

# 高级财务会计

(第二版)

主编 张志英

对外经济贸易大学出版社

高等院校会计学专业规划教材

# 高级财务会计

(第二版)

主 编 张志英

副主编 李桂荣

对外经济贸易大学出版社

中国·北京

## 图书在版编目 ( CIP ) 数据

高级财务会计 / 张志英主编. —2 版. —北京:  
对外经济贸易大学出版社, 2012  
高等院校会计学专业规划教材  
ISBN 978-7-5663-0529-9

I. ①高… II. ①张… 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 (2012) 第 257807 号

© 2012 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

## 高级财务会计 (第二版)

张志英 主编

责任编辑: 赵 昕

---

对外经济贸易大学出版社

北京市朝阳区惠新东街 10 号 邮政编码: 100029

邮购电话: 010-64492338 发行部电话: 010-64492342

网址: <http://www.uibep.com> E-mail: [uibep@126.com](mailto:uibep@126.com)

---

北京市山华苑印刷有限责任公司印装 新华书店北京发行所发行

成品尺寸: 185mm × 230mm 23.25 印张 467 千字

2012 年 12 月北京第 2 版 2012 年 12 月第 1 次印刷

---

ISBN 978-7-5663-0529-9

印数: 0 001 - 3 000 册 定价: 42.00 元

## 第二版前言

《高级财务会计》自2009年9月首次出版之后，得到了广大读者的支持与厚爱，在此我们表示衷心的感谢！随着企业会计准则解释的不断出台，与本书相关的长期股权投资、企业合并、合并财务报表等相关内容也发生了诸多变化，为此，我们在《高级财务会计》教材第一版的基础上，结合会计理论与会计实务的最新变化，编写了本书的第二版。与第一版相比，第二版的主要变化体现在以下几个方面：

(1) 增加了“股份支付”和“每股收益”两章。考虑到近年来公司股权激励机制的推行，股份支付的会计处理也变得更重要；而每股收益是上市公司财务报表的重要内容，因此，本教材增加了股份支付和每股收益两章。

(2) 删除了第一版中“物价变动会计”和“破产清算会计”两章。考虑到这些内容在我国目前尚未出台相关的会计准则，再加上受本科阶段课时的限制，本教材将其删除。

(3) 结合会计理论与会计实务的最新变化，修订和更新了原有章节的内容。

本教材适合选作高等院校会计专业本科生、高职生的教材，也可作为工商企业、银行、证券等相关职业者的参考书。

本次修订由张志英教授担任主编，李桂荣教授任副主编，增加的第九章股份支付和第十一章每股收益分别由张志英和徐一民编写。各章的修订分工为：第一、三章由祁钧业执笔，第二章由高志谦执笔，第四、七、十章由李桂荣执笔，第五、六章由张志英执笔，第八章由邓贵真执笔。张志英、李桂荣对修订工作进行了总纂。

在本书的修订和编写过程中，我们参考了同行的许多研究成果，在此表示深深的感谢！本教材不足与错误之处，恭请广大读者给予批评指正。

编者

2012年9月

# 目 录

## Contents

---

第一章 所得税会计 .....	( 1)
第一节 所得税会计概述 .....	( 1)
第二节 所得税的会计确认与计量 .....	( 17)
第二章 会计调整 .....	( 40)
第一节 会计政策及其变更 .....	( 40)
第二节 会计估计及其变更 .....	( 49)
第三节 前期差错及其更正 .....	( 54)
第四节 资产负债表日后事项 .....	( 57)
第三章 外币业务会计 .....	( 75)
第一节 外币业务概述 .....	( 75)
第二节 外币交易的会计处理 .....	( 81)
第三节 外币报表折算 .....	( 93)
第四章 企业合并 .....	( 114)
第一节 企业合并概述 .....	( 114)
第二节 同一控制下企业合并的会计处理 .....	( 124)
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理 .....	( 131)
第四节 购买法和权益结合法的比较 .....	( 144)
第五节 企业合并中的披露 .....	( 149)
第五章 合并财务报表——购并日的合并财务报表 .....	( 151)
第一节 合并财务报表概述 .....	( 151)
第二节 合并财务报表合并范围的确定 .....	( 155)
第三节 合并财务报表编制的前期准备事项及其程序 .....	( 158)

