

面向21世纪应用型本科财会专业系列规划教材

GAOJI KUAIJIXUE

高级会计学

孙慧琳 冀锋昌 主 编
孟宪胜 隋海燕 岳丽君 副主编



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

面向21世纪应用型本科财会专业系列规划教材

GAOJI KUAIJIXUE

高级会计学

孙慧琳 冀锋昌 主 编
孟宪胜 隋海燕 岳丽君 副主编

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目（CIP）数据

高级会计学 / 孙慧琳，冀锋昌主编. —北京：电子工业出版社，2012.8
面向 21 世纪应用型本科财会专业系列规划教材
ISBN 978-7-121-17227-4

I. ①高… II. ①孙… ②冀… III. ①会计学—高等学校—教材 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 113705 号

责任编辑：晋 晶

文字编辑：吴亚芬

印 刷：三河市双峰印刷装订有限公司
装 订：

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：787×980 1/16 印张：19.25 字数：403 千字

印 次：2012 年 8 月第 1 次印刷

定 价：35.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：(010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：(010) 88258888。

前言

“高级会计学”是高等院校会计学、财务管理和审计学等专业继“财务会计学”后开设的一门专业主干课程。目前，这门课程的编写体例和课堂内容差别较大。本书的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，做到现实性与理论前沿相结合。我们把内容定位在对企业出现的特殊交易和事项进行会计处理的理论与方法。这些特殊会计问题分为两类：单个企业会计中的特殊问题和企业集团会计中的特殊问题。

本书以财政部颁布的2006年企业会计准则和陆续颁布的会计准则解释1~4号为指导，在内容的安排上，参考了大量国内外的同类教材，尤其是美国财务会计标准委员会（Financial Accounting Standards Board, FASB）和国际会计准则理事会（International Accounting Standards Board, IASB）的相关标准。本书具有很强的理论性、实践性和综合性，既要运用“高级会计学”的一般理论和方法，又要运用如企业所得税法、公司法、破产法等法律知识，还要涉及外币、期货、租赁、企业年金等具体业务。在编写过程中，我们既注重了理论的逻辑性，又强调了实务的可操作性，力求做到选材合理、内容丰富、结构新颖严谨、叙述深入浅出。每章（除第1章外）起始部分有导入案例，课后附有复习思考题。

本书既可作为高等学校会计学、审计学、财务管理专业和其他经济类或管理类专业的本科生或硕士生的教材，也可作为企业高层次财务会计人员工作的参考读物，以及相关人员进行继续教育的参考书。

本书由孙慧琳和冀锋昌担任主编，负责拟订全书框架与写作大纲，并审核书稿。本书编写分工如下：第1、第6、第11章由冀锋昌编写，第2章由岳丽君、张蓉编写，第3、第4、第10章由孙慧琳编写，第7章由孟宪胜编写，第5、第8、第9章由隋海燕（山东交通学院）编写，第12章由吴艳芳（山东工会管理干部学院）编写。未加标注的编写人员，所在单位均为山东建筑大学。

编写过程中，电子工业出版社晋晶女士和吴亚芬女士给予了大力支持，她们为本书出版付出了辛勤努力，在此表示诚挚的感谢！

由于编者水平有限，书中难免存在疏漏，欢迎广大同仁及读者批评指正。

编者

目录

第 1 章 总论	1
1.1 高级财务会计概述	1
1.2 高级财务会计的理论基础.....	4
1.3 高级财务会计的研究对象.....	6
复习思考题.....	7
第 2 章 所得税会计	8
2.1 所得税会计概述	9
2.2 资产、负债的计税基础及暂时性差异.....	10
2.3 递延所得税负债及递延所得税资产的确认.....	20
2.4 所得税费用的确认和计量.....	25
复习思考题.....	28
第 3 章 外币业务会计	32
3.1 外币会计业务概述	33
3.2 外币交易会计	37
3.3 外币报表折算	46
复习思考题.....	55
第 4 章 物价变动会计	61
4.1 物价变动会计概述	62
4.2 一般物价水平会计	66
4.3 现行成本会计	75

