

高级财务会计



颜晓燕 等主编

江西高校出版社

图书在版编目(C I P) 数据

高级财务会计/颜晓燕等主编. —南昌: 江西高校出版社, 2012. 1

ISBN 978 - 7 - 5493 - 0578 - 0

I. ①高... II. ①颜.. III. ① 财务会计 - 教材

IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012) 第 007410 号

出版发行	江西高校出版社
社 址	江西省南昌市洪都北大道 96 号
邮 政 编 码	330046
总编室电话	(0791) 88504319
销 售 电 话	(0791) 88513417
网 址	www. juacp. com
印 刷	南昌市光华印刷有限责任公司
照 排	江西太元科技有限公司照排部
经 销	各地新华书店
开 本	787mm × 1092mm 1/16
印 张	23. 25
字 数	580 千字
版 次	2012 年 1 月第 1 版第 1 次印刷
印 数	1 ~ 3000 册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5493 - 0578 - 0
定 价	38. 60 元

赣版权登字 - 07 - 2012 - 43

版权所有 侵权必究

前言

会计是一门与时俱进、不断发展的经济管理科学。随着全球经济迅猛发展,世界经济环境发生了巨大变化,对于企业实践中出现的特殊经济业务,就产生了对“特殊会计业务”核算的需求。高级财务会计就是运用传统的财务会计理论与方法,以及在新的社会经济条件下发展了的财务会计理论与方法,对在新的社会经济条件下出现的传统财务会计中不予包括或不经常发生的企业特殊经济业务进行核算和监督,向与企业有经济利害关系者提供决策有用的会计信息的管理活动。

在课程体系中分别设置《基础会计》、《中级财务会计》和《高级财务会计》是国内外会计学专业教育的通行做法。但是,不论是在国外,还是在国内,对于《高级财务会计》的内容体系及其与《中级财务会计》的界限却一直没有一个统一的认识。因此,各个出版社出版的《高级财务会计》教材内容都不一致,甚至同一家出版社出版的《高级财务会计》教材内容迥异。由于各个高校设置的课程不同、《高级财务会计》的学分也不同,致使在选取教材时没有非常适用的教材,正是基于这种情况,才有了本教材的面世。

本教材的编写是按照我国企业会计准则的规范进行的,基本上涵盖了高级财务会计的内容,如企业合并、合并报表、外币会计、租赁会计、通货膨胀会计、清算会计、衍生金融工具会计等。在每章后,提供了本章的小结与思考练习题,便于学生归纳总结和练习。

本教材由江西师范大学颜晓燕、华东交通大学杨晓丹、东华理工大学陈福庭、江西理工大学鲁美娟担任主编,东华理工大学许凤群、景德镇陶瓷学院欧阳春担任副主编,其余参编人员有江西省审计厅刘俊民,江西师范大学刘业明、饶曦、钟爱贞,上饶学院郑振华,江西农业大学肖小玮,全书由颜晓燕进行总纂定稿。本教材在编写过程中得到了江西高校出版社黄红冈的大力支持,在此表示感谢。当然更要感谢的是本书的读者,你们认同此书,才

