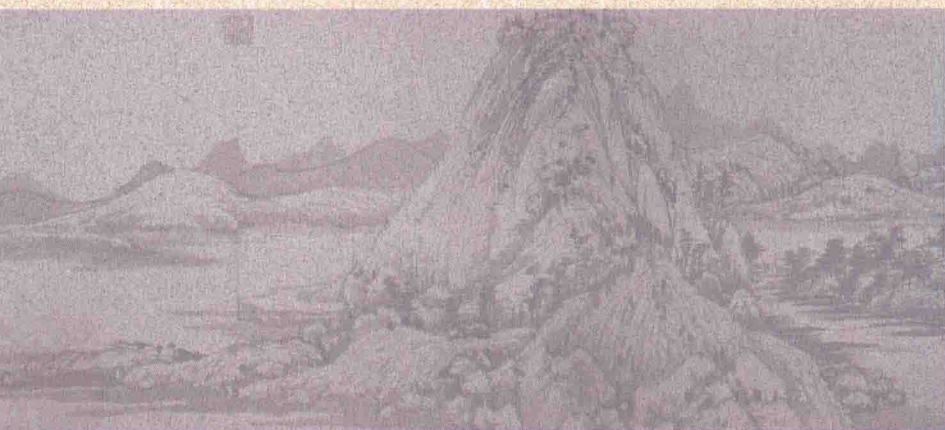




普通高校“十三五”规划教材·会计学系列

# 高级财务会计



游春晖  
王菁 编著



清华大学出版社



普通高校“十三五”规划教材·会计学系列

# 高级财务会计

游春晖 王菁 © 编著



清华大学出版社  
北京

## 内 容 简 介

本书详细介绍了所得税会计、企业合并会计、合并财务报表、外币业务会计、租赁会计、股份支付会计、或有事项、非货币性资产交换、债务重组等经济业务的会计处理。本书具有以下三个特点：一是简单易懂，文字表述通俗易懂，图形、表格、例题、补充阅读资料等阐释详尽，并设置有思考题和精选练习题；二是保证质量，根据最新的企业会计准则和税收法规编写，覆盖了企业会计准则的重点章节和重点内容；三是实务导向，在每一个较重要的知识点后都设有对应的例题，所有的例题都与实务相关。

本书不仅可作为高等院校会计、财务管理、审计等专业及各类相关专业培训班的教材，也可作为实务界会计、财务管理、审计、税务等部门人员的业务学习用书和考证考级参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。侵权举报电话：010-62782989 13701121933

### 图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/游春晖,王菁编著. —北京:清华大学出版社,2019

(普通高校“十三五”规划教材·会计学系列)

ISBN 978-7-302-52572-1

I. ①高… II. ①游… ②王… III. ①财务会计 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2019)第047070号

责任编辑：左玉冰

封面设计：汉风唐韵

责任校对：宋玉莲

责任印制：沈露

出版发行：清华大学出版社

网 址：<http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址：北京清华大学学研大厦A座 邮 编：100084

社总机：010-62770175 邮 购：010-62786544

投稿与读者服务：010-62776969, [c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质量反馈：010-62772015, [zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

课 件 下 载：<http://www.tup.com.cn>, 010-62770175 转 4506

印 装 者：北京密云胶印厂

经 销：全国新华书店

开 本：185mm×260mm

印 张：16

字 数：368千字

版 次：2019年4月第1版

印 次：2019年4月第1次印刷

定 价：45.00元

产品编号：083155-01

# 前言

“经济越发展，会计越重要”。随着我国市场经济和对外开放的不断纵深发展，企业合并、融资租赁、股份支付、外币报表折算等难、特、新业务不断出现并呈加快发展之势。如何更好地满足会计服务经济社会发展的需要，实现会计全面转型升级、提高会计实务能力成为我国会计行业面临的重要挑战和机遇。

高级财务会计是基础会计、中级财务会计的进一步延伸和深化，在会计学、审计学、财务管理等专业的人才培养体系中具有十分重要的作用。学生普遍对高级财务会计这门课程很重视，但受前期知识积累、实务经验、教材内容不易理解等因素的影响，结果往往有心无力，学习效果不甚理想。针对这种情况，我们产生了编写一本简单易懂、实务操作性强、内容较为全面的高级财务会计教材的想法，以适应当前高级财务会计教学的需要。

