

TAX ACCOUNTING PRACTICAL TRAINING

税务会计实训丛书



# 会计与税法差异调整

Kuaiji yu Shuifa Chayi Tiaozheng



侯江玲 王成科 /主编



北京大学出版社  
PEKING UNIVERSITY PRESS

税务会计实训丛书

# 会计与税法差异调整

侯江玲 王成科 主编



北京大学出版社  
PEKING UNIVERSITY PRESS

## 内 容 简 介

本书根据最新颁布的税法和会计准则,仔细分析了会计准则与税法的各项具体差异,主要包括会计与税法差异概述、收入财税处理差异及调整、存货财税处理差异及调整、固定资产财税处理差异及调整、无形资产财税处理差异及调整、长期股权投资财税处理差异及调整、投资性房地产财税处理差异及调整、非货币性资产交换财税处理差异及调整、债务重组业务财税处理差异及调整、成本费用财税处理差异及调整以及职工薪酬财税处理差异及调整等方面的内容。

本书既可作为企业财会人员、财税系统职工的参考用书,也可作为各类学校财税专业及相关专业纳税实务课程的培训教材。

### 图书在版编目(CIP)数据

会计与税法差异调整/侯江玲,王成科主编. —北京:北京大学出版社, 2012.1

(税务会计实训丛书)

ISBN 978-7-301-20020-9

I. ①会… II. ①侯…②王… III. ①会计制度—研究—中国②税法—研究—中国 IV. ①F233.2②D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 282761 号

书 名: 会计与税法差异调整

著作责任者: 侯江玲 王成科 主编

策 划 编 辑: 邱 懿

责 任 编 辑: 卢英华 武瑞敏

标 准 书 号: ISBN 978-7-301-20020-9/F·3022

出 版 发 行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 子 信 箱: [zyjy@pup.cn](mailto:zyjy@pup.cn)

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62754934

出版部 62754962

印 刷 者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

经 销 者: 新华书店

650 毫米×980 毫米 16 开本 17.75 印张 264 千字

2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 36.00 元

---

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: (010)62752024 电子信箱: [fd@pup.pku.edu.cn](mailto:fd@pup.pku.edu.cn)

# 前 言

随着我国经济的高速发展,税收所具有的组织收入、调控经济和调节分配等职能作用越来越突出,各项财税法规也发生了深刻变化,新的财税法规不断出台。为适应全国税务系统岗位专业知识和技能培训的需要,不断提高广大税务人员的业务素质,根据最新颁布的《企业会计准则》、新《中华人民共和国企业所得税法》、最新修订的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》《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》等税法相关内容,对会计准则与税法的各项具体差异进行了详细的分析,通过例题解析和实训来帮助读者更好地掌握各项差异的会计和税务处理,我们编写了此书——《会计与税法差异调整》。

本书以最新财税法规体系为指导,真正站在税务会计人员的立场上,想税务会计人员之所想,根据税务会计人员的特点和需要来设计体例和取舍内容,而不是从政府部门宣称、普及税法的角度,旨在用最新政策为企业和有关财会人员解决实际业务问题。

本书文字简洁、通俗易懂,用丰富的实例来讲解,避免晦涩难懂,使税务会计人员在有限的时间和精力里,获取到作为税务会计人员应知应会的全面知识。由于时间仓促以及编者水平有限,书中难免有不足之处,恳请广大读者热心指点,以便做进一步修改和完善。

