

高职高专会计专业（新准则）系列教材

刘东辉 主 编

林 丽 吕 超 副主编

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

上海财经大学出版社

高职高专会计专业(新准则)系列教材

高级财务会计

刘东辉 主 编

林 丽 吕 超 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/刘东辉主编;林丽,吕超副主编. —上海:上海财经大学出版社,2007.7

高职高专会计专业(新准则)系列教材

ISBN 978-7-81098-979-4/F·933

I. 高… II. ①刘…②林…③吕… III. 财务会计-高等学校:技术学校-教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 093440 号

□ 责任编辑 梁 源

□ 封面设计 周卫民

GAOJI CAIWU KUAIJI

高级财务会计

刘东辉 主 编

林 丽 吕 超 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

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

宝山蔚村书刊装订厂装订

2007 年 7 月第 1 版 2007 年 7 月第 1 次印刷

790mm×960mm 1/16 13.25 印张 245 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 21.00 元

高职高专会计专业(新准则)系列教材

编审委员会

主 任 金绍珍

副主任 张弘强 刘东辉

委员(以姓氏笔画为序)

于冬梅	车立秋	田玉兰	吕 超	邬秋颖
刘海燕	刘智英	孙 烨	李恩媛	迟艳琴
张亚萍	林 丽	林秀琴	季秀杰	郑建志
赵丽莉	段洪成	修雪丹	姜 明	郭景泉
唐丽华	崔 澜	崔仙玉	盛永志	葛寰中

前 言

2006年2月财政部发布了新的企业会计准则,包括1项基本准则和38项具体准则。随着新准则的公布实施,我国会计行业经历了又一次变革,进一步实现了与国际会计准则的接轨。为了便于广大财会类专业学生和从业人员学习提高,我们依据新的企业会计准则编写了这套高职高专会计专业系列教材。

高级财务会计是会计专业的主干核心课程,它以中级财务会计为基础,系统讲授财务会计中的高层次理论与方法,着重研究企业因各种原因所面临的特殊事项的会计处理,是会计学、财务管理等专业学生的专业必修课。

由于会计理论界对高级财务会计的内容存在不同的认识,考虑到高职高专学生的就业层面的需要,以及与教学体系中其他部分内容的衔接,并保持会计学科体系的完整性、系统性,我们对众多高级财务会计的内容进行了筛选,择取了理论界普遍认同而又具有现实意义的部分,构成本教材的框架体系。

本教材共12章,包括:所得税会计,外币会计,借款费用,或有事项,租赁会计,债务重组,非货币性资产交换,会计政策、会计估计变更和差错更正,资产负债表日后事项,关联方交易,合并财务报表等内容。

本书由哈尔滨金融高等专科学校会计系刘东辉教授担任主编,林丽、吕超任副主编。刘东辉老师负责编写了第一章、第五章、第七章、第八章和第十二章,林丽老师负责编写了第三章、第四章和第六章,吕超老师负责编写了第二章、第九章、第十章和第十一章,最后由刘东辉老师总纂定稿。

由于编者水平有限,书中难免存在不足之处,敬请读者批评指正。

编 者

2007年7月

目 录

前言	(1)
第一章 绪论	(1)
第一节 高级财务会计的概念	(1)
第二节 高级财务会计的理论基础	(1)
第三节 高级财务会计的内容构成	(2)
复习思考题	(2)
第二章 所得税会计	(3)
第一节 所得税会计概述	(3)
第二节 计税基础和暂时性差异	(4)
第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量	(17)
第四节 所得税费用的确认和计量	(25)
复习思考题	(31)
第三章 外币会计	(32)
第一节 外币会计概述	(32)
第二节 外币交易的会计处理	(34)
第三节 外币财务报表折算	(41)
复习思考题	(48)
第四章 借款费用	(49)
第一节 借款费用的确认	(49)
第二节 借款费用资本化金额的确定	(55)
复习思考题	(61)

第五章 或有事项	(62)
第一节 或有事项概述	(62)
第二节 或有事项的会计处理	(65)
复习思考题	(71)
第六章 租赁会计	(72)
第一节 租赁概述	(72)
第二节 经营租赁的会计处理	(76)
第三节 融资租赁的会计处理	(78)
第四节 售后租回交易的会计处理	(89)
复习思考题	(91)
第七章 债务重组	(92)
第一节 债务重组概述	(92)
第二节 债务重组的会计处理	(93)
复习思考题	(99)
第八章 非货币性资产交换	(100)
第一节 非货币性资产交换概述	(100)
第二节 非货币性资产交换的会计处理	(102)
复习思考题	(110)
第九章 会计政策、会计估计变更和差错更正	(111)
第一节 会计政策变更	(111)
第二节 会计估计变更	(122)
第三节 前期差错更正	(126)
复习思考题	(129)
第十章 资产负债表日后事项	(130)
第一节 资产负债表日后事项概述	(130)
第二节 资产负债表日后调整事项	(134)
第三节 资产负债表日后非调整事项	(142)
复习思考题	(144)

