

第十八章 所得 税

一、总体要求

企业的会计处理和税收处理分别遵循不同的原则，服务于不同的目的。在我国，会计的确认、计量、报告应当遵从企业会计准则的规定，目的在于真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等，为投资者、债权人以及其他会计信息使用者提供对其决策有用的信息。税法则是以课税为目的，根据国家有关税收法律、法规的规定，确定一定时期内纳税人应缴纳的税额，从所得税的角度，主要是确定企业的应纳税所得额，以对企业的经营所得征税。

所得税会计的形成和发展是所得税法规和会计准则规定相互分离的必然结果，两者分离的程度和差异的种类、数量直接影响和决定了所得税会计处理方法的改进。我国所得税会计采用资产负债表债务法，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，该项资产能够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，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。

《企业会计准则第18号——所得税》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，对于两者之间的差异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, 在综合考虑当期应交所得税的基础上, 确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

二、适用范围

本章所称所得税, 包括企业以应纳税所得额为基础的各种境内和境外税额。本章不涉及政府补助的确认和计量, 但因政府补助产生的暂时性差异的所得税影响, 应当按照本章进行确认和计量。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对所得税的会计处理, 一般需要设置下列会计科目。

(一) “递延所得税资产”

1. 本科目核算企业确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。
2. 本科目应按可抵扣暂时性差异等项目进行明细核算。

根据税法规定可用以后年度税前利润弥补的亏损及税款抵减产生的所得税资产, 也在本科目核算。

3. 递延所得税资产的主要账务处理。

(1) 资产负债表日, 企业确认的递延所得税资产, 借记本科目, 贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目。资产负债表日递延所得税资产的应有余额大于其账面余额的, 应按其差额确认, 借记本科目, 贷记“所得税费用——递延所得税费用”等科目; 资产负债表日递延所得税资产的应有余额小于其账面余额的差额做相反的会计分录。

企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础不同形成可抵扣暂时性差异的, 应于购买日确认递延所得税资产, 借记本科目, 贷记“商誉”等科目。

与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税资产, 借记本科目, 贷记“资本公积——其他资本公积”、“其他综合收益”等科目。

(2) 资产负债表日, 预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异的, 按原已确认的递延所得税资产中应减记的金额, 借记“所得税费用——递延所得税费用”、“资本公积——其他资本公积”、“其他综合收益”等科目, 贷记本科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业确认的递延所得税资产。

(二) “递延所得税负债”

1. 本科目核算企业确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。
2. 本科目可按应纳税暂时性差异的项目进行明细核算。
3. 递延所得税负债的主要账务处理。

(1) 资产负债表日，企业确认的递延所得税负债，借记“所得税费用——递延所得税费用”科目，贷记本科目。资产负债表日递延所得税负债的应有余额大于其账面余额的，应按其差额确认，借记“所得税费用——递延所得税费用”科目，贷记本科目；资产负债表日递延所得税负债的应有余额小于其账面余额的做相反的会计分录。

与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税负债，借记“资本公积——其他资本公积”、“其他综合收益”等科目，贷记本科目。

(2) 企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础不同形成应纳税暂时性差异的，应于购买日确认递延所得税负债，同时调整商誉，借记“商誉”等科目，贷记本科目。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已确认的递延所得税负债。

(三) “所得税费用”

1. 本科目核算企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。
2. 本科目可按“当期所得税费用”、“递延所得税费用”进行明细核算。
3. 所得税费用的主要账务处理。

(1) 资产负债表日，企业按照税法规定计算确定的当期应交所得税，借记本科目（当期所得税费用），贷记“应交税费——应交所得税”科目。

(2) 资产负债表日，根据递延所得税资产的应有余额大于“递延所得税资产”科目余额的差额，借记“递延所得税资产”科目，贷记本科目（递延所得税费用）、“资本公积——其他资本公积”等科目；递延所得税资产的应有余额小于“递延所得税资产”科目余额的差额做相反的会计分录。

企业应予确认的递延所得税负债，应当比照上述原则调整本科目、“递延所得税负债”科目及有关科目。

4. 期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

(四) “应交税费——应交所得税”

1. 本科目核算企业按照税法等规定计算应缴纳的所得税。
2. 企业按照税法规定计算应交的所得税，借记“所得税费用”等科目，

贷记本科目（应交所得税）。交纳的所得税，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 本科目期末贷方余额，反映企业尚未交纳的所得税；期末如为借方余额，反映企业多交或尚未抵扣的所得税。

四、资产负债表债务法及所得税会计核算的一般程序

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取得的资产、负债时即应确认相关的所得税影响。企业进行所得税核算一般应遵循下列程序：

1. 按照相关章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。其中资产、负债的账面价值，是指企业按照相关章的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。例如，企业持有的应收账款账面余额为 2 000 万元，企业对该应收账款计提了 100 万元的坏账准备，其账面价值为 1 900 万元，为该应收账款在资产负债表中的列示金额。

2. 以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有资产、负债项目的计税基础。

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，除特殊情况外，分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异并乘以适用的所得税税率，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资产和递延所得税负债金额或应予转销的金额，作为构成利润表中所得税费用的其中一个组成部分——递延所得税。

4. 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，作为利润表中应予确认的所得税费用的另外一个组成部分——当期所得税。

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。

五、资产、负债的计税基础及暂时性差异

所得税会计的关键在于确定资产、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。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。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。

现对资产负债表中部分资产项目计税基础的确定介绍如下：

1. 固定资产。

以各种方式取得的固定资产，初始确认时按照会计准则规定确定的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，第五章固定资产规定按照“成本－累计折旧－固定资产减值准备”进行计量，税收是按照“成本－按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧额”进行计量。由于会计与税收处理规定的不同，固定资产的账面价值与计税基础的差异主要产生于折旧方法、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、折旧年限的差异。第五章固定资产规定，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗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消耗情况。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。

另外，税法还就每一类固定资产的折旧年限作出了规定，而会计处理时折旧年限是由企业根据固定资产的性质和使用情况合理确定的。如企业进行会计处理时确定的折旧年限与税法规定不同，也会产生固定资产持有期间账面价值与计税基础的差异。

(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,因税法规定按照会计规定计提的资产减值准备在资产发生实质性损失前不允许税前扣除,也会造成固定资产的账面价值与计税基础的差异。

【例 18-1】 甲企业于 2×20 年末以 600 万元购入一项生产用固定资产,按照该项固定资产的预计使用情况,甲企业估计其使用寿命为 20 年,按照直线法计提折旧,预计净残值为 0。假定税法规定的折旧年限、折旧方法及净残值与会计规定相同。2×22 年 12 月 31 日,甲企业估计该项固定资产的可收回金额为 500 万元。

本例中,该项固定资产在 2×22 年 12 月 31 日的账面价值 = $600 - 600 \div 20 \times 2 - 40 = 500$ (万元)。其中 40 万元 ($540 - 500$) 为该项固定资产计提的减值金额,计提减值前固定资产账面价值 $600 - 600 \div 20 \times 2 = 540$ 万元,可收回金额为 500 万元。

该项固定资产在 2×22 年 12 月 31 日的计税基础 = $600 - 600 \div 20 \times 2 = 540$ (万元)

该项固定资产的账面价值 500 万元与其计税基础 540 万元之间产生的 40 万元差额,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。

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,初始确认时按照会计规定确定的入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。

(1) 对于内部研究开发形成的无形资产,第七章无形资产规定有关内部研究开发活动区分两个阶段,研究阶段的支出应当费用化计入当期损益,开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出应当资本化作为无形资产的成本。对于研究开发费用的税前扣除,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,自 2023 年 1 月 1 日起,再按照实际发生额的 100% 在税前加计扣除;形成无形资产的,自 2023 年 1 月 1 日起,按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。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,则按照本章的规定,不确认有关暂时性差异的所得税影响。

【例 18-2】乙企业当期发生研究开发支出共计 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，按照研究开发费用实际发生额的 100% 在税前加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。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）。

本例中，乙企业当期发生的研究开发支出中，按照第七章无形资产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。

乙企业当期发生的 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 1 600 万元（费用化金额 800 万元 + 100% 加计扣除金额 800 万元）。所形成无形资产在未来期间可予税前扣除的金额为 2 400 万元，其计税基础为 2 400 万元，形成暂时性差异 1 200 万元。

该内部开发形成的无形资产的账面价值与其计税基础之间产生的 1 200 万元暂时性差异系资产初始确认时产生的，确认该资产时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照本章规定，不确认暂时性差异的所得税影响。

(2) 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。

第七章无形资产规定，无形资产在取得以后，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，但持有期间每年应进行减值测试。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。

对于使用寿命不确定的无形资产，会计处理时不予摊销，但计税时其按照税法规定确定的摊销额允许税前扣除，造成该类无形资产的账面价值与计税基础的差异。

在对无形资产计提减值准备的情况下，因税法对按照会计规定计提的无形资产减值准备在形成实质性损失前不允许税前扣除，即无形资产的计税基础不会随减值准备的提取发生变化，但其账面价值会因资产减值准备的提取而下降，从而造成无形资产的账面价值与计税基础的差异。

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

按照第二十二章金融工具确认和计量的规定，对于以公允价值计量且其变

动计入当期损益的金融资产，其于某一会计期末的账面价值为该时点的公允价值。税法规定，企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，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或以历史成本为基础确定的处置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公允价值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。

企业持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其计税基础的确定，与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产类似，可比照处理。

【例 18-3】 2×22 年 10 月 20 日，丙公司自公开市场取得一项权益性投资，支付价款 1 600 万元，作为交易性金融资产核算。2×22 年资产负债表日，该项权益性投资的市价为 1 760 万元。

假定税法规定对于交易性金融资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待出售时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

2022 年资产负债表日，该项交易性金融资产的市价为 1 760 万元，按照会计规定其在当日的账面价值为 1 760 万元。

因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额，其在 2×22 年资产负债表日的计税基础应维持原取得成本不变，即为 1 600 万元。

该交易性金融资产的账面价值 1 760 万元与其计税基础 1 600 万元之间产生了 160 万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额，导致企业应交所得税的增加。

4. 长期股权投资。

企业持有的长期股权投资，按照第三章长期股权投资规定区别对被投资单位的影响程度等分别采用成本法及权益法进行核算。

税法中对于投资资产的处理，要求按规定确定其成本后，在转让或处置投资资产时，其成本准予扣除。因此，税法中对于长期股权投资并没有权益法的概念。长期股权投资取得以后，如果按照第三章长期股权投资规定采用权益法核算，则一般情况下在持有过程中随着应享有被投资单位净资产份额的变化，其账面价值与计税基础会产生差异，该差异主要源于下列三种情况：

(1) 初始投资成本的调整。采用权益法核算的长期股权投资，取得时应比较其初始投资成本与按照持股比例计算应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，在初始投资成本小于按照比例计算应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下，应当调整长期股权投资的账面价值，同时确认为当期收益。因该种情况下在确定了长期股权投资的初始投资成本以后，按照税法规定并不要求对其成本进行调整，计税基础维持原取得成本不变，其账面价值与计税基础会产生差异。

(2) 投资损益的确认。对于采用权益法核算的长期股权投资，持有投资期间在被投资单位实现净利润或发生净损失时，投资企业按照持股比例计算应享有的部分，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时确认为各期损益。在长期股权投资的账面价值因确认投资损益变化的同时，其计税基础不会随之发生变化。按照税法规定，居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益免税，即作为投资企业，其在未来期间自被投资单位分得有关现金股利或利润时，该部分现金股利或利润免税，在持续持有的情况下，该部分差额对未来期间不会产生计税影响。

(3) 应享有被投资单位其他权益的变化。采用权益法核算的长期股权投资，除确认应享有被投资单位的净损益外，对于应享有被投资单位的其他权益变化，也应调整长期股权投资的账面价值，但其计税基础不会发生变化。

【例 18-4】 甲公司于 2×22 年 1 月 2 日以 6 000 万元取得乙公司 30% 的有表决权股份，拟长期持有并能够对乙公司施加重大影响，该项长期股权投资采用权益法核算。投资时乙公司可辨认净资产公允价值总额为 18 000 万元（假定取得投资时乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同）。乙公司 2×22 年实现净利润 2 300 万元，未发生影响权益变动的其他交易或事项。甲公司及乙公司均为居民企业，适用的所得税税率均为 25%，双方采用的会计政策及会计期间相同。税法规定，居民企业之间的股息红利免税。

具体会计处理如下：

① 确认初始投资成本：

借：长期股权投资	60 000 000
贷：银行存款	60 000 000

因该项长期股权投资的初始投资成本（6 000 万元）大于按照持股比例计算应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额（5 400 万元），其初始投资成本无须调整。

②确认当年投资损益:

借: 长期股权投资——损益调整 6 900 000 (23 000 000 × 30%)
 贷: 投资收益 6 900 000

该项长期股权投资的计税基础如下:

(1) 取得时成本为 6 000 万元;

(2) 期末因税法中没有权益法的概念, 对于应享有被投资单位的净损益不影响长期股权投资的计税基础, 其于 2 × 22 年 12 月 31 日的计税基础仍为 6 000 万元。

5. 其他资产。

因会计规定与税收法规规定不同, 企业持有的其他资产可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异的, 如计提了资产减值准备的相关资产、采用公允价值模式计量的投资性房地产等。

【例 18 - 5】 丁公司 2 × 22 年购入原材料成本为 4 000 万元, 因部分生产线停工, 当年未领用任何该原材料, 2 × 22 年资产负债表日考虑到该原材料的市价及用其生产产成品的市价情况, 估计其可变现净值为 3 200 万元。假定该原材料在 2 × 22 年的期初余额为 0。

