

新企业会计准则与 纳税处理

XINQIYE KUAJI ZHUNZE YU NASHUI CHULI

主编 李林杰 李宝广 王殿玉

新企业会计准则 与纳税处理

主 编 李林杰 李宝广 王殿玉
副主编 李 涛 李 华 戴恩东
邢晓荣 张文俊 孙宝霞

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业会计准则与纳税处理/李林杰, 李宝广, 王殿玉主编.
—北京: 经济科学出版社, 2007. 8
ISBN 978 - 7 - 5058 - 6544 - 0

I. 新… II. ①李…②李…③王… III. ①企业 - 会计制度 - 中国②企业管理: 税收管理 - 中国 IV. F279. 23 F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 133473 号

责任编辑: 吕 萍 于海汛

责任校对: 徐领弟

版式设计: 代小卫

技术编辑: 潘泽新

新企业会计准则与纳税处理

主编 李林杰 李宝广 王殿玉

副主编 李 涛 李 华 戴恩东 邢晓荣 张文俊 孙宝霞

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

汉德鼎印刷厂印刷

永胜装订厂装订

880 × 1230 32 开 13.75 印张 370000 字

2007 年 8 月第一版 2007 年 8 月第一次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6544 - 0/F · 5805 定价: 30.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

毫无疑问，会计信息质量和税款征纳的金额对国家和企业都是极其重要的。20多年来，国家一方面大力地推进会计信息生成规范体系的改革，其重要成果就是我们今天看到的以《企业会计准则》和《企业会计制度》为主体的核算体系；另一方面，随着经济发展以及宏观政策等因素影响，这一时期的税制也发生着快速的变化。

会计与税法之间的差异已经产生并且不可消除，在会计准则改革不断推进的过程中这种差异呈现出扩大的趋势。

我们应如何去面对？

企业面临着两个问题：一是应纳税额的计算，不能少缴，当然也不应该多缴；二是如何使会计核算系统生成的会计信息真实可靠。遗憾的是，因为混淆会计信息生成依据和税额计算依据，从而导致会计信息失真以及税款计算错误的现象仍然是普遍存在的。

本书一方面主要就2007年新实施的企业会计准则与原企业会计准则做出比较，分析变化及变化的原因；另一方面通过大量案例对会计核算变化导致的新的纳税调整项目进行了系统和全面的分析。

我们可以得到这样的结论：

1. 会计与税法犹如水和鱼，不可分离；
2. 会计与税法适用原则的不同必然导致差异的存在和不可消除，解决之路即在于纳税调整。

我们所要做的就是帮助企业解决在当前规范体系下会计信息质量提高与纳税调整问题。

本书适用于所有纳税人、税务征管及稽查人员、财税中介机构学习及培训之用。在本书编写过程中参考了大量相关书刊、报纸，在此一并表示感谢。

由于时间仓促，书中难免有不当之处，竭诚欢迎不吝赐教。

编 者

2007年5月

目 录

第一章 概述.....	1
第一节 我国的企业会计准则改革.....	1
第二节 企业所得税税前扣除制度	16
第三节 企业会计准则与税法之间的主要差异 及成因、影响	38
第二章 存货会计核算改革与纳税处理	53
第一节 存货会计核算改革	53
第二节 存货的纳税处理	59
第三章 固定资产会计核算改革与纳税处理	74
第一节 固定资产会计核算改革	74
第二节 固定资产的纳税处理	78
第四章 无形资产会计核算改革与纳税处理	108
第一节 无形资产会计核算改革	108
第二节 无形资产的纳税处理	112
第五章 长期股权投资会计核算改革与纳税处理	132
第一节 长期股权投资会计核算改革	132

第二节 长期股权投资的纳税处理	137
第六章 金融工具会计核算改革与纳税处理	173
第七章 投资性房地产会计核算改革与纳税处理	191
第八章 收入会计核算改革与纳税处理	202
第一节 商品销售业务收入会计核算改革与纳税 处理	204
第二节 提供劳务收入会计核算改革与纳税处理	212
第三节 其他收入会计核算改革与纳税处理	223
第四节 销售折扣及折让、销售退回会计核算改 革与纳税处理	233
第五节 特殊收入的会计核算改革与纳税处理	241
第九章 成本费用会计核算改革与纳税处理	264
第一节 营业费用会计核算改革与纳税处理	265
第二节 管理费用会计核算改革与纳税处理	272
第三节 借款费用会计核算改革与纳税处理	286
第四节 应付职工薪酬会计核算改革与纳税处理	295
第五节 营业外支出会计核算改革与纳税处理	306
第十章 特殊业务会计核算改革与纳税处理	311
第一节 债务重组会计核算改革与纳税处理	311
第二节 非货币性交易会计核算改革与纳税处理	326
第三节 租赁业务会计核算改革与纳税处理	336
第四节 或有事项会计核算改革与纳税处理	348
第五节 资产减值会计核算改革与纳税处理	351
第六节 弥补亏损会计核算改革与纳税处理	359

