

税收执法参考丛书

新企业所得税法与 新会计准则差异分析

高金平 著



中国财政经济出版社

税收执法参考丛书

新企业所得税法与 新会计准则差异分析

高金平 著

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

新企业所得税法与新会计准则差异分析/高金平著. 北京:中国
财政经济出版社,2009.4

(税收执法参考丛书)

ISBN 978-7-5095-1368-2

I. 新… II. 高… III. ①企业所得税法-研究-中国②企业-
会计制度-研究-中国 IV. D922.222.4 F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 058317 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100142

发行处电话:88190406 财经书店电话:64033436

北京新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 39.25 印张 662 000 字

2009 年 4 月第 1 版 2009 年 4 月北京第 1 次印刷

印数:1-3060 定价:100.00 元

ISBN 978-7-5095-1368-2/F·1163

(图书出现印装问题 本社负责调换)

序

“两税合并”后的一场“及时雨”

得悉高金平同志的新作《新企业所得税法与新会计准则差异分析》将要出版，甚感欣慰，援笔作序，以示祝贺。

税收与会计相互独立，又密切联系。税收缴纳的多少，是以企业的生产经营情况为基础的，而企业生产经营情况又是通过财务数据体现出来。财务数据的真实、可靠，是税收征管的基础和前提，但由于会计与税法各自的目标不同、服务对象不同，两者之间又存在着必然的差异。《中华人民共和国企业所得税法》第二十一条规定：“在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。”这就是所得税的计税依据是应纳税所得额而不是会计利润的根本原因。

掌握税法与会计的差异及其纳税调整方法是正确计算、申报纳税的前提，因此开展税法与会计差异的研究工作具有特别重要的意义。高金平同志在这方面做了大量的研究工作，早在2001年财政部颁布实施《企业会计制度》后，高金平就写过一本适用于内资企业的《新会计制度与税法差异分析》，这本著作填补了国内同类书籍的空白，在业内反响强烈，短时期内正版书累计发行量逾十万册，足见读者之喜爱。之后，他又出版过一本适用于外资企业的《企业会计制度与外商投资企业税法差异分析》，同样备受各界关注，并被广泛征引。

2006年2月15日,财政部发布了1项基本准则和38项具体会计准则,并自2007年1月1日起在上市公司中执行,鼓励其他企业执行。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》,对企业所得税相关制度进行了大幅调整,并于2008年1月1日起施行。这是我国财税史上会计与税法同步改革内容最深入、最广泛,影响也最深远的一次。新税法与新准则颁布实施后,无论是企业财务人员、税务人员,还是中介机构,都迫切需要掌握这方面的知识,其内容包括:新税法与新准则之间存在哪些差异?针对这些项目如何进行纳税调整?首次执行新会计准则将如何衔接?执行新税法以后对以前年度的余额又如何衔接?这正是本书的核心内容。

读罢全书,总体感觉有下列特色:

首先,在研究方法上,他摒弃了过去以收入总额和扣除项目的传统研究方法,以具体会计准则为主线,不仅结构清晰,而且内容全面,对租赁准则、金融工具确认与计量准则、套期保值准则、企业合并准则、资产负债表日后事项准则、会计政策、会计估计变更和差错更正等准则与税法的差异进行了创新性的系统分析,填补了差异研究领域的空白。

其次,注重新旧政策的衔接,实用性很强。比如工资薪金税前扣除办法改变后,对2007年底的工资结余的税务处理,区分以前年度采取据实扣除、工效挂钩、计税工资三种不同办法的企业作了详细说明,并列举了大量案例进行了深入细致的分析,使读者可以迅速消化吸收书中的内容,达到理性认识和感性认识的统一。

第三,本书以具体会计准则为线索研究差异,最后对差异项目的会计处理通过新的所得税会计方法体现出来,根本取代了传统的纳税调整台账,这既是会计准则的创举,也给进一步研究税务会计框架结构提供了一个全新的模式。

