



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

高等学校会计学专业核心课程教材

# 高级财务会计学

戴德明 主编



高等教育出版社  
HIGHER EDUCATION PRESS



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

高等学校会计学专业核心课程教材

# 高级财务会计学

戴德明 主编

## 内容简介

本书是普通高等教育“十一五”国家级规划教材。

本书系统地介绍了所得税、企业合并、合并财务报表、分支机构会计、租赁、金融工具确认与计量、套期保值、金融资产转移与金融工具列报、外币折算、分部报告与中期财务报告、清算会计等内容。

本书可作为高等院校会计学专业教材，也可以供经济管理类其他专业教学使用，还可作为经济管理工作者的学习参考书。

## 图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学 / 戴德明主编. —北京: 高等教育出版社, 2011.6

ISBN 978-7-04-031455-7

I. ①高… II. ①戴… 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 093768 号

策划编辑 孙乃彬 倪冠军 责任编辑 倪冠军 封面设计 张志 版式设计 范晓红  
插图绘制 黄建英 责任校对 俞声佳 责任印制 田甜

---

出版发行	高等教育出版社	咨询电话	400-810-0598
社 址	北京市西城区德外大街4号	网 址	<a href="http://www.hep.edu.cn">http://www.hep.edu.cn</a>
邮政编码	100120		<a href="http://www.hep.com.cn">http://www.hep.com.cn</a>
印 刷	北京铭传印刷有限公司	网上订购	<a href="http://www.landaco.com">http://www.landaco.com</a>
开 本	787 × 1092 1/16		<a href="http://www.landaco.com.cn">http://www.landaco.com.cn</a>
印 张	20.25	版 次	2011年7月第1版
字 数	460 000	印 次	2011年7月第1次印刷
购书热线	010-58581118	定 价	32.50元

---

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题，请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

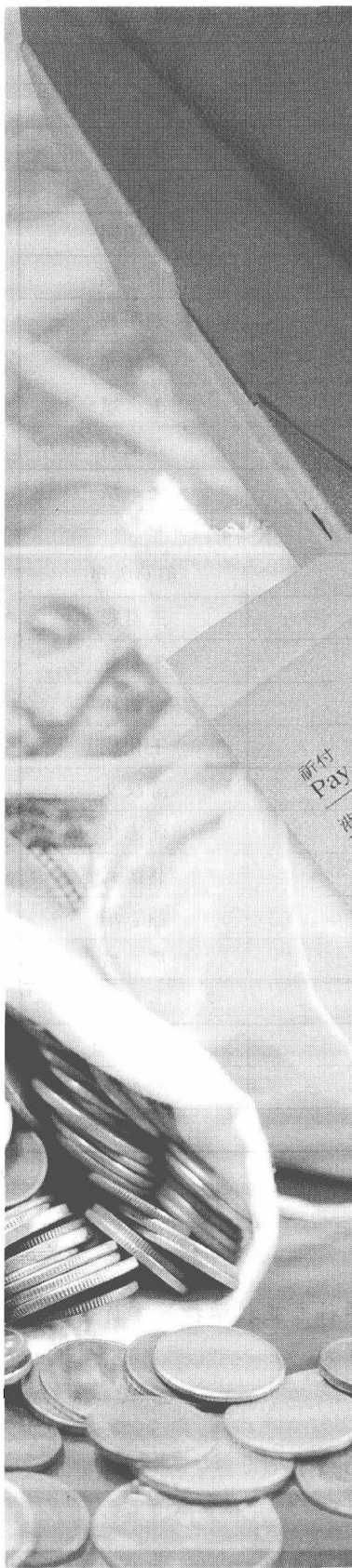
物料号 31455-00

# 总 前 言

财政部 2006 年 2 月 15 日正式发布了新的《企业会计准则》，定于 2007 年 1 月 1 日起实施。新会计准则的实施适应了市场经济条件下会计信息需求多元化的需要，适应了经济全球化下会计准则国际趋同的世界潮流。新会计准则的实施对于会计领域落实科学发展观，推进和谐社会建设有着重要的意义。为了充分反映我国新颁布实施的会计准则的实质内容，适应“十一五”期间我国对会计学、财务管理专业人才的需求，贯彻教育部关于提高高等教育教学质量的精神，引导和规范高等学校会计学、财务管理专业本科教学，培养合格人才，教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会组织编写了高等学校会计学、财务管理专业核心课程教材，已列入普通高等教育“十一五”国家级规划教材，由高等教育出版社出版。

