

Workbook for Advanced Financial Accounting

高等学校会计学与财务管理专业系列教材

# 高级财务会计 学习指导与习题集

主 编 黄中生 路国平

副主编 何太明



高等教育出版社  
HIGHER EDUCATION PRESS

GAOJI CAIWU KUAIJI XUEXI ZHIDAO YU XITIJ

介绍内容

高等学校会计学与财务管理专业系列教材

# 高级财务会计 学习指导与习题集

Workbook for Advanced Financial Accounting

主 编 黄中生 路国平

副主编 何太明



高等教育出版社·北京  
HIGHER EDUCATION PRESS BEIJING

## 内容简介

本书是与《高级财务会计》(黄中生、路国平主编)相配套的学习指导与习题集,各章内容主要包括学习要求,重点和难点,主要内容讲解,练习题(包括单项选择题、多项选择题、判断题、计算及会计处理题)以及练习题参考答案及解析。书中将教材各章的主要内容用表格的形式呈现并予以讲解,条理性、层次性强;练习题的设计紧扣知识点,突出理论联系实际和对学生实际操作能力的培养,适合学生预习和复习。

本书可作为高等学校《高级财务会计》教材的配套用书,也可以作为高级财务会计学习者的学习参考用书。

## 图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学习指导与习题集 / 黄中生, 路国平主编. —北京: 高等教育出版社, 2014. 1  
ISBN 978-7-04-039204-3

I. ①高… II. ①黄… ②路… III. ①财务会计 - 高等学校 - 习题集 IV. ①F234. 4-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 017481 号

策划编辑 林 荫 王利丹 责任编辑 林 荫 封面设计 吴 昊 责任印制 蔡敏燕

---

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	上海华教印务有限公司		<a href="http://www.hepsh.com">http://www.hepsh.com</a>
开 本	787mm×1092mm 1/16	网上订购	<a href="http://www.landrace.com">http://www.landrace.com</a>
印 张	11.25		<a href="http://www.landrace.com.cn">http://www.landrace.com.cn</a>
字 数	288 千字	版 次	2014 年 1 月第 1 版
购书热线	021-56717287	印 次	2014 年 1 月第 1 次印刷
	010-58581118	定 价	20.00 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 39204-00

# 前 言

《高级财务会计学习指导与习题集》是与《高级财务会计》教材(黄中生、路国平主编)相配套的教学辅导用书。本书按照《高级财务会计》教材的内容编写学习指导和练习题,其章节和编排顺序与教材一致,便于学生在学习中对照使用。

本书的主要内容包括:每章的学习要求、重点和难点、主要内容讲解、练习题和练习题参考答案及解析。学习要求指出了每章应掌握的内容以及学习应该达到的目标;重点和难点则指出了每章应该重点掌握的内容以及学习中比较难以理解和掌握的内容;主要内容讲解则对每章的重点内容采用表格的方式进行了概括和总结,条理清晰,层次分明,有助于学生自学和复习。每一章节的练习题题型包括:单项选择题、多项选择题、判断题、计算及会计处理题(或综合题)。练习题按照循序渐进的方式进行组织,难易结合,既有会计理论方面知识点的练习,也有会计实务的具体操作练习,所有题目均配有参考答案及解析,有助于学生检测和巩固所学知识。

本书由黄中生、路国平和何太明编写。其中黄中生编写第一章、第二章、第七章、第八章、第九章、第十章、第十一章,路国平编写第四章和第五章,何太明编写第三章和第六章,最后由黄中生、路国平总纂定稿。

