

21世纪

应用型本科财经管理 系列规划教材

高级财务会计

郑庆华 赵耀 主编



化学工业出版社

21世纪

中国会计教育出版集团 (中国财政经济出版社)

高级财务会计

中国财政经济出版社



中国会计教育出版集团

21 世纪应用型本科财经管理系列规划教材

高级财务会计

郑庆华 赵 耀 主 编
张安伶 赵贺春 陈培霖 副主编



化学工业出版社

· 北 京 ·

高级财务会计是以初级会计、中级财务会计为基础的会计学课程体系中的一门核心课程。本书主要内容有：所得税会计、外币交易会计、租赁会计、企业合并会计、合并财务报表、中期报告与分部报告、企业年金基金会计、合伙企业会计、企业清算会计、物价变动会计。

本书特点：①内容新。按照财政部最新颁布的《企业会计准则》及其解释撰写，反映了我国会计改革的最新成果。②前瞻性。参考国际财务报告准则（IFRS）和美国公认会计原则（GAAP），并与我国的会计准则进行对比分析。③实用性。在理论分析基础上，通过大量案例分析，提高学生的实务操作能力。④体例好。不但有理论阐述，同时在每章后附有复习思考题、练习题（并附有电子版答案，如需要请联系 sxl_2004@126.com），方便学生学习。⑤简练易懂。力求深入浅出，不长篇大论。

本书可作为高等院校本科会计学专业教材，也可作为从事财务会计、财务管理、会计师事务所等实务工作者以及各类职称考试中涉及会计部分的参考用书。

图书在版编目（CIP）数据

高级财务会计/郑庆华，赵耀主编．—北京：化学工业出版社，2009.2

（21世纪应用型本科财经管理系列规划教材）

ISBN 978-7-122-04579-9

I. 高… II. ①郑… ②赵… III. 财务会计-高等学校-教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2009）第 008820 号

责任编辑：唐旭华 宋湘玲
责任校对：王素芹

装帧设计：尹琳琳

出版发行：化学工业出版社（北京市东城区青年湖南街 13 号 邮政编码 100011）

印刷：北京云浩印刷有限责任公司

装订：三河市宇新装订厂

787mm×1092mm 1/16 印张 18¼ 字数 451 千字 2009 年 3 月北京第 1 版第 1 次印刷

购书咨询：010-64518888（传真：010-64519686） 售后服务：010-64518899

网 址：<http://www.cip.com.cn>

凡购买本书，如有缺损质量问题，本社销售中心负责调换。

定 价：34.00 元

版权所有 违者必究

《高级财务会计》编写人员名单

主 编 郑庆华 赵 耀

副 主 编 张安伶 赵贺春 陈培霖

编写人员 (以姓氏笔画为序)

李 艳 张运莲 张安伶 陈培霖 郑庆华

赵 艳 赵 耀 赵贺春 赵媛媛 俞 华

徐爱丽 韩 洁

前言

随着会计改革的不断深化,中国的会计改革取得了突破性的进展。2007年12月中国会计准则委员会与我国香港会计师公会发布了《关于内地企业会计准则与香港财务报告准则等效的联合声明》:2007年12月6日有效的内地会计准则与同日有效的香港财务报告准则,除资产减值损失的转回和关联方披露两项准则相关内容需要调节外,已经实现等效。内地企业根据2007年12月6日有效的内地会计准则编制的财务报表,在对上述两项差异作出相关的调整后,与根据同日有效的财务报告准则编制的财务报表具有同等效力。随后,在2008年11月14日,由欧盟成员国代表组成的欧盟证券委员会(ESC)就第三国会计准则等效问题投票决定:自2009年至2011年年底前的过渡期内,欧盟将允许中国证券发行者在进入欧洲市场时使用中国会计准则,不需要根据欧盟境内市场采用的国际财务报告准则调整财务报表。中国财政部表示,欧盟的这一决定表明其已认可中国企业会计准则与国际财务报告准则实现了等效。等效声明表明,中国内地企业到境外上市,按照中国的《企业会计准则》编制财务报表可以直接发布或微调后发布,中国的会计标准已经实现国际化。