本书在编写过程中坚持了以下三个原则：一是简单易懂。教材对重点、难点内容通过通俗易懂的文字表述、图形、表格、例题、补充阅读资料等进行详尽阐释，在每一章的末尾都用表格、文字进行小结，并提供思考题和精选的练习题，使读者通过自学也能理解运用。二是保证质量。本书根据最新的企业会计准则和税收法规编写，覆盖企业会计准则的重点章节、重点内容，操作简练，篇幅紧凑。三是实务导向。本书强调实际应用，在每一个比较重要的知识点后面都设计了对应的例题，所有的例题都和实务相关，旨在提高读者的实际应用能力。

目前对高级财务会计应涵盖的内容还没有形成公认的、明确的界定，高级财务会计各教材之间章节差异较大。结合高级财务会计特殊业务、特殊行业、特定时期等内容选定原则和现有中级财务会计知名教材内容章节，本教材的章节包括所得税会计、企业合并会计、合并财务报表、外币业务会计、租赁会计、股份支付会计、或有事项、非货币性资产交换、债务重组，共九章。教材从基本原理、计量基础、确认、计量、特殊问题等角度重点阐述企业上述经济业务的会计处理，专注于研究全面转型升级背景下我国会计人员如何更好地满足经济社会发展的需要。

本教材不仅可作为高等院校会计、财务管理、审计等专业及各类相关专业培训班的教材，也可作为实务界会计、财务管理、审计、税务等部门人员的业务学习用书和考证考级参考用书。

教材在编写过程中参阅了企业会计准则、准则应用指南、准则案例讲解、专著、教材、期刊和税收法规等大量资源，得到有关专家学者、学校部门领导等的大力支持，在此表示感谢！

由于作者理论水平和实践知识有限，教材中难免存在疏漏之处，恳请专家学者、使用本教材的老师、同学和读者批评指正。

编者  
2019年1月

# 目 录

<b>第一章 所得税会计</b> .....	1
第一节 所得税会计的基本原理.....	1
一、资产负债表债务法的含义.....	1
二、资产负债表债务法的理论基础.....	2
三、资产负债表债务法下所得税会计的一般程序.....	2
第二节 资产、负债的计税基础.....	3
一、资产的计税基础.....	3
二、负债的计税基础.....	9
三、特殊交易或事项中资产、负债的计税基础.....	11
第三节 暂时性差异.....	13
一、应纳税暂时性差异.....	13
二、可抵扣暂时性差异.....	13
三、特殊项目产生的暂时性差异.....	14
第四节 递延所得税负债及资产的确认和计量.....	15
一、递延所得税负债的确认和计量.....	15
二、递延所得税资产的确认和计量.....	19
三、特殊交易或事项中递延所得税的确认和计量.....	21
第五节 所得税费用的确认和计量.....	23
一、所得税费用.....	23
二、当期所得税.....	23
三、递延所得税.....	23
本章知识点小结.....	25
思考题.....	27
练习题.....	27
即测即练题.....	28
<b>第二章 企业合并会计</b> .....	29
第一节 企业合并概述.....	29
一、企业合并的界定.....	29
二、企业合并的类型.....	30