该项原材料因期末可变现净值低于其成本, 应计提存货跌价准备, 其金额 = 4 000 - 3 200 = 800 (万元), 计提该存货跌价准备后, 该项原材料的账面价值为 3 200 万元。

因计算交纳所得税时, 按照会计规定计提的资产减值准备不允许税前扣除, 该项原材料的计税基础不会因存货跌价准备的提取而发生变化, 其计税基础应维持原取得成本 4 000 万元不变。

该存货的账面价值 3 200 万元与其计税基础 4 000 万元之间产生了 800 万元的暂时性差异, 该差异会减少企业在未来期间的应纳税所得额和应交所得税。

【例 18 - 6】 甲公司 2 × 22 年 12 月 31 日应收账款余额为 6 000 万元, 该公司期末对应收账款计提了 600 万元的坏账准备。税法规定, 不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备不允许税前扣除。假定该公司期初应收账款及坏账准备的余额均为 0。

该项应收账款在 2 × 22 年资产负债表日的账面价值为 5 400 万元 (6 000 - 600), 因有关的坏账准备不允许税前扣除, 其计税基础 6 000 万元, 该计税基础与其账面价值之间产生了 600 万元暂时性差异, 在应收账款发生实质性损失

时，会减少未来期间的应纳税所得额。

（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

负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益，也不会影响其应纳税所得额，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为0，计税基础即为账面价值，如企业的短期借款、应付账款等。但是，某些情况下，负债的确认可能会影响企业的损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使得其计税基础与账面价值之间产生差额，如按照会计规定确认的某些预计负债。

1. 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债。

按照第十四章或有事项规定，企业对于预计提供保证类的售后服务将发生的支出在满足有关确认条件时，销售当期即应确认为相关成本，同时确认预计负债。如果税法规定，与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除。因该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额，如有关的支出实际发生时可全部税前扣除，其计税基础为0；如果税法规定对于上述支出按照权责发生制原则确定税前扣除时点，所形成负债的计税基础等于账面价值。

因其他事项确认的预计负债，应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。某些情况下，因有些事项确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为0，账面价值等于计税基础。

【例 18-7】甲企业 2×22 年因销售产品承诺提供 3 年的保修服务，在当年度利润表中因该事项确认了 400 万元的营业成本，同时确认为预计负债，当年度未发生任何保修支出。假定税法规定，与产品售后服务相关的支出在实际发生时允许税前扣除。

该项预计负债在甲企业 2×22 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 400 万元。

因税法规定与产品保修相关的支出在未来期间实际发生时允许税前扣除，则该项负债的计税基础 = 账面价值 - 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。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为 400 万元，该项负债的计税基础 = 400 万元 - 400 万元 = 0。

2. 合同负债。

企业在收到客户预付的销售商品款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债（合同负债），待履行了相关履约义务时再转为收入。税法中对于收入的确认原则一般与会计规定相同，即会计上未确认收入时，计税时一般亦不计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为0，计税基础等于账面价值。

某些情况下，因不符合第十五章收入规定的收入确认条件，未确认为收入而确认为合同负债的，按照税法规定应计入当期应纳税所得额时，该合同负债的计税基础为0，即因其产生时已经计算交纳所得税，未来期间可全额税前扣除。

【例 18-8】乙公司于2×22年12月20日自客户收到一笔合同预付款，金额为2 000万元，因不符合收入确认条件，将其作为合同负债核算。假定按照适用税法规定，该款项应计入取得当期应纳税所得额计算交纳所得税。

该款项在乙公司2×22年12月31日资产负债表中的账面价值为2 000万元。

因假定按照税法规定，该款项应计入取得当期的应纳税所得额计算交纳所得税，与该项负债相关的经济利益已在取得当期计算交纳所得税，未来期间按照会计规定应确认收入时，不再计入应纳税所得额，即其于未来期间计算应纳税所得额时可予税前扣除的金额为2 000万元，计税基础=账面价值2 000万元-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2 000万元=0。

该项负债的账面价值2 000万元与其计税基础0之间产生的2 000万元暂时性差异，会减少企业于未来期间的应纳税所得额，使企业未来期间以应交所得税的方式流出经济利益减少。

3. 应付职工薪酬。

第十章职工薪酬规定，企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认为负债。税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，但税法中如果规定了税前扣除标准的，按照会计规定计入成本费用的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除，即该部分差额对未来期间计税不产生影响，所产生应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。

【例 18-9】丙企业2×22年12月计入成本费用的职工工资总额为3 200

万元，至2×22年12月31日尚未支付，体现为资产负债表中的应付职工薪酬负债。假定按照适用税法规定，当期计入成本费用的3200万元工资支出中，可予税前扣除的合理部分为2400万元。

会计规定，企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为成本费用，在未支付之前确认为负债。该项应付职工薪酬负债的账面价值为3200万元。

企业实际发生的工资支出3200万元与允许税前扣除的金额2400万元之间所产生的800万元差额在发生当期即应进行纳税调整，并且在以后期间不能够税前扣除，该项应付职工薪酬负债的计税基础=账面价值3200万元-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0=3200（万元）。

该项负债的账面价值3200万元与其计税基础3200万元相同，不形成暂时性差异。

4. 其他负债。

企业的其他负债项目，如应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计规定确认为费用，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，即该部分费用无论是在发生当期还是在以后期间均不允许税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额0之间的差额，即计税基础等于账面价值。

其他交易或事项产生的负债，其计税基础应当按照适用税法的相关规定确定。

【例 18-10】丁公司2×22年12月因违反当地有关环保法规的规定，接到环保部门的处罚通知，要求其支付罚款400万元。税法规定，企业因违反国家有关法律法规规定支付的罚款和滞纳金，计算应纳税所得额时不允许税前扣除。至2×22年12月31日，该项罚款尚未支付。

对于该项罚款，丁公司应计入2×22年利润表，同时确认为资产负债表中的负债。

因按照税法规定，企业违反国家有关法律法规规定支付的罚款和滞纳金不允许税前扣除，与该项负债相关的支出在未来期间计税时按照税法规定准予税前扣除的金额为0，其计税基础=账面价值400万元-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0=400（万元）。

该项负债的账面价值400万元与其计税基础400万元相同，不形成暂时性差异。

（三）特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

除企业在正常生产经营活动过程中取得的资产和负债以外，对于某些特殊交易中产生的资产、负债，其计税基础的确定应遵从税法规定，如企业合并过程中取得资产、负债计税基础的确定。

第二十章企业合并中，视参与合并各方在合并前及合并后是否为同一方或相同的多方最终控制，分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种类型。对于同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债基本上维持其原账面价值不变，合并中不产生新的资产和负债；对于非同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债应按其在购买日的公允价值计量，企业合并成本大于合并中取得的可辨认净资产公允价值的份额部分确认为商誉，企业合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值的份额部分计入合并当期损益。

对于企业合并的税收处理，通常情况下，被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得，依法缴纳所得税。合并企业接受被合并企业的有关资产，计税时可以按经评估确认的价值确定计税基础。另外，在考虑有关于企业合并是应税合并还是免税合并时，还需要考虑在合并中涉及的非股权支付额的比例，具体划分标准和条件应遵从税法规定。

由于会计与税收法规对企业合并的划分标准不同，处理原则不同，某些情况下，会造成企业合并中取得的有关资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。

（四）暂时性差异

暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，形成企业的递延所得税资产和递延所得税负债。

需要说明的是，资产负债表债务法下，仅确认暂时性差异的所得税影响，原按照利润表下纳税影响会计法核算的永久性差异，因从资产负债表角度考虑，不会产生资产、负债的账面价值与其计税基础的差异，即不形成暂时性差异，对企业在未来期间计税没有影响，不产生递延所得税。

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

除因资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异以外，按

照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，也视同可抵扣暂时性差异处理。

1. 应纳税暂时性差异。

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，该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。在应纳税暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税负债。

应纳税暂时性差异通常产生于下列情况：

(1) 资产的账面价值大于其计税基础。一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用或最终出售该项资产时将取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的金额。资产的账面价值大于其计税基础，该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交税，产生应纳税暂时性差异。例如，一项资产账面价值为 200 万元，计税基础如果为 150 万元，两者之间的差额会造成未来期间应纳税所得额和应交所得税的增加。在应纳税暂时性差异产生当期，符合确认条件的情况下，应确认相关的递延所得税负债。

(2) 负债的账面价值小于其计税基础。一项负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异，本质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额（即与该项负债相关的费用支出在未来期间可予税前扣除的金额）。负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异，应确认相关的递延所得税负债。

2. 可抵扣暂时性差异。

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。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。在可抵扣暂时性差异产生当期，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税资产。

可抵扣暂时性差异一般产生于下列情况：

(1) 资产的账面价值小于其计税基础，从经济含义来看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则就账面价值与计税基础之间的差额，企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税，符合有关条件时，应当确认相关的递延所得税资产。例如，一项资产的账面价值为 200 万元，计税基础为 260 万元，则企业在未来期间就该项资产可以在其自身取得经济利益的基础上多扣除 60 万元。从整体上来看，未来期间应纳税所得额会减少，应交所得税也会减少，形成可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

(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：

$$\begin{aligned} \text{负债产生的} & \\ \text{暂时性差异} &= \text{账面价值} - \text{计税基础} \\ &= \text{账面价值} - \left(\text{账面价值} - \frac{\text{未来期间计税时按照税法}}{\text{规定可予税前扣除的金额}} \right) \\ &= \text{未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额} \end{aligned}$$

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成本在销售当期确认预计负债 200 万元，但如果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。

3. 特殊项目产生的暂时性差异。

(1) 未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异。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体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值为零与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。如企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除另有规定外，不超过销售收入 15% 的部分准予扣除；超过部分准予向以后纳税年度结转扣除。该类费用在发生时按照会计规定即计入当期损益，不形成资产负债表中的资产，但按照税法规定可以确定其计税基础，两者之间的差异也形成暂时性差异。

【例 18-11】 甲公司 2×22 年发生了 2 000 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益，税法规定，该类支出不超过当年销售收入 15% 的部分允许当期税前扣除，超过部分允许向以后纳税年度结转税前扣除。甲公司 2×22 年实现销售收入 10 000 万元。

该广告费用支出因按照会计规定在发生时已计入当期损益，不体现为资产负债表中的资产，如果将其视为资产，其账面价值为 0。

因按照税法规定，该类支出税前列支有一定的标准限制，根据当期甲公司销售收入 15% 计算，当期可予税前扣除 1 500 万元（ $10\,000 \times 15\%$ ），当期未予税前扣除的 500 万元可以向以后纳税年度结转扣除，其计税基础为 500 万元。

该项资产的账面价值 0 与其计税基础 500 万元之间产生了 500 万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间可减少企业的应纳税所得额，为可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

(2) 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，视同可抵扣暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

【例 18-12】 乙公司于 2×22 年因政策性原因发生经营亏损 4 000 万元，按照税法规定，该亏损可用于抵减以后 5 个年度的应纳税所得额。该公司预计其于未来 5 年期间能够产生足够的应纳税所得额利用该经营亏损。

该经营亏损虽不是因比较资产、负债的账面价值与其计税基础产生的，但从其性质上来看可以减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，视同可抵扣暂时性差异。在企业预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额利用该可抵扣亏损时，应确认相关的递延所得税资产。

六、递延所得税负债及递延所得税资产

企业在计算确定了应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异后，应当按照本章规定的原则确认与应纳税暂时性差异相关的递延所得税负债和与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产。

(一) 递延所得税负债的确认和计量

递延所得税负债产生于应纳税暂时性差异。因应纳税暂时性差异在转回期

间将增加企业的应纳税所得额和应交所得税，导致企业经济利益的流出，在其发生当期，构成企业应支付税金的义务，应作为负债确认。

确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应减少所有者权益；与企业合并中取得资产、负债相关的，递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或是计入合并当期损益的金额。

1. 递延所得税负债的确认。

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循下列原则：

(1) 除本章明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。

基于谨慎性原则，为了充分反映交易或事项发生后对未来期间的计税影响，除特殊情况可不确认相关的递延所得税负债外，企业应尽可能地确认与应纳税暂时性差异相关的递延所得税负债。

【例 18-13】沿用【例 18-3】中有关资料，假定丙公司 2×22 年除该交易性金融资产外，当期发生的交易和事项不存在其他会计与税收的差异。

2×22 年资产负债表日，该项交易性金融资产的账面价值 1 760 万元与其计税基础 1 600 万元之间产生 160 万元应纳税暂时性差异，丙公司应确认相关的递延所得税负债。

(2) 不确认递延所得税负债的特殊情况。

有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，不确认相应的递延所得税负债，主要包括：

①商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，按照会计规定应确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，按照税收法规规定作为免税合并的情况下，计税时不认可商誉的价值，即从税法角度，商誉的计税基础为 0，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。对于商誉的账面价值与其计税基础不同产生的该应纳税暂时性差异，不确认与其相关的递延所得税负债，原因在于：

一是确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着购买方在企业合并中获得的可辨认净资产的价值量下降，企业应增加商誉的价值，商誉的

账面价值增加以后,可能很快就要计提减值准备,同时其账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异,使得递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。

二是商誉本身即是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值,确认递延所得税负债进一步增加其账面价值会影响到会计信息的可靠性。

【例 18-14】甲企业以增发市场价值为 6 000 万元的自身普通股为对价购入乙企业 100% 的净资产,对乙企业进行非同一控制下的吸收合并。假定该项合并符合税法规定的免税合并条件,购买日乙企业各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如表 18-1 所示。

表 18-1

单位:万元

	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	2 700	1 550	1 150
应收账款	2 100	2 100	—
存货	1 740	1 240	500
其他应付款	(300)	0	(300)
应付账款	(1 200)	(1 200)	0
合计	5 040	3 690	1 350

