



前沿管理论丛

INCOME TAX  
ACCOUNTING THEORY  
AND PRACTICE

# 所得税会计 理论与实务

张志凤 李慧思 ○ 著



社会科学文献出版社  
SOCIAL SCIENCES ACADEMIC PRESS (CHINA)

前沿管理论丛

Income Tax Accounting  
Theory and Practice

# 所得税会计 理论与实务

## 图书在版编目(CIP)数据

所得税会计理论与实务/张志凤, 李慧思著. —北京: 社会科学文献出版社, 2011.9

(前沿管理理论丛)

ISBN 978-7-5097-2616-7

I. ①所… II. ①张… ②李… III. ①所得税-税收-会计-研究 IV. ①F810.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 158945 号

前沿管理理论丛

## 所得税会计理论与实务

著 者 / 张志凤 李慧思

出 版 人 / 谢寿光

总 编 辑 / 邹东涛

出 版 者 / 社会科学文献出版社

地 址 / 北京市西城区北三环中路甲 29 号院 3 号楼华龙大厦

邮政编码 / 100029

责任部门 / 财经与管理图书事业部 (010) 59367226 责任编辑 / 赵学秀

电子信箱 / caijingbu@ssap.cn

责任校对 / 马普清

项目统筹 / 周 丽 赵学秀

责任印制 / 岳 阳

总 经 销 / 社会科学文献出版社发行部 (010) 59367081 59367089

读者服务 / 读者服务中心 (010) 59367028

印 装 / 三河市尚艺印装有限公司

开 本 / 889mm × 1194mm 1/32 印 张 / 6.875

版 次 / 2011 年 9 月第 1 版 字 数 / 156 千字

印 次 / 2011 年 9 月第 1 次印刷

书 号 / ISBN 978-7-5097-2616-7

定 价 / 39.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误, 请与本社读者服务中心联系更换

 版权所有 翻印必究

# 总 序

自管理科学诞生那天起，它的作用就是有目共睹的。但随着科技进步与社会发展，社会与经济活动越来越复杂，管理科学面对的环境不断发生变化，出现了许多新的问题。从主观上讲，人们为了解决这些新的问题而不断地提出新的理论与方法，推动管理科学的发展；从客观上讲，管理科学本身是社会与经济结合的产物。因此，管理科学在不断地适应这种变化的环境、寻求解决新问题的方法的同时，自身也发生了变化，从而不断得到完善与发展。无疑，管理科学这种变化是有规律性的。由于社会与经济生活中要素的作用及其地位的变化，管理科学发展的规律首先体现在：它所研究的核心内涵由物资（土地、设备、材料等）管理发展到资产管理，又由资产管理发展到知识管理。也就是说，在生产力水平比较低的物资管理中，物资因起着决定性的作用而处于第一位；在生产力水平比较高的资产管理中，资产又取代物资而起着决定性的作用，从而成为第一要素；在生产力水平更高的知识管理中，知识又取代了资产而起着决定性的作用，成为第一要素。不难发现，无论在哪一阶段，知识在推动管理科学的发展中都起着重要作用。随着知识的含量及其作用增大，管理的重点由物资管理到资产管理；随着知识的含量及其作用进一步增大，又由资产管理到知识管理。

尤其 20 世纪八九十年代以来，这种变化更为迅速。管理科学发生了质的飞跃，知识管理成为主流。新的管理思想、理念和方法如雨后春笋般不断涌现出来，诸如知识创新管理、人本管理、顾客满意度、供应链管理、物流管理、电子商务、技术创新管理、学习型组织、动态联盟、核心能力、企业（组织）文化等，它们丰富、完善、发展了管理理论，标志着管理科学最新的发展。最重要的是，它们解决了传统管理理论与方法所不能解决的新问题，管理科学的作用比以往任何一个时期都更加重要。正因为这一点，管理科学比以往任何一个时期发展得都快。

