

财会文库

企业所得税 纳税调整研究

孟焰 王素荣 著

 中国人民大学出版社

财会文库

企业所得税 纳税调整研究

孟焰
王素荣
著

 中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税纳税调整研究/孟焰, 王素荣著.

北京: 中国人民大学出版社, 2005

(财会文库)

ISBN 7-300-06623-2

I. 企…

II. ①孟…②王…

III. 企业-所得税-税收管理-中国

IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 065710 号

北京市社会科学理论著作出版基金资助

财会文库

企业所得税纳税调整研究

孟 焰 王素荣 著

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511239	(出版部)
	010-82501766 (邮购部)	010-62514148	(门市部)
	010-62515195 (发行公司)	010-62515275	(盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	涿州市星河印刷有限公司		
开 本	890×1240 毫米 1/32	版 次	2005 年 8 月第 1 版
印 张	9.25 插页 1	印 次	2005 年 8 月第 1 次印刷
字 数	261 000	定 价	19.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

总 序

在当今社会中，会计工作作为一种重要的管理工作，已经和世人的经济生活完全融合在一起，达到了须臾不可分离的境界。在现实生活中，如果离开会计工作，人类社会就难以运转，更不用说持续发展了。在我国，会计工作的重要性已为越来越多的人所认识，一股不大

不小的“会计热”传遍了神州大地。但是时至今日，仍有人对会计或会计工作的认识很不到位，在理论上否认会计工作的管理属性，在实践中将会计工作排除在核心管理层之外，其结果既贻误当前的工作，也将严重阻碍会计的未来发展。

今年是我们进入 21 世纪的第二年，世界经济面临着动荡不定、变化多端、难以预计的复杂情况，正是在这样的背景下，这两年发生在中外资本市场上的许多重大事件不断地向世人展示了经济发展和会计工作之间的密不可分的特殊关系。2001 年 8 月，中国《财经》杂志发表了一篇封面文章——《银广夏陷阱》，该文披露了银广夏的造假内幕（即利用虚假会计信息，诱使广大股民狂购其上市股票），从而打破了中国资本市场上的银广夏神话。银广夏股票价格的狂升及其创造的所谓巨额利润均来自于虚假会计信息的支撑，与此事件有关的会计、审计机构和会计、审计人员是难辞其咎的。无独有偶，2001 年 12 月 2 日，曾被美国《财富》杂志列为世界 500 强第七位的安然公司，由于通过复杂的财务结构和会计处理虚构收入及利润以维持高增长的幻象的破灭，最终不得不向纽约法院申请破产保护。这一事件不仅涉及安然公司及其财务会计工作，而且也涉及了大名鼎鼎的世界五大会计公司之一安达信。从上述两个案例中我们可以看出，在当今这样一个高度信息化的社会，会计管理活动及其所生成的信息在资本市场和经济决策中起着举足轻重的作用，差之毫厘，谬之千里。反过来看，要防范资本市场中的金融风险，提高企业的经济效益，快速发展经济，就必须在宏观和微观两个层面上不断地强化会计工作。只有建立一套开放性的、满足现实需要，并与 IT 技术紧密结合的会计管理体系，企业才有可能稳步地发展，社会经济才有可能健康、有序地运行。

在人类会计管理实践的发展过程中，会计学术界的理论研究一直起着很重要的导向作用。而教材和专著则是理论研究成果的两种主要表现形式，其中，能够形成教材的大多是相对成熟的、自成体系的研究成果，而那些不尽成熟，但却极具开拓性和创造性的研究成果则需要借助于专著这种表现形式了。历史地看，理论的发展总是表现为一个不断积累和延续的过程，而一所大学的一个重点学

科，既需要以优秀的教材来表现其积累之深厚，又需要以开拓性的专著来展现其延续的繁荣。中国人民大学会计系自1993年推出了会计系列教材之后，社会反响很大，成为我国改革开放后销售总量最大的系列教材。但是，中国人民大学会计系的中青年学者们并没有满足于现状，他们在做好教学工作的同时，始终没有停止过对诸多会计前沿课题的思考和研究，并在各自的研究领域取得了丰硕的研究成果。这套《财会文库》就是对这些研究成果的一个系统的展现。

《财会文库》顺应了新形势下会计工作由核算型向核算管理型转变这样一个客观的现实，不仅关注一些新兴经济业务的会计核算，更注重建立在会计核算基础之上的会计管理。从即将出版的几本专著来看，其内容涵盖了衍生金融工具会计核算与管理、证券市场会计监管、会计决策和会计控制、网络时代的会计管理等多个专题。在这些专著中，作者们以积极务实的态度表现了他们对资本市场中诸多会计问题的关注，表现了他们对网络时代会计核算、会计控制、会计决策、会计分析和会计考评等问题的极大兴趣和认真思考。虽然有些观点还不尽成熟，但是其中所闪耀的思想火花必将引发人们更进一步的探索和研究。