假定本例中企业适用的所得税税率为 25%,该项交易中应确认递延所得税负债及商誉的金额计算如下:(以下单位为万元)

可辨认净资产公允价值	5 040
递延所得税资产	75 (300 × 25%)
递延所得税负债	412.50 (1 650 × 25%)
考虑递延所得税后	
可辨认资产、负债的公允价值	4 702.50
商誉	1 297.50
企业合并成本	6 000

因该项合并符合税法规定的免税合并条件,如果当事各方选择进行免税处理,则作为购买方其在免税合并中取得的被购买方有关资产、负债应维持其原

计税基础不变。被购买方原账面上未确认商誉，即商誉的计税基础为0。

该项合并中所确认的商誉金额1 297.50万元与其计税基础0之间产生的应纳税暂时性差异，不确认相关的所得税影响。

需要说明的是，按照会计规定在非同一控制下企业合并中确认了商誉，并且按照所得税法规的规定该商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量过程中因会计规定与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。

②除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

该规定主要是考虑到由于交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，确认递延所得税负债的直接结果是增加有关资产的账面价值或是降低所确认负债的账面价值，使得资产、负债在初始确认时，违背历史成本原则，影响会计信息的可靠性。

③与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相关的递延所得税负债，但同时满足下列两个条件的除外：一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回，从而对未来期间不会产生所得税影响，无须确认相应的递延所得税负债。

企业在运用上述条件不确认与联营企业、合营企业等投资相关的递延所得税负债时，应有明确的证据表明其能够控制有关暂时性差异转回的时间。一般情况下，企业对联营企业的生产经营决策仅能够实施重大影响，并不能够主导被投资单位包括利润分配政策在内的主要生产经营决策的制定，满足能够控制暂时性差异转回时间的条件一般是通过与其他投资者签订协议等，达到能够控制被投资单位利润分配政策等情况下。

对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图。

如果企业拟长期持有该项投资，则因初始投资成本的调整产生的暂时性差异预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；因确认投资损益产生

的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他权益的变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下预计未来期间也不会转回。因此，在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异一般不确认相关的所得税影响。

对于采用权益法核算的长期股权投资，如果投资企业改变持有意图拟对外出售的情况下，按照税法规定，企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。

【例 18-15】沿用【例 18-4】该例中涉及的长期股权投资在长期持有的情况下，其账面价值 6 690 万元与计税基础 6 000 万元产生的 690 万元暂时性差异，因在未来期间取得现金股利或利润时免税，不产生所得税影响，可以理解为适用的所得税税率为 0，因而不需要确认相关的递延所得税负债；或者在长期持有的情况下，因未来期间甲公司自己公司分得的现金股利或利润免税，其计税基础也可以理解为 6 690 万元，因而不产生暂时性差异，无须确认相关的递延所得税。

2. 递延所得税负债的计量。

(1) 资产负债表日，对于递延所得税负债，应当根据适用税法规定，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量，即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量。

在我国，除享受优惠政策的情况以外，企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以现行适用税率为基础计算确定。对于享受优惠政策的企业，如经国家批准的经济技术开发区内的企业，享受一定期间的税率优惠，则所产生的暂时性差异应以预计其转回期间的适用所得税税率为基础计量。

(2) 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债不要求折现。对递延所得税负债进行折现，企业需要对相关的应纳税暂时性差异进行详细的分析，确定其具体的转回时间表，并在此基础上，按照一定的利率折现后确定递延所得税负债的金额。实务中，要求企业进行类似的分析工作量较大，包含的主观判断因素较多，且很多情况下无法合理确定暂时性差异的具体转回时间，因此，递延所得税负债不予折现。

（二）递延所得税资产的确认和计量

1. 递延所得税资产的确认。

（1）确认的一般原则。

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时，应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

同递延所得税负债的确认相同，有关交易或事项发生时，对税前会计利润或是应纳税所得额产生影响的，所确认的递延所得税资产应作为利润表中所得税费用的调整；有关的可抵扣暂时性差异产生于直接计入所有者权益的交易或事项的，确认的递延所得税资产也应计入所有者权益；企业合并中取得的有关资产、负债产生的可抵扣暂时性差异，其所得税影响应相应调整合并中确认的商誉或是应计入合并当期损益的金额。

确认递延所得税资产时，应关注下列问题：

①递延所得税资产的确认应以未来期间很可能取得的用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异的影响，使得与可抵扣暂时性差异相关的经济利益无法实现的，则不应确认递延所得税资产；企业有明确的证据表明其于可抵扣暂时性差异转回的未来期间能够产生足够的应纳税所得额，进而利用可抵扣暂时性差异的，则应以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额时，应考虑下列两个方面的影响：

一是通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额，如企业通过销售商品、提供劳务等所实现的收入，扣除有关的成本费用等支出后的金额。该部分情况的预测应当以经企业管理层批准的最近财务预算或预测数据以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。

二是以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将增加的应纳税所得额。

考虑到可抵扣暂时性差异转回的期间内可能取得应纳税所得额的限制，因无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产的，应在会计报表附注中进行披露。

②对与子公司、联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相关的递延所得税资产：一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回；二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

对联营企业和合营企业等的投资产生的可抵扣暂时性差异，主要产生于权益法下被投资单位发生亏损时，投资企业按照持股比例确认应予承担的部分相应减少长期股权投资的账面价值，但税法规定长期股权投资的成本在持有期间不发生变化，造成长期股权投资的账面价值小于其计税基础，产生可抵扣暂时性差异。投资企业对长期股权投资计提减值准备的情况下，也会产生可抵扣暂时性差异。

③对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损（可抵扣亏损）和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。在预计可利用可弥补亏损或税款抵减的未来期间内很可能取得足够的应纳税所得额时，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

可抵扣亏损是指企业按照税法规定计算确定准予用以后年度的应纳税所得弥补的亏损。与可抵扣亏损和税款抵减相关的递延所得税资产，其确认条件与其他可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产相同，即在能够利用可抵扣亏损及税款抵减的期间内，企业是否能够取得足够的应纳税所得额抵扣该部分暂时性差异。因此，如企业最近期间发生亏损，仅在有足够的应纳税暂时性差异可供利用的情况下或取得其他确凿的证据表明其于未来期间能够取得足够的应纳税所得额的情况下，才能够确认与可抵扣亏损和税款抵减相关的递延所得税资产。在估计未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额用以利用该部分可抵扣亏损或税款抵减时，应考虑下列相关因素的影响：

一是在可抵扣亏损到期前，企业是否会因以前期间产生的应纳税暂时性差异转回而产生足够的应纳税所得额；

二是在可抵扣亏损到期前，企业是否可能通过正常的生产经营活动产生足够的应纳税所得额；

三是可抵扣亏损是否产生于一些在未来期间不可能重复发生的特殊原因；

四是是否存在其他的证据表明在可抵扣亏损到期前能够取得足够的应纳税所得额。

企业在确认与可抵扣亏损和税款抵减相关的递延所得税资产时，应当在会

计报表附注中说明在可抵扣亏损和税款抵减到期前，企业能够产生足够的应纳税所得额的估计基础。

（2）不确认递延所得税资产的特殊情况。

某些情况下，如果企业发生的某项交易或事项不属于企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，在交易或事项发生时不确认相关的递延所得税资产。其原因同该种情况下不确认递延所得税负债相同，如果确认递延所得税资产，则需调整资产、负债的入账价值，对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原则，影响会计信息的可靠性。

【例 18-16】沿用《例 18-2》，乙企业进行内部研究开发所形成的无形资产成本为 1 200 万元，因按税法规定可于未来期间税前扣除的金额为 2 400 万元，其计税基础为 2 400 万元。该项无形资产并非产生于企业合并，同时在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，确认其账面价值与计税基础之间产生暂时性差异的所得税影响需要调整该项资产的历史成本。因该资产并非产生于企业合并，同时在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，不应确认相关的递延所得税资产。

2. 递延所得税资产的计量。

（1）适用税率的确定。同递延所得税负债的计量原则相一致，确认递延所得税资产时，应当以预期收回该资产期间的适用所得税税率为基础计算确定。

另外，无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不要求折现。

（2）递延所得税资产的减值。资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异带来的经济利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。

同其他资产的确认和计量原则相一致，递延所得税资产的账面价值应当代表其为企业带来未来经济利益的能力。企业在确认了递延所得税资产以后，因各方面情况变化，导致按照新的情况估计，在有关可抵扣暂时性差异转回的期间内，无法产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法全部实现的，对于预期无法实现的部分，应当

减记递延所得税资产的账面价值。除原确认时计入所有者权益（如资本公积、留存收益、其他综合收益等）的递延所得税资产，其减记金额亦应计入所有者权益外，其他的情况应增加减记当期的所得税费用。

因无法取得足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异而减记递延所得税资产账面价值的，未来期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

另外，需要说明的是，无论是递延所得税资产还是递延所得税负债的计量，均应考虑资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。

（三）特定交易或事项中涉及递延所得税的确认

1. 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税。

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项如对会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益的、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值的变动金额、同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入所有者权益的情况等。

在特定情况下，归属于直接计入所有者权益的交易或事项的当期所得税及递延所得税难以明确区分时，例如，下列情况下可能涉及这类问题：（1）当税率或其他税收法规的改变，影响以前借记或贷记入权益的项目（全部或部分）相关的递延所得税资产或负债时；（2）当企业决定确认或不再全部确认一项递延所得税资产，且该项递延所得税资产与以前贷记或借记入权益的项目（全部或部分）相关时。该类情况下，与贷记或借记入权益的项目相关的当期所得税及递延所得税，应以所涉及的税收管辖区内该企业的当期所得税及递延所得税的合理分摊或以其他更为合理的方法为基础进行分配。

【例 18-17】 甲公司于 2×22 年 2 月自公开市场以每股 8 元的价格取得乙公司普通股 100 万股，指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资核算（假定不考虑交易费用），2×22 年 12 月 31 日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股 12 元。按照税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处理时一并计算应计入应纳税

所得额的金额。甲公司适用的所得税税率为 25%。假定除公允价值变动之外,其他均无变化。

甲公司在 2×22 年 12 月 31 日应进行的会计处理:

借: 其他权益工具投资	4 000 000
贷: 其他综合收益	4 000 000
借: 其他综合收益	1 000 000
贷: 递延所得税负债	1 000 000

假定甲公司以每股 13 元的价格将该股票于 2×23 年对外出售, 结转该股票出售损益时:

借: 其他综合收益	4 000 000
贷: 利润分配——未分配利润	4 000 000
借: 银行存款	13 000 000
贷: 其他权益工具投资	12 000 000
利润分配——未分配利润	1 000 000
借: 递延所得税负债	1 000 000
贷: 其他综合收益	1 000 000

2. 与企业合并相关的递延所得税。

企业在发生企业合并交易或事项时, 因会计规定与税法规定不同应当进行的处理及递延所得税的确认见本章【例 18-14】。

企业合并发生后, 购买方对于合并前本企业已经存在的可抵扣暂时性差异及未弥补亏损等, 可能因为企业合并后估计很可能产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异, 从而确认相关的递延所得税资产。该递延所得税资产的确认不应为企业合并的组成部分, 不影响企业合并中应予确认的商誉或是因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额应计入合并当期损益的金额。

在企业合并中, 购买方取得被购买方的可抵扣暂时性差异, 比如, 购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异, 按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额, 但在购买日不符合递延所得税资产确认条件的, 不应予以确认。购买日后 12 个月内, 如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在, 预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的, 购买方应当确认相关的递延所得税资产, 同时减少由该企业合并所产生的商誉, 商誉不足冲减的, 差额部分确认为当期损益

(所得税费用)。除上述情况以外(比如,购买日后超过12个月、或在购买日不存在相关情况但在购买日以后出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现),如果符合了递延所得税资产的确认条件,确认与企业合并相关的递延所得税资产,应当计入当期损益(所得税费用),不得调整商誉金额。

【例18-18】某非同一控制下的企业合并,因会计规定与适用税法规定的处理方法不同在购买日产生可抵扣暂时性差异300万元。假定购买日及未来期间企业适用的所得税税率为25%。

购买日因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额,未确认与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产75万元。购买日确认的商誉金额为2000万元。

在购买日后9个月,企业预计能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣原合并时产生的300万元可抵扣暂时性差异的影响,企业应当考虑导致该利益变为很可能实现的事实和环境是否在购买日已经存在。

如果这些事实和环境出现在购买日之后,企业应当进行下列账务处理:

借:递延所得税资产	750 000
贷:所得税费用	750 000

如果这些事实和环境在购买日已经存在,企业应当进行下列账务处理:

借:递延所得税资产	750 000
贷:商誉	750 000

3. 与股份支付相关的当期及递延所得税。

与股份支付相关的支出在按照第十二章股份支付规定确认为成本费用时,其相关的所得税影响应区别于税法的规定进行处理:如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除,则不形成暂时性差异;如果税法规定与股份支付相关的支出允许税前扣除,在按照会计规定确认成本费用的期间内,企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异,符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。其中预计未来期间可税前扣除的金额超过会计规定确认的与股份支付相关的成本费用,超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益(资本公积——其他资本公积)。

4. 发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响。

对于企业(指发行方)按照第三十八章金融工具列报等规定分类为权益

工具的金融工具（如分类为权益工具的永续债等），相关股利支出按照税收政策相关规定在企业所得税税前扣除的，企业应当在确认应付股利时，确认与股利相关的所得税影响。该股利的所得税影响通常与过去产生可供分配利润的交易或事项更为直接相关，企业应当按照与过去产生可供分配利润的交易或事项时所采用的会计处理相一致的方式，将股利的所得税影响计入当期损益或所有者权益项目（含其他综合收益项目）。对于所分配的利润来源于以前产生损益的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入当期损益；对于所分配的利润来源于以前确认在所有者权益中的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入所有者权益项目（如其他综合收益等）。

