

高等院校会计学专业规划教材

高级财务会计

(第三版)

主 编 张志英 副主编 李桂荣



对外经济贸易大学出版社

University of International Business and Economics Press

高等院校会计学专业规划教材

高级财务会计

(第三版)

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. —3 版. —北京:
对外经济贸易大学出版社, 2015. 2
高等院校会计学专业规划教材
ISBN 978-7-5663-1291-4

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 (2015) 第 033551 号

© 2015 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 (第三版)

张志英 主编

责任编辑: 汪 洋 韩明丽

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

唐山市润丰印务有限公司印装 新华书店北京发行所发行

成品尺寸: 185mm×260mm 20.75 印张 479 千字

2015 年 2 月北京第 3 版 2015 年 2 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5663-1291-4

印数: 0 001-3 000 册 定价: 42.00 元

第三版前言

自2014年年初以来，财政部陆续颁布和修订了七个会计准则，这些准则均自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。在这样的背景下，《高级财务会计》教材应当与时俱进，紧扣准则，以反映会计改革的最新成果；同时，还要立足实务、注重理论更好地指导会计实践。基于上述考虑，我们编写了本书的第三版。与第二版相比，第三版的主要变化体现在以下几个方面：

(1) 根据税收理论与实务，对第一章《所得税会计》的部分内容进行了较大范围的修订和完善。

(2) 根据修订后的《企业会计准则第30号——财务报表列报》（2014年修订），对第二章《会计调整》的内容进行了修订和完善。

(3) 根据修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》（2014年修订）、《企业会计准则第33号——合并财务报表》（2014年修订）和《企业会计准则第30号——财务报表列报》（2014年修订），对第四章《企业合并》的内容进行了大幅度的修订、补充和完善。

(4) 根据修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》（2014年修订）、《企业会计准则第33号——合并财务报表》（2014年修订）、《企业会计准则第30号——财务报表列报》（2014年修订）、《企业会计准则第40号——合营安排》（2014年修订）和《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》（2014年修订），对第五章《合并财务报表——购并日的合并财务报表》的第一节《合并财务报表概述》、第二节《合并财务报表合并范围的确定》、第三节《合并财务报表编制的前期准备事项及其程序》进行了全面更新。

(5) 根据修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》（2014年修订）、《企业会计准则第33号——合并财务报表》（2014年修订）、《企业会计准则第30号——财务报表列报》（2014年修订）、《企业会计准则第40号——合营安排》（2014年修订）和《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》（2014年修订），对第六章《合并财务报表——购并日后的合并财务报表》的第一节《长期股权投资的会计处理方法》、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）》、第八节《合并财务报表编制的综合举例》进行了全面更新。

(6) 对部分章节内容做了必要的补充和修订，如补充了会计政策变更对中期财务报告的影响等。

(7) 对第二版中的错误、疏漏之处做了必要的修改。

本书修订工作由原作者承担，张志英对修订书稿进行了总纂。

编 者

2014年12月

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，在此对相关的作者表示深深的感谢！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

第一版前言

随着我国市场经济体制的建立和完善，财务会计理论与方法领域不断向纵深拓展和延伸，新的会计问题不断摆在广大会计理论工作者和会计实务工作者的面前。特别是随着《企业会计准则 2006》于 2007 年率先在上市公司的实施，更标志着我国财务会计理论发展和实务创新达到了前所未有的阶段，同时也标志着我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。2008 年新《企业所得税法》的实施以及 2009 年初《增值税暂行条例》的修订，使得财务会计的核算内容也相应地发生了一些变化。在这样一个充满变革的背景下，为满足教学之需，我们编写了本教材。

这本《高级财务会计》作为会计学专业系列教材之一，它与《会计学》、《中级财务会计》一起构成了财务会计较为完整的学科体系。《高级财务会计》作为《中级财务会计》的补充、延伸和拓展，其研究、探讨的内容主要是中级财务会计难以容纳，且在理论基础、操作方法方面具有特殊性的业务事项。这些问题主要涉及：所得税会计问题；会计调整事项；外币业务及外币会计报表折算问题；企业合并及合并财务报表编制问题；中期财务报告和分部报告问题；租赁会计问题；物价变动会计问题；债务重组以及企业破产清算会计问题等。