《财会文库》的出版得到了中国人民大学出版社的大力支持。出版社的同志计划把文库办成一个开放的、活跃的理论阵地，他们既立足于中国人民大学，又放眼于全国；既着力于创新，又主张有争鸣。我衷心希望会计界的有识之士都能把自己最新的研究成果纳入到这套文库中来，同时也希望《财会文库》能不断地推出好作品、新作品，为繁荣我国的会计学术研究做出应有的贡献。

阎达五

2002年4月

前 言

自从我国会计改革以来，我国已经建立了一整套会计法规，包括《会计法》、《企业会计准则》及具体会计准则、《企业财务会计报告条例》、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》等。这些会计法规的目标是使企业提供的会计信息应当能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，以满足会计信息使用者的需要。

自 1994 年工商税制改革以来，我国形成了比较完善的税收法律体系，税收实体法有 24 个税种。税法的目标是规范税收分配秩序，保证国家财政收入的实现，通过公平税负为企业创造平等竞争的外部环境，并运用税收这一经济杠杆调节经济活动的运行。会计目标与税法目标的分离决定了会计准则、会计制度与税法之间必然存在差异，而对于差异如何处理，缺乏理论上的探讨和实务上的指导。我们出版本书的目的是指导实务工作，使企业能够正确处理会计与税法的差异问题。

本书将实务中经常遇到的项目的纳税调整进行了重点阐述，包括视同销售业务的纳税调整、投资和研究开发费的纳税调整、资产减值准备和捐赠业务的纳税调整、非货币性交易的纳税调整、债务重组业务的纳税调整、关联方交易的纳税调整。本书还将与税收关系较大的转让定价问题加以单独阐述，以期对解决我国税收流失问题和企业额外税收负担问题有一定的双向作用。

由于作者水平有限，书中如有不当之处，敬请广大同行和读者批评指正。

作者

2005 年 3 月

目 录

第一章 纳税调整概述 1

第一节 会计与税法存在 差异的原因 2

第二节 纳税调整的 必要性 9

第三节 会计与税法应 相互协调 12

第二章 视同销售业务的 纳税调整 21

第一节	增值税视同销售业务的纳税调整	22
第二节	消费税和营业税视同销售业务的纳税调整	35
第三节	企业所得税视同销售业务的纳税调整	44
第三章	投资和研究开发费的纳税调整	51
第一节	对外投资会计与税法差异比较	52
第二节	对外投资的纳税调整	55
第三节	研究开发费的纳税调整	74
第四章	资产减值准备和捐赠业务的纳税调整	80
第一节	坏账准备的纳税调整	81
第二节	其他资产减值准备的纳税调整	87
第三节	捐赠业务的纳税调整	99
第五章	非货币性交易的纳税调整	107
第一节	非货币性交易的内涵	108
第二节	非货币性交易的会计与税法差异比较	110
第三节	非货币性交易的纳税调整	112
第四节	整体非货币性资产交易	124
第五节	企业改组改制	127
第六章	债务重组业务的纳税调整	136
第一节	债务重组会计与税收差异分析	137
第二节	不同类型债务重组的纳税调整	142
第七章	关联方交易的纳税调整	164
第一节	关联方交易概述	165
第二节	关联交易的税收与会计差异分析	182
第三节	关联交易的纳税调整	185
第八章	转让定价	200
第一节	转让定价、关联交易与国际避税	200
第二节	转让定价方法	213
第三节	预约定价制	231
第四节	我国转让定价制度存在的问题与对策建议	244

附录	262
附录 1 国家税务总局关于执行《企业会计制度》 需要明确的有关所得税问题的通知	262
附录 2 企业债务重组业务所得税处理办法	268
附录 3 关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行 规定	271
附录 4 关于加强企业对外捐赠财务管理的通知	276
参考文献	280

纳税调整概述

我国已形成了以《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）为基础的会计规范体系，并且经过 1994 年的税制改革，形成了相对合理而且比较稳定的税收规范体系。但由于会计目标与税法目标的分离，会计与税法在对某些具体项目的处理上，差异比较明显。对这些差异的处理，影响到企业和国家的利益，因此，如何进行纳税