（四）适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。递延所得税资产和递延所得税负债的金额代表的是有关可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异于未来期间转回时，导致应交所得税金额的减少或增加的情况。因国家税收法律、法规等的变化导致适用税率变化的，必然导致应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异在未来期间转回时产生应交所得税金额的变化，在适用税率变动的情况下，应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的递延所得税资产及递延所得税负债的调整金额应确认为变化当期的所得税费用（或收益）。

（五）关于单项交易产生的递延所得税不适用初始确认豁免的特殊情形

对于不是企业合并、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）、且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易（包括承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及因固定资产等存在弃置义务而确认预计负债并计入相关资产成本的交易等），不适用本章关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当根据本章第六部分有关规定，在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

【例 18-19】2×22 年 1 月 1 日，承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期 7 年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为 450 000 元（不含税），在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5.04%。在租赁期开始日（即 2×22 年 1 月 1 日，下同），甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为 2 600 000 元，甲公司已支付与该租赁相关的初始直接费用 50 000 元。甲公司在租赁期内按照直线法对使用权资产计提折旧。假定按照适用税法规定，该交易属于税法上的经营租赁，甲公司支付的初始直接费用于实际发生时一次性税前扣除，每期支付的租金允许在支付当期进行税前抵扣，甲公司适用的所得税税率为 25%。假设甲公司未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异，不考虑其他因素。

本例中，在租赁期开始日，甲公司租赁负债的账面价值为 2 600 000 元，计税基础（即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）为 0，产生可抵扣暂时性差异 2 600 000 元；甲公司使用权资产的账面价值为 2 650 000 元（2 600 000 + 50 000），其中按照与租赁负债等额确认的使用权资产部分（2 600 000 元）的计税基础（即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）为 0，产生应纳税暂时性差异 2 600 000 元。

对于不是企业合并、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）、且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易，不适用本章第六部分关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。按照上述规定，甲公司在上述租赁交易中，租赁负债及按照与租赁负债等额确认的使用权资产部分，其账面价值与计税基础之间的暂时性差异，均满足递延所得税确认条件，因此，应当分别确认递延所得税资产及递延所得税负债。本例中，计入甲公司使用权资产的租赁初始直接费用的账面价值为 50 000 元，计税基础为 0（根据税法规定初始直接费用已从支付当年应纳税所得额中全额扣除，因此未来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进一步抵扣的金额为 0），产生应纳税暂时性差异 50 000 元；同时，由于该初始直接费用影响交易发生时的应纳税所得额，因此不适用豁免初始确认递延所得税负债的规定，甲公司应当就该初始直接费用相关的暂时性差异确认相应的递延所得税负债。

租赁期开始日, 甲公司确认的使用权资产与租赁负债及其递延所得税情况如表 18-2 所示。

表 18-2

单位: 元

项目	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差异/ (应纳税暂时性差异)	递延所得税资产/ (递延所得税负债)
使用权资产:	2 650 000	0	(2 650 000)	(662 500)
租赁负债等额部分	2 600 000	0	(2 600 000)	(650 000)
初始直接费用	50 000	0	(50 000)	(12 500)
租赁负债	2 600 000	0	(2 600 000)	650 000

1. 租赁期开始日, 甲公司关于递延所得税影响的账务处理为:

借: 递延所得税资产 650 000 (2 600 000 × 25%)
 所得税费用 12 500
 贷: 递延所得税负债 662 500 [(2 600 000 + 50 000) × 25%]

注: 甲公司关于租赁交易等账务处理略, 下同。

2. 租赁期第 1 年, 甲公司计提租赁负债利息 131 040 元 (2 600 000 × 5.04%), 甲公司向乙公司支付第 1 年的租赁付款额 450 000 元, 甲公司租赁期第 1 年年末租赁负债账面价值为 2 281 040 元 (2 600 000 + 131 040 - 450 000), 与年初相比, 租赁负债账面价值减少 318 960 元, 相关的可抵扣暂时性差异亦减少 318 960 元。甲公司相应调整递延所得税资产的账面价值, 账务处理为:

借: 所得税费用 79 740 (318 960 × 25%)
 贷: 递延所得税资产 79 740

同时, 甲公司使用权资产在初始确认时的账面价值 (未计提折旧前) 为 2 650 000 元, 按直线法在 7 年内计提折旧, 年折旧费为 378 571 元 (2 650 000 ÷ 7)。租赁期第 1 年年末, 使用权资产的账面价值减少 378 571 元, 相关的应纳税暂时性差异亦减少 378 571 元。甲公司相应调整递延所得税负债的账面价值, 账务处理为:

借: 递延所得税负债 94 643 (378 571 × 25%)
 贷: 所得税费用 94 643

3. 租赁期第2年及以后年度,甲公司比照第1年进行账务处理,具体账务处理略。

注: $450\,000 \times (P/A, 5.04\%, 7) = 2\,600\,098$ 元,为便于计算,本例中作尾数调整,取2 600 000元。

七、所得税费用的确认和计量

企业核算所得税,主要是为确定当期应交所得税以及利润表中应确认的所得税费用。按照资产负债表债务法核算所得税的情况下,利润表中的所得税费用由两个部分组成:当期所得税和递延所得税。

(一) 当期所得税

当期所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项,应交纳给税务部门的所得税金额,即应交所得税,当期所得税应以适用的税收法规为基础计算确定。

企业在确定当期所得税时,对于当期发生的交易或事项,会计处理与税收处理不同的,应在会计利润的基础上,按照适用税收法规的规定进行调整,计算出当期应纳税所得额,按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。一般情况下,应纳税所得额可在会计利润的基础上,考虑会计与税收之间的差异,按照下列公式计算确定:

应纳税所得额 = 会计利润 + 按照会计规定计入利润表但计税时不允许税前扣除的费用 ± 计入利润表的费用与按照税法规定可予税前抵扣的费用金额之间的差额 ± 计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得额收入之间的差额 - 税法规定的不征税收入 ± 其他需要调整的因素

当期所得税 = 当期应交所得税 = 应纳税所得额 × 适用的所得税税率

企业向投资者分配现金股利或利润时,如果按照适用税收法规规定需要将所分配现金股利或利润的一定比例代投资者缴纳给税务部门的,即代扣代缴税款,该部分代扣代缴税款应作为股利的一部分计入权益。

【例 18-20】丙企业为设立在我国境内企业,其主要投资者为境外某企业。丙企业 2×22 年董事会决定分派现金股利,其境外投资者按照持股比例计算可分得 2 000 万元,假定适用税法规定,其中 20% 应由丙企业代扣作为境外投资者在我国境内应交的所得税,则丙企业就该利润分配事项应进行的会计处理为:

借：利润分配——未分配利润	20 000 000
贷：应付股利	16 000 000
应交税费——应交所得税	4 000 000

该种情况下，是视同将有关利润分配给投资者后，按照我国税法规定投资者需就其自我国境内取得的现金股利或利润应缴纳一部分税款的情况，是投资者自该项利润分配中获取利益的减少，原则上应是利润分配的一个组成部分。

（二）递延所得税

递延所得税是指按照本章规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果。用公式表示为：

$$\text{递延所得税} = (\text{期末递延所得税负债} - \text{期初递延所得税负债}) - (\text{期末递延所得税资产} - \text{期初递延所得税资产})$$

需要说明的是，企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税，一般应当计入所得税费用，但下列两种情况除外：

一是某项交易或事项按照会计规定应计入所有者权益的，由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）。

二是企业合并中取得的资产、负债，其账面价值与计税基础不同，应确认相关递延所得税的，该递延所得税影响合并中产生的商誉或是计入合并当期损益的金额，不影响所得税费用。

（三）所得税费用

计算确定了当期所得税及递延所得税以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和，即：

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税}$$

【例 18-21】丁公司 2×21 年度利润表中利润总额为 2 400 万元，该公司适用的所得税税率为 25%。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。与所得税核算有关的情况如下：

1. 2×21 年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

(1) 2×21 年 1 月开始计提折旧的一项固定资产，成本为 1 200 万元，使用年限为 10 年，净残值为 0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税收处理按直线法计提折旧。假定税法规定的使用年限及净残值与会计规定相同。

(2) 向关联企业捐赠现金 400 万元。假定按照税法规定, 企业向关联方的捐赠不允许税前扣除。

(3) 期末持有的交易性金融资产成本为 600 万元, 公允价值为 1 200 万元。税法规定, 以公允价值计量的金融资产持有期间市价变动不计入应纳税所得额。

(4) 违反环保规定应支付罚款 200 万元。

(5) 期末对持有的存货计提了 60 万元的存货跌价准备。

2. 2×21 年度应交所得税。

应纳税所得额 = 24 000 000 + 1 200 000 + 4 000 000 - 6 000 000 + 2 000 000 + 600 000 = 25 800 000 (元)

应交所得税 = 25 800 000 × 25% = 6 450 000 (元)

3. 2×21 年度递延所得税。

丁公司 2×21 年资产负债表相关项目金额及其计税基础如表 18-3 所示。

表 18-3

单位: 元

项目	账面价值	计税基础	差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存货	16 000 000	16 600 000		600 000
固定资产:				
固定资产原价	12 000 000	12 000 000		
减: 累计折旧	2 400 000	1 200 000		
减: 固定资产减值准备	0	0		
固定资产账面价值	9 600 000	10 800 000		1 200 000
交易性金融资产	12 000 000	6 000 000	6 000 000	
其他应付款	2 000 000	2 000 000		
总计			6 000 000	1 800 000

递延所得税资产 = 1 800 000 × 25% = 450 000 (元)

递延所得税负债 = 6 000 000 × 25% = 1 500 000 (元)

递延所得税 = 1 500 000 - 450 000 = 1 050 000 (元)

4. 利润表中应确认的所得税费用。

所得税费用 = 6 450 000 + 1 050 000 = 7 500 000 (元)

借：所得税费用	7 500 000
递延所得税资产	450 000
贷：应交税费——应交所得税	6 450 000
递延所得税负债	1 500 000

【例 18-22】沿用【例 18-21】中有关资料，假定丁公司 2×22 年当期应交所得税为 924 万元。资产负债表中有有关资产、负债的账面价值与其计税基础相关资料如表 18-4 所示，除所列项目外，其他资产、负债项目不存在会计和税收的差异。

表 18-4

单位：元

项目	账面价值	计税基础	差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存货	32 000 000	33 600 000		1 600 000
固定资产：				
固定资产原价	12 000 000	12 000 000		
减：累计折旧	4 320 000	2 400 000		
减：固定资产减值准备	400 000	0		
固定资产账面价值	7 280 000	9 600 000		2 320 000
交易性金融资产	10 400 000	5 000 000	5 400 000	
预计负债	2 000 000	0		2 000 000
总计			5 400 000	5 920 000

本例中：

1. 当期所得税 = 当期应交所得税 = 9 240 000 (元)

2. 递延所得税

(1) 期末递延所得税负债 1 350 000 (5 400 000 × 25%)

期初递延所得税负债 1 500 000

递延所得税负债减少 150 000

(2) 期末递延所得税资产 1 480 000 (5 920 000 × 25%)

期初递延所得税资产 450 000

递延所得税资产增加 1 030 000

递延所得税 = -150 000 - 1 030 000 = -1 180 000 (元)

3. 所得税费用

所得税费用 = 9 240 000 - 1 180 000 = 8 060 000 (元)

借：所得税费用	8 060 000
递延所得税资产	1 030 000
递延所得税负债	150 000
贷：应交税费——应交所得税	9 240 000

(四) 合并财务报表中因抵销未实现内部销售损益产生的递延所得税

企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

企业在编制合并财务报表时，按照合并报表的编制原则，应将纳入合并范围的企业之间发生的未实现内部交易损益予以抵销，因此，对于所涉及的资产负债项目在合并资产负债表中列示的价值与其所属的企业个别资产负债表中的价值会不同，进而可能产生与有关资产、负债所属个别纳税主体计税基础的不同，从合并财务报表作为一个完整会计主体的角度，应当确认该暂时性差异的所得税影响。

【例 18-23】 甲公司拥有乙公司 80% 的有表决权股份，能够控制乙公司的生产经营决策。2×22 年 9 月甲公司以 800 万元将一批自产产品销售给乙公司，该批产品在甲公司的生产成本为 500 万元。至 2×22 年 12 月 31 日，乙公司尚未对外销售该批商品，假定涉及商品未发生减值。甲、乙公司适用的所得税税率均为 25%，且在未来期间预计不会发生变化。税法规定，企业的存货以历史成本作为计税基础。

甲公司在编制合并财务报表时，对于与乙公司发生的内部交易应进行下列抵销处理：

借：营业收入	8 000 000
贷：营业成本	5 000 000
存货	3 000 000

经过上述抵销处理后，该项内部交易中涉及的存货在合并资产负债表中体现的价值为 500 万元，即未发生减值的情况下，为出售方的成本，其计税基础为 800 万元。两者之间产生了 300 万元可抵扣暂时性差异，与该暂时性差异相

关的递延所得税在乙公司并未确认，为此，在合并财务报表中应进行下列处理：

借：递延所得税资产	750 000
贷：所得税费用	750 000

八、列示与披露

（一）列示

企业对所得税的核算结果，除利润表中列示的所得税费用以外，在资产负债表中形成的应交税费（应交所得税）以及递延所得税资产和递延所得税负债应当遵循本章规定进行列报。其中，递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示。

