

The background features several decorative elements: a large grey 'K' at the top left, followed by 'UAIJI' in a similar font. Below this, the text '高职高专会计系列教材' is centered. The main title '高级财务会计' is prominently displayed in large, bold black characters. Underneath it, the English title 'Gaoji Caiwu Kuaji' is written. A purple oval contains the author's name '池昭梅 \ 主编'. The bottom right corner identifies the publisher as '重庆大学出版社'. The entire cover is overlaid with a complex, abstract graphic design in shades of purple and grey, depicting a computer monitor, keyboard, and various currency symbols (Euro, Yen, Pound, Dollar) and mathematical symbols (percent, at-sign) scattered across the scene.

KUAIJI

高职高专会计系列教材

高级财务会计

Gaoji Caiwu Kuaji

池昭梅 \ 主编

重庆大学出版社

KUAIJI 高职高专会计系列教材

高级财务会计

Gaoji Caiwu Kuaiji

池昭梅 \主 编
刘会卿 黄维干 \副主编

重庆大学出版社

内 容 提 要

本书是依据教育部《高职高专教育会计专业人才培养方案》编写而成的。它以最新的《企业会计制度》为依据,旨在解决《中级财务会计》无法深入探讨的一些特殊的会计问题。全书共分为九章,包括所得税会计,会计政策、会计估计变更和会计差错更正,企业合并,合并会计报表,租赁会计,商品期货业务,破产清算会计,外币业务,资产负债表日后事项。本书注重理论性和实践性相结合,体现了近年来会计理论和实务研究的新成果,重点突出,难度适中,结构合理。

本书既可作为高职高专会计等专业的教学用书,也可供从事会计工作的专业人员作为业务学习的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/池昭梅主编. —重庆:重庆大学出版社,2004.7

(高职高专会计系列教材)

ISBN 7-5624-3106-X

I. 高... II. 池... III. 财务会计—高等学校:技术学校—教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 030015 号

高级财务会计

池昭梅 主 编

刘会卿 黄维干 副主编

责任编辑:梁 涛 廖应碧 版式设计:梁 涛

责任校对:何建云 责任印制:张立全

*

重庆大学出版社出版发行

出版人:张鸽盛

社址:重庆市沙坪坝正街174号重庆大学(A区)内

邮编:400030

电话:(023) 65102378 65105781

传真:(023) 65103686 65105565

网址:<http://www.cqup.com.cn>

邮箱:fxk@cqup.com.cn (市场营销部)

全国新华书店经销

自贡新华印刷厂印刷

*

开本:787×960 1/16 印张:15.50 字数:278千

2004年7月第1版 2004年7月第1次印刷

印数:1—5 000

ISBN 7-5624-3106-X/F·334

定价:18.00元

本书如有印刷、装订等质量问题,本社负责调换

版权所有 翻印必究

前 言

本书是依据教育部《高职高专教育会计专业人才培养方案》编写而成的。其主要特点表现在以下两个方面：

1. 定位明确,针对性强。本书主要是针对高职高专的会计专业学生而设计的。教材内容通俗易懂,案例简单明了,每章后配以练习,有利于学生对知识的巩固及充分吸收。

2. 坚持理论够用,实践为主的宗旨。本书主要是解决“中级财务会计”课程中无法深入的一些特殊会计问题。这些特殊会计问题涉及的知识点相当多。本书在编写过程中坚持注重实践性,避免了理论过多,面面俱到的现象。

本书既可作为高职高专会计等专业的教学用书,也可供从事会计工作的专业人员作为业务学习的参考书。

本书由池昭梅主编并主持本书大纲的编写工作。各章的执笔人员为:第1章和第2章的2.1节由刘会卿编写;第2章的2.2节和2.3节、第3章由薛文艳编写;第4章、第8章由李雅娟编写;第5章由何虹编写;第6章由刘方乐编写;第7章由黄维干编写;第9章由池昭梅编写。最后由池昭梅负责总纂定稿。

