

NEW

李群/编著

新

《企业会计准则》与
现行税制的差异及处理



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

NEW

新

《企业会计准则》与 现行税制的差异及处理

李群 / 编著



经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

新《企业会计准则》与现行税制的差异及处理/李群
编著. —北京: 经济管理出版社, 2006.11

ISBN 7-80207-758-3

I. 新... II. 李... 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 133622 号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京晨旭印刷厂

经销: 新华书店

责任编辑: 魏晨红 申桂萍

技术编辑: 蒋 方

责任校对: 超 凡

787mm × 960mm/16

23.5 印张 440 千字

2006 年 11 月第 1 版

2006 年 11 月第 1 次印刷

印数: 1—4000 册

定价: 48.00 元

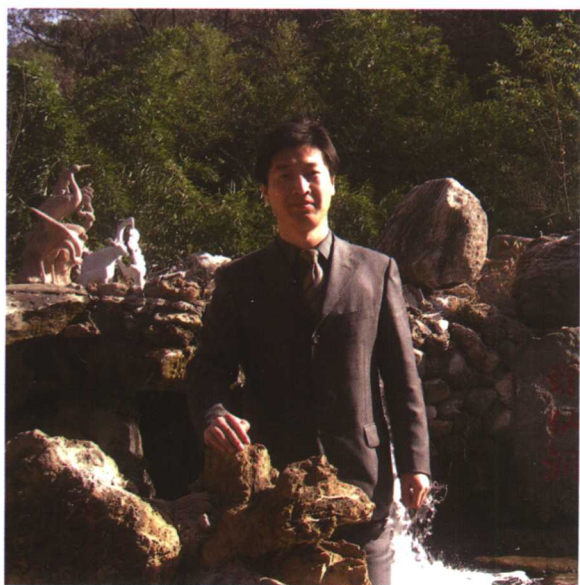
书号: ISBN 7-80207-758-3/F·633

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部

负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974 邮编: 100836



作者简介

李群 1976年9月出生。对外经济贸易大学MBA（在读），中国注册会计师、中国注册税务师。从事财税相关工作8年。其中，黑龙江某国税局任公务员5年，多次担任重大税收案件的主审；宁波某上市公司任税收专员3个月，负责公司本部及所有下属公司的税收筹划；北京某会计师事务所任审计项目经理3年，多次负责集团公司的财税审计项目。

在财税相关工作中，积累了丰富的工作经验，并对会计和税收理论进行了深入的研究。

■责任编辑/魏晨红 申桂萍
■装帧设计/彭莉莉

前 言

1992年，中共十四大明确提出：我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。从此，我国的各项改革全面推进，财税领域的改革也全面展开。在此背景下，1992年11月财政部会计事务管理司根据当时的国情，借鉴国际惯例出台了《企业会计准则基本准则》（以下简称原会计基本准则）。它是我国颁布的第一个会计准则。它的颁布，是我国会计改革的一个重大事件，标志着我国的会计体系工作开始走向国际化，具有继往开来的重大意义。

随着改革的进一步深化，世界经济出现了一体化趋势，国际资本市场的全球化进程和知识经济的飞速发展，会计理论也在不断发展，日臻完善。为使会计信息更准确、客观地反映各种复杂的经济业务，我国陆续颁布了一些具体会计准则。同时，作为会计准则的补充，我国陆续颁布了行业会计制度、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》等相关的规定，但这种会计体系却增加了财税工作者的负担。

我国加入WTO，尤其是在国家实施“走出去”战略以后，国内企业出现了到境外融资和大规模并购的热潮。这就要求我国的会计体系与国际会计体系相接轨。我国同国际会计准则委员会充分协调之后，于2005年11月发表了联合声明。财政部明确表示中国一贯积极支持和参与会计国际趋同，2006年我国将构建起与中国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则相趋同的、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。会计准则体系由一项基本会计准则和38项具体会计准则及准则应用指南组成。