1. 同时满足下列条件时，企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示：

- （1）企业拥有以净额结算的法定权利；
- （2）意图以净额结算或取得资产、清偿债务同时进行。

对于当期所得税资产及当期所得税负债以净额列示是指，当企业实际缴纳的所得税税款大于按照税法规定计算的应交税时，超过部分在资产负债表中应当列示为“其他流动资产”；当企业实际缴纳的所得税税款小于按照税法规定计算的应交税时，差额部分应当作为资产负债表中的“应交税费”项目列示。

2. 同时满足下列条件时，企业应当将递延所得税资产及递延所得税负债以抵销后的净额列示：

- （1）企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利；
- （2）递延所得税资产及递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者是对不同的纳税主体相关，但在未来每一具有重要性的递延所得税资产及负债转回的期间内，涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产和负债或是同时取得资产、清偿债务。

一般情况下，在个别财务报表中，当期所得税资产与负债及递延所得税资产及递延所得税负债可以以抵销后的净额列示。在合并财务报表中，纳入合并范围的企业中，一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵销，除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

（二）披露

根据本章的有关规定，企业应当在附注中披露与所得税有关的下列信息：

- （1）所得税费用（收益）的主要组成部分。
- （2）所得税费用（收益）与会计利润关系的说明。
- （3）未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额（如果存在到期日，还应披露到期日）。
- （4）对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额，确认递延所得税资产的依据。
- （5）未确认递延所得税负债的，与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

九、衔接规定

企业应当根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定，在首次执行日，分别原采用应付税款法或以利润表为基础的纳税影响会计法的情况，确定其自原制度转为资产负债表债务法时应进行的处理。

对于原采用应付税款法核算所得税的企业，在首次执行日，应以按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》中规定的衔接办法为基础，首先调整相关资产、负债的账面价值，以资产、负债调整后的账面价值为基础，比较其与计税基础之间的差异。对于形成应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的，应确认相关的递延所得税负债及递延所得税资产，有关影响相应调整期初留存收益。

对于原采用以利润表为基础的纳税影响会计法核算所得税的企业，在首次执行日应以按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》中规定的衔接办法为基础，首先调整相关资产、负债的账面价值，以调整后的账面价值为基础，比较其与计税基础之间的差异，对于形成应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的，确定应予确认的递延所得税负债及递延所得税资产，同时冲减资产负债表中原已确认的递延税款贷项及递延税款借项，上述调整的结果增加（或减少）期初留存收益。

需要说明的是，上述无论企业原采用应付税款法还是以利润表为基础的纳税影响会计法核算所得税，首次执行日按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》等的规定调整有关资产、负债账面价值的且相关调整计入所有者权益（如资本公积、留存收益、其他综合收益等）的，相关的所得税影响也应计入所有者权益（如资本公积、留存收益、其他综合收益等）。

企业在首次执行日确认递延所得税资产或递延所得税负债时，应以现行国

家有关税收法规为基础确定适用税率。未来期间适用税率发生变更的，应当按照新的税率对原已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行调整，有关调整金额计入变更当期的所得税费用等。

在首次执行日，企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产，同时调整期初留存收益。

第十九章 外币折算

一、总体要求

《企业会计准则第 19 号——外币折算》主要规范了记账本位币的确定、外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露。

记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。企业通常应当选择人民币作为记账本位币；业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按照本章规定确定其中一种货币作为记账本位币，但编报的财务报表应当折算为人民币。

外币交易包括买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务、借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。企业发生外币交易，应当采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额，按照折算后的记账本位币金额登记有关记账本位币账户；同时，按照外币金额登记相应的外币账户。资产负债表日或结算日，企业应当分别对外币货币性项目和外币非货币性项目进行会计处理。

如果企业的子公司、合营企业、联营企业和分支机构的记账本位币不同于企业的记账本位币，在将企业境外经营通过合并财务报表、权益法核算等纳入企业的财务报表中时，需要将境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映的财务报表。企业对处于恶性通货膨胀经济情况下的境外经营的财务报表进行折算时，需要先对其财务报表进行重述，然后再折算为以企业记账本位币反映的财务报表。

与购建或生产符合资本化条件的资产相关的外币借款产生的汇兑差额，适用第十七章借款费用。外币项目的套期，适用第二十四章套期会计。现金流量表中的外币折算，适用第三十二章现金流量表。

二、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业按照本章的规定对外币交易进行会计处理，一般需要设置下列会计科目。

（一）“财务费用——汇兑差额”

1. 本明细科目核算企业因汇率折算而产生的汇兑差额。
2. 财务费用——汇兑差额的主要账务处理。

（1）对于外币货币性项目，因结算或采用资产负债表日的即期汇率折算而产生的汇兑差额，借记或贷记本明细科目，贷记或借记“应收账款”、“应付账款”、“银行存款”等科目。

（2）企业发生的外币兑换业务或涉及外币兑换的交易事项，应当以交易实际采用的汇率，即银行买入价或卖出价折算，由于汇率变动产生的折算差额，借记或贷记本明细科目，贷记或借记“银行存款”等科目。

3. 期末，应将本明细科目余额转入“本年利润”科目，结转后本明细科目无余额。

（二）“货币兑换”

1. 本科目核算企业（金融）采用分账制核算外币交易所产生的不同币种之间的兑换。

2. 本科目按币种进行明细核算。
3. 货币兑换的主要账务处理。

（1）企业发生的外币交易仅涉及货币性项目的，应按相同币种金额，借记或贷记有关货币性项目科目，贷记或借记本科目（外币）。

（2）企业发生的外币交易同时涉及货币性项目和非货币性项目的，按相同外币金额记入货币性项目科目和本科目（外币）；同时，按以交易发生日即期汇率折算为记账本位币的金额记入非货币性项目和本科目（记账本位币）。

结算外币货币性项目产生的汇兑差额记入“汇兑损益”科目。

（3）期末，应将所有以外币反映的本科目余额按期末汇率折算为记账本位币金额，并与本科目（记账本位币）余额进行比较，如为借方差额，借记“汇兑损益”科目，贷记本科目（记账本位币）；如为贷方差额，做相反的会计分录。

4. 本科目期末应无余额。

（三）“汇兑损益”

1. 本科目核算企业（金融）发生的外币交易因汇率变动而产生的汇兑损益。

2. 汇兑损益的主要账务处理。

采用统账制核算的，各外币货币性项目的外币期末余额，应当按照期末汇率折算为记账本位币金额。按照期末汇率折算的记账本位币金额与原账面记账本位币金额之间的差额，如为汇兑收益，借记有关科目，贷记本科目；如为汇兑损失，做相反的会计分录。

采用分账制核算的，期末将所有以外币表示的“货币兑换”科目余额按期末汇率折算为记账本位币金额，折算后的记账本位币金额与“货币兑换——记账本位币”科目余额进行比较，如为贷方差额，借记“货币兑换——记账本位币”科目，贷记本科目；如为借方差额，做相反的会计分录。

3. 期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

三、记账本位币的确定

记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。它通常是企业主要收、支现金的经济环境中的货币。我国会计法规制度中所称的记账本位币与国际财务报告准则中的功能货币虽然名称不同，但其实质内容是一致的。

（一）记账本位币的确定

1. 企业记账本位币的确定。

根据《中华人民共和国会计法》，企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以确定其中一种货币作为记账本位币，但是，编报的财务报告应当折算为人民币。

企业确定记账本位币，应当考虑下列因素：

（1）该货币主要影响商品和劳务销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。例如，甲公司为从事商品贸易的企业，80%以上的销售收入以人民币计价和结算，人民币是主要影响甲公司商品销售价格的货币。

（2）该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。例如，乙公司为商品制造企业，所需机器设备、厂房、人工、原材料等均在境内采购，以人民币计价和结算，人民币是主要影响其商品制造所需人工、材料和其他费用的货币。

实务中，企业确定记账本位币，通常应综合考虑上述两项因素，而不是仅考虑其中一项，因为企业的经营活动往往是收支并存的。

（3）融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取的款项时所使用

的货币。

在有些情况下,企业根据收支情况难以确定记账本位币,需要在收支基础上结合融资活动获得的资金或保存从经营活动中收取款项时所使用的货币进行综合分析后作出判断。

例如,国内丙公司为外贸自营出口企业,超过70%的营业收入来自向欧盟各国的出口,其商品销售价格主要受欧元的影响,以欧元计价,因此,从影响商品和劳务销售价格的角度看,丙公司应将欧元确定为记账本位币。如果丙公司除厂房设施、30%的人工成本在国内以人民币采购外,生产所需原材料、机器设备及70%以上的人工成本以欧元在欧盟市场采购,则丙公司应将欧元确定为记账本位币。但是,如果丙公司的人工成本、原材料及相应的厂房设施、机器设备等95%以上在国内采购并以人民币计价,则需要结合第三项因素以确定其记账本位币。如果丙公司取得的欧元营业收入在汇回国内时直接兑换成人民币存款,且丙公司对欧元波动产生的外汇风险进行了套期保值,则丙公司应将人民币确认为记账本位币。

又如,丁公司为国内一家婴儿配方奶粉加工企业,其原材料牛奶全部来自瑞士,主要加工技术、机器设备及主要技术人员均由瑞士方面提供,生产的婴儿配方奶粉面向国内出售。企业依据第一、二项因素难以确定记账本位币,需要考虑第三项因素。假定为满足采购原材料牛奶等所需瑞士法郎的需要,丁公司向瑞士某银行借款10亿瑞士法郎,期限为20年,该借款是丁公司当期流动资金净额的4倍。由于原材料采购以瑞士法郎结算,且企业经营所需要的营运资金,即融资获得的资金也使用瑞士法郎,因此,丁公司应当以瑞士法郎作为记账本位币。

需要说明的是,在确定企业的记账本位币时,上述因素的重要程度因企业具体情况不同而不同,需要企业管理层根据实际情况进行判断,但这并不是说企业管理层可以根据需要随意选择记账本位币,而是根据实际情况只能将其中的一种货币确定为记账本位币。

2. 境外经营记账本位币的确定。

境外经营的判断,不是以其位置是否在境外为标准,而是要看其记账本位币是否与企业的记账本位币相同。因此,境外经营包含两种情况:一是企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构;二是企业在境内的子公司、联营企业、合营企业、分支机构,采用不同于本企业记账本位币的,也视同境外经营。

企业在确定境外经营的记账本位币时，除上述确定企业记账本位币需要考虑的因素外，还应考虑下列有关该境外经营与企业之间关系的因素：

(1) 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。如果境外经营所从事的活动是视同企业经营活动的延伸，构成企业经营活动的组成部分，该境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币，如果境外经营所从事的活动拥有极大的自主性，境外经营应当根据其实际情况确定记账本位币，不必与企业记账本位币保持一致。

(2) 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。如果境外经营与企业的交易在境外经营活动中所占的比例较高，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币；反之，应选择其他货币。

(3) 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。如果境外经营活动产生的现金流量直接影响企业的现金流量，并可随时汇回，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币；反之，应选择其他货币。

(4) 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。在企业不提供资金的情况下，如果境外经营活动产生的现金流量难以偿还其现有债务和正常情况下可预期的债务，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币，反之，应选择其他货币。

综上所述，企业确定本企业记账本位币或其境外经营记账本位币时，在综合多项因素记账本位币不明显的情况下，应当优先考虑“1. 企业记账本位币的确定”中的第一、二项因素，然后考虑融资活动获得的货币、保存从经营活动中收取款项时所使用的货币，以及“2. 境外经营记账本位币的确定”中的因素，以确定记账本位币。

(二) 记账本位币的变更

企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。主要经济环境发生重大变化，通常是指企业主要收取和支出现金的环境发生重大变化，使用该环境中的货币最能反映企业的主要交易业务的经济结果。

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本，由于采用同一即期汇率进行折算，不会产生汇兑差额。企业需要提供确凿的证据证明企业经营所处的主要经

济环境确实发生了重大变化，并应当在附注中披露变更的理由。

企业记账本位币发生变更的，在按照变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币时，其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目。

四、外币交易的会计处理

外币交易包括：买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务；借入或者借出外币资金；其他以外币计价或者结算的交易。

买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务，通常情况下指以外币买卖商品，或者以外币结算劳务合同。这里所说的商品，可以是有实物形态的存货、固定资产等，也可以是无实物形态的无形资产等。例如，以人民币为记账本位币的国内甲公司向国外乙公司出口商品，以美元结算货款；企业与银行发生货币兑换业务，都属于外币交易。

借入或者借出外币资金，指企业向银行或非银行金融机构借入以记账本位币以外的货币表示的资金，或者银行或非银行金融机构向人民银行、其他银行或非银行金融机构借贷以记账本位币以外的货币表示的资金，以及发行以外币计价或结算的债券等。

其他以外币计价或者结算的交易，指以记账本位币以外的货币计价或结算的其他交易。例如，接受外币现金捐赠等。

外币交易的会计处理主要涉及两个环节：一是在交易日对外币交易进行初始确认，将外币金额折算为记账本位币金额；二是在资产负债表日对相关项目进行折算，因汇率变动产生的差额计入当期损益。

（一）折算汇率

无论是在交易日对外币交易进行初始确认时，还是在资产负债表日对外币交易余额进行处理或者对外币财务报表进行折算时，均涉及折算汇率的选择。本章规定了两种折算汇率，即即期汇率和即期汇率的近似汇率。

1. 即期汇率。

汇率指两种货币相兑换的比率，是一种货币单位用另一种货币单位所表示的价格。根据表示方式的不同，汇率可以分为直接汇率和间接汇率，直接汇率是指一定数量的其他货币单位折算为本国货币的金额，间接汇率是指一定数量的本国货币折算为其他货币的金额。通常情况下，人民币汇率是以直接汇率表示。在银行，汇率有三种表示方式：买入价、卖出价和中间价。买入价指银行

