

gaoji caiwu kuaiji zhuan ti

高级财务会计专题

■ 王则斌 著

 复旦大学出版社

F234.4

159

2007

高级财务会计专题

王则斌 著

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计专题/王则斌著. —上海:复旦大学出版社, 2007. 4
ISBN 978-7-309-05435-4

I. 高… II. 王… III. 财务会计-研究 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 035654 号

高级财务会计专题

王则斌 著

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路 579 号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com http://www.fudanpress.com

责任编辑 苏荣刚
总编辑 高若海
出品人 贺圣遂

印刷 上海肖华印务有限公司
开本 787 × 1092 1/16
印张 18
字数 323 千
版次 2007 年 4 月第一版第一次印刷
印数 1—5 100

书号 ISBN 978-7-309-05435-4/F · 1236
定价 28.00 元

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

前 言

“会计是一门古老的学问,它萌芽于文明的远古时代。随着社会经济活动的发展和经济组织的演进,它在不同的文明社会中发展,又随着经济活动疆域的拓展,传播到世界的其他地方。会计由简单的序时记账,发展到复式簿记;由手工的会计系统,发展到电算化会计信息系统。它的功能由会计个体内部经营责任的解脱到为外部信息使用者提供决策所需的信息。近年来,随着科学技术和社会经济加快发展,会计也呈现出一种加速发展的势态。”(汤云为、钱逢胜,1997)

会计是经济管理的一个重要组成部分,经济越发展,会计越重要。会计的产生和发展,无不深深扎根于经济改革和经济发展的沃土之中。改革开放以来,我国的会计理论和会计实务发生了深刻的变化。从1992年“两则”、“两制”的颁布,到2000年统一会计制度的分布,到2006年新的会计准则体系的建立,标志着我国已初步完成了会计国际化的进程,实现了会计准则的国际趋同。

在会计改革的进程中,出现了许多新的热点难点问题,如所得税的纳税调整、长期股权投资的核算、外币财务报表的折算、如何消除物价变动对传统财务会计的影响、企业合并的会计处理、合并报表和分部报告等等。为了帮助读者系统地学习和掌握上述会计学的难点问题,笔者根据多年的教学经验和研究积累,编写了这本《高级财务会计专题》。

本书在内容编排上,其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,即做到现实性与前瞻性的结合,据此确定了本书的内容结构。全书共分八章,主要有所得税会计、外币报表折算方法、物价变动会计、长期股权投资会计、企业合并、合并会计报表的编制以及分部

财务报告等内容。

由于作者的视野还不够广阔,或考虑问题的角度不同,书中肯定还存在一些欠缺或不当之处,恳请读者批评指正。更希望能够获得读者的反馈意见和建议,以便今后修改完善。

本书在写作过程中参阅了大量的文献和参考书目,受益匪浅,在此对文献和参考书目的作者表示诚挚的谢意。

编著者
2006 年 12 月

目 录

第一章 所得税会计	1
第一节 会计收益与应税收益的差异分析.....	1
第二节 资产和负债的计税基础.....	4
第三节 暂时性差异.....	6
第四节 递延所得税资产和负债的确认.....	8
第五节 所得税的确认和计量	13
第六节 所得税会计的信息披露	18
第二章 外币报表折算方法	19
第一节 现行汇率法	19
第二节 区分流动与非流动性项目法	23
第三节 区分货币与非货币性项目法	27
第四节 时态法	30
第五节 几种外币报表折算方法的对比	35
第六节 美国和国际会计准则委员会对外币报表折算方法的 选择及其变化	39
第七节 我国外币报表折算方法	43
第三章 物价变动会计	45
第一节 物价变动会计概述	45
第二节 不变币值会计	54
第三节 现行成本会计	69
第四节 现行成本/不变币值会计.....	79