自 1979 年实行改革开放的政策以来，先进的管理理论、思想与方法被引进到我国各级组织、机构与企业中，发挥了积极的历史性作用。不可否认，我国有一大批大、中、小型企业的管理水平、质量与效果可以与发达国家著名公司（企业）相媲美。但总的讲，由于各种原因，如市场机制不健全、市场不规范等，大多数企业的管理水平是比较低的，管理科学的作用也是很有限的。也就是说，管理上存在很多的漏洞。关税的保护与地方保护，更使一些企业甚至不进行必要的基础管理也能立足。还有一些企业，可以说是叶公好龙。它们认识到需要科学管理，但又不愿意下工夫进行科学管理，只是做些表面文章，将“管理”当成金字招牌。还有的企业，倒是下了一些工夫实施科学管理，但由于政策的不配套、制度与机制等环境不配套，推进的效果甚微。一些企业，包括一些国际著名公司之所以失败，固然有很多的原因，但管理制度不健全，管理过程不规范，管理理念、管理技术与方法落后所决定的管理水平低下是一个共性的主要原因。原本一些发展很好的公司，由于在管理中出现了严重的问题，导致重大决策失误或良好的管理氛围消失从而失败，甚至一夜间垮掉。这种教训是极为惨痛的。因此，建

立良性循环的管理氛围是至关重要的。因为，任何一个组织都有自己的定位和发展目标，这种定位与发展目标是受其所拥有的资金、人才、技术约束的。但每一个组织能否实现它的定位与目标，不完全取决于人才与技术等因素的“硬”约束，在很大程度上还取决于它的管理理念、管理技术、管理方法、管理水平等管理艺术的“软”约束。

2001年12月11日我国加入了世界贸易组织（WTO），企业被推到国际竞争的舞台上。过去那种关税庇护将逐步消亡，市场机制不健全、市场不规范的问题将较快得到解决，企业所面临的压力和挑战比以往任何一个时期都大得多。但企业也遇到了前所未有的发展机遇，问题是企业能否抓住机遇，能否迎接挑战，能否在激烈的竞争中立于不败之地。因此，管理水平与质量的高低是一个重要的因素。将来的竞争是人才的竞争，但在很大程度上也可以说是管理水平的竞争。众所周知，管理水平是技术进步的内涵，光有高科技人才、先进的技术设备与工艺而管理落后，照样导致技术进步缓慢、技术进步贡献率低。也就是说，管理水平要与先进技术设备与工艺等其他因素匹配，否则会影响技术进步。毫不夸张地说，管理水平往往比先进技术设备与工艺在技术进步中的作用更大。因为，只要有钱，可以引进先进设备与工艺；但管理水平与机器设备不同，即使再有钱，也买不来管理水平的提高。对于我国企业尤其如此。由于历史上闭关自守的原因，在物资管理，尤其在资产管理方面，我国企业已经失去了很多机会。这是造成管理落后、管理水平低下的重要原因。落后的管理方式已经成为企业生存与发展中的瓶颈，面对知识经济的冲击，这一形势更加严峻。我们不能轻描淡写，但也不要悲观失望。落后固然不利，但反过来说发展潜力大；只要认识清楚，目标明确，积极发挥制度优势，善

于学习与借鉴，充分利用“后发优势”，在知识管理时代缩小差距，赶上甚至超过发达国家管理水平都是有希望的。因此，对我国企业来说，对管理科学的需求比对以往任何一个时期都更为重要。就目前来说，学习的任务很重。“干中学”、“学中干”应贯穿整个学习过程。

面对经济全球化、信息化、知识化，学习、消化、吸收与应用当代管理科学最新成果十分重要。因此，我国企业迫切需要最新的管理科学理论与方法。由叶茂林、林峰、葛新权主编的“前沿管理论丛”，从多个方面论述了管理科学发展的最新成果。它的出版非常及时，而且具有重要的现实意义。这套丛书的基本思路清晰，通过论述管理科学发展的最新成果，以满足企业及个人学习的需要；在内容选择上，做到“有所为，有所不为”，不求全，而求新、求特色。丛书的每一本都是管理科学最新成果与作者研究成果的结合，因而具有较高的学术水平；在应用上，具有可操作性，对企业知识经济时代开展科学管理有实际的指导意义。因此，我相信它的出版必将推动我国管理科学研究与应用的发展。

可以肯定地说，在近 20 年内管理科学将成为企业最迫切的需求，而这一时期也是管理科学有史以来最好的发展时机。当然，这套管理科学丛书只是管理科学研究成果冰山的一角。管理科学的更大发展，还有待管理科学界和广大管理工作者的共同努力。