2005 年 11 月，教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会在北京召开了会计学、财务管理专业核心课程“十一五”国家级规划教材建设会议，委员们从本科会计学专业、本科财务管理专业和非会计学、财务管理专业三个角度，按照各培养目标对核心课程的要求，就教材建设进行了讨论。在确定教材规划的基础上，推荐了会计学、财务管理专业以及非会计学、财务管理专业教材的编写单位和主编人选，通过教育部“十一五”国家级规划教材的申报并经教育部批准，最终确定了入选教材和入选主编。

2006 年 8 月在北京高等教育出版社召开了教育部会计学、财务管理专业“十一五”国家级规划教材编写会，就该套教材的编写意义、编写原则、编写要求、各教材的编写大纲进行了充分讨论，达成如下共识：(1)会计学、财务管理专业“十一五”国家级规划教材是教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会组编的唯一一套国家级规划教材，应精心组织编写，保证质量。(2)该套教材应依据我国新颁布的会计准则编写，全套教材要整体考虑，相互衔接；应在形式、结构、内容三方面体现创新，避免与同类教材简单重复。(3)要处理好会计学、财务管理、金融学三个专业课程设置的关系，本科教材与研究生教材之间的关系，各相关教材之间内容分工的关系，创新和继承的关系，课堂教学和学生学习的关系，注重教材的实用性和教学效果。(4)除主教材外，还配套学习指导(学生用)和教学课件(教师用)。



教育部会计学、财务管理专业“十一五”国家级规划教材目录与主编名录

会计学专业		
教材目录	编写单位	编写人员
会计学基础	中南财经政法大学	唐国平
中级财务会计	中南财经政法大学	罗 飞
高级财务会计学	中国人民大学	戴德明
成本管理会计	中央财经大学	孟 焰
审计与鉴证服务	东北财经大学	刘明辉
财务报告分析	山西财经大学	郭泽光
财务管理	北京工商大学	王 斌
会计信息系统	中国人民大学	张瑞君
内部控制	福州大学	潘 琰
财务管理专业		
教材目录	编写单位	编写人员
会计学	中央财经大学	王君彩
金融市场学	中南财经政法大学	朱新蓉
投资学	上海财经大学	金德环
公司财务管理	中国人民大学	王化成
成本管理	厦门大学	陈汉文
国际财务管理	北京工商大学	谢志华
高级财务管理	西南财经大学	赵德武
财务分析(第二版)	北京工商大学	谢志华
内部控制	福州大学	潘 琰
非专业班财务和会计教材		
教材目录	编写单位	编写人员
会计学概论	东北财经大学	刘永泽
财务管理概论	西南财经大学	彭韶兵

- 注：(1) 财务管理专业的《会计学》包括会计学基础和中级财务会计的内容；  
 (2) 《高级财务会计》应包括政府及非营利组织会计；  
 (3) 会计学专业和财务管理专业的《内部控制》为同一本教材。

教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会  
 2007年7月



## 前 言

长期以来,《高级财务会计学》教材由于其本身内容的特殊,往往不具有较强的系统性。《高级财务会计学》是对《中级财务会计学》的补充和深化,在很大程度上具有专题性。虽然系统性不是很强,但基本的内容却大同小异。企业合并和合并财务报表是《高级财务会计学》传统的、基本的内容。由于这部分内容的复杂性,其所占篇幅往往较大。