与之相适应,高级财务会计作为会计系列课程之一,其内容也必须反映最新的会计改革进展,与时俱进。根据系列课程的分工,结合最新的改革进展,本书在编写思路和内容体系上,做了如下安排。

第一章 所得税会计:对所得税的核算方法进行了梳理,对国际上通行的资产负债表债务法进行了详细的阐述,以应对国际化进程。

第二章 外币交易会计:对日常外币业务折算和外币报表折算进行了详细的分析,对企业参与国际竞争涉及的外币折算进行了论述。

第三章 租赁会计:将租赁分为经营租赁和融资租赁,并分别进行处理;尤其是对售后租回的处理,按照财政部发布的最新规定作了阐述。

第四章 企业合并会计:作为会计实务中最重大的事项,分成同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并两条线进行处理,分别按照“账面价值”和“公允价值”并账和并表。

第五章 合并财务报表:作为难点章和重点章,对合并范围的确定和合并抵销分录的编制进行了详细分析,并有完整的案例说明,通俗易懂,简洁明了。

第六章 中期报告与分部报告:分别阐述中期报告与分部报告的内容和编制的要求。

第七章 企业年金基金会计:作为特殊的会计主体,企业年金基金注重安全性和增值性,有其特殊的核算要求和列报规范,本章对此进行了阐述。

第八章 合伙企业会计:合伙企业有别于公司制企业,大量存在于社会各个角落,会计

处理上有其特殊性。本章对此进行了分析，一学就会。

第九章 企业清算会计：企业就像人一样，生老病死是正常现象。本章分别说明了如何进行普通清算会计处理和破产清算会计处理。作为会计人员，日常从事的都是持续经营会计，但对清算会计也应有所了解，才能形成完整的知识结构。

第十章 物价变动会计：阐述在物价剧烈波动时，如何使会计信息更有用，能够正确地做出决策。

本书由郑庆华（北京化工大学）、赵耀（山东理工大学）任主编，张安伶（北京化工大学）、赵贺春（北方工业大学）、陈培霖（北京物资学院）任副主编。具体编写人员是：第一章和第五章，郑庆华、俞华（华东交通大学）；第二章，张安伶、赵媛媛（北京化工大学）；第三章，赵艳（山东理工大学）；第四章，张运莲（北京化工大学）；第六章，陈培霖；第七章，赵耀；第八章，韩洁（北京化工大学）；第九章，徐爱丽（山东理工大学）；第十章，赵贺春、李艳（北方工业大学）。

本书可作为高等院校本科会计学专业教材，也可作为从事财务会计、财务管理、会计师事务所等实务工作者以及各类职称考试中涉及会计部分的参考用书。如需各章习题答案请联系 sxl_2004@126.com 或通过化学工业出版社网站下载。

由于时间和水平有限，书中不足之处在所难免，希望读者予以批评指正，以便再版时修订。

编者

2008 年 12 月

目 录

第一章 所得税会计	1
第一节 所得税会计概述	1
第二节 资产负债表债务法	3
【复习思考题】	18
【练习题】	18
第二章 外币交易会计	22
第一节 外币交易概述	22
第二节 外币交易会计的记账方法	27
第三节 外币交易会计核算	35
第四节 外币报表折算	39
【复习思考题】	48
【练习题】	48
第三章 租赁会计	51
第一节 租赁概述	51
第二节 经营租赁的会计处理	55
第三节 融资租赁的会计处理	57
第四节 售后租回交易的会计处理	69
【复习思考题】	75
【练习题】	76
第四章 企业合并会计	78
第一节 企业合并概述	78
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	80
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	87
【复习思考题】	97
【练习题】	98
第五章 合并财务报表	101
第一节 合并财务报表概述	101