第十一章 关联方交易	(145)
第一节 关联方交易概述.....	(145)
第二节 关联方交易及其披露.....	(148)
复习思考题.....	(152)
第十二章 合并财务报表	(153)
第一节 合并财务报表概述.....	(153)
第二节 合并资产负债表的编制.....	(160)
第三节 合并利润表的编制.....	(169)
第四节 合并现金流量表.....	(177)
第五节 合并所有者权益变动表.....	(183)
第六节 合并财务报表编制实例.....	(187)
复习思考题.....	(198)
参考文献	(199)

第一章 绪 论

第一节 高级财务会计的概念

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、延伸和拓展的一种会计,是根据会计的基础理论,利用会计的基本方法,对初中级财务会计未包括的业务,以及随着客观经济环境变化而产生的新业务进行反映和监督的会计。

高级财务会计是会计专业的主干核心课程,它以会计基础和财务会计等课程为基础,系统讲授财务会计中的高层次理论与方法,着重研究企业因各种原因所面临的特殊业务、特殊事项的会计处理,以及部分特殊行业的会计处理,是会计学、财务管理等专业学生的专业必修课。

第二节 高级财务会计的理论基础

随着我国改革开放的深入和经济的发展,作为国际通用商业语言的会计,一直处于不断的发展变化之中。2006年2月15日财政部根据《国务院关于〈企业财务通则〉、〈企业会计准则〉的批复》(国函[1992]178号)的规定,对《企业会计准则》(财政部令第5号)进行了修订,并以《企业会计准则——基本准则》(财政部令第33号)重新发布,自2007年1月1日起施行。同时,财政部根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则——基本准则》等有关法律和行政法规,制定并发布了《企业会计准则第1号——存货》、《企业会计准则第2号——长期股权投资》等38项具体会计准则,自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行。为了便于新准则的贯彻实施,财政部专门制定并于2006年10月30日印发了《企业会计准则——应用指南》。

新颁布的 1 项基本准则和 38 项具体准则以及《企业会计准则——应用指南》，既是会计工作者的行动指南，也是我们学习领会会计理论的基础。高级财务会计的理论基础正是这一系列法律和行政法规。

第三节 高级财务会计的内容构成

目前会计理论界对高级财务会计的内容存在不同的认识，考虑到高职高专学生的就业层面的需要，以及与教学体系中其他部分内容的衔接，并保持会计学科体系的完整性、系统性，作者对众多高级财务会计的内容进行了筛选，选取了理论上比较成熟、准则作了明确规定并具有现实意义的部分，构成本教材的框架体系。

本教材共十二章：第一章绪论，第二章所得税会计，第三章外币会计，第四章借款费用，第五章或有事项，第六章租赁会计，第七章债务重组，第八章非货币性资产交换，第九章会计政策、会计估计变更和差错更正，第十章资产负债表日后事项，第十一章关联方交易，第十二章合并财务报表。其中：外币会计、借款费用、债务重组、非货币性资产交换、或有事项，以及会计政策、会计估计变更和差错更正这几章介绍的是关于企业特殊业务的会计处理；所得税会计、资产负债表日后事项、关联方交易这几章介绍的是关于企业特殊事项的会计处理；还有介绍关于特殊行业会计处理的内容，如租赁会计；此外，还包括了关于合并财务报表的内容。

在此需要说明的是，中期财务报告和分部财务报告两项内容对上市公司而言具有普遍实用性，但考虑到中期财务报告和分部财务报告的编制主要基于财务会计报告和合并会计报表，在基本方法和基础理论上也是相同的，且本身并不具有理论上的深度和操作上的难度，所以并没有将这两部分内容纳入本书。

复习思考题

1. 什么是高级财务会计？
2. 高级财务会计的理论基础是什么？
3. 高级财务会计的主要内容是什么？

第二章 所得税会计

第一节 所得税会计概述

一、所得税会计的概念

会计和税收是经济领域中两个不同的分支,分别遵循不同的原则,规范不同的对象,服务于不同的目的。一般来说,财务会计核算必须遵循一般会计原则和企业会计准则,真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量变动的情况;而税收则是以课税对象为目的,依据有关的税收法规,确定一定期间内纳税人应缴纳的税额。财务会计依据企业会计准则所计算的税前利润称为会计利润,而根据税收法规所计算的应税利润称为应纳税所得额,按照财务会计方法计算的会计利润与按照税法规定计算的应纳税所得额不一定相同。