编 者

2011.06

# 目 录

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| <b>第 1 章 会计与税法差异概述</b> .....     | (1)   |
| 1.1 企业会计准则体系与税收法律制度体系 .....      | (1)   |
| 1.2 会计与税法差异对企业的影响 .....          | (3)   |
| 1.3 企业会计准则与税法基本假设的差异 .....       | (10)  |
| 1.4 会计信息质量要求与税前扣除原则的差异 .....     | (14)  |
| 1.5 会计要素财税定义的差异 .....            | (17)  |
| 1.6 会计计量、计税基础的差异 .....           | (23)  |
| 1.7 会计与税法差异的协调处理 .....           | (27)  |
| <b>第 2 章 收入财税处理差异及调整</b> .....   | (32)  |
| 2.1 会计与企业所得税法对收入含义界定的差异 .....    | (32)  |
| 2.2 一般商品销售收入的财税处理差异及调整 .....     | (35)  |
| 2.3 特殊情形下商品销售收入的财税处理差异及调整 .....  | (40)  |
| 2.4 提供劳务收入的财税处理差异及调整 .....       | (48)  |
| 2.5 让渡资产使用收入的财税处理差异 .....        | (52)  |
| 2.6 政府补助的财税处理差异及调整 .....         | (53)  |
| 2.7 建造合同的财税处理差异及调整 .....         | (60)  |
| <b>第 3 章 存货财税处理差异及调整</b> .....   | (71)  |
| 3.1 存货初始计量的财税处理差异及调整 .....       | (71)  |
| 3.2 存货转移的财税处理差异及调整 .....         | (74)  |
| 3.3 存货跌价准备的财税处理差异及调整 .....       | (77)  |
| 3.4 存货损失的财税处理差异及调整 .....         | (80)  |
| <b>第 4 章 固定资产财税处理差异及调整</b> ..... | (86)  |
| 4.1 固定资产初始计量的财税处理差异及调整 .....     | (86)  |
| 4.2 固定资产后续计量的财税处理差异及调整 .....     | (94)  |
| <b>第 5 章 无形资产财税处理差异及调整</b> ..... | (106) |
| 5.1 无形资产界定与确认的财税差异 .....         | (106) |
| 5.2 无形资产初始计量的财税处理差异及调整 .....     | (109) |



|             |                                   |              |
|-------------|-----------------------------------|--------------|
| 5.3         | 无形资产摊销的财税处理差异及调整 .....            | (110)        |
| 5.4         | 无形资产减值准备的财税处理差异及调整 .....          | (113)        |
| 5.5         | 无形资产处置及报废的财税处理差异及调整 .....         | (116)        |
| <b>第6章</b>  | <b>长期股权投资财税处理差异及调整 .....</b>      | <b>(121)</b> |
| 6.1         | 长期股权投资初始计量的财税处理差异及调整 .....        | (121)        |
| 6.2         | 长期股权投资后续计量的财税处理差异 .....           | (123)        |
| 6.3         | 长期股权投资减值准备的财税处理差异及调整 .....        | (128)        |
| <b>第7章</b>  | <b>投资性房地产财税处理差异及调整 .....</b>      | <b>(133)</b> |
| 7.1         | 投资性房地产初始计量的差异 .....               | (133)        |
| 7.2         | 投资性房地产后续计量的财税处理差异及调整 .....        | (137)        |
| 7.3         | 投资性房地产转换的财税处理差异及调整 .....          | (141)        |
| <b>第8章</b>  | <b>非货币性资产交换财税处理差异及调整 .....</b>    | <b>(147)</b> |
| 8.1         | 非货币性资产交换财税处理的总体差异 .....           | (147)        |
| 8.2         | 非货币性资产交换财税处理的具体差异 .....           | (150)        |
| <b>第9章</b>  | <b>债务重组业务财税处理差异及调整 .....</b>      | <b>(159)</b> |
| 9.1         | 以现金清偿债务的财税处理差异及调整 .....           | (159)        |
| 9.2         | 以非现金资产清偿债务的财税处理差异及调整 .....        | (160)        |
| 9.3         | 以债务转为资本的财税处理差异及调整 .....           | (163)        |
| 9.4         | 以修改其他债务条件清偿债务的财税处理<br>差异及调整 ..... | (165)        |
| 9.5         | 以组合方式清偿债务的财税处理差异及调整 .....         | (168)        |
| <b>第10章</b> | <b>成本费用财税处理差异及调整 .....</b>        | <b>(174)</b> |
| 10.1        | 关于成本费用基本概念的差异 .....               | (174)        |
| 10.2        | 借款费用的财税处理差异及调整 .....              | (181)        |
| 10.3        | 公益性捐赠支出的财税处理差异及调整 .....           | (186)        |
| 10.4        | 坏账准备的财税差异及所得税处理 .....             | (188)        |
| 10.5        | 业务招待费的财税处理差异及调整 .....             | (192)        |
| 10.6        | 广告费和业务宣传费的财税处理差异及调整 .....         | (194)        |
| <b>第11章</b> | <b>职工薪酬财税处理差异及调整 .....</b>        | <b>(200)</b> |
| 11.1        | 职工薪酬的会计处理 .....                   | (200)        |
| 11.2        | 职工福利费的财税处理差异及调整 .....             | (210)        |
| 11.3        | 五险一金的财税处理差异及调整 .....              | (219)        |