三、企业合并会计处理的基本思路 .....	33
第二节 同一控制下企业合并的会计处理 .....	35
一、一次投资实现的企业合并的会计处理 .....	35
二、分次投资实现的企业合并的会计处理 .....	40
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理 .....	41
一、一次投资实现企业合并的会计处理 .....	41
二、分次投资实现的企业合并的会计处理 .....	46
本章知识点小结 .....	47
思考题 .....	48
练习题 .....	48
即测即练题 .....	50
<b>第三章 合并财务报表</b> .....	<b>51</b>
第一节 合并财务报表概述 .....	51
一、合并财务报表的含义 .....	51
二、合并财务报表的种类 .....	52
三、合并财务报表的合并理论 .....	53
四、合并范围的确定 .....	54
五、合并财务报表的编制原则、前期准备、程序 .....	55
第二节 长期股权投资与所有者权益的合并处理 .....	58
一、基本原理 .....	58
二、同一控制下企业合并财务报表的编制 .....	59
三、非同一控制下企业合并合并财务报表的编制 .....	65
第三节 内部商品交易的合并处理 .....	76
一、当期内部商品交易的抵销 .....	76
二、连续编制合并财务报表时内部商品交易的抵销 .....	80
三、存货计提跌价准备的抵销 .....	81
第四节 内部债权债务的合并处理 .....	86
一、当期内部债权、债务的抵销 .....	87
二、当期与内部债权债务相关的利息收益和利息费用的抵销 .....	88
三、当期内部债权计提坏账准备的抵销 .....	91
四、连续编制合并财务报表情况下内部债权债务及坏账准备的抵销 .....	92
第五节 内部固定资产交易的合并处理 .....	94
一、内部固定资产交易当期的抵销处理 .....	94
二、内部交易固定资产取得后至处置前的抵销处理 .....	96
三、内部交易固定资产清理期间的抵销处理 .....	98
第六节 内部无形资产交易的合并处理 .....	101
一、内部无形资产交易当期的抵销处理 .....	101

二、内部交易无形资产持有期间的抵销处理 .....	102
三、内部交易无形资产摊销完毕期间的抵销处理 .....	103
第七节 所得税会计相关的合并处理 .....	103
一、所得税会计问题的产生 .....	103
二、内部存货交易所得税会计的合并处理 .....	104
三、内部债权相关所得税会计的合并处理 .....	104
四、内部固定资产交易所得税会计的合并处理 .....	105
第八节 合并现金流量表的编制 .....	106
一、合并现金流量表的编制原理 .....	106
二、合并现金流量表编制的特点 .....	106
三、合并现金流量表需要抵销的项目 .....	106
本章知识点小结 .....	109
思考题 .....	113
练习题 .....	114
即测即练题 .....	116
<b>第四章 外币业务会计</b> .....	<b>117</b>
第一节 外币业务概述 .....	117
一、记账本位币 .....	117
二、外币业务及其种类 .....	118
三、汇兑损益 .....	119
第二节 外币交易的会计处理 .....	121
一、外币交易会计处理的两种观点 .....	121
二、外币交易的记账方法 .....	122
三、外币交易的会计处理 .....	123
第三节 外币财务报表折算 .....	130
一、外币财务报表折算的基本原理 .....	130
二、我国企业会计准则采用的外币财务报表折算方法 .....	131
本章知识点小结 .....	134
思考题 .....	135
练习题 .....	136
即测即练题 .....	137
<b>第五章 租赁会计</b> .....	<b>138</b>
第一节 租赁会计概述 .....	138
一、租赁的概念 .....	138
二、与租赁相关的主要概念 .....	139
三、租赁的分类 .....	141

第二节 承租人的会计处理 .....	143
一、承租人对融资租赁的会计处理 .....	143
二、承租人对经营租赁的会计处理 .....	152
第三节 出租人的会计处理 .....	155
一、出租人对融资租赁的会计处理 .....	155
二、出租人对经营租赁的会计处理 .....	164
第四节 售后租回的会计处理 .....	166
一、售后租回交易的含义 .....	166
二、售后租回交易的会计处理 .....	166
本章知识点小结 .....	173
思考题 .....	175
练习题 .....	175
即测即练题 .....	176
<b>第六章 股份支付会计</b> .....	<b>177</b>
第一节 股份支付概述 .....	177
一、股份支付的含义 .....	177
二、股份支付的四个主要环节 .....	178
三、股份支付的可行权条件 .....	178
四、股份支付工具的主要类型 .....	179
五、权益工具公允价值的确定 .....	180
第二节 股份支付的确认和计量 .....	180
一、股份支付确认和计量的原则 .....	180
二、股份支付的会计处理 .....	181
第三节 股份支付的特殊问题 .....	187
一、股份支付可行权条件的修改 .....	187
二、股份支付的取消或结算 .....	189
三、回购股份进行职工期权激励 .....	190
本章知识点小结 .....	191
思考题 .....	192
练习题 .....	193
即测即练题 .....	194
<b>第七章 或有事项</b> .....	<b>195</b>
第一节 或有事项概述 .....	195
一、或有事项的概念 .....	195
二、或有事项的特征 .....	195
三、或有负债 .....	196

