

摘 要

会计制度和税法之间日益扩大的差异,已成为当前会计核算和税收征管中一个亟待解决的问题,它关系到我国会计体系的健全和税法的完善。本文通过规范研究和统计分析相结合的方法,全面系统地对比分析了我国会计制度和税法的具体差异及其理论原因,提出了应对差异的基本原则和对策建议。

我国会计制度与税法差异的形成有其深刻的历史背景,其原因主要在于会计制度目标与税法目标的差异,进而双方在前提假设、基本原则等方面产生差异。差异的存在有其必然性和合理性,但差异的不断扩大确实给征纳双方带来了不利影响。本文的分析表明,会计制度与税法的差异具有可协调性,协调差异应遵循一定的原则,从会计制度和税法两方面双向推进,并以此促进会计制度和税法的进一步完善。

全文共分五个部分。

第一部分从会计与税收的关系入手,分析了世界范围内会计制度与税法之间的关系模式,指出我国现行会计制度与税法实际是彼此分离的。

第二部分通过统计数据分析了我国上市公司 2001 年-2004 年所得税会税差异的现状及趋势,并分析了会税差异导致的后果。

第三部分对会计制度和税法在收入确认、扣除项目、资产的处理、投资、非货币交换及债务重组等方面的具体差异进行了比较分析。

第四部分分析了我国会计制度与税法差异的背景和原因,指出差异的存在有其必然性,产生差异的原因则在于会计制度与税法在目标、假设、原则上的不同。

第五部分主要探讨了我国应对会税差异的模式选择,表明我国应选择协调模式解决现有差异,并给出了协调的基本原则和建议。

关键词: 会计制度; 税法; 差异; 协调

Abstract

The difference between accounting system and tax law is getting larger and larger, which has become an urgent problem for the work of accounting and the management of taxation, it involves the formation and completion of accounting system and the perfection of tax law. This paper completely and systematically analyses the difference and its causes between accounting system and tax law and puts forward some principles to the contradiction and some suggestions.

The difference between accounting system and tax law results from historical background, which mainly consists in the difference in their aims, and then difference occurs in hypotheses and principles. It is inevitable and reasonable for the difference to exist, but is harmful for both the taxpayers and tax officers when the difference becomes larger. In my opinion, we can coordinate the difference between them if we act on systematic principle, and we should try to form a complete set of accounting system and tax law.

The whole paper has five parts.

Part one begins with the relation between accounting and revenue, analyzes the relation mode between accounting system and tax law in the world, and points out the accounting system and tax law in China nowadays are separate.

Part two analyzes the income book-tax difference of listed companies in China from 2001 to 2004 by statistic data and the outcome of difference between accounting system and tax law.

Part three is the compare and analysis of the accounting system and tax law from practice in details, to compare and analyze the two's difference in income affirmation, deducting items, assets handling, investing, dealing with ones related and debts reconstruction, and so on.

Part four analyzes the backgrounds and reasons of the difference between accounting system and tax law, and points out the inevitability of the difference. The reason of the difference is the dissimilarity on aim, hypotheses and principles of two standards.

Part five discusses the mode treating the difference in China, results in the choice of

coordination mode and provides the principles and suggestions of coordination.

Key words: accounting system; tax law; difference; coordinate

北京工商大学学位论文原创性声明

本人郑重声明：所呈交的学位论文是本人在导师指导下进行的研究工作所取得的研究成果。除了文中已经注明引用的内容外，论文中不包含其他个人或集体已经发表或撰写过的研究成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本声明的法律后果完全由本人承担。

学位论文作者签名：董凯 日期：2006年6月15日

北京工商大学学位论文授权使用声明

本人完全了解北京工商大学有关保留和使用学位论文的规定，即：研究生在校攻读学位期间论文工作的知识产权单位属北京工商大学。学校有权保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和电子版，允许学位论文被查阅和借阅；学校可以公布学位论文的全部或部分内容，可以采用影印、缩印或其它复制手段保存、汇编学位论文。（保密的学位论文在解密后遵守此规定）

学位论文电子版同意提交后，可于 当年 一年 二年后在学校图书馆网站上发布，供校内师生浏览。

学位论文作者签名：董凯 导师签名：李树华 日期：2006年6月15日

绪 言

一、研究意义

会计制度¹与税法之间存在差异,应该是一个普遍存在的现象,只是在不同的国家,由于各国的国情不同,经济、法律、社会制度存在很大差别,差异的大小和程度也有所不同,各国因此所采取的解决措施也是各有千秋。

我国会计制度与税法之间差异的产生,应该说主要源自于1992年以来的会计改革和2001年新的《企业会计制度》的发布施行。

建国后我国长期实行的是计划经济体制,企业严格按国家的计划安排生产和经营,企业会计主要是为国家财政和宏观经济管理服务的,会计制度与财税制度高度统一。这一时期企业会计制度与税法是保持一致的,二者之间的差异几乎为零。

改革开放以来,我国经济管理体制逐步由计划经济向市场经济过渡。从1992年开始财政部陆续发布了“两则两制”和一系列的具体会计准则,并在2000年12月出台了新的《企业会计制度》。在这个过程中,适应了市场经济条件下会计目标与税收目标相分离的要求,会计制度与税法逐步分离开来,二者之间出现了差异,而且有扩大的趋势。以现行的内资企业所得税纳税申报表为例,仅纳税调整事项就有十多项,这还不包括会计制度与税法在有关收入确认、视同销售等方面的差异。在当前复杂的现实条件下,纳税人既要依法纳税,又要贯彻政府发布的会计制度,显然增加了企业财务核算成本和税收遵从成本。再加上有些差异复杂难懂,纳税调整操作烦琐,不但纳税人不能准确理解,就是在税务部门和会计职业机构,真正掌握并能正确进行纳税调整的也不多。这就对征纳双方提出了不切实际的要求,造成违反税法规定的现象十分普遍,增大了征纳成本。因此,加强对会计制度和税法差异的研究不但具有理论意义,更是现实的需要。

¹广义的会计制度是指由政府部门制定的有关会计工作和会计核算的法律、法规、部门规章及其他规范性文件。狭义的会计制度一般指政府部门制定的会计核算制度,属于强制性的行政法规。本文讨论的是狭义上的会计制度,仅包括企业会计制度和会计准则。

二、研究设想

国内已有的对会计制度与税法差异进行研究的文献主要集中于两个方面：一是对差异进行理论上的分析和总结，力求归纳出某些原则性的观点；二是从实务角度研究会计制度与税法在某一方面的具体差异，比如收入确认或成本费用方面的差异，并对相应的会计处理方法做出解释。本文希望能够比较全面地归纳并总结这一问题，在内容上做到理论与实际的结合，既能解释差异产生的理论根源，分析差异背后反映的会计制度与税法在原则和观念上的区别，又能说明实际操作中如何处理差异，有哪些相应的纳税调整事项。

三、研究方法

本文主要采用规范研究和统计分析的方法，以规范化的对比分析为主，另外在研究过程中会通过一定的数据和图表来分析和说明问题。

四、文献回顾

（一）国内学者的相关研究成果

对于我国会计制度与税法之间差异的研究，应该说最早在新的《企业会计制度》发布之前就开始了，因为自 1992-1993 年的会计改革以及 1994 年的税制改革以来，我国的会计制度与税法已经逐渐出现分离的趋势，只是这时二者之间的差异尚不明显。这一时期（1992 年至 2000 年左右）有关所得税的会计处理问题逐渐引起人们的重视，由此而引发的财务会计与税务会计是否应该分离的问题更是在会计界产生了极大的争论，这种争论一直延续到现在。

2001 年新的《企业会计制度》发布施行以后，会计制度与税法之间的分离变得明显，二者之间的差异有扩大的趋势，国内学者对这一问题给予了较多的关注，从不同的角度和侧面进行了研究。这一时期（2001 年至今）的研究更加深入和具体，可以说在理论和实务两方面都取得了一定的成果。

在会计制度与税法是否应该分离这一问题上,国内学者的意见大多倾向于分离。比如聂顺江(1998)、陈毓圭(1999)、刘玉廷(2001)、于长春(2001)等等。同时大多数学者也认为会计制度与税法的分离是相对的。陈毓圭(1999)认为赞成会计准则与税法分离,并不意味着不顾成本与效益原则,盲目地追求两者的差异,甚至人为地夸大两者的差异,而应当尽量保持会计准则与税法的协调和一致,不要夸大纳税扣除政策的作用。倪国爱(2000)、陈留平(2002)也持相同观点,既要反对要求会计准则与税法完全一致的主张,也应反对会计准则与税法绝对分离的观点,会计准则与税法应保持协调,即适当分离,需要统一的地方尽量保持一致。

在导致差异产生的原因上,国内学者也做了很多研究并有一些相似之处。曹欲晓等(2000)认为会计制度与税法产生差异的根本原因在于会计原则与税法之间既有相容之处,又有不相容之处。一方面,税法不能完全抛弃会计原则,因为会计原则中隐含的“资本保全”观念与税法中的“税源涵养”观念是相通的;另一方面,税法又不能完全遵从会计原则,因为在某些情况下,会计原则不利于保全税收或体现政策导向。而且会计原则中涉及到会计人员的主观职业判断,这并不能被税务部门所接受。这些导致差异的原则包括:历史成本原则、权责发生制原则、实现原则、配比原则和谨慎性原则。

盖地(2003)认为会计制度与税法的目的不同、内涵概念不同、计量所得的标准不同、计量的依据不同,这些都是会计制度与税法存在差异的原因。李惠(2004)也同意会计制度与税法的目的不同是产生差异的主要原因。会计制度的目的,是为会计信息的使用者(投资人、债权人、企业管理者、政府部门以及其他会计报表的使用者)提供真实,完整的财务信息,而税法的目的主要是保证国家的财政收入,利用税收杠杆进行宏观调控。

魏长升等(2003)研究了会计制度与税法存在差异的原因,认为由于税收具有无偿性、强制性、稳定性、统一性和宏观性的特征,在会计要素的确认和计量方法的规定上,政府征税与投资人在资本保全和风险防范下所要求的会计制度的对立必然产生;此外,一定的经济体制也决定了两种制度差异存在的必然性。克拉尼斯基定律指明了这种差异存在的客观性。

在如何应对差异的问题上,学者们提出了很多看法,一部分学者主张协调论。刘玉廷(2001)认为,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互分离的原则。在实际工作中,会计制度如有与税收制度不一致或不协调的,应按会计制度进行核算,纳税时再作调整。陈留平(2002)也同意纳税调整

的方法,由于会计制度与税法规范的对象和目标不同,两者在会计处理上的差异不会消除,通过纳税调整加以消除是国际通行的做法。

邓力平等(2004)认为,现代市场经济下的税收与会计既有内在一致性,又有适度分离的必然性,我国协调税收法规与会计制度差异应该充分尊重并体现税收与会计在现代市场经济下的内在联系,从中国国情出发,努力调动各方面的积极性,通过内在遵从与外部调整相结合的办法来协调两者的差异。同时作者认为,在经济全球化背景下存在税收国际协调与会计准则全球趋同这两大趋势,在中国参与经济全球化的过程中,应把握两者关系,注意政策的内在协调,同时考虑国际税收与会计交叉学科的发展,为实务界提供指导。

宋常等(2004)认为,要加强会计界与税务界的沟通与协作,在税务部门与会计部门之间建立起有效的互动机制,在制定规制时就尽可能有效缩小其间的差异,并在实施过程中结合业务实际及其变化,适时修订和完善税收法规与会计规制。要合理借力于中介机构的辅助与支持,因为我国目前的会计人员和税务人员在数量上及素质上都难以提供为达成差异协调目标所需的人力支持;当然,从长远的发展观点来看,该问题的解决最终还应主要依赖于税务人员和会计人员素质的提高及有关规制的完善。

戴德明等(2005)认为,对于我国这样一个以大陆法系为主、会计制度体系建设依靠政府力量推行、税会趋向于分离模式的国家,国际上还没有一个完全的模式可以套用,不同业务具有不同的特点,会计制度与税收法规的协作要根据不同业务类型及其差异的特点采取不同的思路。

随着会计制度与税法差异的趋于明显和扩大,也有不少学者如盖地(2001)、于长春(2001)等提出解决问题的对策应该是借鉴美英等国家的经验,建立专门的税务会计理论体系,对企业的涉税事项进行确认、计量、记录和报告。由于税务会计独立于财务会计,以税法为准绳,自然也就能彻底消除会计制度与税法之间的差异。戴罗仙(2001)也同意这一观点,并认为随着税收制度与财务会计制度的分离,税务会计独立的可能性越来越大,虽然它可能加大纳税人的工作量,增加纳税人的纳税成本(额外税收负担),税务会计工作与财务会计工作也有一部分业务可能重复,但它可能减少税务稽查的工作量,满足税务征管的要求,节约税收征管成本,控制税收收入的流失,有利于税收收入的增长和税负公平原则的实现,也有利于国家税收政策和经济政策的贯彻落实。

在实务研究方面,很多学者对企业在实际纳税与会计账务处理方面存在的问题进行了分析,这些从操作层面进行的研究有很强的实用价值,对理论研究也有相当的促进作

用。

高金平(2001)从纳税人既要遵从会计制度,又要依法纳税的实际需要出发,对会计制度和税法在实际操作中的差异按照不同的项目进行了详细分析,对会计如何进行纳税调整给出了示范和说明。于加宁等(2002)、董树奎等(2003)、高允斌(2003)、陈敏(2004)也在这一方面开展了类似的研究,特别是董树奎等(2003)的研究,对企业会计核算各环节中经济业务处理的会计制度与税法的差异、原因以及差异处理的具体方法等,进行了全面、系统、详细的分析说明,具备相当的水准。

此外,还有众多学者从某一个具体层面对会计制度与税法的差异进行了研究,比如收入确认、成本费用的确认、资产捐赠等等,其中又以对收入确认的研究最多,这里就不一一列举了。

(二) 国外学者的相关研究成果

会计制度与税法之间的差异并非我国独有,世界上许多国家都存在同样的问题,比较多的体现为会计收益与应税所得之间的差异。虽然各国的国情不同,经济、法律、社会制度存在很大差异,国外学者在这一问题上的研究方向和重点可能与国内学者有较大差别,但他们的研究成果对我们开展这一领域的研究仍然有借鉴意义。