新的会计准则体系体现了四大创新：

第一，会计准则体系体现了理念的创新，体现了面向市场经济的理念。新准则能够很好地反映出企业管理层作为受托者履行职能的情况，要给企业财务报表的使用者提供充分和有用的信息，以便他们做出合理的决策。

第二，会计准则体系有体系上的创新。新会计准则体系包括基本准则、具体准则和相关应用指南，形成了一个几乎涵盖了所有领域的体系。

第三,会计准则体系有内容上的创新。新会计准则体系从过去偏重工商企业的17项准则扩展到横跨金融、保险、农业等众多领域的39项准则,覆盖了企业的各项经济业务,填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理规定的空白。

第四,会计准则体系的创新还体现在国际趋同上。

近年来,随着企业所得税政策的不断完善和企业财务会计准则、制度的调整变化,现行《企业所得税纳税申报表》已不能全面体现和贯彻企业所得税政策及征管的要求。为贯彻落实全国所得税管理工作会议精神,按照企业所得税科学化、精细化管理的要求,配合汇算清缴改革,进一步规范企业所得税纳税申报,2006年4月18日,国家税务总局下发了国税发[2006]56号《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》,确定广东省珠海市国税局、山东省济南市地税局自2006年5月1日至6月30日试用新申报表。2006年7月1日起全国统一使用新申报表。现行申报表(包括总局制定和各级税务机关自定的申报表)同时停止使用。至此,在财政部统一了会计准则体系后,国家税务总局也在企业所得税纳税申报管理工作方面实现了统一。

为加强税法与会计差异的协调,国家税务总局与财政部会计司曾就税收制度与《企业会计制度》的差异的处理进行了认真分析,遵照尽可能降低纳税人的核算成本、防止避税和保持税负公平的原则,对许多差异进行了调整,于2003年下发了国税发[2003]45号文件及财会[2003]29号文件,这两份文件对税收制度与《企业会计制度》的差异进行了协调,并对执行《企业会计制度》过程中需要调整的税收政策问题进行了进一步的明确,执行新《企业会计准则》进行财务核算时,现行的税收法规及相关制度仍作为纳税人进行税务处理的基本依据。本书在分析新《企业会计准则》与税收制度的差异及如何协调时,将主要以国税发[2003]45号文件、财会[2003]29号文件及《企业所得税暂行条例》、《企业所得税税前扣除办法》等相关的税收政策及新颁布的《企业会计准则》为基础。

2007年1月1日起,新《企业会计准则》将在我国境内的上市公司施行,同时,国家鼓励其他企业执行新《企业会计准则》,执行本准则的企业将停止执行原企业会计准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》。由于新《企业会计准则》与现行税收制度有差异,所以理解和具体操作新《企业会计准则》是一件迫在眉睫的事情。然而,对税法与新《企业会计准则》之间差异的理解和操作对广大财务人员和税务工作者而言仍是一项极其复杂而烦琐的业务,没有广大财务人员与税务工作者的正确理解,税法精神与新《企业会计准则》就无法得到正确的贯彻执行,两者的目标就难以实现。因此,让广大财务工作者与税务人员了解和熟悉税法与新《企业会计准则》的差异以及税务处理的正确方法是十分重要的。

作为曾在税务机关、企业及中介机构从事多年财税工作的实践者，笔者在财政部 2006 年 2 月 15 日下发财会〔2006〕3 号文件，颁布《财政部关于印发〈企业会计准则第 1 号——存货〉等 38 项具体准则的通知》后，认真研读了此项通知及附件，并对照现行的税收制度，对现行税收制度与新《企业会计准则》的差异进行了详尽的分析，并将分析的结果与执行新《企业会计准则》的企业如何按照现行税收制度进行操作进行了整理。本书根据最新的税收法规、税收相关制度及新《企业会计准则》的规定，对企业会计核算各个环节中经济业务处理的最新的税法与新准则的差异以及差异的具体处理方法等，进行全面、系统、详细、准确的分析说明，同时尽可能列举一些操作中的实例，希望通过对税法与新《企业会计准则》差异的系统分析，为广大读者提供一个学习税法和会计准则的捷径。以此为将要执行新《企业会计准则》的企业的财务人员及广大的税务工作者提供一些处理现行税制与新《企业会计准则》差异的思路。

