

ACCOUNTING STANDARDS
RESEARCH COLLECTED
WORKS

会计准则研究文库

所得税会计

财政部会计准则委员会 编

课题主持人：

许善达 所得税会计

盖 地 所得税会计

会计准则研究文库

财政部会计准则委员会编

课题主持人：

许善达

所得税会计

盖地

所得税会计

所得税会计

大连出版社

© 财政部会计准则委员会 2005

图书在版编目(CIP)数据

所得税会计/财政部会计准则委员会编.
—大连:大连出版社,2005.12
(会计准则研究文库)
ISBN 7-80684-359-0

I.所... II.财... III.所得税—税收会计
—研究 IV.F810.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 146616 号

责任编辑:李 鹏
封面设计:张 金
责任校对:王恒田

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621147
传真:(0411)83610391
网址:<http://www.dl-press.com>
电子信箱:cbs@dl.gov.cn
印刷者:沈阳全成广告印务有限公司
经销者:各地新华书店

幅面尺寸:230mm × 170mm
印 张:17.25
字 数:290 千字

出版时间:2005 年 12 月第 1 版
印刷时间:2005 年 12 月第 1 次印刷
定 价:33.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621147
版权所有·侵权必究



许善达

汉族，1946年9月出生，山西广灵人，1976年10月加入中国共产党，1970年3月从清华大学自动控制系毕业后参加工作。中国农业科学院研究生院农业经济管理硕士，英国巴斯大学财政专业硕士。历任财政部税务总局研究处副处长，国家税务总局科研所研究室主任，国家税务总局税制改革司副司长，国家税务总局政策法规司副司长、司长，地方税务司司长，稽查局局长，1999年12月任国家税务总局党组成员，2000年1月任国家税务总局副局长。



盖地

天津财经大学商学院会计学系首席教授，博士生导师。财政部会计准则委员会会计准则咨询专家，中国会计学会理事、学术委员，《会计研究》编委，中国会计学会会计教育专业委员会副主任，中国成本研究会理事，《财务与会计》杂志特约撰稿人。主要研究方向：财务会计、税务会计及税务筹划的理论与实务。公开发表论文150余篇，著作20余部。

序

为完善我国会计准则体系,加强会计准则的研究工作,财政部会计准则委员会于2003年9月组织了42项会计准则重点科研课题,由会计准则委员会委员和部分会计准则咨询专家承担。这些科研课题基本上是结合我国当前制定会计准则的需要而确定的,涉及财务会计概念框架、企业会计准则和政府会计等领域中的基本问题和热点、难点问题。

对会计准则科研课题展开研究是我国会计准则建设的一项重要基础工程。为确保课题研究质量,自立项启动以来,财政部会计准则委员会办公室进行了严格的跟踪管理,各课题组本着理论联系实际的原则,对相关会计问题进行了广泛、深入的研究。许多课题组结合我国的实际情况,采取了实地调研、调查问卷、专题研讨等形式,取得了较好的效果。经过一年多的研究,大部分课题如期提交了科研成果,截至目前,会计准则委员会办公室共收到36份课题研究报告,并全部通过了会计准则委员会组织的课审和结项鉴定。为了进一步宣传、推广这些研究成果,现将这些研究报告汇编成册,分为十辑出版,以飨读者。欢迎批评指正。

财政部会计准则委员会

2005年7月

目 录

■ 所得税会计(课题主持人:许善达)

前 言	(003)
-----------	-------

第一部分 所得税会计理论及国际比较

一、所得税会计概述	(005)
(一)所得税会计的由来及其产生的必要性	(005)
(二)会计制度与税法的差异和协调	(008)
(三)所得税会计的概念	(014)
(四)所得税会计的目标	(016)
(五)所得税会计应遵循的原则	(017)
(六)所得税会计的基本内容	(020)
二、所得税会计的国际比较	(026)
(一)IAS 12——以准则修订变动为重	(026)
(二)各国所得税会计准则概览	(029)
(三)所得税会计准则的基本内容——以 IAS 12 为例	(033)
(四)相同与差异——会计准则的比较	(039)
三、所得税会计的历史演变和发展趋势	(045)
(一)我国所得税会计的历史演变	(045)
(二)对我国上市公司所得税会计处理方法选用情况的调查分析	(047)
(三)会计理念的转变——从收入费用观到资产负债观	(054)
(四)所得税会计发展趋势展望	(058)