第七节 关联方关系及其交易会计核算改革与 纳税处理	365
第八节 其他特殊业务会计核算改革与纳税处理	374
第十一章 财务报告准则与纳税处理	381
第一节 《会计政策变更、估计变更及差错更正》 准则的主要变化	381
第二节 会计政策变更会计核算改革与纳税处理	383
第三节 会计估计变更会计核算改革与纳税处理	386
第四节 会计差错更正会计核算改革与纳税处理	389
第五节 资产负债表日后事项会计核算改革与 纳税处理	396
 附录：企业所得税年度纳税申报表	 404

第一章 概述

第一节 我国的企业会计准则改革

一、我国企业会计准则改革历程回放

1992年，财政部发布实施了《企业会计准则》和《企业财务通则》、13项行业会计制度和10项行业财务制度（简称“两则”、“两制”），在进行“两则”、“两制”改革的同时，财政部与国家体改委联合发布实施了《股份制试点企业会计制度》。为了规范上市公司信息披露行为，防范利润操纵行为的发生，1997年，财政部针对“琼民源”等案例，首次发布实施了具体会计准则——《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，并且于1998年1月1日在股份有限公司开始执行。此后，又陆续发布了《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——非货币性交易》及投资、收入、建造合同、会计政策、会计估计变更和会计差错更正、资产负债表日后事项、现金流量表、或有事项、借款费用、无形资产、租赁、中期财务报告、存货、固定资产等具体会计准则。截至2005年底，财政部发布的具体会计准则共有16项。

2001年1月1日财政部发布了《企业会计制度》。《企业会计制度》在我国股份有限公司全面实施后，总体上看执行情况是好的，有效地遏制了一些上市公司的造假行为。然而，《企业会计制度》赋予企业财务人员的职业判断空间有所增大，利用会计职业

判断进行利润操纵成为了新的“时尚”。鉴于需要，财政部于2001年底出台了《关联方之间出售资产等会计处理问题暂行规定》，此规定的出台对利润操纵空间做出了进一步压缩，有效地防止了上市公司的利润操纵。然而，面对关联交易操纵利润遭遇一系列新政策的封杀，一些上市公司千方百计将关联交易摇身变为非关联交易，从而一样达到通过取得非经常性收益而实现扭亏为盈的目的。

2006年2月15日，财政部发布了1项基本准则和38项具体会计准则，标志着会计准则体系构建的基本完成。

（一）理顺了现行会计法规体系、消除了会计法规之间的差异

自国务院2000年发布了《企业财务会计报告条例》、财政部2001年《企业会计制度》颁布后，由于1992年的《企业会计准则》（财政部令〔2002〕第5号）没有同步修订，依然有效，造成了在实际执行过程中，事实上的行政法规、部门规章之间的不一致、相互抵触。如对会计目标、会计要素的定义、确认、资产减值等。而财政部以财政部令〔2006〕33号发布的《企业会计准则——基本准则》对《企业会计准则》进行了修订，则在法规体系上解决了上述矛盾。从立法的角度，为企业会计准则体系纳入现行会计法规体系扫除了障碍。

（二）明确了企业会计准则的架构

完善后的我国企业会计准则体系（除非另有说明，以下简称新企业会计准则）将由1项基本准则、38项具体准则和应用指南构成。可理解为三个层次：第一层次为基本准则；第二层次为具体会计准则；第三层次为具体会计准则的应用指南。基本准则在整个准则体系中起统驭作用，主要规范会计目标、会计基本假定、会计基本原则、会计要素的确认和计量等。具体会计准则又分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。而具体会计准则的应用指南则类似于《企业会计制度》，主要对会计科目的设

置、会计分录的编制和报表的填报等操作层面的内容予以做出示范性指导。

一般业务准则主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量,如存货、固定资产、长期股权投资、无形资产、资产减值、借款费用、收入、外币折算等准则。特殊行业的特定业务准则主要规范特殊行业中特定业务的确认和计量,如石油天然气、生物资产、金融工具确认和计量及保险合同等准则。

报告准则主要规范普遍适用于各类企业通用的报告类的准则,如财务报告的列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、资产负债表日后事项、分部报告、金融工具列报等准则。