中国工程院院士

李京文

2005 年 3 月

# 序

可以讲，21 世纪是管理科学的世纪。随着知识经济的发展，以及经济全球化、信息化和知识化的迅速提高，知识已经成为第一要素，它的作用越来越大，从而决定了对管理科学的需求也越来越大；由于管理环境的复杂多变，科学管理的难度也越来越大。这是管理科学发展的规律，因为在社会与经济还不发达时，技术的作用占统治地位，科学管理的作用被掩盖起来，甚至可以被忽视而无妨大局；当社会与经济由不发达转向发达时，固然，技术的作用仍占统治地位，但科学管理的作用不可忽视，显现出了突出的地位。也就是说，如果管理水平上不去，先进技术的作用就不能被发挥出来。并且，技术越先进，对管理水平要求越高。可以预料，在 21 世纪的今天，管理科学将得到前所未有的大发展。不可否认，管理科学（这里指用于社会与经济生活的管理理论与方法，而意识形态领域中管理思想与理念当属中国）来自发达国家，向发达国家学习是非常必要的。我们认为，我国管理科学的发展经历着引进、学习、消化、吸收、整合、创新。因此，首先几年来管理科学学术著作和教材的（原版）引进是必要的。其次，经过学习、消化与吸收后的整合是创新的基础。最后，结合实际或解决实际问题的创新。

就目前我国情况来说，已经到了整合与创新接口处。基于此，2002 年出版了“管理科学发展论丛”，包括《知识经济与微观管理》、《知识管理理论与运作》、《顾客满意度测评体系》、《统计分析方法》、《金融风险与管理》、《公共管理》、《营销管理》、《信息化管理》、《技术创新与管理》、《广告策划与决策》等十本著作。而“前沿管理论丛”正是它的延续，它进一步反映了目前国内外管理科学发展的最新成果，无疑具有重要的理论意义和实际价值。

本论丛主编与作者都长期从事管理科学研究、教学和实际工作，已经取得了一些学术成果。为把握国际管理科学研究前沿以及最新成果，来推动我国管理科学的发展、满足企业及个人对管理科学的需要，在调查分析的基础上，经过反复酝酿与策划后，确定了这套“前沿管理论丛”的指导思想：它作为一套管理科学学术著作，力求反映国外最新的管理科学成果，为我所学，为我所用。

《所得税会计理论与实务》是“前沿管理论丛”这套丛书的第七本。

这本专著的出版将起到抛砖引玉的作用，有助于所得税会计理论与实务研究的深入开展，对从事所得税理论的研究人员、教学人员和企业实际工作者都具有参考价值，也适合作为经济学、会计学、管理学专业本科生和研究生的教学参考书。

主编 葛新权

2008 年 6 月

# 前 言

中华人民共和国第十届全国人民代表大会第五次会议于2007年3月16日通过了《中华人民共和国企业所得税法》，财政部于2006年2月15日颁布了《企业会计准则——所得税》。企业所得税法和所得税会计准则的颁布实施，对所得税会计的理论与实务产生较大影响。企业所得税法的核心是正确计算应交所得税，所得税会计准则的核心是正确确定资产负债表中的递延所得税资产和递延所得税负债。

本书部分内容基于财政部课题“非上市公司执行企业会计准则问题研究”和北京会计学课题“所得税准则应用问题研究”的研究成果编写。

本书内容包括：（1）所得税会计概述；（2）企业会计准则与企业所得税法差异分析；（3）资产负债表债务法基本原理；（4）个别财务报表中递延所得税确认与计量中的特殊问题；（5）合并财务报表中递延所得税的确认与计量。

所得税会计概述部分阐述了所得税的性质、所得税会计的产生与发展、我国先后采用的所得税确认与计量的方法以及会计所得与应税所得之间的差异等内容。

企业会计准则与企业所得税法差异分析部分涉及企业会计

准则与企业所得税法产生差异的根源分析，存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资、金融资产等资产会计处理与企业所得税法差异分析以及或有事项会计处理与企业所得税法差异分析等内容。

资产负债表债务法基本原理部分介绍了资产负债表债务法的概念及一般核算程序、计税基础、暂时性差异、递延所得税资产及递延所得税负债的确认与计量以及所得税费用的确认和计量等内容。