本教材在编写中，我们特别注意处理了以下几个问题：

(1) 教材定位问题。我们将本书定位于会计学专业本科教学用书，其内容主要是中级财务会计的拓展和延伸。

(2) 与其他教材衔接问题。作为会计学专业的系列教材之一，本书较好地处理了与相关课程，特别是与《中级财务会计》的内容协调与衔接，有利于学生对财务会计体系有一个全面系统的了解。

(3) 理论与实际相结合问题。为了便于学生理解和掌握所学理论知识，本书每章均有大量实例对会计理论进行诠释。

(4) 实用性与前瞻性的关系问题。本书以我国企业会计准则和相关制度为指导，在主要介绍我国会计处理方法的同时，也介绍一些国际惯例和其他国家的做法和规定。这不仅使学生能熟练掌握我国目前的会计实务，也为学生进一步对会计学科进行深入研究奠定了基础。尤其是本书依据最新的税收法规对相关涉税问题进行阐述，更能适合当前会计实务工作的需要。

本书既可作为高等院校会计、审计、财务及其他相关专业的教材，又可作为广大会计实务工作者的业务参考书。

本书由张爱芹任主编，李桂荣任副主编。各章节的撰写人员分工如下：第一章、第三章由祁钧业编写；第二章、第十一章由高志谦编写；第四章、第七章、第十章由李桂荣编写；第五章、第六章由张爱芹编写；第八章由邓贵真编写；第九章由郭颖编写。全书由张爱芹、李桂荣总纂定稿。

由于水平所限，书中不妥之处在所难免，恳请广大读者批评指正，不胜感激。

编者

2009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	(14)
第二章 会计调整	(35)
第一节 会计政策及其变更	(35)
第二节 会计估计及其变更	(43)
第三节 前期差错及其更正	(47)
第四节 资产负债表日后事项	(49)
第三章 外币业务会计	(65)
第一节 外币业务概述	(65)
第二节 外币交易的会计处理	(70)
第三节 外币报表折算	(80)
第四章 企业合并	(97)
第一节 企业合并概述	(97)
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	(105)
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	(112)
第四节 购买法和权益结合法的比较	(124)
第五节 企业合并在财务报告中的披露	(128)
第五章 合并财务报表——购并日的合并财务报表	(131)
第一节 合并财务报表概述	(131)
第二节 合并财务报表合并范围的确定	(134)
第三节 合并财务报表编制的前期准备工作及其程序	(141)
第四节 非同一控制下购并日合并财务报表的编制	(143)
第五节 下推会计	(158)
第六节 同一控制下购并日合并财务报表的编制	(161)
第六章 合并财务报表——购并日后的合并财务报表	(169)
第一节 长期股权投资的会计处理方法	(169)

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)	(173)
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)	(177)
第四节	企业集团内部债权债务的合并处理	(180)
第五节	企业集团内部存货交易事项的合并处理	(183)
第六节	企业集团内部固定资产交易的合并处理	(188)
第七节	合并现金流量表的编制	(193)
第八节	合并财务报表编制的综合举例	(195)
第七章	租赁会计	(225)
第一节	租赁会计概述	(225)
第二节	经营租赁会计	(232)
第三节	融资租赁会计	(238)
第四节	售后租回交易	(252)
第八章	分部报告与中期报告	(257)
第一节	分部报告	(257)
第二节	中期报告	(267)
第九章	股份支付	(277)
第一节	股份支付概述	(277)
第二节	股份支付的确认与计量	(279)
第三节	股份支付的会计处理	(284)
第十章	债务重组会计	(293)
第一节	债务重组概述	(293)
第二节	债务重组的会计处理	(294)
第十一章	每股收益	(305)
第一节	每股收益概述	(305)
第二节	基本每股收益	(307)
第三节	稀释每股收益	(309)
第四节	每股收益的列报	(317)

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项目计算确定的收益（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。

应纳税所得额 = 收入总额 - 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。

税前会计利润 = 收入 - 费用 + 利得 - 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：

本期所得税费用 = 本期应交所得税 = 本期应纳税所得额 × 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：

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

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：

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

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：

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

三、资产负债表债务法的核算程序

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。

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，是指企业在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自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