本书适用于会计学、审计学、财务管理等本科专业高级财务会计课程的教学,也可以作为其他经济类专业的财务会计学习者的学习参考用书。

由于作者水平有限,书中难免存在错误和不足之处,敬请读者批评指正。

编 者

2014年1月

# 目 录

第一章 绪论	1
一、学习要求	1
二、重点和难点	1
三、主要内容讲解	1
四、练习题	2
第二章 所得税会计	3
一、学习要求	3
二、重点和难点	3
三、主要内容讲解	3
四、练习题	10
第三章 外币业务会计	18
一、学习要求	18
二、重点和难点	18
三、主要内容讲解	18
四、练习题	22
第四章 企业合并	30
一、学习要求	30
二、重点和难点	30
三、主要内容讲解	30
四、练习题	37
第五章 合并财务报表	50
一、学习要求	50
二、重点和难点	50
三、主要内容讲解	50
四、练习题	61

第六章 租赁 .....	70
一、学习要求 .....	70
二、重点和难点 .....	70
三、主要内容讲解 .....	70
四、练习题 .....	75
第七章 非货币性资产交换 .....	84
一、学习要求 .....	84
二、重点和难点 .....	84
三、主要内容讲解 .....	84
四、练习题 .....	87
第八章 股份支付 .....	94
一、学习要求 .....	94
二、重点和难点 .....	94
三、主要内容讲解 .....	94
四、练习题 .....	97
第九章 套期保值 .....	104
一、学习要求 .....	104
二、重点和难点 .....	104
三、主要内容讲解 .....	104
四、练习题 .....	107
第十章 债务重组 .....	109
一、学习要求 .....	109
二、重点和难点 .....	109
三、主要内容讲解 .....	109
四、练习题 .....	113
第十一章 破产清算会计 .....	122
一、学习要求 .....	122
二、重点和难点 .....	122
三、主要内容讲解 .....	122
四、练习题 .....	124
练习题参考答案及解析 .....	127

# 第一章 绪 论

## 一、学习要求

通过本章的学习,重点理解掌握以下内容:

1. 高级财务会的性质和特征;
2. 高级财务会的产生和发展;
3. 高级财务会形成的基础;
4. 高级财务会研究的内容。

## 二、重点和难点

1. 重点:高级财务会的性质、特征及形成基础。
2. 难点:高级财务会的形成基础。

## 三、主要内容讲解

1. 高级财务会的含义	<p>高级财务会是指随着社会经济的发展,对原有财务会内容的补充、延伸和发展,是专门研究财务会中特定领域的一门学科</p> <p>高级财务会之所以“高级”,是因为它对特殊事项的会计处理,无论在假设和原则方面,还是在程序和方法方面,都是对中级财务会的突破</p> <p>高级财务会学与会计学原理、中级财务会共同构成了财务会的内容</p>
2. 高级财务会的特征	<p>与中级财务会相比,高级财务会具有以下特征:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 研究的内容复杂、涉及的领域宽广、探讨的问题新颖</li> <li>(2) 高级财务会核算的事项主要表现为一些特殊的经济业务和特殊经营方式企业的特殊会计事项</li> <li>(3) 高级财务会还处于不断发展之中</li> </ol>
3. 高级财务会产生的根本原因	<p>经济环境的变化是高级财务会产生的根本原因。第二次世界大战之后,世界经济环境出现了很大的变化,这主要表现为企业间相互进行股权投资、通货膨胀严重、跨国经营普遍、衍生金融工具大量出现、企业合并、兼并以及破产席卷全球。这些经济环境的变化,导致了很多新的经济业务的出现,而原有的财务会框架难以对这些业务进行处理,因此,高级财务会应运而生</p>
4. 高级财务会产生的理论基础	<p>高级财务会产生于会计所处的客观经济环境的变化。客观经济环境的变化会使得会计环境发生重大变化,进而使得传统经济环境下形成的会计基本假设和会计处理原则受到严重冲击。客观经济环境的变化或改变使得有些会计假设被突破,有些会计假设被否定。客观经济环境发生变化所引起会计假设的松动是高级财务会形成的基础</p> <p>在客观经济环境变化下产生的新的会计业务尽管不符合传统会计假设的要求,但根据财务会的目标以及会计信息的质量要求,这些会计业务也需要进行监督和反映,也需要在会计中进行处理并在财务报告中得到反映。因此,财务会目标以及会计信息的质量要求是高级财务会产生的理论基础</p>