本书所包含的内容，具有如下三个特点：一是系统全面地分析了新准则与最新的税收制度的差异。二是在分析新准则与最新的税收制度的差异的同时，对现行的税收制度中各税种之间的差异也进行了分析。三是在全面系统地分析新准则与税法之间、各税种之间的差异的基础上，提出了协调差异的处理方法。

本书涉及的法规截止至交稿日，其后若有变化，应以变化后的财会政策和税法规定为准。

经济管理出版社的相关人员在本书出版过程中给予了很多指导，在此表示诚挚的谢意。

由于现行税制与新《企业会计准则》差异的具体内容比较复杂，而且，本书的撰写是在新《企业会计准则》执行之前，又由于本书是作者将现行税收制度、新《企业会计准则》、原会计相关制度及法规与实践相结合的成果，尤其是作者对新《企业会计准则》的相关规定的理论研究，尚未在实践工作中进行检验（新准则于 2007 年 1 月 1 日起首先在上市公司范围内施行），加之作者水平有限，书中难免有遗漏及不足之处，敬请读者批评指正。

作者

2006 年 9 月

目 录

第一章 新准则与现行税收制度的差异及处理概述	1
第一节 我国现行会计制度与税收制度的基本框架	2
第二节 新企业会计准则与税法差异总述	5
第三节 企业所得税与新准则差异的处理方法	13
第二章 存货的差异及处理	21
第三章 固定资产的差异及处理	29
第四章 无形资产的差异及处理	51
第五章 长期股权投资的差异及处理	65
第一节 成本法核算的股权投资差异及处理	70
第二节 权益法核算的股权投资	87
第六章 金融工具的差异及处理	107
第一节 交易性金融资产差异分析及处理	109
第二节 可供出售证券的差异及处理	112
第三节 持有至到期投资的差异及处理	114
第四节 贷款和应收款项的差异及处理	118
第七章 投资性房地产的差异及处理	123
第八章 收入的差异及处理	133
第一节 商品销售收入的差异及处理	135

第二节 提供劳务收入的差异及处理	141
第三节 代销收入的差异及处理	150
第四节 销售折扣与折让的差异及处理	157
第五节 政府补助的差异及处理	160
第六节 销售退回的差异及处理	165
第七节 视同销售行为的差异及处理	169
第八节 收入的其他差异及处理	175
第九章 成本费用的差异及处理	183
第一节 营业费用的差异及处理	184
第二节 管理费用的差异及处理	190
第三节 借款费用的差异及处理	201
第四节 资产损失与营业外支出的差异及处理	206
第五节 职工薪酬的差异及处理	209
第十章 建造合同的差异及处理	221
第十一章 债务重组的差异及处理	227
第十二章 非货币性资产交换的差异及处理	239
第十三章 会计政策、会计估计变更和前期差错更正的差异及处理	247
第一节 会计政策变更的差异及处理	247
第二节 会计估计变更的差异及处理	249
第三节 前期差错更正的差异及处理	251
第十四章 资产负债表日后事项的差异及处理	259
第十五章 或有事项的差异及处理	263
第十六章 租赁的差异及处理	267

第十七章 企业改组的差异及处理	277
第一节 企业改组的概述	277
第二节 企业合并的差异及处理	279
第三节 企业整体资产转让的差异及处理	294
第四节 企业整体资产置换的差异及处理	304
第五节 企业分立的差异及处理	317
第十八章 其他差异及处理	323
第一节 企业接受捐赠的差异及处理	323
第二节 减值准备的差异及处理	326
第三节 企业亏损弥补的差异及处理	332
第四节 关联方交易的差异及处理	337
第五节 其他差异及处理	344
附录一 新准则与最新税法的差异简表	349
附录二 暂时性差异简表	363

