

会计准则与企业所得税 纳税调整

KUAIJI ZHUNZE
YU QIYE SUODESHUI
NASHUI TIAOZHENG

主编:钟世明
副主编:刘绪东 顾燕群

会计准则与企业所得税 纳税调整

KUAIJI ZHUNZE
YU QIYE SUODESHUI
NASHUI TIAOZHENG

主编:钟世明
副主编:刘绪东 顾燕群

会计准则与企业所得税的纳税调整

主 编:钟世明

副 主 编:刘绪东 顾燕群

责任编辑:汪 华 陈桃珍

出版发行:湖南科学技术出版社

社 址:长沙市湘雅路 280 号

<http://www.hnstp.com>

印 刷:湖南票据印务有限公司

(印装质量问题请直接与本厂联系)

厂 址:长沙市芙蓉中路 776 号

邮 编:410007

电 话:0731-5153421

出版日期:2002 年 11 月第 1 版第 1 次

开 本:850mm × 1168mm 1/32

印 张:11.125

字 数:293000

书 号:ISBN7-5357-3567-3/F · 372

定 价:25.20 元

(版权所有 翻印必究)

《会计准则与企业所得税纳税调整》编委

主 编:钟世明

副主编:刘绪东 顾燕群

编 委:(按姓氏笔画排列)

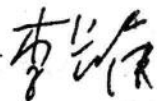
王连双	王跃军	王鲁东	邓国友
李利雄	刘晋湘	陈峥新	吴克明
谷忠浩	张明明	金 灿	周立新
周棋林	周毅英	贺飞跃	柏 芳
胡经文	唐德银	舒志毅	彭仕明
曾孟君			

序

1994 年开始实行的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其相关政策是国家税制改革的重要组成部分,它是在总结建国以来我国国家与企业分配关系经验教训的基础上,参照国际惯例和各国通行的作法建立起来的,其税制比较规范,政策公平、统一,较好地明确了国家与企业之间的分配关系。企业所得税制的建立和完善,适应了改革开放和建立社会主义市场经济体制的需要,有力地促进了企业平等竞争和自我发展机制的形成及资源的优化配置,促进了现代企业制度的建立和企业的不断创新,促进了我国经济体制、经济增长方式的根本转变和国家财政收入的稳定增长。近十年来的实践证明,企业所得税是一个适应社会主义市场经济体制的优良税种,对推动我国企业和经济步入国际化,全球化发挥了重要的作用。

随着我国社会主义市场经济的进一步发展及加入 WTO,特别是与国际接轨的企业会计制度和会计准则相继颁布实施,企业所得税的征收工作具有更强的政策性和复杂性。财务会计和税收分别遵循不同的原则,服务于不同的目的。财务会计核算必须依据会计准则反映企业的财务状况和经营成果,而在所得税征收中,确定企业应税所得时,依据的是国家有关税收政策。会计准则和税收法规的区别在于确认收益和费用的时间、范围、标准不同,因此,按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法规定计算的应税所得不一定相同,纳税人在计算应纳税所得额时,应按照税法规定将财务会计所得(利润)调整为应纳税所得额。

基于上述要求,为提高税务干部、企业财会人员征管、办税的能力,湖南省地税方税务局组织有关人员编写出版了《会计准则与企业所得税纳税调整》一书。该书从不同层面,分别介绍了会计利润与应纳税所得额,收入及其纳税调整,成本及其纳税调整,期间费用及其纳税调整,损失及其纳税调整,其他项目的纳税调整,企业所得税的计算与缴纳处理方法等。全书严格按照企业所得税法规、政策及有关财务制度和会计准则编写,内容翔实全面、深入浅出、通俗易懂,融知识性与操作性于一体,易学易会,可作为广大税务人员及企业财会人员学习和工作的参考。我在实际工作中,深感企业所得税的征管工作难度较大,其中很重要的一个因素就在于纳税调整,因此十分乐意推介此书。我相信《会计准则与企业所得税纳税调整》的出版,一定会受到广大税务干部和企业财务人员的欢迎,并为企业所得税的征管工作作出贡献。



2002年11月12日

目 录

第一章 会计利润与应纳税所得	(1)
第二章 收入总额及其纳税调整	(7)
第一节 收入的会计处理	(7)
第二节 收入的税务处理	(34)
第三节 收入的纳税调整	(55)
第三章 成本及其纳税调整	(71)
第一节 成本概述	(71)
第二节 成本的会计处理	(77)
第三节 成本的税务处理及纳税调整	(89)
第四章 期间费用及其纳税调整	(94)
第一节 营业费用及其纳税调整	(94)
第二节 管理费用及其纳税调整	(103)
第三节 财务费用及其纳税调整	(121)
第五章 损失及其纳税调整	(130)
第一节 营业外支出及其纳税调整	(130)
第二节 亏损弥补及其纳税调整	(150)
第六章 其他项目的纳税调整	(159)
第一节 工资及三项经费的纳税调整	(159)
第二节 资产折旧与摊销的纳税调整	(170)
第三节 关联企业业务往来的纳税调整	(184)
第七章 企业所得税的计算与缴纳	(190)
第一节 应纳税额的计算	(190)