第四节	非同一控制下购并日合并财务报表的编制	(160)
第五节	下推会计	(178)
第六节	同一控制下购并日合并财务报表的编制	(182)
<b>第六章</b>	<b>合并财务报表——购并日后的合并财务报表</b>	(189)
第一节	长期股权投资的会计处理方法	(189)
第二节	长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下）	(193)
第三节	长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下）	(199)
第四节	企业集团内部债权债务的合并处理	(202)
第五节	企业集团内部存货交易事项的合并处理	(206)
第六节	企业集团内部固定资产交易的合并处理	(211)
第七节	合并现金流量表的编制	(217)
第八节	合并财务报表编制的综合举例	(219)
<b>第七章</b>	<b>租赁会计</b>	(250)
第一节	租赁会计概述	(250)
第二节	经营租赁会计	(258)
第三节	融资租赁会计	(265)
第四节	售后租回交易	(281)
<b>第八章</b>	<b>分部报告与中期报告</b>	(286)
第一节	分部报告	(286)
第二节	中期报告	(296)
<b>第九章</b>	<b>股份支付</b>	(306)
第一节	股份支付概述	(306)
第二节	股份支付的确认与计量	(306)
第三节	股份支付的会计处理	(314)
<b>第十章</b>	<b>债务重组会计</b>	(323)
第一节	债务重组概述	(323)
第二节	债务重组的会计处理	(325)

第十一章 每股收益 .....	( 336)
第一节 每股收益概述 .....	( 336)
第二节 基本每股收益 .....	( 338)
第三节 稀释每股收益 .....	( 340)
第四节 每股收益的列报 .....	( 350)

# 第一章

## 所得税会计

### 第一节 所得税会计概述

#### 一、所得税的会计属性

在企业财务会计对外提供的大量财务信息中，税前利润（即利润总额）与税后利润（即净利润）是两个重要的指标。两者之间的数量关系非常简单：税后利润等于税前利润减去所得税，但是，对于财务会计来说，这里会涉及重要的理论与实务问题，即：从税前利润中减去的所得税，其性质是属于费用还是属于利润分配，与此相关的问题是，所得税的金额应该如何确定。

所得税究竟属于费用还是利润分配，取决于看问题的角度或研究问题的目的，更进一步说，取决于所运用的权益理论。依据业主权理论，从企业所有者的角度来看，所得税是企业的一项费用，它和工资费用、利息费用没有本质区别，因为企业所有者关注的是最终的所得。依据企业理论，从整个社会的角度来看，所得税是企业的一项利润分配，它是国家以社会管理者的身份参与企业利润分配的所得。目前我国和世界上很多国家都遵循业主权理论，将所得税作为企业的一项费用。但所得税费用金额的确定是一个比较困难的会计问题，问题的困难就在于所得税费用如何分摊。

从 20 世纪 50 年代初起，所得税会计处理就已经成为争议最多的会计热点问题。争论主要围绕着所得税的分摊问题展开，具体表现为：为了更好地反映各项收益，所得税能否像其他费用一样在各期间进行分配？如何进行这一分配？这也是本章要着重阐述的内容。

#### 二、所得税的会计方法概述

所得税会计是研究如何处理按照企业会计准则计算的税前会计利润（或亏损）与



按照税法计算的应纳税所得额之间差异的会计理论和方法。

所得税的计税依据是应纳税所得额，应纳税所得额是指企业按照所得税法规定的科目计算确定的收益（纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目后的余额），其目的是为企业进行纳税申报和计算交纳所得税提供依据。

