

税收筹划实务丛书

# 新会计制度 与税法差异分析

XINKUAIJIZHIDUYUSHUIFACHAYIFENXI



■ 高金平 编著 ■



中国财政经济出版社

税收筹划实务丛书

# 新会计制度与税法 差异分析

高金平 编著

中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

新会计制度与税法差异分析/高金平编著. —北京:中国财政经济出版社, 2001. 11  
(税收筹划实务丛书)

ISBN 7-5005-5395-1

I. 新… II. 高… III. ①会计制度—研究—中国②税法—研究—中国 IV. ①F275.2②D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 080623 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: [cfeph@dr.gov.cn](mailto:cfeph@dr.gov.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京外文印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 10.625 印张 243 000 字

2001 年 11 月第 1 版 2004 年 5 月北京第 10 次印刷

印数: 46 131—51 140 定价: 26.00 元

ISBN 7-5005-5395-1/F·4780

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

# 序

## 大事情要小人物来做

同高金平相识，偶然，但也真有缘。

几年前我还在中国税务报社任社长，有人给我推荐一篇文章，记得是有关税收筹划方面的，感觉观点新颖，资料翔实，表述清晰，不禁喜上心头。这也是多年做编辑的职业病。看到一篇好文章，发现一个有造诣的新作者，都会由衷地高兴。此后，文章发表了，小高很高兴，打电话来感谢。我说，这是报社和编辑的责任，不足以为谢。

事情过去好几年，我也转岗到税务代理机构，偶尔翻翻中国税务报，在筹划周刊上见到高金平的不少专栏和文章，也为他不断地进步而高兴。

缘聚缘散，由不得人。因为办税务学习班，我们需要找培训老师，讨论时众说纷纭，大多数人的意见是要请年长资深有威望的教授来讲，我们也同意。但我又突发奇想，为什么不让虽名不见经传而确有学问的小人物来做呢？于是，我想到了高金平。我就邀请他面谈并鼓励他上大讲台，上高讲台，展示自身的价值，展示小人物的风采。几经动员，他也几经考虑，这位三十多岁的小人物（税政科副科长）就在我们举办的武汉、南昌两个班授课了。没有想到，效果很不错。课堂秩序井然，学员觉得“解渴”，

就连课间休息和吃饭时，都有不少人围在他身边要求解答问题，还有要求同他建立联系的，要求到网上查询的，要求他帮助解决资料的，等等。许多人的要求还是请他将授课笔记整理后出书，让更多的人受益。看到这种场景，我朝他一笑，伸出拇指说了句：你赢了。

凡大事都是小人物先做起来的。我感到这是极富哲理的论断。要知，许多大人物叱咤风云的业绩都是从小事做起，而小人物凭着不懈的拼搏，与时俱进，开拓创新，总有一天会成为对社会对人类有贡献的大人物的。你不信？我信。

高金平的三本书要出版了，他请我讲几句话，我说，我绝不吹捧，只是说过程。让读者去审读书的质量和品味，会比较客观、公正。

但我还是这句话，小人物也是会赢的。

是为序。

**杨友军**

2001年11月1日

# 前 言

刚刚跨入 21 世纪，又是我国“十五”计划的开局之年，我国正处在改革的攻坚阶段，经济发展需要大量的资金投入，各项改革和经济建设需要财力支持。税收，越来越渗透到社会经济生活的各个层面，同征纳双方息息相关。

一方面，随着我国加入 WTO 脚步的临近，我国的财政税收政策将逐步与国际接轨。最近一两年来，财政部、国家税务总局颁布了若干重要财税政策。2000 年 12 月 29 日财政部以财会[2000] 25 号文发布了《关于印发〈企业会计制度〉的通知》，要求自 2001 年 1 月 1 日起暂在股份有限公司范围内执行，同时鼓励其他企业采用该制度，这是贯彻《中华人民共和国会计法》和《企业财务报告条例》的具体措施，是我国会计改革的一项重大举措。新制度的发布，对于规范企业会计核算工作，提高会计信息质量，真实反映企业的财务状况和经营成果，加快实现我国企业会计核算模式的转变，适应经济国际一体化的趋势等方面具有重要意义。税收方面，国家税务总局先后颁布实施了《企业所得税税前扣除办法》[国税发(2000) 84 号]、《关于股权投资业务若干所得税业务问题的通知》[国税发(2000) 118 号]、《关于企业合并分立业务若干所得税业务问题的通知》[国税发(2000) 119 号]等重要文件。这些财税政策的出台，必将对我国经济产生重大而深远的影响，同时也对广大纳税人和从事财税业务工作的同志提出了更高的要求。