调整显得非常重要。

第一节 会计与税法存在差异的原因

一、会计规范体系

我国已经形成了一个较为完整的会计规范体系，并在不断地丰富和完善，而且这一会计规范体系具有鲜明的中国特色：在相当长的时间内，会计准则与会计制度并存。

1999年10月31日，第九届全国人大常委会第十二次会议修订通过了新的《会计法》。2000年，国务院发布了《企业财务会计报告条例》。在新的《会计法》和《企业财务会计报告条例》的基础上，财政部发布了《企业会计制度》，规定自2001年1月1日起，暂在股份有限公司执行，鼓励国有企业和其他企业率先实施，自2002年1月1日起，在所有外商投资企业实施。该制度适用于除金融企业和小型企业以外的所有企业。《企业会计制度》的发布，对提高我国会计信息质量，建立和完善现代企业制度，规范金融市场，促进社会主义市场经济的健康发展具有十分重要的意义。

2001年11月27日，财政部发布了《金融企业会计制度》。该制度适用于我国境内依法设立各类金融企业，包括银行（含信用社）、保险公司、证券公司、信托投资公司、基金管理公司、租赁公司、财务公司。同样，该制度在借鉴国际惯例的同时，结合了我国金融企业的实际，旨在规范金融企业的会计核算，提高会计信息质量和金融资产质量，降低金融风险，促进金融企业的发展。

据不完全统计，在全国工业企业法人中，按新的中小企业标准，小企业占工业企业法人总数近95%；小企业的最终产品和服务的价值占全国国内生产总值的比例接近50%。为规范小企业会计行为，财政部于2004年5月24日正式发布《小企业会计制度》，并规定自2005年1月1日起在全国小企业范围内实施。

以上会计制度主要规定运用会计原则和会计方法进行会计核算的具体要求，对会计科目的设置和使用、会计报表的格式和编制要

求予以统一规范。

1997年,针对“琼民源”等事件,财政部首次发布并实施了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,此后,陆续发布,到目前为止,共发布了16项具体会计准则。其中,非货币性交易、债务重组、借款费用、租赁、会计政策、会计估计变更和会计差错更正、或有事项、现金流量表等7项具体准则,在所有企业实施。关联方关系及其交易、投资、收入、建筑合同、资产负债表日后事项、无形资产、中期财务报告、存货、固定资产等9项暂在股份有限公司或上市公司实行,鼓励其他企业先行实施。

以上这些具体准则,侧重于规定会计确认、计量的一般原则和方法,以及会计信息披露的基本要求。

二、我国现行税法体系

我国现行税收法律体系是经过1994年工商税制改革逐渐完善形成的,现共有24个税种,按其性质和作用大致分为七大类:

1. 增值税、消费税、营业税。主要是在生产、流通或服务行业中发挥调节作用。

2. 资源税类。包括资源税、城镇土地使用税。主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

3. 所得税类。包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

4. 特定目的税类。包括固定资产投资方向调节税(已停征)、筵席税、城市维护建设税、土地增值税、车辆购置税、耕地占用税,主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥调节作用。

5. 财产和行为税类。包括房产税、车船使用税、车船使用牌照税、印花税、屠宰税、契税,主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

6. 农业税类。包括农业税、牧业税,主要是对取得农业和牧业收入的企业、单位和个人征收。

7. 关税。主要对进出我国关境的货物、物品征收。

上述 24 种税，除外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、农业税是以国家法律形式发布实施外，其他各税种都是经全国人大授权立法，由国务院以暂行条例的形式发布实施的。

上述税种中的关税由海关负责征收管理，其他税种由税务机关负责征收管理。农业税、牧业税、耕地占用税和契税，1996 年以前一直由财政机关负责征收管理，1996 年以后改由税务机关征收管理（但在部分省市仍由财政机关负责征收）。

由税务机关负责征收的税种的征收管理，按照税收征收管理法执行。由海关负责征收管理的税种的征收管理，按照海关法及进出口关税条例等有关规定执行。

三、会计目标与税法目标的分离是差异存在的根源

国际会计准则委员会（IASC）发布的《国际会计准则》中规定：财务报表的目的是提供在经济决策中有助于使用者的一系列关于企业财务状况、经营业绩和财务变动的资料；为此目的而编制的财务报表应能满足大多数使用者的共同需要；财务报表还应反映企业管理当局对交给其资源的保管工作或核算成果。

我国 1992 年发布的《企业会计准则——基本会计准则》第 11 条中指出：会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经济管理的要求。尽管其中已见决策有用性的端倪，但它仍将“符合国家宏观经济管理的要求”置于首位，这无疑与当时我国正处于计划经济向社会主义市场经济转型的初级阶段有关。当人类迈入 21 世纪时，我国的社会主义市场经济也发展到了一个新的阶段。新《企业会计制度》第 11 条第三款中指出：企业提供的会计信息应当能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，以满足会计信息使用者的需要。那么，谁是“会计信息使用者”呢？葛家澍教授认为，包括投资人、债权人在内的不直接参与经营管理而同企业物质利益息息相关的“外部集团”是会计信息的主要使用者。