四、或有资产	197
第二节 或有事项的确认和计量	197
一、或有事项的确认	197
二、预计负债的计量	198
第三节 或有事项会计的具体运用	200
一、未决诉讼	200
二、债务担保	201
三、产品质量保证	202
四、亏损合同	202
五、重组义务	203
本章知识点小结	204
思考题	206
练习题	206
即测即练题	207
<b>第八章 非货币性资产交换</b>	<b>208</b>
第一节 非货币性资产交换概述	208
一、非货币性资产交换的相关概念	208
二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项	209
第二节 非货币性资产交换的计量基础	210
一、以公允价值为计量基础	210
二、以账面价值为计量基础	212
第三节 非货币性资产交换的会计处理	212
一、以公允价值计量的会计处理	212
二、以账面价值计量的会计处理	215
三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理	217
本章知识点小结	221
思考题	223
练习题	223
即测即练题	224
<b>第九章 债务重组</b>	<b>225</b>
第一节 债务重组的方式	225
一、债务重组的概念	225
二、债务重组的方式	225
第二节 债务重组的会计处理	226
一、以资产清偿债务	226
二、债务转为资本	233

三、修改其他债务条件·····	234
四、混合方式·····	239
本章知识点小结·····	242
思考题·····	242
练习题·····	242
即测即练题·····	244
<b>参考文献</b> ·····	<b>245</b>

# 第一章

## 所得税会计

### 【学习要点】

- 资产、负债的计税基础
- 资产、负债的暂时性差异
- 递延所得税负债的确认和计量
- 递延所得税资产的确认和计量
- 所得税费用的确认和计量

### 【学习目标】

通过本章的学习，理解资产、负债的计税基础、暂时性差异的内涵；掌握如何确定具体资产、具体负债的计税基础；掌握应纳税暂时性差异、可抵扣暂时性差异的计量方法；掌握递延所得税资产、递延所得税负债的确认和计量；掌握所得税费用的计量方法和核算方法。

## 第一节 所得税会计的基本原理

### 一、资产负债表债务法的含义

资产负债表债务法是从资产负债表出发，在比较资产、负债按照会计原则列报的账面价值与按照税法规定确定的计税基础的基础上，计算两者差异并进一步确定其对所得税影响的方法。资产负债表债务法能够反映资产、负债对未来所得税的影响，在所得税核算领域贯彻了资产负债观。

资产的账面价值表示的是某一资产在未来使用及处置时可为企业带来的经济利益，而资产的计税基础表示的是该资产在未来使用期间按照税法规定可以在所得税前抵扣的金额。资产的账面价值大于计税基础说明资产带来的未来经济利益要高于资产可以税前扣除的金额，形成未来应纳税所得额，企业应确认递延所得税负债；而资产的账面价值小于计税基础说明资产带来的未来经济利益要低于资产可以税前扣除的金额，这部分没有扣除完的差额可以抵减未来应纳税所得额，企业应确认递延所得税资产。

## 二、资产负债表债务法的理论基础

### 1. 资产负债的定义

递延所得税资产（或负债）是因资产（或负债）的暂时性差异形成的未来可以用来抵税的资产（或应纳税的负债）。暂时性差异是税收法规与会计准则的确认时间或计税基础不同而产生的差异，它是由过去的交易或事项形成的，在未来资产使用（或负债清偿）过程中，会减少（或增加）应纳税所得额的差异。可以发现，递延所得税资产（或负债）是完全符合资产（或负债）的定义的。

### 2. 权责发生制

根据会计准则要求，收入和费用应按照权责发生制以归属期间为标准确认，而非根据所得税缴纳的收付实现制为标准确认。暂时性差异是会计准则与税收法规不一致所形成的差异，其对所得税实际缴纳数额的影响表现在未来转回期间。在暂时性差异发生时即确认递延所得税资产（或递延所得税负债），同时确认所得税费用符合权责发生制的要求。