Krasniewski(1995)讨论了美国税法规定允许纳税人采用的会计方法。作者认为,在美国,纳税人和政府之间是对立的关系,纳税人会寻找各种途径使税后收益最大化。作者因此提出了反映美国财务会计方法和税务会计方法之间关系的两个规则:(1)如纳税人的财务会计方法(不论是否与一般公认会计原则——GAAP一致)致使收益立即(亦或尽快)得到确认而费用永远得不到(亦或以后)确认,美国的税务部门可能会因所得税目的,允许采用这种会计方法。(2)另一方面,如纳税人的财务会计方法(不论是否与一般公认会计原则一致)致使收益永远得不到(亦或以后)确认而费用立即(亦或尽快)得到确认,美国的税务部门可能会因所得税目的,不允许采用这种会计方法。这也就是后来国内学者经常引用的克拉尼斯基定律。

Manzon等(2001)对美国财务会计报告与税务报告在收入计量和确认方法上的区别进行了研究,作者的实证研究表明,1988年至1998年间,美国公司会计收益与应税所得之间的差异有逐步增加的趋势,但是只有很少的变量可以解释这种增加。Mills(2002)等也对1991年至1998年美国公司的公开财务和税务数据进行了回归分析,得出了基本

相同的结论，即 90 年代美国公司会计收益和应税所得之间的差异呈增长趋势。

Mills 和 Plesko (2003) 等认为，美国公司纳税申报表自从其 1963 年被引入以来一直未作大的修改，已不能为复杂的纳税调整事项提供足够的信息，应该对其加以改进以达到更好的协调性。

Kawaller 等 (2004) 对美国 FASB 最新准则的制定后果进行了研究，他们认为，财务报告与税务报告的区别反映了会计和税法在目的上的区别。政府为了准确计算企业的现金流并加以征税制定了税务报告的规则，在另一方面，FASB 制定了财务报告的准则以便向投资者、债权人、管理者能更好地做出各种商业决策。因此，当 FASB 再次发布新的准则时，国会有可能通过新的税法修正案以维护国家的税收目的。

第一部分 会计制度与税法的关系

作为分别规范会计核算和税收管理的原则性体系,会计制度和税法原本应该是经济领域中两类不同的制度规范,但是基于会计与税收之间相互作用、相互制约、相互影响的关系,会计制度和税法之间的关系也变得复杂起来。因此要分析会计制度与税法的关系,首先应当考虑的是会计与税收的关系。

一、会计与税收的关系概述

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、经营成果以及现金流量,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。税收则是国家为了满足一定的社会公共需要,按照法律规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入,参与社会产品分配的一种方式。税收还是国家调控宏观经济活动的重要手段之一。

税收与会计都属于历史的范畴和经济的范畴,它们是人类社会发展到一定阶段的产物。税收从产生之日起,就与会计联系在一起。随着人类社会经济的发展,税收与会计的联系更加紧密,它们相互作用,相互影响,在社会经济生活中发挥着越来越大的作用并已成为经济学的两个重要分支。

会计与税收之间历来就存在着密切的联系,尽管会计的产生早于税收,但在税收产生之后,会计与税收就结下了不解之缘。纳税是企业经济活动的一项重要内容,会计所提供的经济信息,为确定税基并据以计算和征收税款提供了主要依据,会计工作成为税收工作的基础。在另一方面,税收的权威性、强制性要求会计核算不同程度地遵从税收的要求。会计是税收的微观基础,税收从法律与制度层面影响会计的发展²。

会计与税收之间还有相互影响、借鉴并促进各自发展的一面。早在 1913 年,美国国会重新修订了所得税法案,规定应税所得额的确定必须以会计记录为基础,从而将会计业务和税务活动紧密结合在一起。而以后的税法因采用了越来越多的会计方法才使其

²邓力平,邓永勤.现代市场经济下的税收法规与会计制度:差异与协调[J].税务研究,2004(9).

愈来愈成熟,可以说,现代税收制度是借助会计理论才得以建立和发展³。

在另一方面,税收对会计的理论和方法也起到了促进的作用,早期的企业会计更关注资产的价值增值,收益计量采用的是期初资产减期末资产的做法,收入、费用、利得、损失和利润的概念极不规范⁴。税收对应税所得额的计算使得会计的重点由资产负债表向利润表转移,收益计量转向收入减费用和利得减损失,大大提高了会计概念的规范化。

二、会计制度与税法的关系概述

会计制度有广义和狭义之分。广义的会计制度是指由政府部门制定的有关会计工作和会计核算的法律、法规、部门规章及其他规范性文件。狭义的会计制度一般指政府部门制定的会计核算制度,属于强制性的行政法规。

税法是国家以法律或行政法规形式确定的各种课税办法的总称,是国家意志和利益的体现。税收无偿性的特点决定了税收必须法制化,依靠法的强制力,才能保证税收的实现。从本质上说,税收是将一部分社会产品或一部分既得利益从纳税人手中转变为国家收入的再分配手段;从性质上说,税法属于义务性法规,它的突出特点是强制式、确定性,集中体现了国家意志和利益的需要,它所规定的行为方式明确而具体,不容许任何机关和个人随意改变或违反。

基于会计和税收之间相互影响、相互制约的复杂关系,分别规范会计核算要求和税收政策的会计制度与税法之间也必然存在错综复杂的关系。一方面,会计与税收不同的职能和学科属性决定了会计制度与税法各自遵循不同的目标、原则以及业务规范;另一方面,会计与税收之间的彼此影响和联系又导致会计制度与税法存在很多相似以及借鉴的地方。会计与税收的关系影响了会计制度与税法的关系,如图 1⁵所示:

³盖地. 税务会计研究[M]. 中国金融出版社, 2003年.

⁴于长春. 税务会计研究[M]. 东北财经大学出版社, 2001年.

⁵戴德明, 张妍, 何玉润. 我国会计制度与税收法规的协作研究—基于税会关系模式与二者差异的分析[M]. 会计研究, 2005(1).

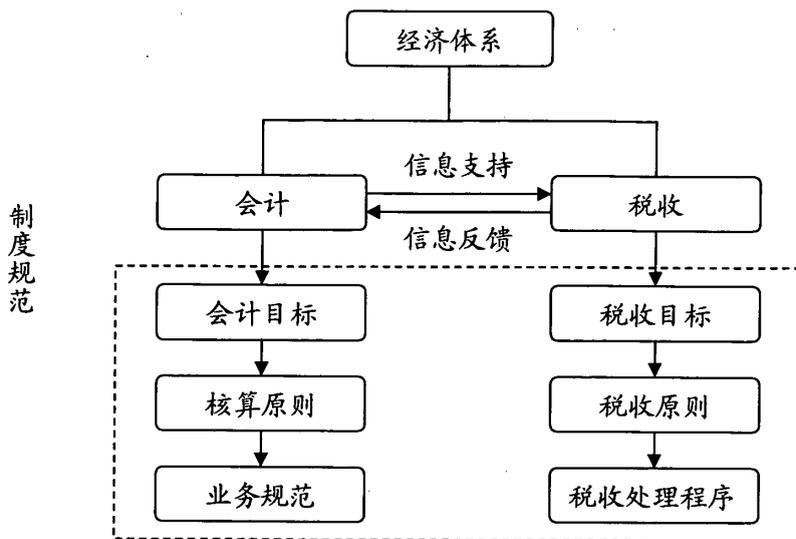


图1 会计与税收及其制度规范简图

从世界范围来看，会计制度与税法之间的关系呈现两种主要的模式，一是以宏观经济理论为基础建立的，以法、德等国家为代表的会税统一模式。在这些大陆法系的国家，强调政府对社会经济生活的干预，财务报表满足整个社会宏观经济发展的需要远比为投资者、债权人提供会计信息的需要重要。因此强调财务会计报告必须符合税法的要求，会计制度与税法的相关规定基本保持一致。这种模式既有利于国家税收的实现，又有利于政府管理企业。会计准则通常由政府有关部门制定并强制执行，会计职业界几乎没有制定准则的余地。二是以微观经济理论为基础建立的，以英、美等国家为代表的会税分离模式。在资本市场高度发达、股权高度分散的美国，财务报表的编制，主要是为企业投资者服务。投资者要求按照公认会计准则编制财务报告、披露会计信息，这就要求会计要素的确认、计量、记录等遵循财务会计准则，纳税时再按照税法进行纳税调整。会计准则一般由公认的、独立的会计职业团体制定，会计处理方法的选择可以完全不受税法规定的限制。由于会计制度和税法分别沿着各自不同的目标前进，导致两者呈现完全分离的态势，也就有了财务会计与税务会计两套核算体系。

三、我国会计制度与税法的关系

要理解我国会计制度与税法之间的关系，首先需要了解我国会计制度与税法的改革发展状况及其特点。

改革开放以来，我国的会计制度改革基本上可以划分两个阶段：第一阶段自 1978

年到 1992 年, 财政部修订并发布了《国营工业企业会计制度》、《国营供销企业会计制度》、《国营施工企业会计制度》等, 并在 1985 年 3 月正式发布了《中外合资经营企业会计制度》。上述会计制度的修订和实施, 使我国企业的会计核算工作走出了混乱状态, 满足了当时强化计划经济管理的要求; 第二阶段为 1992 年企业会计准则的发布到 2001 年《企业会计制度》的颁布执行, 一直延续到 2006 年新的会计准则体系的发布。在第二阶段, 我国对企业会计制度进行了全面改革, 制定实施了《股份制试点企业会计制度》、《企业会计准则》以及 13 个行业会计制度等, 2001 年起又陆续发布了《企业会计制度》、《小企业会计制度》和《金融企业会计制度》, 使我国初步建立起了与社会主义市场经济体制相适应的企业会计制度体系。而今年刚刚重新修订并发布 38 项新的企业会计准则更是极大地反映了近年来中国经济发展的实际需要和与国际会计惯例的协调。

按照财政部会计司专家的研究观点, 我国的会计法律体系类似于大陆法系, 通过会计立法来规范会计行为是我国会计的重要特征。我国的会计制度定位于行政法规性的规范性文件, 最主要的特点就是法规化、制定式、强制性。《会计法》第八条规定: “国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。”国家作为社会公共事务的管理者, 对会计确认、计量、记录和报告的基本原则、方法、内容和要求都作了统一规定, 对主要会计科目设置、会计报表的编制予以规范。

同样是改革开放以来, 为适应国家政治经济形势的发展变化, 我国的税收制度经历了两次重大改革: 第一次是 1984 年税制改革, 其主要内容是普遍实行国营企业“利改税”和全面改革工商税制; 第二次是 1994 年税制改革, 其主要内容是全面改革工商税收制度, 以适应建立社会主义市场经济体制的要求。我国现行税制的基本特点是: 力求体现公平和中性的复合税制⁶。我国税法在其有效范围内具有高度集中、高度统一的特征, 一方面, 我国税收实体法对各税法构成要素进行统一规定, 严格要求纳税人依法进行纳税申报和缴纳税款; 另一方面, 对税额计算中需要即时即地做出判断和结论的交易和事项(如财产损失金额及其处理等), 税法或是强制要求纳税人必须报经税务机关审核批准, 或是规定税务机关有权核定征收, 或是税务机关有权依法确定计税依据, 如此等等⁷。

对应于这两次会计制度和税制的改革, 我国会计制度与税法的关系发生了很大变化, 以 1992 年的会计改革为分界线, 建国后至 1992 年为第一阶段, 这一时期会计在企业中的作用主要表现为服务于国家财政, 企业会计主要是为国家财政和宏观经济管理服

⁶董树奎. 孙瑞标. 陆炜. 税收法规与企业会计制度差异分析及协调[M]. 中国财政经济出版社, 2003 年.

⁷高允斌. 会计与税法的差异比较及纳税调整[M]. 东北财经大学出版社, 2003 年.

务，会计制度和财税制度高度统一，自然也就不存在什么会计制度与税法的差异。1992年之后为第二阶段，财政部从92年开始发布了“两则两制”和一系列的具体会计准则，并在2000年12月出台了新的《企业会计制度》。在这个过程中，企业的性质发生了重大变化，会计的目标也按市场经济的要求发生了很大变动，更主要服务于企业的所有者和债权人，会计与税收的职能都发生了相应的变化，这也使得二者逐步分离开来并且出现了差异。

我国会计制度与税法之间的关系有其特殊性，从法律体系而言我国更多地偏向于大陆法系，会计准则由国家制定，资本市场不发达，似乎应采用统一模式，使会计制度与税法基本保持一致，但实际我国在制定会计制度和会计准则时大量借鉴了国际会计准则和美国FASB准则，尤其是今年新发布的一系列准则，极大地体现了当前会计准则国际趋同的趋势。由于国际会计准则和美国FASB准则更多地倾向于会计准则与税法的独立发展，各自完善，这也使得我国的会计制度和税法从实际状况上看呈现出分离的态势。一方面会计制度的安排和会计实务的处理中，要充分体现税法要求，优先满足国家作为宏观经济管理部门对会计信息的需要，根据会计制度确定的收入和利润直接作为计税依据，基本不允许会计与税收的背离。在另一方面，税法不影响会计信息的生成和提供，不影响会计信息的独立、公允和完整，仅在纳税事项发生差异时，根据税法规定做相应的纳税调整。在会计制度与税法的关系上，系统、具体和具有法规性质的会计制度，决定了我国会计制度除了遵循国际通行的会税分离的做法，贯彻会计目标所要求的稳健等原则，也要加强二者之间的协调。

第二部分 我国会计制度与税法差异的现状分析

由于我国的会计制度和税法从现实状况上看呈现出分离的态势，二者之间产生差异自然是不可避免的。近年来，随着会计制度和税法各自不断地修订和完善，差异有扩大的趋势。事实上，差异的存在给纳税人和税务部门均带来了不小的负面影响。

一、会计制度与税法之间差异的分类

对于我国会计制度与税法之间差异的分类，可以从不同的角度来理解。有研究者（宋常等，2004）从税法的角度将会计制度与税法之间的差异分为流转税差异和所得税差异。相比较而言，由流转税（增值税、消费税、营业税）所引发的差异散布于税法的相关条文之中，体现不够集中，处理难度较小，可能不太引人关注。但是所得税差异的相关内容历来受到重视，有关所得税的会计处理一直是各国制订会计准则所关注的问题。我国最新发布的《企业会计准则 18 号—所得税》借鉴国际会计准则的相关规定，将所得税差异分为永久性差异和暂时性差异，取消了原来关于时间性差异⁸的提法。