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} - \text{准予扣除项目的金额}$$

会计利润（即税前会计利润），是指企业按照会计准则要求计算出来的所得税前利润总额，其目的是向报表使用者提供企业一定时期经营成果的会计信息。

$$\text{税前会计利润} = \text{收入} - \text{费用} + \text{利得} - \text{损失}$$

由于会计利润和应纳税所得额的确定依据与目的不同，因此，两者之间往往存在一定的差异，对税前会计利润与应纳税所得额之间差异的会计处理不同即形成了不同的所得税会计处理方法，目前主要有三种方法可供选择，分别是：应付税款法、纳税影响会计法和资产负债表债务法。

#### （一）应付税款法

应付税款法，是指企业不确认时间性差异对所得税的影响金额，按照当期计算的应交所得税确认为所得税费用的方法。

在这种方法下，一定期间的所得税费用等于本期应交所得税。即存在下列计算等式：

$$\text{本期所得税费用} = \text{本期应交所得税} = \text{本期应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

#### （二）纳税影响会计法

纳税影响会计法，是指企业确认时间性差异对所得税的影响金额，按照当期应交所得税和时间性差异对所得税影响金额的合计，确认为当期所得税费用的方法。

在这种方法下，时间性差异对所得税的影响金额，递延和分配到以后各期。

纳税影响会计法，又进一步分为递延法和债务法。无论采用递延法还是债务法（我国原会计制度中规定的债务法实质上是一种利润表债务法），所得税费用的会计核算都是依照收入费用观，从时间性差异出发，将时间性差异对未来所得税的影响视作对本期所得税费用的调整。

##### 1. 递延法

递延法是纳税影响会计法的一种。递延法下，在税率变动或开征新税时，不需要对原已确认的时间性差异的所得税影响金额进行调整。但是，在转回时间性差异的所得税影响金额时，应当按照原所得税率计算转回。

采用递延法，一定时期的所得税费用包括：① 本期应交所得税；② 本期发生或转

回的时间性差异所产生的递延税款贷项或借项。即存在下列计算等式:

$$\begin{aligned} \text{本期所得税费用} = & \text{本期应交所得税} + \text{本期发生的时间性差异所产生的递延税款} \\ & \text{贷项金额} - \text{本期发生的时间性差异所产生的递延税款借项金} \\ & \text{额} + \text{本期转回的前期确认的递延税款借项金额} - \text{本期转回的} \\ & \text{前期确认的递延税款贷项金额} \end{aligned}$$

式中, 本期发生的时间性差异所产生的递延税款贷项金额 = 本期发生的应纳税时间性差异 × 现行所得税率;

本期发生的时间性差异所产生的递延税款借项金额 = 本期发生的可抵扣时间性差异 × 现行所得税率。

## 2. 利润表债务法

即我们现在通常所称的“债务法”, 我国原《企业会计制度》所规定的“债务法”也指的是这一种方法, 是纳税影响会计法的一种。

在采用债务法核算时, 在税率变动或开征新税时, 应当对原已确认的时间性差异的所得税影响金额进行调整, 在转回时间性差异的所得税影响金额时, 应当按照现行所得税率计算转回。

采用利润表债务法, 一定时期的所得税费用包括: ① 本期应交所得税; ② 本期发生或转回的时间性差异所产生的递延所得税负债或递延所得税资产; ③ 由于税率变更或开征新税, 对以前各期确认的递延所得税负债或递延所得税资产账面余额的调整数。即存在下列计算等式:

$$\begin{aligned} \text{本期所得税费用} = & \text{本期应交所得税} + \text{本期发生的时间性差异所产生的递延所得} \\ & \text{税负债} - \text{本期发生的时间性差异所产生的递延所得税资产} + \\ & \text{本期转回的前期确认的递延所得税资产} - \text{本期转回的前期确} \\ & \text{认的递延所得税负债} + \text{本期由于税率变动或开征新税调减的} \\ & \text{递延所得税资产或调增的递延所得税负债} - \text{本期由于税率变} \\ & \text{动或开征新税调增的递延所得税资产或调减的递延所得税} \\ & \text{负债} \end{aligned}$$