5. 高级财务会计的发展	<p>高级财务会计产生后,经历了三个发展阶段:高级财务会计的萌芽期、高级财务会计的发展期以及高级财务会计的成熟期</p> <p>高级财务会计的萌芽期以对物价变动的会计处理为标志</p> <p>高级财务会计发展期主要表现为对租赁、合并和合并报表以及物价变动等经济业务或事项的会计处理的规范上</p> <p>高级财务会计成熟期表现为高级财务会计的基本内容、处理指导思想和方法都已基本形成,并得到了会计职业界的广泛认可与接受,成为一种会计惯例</p>
6. 高级财务会计的内容	<p>在确定高级财务会计的内容时,一般以经济事项与四项会计假设关系为理论基础确定高级财务会计的研究范围,但同时也要考虑与中级财务会计的衔接。一般而言,高级财务会计主要包括以下五个方面的内容:</p> <p>(1) 一般企业的特殊业务</p> <p>(2) 特殊经营企业的业务</p> <p>(3) 企业在某一特定时期的业务</p> <p>(4) 特殊主体的业务</p> <p>(5) 特殊组织形式的业务</p>

#### 四、练习题

高级财务会计产生的原因是什么?你认为应该如何确定高级财务会计的内容?



## 第二章 所得税会计

2

### 一、学习要求

通过本章的学习,重点理解掌握以下内容:

1. 所得税会计产生的原因;
2. 永久性差异和时间性差异的含义和类型;
3. 资产负债表债务法的会计核算原理和程序;
4. 资产、负债计税基础的概念及其确定;
5. 暂时性差异的性质、类型及形成原因;
6. 递延所得税资产以及递延所得税负债的确认和计量;
7. 应纳税所得额和应交所得税的确定;
8. 所得税费用的确定及其会计处理。

### 二、重点和难点

1. 重点: 所得税会计产生的原因;资产负债表债务法的原理及其具体运用——资产、负债计税基础的确定;可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异的确定;递延所得税资产以及递延所得税负债的确认和计量;应纳税所得额和应交所得税的确定;所得税费用的确定及其会计处理。

2. 难点: 资产负债表债务法的原理;资产、负债计税基础的确定;可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异的确定;递延所得税、应纳税所得额、应交所得税和所得税费用的确定及其会计处理。

### 三、主要内容讲解

#### (一) 所得税会计的含义及其与税法之间的差异

1. 所得税会计	所得税会计形成的原因在于会计和税法目标存在差异,这种差异会导致应纳税所得额和会计利润存在差异,对差异的处理就形成了所得税会计		
2. 会计和税法之间的差异	永久性差异	概念	永久性差异是指在某一会计期间,由于会计准则与税法在计算收益、费用或损失时由于口径不同所产生的应纳税所得额与税前会计利润之间的差异。这种差异在本期发生,不会在以后各期转回
		类型	(1) 按会计准则规定核算时作为收益确认,但在计算应纳税所得额时不确认为收益,如国债利息收入
			(2) 按会计准则规定核算时不作为收益确认,但在计算应纳税所得额时应作为收益,如在建工程领用企业自己生产的产品
			(3) 按会计准则规定核算时作为费用或损失确认,但计算应纳税所得额时不允许扣除的项目,如违反税收法规的罚款
(4) 按会计准则规定核算时不确认为费用或损失,在计算应纳税所得额时允许扣减的项目,如费用化的研发支出可加计扣除的金额			

(续表)