个别财务报表中递延所得税确认与计量中的特殊问题部分论述了三个问题：一是同一项经济业务递延所得税资产与递延所得税负债抵消问题；二是暂时性差异不确认递延所得税资产和递延所得税负债的情形；三是吸收合并和新设合并中递延所得税的确认与计量。

合并财务报表中递延所得税的确认与计量部分论述了企业集团所得税的纳税规定、合并财务报表中所得税需调整抵消的原因、合并财务报表中调整事项产生的递延所得税以及合并财务报表中抵消内部交易事项产生的递延所得税等内容。

李玲硕士、彭宏宇硕士、郭慧峰硕士和黄华槐硕士为本书的编写做了大量工作，再次表示感谢！

限于我们的认识和能力，本书的缺点和错误在所难免，恳请读者给予批评指正。

张志凤 李慧思

2011年5月

# 目 录

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| 前 言 .....                            | 1         |
| <b>第一章 所得税会计概述 .....</b>             | <b>1</b>  |
| 第一节 所得税的性质 .....                     | 1         |
| 第二节 所得税会计的产生与发展 .....                | 2         |
| 第三节 我国先后采用的所得税确认与计量的方法 .....         | 6         |
| 第四节 会计所得与应税所得之间的差异 .....             | 9         |
| <b>第二章 企业会计准则与企业所得税法差异分析 .....</b>   | <b>23</b> |
| 第一节 企业会计准则与企业所得税法<br>产生差异的根源分析 ..... | 23        |
| 第二节 存货会计处理与企业所得税法差异分析 .....          | 29        |
| 第三节 固定资产会计处理与企业所得税法差异分析 .....        | 40        |
| 第四节 无形资产会计处理与企业所得税法差异分析 .....        | 56        |
| 第五节 投资性房地产会计处理与<br>企业所得税法差异分析 .....  | 64        |
| 第六节 长期股权投资会计处理与<br>企业所得税法差异分析 .....  | 72        |

|             |                                        |            |
|-------------|----------------------------------------|------------|
| 第七节         | 金融资产会计处理与<br>企业所得税法差异分析 .....          | 90         |
| 第八节         | 或有事项会计处理与企业所得税法差异分析 .....              | 102        |
| <b>第三章</b>  | <b>资产负债表债务法基本原理 .....</b>              | <b>114</b> |
| 第一节         | 资产负债表债务法的概念及一般核算程序 .....               | 114        |
| 第二节         | 计税基础 .....                             | 116        |
| 第三节         | 暂时性差异 .....                            | 125        |
| 第四节         | 递延所得税资产及递延所得税负债的<br>确认与计量 .....        | 130        |
| 第五节         | 所得税费用的确认和计量 .....                      | 135        |
| <b>第四章</b>  | <b>个别财务报表中所得税确认与计量的<br/>特殊问题 .....</b> | <b>138</b> |
| 第一节         | 递延所得税资产和递延所得税负债的抵消 .....               | 138        |
| 第二节         | 不确认递延所得税资产情形 .....                     | 146        |
| 第三节         | 不确认递延所得税负债的特殊情形 .....                  | 156        |
| 第四节         | 吸收合并和新设合并中递延所得税的<br>确认与计量 .....        | 158        |
| <b>第五章</b>  | <b>合并财务报表中递延所得税的确认与计量 .....</b>        | <b>167</b> |
| 第一节         | 企业集团所得税的纳税规定 .....                     | 167        |
| 第二节         | 合并财务报表中所得税需调整抵消的原因 .....               | 169        |
| 第三节         | 合并财务报表中调整事项产生的递延所得税 .....              | 172        |
| 第四节         | 合并财务报表中抵消内部交易事项产生的<br>递延所得税 .....      | 177        |
| <b>参考文献</b> | .....                                  | <b>199</b> |