第四,这本书不仅仅是针对差异项目及纳税调整方法的讲解,而且从会计准则、税收立法背景角度出发,分析其变革的原因,并从新会计准则的理念与实务以及有利征管、反避税等

角度发表了许多独到的见解，对今后修订、完善税收法规提供重要的启示与参考。

当前正值新准则、新税法实施之际，就广大的税务人员、企业财务人员、中介机构、财经院校而言，高金平的这本著作，可谓是“两税合并”后的一场“及时雨”。

是为序。

扬州税务进修学院党委书记、院长
中共国家税务总局党校常务副校长



2008年5月18日

前 言

2006年2月15日,财政部颁发了《企业会计准则——基本准则》(中华人民共和国财政部令第33号)和《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》(财会[2006]3号)。2006年10月30日,财政部颁发了《关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》(财会[2006]18号)。上述重大文件确立了我国新的会计准则体系。这一新的会计准则体系由基本准则、具体准则和会计准则应用指南三部分组成。新会计准则的发布是中国会计准则建设的重要跨越和重大突破。企业会计准则体系确立的管理理念、核算原则、方法体系,适应了经济社会发展要求,符合经济全球化和会计国际化的潮流,为促进改革开放、推动资本市场发展,奠定了坚实的会计基础。

2007年3月16日,第十届全国人民代表大会第五次会议表决通过了《中华人民共和国企业所得税法》。2007年12月6日,国务院颁布了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》。《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例于2008年1月1日起施行。新税法实施后,《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》同时废止。

税收与会计是两个不同的领域,但又密不可分,由于各自的目标不同、服务对象不同,两者之间必然存在着分歧和差异。纳税人既要按照会计准则体系的要求对会计要素进行确认、计

量和报告,又要严格按照税法的要求计算和申报。为减轻纳税人财务核算成本、纳税遵从成本和降低税收管理成本,在《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例中,已经协调了一部分差异,但由于会计准则与税法微观层面的复杂性,差异项目仍有60项之多。《企业会计准则第18号——所得税》要求对暂时性差异统一采用资产负债表债务法进行会计核算,将会计与税法差异的结果通过核算方法体现出来,以达到完美的统一。

本书以企业会计准则为主线,以企业所得税作为主要研究对象,全面细致地研究分析了两者的差异、纳税调整方法及所得税会计方法,对企业会计准则与流转税及其他税种的差异也都作了较为详细的阐述。本人此前编著的《新会计制度与税法差异》和《企业会计制度与外商投资企业税法差异》是以会计要素为主线研究企业所得税的。相比之下,本书不仅内容新颖,而且内容全面。本书还对《企业会计准则第21号——租赁》、《企业会计准则第22号——金融工具确认与计量准则》、《企业会计准则第24号——套期保值准则》、《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》等准则与税法的差异进行了系统分析,填补了差异研究领域的空白。

本书坚持理论联系实际,对新准则与税法差异的具体项目及其处理方法进行了细致讲解,深度挖掘了新准则与新税法的精神实质,评析新准则的方法特征及其对企业纳税实务的影响,并通过大量案例进行贴近实务的准则分析与诠释,力争使读者对新准则与新税法的差异有一个较为系统的认识和把握。

“税法与会计差异”是税务机关从事税务稽查、纳税评估、反避税等工作必备的知识,也是企业财务人员做好办税工作,以及中介机构提供审计、税务代理服务必备的技能。目前该课题已经成为一门独立的学科,学习和掌握这门学科对于规范税务管理、防范纳税风险具有重要意义。

本书还希望提供一个全新的税务会计概念与模式,为业界

进一步研究税务会计的框架结构提供建议。

为便于叙述,本书将《中华人民共和国企业所得税法》统一简称为“《企业所得税法》”,将《中华人民共和国企业所得税法实施条例》统一简称为“《企业所得税法实施条例》”,将《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》统一简称为“《消费税暂行条例实施细则》”,将《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》统一简称为“《营业税暂行条例实施细则》”,将《中华人民共和国增值税暂行条例》统一简称为“《增值税暂行条例》”,将《中华人民共和国个人所得税法》统一简称为“《个人所得税法》”,将《企业会计准则》部分简称为“新会计准则”,将38项具体会计准则分别简称为“《存货准则》”、“《长期股权投资准则》”、“《投资性房地产准则》”、“《固定资产准则》”等等。