买入其他货币的价格，卖出价指银行出售其他货币的价格，中间价是银行买入价与卖出价的平均价，银行的卖出价一般高于买入价，以获取其中的差价。

无论买入价还是卖出价，均是立即交付的结算价格，也就是即期汇率，即期汇率是相对于远期汇率而言的，远期汇率是在未来某一日交付时的结算价格。即期汇率，通常指中国人民银行公布的当日人民币汇率的中间价。企业发生单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，需要使用买入价或卖出价折算。

中国人民银行每日公布银行间外汇市场人民币兑外币的中间价。企业发生的外币交易只涉及人民币与中国人民银行公布的货币之间折算的，可直接采用公布的人民币汇率的中间价作为即期汇率进行折算；企业发生的外币交易涉及人民币与其他货币之间折算的，应以国家外汇管理局公布的各种货币对美元折算率采用套算的方法进行折算；企业发生的外币交易涉及人民币以外的货币之间折算的，可直接采用国家外汇管理局公布的各种货币对美元折算率进行折算。

2. 即期汇率的近似汇率。

当汇率变动不大时，为简化核算，企业在外币交易日或对外币财务报表的某些项目进行折算时，也可以选择即期汇率的近似汇率。即期汇率的近似汇率是按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率，通常是指当期平均汇率或加权平均汇率等。例如，假定某周美元兑人民币的即期汇率为：周一 7.21，周二 7.20，周三 7.19，周四 7.21，周五 7.19，则美元兑人民币的周平均汇率为 7.2 $[(7.21 + 7.20 + 7.19 + 7.21 + 7.19) \div 5]$ 。月平均汇率的计算方法与周平均汇率的计算方法相同。月加权平均汇率需要采用当月外币交易的外币金额作为权重进行计算。

无论是采用平均汇率还是加权平均汇率，或者其他方法确定的即期汇率的近似汇率，该方法应在前后各期保持一致。如果汇率波动使得采用即期汇率的近似汇率折算不适当时，应当采用交易发生日的即期汇率折算。至于何时采用即期汇率的近似汇率折算不适当，需要企业根据汇率变动情况及计算即期汇率的近似汇率的方法等进行判断。

（二）交易日的会计处理

企业发生外币交易的，应当在初始确认时采用交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额。

【例 19-1】国内甲公司的记账本位币为人民币。2×22 年 12 月 4 日，向

国外乙公司出口一批商品, 货款共计 80 000 美元, 取得无条件收款权, 货款尚未收到, 当日即期汇率为 1 美元 = 6.98 人民币元。假定不考虑增值税等相关税费。甲公司账务处理如下:

借: 应收账款	558 400 (80 000 × 6.98)
贷: 主营业务收入	558 400 (80 000 × 6.98)

【例 19-2】 国内甲公司为增值税一般纳税人, 记账本位币为人民币。2×23 年 4 月 6 日, 从国外乙公司购入某原材料, 共计 50 000 美元, 当日即期汇率为 1 美元 = 6.88 人民币元, 按照规定应缴纳的进口关税为 17 200 人民币元、进口增值税为 46 956 人民币元, 货款尚未支付, 进口关税及增值税已以银行存款支付。甲公司账务处理如下:

借: 原材料	361 200
应交税费——应交增值税 (进项税额)	46 956
贷: 应付账款——乙公司 (美元)	344 000 (50 000 × 6.88)
银行存款	64 156 (17 200 + 46 956)

【例 19-3】 国内甲公司的记账本位币为人民币。2×22 年 12 月 18 日从中国工商银行借入 12 000 欧元, 期限为 6 个月, 年利率为 5%, 当日即期汇率为 1 欧元 = 7.39 人民币元。假定借入的欧元暂存银行, 甲公司账务处理如下:

借: 银行存款——工商银行 (欧元)	88 680 (12 000 × 7.39)
贷: 短期借款——工商银行 (欧元)	88 680 (12 000 × 7.39)

企业收到投资者以外币投入的资本, 无论是否有合同约定汇率, 均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算, 而应当采用交易日即期汇率折算, 外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等, 不产生外币资本折算差额。

【例 19-4】 国内甲公司的记账本位币为人民币。2×22 年 12 月 12 日, 按照与某外商签订的投资合同, 收到外商投入资本 20 000 美元, 当日即期汇率为 1 美元 = 6.98 人民币元, 假定投资合同约定汇率为 1 美元 = 7.12 人民币元。甲公司账务处理如下:

借: 银行存款	139 600 (20 000 × 6.98)
贷: 实收资本	139 600 (20 000 × 6.98)

(三) 资产负债表日或结算日的会计处理

资产负债表日, 企业应当分别外币货币性项目和外币非货币性项目进

行会计处理。

1. 外币货币性项目。

货币性项目，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债。货币性资产包括现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款、债权投资、其他债权投资等；货币性负债包括短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款等。

对于外币货币性项目，因结算或采用资产负债表日的即期汇率折算而产生的汇兑差额，计入当期损益，同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。汇兑差额指的是对同样数量的外币金额采用不同的汇率折算为记账本位币金额所产生的差额。例如，资产负债表日或结算日，以不同于交易日即期汇率或前一资产负债表日即期汇率的汇率折算同一外币金额产生的差额即为汇兑差额。

【例 19-5】国内甲公司的记账本位币为人民币。2×22 年 12 月 4 日，向国外乙公司出口一批商品，货款共计 80 000 美元，取得无条件收款权，货款尚未收到，当日即期汇率为 1 美元=6.98 人民币元。假定 2×22 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元=7.12 人民币元，不考虑增值税等相关税费，则：

对该笔交易产生的外币货币性项目“应收账款”采用 2×22 年 12 月 31 日的即期汇率（1 美元=7.12 人民币元）折算为记账本位币 569 600 人民币元（80 000×7.12），与其交易日折算为记账本位币的金额 558 400 人民币元（80 000×6.98）的差额为 11 200 人民币元，应当计入当期损益，同时调整货币性项目的原记账本位币金额。2×22 年 12 月 31 日甲公司账务处理如下：

借：应收账款——乙公司（美元）	11 200
贷：财务费用——汇兑差额	11 200

假定 2×23 年 1 月 31 日收到上述货款（即结算日），当日的即期汇率为 1 美元=6.79 人民币元，甲公司实际收到的货款 80 000 美元折算为记账本位币是 543 200 人民币元（80 000×6.79），与当日应收账款中该笔货款的账面金额 569 600 人民币元的差额为 -26 400 人民币元。甲公司当日账务处理如下：

借：银行存款	543 200
财务费用——汇兑差额	26 400
贷：应收账款——乙公司（美元）	569 600

【例 19-6】国内甲公司的记账本位币为人民币。2×22 年 8 月 24 日，从

国外乙供货商购入一批商品,商品已经验收入库;根据双方供货合同,货款共计 100 000 美元,货到后 10 日内甲公司付清所有货款;到货当日即期汇率为 1 美元=6.79 人民币元。假定 2×22 年 8 月 31 日的即期汇率为 1 美元=6.81 人民币元,不考虑增值税等相关税费,则:

对该笔交易产生的外币货币性项目“应付账款”采用 2×22 年 8 月 31 日即期汇率 1 美元=6.81 人民币元折算为记账本位币 681 000 人民币元(100 000×6.81),与其交易日折算为记账本位币的金额 679 000 人民币元(100 000×6.79)的差额为 2 000 人民币元,应计入当期损益。2×22 年 8 月 31 日甲公司账务处理如下:

借: 财务费用——汇兑差额	2 000
贷: 应付账款——乙公司(美元)	2 000

2×22 年 9 月 3 日,甲公司根据供货合同以美元存款付清所有货款(即结算日)。当日的即期汇率为 1 美元=6.8 人民币元。甲公司账务处理如下:

借: 应付账款——乙公司(美元)	681 000
贷: 银行存款	680 000
财务费用——汇兑差额	1 000

【例 19-7】沿用【例 19-3】,假定 2×22 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 欧元=7.41 人民币元,则“银行存款——欧元”产生的汇兑差额为 240 人民币元 $[12\ 000 \times (7.41 - 7.39)]$,”短期借款——欧元”产生的汇兑差额为 240 人民币元 $[12\ 000 \times (7.41 - 7.39)]$,由于借贷方均为货币性项目,产生的汇兑差额相互抵销。甲公司账务处理如下:

借: 银行存款——欧元	240
贷: 短期借款——欧元	240

2×23 年 1 月 18 日,甲公司以人民币购买欧元归还欧元短期借款,当日银行的欧元卖出价为 1 欧元=7.43 人民币元,假定借款利息在到期归还本金时一并支付,则当日应归还银行借款利息 300 欧元 $(12\ 000 \times 5\% \div 12 \times 6)$,按当日欧元卖出价折算为 2 229 人民币元 (300×7.43) 。甲公司账务处理如下:

借: 短期借款——欧元	88 920 (12 000×7.41)
财务费用——汇兑差额	240
贷: 银行存款——人民币元	89 160 (12 000×7.43)
借: 财务费用——利息费用	2 229
贷: 银行存款——人民币元	2 229

2. 外币非货币性项目。

非货币性项目，是指货币性项目以外的项目，包括存货、长期股权投资、交易性金融资产（股票、基金）、固定资产、无形资产、预收账款、预付账款、合同负债等。

(1) 对于以历史成本计量的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。因为这些项目在取得时已按当日即期汇率折算，从而构成这些项目的历史成本，如果再按资产负债表日的即期汇率折算，就会导致这些项目价值不断变动，从而使这些项目的折旧、摊销和减值不断地随之变动。这与这些项目按历史成本计量的实际情况不符。

【例 19-8】某外商投资企业的记账本位币是人民币。2×22 年 8 月 15 日，进口一台机器设备，设备价款 500 000 美元，尚未支付，当日的即期汇率为 1 美元 = 6.79 人民币元。2×22 年 8 月 31 日的即期汇率为 1 美元 = 6.81 人民币元。假定不考虑其他相关税费，该项设备属于企业的固定资产，在购入时已按当日即期汇率折算为 3 395 000 人民币元。由于“固定资产”属于非货币性项目，因此，2×22 年 8 月 31 日，不需要按照当日即期汇率进行调整。

(2) 对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下，确定资产负债表日存货价值时应当考虑汇率变动的影。即先将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较，从而确定该项存货的期末价值。

【例 19-9】甲公司以人民币为记账本位币。2×22 年 11 月 20 日以每台 2 000 美元的价格从美国某供货商手中购入国际最新型号 H 商品 10 台，并于当日支付了相应货款（假定甲公司有美元存款）。2×22 年 12 月 31 日，已售出 H 商品 2 台，国内市场仍无 H 商品供应，但 H 商品在国际市场的价格已降至每台 1 950 美元。2×22 年 11 月 20 日的即期汇率是 1 美元 = 7.16 人民币元，2×22 年 12 月 31 日的汇率是 1 美元 = 7.12 人民币元。假定不考虑增值税等相关税费。甲公司账务处理如下：

2×22 年 11 月 20 日，购入 H 商品

借：库存商品——H	143 200 (2 000 × 10 × 7.16)
贷：银行存款	143 200 (2 000 × 10 × 7.16)

2×22年12月31日,由于库存8台H商品市场价格下跌,表明其可变现净值低于成本,应计提的存货跌价准备 $=2\,000 \times 8 \times 7.16 - 1\,950 \times 8 \times 7.12 = 3\,488$ (人民币元)。

借: 资产减值损失	3 488
贷: 存货跌价准备	3 488

本例中,期末,在计算库存H商品的可变现净值时,在国内没有相应产品的价格,因此,只能依据H商品的国际市场价格为基础确定其可变现净值,但需要考虑汇率变动的影响。即,以国际市场价格为基础确定的可变现净值应按照期末汇率折算,再与库存H商品的记账本位币成本相比较,确定其应计提的跌价准备。

(3) 对于以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目,期末公允价值以外币反映的,应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额,再与原记账本位币金额进行比较。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应计入当期损益。对于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资,其折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应计入其他综合收益(处置时直接转入留存收益)。

【例 19-10】国内甲公司的记账本位币为人民币。2×22年12月5日以每股1.5美元的价格购入10 000股乙公司B股股票作为交易性金融资产,当日即期汇率为1美元=6.98人民币元,款项已付。2×22年12月31日,当月购入的乙公司B股股票的市价变为每股2美元,当日即期汇率为1美元=7.12人民币元。假定不考虑相关税费的影响。

2×22年12月5日,甲公司购入股票的账务处理如下:

借: 交易性金融资产——成本	104 700 (1.5 × 10 000 × 6.98)
贷: 银行存款	104 700 (1.5 × 10 000 × 6.98)

由于该项交易性金融资产以外币计价,在资产负债表日,不仅应考虑B股股票市价的波动,还应一并考虑美元与人民币之间汇率变动的影响,上述交易性金融资产在资产负债表日应按142 400人民币元($2 \times 10\,000 \times 7.12$)入账,与原账面价值104 700人民币元($1.5 \times 10\,000 \times 6.98$)的差额为37 700人民币元,应计入公允价值变动损益。该差额既包含甲公司所购乙公司B股股票公允价值变动的影响,也包含人民币与美元之间汇率变动的影响。甲公司相关账务处理如下:

借：交易性金融资产——公允价值变动	37 700
贷：公允价值变动损益	37 700

2×23年2月27日，甲公司将所购乙公司B股股票按当日市价每股2.2美元全部售出，所得价款为22 000美元，按当日即期汇率1美元=6.83人民币元折算为150 260人民币元（22 000×6.83），与其原账面价值142 400人民币元的差额为7 860人民币元。对于汇率的变动和股票市价的变动不进行区分，均作为投资收益进行处理。因此，售出乙公司B股股票当日，甲公司相关账务处理如下：