4.4 现行成本/一般物价水平会计	82
复习思考题	84
第5章 衍生金融工具会计	87
5.1 衍生金融工具概述	88
5.2 套期保值会计基本理论	91
5.3 套期保值的会计核算	96
复习思考题	103
第6章 中期报告与分部报告	106
6.1 中期财务报告概述	107
6.2 中期财务报告的编制	109
6.3 分部报告概述	114
6.4 分部报告的编制	116
复习思考题	121
第7章 企业合并会计	125
7.1 企业合并概述	126
7.2 企业合并的会计处理方法	128
7.3 同一控制下企业合并的会计处理	131
7.4 非同一控制下企业合并的会计处理	137
7.5 企业合并信息的披露	143
复习思考题	144
第8章 股权取得日的合并财务报表	149
8.1 合并财务报表概述	150
8.2 同一控制下合并日的合并财务报表编制	156
8.3 非同一控制下购买日的合并财务报表编制	161
复习思考题	166
第9章 股权取得日后的合并财务报表	170
9.1 内部股权投资的合并处理	171
9.2 内部存货交易的合并处理	199
9.3 内部债权债务的合并处理	205

9.4 内部固定资产交易的合并处理·····	213
9.5 合并现金流量表的编制·····	228
9.6 本期增加子公司和减少子公司的合并处理·····	232
复习思考题·····	233
第 10 章 租赁会计·····	236
10.1 租赁会计概述·····	237
10.2 融资租赁会计·····	239
10.3 经营租赁会计·····	249
10.4 售后租回会计·····	251
复习思考题·····	252
第 11 章 企业年金基金·····	257
11.1 企业年金基金概述·····	258
11.2 企业年金基金的会计处理·····	262
11.3 企业年金基金财务报表的编制及披露·····	272
复习思考题·····	274
第 12 章 企业破产清算会计·····	278
12.1 清算会计概述·····	279
12.2 破产清算的会计处理·····	284
复习思考题·····	297
参考文献·····	302

第 1 章

总 论

1.1 高级财务会计概述

1.1.1 高级财务会计的产生

第二次世界大战以后，西方资本主义国家经济环境产生了以下巨大变化。① 企业合并兼并、破产潮流席卷全球。各国经济不断发展壮大，公司间相互渗透形成了庞大的企业集团，母子公司成为一种普遍的社会现象。② 西方主要国家在 20 世纪 70 年代通货膨胀普遍加剧，波及亚洲及拉丁美洲。通货膨胀已经成为全世界共同面对的难题。③ 贸易投资自由化、金融国际化、跨国经营普遍化。国际经济趋于一体化，各种衍生金融工具应运而生，期货交易、融资租赁行业蓬勃发展。经济环境的变化产生的新业务，都突破了传统财务会计和管理会计的范围，主要表现在以下 5 个方面。

(1) 企业集团内部存在着以内部价格转移资产或劳务的业务往来。为了全面综合反映集团公司整体财务状况，会计期末应编制集团公司的合并报表。如果是跨国性的集团公司，并且所属国外子公司会计报表中的货币种类与母公司不同时，则应该先进行外币报表的折算，再编制合并报表。

(2) 国际贸易和国际投资及劳务输出必然发生外币兑换、外币交易与折算，外币远期合同、套期保值和融资的互换互易等事项。

(3) 通货膨胀严重地冲击了财务会计的币值稳定假设，如果不采取一定的措施对物价变动影响进行剔除，必然影响会计信息的质量、影响会计信息价值的实现。

(4) 国际金融市场的形成、各种衍生金融工具的创新、期货市场和融资租赁业务的发展,必然出现风险及逃避风险、远期汇率与即期汇率、租赁契约、残值担保等一系列特殊问题。

(5) 企业的兼并与合并、清算与破产严重冲击会计主体假设与持续经营假设。企业的兼并与合并不仅需要编制合并报表,而且在会计处理过程中涉及若干会计主体;企业的清算与破产,必然与企业持续经营假设相矛盾,如何进行破产清算,确实是会计领域的一个新问题。

面对会计领域的诸多新问题,原有的财务会计的框架难以容纳,而这些又是财务会计必须解决的问题,因此,必须在原有的财务会计的基础上,谋求建立一门新的学科来解决这些会计领域的新问题,于是高级财务会计在 20 世纪 60 年代就应运而生了。