2 2. 会计和税法之间的差异	概念	时间性差异是指税法与会计准则由于确认收益、费用或损失的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。时间性差异发生于某一会计期间,但会在以后的一期或若干期内转回
	时间性差异 类型	(1) 企业取得的某项收益,会计在当期确认为收益,但按照税法规定应在以后期间确认为应纳税所得额,如交易性金融资产的公允价值变动收益 (2) 企业发生的某项费用或损失,会计在当期确认为费用或损失,但按照税法规定应在以后期间应纳税所得额中扣减,如企业计提的产品质量保证支出 (3) 企业取得的某项收益,会计在以后期间确认为收益,但按照税法规定应计入当期应纳税所得额,如房地产企业的预收商品房销售款 (4) 企业发生的某项费用或损失,会计在以后期间确认为费用或损失,但按照税法规定可以从当期应纳税所得额中扣减,如税法按照加速折旧法计提折旧、会计按照直线法计提折旧
	暂时性差异	从资产负债表的角度出发,财务会计和税法存在的差异表现为资产和负债的账面价值与其计税基础之间的差异

▲ 学习时应注重永久性差异和暂时性差异的判断。

## (二) 所得税会计的处理方法

根据是否确认时间性(或暂时性)差异对所得税的影响以及如何确认时间性(或暂时性)差异对所得税的影响,所得税费用的确认有不同的会计处理方法。所得税会计的处理方法如图 1-1 所示。

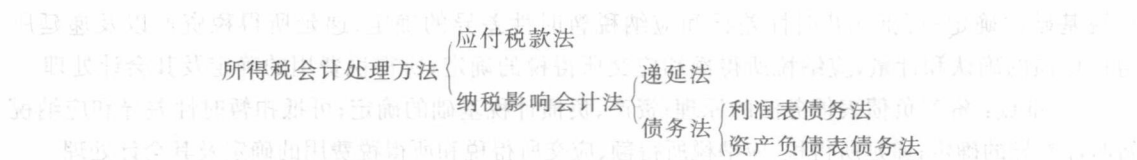


图 1-1 所得税会计的处理方法

所得税会计处理的三种方法比较如下:

项 目	应付税款法	利润表债务法	资产负债表债务法
对差异的确认	不确认差异的影响	确认时间性差异对所得税的影响	确认暂时性差异对所得税的影响
所得税费用构成	应交所得税	应交所得税 + 递延税款发生额	应交所得税 + 递延所得税
核算会计原则	收付实现制	权责发生制	权责发生制
会计理念		收入费用观	资产负债观
会计处理	借: 所得税费用 贷: 应交税费——所得税	借: 所得税费用 递延税款(或贷) 贷: 应交税费——所得税	借: 所得税费用 递延所得税资产(或贷) 贷: 应交税费——所得税 递延所得税负债(或借)

**(三) 应付税款法**

1. 定义	应付税款法是按所得税税法规定的应纳税所得额和税率计算应交所得税金额,并在会计上按应交所得税金额确认为当期所得税费用的一种方法
2. 特点	在应付税款法下,本期所得税费用等于按照本期应纳税所得额与适用的所得税税率计算的应交所得税,即所得税费用等于本期的应交所得税
3. 计算	$\text{应纳税所得额} = \text{会计利润} + (\text{或}-)\text{永久性差异} + (\text{或}-)\text{时间性差异}$ $\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{当期适用的所得税税率}$
4. 会计处理	借: 所得税费用 贷: 应交税费——应交所得税
5. 适用范围	执行小企业会计准则的企业采用应付税款法

**(四) 资产负债表债务法及其会计核算的一般程序**

1. 定义	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、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,对于两者之间的差异区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与递延所得税资产,并在此基础上确定利润表中所得税费用的一种方法
2. 会计核算程序	(1) 确定资产和负债的账面价值 (2) 确定资产和负债的计税基础 (3) 确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异 (4) 确定递延所得税负债和递延所得税资产 (5) 确定利润表中的所得税费用

**(五) 资产的计税基础及其确定**

1. 资产计税基础的含义	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按照税法规定可以税前扣除的金额
2. 资产计税基础的确定	$\text{资产的计税基础} = \text{该资产在未来期间可税前列支的金额}$ $\text{资产取得时的计税基础} = \text{该资产初始确认的账面价值(成本)}$ $\text{某一资产负债表日资产的计税基础} = \text{资产初始确认成本} - \text{该资产以前期间已税前列支的金额}$