|                   |                         |              |
|-------------------|-------------------------|--------------|
| 11.4              | 工会经费的财税处理差异及调整 .....    | (221)        |
| 11.5              | 职工教育经费的财税处理差异及调整 .....  | (222)        |
| <b>附录 .....</b>   |                         | <b>(227)</b> |
| 附录 A              | 企业会计准则——基本准则 .....      | (227)        |
| 附录 B              | 中华人民共和国企业所得税法 .....     | (232)        |
| 附录 C              | 中华人民共和国企业所得税法实施条例 ..... | (240)        |
| 附录 D              | 中华人民共和国营业税暂行条例 .....    | (261)        |
| 附录 E              | 中华人民共和国增值税暂行条例 .....    | (264)        |
| 附录 F              | 中华人民共和国消费税暂行条例 .....    | (269)        |
| <b>参考文献 .....</b> |                         | <b>(273)</b> |

# 会计与税法差异概述

## 1.1 企业会计准则体系与税收法律制度体系

### 要 点

会计与税法既存在许多共同点,又存在着一些差异,若要了解掌握这些差异及其协调处理情况,首先要熟悉企业会计准则体系以及税收法律制度体系。本节将主要介绍企业会计准则体系和税收法律制度体系。

### 解 释

#### ◆ 企业会计准则体系

2006年2月15日,财政部发布了新的《企业会计准则——基本准则》及38项具体会计准则;2006年10月30日,财政部又发布了《企业会计准则——应用指南》,建立了新企业会计准则体系,实现了我国企业会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。

企业会计准则体系在会计法律体系中占有很重要的地位。在企业会计法律体系中,《中华人民共和国会计法》属于法律,是会计的根本大法;《企业财务会计报告条例》属于行政法规;《企业会计准则——基本准则》属于部门规章;具体会计准则及其应用指南、《企业会计准则》解释公告属于规范性文件。《企业会计准则》作为会计法律体系的重要组成部分,具有强制性特点,要求企业必须执行,否则就属于违法行为。

会计准则作为一种技术规范,具有严密的结构和层次。《企业会计准则》体系是由基本准则、具体准则、准则应用指南及解释公告等组成的。财政部发布新企业会计准则体系时,首先要求上市公司于2007年1月1日全面执行,鼓励其他企业执行。国有资产管理委员会要求:中央国有企业在2008年年底应全部执行《企业会计准则》。2006年年末,中国证监会为了推进《企业会计准则》的实施,要求证券公司、基金管理公司、期货经纪公司及证券投资基金从2007年起执行《企业会计准则》。2009





年1月1日起,《企业会计准则》的实施范围扩大,包括农村信用社和相当部分省市的国有企业。执行新《企业会计准则》的企业不再执行旧的《企业会计准则》、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》,未执行会计准则的企业仍执行《企业会计制度》或《小企业会计制度》。

### ◆ 税收法律制度体系

我国现行税收法律制度体系是经过1994年工商税制改革后逐步形成并完善。税收法律制度体系包括以下几个部分。

#### 1. 税收法律

税收法律是由全国人大及其常委会通过、由国家主席签署颁布,在全国范围内普遍适用。例如,《中华人民共和国企业所得税法》(2007年修订)、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》。

#### 2. 税收行政法规

税收行政法规是经国务院常务委员会通过、以国务院总理令公布,效力介于法律与部门规章、规范性文件之间。例如,《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(2007年修订)、《中华人民共和国增值税暂行条例》(2008年修订)、《中华人民共和国消费税暂行条例》(2008年修订)、《中华人民共和国营业税暂行条例》(2008年修订)。

#### 3. 税收部门规章

税收部门规章由全国税务主管行政部门(国家税务总局)以部长令的形式公布。

#### 4. 税收规范性文件

税收规范性文件由各级税务主管部门以部门文件形式印发。



### 相关知识

### ◆ 会计与税法产生差异的原因

会计和税法是经济领域中的两个不同分支,分别遵循不同的规则、规范不同的对象。会计制度规范的是企业的会计核算,要求会计能提供真实、完整、可靠的信息,满足各方面了解企业经营成果、财务状况及现金流量的需要。税法规定了国家征税机关和纳税人的纳税行为,体现的是财富在国家和纳税人之间的分配,具有强制性和无偿性。这两者存在差异的原因主要表现在以下几个方面。