由于作者水平有限,本书会有不少缺点和错误,敬请读者批评指正,以利于日后的修改和补充。

编者

2004年3月

目 录

第1章 所得税会计	1
1.1 所得税概述	1
1.2 所得税的会计处理方法	6
思考题	18
练习题	19
第2章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	20
2.1 会计政策及其变更	20
2.2 会计估计及其变更	29
2.3 会计差错更正	34
思考题	40
练习题	41
第3章 企业合并	42
3.1 企业合并概述	42
3.2 企业合并中的会计问题	45
3.3 企业合并的会计处理方法	49
思考题	70
练习题	70
第4章 合并会计报表	74
4.1 合并会计报表概述	74
4.2 合并资产负债表	81
4.3 合并利润表和合并利润分配表	89

4.4	合并报表编制综合举例	97
4.5	合并现金流量表	108
4.6	连续编制合并会计报表的抵消处理	109
	思考题	118
	练习题	118
第5章	租赁会计	120
5.1	租赁概述	120
5.2	承租人的会计处理	123
5.3	出租人的会计处理	132
5.4	售后租回交易的会计处理	140
	练习题	147
第6章	商品期货业务	149
6.1	商品期货会计概述	149
6.2	期货交易所会计核算	159
6.3	经纪公司商品期货会计	169
6.4	企业商品期货会计	176
	思考题	187
	练习题	188
第7章	破产清算会计	190
7.1	破产清算会计概述	190
7.2	破产清算的会计处理	197
	练习题	209
第8章	外币业务	212
8.1	外币概述	212
8.2	外币业务的日常账务处理	214
8.3	外币会计报表的折算	219
	思考题	225
	练习题	225

第9章 资产负债表日后事项.....	227
9.1 资产负债表日后事项概述	227
9.2 资产负债表日后事项的会计处理	230
思考题	238
练习题	238
参考文献.....	240

第 1 章 所得税会计

1.1 所得税概述

所得税是指国家对企业的生产、经营所得和其他所得依法征收的一种税。它具有强制性、无偿性和固定性。无论国家对企业是否有投资,只要企业有所得,均应依法纳税。因此,所得税是企业的一项资产流出,是为最终拥有净利润而发生的一项支出,属于企业的一项费用。

1.1.1 税前会计利润与应纳税所得额

(1) 税前会计利润

税前会计利润,亦称会计利润,是一个会计核算概念,是指企业按照会计制度的规定进行核算得出的利润总额(或亏损总额),反映的是企业在一定时期内的经营成果。其计算公式为:

$$\text{利润总额} = \text{营业利润} + \text{投资收益} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}$$

(2) 应纳税所得额

应纳税所得额,亦称应税所得,是一个税收概念,是根据企业所得税法按照一定的标准确定的、纳税企业在一定时期内的计税所得,即企业应纳税额的计税依据。其计算公式是:

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率}$$

$$\text{应纳税所得额} = \text{应纳税收入总额} - \text{准予扣除项目金额}$$

1) 应纳税收入总额

应纳税收入总额包括:生产、经营收入;财产转让收入;利息收入;租赁收入;特许权使用费收入;股息收入;其他收入;减免或返还的流转税等。

2) 准予扣除项目

准予扣除项目是指企业与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的成本、费用、税金和损失。此外,还有一些扣除范围的特殊规定:

①借款利息支出。企业在生产、经营期间,向金融机构借款的利息支出,按照实际发生数扣除;向非金融机构借款的利息支出,包括纳税企业之间相互拆借的利息支出,按照不高于金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内的部分,准予扣除。但是,购置或建造的固定资产在达到预定可使用状态前发生的利息,应全部计入该固定资产的价值,不得扣除。此外,企业经批准集资的利息支出,凡不高于同期、同类商业银行贷款利率的部分也允许扣除,超过部分不得扣除。