## 3. 主要资产项目账面价值和计税基础的确定

项 目	账 面 价 值	计 税 基 础	
(1) 固定资产	成本 - 累计折旧(会计) - 减值准备	成本 - 累计折旧(税法)	
(2) 无形资产	自行研发 加计扣除	成本 - 累计摊销(会计) - 减值准备	成本 × 150% - 累计摊销(税法)
	据实扣除	成本 - 累计摊销(会计) - 减值准备	成本 - 累计摊销(税法)
	其他方式取得	成本 - 累计摊销(会计) - 减值准备	成本 - 累计摊销(税法)
(3) 长期股权投资	成本法	初始取得投资成本 - 减值准备	初始取得投资成本
	权益法	期末的账面价值	初始取得成本

(续表)

(4) 投资性 房地产	公允价值模式	期末的公允价值	成本—累计折旧(税法)
	成本模式	成本—累计折旧(会计)—减值准备	成本—累计折旧(税法)
(5) 交易性金融资产		期末的公允价值	初始取得成本
(6) 可供出售金融资产		期末的公允价值	初始取得成本
(7) 存货		成本—存货跌价准备	成本
(8) 应收账款		账面余额—坏账准备	账面余额

▲ 学习时应注重主要资产项目计税基础的确定。

### (六) 负债的计税基础及其确定

1. 负债计税基础的含义	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
2. 负债计税基础的确定	负债的计税基础=账面价值—未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额

#### 3. 主要负债项目账面价值和计税基础的确定

	项 目	账面价值	计税基础
(1) 预计负债	税法允许在发生时据实扣除(如企业确认产品质量保证费用)	期末账面价值	0
	税法不允许扣除(如企业预计的担保损失)	期末账面价值	等于期末账面价值
(2) 预收账款	税法和会计确认收入时点一致	期末账面价值	等于期末账面价值
	税法和会计确认收入时点不一致	期末账面价值	0
(3) 应付职工薪酬	超过税法扣除标准的部分在发生当期不允许税前扣除,在以后期间也不允许税前扣除	期末账面价值	等于期末账面价值
(4) 其他负债(如借款、应付账款、应付票据等)		期末账面价值	等于期末账面价值

▲ 学习时应注重主要负债项目计税基础的确定。

### (七) 暂时性差异

1. 暂时性差异的概念	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 暂时性差异按其未来转回期间对应纳税金额的影响,可分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异
2. 应纳税暂时性差异	概念 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,将导致产生应纳税金额的暂时性差异。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和应交所得税 应纳税暂时性差异产生当期应确认相关的递延所得税负债
	产生原因 (1) 资产账面价值大于其计税基础→产生应纳税暂时性差异 资产账面价值大于其计税基础,该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前扣除,两者之间的差额需要交税,产生应纳税暂时性差异

(续表)

2. 应纳税暂时性差异	产生原因	(2) 负债账面价值小于其计税基础→产生应纳税暂时性差异 负债账面价值小于其计税基础,则意味着该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额,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,从而产生应纳税暂时性差异
3. 可抵扣暂时性差异	概念	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。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额和应交所得税 可抵扣暂时性差异产生当期——符合确认条件时应确认相关的递延所得税资产
	产生原因	(1) 资产账面价值小于其计税基础→产生可抵扣暂时性差异 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) 负债账面价值大于其计税基础→产生可抵扣暂时性差异 一项负债账面价值大于其计税基础,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自未来应税经济利益中扣除,减少未来期间应纳税所得额和应交所得税
4. 特殊项目产生的暂时性差异		(1) 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,其账面价值零与计税基础之间的差异也构成暂时性差异(如可在以后期间税前扣除的广告费等) (2) 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,与可抵扣暂时性差异的处理相同,符合条件的情况下,应确认与其相关的递延所得税资产