## 三、资产负债表债务法下所得税会计的一般程序

企业一般应在资产负债表日进行所得税的核算，但如果特殊交易或事项发生（如企业合并等），则在交易或事项发生并确认相关资产、负债时确认其对所得税的影响。所得税会计的一般核算程序如下。

### 1. 确定资产、负债项目的账面价值

除递延所得税资产和递延所得税负债外，确认相关资产和负债的账面价值。相关资产和负债的账面价值为其在资产负债表中所列示的金额。如果相关资产有计提跌价准备、减值准备等，应相应减去。如某企业有存货账面余额 1 000 万元，经过减值测试后企业对其计提了 10 万元的跌价准备，则其账面价值为 990 万元。

### 2. 确定资产、负债项目的计税基础

资产、负债项目的计税基础应以适用的税法为基础，根据会计准则有关计税基础的确定方法进行计算确定。如某资产的账面价值为 100 万元，按照税法规定该资产在未来可以在所得税前扣除的金额为 100 万元，则其计税基础为 100 万元。

### 3. 确定本期应确认或转销的递延所得税

对比资产、负债项目的账面价值和计税基础，分析其产生差异的性质，除特殊情况外，将其归类为应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异，计算递延所得税负债或递延所得税资产在资产负债表日的应有金额。然后将该金额与期初递延所得税负债或递延所得税资产比较，计算本期应进一步确认或转销的递延所得税负债或递延所得税资产金额。

#### 4. 计算当期应交所得税

按照税法规定计算当期应纳税所得额，然后根据适用税率计算当期应交所得税。

#### 5. 确认所得税费用

根据当期递延所得税和当期应交所得税，计算两者之和（或之差）得到当期应确认的所得税费用。

## 第二节 资产、负债的计税基础

在资产负债表债务法下，所得税会计的关键是确定资产、负债的计税基础。

### 一、资产的计税基础

资产的计税基础指企业在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扣除的金额，也就是资产按照税法规定在未来期间可以税前扣除的金额。

资产的计税基础 = 资产未来可以所得税前扣除的金额

= 资产的账面价值 - 以前期间已经所得税前扣除的金额

通常情况下，资产的取得成本在未来期间可以全部准予扣除，也就是说，初始确认时资产的取得成本即为其计税基础。在资产使用过程中，其计税基础是资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经在所得税前扣除金额后的余额，如固定资产在使用过程中其计税基础为其取得成本减去按照税法规定已经在税前扣除的累计折旧金额。

#### （一）固定资产

初始确认时，不论何种取得方式，固定资产的入账价值通常为税法所认可，因此其计税基础与账面价值一致。但在持有期间，固定资产折旧方法、折旧年限、减值准备计提会计处理与税法规定的差异可能会导致固定资产计税基础与其账面价值出现差异。

##### 1. 折旧方法的差异

会计准则规定，企业可以根据固定资产经济利益的实现方式合理选取折旧方法，可供选择的折旧方法包括年限平均法、加速折旧法、工作量法等。在税法中，除了部分可以加速折旧的情形外，一般情况下允许折旧扣除的方法为年限平均法。

固定资产的账面价值 = 取得成本 - 累计折旧 - 固定资产减值准备

固定资产的计税基础 = 取得成本 - 按照税法规定在以前期间已经税前扣除的折旧额  
当采用会计折旧方法确认的折旧金额与按税法规定可以扣除的折旧金额不一致时，就会导致固定资产账面价值和计税基础不一致。

**【例 1-1】** A 公司 2018 年 12 月取得一项固定资产，取得成本为 100 万元。会计

和税法均规定使用寿命为 10 年，预计净残值为 0。A 公司根据该项固定资产未来使用情况，预期前期磨损较多，因此采用双倍余额递减法；但税法规定该类固定资产应采用年限平均法计提折旧。要求计算 2019 年 12 月 31 日该项固定资产的账面价值和计税基础。