式中, 本期由于税率变动或开征新税调增或调减的递延所得税资产或递延所得税负债 = 累计应纳税时间性差异或累计可抵减时间性差异 × ( 现行所得税率 - 前期确认应纳税时间性差异或可抵减时间性差异时适用的所得税率) 。

或者本期由于税率变动或开征新税调增或调减的递延所得税资产或递延所得税负债 = 递延税款账面余额 - 已确认递延税款金额的累计时间性差异 × 现行所得税率。

### （三）资产负债表债务法

所得税费用的计算从递延所得税资产和递延所得税负债的确认出发，通过倒轧计算得出，当不存在需要在权益中确认的交易或事项产生的纳税影响时，简化了所得税费用的会计核算。

采用资产负债表债务法，在不发生在权益中确认的交易或事项产生的纳税影响的情况下，简单讲，一定时期的所得税费用与本期应交所得税之间存在如下计算等式：

$$\text{本期所得税费用} = \text{本期应交所得税} + (\text{期末递延所得税负债} - \text{期初递延所得税负债}) - (\text{期末递延所得税资产} - \text{期初递延所得税资产})$$

2007年1月1日起实施的《企业会计准则第18号——所得税》中规定我国企业对所得税的核算采用资产负债表债务法。它充分借鉴了《国际会计准则第12号——所得税》的做法，体现了与国际惯例趋同的原则。本章所讲述的内容主要是资产负债表债务法。

## 三、资产负债表债务法的核算程序

采用资产负债表债务法，所得税会计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。

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、负债的时点即应确认相关的所得税影响。企业进行所得税核算时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。

（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关资产、负债项目的计税基础。应予说明的是，资产、负债的计税基础，是会计上的定义，但其确定应当遵循税法的规定进行。

（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。

(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。

#### 四、账面价值和计税基础

按照所得税会计的核算程序，应该首先确定资产、负债的账面价值和计税基础，进而比较二者的差异。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1 000万元，企业对该应收账款计提了50万元的坏账准备，其账面价值为950万元。而资产、负债的计税基础并不是直接来自资产负债表中列示的金额，而是按照税法进行调整的金额。所以说，所得税会计核算的关键在于确定资产、负债的计税基础。资产、负债的计税基础的确定，与税收法规的规定密切关联。企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。

##### （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从应税经济利益中抵扣的金额。如果有关的经济利益不纳税，则资产的计税基础即为其账面价值。

资产的计税基础为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，某一单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、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。

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。如固定资产、无形资产等的计税基础可确定如下：

### 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，会计上的基本计量模式是“成本—累计折旧—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方式。税法一般会规定固定资产的折旧方法，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。

**【例 1.1】**某项机器设备，原价为 1 000 万元，预计使用年限为 10 年，会计处理时按照直线法计提折旧，税收处理允许加速折旧，企业在计税时对该项资产按双倍余额递减法计提折旧，预计净残值为零。计提了 2 年的折旧后，会计期末该固定资产的账面价值和计税基础分别是：

$$\text{账面价值} = 1\,000 - 100 - 100 = 800 \text{ (万元)}$$

$$\text{计税基础} = 1\,000 - 200 - 160 = 640 \text{ (万元)}$$

该项固定资产账面价值 800 万元与其计税基础 640 万元之间产生的差额 160 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。

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。因为折旧年限的不同，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，也会造成其账面价值与计税基础的差异。