本书涉及的所有税收规定均以最新颁布的税法为依据,并对新旧政策的衔接问题作了详细说明。虽然企业会计准则体系和企业所得税法发布实施后将在一段时期内保持相对稳定,但如果实际工作中出现了新业务、新问题,会计准则与税法的修订和完善将不会停止,读者应适时关注财税政策的变化,与日俱新。对书中的疏漏和不足,亦请广大读者朋友批评指正,不吝赐教。

出书和过日子一样,热爱生活就有好日子,用心过日子就能出好书。感谢多年来许多业界领导和朋友对我的抬爱。单位领导的大力支持、理解和关怀,为本人从事教研工作带来无穷的动力。在本书即将出版之际,国家税务总局扬州税务进修学院解爱国院长在百忙中欣然为本书撰写了序言。本书的撰写得到了中国税务学会杨崇春会长、北京市国家税务局张志勇局长的关心和支持,他们提供了许多宝贵意见。在本书的写作过程中,本人还不断地向财政部会计司、国家税务总局所得税司、部分中介机构、上市公司、基层税务干部请教、咨询,听取他们的意见。在此,我向所有帮助过我的专家、学者致以崇高的敬意和深深的感谢!本书的出版得到了中国财政经济出版社的领导和编辑们的大力支持,在此致以诚挚的谢意!

值得一提的是，我的爱人赵清女士在完成本职工作之余，帮助我收集资料、整理书稿，并为部分案例中暂时性差异项目的产生与转回的验证做了大量工作。这本书是我们共同的作品。

高金平

2008年5月

目 录

第 1 章	会计与税法差异概述	1
§ 1.1	会计制度与税法的基本框架	1
1.1.1	我国会计制度的结构	1
1.1.2	我国现行税法体系	3
§ 1.2	会计与税法产生差异的根源	4
1.2.1	会计目标与税收立法宗旨比较	4
1.2.2	会计核算的基本前提与税法比较	5
1.2.3	会计信息质量要求与税收立法原则比较	9
§ 1.3	会计与税法差异的处理方法	13
1.3.1	会计与税法差异协调应遵循的原则	13
1.3.2	会计与税法差异的处理方法	14
第 2 章	存货准则与税法差异分析	16
§ 2.1	存货的初始计量与计税基础的会计与税法差异	16
2.1.1	外购存货初始计量与计税基础的差异	16
2.1.2	自制存货初始计量与计税基础的差异	18
2.1.3	受赠存货初始计量与计税基础的差异	19

2.1.4	接受投资的存货初始计量与计税基础的差异	19
2.1.5	以非货币性资产交换方式取得存货初始计量与计税基础的差异	20
2.1.6	以债务重组方式取得存货初始计量与计税基础的差异	21
2.1.7	以企业合并方式取得存货的初始计量与计税基础的差异	21
2.1.8	通过提供劳务取得存货会计成本与计税基础的差异	23
§ 2.2	存货领用与发出的计价方法与税法比较	23
§ 2.3	存货摊销方法的会计处理与税法差异	24
§ 2.4	存货期末计量的会计处理与税法差异	25
2.4.1	存货期末计量原则	25
2.4.2	存货期末计量方法	25
2.4.3	存货减值的税务处理	26
§ 2.5	存货盘亏、毁损的会计处理与税法差异	29
2.5.1	存货盘亏、毁损的会计处理	29
2.5.2	存货盘亏、毁损的税务处理	29

