



财税政策 **快餐** 读物

新企业所得税法 与会计准则差异及分析

北京国家会计学院会计准则与税法研究所 编著



中国财政经济出版社

财税政策快餐读物

新企业所得税法与 会计准则差异及分析

北京国家会计学院 编著
会计准则与税法研究所

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业所得税法与会计准则差异及分析: 财税政策快餐读物/北京国家会计学院会计准则与税法研究所编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2009. 4

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1289 - 0

I. 新… II. 北… III. ①企业所得税法 - 研究 - 中国 ②企业 - 会计制度 - 研究 - 中国 IV. D922. 222. 4 F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 029574 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 张全录

封面设计: 邹海东

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 9 印张 160 000 字

2009 年 4 月第 1 版 2009 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 22.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1289 - 0/F · 1091

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前言

当前，我国《企业所得税法》与《企业会计准则》正面临着重大的变革。上市公司已于2007年1月1日开始执行与国际惯例趋同的新《企业会计准则》；所有中国境内的居民企业都于2008年1月1日执行新的《企业所得税法》。两项新的税务与会计规范，直接影响企业财会人员的日常工作，改变了具体的业务操作流程与方法，增加了许多新理念。

《企业所得税法》与《企业会计准则》都是对企业资产、负债、收入、费用要素的确认与计量进行规范的法律文件。但是，因税法与准则的出发点不同，决定了两个规范的确认与计量标准不同，由此给财务会计带来了大量的调整工作。

面对晦涩难懂的新会计准则和新所得税法，以及两个制度间纷繁复杂的差异，企业财会人员学习与工作压力很大。为帮助企业财税人员减轻学习、工作压力，我们将新所得税法与新会计准则之间的差异按收入、费用、资产、负债的确认与计量事项进行系统的梳理：

- 对每一个差异事项都通过准则规范与税法规范进行对比，辨认差异存在点，为企业财会人员税务调整提供操作索引；

- 对每一个差异事项产生的原因以及形成的差异类型进行分析，为财税人员进行财税政策的选择提供便利；

- 对每一个差异能否协调进行企业与政府利益影响分析，提出了我们的意见，为宏观政策制定部门提供了参考建议。

本书宗旨：为企业、税务等相关部门提供财税政策选择的工作指引；为宏观财税政策制定部门提供沟通、协调两个制度的桥梁。

本书特点：简约，不简单。以确认计量事项为线索，直接指向《企业所得税法》与《企业会计准则》的差异点，并对差异的类型、差异的原因以及差异的政策协调进行了分析并提出建议。

本书主编人员通过给企业财务人员培训，对新会计准则与新所得税法进行上百遍的咀嚼，提炼出企业财税人员急需的专业政策解读的“快餐”。

本书力求使与企业财税业务相关人员对企业所得税税务调整事项能够“既知



其然，又知其所以然”；使企业税务调整工作“有序、有效”；使政策制定部门的政策协调“有理、有据”。

本书是北京国家会计学院会计准则与税法研究所 2008 年研究项目，陈敏教授撰写了全书主要内容，并审核修改了收入、租赁、长期股权投资、建造合同、生物资产、套期保值、保险、矿井权益等事项；赵小鹿副教授撰写了收入、租赁事项，并搜集整理了其他事项的相关规定；孙娜博士撰写了长期股权投资、建造合同、生物资产、套期保值、保险、矿井权益等事项，并搜集整理了其他事项的相关规定；李旭红博士为一些事项搜集了税法方面的规定。该项目得到了北京国家会计学院张天犁副院长的大力支持。

鉴于作者能力有限，错误之处敬请斧正。

作 者

2009 年 4 月于北京国家会计学院

目 录

总体框架	(1)
------------	-------

第 1 章 差异基本点、差异类型与调整方法	(3)
-----------------------------	-------

1.1 两个制度的立场差异	(4)
1.2 两个制度确认原则的差异	(5)
1.3 两个制度计量基础的差异	(6)
1.4 两个制度差异类型及调整方法	(7)
1.5 所得税调整路线图	(10)