新企业会计准则建立后,现行的《企业会计制度》、《金融企业会计制度》将随适用范围的逐步扩大而将予以取消。

二、2006 新企业会计准则改革概述

(一) 新企业会计准则的框架与基本内容

新企业会计准则基本实现了与国际财务报告准则的趋同。2005年,财政部先后发布了6批共22项会计准则的征求意见稿,此外,对现行的1997~2001年期间颁布的16项具体会计准则,也进行了全面的梳理、调整和修订,最终在2006年初构建起一套企业会计准则的完善体系。

这套体系成为与中国国情相适应,同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系。但是,新企业会计准则与国际财务报告准则的趋同不等于相同。在关联方交易及其交易的披露、资产减值损失的转回、部分政府补助的会计处理上,新企业会计准则保持了“中国特色”。

(二) 新企业会计准则的特点与重大影响

1. 会计原则和会计要素计量的变化。新基本准则中的会计基

本原则,继续保留了重要性原则、谨慎性原则、实质重于形式原则等,也强调了可比性、一致性、明晰性等原则。但权责发生制和历史成本不再作为会计核算的基本原则。

由于公允价值的应用,计量成为此次准则修改中的一大亮点。美国会计准则和国际财务报告准则比较侧重公允价值的应用,以体现会计信息的相关性。考虑到中国市场发展的现状,此次准则体系中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值。总体上说,新企业会计准则对公允价值的运用还是比较谨慎的。

2. 存货管理办法变革。新存货准则下,取消了后进先出法,一律使用先进先出法记账,这对生产周期较长的公司将产生一定影响。原先采用后进先出法、存货较多、周转率较低的公司,采用新的存货记账方法后,其毛利率和利润将出现不正常的波动。例如,采用后进先出法的家电上市公司,在显像管价格不断下跌过程中,一旦变革为先进先出法,后果将是成本大幅上升,毛利率快速下滑,当期利润下降。

3. 资产减值准备计提变革。针对减值准备的计提和转回操纵利润的问题,新资产减值准则明确规定,计提的减值准备不得转回,这也是新企业会计准则与国际财务报告准则的实质性差异之一。值得关注的是,一些利用大幅计提减值准备进行利润调节的公司,有可能在2006年将减值准备冲回,否则2007年执行新企业会计准则后,这些隐藏利润将再也没有机会浮出水面。从上市公司实际计提的减值准备来看,一些公司的减值准备甚至超过了当期净利润。这些公司若在2006年报中转回部分减值准备,其利润将大受影响。

4. 债务重组方法变革。新债务重组准则改变了一刀切的规定,将原先因债权人让步而导致债务人豁免或者少偿还的负债计入资本公积的做法,改为将债务重组收益计入营业外收入,对于实物抵债业务,引进公允价值作为计量属性。按新规定,一些无力清偿债务的公司,一旦获得债务全部或者部分豁免,其收益将直接反映在当

期利润表中,可能极大地提升其每股收益水平。因此,那些负债金额较高又有可能获得债务豁免的公司,值得投资者关注。

5. 企业合并会计处理方法的变革。目前,中国的企业合并大部分是同一控制下的企业合并,这不一定是合并方和被合并方双方完全出于自愿的交易行为,合并对价也不是双方讨价还价的结果,不代表公允价值,因此以账面价值作为会计处理的基础,以避免利润操纵。非同一控制下的企业合并(包括吸收合并和新设合并)可以有双方的讨价还价,是双方自愿交易的结果,因此有双方认可的公允价值,并可确认购买商誉。

6. 合并报表基本理论的变革。与《合并会计报表暂行规定》相比,新的合并财务报表准则所依据的基本合并理论已发生变化,从侧重母公司理论转为侧重实体理论。合并报表范围的确定更关注实质性控制,母公司对所有能控制的子公司均需纳入合并范围,而不一定考虑股权比例。所有者权益为负数的子公司,只要是持续经营的,也应纳入合并范围。这一变革,对上市公司合并报表利润将产生较大影响。

7. 金融工具准则的变革。关于金融工具的4项具体会计准则主要适用于金融企业,这些准则对金融企业的影响是广泛而深刻的,上市或拟上市的金融机构则首当其冲。例如,准则规定衍生金融工具一律以公允价值计量,并从表外移到表内反映。这就要求上市银行和证券公司善用衍生工具这把双刃剑,因为表内化将对企业利用衍生金融工具进行风险管理的行为产生重大影响,企业不但要考虑现金流等经济因素,还要考虑衍生金融工具对报表的影响,以避免给报表带来过大的波动。

(三) 有关方面对新企业会计准则的反映

结合两大准则体系的发布与施行,财政部将举办第三届全国会计知识大赛;在今后一段时间,要把上市公司执行会计法和企业会计准则体系情况作为财政监督和会计信息质量检查工作的重点之