### ▲ 学习时应注重应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的判断。

#### (八) 递延所得税负债的确认和计量

1. 递延所得税负债的确认		应纳税暂时性差异在转回期间将增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税,导致企业经济利益的流出,从其发生当期看,构成企业应付税金的义务,应作为递延所得税负债予以确认
	(1) 一般原则	除准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外,企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外,在确认递延所得税负债的同时,应增加利润表中的所得税费用
	(2) 确认递延所得税负债的处理	① 交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分 ② 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税影响,应增加或减少所有者权益(资本公积——其他资本公积) ③ 企业合并产生的相关的递延所得税影响,应调整购买日应确认的商誉或是计入当期损益(营业外收入)的金额
	(3) 不确认递延所得税负债的情况	① 商誉的初始确认。因会计与税法划分标准不同,按照税法规定作为免税合并的情况下,税法不认可商誉的价值,即商誉的计税基础为0,两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。但是,如确认该部分应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债,则意味着将进一步增加商誉的价值。而商誉账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异,使得递延所得税负债和商誉价值的变化不

(续表)

1. 递延所得税负债的确认	(3) 不确认递延所得税负债的情况	断循环。因此,对于企业合并中产生的商誉,其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异,准则规定不确认相关的递延所得税负债
		② 除企业合并以外的其他交易或事项中,如果该交易或事项发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同,形成应纳税暂时性差异的,交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债 该类交易或事项在我国企业实务中并不多见
		③ 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异,一般应确认相应的递延所得税负债,但同时满足以下两个条件时,不予确认:一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回
2. 递延所得税负债的计量	(1) 递延所得税负债应以相关的应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量	
	(2) 递延所得税负债的确认不要求折现	
	递延所得税负债的期末余额=应纳税暂时性差异期末余额×差异转回期间的适用税率	

### ▲ 学习时应注重递延所得税负债的具体确定及其会计处理。

#### (九) 递延所得税资产的确认和计量

1. 递延所得税资产的确认	(1) 一般原则	企业对于产生的可抵扣暂时性差异,在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时,应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限,确认相关的递延所得税资产
		① 递延所得税资产的确认应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限 在可抵扣暂时性差异转回的未來期间内,企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响,使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的,该部分递延所得税资产不应确认;企业有明确的证据表明其于可抵扣暂时性差异转回的未來期间能够产生足够的应纳税所得额,进而利用该可抵扣暂时性差异的,则应以可能取得的应纳税所得额为限,确认相关的递延所得税资产 对与子公司、联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异,同时满足下列条件的,应当确认相关的递延所得税资产:一是暂时性差异在可预见的未來很可能转回;二是未來很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额
		② 按照税法规定可以结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应视同可抵扣暂时性差异处理。在预计可利用可弥补亏损或税款抵减的未來期间能够取得应纳税所得额时,应当以很可能取得的应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产,同时减少确认当期的所得税费用
(2) 不确认递延所得税资产的特殊情况		③ 企业合并中,按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的入账价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的,应确认相应的递延所得税资产,并调整合并中应予确认的商誉等
		④ 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异,相应的递延所得税资产应计入所有者权益,如因可供出售金融资产公允价值下降而应确认的递延所得税资产等
		某些情况下,如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并,并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同,产生可抵扣暂时性差异的,准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产,如研发形成的无形资产允许加计扣除 50%形成的可抵扣暂时性差异

(续表)

2. 递延所得税资产的计量	(1) 适用税率	确认递延所得税资产时,应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间,采用转回期间适用所得税税率为基础计算确定
		无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何,递延所得税资产均不予折现
	(2) 递延所得税资产减值	资产负债表日,企业应对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益,应当减记递延所得税资产的账面价值 递延所得税资产的账面价值减记以后,继后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用该可抵扣暂时性差异,使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的,应相应恢复递延所得税资产的账面价值
递延所得税资产的期末余额=可抵扣暂时性差异期末余额×差异转回期间的适用税率		