能使本书有其存在的价值。

由于时间紧迫,加之我们水平有限,虽倾力投入,不足之处仍在所难免,恳请各位读者不吝赐教。

编 者

2011 年 11 月

目 录

第一章 所得税会计

学习目标

第一节 所得税会计概述

第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认

第四节 所得税费用的确认和计量

本章小结

思考与练习

第二章 外币业务会计

学习目标

第一节 外币会计概述

第二节 外币交易的会计处理

第三节 外币财务报表折算

本章小结

思考与练习

第三章 衍生金融工具会计

学习目标

第一节 衍生金融工具概述

第二节 衍生金融工具一般业务的核算

第三节 套期保值会计

第四节 权益工具的核算

第五节 衍生金融工具列报

本章小结

思考与练习

第四章 租赁会计

学习目标

第一节 租赁会计概述

第二节 融资租赁会计

第三节 经营租赁会计

第四节 售后租回会计

本章小结

思考与练习

第五章 企业合并

学习目标

第一节 企业合并概述

第二节 企业合并会计处理方法概要

第三节 同一控制下企业合并的会计处理

第四节 非同一控制下企业合并的处理

第五节 企业合并的披露

本章小结

思考与练习

第六章 合并财务报表

学习目标

第一节 合并财务报表概述

第二节 合并范围的确定

第三节 合并财务报表编制的前期准备事项及其程序

第四节 同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理

第五节 非同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理

第六节 内部商品交易的合并处理

第七节 内部债权债务的合并处理

第八节 内部固定资产交易的合并处理

第九节 内部无形资产交易的合并处理

第十节 合并现金流量表的编制

本章小结

思考与练习

第七章 合伙企业会计

学习目标

第一节 合伙企业会计概述

第二节 合伙企业的一般会计处理

第三节 合伙企业解散与清算

本章小结

思考与练习

第八章 分支机构会计

学习目标

第一节 分支机构会计的内容与方法

第二节 按成本计价的会计处理

第三节 按高于成本计价的会计处理

第四节 其他事项的会计处理

本章小结

思考与练习

第九章 物价变动会计

学习目标

第一节 物价变动会计概述

第二节 一般物价水平会计

第三节 现行成本会计

第四节 现行成本/等值会计

第五节 对物价变动会计几种模式的比较

本章小结

思考与练习

第十章 非货币性资产交换

学习目标

第一节 非货币性资产交换概述

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

第三节 非货币性资产交换的会计处理

本章小结

思考与练习

第十一章 债务重组

学习目标

第一节 债务重组的定义和重组方式

第二节 债务重组的会计处理

本章小结

思考与练习

第十二章 清算会计

学习目标

第一节 清算会计概述

第二节 破产清算会计

第三节 普通清算会计

本章小结

思考与练习

第一章 所得税会计



学习目标

理解财务会计与税法的不同目的;

掌握资产、负债计税基础的确定和暂时性差异的概念;

掌握递延所得税资产、递延所得税负债的计量;

掌握所得税费用的确认和计量。

第一节 所得税会计概述

财务会计与税法服务于不同的目的。财务会计是在一系列公认会计原则或会计标准(或会计准则或会计制度)的制约下,真实公允地反映企业特定时点的财务状况、特定期间的经营成果、现金流量及所有者权益变动情况的信息。它既可以用来解除管理当局的受托责任,也可协助投资者、债权人及利益相关者进行恰当的经济决策。而税法的目的在于根据国家的有关法律规定,确定一定时期内纳税人应该缴纳的税额;特别地,若从所得税的角度审视,则主要是确定企业的应纳税所得额。随着市场经济的发展和企业业务的复杂化,财务会计与税法目标的差异,必然导致所得税法规和会计准则的规定日渐分离,所得税会计逐渐从财务会计中分离出来。

一、资产负债表债务法的理论基础

我国所得税会计采用了资产负债表债务法。该方法在所得税的会计核算方面贯彻了资产、负债的界定。从资产负债角度考虑,资产的账面价值代表的是某项资产在持续持有及最终处置的一定期间内为企业带来未来经济利益的总额,而其计税基础代表的是该期间内按照税法规定就该项资产可以税前扣除的总额。资产的账面价值小于其计税基础的,表明该项资产于未来期间产生的经济利益流入低于按照税法规定允许税前扣除的金额,产生可抵减未来期间应纳税所得额的因素,减少未来期间以所得税税款的方式流出企业的经济利益,应确认为递延所得税资产。反之,一项资产的账面价值大于其计税基础的,两者之间的差额会增加企业于未来期间应纳税所得额及应交所得税,对企业形成经济利益流出的义务,应确认为递延所得税负债。

二、所得税会计的一般程序

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。企业合并等特殊交易或事项发生时,在确认因交易或事项取得的资产、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其他资产和负债项目的账面价值。资产、负债的账面价值,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。对于计提了减值准备的各项资产,是指其账面余额减去已计提的减值准备后的金额。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。

2. 按照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,确定资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额,并与期初递延所得税资产和递延所得税负债的余额相比,确定当期应予进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或应予转销的金额,作为递延所得税。

4. 就企业当期发生的交易或事项,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,作为当期所得税。

5. 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(当期应交所得税)和递延所得税两个组成部分,企业在计算确定了当期所得税和递延所得税后,两者之和(或之差),是利润表中的所得税费用。