第 2 章 收入、利得确认与计量的差异及分析	(11)
------------------------------	--------

2.1 商品销售确认	(12)
2.2 商品销售计量	(13)
2.3 分期收款销售的确认与计量	(14)
2.4 附有退货条件销售的收入确认	(18)
2.5 售后回购的收入确认	(19)
2.6 售后租回的收入确认	(21)
2.7 让渡资产使用权收入确认与计量	(22)
2.8 存货盘盈的差异分析	(23)
2.9 盘盈固定资产收入的确认	(24)
2.10 不具有商业实质的非货币资产交换	(25)
2.11 具有商业实质的非货币资产交换	(27)
2.12 债务重组收益的确认	(29)



2.13	技术转让收入·····	(30)
2.14	权益法下初始投资成本小于差额的确认·····	(31)
2.15	未确认融资收益的确认与计量·····	(32)
2.16	融资租赁(出租人)的确认与计量·····	(33)
2.17	公允价值套期·····	(34)
2.18	现金流量套期·····	(35)
2.19	境外经营净投资套期·····	(36)
2.20	被套项目的利率调整·····	(37)

第3章	费用、损失确认与计量的差异及分析·····	(38)
3.1	职工薪酬的范围与确认·····	(39)
3.2	职工范畴·····	(40)
3.3	职工福利费计量·····	(41)
3.4	辞退福利·····	(42)
3.5	特殊工资计量·····	(43)
3.6	股份支付的确认·····	(44)
3.7	股份支付的计量·····	(45)
3.8	亏损的确认·····	(46)
3.9	境外机构亏损确认·····	(47)
3.10	业务招待费的计量·····	(48)
3.11	广告费、业务宣传费的计量·····	(49)
3.12	开办费的确认·····	(50)
3.13	赞助、捐赠支出·····	(51)
3.14	罚没损失的确认·····	(52)
3.15	借款利息的确认与计量·····	(53)
3.16	债务重组损失的差异分析·····	(55)
3.17	固定资产修理费用·····	(56)
3.18	内部之间支付的管理费、租金和特许权 使用费·····	(58)
3.19	保险合同的准备金·····	(59)

第4章	资产确认与计量的差异及分析·····	(60)
4.1	公允价值计价投资性房地产·····	(61)



4.2	由自用转为公允价值计量投资性房地产	(63)
4.3	投资性房地产由成本模式转为公允价值 模式差额	(64)
4.4	由公允价值计价投资性转为自用房地产 的计量	(65)
4.5	固定资产判断标准	(66)
4.6	递延付款取得资产的计量	(67)
4.7	购置特殊设备成本确认与计量	(68)
4.8	融资租入固定资产的计量	(69)
4.9	弃置义务的确认与计量	(71)
4.10	计提折旧范围	(72)
4.11	固定资产折旧方法	(73)
4.12	固定资产折旧年限	(74)
4.13	持有待售固定资产确认计量	(75)
4.14	固定资产预计残值	(76)
4.15	无形资产判断标准	(77)
4.16	研发费用资本化	(78)
4.17	技术开发费加计扣除的税法规定	(79)
4.18	无形资产摊销范围	(80)
4.19	无形资产摊销方法	(81)
4.20	交易性金融资产公允价值变动损益的确认	(82)
4.21	可供出售金融资产公允价值变动的确认	(83)
4.22	生产性生物资产的折旧方法	(84)
4.23	公允价值计量的生物资产	(85)
4.24	矿区权益的折耗	(86)
4.25	石油天然气的开发支出和固定资产的折耗	(87)
4.26	借款费用资本化	(88)
4.27	长期待摊费用的确认	(90)
4.28	建造合同完成后处置残余物资	(91)
4.29	资产（除存货、金融资产）减值的确认	(92)
4.30	资产（除存货、金融资产）减值的计量	(94)
4.31	资产的实质性损失	(96)
4.32	存货减值确认、计量与转回	(97)



