

最新企业会计准则丛书

2006

企业会计准则讲解

金融工具和财务报表分册

企业会计准则研究组 编著

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

最新企业会计准则丛书

2006

企业会计准则讲解

金融工具和财务报表分册

企业会计准则研究组 编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 企业会计准则研究组 2006

图书在版编目 (CIP) 数据

2006 企业会计准则讲解——金融工具和财务报表分册 / 企业会计准则
研究组编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2006. 8
(最新企业会计准则丛书)
ISBN 7-81084-847-X

I. 2… II. 企… III. 企业 - 会计制度 - 中国 - 学习参考资料
IV. F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 076855 号

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)
总编室: (0411) 84710523
营销部: (0411) 84710711
网 址: <http://www.dufep.cn>
读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 175mm × 250mm 字数: 333 千字 印张: 16 1/4
印数: 1—5 000 册
2006 年 8 月第 1 版 2006 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 戚新利
封面设计: 张智波

责任校对:
版式设计: 孙 萍

定价: 30.00 元

总 序

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。与此同时，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》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。执行该38项具体准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

中国需要走向世界，世界也需要了解中国。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，也正处于不断的变革之中。此次企业会计准则的全面出台，标志着我国企业财务会计进入了一个与国际会计惯例趋同的新时期。为配合最新企业会计准则的贯彻、实施和培训工作，我们成立了企业会计准则研究组。该研究组荟集了一批长期从事会计法规、制度、准则研究的专家、学者以及具有丰富经验的会计实务工作者，在认真研读和准确把握最新企业会计准则的基础上，按照统一的指导思想和编写要求，推出了本套“最新企业会计准则丛书”。

为方便学习和培训，“最新企业会计准则丛书”共分四册，分别为《2006企业会计准则讲解——资产分册》，主要侧重于介绍有关资产会计准则的相关内容；《2006企业会计准则讲解——特殊业务分册》，主要侧重于介绍有关特殊业务会计准则的相关内容；《2006企业会计准则讲解——特殊行业分册》，主要侧重于介绍有关特殊行业会计准则的相关内容；《2006企业会计准则讲解——金融工具和财务报表分册》，主要侧重于介绍有关金融工具和财务报表会计准则的相关内容。

本丛书密切联系企业会计工作实际，讲解全面、深入，资料详尽、实用，举例丰富、具体，具有较强的操作性，是广大会计人员的理想参考书，也是各级财政部门、院校、企业、会计师事务所等进行最新企业

会计准则培训的好教材!

本丛书的出版发行得到了有关部门和人士的关心和支持,在此由衷地致以诚挚的谢意!对于书中的错漏之处,恳请读者批评指正,以便我们进一步修正和完善。

企业会计准则研究组

2006年5月

前 言

《2006 企业会计准则讲解——金融工具和财务报表分册》是“最新企业会计准则丛书”的第四册，主要侧重于介绍有关金融工具和财务报表会计准则的相关内容。本书涉及的准则包括：具体准则第 18 号、具体准则第 20 号、具体准则第 22 号至第 24 号、具体准则第 30 号、具体准则第 33 号至第 35 号、具体准则第 37 号和具体准则第 38 号。为方便读者参考，本书以附录的形式将所涉及的准则原文收录书中。

全书共分十一章，各章均以各项准则的名称为题。

第一章为所得税，主要介绍了资产和负债的计税基础、暂时性差异、所得税资产和负债的确认及计量等内容。

第二章是企业合并，主要介绍了同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并的会计处理，以及企业合并的披露内容。

第三章是金融工具确认和计量，分别介绍了金融资产和金融负债的分类标准、金融资产和金融负债的初始确认及计量、金融资产减值的会计处理、金融资产和金融负债公允价值的确定方法等内容。