第二节 合并资产负债表、合并利润表和合并所有者权益变动表的编制	111
第三节 合并现金流量表的编制	148
【复习思考题】	157
【练习题】	157
第六章 中期报告和分部报告	165
第一节 中期报告	165
第二节 分部报告	171
【复习思考题】	180
【练习题】	180
第七章 企业年金基金会计	182
第一节 企业年金基金概述	182
第二节 企业年金基金缴费	185
第三节 企业年金基金投资运营	187
第四节 企业年金基金收入	191
第五节 企业年金基金费用	193
第六节 企业年金待遇给付及企业年金基金净资产	195
第七节 企业年金基金财务报表	197
【复习思考题】	202
【练习题】	203
第八章 合伙企业会计	204
第一节 合伙企业概述	204
第二节 合伙投资及权益变动	206
第三节 合伙企业损益分配的核算	216
第四节 合伙企业清算的核算	219
【复习思考题】	228
【练习题】	228
第九章 企业清算会计	231
第一节 企业清算会计概述	231
第二节 普通清算会计	236
第三节 破产清算会计	245
【复习思考题】	255
【练习题】	255
第十章 物价变动会计	257
第一节 物价变动会计概述	257
第二节 一般物价水平会计	263

第三节 现行成本会计	272
第四节 现行成本/不变币值会计	274
第五节 物价变动会计的国际展望	275
【复习思考题】	281
【练习题】	281

第一章 所得税会计

【本章内容和学习要求】

所得税会计就是如何确定所得税费用的方法，具体包括应付税款法和纳税影响会计法。其中纳税影响会计法又分为递延法和债务法二种；在债务法下还可分为利润表债务法和资产负债表债务法。在我国，执行《企业会计准则》（2006）的大中型企业和上市公司，要求采用资产负债表债务法核算所得税；执行《小企业会计制度》的企业一般采用应付税款法核算所得税。从国际上看，《国际财务报告准则》要求采用资产负债表债务法。因此，本章将重点介绍资产负债表债务法，简单介绍应付税款法。

通过学习，要求掌握资产负债表债务法下所得税核算的程序；掌握计税基础和暂时性差异的概念；掌握递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量；掌握所得税费用的确定和计量；熟悉应付税款法。

第一节 所得税会计概述

一、所得税概念

所得税的核算是会计核算中的重点和难点，“所得税”是个统称，在具体核算时应分成两条线：应交所得税和所得税费用。

1. 应交所得税

应交所得税有三个特点：一是按照税法的相关规定计算；二是在会计六要素中作为负债要素，通过“应交税费——应交所得税”科目进行核算；三是在编制会计报表时，列示在资产负债表的“应交税费”项目中。

2. 所得税费用

所得税费用也有三个特点：一是按照会计的相关规定计算的，在执行《企业会计准则》的企业中，按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定来确定所得税；二是在会计六要素中属于费用要素，通过“所得税费用”科目进行核算；三是在编制会计报表时，列示在利润表中，即利润总额减去所得税费用等于净利润。

只有明确了应交所得税和所得税费用是二个不同的概念，在会计处理时才不会混淆。值得说明的是，本章的最终目标是要确定所得税费用。

二、所得税核算方法

从历史发展的角度看，所得税核算方法有两大类，即应付税款法和纳税影响会计法。

（一）应付税款法

应付税款法是将本期税前会计利润与应税所得之间产生的差异均在当期确认所得税费用，它的特点是本期所得税费用等于本期应交所得税。

由于会计和税收的目的不同，所计算的税前会计利润和应纳税所得额之间存在差异，这个差异可分为以下两类。

（1）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，所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在当期发生，不会在以后各期转回。比如，国债利息收入在会计上计入损益增加了税前利润，但按税法规定，企业取得的国债利息收入可以免税，二者形成永久性差异；又如企业赞助费，在会计核算时计入了营业外支出，减少了税前利润，但税法规定企业赞助费不允许在税前扣除，从而形成永久性差异。