第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础。在确定资产、负债的计税基础时,应严格遵循税收法规中对于资产的税务处理以及可税前扣除的费用等的规定进行。

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,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。

资产在初始确认时,其计税基础一般为取得成本,即企业为取得某项资产支付的成本在未来期间准予税前扣除。在资产持续持有的过程中,其计税基础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、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。

现举例说明部分资产项目计税基础的确定。

(一) 固定资产

以各种方式取得的固定资产,初始确认时按照会计准则规定确定的入账价值基本上是被税法认可的,即取得时其账面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,由于会计与税法规定就折旧方法、折旧年限以及固

定资产减值准备的提取等处理的不同,可能造成固定资产的账面价值与计税基础的差异。

1. 折旧方法、折旧年限的差异。会计准则规定,企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式合理选择折旧方法,如可以按年限平均法计提折旧,也可以按照双倍余额递减法、年数总和法等计提折旧。税法中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年限平均法计提的折旧;另外,税法还就每一类固定资产的最低折旧年限作出了规定,而会计准则规定折旧年限是由企业根据固定资产的性质和使用情况合理确定的。如企业进行会计处理时确定的折旧年限与税法规定不同,也会产生固定资产持有期间账面价值与计税基础的差异。

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,因税法规定企业计提的资产减值准备在发生实质性损失前不允许税前扣除,也会造成固定资产的账面价值与计税基础的差异。

【例 1-1】 甲公司 2007 年 12 月 1 日以 200 万元购进一项固定资产,估计其使用寿命为 10 年,会计上采用年限平均法计提折旧,预计净残值为零。假定税法规定该固定资产采用加速折旧法按 5 年计提的折旧额可以税前扣除,该公司在计税时采用双倍余额递减法计提折旧,净残值与会计规定相同。2008 年 12 月 31 日,该公司估计该项固定资产的可收回金额为 175 万元。

分析:

本例中,会计的折旧方法、折旧年限与税法处理规定不同。该项固定资产在 2008 年 12 月 31 日的账面净值 = 取得成本 - 按年限平均法的折旧额 = $200 - 200 \div 10 \times 1 = 180$ (万元)

由于该项固定资产的可收回金额 175 万元小于其账面净值,因此,应对该项固定资产计提减值准备 5 万元。

账面价值 = 账面净值 - 已提的减值准备 = $180 - 5 = 175$ (万元)

其计税基础 = 取得成本 - 按双倍余额递减法计提的折旧额 = $200 - 200 \times 40\% = 120$ (万元)

该项固定资产的账面价值 175 万元与其计税基础 120 万元之间的 55 万元差额,将于未来期间计入企业的应纳税所得额。

【例 1-2】 B 企业于 2006 年年末以 750 万元购入一项生产用固定资产,按照该项固定资产的预计使用情况,B 企业在会计核算时估计其使用寿命为 5 年。假定会计与税法规定均按年限平均法计列折旧,折旧年限相同,净残值均为零。2007 年末,该企业估计该项固定资产的可收回金额为 550 万元。

分析:

该项固定资产在 2007 年 12 月 31 日的账面价值 = $750 - 750 \div 5 = 550$ (万元)

该项固定资产在 2007 年 12 月 31 日的计税基础 = $750 - 750 \div 5 = 600$ (万元)

该项固定资产的账面价值 550 万元与其计税基础 600 万元之间产生的 50 万元差额,在未来期间会减少企业的应纳税所得额。

(二) 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外,其他方式取得的无形资产,初始确认时按照会计准则规定确定的入账价值与按照税法规定确定的计税基础之间一般不存在差异。无形资产的差异主要产生于内部研究开发形成的无形资产以及使用寿命不确定的无形资产。

1. 内部研究开发形成的无形资产,其成本为开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出,除此之外,研究开发过程中发生的其他支出应予费用化计入损益;税法规定,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。另外,对于研究开发费用的加计扣除,税法中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。如该无形资产的确认不是产生于企业合并交易、同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,按照所得税会计准则的规定,不确认该暂时性差异的所得税影响。

【例 1-3】 A 企业当期为开发新技术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,符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为 1 200 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,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。假定开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途(尚未开始摊销)。