第3章

长期股权投资准则与税法差异分析 33

§ 3.1	长期股权投资初始计量与计税基础的会计处理与税法差异	33
3.1.1	企业合并以外其他方式取得长期股权投资初始计量与计税基础的会计与税法差异	34
3.1.2	企业合并形成的长期股权投资初始计量与计税基础的会计与税法差异	36
§ 3.2	长期股权投资后续计量的会计处理与税法差异	43
3.2.1	长期股权投资采用成本法核算的会计处理与税法差异	43
3.2.2	长期股权投资采用权益法核算的会计处理与税法差异	46
§ 3.3	长期股权投资核算方法的转换与税法差异	55
3.3.1	长期股权投资核算方法转换的会计处理	55

3.3.2	长期股权投资核算方法转换的税务处理	57
§ 3.4	长期股权投资处置的会计处理与税法差异	61
3.4.1	长期股权投资处置的会计处理	61
3.4.2	长期股权投资处置的税务处理	62
第 4 章	投资性房地产准则与税法差异分析	64
§ 4.1	投资性房地产初始计量与计税基础的差异	64
4.1.1	投资性房地产初始计量	64
4.1.2	投资性房地产初始计量与计税基础的差异	65
§ 4.2	采用成本模式后续计量、转换的会计处理与 税法差异	66
4.2.1	采用成本模式后续计量的会计处理与税法差异	67
4.2.2	采用成本模式房地产转换的会计处理与税法差异	68
§ 4.3	采用公允价值模式后续计量、转换的会计处理 与税法差异	70
4.3.1	采用公允价值模式进行后续计量的会计处理与税法 差异	71
4.3.2	后续计量模式变更的会计处理与税法差异	73
4.3.3	公允价值模式下转换的会计处理与税法差异	74
§ 4.4	投资性房地产处置的差异	78
4.4.1	成本模式计量的会计处理	78
4.4.2	公允价值模式计量的会计处理	79
4.4.3	投资性房地产处置的税务处理	79
4.4.4	案例分析	79
第 5 章	固定资产准则与税法差异分析	82
§ 5.1	固定资产概念的差异	82
5.1.1	固定资产的会计概念	82
5.1.2	固定资产的税法概念	82

5.1.3	固定资产确认的会计处理与税法差异	83
§ 5.2	固定资产初始计量与计税基础的差异	84
5.2.1	外购及自行建造固定资产初始计量与计税基础的差异	84
5.2.2	投资者投入固定资产初始计量与计税基础的比较	88
5.2.3	融资租入固定资产初始计量与计税基础的差异	89
5.2.4	存在弃置业务固定资产初始计量与计税基础的差异	92
5.2.5	以其他方式取得固定资产初始计量与计税基础的差异	94
§ 5.3	固定资产后续计量的会计处理与税法差异	94
5.3.1	折旧范围的差异	95
5.3.2	折旧基数的差异	95
5.3.3	折旧年限、预计净残值的差异	99
5.3.4	折旧方法的差异	100
5.3.5	折旧年限、预计净残值、折旧方法会计变更的差异	100
5.3.6	折旧年限、预计净残值、折旧方法税法变更的差异	101
5.3.7	固定资产折旧差异纳税调整方法	101
§ 5.4	固定资产处置的会计与税法差异	103
5.4.1	固定资产处置的会计处理	103
5.4.2	固定资产处置的税务处理	104

第 6 章

生物资产准则与税法差异分析 107

§ 6.1	生物资产概述	107
6.1.1	生物资产的特征	107
6.1.2	生物资产的分类	109
§ 6.2	生物资产初始计量与计税基础的差异	110
6.2.1	生物资产的初始计量	110
6.2.2	生物资产的计税基础	116
§ 6.3	生物资产后续计量采用成本模式的会计处理与税法差异	117
6.3.1	采用成本模式计量生物资产的后续计量的会计处理与税法差异	117