第四章是金融资产转移，主要介绍了金融资产终止确认的条件和计量方法等内容。

第五章是套期保值，分别介绍了套期保值的分类、套期工具和被套期项目的确定、不同分类下套期保值的会计处理等内容。

第六章是财务报表列报，主要介绍了财务报表列报的基本要求，资产负债表、利润表、所有者权益变动表和报表附注的内容及编制方法。

第七章是合并财务报表，分别介绍了合并财务报表合并范围的确定原则，合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表的编制方法，以及合并财务报表的披露内容。

第八章是每股收益，主要介绍了基本每股收益和稀释每股收益的计算方法，以及每股收益的披露内容。

第九章是分部报告，分别介绍了业务分部和地区分部的确定原则、主要报告形式和次要报告形式的确定原则、分部信息的披露内容等。

第十章是金融工具列报，分别介绍了金融工具表内列示内容和表外

披露信息。

第十一章是首次执行企业会计准则，分别阐述了在首次执行日，企业应当采用追溯调整法和未来适用法的项目，以及相应的会计处理方法。

本书由朱庆福担任主编，主要编写人员及其分工为：朱庆福，第一章、第二章、第八章和第十一章；董连英，第三章和第四章；纪鹏健，第五章和第十章；郭亦玮，第六章和第九章；康艳萍，第七章。

本书讲解全面，资料详尽，举例丰富，具有较强的实用性和操作性，是广大会计人员的理想参考书，也是各级财政部门、学校、企业、会计师事务所等进行会计准则培训的好教材。

本书的编写得到了企业会计准则研究组的有效指导以及有关人士的关心和支持，谨在此表示衷心感谢！由于作者才疏学浅，书中难免有错误和不妥之处，恳请读者批评指正。

作者

2006年7月

目 录

第一章 所得税	1
第一节 所得税会计概述.....	1
第二节 计税基础.....	3
第三节 所得税的确认和计量.....	4
第四节 所得税的披露内容	20
第二章 企业合并	21
第一节 企业合并概述	21
第二节 同一控制下的企业合并	25
第三节 非同一控制下的企业合并	28
第四节 企业合并的披露内容	33
第三章 金融工具确认和计量	35
第一节 金融工具概述	35
第二节 金融资产和金融负债的分类	42
第三节 金融资产和金融负债的确认和计量	48
第四节 金融资产减值	59
第五节 公允价值的确定	66
第四章 金融资产转移	74
第一节 金融资产转移概述	74
第二节 金融资产转移的确认	75
第三节 金融资产转移的计量	80
第五章 套期保值	85
第一节 套期保值概述	85
第二节 套期工具和被套期项目	87
第三节 套期确认和计量	92
第六章 财务报表列报	99
第一节 财务报表列报概述	99
第二节 资产负债表.....	102
第三节 利润表.....	119
第四节 所有者权益变动表.....	123
第五节 附注.....	125

第七章 合并财务报表	127
第一节 合并财务报表概述.....	127
第二节 合并资产负债表.....	135
第三节 合并利润表.....	140
第四节 合并现金流量表.....	155
第五节 合并所有者权益变动表.....	156
第六节 合并财务报表的披露内容.....	157
第八章 每股收益	159
第一节 每股收益概述.....	159
第二节 基本每股收益.....	160
第三节 稀释每股收益.....	162
第四节 每股收益列报.....	165
第九章 分部报告	166
第一节 分部报告概述.....	166
第二节 报告分部的确定.....	167
第三节 分部信息的披露.....	171
第十章 金融工具列报	175
第一节 金融工具列报概述.....	175
第二节 金融工具表内列示.....	176
第三节 金融工具披露.....	183
第十一章 首次执行企业会计准则	190
第一节 首次执行企业会计准则概述.....	190
第二节 确认和计量.....	191
第三节 披露和列示.....	195
附录	197
企业会计准则第 18 号——所得税.....	197
企业会计准则第 20 号——企业合并.....	200
企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量.....	203
企业会计准则第 23 号——金融资产转移.....	215
企业会计准则第 24 号——套期保值.....	220
企业会计准则第 30 号——财务报表列报.....	225
企业会计准则第 33 号——合并财务报表.....	230
企业会计准则第 34 号——每股收益.....	236
企业会计准则第 35 号——分部报告.....	238
企业会计准则第 37 号——金融工具列报.....	241
企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则.....	249