②工资、薪金支出。实行计税工资扣除办法的企业,按照计税工资、薪金规定扣除。所谓计税工资,是指在计算应纳税所得额时允许扣除的工资、薪金费用。计税工资扣除标准按照财政部、国家税务总局的规定执行,从2000年度起,财政部规定计税工资的人均月扣除最高限额为800元。计税工资的具体标准,由各省、自治区、直辖市人民政府在财政部规定的范围内确定,并报财政部备案。个别经济发达地区确需提高限额标准的,应在不高于20%的幅度内报财政部审定。

实行计税工资扣除办法的企业,其实际发放的工资、薪金在计税工资扣除标准以内的,可据实扣除;超过扣除标准的部分,在计算应纳税所得额时不得扣除。

③职工工会经费、职工福利费和职工教育经费。企业所得税法规定,三项经费分别按照计税工资总额的2%、14%、1.5%计算扣除。企业实际发放的工资高于确定的计税工资标准的,应按其计税工资总额分别计算扣除职工的工会经费、福利费和教育经费;企业实际发放的工资低于确定的计税工资标准的,应按其实际发放的工资总额分别计算扣除职工的工会经费、福利费和教育经费。

④公益、救济性的捐赠。企业(金融保险除外)用于公益、救济性的捐赠,在年应纳税所得额3%以内的部分,准予扣除;金融、保险企业用于公益、救济性的捐赠支出在不超过企业当年应纳税所得额1.5%的标准以内的可据实扣除,超过部分不予扣除。企业直接向受赠人的各项捐赠不得扣除。

⑤业务招待费。企业发生的与其生产、经营业务直接相关的业务招待费,在下列规定比例范围内,可据实扣除;超过标准的部分,不得在税前扣除。

全年销售(营业)收入净额在1500万元及其以下的,不超过销售(营业)收

入净额的5‰;全年销售(营业)收入净额超过1 500万元的部分,不超过该部分的3‰。

⑥广告费与业务宣传费。企业每一纳税年度发生的广告费支出,除特殊行业另有规定外,不超过销售(营业)收入2%的,可据实扣除;超过部分可无限期向以后年度结转。粮食类白酒的广告费不得在税前扣除。业务宣传费与广告费应严格区分开来,凡不符合广告费条件的,应一律视同业务宣传费处理。企业每一纳税年度发生的业务宣传费(包括未通过媒体的广告性支出),在不超过销售(营业)收入5‰的范围内,可据实扣除;超过5‰的部分当年不得扣除,以后年度也不得扣除。

⑦国债利息收入。企业购买国债的利息收入,不计入应纳税所得额,免征所得税。但国家重点建设债券和金融债券应按规定纳税。

税前会计利润与应纳税所得额是两个不同的概念,两者既有联系又有区别。会计利润是确定应税所得的基础,但是不能等同于应税所得,根据税法规定对会计利润做相应的调整后,才能作为企业的应税所得。

$$\text{应纳税所得额} = \text{税前会计利润} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额}$$

1.1.2 永久性差异和时间性差异

会计利润的计算过程,严格地受企业会计制度所采用的会计程序和会计方法的限制,而应税所得的计算则要受国家税法的约束。由于会计制度和税法对收益、费用和损失等的确认范围和时间不同,从而导致税前会计利润与应纳税所得额之间产生差异。这一差异分为永久性差异和时间性差异两种。

(1) 永久性差异

永久性差异,是指某一会计期间,由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同,所产生的会计利润与应税所得之间的差异。这种差异在本期发生,不会在以后各期转回,因此称其为永久性差异。永久性差异有以下几种类型:

①按会计制度的规定核算时作为收益计入会计报表,但税法规定计算应税所得时不确认为收益。会计制度与税法对收益的确认标准不同,在某些情况下,会计制度将其作为收益增加会计利润,而在计算应税所得时则不作为收益。如我国税法规定,企业购买国债所产生的国债利息收入不计入应税所得,不缴纳所得税;但按照会计制度规定,企业购买国债产生的利息收入,计入当期损益。