（一）永久性差异

永久性差异是由于会计与税法在计算其收益或应税所得时所要求的收支口径不同所造成的。这种差异一旦产生就永远存在，并不在以后各期转回。永久性差异产生的原因主要有以下四种：（1）会计核算时作为收入处理计入当期税前会计利润，而在计算应税所得时不作为收入处理，不需要交纳所得税。（2）会计核算时不作为收入处理，不计入当期税前会计利润，而在计算应税所得时作为收入处理，需要交纳所得税。（3）会计核算时作为费用或支出处理，在当期税前会计利润中予以扣除，而在计算应税所得时不予扣除。（4）会计核算时不确认的费用或支出在计算应税所得时允许抵减。

（二）暂时性差异

按照最新发布的《企业会计准则 18 号—所得税》的规定，暂时性差异是指资产或

⁸时间性差异的提法见财政部《企业所得税会计处理的暂行规定》（1994.6.29）。

负债的账面价值与其计税基础之间的差额；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。可抵扣暂时性差异，则是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。

以资产为例，一项资产的确认意味着该资产的账面金额在未来期间将以流入企业的经济利益的形式收回，如果该经济利益是应税的，则资产的税基就是税法上允许抵扣该经济利益的金额。如果在未来期间允许抵扣的金额小于应税经济利益的金额，即税基小于账面价值，则有应纳税暂时性差异产生，反之有可抵扣暂时性差异产生。

二、我国上市公司所得税会税差异⁹的实证分析

前文已经提到，由所得税引发的会税差异比较集中和明显，在很大程度上能够反映会计制度和税法在整体上的差异情况，理论和实务界的专家学者对此也给予了极大的关注，但多数是从规范研究的角度对此进行分析和讨论。由于上市公司在其年度报告中披露了所得税、税前利润等相关的信息，近年来开始有学者（车菲，2005¹⁰；戴德明，姚淑瑜，毛新述，2005¹¹）从实证的角度对我国上市公司所得税会税差异进行分析，取得了一定的成果。

表1是车菲（2005）所做的对我国上市公司2001-2004年所得税会税差异的描述性统计，共包括了12个行业，在样本的选取上，作者采用分层抽样的统计抽样方法，从1400多家上市公司中选出2001-2004年所得税会计处理方法均采用应付税款法的不同行业上市公司119家进行研究。为保证结果的准确性和客观性，减少抽样误差，则按如下原则进行样本筛选：（1）涵盖所有行业和全国各个省、市、自治区；（2）剔除各年度被ST的公司；（3）由于母公司和子公司的所得税率不统一，本文选择母公司报表作为样本；（4）剔除跨行业经营的属于综合类行业的公司；（5）剔除了2001-2004年间出现亏损或免税的公司；（6）对2001-2004年出现免税情况比较普遍的行业，如农林牧渔业，则选取了四年中均没有免税的所有公司。图2则是根据表1计算的差异均值所做的

⁹这里的会税差异指的是会计制度与税法的差异，以后文中出现的会税差异，除非特别说明，均指会计制度与税法的差异。

¹⁰车菲.企业会计制度改革中的所得税会计问题研究.天津财经大学硕士学位论文, <http://www.cnki.net>. 2005 (5).

¹¹戴德明,姚淑瑜,毛新述.会计-税收差异、盈余管理与公司避税行为研究.working paper, <http://www.baf.cuhk.edu.hk>.

差异趋势图。

表 2 是戴德明等 (2005) 所做的对我国上市公司 2001-2004 年所得税会税差异的描述性统计¹², 同样包括了 12 个行业¹³, 其样本选取标准主要是: (1) 公司所得税采用应付税款法核算; (2) 选择母公司报表作为样本且母公司必须是只披露单一税率; (3) 剔除了 2001-2004 年间出现亏损的公司。图 3 则是根据表 2 计算的差异均值和中位数所做的差异趋势图。

通过对比分析可以发现, 两篇文献 (以下简称车文、戴文) 的统计分析存在以下区别: (1) 对所得税会税差异的定义或者说计算公式有不同意见。车文将所得税会税差异定义为: $\text{差异} = |\text{应税所得} - \text{利润总额}|$, 而戴文将所得税会税差异定义为: $\text{差异} = \text{利润总额} - \text{应税所得}$, 这也导致两种公式测算的差异从数值来看有较大区别。(2) 样本选取上有差别。从行业选择来看, 车文选取了金融保险业而戴文选取了综合业, 其余 11 个行业二者保持一致。从样本数量来看, 戴文的样本数大大高于车文, 这可能与车文为了保证可比性, 剔除了 2001-2004 年间出现免税的公司有关。

笔者在这里无意探讨两篇文献的优劣, 重要的是它们对我国上市公司所得税会税差异的实证研究做了有益的尝试, 并且两文的结论有两点基本一致: 一是所得税会税差异变化的总体趋势表现为随着时间的推移而增大。这从一个侧面表明自 2001 年新的企业会计制度发布并执行以来, 会计制度与税法之间的差异有扩大的趋势, 会计与税法之间的分离进一步加大。二是制造业、水电煤气供应业、交通运输仓储业的所得税会税差异均值较高, 这可能与这些行业涉及到较多的纳税调整事项有关。这样的结论也从数据方面证明了我国会计制度与税法之间差异加大的趋势以及开展这方面研究的必要性。

¹²原文所做的统计包括 1999-2004 年, 本文只选取了其中 2001-2004 年的数据。

¹³12 个行业包括农林牧副渔业、采掘业、制造业、水电煤气业、建筑业、交通运输仓储业、信息技术业、批发和零售贸易业、房地产业、社会服务业、传播与文化业、综合业。

表 1 我国上市公司 2001-2004 年所得税会税差异的描述性统计 (12 个行业) 单位: 万元

行业类型	公司数量	2001				2002				2003				2004			
		平均值	标准差	变异系数	变异系数												
农林牧渔业	4	1866.17	2817.92	1.51	1.07	2722.83	2913.43	1.07	1.07	3657.3	3474.44	0.95	0.95	3817.15	3969.84	1.04	1.04
采掘业	4	2858.57	3944.83	1.38	1.48	24966.03	36949.72	1.48	1.48	8106.78	3972.32	0.49	0.49	24451.9	36677.84	1.5	1.5
制造业	53	6574.41	11636.71	1.77	1.78	4913.18	8745.46	1.78	1.78	8897.23	18951.1	2.13	2.13	10776	17564.81	1.63	1.63
水电煤气业	9	7058.04	12563.31	1.78	2.27	7594.1	17238.61	2.27	2.27	10726.82	18557.4	1.73	1.73	7409.49	16152.69	2.18	2.18
建筑业	5	6353.64	8386.81	1.32	1.32	5279.26	6968.62	1.32	1.32	4522.47	6376.68	1.41	1.41	4479.38	6002.37	1.34	1.34
交通运输仓储业	10	11350.65	16004.42	1.41	1.94	5949.03	11541.12	1.94	1.94	7506.98	16215.08	2.16	2.16	13897.2	20012.03	1.44	1.44
信息技术业	6	2447.01	1884.2	0.77	1.3	1429.88	1858.84	1.3	1.3	497.04	541.77	1.09	1.09	8892.78	14673.09	1.65	1.65
批发和零售贸易	13	5256.12	4994.31	0.95	1.16	4957.13	5750.27	1.16	1.16	5645.5	8185.98	1.45	1.45	7509.49	15619.74	2.08	2.08
金融保险业	3	10833.65	13650.4	1.26	1.23	8565.63	10535.72	1.23	1.23	9713.43	12627.46	1.30	1.30	17830.73	19970.42	1.12	1.12
房地产业	5	2055.2	2733.42	1.33	0.85	2555.53	2172.2	0.85	0.85	4775.59	2865.35	0.6	0.6	4334.02	4637.4	1.07	1.07
社会服务业	5	16971.92	20366.3	1.2	1.64	11582.57	18995.41	1.64	1.64	10130.72	15500	1.53	1.53	11753.4	18805.5	1.6	1.6
传播与文化业	2	1140.1	34.2	0.03	0.71	2582.42	1833.52	0.71	0.71	2060.33	679.91	0.33	0.33	11753.4	860.9	0.75	0.75
总计	119	6492.63	11037.47	1.7	2.02	5769.17	11653.72	2.02	2.02	7430.48	15158.18	2.04	2.04	10323.3	17652.89	1.71	1.71

表 1、图 2 资料来源: 车非. 企业会计制度改革中的所得税会计问题研究. 天津财经大学硕士学位论文, <http://www.cnki.net>. 2005 (5).

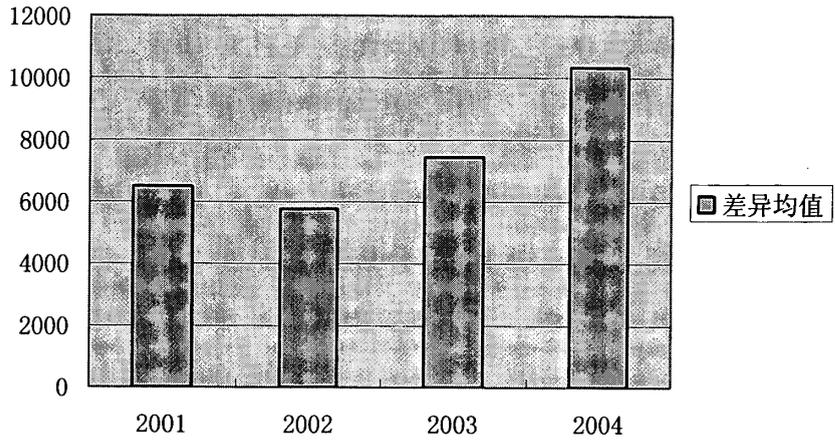


图 2 差异趋势分析图

表 2 2001-2004 年会税差异描述性统计

单位：万元

年度	样本量	均值	标准差	中位数	最大值	最小值
2001	294	3285.36	8058.76	1568.95	73862.91	-21851.01
2002	689	4324.49	13230.46	1614.33	261469.70	-19914.11
2003	759	5018.81	12789.91	1945.48	173410.30	-20511.55
2004	822	5780.81	17055.01	1806.74	226930.50	-73909.94

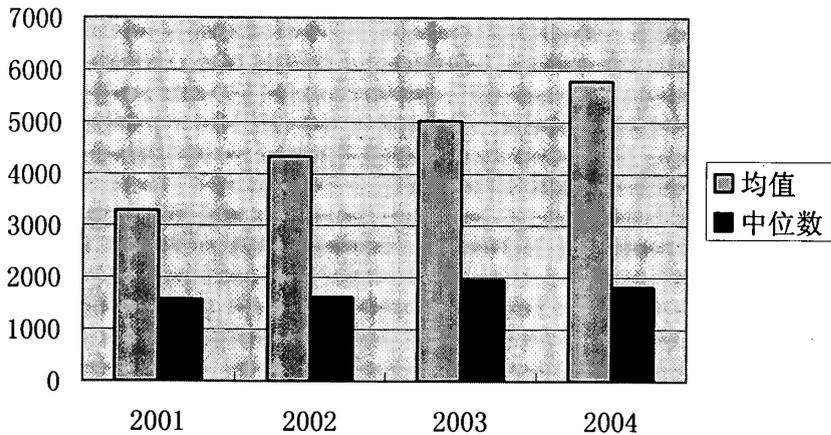


图 3 2001-2004 年会计-税收差异分布图¹⁴

表 2、图 3 资料来源：戴德明、姚淑瑜、毛新述，会计-税收差异、盈余管理与公司避税行为研究，工作稿，<http://www.baf.cuhk.edu.hk>

¹⁴ 此处的会计-税收差异即为利润总额与应税所得之间的差异。

三、会税差异导致的后果

会计制度与税法之间存在差异这一现象在世界范围内普遍存在，只是差异的大小和程度有所不同，从我国的现实情况来看，差异的存在至少带来了两方面的负面影响。

从纳税人的角度来看，由于近年来我国会计制度与税法之间的差异日渐扩大，纳税人既要贯彻执行会计制度规定，又要严格依法纳税，其纳税调整和财务核算成本大大增加。特别是有些差异复杂难懂，操作繁琐，纳税调整困难，如果纳税人理解不准，把握不清，很可能导致过失性的少缴、不缴税款或重复、多缴税款。与此同时，有的企业还利用会计制度与税法之间的差异采取各种方式规避税收，减少纳税，导致会计失真现象蔓延，税款大量流失。

从税务部门的角度来看，会税差异的扩大增加了征税人监管的难度，加大了征税的成本，使税收监管的专业化要求越来越高。纳税时计税依据的确定和应纳税额计算，一般都要以会计核算为基础，当会计制度与税法之间存在大量差异时，税收征管和稽查的首要任务将是鉴别会计信息的真实性。这不仅对税务人员的业务素质提出了更高的要求，也对税收征管和稽查的制度建设、管理程序以及征税的方式方法等提出了新的要求。

第三部分 会计制度与税法的具体差异分析

一、收入确认的差异分析

收入是会计核算的重要科目，也是税法确定计税依据的重要项目。对会计来说，收入最终形成利润并反映企业的经营成果；对税收来说，无论是流转税还是所得税，其计算征收的过程都需要以收入为基础。

新修订的会计准则将收入定义为：企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。而税法并未针对收入给出一个一般性的定义，税法中经常提到的是应税收入，与之相关的概念还有销售额、营业额、收入总额等等，税法围绕不同的概念分别严格界定其内涵。从总的方面看，税法中收入的涵义远远宽于会计收入。两者各不相同的职能和目标决定了它们在收入确认方面必然存在重大差异，本部分将对会计制度和税法规定差异较大的地方做具体对比分析。

(一) 普通销售方式

会计制度:

- 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管理权，也没有对已售出的商品实施控制。
- 3、收入的金额能够可靠计量。
- 4、相关经济利益很可能流入企业。
- 5、相关的、已发生的或将发生的成本能够可靠计量。

税法:

- 1、直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天。
- 2、托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。
- 3、采取赊销和分期收款方式销售货物，为按合同约定的收款日期的当天。
- 4、采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天。
- 5、委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位销售的代销清单的当天。
- 6、销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额的凭据的当天。