第四章 长期股权投资会计	88
第一节 长期股权投资核算概述	88
第二节 长期股权投资的初始计量	92
第三节 长期股权投资的后续计量	113
第四节 成本法与权益法的转换	123
第五节 长期股权投资的期末计价和处置	125
第六节 长期股权投资的信息披露	128
第五章 企业合并	135
第一节 企业合并及其方式	135
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	141
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	144
第六章 合并会计报表编制的一般方法	151
第一节 合并会计报表概述	151
第二节 合并资产负债表	162
第三节 合并利润表	182
第四节 合并现金流量表	221
第七章 复杂股权结构下合并会计报表的编制	226
第一节 合并结构	226
第二节 父→子→孙结构下合并报表的编制	228
第三节 关联附属结构下合并报表的编制	236
第四节 母子公司相互持股下合并报表的编制	242
第五节 子公司之间相互持股下合并报表的编制	255
第八章 分部财务报告	262
第一节 分部财务报告概述	262
第二节 分部的识别	265
第三节 报告分部的确定	270
第四节 报告分部的信息披露	276
主要参考书目	281

第一章 所得税会计

所得税会计是研究处理会计收益与应税收益差异的会计理论和方法。我国自 20 世纪 90 年代初先后实施了会计制度改革与税制改革,会计与税法对有关收益、费用或损失等在确认与计量上的差异越来越大。为了客观反映企业的财务状况和经营成果,财政部于 1994 年发布的《企业所得税会计处理暂行规定》及 2000 年颁布的《企业会计制度》,均借鉴国际会计惯例,对所得税的会计处理作出了相关规定。2006 年 2 月 15 日财政部又发布了《企业会计准则第 18 号——所得税》将资产负债表债务法作为所得税会计处理的唯一方法,以规范所得税的会计处理及相关信息的披露。本章将结合新颁布的所得税会计准则,重点介绍资产负债表债务法的具体应用。

第一节 会计收益与应税收益的差异分析

一、会计收益与应税收益产生差异的原因

(一) 会计收益与应税收益的概念

会计收益与应税收益是所得税会计领域的两个基础性概念。通常,前者是计算所得税费用的基础,后者是计算应付所得税的基础。

依据 1996 年新修订的《国际会计准则第 12 号——所得税》:“会计收益,指一个期间内扣除所得税费用前的净损益。”

会计收益是按一般会计原则确认的利润,在我国会计收益,是指在一定时期内,按照会计准则所确认、计量的总收益或总亏损,一般地说,会计收益就是财务报告中的税前利润总额。所以,会计收益也称为利润总额或税前会计利润。其计算公式为:

$$\text{会计收益} = \text{会计收入} - \text{会计支出}$$

会计收入是指各种经济活动而形成的收入,会计支出是指按准则规定允许

列作支出的各种项目,包括营业成本(主营与非主营)、销售费用、管理费用、财务费用、投资损失、营业外支出等。

应税收益亦称应税所得、应税利润,是指按照税法和相关法规规定的会计方法确认、计量的一定时期的收益,是确定应纳税所得额的基本依据。可见,应税收益是借助于财务会计资料,按照税法计算确定的一定时期的收益(亏损)额。其计算公式为:

$$\text{应税收益} = \text{纳税收入} - \text{纳税支出}$$

纳税收入包括会计确认的经营收入的大部分,除了可以免税的投资收益等项目外,一般都应作为纳税收入。

纳税支出则与会计支出差异较大,除了营业成本(主营与非主营)、合理的使用,如管理费用、销售费用、利息费用、工资支出、附加费支出、营业外支出中的经营性罚款、符合国家规定标准的公益性捐赠等可以扣除外,有许多项目是不能扣除的。

(二) 会计收益与应税收益产生差异的原因

会计收益与应税收益之间往往是不一致的,产生这种差异的原因,从表象看,是由于两者确认的依据不同,即会计收益以会计准则为依据,应税收益以税法为依据,使得两者确认收益实现和费用扣减的时间,以及费用的可扣减性出现不一致,而实质则在于向股东等利害关系人报告的会计信息与课征所得税的过程没有太大联系。