#### 【分析】

2019 年 12 月 31 日，该项固定资产账面价值 =  $100 - 100 \times 20\% = 80$ （万元）

2019 年 12 月 31 日，该项固定资产计税基础 =  $100 - 100/10 = 90$ （万元）

固定资产账面价值和计税基础存在 10 万元的差异，导致 A 公司当年按照税法计算的应纳税所得额比按照会计计算的应纳税所得额多 10 万元，即应减少未来期间的应纳税所得额 10 万元。

### 2. 折旧年限的差异

会计准则规定，固定资产折旧年限由企业根据其性质和使用情况合理确定预期使用寿命；税法中，固定资产折旧年限根据资产类别确定，每一类资产均有其对应的最低折旧年限。当企业固定资产会计折旧年限与税法规定不一致时，将导致两者折旧金额存在差异，并最终导致资产负债表日固定资产账面价值和计税基础的不一致。

**【例 1-2】** A 公司 2018 年 12 月取得一项固定资产，取得成本为 100 万元，预计净残值为 0。会计和税法均采用年限平均法计提折旧，但会计规定的使用寿命为 5 年，而税法规定的最低使用年限为 10 年。要求计算 2019 年 12 月 31 日该项固定资产的账面价值和计税基础。

#### 【分析】

2019 年 12 月 31 日，该项固定资产账面价值 =  $100 - 100/5 = 80$ （万元）

2019 年 12 月 31 日，该项固定资产计税基础 =  $100 - 100/10 = 90$ （万元）

固定资产账面价值和计税基础存在 10 万元的差异，会减少未来期间的应纳税所得额。

### 3. 减值准备的计提

企业固定资产的可收回金额低于账面价值时应计提减值准备，但税法规定企业计提的减值准备在发生实质性损失前不允许扣除。税法只认可实质性的损失，没有发生实质性的损失，税法不允许在计算所得税前扣除。账面价值计算时扣除了减值准备，但税法不允许扣除，两者的差异导致固定资产账面价值和计税基础不一致。

**【例 1-3】** A 公司 2018 年 12 月取得一项固定资产，取得成本为 100 万元。会计和税法均规定采用年限平均法计提折旧，固定资产使用寿命为 10 年，预计净残值为 0。由于生产技术进步导致市场环境发生变化，2019 年 12 月 31 日，A 公司估计该项固定资产的可收回金额为 70 万元。要求计算 2019 年 12 月 31 日该项固定资产的账面价值和计税基础。

#### 【分析】

2019 年 12 月 31 日，该项固定资产账面价值 =  $100 - 100/10 = 90$ （万元）

2019年12月31日,该项固定资产可收回金额为70万元,账面价值大于可收回金额,A公司应对该项固定资产计提减值准备20万元。计提减值准备后,该项固定资产账面价值变为70万元。

2019年12月31日,该项固定资产计税基础 $=100-100/10=90$ (万元)

固定资产账面价值和计税基础20万元的差异,会减少未来期间的应纳税所得额。

## (二) 无形资产

无形资产的取得方式可以分为自行研发取得和其他方式取得。其他方式取得的无形资产(如外购、投资者投入等),初始确认时账面价值和计税基础一般不存在差异。导致无形资产账面价值和计税基础存在不一致的情形主要有以下两种。

### 1. 自行研发取得的无形资产

企业会计准则规定,自行研发形成的无形资产划分为研究阶段和开发阶段两部分。研究阶段发生的支出计入当期损益(管理费用),开发阶段发生的支出则要区分是否符合资本化条件。不符合资本化条件的计入当期损益(管理费用),符合资本化条件的则计入无形资产成本。如果确实无法区分的,则全部费用化。

税法规定,企业自行研发形成的无形资产其计税基础为从开发阶段符合资本化条件开始至形成无形资产为止所发生的支出。为鼓励企业加大研发投入,税法对开发新技术、新产品、新工艺的研发支出增加了加计扣除条款。对于费用化的研发支出,除了据实扣除已发生的研发成本外,还可按照已发生的研发成本的50%加计扣除;而对于计入无形资产成本的研发支出,则可按照无形资产成本的150%摊销<sup>①</sup>。