借：银行存款	150 260
贷：交易性金融资产——成本	104 700
——公允价值变动	37 700
投资收益	7 860

3. 货币兑换的折算。

企业发生的外币兑换业务或涉及外币兑换的交易事项，应当以交易实际采用的汇率，即银行买入价或卖出价折算。由于汇率变动产生的折算差额计入当期损益。

【例 19-11】 甲公司的记账本位币为人民币，2×23年4月18日以人民币从中国银行买入5 000美元，甲公司以中国人民银行公布的人民币汇率中间价作为即期汇率，当日的即期汇率为1美元=6.88人民币元，中国银行当日美元卖出价为1美元=6.91人民币元。甲公司账务处理如下：

借：银行存款——美元	34 400 (5 000 × 6.88)
财务费用——汇兑差额	150
贷：银行存款——人民币元	34 550 (5 000 × 6.91)

（四）分账制记账方法

金融类企业的外币交易频繁，涉及外币币种较多，可以采用分账制记账方法进行日常核算。资产负债表日，采用分账制记账方法的企业应当分别货币性项目和非货币性项目进行处理：货币性项目按资产负债表日即期汇率折算，非货币性项目按交易日即期汇率折算，产生的汇兑差额计入当期损益。

实务中，企业可采取下列两种方法进行核算：

1. 所有外币交易均通过“货币兑换”科目处理。

【例 19-12】 假定甲银行采用分账制记账方法，确定的记账本位币为人民

币并以人民币列报财务报表。2×22年12月,甲银行发生下列交易:

(1) 12月5日,收到投资者投入的货币资本100 000美元,无合同约定汇率,当日即期汇率为1美元=6.98人民币元;

(2) 12月10日,以2 000美元购入一项固定资产,当日即期汇率为1美元=6.96人民币元;

(3) 12月15日,某客户以34 900人民币元购入5 000美元,当日美元卖出价为1美元=6.98人民币元;

(4) 12月20日,发放短期贷款5 000美元,当日即期汇率为1美元=7.02人民币元;

(5) 12月25日,向其他银行拆借资金10 000欧元,期限为1个月,年利率为5%,当日即期汇率为1欧元=7.39人民币元;

(6) 12月31日的汇率为1美元=7.12人民币元,1欧元=7.41人民币元。

对于上述交易,甲银行账务处理如下:

(1) 2×22年12月5日,收到美元资本投入:

借: 银行存款(美元)	USD\$100 000
贷: 货币兑换(美元)	USD\$100 000
借: 货币兑换(人民币元)	RMB ¥698 000 (100 000 × 6.98)
贷: 实收资本	RMB ¥698 000 (100 000 × 6.98)

(2) 2×22年12月10日,以美元购入固定资产:

借: 固定资产	RMB ¥13 920 (2 000 × 6.96)
贷: 货币兑换(人民币元)	RMB ¥13 920 (2 000 × 6.96)
借: 货币兑换(美元)	USD\$2 000
贷: 银行存款(美元)	USD\$2 000

(3) 2×22年12月15日,售出美元:

借: 银行存款(人民币元)	RMB ¥34 900
贷: 货币兑换(人民币元)	RMB ¥34 900
借: 货币兑换(美元)	USD\$5 000
贷: 银行存款(美元)	USD\$5 000

(4) 2×22年12月20日,发放美元短期贷款:

借: 贷款(美元)	USD\$5 000
-----------	------------

贷：银行存款（美元） USD \$ 5 000

(5) 2×22年12月25日，向其他银行拆借欧元资金：

借：银行存款（欧元） € 10 000

贷：拆入资金（欧元） € 10 000

“货币兑换（美元）”账户有贷方余额 USD \$ 93 000 (100 000 - 2 000 - 5 000)，按月末汇率折算为人民币金额余额为 RMB ¥ 662 160 (93 000 × 7.12)；

“货币兑换（人民币）”账户有借方余额 RMB ¥ 649 180 (698 000 - 13 920 - 34 900)。

“货币兑换”账户的借方余额合计为 RMB ¥ 649 180，贷方余额合计为 RMB ¥ 662 160，借贷方之间的差额为 -RMB ¥ 12 980 (649 180 - 662 160)，即为当期产生的汇兑差额，账务处理如下：

借：货币兑换（人民币元） RMB ¥ 12 980

贷：汇兑损益 RMB ¥ 12 980

2. 外币交易的日常核算不通过“货币兑换”科目，仅在资产负债表日结转汇兑损益时通过“货币兑换”科目处理。

在外币交易发生时直接以发生的币种进行账务处理，期末，由于所有账户均需要折算为记账本位币列报，因此，所有以外币反映的账户余额均需要折算为记账本位币余额，其中，货币性项目以资产负债表日即期汇率折算，非货币性项目以交易日即期汇率折算。折算后，所有账户借方余额之和与所有账户贷方余额之和的差额即为当期汇兑差额，应当计入当期损益。

【例 19-13】仍以【例 19-12】为例，甲银行相关账务处理如下：

(1) 2×22年12月5日，收到美元资本投入：

借：银行存款（美元） USD \$ 100 000

贷：实收资本 USD \$ 100 000

(2) 2×22年12月10日，以美元购入固定资产：

借：固定资产 USD \$ 2 000

贷：银行存款（美元） USD \$ 2 000

(3) 2×22年12月15日，售出美元：

借：银行存款（人民币元） RMB ¥ 34 900

贷：银行存款（美元） USD \$ 5 000

(4) 2×22年12月20日, 发放美元短期贷款:

借: 贷款(美元) USD\$5 000
 贷: 银行存款(美元) USD\$5 000

(5) 2×22年12月25日, 向其他银行拆借欧元资金:

借: 银行存款(欧元) €10 000
 贷: 拆入资金(欧元) €10 000

资产负债表日, 甲银行编制账户科目余额(人民币)调节表: 外币货币性项目以资产负债表日即期汇率折算, 外币非货币性项目以交易日即期汇率折算(如表19-1所示)。

表 19-1 账户科目余额调节表

借方余额 账户	币种	外币余额	汇率	人民币 余额	贷方余额 账户	币种	外币余额	汇率	人民币 余额
银行存款	美元	88 000	7.12	700 660	拆入资金	欧元	10 000	7.41	74 100
	欧元	10 000	7.41						
贷款	美元	5 000	7.12	35 600	实收资本	美元	100 000	6.98	698 000
固定资产	美元	2 000	6.96	13 920					
银行存款	人民币元			34 900					
人民币余额合计				785 080	人民币余额合计				772 100
汇兑损益									12 980

甲公司账务处理如下:

借: 货币兑换(人民币元) RMB ¥12 980
 贷: 汇兑损益 RMB ¥12 980

需要强调的是, 无论是采用分账制记账方法, 还是采用统账制记账方法, 只是账务处理程序不同, 但产生的结果应当相同, 计算出的汇兑差额相同。

五、外币财务报表的折算

(一) 境外经营财务报表的折算

企业的子公司、合营企业、联营企业和分支机构如果采用与企业相同的记账本位币, 即使是设在境外, 其财务报表也不存在折算问题。但是, 如果企业

境外经营的记账本位币不同于企业的记账本位币，在将企业的境外经营通过合并报表、权益法核算等纳入企业的财务报表中时，需要将境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映的财务报表。

1. 境外经营财务报表的折算。

在对企业境外经营财务报表进行折算前，应当调整境外经营的会计期间和会计政策，使之与企业的会计期间和会计政策相一致，根据调整后的会计期间和会计政策编制相应货币（记账本位币以外的货币）的财务报表，再按照下列规定进行折算：

（1）资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

（2）利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日的即期汇率近似的汇率折算。

（3）产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下的“其他综合收益”项目列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

【例 19-14】国内甲公司的记账本位币为人民币，该公司仅有一家设在美国的全资子公司乙公司，无其他境外经营。乙公司自主经营，所有办公设备及绝大多数人工成本等均以美元支付，除极少量的商品购自甲公司外，其余的商品采购均来自当地，乙公司所需资金由其自行在当地融资、自担风险。因此，根据记账本位币的确定原则，乙公司的记账本位币应为美元。2×22 年 12 月 31 日，甲公司准备编制合并财务报表，需要先将乙公司的美元财务报表折算为人民币报表。乙公司有关资料如下：

假定 2×22 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元 = 7.12 人民币元，2×22 年的平均汇率为 1 美元 = 6.98 人民币元。乙公司在设立时收到的实收资本为 125 000 美元，收到当日的即期汇率为 1 美元 = 7.4 人民币元，2×21 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元 = 6.37 人民币元，累计盈余公积为 11 000 美元，折算为 70 400 人民币元；累计未分配利润为 20 000 美元，折算为 128 000 人民币元。乙公司 2×22 年提取盈余公积 6 000 美元。

乙公司相关的利润表（简表）、资产负债表（简表）、所有者权益变动表（简表）如表 19-2、表 19-3 和表 19-4 所示。

表 19-2

利润表（简表）

编制单位：乙公司

2×22 年度

单位：元

项目	本年金额（美元）	折算汇率	折算为人民币金额
一、营业收入	105 000	6.98	732 900
减：营业成本	40 000	6.98	279 200
税金及附加	6 000	6.98	41 880
销售费用	8 000	6.98	55 840
管理费用	12 000	6.98	83 760
财务费用	10 000	6.98	69 800
二、营业利润	29 000	—	202 420
加：营业外收入	5 000	6.98	34 900
减：营业外支出	4 000	6.98	27 920
三、利润总额	30 000	—	209 400
减：所得税费用	10 000	6.98	69 800
四、净利润	20 000	—	139 600
五、其他综合收益的税后净额	0	—	-9 880
六、综合收益总额	20 000	—	129 720

表 19-3 资产负债表 (简表)

编制单位: 乙公司

2 × 22 年 12 月 31 日

单位: 元

资产	期末数 (美元)	折算汇率	折算为 人民币金额	负债和所有者权益	期末数 (美元)	折算汇率	折算为 人民币金额
流动资产:				流动负债:			
货币资金	20 000	7.12	142 400	短期借款	10 000	7.12	71 200
交易性金融资产	10 000	7.12	71 200	应付票据	2 000	7.12	14 240
应收票据	8 000	7.12	56 960	应付账款	15 000	7.12	106 800
应收账款	22 000	7.12	156 640	应付职工薪酬	12 000	7.12	85 440
存货	40 000	7.12	284 800	应交税费	3 000	7.12	21 360
流动资产合计	100 000	—	712 000	流动负债合计	42 000	—	299 040
非流动资产:				非流动负债:			
固定资产	120 000	7.12	854 400	长期借款	12 000	7.12	85 440
无形资产	30 000	7.12	213 600	长期应付款	20 000	7.12	142 400
非流动资产合计	150 000	—	1 068 000	非流动负债合计	32 000	—	227 840
				负债合计	74 000	—	526 880
				所有者权益:			
				实收资本	125 000	7.4	925 000
				其他综合收益	0		-9 880
				盈余公积	17 000		112 280
				未分配利润	34 000		225 720
				所有者权益合计			1 253 120
资产总计	250 000		1 780 000	负债和所有者权益总计	250 000		1 780 000

表 19-4 所有者权益变动表 (简表)

编制单位: 乙公司

2 × 22 年度

单位: 元

项目	实收资本			其他综合收益		盈余公积			未分配利润		所有者 权益合计
	美元	折算汇率	人民币	人民币	美元	折算汇率	人民币	美元	人民币		
一、本年年初余额	125 000	7.4	925 000		11 000		70 400	20 000	128 000	1 123 400	
二、本年增减变动金额											
(一) 综合收益总额										129 720	
净利润								20 000	139 600	139 600	
其他综合收益的税后净额											
其中: 外币报表折算差额				-9 880						-9 880	
(二) 利润分配											
提取盈余公积					6 000	6.98	41 880	-6 000	-41 880	0	
三、本年年末余额	125 000	7.4	925 000	-9 880	17 000		112 280	34 000	225 720	1 253 120	

2. 包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理。

企业境外经营为其子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，对于境外经营财务报表折算差额，需要在母公司与子公司少数股东之间按照各自在境外经营所有者权益中所享有的份额进行分摊，其中：属于母公司应分担的部分在合并资产负债表和合并所有者权益变动表中所有者权益项目下“其他综合收益”项目列示，属于子公司少数股东应分担的部分应并入“少数股东权益”项目列示。

企业存在实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，应分别下列两种情况编制抵销分录：

（1）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映的，应在抵销长期应收应付项目的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”项目。

（2）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映的，应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额转入“其他综合收益”项目。

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，在编制合并财务报表时应比照上述原则编制相应的抵销分录。

【例 19-15】国内甲上市公司以人民币为记账本位币，2×22 年 1 月 3 日，以 22 960 万人民币元从英国某投资商中购入该国乙公司 80% 的股权，从而使乙公司成为其子公司。乙公司为该投资商以英镑投资设立，2×22 年 1 月 3 日乙公司的可辨认资产、负债的公允价值等于其账面价值，当日净资产为 3 500 万英镑，乙公司的记账本位币为英镑。有关资料如下：

2×22 年 1 月 3 日，甲公司的累计未分配利润为 3 696 万人民币元，累计盈余公积为 2 600 万人民币元。乙公司的实收资本为 3 410 万英镑，折算为 27 962 万人民币元，累计未分配利润为 80 万英镑，折算为 656 万人民币元，累积盈余公积为 10 万英镑，折算为 82 万人民币元。2×22 年 4 月 1 日，为补充乙公司经营所需资金，甲公司以长期应收款形式借给乙公司 500 万英镑。除此之外，假定 2×22 年甲、乙公司之间未发生任何交易。甲、乙公司相关的资产负债表（简表）、利润表（简表）如表 19-5、表 19-6 所示。