首先,财务会计与税法分别遵循不同的原则、服务于不同的目的。财务会计必须遵循会计准则中的一般会计原则,其目的是为了真实、公允地反映企业的财务状况、经营业绩以及财务状况变动的全貌,为投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表使用者提供决策有用的信息。税法是以课税为目的,根据经济合理、公平税负、促进竞争的原则,依据有关税收法规,确定一定时期内纳税人应缴纳的税额。从所得税角度考虑,主要是确定企业的应税所得,以便对企业的经营所得和其他所得进行征税。因而,在多数场合下,会计收益按权责发生制确认,应税收益按收付实现制确认,并会因税法的调整而变化。

其次,与会计准则相比,税法更强调统一性,强调征管上的便利和公平。因此,在纳税申报中严格限制允许选用的会计处理方法。会计准则则不然,为了使财务报表能真实反映企业期末财务状况和期间的经营成果,企业可以在遵循一致性及可比性原则的前提下,自由选择会计准则允许的会计处理方法。

由于上述原因,从而导致会计收益与应税收益之间产生差异,这一差异分为

永久性差异和暂时性差异两种类型。

二、永久性差异

永久性差异由于计入会计收益和应税收益的收入和费用在确认范围(口径)上的不同而形成,这种差异在某一时期发生,以后时期还可能继续发生,并不能在以后的时间内逆转,所以是一种绝对性差异。

永久性差异一般有以下四种类型。

(1) 按会计准则规定核算时作为收益计入会计报表,在计算应税所得时不确认为收益。例如,我国企业购买国债取得的利息收入,按照会计准则规定,应计入收益;而按照税法规定,则不计入应税所得,不缴纳所得税。又如,企业从国内其他单位分回的税后利润,若其已纳税额是按 33% 的税率计算的,则分回的利润按会计准则规定计入税前会计利润;而按税法规定则不纳入应税所得,不再缴纳所得税。

(2) 按会计准则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。例如,企业以自己生产的产品用于在建工程及职工福利等方面,依据会计准则规定,按成本转账,不确认收入,不产生利润;而依据税法规定,则应作为视同销售业务处理,按该产品的售价与成本的差额计入应税所得。

(3) 按会计准则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。例如,企业生产经营期间向非金融机构借款的利息支出,如高于金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以上的部分,依据会计准则规定,与不高于金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内的部分一样,计入当期费用,减少当期利润;而按照税法规定,该部分利息支出则不允许作为费用扣减。

(4) 按会计准则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。例如,企业在技术改造中运用国产设备的投资,按会计准则规定,不应确认为费用;而按税法规定,对在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业,其项目所需的国产设备投资的 40% 可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。

从产生永久性差异的四种情况看,可归纳为两类:一类是作为会计收益的收入和可在税前会计利润中扣除的费用或损失,但不作为计算应税收益的收入和不能在应税收益前扣除的费用或损失;另一类是不作为会计收益的收入和不能在税前会计利润中扣除的费用或损失,但在计算应税收益时作为收入和可在

应税收益前扣除的费用或损失。由此产生两种结果：一是会计收益大于应税收益[即上述(1)、(4)情况]；二是会计收益小于应税收益[即上述(2)、(3)情况]。在第一种结果下，产生的永久性差异不需要交所得税，在计算应税收益时，从税前会计利润中扣除永久性差异，将税前会计利润调整为应税收益。在第二种结果下，产生的永久性差异需要交纳所得税，永久性差异产生的应交所得税应在当期确认所得税费用。

三、暂时性差异

暂时性差异亦称时间性差异，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，资产的账面价值，是资产的账面余额减去资产减值准备后的金额。暂时性差异的基本特征是随时间的推移而发生逆转，最终将消失而不会永远存在。或者说，暂时性差异不仅影响发生当期的会计收益和应税收益，而且还影响到以后期间的会计收益和应税收益；随着时间的推移和影响事项的完结，这种差异会在以后期间转回，使会计收益和应税收益达到总量相等。

要确定暂时性差异，关键是确定资产或负债的计税基础，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，暂时性差异可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；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。