第二部分 我国税前会计利润与应税所得差异分析

一、差异分类	(062)
(一)按收益表债务法的分类分析	(062)
(二)按资产负债表债务法的分类	(065)
二、收入差异的分析	(066)
(一)收入分类和范围的差别	(066)

(二)收入确认原则和时间的差别	(067)
三、资产和负债初始确认差异的分析——一般非货币性交易	(069)
(一)一般非货币性交易的涵义	(069)
(二)非货币性交易的主要差异	(070)
(三)差异原因	(073)
(四)借鉴美国和国际会计准则,尽快研究修改非货币性交易准则	(073)
四、资产和负债的初始确认——企业改组业务的差异	(078)
(一)企业改组的主要差异	(078)
(二)企业合并中的暂时性差异	(081)
(三)企业整体资产转让中的暂时性差异	(089)
(四)企业整体资产置换中的暂时性差异	(094)
(五)企业分立中的暂时性差异	(098)
五、投资处理的差异	(103)
(一)消除重复课税是投资所得税政策的基点	(103)
(二)主要差异	(106)
(三)投资差异的处理建议	(109)
六、资产跌价或减值准备处理的差异	(111)
(一)差异概述	(111)
(二)差异的主要原因	(111)
(三)协调建议	(112)
七、资产价值转移和重要费用扣除的差异	(113)
(一)资产价值转移的主要差异	(113)
(二)主要费用扣除的差异	(116)

第三部分 政策性建议

一、实务界人士的基本态度——基于问卷调查的一项分析	(117)
二、税法与会计制度协调的修改和调整建议	(136)
附:企业会计制度与所得税法规差异及政策建议表	(137)
三、纳税调整方法简化建议	(146)
四、对制定我国所得税会计准则与制度的政策性建议	(147)
附录:问卷调查	(152)
参考文献	(156)

■ 所得税会计 (课题主持人: 盖地)

第一章 会计与所得税的关系

第一节	会计与所得税:漫长而曲折的“关系史”	(163)
第二节	会计与所得税:相互影响、相互促进	(164)
第三节	会计与所得税:目的差异、原则差异	(170)
第四节	会计与所得税:适当、适度分离	(172)
第五节	会计与所得税:互相借助、良性互动	(175)

第二章 所得税会计准则的国际比较

第一节	所得税会计准则基本问题概述	(178)
第二节	所得税负债和资产的确认	(182)
第三节	所得税负债和资产的计量	(189)
第四节	所得税项目在财务报告中的列报与披露	(193)
第五节	借鉴与启示	(203)

第三章 所得税会计准则问卷调查分析

第一节	所得税会计的影响因素	(205)
第二节	所得税会计准则的适用范围	(206)
第三节	所得税会计准则的导向	(207)
第四节	所得税会计方法	(208)
第五节	所得税会计报表	(223)
第六节	所得税会计例外处理事项	(226)
第七节	结论与启示	(229)

第四章 上市公司所得税会计政策的选择与变更

第一节	上市公司所得税实际税率(税负)分析	(232)
第二节	上市公司所得税会计政策的选择与变更	(237)
第三节	结论与启示	(244)

第五章 如何构建我国的企业所得税会计准则

第一节	关于构建我国“企业会计准则——所得税”的研究结论	(247)
-----	--------------------------------	-------

第二节 企业会计准则——所得税(建议稿)	(259)
----------------------------	-------

第六章 需要说明及尚待进一步研究的问题

第一节 本课题研究的思路 and 特色	(264)
第二节 本课题研究的局限性及需要进一步研究的问题	(265)
参考文献	(266)

