



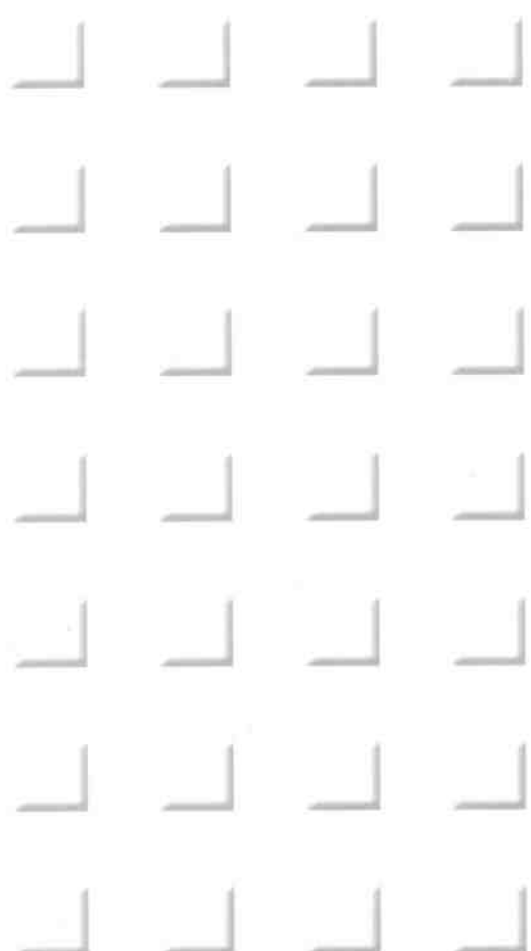
山东省成人高等教育
财经类品牌专业系列教材



CAIJINGLEIPIN
CAIJINGLEIPINPAIZHUANYE CAIJINGLEIPIN
CAIJINGLEIPINPAIZHUANYE
CAIJINGLEIPINPAIZHUANYE

高级财务会计

丁晓东 主编



经济科学出版社
ECONOMIC SCIENCE PRESS

山东省成人高等教育财经类品牌专业系列教材

高级财务会计

丁晓东 主编

经济科学出版社

责任编辑：吕 萍 李晓杰

责任校对：徐领柱

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/丁晓东主编. —北京：经济科学出版社，
2009. 11

(山东省成人高等教育财经类品牌专业系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8758 - 9

I. 高… II. 丁… III. 财务管理 - 成人教育：高等
教育 - 教材 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 199454 号

高级财务会计

丁晓东 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编辑部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

汉德鼎印刷厂印刷

季峰装订厂装订

787 × 1092 16 开 15 印张 270000 字

2009 年 11 月第 1 版 2009 年 11 月第 1 次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8758 - 9 定价：28.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

山东省成人高等教育财经类品牌专业系列教材

编 审 委 员 会

主 任：王玉华

副主任：刘凤山 韩庆华

委 员：张士瑞 赵远征 刘正林 朱德胜 刘瑞波

丛建阁 李好香 张 涛 王 敏 李 冰

范瑞雪

前 言

本教材是山东省教育厅立项的“山东省成人高等教育财经类品牌专业建设与创新研究”课题项目（批准号为 J09WL03）中“特色课程体系建设”子课题项目系列教材之一。

本教材的编写以最新的会计理论、会计方法为依据，充分吸收《企业会计准则》相关内容，同时适应成人高等教育会计学专业教学要求，以强化专业基础知识、培养学生的实践能力为重点，在完整地阐述企业高级财务会计的基本理论、基本方法和基本技能的基础上，主要突出企业特殊业务的会计处理，注重可操作性和实践性，并兼顾与中级财务会计的衔接和知识的连贯性。

本教材共 11 章，每章包括三部分：1. 学习目标；2. 教材内容；3. 学习目标回顾。其中，教材内容包括：（1）规定引用；（2）需要思考或计算、判断的问题；（3）知识拓展。