▲ 学习时应注重递延所得税资产的具体确定及其会计处理。

### (十) 所得税费用的确认与计量

1. 所得税费用的构成	在资产负债表债务法下,利润表中的所得税费用由两个部分组成:当期所得税和递延所得税	
2. 当期所得税	概念	当期所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项,应缴纳给税务部门的所得税金额,即应交所得税,应以适用的税收法规为基础计算确定
	计算	当期所得税(应交所得税)=应纳税所得额×当期适用税率 应纳税所得额=会计利润+按照会计准则规定计入利润表但计税时不允许税前扣除的费用±计入利润表的费用与按照税法规定可予税前抵扣的费用金额之间的差额±计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得额的收入之间的差额-税法规定不征税的收入±其他需要调整的因素
	会计处理	借:所得税费用——当期所得税费用 贷:应交税费——应交所得税
3. 递延所得税	概念	递延所得税是指企业在某一会计期间确认的递延所得税资产和递延所得税负债的综合结果,即按照准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额,即递延所得税资产和递延所得税负债的当期发生额,但不包括计入所有者权益的交易或事项及企业合并的影响
	计算	递延所得税=(递延所得税负债期末余额-递延所得税负债期初余额)-(递延所得税资产期末余额-递延所得税资产期初余额) ◆ 如果某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益,由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益,不构成利润表中的所得税费用
	会计处理	借:递延所得税资产 所得税费用——递延所得税费用 资本公积——其他资本公积 贷:递延所得税负债 或者: 借:递延所得税负债 递延所得税资产 贷:所得税费用——递延所得税费用 资本公积——其他资本公积
4. 所得税费用	计算	利润表中应予确认的所得税费用为当期所得税和递延所得税两者之和,即: 所得税费用=当期所得税+递延所得税 ◆ 计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税和递延所得税,应当计入所有者权益

2

▲ 学习时应注重当期所得税(应纳税所得额和应交所得税)和递延所得税的具体确定及其会计处理。

#### 四、练习题

##### (一) 单项选择题

- 资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额,称为( )。
  - 永久性差异
  - 时间性差异
  - 税务性差异
  - 暂时性差异
- 下列各种情形中,会产生可抵扣暂时性差异的有( )。
  - 负债的账面价值大于其计税基础
  - 资产的账面价值大于其计税基础
  - 资产的账面价值等于其计税基础
  - 负债的账面价值小于其计税基础
- 甲公司 2013 年税前会计利润为 310 万元,某项固定资产税法按平均年限法计提折旧 90 万元,会计按年数总和法计提折旧 180 万元,适用的所得税税率为 25%。2013 年应交所得税为( )万元。
  - 77.5
  - 55
  - 100
  - 400
- 一台设备的原值为 200 万元,在当期和以前期间已抵扣折旧 40 万元。假定税法折旧等于会计折旧。那么此时该项设备的计税基础为( )万元。
  - 200
  - 40
  - 160
  - 0
- 甲公司于 2012 年年末以 2 100 万元取得一项投资性房地产,采用公允价值模式计量。2013 年年末该项投资性房地产的公允价值为 2 400 万元。税法规定该投资性房地产按照 30 年计提折旧,假设不计残值。则在 2013 年年末该项投资性房地产的计税基础和账面价值分别为( )万元。
  - 2 030,2 030
  - 2 100,2 030
  - 2 400,2 100
  - 2 030,2 400
- 甲公司于 2013 年 1 月 1 日用银行存款 1 000 万元购入 3 年期,到期时一次还本付息国债作为持有至到期投资。该国债面值为 1 000 万元,票面利率为 4.2%,实际利率也为 4.2%。假定国债利息免交所得税。2013 年 12 月 31 日该持有至到期投资的计税基础为( )万元。
  - 1 042
  - 1 000
  - 0
  - 958
- 甲公司在开始正常生产经营活动之前发生了 1 000 万元的筹建费用,在发生时已计入当期损益,按照税法规定,企业在筹建期间发生的费用,允许在开始正常生产经营活动之后 5 年内分期计入应纳税所得额。假定企业在 2013 年开始正常生产经营活动,当期税前扣除了 200 万元,那么该项费用支出在 2013 年年末的计税基础为( )万元。
  - 0
  - 800
  - 200
  - 1 000
- 下列各项投资收益中,按税法规定免交所得税,在计算应纳税所得额时应予以调整的项目是( )。
  - 国债利息收入
  - 股票转让净收益
  - 处置固定资产净收益
  - 公司债券转让净收益
- 甲公司 2013 年因为关联方提供债务担保确认了预计负债 600 万元。假定税法规定与该预计负债有关的损失不允许税前扣除。那么,2013 年年末该项预计负债的计税基础为( )万元。
  - 600
  - 0
  - 300
  - 无法确定
- 甲公司为研制新产品、新技术发生研发支出共计 1 000 万元,其中资本化形成无形资