我们在编写本教材的过程中,重视对相关原理的阐述,力求引导学生积极思考。我们认为,会计课程的教学要更加重视学生的长远发展,更加重视学生的基本素质和能力的培养。大学会计教育不能局限于现行法律、法规的介绍与解释,而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。一是因为社会经济环境日趋复杂,对会计专业人才的要求日益提高。随着信息技术的快速发展,很多技能性的会计核算工作逐渐由计算机所替代,会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势,这就要求我们将人才培养的重点由核算型人才的培养转向管理型人才的培养。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则,也要求会计专业人士具有更强的专业判断能力。为了培养学生适应环境变化的能力,在教材的编写和使用中重视“以问题为导向”可能是一种有效的方法。它要求我们在教材和教学中更多地以提出问题、分析问题和解决问题的方式,引导学生思考,更好地将会计准则等规定的介绍和解释融入到基本理论的阐释之中、融入到解决问题的探索过程之中。

以“企业合并”为例,我们可以在描述和界定现实生活中客观存在的企业合并现象之后,引导学生思考企业合并给会计带来了什么特殊的问题;然后,与学生一起思考,寻找解决问题的可能方法;在讨论各种可能方法的基本原理的基础上,深入分析各种方法的优点和缺点,特别是各种可能方法的运用对财务报表的影响,进而分析对利益相关者的行为的可能影响;最后,指出我国现行会计准则的规定。这样安排的好处包括:一是有助于培养学生的能力;二是有助于增强学生的学习兴趣。同时从长远来看,打下坚实的专业基础也有利于学生参加注册会计师的考试。

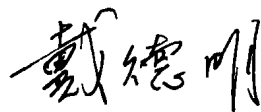
我们在教材中穿插了一些具有探索性的问题和相关介绍,希望借此引导学生多一些思考。

本教材可供会计专业本科高年级和硕士研究生教学使用,也可以作为实务工作者学习的参考书。本教材由戴德明教授担任主编,负责全书的框架设计、章节总纂和全书定稿。各章的执笔分工

是:第1章到第5章由戴德明执笔,第7章到第12章由周华执笔,第6章和第13章由曹伟执笔。

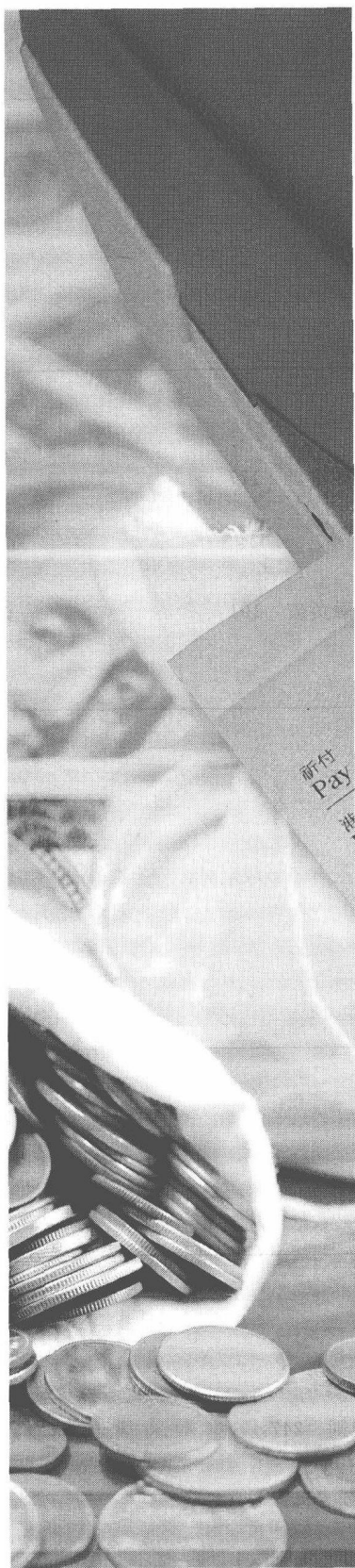
感谢高等教育出版社的策划、编辑及其他工作人员的辛勤劳动,感谢罗飞教授、刘永泽教授等多位专家在大纲讨论等环节提出的宝贵意见。

由于作者水平有限,书中难免存在不足乃至错误之处,敬请读者批评指正。



2011年3月

II  
前  
言



# 目 录

---

## 第 1 章 所得税 1

- 第一节 会计准则与税收法规的差异分析 2
- 第二节 所得税会计的一般分析 5
- 第三节 资产负债表债务法的基本原理 8
- 第四节 资产负债表债务法运用的特殊问题 15
- 第五节 所得税会计信息的披露 22