制定税法的总体目标是规范税收分配秩序，保证国家财政收入

的实现，通过公平税负为企业创造平等竞争的外部环境，并运用税收这一经济杠杆调节经济活动的运行。那么，如何处理会计准则、会计制度与税法的关系？现任财政部会计司司长刘玉廷先生指出：“我们一贯主张企业会计制度与税收制度相分离，因为两者属于两个体系，不能混为一谈……在我国，要使会计制度得以很好地贯彻，并与国际会计惯例协调，必须遵循会计和税收相分离的原则。在实际工作中，会计制度如有与税收制度不一致或不相协调的地方，应按会计制度进行核算，纳税时再作调整。”

由此可见，会计目标与税法目标之间存在本质的不同。但我国不能因此割裂会计规范与税法之间的内在联系：会计核算为税收征纳的必要基础和条件，查账征收仍是主要的税收征收方式。但更重要的是，会计准则、会计制度与税法之间将会产生并长期存在着一系列的差异，这是我们必须认真对待的会计与税务问题。

会计准则、会计制度与税法之间的差异是由会计目标与税法目标的分离所决定的，它体现在会计原则与税收原则的不同上。“实质重于形式”原则是国际通行的基本会计原则，会计处理中经常采用，而税法在确定计税依据时，总体上不采用实质重于形式的原则；谨慎性原则根植于经济活动的不确定性和企业稳健经营、规避风险的客观要求，在会计核算中实际运用起来必然会产生一定程度的模糊性，但只要运用得当，并不影响会计信息的可靠性。而税法对计税依据、计税方法的规定具有高度的刚性，它不容许掺杂纳税人主观的谨慎性估计，同时税法的重要目标之一在于保证国家的财政收入，国家的税收利益不能用来承担纳税人的经营风险。因此，税法不采用谨慎性原则；会计核算在采用历史成本时，后来发生影响历史成本的事项，可以调整已入账金额。税法非常重视历史成本的客观性和可验证性，坚持历史成本原则，最大限度地约束计税的主观性、随意性，维护税收的确定性。因此，已入账的历史成本，税法不允许调整；会计核算坚持以权责发生制为原则，我国税法在许多方面也采用了权责发生制原则，但在确定计税收入和税前扣除金额时，适度引用了收付实现制原则。由于这些原则的运用不同，形成了会计利润与应纳税所得额之间的差异。

四、差异的具体体现

会计利润与应税所得额之间的差异额，亦称“计税差异”。它分为永久性差异和暂时性差异两类。

(一) 永久性差异

永久性差异是指某一会计期间，由于会计准则、会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同、标准不同，所产生的税前会计利润与应税所得额之间的差异。这种差异不影响其他会计报告期，也不会在其他期间得到弥补。永久性差异有四种基本类型：

1. 财务会计规定应确认为收入、收益，但税法规定不作为应纳税所得额的项目。如企业购买国库券的利息收入，从被投资企业分回的税后利润。这些项目使应纳税所得额低于会计利润。计算应税所得时，从会计利润中减去这些项目，才能得出应纳税所得额。

2. 财务会计规定可以列为成本、费用或损失，但税法上不允许扣除的项目。这些项目使应税所得额高于会计利润，计算应税所得时，应将这些项目金额加到利润总额中一并计税。此类项目存在的主要原因：一是范围不同，即财务会计上作为费用或损失的项目，在税法上不作为扣除项目处理；二是标准不同，即财务会计上作为费用或损失的项目，在税法上也可作为扣除项目处理，但税法规定了计税支出的标准，超限额部分在财务会计中仍作为费用或损失处理，但税法却不允许在税前扣除。

3. 财务会计规定不确认为收入，但按税法规定要作为应税收入的项目。这些项目使应税所得高于会计利润，计算应税所得时，将这些项目金额加到会计利润总额中，才能得出应纳税所得额。如企业与关联企业以不合理定价手段减少应纳税所得额，税法规定税务机关有权合理调整增加企业应税所得额。又如企业销售时，因误开发票作废，但由于冲转发票存根未予保留，在税法上仍按销售收入确认。再如价外收费、视同销售等，会计可能不作为收入，但在税法上要求作应税收入。

4. 财务会计未确认为成本、费用或损失，但税法规定应作为成本、费用或损失扣除。如我国为鼓励企业进行新产品、新技术、新工艺的技术开发，税法规定技术开发费增长达到一定比例的盈利