另一方面，随着《税收征管法》的全面修订，纳税人的权利增加，同时，纳税人所负担的义务也相应增加。新的《税收征管法》对税收征管过程的每一个控制环节、每一道法定程序、执行责任的权限、工作职权的行使及工作成果形成过程都制定了具体而富有刚性的执行依据。对税收政策的理解或执行得正确与否，关系到纳税人的切身利益，也关系到税务干部和中介人员的形象。

所以，无论对税务干部还是中介人员以及广大纳税人来说，对财会税收政策相关知识都存在巨大的需求。为适应这一需要，笔者先后撰写了《税法难点解析》、《纳税审查技巧》和《新会计制度与税法差异分析》三本书，将呈现给广大读者。

《税法难点解析》是笔者近两年来为中国税务报筹划周刊“考考你”栏目所撰写稿件的汇编，并结合新出台的税收政策重新整理而成。该栏目从2000年元月份刊载以来，受到了广大读者的热烈欢迎，许多读者将该栏目剪贴学习。不少读者朋友来信要求将该栏目整理成书，以便学习和查阅。全书约20万字，以后有新的内容我们还将继续整理呈现给广大读者。

《纳税审查实务》，是笔者结合税务稽查和中介机构人员进行纳税审查的工作经验，针对纳税人常见的一些会计核算差错以及各种形式的偷逃税手段，结合现行税制的规定，对各个税种的审查技巧，以及纳税审查后的账务调整等问题分别进行了探讨，旨在寻找出一些规律性的东西，从而起到指导税务干部和中介机构人员进行税务查账的作用。

《新会计制度与税法差异分析》，根据财政部新颁布的《企业会计制度》和若干具体会计准则，与现行税收政策的差异，进行了较为详细的比较分析，并通过案例的形式说明如何进行纳税调整。笔者于2001年10月份，在上海国家会计学院举办的注册税

务师培训班上对该书进行了试讲，并将书稿与广大学员进行了交流，引起了学员们浓厚的兴趣。相信该书会对我们实际工作起到一定的指导作用。

以上书籍涉及的法规截至交稿日，其后若有变化，应以现行财会政策和税法规定为准。书中参考并吸收了有关书刊、报纸的资料，在此深表谢意。

以上书籍适用于所有纳税人（法人、自然人）、税收征管人员、税务稽查人员、注册税务师、注册会计师以及管理类、经济类专业的师生。

特别感谢北京金瑞君安税务师事务所有限责任公司、中华税务咨询信息网董事长杨友军先生，在他的大力鼓励下，这些书籍得以与广大读者见面。在我几年前向中国税务报社开始投稿时，就曾受到当时任社长的杨友军先生的关心和培养，并拜读过他的许多文章和书籍。杨总积极鼓励我出书，并从百忙之中热情为该书写序，这无疑是对作者的巨大鼓舞。我还要感谢江苏省兴化市地方税务局的各位领导和同事，这里的科研气氛造就了我对税政业务的“精益求精”。书中存在的缺憾和不足，竭诚欢迎不吝赐教。

作者

2001年11月



# 目 录

第一章 新企业会计制度与税法差异概述	( 1 )
第一节 新企业会计制度概述	( 1 )
一、新制度出台的背景	( 1 )
二、新制度的特点	( 4 )
三、新老制度的总体差别	( 8 )
四、新老制度的衔接	( 12 )
第二节 新企业会计制度与税法差异总述	( 14 )
一、新制度、新准则对税收的影响	( 14 )
二、会计核算原则与税前扣除原则的比较	( 15 )
三、新制度与税法差异总述	( 18 )
四、会计制度与税法差异的处理	( 19 )
第二章 收入确认的差异分析	( 21 )
第一节 “六类”收入确认的差异分析	( 21 )
一、商品销售收入的比较	( 21 )
二、提供劳务收入的差异分析	( 25 )
三、无形资产使用费收入的差异分析	( 28 )
四、外销收入的比较	( 30 )
五、利息收入的差异分析	( 33 )
六、代销收入的差异分析	( 33 )
第二节 “视同销售”业务差异分析	( 35 )
一、视同销售行为的确定	( 35 )

