

企业

会计准则与所得税法 的差异及纳税调整

罗 勇 张一波 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

企业会计准则与所得税法 的差异及纳税调整

罗 勇 张一波 主编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则与所得税法的差异及纳税调整/罗勇, 张一波主编. —上海:立信会计出版社, 2008. 4

ISBN 978-7-5429-1995-3

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 042004 号

责任编辑 余 榕

封面设计 周崇文

企业会计准则与所得税法的差异及纳税调整

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890 毫米×1240 毫米 1/32
印 张	9.5
字 数	255 千字
版 次	2008 年 4 月第 1 版
印 次	2008 年 4 月第 1 次
印 数	1—5 100
书 号	ISBN 978-7-5429-1995-3/F·1758
定 价	20.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

序

从理论上讲,税收具有固定性,但从实践上讲,税收更具有流动性。既然具有流动性,那么税收流失也就是一个永恒的课题。毋庸讳言,当前我国税收流失的情况还相当严重。除全社会信用体系、纳税遵从意识尚未完全建立、法律法规的缺陷以及滞后性等因素外,从操作层面讲,财务核算的频繁变动也是一个极其重要的因素。

近年来,重庆市地方税务局稽查局在加强学习型组织和创新型团队建设中,按照实践、认识、再实践的规律,大胆探索,不断总结,在堵塞征管漏洞和防止税收流失的过程中,不但积累了不少战术经验,而且收获了不少理论成果。2006年企业会计准则的出台,使他们感到无论是纳税人或者税务人员都还存在暂时的盲区,特别是对企业所得税的影响尤其重大,企业会计准则与企业所得税法之间的差异比较突出。为准确把握这些差异,以及对企业所得税申报、汇算和检查带来的影响,他们与重庆工商大学的专家一起,在开展大量的调研、稽查和教学实践的基础上,联合编撰了本书。

本书具有以下几个突出特点:一是内容系统、全面。本书概括了我国会计制度发展变化的历程,介绍了企业所得税制度在各个历史阶段的改革和建立情况,让读者能够清楚地了解我国企业会计准则和企业所得税制度的全貌,有助于加深

对企业会计准则和企业所得税法的理解和掌握。编写人员凭借对企业会计准则和企业所得税法的研究,以及多年积累的理论和实践经验,将各项会计业务核算准则与企业所得税法逐一对应,比较分析了两者的差异。二是贴近实际,通俗易懂。为帮助会计以及税务工作人员理解和掌握如何处理企业会计准则与企业所得税法的关系,本书列举了大量实例进行佐证和讲解,并通过比较作出了纳税调整说明。三是指导性、适用性较强。本书突出了指导实际工作的特色,从会计和税务工作实际出发,深入浅出,层次分明,针对性强,既有如何进行纳税调整的内容,也有相应的企业所得税检查等内容,充分体现了对实际工作的具体指导。

自古成功在尝试。作为一个从事税务检查的专业部门,要进行理论升华工作,困难自然是显而易见的,好在有重庆工商大学专家的加盟,使得这些困难迎刃而解。相信这种既根植于实践沃土,又具有理论匡正的探索,其价值是巨大的,对“盲区”的路标作用是肯定的。作为一名老税务工作者,我十分赞赏重庆市地方税务局稽查局同志们这种大胆尝试和积极探索精神,欣然为本书援笔作序,以示祝贺。

重庆市地方税务局总会计师 冯邦富

2008年3月

前 言

会计与税法的关系如何?这一直是理论界和实务界讨论的热门话题。企业会计准则的主要目的是规范企业会计核算,促使企业为投资者、债权人等信息使用者提供决策有用的信息,税法则主要以课税为目的,确保国家的财政收入。两者制定的出发点不同,必然导致它们在资产、负债,以及收益和费用损失的确认与计量方面存在差异。研究并掌握这些差异,对于企业合法纳税和国家税务部门正确征税,具有十分重要的作用。

近年来,我国企业会计准则与所得税法相继做了重大修订。2006年2月15日,财政部发布了1项基本会计准则和38项具体会计准则,标志着我国初步建立了与国际惯例趋同的企业会计准则体系。新企业会计准则充分体现了面向市场经济的理念,在其体系和内容等许多方面都有较大创新。2007年3月16日,第十届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》。2007年12月6日,国务院发布了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》,该条例自2008年1月1日与新企业所得税法同步实施。

企业会计准则和企业所得税法的重大变动,导致两者在资产、负债,以及收益和费用损失的确认与计量方面的差异也发生了相应的变化。为了帮助广大会计人员和税务稽查人员全面了解企业会计准则与企业所得税的变化,准确把握它们