1.1.2 高级财务会计的发展

为处理上述新的经济任务,财务会计学在原有的基础上逐步演变形成了高级财务会计。从高级财务会计所涵盖的内容来看,其发展过程大致可分为 3 个阶段。

1. 高级财务会计的萌芽期

现代会计从其产生起就孕育了高级财务会计的胚芽。西方工业革命使企业由自由竞争逐步走向垄断,出现了第一次企业兼并合并的浪潮,产生母子公司,因此在会计上必须要编制合并报表。第一次世界大战后的第二次企业兼并高潮,导致了合并报表的广泛使用,产生了经济实体、合并商誉等思想。在这一时期,西方国家出现了轻度、持续通货膨胀的局面,美国会计学家斯威尼在 1936 年出版的《稳定货币会计》一书中,提出了对通货膨胀进行会计处理的方法。这个方法被会计界誉为英文文献中物价变动会计的首创模式。通货膨胀会计思想的出现,标志着高级财务会计进入了萌芽期。

2. 高级财务会计的发展期

20 世纪 20 年代产生的融资租赁业务,促使了租赁会计的产生,1953 年美国会计程序委员会(Committee of Accounting Procedure, CAP)发表了《会计研究公告第 43 号》,提出融资租赁会计处理方法的若干意见。针对 20 世纪 60 年代末出现的第三次兼并浪潮,美国会计程序委员会于 1959 年发表了会计研究公告第 51 号《合并财务报表》,对合并报表的编制提出了若干指导意见。20 世纪 60 年代,西方国家发生了持续的通货膨胀,美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)于 1963 年发表了第 6 号会计研究论文集《呈报物价水准变动的财务报表》,以指导会计处理物价变动对信息质量的影响。在这一时期,国家加强了所得税的征管,允许应税收益与会计收益有一定的区别,所得税会计应运而生。

20 世纪 50~60 年代是高级会计的发展时期,其主要内容已基本形成,并已具有一定的会计处理规则,但高级财务会计的内容尚不完善,有待进一步发展。

3. 高级财务会计的成熟期

20 世纪 70 年代,① 跨国集团公司的出现产生了大量的外币业务和汇兑业务,以及外币折算问题,美国财务会计准则委员会于 1973 年颁发了第 1 号财务会计准则公告《外币业务的揭示》,1975 年颁布了第 8 号财务会计准则公告《外币交易和外币财务报表换算的会计处理》,形成了较为成熟的外币业务会计。② 西方国家健全了期货交易市场,产生了大量的期货交易的会计事项,为了指导这些期货交易事项的会计处理,美国财务会计准则委员会于 1984 年颁布了第 80 号财务会计准则公告《期货合同的会计处理》,建立了较为完善的期货会计处理方法,形成了期货会计。③ 20 世纪 70 年代以后,西方国家通货膨胀加剧,形成了许多物价变动会计理论与模式。④ 20 世纪 80 年代以来,在第四次企业兼并浪潮中,国际相互投资、母子公司的投资、利用各国的税法和有关法律逃避税收、进行内部价格转移和财产转移等,对原有的所得税会计处理、外币业务的处理,以及合并报表的编制形成了较大的冲击。为此会计理论界也积极寻求对策,如美国财务会计准则委员会于 1981 年颁布了第 52 号财务会计准则公告《外币税收》,1987 年颁布了第 70 号财务会计准则公告《财务报表与物价变动:外币核算》,1987 年颁布了第 96 号财务会计准则公告《所得税会计》,并于 1992 年对其进行修订并颁布了新的《所得税会计》(第 109 号会计准则公告)。

20 世纪 80 年代以来,高级财务会计的基本内容、处理指导思想和方法都已基本形成,标志着高级财务会计的成熟,它以一门独立于财务会计和管理会计的新学科出现在会计学体系之中。

1.1.3 高级财务会计的概念

高级财务会计一词源于英文 advanced financial accounting,在国内外出版的各种高级财务会计教材中,几乎都没有对高级财务会计的定义进行描述。我国学者对高级会计的认识尚未达成共识,这不仅表现在高级会计的范围上,还表现在对“特殊经济业务会计”的认识方面,即高级会计与一般财务会计划分的标志是否就在于一般与特殊之别,高级会计是否就是指特殊业务会计。

从性质上看高级财务会计显然属于财务会计的范畴。在财务会计范畴里,中级财务会计围绕会计基本假设、会计要素、会计要素确认和计量等对常规性经济业务进行研究和处理,而高级财务会计则突破了中级财务会计所建立的基本假设、会计要素及其确认和计量原则,并对其有不同程度的深化和拓展,在实务上专门研究财务会计领域里的特殊问题、复杂问题和新问题。高级财务会计的研究放宽了会计的基本假设,拓展了会计要素的含义,