(二) 特殊销售方式

会计制度:

- 1、售后回购：属融资行为，不能确认收入。
- 2、需要安装或调试的产品：应在安装或调试后确认收入。
- 3、附退货条款的销售：如销售方在销售时不能确定退货的可能性，应在退货这一不确定因素消失后方可确认收入。
- 4、预计不能回款的销售：不应确认收入。
- 5、房地产开发企业采取预售方式销售开发产品：在交房时方可确认收入。

税法:

- 1、售后回购：发货或开票时按售价全额确认收入，不得扣减回购金额，在回购时按商品采购处理。
- 2、需要安装或调试的产品：按税法原则确认收入。
- 3、附退货条款的销售：按税法原则确认收入。
- 4、预计不能回款的销售：按税法原则确认收入。
- 5、房地产开发企业采取预售方式销售开发产品：其当期取得的预售收入先按规定的利润率计算出预计营业利润额，再并入当期应纳税所得额统一计算缴纳企业所得税，待开发产品完工时再进行结算调整。

在普通或特殊销售方式下，会计制度与税法在收入确认的原则上存在明显

差异:

(1) 会计制度在确认收入时,强调的是“实质重于形式”原则,订立合同、移交货物、开具发票等法律形式并不直接构成确认会计收入的标准,需要运用职业判断是否在实质上符合上述五个条件。税法为了保持应有的确定性,方便税务管理,往往是“形式重于实质”,主要考虑凭据转移,注重完成交易的法律要件(如收款+交货),只要发生应税行为,不论企业是否作为销售收入处理,都要按照税法规定计征税款。

(2) 会计制度在确认收入时必须体现谨慎性原则,要考虑与商品所有权相关的经营风险,以避免高估资产和收益。当企业预计商品销售后只有部分经济利益流入时,只能计量该部分收入金额。而税法基于保证国家财政收入的需要,不可能以国家的税收利益承担企业的经营风险。例如在直接收款销售方式中,如果销售方取得索取销售额的凭据,即使并未收到货款,也要申报缴纳增值税,客户是否能交付货款并不是税法需要考虑的问题。

(三) 销售折扣

会计制度:

- 1、现金折扣:作为当期财务费用。
- 2、商业折扣:未明确规定处理方法,比照销售折让为宜。
- 3、销售折让:冲减当期收入。
- 4、销售退回:正常应冲减退回当期收入,在年度资产负债表日后期间发生的销售退回应作为资产负债表日后调整事项冲减相应年度收入。

税法:

- 1、现金折扣(销售折扣):一律不得从销售额中减除后再计算增值税。
- 2、商业折扣(折扣销售):如果销售额和折扣额在同一张发票上注明的,可按折扣后销售额计算征收所得税;如果将折扣额另开发票,则不得从销售额中减除折扣额。
- 3、销售折让和销售退回:分(1)购货方未付款并且未进行账务处理和(2)购货方已付款或已进行账务处理两种情况分别处理。
- 4、商业折扣仅限于货物价格的折扣,如果销货者将自产、委托加工、外购商品用于实物折扣的,则该实物款项不能从货物销售额中减除,且应按“视同销售”中的“赠送”计算增值税。

税法很明显对销售折扣的确认作了很多限制,这些限制也体现出税法一贯

的观念：确保税收收入第一，抵扣税基要有凭证。比如不承认现金折扣，主要是因为现金折扣缺少相应的凭据，且发生与否则有不确定性，税务人员无法从企业外部做出判断，自然不予认可。

（四）视同销售

会计制度：

会计上都不计收入，只按账面价值和相关税费结转。

税法：

- 1、《增值税暂行条例实施细则》第四条规定了8种视同销售货物的行为。
- 2、纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。
- 3、纳税人在基本建设、专项工程及职工福利等方面使用本企业的商品、产品的，均应作为收入处理；纳税人对外进行来料加工装配业务节省的材料，如按合同规定留归企业所有的，也应作为收入处理。
- 4、企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面时，应视同对外销售处理。其产品的销售价格，应参照同期同类产品的市场销售价格；没有参照价格的，应按成本加合理利润的方法组成计税价格。
- 5、企业在建工程发生的试运行收入，应并入总收入予以征税，而不能直接冲减在建工程成本。
- 6、对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。

视同销售是指企业在会计上不作为销售核算，而在税收上要作为销售确认收入并计缴税金的商品或劳务的转移行为。会计制度认为，企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产机构、捐赠、赞助、职工福利等方面，是一种内部结转关系，没有发生销售行为，也不会给企业带来营业利润和现金流量，不应确认为销售成立。而税法对视同销售行为的规定，是站在社会利益

是否实现的角度上来判断一项行为是否应作为销售行为的¹⁵,税法要求对视同销售征税,也是为了保持计税环节和过程的完整性,并控制纳税人的避税行为,维护国家的利益。

(五) 劳务收入

会计制度:

- 1、在同一年度内开始并完成的劳务,应当在完成劳务时确认收入。
- 2、如果劳务的开始和完成分属不同的会计年度,在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下,应当在资产负债表日按完工百分比法确认相关的收入。(4个条件)
- 3、劳务结果不能可靠估计,分两种情况:
 - (1) 已发生成本预计能够得到补偿的,应按已经发生的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本;
 - (2) 已发生成本不预计不能够得到补偿的,应当将已经发生的劳务成本计入当期损益,不确认提供劳务收入。

税法:

- 1、加工收入、修理、修配劳务:在提供劳务同时收讫营业额或取得索取营业额凭据的当天确认收入。
- 2、其他劳务收入:
 - (1) 收讫营业收入款项或取得索取营业收入款项凭据的当天确认收入。
 - (2) 预收款项:允许按会计上确认收入的时间,逐步趋同。

对劳务收入的确认,会计制度同样体现出一贯的实质重于形式原则和谨慎性原则,而税法更多地通过收款行为的发生和收款凭据的取得来确认相关收入,即根据法律要件是否具备来确认收入是否实现,在某种程度上似乎更加看重形式。而且税法也不太考虑收入款项是否真的可以收到,不考虑企业的经营风险。

¹⁵高允斌. 会计与税法的差异比较及纳税调整[M]. 东北财经大学出版社, 2003.

(六) 建造合同收入

会计制度:

1、如果建造合同的结果能够可靠地估计,应当根据完工百分比在资产负债表日确认收入和费用。(4个条件)

2、如果建造合同的结果不能可靠地估计,应根据谨慎性原则处理:

(1)合同成本能够收回,合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认,合同成本在其发生的当期确认为合同费用;

(2)合同成本不能够收回,在发生时立即确认为合同费用,不确认收入。

税法:

为其他企业加工、制造大型机器设备、船舶等,持续时间超过1年的,可以按完工进度或完成的工作量确定收入的实现。

在建造合同收入的确认上,会计制度与税法的规定基本趋同,但还存在一些问题:比如税法并未具体规定“完工进度”的确定方法,是否可以会计核算为基础?另外税法未规定税前扣除建造成本的确定方法,是否可直接采纳会计核算的结果?在征税实务操作中可能基本采用的是会计核算的结果,但税法应该对此给出明确的规定。

(七) 利息收入

会计制度:

利息收入计入收入总额。

税法:

1、投资国债的利息收入,可从收入总额中扣除。

2、企业从二级市场购买的国库券到期兑付的利息收入应免征企业所得税,但购买费用不得税前扣除。自实行国债净价交易(国债价格+利息)之日起,纳税人在付息日或买入国债后持有到期时取得的利息收入,免征企业所得税;在付息日或持有国债到期之前交易取得的利息收入,按其成交后交割单列明的应计利息额免征企业所得税。

税法对部分利息收入的免税规定很明显体现出一种国家的政策导向，即鼓励企业购买并持有国债，对企业因持有国债而取得的利息收入给予一定的税收优惠。而会计制度只从经济实质的角度来看待利息收入，并不会考虑国债利息收入与其他的利息收入有什么区别。

（八）接受捐赠

会计制度：

企业接受的现金捐赠转入“资本公积——接受现金捐赠”，接受的非现金捐赠转入“资本公积——接受非现金资产准备”。

税法：

- 1、企业接受捐赠的货币性资产，须并入当期的应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。
- 2、企业接受捐赠的非货币性资产，须按接受捐赠时资产的入账价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过 5 年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得。

在会计看来，捐赠所得并不符合会计制度对收入的定义，而属于企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入，应该直接计入所有者权益。而税法对收入的界定范围比会计制度宽很多，接受捐赠既然给企业带来了经济利得，就应该确认为收入并纳税。

(九) 补贴收入

会计制度:

- 1、所得税先征后返的公司，应当在实际收到返还的所得税时，冲减收到当期的所得税费用，借记“银行存款”等科目，贷记“所得税”科目。
- 2、先征后返的消费税、营业税等原记入“主营业务税金及附加”科目的各项税金，应于收到当期冲减“主营业务税金及附加”科目，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务税金及附加”科目；公司收到的先征后返的增值税，应于实际收到时，计入补贴收入，借记“银行存款”科目，贷记“补贴收入”科目。
- 3、属于国家财政扶持的领域而给予的其他形式补助，公司应于收到时，计入补贴收入，借记“银行存款”科目，贷记“补贴收入”科目。

税法:

- 1、企业减免或返还的流转税（含即征即退、先征后退），除国务院、财政部、国家税务总局规定有指定用途的以外，都应并入企业利润，征收所得税。
- 2、企业取得国家财政性补贴和其他补贴收入，除国务院、财政部和国家税务总局规定不计入损益者外，应一律并入实际收到该补贴收入年度的应纳税所得额。
- 3、部分补贴收入免征企业所得税。

二、扣除项目的差异分析

扣除项目是计算纳税所得额时准予从收入总额中扣除的项目，是指与纳税人有关的成本、费用、税金和损失。从理论上说，企业为取得经营收入实际发生的全部必要正常的费用支出都应该允许扣除，以确定净所得，但是税法往往在扣除的标准和时间上有所限制，这些限制从整体上来说都是为了保证国家的财政收入，防止避税，体现出税法与会计制度不一致的目标导向和政策导向。本部分主要对会计制度与税法相差较大的几个扣除项目进行比较。

(一) 借款费用

会计制度:

- 1、企业所发生的借款费用，是指因借款而发生的利息、发行债券筹集资金而产生的溢价或折价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额。
- 2、在我国，除为购建固定资产的专门借款所发生的借款费用外，其他借款费用均应于发生当期确认为费用，直接计入当期财务费用。

税法:

- 1、纳税人在生产、经营期间向金融机构（包括保险公司、非银行金融机构）借款的利息支出，按照实际发生数扣除；向非金融机构借款的利息支出（包括纳税人之间相互拆借的利息支出），不高于按照金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内的部分准予扣除。
- 2、纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本 50%的，超过部分的利息支出不得在税前扣除。
- 3、为购置、建造和生产固定资产、无形资产而发生的借款，在有关资产购建期间发生的借款费用，应作为资本性支出计入有关资产的成本；有关资产交付使用后发生的借款费用，可在发生当期扣除。纳税人借款未指明用途的，其借款费用应按经营性和资本性支出占用资金的比例，合理计算应计入有关资产成本的借款费用和可直接扣除的借款费用。
- 4、纳税人为对外投资而借入的资金发生的借款费用，应计入有关投资的成本，不得作为纳税人的经营费用在税前扣除。

按照会计制度的规定，企业发生的借款费用应根据划分资本性支出与收益性支出的原则进行判断后，分别计入资产成本（费用资本化）或计入当期损益（利息费用化）。税法则对费用资本化和利息费用化分别进行了限制性的规定，前者主要是从正确核算当期和以后各期的资产和损益的角度出发；后者主要是从保证国家财政收入的角度对税基加以规范。

(二) 工资及附加费用的差异

1、工资的差异分析

会计制度规定:

- 1、工资总额是每一年度企业发生的劳动力成本,包括计时工资、计件工资、奖金、津贴和补贴、加班加点工资、特殊情况下支付的工资等。
- 2、企业的工资由企业根据劳动力市场状况自行确定支付,列入有关费用。

税法规定:

- 1、工资薪金支出是纳税人每一纳税年度支付给在本企业任职或与其有雇佣关系的员工的所有现金或非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资,以及与任职或者受雇有关的其他支出。地区补贴、物价补贴和误餐补贴均应作为工资薪金支出。
- 2、经批准实行工效挂钩办法的纳税人向雇员支付的工资薪金支出,饮食服务行业按国家规定提取并发放的提成工资,可据实扣除。(凡实行工效挂钩的就地纳税企业,其工效挂钩指标,如有省级主管部门的,应由省级主管部门会同省国税局层层分解到所属企业。未经分解落实的,一律按统一的计税工资标准税前扣除。如无省级主管部门的,应将劳动部门批准的工效挂钩方案,报所在地主管国税机关备查。)
- 3、实行定额计税工资制度的企业,定额扣除标准由国家税务总局确定。(标准800元/月人,经省政府批准,报总局备案可上浮20%到960元/月人。)
- 4、软件生产企业、集成电路设计企业的工资薪金支出,可按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。(附有条件)
- 5、以下人员不得计入计税工资人员基数:
 - (1)与企业解除劳动合同关系的原企业职工;
 - (2)虽未与企业解除劳动合同关系,但企业不支付基本工资、生活费的人员;
 - (3)由职工福利费、劳动保险费等列支工资的职工;
 - (4)在建工程人员。
- 6、以下支出不作为工资薪金支出
 - (1)雇员向企业投资的股息所得;
 - (2)根据国家或省级政府规定为雇员支付的社会保障性缴款;
 - (3)各项劳动保护支出;
 - (4)雇员调动工作的旅费和安家费;
 - (5)雇员离退休、退职待遇的各项支出;
 - (6)独生子女补贴;
 - (7)纳税人负担的住房公积金;
 - (8)从已提取的福利基金中支付的各项福利支出。

从以上的对比分析我们不难看出,会计制度与税法在工资上的差异体现在以下几个方面:(1)税法采用的“工资薪金支出”这一概念,其范围比会计上的“工资总额”在以下两点有所扩大:①企业给职工发放的误餐补贴全部计入工资薪金支出。这里的误餐补贴包括以“误餐补贴”名义发放给职工的款项。②各种名目的奖金,包括创造发明奖、科技进步奖、合理化建议奖和技术进步