6.3.2	生物资产后续计量采用成本模式的会计处理与税法差异	121
§ 6.4	生物资产后续计量采用公允价值模式的会计处理与税法差异	122
6.4.1	采用公允价值模式后续计量的会计处理	122
6.4.2	采用公允价值模式生物资产的后续计量的会计处理与税法差异	122
§ 6.5	生物资产收获及处置的会计处理与税法差异	123
6.5.1	生物资产收获的会计处理	123
6.5.2	生物资产处置的会计处理	127
6.5.3	生物资产收获与处置的会计处理与税法差异	130
第 7 章	无形资产准则与税法差异分析	131
§ 7.1	无形资产初始计量与计税基础的差异	131
7.1.1	外购无形资产初始计量与计税基础的差异	131
7.1.2	接受投资的无形资产初始计量与计税基础比较	132
7.1.3	以其他方式取得无形资产的初始计量与计税基础的差异	133
7.1.4	土地使用权会计与税务处理	133
§ 7.2	研究开发费计量的会计处理与税法差异	135
7.2.1	研究开发费的会计处理	135
7.2.2	内部研究开发费用的税务处理	138
7.2.3	受托研发业务的税务处理	140
§ 7.3	无形资产后续计量的会计处理与税法差异	141
7.3.1	无形资产后续计量的会计处理	141
7.3.2	无形资产后续计量的会计处理与税法差异	144
§ 7.4	无形资产处置的会计处理与税法差异	146
7.4.1	无形资产出租的会计处理与税法差异	146
7.4.2	无形资产出售的会计处理与税法差异	147
7.4.3	无形资产报废的会计处理与税法差异	150

第8章

非货币性资产交换准则与税法差异分析 151

§ 8.1	非货币性资产交换采用公允价值模式计量的会计处理与税法差异	151
8.1.1	非货币性资产交换业务采用公允价值模式计量的会计处理	152
8.1.2	非货币性资产交换业务采用公允价值模式计量的会计处理与税法差异	153
§ 8.2	非货币性资产交换采用成本模式计量的会计处理与税法差异	158
8.2.1	非货币性资产交换业务采用成本模式核算的会计处理	158
8.2.2	非货币性资产交换业务采用成本模式核算与税法差异	159
8.2.3	案例分析	159
§ 8.3	整体资产置换改组业务的会计及税务处理	161
8.3.1	整体资产置换改组业务的会计处理	162
8.3.2	整体资产置换改组业务的税务处理	162
8.3.3	整体资产置换改组业务的会计处理与税法差异	162
8.3.4	案例分析	163
§ 8.4	非货币性资产交换准则与税务处理应当注意的若干问题	167

第9章

资产减值准则与税法差异分析 169

§ 9.1	资产减值准则概述	169
9.1.1	资产可能发生减值的认定	169
9.1.2	资产可收回金额的计量	170
9.1.3	资产减值损失的确定与会计处理	171
9.1.4	资产组的认定及减值处理	172
9.1.5	商誉减值测试与处理	173

§ 9.2	资产减值与纳税调整.....	175
9.2.1	资产计税基础的概念	175
9.2.2	资产减值的差异与纳税调整方法	175

第 10 章 职工薪酬准则与税法差异分析 187

§ 10.1	职工薪酬会计核算.....	187
10.1.1	职工薪酬的内容	187
10.1.2	职工薪酬的确认和计量	189
10.1.3	职工薪酬会计处理的新旧政策衔接	195
§ 10.2	工资薪金的税务处理与职工薪酬准则的差异 ...	196
10.2.1	工资薪金支出的税务处理	196
10.2.2	工资薪金支出对象的差异	196
10.2.3	职工薪酬支出范围的差异	197

第 11 章 股份支付准则与税法差异分析 207

§ 11.1	股份支付概述	207
§ 11.2	股份支付的会计处理	208
11.2.1	股份支付的确认和计量原则	208
11.2.2	可行权条件的种类、处理和变更	209
11.2.3	股份支付的处理	210
§ 11.3	股份支付的企业所得税处理	212
11.3.1	股份支付的税务处理	212
11.3.2	股份支付的会计处理与税法差异	212
11.3.3	权益结算股份支付会计处理与纳税调整案例	213
11.3.4	现金结算股份支付会计处理与纳税调整案例	215
§ 11.4	股份支付的个人所得税处理	217
11.4.1	应纳税所得额与应纳税额的计算	217
11.4.2	案例分析	220