第一章

所得税

2006年2月15日，财政部根据《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则——基本准则》，制定了《企业会计准则第18号——所得税》，自2007年1月1日起暂在上市公司施行，鼓励其他企业执行。本章将以所得税会计准则为依据介绍其有关内容。

第一节 所得税会计概述

一、所得税会计的概念

所得税会计是研究如何处理按照会计制度计算的税前会计利润（或亏损，下同）与按照税法计算的应税所得（或亏损，下同）之间差异的会计理论和方法。这里所指的会计制度是指国家统一的会计制度，是进行财务会计核算的基础；这里所指的会计利润是指目前利润表中的利润总额；这里所指的应税所得是指按税法规定计算的应纳税所得额。

所得税会计的出现是因为财务会计与税收分别遵循不同的原则、服务于不同的目的。财务会计核算必须遵循一般会计原则，其目的是为了真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，为投资者、债权人、企业管理当局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，依据有关的税收法规，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，以对企业的经营所得和其他所得进行征税。

财务会计核算原则和税收法规的区别在于确认收益实现和费用扣减的时间，以及费用的可扣减性。由于财务会计是按照会计制度核算收益、费用、利润、资产、负债等，税法是按照税收法规确认收益、费用、利润、资产、负债等，因此，按照财务会计核算方法计算确定的利润与按照税收法规计算确定的应税所得结果不一定相同。此外，会计制度和税收法规两者的目的不同，对收益、费用、资产、负债等的确认时间和范围也不同，从而导致税前会计利润与应税所得之间产生差异，这一

差异称为暂时性差异。

需要注意的是，所得税包括企业以应纳税所得额为基础的各种境内和境外税额。

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；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，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。资产的账面价值大于其计税基础或是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—1】甲上市公司对作为投资性房地产核算的一项土地使用权按照公允价值模式计量，该项土地使用权当期期末的公允价值为 2 000 万元，税法中对于土地使用权可以以其取得成本 1 200 万元扣除累计摊销额 200 万元后的金额自未来期间应税经济利益中抵扣，即其计税基础为 1 000 万元。按照会计准则规定确定的该投资性房地产的账面价值 2 000 万元，其内在含义在于企业可以在未来期间自该项资产取得 2 000 万元的经济利益流入，但其中只有 1 000 万元按照税法规定可以税前扣除，两者之间的差额即为未来期间的应税金额 1 000 万元，为应纳税暂时性差异。

【例 1—2】乙上市公司年初购入一项固定资产，原价为 400 万元，预计使用年限为 8 年，税法规定折旧年限为 5 年，预计净残值为零，采用直线法计提折旧。年末，该固定资产的账面价值为 350 万元（ $400 - 400 \div 8$ ），计税基础为 320 万元（ $400 - 400 \div 5$ ）。从当年年末看，乙上市公司在未来期间自该项资产至少可以取得 350 万元的经济利益流入，但其中只有 320 万元按照税法规定可以自未来应纳税所得额中扣除，两者之间的差额即为未来期间的应税金额 30 万元，为应纳税暂时性差异。

（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的暂时性差异。资产的账面价值小于其计税基础或是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—3】丙上市公司持有的交易性金融资产，按照会计准则规定以公允价值计量，如果一项交易性金融资产当期期末的公允价值为 100 万元，而税法规定对于类似的资产应以其成本计量，即其计税基础为取得时的成本 120 万元，丙上市公司在未来期间自该项资产可以取得的经济利益为 100 万元，但可以税前扣除的金额为 120 万元，则意味着两者之间的差额 20 万元可以减少未来期间的应税金额，从而