参加本教材编写的有：山东财政学院会计学院丁晓东副教授（第 7 章至第 9 章）、丁鸿雁副教授（第 4、5 章）、王芳副教授（第 3、10、11 章）、韩跃讲师（第 1、2 章），第 6 章由丁鸿雁和王芳共同编写。本教材由丁晓东任主编，对全部内容进行修改和总纂；由郭惠云教授对全部内容进行审阅。

本教材的编写参考并吸收了有关法规制度、教材和书籍的相关内容，谨此说明并表示感谢。

由于时间仓促，编者水平有限，书中难免有不足之处，恳请读者批评指正。

编 者

2009 年 9 月

目 录

第1章 所得税会计	1
1.1 所得税会计概述	1
1.2 计税基础和暂时性差异	4
1.3 递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量	12
1.4 所得税费用的确认和计量	15
第2章 会计调整	21
2.1 会计政策及会计政策变更	21
2.2 会计估计	31
2.3 前期差错更正	37
2.4 资产负债表日后事项	41
第3章 外币业务会计	53
3.1 外币业务概述	53
3.2 外币交易的会计处理	57
3.3 外币财务报表折算	62
第4章 债务重组	68
4.1 债务重组概述	68
4.2 债务重组的会计处理	70
第5章 非货币性资产交换	89
5.1 非货币性资产交换概述	89

5.2	非货币性资产交换的计量	91
5.3	非货币性资产交换的会计处理	95
第6章	租赁	110
6.1	租赁概述	110
6.2	承租人租赁的会计处理	113
第7章	企业合并	123
7.1	企业合并概述	123
7.2	非同一控制下企业合并的会计处理	127
7.3	同一控制下的企业合并	133
第8章	合并会计报表（一）	138
8.1	合并会计报表概述	138
8.2	同一控制下的合并会计报表	148
8.3	非同一控制下的合并会计报表	161
第9章	合并会计报表（二）	
	——企业集团内部业务的处理	175
9.1	企业集团内部存货交易的会计处理	176
9.2	企业集团内部固定资产交易的会计处理	183
9.3	其他内部交易事项的处理	192
第10章	借款费用	199
10.1	借款费用概述	199
10.2	借款费用资本化期间的确定	202
10.3	借款费用资本化金额的确定	207
第11章	或有事项	219
11.1	或有事项概述	219
11.2	或有事项的确认和计量	222
11.3	或有事项会计的主要业务	226
	参考文献	232

第1章 所得税会计

学习目标

- ◇ 熟悉所得税会计的概念
- ◇ 理解计税基础、暂时性差异的涵义
- ◇ 掌握递延所得税资产、负债的核算
- ◇ 掌握所得税费用的核算

1.1 所得税会计概述

1.1.1 所得税会计的概念

1. 所得税会计的定义。所得税会计是研究如何处理按照会计规范计算的税前会计利润与按照税法计算的应税所得之间差异的会计理论和方法。

企业会计准则是我国基本的会计核算规范，它与企业所得税法之间的差异源于两者不同的服务目的。会计的确认、计量、报告应当遵从企业会计准则的规定，目的在于真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等，为投资者、债权人以及其他会计信息使用者提供对其决策有用的信息。税法则以课税为目的，根据国家有关税收法律、法规的规定，确定一定时期内纳税人应缴纳的税额，从所得税的角度，主要是确定企业的应纳税所得额，以对企业的所得征税。

所得税会计的形成和发展是所得税法规和会计准则规定相互分离的必然结果，两者分离的程度和差异的种类、数量直接影响和决定了所得税会计的处理

方法。

2. 所得税会计处理方法及其依据。我国会计准则规定所得税会计处理方法采用资产负债表债务法。资产负债表债务法以资产负债表为出发点,通过比较、分析表中所列各项资产、负债的账面价值与计税基础之间的差异,并将这些差异分别作为应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,以确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产,在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

资产负债表债务法的理论依据是资产负债观。资产负债观与收入费用观相对应,是指以资产、负债的概念为基础和核心,定义利润及其构成要素,企业中所有存量的变动是其增加经营活动成果的最好且唯一的证据。资产负债观以资产负债表为重心,强调全面收益,收益由净资产的期初期末余额之差产生。这种理论观点下的资产负债表债务法注重交易和事项的实质,关注交易和事项的发生引起资产或负债的变化,强调必须严格按照资产及负债的定义反映有关交易或事项的所得税影响。

请你思考 1:《企业会计准则》与《企业所得税法》之间有没有可能统一规定进而简化会计对所得税问题的处理?