A 企业当期发生的研究开发支出中,按照会计准则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。

A 企业当期发生的 2 000 万元研究开发支出,按照税法规定可在当期税前扣除的金额为 1 200 万元。所形成无形资产在未来期间可予税前扣除的金额为 1 800 万元,其计税基础为 1 800 万元,形成暂时性差异 600 万元。

2. 无形资产在后续计量时,会计与税法的差异主要产生于是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。

会计准则规定,应根据无形资产的使用寿命情况,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,但持有期间每年应进行减值测试。税法规定,企业取得的无形资产成本(外购商誉除外),应在一定期限内摊销。对于使用寿命不确定的无形资产,会计处理时不予摊销,但计税时按照税法规定确定的摊销额允许税前扣除,造成该类无形资产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,因税法规定计提的无形资产减值准备在转变为实质性损失前不允许税前扣除,即无形资产的计税基础不会随减值准备的提取发生变化,从而造成无形资产的账面价值与计税基础的差异。

【例 1-4】 乙公司于 2008 年 1 月 1 日取得某项无形资产,成本为 160 万元,取得该项无形资产后,有确凿证据表明无法合理估计其使用寿命,因此将其作为使用寿命不确定的无形资产。2008 年 12 月 31 日,对该项无形资产进行减值测试表明其未发生减值。乙公司在计算所得税时,对该项无形资产按照 10 年的期限摊销,摊销金额允许税前扣除。

分析:

账面价值 = 160(万元)

计税基础 = 取得成本 - 按照税法规定可予税前扣除的摊销额 = 160 - 16 = 144(万元)

该项无形资产的账面价值 160 万元与其计税基础 144 万元之间的差额 16 万元将计入未来期间企业的应纳税所得额。

(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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定,以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产于某一会计期末的账面价值为其公允价值。税法规定,企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等,持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额,在实际处置或结算时,处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。按照该规定,以公允价值计量的金融资产在持有期间市价的波动在计税时不予考虑,有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本,从而造成在公允价值变动的情况下,对以公允价值计量的金融资产账面价值与计税基础之间的差异。

企业持有的可供出售金融资产计税基础的确定,与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产类似,可比照处理。

【例 1-5】 2008 年 11 月 6 日,甲公司在二级市场上支付价款 1 160 万元购入某公司股票,作为交易性金融资产核算。2008 年 12 月 31 日,该股票的市价为 1 220 万元。

分析:

该项交易性金融资产的期末市价为 1 220 万元,其按照会计准则规定进行核算的、在 2008 年资产负债表日的账面价值为 1 220 万元。

因税法规定以公允价值计量的金融资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额,其在 2008 年资产负债表日的计税基础应维持原取得成本不变,为 1 160 万元。

该交易性金融资产的账面价值 1 220 万元与其计税基础 1 160 万元之间产生了 60 万元的差额,计入未来期间企业的应纳税所得额。

【例 1-6】 2008 年 9 月 1 日,甲公司从二级市场上购入某公司股票,成本为 330 万元,作为可供出售金融资产核算。2008 年 12 月 31 日,其市价为 300 万元。

分析:

按照会计准则规定,该项金融资产在会计期末应以公允价值计量,其账面价值应为期末公允价值 300 万元。

因税法规定资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额,则该项可供出售金融资产的期末计税基础应维持其原取得成本不变,为 330 万元。

该金融资产在 2008 年资产负债表日的账面价值 300 万元与其计税基础 330 万元之间产生的 30 万元暂时性差异,在未来期间会减少企业的应纳税所得额。

(四) 其他资产

因会计准则规定与税法规定不同,企业持有的其他资产,可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异的,如:

1. 投资性房地产,企业持有的投资性房地产进行后续计量时,会计准则规定可以采用两种模式:一种是成本模式,采用该种模式计量的投资性房地产,其账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同;另一种是在符合规定条件的情况下,可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。对于采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产,其计税基础的确定类似于固定资产或无形资产计税基础的确定。

【例 1-7】 2008 年 1 月 1 日甲公司将一栋自用房屋对外出租,该房屋的成本为 4 900 万元,预计使用年限为 20 万元。该房屋在转为投资性房地产之前已使用 6 年,企业按照平均年限法计提折旧,预计净残值为零。在该房屋转为投资性房地产核算后,由于能够持续可靠取得