资产负债表债务法就是从资产负债表角度研究确定各项资产或负债的账面价值与其计税基础之间所产生的暂时性差异，以及这些暂时性差异对未来期间应税收益所产生的影响，从而确定递延所得税资产或负债的一种方法。

资产负债表债务法一般分为下列几个程序：第一，确定资产和负债的账面价值；第二，确定资产和负债的计税基础；第三，确定暂时性差异；第四，确定递延所得税资产和递延所得税负债；第五，确定应交所得税和所得税费用。

下面我们将分节予以讨论。

第二节 资产和负债的计税基础

要确定暂时性差异，首先要确定“资产的计税基础”和“负债的计税基础”。计税基础是一项资产或负债据以计税的基础，也是整个所得税会计准则中最基

础、最重要的概念。

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。如果这些经济利益不需要纳税,那么该资产的计税基础即为其账面价值。通俗地说,资产的计税基础就是将来收回资产时可以抵税的金额。

如某公司20×7年末固定资产账面原值为500万元,会计上按直线法已提折旧为100万元,固定资产净值为400万元,即固定资产账面价值为400万元;税法按年数总和法计提折旧,应计提折旧额为125万元,即固定资产将来可抵扣的金额(计税基础)为375万元(500万元-125万元)。因此,固定资产账面价值400万元与计税基础375万元的差额,形成暂时性差异为25万元。

通常情况下,资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的,后续计量过程中因企业会计准则规定与税法规定不同,可能造成账面价值与计税基础的差异。比如,交易性金融资产的公允价值变动,按照企业会计准则规定,交易性金融资产期末应以公允价值计量,公允价值的变动计入当期损益;如税法规定交易性金融资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额,即其计税基础保持不变,则产生了交易性金融资产的账面价值与计税基础之间的差异,从而产生暂时性差异。

【例1-1】 甲公司20×7年末存货账面余额100万元,已提取存货跌价准备10万元,则存货账面价值为90万元;而按税法存货在出售时可以按其购入成本(账面余额)抵税100万元,所以,存货的计税基础为100万元。

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。通常情况下,短期借款、应付票据、应付账款等负债的确认和偿还,不会对当期损益和应纳税所得额产生影响,其计税基础即为账面价值。但在某些情况下,负债的确认可能会影响损益,并影响不同期间的应纳税所得额,使其计税基础与账面价值之间产生差额。

如某企业因或有事项确认的预计负债,会计准则规定对于预计负债,在满足确认条件时,按照履行现时义务所需支出的最佳估计数确认,假定企业因产品售后服务确认了100万元预计负债,计入相关资产成本或者当期损益。按照税法规定,与预计负债相关的费用,视相关交易事项的具体情况,一般在实际发生时

才准予税前扣除,所以该预计负债的计税基础为零。

通俗地说,负债的计税基础就是将来支付时不能抵税的金额。

【例 1-2】 某公司 20×7 年末预计负债账面金额为 200 万元(预提的产品保修费用),假设按税法规定产品保修费用在实际支付时才能税前扣除,则该预计负债的计税基础为 0(负债账面价值 200 万元—其在未来期间计算应税收益时可予抵扣的金额 200 万元)。

第三节 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。此外,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(此时账面价值为 0)。

根据暂时性差异对未来期间应税金额影响的不同,暂时性差异一般可分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

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。当资产的账面价值大于其计税基础或负债的账面价值小于其计税基础时,会产生应纳税暂时性差异。

【例 1-3】 甲公司 20×7 年末固定资产账面原值为 1 000 万元,会计上按直线法已提折旧为 200 万元,固定资产净值为 800 万元,即固定资产账面价值为 800 万元;税法按年数总和法计提折旧,应计提折旧额为 250 万元,即固定资产将来可抵扣的金额(计税基础)750 万元。因此,固定资产账面价值大于其计税基础,形成暂时性差异为 50 万元;因资产的账面价值大于其计税基础,形成应纳税暂时性差异。