答案提示:会计准则与所得税法的出发点和目的不同且无法统一,因此针对同样的问题会计和税法给出的可能是不同的答案。

请你思考 2:资产负债观强调全面收益,哪些资产负债观下的收益不会出现在当期损益中?

答案提示:资产负债观强调净资产的增减变动,净资产中的资本公积的增减变动不会出现在损益中。

1.1.2 所得税会计核算的一般程序

企业会计准则规定所得税应当采用资产负债表债务法核算,企业一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。企业进行所得税核算一般应遵循以下程序:

1. 以会计利润为基础。按照适用的税法规定通过调整会计与税法的差异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，同时按照当期应交所得税金额确认所得税费用。

2. 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，数值上等于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。对于存在备抵账户的资产负债项目，其账面价值是指其账面余额减去相关备抵账户后的余额。

【例 1-1】某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，则其账面价值为 950（1 000 - 50）万元。

某企业持有一项固定资产，原价 3 000 万元，已提折旧 1 200 万元，已提减值准备 300 万元，则其账面价值为 1 500（3 000 - 1 200 - 300）万元。

3. 按照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。

4. 比较资产、负债的账面价值与其计税基础。若两者之间存在差异的，分析其性质，除特殊情况外，应分别认定为应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，以此差异运用适当的所得税税率，即可确定资产负债表日企业递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，其与期初递延所得税负债和递延所得税资产余额的差额，确定为当期应予进一步确认或应予以转销的递延所得税资产和递延所得税负债金额，同时按照该金额调整第一步已经确认的所得税费用或将其确认为直接计入当期所有者权益的利得或损失。

5. 确定利润表中的所得税费用。利润表中的所得税费用应当按照第四步调整后的所得税费用列示，第四步中的金额确认直接计入所有者权益的利得或损失的，在资产负债表中的资本公积项目和利润表的其他综合收益项目列示，不计入利润表的所得税费用。

知识拓展：根据《企业会计准则解释第 3 号》的规定，企业利润表在每股收益项目下增加“其他综合收益”项目，用以列示未在损益中确认的利得和损失扣除所得税影响后的净额，这一利得和损失即是直接计入所有者权益的利得和损失，除应在资本公积项目列示该金额外，还应列入利润表。

1.2 计税基础和暂时性差异

1.2.1 资产的计税基础

1. 资产计税基础的涵义。

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。

——引自《企业会计准则第18号——所得税》

企业资产的显著特征是其能够为企业带来经济利益，资产产生的经济利益在弥补了成本后即为企业产生的所得（即利润），理论上企业应该按照这一所得额缴纳企业所得税。企业资产的账面价值是企业尚未收回（或弥补）的资产成本，亦即未来期间资产产生的经济利益中仍被用于弥补成本的金额。企业资产未来产生经济利益的过程就是企业不断收回账面价值的过程，这一过程可能会跨越若干会计期间，因此，每一个会计期间资产产生的经济利益流入中都有对账面价值的回收，其具体金额根据会计准则的规定确定，这一金额必将影响到每一个会计期间企业计算的所得（即利润）进而影响到该会计期间的应交所得税。

然而，企业实际缴纳所得税税款时，应税所得必须按照所得税税法的规定计算确定。因此，每一个会计期间企业资产产生的经济利益流入中可以作为账面价值的回收而不计入应税所得的金额要依据税法规定确定，进而未来期间企业的经济利益流入中仍作为成本弥补而不需计入应纳税所得的金额（即资产的账面价值）也应由税法的规定确定。我们把这种按照税法规定计算的资产“账面价值”定义为资产的计税基础。