该投资性房地产的公允价值,因此甲公司采用公允价值对其进行后续计量。该房屋在 2008 年 12 月 31 日的公允价值为 4 000 万元。假定税法规定的折旧方法、折旧年限和净残值与会计规定相同,同时税法规定资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额。

分析:

该投资性房地产在 2008 年 12 月 31 日的账面价值为其公允价值 4 000 万元,其计税基础为取得成本扣除按照税法规定允许税前扣除的折旧额后的金额,即其计税基础 = $4\,900 - 4\,900 \div 20 \times 7 = 3\,185$ (万元)。

该项投资性房地产的账面价值 4 000 万元与其计税基础 3 185 万元之间产生了 815 万元的差额,会增加企业在未来期间的应纳税所得额。

2. 其他计提了资产减值准备的各项资产。有关资产计提了减值准备后,其账面价值会随之下降,而税法规定资产在发生实质性损失之前,不允许税前扣除,即其计税基础不会因减值准备的提取而变化,造成在计提资产减值准备以后,资产的账面价值与计税基础之间的差异。

【例 1-8】 B 企业 2007 年末持有的某项存货的账面余额为 120 万元,估计可变现净值为 110 万元,计提了存货跌价准备 10 万元。

分析:

该项存货的账面价值为 110 万元。

该项存货的计税基础不会因存货跌价准备的提取而发生变化,其计税基础为 120 万元不变。

该存货的账面价值 110 万元与其计税基础 120 万元之间产生了 10 万元的暂时性差异,该差异会减少企业在未来期间的应纳税所得额。

【例 1-9】 A 公司 2008 年 12 月 31 日应收账款余额为 1 300 万元,该公司期末对应收账款计提了 65 万元的坏账准备。税法规定,不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备不允许税前扣除。假定该公司应收账款及坏账准备的期初余额均为零。

该项应收账款在 2008 年资产负债表日的账面价值为 1 235(1 300 - 65) 万元,因有关的坏账准备不允许税前扣除,其计税基础为 1 300 万元,该计税基础与其账面价值之间产生 65 万元暂时性差异,在应收账款发生实质性损失时,会减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税。

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。用公式表示为:

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

负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益,也不会影响其应纳税所得额,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为零,计税基础即为账面价值。但是,某些情况下,负债的确认可能会影响企业的损益,进而影响不同期间的应纳税所得额,使得其计税基础与账面价值之间产生差额,如按照会计规定确认的某些预计负债。

(一) 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

按照或有事项准则规定,企业对于预计提供售后服务将发生的支出在满足有关确认条件时,销售当期即应确认为费用,同时确认预计负债。如果税法规定,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的金额之间的差额,即为零。

其他交易或事项中确认的预计负债,应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。某些情况下,因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,即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为零,账面价值等于计税基础。

【例 1-10】 甲企业 2008 年因销售产品承诺提供 3 年的保修服务,在当年度利润表中确认了 70 万元的销售费用,同时确认为预计负债,当年度未发生任何保修支出。假定按照税法规定,与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。

分析:

该项预计负债在甲企业 2008 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 70 万元。

该项预计负债的计税基础 = 账面价值 - 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 = 70 万元 - 70 万元 = 0

(二) 预收账款

企业在收到客户预付的款项时,因不符合收入确认条件,会计上将其确认为负债。税法中对于收入的确认原则一般与会计规定相同,即会计上未确认收入时,计税时一般亦不计入应纳税所得额,该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为零,计税基础等于账面价值。

某些情况下,因不符合会计准则规定的收入确认条件,未确认为收入的预收款项,按照税法规定应计入当期应纳税所得额时,有关预收账款的计税基础为零,即因其产生时已经计算交纳所得税,未来期间可全额税前扣除。

【例 1-11】 甲公司于 2008 年 8 月 15 日收到客户的预付货款 260 万元,作为预收账款核算。按照适用税法规定,该款项应计入取得当期应纳税所得额计算交纳所得税。

分析:

该预收账款在甲公司 2008 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 260 万元。

该预收账款的计税基础 = 账面价值 260 万元 - 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 260 万元 = 0

该项负债的账面价值 260 万元与其计税基础零之间产生的 260 万元暂时性差异,会减少企业于未来期间的应纳税所得额。

(三) 应付职工薪酬

会计准则规定,企业为获得职工提供的服务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,在未支付之前确认为负债。税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除,但税法中如果规定了税前扣除标准的,按照会计准则规定计入成本费用支出的金额超过规定标准部分,应进行纳税调整。因超过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,即该部分差额对未来期间计税不产生影响,所产生应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。

【例 1-12】 甲企业 2009 年 12 月计入成本费用的职工工资总额为 2 800 万元,至 2009 年 12 月 31 日尚未支付。按照适用税法规定,当期计入成本费用的 2 800 万元工资支出中,可予税前扣除的合理部分为 2 000 万元。

分析:

该项应付职工薪酬负债于 2009 年 12 月 31 日的账面价值为 2 800 万元。

该项应付职工薪酬负债于 2009 年 12 月 31 日的计税基础 = 账面价值 2 800 万元 - 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 0 = 2 800 万元

该项负债的账面价值 2 800 万元与其计税基础 2 800 万元相同,不形成暂时性差异。

(四) 其他负债

其他负债如企业应交的罚款和滞纳金等,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。税法规定,罚款和滞纳金不能税前扣除,即该部分费用无论是在发生当期还是在以后期间均不允许税前扣除,其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额零之间的差额,即计税基础等于账面价值。

其他交易或事项产生的负债,其计税基础的确定应当遵从适用税法的相关规定。

【例 1-13】 乙公司 2009 年 12 月因违反当地有关环保法规的规定,接到环保部门的处罚通知,要求其支付罚款 300 万元。税法规定,企业因违反国家有关法律法规支付的罚款和滞纳金,计算应纳税所得额时不允许税前扣除。至 2009 年 12 月 31 日,该项罚款尚未支付。

分析:

应支付罚款产生的负债账面价值为 300 万元。

该项负债的计税基础 = 账面价值 300 万元 - 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 0 = 300 万元

该项负债的账面价值 300 万元与其计税基础 300 万元相同,不形成暂时性差异。

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,其计税基础的确定应遵从税法规定,如企业合并过程中取得资产、负债计税基础的确定。

《企业会计准则第 20 号——企业合并》中,视参与合并各方在合并前后是否为同一方或相同的多方最终控制,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。同一控制下的企业合并,合并中取得的有关资产、负债基本上维持其原账面价值不变,合并中不产生新的资产和负债;对于非同一控制下的企业合并,合并中取得的有关资产、负债应按其在购买日的公允价值计量,企业合并成本大于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分确认为商誉,企业合并成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分计入合并当期损益。

对于企业合并的税收处理,通常情况下被合并企业应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的价值确定计税基础。另外,在考虑有关企业合并是应税合并还是免税合并时,某些情况下还需要考虑在合并中涉及的获取资产或股权的比例、非股权支付额的比例,具体划分标准和条件应遵从税法规定。

由于会计准则与税收法规对企业合并的划分标准不同,处理原则不同,某些情况下,会造成企业合并中取得的有关资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。

四、暂时性差异

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额。因资产、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,形成企业的资产和负债,在有关暂时性差异发生当期,符合确认条件的情况下,应当确认相关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。

除因资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异以外,按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减,也视同可抵扣暂时性差异处理。

(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,即在未来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,在其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。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将取得的经济利益的总额,而计税基础代表的是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。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。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(即与该项负债相关的费用支出在未来期间可予税前扣除的金额)。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,增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税金额,产生应纳税暂时性差异,应确认相关的递延所得税负债。

(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。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。在可抵扣暂时性差异产生当期,符合确认条件时,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,意味着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,两者之间的差额可以减少企业在未来期间的应纳税所得额并减少应交所得税,符合有关条件时,应当确认相关的递延所得税资产。

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。即:

负债产生的暂时性差异 = 账面价值 - 计税基础 = 账面价值 - (账面价值未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额) = 未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额

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与负债相关的全部或部分支出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。符合有关确认条件时,应确认相关的递延所得税资产。