---

## 第 2 章 企业合并 25

- 第一节 企业合并的原因与方式 26
- 第二节 企业合并的基本会计问题 29
- 第三节 企业合并的会计方法 32
- 第四节 企业合并信息的披露 45

---

## 第 3 章 合并财务报表(上) 50

- 第一节 合并财务报表的意义与合并范围的确定 51
- 第二节 合并财务报表的合并理论与编制程序 54
- 第三节 非同一控制下的控股合并条件下合并工作底稿的编制 58
- 第四节 同一控制下的控股合并条件下合并工作底稿的编制 73

---

## 第 4 章 合并财务报表(中) 84

- 第一节 集团内部交易的分类与抵消方法 85
- 第二节 集团内部的存货交易 87
- 第三节 集团内部的非流动资产交易 94
- 第四节 集团内部的债券投资 95

---

## 第 5 章 合并财务报表(下) 105

- 第一节 合并现金流量表与合并股东权益变动表 106
- 第二节 集团内部交易相关资产减值准备的抵消 111
- 第三节 母公司分步实现控股合并 119
- 第四节 复杂持股结构下合并财务报表的编制 125

---

## 第 6 章 分支机构会计 136

- 第一节 分支机构会计的特点 137



---

**第7章 租赁 152**

- 第一节 定义与分类 153
- 第二节 融资租赁中承租人的会计处理 154
- 第三节 融资租赁中出租人的会计处理 160
- 第四节 经营租赁 166
- 第五节 售后租回业务的会计处理 167

---

**第8章 金融工具的确认与计量 174**

- 第一节 金融工具及其带来的会计问题 175
- 第二节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产 177
- 第三节 持有至到期投资 180
- 第四节 贷款及应收款项 186
- 第五节 可供出售金融资产 188
- 第六节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债 191
- 第七节 其他金融负债 192

---

**第9章 套期保值 198**

- 第一节 套期保值概述 199
- 第二节 套期工具和被套期项目 200
- 第三节 运用套期会计方法的条件 202
- 第四节 公允价值套期的套期会计 204
- 第五节 现金流量套期的套期会计 207
- 第六节 境外经营净投资套期的套期会计 210
- 第七节 套期保值会计对传统财务会的冲击 212

---

**第10章 金融资产转移与金融工具列报 215**

- 第一节 金融资产转移 216
- 第二节 权益工具的确认和计量 223
- 第三节 金融工具披露 228

---

**第11章 外币折算 236**

- 第一节 外币折算概述 237
- 第二节 外币交易的会计处理 239
- 第三节 外币财务报表折算的理论与方法 245
- 第四节 我国会计准则体系中的外币财务报表折算规则 247

---

**第12章 分部报告和中期财务报告 255**

- 第一节 分部报告 256

第二节 中期财务报告 260

---

**第 13 章 清算会计 266**

- 第一节 清算会计的特点 267
- 第二节 破产清算会计的内容和程序 270
- 第三节 破产清算会计处理程序举例 274
- 第四节 破产清算会计的财务报告 281
- 第五节 非破产清算会计 285

---

**附录 292**

- 附录一 实际利率与实际利率法 292
- 附录二 一般复利终值系数表 301
- 附录三 一般复利现值系数表 304
- 附录四 年金复利终值系数表 307
- 附录五 年金复利现值系数表 310

---

**参考文献 313**



# 第 1 章 所 得 税

如果一家企业按照税法的规定,被认定为所得税的纳税主体,那么企业就面临所得税的会计确认、计量与相关信息的披露问题。由于税法与会计准则的目标不同,因而二者在确认、计量方面的相关规定往往存在差异,这就需要解决会计处理方法的选择问题:是否只依照税法规定所确定的应纳税所得额进行会计确认、计量和报告,而不考虑二者差异的影响?如果考虑二者差异的影响,是基于利润表视角进行分析,还是基于资产负债表视角进行分析?或者具体地说,要不要确认递延所得税负债和递延所得税资产?如果确认的话,要如何确认和计量?