由以上分析可知，资产的账面价值和计税基础实质的涵义相同，两者的区别是一个由会计准则规定计算，另一个由税法规定确定，计税基础是税法承认的资产的会计账面价值。两者的比较见图1-1：虚线AD表示资产成本总额线，虚线DE表示一年以后的资产负债表日，DF表示该年度会计准则允许弥补的成本金额，FE表示按照会计准则该资产成本中尚可弥补的金额即该资产负债表日的账

面价值，DG 表示该年度按照税法规定可以弥补的成本金额，GE 表示按照税法规定尚可收回的成本即计税基础。

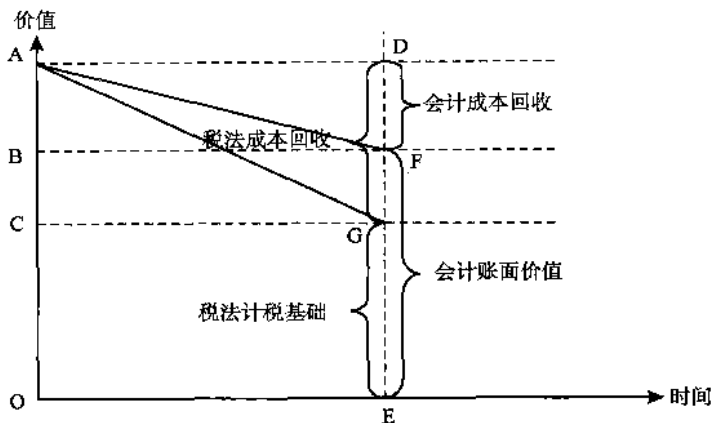


图 1-1 资产账面价值与计税基础示意图

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总额在未来期间准予税前扣除（即在收到相应经济利益流入时不作为应税所得）。在资产持续持有的过程中，其某一会计期间的计税基础在数值上等于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，该余额代表的是按照税法规定，就涉及的资产在未来期间计税时仍然可以税前扣除的金额。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。

2. 常见资产计税基础的确定。

企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。

前款所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。

企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

——引自《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

(1) 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。

固定资产后续计量时其计税基础 = 初始计税基础 - 按照税法规定
已在税前扣除的折旧

(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成本之间一般不存在差异，因此其初始计税基础与账面原值相等。

无形资产后续计量时其计税基础 = 初始计税基础 - 按照税法
规定已在税前扣除的摊销

知识拓展：对于自行研发的无形资产，税法规定其计税基础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确定。对于研究开发费用的税前扣除，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。

(3) 以公允价值计量的金融资产等其他资产。企业所得税法规定，企业以公允价值计量的金融资产以及投资性房地产等资产，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。

(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。在长期股权投资的后续计量过程中，其计税基础一般都保持不变。

请你思考 1：A 企业于 20×9 年 12 月 20 日取得的某项环保用固定资产，原价为 750 万元，使用年限为 10 年，税法规定该类（由于技术进步、产品更新换

代快的) 固定资产采用加速折旧法计提的折旧可以税前扣除, 该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧, 净残值为零。试分析该固定资产的计税基础。

答案提示: 固定资产的初始取得成本即为初始计税基础, 后续计税基础的计算按照税法允许的折旧进行扣除。

请你思考 2: 投资性房地产后续计量模式是否会影响其计税基础?

答案提示: 会计上, 投资性房地产后续计量可以选择成本模式和公允价值模式, 但无论哪种模式的会计处理, 税法对其计税基础的规定都是一致的, 即以历史成本为计税基础的计算依据。

请你思考 3: 存货在期末以成本与可变现净值孰低法计价, 会对存货的计税基础产生何种影响?