所得税会计就是研究如何处理按照财务会计方法计算的会计利润(或亏损)与按照税法规定计算的应纳税所得额(或亏损)之间差异的会计处理和方法。企业会计准则规定,企业应采用资产负债表债务法核算所得税,即从资产负债表出发,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,对于两者之间的差额分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。

二、所得税会计核算的一般程序

在采用资产负债表债务法核算所得税的情况下,企业一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。发生特殊交易或事项时,如企业合并,在确认因交易或事项产生的资产、负债时即应确认相关的所得税影响。企业进行所得税核算

一般应遵循以下程序：

1. 按照相关企业会计准则规定，确定资产负债表中除递延所得税负债和递延所得税资产以外的其他资产与负债项目的账面价值。其中，资产和负债项目的账面价值，是指企业按照相关会计准则的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。例如，企业持有的应收账款账面余额为2 000万元，企业对该应收账款计提了100万元的坏账准备，其账面价值为1 900万元，即为该应收账款在资产负债表中的列示金额。

2. 按照企业会计准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有关资产、负债项目的计税基础。

3. 比较资产、负债的账面价值与其计税基础，对于两者之间存在差异的，分析其性质，除企业会计准则中规定的特殊情况外，分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确定该资产负债表日与应纳税暂时性差异及可抵扣暂时性差异相关的递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，并将该金额与期初递延所得税负债和递延所得税资产的余额相比，确定当期应予进一步确认的递延所得税负债和递延所得税资产的金额或应予转销的金额，作为构成利润表中所得税费用的递延所得税。

4. 确定利润表中的所得税费用。利润表中的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两个组成部分，其中，当期所得税是指当期发生的交易或事项按照适用的税法规定计算确定的当期应交所得税；递延所得税是当期确认的递延所得税负债金额或予以转销的金额的综合结果。

按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额，将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果确认为当期应交所得税（当期所得税），同时结合当期确认的递延所得税资产和递延所得税负债（递延所得税），作为利润表中应予确认的所得税费用。

第二节 计税基础和暂时性差异

一、计税基础

（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

按照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。

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。

例如,某上市公司某无形资产原价 160 万元,无法确定其使用年限,税法规定按 10 年摊销。持有 1 年后,该无形资产的账面价值仍为 160 万元,但其计税基础为 144 万元。

(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。

负债的计税基础为负债的账面价值与未来年度可税前列支的金额的差额。

例如,某上市公司流动负债中包括应支付的罚款 20 万元,根据税法规定,支付的罚款不允许税前列支。因此,该应付罚款的计税基础为 20 万元。

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。其中,账面价值是指按照企业会计准则规定确定的有关资产、负债在企业的资产负债表中应列示的金额。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,应当确认相应的递延所得税负债或递延所得税资产。根据暂时性差异对未来期间应税金额影响的不同,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

某些不符合资产、负债的确认条件,未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目,如果按照税法规定可以确定其计税基础,该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

(一) 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,即在未來期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基

础上,由于该暂时性差异的转回,会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。在该暂时性差异产生当期,应当确认相关的递延所得税负债。

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及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。资产的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抵扣,两者之间的差额需要交税产生应纳税暂时性差异。

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在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出,而其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之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同而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其计税基础,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。

(二)可抵扣暂时性差异

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,减少未来期间的应交所得税。在该暂时性差异产生当期,应当确认相关的递延所得税资产。

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。从经济含义来看,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,形成可抵扣暂时性差异。

2. 负债的账面价值大于其计税基础。负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债可以在未来期间税前扣除的金额。一项负债的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,减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税,产生可抵扣暂时性差异。

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而产生的,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,在

符合条件的情况下,应确认与其相关的递延所得税资产。

三、资产的计税基础与暂时性差异

资产的账面价值大于其计税基础时,产生应纳税暂时性差异,即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应税金额的暂时性差异。一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用及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。资产的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抵扣,两者之间的差额需要交税从而产生应纳税暂时性差异:例如,一项无形资产账面价值为 200 万元,意味着企业从该项无形资产的持续使用及最终处置中可以取得 200 万元的经济利益流入,计税基础如果为 150 万元,则意味着企业可以从未来流入的经济利益中抵扣的金额为 150 万元,两者之间的差额会造成未来期间应纳税所得额和应交所得税的增加。因该差异会造成流出企业经济利益的增加,相应地,在其产生当期,应确认相关的递延所得税负债。