现将资产账面价值、计税基础、暂时性差异比较如表 1-1 所示。

表 1-1

项 目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异 (资产账面价值>资产计税基础)
固定资产	800 万	750 万	50 万

【例 1-4】 甲公司 20×7 年末无形资产(土地使用权)账面余额为 4 000 万元,其中原账面余额为 3 000 万元,在企业改制评估中增值 1 000 万元。按税法规定,评估增值不能抵税,可抵税的是原始成本,即无形资产的计税基础为 3 000 万元。因此,无形资产账面价值 4 000 万元与计税基础 3 000 万元的差额,形成暂时性差异为 1 000 万元,因资产的账面价值大于其计税基础,形成应纳税暂时性差异。

现将资产账面价值、计税基础、暂时性差异比较如表 1-2 所示。

表 1-2

项 目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异 (资产账面价值>资产计税基础)
无形资产	4 000 万	3 000 万	1 000 万

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的暂时性差异。资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础时,会产生可抵扣暂时性差异。

【例 1-5】 甲公司 20×7 年末存货账面余额 100 万元,已提存货跌价准备 10 万元,则存货账面价值为 90 万元;存货在出售时按历史成本可以抵税 100 万元,其计税基础为 100 万元。因此,存货账面价值 90 万元与计税基础 100 万元的差额,形成暂时性差异为 10 万元;因资产的账面价值小于其计税基础,形成可抵扣暂时性差异。

现将资产账面价值、计税基础、暂时性差异比较如表 1-3 所示。

表 1-3

项 目	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差异 (资产账面价值<资产计税基础)
存 货	90 万	100 万	10 万

【例 1-6】 甲公司 20×7 年预计负债账面余额为 100 万元(预提产品保修费用),假设产品保修费用在实际支付时可以抵税,该预计负债计税基础为 0(负债账面价值 100 万元—其在未来期间计算应税利润时可予抵扣的金额 100 万

元)。因此预计负债账面价值 100 万元与计税基础 0 的差额,形成暂时性差异 100 万元;因负债的账面价值大于其计税基础,形成可抵扣暂时性差异。

现将负债账面价值、计税基础、暂时性差异比较如表 1-4 所示。

表 1-4

项 目	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差异 (负债账面价值>负债计税基础)
预计负债	100 万	0	100 万

第四节 递延所得税资产和负债的确认

在资产负债表债务法下,企业应将暂时性差异对未来所得税的影响金额确认为递延所得税资产或递延所得税负债。按照所得税会计准则,企业将根据应纳税暂时性差异计算的未来期间应交的所得税金额,确认为一项递延所得税负债;将由于可抵扣暂时性差异、前期转入的未抵扣亏损(五年内的)等导致的未来期间可抵减的所得税金额,确认为递延所得税资产。

一、递延所得税资产的确认

(一) 确认递延所得税资产的情况

可抵扣暂时性差异有两个来源:① 资产的账面价值小于其计税基础;② 负债的账面价值大于其计税基础。常见的可抵扣暂时性差异可以由计提减值准备、预计负债、弥补亏损等形成。形成可抵扣暂时性差异后,期末可抵扣暂时性差异余额与税率的乘积,就是递延所得税资产余额;将年初、年末的递延所得税资产相减,就得到本期所得税费用。

【例 1-7】 甲公司 20×7 年末存货账面余额 100 万元,已提存货跌价准备 10 万元。则存货账面价值为 90 万元,存货的计税基础为 100 万元,形成可抵扣暂时性差异为 10 万元。假设甲公司所得税税率为 33%,则应确认的递延所得税资产为:

$$\begin{aligned}\text{递延所得税资产} &= \text{可抵扣暂时性差异} \times \text{所得税税率} \\ &= 10 \text{ 万元} \times 33\% = 3.3 \text{ 万元}\end{aligned}$$