答案提示: 存货期末计价的方法可能会要求计提或冲减存货跌价准备, 但是无论哪种情况均不需要调整其计税基础。

1.2.2 负债的计税基础

1. 负债计税基础的涵义。

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。

——引自《企业会计准则第18号——所得税》

企业负债的偿还还会导致经济利益的流出, 理论上如果该经济利益的流出并未给企业带来损失, 则不应该在税前扣除。企业应当根据税法规定确定其是否可以在税前扣除, 负债的计税基础即是未来偿还负债时所流出的经济利益中按照税法规定不得在税前扣除的部分。

与资产的计税基础相类似, 负债的计税基础也可解释为按照税法规定确定的负债的“账面价值”, 负债的计税基础是税法认定的会计账面价值。

负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益, 即不会给企业带来损失, 因此也不会影响其应纳税所得额, 流出的经济利益在未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定均不得扣除, 计税基础即为账面价值。如企业的短期借款、应付账款

等。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。

2. 特殊负债的计税基础。由于大多数负债计税基础等于账面价值,其计税基础无须特别计算即可获得,因此此处仅列示特殊负债计税基础的确定。

(1) 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未来偿还该负债(即实际发生了这种销售费用)时均可以在税前扣除,不得在税前扣除的金额为0,即其计税基础为0,此时计税基础与账面价值存在差异;如果税法规定对于费用支出按照权责发生制原则确定税前扣除时点,所形成负债的计税基础等于账面价值。

按照会计准则确认预计负债的交易和事项还有:因未决诉讼在资产负债表日确定的预计赔偿金额,税法规定实际发生时予以税前扣除,此时预计负债的账面价值与计税基础不同;因不可撤销合同转为亏损合同而确认的预计负债,税法不允许提前预计,该预计负债的账面价值与计税基础同样存在差异。

(2) 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0,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0,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。

请你思考:企业向职工支付的各种薪酬在会计上需要确认为应付职工薪酬,这些薪酬有可能超出税法规定的税前扣除标准,其计税基础应如何确定?

答案提示: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的金额超过规定标准部分,应进行纳税调整。超过部分在发生当期不允许税前扣除且在以后期间也不允许税前扣除的,则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。

1.2.3 暂时性差异

1. 暂时性差异的概念。

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。

——引自《企业会计准则第18号——所得税》

2. 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。

应纳税暂时性差异产生的原因在于，某一会计期间按照会计准则计算的“所得”高于按照税法确定的应纳税所得额，即当期存在按照会计准则该交所得税而按照税法未缴的“所得”，这一“所得”产生的税款在未来另一个会计期间缴纳。

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按照会计准则企业未来期间持有该项资产时将产生的经济利益中允许弥补成本的金额，而计税基础代表的是资产在未来期间可予税前弥补的总成本。资产的账面价值大于其计税基础，说明未来期间税法允许在税前扣除的成本小于会计准则计算的金额，这意味着未来期间税法规定的应纳税所得额（流入的经济利益扣除可以弥补的成本后的差额）大于按照会计准则计算的“所得”，这种差异在将来要交税，即应纳税差异。例如，一项无形资产账面价值为500万元，计税基础如为375万元，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，在其产生当期，应确认相关的递延所得税负债。

(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。

3. 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。

可抵扣暂时性差异产生的原因在于，某一会计期间按照会计准则计算的“所得”低于按照税法确定的应纳税所得额，即当期存在按照会计准则不该交所得税而按照税法需要交税的“所得”，这一“所得”多缴的税款在未来另一个会计期间可以抵扣。

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。资产账面价值小于计税基础意味着资产在未来期间会计上扣除的成本少，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。例如，一项资产的账面价值为500万元，计税基础为650万元，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150万元，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。

(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：

$$\begin{aligned}\text{负债产生的暂时性差异} &= \text{账面价值} - \text{计税基础} \\ &= \text{账面价值} - (\text{账面价值} - \text{未来期间计税时按照} \\ &\quad \text{税法规定可予税前扣除的金额}) \\ &= \text{未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额}\end{aligned}$$

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。