## 第一节 会计准则与税收法规的差异分析

### 一、会计准则与税收法规的目的不同

会计准则与所得税法的目的和要求不同。会计准则的目的是规范企业的对外财务报告,以便如实地反映企业的财务状况、经营成果与现金流量情况。所得税法是由国家制定并强制推行的,其目的主要有两个:一是取得收入,行使国家作为社会组织的正当权利;二是发挥国家宏观调控的职能,履行国家管理社会的职责。国家通过税法的实施,发挥税收的经济杠杆作用,体现国家的鼓励和限制政策,并合理调整国家与纳税人的分配关系。

会计与税法之间的关系存在两种基本模式:统一模式与分离模式。前者是指会计规定与税法规定保持完全一致;后者是指会计规定与税法规定相分离,二者在确认、计量方面的规定有所不同。

统一模式的优点是可以节约数据处理成本,便于税务机关实施基于会计数据的税收监管。

分离模式的优点是考虑了会计准则与税收法规的目的不同,可以更好地服务于不同的目的和要求;其缺点是成本较高。

显然,如果采用统一模式,则所得税的会计处理就非常简单。

随着社会的发展,越来越多的国家采用了分离模式。在分离模式下,如何在对外财务报告上反映与所得税有关的会计信息,便成为一个重要的问题。作为财务会计重要内容的所得税会计,要着重解决对外财务报告中与所得税有关的会计确认、计量与披露问题,而不是如何确定应纳税所得额、如何申报纳税的问题。

企业对外提供的财务报告要符合会计准则的要求,企业申报所得税时则要遵循税收法规的规定。由于会计准则与税收法规的目的不同,二者的相关规定往往存在差异。为了服务于财务会计的目的,研究所得税会计的确认、计量和报告问题,可以分别从特定期间与特定时点两个不同的角度,或者说从利润表和资产负债表两个不同的角度,分析会计准则与税收法规在确认和计量方面的差异。

### 二、从特定期间的角度分析会计准则与税收法规之间的具体差异

长期以来,人们重视从特定期间的角度,也就是从利润表的角度,分析会计准则与税收法规之间的差异,特别关注税前会计利润与应纳税所得之间的差异。税前会计利润是按照会计准则的规定确定扣减所得税费用之前的会计利润,也就是利润总额。应纳税所得则是按照税收法规的规定确定的应该缴纳所得税的收益或所得。按照税前会计利润与应纳税所得之间产生差异的原因,可以将二者的差异分为永久性差异与时间性差异。

#### (一) 永久性差异

永久性差异是指税前会计利润与应纳税所得之间由于计算口径不同而形成的、不能在以后各期转回的差异。具体说来,这种差异形成的原因是,某些收入或支出项目,在计算税前会计利润时包括在内,而在计算应纳税所得时不包括在内,或者相反。

而且不能在以后期间转回,因而是永久存在的差异。例如,企业购买国库券作为投资所获得的利息收入,按会计准则的要求应确认为投资收益,因而应包括在税前会计利润中,而税法为了鼓励企业投资于国库券,规定该利息收入免征所得税,因而不包括在应纳税所得中。这就体现了会计准则与税收法规在确认方面的差异。

## (二) 时间性差异

时间性差异是指税前会计利润与应纳税所得之间由于收支确认的时间先后不同而形成的、可以在以后期间转回的差异。这种差异的形成原因是,对某些收入或支出项目的确认,税前会计利润要先于应纳税所得,或者相反。例如,对于无形资产的摊销,财务会计所采用的摊销期限可能与税法的规定不一致,因而各期的摊销额不同,但各期摊销额之和相同。又如,对于固定资产折旧,财务会计所采用的折旧方法可能与税法的规定不同,或者折旧方法相同但所确定的折旧年限不同,因而在特定的期间按两种标准计算的折旧额不同,但按两种标准计算的各期折旧额之和相等。