之间的差异,正确进行企业所得税申报、汇算和检查,我们组织编著了本书。

本书在第一章介绍了企业会计准则和企业所得税法改革的基本情况,分析了两者存在差异的原因及其差异种类,然后从第二章至第六章分别探讨了资产、负债、收益、费用损失等基本经济业务处理的差异,特殊经济业务处理的差异和财务报告处理的差异,最后在第七章介绍了企业所得税的纳税调整办法和会计处理方法,在第八章探讨了企业会计准则和所得税法下的纳税检查问题。

本书在撰写过程中,力求做到以下几点:① 体系完整、内容全面。尽量反映企业会计准则和企业所得税法的主要内容和变化,全面系统分析两者之间存在的差异。② 理论联系实际,侧重实务。虽然企业会计准则和所得税法的许多问题都还需要在理论上进行探讨,但是我们编著本书的主要目的在于指导实务,因此本书在进行理论阐述的同时,力求以较多的实际案例说明相关问题。③ 文字精简。力求用最少的文字达到完整和清楚表达的目的,让广大读者节约阅读时间。另外,在本书的写作过程中,还参考了许多相关资料。在此,向有关作者表示感谢!

本书由重庆工商大学罗勇教授和重庆市地方税务局稽查局张一波局长任主编,重庆工商大学莫云副教授和重庆市地方税务局稽查局方全、任红、黄劲三位副局长以及重庆工商大学贾鸿副教授任副主编。重庆市地方税务局稽查局董翼、许刚、马葵、车倩等同志参与了课题的研究。重庆市地方税务局冯邦富总会计师在百忙之中为本书惠赐序言,对我们是一种莫大的鞭策和鼓励,在此表示特别的感谢!同时还要感谢立

信会计出版社余榕编辑的帮助和支持!

虽然我们尽心尽力,但由于时间和精力有限,本书肯定存在一些不深、不透甚至不当之处,恳请各位读者指正。

编 者

2008 年 3 月

目 录

第一章 概述.....	1
第一节 我国企业会计准则改革概况.....	1
第二节 我国企业所得税制度改革概况.....	8
第三节 企业会计准则与所得税法的差异分析	17
第二章 资产、负债业务会计准则与所得税法的差异比较.....	27
第一节 存货的差异比较	27
第二节 固定资产的差异比较	32
第三节 无形资产的差异比较	44
第四节 长期股权投资的差异比较	52
第五节 投资性房地产的差异比较	60
第六节 金融资产的差异比较	66
第七节 金融负债的差异比较	74
第三章 收入、利得业务会计准则与所得税法的差异比较.....	77
第一节 概述	77
第二节 商品销售收入的差异比较	78
第三节 提供劳务收入的差异比较	86
第四节 建造合同收入的差异比较	89
第五节 政府补助利得的差异比较	93
第六节 其他收入和利得的差异比较	96
第四章 费用、损失业务会计准则与所得税法的差异比较	100

第一节	职工薪酬的差异比较·····	100
第二节	借款费用的差异比较·····	109
第三节	期间费用的差异比较·····	117
第四节	损失的差异比较·····	126
第五章	特殊业务会计准则与所得税法的差异比较·····	138
第一节	非货币性资产交换的差异比较·····	138
第二节	债务重组的差异比较·····	143
第三节	或有事项的差异比较·····	147
第四节	租赁的差异比较·····	150
第五节	企业合并的差异比较·····	158
第六节	关联方交易的差异比较·····	164
第六章	财务报告会计准则与所得税法的差异比较·····	169
第一节	会计政策、会计估计变更和差错更正的 差异比较·····	169
第二节	资产负债表日后事项的差异比较·····	176
第七章	企业所得税的纳税调整及会计处理·····	182
第一节	企业所得税的纳税调整·····	182
第二节	企业所得税的会计处理·····	196
第八章	新会计准则下的企业所得税检查·····	205
第一节	收入总额的检查·····	205
第二节	产品成本的检查·····	220
第三节	职工薪酬的检查·····	233
第四节	期间费用的检查·····	238
附录一	企业会计准则——基本准则·····	246

附录二 中华人民共和国企业所得税法·····	253
附录三 中华人民共和国企业所得税法实施条例·····	263
主要参考文献·····	288

第一章 概述

为了适应社会主义市场经济和对外经济发展的需要,我国企业会计准则和企业所得税法历经多次改革,目前基本形成了各自相对独立的完善体系^①。企业会计准则和企业所得税法是不同领域的两种规范。两者由于制定出发点不同,导致它们在资产、负债,以及收益、费用损失的确认和计量方面存在许多差异。企业在会计核算时,应当按照企业会计准则进行会计要素的确认、计量、记录和报告,在计算应交所得税时进行纳税调整。