**【例 1.2】**某项机器设备，原价为 1 000 万元，预计使用年限为 10 年，会计处理时按照直线法计提折旧，税收处理允许加速折旧，企业在计税时对该项资产按双倍余额递减法计提折旧，预计净残值为零。计提了 2 年的折旧后，会计期末，企业对该项固定资产计提了 180 万元的固定资产减值准备。该固定资产的账面价值和计税基础分别是：

$$\text{账面价值} = 1\,000 - 100 - 100 - 180 = 620 \text{ (万元)}$$

$$\text{计税基础} = 1\,000 - 200 - 160 = 640 \text{ (万元)}$$

该固定资产的账面价值 620 万元与其计税基础 640 万元之间产生的差额 -20 万元，

在未来期间会减少企业的应纳税所得额和应交所得税。

## 2. 无形资产

(1) 初始计量。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计税基础之间一般不存在差异。

情况一,不享受税收优惠的内部研发无形资产。

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作为无形资产的成本;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。

对于内部研发形成的无形资产,一般情况下初始确认时按照会计准则规定确定的成本与计税基础是相同的。

情况二,享受税收优惠的内部研发无形资产。

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。

对于享受税收优惠的研究开发支出,在形成无形资产时,按照会计准则规定确定的成本为研究开发过程中符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出,而因税法规定按照无形资产成本的150%摊销,则其计税基础应在会计入账价值的基础上加计50%,即假设无形资产成本为100万元,则计税基础为: $100 \times 150\% = 150$ 万元,因而产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异,但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,则按照所得税会计准则的规定,不确认有关暂时性差异的所得税影响。

**【例 1.3】**A 企业为开发新技术、新产品、新工艺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,符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为 1 200 万元。税法规定,研究开发支出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(指费用化的部分: $800 \times 150\%$ )。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（ $1\ 200 \times 150\%$ ），其计税基础为 1 800 万元，计税基础与账面价值 1 200 万元之间形成暂时性差异 600 万元。

该内部开发形成无形资产的账面价值与其计税基础之间产生的 600 万元暂时性差异（可抵扣）系资产初始确认时产生，确认该资产时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照准则规定，不确认该暂时性差异的所得税影响。

（2）后续计量。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，即税法中没有界定使用寿命不确定的无形资产，除外购商誉外所有的无形资产成本均应在一定期间内摊销。

**【例 1.4】**甲企业于 2011 年 1 月 1 日取得的某项无形资产，取得成本为 600 万元，企业根据各方面情况判断，无法合理预计其为企业带来未来经济利益的期限，将其视为使用寿命不确定的无形资产。2011 年 12 月 31 日，对该项无形资产进行减值测试表明未发生减值。

甲企业在计税时，对该项无形资产按照 10 年的期间摊销，有关金额允许税前扣除。

账面价值 = 600（万元）

计税基础 =  $600 - 600 \div 10 = 540$ （万元）

该项无形资产的账面价值 600 万元与其计税基础 540 万元之间的差额 60 万元，将计入未来期间的应纳税所得额。

### 3. 以公允价值计量的金融资产

对于以公允价值计量的金融资产，其于某一会计期末的账面价值为公允价值，税法规定，企业以公允价值计量的金融资产，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。

**【例 1.5】**以交易性金融资产为例，企业支付 400 万元取得一项交易性金融资产，当期期末市价为 420 万元。假定税法规定对于交易性金融资产，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额。出售时，一并计算应计入应纳税所得额的金额。

企业会计准则规定对于交易性金融资产，在持有期间每个会计期末应以公允价值计量，公允价值相对于账面价值的变动计入利润表。该项交易性金融资产的期末市价为420万元，其按照企业会计准则规定进行核算在会计期末的账面价值应为420万元。

因假定按照税法规定交易性金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额，其计税基础在会计期末应维持原取得成本不变，即其计税基础为400万元。

该交易性金融资产的账面价值420万元与其计税基础400万元之间产生了20万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额。

**【例 1.6】**以可供出售金融资产为例，企业支付500万元取得一项可供出售金融资产，当期期末市价为510万元。假定税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额。

该企业将该项投资作为可供出售金融资产，按照相关企业会计准则规定，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市价510万元。

因假定税法规定资产在持有期间公允价值的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，即应为500万元。