资产的账面价值小于其计税基础时,产生可抵扣暂时性差异,即在确定未来期间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。从经济含义来看,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。例如,一项资产的账面价值为 200 万元,计税基础为 260 万元,则企业在未来期间就该项资产可以在其自身取得经济利益的基础上多扣除 60 万元,从整体上来看,未来期间应纳税所得额会减少,应交所得税也会减少,形成可抵扣暂时性差异,符合有关确认条件时,应确认相关的递延所得税资产。

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“成本一累计折旧一固定资产减值准备”。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,企业可以根据消耗固定资产经济利益的方式合理选择折旧方法,如可以按直线法计提折旧,也可以按照双倍余额递减法、年数总和法等计提折旧,前提是有关的方法能够反映固定资产为企业带来经济利益的实现方式。税法一般会规定面定资产的折旧

方法,除某些按照规定可以加速折旧的情况外,基本上可以税前扣除的是按照直线法计提的折旧。

另外,税法还会规定每一类固定资产的折旧年限,而会计处理时按照企业会计准则规定,折旧年限是由企业按照固定资产能够为企业带来经济利益的期限估计确定的。因折旧年限的不同,也会产生固定资产账面价值与计税基础之间的差异。

(2)因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,也会造成其账面价值与计税基础的差异。

【例 2-1】 某企业于 $2\times\times 7$ 年 12 月 20 日取得的某项环保用固定资产,原价为 200 万元,使用年限为 5 年,会计上采用直线法计提折旧,净残值为零。假定税法规定类似环保用固定资产采用加速折旧法计提的折旧可予税前扣除,该企业在计税时采用双倍余额递减法计列折旧,净残值为零。 $2\times\times 9$ 年 12 月 31 日,企业估计该项固定资产的可收回金额为 100 万元。

$2\times\times 9$ 年 12 月 31 日,该项固定资产的账面价值 $= 200 - 40 \times 2 - 20 = 100$ (万元)

该项固定资产的计税基础 $= 200 - 200 \times 40\% - 120 \times 20\% = 96$ (万元)

该项固定资产账面价值 100 万元与其计税基础 96 万元之间产生的差额 4 万元,意味着企业将于未来期间增加应纳税所得额和应交所得税,属于应纳税暂时性差异,应确认相应的递延所得税负债。

【例 2-2】 某企业于 $2\times\times 7$ 年年末以 200 万元购入一项生产用固定资产,按照该项固定资产的预计值用情况,企业在会计核算时估计其使用寿命为 5 年,计税时,按照适用税法规定,其折旧年限为 10 年,假定会计与税收均按直线法计列折旧,净残值均为零。 $2\times\times 8$ 年该项固定资产按照 12 个月计提折旧。

假定本例中固定资产未发生减值,确定该项固定资产在 $2\times\times 8$ 年 12 月 31 日的账面价值及计税基础。

该项固定资产在 $2\times\times 8$ 年 12 月 31 日的账面价值 $= 200 - 200 \div 5 = 160$ (万元)

该项固定资产在 $2\times\times 8$ 年 12 月 31 日的计税基础 $= 200 - 200 \div 10 = 180$ (万元)

该项面定资产的账面价值 160 万元与其计税基础 180 万元之间产生的差额 20 万元,因其在未来期间会减少企业的应纳税所得额和应交所得税,为可抵扣

暂时性差异,在符合确认条件的情况下,应确认与其相关的递延所得税资产。

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为无形资产的成本;税法规定,企业发生的研究开发支出可税前加计扣除,即一般可按当期实际发生的研究开发支出的150%加计扣除。

内部研究开发形成的无形资产初始确认时,其成本为符合资本化条件以后发生的支出总额,因该部分研究开发支出在发生当期已税前扣除,所形成的无形资产在以后期间可税前扣除的金额为零,其计税基础为零。两者之间的差额在未来期间应计入企业应纳税所得额,即为应纳税暂时性差异,其所得税影响应确认为递延所得税负债。

(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。

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测试。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2-3】某企业当期发生研究开发支出计2 000万元,其中研究阶段支出400万元,开发阶段符合资本化条件前发生的支出为400万元,符合资本化条件后发生的支出为1 200万元。假定税法规定企业的研究开发支出可按150%加计扣除。该企业开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途。

该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800万元,形成无形资产的成本为1 200万元,即期末所形成无形资产的账面价值为1 200万元。

该企业于当期发生的2 000万元研究开发支出,可在税前扣除的金额为3 000万元。有关支出全部在发生当期税前扣除后,其于未来期间就所形成的无形资产可税前扣除的金额为零,即其计税基础为零。