让价值确定计税成本。由于会计准则与税法对企业合并的划分标准不同,处理原则不同,在某些情况下会造成企业合并中取得的有关资产、负债的入账价值与计税基础的差异。

四、暂时性差异

(一) 暂时性差异的含义

暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差异。其中:账面价值是指按照会计准则规定确定的有关资产、负债在资产负债表中应列示的金额;计税基础是按税法规定确定的报表金额。由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同,产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内,应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况,在这些暂时性差异发生的当期,一般应当确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

(二) 暂时性差异的分类

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

1. 应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税所得的暂时性差异,该差异在未来期间转回时,会增加转回期间的应纳税所得额。但在产生差异的当期,应确认为递延所得税负债。如果作纳税调整,应调减

本期的应税所得，调增未来转回期间的应税所得。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

(1) 资产的账面价值大于其计税基础。一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用或最终出售该项资产时会取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的总金额。资产账面价值大于计税基础的差额，即资产未来期间产生的经济利益在不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交税。

(2) 负债的账面价值小于其计税基础。一项负债的账面价值为企业预计未来期间清偿该债务时的经济利益流出，而计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异，实质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额。负债的账面价值小于计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额。产生应纳税暂时性差异时应确认相关的递延所得税负债。

2. 可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定未来资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣的暂时性差异，这种差异将减少未来期间的应交所得税。如果作纳税调整，应调增本期的应税所得，调减未来转回期间的应税所得。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：

(1) 资产的账面价值小于其计税基础。从经济含义看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税。

(2) 负债的账面价值大于其计税基础。一项负债的账面价值大于计税基础，意味着未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以扣除，减少未来期间应纳税所得额和应交的所得税。

值得注意的是，对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，在会计处理上，视同可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

3. 特殊项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值 0 与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。如企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，税法规定，不超过当年销售收入 15% 的部分准予扣除；超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。该类支出在发生时按照会计准则规定计入当期损益，不形成资产负债表中的资产，但按照税法规定可以确定其计税基础，两者之间的差异也形成暂时性差异。

【例 1-9】大永公司 2×10 年发生广告费、业务宣传费共计 800 万元，款项已经全部支付。大永公司 2×10 年实现销售收入 5 000 万元。

分析：该项业务按会计准则规定不确认资产账面价值（全部计入当期销售费用）。按照税法规定，企业发生的广告费、业务宣传费不超过当年销售收入 15% 的部分准予税前扣除；超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。因此该项业务的计税基础 = 800（万元） - 5 000（万元） × 15% = 50（万元）。账面价值 0 与计税基础 50 万元之间形成 50 万元可抵扣暂时性差异。

第三节 资产负债表债务法

一、资产负债表债务法的概念及特点

（一）资产负债表债务法的概念

资产负债表债务法是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债，按照会计准则规定确定的账面价值与按税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差异分别为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债和递延所得税资产，进而确认当期所得税费用的方法。

（二）资产负债表债务法的特点

资产负债表债务法核算所得税的特点是：每一资产负债表日应确认资产、负债的账面价值、计税基础和暂时性差异。若账面价值等于计税基础，则不存在暂时性差异；若资产的账面价值大于计税基础或负债的账面价值小于计税基础，则产生应纳税暂时性差异；若资产的账面价值小于计税基础或负债的账面价值大于计税基础，则产生可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异分别乘以适用的所得税税率，为递延所得税负债和递延所得税资产，在资产负债表中分别以资产、负债项目列报。而利润表中的所得税费用由两个部分组成，即当期所得税和递延所得税。企业当期产生的应交所得税加减递延所得税资产和负债期末与期初余额的差额为当期所得税费用额。发生特殊交易或事项（如企业合并）时，在确认交易或事项产生的资产、负债时应立即确认相关的所得税影响。

二、资产负债表核算所得税的一般程序

（1）按会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的资产和负债项目的账面价值。账面价值即为报表金额（净额）。一般资产的账面价值 = 账户余额 - 该资产各项目已计提的减值准备余额；固定资产、无形资产、按成本模式计量的投资性房地产的账面价值 = 净值余额（原价 - 累计折旧、摊销） - 已计提的减值准