第一章 新准则与现行税收制度的 差异及处理概述

国家税务总局于1998年制定了《企业所得税年度纳税申报表》，该表主要适用于国家税务总局主管的企业。1999年在上市股份公司试用，2000年扩大到国家税务总局主管的大型企业，2001年在国家税务总局主管的企业范围内全面使用。从而改变了以往计算企业所得税时以会计利润为起点，对会计利润进行调整以确定应纳税所得额的传统做法，使企业所得税计算有了税收口径上的收入确认标准、税收扣除项目确认标准，并以此确认纳税调整前所得额，并在纳税调整前所得额的基础上，确认应纳税所得额调整增加额、应纳税所得额调整减少额、免税项目以及减免企业所得税额，从而计算应纳税所得额。

2006年4月18日，国家税务总局下发了国税发〔2006〕56号《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》，确定广东省珠海市国税局、山东省济南市地税局自2006年5月1日至6月30日试用新申报表。2006年7月1日起全国统一使用新申报表。修订后的《企业所得税年度纳税申报表》，重新调整计算企业所得税时部分项目的税收口径，在尽量保证税法与会计核算的一致性的基础上（如营业收入，会计和税法在范围上均包括主营业务收入和其他业务收入），尊重会计核算与税法之间的差异，体现了税法与会计处理适度分离的治税理念。修订的《企业所得税年度纳税申报表》要求申报表的使用者及编制者计算企业所得税时，须以企业的会计资料为基础，尊重税法与会计在收入、成本、费用、损失等的确认方面存在的差异，并以税法规定的口径处理所有的涉税事项。

比如，新《企业会计准则——收入准则》规定，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。包括商品销售收入、提供劳务收入和让渡资产收入。税法上的“销售（营业）收入”包含基本业务收入和其他业务收入。基本业务收入是指从事工商各业的基本业务收入，主要由企业按自己所属行业确认。其他业务收入主要包括销售材料、废料、废旧物资的收入，技术转让收入。这样，税法尽量维持了与会计核算的口径的一致。但是同时，税法在收入总额项目中，包含自产、委托加工产品视同销售的收入等会

计核算方面不确认收入的项目。仅仅从收入总额确认的范围上看,税法上的收入包括经营性收入、非经营性收入(如固定资产转让收入)及会计上不确认为收入的项目,而从收入的确认和计量标准来看,差异会更多。因此,会计上和税法上存在的差异对企业的财务人员及税务机关的工作人员在会计及税法方面的知识提出了挑战。所以,企业的财务人员及税务机关的工作人员理解和掌握税法与会计之间的差异就显得尤其重要。

第一节 我国现行会计制度与税收制度的基本框架

分析现行税法与新准则的差异,则有必要对我国现行的会计制度和税收制度的结构和基本框架有个宏观的了解和认识。

一、我国现行的会计制度的结构和基本框架

我国现行的会计制度体系,门类很多,非常复杂,在实践中,具体的会计制度和会计核算办法甚至出现了多种会计制度和办法并行的状况。

最高层次是《中华人民共和国会计法》,它是由全国人大常委会制定并审议通过,属于法律范畴,是一切会计相关制度制定和应用的基础。

第二层次是国务院 2000 年 6 月 21 日制定,2001 年 1 月 1 日起执行的《企业财务报告条例》属于行政法规范畴,其明确规定在无法律规定的前提下,企业可以根据会计原则选择会计方法。

第三个层次是会计准则、会计核算制度、办法,它属于部门规章范畴。这个层次情况较为复杂。会计准则层面,既有 1993 年制定的基本会计准则,又有 1997 年以来制定的十六项具体会计准则,更有本书将要重点分析的将于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内实施的新《企业会计准则》。会计制度层面,既有《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》,也有 14 个行业会计制度;既有财务通则,又有行业财务制度。会计核算办法层面,我国已经和正在制定特殊业务的会计核算办法,而且规定有许多不一致之处。

因此,我国现行的会计核算制度和办法非常繁杂。至 2007 年 1 月 1 日,我国会计核算的依据种类会达到前所未有的复杂程度,上市公司执行新《企业会计准则》,一些企业和非上市的外商投资企业执行原《企业会计准则》、《企业会计制度》、