许善达：

所得税会计

所得税会计理论及国际比较
我国税前会计利润与应税所得
差异分析
政策性建议

财政部会计准则委员会课题研究报告
(项目批准号:2003CASC01081)

课题主持人:

许善达(主持人) 国家税务总局
应 唯(副主持人) 财政部会计司
路 炜(副主持人) 国家税务总局注册税务师管理中心
缪慧频(副主持人) 国家税务总局所得税管理司

课题组成员:

狄 恺 财政部会计司
刘宝柱 国家税务总局所得税管理司
刘 磊 国家税务总局所得税管理司
游有旺 国家税务总局所得税管理司
焦晓宁 财政部会计司
戴诗友 国家税务总局所得税管理司
李 勇 中国人民大学
高金平 扬州税务学院

前 言

各方面调查表明,摆在当今中国广大企业会计人员和基层税务干部面前业务上最大的难题之一是税法与企业会计制度(准则)之间的差异和纳税调整。近年来随着我国企业改组、非货币性交易、债务重组业务的不断增加,具有暂时性差异特点的项目不断增加是经济生活中的客观事实。问题是绝大多数企业,特别是中小企业办税人员面对企业所得税申报表如面对“天书”,涉及到暂时性差异的一些纳税调整项目很少有财会人员和税务人员能够真正准确地理解和操作。这不能不让人对法律制度的执行效力产生疑惑。

所得税会计的形成和发展是所得税法规与会计制度(准则)相互分离的必然结果,两者分离的程度和差异的种类、数量直接影响和决定了所得税会计处理方法的改进。我国有一个所得税法与企业会计制度(准则)适度分离的法律环境,与美、英等国法律环境不同,我国的财务会计人员和税务干部在申报企业所得税时还不能脱离会计利润基础上的纳税调整框架。而许多暂时性差异不是直接影响当期损益,对这些差异的纳税调整是跨年度、连续性的。不对这些暂时性差异进行所得税会计处理,纳税调整就意味着很可能要针对资产和负债的计税基础和会计账面价值分别设账。

这两年虽然国家税务总局和财政部对差异的协调和缩小做了不少努力,但是存在问题的严重性让我们这些政策制度的参与研究制定者汗颜。

鉴于本课题研究人员包括财政部会计制度和准则的研究起草者,也包括国家税务总局内外资企业所得税法合并改革方案起草小组的工作人员;鉴于经过多年研究中国新的企业所得税法即将面临重大突破的契机;鉴于多年来,我们在研究所得税法改革中对一些涉及税法与会计制度差异的重要交易原因的深入思考,本研究报告采取了与通常所得税会计准则研究不同的方法。我们不仅仅是研究现存差异业务的所得税会计处理方法的选择;我们还对现行所得税法规与会计制度的修改和调整提出政策性建议;我们有责任从成本效益分析的角度对不合理的差异提出取舍意见。我们希望通过对中国现行税法与会计制度主要差异的归类、分析;通过与其他国家相关交易会计制度的比较;通过对国际会计准则和美、英等国所得税会计准则的发展变化情况的分析,在积极协调现行税法与会计制度差异的基础上,对我国所得税会计准则的制定提出相关政策性建议。

本课题报告的主要观点和政策性意见包括:

国际范围的会计和所得税法协调有利于消除不必要的税法与会计的差异,有

利于对必要差异所得税会计处理方法的选择和在高质量基础上的趋同;由于缺乏一些相关的配套制度,加之我国税法近期存在较大变动,因此我国目前尚不具备出台所得税会计准则的条件,可先根据现有工作基础和研究成果采取制定相关所得税会计处理暂行规定的予以规范,待到时机成熟时再出台合理可行的所得税会计准则;同时我们应当抓紧制定所得税会计准则的研究,并以此为契机带动研究和进行税法与会计制度的协调;所得税会计准则应根据企业的不同规模和性质允许分别采取不同方法,中小企业(所得税核定征税为主)应该采取应付税款法;对外筹资的大企业应该采取资产负债表债务法;我国现在很少有企业真正使用纳税影响会计法,损益表债务法存在倒挤递延税项,编报表应付报表使用者的现象;大量暂时性差异的存在决定需要采用资产负债表债务法;美国和国际会计准则倡导资产负债表债务法,选择该方法有利于我国会计准则的国际协调;所得税会计准则应要求企业加大相关会计信息披露范围,以满足各方尤其是税务部门的会计信息需求;我国的所得税法在收入确认,投资所得征税,工资薪金、广告支出、亏损弥补等方面需要抓住机会做出政策调整或修改;特别是商品和劳务销售等基本业务所得税法必须与会计制度协调一致,下决心采取实质重于形式的原则;我国会计制度(准则)在债务重组、非货币性交易等方面也需要按国际趋势和会计基本原则作出修改;在所得税法和会计制度修改过程中,要十分珍惜实质重于形式原则、公允价值的使用和谨慎性原则等中国会计准则和制度刚刚从发达市场经济国家取得的符合市场经济内在要求的“真经”,尽管我们的会计人员、税务人员还有一个经验积累、职业判断能力提高的较长过程,理论研究和外国的实践已经充分证明,这些原则和概念是真正符合会计职能作用的市场经济条件下规范的“商业语言”;准备金、非货币性交易、改组业务将是我国暂时性差异的主要根源,要尽可能通过政策的调整与完善,降低递延所得税资产的规模,特别是金融、电信等行业,准备金是递延所得税资产的主要来源,客观上存在虚夸资产的问题;需要简化审批程序、规范确认标准、缩短资产损失审批时间甚至创造条件取消不必要的审批,缩短税法与会计差异的时间;对企业合并、分立等改组需要抓紧研究会计处理方法。

第一部分

所得税会计理论及国际比较

一、所得税会计概述

(一) 所得税会计的由来及其产生的必要性

会计和税收是经济领域中相关联的两个重要分支,它们分别遵循不同的原则,服务于不同的目的。会计^①核算必须遵循一般公认的会计原则,其目的是为了真实、完整地反映企业的财务状况、经营业绩以及财务状况变动的全貌,为投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表使用者提供有用的决策信息。税法则以课税为目的,根据经济合理、公平税负、促进竞争的原则,依据有关的税收法规,确定一定时期内纳税人应缴纳的税额。从所得税的角度考虑,主要确定企业的应税所得(又称应纳税所得额,是企业应纳税所得的计税依据),以对企业的经营所得进行征税。税法还是国家调节经济活动、为宏观经济服务的一种必要手段。

打开会计发展史,我们可以看到会计的发展往往来自于非会计因素的影响,所得税会计的产生与发展便是一个典型的例证。所得税会计在世界各国的发展进程和发达程度很不平衡,主要就是因为各国的会计环境不同。所得税的开征与立法为所得税会计的产生提供了条件,各国法律体制和会计体制的不同又导致所得税会计模式不尽相同,经济全球化、一体化和会计国际化的趋势不断加剧,极大地推动了所得税会计的发展。

1. 所得税的开征与立法导致了所得税会计核算对象的产生

所得税最早出现在英国,1799年首次征收,主要是为了满足英法战争期间军费开支的需要而设计的,后来随着这场战争的结束、再起、结束而废止、开征、再废止。1842年重新开征并正式立法,使得所得税成为英国的一项永久性的税种。法国的所得税开征于1890年,美国开征于1909年(1913年成为联邦的永久性税种)。如

^① 严格讲,会计包括财务会计、管理会计等,由于本研究报告主要是针对我国会计准则与税法的协调与完善进行,所以不严格区分会计与财务会计,报告中如未特别说明,会计即指财务会计。