### 1. 目的不同

税法和会计准则是由国家机关制定的,但两者的出发点和目的均不相同。会计准则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,目的是规范企业的会计核算,真实、完整地提供会计信息,以满足各方面了解企业财务状况和经营成果的需要;而税法是为了保证国家强制、无偿、固定地取得财政收入,按照公平税赋、方便征管的要求对会计准则的规定有所约束和控制。

### 2. 对会计要素确认要求不同

企业会计制度规定会计核算遵循的是权责发生制;税法是收付实现制与权责发生制相结合。

### 3. 服务对象不同

企业会计制度要求提供的会计报表为会计信息的使用者,包括各类投资人、债权人、企业管理层、政府部门及其他利益相关者服务;税法的目的是为了保障国家依法参与财富分配、取得财政收入,同时还为纳税人提供纳税服务,保障其合法权益。

### 4. 发展速度不同

由于资本市场的快速发展,会计准则的建设进展迅速,新准则更是加快了与国际会计准则接轨的速度,使之具有了“国际化”;税法的制定更多的是从国家宏观经济发展的需求出发,在保证国家不同阶段经济发展目标实现的前提下进行,相对会计准则而言,更具中国特色。

## 1.2 会计与税法差异对企业的影响



### 要 点

会计准则和税法都是由国家制定的,用于调整一定经济关系和维护社会经济秩序的行为规范。但是,由于会计准则和税法体现着不同的经济关系,服务于不同的目的,因此,二者对同一问题的认定和处理往往存在着一定的差异。本节将介绍会计假设下财税差异对企业的影响;权责发生制下财税差异对企业的影响;谨慎性原则下财税差异对企业的影响;借贷记账法下财税差异对企业的影响;收入确认的财税差异对企业的影响;固定资产折旧财税差异对企业的影响;债务重组中的财税差异对企业的影响;企业改制、兼并和重组中的财税差异对企业的影响以及非货币性交易下的财税差异对企业的影响。



### ◆ 会计假设下财税差异对企业的影响

会计假设主要有会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四部分。企业所得税的会计处理是依照某个会计主体,在一定会计期间内所取得的所有收入,扣除税法允许的合理开支之后,按其净所得的一定比例计算征收的。故在计算所得税时,依据会计主体假设与会计分期假设。但由于我国处于经济体制改革过程中,承包经营、租赁经营等多种经营方式并存,而由于这些经营方式不规范,在计算所得税时就会产生如下几个问题。

(1) 会计主体是以企业法人为依据,并不确认具体的经营者个人,会计主体可以是法人,或其内设部门;而企业所得税对承包经营者征税刚好相反,只确认承包经营者个人,不确认法人,不会是其内设部门。

(2) 计征所得税时,是以分期假设的会计期间为纳税期,即是以承包经营期为其纳税义务期。故发包人是按会计期间纳税的,承包人是按照承包期纳税的,当会计期间与承包期不一致时,就会产生矛盾。

### ◆ 权责发生制下财税差异对企业的影响

企业所得计算基础通常有权责发生制和收付实现制两种。权责发生制是指以权利和责任的发生来决定收入和费用归属期的一项原则。我国会计准则强调以权责发生制作为会计核算的基础,目的是使各个会计单位、各个核算对象的盈利状况得到正确反映,提供的会计信息真实公允。根据这样的要求,企业财务会计的收入中包括了已经交货但尚未收款的赊销收入(应收账款),在费用中包含了已经支出但尚未摊入费用的损耗(待摊费用);企业预收的贷款不计入当期收入,而留待交货时才计入,企业以后支付的费用可按照规定预提。这样确认的收入、费用,及其由此计算的损益,坚持了权责发生制原则、满足了财务会计的要求。但税法在应用权责发生制时,却存在如下问题。

#### 1. 影响资金周转

在信用销售普遍、应收销货款比重较大的企业,因销售已经实现,按照权责发生制原则,纳税义务已发生,但用来缴纳税款的销货款还没收回,实际缴纳税款的能力尚不具备,税款只能从企业的自有资金中拨出。若企业自有资金本来已很紧张,就不得不使用银行借款来垫付税款。这样做不仅会加大企业资金成本,影响企业生产经营;由于借款并非可随时和轻易取得,可能会造成某些企业的巨额欠税。这样极大地挫伤了企业