第一节 我国企业会计准则改革概况

从 1949 年至今,我国会计改革和发展取得了令人瞩目的成就。2006 年 2 月 15 日,财政部发布了 39 项《企业会计准则》,标志着我国建立了与国际会计惯例实质趋同的会计准则体系。

一、我国企业会计准则的制定历程

1949 年新中国成立后,我国会计模式借鉴了前苏联的统一会计制度。但改革开放之后,我国开始引进西方会计理论,英、美等国家的会计准则逐渐进入我国会计界的视野。特别是 20 世纪 90 年代初,社会主义市场经济体制的建立对会计改革提出了新的要求,与国际会计接轨成为我国会计改革的必然选择。1992 年 11 月,财政部发布《企业会

^① 除特殊说明以外,本书中的“会计准则”均是指企业会计准则,“税法”均是指企业所得税法规。

计准则》(后来称之为“基本会计准则”),该准则从1993年7月1日起实施。同时,财政部颁布了《工业企业会计制度》、《商品流通企业会计制度》等13个行业会计制度,形成了会计准则和会计制度并存的格局。

从1997年开始,为了适应我国资本市场的发展,财政部按照“成熟一项,发布一项”的准则制定思路,陆续发布了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——非货币性交易》等16项具体会计准则。在这一时期,财政部还出台了《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》3个会计制度。这样,我国会计制度体系从原来的13个行业会计制度转变成现在的《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》3个制度,基本涵盖了全国各类企业。

2001年,我国正式加入世界贸易组织(WTO),中国经济融入了世界经济的大潮。但是在对外贸易中,发达国家仍然设置种种壁垒阻挠中国市场经济地位,并且诉诸各种反倾销诉讼,使中国遭受了极大经济损失。2004年,欧盟在评估我国完全市场经济地位时,就设置了独立于双边协定和WTO规则之外的条款,即必须建立一个符合国际会计准则的、账目清楚的会计记录,该会计记录应当由独立的机构根据国际会计准则进行审计。同时,国际会计准则全球趋同步伐明显加快。目前,以不同形式直接采用国际财务报告准则或与之趋同的国家和地区已经超过100个。另外,2006年1月1日开始施行的修订后的《中华人民共和国公司法》和《中华人民共和国证券法》,要求对会计准则相关内容进行更新,以使其内容相互衔接。

由于原来“成熟一项,发布一项”的准则制定思路容易导致会计准则之间的不协调,甚至出现相互矛盾,财政部决定改用集中发布会计准则的方式。同时,为了全面适应我国市场经济发展和对外开放需要,在多年研究和制定准则的经验积累的基础上,2006年2月15日,财政部在人民大会堂召开“中国会计审计准则体系发布会”,集中发布了39项企业会计准则(包括1项基本准则和38项具体准则),这些新的企业会计准则从2007年1月1日起开始在上市公司实施,然后将于较短的时间内在所

有大中型企业实施。这标志着我国企业会计准则体系初步形成。我国在 1992~2003 年期间,以及 2006 年发布的企业会计准则如表 1-1 所示。

二、2006 年新企业会计准则的主要变化

与原来的《企业会计准则》和《企业会计制度》比较,新《企业会计准则》

我国发布的企业会计准则

1992~2003 年发布的企业会计准则	2006 年发布的新企业会计准则
《企业会计准则》	《企业会计准则——基本准则》
《企业会计准则——存货》	《企业会计准则第 1 号——存货》
《企业会计准则——投资》	《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》
	《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》
《企业会计准则——固定资产》	《企业会计准则第 4 号——固定资产》
	《企业会计准则第 5 号——生物资产》
《企业会计准则——无形资产》	《企业会计准则第 6 号——无形资产》
《企业会计准则——非货币性交易》	《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》
	《企业会计准则第 8 号——资产减值》
	《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》
	《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》
	《企业会计准则第 11 号——股份支付》
《企业会计准则——债务重组》	《企业会计准则第 12 号——债务重组》
《企业会计准则——或有事项》	《企业会计准则第 13 号——或有事项》
《企业会计准则——收入》	《企业会计准则第 14 号——收入》
《企业会计准则——建造合同》	《企业会计准则第 15 号——建造合同》
	《企业会计准则第 16 号——政府补助》
《企业会计准则——借款费用》	《企业会计准则第 17 号——借款费用》
	《企业会计准则第 18 号——所得税》