形成可抵扣暂时性差异。

【例 1—4】乙上市公司销售商品后承诺提供 3 年的免费保修，按照会计准则规定，企业在销售商品期间确认销售收入的同时，应估计该项保修义务的金额并确认为预计负债。乙上市公司当期确认了预计负债 100 万元，并预计在 3 年内逐期发生。根据税法规定，有关的保修费用在实际发生时方可从税前扣除。因此，乙上市公司预计负债的账面价值 100 万元与计税基础 0 之间的差额 100 万元可以减少未来期间的应税金额，从而形成可抵扣暂时性差异。

第二节 计税基础

企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当按照规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。所得税会计按照计税基础标的物的不同，可以分为资产的计税基础和负债的计税基础。

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。用公式表示为：

资产的计税基础 = 未来年度可税前列支的金额

【例 1—5】甲上市公司拥有的某台机器设备的账面原价为 100 万元，累计折旧 30 万元已在本期和以前各期抵扣，剩余成本 70 万元将在未来期间作为折旧或通过处置作为一项减项抵扣。甲上市公司使用该机器设备生产的产品实现的收入应当缴纳所得税，处置该机器设备产生的任何利得也应当缴纳所得税，产生的任何亏损可以从应纳税所得额中扣除。那么，该机器设备的计税基础是 70 万元。

【例 1—6】乙上市公司应收利息的账面余额为 100 万元，相关的利息收入按照收付实现制缴纳所得税。因此，该应收利息的计税基础为零。

【例 1—7】丙上市公司某应收账款的账面余额为 100 万元，相关的收入已包括在应纳税所得额中。该应收账款的计税基础为 100 万元。

【例 1—8】丁上市公司某交易性金融资产的取得成本为 200 万元，期末公允价值变为 180 万元。该交易性金融资产的计税基础是 200 万元。

【例 1—9】甲上市公司某固定资产账面原价为 1 000 万元，折旧年限为 10 年，预计净残值为零，采用直线法计提折旧，已计提累计折旧 300 万元，已计提固定资产减值准备 100 万元。该固定资产的账面价值为 600 万元，但是，按照会计规定计提的资产减值损失在提取时不允许从应纳税所得额中扣除，而只有在实际发生时才能加以扣除。因此，甲上市公司该固定资产的计税基础是 700 万元。

【例 1—10】乙上市公司某无形资产原价为 160 万元，无法确定其使用年限。

税法规定按 10 年进行摊销。持有 1 年后，该无形资产的账面价值仍为 160 万元，但其计税基础则为 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。用公式表示为：

负债的计税基础 = 负债的账面价值 - 未来年度可税前列支的金额

【例 1—11】甲上市公司流动负债中包括预收的利息收入 100 万元。相关的利息收入已按收付实现制予以征税。因此，该预收利息收入的计税基础是零。

【例 1—12】乙上市公司因销售商品提供售后服务在当期确认了 10 万元的预计负债。根据税法规定，有关产品售后服务等与取得经营收入直接相关的费用在实际发生时允许税前列支。因此，该预计负债的计税基础为零。

【例 1—13】丙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，支付的罚款不允许在税前列支。因此，该应付罚款的计税基础为 20 万元。

需要注意的是，在确定资产和负债的计税基础时，应当注意把握以下要点：

1. 有些项目有计税基础，但由于不符合资产、负债的确认条件而没有确认为资产、负债。例如，研究成本在确定其发生当期的会计利润时，被确认为费用，但要到确定以后期间的应税利润时才允许作为抵扣项目。该研究成本的计税基础，即税务部门允许在未来期间作为抵扣项目的金额，与账面金额之间的差额，是会产生递延所得税资产的可抵扣暂时性差异。

2. 如果资产和负债的计税基础不是十分明显，则应考虑以下原则，即只要资产或负债的账面价值的收回或清偿可能使未来税款支付额大于或小于不产生纳税后果的收回或清偿情况，则除少数例外情况外，企业应确认递延所得税负债或递延所得税资产。

3. 在合并财务报表中，暂时性差异应当通过将合并财务报表中的资产和负债的账面价值与适当的计税基础进行比较加以确定。在应当编制合并纳税申报表的地区，计税基础应当参照合并纳税申报表确定。

