



# 所得税会计

SUODESHUIKUAIJILILUNYUSHIWUYANJIU



• • • • •

## 理论与实务研究

• • • • •

• • • 杜国良 著 • • •

2

SUODESHUIKUAIJI

LiLunYuShiWuYanJiu

中国财政经济出版社





# 所得税会计

SUODESHUIKUAJI

Li Lun Yu Shi Wu Yan Jiu



理论与实务研究

杜国良/著

中国财政经济出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

所得税会计理论与实务研究/杜国良著. —北京:中国财政经济出版社,2004. 12

ISBN 7-5005-7872-5

I. 所... II. 杜... III. 所得税—税收会计—研究  
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 143554 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: [cfeph@dr.c.gov.cn](mailto:cfeph@dr.c.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:(010)88190406 财经书店电话:(010)64033436

湖北南财文化发展有限公司电话:(027)88391589 88391585

武汉中远印务有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 10 印张 242 千字

2005 年 2 月第 1 版 2005 年 2 月武汉第 1 次印刷

定价:26.00 元

ISBN 7-5005-7872-5/F·6915

(图书出现印装问题,南财文化负责调换)

## 序

会计与税收属于经济学中两门性质不同的学科,会计的主要目的是为报表使用者提供客观、公正的会计信息。税收的主要目的是为国家筹集财政收入。由于性质不同,两者的核算体系也不尽一致。在企业会计实务中,如何廓清二者之间的关系,既保证会计信息的真实可靠,又保证企业依法纳税,一直是会计理论界不断探索、研究的课题。本书作者杜国良同志是其中一位年轻会计学者,他在这方面做了有益的探索。

杜国良同志在长期从事会计学教学和科研工作的同时,密切关注我国税收体制改革,对我国税收,尤其是流转税和所得税从会计学角度进行了较为深入的研究,将税收和会计两门既有密切联系又有本质区别的学科结合起来进行研究。近年来,该同志在国内财会理论刊物上发表了多篇会计和税收改革方面的论文,这部专著也是他多年潜心研究的结晶。

随着我国统一会计制度的颁布、实施,各项具体会计准则的陆续出台,会计核算方法和税收核算方法较之原有的行业会计制度有了更大的差别,如何把两者有机地结合起来,既保证国家统一会计制度的贯彻实施,又避免企业因会计核算方法的改变而导致纳税计算错误,是本书研究的一大特色。书中明确提出了财务会计与

税收会计应当适当分离的观点;阐明了建立所得税会计的理论依据;比较了各种所得税会计的核算方法,提出了在我国运用资产负债表债务法核算企业所得税的理论观点。

对于所得税会计在我国会计实务中的具体运用,作者根据我国统一会计制度的规定,结合《企业所得税暂行条例》,分别从收入总额、成本费用扣除项目、投资收益纳税调整以及资产减值纳税调整等特殊项目分析入手,研究了会计与税收计算收入和费用口径、时间不同的原因,提出了在会计实务操作中的纳税调整方法。针对具体会计准则的陆续颁布、企业会计制度的不断修订完善,作者结合最新的会计制度变化情况,分析了这些变化在税收运用中的调整方法。这些分析和研究对规范我国的会计实务工作都具有现实意义。

综观全书,可称道者有以下几点:

创新性:作者从财务会计与税务会计的对比分析中,阐明两者既不完全统一、又不完全分离,而应该建立所得税会计的观点。这一观点,具有一定的创新性。

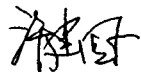
理论性:所得税会计在我国长期被视为财务会计的一个组成部分,作者根据我国企业财务会计与税收核算的特征,指出了在我国建立所得税会计的可能性和必要性,阐明了建立所得税会计的理论和依据。

可操作性:理论只有服务于实践才具有生命力。作者在研究了所得税会计理论之后,结合我国会计实务,从所得税计算的主要项目着手,分析了各主要项目在会计处理和税务处理的不同原因,明确提出了把会计处理调整为纳税所得的具体调整方法,对我国企业会计实务界如何正确计算纳税提供了操作范式。

前瞻性:我国目前会计实务中,绝大部分企业按照会计制度的要求,对企业所得税采用应付税款法进行核算,少数企业采用损益

表债务法进行核算。作者通过比较国际会计准则,结合我国经济发展趋势,明确提出了在我国使用资产负债表债务法核算企业所得税的观点,有一定的前瞻性。

所得税会计在我国财税理论界还是一个全新的课题,有很多地方需要我们财税理论和实务工作者进行深入研究。作为一位年轻的专业教师,杜国良同志在这些方面所做的探索以及所取得的成果,是值得肯定的。作为同行,我对这种创新性的理论和实务探索十分欣赏,这也是我欣然推荐本书的原因。