奖。(2) 税法规定了不得计入工资范围的员工工资以及不得作为工资、薪金支出的项目。(3) 税法规定了税前扣除工资标准。

2、“三费”的差异分析

“三费”，是指职工工会经费、职工福利费和职工教育经费。根据会计制度规定，职工工会经费、职工福利费和职工教育经费分别按照企业职工工资总额的2%、14%和1.5%提取。税法的规定基本与此相同，但是从2000年1月1日起，工会经费凭工会组织开具的《工会经费拨缴款专用收据》在税前扣除。另外软件生产企业的培训费用可按实际发放额在计算应纳税所得额时扣除。

(三) 公益性捐赠

会计制度:

企业对外捐赠支出全部计入营业外支出。

税法:

- 1、纳税人直接向受赠人的各项捐赠，不允许在企业所得税前扣除。
- 2、纳税人（金融保险企业除外）用于公益、救济性的捐赠，在年应纳税所得额3%以内的部分，准予扣除。金融、保险企业用于公益、救济性的捐赠支出在不超过企业当年应纳税所得额1.5%的标准以内的可据实扣除，超过部分不予扣除。
- 3、通过非营利的社会团体和国家机关向红十字事业、福利性或非营利性的老年服务机构、农村义务教育、公益性青少年活动场所的捐赠，准予在缴纳企业所得税前的所得额中全额扣除。

（四）业务招待费

会计制度:

业务招待费列入管理费用。

税法:

纳税人发生的与生产、经营业务直接相关的业务招待费,在下列规定比例范围内,可据实扣除;超过标准的部分,不得在税前扣除。全年销售(营业)收入净额在1500万元及其以下的,不超过销售(营业)收入净额的5%;全年销售(营业)收入净额超过1500万元的部分,不超过该部分的3%。

（五）保险费支出

会计制度:

- 1、企业为雇员负担的各类保险基金和统筹基金,计入管理费用,应由个人负担的部分从应付工资直接扣除。
- 2、企业缴纳的财产保险、运输保险等计入管理费用。

税法:

- 1、企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准缴纳的补充养老保险、补充医疗保险,可以在税前扣除。
- 2、企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准补缴的基本或补充养老保险、医疗和失业保险,可在补缴当期直接扣除;金额较大的,主管税务机关可要求企业在不低于三年的期间内分期均匀扣除。
- 3、纳税人参加财产保险和运输保险,按照规定缴纳的保险费用,准予扣除。
- 4、纳税人为其投资者或雇员个人向商业保险机构投保的人寿保险或财产保险,以及在基本保障以外为雇员投保的补充保险,不得扣除。
- 5、保险公司给予纳税人的无赔款优待,应计入当年应纳税所得额。

(六) 坏账准备

会计制度:

- 1、采用备抵法核算坏账,对预计可能发生的坏账损失,企业期末应计提坏账准备。计提坏账准备的方法由企业自行确定。
- 2、对预计可能发生的坏账损失计提坏账准备的方法,有应收账款余额百分比法、账龄分析法和销货百分比法。坏账计提方法一经确定,不得变更。如需变更,应当在报表附注中予以说明。

税法:

- 1、纳税人发生的坏账损失,原则上应按实际发生额据实扣除。
- 2、计提坏账准备的范围按企业会计制度的规定执行;除另有规定外,坏账准备的计提比例为5%。
- 3、纳税人发生非购销活动的应收债权以及关联方之间的任何往来款项,不得提取坏账准备金。
- 4、关联方之间的往来款项一般不得确认为坏账。
- 5、关联企业之间的应收款项,经法院判决负债方破产,破产企业的财产不足以清偿的负债部分,经税务机关审核后,应允许债权方企业作为坏账损失在税前扣除。

(七) 研究开发费

会计制度规定:

自行开发并依法申请取得的无形资产,其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定;依法申请取得前发生的研究与开发费用,应于发生时确认为当期费用。

税法规定:

- 1、企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用比上年增长幅度在10%以上,经税务机关审批,可再按实际发生额的50%抵扣应纳税所得额。
- 2、实际发生额的50%如大于企业当年应纳税所得额的部分,不超过部分可以抵扣;超过部分当年和以后年度都不得抵扣。
- 3、亏损企业发生的技术开发费可以据实扣除,但不实行增长达到一定比例抵扣应纳税所得额的办法。

(八) 广告费

会计制度:

计入销售费用或根据自己确定的收益期限分期摊销。

税法:

- 1、纳税人每一纳税年度发生的广告费支出不超过销售(营业)收入 2%的可据实扣除;超过部分可无限期向以后纳税年度结转。但粮食类白酒广告费不得在税前扣除。
- 2、自 2001 年 1 月 1 日起,制药、食品(包括保健品、饮料)、日化、家电、通信、软件开发、集成电路、房地产开发、体育文化和家具建材商城等行业的企业,每一纳税年度可在销售(营业)收入 8%的比例内据实扣除广告支出,超过比例部分的广告支出可无限期向以后纳税年度结转。(制药企业 2005 年起可按 25%扣除)。
- 3、从事软件开发、集成电路制造及其他业务的高新技术企业,互联网站,从事高新技术创业投资的风险投资企业,自登记成立之日起 5 个纳税年度内,经主管税务机关审核,广告支出可据实扣除。
- 4、广告费支出必须同时符合下列条件:
 - (1) 广告是通过经工商部门批准的专门机构制作的;
 - (2) 已实际支付费用,并已取得相应发票;
 - (3) 通过一定的媒体传播。

税法对广告费的扣除标准和时间限制反映出很明显的政策性倾向以及税法在宏观调控方面的职能。比如规定粮食类白酒广告费不得在税前扣除,表明国家希望通过税法有关规定对粮食类白酒的广告加以限制,而高新技术创业投资的风险投资企业,自登记成立之日起 5 个纳税年度内,经主管税务机关审核,广告支出可据实扣除的规定又体现出国家对高新技术企业的鼓励与支持。另一方面,对广告费税前扣除给出明确的条件也是为了防止企业随意列支广告支出,逃避税收。

（九）业务宣传费

会计制度：

业务宣传费指未通过媒体的广告性支出，包括企业发放的印有企业标志的礼品、纪念品等。会计制度规定全部列入销售费用。

税法：

- 1、纳税人每一纳税年度发生的业务宣传费，在不超过销售（营业）收入 5% 范围内，可据实扣除，不得结转以后年度。
- 2、根据国家有关法律、法规或行业管理规定不得进行广告宣传的企业或产品，企业以公益宣传或者公益广告的形式发生的费用，应视为业务宣传费，按规定的比例据实扣除，不得结转以后年度。

三、资产处理的差异分析

资产是最重要的会计要素之一，指的是企业过去的交易或者事项形成的、企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。这三个基本特征是进行资产的会计和税务处理的基础。会计制度和税法对资产处理的差别涉及资产确认、计价、价值转移和资产的处置等环节。这里主要介绍以下几个差异：

（一）资产的入账价值及其调整

会计制度和税法对存货、固定资产、无形资产等取得时的初始成本，都规定应当按照实际成本入账。除了企业通过特殊方式取得的资产，比如非货币性交易、债务重组等（对这部分内容将作专门分析），会计制度和税法对资产初始成本的规定有所不同外，在大多数情况下，各项资产初始成本的确定两者是一致的。

（二）固定资产折旧

会计制度规定的折旧范围:

除以下情况外,企业应对所有固定资产计提折旧:

- (1) 已提足折旧仍继续使用的固定资产;
- (2) 按照规定单独估价作为固定资产入账的土地;
- (3) 因更新改造而停止使用的固定资产在改造期间不计提折旧。

会计制度规定的折旧年限:

对折旧年限不作硬性的定量规定,只是原则性地要求企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理地确定固定资产的使用寿命和预计净残值。

会计制度规定的折旧方法:

企业应当根据固定资产所含经济利益的实现方式选择折旧方法,可选用的折旧方法包括年限平均法(直线法)、工作量法、双倍余额递减法或者年数总和法。

税法规定的折旧范围:

除上述情况外,对于“土地、房屋、建筑物以外的未使用、不需用的固定资产以及批准封存的固定资产”也不计提折旧。

税法规定的折旧年限:

除另有规定外,固定资产计提折旧的最低年限如下:

- (1) 房屋、建筑物为 20 年;
- (2) 火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为 10 年;
- (3) 电子设备和火车、轮船以外的运输工具以及与生产经营有关的器具、工具、家具等为 5 年。如果纳税人确需缩短折旧年限的,同样按规定办理报批手续。

内资企业:残值比例 5%。

外资企业:残值比例 10%。

税法规定的折旧方法:

税法规定可扣除的折旧费的计算方法为直线法,同时允许部分企业和部分固定资产实行加速折旧。

- 1、固定资产加速折旧方法不允许采用缩短折旧年限法,对符合上述加速折旧条件的固定资产,应采用余额递减法或年数总和法。
- 2、下列资产折旧或摊销年限最短为 2 年:证券公司电子类设备及外购的达到固定资产标准或构成无形资产的软件。
- 3、集成电路生产企业的生产性设备最短折旧年限为 3 年。

以上分析表明,会计制度与税法在固定资产折旧上的差异主要体现为折旧年限与折旧方法的差异。会计制度规定,企业应当根据固定资产的性质和消耗方式,合理地确定固定资产的预计使用年限和预计净残值,并根据科技发展、环境及其它因素,选择合理的固定资产折旧方法。相比之下,税法不可能针对

每个企业各项固定资产规定合理的折旧年限，只能对固定资产采取简易分类方法，这也是各国税法普遍采用的方法。因为企业所得税计算折旧费用的唯一目的是确定可扣除的费用，采用简易分类方法，在税法固定资产计价、折旧制度与会计制度差别较大的情况下，有利于正确计算折旧费用的纳税调整额。税法对固定资产计提折旧的方法做严格限制，其目的则是为了保证所得税收入的稳定。

（三）无形资产摊销

会计制度规定的摊销期限：
对合同或法律均未规定年限的，摊销年限不超过 10 年。

会计制度规定的摊销范围：
外购商誉可计入管理费用摊销。

税法规定的摊销期限：
对合同或法律均未规定年限的，摊销年限不少于 10 年。

税法规定的摊销范围：
外购商誉不得在税前扣除。

（四）固定资产后续支出

会计制度：
1、与固定资产有关的后续支出，如果可能流入企业的经济利益超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使产品质量实质性提高，或者使产品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，其增计金额不应超过该固定资产的可收回金额。
2、根据上条规定应计入固定资产账面价值以外的后续支出，应当确认为费用。

税法：
1、纳税人的固定资产修理支出可在发生当期直接扣除。大修费用可以按月预提，并按年结算，年终尚未使用的部分应冲回。
2、纳税人的固定资产改良支出（支出/原值>20%或经济寿命延长 2 年以上或被用于新的或不同的用途），如有关固定资产尚未提足折旧，可增加固定资产价值；如有关固定资产已提足折旧，可作为递延费用，在不短于 5 年的期间内平均摊销。

对于固定资产后续支出，会计制度和税法都区分了改良和修理两种情况处理，分别计入资产成本和当期费用，不同之处就在于会计制度的划分标准以定性为主，而税法的划分标准以定量为主，会计制度在这里更多地体现为一种对相关事项经济实质的判断，而税法为了便于征收管理，更多采用定量标准，减

少主观判断因素，体现出税法的严肃性和刚性。

（五）开办费

会计制度：

企业会计制度规定所有筹建期间所发生的费用，先在长期待摊费用中归集，待企业开始生产经营当月起一次计入开始生产经营当月的损益。

税法：

企业从开始生产、经营月份的次月起，分期摊销开办费，并且摊销期限不得少于五年；对经营期不满五年的企业，其开办费经税务机关审核批准后可按经营期限以直线法计算摊销。

企业的开办费是指企业在被批准筹办之日起至开始生产、经营（包括试生产、试营业）之日期间（筹建期）发生的费用，但不包括构建固定资产、无形资产的支出。按会计制度的规定，开办费并不符合资产的定义，应当待企业开始生产经营当月起一次计入该月的损益。相比之下，税法对开办费则是采取了递延摊销、分期扣除的办法，且摊销期不得少于一定年限，这反映出税法的目标导向是尽可能多征税，及时征税，保证国家财政需要。

（六）资产减值准备

会计制度：

企业应在综合考虑各方面因素的基础上，合理地预计各项资产可能发生的损失，按规定计提各项减值或跌价准备。

税法：

- 1、除坏账准备可按一定比例扣除外，其余均不得扣除。企业只有在资产实际发生损失时，可以按税法规定确认损失并在税前扣除。
- 2、企业可提取 5‰的坏账准备金在税前扣除，计提范围按企业会计制度规定。
- 3、企业发生非购销活动的应收债权以及关联方之间的任何往来账款，不得提取坏帐准备金。

会计制度要求企业提取资产减值或跌价准备，主要基于资产的真实性和谨慎性原则考虑，防止企业虚增资产，保证企业因市场变化、科学技术进步，或者企业经营管理不善等原因导致资产实际价值的变动能够客观真实地得以反映。

税法不允许各种形式的准备在税前扣除，主要考虑以下因素：一是企业税前允许扣除的项目，原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则，企业只有实际发生的损失，才允许在税前扣除；二是企业各项资产减值准备的提取，是由会计人员根据会计制度和自身职业判断进行的，不同的企业提取比例不同，虽然会计制度规定了各种资产提取准备的客观依据，但还是可能成为企业会计人员据以操纵利润的工具，而税务人员从企业外部很难判断企业会计人员据以提取准备的依据是否充分合理；三是由于市场复杂多变，各行业因市场风险不同，税法上难以对各种准备金规定一个合理的提取比例，如果规定统一比例，不符合公平原则；不规定，又难以计量。因此税法中一般都坚持资产损失在实际处置时扣除。

（七）资产盘亏、毁损

会计制度：

- 1、存货盘亏计入管理费用，属于非常损失的，计入营业外支出。
- 2、固定资产损失计入营业外支出。
- 3、无形资产损失计入管理费用。
- 4、投资损失会计上分投资亏损和投资转让、处置损失两种情况处理。