《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》及其相关规定。同时,仍将有一部分企业执行行业会计制度。

本书撰写的目的是分析新《企业会计准则》与现行税收制度的差异,并对分析的结果提出可行的处理建议,因此,本书将主要以新准则的规定作为依据,并兼顾《会计法》及《企业财务报告条例》的相关规定。至于原有的会计准则、会计核算制度及办法,本书将不予重点考虑。

二、我国现行的税收制度的基本框架

税收制度是指有权的国家机关制定的有关调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范的总和。它包括广义的税收制度和狭义的税收制度。广义的税收制度是各种税收法律规范的总和,即由税收实体法、税收程序法、税收争诉法等构成的法律体系。狭义的税收制度是指体现税收征纳关系的税收基本法律制度。

税收基本法律制度是税收制度的核心,我国现行的税收基本法律制度根据其级次、法律效力,构成了基本的税收制度结构和基本框架:

1. 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律。所涉及的问题是基本的、全局性的税收问题,并在全国范围内施行。在我国现行税法中,《外商投资企业和外国企业所得税法》、《税收征收管理法》、《个人所得税法》都是税收法律。

2. 全国人民代表大会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者规定。比如《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《企业所得税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《土地增值税暂行条例》等。

3. 国务院制定的税收行政法规。国务院发布的《税收征管法实施细则》、《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》、《个人所得税法实施细则》等就是行政法规。行政法规作为一种法律形式,处于低于宪法、法律和高于地方法规、部门规章、地方规章的位置,在全国范围内施行。

4. 地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规。由于我国在税收立法上坚持“统一税法”的原则,目前,除海南省和民族自治地区按照全国人民代表大会授权立法规定,在遵循宪法、法律和行政法规原则的基础上,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机关是财政部、国家税务总局和海关总署,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,税收征收管理的具体规定、办法等。

6. 地方政府制定的税收地方性规章。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。

三、我国现行税种的构成

我国现阶段主要税种主要包括五大类：一是流转税类。主要是指增值税、消费税、营业税、关税、城市维护建设税。二是所得税类。主要是指企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、农业税（2006 年废止）。三是资源税类。主要是指资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税。四是财产税类。主要是指契税、房产税。五是行为税类。主要是指印花税、车辆购置税、车船使用税、筵席税、屠宰税（2006 年废止）。

我国税收制度不同税系之间、税种之间以及不同税种的各税制要素之间相互影响、相互制约。我国目前的税收体系是以流转税、所得税为主体，其他税种相互协调、相互配合。同时，各税种的税收要素又不同程度地存在差别。比如，现行营业税税法规定，营业税纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得营业收入款项凭证当天，而企业所得税方面，财法字〔1994〕第 3 号文规定：“建筑、安装、装配工程和提供劳务，持续时间超过 1 年的，可以按完工进度或完成的工作量确认收入的实现；为其他企业加工、制造大型机械设备、船舶等，持续时间超过 1 年的，可以按完工进度或完成的工作量确定收入的实现。”而对于期限超过一年的建造工程，如果建造工程按进度确认收入，则不一定能够收到货款或者取得获得营业收入的收款凭证。因此，此项业务营业税和企业所得税的收入确认依据是不同的。

根据发展现代市场经济的需要，体现中性的流转税和体现公平的所得税是我国现行复合税制的主体。我们分析税法与新准则的差异，也将主要侧重于这两类税种。

鉴于各主体税种之间、各税收要素的确认之间存在一定的差异，我们分析税法与新准则的差异时，也将考虑不同的税种与新准则之间的差异。

第二节 新企业会计准则与税法差异总述

一、新企业会计准则基本情况及重要意义

2006年2月15日,财政部发布了包括1项基本准则、38项具体准则和相关应用指南构成的新企业会计准则体系,其中新会计准则将于2007年1月1日起在上市公司中执行,其他企业鼓励执行。这次发布的企业会计准则体系实现了与国际惯例的趋同,建立起了一套较为科学完善的会计要素确认、计量和报告标准体系。总的来说,这对于提高我国会计透明度、提升我国资本市场国际竞争力具有重要意义。