2004.12.30

目 录

**CONTENTS**

|                            |    |
|----------------------------|----|
| 第 1 章 所得税会计基本理论 .....      | 1  |
| 1.1 企业所得税的概念及发展过程 .....    | 1  |
| 1.2 所得税会计的建立与理论构造 .....    | 3  |
| 1.3 所得税会计的性质与目标 .....      | 15 |
| 1.4 所得税会计的基本假设 .....       | 20 |
| 1.5 所得税会计的基本原则 .....       | 24 |
| 1.6 中外《所得税会计准则》比较 .....    | 27 |
| 第 2 章 会计利润与纳税所得 .....      | 39 |
| 2.1 会计利润与应税利润(纳税亏损) .....  | 39 |
| 2.2 永久性差异与时间性(暂时性)差异 ..... | 40 |
| 2.3 所得税费用(收益)与当期所得税 .....  | 45 |

|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| 2.4 会计亏损与税法亏损 .....              | 45         |
| <b>第 3 章 所得税会计处理方法比较 .....</b>   | <b>46</b>  |
| 3.1 中外所得税会计处理方法概述 .....          | 46         |
| 3.2 现行所得税会计处理方法的缺陷 .....         | 48         |
| 3.3 我国所得税会计核算实行资产负债表债务法的优点 ..... | 50         |
| 3.4 我国采用资产负债表债务法的意义 .....        | 53         |
| 3.5 所得税会计凭证与会计科目 .....           | 55         |
| <b>第 4 章 应付税款法 .....</b>         | <b>59</b>  |
| 4.1 应付税款法的概念和适用范围 .....          | 59         |
| 4.2 应付税款的核算 .....                | 60         |
| 4.3 我国应付税款法核算的主要内容 .....         | 61         |
| <b>第 5 章 纳税影响会计法 .....</b>       | <b>76</b>  |
| 5.1 纳税影响会计法的概念和适用范围 .....        | 76         |
| 5.2 税率不变情况下纳税影响会计法的核算 .....      | 78         |
| 5.3 递延法的核算 .....                 | 80         |
| 5.4 债务法的核算 .....                 | 83         |
| 5.5 递延法和债务法核算举例 .....            | 87         |
| 5.6 运用纳税影响会计法应注意的几个问题 .....      | 96         |
| <b>第 6 章 收入总额确认的差异分析 .....</b>   | <b>101</b> |
| 6.1 税法关于收入总额的概念和分类 .....         | 101        |
| 6.2 企业主要收入总额的确认和差异分析 .....       | 110        |
| 6.3 视同销售行为收入确认的差异分析 .....        | 115        |
| 6.4 售后回购业务的差异 .....              | 119        |
| 6.5 债务重组应确认“收益”的差异分析 .....       | 119        |
| 6.6 非货币性交易应税收益的差异分析 .....        | 122        |



|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| 6.7 补贴收入的差异分析 .....              | 124        |
| 6.8 资产评估增值的差异分析 .....            | 125        |
| 6.9 其他收入的分析 .....                | 126        |
| 6.10 税法与会计制度在确认收入方面的实务差异 .....   | 130        |
| <b>第 7 章 准予扣除项目金额确认的研究 .....</b> | <b>139</b> |
| 7.1 税前扣除的主要依据 .....              | 139        |
| 7.2 税前扣除的确认原则 .....              | 140        |
| 7.3 成本确认差异分析 .....               | 143        |
| 7.4 费用确认的差异分析 .....              | 158        |
| 7.5 营业外支出项目的分析 .....             | 167        |
| 7.6 不允许扣除项目的确定 .....             | 171        |
| 7.7 特定税前扣除项目的规定 .....            | 177        |
| 7.8 税法与会计制度对扣除项目确定差异的实务分析 .....  | 184        |
| <b>第 8 章 投资收益的差异研究 .....</b>     | <b>218</b> |
| 8.1 债权投资业务的差异分析 .....            | 218        |
| 8.2 股权投资业务的差异分析 .....            | 220        |
| 8.3 企业改组业务的差异分析 .....            | 227        |
| <b>第 9 章 所得税会计中特殊项目的研究 .....</b> | <b>230</b> |
| 9.1 弥补亏损的差异分析 .....              | 230        |
| 9.2 会计差错更正的差异分析 .....            | 234        |
| 9.3 资产负债表日后事项的差异分析 .....         | 236        |
| 9.4 关联方交易的差异分析 .....             | 246        |
| 9.5 接受捐赠资产的差异分析 .....            | 249        |
| 9.6 纳税人放弃权益的差异分析 .....           | 252        |