税法：

- 1、企业的各项资产当有确凿证据证明已发生永久或实质性损害时，扣除变价收入、可收回的金额以及责任和保险赔偿后，应确认为财产损失。
- 2、企业须及时申报扣除财产损失，需要相关税务机关审核的，应及时报核，不得在不同纳税年度人为调剂。企业非因计算错误或其他客观原因，而有意未及时申报的财产损失，逾期不得扣除。确因税务机关原因未能按期扣除的，经主管税务机关审核批准后，必须调整所属年度的申报表，并相应抵退税款，不得改变财产损失所属纳税年度。
- 3、税务机关受理的企业申报的各项财产损失，原则上必须在年终申报纳税之前履行审核审批手续，各级税务机关须按规定时限履行审核程序，除非对资产是否发生永久或实质性损害的判断发生争议，不得无故拖延。

税法对存货、固定资产、无形资产和投资等资产损失在税前扣除是有条件的，那就是“有确凿证据证明已发生永久或实质性损害”，并且对此有比较明确

的判断标准, 这些认定应该说与会计制度的规定是基本一致的, 主要差别是税法除了规定判断标准外, 还有审核批准的程序性要求, 这也反映出税法作为成文法条的程序性和严肃性。

四、投资处理的差异分析

今年新修订的会计准则在投资方面做了较大修订, 对投资业务进行了新的规范与分类, 由《企业会计准则—长期股权投资》规范长期股权投资业务, 由《企业会计准则—金融工具确认和计量》规范企业对金融资产的投资业务, 相应的会计核算也发生了较大变化, 这里仅对会计制度和税法在投资处理方面的主要差异作一些分析比较。

会计制度:

- 1、企业的全部投资所得, 不论是投资的持有收益还是投资的处置收益一般都在“投资收益”账户中反映。
- 2、长期股权投资, 要根据对被投资单位是否有控制、共同控制、重大影响, 分别采用权益法和成本法进行投资收益的核算。
- 3、投资企业的投资成本大于应享有被投资企业净资产, 作为商誉处理, 不进行摊销, 在期末进行减值测试, 减值额计入当期损益。
- 4、被投资企业向投资方分配股票股利按成本法或权益法的相关规定处理。
- 5、被投资企业向投资方分配除股票股利以外的其他非现金资产, 按成本结转。

税法:

- 1、严格区分股息所得与资本利得, 其税收待遇也不一样。
- 2、不论企业会计账务中对投资采取何种方法核算, 被投资企业会计账务上实际做分配处理时, 投资方企业应确认投资所得的实现。
- 3、被投资单位发生的亏损, 除非投资企业转让或处置有关投资, 不能确认为投资企业的投资损失。
- 4、不确认商誉及其减值额。
- 5、被投资企业向投资方分配非货币性资产, 视为以公允价值销售有关非货币性资产和分配两项业务, 并按规定计算财产转让所得或损失。

五、非货币性资产交换的差异分析

非货币性资产交换, 是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性

资产（即补价）。它应该属于我们广义上所说的非货币性交易¹⁶的一种。今年新修订的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》对非货币性交易的类别和适用的准则作了新的规定，其中企业合并中发生的非货币性资产交易，适用《企业会计准则第20号——企业合并》；以权益性工具换取非货币性资产，适用《企业会计准则第11号——股份支付》；主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换，定义为非货币性资产交换，由本准则规范。这里我们将对非货币性资产交换中产生的一些主要的差异进行分析。

新会计准则：

- 1、在符合商业性质且公允价值能够可靠计量的条件下，换入资产以公允价值计价，不符合条件的，以换出资产的账面价值计量；不管以何种基础计价，不核算收到补价所含收益或损失，而是确认换出资产公允价值与其账面价值之间的差额，直接计入损益。
- 2、以账面价值计价时，不涉及损益。

旧会计准则：

- 1、换入资产以换出资产的账面价值计价，且不涉及补价的非货币性资产交换不确认损益。涉及补价的非货币性资产交换中，收到补价一方应确认损益，且损益仅以收到的补价所含的损益为限。

税法：

- 1、非货币性资产交换双方都必须处理成出售或转让持有的非货币性资产，购置新的非货币性资产。资产的转让销售既涉及增值税、消费税、营业税等流转税，也涉及所得税。
- 2、交换中放弃的非现金资产的公允价值超过其原账面计税成本的差异，确认为当期收益并纳所得税；反之，确认为当期的损失。
- 3、对显失公平的关联方之间的非货币性交易有专门的转让定价规则。

事实上，新准则与旧准则¹⁷在判断非货币性资产交换的标准上是一致的，主要的不同在于新准则引入公允价值作为换入资产入账价值计价基础，且对非货币性资产交换损益的确认方式有了新的改变。此外，新准则对采用公允价值计量给出了两个必须同时满足的基本条件，一是该交易具有商业性质；二是换入或换出资产至少两者之一的公允价值能够可靠计量。不满足两个条件之一时，以换出资产的账面价值计量。因此，在新准则中是采用账面价值还是公允价值

¹⁶广义上的非货币性交易，是指交易双方以非货币性资产进行的交换，这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产。

¹⁷这里所指的旧准则是2001年修订的《企业会计准则——非货币性资产交换》。

计价，对交易是否具有商业实质的判断是关键。

从以上的对比分析中我们不难发现，税法处理非货币性资产交换的基本原则是：按照两项独立的交易进行处理，资产转让所得要征所得税。此外，税法对显失公平的关联方之间的非货币性交易有专门的转让定价规则，对关联交易不符合独立交易原则的价格可以按规定方法进行调整。

总体来看，准则的修订使得在非货币性资产交换业务中产生的会税差异变小了。在以公允价值计量的情况下，会计上对非货币性资产交换确认的损益基本与税法保持一致。在新准则实施后，剩下的差异将主要是交换涉及的流转税差异和换入资产以账面价值计量时所产生的差异，特别是那些会计准则认定没有商业实质但税法认定有避税目的的交易，很可能成为会税差异的主要来源。

六、债务重组的差异分析

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定做出让步的事项。财政部于 1998 年制定了《企业会计准则—债务重组》，并于 2001 年进行了修订；今年 2 月财政部在制定新的准则体系中，对该准则再次进行了修订，发布了《企业会计准则 12 号—债务重组》。准则的修订导致与债务重组有关的会税差异发生了很大的变化，以下是对主要差异的分析。

新会计准则:

- 1、对非现金资产清偿债务,引入公允价值作为计量基础。
- 2、确认债务重组收益并计入当期损益。

旧会计准则:

- 1、对非现金资产清偿债务,以账面价值作为计量基础。
- 2、无论是债权人还是债务人,均不确认债务重组收益,如果产生收益就计入资本公积,如果产生损失必须确认损失。

税法:

- 1、计算应税所得时以公允价值作为计量基础。
- 2、只要产生收益就必须作为应纳税所得额进行征税,产生损失也允许予以抵扣。
- 3、关联方之间的债务重组,必须经过主管税务机关审核,符合相关条件,才能确认重组所得或损失。
- 4、债务人以非现金资产清偿债务,除企业改组或清算另有规定外,应分解为按公允价值转让非现金资产,然后再以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务处理,涉及增值税、营业税、消费税等事项。

事实上,因债务重组业务而引发的会税差异反映了税法在处理这一业务时的某些基本原则。其一是收益与损失相对应原则。税法承认债权人放弃的债务部分作为损失,计入当期损益。与此相对应,债务人被免除的债务是无偿取得的收益,理应确认为收益并纳税。其二是反避税原则。税法为了防止关联方之间通过债务重组转移利润,偷逃税款,专门制定了相关的规定。

通过分析我们可以发现,在新的债务重组准则修订之后,会计制度与税法之间的差异缩小了,最根本的原因应该是新准则采用公允价值作为计量基础,对债务重组收益予以确认并计入当期损益,这一思路与税法的基本规定相一致。在新的准则实施后,会计制度与税法在这一业务中的差异将只剩下关联方债务重组所导致的差异以及债务重组中涉及的流转税差异。

第四部分 会计制度与税法差异的背景和原因分析

一、差异存在的必要性

在我国当前的市场经济体制与环境下, 会计制度与税法之间存在差异不仅是合理的, 而且是必要的, 可以从外部环境和内在需要两个层面来分析这个问题。

当今, 国际经济交往日益频繁、合作范围日益扩大、联系日益密切。面对这种情况, 会计的国际化已成为众多会计学家的共识。我国现行的会计准则与国际惯例尚有较大差距, 如何尽可能缩小这一差距, 提高我国会计信息的国际可比性是我国会计界的一大工作目标。如果将会计制度与税法统一的话将极大地阻碍这一目标的实现, 出现国外看不懂中国会计报表的情况。会计制度与税法的适当分离可以使会计准则尽快与国际惯例接轨, 同时又不影响国内税收。另外, 从税收的角度来看, 会计准则与税法的适当分离还有利于税收政策的稳定及税收目标的实现, 不至于出现因会计理论研究的深入及会计准则的修改而影响税法规定、使税法失去应有的严肃性及权威性的情况。所以, 虽然税法可以认可并执行某些会计处理方法, 但不可能认可并执行所有的会计处理办法。

从内在需要来看, 市场经济体制下要求建立的现代企业制度, 其主要目标之一就是要使企业真正成为自主经营的经济实体。会计制度与税法的适当分离在相当程度上保证了企业的经营自主性, 因为企业只需按税法的规定计交有关税款, 并将其作为一项费用处理。在会计处理上可根据企业自身状况及经营环境的变化在会计准则的指导下灵活选用会计政策, 合理计算收入, 恰当分配费用, 而不必考虑税法的规定, 以保证企业财务目标的实现及企业决策的顺利实施。从这个意义上说, 会计准则与税法的适当分离是经济体制改革中一个不小的进步。

二、会计制度与税法之间产生差异的原因

前文已经对会计制度与税法的具体差异进行了分析,但是会计制度与税法的离异决不仅仅表现为若干纳税调整事项,差异产生的背后有其深层次的原因。以下将对会计制度与税法之间产生差异的原因做详细分析。

(一) 会计制度与税法的目标不同

会计制度的目标,是对会计的计量、确认、记录和报告给出相应的标准和指南,确保企业为会计信息的使用者(投资人、债权人、企业管理者、政府部门以及其他会计报表的使用者)提供真实、完整的财务信息。我国会计制度在借鉴国际会计准则的基础上针对我国国情做了修订和完善,其目标呈现多元化的特征,但其根本点仍然应该是为投资者提供足以了解企业资产真实性和盈利可能性的有用信息。而税法的目标主要是保证国家的财政收入,利用税收杠杆进行宏观调控。税法遵循的有利原则,要求税法的制定和实施有利于足额取得财政收入,有利于发挥经济杠杆的作用。可以这样认为,会计制度和税法从目标上看是两个完全不同的体系。

由于会计制度和税法的目标不同,这就导致两者对同一经济事项或行为做出不同的规范和要求。比如税法为了保障税基不被侵蚀,在增值税法中规定视同销售事项作为应税收入予以课征,而会计制度则根据收入确认原则认为视同销售事项并未导致经济利益流入企业,因此不予确认收入。

(二) 会计制度与税法遵循的假设不同

会计核算的四项基本假设包括:会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。会计核算对象的确定、会计方法的选择、会计数据的搜集等都以会计核算的基本假设为依据,由于会计制度与税法目标的不同导致两者在遵循这些假设时也存在差异。

1、会计主体

会计主体是指会计信息所反映的特定单位或组织,它规范了会计工作的空间范围。会计主体是根据会计信息需求者的要求进行会计核算的单位,可以是

一个法律主体，也可以是一个经济主体。

与会计上规定会计主体作为核算对象相比，税法的核算对象是纳税主体，指依法直接负有纳税义务的基本纳税单位或自然人。原则上，规范税制下应以法律主体作为纳税主体，但是在我国也有为了管理需要而采取的特殊规定。例如，不具备法人资格的外国公司的分公司不是单独的法律主体，但在我国必须作为一个独立的纳税单位来管理。

会计主体假设的目的是为了确定经济活动核算的对象，而纳税主体的确定则是为了更好地保障国家税收的实现，这就导致会计制度和税法对同一对象的认定存在差别。比如对内资企业而言，母子公司分别都是会计主体，整个集团也作为一个会计主体，税法也承认母子公司都是独立的纳税主体，但整个集团并不一定能成为单独的纳税主体，只有符合条件并经过批准的内资企业集团才能合并纳税。

2、持续经营与会计分期

税法是权责发生制和收付实现制的混合体，计算应税所得是要确定纳税人立即支付现金的能力、管理上的方便性以及征收税款的必要性，因为政府征税的目的是为了充实国库，不可能延期到很长时间，这些自然与会计上的持续经营假设相矛盾，这也使纳税年度并不完全与会计年度保持一致，自身存在独立的倾向。由于会计制度与税法两者的目的不同，对收益、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。

（三）会计制度与税法依据的原则不同

由于会计制度与税法的目标不同，所遵循的原则也必然存在较大的差异。无论是会计核算还是税款征收，原则都会决定方法的选择，甚至是进行职业判断的依据。原则的差异会导致会计制度和税法对有关业务的处理方法和判断依据产生差别。实际上会计制度与税法的基本原则有相通之处，税法会遵循一些会计核算的基本原则，但是，基于税法保全税收和体现政策导向的要求，税法与会计制度在某些基本原则产生了背离。

1、权责发生制原则

会计核算的权责发生制原则是指凡是当期已经实现的收入和已经发生或应

负担的费用，不论是否收到或支付现金，都应作为当期收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期支付，也不应作为当期的收入和费用。它是会计确认的时间基础。

按权责发生制原则，企业必须以经济业务中权利义务的发生为前提进行会计核算，这与税法确定纳税义务的基本原则是一致的，所以税法在总体上还是认可权责发生制的，尤其是在所得税的核算中，应税所得是根据会计收益调整后得出的。但是，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，税法常常兼用收付实现制与权责发生制，并导致会计制度与税法对收入和费用的确认标准与时间不尽相同。

2、收入实现原则

收入实现原则是建立在权责发生制基础之上的，会计人员用于决定何时应该确认收入的一个指导原则。我国的《企业会计准则—收入》规定，“销售商品收入，应在以下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。”

税法对实现原则的认同程度因不同的税种而有所区别。总体上来说，在流转税上从严，所得税上从宽。其原因是：（1）流转税，特别是增值税，凭发票抵扣，一环扣一环，如果进项税额已进行抵扣，而销售收入不予确认（如视同销售行为），无疑割断了抵扣的链条，这就意味着国家对于整个商品都未征税；另一方面流转税计征主要依靠发票作为依据，对于企业核算依赖小。从税法的“有利原则”出发，可以从严规范。（2）所得税计征一般以会计利润作为主要依据，对会计利润进行调整后得出应纳税所得。税法如果偏离实现原则过多，无异于另建一套税收核算系统，这是不可行的。

