

会计与税法比较系列

企业会计

5 税法的差异及协调 详解

QIYE KUAIJI YU SHUIFA DE CHAYI JI XIETIAO XIANGJIE

夏晨华
叶建芳
刘海燕

编著



上海财经大学出版社

会计与税法比较系列

企业会计与税法的差异及协调详解

夏晨华 叶建芳 刘海燕 编著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计与税法的差异及协调详解/夏晨华,叶建芳,刘海燕编著.
—上海:上海财经大学出版社,2006.10
(会计与税法比较系列)
ISBN 7-81098-783-6/F·729

I.企… II.①夏… ②叶… ③刘… III.①企业-会计制度-研究-中国 ②税法-研究-中国 IV.①F279.23 ②D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 123137 号

□ 责任编辑 宋澄宇

□ 封面设计 周卫民

QIYE KUANJI YU SHUIFA DE CHAYI JI XIETIAO XIANGJIE 企业会计与税法的差异及协调详解

夏晨华 叶建芳 刘海燕 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海叶大印务发展有限公司装订

2006 年 10 月第 1 版 2006 年 10 月第 1 次印刷

700mm×960mm 1/16 17.75 印张 272 千字

印数:0 001—4 000 定价:25.00 元

序

拜读过叶建芳博士以电子邮件形式发来的,由夏晨华、叶建芳、刘海燕三位作者编著的《企业会计与税法的差异及协调详解》一书的书稿,我认为本书主要有以下四个特色:(1)对我国现行企业会计制度与税收制度的准确理解与把握。本书在对我国现行企业会计制度与税收制度进行全面解读的基础上,从中找准其对比点(差异点)。(2)内容全面,涵盖了现行会计制度与税法之间差异的方方面面。在第一章“概述”之后,分别从应收款项及坏账损失处理的差异和协调、存货业务的差异及协调、对外投资业务的差异及协调、固定资产业务的差异及协调、无形资产和其他资产的差异及协调、负债业务的差异与协调、所有者权益的差异及协调、收入的差异和协调、成本费用和营业外支出的差异及协调、租赁业务的差异与协调、非货币性交易的差异及协调、债务重组的差异及协调、改组改制业务的差异及协调等十三个方面进行了全面比较与分析。(3)层次清晰,结构严谨。在各章中,对每个比较事项均按会计准则和制度的相关规定、税法相关规定、案例分析、会计与税法的差异及协调小结四个问题进行阐述,层次清晰,结构严谨。(4)具有较强的应用性。本书在对企业各类交易事项的会计制度与税收制度差异点进行比较后,都以案例具体解析其差异及协调,使读者能够更准确地理解和掌握,具有较强的应用性和可操作性。

正如作者在书中所指明的,鉴于我国目前正处在会计核算制度体系改革的过渡期,上市公司虽然将于2007年1月1日起执行新企业会计准则,但执行《小企业会计制度》的小企业仍将按照《小企业会计制度》规定进行核算,而其余企业将在一定的时期内继续遵照《企业会计制度》和《企业会计准则》(原准则)规定进行核算。国家税务总局最近下发的《关于修订企业所得

税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)规定,自2006年7月1日起,全国统一使用新的企业所得税纳税申报表。新的企业所得税纳税申报表所依据的也主要是《企业会计制度》和《企业会计准则》(原准则),因此,本书内容仍是“现行《企业会计制度》和《企业会计准则》(原准则)与税法的差异与协调。”我认为从这个角度编写具有较强的针对性和现实性。

同时,我很高兴地了解到几位作者已经开始着手编写《新会计准则与税法的差异及协调》和《小企业会计制度与税法的差异及协调》,相信这一套系列丛书能够涵盖目前以至今后相当长时间内各类企业会计核算与税务处理的基本内容。

