

会计准则丛书

财政部会计司 编

日本会计实务指南

日本
公认会计士协会
会计制度委员会

发布

■ 李玉环

选译

中国财政经济出版社

《会计准则丛书》

财政部会计司编

日本会计实务指南

日本公认会计士协会会计制度委员会发布

李玉环 选译

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

日本会计实务指南/日本公认会计士协会会计制度审议会:
李玉环译. - 北京: 中国财政经济出版社, 2000.10

(会计准则丛书)

ISBN 7-5005-4851-6

I. 日… II. ①日…②李… III. 会计制度-日本 IV
.F233.313

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 53059 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

财经图书发行中心电话: 88119132 88119130 (传真)

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 16.75 印张 399 000 字

2000 年 11 月第 1 版 2000 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1500 定价: 28.00 元

ISBN 7-5005-4851-6/F·4355

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《会计准则丛书》

总序言

坚持“一个中心、两个基本点”的基本路线，推动社会生产力的大发展，使我国的社会经济面貌发生了巨大而深刻的变化。抓住当前有利时机，加快改革开放的步伐，集中精力把经济建设搞上去，沿着建设有中国特色的社会主义道路继续前进，已经成为全党和全国人民的共同心声。

改革开放是解放和发展社会生产力的必由之路。客观形势的发展，迫切要求我们在会计改革上，胆子要更大些，步子要更快些，思想要更解放些，大胆探索，大胆试验，敢于和善于吸收、借鉴当今世界的先进管理方法和经验，为加快改革开放和建设社会主义服务。

会计改革作为财政经济改革的一个重要方面，对于转换企业经营机制和政府管理职能，对于培育和发展社会主义市场经济机制，对于扩大开放、更多地吸引外资，都越来越显示其重要作用，并日益受到人们的关注。改革会计核算制度，总结我国经验，借鉴国际惯例，制定会计准则，是财政经济改革和发展的迫切要求。制定和实

2 日本会计实务指南

施会计准则是一项系统工程，需要我们作长期努力。一方面，要作深入细致的调查研究，认真学习其他国家的先进经验和实践，另一方面还要宣传和普及会计准则知识，加强会计人员培训，提高会计人员业务素质。我们组织编辑出版《会计准则丛书》，旨在推荐国内外有关会计准则研究的最新成果，系统讲解我国会计准则，全面介绍国际组织和有关国家制定会计准则的经验，不断地推动制定和实施中国会计准则的进程。

国务委员兼财政部长王丙乾同志对制定中国会计准则和编辑出版《会计准则丛书》十分重视，百忙中为丛书题写了书名，这是对我们工作的鼓励和鞭策。我们也希望广大会计界人士积极参与和支持这一工作，积极为丛书撰稿，对编好丛书提供建议，共同为我国的会计改革奉献聪明才智。

财政部会计事务管理司

1992年4月20日

译者前言

二十世纪九十年代以来，经济全球化的趋势正在加剧，国际经济一体化的趋势日趋明显。随着经济全球化的发展和国际资本市场的进一步扩大，国际会计准则制定机构以及各国会计准则制定正着力于会计准则的国际协调，以缩小乃至消除各国会计准则之间的差异，增加相互之间的共同点。会计准则的国际协调正成为各国会计准则发展的大方向。

国际会计准则委员会于1989年1月发表了E32“财务报表的可比性”，此后又发表了“关于财务报表可比性的意向书”，以提高财务报表的可比性，促进和实现会计准则的国际协调。1995年国际会计准则委员会与证券委员会国际组织就核心准则的制定达成协议，国际会计准则委员会按照证券委员会国际组织拟定的会计准则项目，制定和修订国际会计准则，经证券委员会国际组织审议通过，将国际会计准则作为国际资本市场上跨国资本筹集和上市推荐使用的会计准则。在这种背景下，各国会计准则制定机构均致力于本国会计准则的修订和完善，致力于本国会计准则的国际协调。

日本作为西方发达国家的一员，自二十世纪九十年代以来，在本国会计准则国际协调方面进行了不懈的努力。一方面，政府有关部门对既存的会计法规进行了大规模的修订和完善，为会计准则国际协调扫除障碍；另一方面作为会计准则制定机构之一的日本会计士协会，自九十年代中期开始制定发布了一系列会计方面的实务指