（2）时间性差异 是指税法与会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额的差异。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。比如，计提的坏账损失在会计上计入了资产减值损失，减少了税前利润；按照税法规定，在计算应纳税所得额时不得抵扣，但可以在实际发生损失时在税前抵扣，从而形成时间性差异。

在应付税款法下，对于永久性差异和时间性差异不作区分，在将税前会计利润调整为应纳税所得额后，乘以适用的所得税税率，得到应交所得税，也就确定了所得税费用。

【例 1-1】 甲公司为小企业，所得税采用应付税款法核算。2008 年甲公司利润总额为 52 万元，适用的所得税税率为 25%。

2008 年甲公司发生赞助费 5 万元，计入了营业外支出；2008 年末对应收账款计提坏账准备，计入资产减值损失 3 万元。除此之外，假设没有其他纳税调整事项。甲公司对所得税会计处理如下：

$$\begin{aligned}
 \text{2008 年应交所得税} &= \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率} \\
 &= (\text{利润总额 } 52 + \text{营业外支出 } 5 + \text{资产减值损失 } 3) \times 25\% \\
 &= 60 \times 25\% = 15 \text{ (万元)}
 \end{aligned}$$

甲公司账务处理如下：

借：所得税费用	150 000
贷：应交税费——应交所得税	150 000

（二）纳税影响会计法

纳税影响会计法是将本期由于时间性差异产生的所得税影响金额，递延和分配到以后各期。采用纳税影响会计法，所得税被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期间，以达到收入和费用的配比。在具体运用纳税影响会计法核算时，有递延法和债务法。

（1）递延法是将本期时间性差异产生的影响所得税的金额，递延和分配到以后各期，并同时转回原已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。递延法的特点是：①采用递延法核算时，资产负债表上反映的递延税款余额，并不代表收款的权利或付款的义务，称为递延税款借项或递延税款贷项；②本期发生的时间性差异影响所得税的金额，用现行税率计算，以前发生而在本期转回的各项时间性差异影响所得税的金额，一般用当初的原有税率计算。递延法下产生的递延税款余额因为不符合“资产负债观”，这种方法已经过时。

(2) 债务法可以从利润表的角度看会计和税收的差异,对“时间性差异”进行处理,称为利润表债务法;也可以从资产负债表的角度看会计与税收的差异,对“暂时性差异”进行处理,称为资产负债表债务法。

① 利润表债务法是将本期由于时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回已确认的时间性差异的所得税影响金额,在税率变动或开征新税时,需要调整递延税款的账面余额。利润表债务法的特点是:a.本期的时间性差异预计对未来所得税的影响金额,在资产负债表上作为未来应付税款的债务,或者作为代表预付未来税款的资产。b.在采用债务法时,本期发生或转回的时间性差异的所得税影响金额,均应采用现行税率计算确定。在国际上,由于“收入费用观”被“资产负债观”所代替,利润表债务法已经被资产负债表债务法代替。

② 资产负债表债务法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(即暂时性差异)分为应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,确认相应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会计期间利润表中的所得税费用。我国财政部有关规章规定,执行《企业会计准则》(2006)的企业,应采用资产负债表债务法核算所得税。

资产负债表债务法较为完全地体现了资产负债观,在所得税的会计核算方面贯彻了资产、负债的界定。从资产负债表角度考虑,资产的账面价值代表的是企业在持续持有及最终处置某项资产的一定期间内,该项资产为企业带来的未来经济利益,而其计税基础代表的是在这一期间内,就该项资产按照税法规定可以税前扣除的金额。一项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,减少未来期间以应交所得税的方式流出企业的经济利益,从其产生时点来看,应确认为资产。反之,一项资产的账面价值大于其计税基础的,两者之间的差额将会于未来期间产生应税金额,增加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,应确认为负债。基于此,本章着重介绍资产负债表债务法。