我国的企业会计准则要实现国际趋同,我国的税法也要进行国际协调;我们既要看到企业会计准则与税法之间差异的必然性,也应认识到协调两者差异的必要性。财务会计与税法的目标不同,两者不可能没有差异,正因为有差异,才需要我们去协调;而充当协调角色的也应该是会计——不是财务会计,而是税务会计。因此,构建符合我国国情的财务会计与税务会计模式需要理论与实务界的共同努力。

感谢夏晨华、叶建芳、刘海燕给我提供了一个学习的机会,感谢她们为我国财税百花园培植了一株新花,一株好看的花。

盖 地

2006年7月于天津财经大学

前 言

许多财会人员很困惑：“我真遵照会计制度和准则进行了账务处理，为什么纳税申报还不准确？”

不少税务干部也犯难：“纳税人的账做得不错，但计税不准确，我该怎么对其进行检查和指导？”

的确，会计与税法适度分离的原则，一方面体现了对会计和税法各自不同目的和特征的遵从，另一方面也为会计人员的准确申报纳税和税务人员的征管和稽查增加了难度。

对经济业务的确认计量，会计核算与税收制度存在哪些差异？会计人员怎样才能依照会计规范进行会计处理的同时，又能准确申报纳税？如何处理会计与税法的差异？税收机关如何指导企业进行纳税调整？纳税调整的依据又是什么？

本书针对这些问题，尝试着对企业发生的各类经济业务，从会计制度、准则相关规定，税法相关规定，案例分析，会计与税法的差异及协调小结四个方面，先用会计、税法的相关政策说话，在让读者充分了解政策的情况下，运用案例对实际工作中经常遇到的问题，就会计处理和纳税调整两个方面进行分析，在此基础上，点出会计与税法的主要差异及协调方法。

我们力图少用自己的理解来讲解会计和税法的差异，而是引导读者在掌握政策的基础上，用实例来进行一步步的分析，从而归纳出会计与税法的差异及其协调方法。本书在写作过程中对会计和税法的阐释尽量引用法律制度的原文，我们期望，本书既可以帮助读者学习掌握会计核算和税务处理，又可作为工具书就每个问题的相关政策规定进行检索，方便财税工作的应用。

本书由江苏省税务培训中心夏晨华、上海财经大学叶建芳、重庆市国家税务局培训中心刘海燕联合编写。其中,初稿由夏晨华负责撰写,叶建芳、刘海燕分别负责会计核算和税务处理相关内容的审核修改工作。

在本书的编审过程中,我们借鉴了有关书刊、报纸的研究资料,得到了来自各级税务机关、税务培训施教机构、财经院校、企业界和税务师事务所等单位很多专家的热情帮助和支持,在此深表谢意。

由于作者水平有限,书中疏漏与不妥难免,敬请读者批评指正。

编 者

2006年7月

目 录

序.....	1
前言.....	1
第一章 我国企业会计与税法的关系概述.....	1
第一节 我国企业会计核算制度体系现状.....	1
第二节 我国税收制度概述.....	3
第三节 会计与税法的差异和协调概述.....	5
第二章 应收款项及坏账损失的处理	13
第一节 应收及预付款项的核算要点	13
第二节 坏账损失处理的差异及协调	19
第三章 存货的确认与计量	31
第一节 关于存货取得的确认和计量的差异及协调	31
第二节 关于发出存货的确认和计量的差异及协调	37
第三节 存货期末计量的差异及协调	40
第四章 对外投资业务	46
第一节 短期投资业务的差异及协调	46
第二节 长期投资业务的差异及协调	51