税法的优惠条款导致无形资产账面价值和计税基础出现不一致。这是因为,会计中无形资产的账面价值为开发阶段符合资本化条件之后所发生的支出,而税法中除了可以抵扣符合资本化条件之后所发生的支出外,还可以再抵扣50%,使得无形资产计税基础大于账面价值。

《企业会计准则第18号——所得税》规定,同时具备下列特征的交易,其资产或负债初始确认所产生的递延所得税不予确认:①该项交易不是企业合并;②交易发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)。无形资产初始确认时同时符合上述两个条件,因此其账面价值与计税基础之间的暂时性差异不确认。同时,既然无形资产初始确认时不确认暂时性差异,那么在后续摊销时也不确认这些暂时性差异。

**【例 1-4】** A公司2019年为开发新技术发生支出1 000万元,其中研究阶段400万元,开发阶段符合资本化条件前的支出100万元,符合资本化条件后发生的支出500万元。A公司当期计入管理费用500万元,计入无形资产成本500万元(尚未开始摊销)。税法规定,当期发生的费用化支出可按50%的比例加计扣除,形成资本化的支出

<sup>①</sup> 2018年7月23日召开的国务院常务会议,将研发费用加计扣除比例由50%提高到75%,并将其适用对象由科技型中小企业扩大至所有企业。

可按照 150% 摊销。请问 A 公司 2019 年无形资产账面价值和计税基础之间的暂时性差异是多少？是否应该确认？

### 【分析】

A 公司当期所得税前可以扣除的无形资产开发支出 750 万元  $[(400 + 100) \times 150\%]$ ，未来可以所得税前扣除的金额为 750 万元  $(500 \times 150\%)$ 。无形资产的计税基础为 750 万元，账面价值为 500 万元，250 万元为暂时性差异。

由于上述 250 万元的暂时性差异为无形资产初始确认时产生的，A 公司没有发生企业合并，无形资产初始确认也不影响会计利润或应纳税所得额，因此该 250 万元暂时性差异的所得税影响不予确认，不形成递延所得税。

## 补充阅读资料 1-1

“既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额”的理解

理解 1：自行研发取得的无形资产确认时，会计分录为借记“无形资产”，贷记“研发支出——资本化支出”，这个分录既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额。它指的是确认时，而非指无形资产全过程既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额。无形资产在使用过程中，由于摊销、减值等原因，必定会影响会计利润和应纳税所得额。

理解 2：不确认递延所得税资产的原因。无形资产确认时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，如果确认递延所得税，那么其对应科目不能是所得税费用；无形资产取得不是来源于企业合并，对应科目不能是商誉；无形资产确认不对所有者权益产生影响，对应科目不能是资本公积。排除这些之后，递延所得税确认时对应的科目只能是无形资产本身，即借记“递延所得税资产”，贷记“无形资产”。

上述分录会减少无形资产的账面价值，一方面违背了历史成本原则，另一方面又会导致无形资产账面价值和计税基础之间的差异产生新的变动，并进一步影响递延所得税资产，从而使得调整陷入无限循环。

## 2. 无形资产摊销、减值准备计提

无形资产摊销可进一步具体分为是否需要摊销、摊销方法、摊销年限。

(1) 无形资产的摊销。会计准则规定，无形资产在后续计量时应区分使用寿命是否确定。对于使用寿命确定的无形资产，应在预计使用寿命内根据经济利益的预期消耗方式选择系统合理的方法进行摊销；而对于使用寿命不确定的无形资产则不摊销，在每个会计年度内进行减值测试。但税法规定，除了外购商誉外，企业应在一定期限内对无形资产进行摊销，并在所得税前扣除。两者规定的差异，造成无形资产当期摊销金额的差异，并进一步造成无形资产账面价值和计税基础金额的差异。

(2) 无形资产减值准备的计提。与固定资产类似，无形资产计提减值准备后，账面价值减少。但税法规定，除非无形资产发生实质性损失，否则无形资产减值损失不允许税前扣除，也即无形资产减值准备的计提不会对计税基础产生影响。两者不一致，