|                                                            |     |
|------------------------------------------------------------|-----|
| 第 10 章 资产减值所涉及的所得税会计问题研究 .....                             | 254 |
| 10.1 资产减值概述 .....                                          | 254 |
| 10.2 计提资产减值准备当期对所得税费用的影响 .....                             | 260 |
| 10.3 计提减值准备后资产的折旧或摊销额差异对以后各期折旧<br>和摊销额的影响及当期所得税费用的影响 ..... | 264 |
| 10.4 已计提减值准备的资产价值恢复及其对当期所得税费用的<br>影响 .....                 | 267 |
| 10.5 资产减值准备转回后对累计折旧或摊销额以及当期所得税<br>费用的影响 .....              | 274 |
| 10.6 资产发生永久性减值以及对当期所得税费用的影响 ...                            | 276 |
| 10.7 资产处置对所得税的影响 .....                                     | 279 |
| 10.8 资产减值准备的计提发生重大会计差错更正的处理 ...                            | 282 |
| 10.9 资产负债表日后事项中资产减值准备的处理 .....                             | 287 |
| 10.10 资产减值对所得税影响需关注的几个问题 .....                             | 287 |
| 附录 1 中华人民共和国企业所得税暂行条例 .....                                | 289 |
| 附录 2 企业所得税税前扣除办法 .....                                     | 293 |
| 主要参考文献 .....                                               | 306 |
| 后 记 .....                                                  | 310 |

# {第1章} 所得税会计基本理论

## 1.1 企业所得税的概念及发展过程

### 1.1.1 企业所得税的概念

企业所得税,是国家对企业在一定时期内的期间所得征收的一种直接税,其目的是国家通过参与企业的利润分配,调节企业的利润水平,以实现其调节社会经济发展、优化社会资源配置的功能。所得税对有所得征税,对无所得不征税,对所得多的多征,对所得少的少征,充分体现“量能征税”的原则。从广义上讲,企业所得税就是指对境内企业就其生产、经营所得和其他所得征收的一种税。但在改革开放初期,国家为了引进外资,对外商投资企业和外国企业在税收上给予了一定的优惠,因此我国目前将企业所得税分别界定为内资企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税两类。由

于我国国有经济在国民经济中占主导地位,其在规模上、经济效益上都对国民经济起着举足轻重的作用。因此,狭义上的企业所得税,通常是指内资企业所得税。它是对中华人民共和国境内的企业(外商投资企业和外国企业除外)和组织的生产经营所得和其他所得征收的所得税,本书所说的企业所得税主要是指内资企业所得税。

### 1.1.2 企业所得税的发展过程

从建国以来,我国所得税从无到有,先后经历了工商所得税时期(1950—1983年)、国营企业所得税(包括第一步利改税、第二步利改税)和集体企业所得税时期(1983—1993年)、内资企业所得税统一时期(1993年—)。从税收征管实际看,则应分为税利合一和税利分流两个时期。

在税利合一时期,资产的所有者是全体人民,由国家(财政部门)代表人民管理、经营、支配国有资产的职能,而通过经营这些资产所获得的收益,应归国家所有。所以,企业经营所得的利润是上缴给国家的,在这个时期,实行的是工商所得税,其作用是对少数集体企业和个体经济进行巩固与限制,即运用所得税巩固集体经济、限制个体经济。

税利分流是在20世纪80年代,随着社会主义经济体制的不断改革和发展(当时开始实行有计划的商品经济),原来实行的工商税、利润上缴、利润留成的企业收入分配制度成为阻碍企业积极性发挥的一种枷锁,市场经济对分配制度的要求是既要处理好国家、企业、个人三者的利益分配关系,又要扩大企业的经营自主权。根据这些要求,我国于20世纪80年代在企业所得税方面逐步进行了一系列改革,如对国有企业实行第一步利改税和第二步利改税、统一集体企业所得税、开征私营企业所得税等。通过这些改革,旨在建立起现代意义的企业所得税体制。而随着经济体制改革的进