第五章 固定资产	69
第一节 固定资产确认和计量的差异及协调	69
第二节 固定资产折旧的差异及协调	76
第三节 固定资产后续支出的差异及协调	84
第四节 固定资产盘点和处置的差异及协调	87
第五节 固定资产减值准备的差异及协调	91
第六章 无形资产和其他资产	96
第一节 无形资产业务的差异及协调	96
第二节 其他资产业务的差异及协调	104
第七章 负债	107
第一节 无法支付的应付款项的差异及协调	107
第二节 短期借款和长期借款及其费用差异分析	109
第三节 应付工资及其三项经费的差异分析	115
第四节 预计负债确认与计量的差异分析	121
第八章 所有者权益	126
第一节 接受捐赠的差异及协调	126
第二节 关联交易差价的差异及协调	130
第三节 资产评估增值的差异及协调	136
第九章 收入	141
第一节 收入确认与计量的差异及协调	141
第二节 销售(营业)收入有关业务的差异及协调	146
第三节 代销业务的差异及协调	155
第四节 视同销售业务的差异及协调	160
第五节 劳务交易收入、建造合同收入的差异及协调	163
第六节 在建工程试运行收入的差异及协调	169

第七节	售后回购业务的差异及协调	171
第八节	其他特殊收入的差异及协调	174
第十章	成本、费用和营业外支出	180
第一节	成本费用确认和列支原则的差异及协调	180
第二节	成本的差异及协调	183
第三节	费用的差异及协调	185
第四节	营业外支出的差异及协调	201
第十一章	租赁业务	206
第一节	租赁的概念和分类	206
第二节	融资租赁的差异及协调	209
第三节	经营租赁的差异及协调	217
第四节	售后租回交易的差异及协调	219
第十二章	非货币性交易	225
第一节	非货币性交易的定义和确认	225
第二节	非货币性交易的会计核算和税务处理	226
第十三章	债务重组业务	238
第一节	债务重组概述	238
第二节	债务重组业务中债务人的会计与税务处理	239
第三节	债务重组业务中债权人的会计与税务处理	245
第四节	关联企业之间债务重组的会计与税务处理	249
第十四章	企业改组改制业务	252
第一节	企业改组改制涉税处理概述	252
第二节	企业整体资产转让业务的差异及协调	257
第三节	企业整体资产置换业务的差异及协调	261

第四节	合并、兼并业务的差异及协调	264
第五节	企业分立业务的差异及协调	267
参考文献		271

第一章 我国企业会计与税法的关系概述

第一节 我国企业会计核算制度体系现状

我国企业会计核算制度的改革起步于1988年,到了20世纪90年代初,我国对企业财务、会计制度又进行了深刻而重大的改革。1992年至1993年相继颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》,以及分行业的企业财务、会计制度(简称“两则、两制”)。“两则、两制”的发布实施,为我国企业会计制度与国际会计惯例接轨创造了条件,初步实现了我国企业会计核算模式从适应传统的计划经济模式向适应社会主义市场经济模式的转换。之后,《企业会计准则——具体会计准则》从1997年1月1日起逐项颁布实施,1998年1月财政部颁布《股份有限公司会计制度》,1999年10月九届人大十二次会议通过修订后的《中华人民共和国会计法》,明确国家实行统一的会计制度,2000年6月21日国务院发布《企业财务会计报告条例》,以规范与提高会计信息质量。

中国经济的快速发展,使得“两则、两制”及其补充规定对现实经济发展的不适应性逐渐显现出来。为此,继《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》颁布实施之后,财政部于2000年12月颁布了各行业统一的《企业会计制度(2001)》,并于2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内实施,同时鼓励其他企业先行实施。《企业会计制度(2001)》的发布实施,在总体上打破了所有制、行业的界限,对于各行业企业专业性较强的会计核算,陆续以专业会计核算办法的形式发布,它标志着我国新一轮会计改革的到来。

自1992年颁布《企业会计准则》、1997年颁布实施第一个具体会计准则以后,我国陆续发布了30多个具体会计准则征求意见稿,其中已有16项具体会计准则定稿发布,正式实施,在社会各界产生了很大反响,对于规范企业行为、提高会计信息质量、维护市场经济秩序起到了积极作用。至此,我国企业会计核算法规规范进入一个会计制度与会计准则并存的时期。