纳税的积极性,还影响了国家税收工作的顺利进行。

### 2. 对所得税的影响

会计准则在计算企业所得(生产经营所得和其他所得)时遵循权责发生制原则。而税法却规定了生产经营所得的计量、确认贯彻权责发生制原则。其他所得,如股息、利息、租金、转让各类资产收益、特许权使用费及营业外收益等,则贯彻收付实现制原则,如利息收入的确认、资产收益的确认、特许权使用费的确认等,均在收到现金(包括票据)时确认收入实现。

### 3. 对增值税的影响

增值税的进项抵扣是按照收付实现制原则进行的,即增值税的缴纳在产品销售的基础之上,计算应交增值税的销项税款,并扣除购入原材料所支付的进项税额之后,核算本期应交纳的实际税额。而会计核算按照权责发生制原则,当期购入的原材料不一定全部被消耗在当期已销售的产品成本中。因此,企业每期所交纳的增值税只是当期实现的销售收入应纳的增值税扣除累计已购入的原材料进项增值税额的对应部分。这使得会计信息资料缺乏可比性,从而削弱了会计信息的反映功能。

当今世界各国的税法大都采用财务会计中的权责发生制作为税务会计的基础,使得会计准则与税法在这方面基本一致,但在权责发生制应用于税法时,同会计准则存在某些差异。在处理这些差异时,首先必须考虑纳税人的支付能力,使纳税人在最有能力支付时支付税款;其次是要满足确定性的需要,使收入和费用的实际实现具有确定性;除了依法确保政府的财政税收收入之外,还应尽可能公平、合理确定纳税人的税收负担,确保其及时、足额履行纳税义务。

### ◆ 谨慎性原则下财税差异对企业的影响

会计准则在贯彻权责发生制原则的同时,必然也遵循着谨慎性原则。谨慎性原则要求会计核算中,为避免盲目乐观地确定收益,应合理确认很可能发生的损失和费用。然而,“很可能发生”有一定的主观因素,其标准在企业看来有可能偏紧,但在国家看来有可能过松,由此引发国家与企业在物质利益上的争执。在财政需要与维护税基的选择中,立法机关常偏重财政收入考虑,而忽视谨慎性原则的要求。

会计准则充分体现了谨慎性原则的要求,允许企业在符合条件的前提下,合理计提各项资产减值准备。企业可采用成本与市价孰低法,比较期末存货、短期投资、长期投资、委托借款、在建工程、固定资产、无形资产的账面价值与市价,期末账面价值高于市价时,直接体现损失,减少会计



期间应税所得;相反,在期末账面价值低于市价时,则仍以历史成本计价,无须体现当期收益,不会导致会计利润增加。成本与市价孰低法符合谨慎性原则的要求。《企业所得税法实施条例》第五十六条规定,企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。历史成本是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。

长期以来,由于谨慎性原则的应用会使企业利润减少,按此确定的收入分配会导致财政收入的下降,税法对谨慎性原则一直持有否定的态度。随着会计改革及与国际惯例接轨,在新颁布的会计准则处处体现了谨慎性原则,税法也应从维护税基的角度出发,在扣除项目的确认时间,以及与生产经营有关的成本费用支出据实列支等方面,充分体现谨慎性原则。针对特殊高风险行业准备金税前扣除比例,也一定程度上遵循了谨慎性原则。

#### ◆ 借贷记账法下财税差异对企业的影响

会计准则规定,会计记账采用借贷记账法。根据借贷记账的原理,任何经济活动的发生都会引起会计要素的变化,但其变化规律只有以下三种情况。

- (1) 资产实物和债权形式的转化。
- (2) 权益和负债形式的转化。
- (3) 资产实物和权益发生转化。

特别要注意的是资产与权益的变化会引起税收的变化。因为资产交易和权益交易的会计处理方法不同,且在制定税法时没有考虑借贷记账的原理,造成税务处理的结果不同。

例如,一家中方房地产公司以一幢楼房同一家外资企业合资,成立了新的中外合资企业,房产通过合资后由资产变成权益。但合资不到一年,中方房地产公司以合资企业经济效益不佳为由提出退股。根据《中外合资企业经营法》的规定,如果合资一方提出退股,合资的另一方有优先购买权,于是外方以市价购得了中方的权益。按照我国现行税法的规定,股权交易不需交纳任何税金。尽管上述交易的结果都是房产所有权的转移,但在形式上由资产交易变成了权益交易,而实际上是逃避应缴纳的营业税、土地增值税及契税等。由此可见,纳税人可利用会计方法,先将资产变成资本,然后进行交易,从而实现逃避纳税的目的。