3、配比原则

配比原则是建立在权责发生制基础上的，用于确认费用的基本原则。费用配比要求采用受益原则，即同一期间的费用应当与它所直接或间接产生的收入相配比并确认，其核心在于确定费用与收入之间的内在联系。通常这种配比关

系体现为因果配比和时间配比。(1) 因果配比。对于与收入存在因果关系的支出, 通常根据这种因果关系进行配比。(2) 期间配比。对于那些其发生不与某项收入直接关联的支出, 被认为与本期所实现的全部收入相关联而予以确认, 并且一般采用“系统而合理”的方法进行摊销, 这种方法在一定程度上存在着主观判断和估计的成分。

因为涉及到大量的职业判断和会计选择, 税法对配比原则基本上认可, 但作了很多限制以防止税款流失, 税法为了防止企业任意扩大扣除范围, 而规定了不予扣除项目, 如违法经营的罚款支出、税收滞纳金、罚金、非广告赞助支出等。因此税法意义上的配比原则实际上只具有时间上的配比含义, 而没有数量上的配比含义。

4、历史成本原则

作为会计核算的基本原则之一, 历史成本原则要求企业的各项财产在取得时应当按照实际成本计量。这样既有利于对资产、负债、所有者权益的存量计量, 又有利于对收入、费用、利润的流量计量, 能够客观、真实地反映企业的财务状况和经营成果。但是历史成本也会出现相关性不强的问题, 因此会计制度要求在一定的情况下必须用公允价值取代历史成本, 以满足会计信息真实、客观、公允的要求。

相比之下, 税法在大多数情况下坚持历史成本原则, 这主要是因为历史成本的客观性和可验证性是税款征收所最需要的核心要素。征税行为是法律行为, 其合法性必须有可靠的依据作支持。只有坚持历史成本原则, 才能使纳税有据可查, 最大限度地维护税收的确定性原则。

5、谨慎性原则

会计上的谨慎性原则是指在存在不确定因素的情况下做出判断时, 保持必要的谨慎, 既不高估资产或收益, 也不低估负债或费用, 对可能发生的损失和费用, 应当加以合理估计。谨慎性原则作为一个修订性原则, 主要适用于不确定环境下对收入和费用的确认。税法对谨慎性原则基本持否定态度, 原因主要是: (1) 谨慎性原则对收入和费用的处理不对称。当会计事项存在不确定性时, 谨慎性原则要求少计收入, 多计费用。如果认可谨慎性原则, 必将减少或递延企业应交税款, 这无异是让国家税收利益替企业承担经营风险, 当然是税法不

能接受的。(2) 谨慎性原则依赖于会计人员的职业判断, 难以为税务人员所认可并接受。税法对计税依据、计税方法的规定具有高度的刚性, 不容许掺杂人为的谨慎性估计。政府的征税行为不能建立在对或有事项的会计估计上, 税法与会计制度在谨慎性原则上的矛盾是难以调和的。

6、实质重于形式原则

实质重于形式原则是指, 企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算, 而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。因为某些经济业务的外在形式并不能真实反映其实质内容, 为了真实反映企业的财务状况和经营成果, 就不能仅仅根据经济业务的外在表现形式来进行核算, 而要反映其经济实质。我国现行的会计制度已经在许多方面贯彻了实质重于形式原则, 比如对附有退货条件的销售, 会计制度规定必须在退货的可能性消失之后才能确认收入。而我国税法在整体上仍然停留在较为形式化的阶段¹⁸, 不少税法条款过于依赖形式化的判断条件, 甚至可以说是“形式重于实质”, 比如纳税人进口货物, 不论其是否已经支付货款, 其取得的海关完税凭证均可作为增值税进项税额抵扣凭证并申报抵扣税款。税法在总体上不采纳实质重于形式原则的原因在于实际工作中使用这一原则需要较多地依赖于会计人员的专业判断, 如果将会计人员专业判断的结果作为计税依据, 税法就不能保持其应有的严肃性和确定性, 纳税人有可能利用其判断少纳税甚至逃税。因此, 税法必须强调交易中的法律形式, 自然导致与会计制度在某些业务处理上的不一致。

7、相关性原则

相关性原则要求企业提供的会计信息能够反映企业财务状况、经营成果和现金流量, 以满足会计信息使用者的需要, 它强调的是会计信息的价值在于满足会计核算目的。税法中的相关性原则强调的也是满足其自身的目标, 即征税的目标。这就要求纳税人提供的信息必须与税款的缴纳有关, 在我国目前体现为纳税申报表及与之相关的信息。

¹⁸ 许善达. 盖地. 所得税会计. 大连出版社, 2005 年.

第五部分 应对差异的模式选择及建议

前文已经述及，当前世界各国会计制度与税法之间的关系呈现两种主要的模式：分离模式与统一模式，实际这也反映了各国应对会税差异的解决思路。应该说两种模式各有利弊，分别适应于不同国家的政治制度、经济体系、法律基础、社会环境以及文化传统，很难从总体上给出一个直观的优劣评价，比如美国的会税分离模式就很难适用于法德这样的大陆法系国家，也不能简单地认为分离模式就优于统一模式。

一般来说，以宏观经济理论为基础建立的会税模式一般侧重于二者的高度统一，会计制度和税法职能的发挥强调为政府部门的管理和控制服务，会计准则通常也由政府有关部门制定并强制执行，而以微观经济理论为基础建立的会税模式则往往是分离的。

一、我国会税关系模式的选择

从历史上看，我国的会计制度与税法曾经历过高度统一的阶段。随着经济体制改革的不断推进，两者之间的目标日益背离，产生了会计制度与税法的差异，并走上了逐步分离的道路。自从会税差异出现以来，关于我国会税关系模式选择的讨论就没有停止过。有观点认为，我国应该借鉴法德的会税统一模式，理由是我国也属于大陆法系国家，会计准则由国家制定，资本市场不发达，股权分散程度较低，满足宏观经济发展的需要理应成为会计制度的重大目标。但笔者认为，从我国目前的实际出发，选择会税统一的模式显然是不可取的。

首先，会计制度与税法的目标差异无法消除。我国的市场经济体制已经初步建立，所有制结构多元化、投资主体分散化的特征逐渐显现。企业的投资者和债权人要求会计制度能够满足提供有用信息、资本保全和防范风险的需要；而政府为实现对经济的宏观调控，要求税法满足及时、足额取得税收收入的要求。会计制度与税法只能朝着更好地发挥自身职能的方向发展，走相互独立的道路。

其次，我国现有的法律环境尚不完善。在会税统一模式的国家中，经济法律体系相当完备。公司法、商法等法律对公司的各种会计事项都做出了详细的

规定,对公司在财务活动中遵循商法、税法的要求和责任远远高于对公认会计准则的遵从¹⁹,这是与其以宏观经济为出发点的经济模式相适应的。而我国目前的经济法律体系尚不完善,税法甚至还没有一套独立的税前扣除标准以及收入和费用的扣除标准,在很大程度上还要依据企业会计制度和准则。因此,我国事实上并不存在实行会税统一模式所必需的法律环境。

最后,我国的会计制度需要与国际会计准则接轨,今年刚刚发布的新准则已经很明显地体现出会计准则国际化的趋势,而国际会计准则和美国 FASB 准则都是支持会税分离模式,这也是一种大势所趋。

但是,我们承认了会税分离模式的必然性和合理性,并不意味着要将会计制度与税法完全分离开来,正所谓过犹不及,过度分离的会税关系模式往往会给逃避税收留下巨大的空间。在 2002 年美国安然 (Anron) 和世界通信 (Worldcom) 等大公司的财务造假和欺诈案中,其共同特征是虚报利润水平,人为推动股价泡沫,导致投资者利益损失,并引发了令全球震惊的财务信用危机。但是如果从税收角度考察这些公司的财务舞弊是很让人深思的,在盈利虚增的情况下,安然公司竟然通过多种复杂的避税手段,5 年内少缴税约 20 亿美元,这不能不说与美国过度分离的会税关系模式有一定关系。从我国目前的情况来看,既不能重新回到会税统一的老路上,又要在坚持我们选择的会税分离的道路上把握好适度分离的“度”。在我国会计制度和税法都亟待完善的情况下,应该积极地协调会税差异,恰当地处理会计制度与税法的关系,把差异控制在一个合理的、可操作的范围,尽可能减少差异存在对纳税核算和税收监管造成的不利影响。

从另外一个角度分析,我国会计制度与税法的差异虽然客观存在,但并非不可调和,事实上,笔者认为,在我国目前的现实情况下,会税差异具备可协调性,主要有以下原因:

一是因为我国会计制度和税法均由国家统一制定并强制执行。我国会计制度和税法一般均由财政部和国家税务总局拟定方案后报人大或国务院审批,有的法规还由财政部和国家税务总局联合制定,而财政部和国家税务总局是同属于国务院的部级国家机关。这种法律法规制定的统一性,使制度制定者可以充

¹⁹李心源,戴德明. 税收与会计关系模式的选择与税收监管. 税务研究, 2004 (11).

分考虑会计与税收的属性，在各个具体方面进行协调。事实上国家税务总局和财政部早已开始了这样的协调工作，仅在 2003 年，国家税务总局就发布了《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》、《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则问题解答（三）》等，专门就执行《企业会计制度》及相关会计准则与所得税法规所涉及的企业所得税纳税调整问题进行了解答，以协调两者的关系。如果会计与税务的主管部门能够建立规范化、程序化的沟通、协调机制，必将有利于会税差异的协调。

二是因为会计制度与税法的协调符合我国当前的实际。从我国会计从业人员的素质来看，总体水平不高，受过高等教育、具有全面会计专业知识和税务知识的会计人员比例很小，日益扩大的会计制度与税法的差异，给会计人员的日常核算工作带来很大的困难。因此，从我国会计工作的现状出发，力求会计制度与税法充分协调，尽量减少差异，简化核算难度，是符合我国当前实际的必然选择。

二、会计制度与税法差异协调的原则和建议

我国会计制度与税法产生差异有其深刻的历史背景和理论根源，由于会计制度与税法所规范的经济关系不同，这种矛盾的存在是客观的、必然的。然而，从我国的现状来看，这种矛盾又并非是不可调和的，片面地强调各自的独立性，强调两者的过度分离，会产生较大的负面影响。解决问题的关键在于以正确的原则为指导，充分协调二者的关系，力求既能不断完善会计体系，又能维护税法的公正性与权威性，做到理论上发展，实践中可行。

（一）会计制度与税法差异协调的原则

1、系统性原则

会计制度与税法的协调是一个系统工程，必须对现行的会计制度和税法体系进行全面的审视，对于相互不适应的方面，要进行系统的分析研究，既要建立健全会计体系的角度考虑，又要从税法的需要考虑，还要从中国的实际情况出发，使协调工作建立在全面系统的基础上。

2、相对稳定性和严肃性原则

近年来,我国有关政府部门在制订和发布会计制度和税收法规时,缺乏政策法规应有的相对稳定性和严肃性。凡是一个新的法规出台,往往会随后发布几十个、上百个补充规定,而且补充规定之间也往往相互否定,可谓“朝令夕改”,对这种情况无论是执行者还是执法者都难以适应。因此,无论是会计制度还是税法,在协调过程中,有必要进行修改时,应当十分慎重。修订和调整要经过周密的调查研究和论证,并选择适当的时机进行,以保证会计制度和税法的相对稳定性和严肃性。

3、成本效率原则

在对会计制度与税法进行协调时,必须把握好差异的具体程度,考虑成本效率原则。差异的协调应尽可能减少对实现税法与会计目标影响较小的差异,在法律制度的制定上应尽可能趋同,差异应能用申报时纳税调整的方法处理²⁰。既不能片面强调缩小差异,为了简化会计核算工作,便于税收征管,忽视会计信息失真可能给投资者决策带来的影响;也不能一味强调扩大差异,导致企业会计核算过于灵活,忽视可能造成的避税和偷漏税现象,给税务部门征管增加难度,进而影响财政收入,额外增加成本。同时还应当平衡降低税负和涵养税源的关系,以利于企业自身发展和经济同步增长。

4、现实性与可行性原则

确定会计制度与税法分离的程度时,必须充分考虑我国的国情。我国正处于改革的关键时期,众多国有企业已经或正在进行改制,以适应市场经济的要求,各类私营、集体企业蓬勃发展,会计制度改革必须扩大企业理财自主权,同时要保证会计信息质量,为投资者服务。在另一方面,我国的经济建设,特别是基础设施建设等需要大量的财政支持,国家加强宏观调控也需要强大的财力作保证,然而,我国的税收收入占GDP的比重相对较低,税收必须在保证财政收入、调节经济方面发挥巨大的作用。确定会计制度与税法的分离程度必须充分考虑这些因素,循序渐进,所有政策法规的制定必须立足现实,具有可行性。

²⁰董树奎,孙瑞标,陆炜.税收法规与企业会计制度差异分析及协调[M].中国财政经济出版社,2003年.