该可供出售金融资产的账面价值510万元与其计税基础500万元之间产生的10万元暂时性差异，将会增加未来该资产处置期间的应纳税所得额和应交所得税。

#### 4. 长期股权投资

企业持有的长期股权投资，按照会计准则规定区别对被投资单位的影响程度及是否存在活跃市场、公允价值能否可靠取得等分别采用成本法及权益法进行核算。

税法中对于投资资产的处理，要求按规定确定其成本后，在转让或处置投资资产时，其成本准予扣除。因此，税法中对于长期股权投资并没有权益法的概念。长期股权投资取得后，如果按照会计准则规定采用权益法核算，则一般情况下在持有过程中随着应享有被投资单位净资产份额的变化，其账面价值与计税基础会产生差异，该差异主要源于以下三种情况：

(1) 初始投资成本的调整。采用权益法核算的长期股权投资，取得时应比较其初始投资成本与按比例计算应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，在初始投资成本小于按比例计算应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下，应当调整长期股权投资的账面价值，同时确认为当期收益。因该种情况下在确定了长期股权投资的初始投资成本以后，按照税法规定并不要求对其成本进行调整，计税基础维持原取得成本不变，其账面价值与计税基础会产生差异。

(2) 投资损益的确认。对于采用权益法核算的长期股权投资，持有投资期间在被投资单位实现净利润或发生净损失时，投资企业按照持股比例计算应享有的部分，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时确认为各期损益。在长期股权投资的账面价值



因确认投资损益变化的同时，其计税基础不会随之发生变化。按照税法规定，居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益免税，即作为投资企业，其在未来期间自被投资单位分得有关现金股利或利润时，该部分现金股利或利润免税，在持续持有的情况下，该部分差额对未来期间不会产生计税影响。

(3) 应享有被投资单位其他权益的变化。采用权益法核算的长期股权投资，除确认应享有被投资单位的净损益外，对于应享有被投资单位的其他权益变化，也应调整长期股权投资的账面价值，但其计税基础不会发生变化。

**【例 1.7】** A 公司于 2011 年 1 月 2 日以 6 000 万元取得 B 公司 30% 的有表决权股份，拟长期持有并能够对 B 公司施加重大影响，该项长期股权投资采用权益法核算。投资时 B 公司可辨认净资产公允价值总额为 18 000 万元（假定取得投资时 B 公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同）。B 公司 2011 年实现净利润 2 300 万元，未发生影响权益变动的其他交易或事项。A 公司及 B 公司均为居民企业，适用的所得税税率均为 25%，双方采用的会计政策及会计期间相同。税法规定，居民企业之间的股息红利免税。

会计处理：

借：长期股权投资	6 000
贷：银行存款	6 000

因该项长期股权投资的初始投资成本（6 000 万元）大于按照持股比例计算应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额（5 400 万元），其初始投资成本无须调整。

确认投资损益：

借：长期股权投资——损益调整	690
贷：投资收益	690

该项长期股权投资的计税基础如下：① 取得时的成本等于计税基础，为 6 000 万元；② 期末因税法中没有权益法的概念，对于应享有被投资单位的净损益不影响长期股权投资的计税基础，其于 2011 年 12 月 31 日的计税基础仍为 6 000 万元。

本例中，该项长期股权投资在取得时期账面价值与计税基础相同都是 6 000 万元，不产生差异；但在 2011 年 12 月 31 日的账面价值 6 690 万元（6 000 + 690）却大于计税基础 6 000 万元，产生应纳税暂时性差异 690 万元，因在未来期间取得时免税（税法规定：居民企业从其他居民企业分得利润或股利时免税），不产生所得税影响，可以理解为适用的所得税税率为 0，因而不需要确认相关的递延所得税负债；或者在长期持有的情况下，因未来期间 A 公司自 B 公司分得的现金股利或利润免税，其计税基础也可以理解为 6 690 万元，因而不产生暂时性差异，无须确认相关的递延所得税。