第三节 所得税的确认和计量

企业应当将当期和以前期间应交未交的所得税确认为负债，将已支付的所得税超过应支付的部分确认为资产。存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的，应当按照相关规定确认递延所得税负债或递延所得税资产。

一、递延所得税资产的确认

(一) 确认递延所得税资产的情况

企业对于可抵扣暂时性差异可能产生的未来经济利益，应以很可能取得利用可

抵扣暂时性差异的应税金额为限，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税金额时，应当考虑企业的正常经营所得、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。

在下列交易或事项中产生的可抵扣暂时性差异，应当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。

2. 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，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于利用该可抵扣暂时性差异的应税金额时，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，应减少投资的账面价值，但税法规定投资应以其成本作为计税基础，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. 按照购买法核算的企业合并中，按照会计规定确定的合并中取得资产、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。

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，如因持有待售金融资产公允价值下降而应确认的递延所得税资产。

（二）不确认递延所得税资产的情况

除企业合并以外的交易中，如果交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成可抵扣暂时性差异的，相应的递延所得税资产不予确认。如融资租赁中承租人取得的资产，按照会计准则规定应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者以及相关的初始直接费用作为租入资产的入账价值，而税法规定融资租入固定资产应当按照租赁协议或者合同确定的价款加上运输费、途中保险费等的价值计价，作为其计税基础。对于两者之间产生的暂时性差异，如确认其所得税影响，将直接影响到融资租入资产的入账价值，按照会计准则规定，该种情况下不确认相应的递延所得税。

二、递延所得税负债的确认

除明确规定不应确认递延所得税的情况以外，企业应当确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债，并计入所得税费用。但按照购买法核算的企业合并中，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应纳税暂时性差异的，应确认相应的递延所得税负债，同时调整合并中

应予确认的商誉；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的应纳税暂时性差异，相应的递延所得税负债应计入所有者权益，如因持有待售金融资产公允价值上升而应确认的递延所得税负债。

不确认递延所得税负债的情况包括：

1. 商誉的初始确认。按照购买法核算的企业合并中，因企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额，按照会计准则规定应确认为商誉，但按照税法规定不允许确认商誉，即商誉的计税基础为零，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异，因确认该递延所得税负债会增加商誉的价值，准则中规定对于该部分应纳税暂时性差异不确认其所产生的递延所得税负债。

2. 除企业合并以外的交易中，如果交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成应纳税暂时性差异的，相应的递延所得税负债不予确认。

3. 对于与联营企业、合营企业等的投资相关的应纳税暂时性差异，在投资企业能够控制暂时性差异转回的时间并且预计有关的暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回时，不确认相应的递延所得税负债。

与联营企业、合营企业等的投资相关的应纳税暂时性差异通常产生于因被投资单位实现净利润，投资企业按照持股比例计算应享有的部分，按照会计规定增加投资的账面价值，但税法规定投资的成本或其计税基础不发生变化，从而形成应纳税暂时性差异。如果企业能够控制该应纳税暂时性差异转回的时间并且该暂时性差异在可预见的未来不会转回时，不确认相应的递延所得税负债。

三、当期所得税和递延所得税的计量

（一）当期所得税的计量

资产负债表日对于当期和以前期间形成的当期所得税负债（或资产），应当按照根据税法规定计算的预期应交纳（或返还）的所得税金额计量。

【例 1—14】假定乙上市公司当期发生的交易或事项（未发生直接计入所有者权益的交易和事项）按照税法规定计算确定的应纳税所得额为 100 万元，适用的所得税税率为 33%，在不考虑其他因素的情况下，乙上市公司确认的当期所得税费用和应交税金分别为 33 万元。

（二）递延所得税的计量

资产负债表日对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。

企业经营过程中以各种方式取得的应税所得适用的所得税税率以及在不同会计期间适用的所得税税率一般不存在差别。在某些情况下，适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。具体来说，在确认递延所得税时，应当注意把握