扩展了要素确认和计量的原则，这也正是其高级之所在。

基于我国当前会计工作的实际情况，并考虑到今后的发展，本书倾向于将高级财务会计定义为：高级财务会计是随着社会经济的发展，对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一种会计，即利用财务会计的固有方法，对现有财务会计未包括的业务，以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务及新的会计观念进行反映和监督的会计。

正确理解这一概念应注意以下三点。

第一，高级财务会计属于财务会计范畴。财务会计与管理会计构成企业会计的两大分支。高级财务会计属于财务会计范畴，仍然是以货币为主要计量单位对经济活动进行核算和监督，并主要以会计报告的形式对外提供财务信息，为投资者、债权人、企业管理当局等相关信息需求者服务。

第二，高级财务会计的研究对象是财务会计的特殊领域。中级财务会计研究的是一般企业常规的经济业务和事项，如存货、投资、固定资产、往来款项等业务，这些属于财务会计的一般领域，而高级财务会计研究的是财务会计的特殊领域，如合并财务报表、外币报表折算、清算会计等，很多方面突破了传统会计观念的业务与事项，并形成了一定的体系。

第三，高级财务会计所依据的理论是对传统财务会计理论的深化和修正。会计所处客观经济环境的变化突破了原有的会计假设，出现了特殊的经济业务与会计事项，因而严格遵循四项会计假设的传统财务会计无法适应，并因此而形成了高级财务会计。会计假设的松动必然导致以四项假设为基础的传统财务会计理论与方法发生变革。

1.2 高级财务会计的理论基础

1.2.1 高级财务会计的理论概述

财务会计学的理论有两种，即会计假设论和会计目标论。前者主张会计假设是建立财务会计理论和实务的基础，会计原则是在会计假设指导下控制会计实务、制约会计行为规范的信条，受此限制会计理论体系将是相对稳定的；后者主张以会计目标为核心可以适应会计环境的深刻变化，从国际会计准则规范的业务事项中可清楚地折射出这一点。从理论上讲，会计假设限定范围制约所形成的会计理论体系只能适用于一般财务会计业务，而以会计目标为核心的会计理论体系可以容纳高级财务会计。事实上会计假设是会计界自我证明的会计环境命题，也是会计原则赖以存在的基本假定，在没有面临特殊的、有悖于稳定的会计环境的特殊事项的条件下，它们被认定为正确的推论。但是随着社会经济环境的变化，各种超越会计基本假定的业务大量涌现，势必导致会计产生新理论和新方法，会计理

论研究中以会计目标为核心,以源于特殊会计事项对会计假设的背离为起点,构建高级财务会计的理论体系无疑是一种正确的选择。

由于假设限定范围的制约,以四项会计假设为基本前提的会计理论体系只适用于一般财务会计业务,应当是中级财务会计学的理论基础;而以财务会计目标为核心的会计理论体系有了更大范围的适应性,可以容纳高级会计任务,因而可以被视为整体财务会计的理论基础。

1.2.2 高级会计学的形成基础

客观经济环境的变化造成的会计假设的松动,是高级会计学形成的基础。这里讲的松动有两层含义:一是原有的客观条件发生了较大程度的变化;难以用原有的方式限制和解释;二是原有的条件被客观形势所限,被彻底否定。会计假设的松动只是会计理论发生变化的结果,其根本原因是客观经济环境的变化,是原有的会计前提条件不能完全适应变化了的客观经济环境的表现形式。

(1) 会计主体假设的松动表现为实践中产生了多层次、多方位的会计主体,由此形成分支机构会计、合并会计报表、分部报告、基金会计等特有的会计事项。

会计主体假设主要是假定会计为之服务的对象,即限定会计核算的空间范围。但是,现代经济的发展和由此出现的会计业务已向这项假设提出了挑战。例如,已构成母、子关系的企业集团出现后,会计为之服务的主体已具备了双重性,会计核算的空间范围已处于一种模糊状态;如果企业集团的母公司本身也是一个大企业,下设若干个表现为独立会计主体的分支机构、若干个负责不同地区、不同行业的事业部和若干子公司时,其会计核算的空间范围就更加难以掌控;还有,以基金为主体的单位和以各种基金为主体的会计核算也很难用传统的会计主体理论予以清楚的说明。在当前情况下,会计主体假设已随客观经济环境的变化有了松动,在此基础上产生了超越该假设条件的分支机构会计、合并会计报表、分部报告、基金会计等新的会计业务。