②按会计制度的规定核算时不作为收益计入会计报表,但税法规定计算应税所得时作为收益,需要交纳所得税。某些收益按照税法规定应计入应税所得,但按会计制度规定的原则不确认为收益,不增加会计利润。比如,企业以自己生产的产品用于在建工程项目,税法上规定按该产品的售价与成本的差额计入应税所得;但企业会计制度规定按成本转账,不会产生利润,不计入当期损益。

③按会计制度的规定核算时确认为费用或损失计入会计报表,但税法规定计算应税所得时则不允许扣减。如企业发生的各种非广告性质的赞助支出,在会计核算时作为营业外支出减少了当期会计利润;但在计算应税所得时则不允许扣减。

④按会计制度的规定核算时不确认为费用或损失,不能计入利润表;但税法规定在计算应税所得时则允许扣减。

从产生永久性差异的四种情况看,可归结为两类:一类是作为税前会计利润的收益和可在税前会计利润中扣除的费用或损失,但不作为计算应税所得的收益和不能在计算应税所得时扣除的费用或损失;另一类是不作为税前会计利润的收益和不能在税前会计利润中扣除的费用或损失,但在计算应税所得时作为收益和可在应税所得前扣除的费用或损失。由此产生两种结果:一是税前会计利润大于应税所得,如上述①、④两种情况。在这种结果下,产生的永久性差异不需要交纳所得税,在计算应税所得时,从税前会计利润中扣除永久性差异,将税前会计利润调整为应税所得;二是税前会计利润小于应税所得,如上述②、③两种情况。在这种结果下,产生的永久性差异需要交纳所得税,永久性差异产生的应交所得税应在当期确认为所得税费用。在计算应税所得时,税前会计利润加上永久性差异,将其调整为应税所得。

在仅存在永久性差异的情况下,按照税前会计利润加减永久性差异调整为应税所得,按照应税所得和现行所得税税率计算的应交所得税作为当期所得税费用。

(2) 时间性差异

时间性差异,是指由于会计制度和税法对收益、费用或损失确认的时间不同,所产生的税前会计利润与应税所得之间的差异。时间性差异发生于某一会计期间,但在以后一期或若干期内能够转回,即从较长时期来看,税前会计利润与应税所得是一致的。时间性差异主要有以下几种类型:

①企业获得的某项收益,在会计报表上确认为当期收益,但按照税法规定需待以后期间确认为应税所得。即会计核算先于税法规定确认收益。比如,按照

企业会计制度规定,对长期股权投资采用权益法核算的企业,应在期末按照被投资企业的净利润以及投资持股比例计算确认投资收益;但按照税法规定,如果投资企业的所得税税率大于被投资企业的所得税税率,投资企业从被投资企业分得的利润要补交所得税,这部分投资收益补交的所得税需待投资企业实际分得利润或于被投资企业宣告分派利润时才计入应税所得,从而产生应纳税时间性差异。这里的应纳税时间性差异是指未来应增加应税所得的时间性差异。

②企业发生的某项费用或损失,在会计报表上确认为当期费用或损失,但按照税法规定需待以后期间从应税所得中扣减。即会计核算先于税法规定确认费用或损失。如产品保修费用,按照会计制度规定可于产品销售的当期估计可能发生的保修费用,并预提计入当期费用;但按照税法规定,当期预提的产品保修费用不能从应税所得中扣除,而应于实际发生产品保修费用时从应税所得中扣减,从而产生可抵减时间性差异。这里的可抵减时间性差异是指未来可以从应税所得中扣除的时间性差异。

③企业获得的某项收益,在会计报表上于以后期间确认收益,但按照税法规定需计入当期应税所得。即会计核算后于税法规定确认收益。如按照企业会计制度规定,企业的某项销售在不符合收入确认原则时,不应当确认为当期收入,待以后符合收入确认条件时再在以后期间确认收入;但在某些情况下,按照税法规定却要求作为收入计入企业当期的应税所得,从而产生可抵减时间性差异。