一，并对有关会计师事务所执行审计准则体系情况进行专项检查或延伸检查；力争通过未来5~10年的努力，使会计审计领军人才达到3000人，为会计行业的改革与发展做好坚实的人才储备工作。

目前，国资委正在积极推动中央企业开展与国际大型企业对标活动，以国际标准衡量企业的资源配置效率和管理水平，而会计准则体系是中央企业更有效参与国际竞争和国际对标的重要基础。国资委将结合中央企业的实际，督促中央企业分批执行新企业会计准则，力争在2008年底之前全面执行。中国证监会为了更好地配合此次企业会计和审计准则体系的发布实施，已开始着手研究和制定相应的措施。

第一，选择部分上市公司进行现场调查，测算实施企业会计和审计准则体系可能对资本市场产生的影响，研究制定切实可行的衔接办法。

第二，在要求证监系统监管人员学习企业会计和审计准则体系的基础上，将开展大规模的专业培训，促使全系统监管人员尽快掌握新企业会计准则的精神。

第三，考虑到新企业会计准则对上市公司会计确认、计量和报告带来的变化，将相应地修改证监会发布的相关法规，使得上市公司财务指标的计算及会计信息的披露尽可能地与会计准则的要求协调一致。

三、企业会计准则改革要点

（一）企业会计准则——基本准则

会计基本准则类似于美国的“概念结构”和国际会计准则中的“编报财务报表的框架”。它是用来指导具体企业会计准则的制定以及指导没有具体企业会计准则规范的交易的处理。

“会计信息质量要求”，对原基本原则分别作了补充和完善，更加强调会计信息的相关性，将“经济实质重于法律形式”的原

则纳入基本准则；同时突出相关性、弱化可靠性原则。

企业的各种资产和负债在取得时应当按照实际成本计量。除法律、行政法规和企业会计准则允许采用重置成本、可变现净值和公允价值等计量外，企业一律不得自行调整其账面价值。

（二）企业会计准则第1号——存货

企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。已售存货，应当将其成本结转为当期损益，相应的存货跌价准备也应当予以结转。

（三）企业会计准则第2号——长期股权投资

同一控制下的企业合并中，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的（初始投资）成本。

（四）企业会计准则第3号——投资性房地产

投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

采用成本模式计量的投资性房地产，可计提折旧和摊销及计提减值准备；在公允价值能够持续可靠取得的情况下，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量不

对投资性房地产计提折旧、进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

房地产用途转换时，在成本模式下，应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产按照转换当日的公允价值计价，转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入所有者权益。

（五）企业会计准则第4号——固定资产

1. 重新定义了预计净残值。新的固定资产准则中预计净残值是指：假定固定资产的预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产的处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。新的预计净残值的定义强调了现值，也就是说在确定预计净残值时其金额应为其折现值。在企业准备出售固定资产时，应复核其预计净残值，在这种情况下预计净残值通常应等于公允价值减去处置费用后的净额。

2. 规定了特殊行业弃置费的会计处理。新的固定资产准则规定，固定资产预计的处置费用应计入固定资产的成本，计提折旧，其金额为折现值。

3. 取消了后续支出的确认原则。新的固定资产准则规定，固定资产发生后续支出时其确认原则同初始确认固定资产的原则：该固定资产包含的经济利益很可能流入企业；该固定资产的成本能够可靠地计量。若后续支出属固定资产重要组成部分，则后续支出单独计价并按固定资产预计后续的使用年限计提折旧；若后续支出属固定资产非重要组成部分，则后续支出与固定资产一并计价，重新

测算使用年限，计提折旧。

4. 取消了固定资产减值转回。新企业会计准则增加了资产减值准则，其明确规定，减值损失不允许转回。确保财务状况和经营业绩更加真实、可靠，避免利用资产减值进行盈余管理，保护投资者利益。

（六）企业会计准则第5号——生物资产

生物资产是指有生命的动物和植物。生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏代售的牲畜等。生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。公益性生物资产，是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。

实际成本计价：外购生物资产的成本包括购买价款、运输费、保险费、相关税费以及可直接归属于购买该资产的其他支出；自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本包括生产过程中的耗费；投资者投入的生物资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定（但合同或协议约定价值不公允的除外）；天然起源的生物资产的成本，应当按照名义金额确定。

企业应当采用成本模式对生物资产进行后续计量。生物资产在育毕或达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出，应当确认为当期费用。

对达到预定生产经营目的的生产性生物资产，应当按期计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期费用。企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和所包含经济利益的预期消耗方式，合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。