(2) 持续经营假设的松动表现为实践中有些企业因难以持续经营而需要重组或解体,由此形成了企业清算、破产与重组的会计业务。

持续经营假设设定了企业在未来一定时期内不会进行解体清算的前提条件,企业要在此基础上组织会计核算。但是,企业在未来的时期内能否持续经营取决于多种因素。显而易见,企业因各种原因而形成的解体、清算,企业的重组乃至破产,都是对持续经营假设的否定。持续经营假设为一般财务会计业务设定了前提条件,而这一假设的松动,即非持续经营而形成的会计业务就理所当然地成了高级会计学要阐述的内容。

(3) 会计分期假设的松动表现为实践中突破了以年度为核心的会计期间,由此形成了

一些特殊的跨期摊配事项和损益确认事项。

会计分期假设将企业持续不断的经营活动人为地划分为等距的会计期间，为分期确定企业经营损益设定了前提条件。会计分期是权责发生制的基础，也是会计确认、计量的依据。但是随着客观经济环境变化而出现的新的经济业务也涉及了这一假设，从而形成了依赖这一假设不能解决的一些会计事项。例如，由于企业有一些特殊的跨期摊配事项，由此而形成了所得税费用的跨期摊配；由于只以会计年度为对外报告的期间而提供的会计信息不能满足报表使用者的需要，由此而有了中期会计报告事项和以企业清算期为特殊报告期的特有报告事项；另外，期货业务、衍生金融工具的出现与发展，已使现行的定期财务报告制度难以及时地提供有效的信息，这些业务事项都要求依据各类专门事项而确定出独特的损益确认期限，因此也就有了对期货、期汇等业务进行核算和报告的专门规定等。由此可知，超越常规，即等距期间前提条件的松动，也形成了一些一般财务会计难以容纳的会计业务，它们也是高级会计的内容。

(4) 货币计量假设的松动表现为实践中由于存在不同货币而引发的有关记账本位币的确定和币值不稳而引发的物价变动，由此形成了外币业务会计与物价变动会计。

众所周知，货币计量假设已在现实的经济活动中受到了巨大影响。会计要以货币为共同计量单位的含义已由同一企业拥有不同货币而转化为“记账本位币假设”；货币的币值不变含义也因持续的物价变动而变化，陆续出现了物价变动会计的几种模式。在这种情况下，记账本位币制度下的一种货币被另一种货币所计量的事实，已很难再用货币计量假设来说明；而物价变动对社会经济带来的影响又强烈地冲击着建立在货币计量假设基础之上的历史成本原则，使会计界不得不寻求新的会计计量方式。很明显，货币计量假设的松动，使外币业务会计和物价变动会计成了现实的会计业务并由高级会计处理，而建立在原有货币计量假设基础之上的会计业务只能是一般财务会计学阐述的内容。

1.3 高级财务会计的研究对象

在传统的会计理论框架基础上建立的是中级财务会计，在再次协调了的会计理论框架基础上建立的是高级财务会计。高级财务会计的研究对象主要包括对会计要素及其确认和计量的拓展与延伸，以及对会计基本假设的拓展与延伸。高级财务会计的研究对象具体包括以下4个方面。

1. 跨越单一会计主体的会计业务

中级财务会计一般只讨论以一个企业为主体的会计业务，具有会计主体单一化的特点。而高级财务会计则着重论述由于会计主体假设松动而产生的多层次、多系统的会计主体及

其业务。这样的业务主要表现为大型企业的分支机构会计,企业集团或跨国公司的合并财务报表、分部报告和外币报表折算、企业年金基金会计。

2. 仅在某类企业中存在的特殊会计业务

有些会计业务,如期货、外币和租赁业务,仅在某些企业中发生,不具有普遍性,因此,将此类超越中级财务会计内容的特殊业务也归为高级财务会计。之所以进行这样的划分,着眼点在于中级财务会计主要是讲述所有企业普遍存在且内容相对稳定的会计业务和事项,而对企业因经营需要而从事的非一般会计业务,也就是较有特色的会计业务,就有必要另设课程,分开阐述。