(续表)

1992~2003 年发布的 企业会计准则	2006 年发布的 新企业会计准则
	《企业会计准则第 19 号——外币折算》
	《企业会计准则第 20 号——企业合并》
《企业会计准则——租赁》	《企业会计准则第 21 号——租赁》
	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》
	《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》
	《企业会计准则第 24 号——套期保值》
	《企业会计准则第 25 号——原保险合同》
	《企业会计准则第 26 号——再保险合同》
	《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》
《企业会计准则——会计政策、 会计估计变更及会计差错更正》	《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》
《企业会计准则——资产负债表日后事项》	《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》
	《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》
《企业会计准则——现金流量表》	《企业会计准则第 31 号——现金流量表》
《企业会计准则——中期财务报告》	《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》
	《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》
	《企业会计准则第 34 号——每股收益》
	《企业会计准则第 35 号——分部报告》
《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》	《企业会计准则第 36 号——关联方披露》
	《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》
	《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》

则》在会计确认、计量、记录和报告的许多方面都发生了变化,主要有以下几个方面。

(一) 修改调整了会计原则和会计要素

《企业会计准则——基本准则》将原来的权责发生制改称会计基础,将可靠性、相关性、可比性、及时性、谨慎性、明晰性、实质重于形式、重要性称为会计信息质量要求。同时,新企业会计准则在可靠性和相关性的关系处理上发生了一定变化。不只着眼可靠性,更着眼相关性——为投资者、债权人等信息使用者提供决策有用的信息。会计信息的主要使用者由国家调整为投资者。

同时,《企业会计准则——基本准则》还对资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等六大会计要素进行了重新定义,并吸收了国际财务报告准则中的合理内容,在“利润”和“所有者权益”要素中引入了“利得”和“损失”两个概念。

(二) 较为广泛地采用了公允价值计量属性

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。我国新企业会计准则在金融工具、投资性房地产、非同一控制下的企业合并、租赁、债务重组和非货币性资产交换等方面广泛采用了公允价值。不过,新企业会计准则对公允价值的运用仍然是比较谨慎的,这与国际财务准则还是有所不同。在公允价值容易被操纵或者公允价值不能可靠计量的情况下,新企业会计准则仍然使用账面价值。例如,对于同一控制下的企业合并,采用账面价值作为计量基础。在非货币性资产交换中,如果交换不具有商业实质或者公允价值不能可靠确定,则以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的入账价值。

(三) 突出资产负债表的中心地位和作用

原来的企业会计准则以利润表为中心;新企业会计准则以资产负债表为中心,认为资产负债表对信息使用者的决策更加有用,从收入费用观转向资产负债表观。例如,所得税会计处理采用资产负债表债务法,从资产和负债计量的角度界定会计和税法的差异(暂时性差异);存

货发出计价取消了后进先出法,以真实反映资产负债表中的存货价值;统一使用“或有资产”和“或有负债”,取代原企业会计准则中的“或有收益”和“或有支出”两个概念;增设所有者权益变动表作为资产负债表的附表,详细反映企业净资产的增减变动;等等。

(四) 企业利润操纵受到一定限制

针对许多企业利用资产减值准备的计提和转回进行利润操纵的情况,新企业会计准则规定资产减值准备不得转回,同时还提供了资产减值的具体操作指引。该规定有利于限制企业的利润操纵行为。

(五) 提出了许多新的概念和术语

新企业会计准则提出了许多新的概念和术语,如金融工具、投资性房地产、股份支付、资产组等,极大地发展了目前的会计实务。

(六) 特殊领域会计准则自成体系

在新企业会计准则中,既有会计准则规范生物资产的确认、计量和相关信息的披露,又有会计准则规范石油、天然气开采等相关业务的会计处理,还有四项金融工具会计准则。特殊领域的会计准则自成体系。

三、我国会计准则建设取得的主要成效

经过多年的改革和发展,我国会计准则建设取得了较大成效。归纳起来,主要表现为以下几个方面。

(一) 初步形成了比较完整的会计准则体系

目前,中国企业会计准则体系建设基本完成,构建了比较完整的有机统一体系。从准则层次看,既有居于第一层次、统领驾驭的基本准则,又有位于第二层次、针对性强的具体准则,还有处于第三层次、操作性强的应用指南;从准则类别看,既有普遍适用的一般业务准则,又有兼顾特色的特殊行业或业务准则,还有专门规范财务报告问题的报告准则;从准则项目看,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、石油天然气开采等众多领域的 39 项准则,覆盖了各类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