在实际工作中,企业申报交纳所得税,一般是在税前会计利润的基础上调整永久性差异和时间性差异,以确定应纳税所得,计算应交所得税。

**【例 1-1】** 假设某公司于 20×6 年年初成立,从事商品流通业务,当年实现税前会计利润 600 000 元。该公司适用的所得税税率为 25%。当年发生下列与纳税有关的事项:

- (1) 会计上确认了 6 000 元国库券利息收入,按税法规定该利息收入不交所得税。
- (2) 当年发生工资费用 450 000 元,按税法规定核定该公司的计税工资为 380 000 元。
- (3) 由于违反环保法规被罚款 9 000 元。
- (4) 年初购入的一台新设备,成本为 40 000 元,预计无残值。税法规定采用直线法计提折旧,但折旧年限为 5 年。会计上也采用直线法计提折旧,但折旧年限为 8 年。

分析:

在上述各事项中,前三项都属于永久性差异,而第四项属于时间性差异。

设备的计税折旧 =  $40\,000 \div 5 = 8\,000$ (元)

设备的会计折旧 =  $40\,000 \div 8 = 5\,000$ (元)

时间性差异 =  $8\,000 - 5\,000 = 3\,000$ (元)

应纳税所得 =  $600\,000 - 6\,000 + (450\,000 - 380\,000) + 9\,000 - 3\,000 = 670\,000$ (元)

应交所得税 =  $670\,000 \times 25\% = 167\,500$ (元)

## 三、从特定时点的角度分析会计准则与税收法规之间的具体差异

除了从特定期间的角度分析会计准则与税收法规之间的具体差异外,还可以在交易发生的时点和资产负债表日,从特定时点的角度,也就是从资产负债表的角度,分析企业资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异。为此,需要首先明确计税基础和暂时性差异的概念。

### (一) 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。

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。

资产所代表的未来经济利益流入企业时,有可能需要纳税,产生应税收益。而资产的计税基础就是在未来期间计算应税收益时可以抵扣的部分,即不需纳税的金额。负债导致未来经济利益流出企业时,有可能可以抵扣应税所得,产生可抵扣费用。而负债的计税基础就是在未来期间计算应税收益时不可抵扣的部分。因此,通俗地讲,资产的计税基础是未来依据税法计算应纳税所得额时可以抵扣的金额;负债的计税基础是未来依据税法计算应纳税所得额时不可抵扣的金额。

## (二) 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。按照对未来期间应税金额的影响,暂时性差异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,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,将导致产生应税金额的暂时性差异。因此,在满足规定条件的情况下,应确认相应的递延所得税负债。

可抵扣暂时性差异,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,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。因此,在满足规定条件的情况下,应确认相应的递延所得税资产。

**【例 1-2】** 20×3 年年末北方公司以银行存款 150 000 元购入管理用 A 设备,并投入使用。会计规定采用直线法计提折旧,折旧年限为 5 年,无残值。税法也规定采用直线法计提折旧,但折旧年限为 3 年,不考虑资产减值情况。

分析:

20×4 年确认计税折旧 50 000 元,剩余 100 000 元计税折旧可以在以后年度确认。这意味着以后年度在对该固定资产所产生的经济利益(金额不确定也不需确定)征税时有 100 000 元不需要纳税(可以抵扣),因此,可得出以下结论。

20×4 年年末固定资产的计税基础为 100 000 元,账面价值为 120 000 元,相应的暂时性差异为应纳税暂时性差异:120 000-100 000=20 000(元);

20×5 年年末固定资产的计税基础为 50 000 元,账面价值为 90 000 元,相应的暂时性差异为应纳税暂时性差异:90 000-50 000=40 000(元);

20×6 年年末固定资产的计税基础为 0 元,账面价值为 60 000 元,相应的暂时性差异为应纳税暂时性差异:60 000-0=60 000(元);

20×7 年年末固定资产的计税基础为 0 元,账面价值为 30 000 元,相应的暂时性差异为应纳税暂时性差异:30 000-0=30 000(元);

20×8 年年末固定资产的计税基础为 0 元,由于账面价值也为 0,因此相应的暂时性差异为 0,即不存在暂时性差异。

计算过程如表 1-1 所示。

表 1-1 计税基础和暂时性差异的计算

单位:元

	20×4 年	20×5 年	20×6 年	20×7 年	20×8 年
本年会计折旧	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000
年末账面价值	120 000	90 000	60 000	30 000	0
本年计税折旧	50 000	50 000	50 000	0	0
年末计税基础	100 000	50 000	0	0	0
年末暂时性差异	20 000	40 000	60 000	30 000	0