今,所得税已发展成为一个世界性税种,在许多国家的税制结构中居主导地位。据统计,我国当前所得税税收收入约占税收收入总额的五分之一左右。所得税自其产生之日起,就与会计有着天然的血缘关系:一方面,它要借助于会计记录计算应纳税所得额,随着会计方法的不断发展创新,现代所得税模式也日臻完善;另一方面,所得税的征收有力地促进了会计的发展,促使会计不断寻求更为合理的会计核算方法,完善会计核算体系。所得税的开征与立法导致了税前会计利润与应税所得的差异——所得税会计核算对象的产生,为会计的发展提供了一个新的空间。会计是按照会计制度核算企业的资产、负债、收入、费用和利润等,而税收是按照税收法规制度确认资产、负债、收入、费用和利润等。二者所采用的处理方法不完全一致,因此会计核算得出的税前会计利润(即当前利润表中的利润总额)与根据税法规定计算的应税所得往往不同。相比而言,会计上较为注重谨慎性原则、实质重于形式原则、权责发生制原则以及配比原则等;而企业所得税法旨在公平、合理、即时、便利、均衡地取得企业所得税收入,防止避税。就本质而言,会计和税法的不同原则和计量收益的标准源于二者的目的不同。例如,对于国债利息收入,会计将其作为收入计入税前会计利润,而税法为了鼓励企业购买国债却规定国债利息收入免征所得税,从而不将其计入应纳税所得。简单分析如下:

(1)所得税法强调公平、即时征税,要求尽量避免因迟征税款而发生的包括资金货币时间价值在内的一切可能损失,同时要求征收的税款要代表一定的现实购买力,而不是预期收入。因此,所得税法常常兼用收付实现制与权责发生制,与会计采用的权责发生制存在较大差异,导致二者对收入和费用的确认标准与时间不尽相同,因而产生税前会计利润与应税所得之间的差异。而税法的即时、均衡原则与谨慎性原则也存在一定的差异。

(2)所得税法强调税收征管上的便利原则,决定了实质重于形式原则使用的范围和方式与会计有所不同。税法要求尽量避免税务部门与纳税人之间因为主观判断不同而产生争议,因而比较强调统一性,税务人员多根据明确的法律条文进行判定;会计则为了真实公允地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,允许会计人员在会计制度约束范围内选择适于本企业的会计政策进行会计处理,要求会计人员在会计核算中进行更多的职业判断。

(3)所得税的作用不仅在于进行社会收益的再分配,满足国家财政需要,它还在社会经济生活中起着经济杠杆的作用,是国家进行宏观调控的有力工具。而会计的主要作用在于通过一系列的确认、计量、记录和报告程序,提供会计信息,以有助于有关各方了解企业财务状况、经营成果和现金流量,并据以作出经济决策、进行宏观经济管理;有助于考核企业领导人经济责任的履行情况;有助于企业内部管

理部门加强经营管理、提高经济效益。

2. 各国法律体制和会计体制的不同导致所得税会计模式不尽相同

由于各国法律体制和会计体制的不同,导致各国所得税会计模式也不尽相同。在法、德等国,会计受政府影响较大,会计规范的法律化程度较高。如法国要求会计必须遵循国家税法,强调财务报表要符合税法要求,限制了会计的发展,使会计背离了真实公允的原则,降低了会计信息对其他利益相关者的有用性。在美、英等国,会计以向投资者提供有利于决策的信息为首要任务,而不简单地服务于税法目标。如美国要求会计遵循一般公认会计原则进行会计处理,而不依赖所得税法等,把保护投资者的利益作为出发点,在处理税前会计利润与应税所得之间差异时,不是将税法对收益确认的规定强加于会计,也不是将会计制度对收益确认的规定强加于税法,而是允许它们各自独立发展,由此也使得美国所得税会计在世界上处于领先地位。

3. 经济全球化、一体化和会计国际化的趋势推动了所得税会计的发展

随着经济全球化、一体化进程的加剧,会计国际化已列入各国会计改革的议事日程。据 2003 年全球六大会计师事务所联名发表的一份题为“全球会计准则接轨——2002 年全球调查(GAAP Convergence 2002)”的报告显示,在 59 个被调查国家和地区中,已经采用、有意采用或有意与国际财务报告准则接轨的,占全部调查对象的 95%。^① 欧盟已要求其上市公司自 2005 年起采用国际财务报告准则,澳大利亚也要求自 2005 年起采用国际财务报告准则,新西兰要求其所有上市公司自 2007 年起采用国际财务报告准则,美国也积极与国际会计准则理事会(IASB)开展准则的趋同化合作,旨在最终制定一套具有高质量的全球会计准则,并已取得一定进展。