产的为 600 万元。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。甲公司 2013 年 1 月开始对该无形资产进行摊销。假定税法和会计均规定该无形资产按 10 年摊销。则 2013 年年末产生的暂时性差异为( )。

- A. 0  
B. 可抵扣暂时性差异 300 万元  
C. 应纳税暂时性差异 270 万元  
D. 可抵扣暂时性差异 270 万元

11. 直接计入所有者权益的交易或事项,相关资产、负债的账面价值与计税基础之间形成暂时性差异的,在确认递延所得税资产或递延所得税负债的同时,应计入( )。

- A. 当期所得税  
B. 所得税费用  
C. 资本公积  
D. 商誉

12. 下列项目中不属于可抵扣暂时性差异的是( )。

- A. 计提产品保修费用  
B. 计提存货跌价准备  
C. 固定资产按照税法规定采用加速折旧方法,而会计采用直线法计提折旧  
D. 计提无形资产减值准备

13. 甲公司采用资产负债表债务法核算所得税,2013 年适用的所得税税率为 15%,“递延所得税资产”账户的借方余额为 300 万元,2014 年适用的所得税税率为 25%,2013 年计提无形资产减值准备 400 万元,2013 年年初已计提的存货跌价准备于本期转回 200 万元,2013 年“递延所得税资产”账户的发生额为( )万元。

- A. 贷方 50  
B. 借方 250  
C. 借方 100  
D. 借方 400

14. 下列差异属于永久性差异的是( )。

- A. 计提存货跌价准备  
B. 会计和税法计提折旧年限不同  
C. 企业支付的税收罚款  
D. 交易性金融资产的公允价值变动收益

15. 下列事项,会计准则中规定应确认相应的递延所得税负债的有( )。

- A. 商誉的初始确认  
B. 可供出售金融资产产生的应纳税暂时性差异  
C. 发生的既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额的事项,形成的应纳税暂时性差异  
D. 发生的既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额的事项,产生的可抵扣暂时性差异

16. 甲公司 2013 年度实现利润总额 2 000 万元,资产减值准备年初余额为 800 万元,本年度计提资产减值准备 300 万元,冲销资产减值准备 100 万元。所得税采用资产负债表债务法核算,2013 年起所得税税率为 25%,而以前为 15%。假定按税法规定,计提的各项资产减值准备均不得在应纳税所得额中扣除;2013 年度除资产减值准备产生的暂时性差异外,无其他纳税调整事项;可抵扣暂时性差异转回时有足够的应纳税所得额可供抵扣。则甲公司 2013 年度发生的所得税费用为( )万元。

- A. 500  
B. 550  
C. 420  
D. 250

17. 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是( )。

- A. 永久性差异  
B. 时间性差异  
C. 应纳税暂时性差异  
D. 可抵扣暂时性差异

18. 甲公司持有的某项可供出售金融资产,成本为 200 万元,会计期末,其公允价值为 240