【例 1-3】乙公司 20×6 年年末以 100 000 元购入一台设备,会计和税法都按直线法计提折旧,折旧年限均为 5 年,不考虑残值。20×7 年末进行减值测试,确定其可收回金额为 70 000 元。

分析:

$$20 \times 7 \text{ 年折旧} = 100\,000 \div 5 = 20\,000 (\text{元})$$

$$20 \times 7 \text{ 年年末的折余价值} = 100\,000 - 20\,000 = 80\,000 (\text{元})$$

$$2007 \text{ 年应计提的减值准备} = 80\,000 - 70\,000 = 10\,000 (\text{元})$$

$$2007 \text{ 年年末账面价值} = 100\,000 - 20\,000 - 10\,000 = 70\,000 (\text{元})$$

$$2007 \text{ 年年末计税基础} = 80\,000 (\text{元})$$

$$2007 \text{ 年年末暂时性差异} = 80\,000 - 70\,000 = 10\,000 (\text{元})$$

【例 1-4】乙公司 20×8 年 12 月因违反环保法规,被环保部门罚款 200 万元,到年末尚未支付。

分析:

由于税款规定,企业因违反国家有关法律法规而支付的罚款和滞纳金不允许税前抵扣,因此,在以后支付这 200 万元罚款的年份可以抵扣的金额为 0,该项负债的计税基础为 200 万元,相应的暂时性差异为 0。

暂时性差异与时间性差异是两个不同的概念,其内容也不完全一致,二者之间不是一种简单的包含关系。因为时间性差异是税前会计利润与应纳税所得额之间的差额的一部分,因而在性质上是属于期间指标;而暂时性差异是资产或负债的计税基础与其账面金额的差额,因而在性质上是属于时点指标。时点指标与期间指标之间当然不可能是一种包含与被包含的关系。对于形成时间性差异的交易或事项来说,虽然特定期间的所有时间性差异都对应有期末相等金额的暂时性差异,与这类时间性差异相关的期末暂时性差异在金额上等于各期时间性差异的代数和。而且,某些暂时性差异没有对应的时间性差异。

## 第二节 所得税会计的一般分析

### 一、所得税会计的基本问题

基于服务于财务会计的目标,对于所得税会计,需要面对以下几个层次的问题。

第一层次是是否确认所得税的会计影响。按照这一标准,可以将所得税的会计处理方法分为应付税款法与纳税影响会计法两种。应付税款法是一种不进行所得税

跨期分摊的方法;纳税影响会计法则要试图将所得税在不同会计期间之间进行合理分摊,使所得税有恰当的归属。

第二层次是基于何种视角反映所得税的会计影响。如前所述,在分析会计准则与税收法规之间的差异时,可以分别从利润表的角度和资产负债表的角度考虑问题,这就决定了关于所得税的会计确认、计量和报告问题的讨论,在反映所得税的影响时,也可以分别从利润表视角与资产负债表视角进行。据此,可以将纳税影响会计法分为基于利润表的纳税影响会计法和基于资产负债表的纳税影响会计法,基于资产负债表的纳税影响会计法又称为资产负债表债务法。

第三层次是在资产负债表债务法下,应当如何进行会计确认、计量和报告。

## 二、应付税款法

应付税款法是一种以按税法规定计算的应交所得税作为本期所得税费用的方法,该方法不反映会计准则与税收法规之间差异的跨期影响。

例如,根据【例 1-1】的资料及计算结果,如果该企业采用应付税款法确认所得税费用,则 20×6 年确认所得税费用的分录如下:

借:所得税费用 167 500  
贷:应交税费——应交所得税 167 500

应付税款法的最大优点是简单、易于操作,但这种方法也存在明显的缺点,这可以分别从利润表和资产负债表的角度分析其缺点。

从利润表的角度来看,由于应付税款法对时间性差异的所得税影响不进行跨期分摊,会导致所确认的所得税费用与税前会计利润之间不配比,容易引起报表使用者的误解,可举【例 1-5】说明。