在这种形式下,各国会计、包括所得税会计的发展都受到了较大影响。典型的如法国,为了贯彻欧共体的有关指令,1983 年对其《商务公司法》进行了修订,要求会计应符合“真实公允”这一英国会计的传统观念,在法国会计中引入了英、美等国家的会计理念,促进了法国所得税会计的发展。

曾有一段时期,我国的企业所得税被视为利润分配的一项内容,这与国家利润分配制度有着密切的联系。建国以来,利润分配的调整变化较大,其间先后经历了统收统支、企业基金制、利润留成制、利改税、承包经营责任制和税利分流。我国所得税的开征及立法较晚,1980 年才颁布了第一部所得税法《中外合资经营企业所得税法》,国有企业从 1983 年利改税之后才开始缴纳所得税。长期以来我国会计主要以服务于政府为其目标,会计制度完全服从于税法,凡是税法不允许税前列支的

^① 参见《会计全球一体化发展迅速》,2003 年 2 月 18 日《中国证券报》。

成本、费用项目,就一律在税后列支,视为利润分配。在1992年会计改革之前,由于强调会计要满足国家宏观管理的需求,会计过多地依附于财政、财务、税收等法规,缺乏自身的相应的独立性、规范性和科学性。我国国有企业自利改税后交纳所得税,会计上的税前利润基本上与应税所得一致,所得税会计没有产生的必要。

随着市场经济体制的建立和改革开放的不断深入,会计和税收体制也进行了相应的改革,在许多方面积极参与国际协调与一体化。如今财政部已制定了十多项会计准则和《企业会计制度》,2000年6月21日国务院还以国务院令的形式颁布实施了《企业财务会计报告条例》,进一步明确了会计要素等基本会计事项的科学定义。在这一系列会计改革中,充分地考虑了国际会计惯例,积极地参与会计国际协调。为适应社会主义市场经济的要求,国家对税制也进行了一系列重大改革,出台了一系列税收法规,对企业的纳税行为进行规范。1994年初《中华人民共和国企业所得税暂行条例》的颁布,标志着会计上的税前利润与应税所得可以分离。1994年6月29日财政部以财会字[1994]第25号的形式颁布了《企业所得税会计处理的暂行规定》,要求自1994年1月1日起执行,文件称:“鉴于企业按照会计规定计算的所得税前会计利润(以下简称‘税前会计利润’)与按税收规定计算的应纳税所得额(以下简称‘纳税所得’)之间,由于计算口径或计算时间不同而产生差额,在缴纳所得税时,企业应当按照税收规定对税前会计利润进行调整,并按照调整后的数额申报交纳所得税。”文件中对企业所得税的会计处理方法还作出了具体规定。

自1994年1月1日起,我国不再视企业所得税为利润分配,而视为一项费用。所得税会计也从此成为我国理论与实务界的一个研究热点问题。

(二)会计制度与税法的差异和协调

1. 由于会计与税法目的不同、基本前提和遵循的原则有差别,为有利于规范会计制度和税收政策,税法与会计制度适度分离具有必然性。

(1)目的不同

制定实施企业会计制度的目的就是真实、完整地反映企业的财务状况、经营业绩,以及财务状况变动的全貌,为政府部门、投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表使用者提供有用的决策信息。因此,根本点在于让投资者或者潜在的投资者了解企业资产的起初性和盈利的可能性。

税法的目的是取得国家财政收入,对经济和社会发展进行调节,保护纳税人的权益。

由于企业会计制度等会计规范与税法的目的和作用存在上述差异,两者有时对同一经济行为或事项作出不同的规范要求,如税法为了保障税基不受侵蚀,在流转税法中规定了视同销售事项作为应税项目予以课征,而会计核算规范根据其没