4.33	金融资产减值确认、计量与转回·····	(98)
4.34	处置已提减值准备资产损益的计量·····	(100)
4.35	建造合同的减值准备·····	(101)
4.36	预计资产的确认·····	(102)
4.37	企业年金基金投资持有计量·····	(103)
第 5 章	负债确认与计量的差异及分析 ·····	(104)
5.1	预计负债的确认 ·····	(105)
5.2	长期股权投资转让损益的确认 ·····	(106)
5.3	政府补助的确认与计量 ·····	(108)
第 6 章	企业重组确认与计量的差异及分析 ·····	(109)
6.1	企业合并初始成本 ·····	(110)
6.2	同一控制下企业合并差额 ·····	(111)
6.3	非同一控制下企业合并差额 ·····	(112)
6.4	企业合并直接费用的归属 ·····	(113)
6.5	发行有价证券的佣金及手续费 ·····	(114)
6.6	同一控制下非现金资产作为合并对价的 差额 ·····	(115)
6.7	对子公司持有期间收益的确认与计量 ·····	(116)
6.8	对合营、联营企业持有期间收益的确认 与计量 ·····	(118)
6.9	权益法下被投资方其他权益变动 ·····	(119)
6.10	因增资由成本法改为权益法·····	(120)
6.11	因减资由权益法改为成本法·····	(121)
6.12	因增资由权益法改为成本法·····	(122)
6.13	权益法下被投资企业权益转增股本·····	(124)
6.14	创业投资的计量·····	(125)
6.15	投资者投入非货币资产的计量·····	(126)
第 7 章	调整企业所得税法实施条例的建议 ·····	(127)
附 录	新企业所得税法与会计准则差异事项总览 ·····	(129)



总体框架

各章名称		具体内容		
1. 差异基本点、差异类型与调整方法		立场差异、确认原则差异、计价基础差异 差异类型与调整：纳税调整、递延所得税调整		
确认计量事项	2. 收入利得确认计量的差异及分析	会计准则的规定；所得税法的规定		
		差异类型辨认	永久性、时间性、暂时性	
	3. 费用损失确认计量的差异及分析	差异原因分析	谨慎性——确定性	
	4. 资产确认计量的差异及分析		相关性——历史成本计价	
	5. 负债确认计量的差异及分析		实质重于形式——依法性	
	6. 企业重组确认计量的差异及分析	差异协调分析	公允价值标准不同	
	权责发生制标准不同			
			对国家税收影响	
			对企业报表、税负影响	
			政策协调建议	
差异总览		确认计量事项	差异类型	差异原因

- 会计准则与所得税法差异主要因确认的时间与计量的金额不同产生。所以，本书以确认计量事项为导向，只设章不设节。设章的目的是将差异进行分类。
- 全书共设 7 章。
- 第 1 章说明会计准则与所得税法差异的根本原因：
 - 立场差异；确认原则差异；计价基础差异。
 - 差异的类型与调整：纳税调整；递延所得税调整。
- 第 2 章～第 6 章是确认计量事项的具体差异及分析，是本书的核心内容，每一事项都包括四个方面：
 - 会计准则与所得税法对该事项的处理规范比较。在此基础上，从三个方面进行分析：差异类型辨认；差异原因分析；差异协调分析。
 - 通过上述分析达到以下目的：
 - 明确差异点在哪，差异的类型，建立起沟通税务政策制定部门与会计准则制定部门的沟通桥梁，并且为实务部门提供税务调整的操作引导，使企业税务调整工作“有序、有效”；使政策制定部门的政策协调“有理、有据”；
 - 通过对两个制度差异产生原因的分析，使财会人员对企业税务调整工作能够“既知其然，又知其所以然”；
 - 通过差异协调分析为宏观管理部门制定政策提供参考建议。
- 第 7 章是调整企业所得税法实施条例的建议。
- 附录是新企业所得税法与会计准则差异事项总览。



内容框架

- 以四个要素与重组的确认计量差异设章。
 - 以确认计量事项陈述差异点；
 - 差异辨认
 - 差异原因分析
 - 差异协调分析
 - 保留的差异
 - 宏观政策协调的差异
 - 微观制度协调的差异

- 差异辨认：
 - 会计准则的规定
 - 所得税法的规定
 - 差异类型
- 差异形成主要原因：
 - 税法扣除限制
 - 税法优惠政策
 - 会计贯彻谨慎性原则导致
 - 会计贯彻相关性原则导致
 - 会计贯彻实质重于形式原则导致
- 差异协调分析：
 - 各种差异对策；为什么这样做；后果：对国家税收金额与时间的影响；对企业：税负、报表、工作量的影响。
 - 保留的差异。
 - 宏观政策协调的差异：
 - 税法向准则协调
 - 准则向税法协调
 - 如取消权益法。
 - 微观制度协调的差异：
 - 企业会计制度向税法靠近。