表 19-5

资产负债表 (简表)

2×22 年 12 月 31 日

单位: 万元

资产	甲公司 (人民币)	乙公司 (英镑)	负债和所有者权益	甲公司 (人民币)	乙公司 (英镑)
流动资产:			流动负债:		
货币资金	22 000	1 000	应付账款	9 960	750
应收账款	16 000	2 000	流动负债合计	9 960	750
存货	12 000	1 400	非流动负债:		
流动资产合计	50 000	4 400	长期借款	10 000	
非流动资产:			长期应付款	2 000	500
长期应收款	3 900		非流动负债合计	12 000	500
长期股权投资	22 960	0	负债合计	21 960	1 250
固定资产	30 000	1 400	所有者权益:		
非流动资产合计	56 860	1 400	实收资本	60 000	3 410
			盈余公积	4 600	130
			未分配利润	20 300	1 010
			所有者权益合计	84 900	4 550
资产总计	106 860	5 800	负债和所有者权益总计	106 860	5 800

表 19-6

利润表 (简表)

2×22 年度

单位: 万元

项目	甲公司 (人民币)	乙公司 (英镑)
一、营业收入	800 000	8 000
减: 营业成本	650 000	6 000
管理费用	80 000	300
财务费用	43 380	200
加: 投资收益	0	0
二、营业利润	26 620	1 500

续表

项目	甲公司（人民币）	乙公司（英镑）
三、利润总额	26 620	1 500
减：所得税费用	8 016	450
四、净利润	18 604	1 050
五、其他综合收益的税后净额	0	0
六、综合收益总额	18 604	1 050

假定2×22年1月3日的即期汇率为1英镑=8.2人民币元，4月1日的即期汇率为1英镑=8人民币元，12月31日的即期汇率为1英镑=7.8人民币元，年平均汇率为1英镑=8人民币元。由于汇率波动不大，甲公司以平均汇率折算乙公司利润表。2×22年甲、乙公司采用相同的会计期间和会计政策，经分析，甲公司借给乙公司的500万英镑资金实质上构成对乙公司的净投资的一部分。2×22年，甲公司未对此计提坏账准备，甲公司对乙公司投资未发生减值。

甲公司当年提取盈余公积2 000万人民币元，乙公司当年提取盈余公积120万英镑，除此之外，甲、乙公司的所有者权益均未生其他变动。不考虑所得税影响。

(1) 2×22年1月3日，甲公司取得乙公司80%的股权时，账务处理如下：

借：长期股权投资 229 600 000
贷：银行存款 229 600 000

(2) 2×22年4月1日，甲公司向乙公司借出500万英镑时，账务处理如下：

借：长期应收款——乙公司（英镑）40 000 000（5 000 000×8）
贷：银行存款——英镑 40 000 000（5 000 000×8）

(3) 2×22年12月31日，甲公司借给乙公司的500万英镑因汇率变动产生的汇兑差额为100万人民币元（40 000 000 - 5 000 000×7.8）的账务处理如下：

借：财务费用——汇兑差额 1 000 000
贷：长期应收款——英镑 1 000 000

以上会计处理已体现在表19-5、19-6中。

(4) 2×22年12月31日，折算乙公司外币财务报表，乙公司实现净利润

1 050 万英镑, 折算为 8 400 万人民币元 ($1\,050 \times 8$), 经折算, 乙公司所有者权益为 35 490 万人民币元 [$(5\,800 - 1\,250) \times 7.8$], 其中: 股本为 27 962 万人民币元, 盈余公积为 1 042 万人民币元 ($82 + 120 \times 8$), 未分配利润为 8 096 万人民币元 [$656 + (1\,050 - 120) \times 8$], 产生外币报表折算差额为 -1 610 万人民币元 ($35\,490 - 27\,962 - 1\,042 - 8\,096$), 据此, 将甲公司对乙公司的长期股权投资由成本法调整为权益法:

①借: 长期股权投资	67 200 000
贷: 投资收益	67 200 000 ($84\,000\,000 \times 80\%$)
②借: 其他综合收益——外币报表折算差额	
	12 880 000 ($16\,100\,000 \times 80\%$)
贷: 长期股权投资——外币报表折算差额	12 880 000

在编制合并财务报表时, 由于甲公司借给乙公司的 500 万英镑资金实质上构成对乙公司净投资的一部分, 需要将该部分应收款项上产生的汇兑差额转入其他综合收益。因此, 甲公司在合并财务报表层面需要进行下列调整:

③借: 其他综合收益——外币报表折算差额	1 000 000
贷: 财务费用——汇兑差额	1 000 000

其他相关抵销分录如下:

④借: 股本	279 620 000
盈余公积——年初	820 000
——本年	9 600 000
未分配利润——年初	6 560 000
——本年	74 400 000
贷: 长期股权投资	283 920 000
少数股东权益	70 980 000
其他综合收益——外币报表折算差额	16 100 000
⑤借: 长期应付款——甲公司	39 000 000
贷: 长期应收款——乙公司	39 000 000
⑥借: 投资收益	67 200 000
少数股东损益	16 800 000
贷: 提取盈余公积	9 600 000
未分配利润——本年	74 400 000

表 19-7

合并财务报表工作底稿

单位:万元

项目	甲公司			乙公司			合计数	抵销		合并数	少数 股东 权益
	报表金额	借方	贷方	期末数	汇率	折算为人民币金额		借方	贷方		
货币资金	22 000			1 000	7.8	7 800	29 800			29 800	
应收账款	16 000			2 000	7.8	15 600	31 600			31 600	
存货	12 000			1 400	7.8	10 920	22 920			22 920	
长期应收款	3 900						3 900		⑤3 900	0	
长期股权投资	22 960	①6 720	②1 288				28 392		④28 392	0	
固定资产	30 000			1 400	7.8	10 920	40 920			40 920	
资产总计	106 860	6 720	1 288	5 800		45 240	157 532		32 292	125 240	
应付账款	9 960			750	7.8	5 850	15 810			15 810	
长期借款	10 000						10 000			10 000	
长期应付款	2 000			500	7.8	3 900	5 900		⑤3 900	2 000	
实收资本	60 000			3 410	8.2	27 962	87 962		④27 962	60 000	
其他综合收益		②1 288				-1 610	-2 898		③100	④1 610	
本年盈余公积	2 000			120		960	2 960		④960	2 000	
年初盈余公积	2 600			10		82	2 682		④82	2 600	
年初未分配利润	3 696			80		656	4 352		④656	3 696	
本年未分配利润	16 604		6 720	930		7 440	30 764		④7 440	23 424	
少数股东权益									④7 098		7 098

续表

项目	甲公司			乙公司			抵销		合并数	少数 股东 权益	
	报表金额	借方		期末数	汇率	折算为人民币金额	合计数				
		借方	贷方				借方	贷方			
负债和所有者权益总计	106 860	1 288	6 720	5 800		45 240	157 532	41 100	8 808	125 240	
营业收入	800 000			8 000	8	64 000	864 000			864 000	
减：营业成本	650 000			6 000	8	48 000	698 000			698 000	
管理费用	80 000			300	8	2 400	82 400			82 400	
财务费用	43 380			200	8	1 600	44 980		③100	44 880	
加：投资收益	0		①6 720	0			6 720	⑥6 720		0	
营业利润	26 620		6 720	1 500		12 000	45 340	6 720	100	38 720	
利润总额	26 620		6 720	1 500		12 000	45 340	6 720	100	38 720	
减：所得税费用	8 016			450	8	3 600	11 616			11 616	
净利润	18 604		6 720	1 050		8 400	33 724	6 720	100	27 104	
归属于母公司股东的净利润											
少数股东损益								⑥1 680			1 680
利润分配：											
提取盈余公积	2 000			120	8	960	2 960		⑥960	2 000	
未分配利润——本年	16 604		6 720	930	8	7 440	30 764	100	⑥7 440	23 424	
其他综合收益						-1 610	-1 610			-1 610	

续表

项目	甲公司			乙公司			抵销		合并数	少数 股东 权益	
	报表金额	借方	贷方	期末数	汇率	折算为人民币金额	合计数	借方			贷方
权益法下被投资单位外币报表折算的影响							-1 288	100		-1 388	
归属于少数股东的其他综合收益							-322				-322
综合收益总额	18 604		6 720	1 050		6 790	32 114	6 720	100	25 494	
归属于母公司所有者的综合收益总额										24 036	
归属于少数股东的综合收益总额											1 358

表 19-8 合并资产负债表

单位: 万元

2×22 年 12 月 31 日

编制单位: 甲公司

资产	期末余额	负债和所有者权益	期末余额
流动资产:		流动负债:	
货币资金	29 800	应付账款	15 810
应收账款	31 600	流动负债合计	15 810
存货	22 920	非流动负债:	
流动资产合计	84 320	长期借款	10 000
非流动资产:		长期应付款	2 000
长期应收款	0	非流动负债合计	12 000
固定资产	40 920	负债合计	27 810
非流动资产合计	40 920	股东权益:	
		实收资本	60 000
		其他综合收益	-1 388
		盈余公积	4 600
		未分配利润	27 120
		归属于母公司所有者权益合计	90 332
		少数股东权益	7 098
		所有者权益合计	97 430
资产总计	125 240	负债和所有者权益总计	125 240

表 19-9

合并利润表

编制单位：甲公司

2 × 22 年度

单位：万元

项目	本年金额
一、营业总收入	864 000
二、营业总成本	825 280
其中：营业成本	698 000
管理费用	82 400
财务费用	44 880
加：投资收益	0
三、营业利润	38 720
四、利润总额	38 720
减：所得税费用	11 616
五、净利润	27 104
归属于母公司股东的净利润	25 424
少数股东损益	1 680
六、其他综合收益的税后净额	-1 388
七、综合收益总额	24 036

表 19-10 合并所有者权益变动表

编制单位: 甲公司

2 × 22 年度

单位: 万元

项目	归属于母公司所有者权益			少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本	其他综合收益	盈余公积		
一、本年年初余额	60 000		2 600	5 740	72 036
二、本年增减变动金额					
(一) 综合收益总额					
净利润				1 680	27 104
其他综合收益的税后净额					
其中: 外币报表折算差额		-1 388		-322	-1 710
(二) 利润分配					
提取盈余公积			2 000		
三、本年年末余额	60 000	-1 388	4 600	7 098	97 430
				27 120	
				-2 000	
				3 696	

境外经营现金流量表的折算见第三十二章现金流量表。

企业的记账本位币不是人民币的，在按照《中华人民共和国会计法》的要求将外币财务报表折算为人民币财务报表时，也应当按照上述规定进行折算。

（二）恶性通货膨胀经济中境外经营财务报表的折算

1. 恶性通货膨胀经济的判定。

当一个国家经济环境显示出（但不局限于）下列特征时，应当判定该国处于恶性通货膨胀经济中：

- （1）最近三年累计通货膨胀率接近或超过 100%；
- （2）利率、工资和物价与物价指数挂钩，物价指数是物价变动趋势和幅度的相对数；
- （3）公众不是以当地货币、而是以相对稳定的外币为单位作为衡量货币金额的基础；
- （4）公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保存自己的财富，持有的当地货币立即用于投资以保持购买力；
- （5）即使信用期限很短，赊销、赊购交易仍按补偿信用期预计购买力损失的价格成交。

2. 处于恶性通货膨胀经济中境外经营财务报表的折算。

企业对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营财务报表进行折算时，需要先对其财务报表进行重述：对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述，对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述。然后，再按照资产负债表日即期汇率进行折算。

（1）资产负债表项目的重述。在对资产负债表项目进行重述时，由于现金、应收账款、其他应收款等货币性项目已经以资产负债表日的计量单位表述，因此不需要进行重述；通过协议与物价变动挂钩的资产和负债，应根据协议约定进行调整；非货币项目中，有些是以资产负债表日的计量单位列示的，如存货已经以可变现净值列示，不需要进行重述。其他非货币性项目，如固定资产、无形资产等，应自购置日起根据自购置日至资产负债表日期间的一般物价指数变动对各项目的历史成本和累计折旧（累计摊销）等进行重述。但是，对于在资产负债表日以公允价值计量的非货币性资产，例如投资性房地产，以资产负债表日的公允价值列示。

（2）利润表项目的重述。在对利润表项目进行重述时，所有项目金额都需要自其初始确认之日起，以一般物价指数变动进行重述，以使利润表的所有

项目都以资产负债表日的计量单位表述。由于上述重述而产生的差额计入当期净利润。

对资产负债表和利润表项目进行重述后，再按资产负债表日的即期汇率将资产负债表和利润表折算为以企业记账本位币反映的财务报表。

在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时，应当停止重述，按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

（三）境外经营的处置

企业可能通过出售、清算、返还股东、放弃全部或部分权益等方式处置其在境外经营中的利益。企业在处置境外经营时，应当将资产负债表所有者权益项目中与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分对应的外币报表折算差额，转入处置当期损益。

六、披露

企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息：

（一）企业及其境外经营确定的记账本位币及确定的原因，记账本位币发生变更的，说明变更理由。

（二）采用近似汇率的，近似汇率的确定方法。

（三）计入当期损益的汇兑差额。

（四）处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

七、衔接规定

首次执行日后，根据本章规定需要变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。企业在首次执行日后新接受的外币投入资本按本章规定进行处理，在此之前已经接受的外币投入资本已按照合同约定汇率折算的，仍然按折算后的记账本位币金额反映，不再进行追溯调整。首次执行日后的外币交易，按照本章规定的原则进行会计处理。