【例 1-5】 甲公司于 20×5 年年初成立,当年税前会计利润与应纳税所得之间有时间性差异,而无永久性差异。20×6 年全部转回上年发生的时间性差异,当年没有发生其他时间性差异和永久性差异。有关数据与计算过程如表 1-2 所示。

表 1-2 例 1-5 有关数据与计算过程

项目	年份		
	20×5 年	20×6 年	合计
应纳税所得(1)	400 000	1 200 000	1 600 000
应交所得税(2)=(1)×25%	100 000	300 000	400 000
税前会计利润(3)	800 000	800 000	1 600 000
所得税费用(4)=(2)	100 000	300 000	400 000
税后利润(5)=(3)-(4)	700 000	500 000	1 200 000

甲公司 20×5 年与 20×6 年的税前会计利润完全相同,但由于时间性差异的存在,这两年的应交所得税相差 200 000 元,应付税款法下这两年的所得税费用也相差 200 000 元,税后利润相差 200 000 元。

从资产负债表的角度来看,应付税款法只在资产负债表上反映法定的应交所得税,而不确认由于所得税因素会导致未来经济利益流出企业的递延所得税负债,以及会导致未来经济利益流入企业的递延所得税资产,这就使资产负债表不能如实反映



企业的财务状况,也不利于利润表如实反映企业的经营成果。

### 三、基于利润表的纳税影响会计法

该方法将关注的焦点放在利润表中所得税费用的确定上,因而重视从特定期间的角度分析会计准则与税收法规之间的具体差异,着眼于税前会计利润与应纳税所得之间的差异。如前所述,可将二者的差异分为永久性差异与时间性差异。时间性差异按照其对未来的影响可以分为应纳税时间性差异与可抵扣时间性差异两种。应纳税时间性差异是指会导致形成递延税款贷项的时间性差异,可抵扣时间性差异则是指会导致形成递延税款借项的时间性差异。该方法相对于应付税款法的根本特点在于,要反映时间性差异的跨期影响,从而有利于如实反映企业的财务状况与经营成果。

**【例 1-6】** 根据例 1-2,20×3 年年末北方公司以银行存款 150 000 元购入管理用 A 设备,并投入使用。会计规定采用直线法计提折旧,折旧年限为 5 年,无残值。税法也规定采用直线法计提折旧,但折旧年限为 3 年,不考虑资产减值情况。进一步假设每年计提折旧前的税前会计利润为 100 000 元,第一年年初无递延税款余额,所得税税率为 25%。企业不存在任何其他会计与税收差异。

分析:

(1) 20×4 年相关计算过程如下。

本年会计折旧 = 150 000 ÷ 5 = 30 000(元)

本年税前会计利润 = 100 000 - 30 000 = 70 000(元)

本年计税折旧 = 150 000 ÷ 3 = 50 000(元)

本年应纳税时间性差异 = 50 000 - 30 000 = 20 000(元)

本年应确认递延税款贷项 = 20 000 × 25% = 5 000(元)

本年应纳税所得 = 本年税前会计利润 - 本年应纳税时间性差异 ± 永久性差异调整数 = 70 000 - 20 000 ± 0 = 50 000(元)

本年应交所得税 = 50 000 × 25% = 12 500(元)

本年所得税费用 = (本年税前会计利润 ± 永久性差异调整数) × 25% = (70 000 ± 0) × 25% = 17 500(元)

应编制如下会计分录,

借:所得税费用	17 500
贷:应交税费——应交所得税	12 500
递延税款	5 000

(2) 20×5 年的计算过程与 20×4 年相同。

(3) 20×6 年的计算过程与 20×4 年相同。

(4) 20×7 年相关计算过程如下。

本年会计折旧 = 150 000 ÷ 5 = 30 000(元)

本年税前会计利润 = 100 000 - 30 000 = 70 000(元)

本年计税折旧 = 0(元)

本年转回应纳税时间性差异 = 0 - 30 000 = -30 000(元)

本年应转回的递延税款贷项 = -30 000 × 25% = -7 500(元)