诚信为本

操守为重

第1章

差异基本点、差异类型 与调整方法

第1章 差异基本点、差异类型与调整方法

- 《企业所得税法》与《企业会计准则》都是对企业经济事项的确认与计量的规范。但是两个文件的基本出发点不同，由此决定了对具体经济事项的确认与计量的不同。
- 《企业所得税法》与《企业会计准则》的差异类型主要有：
 - 永久性差异
 - 时间性差异
 - 暂时性差异
- 《企业所得税法》与《企业会计准则》差异的调整方法：
 - 纳税调整方法针对：永久性差异与时间性差异。
 - 递延所得税调整方法针对：暂时性差异。
- 本章主要介绍《企业所得税法》与《企业会计准则》出发点差异，以及由此引出的确认与计量原则的差异，总括介绍差异的类型与不同差异类型的调整方法。



诚信为本
操守为重

1.1 两个制度的立场差异

准 则	税 法
保护投资者利益	保证国家利益

- 《企业会计准则》：
 - 是从保护投资者利益出发，对报表编制主体即经营者会计行为的规范。制定《企业会计准则》的目的，是约束报表编制主体向投资者说实话、说丑话，且把丑话说在前面，使投资者根据财务报告的分析作出正确的投资决策。真实、谨慎的财务报告是企业投资者作出正确经济决策的基础条件。
- 《企业所得税法》：
 - 是从国家利益出发，对纳税主体涉税行为的规范。制定《企业所得税法》的目的，是保证国家税源安全、完整、及时。

诚信为本
操守为重

1.2 两个制度确认原则的差异

准 则	税 法
• 以权责发生制为基础（《基本准则》第九条） • 修订性原则 • 谨慎性 • 实质重于形式 • 相关性 • 资产、负债、收入、费用的双重确认	• 以权责发生制为基础（《企业所得税法实施条例》第九条） • 划分收益性支出与资本性支出（《企业所得税法实施条例》第二十八条）

- 尽管两个制度都以权责发生制为确认基础，但是两者的标准不同：
 - 准则对收入利得、费用、损失的判断标准对等。
 - 收入确认已收、应收；
 - 费用确认已付、应付。
 - 税法对收入利得、费用、损失的判断标准不对等。
 - 收入侧重已收、应收；
 - 费用侧重实际支付。
- 准则的确认还要遵循修订性原则：
 - 相关性原则：企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。
 - 实质重于形式原则：企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。
 - 谨慎性原则：企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。
 - 资产、负债的双重确认：强调只有既符合资产定义，又符合资产确认条件的支出才能够资本化——确认资产；只有既符合负债定义，又符合负债确认条件，才能确认负债。
- 税法的权责发生制合理标准与《准则》不同：
 - 税法的合理性标准，更多地依赖于合法性与确定性。所以，支出以实际发生为标准；收入以合同约定为标准。
 - 税法对权责发生制还要通过划分收益性支出与资本性支出原则修订。
 - 收益性支出在发生当期直接扣除；
 - 资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。
- 但是，准则不再以收益性支出、资本性支出作为确认费用或资产的判断标准，而是以资产的定义和确认条件为判断资本化的标准。能够资本化的支出属于资产，不能资本化的支出属于费用。



诚信为本
操守为重

1.3 两个制度计量基础的差异

- 准则引入了5种计量属性。各种计量属性的适用对象取决于交易事项的经济特征（基本准则第十条、第四十一条）。
会计的5种计量属性所适用的交易事项参见下表。
- 税法使用了3种计量属性，即“历史成本”、“公允价值”、“实际发生的与收入有关的合理支出”。实质上是两种计量属性，即“历史成本”与“公允价值”，第三种属于“历史成本”范畴。
 - 企业的各项资产，以历史成本为计税基础（企业所得税法实施条例第五十六条）。
 - 企业所得税法第六条所称的收入，应当按照公允价值确定收入额。
 - 公允价值，是指按照市场价格确定的价值（企业所得税法实施条例第十三条）。
 - 企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，准予在计算应纳税所得额时扣除（所得税法第八条）。