(二) 会计制度与税法差异协调的建议

在遵循上述原则的基础上, 我们应积极采取一系列的具体措施对会计制度与税法的差异进行协调。不仅要在理论上以长远的观点来协调, 而且也要解决当前突出的矛盾。这种协调必须是双向的, 相互迫近, 既从会计制度角度主动解决与税法的矛盾, 又要从税法角度主动与会计制度相协调。

1. 会计制度应积极与税法协调的内容

(1) 会计制度的完善要考虑与税法的协调问题

会计制度和税法的协调是一个相互的、双向的过程, 会计制度的改革与税法的修订往往是前后相继, 但是就如同会计先于税收出现一样, 常常是会计制度的改革要先行一步, 因此会计制度一定要关注税收监管的信息需求, 考虑与税法的协调问题。特别是在我国市场经济尚不发达的情况下, 会计信息在很大程度上依然承担着为宏观经济管理服务的职能, 服务于税收就是其中之一。这也要求在会计制度的修订完善过程中要考虑会计对税收的信息支持作用。今年2月最新发布的新会计准则就很好地体现了这一点, 比如新的《企业会计准则18号—所得税》的出台, 规定采用更为先进的债务法核算, 披露更多与所得税相关的信息, 这些都是有助于反映更多相关信息, 有助于协调会税差异的规定。

(2) 增加涉税信息披露

我国上市公司目前披露的涉税(主要是所得税)信息比较少, 披露方面的不足, 再加上纳税申报表的非公开性, 使得股东、债权人等利益相关者无法充分了解企业与税款征收相关的信息, 更无法理解会计利润与应税所得之间的差异。税务信息的非公开性也使会税关系、会税差异的相关研究面临很大的数据障碍, 会计制度与税法的协调研究难以进一步深入, 这些都不利于我们有效地协调和缩小会税差异。令人感到高兴的是, 新的《企业会计准则18号—所得税》增加了上市公司需要披露的与所得税相关的内容, 主要包括: ①所得税费用(收益)的主要组成部分; ②对所得税费用(收益)与会计利润之间的关系做出解释; ③未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额(如果存在到期日, 还应披露到期日)。这些规定提高了涉税信息的透明度, 有利于进一步分析差异的构成并加以协调解决。

不过笔者认为在新准则现有的基础上, 还可以进一步增加上市公司涉税信

息披露的内容，比如国家或地方税务部门提供的税收优惠和税收减免、会计利润与应税所得的差异额及其性质等等。另外还应增加对企业变更所得税会计政策的规范，如变更的条件、变更的处理等，以避免所得税会计政策的变更成为企业盈余管理的工具。

(3) 在不损害会计信息质量的前提下缩小会计政策的选择范围

会计政策指的是企业在会计核算时所遵循的具体原则及企业所采纳的具体会计处理方法。会计政策的选择、实行和调整直接关系到企业的经济利益。会计制度给了企业自由选择会计政策的空间，使得会计政策的选择情况千差万别，但是税法所具有的公正性、权威性、严肃性决定了它必然在会计政策上对企业实行严格限制，进而与会计制度产生矛盾，形成大量的纳税调整问题。有鉴于此，会计制度可以尽量缩小会计政策的选择范围、规范会计利润与应税所得的差异调整方法，简化税款计算，但前提是不损害会计信息质量，不影响会计目标的实现。比如新准则取消了存货结转的后进先出法，而税法原本就对后进先出法的使用有所限制，这样原先可能存在的会税差异也就自然消失了。

2. 税法应主动与会计制度协调的方面

(1) 修订和完善现有的税法体系，尽可能减少不必要的差异

我国现有的税法体系极为复杂，包括了全国人大及其常委会制定的税收法律、国务院制定的税收行政法规、税收地方性法规及税收部门规章等，其中影响到企业会计核算并形成会税差异的不在少数，税务部门有必要对现有的税收法规进行清理和审查，只要是对征税收入影响不大，或者是对政策执行和税收征管没有大的妨碍，就应尽可能将税法的相关规定与会计制度协调一致，尽可能减少不必要的差异。

一方面，税法对基本会计业务的规定应当尽可能减少与会计制度的差异。比如，税法对销售商品、提供劳务等基本业务确定收入的时间规定应尽可能与会计制度保持一致，只就视同销售、非货币性资产交换、建造合同收入和债务重组等特殊情况下的收入确认时间，根据税法需要与会计制度有所区别。另一方面，税法与会计制度的差异，纳税人应该通过纳税调整即可解决，无需设立专门的核算账簿。增值税、消费税等流转税的差异，纳税人只需要通过应交税金、主营业务税金及附加等科目即可核算和处理。所得税的差异，特别是在涉

及资产计价和折旧的情况下，会计处理比较复杂，应该控制在通过纳税影响会计法，增加递延税款账户就能反映差异，不需另设账户。

(2) 发布相关的纳税调整指南

从税法的实际执行情况来看，当前突出的矛盾表现在当所发布的税收法规对会计核算产生影响时，缺乏相应的会计处理规定。出现这种情况时，往往只在税法中规定“无论会计制度怎样处理，均以本规定计算纳税”，或者在很长一段时间后才由财政部制定有关会计处理规定。众多纳税人面对纷繁复杂的纳税调整事项往往无所适从，即便是税务部门对一些棘手的问题也感到困惑和为难。这种政策制定上的不配套、不明确的做法，往往给实际会计工作带来混乱。因此，笔者建议国家税务总局或各省、自治区、直辖市在出台有关税收法规时，如可能影响到企业会计核算时，应当发布相关的纳税调整指南，指导实际的会计处理、税款核算、纳税调整等工作。当然这应该有财政部门积极参与和支持，由税务部门与财政部门联合发布，事实上这也相当于在税法与会计制度制定主体之间建立一种长效的协调机制，对于征纳双方正确认识和处理差异，准确缴纳税款，减少征管难度，都将是大有好处的。

(3) 适当放宽对企业会计方法选择的限制

税法在某些方面应考虑会计方法的合理性，适当放宽选择权。比如在固定资产折旧的问题上，随着市场竞争的日益激烈和技术进步的加快，企业的固定资产的实物磨损和无形磨损都在迅速增加，会计制度在折旧年限和折旧方法上给予了更多的选择性，从企业的角度来看，基于资本保全的观点，更倾向于缩短折旧年限和采用加速折旧的方法。而税法限制企业会计政策的选择，其目的在于防止企业利用会计政策的选择达到偷漏或延迟纳税的目的。但是，目前税法对于企业折旧年限和折旧方法的规定过于严厉和死板，如规定机器设备的折旧年限为10年，折旧方法一律采用直线法。这些规定是与涵养税源观念相违背的，不利于企业的技术进步和增强竞争力，同时也增加了纳税调整的难度。税法可以考虑对折旧年限采取更加灵活的规定，如机器设备可以规定5年折旧年限并允许企业采用加速折旧方法。当然，为了防止企业利用会计政策变更而达到调节纳税的目的，税法可以规定企业在发生会计政策变更时必须报请税务机关批准或备案，并且相关会计政策一经确定在一定年限内不得随意改变。

结 论

本文旨在通过规范研究和统计分析相结合的方法,全面系统地对我国现行会计制度与税法的差异进行研究,一方面希望从实务角度对比分析二者之间的具体差异,另一方面希望从理论层面上剖析差异产生的背景及根源,从而为这一问题的进一步研究和解决提供参考。

具体来看,会税差异的产生涉及很多的会计业务,处理情况也很复杂。但是通过文中的分析,可以得出的结论是:会税差异的产生基于会计制度与税法在目标、假设、原则等方面的不同,其中最根本的原因在于市场经济条件下二者目标的分离。从我国的现实情况分析,使会税差异保持在适度的范围之内并对其进行调整是最理想的选择。当前应从会计制度与税法两方面着手,清除不必要的差异,在法规制定主体之间建立有效的协调机制,协调时应以我国经济发展的现状为出发点,统筹规划,兼顾成本与效率。

我国当前的会计制度和税法体系正处于不断的发展完善之中,从分析二者差异的角度来研究如何对会计制度与税法加以改进和优化,如何对会计制度与税法之间的关系进行协调,应该是一种有益的探索和尝试,有进一步深入研究的必要。

本文写作之时,正值新的企业会计准则发布不久,因缺乏权威的资料以及自身水平有限,对新准则的理解和把握可能有不当之处。另外由于我国的会计制度和税法体系庞大而繁杂,各种相关规定也很多,我所做的分析十分有限,有些复杂的地方,比如企业改组业务中产生的会税差异,未做专门分析,有待进一步研究。

参考文献

- [1]财政部. 企业会计准则 2006[M]. 经济科学出版社, 2006 年.
- [2]曹欲晓. 王静. 税法为何与会计制度产生差异[J]. 财会通讯, 2000 (12).
- [3]车菲. 企业会计制度改革中的所得税会计问题研究. <http://www.cnki.net>, 2005 年.
- [4]陈留平. 企业会计制度中若干涉税事项的研究[J]. 上海会计, 2002 (4).
- [5]陈敏. 新旧会计制度: 税收政策精要比较与协调[M]. 中国财政经济出版社, 2004 年.
- [6]陈毓圭. 论财务制度、会计准则、会计制度和税法诸关系[J]. 会计研究, 1999 (2).
- [7]戴德明. 姚淑瑜. 毛新述. 会计—税收差异、盈余管理与公司避税行为研究. <http://www.baf.cuhk.edu.hk>, 2005 年.
- [8]戴德明. 张妍. 何玉润. 我国会计制度与税收法规的协作研究[J], 会计研究, 2005 (1).
- [9]戴德明. 周华. 会计制度与税收法规的协作[J]. 经济研究, 2002 (3).
- [10]戴罗仙. 税收制度与会计制度的协调性研究[J]. 长沙电力学院学报(社会科学版), 2001 (11).
- [11]邓力平. 邓永勤. 现代市场经济下的税收法规与会计制度: 差异与协调[J]. 税务研究, 2004 (9).
- [12]邓力平. 郭小东. 论会计准则国际协调对税收国际协调的基础作用[J]. 涉外税务, 2004 (4).
- [13]邓力平. 曲晓辉. 税收国际协调与会计准则全球趋同关系之辨析[J]. 会计研究, 2003 (9).
- [14]邓力平. 税制改革: 基于税收与会计关系的理解[J]. 涉外税务, 2004 (12).
- [15]董树奎. 孙瑞标. 陆炜. 税收法规与企业会计制度差异分析及协调[M]. 中国财政经济出版社, 2003 年.

- [16]冯淑萍.关于建立国家统一会计核算制度的若干问题[J].会计研究,2001(1).
- [17]盖地.税务会计独立成科是必然趋势[J].会计研究,1998(9).
- [18]盖地.税务会计研究[M].中国金融出版社,2003年.
- [19]高金平.新会计制度与税法差异分析[M].中国财政经济出版社,2001年.
- [20]高允斌.会计与税法的差异比较及纳税调整[M].东北财经大学出版社,2003年.
- [21]黄菊波.杨小舟.评财务会计与税务会计的分离问题[J].会计研究,1996(4).
- [22]雷蒙德J·克拉尼斯基.财务会计和税务会计的联系与区别.会计研究,1995(2).
- [23]李心源.戴德明.税收与会计关系模式的选择与税收监管[J].税务研究,2004(11).
- [24]刘扬新.美国联邦税务会计的基本概念及理论框架[J].会计研究,1994(2).
- [25]刘玉廷.新准则新制度的中国特色及与国际惯例的协调[J].上海会计,2001(6).
- [26]倪国爱.试论会计准则与税法的协调[J].税务研究,2000(4).
- [27]聂顺江.论会计准则与税法适当分离的必要性[J].财会研究,1998(1).
- [28]宋常.邢敏.汤宁.税收法规与会计规制引发的所得税差异及其协调[J].审计与理财,2004(12).
- [29]宋常.张丽娜.税收法规与会计规制引发的流转税差异及其协调[J].审计与理财,2004(8).
- [30]汤业国.财务会计与税务会计分离是建立现代企业制度的必然要求[J].会计研究,1997(4).
- [31]王仲兵.我国税务会计研究的回顾及启示[J].统计与经济信息,2002(5).
- [32]魏长升.陈晓坤.荣延权.探讨克拉尼斯基定律的必然性—会计利润与应税所得差异的理论分析[J].涉外税务,2003(5).
- [33]许善达.盖地.所得税会计[M].大连出版社,2005年.
- [34]于长春.税务会计研究[M].东北财经大学出版社,2001年.

- [35]于加宁. 于星光. 赵增明. 企业会计制度与纳税调整[M]. 中国物价出版社, 2002年.
- [36]郑庆华. 赵耀. 齐兆振. 陈培霖. 新旧会计准则差异比较及分析[M]. 经济科学出版社, 2006年.
- [37]中国注册会计师协会. 会计[M]. 中国财政经济出版社, 2005年.
- [38]中国注册会计师协会. 税法[M]. 中国财政经济出版社, 2005年.
- [39]中华财税信息网. 2004年企业所得税法规汇编[M]. 内部资料, 2004.
- [40]中华财税信息网. 2004年财税法规汇编[M]. 内部资料, 2004.
- [41]中华人民共和国财政部税政司. 中国税收制度[M]. 企业管理出版社, 2004年.
- [42]朱元午. 企业会计和税务会计分离的原因及其模式选择[J]. 南京大学学报, 1999(2).
- [43]Douglas A. Shackelford, Terry Shevlin, Empirical tax research in accounting, <http://papers.ssrn.com/>, 2000.
- [44]Edward L. Maydew. 2000. Empirical tax research in accounting: A discussion, JAE Rochester Conference April, <http://papers.ssrn.com/>, 2000.
- [45]Gil B. Manzon, George A. Plesko, The relation between financial and tax reporting measures of income, <http://papers.ssrn.com/>, 2001.
- [46]Ira Kawaller, John Ensminger, The Fallout from FAS 133, <http://papers.ssrn.com/>, 2005.
- [47]Lillian Mills, George A. Plesko. 2003. Bridging the reporting gap: a proposal for more informative reconciling of book and tax income, <http://papers.ssrn.com/>, 2003.
- [48]Lillian Mills, Kaye Newberry, William B. Trautman, Trends in book-tax income and balance sheet differences, <http://papers.ssrn.com/>, 2002.
- [49]Michelle Hanlon, Evidence on the possible information loss of conforming book income and taxable income, <http://papers.ssrn.com/>, 2005.
- [50]Shackelford, D, T. Shevlin, Empirical tax research in accounting, Journal of Accounting and Economics. 2001(9).

在学期间发表的论文及科研成果清单

[1] 龚凯. 谈 ERP 环境下的企业内部控制问题[J]. 现代管理科学, 2005 (11).

致 谢

本文的撰写是在导师李树华研究员的指导下完成的，导师不但在选题、篇章结构、应考虑的问题等方面给予我悉心指导，而且还为本文的撰写提供了资料。在三年的学习生涯中，导师渊博的学识、严谨的治学态度，使我受益匪浅，在此向我的导师表示最衷心的感谢。

论文的最终完成还得益于会计学院许多老师在开题答辩中提出的宝贵建议，众多同窗好友在写作过程中给予的帮助与支持，在此向他们深表谢意。

我要将本文献给理解我、支持我的父亲和母亲，在我撰写论文最困难的时候，是他们默默地鼓励着我，亲情永远是我前进的动力。

最后向所有关心、帮助我的人们致以诚挚的谢意！