(一) 新会计准则体系的建立,统一了我国市场经济条件下各项经济业务的会计处理规范

新准则规范的经济业务横跨金融、保险、农业等众多领域,覆盖了企业的各项经济业务,它的实施将统一我国现行的行业会计制度、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》,而且填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理规定的空白。

(二) 新会计准则体系的建立有利于提高会计透明度

会计透明度是一个关于会计信息质量的全面、综合性的概念,包括会计准则的制订和执行、会计信息质量标准、信息披露与监管等,是一套全面的会计信息质量标准和一个进行会计信息全面质量管理的工具箱。

会计透明度包括以下三层含义:①存在一套正式、清晰、准确、易理解而且被普遍认可的会计准则和有关会计信息披露监管的制度体系,所有的会计准则和会计信息披露监管制度是协调一致的。②会计准则得到严格遵循。③对外提供高频率的准确信息,使外部投资者、债权人、监管机构等能够便利地获取有关财务状况、经营成果、现金流量和经营风险水平的信息。

现行企业日常经营活动的执行与监督的过程中,信息不对称现象普遍存在。所有者担心经营者会采取不恰当的行为来损害其利益。对于经营者而言,为了取信于所有者,他们具有主动提供会计信息,以提高透明度、降低会计信息不对称程度的动机。为了保证经营者所提供的会计信息的可信性,企业还会聘请独立的注册会计师进行专业审计。政府机关为保证对企业生产经营活动的有效监管,并及时地为企

业提供各项服务,客观上要求企业提供的各项信息及时准确。企业的债权人为了保证自己行使债权时利益能够得到有效的保证,所以同样希望企业的会计信息透明。

因此,新的企业会计准则体系的建立使提供高透明度的会计信息有了可能。

(三) 新会计准则体系的建立有助于提升我国资本市场的国际竞争力

我国经济在世界经济一体化的背景下,已经越来越深入到世界经济体系当中,我国企业到境外融资或进行企业的产权重组等资本运作活动,客观上要求企业能够提供国际通用的会计“语言”,将企业的各项信息提供给会计信息的使用者。

从国际范围来看,随着资本跨国流动人为障碍的逐步减少,国际资本流动的速度越来越快。而逐利性是资本跨国流动的首要动机,一个不透明的市场,其对国际资本的吸引力相对要低,这一市场取得跨国资本的成本相对要高。从这一角度来看,由于新会计准则体系的建立,会计透明度的提高,有助于提升我国资本市场的国际竞争力。

因此,建立一套与国际惯例相趋同的会计准则是提高会计透明度的基本内容,新会计准则体系的建立无疑是提高我国资本市场透明度的一项重大举措。

二、新企业会计准则与税法产生差异的原因

由于会计与税法的目的不同,基本前提和遵循的原则有所差别,所以,新准则与税法在一些财税事项的确认和计量方面存在着差异。

(一) 目的不同

制定和实施企业会计准则及其相关规定的目的是为了真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,为政府部门、投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表的使用者提供决算需要的信息。税法的目的是取得国家财政收入,对经济和社会发展进行调节,保护纳税人的合法权益。

由于会计和税法在目的上存在差异,二者有时会对同一经济行为或事项做出不同的规范要求,如税法为了保障税基不被侵蚀,在流转税法中规定了视同销售行为作为应税收入事项予以征收流转税;而会计核算上,确认收入的标准是能够带来经济利益的流入,所以大多数视同销售行为会计上不作为收入对待。因此,对于这类经济行为,企业必须依据企业会计准则等会计规范要求进行核算和反映,而必须依据税法的规定计算和缴纳各项税收。

(二) 基本前提不同

会计核算的前提包括:会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。会计核算对象的确定、会计方法的选择、会计数据的搜集等都以会计核算的基本前提为依