④企业发生的某项费用或损失,在会计报表上于以后期间确认为费用或损失,但按照税法规定可以从当期应税所得中扣减。即会计核算后于税法规定确认费用或损失。如企业计提固定资产折旧时,按会计制度采用直线法;但按照税法规定可以采用加速折旧方法,所以在固定资产使用初期,从应税所得中扣减的折旧金额会大于计入当期损益的折旧金额,从而产生应纳税时间性差异。

时间性差异的基本特征是某项收益、费用或损失均可计入税前会计利润和应税所得,但计入税前会计利润和应税所得的时间不同。上述①、④两项差异,会使本期税前会计利润大于本期应税所得,从而产生应纳税时间性差异;而②、③两项差异,会使本期税前会计利润小于本期应税所得,从而产生可抵减时间性差异。这些差异是由于会计制度确认损益的时间与税法规定确认损益的时间不同所造成的,因此称其为时间性差异。

1.2 所得税的会计处理方法

由于会计制度和税法在收益、费用或损失的确认范围和时间方面的不同,导致按照会计制度计算的税前会计利润与按照税法规定计算的应税所得之间的差异,故在会计核算中常采用两种不同的方法进行处理,即应付税款法和纳税影响会计法。

1.2.1 应付税款法

(1) 应付税款法的特点

应付税款法,是将本期税前会计利润与应纳税所得额之间产生的差异均在当期确认所得税费用的会计处理方法。这种核算方法的特点是:本期所得税费用等于按照本期应税所得与适用的所得税率计算的应交所得税,即本期从利润总额中扣除的所得税费用等于本期应交的所得税。时间性差异产生的影响所得税的金额,在会计报表中不反映为一项负债或一项资产,仅在会计报表附注中说明其影响的程度。

比如,按照我国税法规定,企业实际支付给职工的工资可以全部计入成本费用,但同时又给企业核定了一个计税工资总额,在计算应税所得时企业实际支付的工资只能按不超过计税工资总额的金额从应税所得中扣除。这样,按计税工资总额计算的应税所得和按实际发放工资总额计算的税前会计利润之间必然产生一个差额;又如,企业采用的固定资产折旧方法与税法规定的不一致,也会产生税前会计利润与应税所得之间的差异。无论是永久性差异还是时间性差异,在采用应付税款法进行会计处理时,应按税法规定,对本期税前会计利润进行调整,调整为应税所得,并以此计算本期应交所得税,作为企业当期的所得税费用。

(2) 会计科目的设置

应付税款法在进行所得税的会计处理时,需要设置如下科目:

1)“所得税”科目,核算企业按规定从当期损益中扣除的所得税费用。借方反映实际发生的所得税费用,贷方反映期末结转到“本年利润”科目的金额,结转后该科目无余额。

2)“应交税金——应交所得税”,核算企业应向国家缴纳的所得税。贷方反映本期应缴纳的所得税,借方反映本期实际缴纳的所得税金额,期末余额通常在贷方,反映企业应交而尚未缴纳的所得税。

(3) 应付税款法的会计处理

在应付税款法下,本期发生的时间性差异不单独核算,与本期发生的永久性差异同样处理。也就是说,在计算交纳所得税时应按税法规定对税前会计利润进行调整,调整为应税所得,并计算出本期应交的所得税,作为本期所得税费用,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

[例1] 某企业核定的全年计税工资总额为200 000元,2000年实际发放的工资为220 000元。该企业对固定资产计提折旧采用平均年限法,当年固定资产计提的折旧额为60 000元,而按照税法规定采用双倍余额递减法,应计提的折旧额为95 000元。该企业2000年利润表上反映的税前会计利润为300 000元,适用的所得税税率为33%。该企业本期应交所得税和本期所得税费用如下:

①税前会计利润:	300 000 元
加:永久性差异	20 000 元(220 000 元 - 200 000 元)
减:时间性差异	35 000 元(95 000 元 - 60 000 元)
应税所得	285 000 元
所得税税率	33%
本期应交所得税	94 050 元
本期所得税费用	94 050 元

②2000年会计分录:

借:所得税	94 050
贷:应交税金——应交所得税	94 050

③实际上缴所得税:

借:应交税金——应交所得税	94 050
贷:银行存款	94 050

④会计报表附注说明。2000年企业发生会计折旧60 000元,按税法规定可在应税所得中扣除的折旧费用为95 000元,差异35 000元,按照现行所得税税率33%计算,影响当期所得税费用的金额为11 550元。本期计税工资总额为200 000元,实际发放工资为220 000元,差异20 000元,影响当期所得税费用的金额为6 600元。

1.2.2 纳税影响会计法

(1) 纳税影响会计法的特点

纳税影响会计法,是将本期时间性差异对所得税的影响金额,递延和分配到以后各期的会计处理方法。这种核算方法的特点是,把所得税视为企业在获得收益时发生的一项费用,并应随同有关的收入和费用计入同一会计期间,以达到收入与费用的配比。时间性差异影响的所得税金额,包括在利润表的所得税费用项目内,以及在资产负债表中的递延税款余额里。

纳税影响会计法与应付税款法的主要区别是:应付税款法不确认当期发生的时间性差异对未来所得税的影响金额,按照本期应税所得计算的应交所得税作为本期所得税费用;而纳税影响会计法确认时间性差异对未来所得税的影响金额,并将确认的时间性差异的所得税影响金额记入“递延税款”科目的借方或贷方,同时确认所得税费用或抵减所得税费用。

比如,某企业本期折旧费用为 55 000 元,而税法允许在当期应税所得中扣除的折旧费用为 70 000 元,企业所得税税率为 33%。当采用纳税影响会计法核算时,这项时间性差异的所得税影响金额为 4 950 元 $[(70\ 000 - 55\ 000)\text{元} \times 33\%]$,记入“递延税款”科目的贷方,表示时间性差异在未来转回时,应计入应税所得并计算交纳所得税的纳税影响金额。同时,由于本期会计折旧小于允许在应税所得中扣除的折旧费用,在不存在其他因素的情况下,会使会计利润大于应税所得,为使本期实现的会计利润与所得税费用相配比,应纳税时间性差异 15 000 元产生的所得税影响金额 4 950 元,作为本期所得税费用,计入本期损益。而采用应付税款法核算时,时间性差异 15 000 元产生的所得税影响金额 4 950 元,作为减少本期所得税费用处理。假设该企业本期税前会计利润为 100 000 元,在纳税影响会计法和应付税款法下的当期所得税费用的计算结果如下:

纳税影响会计法下所得税费用 = $(100\ 000 \times 33\%) \text{元} = 33\ 000 \text{元}$

应付税款法下的所得税费用 = $[100\ 000 - (70\ 000 - 55\ 000)] \text{元} \times 33\% = 28\ 050 \text{元}$

两种方法的差异 = $(33\ 000 - 28\ 050) \text{元} = 4\ 950 \text{元}$,即等于 $(15\ 000 \times 33\%) \text{元}$

纳税影响会计法与应付税款法的共同点是:按会计制度计算的税前会计利

润与按税法规定计算的应税所得之间产生的永久性差异,均在产生的当期确认为所得税费用或抵减所得税费用。即两种方法对永久性差异的会计处理是一致的。比如,某企业本期实现的税前会计利润为 350 000 元,当期发生了违反税收的罚款 10 000 元,这 10 000 元已经从税前会计利润中扣除,但在计算应税所得时不允许扣除,因此,该企业计算的应税所得为 360 000 元(350 000 元 + 10 000 元),其大于税前会计利润的差额 10 000 元,即为永久性差异。假如该企业所得税税率为 33%,这 10 000 元应交的所得税为 3 300 元,应同时确认为本期所得税费用。所以,在纳税影响会计法和应付税款法下的所得税费用均为:118 800 元(360 000 元 × 33%)。