## ◆ 收入确认的财税差异对企业的影响

### 1. 商品销售收入

对于“商品销售收入”，税法和会计制度的规定基本一致，都采用的是权责发生制的确认原则。对“商品销售的现金折扣和折让”，税法与会计制度有明显的不同。会计制度规定，企业发生现金折扣应采用总价法记账，即按发票所列金额记账，不考虑各种预计可能发生的现金折扣，实际发生折扣时，应直接计入当期财务费用；销售折让是指在商品销售时直接给予购买方的折让，应在实际发生时直接从当期实现的销售收入中抵减。而税法规定，企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣，商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

### 2. 接受捐赠的收入

《企业会计准则》规定，接受捐赠属于营业外收入，与所得税一致。税法将企业取得的捐赠收入视为应税收入，对企业接受的货币捐赠，应一次计入企业当年度收益，计算缴纳企业所得税；对企业取得的非货币资产捐赠，按照资产公允价值计入有关资产项目，计算缴纳企业所得税。

## ◆ 固定资产折旧财税差异对企业的影响

企业会计制度规定，固定资产折旧方法可采用平均年限法、工作量法、年数总和法及双倍余额递减法等，折旧方法一经确认不可随意变更。税法对固定资产折旧方法有严格的限制。

《企业所得税法实施条例》第五十九条规定，固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

《企业所得税法实施条例》第六十条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

- (1) 房屋、建筑物，为 20 年；
- (2) 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为 10 年；
- (3) 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为 5 年；
- (4) 飞机、火车、轮船以外的运输工具，为 4 年；
- (5) 电子设备，为 3 年。



《企业所得税法》第三十二条规定,企业的固定资产由于技术进步等原因,确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。

《企业所得税法实施条例》第九十八条规定,《企业所得税法》第三十二条所称可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧方法的固定资产,包括:

- (1) 由于技术进步,产品更新换代较快的固定资产;
- (2) 常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

采取缩短折旧年限方法的,最低折旧年限不得低于本条例第六十条规定折旧年限的60%;采取加速折旧方法的,可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

#### ◆ 债务重组中的财税差异对企业的影响

为了真实客观地反映企业应税情况,应根据债务重组收益和企业所得税会计计算的应纳税所得额的正负分情况进行处理。对于《企业会计准则》规定应计入资本公积的部分,可根据企业应税税率计算应缴所得税,并通过“递延税款——重组收益应交所得税”科目过渡。

重组日作会计处理时,先按照企业应计缴所得税税率计算确定该债务重组收益的应纳税额,暂时计入“递延税款——重组收益应交所得税”科目,等到期末视企业所得税会计计算的应纳税所得额的正负来判断应转入“应交税费”还是“资本公积”。如果企业根据所得税会计计算的应纳税所得额为正数,则由“递延税款——重组收益应交所得税”直接转入“应交税费——应交企业所得税”;如果企业根据所得税会计计算的应纳税所得额为负数,则应根据以下公式计算的数额分情况进行处理:

递延税款——重组收益应交所得税 = 期末余额 ÷ 企业所得税税率 + 按所得税会计计算的应纳税所得额

若计算数额小于或等于零,则直接由“递延税款——重组收益应交所得税”转入“资本公积”科目;若计算数额大于零,则按所计算的数额同所得税税率的乘积由“递延税款——重组收益应交所得税”转入“应交税费——应交企业所得税”,而计转后“递延税款——重组收益应交所得税”的余额则转入“资本公积”科目。因企业中期财务报告中的债务重组收益已反映在了所有者权益中,并直接进入企业的净资产,这极大改变了企业中期财务报告的净资产额和净资产的内部结构。

#### ◆ 企业改制、兼并和重组中的财税差异对企业的影响

企业的改制、兼并和重组均须对企业的资产进行评估。会计准则规定,企业的改制、兼并和重组以评估后的价值来确认和计量。根据企业所得税法规的规定,纳税人的各项资产转让、销售所得均应并入应纳税所