2 日本会计实务指南

南，以规范和指导企业会计实务操作。到目前为止，日本公认会计士协会下属的会计制度委员会共发表会计实务指南 15 项（会计制度委员会报告 15 项）。这 15 项会计实务指南具体如下：

第 1 号：关于分部信息公开的会计方法

第 2 号：自有股份的会计处理及其揭示

第 3 号：关于参与贷款的会计处理及其揭示

第 4 号：关于外币业务会计处理的实务指南

第 5 号：关于合并财务报表中租赁业务的会计处理及其揭示的实务指南

第 6 号：关于合并财务报表中纳税影响会计的实务指南

第 7 号：关于合并财务报表中所有者权益合并程序的实务指南

第 7 号（补充）：关于间接持有股份相关的所有者权益合并程序的实务指南

第 8 号：关于合并财务报表中现金流量表的编制的实务指南

第 9 号：关于权益法会计的实务指南

第 10 号：关于个别财务报表中纳税影响会计的实务指南

第 11 号：关于中期财务报表中纳税影响会计的实务指南

第 12 号：关于研究开发费用及软件的会计处理的实务指南

第 13 号：关于退休金会计的实务指南

第 14 号：关于金融商品会计的实务指南（中期报告）

第 15 号：关于利用特殊公司使不动产流动有关的转让者的会计处理的实务指南

目前我国正加紧制定会计准则，进一步深化会计制度的改革，以建立社会主义市场经济体制相适应的会计核算规范体系。借鉴各国会计惯例，实现我国会计准则与国际会计惯例的协调，是我国会计核算制度改革的重要目标之一。日本作为我国一衣带水的邻邦，有着与我国相似的文化特征，了解和借鉴其会计准则和实

务，对于我国制定和完善会计准则具有特殊的意义。为此，本人翻译了《关于合并财务报表中所有者权益合并程序的实务指南[会计制度委员会报告第7号]》等六个会计实务指南，结集出版。

本书选择自日本公认会计士协会编辑的《JACPA ジャーナル》（日本公认会计士协会月刊）、日本公认会计士协会编辑并由日本中央经济社出版的《监查小六法（平成12年版）》。在此，对他们表示感谢。

在翻译本书过程中，得到了译者工作单位财政部会计司司长、会计准则委员会秘书长冯淑萍教授、财政部会计准则委员会副秘书长陈毓圭博士、财政部会计准则委员会朱海林博士的大力支持。在翻译《关于合并财务报表中纳税影响会计的实务指南（中期报告）[会计制度委员会报告第6号]》时，财政部会计司应唯处长进行了校阅并提出了许多宝贵意见；在翻译《关于合并财务报表中所有者权益合并程序的实务指南[会计制度委员会报告第7号]》、《关于权益法会计的实务指南[会计制度委员会报告第9号]》、《关于个别财务报表中纳税影响会计的实务指南[会计制度委员会报告第10号]》时，财政部会计司狄恺处长、上海财经大学郭永清博士进行了校阅并提出了许多宝贵意见；翻译《关于间接持有股份相关的所有者权益合并程序的实务指南[会计制度委员会报告第7号（补充）]》时，财政部会计准则委员会的李红霞同志进行了校阅并提出了许多宝贵意见。如果没有他们的支持和帮助，本人是难于如期完成本书翻译工作的，在此对他们一并表示衷心的感谢。

由于译者本人水平有限，译文中难免有翻译不当、翻译错误之处。敬请各位读者批评指正。

李玉环

2000年10月

目 录

关于合并财务报表中纳税影响会计的实务指南（中期报告） 日本公认会计士协会会计制度委员会报告第 6 号	(1)
关于个别财务报表中纳税影响会计的实务指南 日本公认会计士协会会计制度委员会报告第 10 号	(91)
关于合并财务报表中所有者权益合并程序的实务指南 日本公认会计士协会会计制度委员会报告第 7 号	(148)
关于间接持有股份相关的所有者权益合并程序的实务指南 日本公认会计士协会会计制度委员会报告第 7 号 （补充）	(314)
关于权益法会计的实务指南 日本公认会计士协会会计制度委员会报告第 9 号	(382)
关于研究开发费用及软件的会计处理的实务指南 日本公认会计士协会会计制度委员会报告第 12 号	(482)