二、视同销售纳税义务发生的时间 .....	(37)
三、视同销售计税金额的确定 .....	(37)
四、关于自产自用产品视同销售的会计处理 .....	(38)
五、对视同销售应纳税费会计处理问题的探讨 .....	(39)
第三节 售后回购业务的差异分析 .....	(42)
一、售后回购业务的会计处理 .....	(42)
二、差异分析 .....	(45)
第四节 债务重组应税“收益”的差异分析 .....	(46)
一、债务重组概述 .....	(46)
二、债务重组收益的差异分析 .....	(48)
三、案例分析 .....	(50)
第五节 非货币性交易应税“收益”的差异分析 .....	(52)
一、非货币性交易的会计处理 .....	(52)
二、差异分析 .....	(53)
三、案例分析 .....	(55)
第六节 补贴收入的差异分析 .....	(57)
一、补贴收入的会计核算 .....	(57)
二、差异分析 .....	(57)
第七节 资产评估增值的差异分析 .....	(59)
一、以非货币性资产对外投资发生的评估增值 .....	(59)
二、因清产核资而发生的资产评估增值 .....	(61)
三、因股份制改造而发生的资产评估增值 .....	(63)
第八节 其他收入的差异分析 .....	(69)
一、技术转让费的差异分析 .....	(69)
二、在建工程试运行收入的差异分析 .....	(69)
三、无法支付的款项 .....	(71)
四、接受捐赠的收入差异分析 .....	(71)

---

第三章 成本确认的差异分析	(80)
第一节 营业成本的差异分析	(80)
一、销售(营业)成本的差异分析	(80)
二、存货计价方法的差异分析	(81)
第二节 工薪支出及“三项附加费用”的差异分析	(85)
一、工资薪金支出的差异分析	(85)
二、“三项费用”的差异分析	(94)
第三节 固定资产成本的差异分析	(99)
一、以债务重组方式换入固定资产计价的差异分析	(99)
二、以非货币性交易换入固定资产计价的差异分析	(100)
三、融资租入固定资产计价的差异分析	(101)
四、外商投资企业购进国产设备的计价分析	(101)
五、固定资产折旧的差异分析	(102)
六、固定资产修理与改良的差异分析	(106)
第四节 无形资产的差异分析	(107)
一、无形资产的会计核算	(108)
二、差异分析	(111)
第四章 费用确认的差异分析	(116)
第一节 管理费用的差异分析	(116)
一、坏账及坏账损失	(116)
二、存货跌价损失	(122)
三、技术开发费	(126)
四、总机构管理费	(130)
五、业务招待费	(133)
六、无形资产摊销	(136)
七、开办费摊销	(137)

---

第二节 营业费用的差异分析 .....	(138)
一、广告费用支出 .....	(139)
二、业务宣传费支出 .....	(143)
三、佣金支出 .....	(144)
四、保险费支出 .....	(146)
第三节 财务费用的差异分析 .....	(148)
一、借款费用的会计处理 .....	(148)
二、差异分析 .....	(154)
三、案例分析 .....	(157)
第五章 资产损失和营业外支出的差异分析 .....	(159)
第一节 资产减值准备 .....	(159)
一、固定资产减值准备的会计处理 .....	(159)
二、差异分析 .....	(161)
第二节 营业外支出项目 .....	(163)
一、营业外支出的会计处理 .....	(163)
二、营业外支出项目的差异 .....	(164)
第六章 投资、改组业务差异分析 .....	(179)
第一节 债权投资业务差异分析 .....	(179)
一、长期债权投资业务差异分析 .....	(179)
二、投资国债差异分析 .....	(181)
三、委托贷款业务差异分析 .....	(183)
第二节 股权投资业务差异分析 .....	(185)
一、股权投资业务的补税范围及计算方法 .....	(185)
二、短期股权投资的差异分析 .....	(188)
三、长期股权投资业务成本法核算的差异分析 .....	(192)
四、长期股权投资业务权益法核算的差异分析 .....	(195)

---

五、境外股权投资所得已纳税额的扣除 .....	(200)
第三节 企业改组业务差异分析 .....	(203)
一、企业整体资产转让、整体资产置换与合并、分立的 界定 .....	(203)
二、企业整体资产转让的差异分析 .....	(205)
三、企业整体资产置换的差异分析 .....	(208)
第七章 其他项目的差异分析 .....	(212)
第一节 弥补亏损差异分析 .....	(212)
一、弥补亏损的会计处理 .....	(212)
二、税务处理 .....	(213)
三、弥补亏损台账的建立 .....	(216)
第二节 投资抵免企业所得税 .....	(218)
一、计算投资抵免所得税应注意的问题 .....	(219)
二、关于同一技改项目分年度购置设备的计算问题 .....	(219)
三、投资抵免所得税操作流程 .....	(222)
四、投资抵免所得税台账 .....	(222)
五、投资抵免所得税的会计处理 .....	(227)
第三节 会计差错更正的差异分析 .....	(227)
一、会计差错更正方法 .....	(227)
二、差异分析 .....	(232)
第四节 资产负债表日后事项差异分析 .....	(233)
一、资产负债表日后事项的处理 .....	(233)
二、差异分析 .....	(237)
第五节 关联方交易差异分析 .....	(238)
一、关联方关系及其披露 .....	(238)
二、差异分析 .....	(240)
第六节 或有损失差异分析 .....	(246)