第二节 资产负债表债务法

一、所得税会计核算程序

在资产负债表债务法下,如何最终确定所得税费用,应按照如下程序进行处理。

(1) 在资产负债表日,按照会计的规定确定资产、负债的账面价值。例如,固定资产的账面价值(即固定资产净额)=固定资产原价-累计折旧-固定资产减值准备。

(2) 在资产负债表日,按照税法的规定确定资产、负债的计税基础。

(3) 按照税法的规定,计算会计期间应交所得税。某一会计期间应交所得税,是该期间应纳税所得额乘以适用所得税税率得到的金额。

(4) 按照会计准则的规定,计算递延所得税。在资产负债表日,比较资产、负债的账面价值和计税基础之间的差异,确定暂时性差异,并分类为可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异。对于可抵扣暂时性差异,一般应确认递延所得税资产;对于应纳税暂时性差异一般应

确认递延所得税负债。由于资产负债表日递延所得税资产和递延所得税负债对比期初递延所得税资产和递延所得税负债发生了增减变动，从而调整所得税费用，即递延所得税，它构成利润表中所得税费用的一个组成部分。

(5) 确定所得税费用。某一会计期间的所得税费用，由二部分组成：当期所得税（即当期应交所得税）和递延所得税。在前面确定了应交所得税和递延所得税的基础上，二者相加就得到所得税费用。

从以上步骤可以看出，由账面价值与计税基础确定暂时性差异；由暂时性差异确定递延所得税资产和递延所得税负债；由递延所得税资产和递延所得税负债确定递延所得税；最后，由应交所得税和递延所得税确定所得税费用。鉴于资产、负债的账面价值是企业会计核算的结果，在中级财务会计中已经论述，在此不再赘述；下面就从计税基础说起。

二、资产、负债的计税基础

从上述所得税核算程序可知，确定暂时性差异是核心问题；而要确定暂时性差异，就必须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以及可税前扣除的费用等的规定进行。

（一）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。比如，购入库存商品 100 万元，将来出售时可以抵税的金额为 100 万元，即该资产的计税基础为 100 万元。

在资产持续持有的过程中，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，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。例如，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。

下面结合 2008 年起执行的新所得税法，讨论不同资产的计税基础。

1. 交易性金融资产

购入股票、债券、基金可以分类为交易性金融资产或可供出售金融资产，其共同点是期末按照公允价值计量，将公允价值变动计入当期损益或资本公积。按照税法规定，该资产在持有期间市价变动损益在计税时不予考虑，即有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本，这样一来，期末资产的账面价值为该资产的公允价值，而其计税基础为取得成本，二者之间就形成差异。

【例 1-2】 2008 年 12 月 20 日，甲公司从证券市场购入股票 200 万元，作为交易性金融资产，其成本为 200 万元；在将来出售该股票时，可以税前抵扣的金额为 200 万元，因此，该资产的计税基础为 200 万元。

2. 应收账款

企业在销售商品时，如果是赊销，一般按照销售合同确定的合同价款计入应收账款，同

时确认销售收入,缴纳所得税。因此,在将来收回应收账款时,无须缴纳所得税,即应收账款的计税基础为其入账价值。

【例 1-3】 甲公司在 2008 年 8 月销售一批商品给乙公司,发生应收账款 500 万元,在当期已缴纳所得税,则该应收账款的计税基础为 500 万元。

3. 存货

企业购入存货所发生的成本,按照税法规定,出售存货时可以在税前抵扣,因此,存货的计税基础一般是其取得成本。

【例 1-4】 甲公司 2008 年 12 月 1 日购入存货 100 万元(不含增值税),存货的成本为 100 万元,则存货的计税基础为 100 万元。

4. 固定资产

固定资产购入时,其取得成本可以在税前抵扣;在后续计量期间,固定资产的计税基础是按照税法规定计提折旧后的余额,即“成本—按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧额”的余额。