3. 在某一特定时期发生的会计业务

特定时期发生的会计业务是专指如企业解体、破产清算时,企业合并时,或者社会发生较大的物价变动时所产生的会计业务。这类业务的特征是:虽然企业清算只是个别企业的事情,但应将这种业务在会计期间上作特殊处理,即将清算的起止日期专门作为一个特殊的会计期间处理;而物价变动虽然涉及的企业多、范围广,但在会计处理上还有“反映价格变动影响的资料”和“恶性通货膨胀经济中的财务报告”之分。因此,根据此类会计业务在各时期方面的特征将其划分为特定时期发生的会计业务。

4. 一些特殊经营行业的会计业务

特殊经营行业并不是我国一般提及的工业、农业、商业等,而是指如租赁公司、期货公司及与之相类似的经纪人公司等,在业务经营上有独特之处的行业。对于这些行业,我国的会计制度有的已经做出规范,如租赁业务;有的尚未深入涉及,如业务处理较为复杂的期货业务。但由于这样的会计业务与租赁企业、期货投资企业等的会计业务相对应而存在,双方有着相互依存、互为补充的关系,所以也将其纳入高级财务会计的内容。

另外,为与中级财务会计教学内容相衔接,本书增加了所得税会计和中期报告内容。



复习思考题

1. 如何理解本书对高级财务会计所下的定义?
2. 简述高级财务会计的理论基础。
3. 高级财务会计的研究范围包括哪些?

第 2 章

所得税会计



导入案例

ABC 公司的会计规定与税法规定

ABC 公司为一家国内上市公司，按照企业会计准则要求采用资产负债表债务法核算所得税费用，在该公司 2009 年发生的交易或事项中，会计规定与税法规定存在差异的项目如下。

(1) 2009 年 12 月 31 日，ABC 公司应收账款余额为 5 327 万元，对该应收账款计提了 532.7 万元坏账准备。而税法规定，企业计提的坏账损失不允许税前扣除，应收款项发生实质性损失时才允许税前扣除。

(2) 按照销售合同规定，ABC 公司承诺对销售的 X 产品提供 3 年免费售后服务。ABC 公司 2009 年销售的 X 产品预计在售后服务期间将发生的费用为 273.4 万元，已计入当期损益。税法规定，与产品售后服务相关的支出在实际发生时允许税前扣除。

(3) 2009 年 12 月 31 日，ABC 公司 Y 产品的账面余额为 2 619.2 万元，根据市场情况对 Y 产品计提跌价准备 317.6 万元，计入当期损益。而税法规定，该类资产在发生实质性损失时允许税前扣除。

思考

为什么针对同一类交易或事项会计与税法的规定会产生差异？这些差异对纳税又会产生哪些影响？应当如何处理这些纳税差异？

2.1 所得税会计概述

会计和税收是经济领域中相关联的两个重要分支，它们分别遵循不同的原则，服务于不同的目标。会计核算必须遵循公认的会计核算原则，其目的是公允、完整地反映会计主体的财务状况、经营业绩及财务状况变动的全貌，为投资者、债权人、企业管理者及其他财务报表使用者提供有用的决策信息。税收则是以课税为目的，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。从所得税的角度考虑，主要确定会计主体的应税所得，以对会计主体的经营所得进行征税。税收还是国家调节经济活动、为宏观经济服务的一种必要手段。

税法与会计准则服务目标上的差别，形成了税法中的应纳税所得额和会计准则中的利润总额之间的诸多差异。在我国会计准则中，所得税会计采用了资产负债表债务法，要求企业从资产负债表出发，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，对于两者之间的差异分为可抵扣暂时性差异与应纳税暂时性差异，确认相关的递延所得税资产与递延所得税负债，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

2.1.1 资产负债表债务法的理论基础

资产负债表债务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，两者之间的差额会增加企业于未来期间的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。

2.1.2 所得税会计的一般程序

在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 100 万元，企业对该应收账款计提了 2 万元的坏账准备，其账面价值为 98 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关资产、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，分别划分为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) 企业当期发生的交易或事项，按照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）形成利润表中的所得税费用。

2.2 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及可税前扣除的费用等的规定进行。

2.2.1 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。在资产持有期间，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、无形资产等非流动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。

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，即取得