第二节 企业所得税纳税申报	(204)
第三节 企业所得税会计处理	(238)
第八章 附 录	(249)
中华人民共和国国务院令 (第 137 号)	(249)
中华人民共和国企业所得税暂行条例	(249)
财政部 关于印发《中华人民共和国企业所得税暂行条例 实施细则》的通知 ([1994]财法字第 3 号)	(253)
中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则	(254)
企业会计准则——基本准则	(267)
企业会计准则——收入	(278)
企业会计准则——存货	(281)
企业会计准则——借款费用	(286)
企业会计准则——投资	(291)
企业会计准则——租赁	(297)
企业会计准则——债务重组	(305)
企业会计准则——固定资产	(309)
企业会计准则——无形资产	(316)
企业会计准则——建造合同	(321)
企业会计准则——或有事项	(326)
企业会计准则——非货币性交易	(329)
企业会计准则——关联方关系及其交易的披露	(331)
企业会计准则——会计政策、会计估计变更和 会计差错更正	(335)
企业会计准则——现金流量表	(339)
企业会计准则——资产负债表日后事项	(347)



第一章

会计利润与应纳税所得

会计利润与应纳税所得（以下简称税收利润）是两个既相联系又有区别的概念。会计利润是一个会计学上的概念，反映的是企业一定时期内的财务成果。它关系到企业经营成果、投资者（股东）的权益以及债权人与企业职工的利益。税收利润则是一个税收学概念，是按税法规定确定的，企业（作为纳税人）在一定时期内的应税所得，是企业所得税的计税依据。会计利润是确定税收利润的基础，但不等同于税收利润。企业根据会计制度规定核算得出的会计利润，必须根据税法规定作相应调整后，才能作为税收利润，即企业所得税的税基。

会计利润与税收利润的分离是一个国际惯例。确定企业所得税的税基，国际上的通行做法是：纳税人对其收入（益）及其与收入（益）相关的成本、费用、资产、债权债务等事项，必须按税法规定进行税务处理，对其按照有关财务会计制度规定计算的利润，应当依据税法规定进行调整后，才能申报纳税。这主要是因为会计制度和税法分别遵循不同的原则，服务于不同的目的，会计制度必须遵循一般会计原则，其目的是为了全面、真实、完整地反映企业的财务状况、经营业绩以及现金流量的全貌，为投资者以及其他会计报表使用者提供决策的信息。税法则是以取得财政收入为主要目的，根据效率和公平原则，确定企业（作为纳税人）一定时期内的纳税义务。这就



决定了对于同一事项，会计处理和税务处理可能完全不一样。例如，企业违法经营而被处以罚款，从会计核算的角度看，缴纳的罚款是一种经济利益的流出，应该从收入中扣减，从而减少当期会计利润；但从税收角度看，罚款是对企业的一种处罚，对企业带来的损失应该完全由企业承担，不能因此而影响企业（作为纳税人）所应承担的纳税义务。因此，在确定应纳税所得额时，罚款支出不能从收入中扣除。又如，某些收入（益），从会计核算角度看，是一种经济利益的真实流入，应作为收入（益）处理，增加会计利润；但政府为了实现特定的政策目标，在税收上则可以享受免税优惠，不计入应纳税所得，免于征税。国债利息所得即属于这种情况。

会计利润同税收利润的分离，也是目前我国所得税法中遵循的一个基本原则。我国《企业所得税暂行条例实施细则》中明确规定：纳税人的财务会计处理与税收规定不一致的，应当按照税收规定计算应纳税所得额进行纳税。但是，曾经在一段很长的历史时期内，我国的企业所得税实务中直接以会计利润作为应纳税所得额。这种做法一方面违背税收的公平原则，因为我国的会计制度曾经是按不同的所有制性质和不同行业分设。同样的会计事项发生在不同所有制性质、不同行业的企业，其会计处理不一样，从而直接导致同种情况的企业承担不同的纳税义务。我国现行财务会计制度虽然在一定程度上消除了因企业经济性质不同而存在的差异，但仍然存在行业间的差别。如果不用税法来统一和规范企业应纳税所得额的计算，改变应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的做法，必然会出现企业在应纳税所得额的计算上不统一，造成企业之间的税负不公平；另一方面也违背国际惯例。因此，在 1994 年的工商税制改革中，在企业所得税法中明确规定，企业按照有关财务