【例 1-5】 甲公司 2007 年 12 月购入一台设备,成本为 300 万元,将来可以抵扣的金额为 300 万元;假设税法规定,该设备可以按照 5 年计提折旧,净残值为零。则 2008 年折旧额为 60 万元,在 2008 年末,将来可以抵税的金额为 240 万元($300-60$),其计税基础为 240 万元;2009 年计提折旧 60 万元,在 2009 年末,将来可以抵税的金额为 180 万元($300-60-60$),其计税基础为 180 万元。

5. 无形资产

企业取得的无形资产可以是购入的,也可以是自行研究开发的。对于购入的无形资产,其计税基础是其取得成本;随后该无形资产进行摊销,其计税基础是无形资产的取得成本减去按照税法规定摊销的金额后的余额。

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,初始确认时按会计准则规定确定的人账价值与按照税法规定确定的成本之间一般不存在差异。无形资产的账面价值与计税基础之间的差异主要产生于内部研究开发形成的无形资产以及使用寿命不确定的无形资产。

对于内部研究开发发生的研究开发费用,在会计上按照研究阶段费用化,开发阶段有条件资本化的做法,对于资本化部分在项目完成后确认为无形资产。税法规定,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,再按研究开发费用的 50% 加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的 150% 摊销。因此,该无形资产在初始计量时,其计税基础是无形资产入账价值的 150%。

【例 1-6】 甲公司 2008 年发生研究开发支出 800 万元,其中,费用化部分 200 万元,资本化部分为 600 万元。假设该研究开发支出符合税法规定的优惠条件,形成无形资产部分可以按照无形资产入账价值的 150% 摊销。则该无形资产初始计量时,将来可以抵扣的金额为 900 万元($600 \times 150\%$),即其计税基础为 900 万元。

(二) 负债的计税基础

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。用公式表示即:

负债的计税基础 = 账面价值 - 未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额

下面根据新税法的规定,讨论负债的计税基础。

1. 应付账款

企业采用赊购方式采购原材料,就会形成应付账款;企业在支付货款时,转销应付账款,按照税法规定不能在所得税前抵扣,因此,应付账款计税基础=应付账款账面价值-将来支付时可以抵扣的金额 $0=应付账款账面价值$ 。

同样道理,短期借款、其他应付款等大部分负债,其计税基础就是账面价值。

2. 应付职工薪酬

根据企业会计准则的规定,企业发生的员工工资、奖金、福利等职工薪酬,在发生时计入成本费用,同时计入应付职工薪酬,形成负债。按照税法规定,合理的工资薪金基本可以在所得税前扣除。因此,应付职工薪酬在期末有余额,在实际发生时已作抵扣,在将来实际支付时不可以抵扣,即一般情况下,应付职工薪酬的计税基础为其账面价值。例如,2008年末应付职工薪酬账面价值为200万元,在实际发生时已作抵扣,则应付职工薪酬计税基础=账面价值 $200-未来实际支付时可以抵扣的金额0=200$ (万元)。

3. 预收账款

预收账款分为二种情况:一般企业的预收账款和房地产企业的预收账款。在一般企业中,预收的货款无须缴纳所得税,在将来将预收账款转入收入时才缴纳所得税,因此,该预收账款计税基础为其账面价值。在房地产企业中,企业在预收账款时应预交所得税,在将来将预收账款转为收入时不再缴纳,因此,该预收账款的计税基础为零。

4. 预计负债

预计负债也可分为二种情况:一种情况是预计产品质量保证金,形成预计负债,按照税法规定在实际支付时可以在税前抵扣,该预计负债的计税基础为零。例如,2008年末,甲公司计提产品质量保证金400万元,该预计负债计税基础=预计负债账面价值 $400-将来支付时可以抵扣的金额400=0$ 。