得,并依法缴纳企业所得税。企业以实物资产交换股权,从税收的角度应分解为资产转让和投资两项交易。为了鼓励有正常经营需要的企业的改组活动,包括企业改组为股份有限公司、企业合并、企业分立等,不增加企业改组的税负,防止企业以改组为名,隐匿转移增值资产,逃避缴纳企业所得税。

### 1. 资产评估增值的处理差异

《企业所得税法》第一条规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人,按规定缴纳企业所得税,其精神是“谁所得、谁所有、谁纳税”。企业改组为股份有限公司,应对其整体或部分资产进行评估,并按照评估价值折合股金,这部分资产增值明显是原企业所得,理应计入企业当年应纳税所得额,依法缴纳企业所得税。若不确认实现所得,不计缴所得税,与所得税法的基本精神不符。如改组前是国有企业,产权属于国家,改制后改组前的国有企业已经不存在,国家成为股份有限公司的股东(国家股),可以理解为资产评估增值全部上交国家,再由国家将其投资到股份有限公司。除此之外,均应对其资产评估增值依法缴纳所得税。如改组企业是亏损的,允许递延弥补亏损。因为改组企业只是将部分资产的评估价值投到新企业,原企业继续存在,并履行其纳税义务。

### 2. 所得税的处理差异

改组企业不确认实现所得的不征所得税;改制成的股份有限公司,也不得按照评估确认后的价值确认调整有关资产成本。税法的这一规定给改组后股份有限公司的会计处理带来了困难。投入的资产按照有关部门确认的评估价值折合股金,反映了股东权益,但却按照评估前原值记账,其增值部分无法处理。若增值部分计入资产成本并计提折旧或摊销费用,则必须进行纳税调整,这会造成股东之间的矛盾。

合理的做法是:将实物资产折合成股金,由股份有限公司代扣代缴所得税,但这种方式资产评估增值的所有者(即改组前企业)不愿选择。企业改组涉及资产转让、资产投资的,其资产评估增值或减值均应调整改组企业的账务,同时增加营业外收入或营业外支出、计入企业当年损益、缴纳企业所得税或弥补企业亏损,其资产转让或投资按正常会计核算规定处理。接受方不应对受让或吸收投资的资产承担税负,而是由改组前企业对资产评估增值所得纳税。

## ◆ 非货币性交易下的财税差异对企业的影响

《企业会计准则》规定,非货币性交易的计价方法是按照换出资产的公允价值计价入账,而不是以账面价值计价入账。因非货币性交易将实





质性的商品交易变成了非货币性交易,减少了国家税收,但税法对此并没有相应的规定。由于这种交换取得的收入是一种特殊形态的收入,税务会计需采用特别的方法予以确认和计量。

通常,非货币性交易的对象是商品或劳务时,应视同销售行为,在换出货物或交付货品时,一方面按照市价开具统一发票,交付对方收执;另一方面向对方索取换入物的统一发票,作为收入入账的凭证。

### 相关知识

#### ◆ 正确处理会计准则与税法差异的作用

研究经济业务事项的会计处理和税务处理的差异及纳税调整,对于指导企业税务会计实务,正确进行会计处理和税务处理,促进依法诚信纳税,提高会计信息质量,维护纳税人的合法权益,构建和谐税收征纳关系具有重要理论意义和实际意义。第一,有助于企业防范过失性的少缴、漏缴、不缴税款;第二,有助于企业避免重复或多缴税款;第三,有助于企业改进和完善企业会计核算制度和会计核算形式;第四,有助于加强和完善税收征管制度;第五,有助于政策制定部门协调两者关系,并降低会计核算成本和税收征管成本。

## 1.3 企业会计准则与税法基本假设的差异

### 要点

会计工作所处的经济环境非常复杂,会受到很多不确定因素的影响,而会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。本节主要通过会计主体与纳税主体、持续经营假设、会计分期与纳税年度、货币计量这四个方面来说明企业会计准则与税法关于基本假设的差异。

### 解释

#### ◆ 会计主体与纳税主体基本假设的差异

会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。《企业会计准则——基本准则》第五条规定,企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。一般情况下,纳税主体和会计主体是一致的,