企业对于可抵扣暂时性差异可能产生的未来经济利益,应以很可能取得用

来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产,并减少所得税费用。在估计未来期间可能取得的应纳税所得额时,除正常生产经营所得外,还应考虑将于未来期间转回的应纳税暂时性差异导致的应税金额等因素。

【例 1-8】 甲公司 20×4 年 12 月购入一台设备,原值 150 万元,预计使用年限三年,预计净残值为 0,按直线法计提折旧。20×5 年 12 月 31 日,因减值计提固定资产减值准备 20 万元。计提减值后,原预计使用年限和预计净残值不变。假设所得税率为 33%,则各年末固定资产账面价值和计税基础等列表如表 1-5 所示。

表 1-5

单位:万元

年 份	20×4 年末	20×5 年末	20×6 年末	20×7 年末 (已清理)
固定资产原值	150	150	150	0
减: 累计折旧	0	50	90	0
固定资产净值	150	100	60	0
减: 减值准备	0	20	20	0
固定资产账面价值	150	80	40	0
税法计算的累计折旧	0	50	100	0
计税基础	150	100(150 - 50)	50(150 - 100)	0
可抵扣暂时性差异	0	20(100 - 80)	10(50 - 40)	0
递延所得税资产余额	0	6.6(20 × 33%)	3.3(10 × 33%)	0
本期所得税费用	0	-6.6(0 - 6.6)	3.3(6.6 - 3.3)	3.3(3.3 - 0)

(注: ① 会计每年计提折旧额: 20×5 年, 150 万元 / 3 = 50 万元; 20×6 年和 20×7 年, (80 万元 - 0) / 2 = 40 万元; ② 税法规定计提折旧额: 每年都是 50 万元。)

会计分录为:

20×5 年: 借: 递延所得税资产
贷: 所得税费用

6.6 万
6.6 万

20×6 年：借：所得税费用	3.3 万
贷：递延所得税资产	3.3 万
20×7 年：借：所得税费用	3.3 万
贷：递延所得税资产	3.3 万

应该特别注意，下列交易或事项中产生的可抵扣暂时性差异，应根据交易或事项的不同情况确认相应的递延所得税资产：

(1) 企业对于能够结转以后年度的未弥补亏损，应视同可抵扣暂时性差异，以很可能获得用来抵扣该部分亏损的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

我国现行税法允许企业亏损向后递延弥补五年，企业会计制度关于所得税处理规定中对可结转后期的尚可抵扣的亏损，在亏损弥补当期不确认所得税利益。但新准则要求企业对能够结转以后期间的尚可抵扣的亏损，应当以可能获得用于抵扣尚可抵扣的亏损的未来应税利润为限，确认递延所得税资产。一般称之为当期确认法，即后转抵减所得税的利益在亏损当年确认。使用该方法，企业应当对五年内可抵扣暂时性差异是否能在以后经营期内的应税利润充分转回作出判断，如果不能，企业不应确认该项递延所得税资产。

(2) 对于与联营企业、合营企业等投资相关的可抵扣暂时性差异，如果有关的暂时性差异在可预见的未来很可能转回并且企业很可能获得用来抵扣该可抵扣暂时性差异的应纳税所得额时，应确认相关的递延所得税资产。

对于与联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异，通常产生于因联营企业或合营企业发生亏损，投资企业按持股比例确认应予承担的部分而减少投资的账面价值，但税法规定投资应以其成本作为计价基础，从而形成可抵扣暂时性差异，该差异在满足确认条件时应确认相应的递延所得税资产。

(3) 非同一控制下的企业合并中，按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的公允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，同时调整合并中应予确认的商誉。

【例 1-9】 甲公司所得税税率为 33%，20×7 年通过购买与其没有关联关系的乙公司 100% 的股份，使得乙公司成为甲公司的一个分公司，不再保留单独的法人地位。在企业合并中取得的各项可辨认资产的账面价值为 800 万元，可辨认资产的公允价值为 700 万元。假设税法不允许按照公允价值调整。则资产账面价值小于资产计税基础的差额，形成可抵扣暂时性差异，应确认相应的递延