另一种情况是计提债务担保损失,在会计上形成预计负债;按照税法规定,企业的担保损失无论在计提时还是在实际支付时,均不得在税前抵扣。因此,该预计负债计税基础等于其账面价值。例如,2008年末,甲公司计提担保损失100万元,该预计负债计税基础=预计负债账面价值 $100-将来支付时可以抵扣的金额0=100$ (万元)。

除上述资产、负债计税基础的确定外,对于特殊交易或事项中产生的资产、负债计税基础,应按照税法的相关规定确定。如企业合并中取得的资产、负债的计税基础,在同一控制下取得的资产,应按照被合并方的原账面价值并账,其计税基础一般等于其账面价值;在非同一控制下取得的资产,应按照被合并方资产的公允价值并账,如果该合并为非免税合并,则该资产的计税基础一般为其公允价值;如果该合并为免税合并,则该资产的计税基础一般为其原账面价值。

三、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。其中,资产的账面价值,是资产的账面余额减去资产减值准备后的金额。

【例 1-7】 甲公司2008年12月1日购入存货100万元(不含增值税),存货的成本为100万元,则存货的计税基础为100万元;假设2008年末该存货的可变现净值为90万元,

计提存货跌价准备 10 万元后, 存货的账面价值为 90 万元。则暂时性差异 = 存货计税基础 100 - 存货账面价值 90 = 10 (万元)。

2. 暂时性差异的分类

根据暂时性差异对未来期间应税金额影响的不同, 暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

(1) 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。

【例 1-8】 甲公司 2008 年 12 月 1 日购入存货 100 万元, 2008 年末该存货的可变现净值为 90 万元。则 2008 年末该资产的账面价值为 90 万元, 其计税基础为 100 万元, 产生可抵扣暂时性差异 10 万元。可以理解为: 资产的账面价值为 90 万元, 将来可以税前抵扣的金额为 100 万元, 将来可以多抵扣 10 万元, 故称为“可抵扣暂时性差异”。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下两种情况。

① 资产的账面价值小于其计税基础。例如, 购入存货 100 万元, 其计税基础为 100 万元; 年末时该存货的可变现净值为 90 万元, 存货的账面价值 90 万元。因存货账面价值 90 万元小于其计税基础 100 万元, 将来可以多抵扣 10 万元, 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

负债产生的暂时性差异 = 账面价值 - 计税基础

= 账面价值 - (账面价值 - 未来期间计税时按照
税法规定可予税前扣除的金额)

= 未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额

一项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该项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。例如, 企业对将发生的产品保修费用在销售当期确认预计负债 200 万元, 但税法规定有关费用支出只有在实际发生时才能够税前扣除, 其计税基础为 0; 企业确认预计负债的当期相关费用不允许税前扣除, 但在以后期间有关费用实际发生时允许税前扣除, 使得未来期间的应纳税所得额和应交所得税减少, 产生可抵扣暂时性差异, 符合有关确认条件时, 应确认相关的递延所得税资产。

(2) 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。资产的账面价值大于其计税基础或是负债的账面价值小于其计税基础时, 会产生应纳税暂时性差异。

【例 1-9】 2008 年 12 月 1 日甲公司购入股票 100 万元, 作为交易性金融资产; 2008 年 12 月 31 日该股票的收盘价为 110 万元。则该资产的账面价值为 110 万元, 其计税基础为 100 万元, 产生应纳税暂时性差异 10 万元。可以理解为: 资产的账面价值为 110 万元, 将来可以税前抵扣的金额为 100 万元, 有 10 万元不能抵扣, 应调增应纳税所得额, 将来应多交所得税, 故称为“应纳税暂时性差异”。

3. 特殊项目产生的暂时性差异

(1) 某些交易或事项发生以后, 因为不符合资产、负债的确认条件而未确认为资产、负债, 但按照税法规定能够确定其计税基础的, 其账面价值 0 与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。