会计制度规定计算的利润，必须按税法的规定进行必要的调整后，才能作为应纳税所得额，计算缴纳企业所得税。这样，一方面有利于保证国家财政收入的稳定，实现税收负担的公平；另一方面有利于进一步完善企业所得税制度，有利于我国企业所得税制度与国际惯例接轨。

会计制度和税法两者的目的不同，对收入（益）、费用、资产、负债等的确认时间和范围也不同，从而导致税前会计利润与应税所得之间产生差异，这一差异可分为永久性差异和时间性差异。

永久性差异是指某一会计期间，由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同，所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在本期发生，不会在以后各期转回。永久性差异有以下几种类型：

1. 按会计制度规定核算时作为收益计入会计报表，在计算应税所得时不确认收益。会计制度与税法对收益的确认标准不同，在某些情况下，会计制度将其作为收益计入利润表，但在计算应税所得时则不作为收益。如我国税收法规规定，企业购买国债的利息收入不计入应税所得，不交纳所得税；但按照会计制度规定，企业购买国债产生的利息收入，计入收益。

2. 按会计制度规定核算时不作为收益计入会计报表，在计算应税所得时作为收益，需要交纳所得税。某些收益按照税法规定应计入应税所得，但按照会计制度规定的原则不确认为收益，不计入利润表。如企业以自己生产的产品用于工程项目，税法上规定按该产品的售价与成本的差额计入应税所得；但按会计制度规定则按成本转账，不产生利润，不计入当期损益。

3. 按会计制度规定核算时确认为费用或损失计入会计报表，在计算应税所得时则不允许扣减。如赞助费，按会计制度



规定计入当期损益，减少当期利润；但在计算应税所得时则不允许扣减。

4. 按会计制度规定核算时不确认为费用或损失，在计算应税所得时则允许扣减。按照会计制度要求，某些费用或损失不能计入利润表；但在计算应税所得时允许扣减。

从产生永久性差异的四种情况看，可归结为两类：一类是作为税前会计利润的收益和可在税前会计利润中扣除的费用或损失，但在计算应税所得时不作为收益和不能在应税所得前扣除的费用和损失；另一类是不作为税前会计利润的收益和不能在税前会计利润中扣除的费用和损失，但在计算应税所得时应作为收益和可在应税所得前扣除的费用或损失。由此产生两种结果：一是税前会计利润大于应税所得（即上述 1. 4 种情况）；二是税前会计利润小于应税所得（即上述 2. 3 种情况）。在第一种结果下，产生的永久性差异不需要交所得税，在计算应税所得时，从税前会计利润中扣除永久性差异，将税前会计利润调整为应税所得；在第二种结果下，产生的永久性差异需要交纳所得税，永久性差异产生的应交所得税应在当期确认所得税费用。在计算应税所得时，应将税前会计利润调整为应税所得。

时间性差异是指税法与会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额的差异。时间性差异发生于某一会计期间，但在以后一期或若干期内能够转回。时间性差异主要有以下几种类型：

1. 企业获得的某项收益，按照会计制度应当确认为当期收益，但按税法规定需待以后期间确认为应税所得额。如按照会计制度规定，对长期投资采用权益法核算的企业，应在期末按照投资企业的净利润以及投资比例确认投资收益；但按照税法



规定，如果投资企业的所得税率大于被投资企业的所得税率，投资企业从被投资企业分得的利润要补交所得税，这部分投资收益补交的所得税需待投资企业实际分得利润或于被投资企业宣告分派利润时才计入应税所得，从而产生应纳税时间性差异。这里的应纳税时间性差异是指未来应增加应税所得的时间性差异。

2. 企业发生的某项费用或损失，按照会计制度应当确认为当期费用或损失，但按照税法规定待以后期间从应税所得中扣减。如产品保修费用，按照权责发生制原则可于产品销售的当期计提；但按照税法规定于实际发生时从应税所得中扣减，从而产生可抵减时间性差异。这里的可抵减时间性差异是指未来可以从应税所得中扣除的时间性差异。

3. 企业获得的某项收益，按照会计制度应当于以后期间确认收益，但按照税法规定需计入当期应税所得。如某项收益按照税法规定在逾期一定时期后仍然未支付的，应确认为收益，计入应税所得；但按照会计制度确定的原则，可以视具体情况于以后期间确认收益，从而产生可抵减时间性差异。

4. 企业发生的某项费用或损失，按照会计制度应当于以后期间确认为费用或损失，但按照税法规定可以从当期应税所得中扣减。如固定资产折旧，按照税法规定有的企业可以采用加速折旧方法；出于财务会计目的采用直线法，在固定资产使用初期，从应税所得中扣减的折旧金额会大于计入当期损益的折旧金额，从而产生应纳税时间性差异。