一步深化,市场经济对公平税负、促进竞争、理顺与规范分配关系则有了进一步的税制改革要求。于是,1993年我国再次进行了税制改革,同时确立了企业所得税的分享税和内资企业所得税合并的税制改革趋向。1993年,《中华人民共和国企业所得税暂行条例》的出台,标志着我国现代意义的企业所得税税制的建立。

## 1.2 所得税会计的建立与理论构造

### 1.2.1 所得税会计的概念

企业所得税是国家对独立核算的企业在一定时期内企业生产、经营所得和其他所得所征收的一种税。它既体现了国家对企业的管理地位,又体现了企业对国家承担的社会义务。企业应缴所得税的一般计算公式为:

$$\text{应缴所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

式中的“应纳税所得额”是税法上的专有名词,它的计量往往不同于企业实现的利润总额,财务会计必须以企业所实现的利润总额为基础,根据税法的规定,按照一定的会计技术规范,对某些项目进行调整,使之转化为应纳税所得额。即应纳税所得额 = 企业税前会计利润 ± 调整项目金额。由此,所得税会计也就应运而生了。所谓所得税会计,就是对企业或公司所得税进行适当的会计处理,是处理由税法规定的企业与国家之间分配关系时所遵循的会计技术规范。它是由于会计准则和税法的相互作用而引起的一个特别的会计命题,其核心内容就是研究如何处理会计利润与应税利润之间的差异,是会计的一个专门领域。在西方国家中,所得税会计(Income Tax Accounting)简称为税务会计(Tax Accounting)。但是,国内有人将所得税的会计处理(Accounting for Income Tax)误译成

所得税会计。事实上,所得税的会计处理和所得税会计是有根本区别的。所得税的会计处理是财务会计中一个专门处理应税所得和会计所得差异的分支,是财务会计的一个重要组成部分;而所得税会计与财务会计、成本会计、管理会计等一样,是一门独立的会计学科。

### 1.2.2 所得税会计建立的必要性

随着社会主义市场经济的不断发展和完善,《中华人民共和国企业所有税暂行条例》(以下简称《条例》)和国家统一会计制度的颁布与实施,以及具体会计准则的陆续出台,所得税会计是否独立问题逐渐引起人们的重视,并成为会计理论界讨论和研究的一大热门课题。目前我国会计理论界比较有代表性的主要有三种观点:第一种观点是主张所得税会计与财务会计合一,简称“统一论”;第二种观点是主张所得税会计与财务会计相协调,简称“协调论”;第三种观点是主张所得税会计与财务会计适当分离,简称“分离论”或“独立论”。随着国家统一会计制度的颁布实施,“分离论”观点得到大多数会计理论工作者的认同。笔者亦赞同“分离论”观点。但我国目前的实际情况是以“协调论”为主。

#### (一)“统一论”观点

“统一论”从税法的角度阐述了我国财务制度体系存在的历史现实性和必要性,主张在今后的改革中进一步搞好财务政策、税收政策与会计政策的协调,努力缩小会计利润与应税所得的差异,直至统一,因而“统一论”者认为《企业财务通则》应当作为中国经济法规体系的特色予以保留、完善。其主要理由是:

(1)“统一论”认为,我国一直存在企业财务制度,会计收益与应税所得是可以做到一致的,没有必要实行所有税会计与财务会计的分离。并以此来批驳“分离论”认为的税收目标与会计目标

的不一致性。

(2) 该观点认为,尽管所得税会计与财务会计所依据的法律不同,前者主要依据是国家税法,后者则是会计准则和会计制度,但是在我国,由于税收政策、财务政策和会计政策的制定都出自国家财政部,所有会计准则或会计制度的制定,完全可以满足应税所得计算的要求。所以,“统一论”认为,尽管所谓所得税会计与财务会计所依据的法律是不同的,但会计目标和税收目标是可以一致的,这一问题完全可以通过税收政策、财务政策与会计政策之间的统一而得以解决。

(3) 对于企业在一定情况下对收益和费用是否可以估价问题,“统一论”观点承认税法与财务会计在核算上存在原则差别。财务会计为使报表公允地反映企业的财务状况和经营成果,允许企业在一定的情况下对收益和费用进行合理的估价。而为了保障税收收入,并便于征管,税法一般不允许企业估计收益和费用,不允许有不确定性的核算原则,但在复杂的经济情况下税法也存在着灵活性,它允许核算原则可变动性的存在。如我国财务制度规定企业可以根据实际情况计提 3‰—5‰坏账准备金,得到了所得税法的认可。