随着改革的进一步深化、世界经济的一体化趋势、国际资本市场全球化进程的加快,随着经济的飞速发展,以及会计理论的不断发展和日臻完善,我国企业会计核算法规、规范必须顺应资本市场对会计信息的需求,以便为全球投资者提供更加透明可比的财务信息,促进中国企业在境外融资,降低融资成本。特别是加入WTO以后,我国会计准则的国际化趋同需要也日益迫切,建立与国际接轨的新会计准则体系的呼声也越来越高。2006年2月15日,财政部同时发布新的企业会计准则和审计准则体系,我国终于构建起了与中国国情相适应,同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业(小企业除外)各项经济业务、独立实施的会计准则体系。

由于新会计准则将于2007年1月1日起在上市公司中执行,中央企业被要求在2008年底前实施,其他企业鼓励执行,但尚未明确执行的最后期限,因此,可以说,目前我国正处在会计核算制度体系改革过渡期。当前的格局是:上市公司核算即将全面落实新准则,已经开始使用《小企业会计制度》的小企业仍将按照《小企业会计制度》的规定进行核算,而其余大量的企业将在一定时期内继续遵照《企业会计制度》和《企业会计准则》(我们称之为原准则)的规定进行核算,之后根据要求逐步转向落实新准则体系。

国家税务总局最近制定下发了《关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号),规定自2006年7月1日起,全国统一使用新的企业所得税纳税申报表。新的企业所得税纳税申报体系目前依据的也主要是《企业会计制度》和《企业会计准则》(原准则),因此,研究现行《企业会计制度》和《企业会计准则》(原准则)与税法的差异与协调具有积极的现实意义。

第二节 我国税收制度概述

一、我国的税法体系

我国法律规范的效力等级从高到低依次是:宪法、法律、国务院制定的行政法规、地方立法机关制定的地方性法规、国务院各部门制定的行政规章、地方政府依法制定的地方性规章。另外,其他行政机关制定的与上述法律、法规和规章不相抵触的规范性文件,在一定范围内也具有约束力。

我国的税法体系由税收法律、法规以及规章组成,由于制定税收法律、法规和规章的机关不同,其法律级次、法律效力也不同,其法律规范的效力等级从高到低依次是:

1. 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律。税收法律所涉及的问题大多是基本的、全局性的税收问题,并在全国范围内实行。在我国现行税法中,《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》、《全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定》等都属于税收法律,在税法体系中具有最高的法律级次和法律效力。

2. 全国人大或全国人大常委会授权国务院制定的某些具有法律效力的暂行条例或规定。主要包括《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》、《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》、《中华人民共和国资源税暂行条例》、《中华人民共和国房产税暂行条例》等,主要规范各税种的基本税制要素。

3. 国务院制定的税收行政法规。主要包括《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》、《中华人民共和国个人所得税法实施细则》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》等。行政法规作为一种法律形式,处在低于宪法、法律,高于地方法规、部门规章、地方规章的地位,

在全国范围内实行。

4. 地方人民代表大会及其常务委员会制定的税收地方性法规。由于我国在税收立法权上坚持“统一税法”的原则,目前,除海南省和民族自治区按照全国人大授权立法规定,在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上,可以制定有关税收的地方性法规外,其他省、市一般都无权制定地方性税收法规。

5. 国务院税务主管部门制定的税收部门规章。有权制定税收部门规章的税务主管部门是财政部和国家税务总局,税收部门规章在全国范围内有效,包括有关税收法律、法规的具体解释、税收征管的具体规定、办法等。

6. 地方政府制定的税收地方规章。例如,国务院发布的房产税、车船使用税等暂行条例,都规定了省、自治区、直辖市人民政府可以根据条例制定实施细则。地方政府在制定税收规章时,必须在税收法律、法规明确授权的前提下进行,不得与税收法律、法规相抵触。

此外,《中华人民共和国行政许可法》、《中华人民共和国行政处罚法》、《中华人民共和国行政复议法》、《中华人民共和国行政诉讼法》和《中华人民共和国国家赔偿法》等涉税法律,也是我国税法体系中的重要组成部分。