关于合并财务报表中 纳税影响会计的实务指南

（中期报告）

会计制度委员会报告第 6 号

1998 年 5 月 12 日

日本公认会计士协会

目 录

一、关于纳税影响会计实务指南

前 言

纳税影响会计的意义

时间性差异

时间性差异的定义及其内容

时间性差异的类型

类似时间性差异的差异

不属于时间性差异的差异

个别财务报表中有关时间性差异的会计处理

递延税款资产或递延税款负债的计列

递延税款资产的回收可能性

2 日本会计实务指南

递延外国税款的扣除

合并程序中发生的时间性差异的会计处理

未实现损益

债权债务相互抵销而调整减少坏账准备

子公司资产和负债的计价差额

取得子公司股份所发生的合并调整项目

对子公司投资

类似所得税调整额的金额转为合并留存收益计列

合并程序中产生的递延税款资产的回收可能性

递延税款资产和递延税款负债的揭示

揭 示

采用权益法的情况下的纳税影响会计

适 用

二、结论产生的背景

纳税影响会计的方法

时间性差异与递延税款资产或递延税款负债和所得税费用的
关系

作为纳税影响会计对象的税金及其适用的税率

递延税款资产的回收可能性

递延外国税额扣除的纳税影响

个别财务报表中的长期纳税准备

未实现损益

取得子公司股份而发生的合并调整项目

对子公司投资相关的时间性差异

对子公司投资的计价损失

投资时子公司留存利润

三、实例解说

实例一：递延税款资产和递延税款负债的计算

实例二：递延税款资产的回收可能性的检查

实例三：递延外国税款扣除的纳税影响

实例四：未实现利润抵销相关的纳税影响

实例五：子公司资产和负债采用市价计价相关的纳税影响以及投资与所有者权益的抵销

实例六：追加取得子公司的股权

实例七：对子公司投资相关的母公司方面的纳税影响

实例八：国外子公司留存收益相关的纳税影响

一、关于纳税影响会计实务指南

前 言

1. 企业会计审议会于 1975 年 6 月公布的《关于合并财务报表制度化的意见》指出,“鉴于所谓对税款进行跨期分摊的纳税影响会计,在我国会计实务中尚未发展形成成为惯例,合并财务报表准则对此未涉及。但考虑到企业集团内部交易所产生的未实现内部利润的抵销所涉及的税款的调整,对于合并财务报表提供的财务信息有重要意义,允许披露采用纳税影响会计为基础编制的合并财务报表(意见三之 2)。”根据这一意见制定的《关于合并财务报表术语、格式及其编制方法的规则》中的第 11 条规定,可以任意采用纳税影响会计。

对于纳税影响会计的具体方法,本协会会计制度委员会于 1976 年 7 月公布了《合并财务报表编制要领(第九,税款的跨期分摊)》,并成为会计实务的依据。1997 年 6 月,企业会计审议会对合并会计报表准则(以下称合并准则)进行了修订,接受了全面采用纳税影响会计的意见。本协会鉴于国际发展的趋势,在此对纳税影响会计进行归纳整理。

鉴于预计有关政府部门此后将对相关法规进行修订;鉴于企业会计审议会于今年发表的《关于制定中期财务报表编制准则的意见》中规定对于新引进的中期财务报表制度采用纳税影响会计,为适用未来会计实务发展的需要,有必要对其进行补充和修订的情况。为此,我们将本报告作为中间研究报告予以公布。

纳税影响会计的意义

纳税影响会计的结构

2. 所得税、居民税以及事业税等以利润相关的金额作为征税依据的税金，在会计核算上应当在导致纳税所得产生的交易或事项发生的会计期间计列为费用。不采用纳税影响会计的情况下，作为当期所得税等应缴纳的税款（纳税申报缴纳的税款及由于更正等补交的或返还的税款）应作为所得税费用计列；在会计核算的利润与纳税所得存在差异的情况下，财务报表中不反映该差异对纳税的影响。与此相对，采用纳税影响会计的情况下，则应当将作为当期所得税等应缴纳的税款及采用纳税影响会计所产生的所得税调整额，计列于利润表中。

时间性差异相关的税款跨期分摊

3. 合并准则规定，“对于合并公司所得税等其他以利润相关的金额作为征税依据的税金，必须对时间性差异相关的税金进行跨期分摊（合并准则第四，合并资产负债表编制标准，七，纳税影响会计，1，以下简称合并准则第四之七之1）”。