计量属性	交易事项的经济特征	
	经济事项	交易特征
历史成本	取得资产成本、转让资产收入	现实的货币性交易
重置成本	取得资产成本（重置净值）	非交易取得资产
可变现净值	持有存货可回收额的计量	虚拟交易
折现值	销售收入的计量 取得资产的计量 或有事项 或有事项 持有资产可回收额的计量	融资性销售 融资性购入长期资产 预计损失 预计负债 虚拟交易
公允价值	换入资产的计量、换出资产收入的计量 公允价值计量，且其变动计入当期损益的持有资产、负债的期末计量 除存货、金融资产外的资产可回收额计量	具有商业实质的非货币性交易 虚拟交易



1.4 两个制度差异类型及调整方法

会计准则	所得税法
• 暂时性差异 • 可抵扣暂时性差异 • 资产的账面价值小于计税基础 • 负债的账面价值大于计税基础 • 应纳税暂时性差异 • 资产的账面价值大于计税基础 • 负债的账面价值小于计税基础	• 永久性差异 • 收入利得 • 费用损失 • 时间性差异 • 收入利得 • 费用损失

- 两个制度的差异有三种类型：永久性差异、时间性与暂时性共存差异、单纯的暂时性差异。
- 因两个制度确认角度不同产生差异：
 - 准则：从资产、负债计量角度确认。调整目的：使所得税费用与会计收益配比，除非因永久性差异的存在。
 - 税法：从收入、费用角度确认。调整目的：贯彻税法。
- 两个制度要求的调整方法：
 - 准则：确认资产、负债账面价值与计税基础的差异，要求进行递延所得税调整。
 - 可抵扣暂时性差异：
 - 借：递延所得税资产
 - 贷：递延所得税费用或资本公积或商誉
 - 应纳税暂时性差异：
 - 借：递延所得税费用或资本公积或商誉
 - 贷：递延所得税负债
 - 税法：要求对收入利得、费用损失差异，在会计收益基础上进行纳税调整。
 - 会计收入利得大于税法：调减应税所得。
 - 会计收入利得小于税法：调增应税所得。
 - 会计费用损失大于税法：调增应税所得。
 - 会计费用损失小于税法：调减应税所得。
- 时间性差异与暂时性差异的关系：
 - 暂时性差异涵盖了所有的时间性差异，但时间性差异不对等于暂时性差异。
 - 两种差异调整方向相反。
 - 存在单纯的暂时性差异。



诚信为本
操守为重

释例：2××1年与2××2年税前利润1 000万元；2××1年计提商品售后服务费200万元；2××2年支付售后服务费200万元。

单位：万元

	2××1年	2××2年
税前利润	1 000	1 000
其中：预计售后服务费	200	(200)
应税所得额	1 200	800
应交所得税（25%）	(300)	(200)
递延所得税	50	(50)
所得税费用	(250)	(250)
净利润	750	750

- 纳税调整与递延所得税调整方法简例（单位：万元）。

- 第一年的所得税调整：

1. 根据税法对会计收益进行调整，计算应税所得：

$$1\,000 + 200 = 1\,200 \text{（万元）}$$

2. 根据调整后的应税所得，计算应交所得税额：

$$1\,200 \times 25\% = 300 \text{（万元）}$$

借：所得税费用——当期所得税费用

3 000 000

贷：应交税费——所得税

3 000 000

3. 根据所得税准则进行递延所得税调整，计算递延所得税费用或收益：

- (1) 判断暂时性差异：预计负债账面价值200万元；负债计税基础为0（税法不承认这笔负债）；负债账面价值大于计税基础，形成可抵扣暂时性差异：

$$200 - 0 = 200 \text{（万元）}$$

- (2) 形成递延所得税收益：

$$200 \times 25\% = 50 \text{（万元）}$$

借：递延所得税资产

500 000

贷：所得税费用——递延所得税费用

500 000

4. 调整后的所得税费用：