二、我国现行税制结构

税制结构是指税收制度中不同税系之间、税种之间以及每个税种中各税制要素之间形成的相互影响、相互制约的关系。

从税系和税种结构看,我国现行税制主要由五大类、二十多个税种构成:

(一) 流转税类

主要包括增值税、消费税、营业税、关税和城市维护建设税等。

(二) 所得税类

主要包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。

(三) 资源税类

主要包括资源税、城市土地使用税、耕地占用税、土地增值税等。

(四) 财产税类

主要包括契税、房产税等。

(五)行为税类

主要包括印花税、车船使用税、车辆购置税等。

由于各个税系在税收制度中的地位和作用不同,有些税类在税收体系中处于主体地位,在税收收入中占较大比重,在调节经济方面居于主导地位,这一类税称为主体税;有些税类在税收体系中处于辅助地位,在税收收入中比重较小,在调节经济方面居于次要或辅助地位,这一类税称为辅助税。

我国的税制结构是以流转税、所得税为主体,其他税种相互协调、相互配合的复合税制。

税制要素是税收制度的实体部分,即各个税种的基本法规必须规定的内容。尽管各国社会制度和经济条件不同,税收制度体系存在差异,但每个税种的基本构成要素是大致相同的。税制要素主要包括纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、税收优惠等。

随着市场经济的不断发展,全球经济一体化越来越成为一种趋势,这就要求各国税制建设要科学化、规范化。从我国现行复合税制的主体看,流转税尽量体现中性原则,所得税则尽量体现公平原则。

第三节 会计与税法的差异和协调概述

一、会计核算规范与税法适度分离存在必然性

会计核算规范与税法适度分离存在必然性,一是因为两者目的不同,会计核算规范的目的是真实、完整地反映企业经营情况,为投资者、政府部门、债权人、企业管理者和其他会计报表使用者进行决策提供客观有用的信息。税法的主要目的是确保财政收入,调节经济运行。目的不同导致收入确认或费用列支范围不同。二是因为基本前提不同,会计主体与纳税主体可能存在差异,某一会计主体可能要分成若干纳税主体,某一纳税主体又可能由若干会计主体组成,此外,会计期间与计税期间又有可能存在差异。基本前提不同导致税源的确认、收入的组织与会计结果存在差异。三是因为会计

与税法遵循的原则不同,税法强调“法定、收入均衡、公平、反避税、便于行政管理”,会计则遵循“客观、相关、配比、谨慎、重要、实质重于形式”等原则。基于以上三方面原因,按照会计核算规范核算的结果与按照税法计算的计税金额就可能在某些方面存在差异,这种差异有些是属于暂时性的,有些则是属于永久性的。

会计政策服从和服务于会计目标,而税收政策则服从和服务于税收目标。从两者的相互关系看,税收政策是财务会计的一个环境因素,它制约和影响财务会计的确认、计量、记录与披露方法,而会计政策则是税收制度的实现基础,它决定或影响税收政策的实现。会计政策和税收政策的基本关系模式主要有两种:一是基本统一模式,即会计政策和税收政策基本保持一致,甚至完全统一。1993年实行“两则两制”前,我国基本上采用这种模式。二是基本分离模式,即会计政策和税收政策既有统一性,更有独立性,针对具体的会计(涉税)事项,分别规定不同的具体处理原则和方法,使两种政策之间保持一定的甚至大量的差异。现阶段我国采用这种模式。

目前,我国会计核算规范与税法关系表现为以下两个特点:一是会计核算规范遵循国际通行的会计与税收相分离的做法,贯彻会计目的所要求的稳健等原则;二是在制定会计准则时注意加强会计与税收之间的协调。

二、会计与税法各自遵循的原则的差异

(一)企业在会计核算时应当遵循的基本原则

1. 客观性原则

会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 实质重于形式原则

企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅以其法律形式作为会计核算的依据。

3. 相关性原则

企业提供的会计信息应当能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,以满足会计信息使用者的需要。