以下要点：

1. 递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，即在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。

2. 企业不应当对递延所得税资产和递延所得税负债进行折现。

3. 资产负债表日企业应当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抵扣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。在很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额应当转回。

（三）所得税费用的计量

企业当期在利润表中确认的所得税费用由当期应交所得税与递延所得税两个部分组成。用公式表示如下：

$$\text{所得税费用} = \text{当期应交所得税} + \text{递延所得税负债的增加} - \text{递延所得税负债的减少} - \text{递延所得税资产的增加} + \text{递延所得税资产的减少}$$

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。

四、所得税会计示例

（一）计税工资

【例 1—15】甲股份有限公司核定的全年计税工资总额为 100 000 元，2007 年实际发放的工资总额为 120 000 元。甲股份有限公司固定资产折旧采用直线法，本年折旧额为 50 000 元，按照税法规定采用双倍余额递减法，本年折旧为 65 000 元。甲股份有限公司 2007 年利润表上反映的税前会计利润为 150 000 元，适用的所得税税率为 33%。甲股份有限公司本期应交所得税和本期所得税费用如下：

1. 税前会计利润	150 000
加：永久性差异	20 000
减：时间性差异	<u>15 000</u>
应税所得	155 000
适用的所得税税率	33%
本期应交所得税	<u>51 150</u>
应纳税时间性差异的所得税影响金额 (15 000 × 33%)	4 950
本期所得税费用 (51 150 + 4 950)	56 100

2. 2007 年的会计分录

借：所得税	56 100
贷：应交税费——应交所得税	51 150
递延所得税负债	4 950

【例 1—16】假设甲股份有限公司 2008 年所得税税率改为 30%，本年实现的税前会计利润与 2007 年相同，其他资料沿用例 1—15。甲股份有限公司的会计处理如下：

1. 2007 年的会计分录

借：所得税	56 100
贷：应交税费——应交所得税	51 150
递延所得税负债	4 950
2. 税前会计利润	150 000
加：永久性差异	20 000
减：时间性差异	<u>15 000</u>
应税所得	155 000
适用的所得税税率	30%
本期应交所得税	<u>46 500</u>
应纳税时间性差异的所得税影响金额（15 000 × 30%）	4 500
应调减的递延所得税负债（15 000 × 3%）	<u>450</u>
本期所得税费用（46 500 + 4 500 - 450）	50 550
借：所得税	50 550
贷：应交税费——应交所得税	46 500
递延所得税负债（4500 - 450）	4 050

（二）资产减值

税法规定，企业所得税前允许扣除的项目，必须遵循真实发生的据实扣除的原则，除国家税收规定外，企业根据会计制度等规定提取的资产减值准备等不得在企业所得税前扣除。例如，企业按会计制度及相关准则规定，对当期固定资产的可收回金额低于其账面价值的部分计提了固定资产减值准备，这仅表明该项固定资产预期给企业带来的经济利益已经下降，该部分减损按会计制度规定应计入当期损益。但是，税法规定认为该项固定资产并未实际发生损失，会计上计提的减值准备并不足以作为认定损失实际发生的依据，只有在按照税法标准认定该项固定资产实际发生损失时，其损失金额才能从应纳税所得额中扣除。

企业在一定时期按照会计制度计提的资产减值准备金额与税法认定损失的不同而产生的差异属于时间性差异，该时间性差异在计提减值准备的当期从利润总额中扣除，但不得从当期的应纳税所得额中扣除。当资产实际发生损失时，经税法认定可从发生损失当期的应纳税所得额中扣除。即，按照会计制度计提的各项减值准备与实际发生损失可从应纳税所得额中扣除的损失之间存在着时间上的差异，这种差异为可抵减时间性差异。

在计算当期应纳税所得额时，企业应在按照会计制度及相关准则规定计算的当期利润总额的基础上，加上按照税法规定不允许从当期应纳税所得额中扣除但按会计制度及相关准则规定计入计提当期损益的各项资产减值准备金额，调整为当期应