时间性差异的基本特征是，某项收益或费用和损失均可计入税前会计利润和应税所得，但计入税前会计利润和应税所得的时间不同。上述 1. 4 种差异，会使本期税前会计利润大于应税所得，从而产生应纳税时间性差异；而 2. 3 种差异，会



使税前会计利润小于应税所得，从而产生可抵减时间性差异。上述差异是由于会计制度确认损益的时间与税法规定确认损益的时间不同所造成的，所以称其为时间性差异。

对于会计利润和应税所得额之间的差异，在计税时需要进行纳税调整。纳税调整的方法可以用公式表示为：

应纳税所得额 = 会计利润 ± 纳税调整项目金额

关于税收调整项目，要注意两点：第一，凡是税法和会计制度规定一致的会计事项，不须进行纳税调整；第二，凡是税法和会计制度规定不一致的会计事项，必须进行纳税调整。前述永久性差异中的 1、4 种情况以及时间性差异中的 1、4 种情况，会使当期会计利润大于当期应纳税所得额，在作纳税调整时，应当在会计利润的基础上，调减应纳税所得额；而永久性差异中的 2、3 种情况和时间性差异中的 2、3 种情况，会使当期会计利润小于当期应纳税所得额，在作纳税调整时，应当在会计利润的基础上，调增当期应纳税所得额。

在实际操作中，会计利润和应纳税所得额的差异分别体现在收入（益）、成本、费用、税金、损失、资产等各个项目中，因此，本书的第二章至第六章分章（节）阐述上述各项目会计处理和税收处理的差异及纳税调整的方法，并在第七章对各差异项目进行调整，统一于企业所得税的纳税申报表。



第二章

收入总额及其纳税调整

纳税人的收入总额，包括生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入和其他收入。本章介绍收入总额的会计处理、税务处理及纳税调整。

第一节 收入的会计处理

一、销售商品收入

（一）企业销售商品的收入，应当在下列条件均能满足时予以确认：

1. 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；
2. 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；
3. 与交易相关的经济利益能够流入企业；
4. 相关的收入和成本能够可靠地计量。

销售商品的收入应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定。现金折扣在实际发生时作为当期财务费用；销售折让在发生时直接冲减当期收入。现金折扣，是指



债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款，而向债务人提供的债务减让；销售折让，是指企业因售出商品的质量不合格或因促销需要等原因而在售价上给予的减让。

企业已经确认收入中的售出商品发生销售退回的，应当冲减退回当期的收入；但年度资产负债表日及以前售出的商品，在资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间退回的，应当作为资产负债表日后调整事项处理，冲减报告年度的收入。

(二) 实现的商品销售收入，应按实际收到或应收的价款入账。

1. 符合收入确认条件确认本期实现的营业收入，应按实际收到或应收的价款

借：银行存款

 应收账款

 应收票据

贷：主营业务收入

 应交税金——应交增值税（销项税额）

2. 本期发生的销售退回，一般应当冲减当期的营业收入

借：主营业务收入

 应交税金——应交增值税（销项税额）

贷：银行存款

 应收账款

但如在年度财务会计报告批准报出日之前发生的，属于报告年度和以前年度的销售退回，应当调整报告年度拟对外提供的财务会计报告有关项目的数据。

3. 分期收款销售，是指商品已经交付，但货款分期收回的一种销售方式。在分期收款销售方式下，企业应按合同约定的收款日期分期确认收入。同时，按商品全部销售成本与全部销



售收入的比率计算出本期应结转的销售成本。

(1) 企业采用分期收款方式销售商品，商品发出时，按商品的实际成本（或进价）

借：分期收款发出商品

贷：库存商品

采用计划成本（或售价）核算的企业，还应当分摊实际成本与计划成本（或进价与售价）的差额。

(2) 在每期销售实现（包括第一次收取货款）时，按本期应收的货款金额

借：应收账款

银行存款

贷：主营业务收入

应交税金——应交增值税（销项税额）

同时，按商品全部销售成本与全部销售收入的比率，计算出本期应结转的营业成本

借：主营业务成本

贷：分期收款发出商品

4. 代销商品视同买断方式，是指由委托方和受托方签订协议，委托方按协议价收取所代销商品的货款，实际售价可由受托方自定，实际销售与协议价之间的差额归受托方所有的销售方式。在这种销售方式下，委托方在交付商品时不确认收入，受托方也不作为购进商品处理。受托方将商品销售后，应按实际售价确认为销售收入，并向委托方开具代销清单。委托方收到代销清单时，再确认收入。

(1) 企业委托代销发出的商品作为委托代销商品处理

借：委托代销商品

贷：库存商品