(2) 增设“递延税款”科目

采用纳税影响会计法进行所得税的会计处理时,除需要使用“所得税”和“应交税金——应交所得税”科目外,还需要设置“递延税款”科目。该科目核算企业由于税前会计利润与应纳税所得额之间存在时间性差异而产生的影响所得税的金额,以及以后各期转回的金额。企业接受捐赠的非现金资产未来应交的所得税,也在本科目核算。该科目的借方反映企业本期发生的可抵减时间性差异影响纳税的金额以及本期转回原已确认的应纳税时间性差异影响纳税的金额;贷方反映企业本期发生的应纳税时间性差异影响纳税的金额以及本期转回原已确认的可抵减时间性差异影响纳税的金额。期末贷方(或借方)余额,反映尚未转回的时间性差异影响纳税的金额。采用债务法时,“递延税款”科目的借方或贷方,还反映因税率变动或开征新税而调整的递延税款金额。

(3) 税率不变情况下的会计处理

采用纳税影响会计法核算所得税时,假如所得税税率保持不变,则本期发生的时间性差异对未来所得税的影响,表示今后转回时间性差异时应付或可抵减的所得税。下面举例说明在所得税税率不变的情况下,纳税影响会计法的会计处理。

[例 2] 某企业核定的全年计税工资总额为 200 000 元,2000 年实际发放的工资为 220 000 元。该企业对固定资产计提折旧采用平均年限法,当年固定资产计提的折旧额为 60 000 元,而按照税法规定采用双倍余额递减法,应计提的折旧额为 95 000 元。该企业 2000 年利润表上反映的税前会计利润为 300 000 元,适用的所得税税率为 33%。该企业本期应交所得税和本期所得税费用如下(注:本例与例 1 相同):

①税前会计利润:	300 000 元
加:永久性差异	20 000 元(220 000 元 - 200 000 元)
减:时间性差异	35 000 元(95 000 元 - 60 000 元)
应税所得	285 000 元
所得税税率	33%
本期应交所得税	94 050 元
应纳税时间性差异影响纳税的金额	
	11 550 元(35 000 元 × 33%)
本期所得税费用	105 600 元(94 050 元 + 11 550 元)

②2000 年的会计处理:

借:所得税	105 600
贷:应交税金——应交所得税	94 050
递延税款	11 550

从上例可知,按照应付税款法计算的本期所得税费用为 94 050 元,按照纳税影响会计法计算的本期所得税费用为 105 600 元,两种核算方法下本期所得税费用的差额 11 550 元,即为应纳税时间性差异对未来所得税的影响金额。也就是说,在其他条件不变的情况下,未来就该企业固定资产折旧上的差异需要交纳 11 550 元的所得税。

[例 3] 甲企业 1994 年 12 月 20 日购入 1 台设备,该设备的原价为 95 000 元,预计净残值为 5 000 元。甲企业会计核算时采用平均年限法计提该固定资产的折旧,折旧年限为 6 年;按税法规定可采用年数总和法计提折旧,折旧年限为 4 年。在其他因素不变的情况下,假设该企业每年实现的税前会计利润为 100 000 元(无其他纳税调整事项),所得税税率为 33%。要求计算各年的应交所得税、递延税款和所得税费用,并进行相关的会计处理。

计算结果见表 1.1:

表 1.1 税率不变情况下各年的应交所得税、递延税款和所得税费用

金额单位:元

项目	1995 年	1996 年	1997 年	1998 年	1999 年	2000 年	合计
会计折旧	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	90 000
税法折旧	36 000	27 000	18 000	9 000	0	0	90 000
时间性差异	-21 000	-12 000	-3 000	6 000	15 000	15 000	0
税前会计利润	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	600 000