“以利润相关的金额作为征税依据的税金，是指所得税、都道府县居民税和市町村居民税（以下简称居民税），以及事业税（不包括以收入金额作为征税依据的事业税，下同）”。

时间性差异

时间性差异的定义及其内容

合并准则的规定

4. 合并准则规定，时间性差异是指“合并资产负债表中计列的资产和负债的金额与为计算纳税所得而确定的资产和负债金额之间的差额（合并准则第四之七之2）”，其内容列示如下（《合并准则注解》15）：

（1）收益或费用归属年度不同产生的合并公司纳税所得的合计额与合并财务报表中税前当期利润之间的差额。

（2）子公司资产和负债采用市价计价产生的计价差额中不包含于计算纳税所得之中的部分。

此外，对于“能够用未来的纳税所得抵补的递延亏损”，也采用与时间性差异相同的处理。

为计算纳税所得而确定的资产和负债金额的解释

5. 为计算纳税所得而确定的资产和负债金额，可以理解为以个别资产负债表中资产额和负债额为基础，根据税务上加算金额或减算金额调整后的资产额和负债额。例如，对于个别资产负债表中存货的金额，如果在税务上有加算金额（也就是说在会计核算上计列计价损失但不计入费用的金额），在此基础上加算后确定的存货金额，则就是计算纳税所得而确定的资产金额。

本报告中，将此称为税务上的资产或负债额或税务上账面价值。

合并准则中时间性差异的详细内容

6. 第4条（1）中的“收益与费用归属年度不同”相关的时

间性差异，包括所得税申报表附表四中计列的、附表五（1）转计下期以后结转的项目。此外，也包括合并抵销程序中抵销的未实现内部利润以及合并公司相互之间的内部交易所产生的债权与债务抵销时所产生的坏账准备的调整金额。

对于第4条（2）的计价差额，合并准则第四之二“子公司的资产和负债的计价”中规定的计价差额，属于时间性差异。

第4条中的递延亏损的金额，可以理解为包含递延外国税款扣除。

由于其中的第4条（1）以及（2）属于时间性差异，本报告将与其有类似纳税影响的结转递延亏损，统称为时间性差异。

时间性差异的类型

时间性差异的分类

7. 时间性差异包括未来减计的时间性差异和未来加计的时间性差异。

未来减计的时间性差异

8. 未来减计的时间性差异

时间性差异中：

（1）产生差异时在计算纳税所得上作为增加所得处理，未来该差异转销时在计算纳税所得上作为减少所得处理的差异（个别财务报表中的时间性差异），以及

（2）与纳税所得的计算没有关系，而是在作为合并程序结果的合并资产负债表中计列的资产额（或负债额）低于（或高于）合并公司个别财务报表中计列的资产额（或负债额），在未来合并资产负债表中计列的该资产（或负债）回收（或偿付）而将该差异转销时，导致合并财务报表中利润减少，从而引起减少后的利润额与合并公司个别财务报表中计列的利润额一致的差异。

本报告将其称为未来减计的时间性差异。

未来减计的时间性差异举例

9. 第8条（1）中所指的差异，是在未来计算纳税所得时作为减少处理的时间性差异。例如，税务上不作为费用确认而在会计核算上确认存货计价损失的情况下，会计核算上计列的存货价值低于税务上的资产额而产生差额。这就是由于会计核算上计列费用的期间与税务上作为费用计列的期间不一致所产生的。在会计核算上对存货计列其发生的计价损失时，作为费用处理。但在税务上则在存货处分时，作为费用处理。在这种情况下，会计核算上计列计价损失后的资产额与税务上确认的资产额之间的差额，就是时间性差异。由于在未来计算纳税所得时作为减少所得处理的，故应当作为未来减计的时间性差异。未来减计的时间性差异，还包括退职报酬准备、坏账准备等超过税法规定计提的数额。

10. 第8条（2）中所指的合并资产负债表的资产额（或负债额）高于（或低于）合并公司的个别资产负债表中的资产额（或负债额）所产生的未来减计的时间性差异，作为其实例，可以列举下列项目：

（1）在合并程序中对合并会计政策进行统一的情况下，合并资产负债表中的资产额（或负债额）高于（或低于）合并公司的个别资产负债表中的资产额（或负债额）的差额。

（2）抵销合并公司相互之间内部交易所产生的未实现内部销售利润的数额（参见第29条和第30条）。

（3）子公司所有者权益中母公司拥有份额与母公司个别资产负债表中投资之间的差额（母公司拥有股份发生损失的情况，参见第45条）。

未来加计的时间性差异

11. 时间性差异中还包括：