第七节 租赁业务差异分析 .....	(249)
一、租赁会计的相关概念 .....	(249)
二、租赁的分类方法 .....	(250)
三、融资租赁业务的差异分析 .....	(251)
四、经营租赁业务的差异分析 .....	(257)
五、售后租回交易的差异分析 .....	(258)
第八节 纳税人放弃权益的税务处理 .....	(262)
一、应计未计费用、应提未提折旧不得移转以后年度补扣 .....	(262)
二、查增所得不得用于弥补亏损 .....	(262)
三、查增所得不得作为计算公益、救济性捐赠的基数 .....	(262)
四、税务机关查增的所得对投资抵免所得税的影响 .....	(263)
五、未经报批的财产损失不得扣除 .....	(263)
六、超过规定期限报批减免税 .....	(263)
第八章 综合案例分析 .....	(264)
一、企业有关情况 .....	(264)
二、有关资料 .....	(265)
三、要求 .....	(273)
四、解答 .....	(273)
附录 1: 企业会计制度与税法差异简表 .....	(286)
附录 2: 相关法规 .....	(296)
一、财政部关于印发《实施〈企业会计制度〉及其相关 准则问题解答》的通知 2001年7月22日 财会字(2001)43号 .....	(296)
二、国家税务总局关于印发《企业所得税税前扣除办法》 的通知	

- 
- 2000年5月16日 国税发(2000)84号 ..... (302)
- 三、国家税务总局关于印发《企业股权投资业务若干所得税问题》的通知
- 2000年6月21日 国税发(2000)118号 ..... (315)
- 四、国家税务总局关于印发《企业合并分立业务有关所得税问题》的通知
- 2000年6月21日 国税发(2000)119号 ..... (319)

# 第一章 新企业会计制度 与税法差异概述

## 第一节 新企业会计制度概述

2000年12月29日财政部以财会[2000]25号文发布了《关于印发〈企业会计制度〉的通知》，要求自2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内执行，同时鼓励其他企业采用该制度。这是贯彻《中华人民共和国会计法》和《企业财务报告条例》的具体措施，是我国会计改革的一项重大举措。《企业会计制度》（简称新制度）的发布，对于规范企业会计核算工作，提高会计信息质量，真实反映企业的财务状况和经营成果，加快实现我国企业会计核算模式的转变，适应经济国际一体化的趋势等方面，具有重大的意义。

### 一、新制度出台的背景

#### （一）适应企业经营环境改变的需要

随着我国市场经济的发展，市场竞争机制逐步形成，企业的融资方式已从间接融资为主转变为在资本市场直接融资，企业的经营环境发生了很大的变化。而会计核算制度除股份有限公司以外，其他企业仍然在执行财政部1992—1993年发布的《企业会



计准则——基本准则》、《企业财务通则》和分行业的企业财务、会计制度（简称两则两制），这种核算制度具有明显的不适应性。主要表现为以下几点：

第一，没有考虑市场对企业财务状况和经营成果的影响，如对资产的计量，要求企业一律采用历史成本计价，一般不得变动，即使资产创造经济效益的能力显著下降，也不能调整，从而导致企业经营出现资产高估，利润虚增的现象。

第二，对企业面临的风险不能充分揭示，按照原制度规定在会计报表上披露的资产存在较多的不良资产，对资产的减值或损失、或有负债等没有揭示。例如，某国有企业的存货账面价值为100万元，可变现价值40万元，如果将这部分存货处置则会发生损失60万元，由于政府以国有企业的经营业绩来考核企业负责人，因此常常发生“新官不理旧事”的现象，给国家造成更多的损失。

第三，对企业处置资产损失、选择会计政策等方面的权限规定不明确。

## （二）解决我国企业会计信息质量不高的问题

我国企业会计信息质量不高的原因很多，而会计核算制度本身的缺陷则是主要原因之一，具体表现在以下方面：

### 1. 会计要素的确认和计量没有体现会计信息可靠性的要求

“两则两制”确立了会计六大要素和资本的概念，这使我国的会计核算模式向国际惯例迈进了一大步。但是，会计要素的确认和计量依然没有真正反映出会计信息的质量特性，没有体现会计信息可靠性的要求。例如，资产的质量特征有两个方面：一是资产由过去的交易或事项形成，并由企业拥有或控制的资源。会计的主要职能是对已经发生的交易或事项进行记录和报告。在实际工作中，当各项资产上的风险和报酬已经转移到企业，并且能