# Contents

|                                                                                                                            |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Preface</b>                                                                                                             | <b>/1</b>  |
| <b>Chapter 1 Introduction to Income Tax Accounting</b>                                                                     | <b>/1</b>  |
| 1. 1 Nature of Income Tax                                                                                                  | /1         |
| 1. 2 Development of Income Tax Accounting                                                                                  | /2         |
| 1. 3 Method of Income Tax Recognition and Measurement<br>Adopted in China in the Past                                      | /6         |
| 1. 4 Difference between accounting profit and taxable Income                                                               | /9         |
| <b>Chapter 2 Difference Analysis Between Accounting Standards<br/>        and Income Tax Law for Enterprises</b>           | <b>/23</b> |
| 2. 1 History Background for difference Between accounting<br>standards and income Tax law for enterprises                  | /23        |
| 2. 2 Difference analysis between inventory accounting<br>standard and income tax law for enterprises                       | /29        |
| 2. 3 Difference analysis between property plant and<br>equipment accounting standard and income tax law<br>for enterprises | /40        |

|      |                                                                                                              |      |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 2. 4 | Difference analysis between intangible asset<br>accounting standard income tax law for enterprises           | /56  |
| 2. 5 | Difference analysis between investment property<br>accounting standard and income tax law<br>for enterprises | /64  |
| 2. 6 | Difference analysis between financial instrument accounting<br>standard and income tax law for enterprises   | /72  |
| 2. 7 | Difference analysis between contingency accounting<br>standard and income tax law for enterprises            | /90  |
| 2. 8 | Difference analysis between contingency accounting<br>standard and income tax law for enterprises            | /102 |

### **Chapter 3 Basic Principles of Balance Sheet**

|      |                                                                                    |      |
|------|------------------------------------------------------------------------------------|------|
|      | <b>Liability Method</b>                                                            | /114 |
| 3. 1 | Concept and accounting procedure of balance sheet<br>liability method              | /114 |
| 3. 2 | Tax base                                                                           | /116 |
| 3. 3 | Temporary difference                                                               | /125 |
| 3. 4 | Recognition and measurement of deferred tax assets<br>and deferred tax liabilities | /130 |
| 3. 5 | Recognition and measurement of income tax expenses                                 | /135 |

### **Chapter 4 Special Issues in Recognition and Measurement**

|      |                                                            |      |
|------|------------------------------------------------------------|------|
|      | <b>of Deferred Tax in Separate Financial Statements</b>    | /138 |
| 4. 1 | Offset of deferred tax assets and deferred tax liabilities | /138 |
| 4. 2 | Non-recognition of deferred tax assets                     | /146 |
| 4. 3 | Non-recognition of deferred tax liabilities                | /156 |

|                                                                                                           |                                                                                                               |          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| 4. 4                                                                                                      | Recognition and measurement of deferred tax<br>in merger and consolidation                                    | /158     |
| <br><b>Chapter 5 Recognition and Measurement of Deferred Tax<br/>in Consolidated Financial Statements</b> |                                                                                                               |          |
|                                                                                                           |                                                                                                               | /167     |
| 5. 1                                                                                                      | Group taxation system                                                                                         | /167     |
| 5. 2                                                                                                      | Reasons for adjustment and elimination in consolidated<br>financial statements                                | /169     |
| 5. 3                                                                                                      | Deferred tax recognised due to adjusting events<br>in consolidated financial statements                       | /172     |
| 5. 4                                                                                                      | Deferred tax recognised due to eliminating intro-company<br>transactions in consolidated financial statements | /177     |
| <br><b>References</b>                                                                                     |                                                                                                               | <br>/199 |

# 第一章

## 所得税会计概述

所得税会计是以企业所得税法为准绳，按企业会计准则对涉税会计要素确认、计量和报告的专业会计。

所得税会计产生与发展，是税法与会计相互作用、相互影响的结果。由于所得税法和财务会计的目标不同，对于企业收益费用的确认计量的基础、遵循的原则不同，导致了所得税会计的产生。

### 第一节 所得税的性质

历史上对所得税的性质问题存在着两种主要的观点，一种是“收益分配观”，另外一种是“费用观”。在1994年以前，我国会计制度一直把所得税作为企业利润分配的一项内容来处理，而在其他国家和地区及国际会计准则委员会的有关准则中，均是作为费用处理。1994年以后，随着我国会计制度、税收制度改革深入，人们逐步认识到利润分配是企业对税后利润的分配，其性质属于所有者权益；而所得税是国家依法对企业纯收益课征的税收，具有强制性、无偿性，是企业的一项纯支出，从性质上看属于一种费用。为了与国际惯例接轨，还所得税以