### (二) “协调论”观点

“协调论”观点从社会主义市场经济的客观要求出发,主张所得税会计与财务会计分离。这样能够使所得税会计在财务会计准则之外独立发挥作用,废除现在作为实施税法基础的财务通则、财务制度等法规体系,完善现行的会计准则和会计制度,制定并实施一套详尽的具体会计准则。以后,企业应不受国家财务法规的制约,即会计核算遵循具体的会计准则,纳税按照税法规定进行。鉴于目前国家并未明确废止财务制度,行业会计制度依然存在,国家统一会计制度并未在所有企业实施的现状,在短时间内,所得税会

计与财务会计很难分离,因而主张在实行所得税会计与财务会计分离的基础上,应税收益根据会计收益调整,并主张应税收益应尽量接近会计收益。该观点认为,从目前看,由于税法不承认会计准则所规定的某些方法和标准,因而两者以及根据两者计算的收益之间必然存在差异,但从长远角度看,税法应考虑会计准则的合理性,并逐步向会计准则靠拢,应税收益尽量接近会计收益,尽量不要搞繁琐的两套账。

### (三)“分离论”观点

“分离论”从发展社会主义市场经济的客观要求和与国际接轨出发,认为实行所得税会计与财务会计分离是必然的选择。笔者赞同这一观点,并有一些新的想法。从我国的税收制度、财务制度与会计制度的发展历史和现状看,似乎“统一论”更符合当前实际,而“协调论”似乎兼顾“统一论”和“分离论”的观点与实际状况,有一定市场。但是,三种观点有一点是共同的,无论是统,还是分,在社会主义市场经济条件下,对所得税会计的研究是有积极意义的,都将在相互的探讨中获得新的认识。这也是目前开展对这一课题进行研讨的基本原因。笔者认为,尽管目前在短时期内还不能实行所得税会计与财务会计的分离,但是,从长远看,会计收益与应税所得必将存在差异,不可能消除,在一定的历史时期内只是两者差异的程度不同而已,因而所得税会计必将独立。

随着社会主义市场经济体制改革的深化,新的会计准则、制度的实施,会计的服务对象由过去主要为财政管理服务改为既为国家财政服务,又为股东、债权人、潜在投资者及企业管理服务,企业处理会计事项的自主权扩大,会计处理方法灵活性增加。同时,所得税法也在不断地发展和完善,因此会计收益与应税收益的差异越来越大,原有的所得税会计模式不能适应新环境的需要,所得税会计独立成为必要。其必要性体现在以下几个方面:



1. 会计和税收是经济领域中的两个不同分支, 分别有着不同的要求, 各自的规范对象也不同。财务会计与所得税会计在以下许多方面存在差异: (1) 两者目标不同。财务会计旨在向会计信息需求者提供真实、客观、公允反映企业财务状况和经营成果的财务报告, 满足微观企业投资者和经营管理者的要求, 主要依据会计准则和相关会计法规、制度; 而所得税会计是为保证财政收入、调节经济、公平社会分配、满足宏观经济管理的需要, 依据税法进行。(2) 核算基础不同。财务会计以权责发生制、稳健原则为核算基础。以应收、应付作为确认收入和费用的标准, 使收入和费用配比, 合理确定各期经营成果, 使会计信息更为准确、相关和有用, 并允许企业在处理具体会计业务时持保守态度, 预计可能的损失和费用, 而不预计可能的收益, 以防范风险, 确认企业的收益稳妥实现。所得税会计则主要以收付实现制为核算基础, 以现金的实际收入或付出作为收入和费用的确认标准, 操作简便, 并可防止纳税人的偷税行为。税法为保证税收, 一般不采纳有不确定性的核算原则, 不承认预提准备或只承认有限标准的预提。(3) 核算范围不同。财务会计核算的是会计主体的全部资金运动, 包括资金的投入、循环、周转、退出等过程。而所得税会计核算的是企业部分资金运动, 即由税款的形成、计算和缴纳所引起的资金运动。由于财务会计与所得税会计存在以上诸多不同, 所以其核算结果包括的内容、数额和时间不同, 如果强求会计准则与税收法规一致, 使会计核算实现两者的兼顾, 事实上是十分困难的, 而且必然会影响会计信息的微观决策价值, 甚至会损害其客观性, 使之不能真实反映企业经营成果和财务状况。

2. 财务会计与所得税会计统一存在许多缺陷。在所得税的会计处理中, 会计收益与应税收益一致, 只适应于计划经济体制下的宏观经济运行机制。但在市场经济条件下, 这种会计模式具有明显的