

原创性声明

本人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及取得的研究成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不含任何其他个人或集体已经发表或撰写过的研究成果，也不包含为获得长春税务学院或其他教育机构的学位或证书而使用过的材料。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。因本学位论文引起的法律结果完全由本人承担。

本学位论文成果归长春税务学院所有。

指导教师签名：_____日期：_____

学位论文作者签名：_____日期：_____

学位论文版权使用授权书

本学位论文作者完全了解长春税务学院有关保留、使用学位论文的规定，有权保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅。本人授权长春税务学院可以将学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文。

（保密的学位论文在解密后适用本授权书，本论文：不保密，保密期限至_____年_____月止）。

指导教师签名：_____日期：_____

学位论文作者签名：_____日期：_____

中 文 摘 要

我国会计准则与企业所得税法间的差异及其协调，已经成为当前会计工作和税收征管中的一个较为复杂和繁琐的问题。通过对两者差异与协调的研究，有助于我国会计核算体系的建立、健全以及税制的完善。本文的目标是想通过对差异原因的分析，加深会计人员和税务人员对这一差异的本质认识，深化会计与税法差异领域的协调。

本文结合会计和税收的相关理论，以我国现行的会计核算制度和企业所得税法为依据全面系统地分析两者的差异表现及其成因，阐述了现阶段这一差异形成的理论根源和现实根源，并对其合理性提出了自己的看法。本文站在税法与会计相结合的角度，对差异协调工作进行研究，既要考虑会计核算体系的建立、健全，又要顾及企业所得税法对会计信息的需要。并在此基础上，探讨符合我国现实需要的企业所得税法与会计准则协调方案。

本文重点解决问题，是在对差异协调分析研究的基础上，深入剖析造成两者差异的理论及现实根源，并提出协调差异的一些建议。

关键词：会计准则 企业所得税法 差异 协调

Abstract

The differences and coordination between Accounting Standard for Business Enterprises and Enterprise Income Tax Law, has become a more complicated and complex problem in the current accounting and tax collection. Researching the differences and coordination between them, contribute to China's accounting system, as well as improving the tax system. The goal of this paper is to enhance understanding for the differences between them, to deepen researches in the field of accounting and tax, by analyzing the causes of differences.

This paper combined with accounting and tax theory, to analysis of the performance difference and its causes based on our current accounting system and the Enterprise Income Tax Law, expound the difference the root of theory and reality at this stage, and express my views about the reasonableness. This paper stands on a combination of tax and accounting, to research the differences and coordination, it not only need to consider the establishment of accounting system, but also take into the Enterprise Income Tax Law of the need for accounting information. And on this basis to explore the practical needs in line with China's enterprise income tax law and accounting about their coordination.

This paper focused on solving the problems in the coordination of the differences on the basis of analysis, to analysis of the differences caused by the root of theory and reality, and make recommendations on how to coordinate their differences.

Key words: Accounting Standard for Business Enterprises, Enterprise Income Tax Law, Differences, Coordination

目 录

中文摘要.....	I
英文摘要.....	II
引 言.....	1
1. 研究背景、价值.....	1
2. 理论意义、现实意义.....	2
3. 国内外研究现状.....	2
第 1 章 会计与税法关系模式	6
1.1 国际上会计与税法关系模式.....	6
1.1.1 以英国、美国为代表的会计与税法相分离的核算模式.....	6
1.1.2 以法国为代表的会计与税法相统一的核算模式.....	7
1.1.3 以日本为代表的会计与税法尽量统一的混合核算模式.....	7
1.2 我国会计与税法关系模式.....	8
第 2 章 会计准则与企业所得税法的差异分析.....	11
2.1 收入上的差异.....	11
2.1.1 收入确认范围的差异.....	11
2.1.2 收入确认时间的差异.....	12
2.1.3 收入确认的差异.....	13
2.2 资产上的差异.....	16
2.2.1 存货计量的差异.....	16
2.2.2 固定资产及折旧计量的差异.....	19
2.2.3 无形资产计量的差异.....	22
2.2.4 投资性房地产的差异分析.....	24
2.3 税前扣除的差异.....	25
2.3.1 职工薪酬.....	25
2.3.2 业务招待费.....	26

2.3.3	广告费和业务宣传费.....	27
2.3.4	各项准备金.....	27
2.3.5	捐赠支出.....	27
2.3.6	技术开发费.....	28
2.3.7	借款费用.....	28
2.3.8	开办费用的扣除.....	29
2.4	非货币性资产交换存在的差异.....	30
2.4.1	非货币性资产交换采用公允价值模式计量的差异.....	30
2.4.2	非货币性资产交换采用成本模式计量的差异.....	31
2.5	债务重组的差异分析.....	31
2.6	关联交易会计准则与企业所得税法的差异.....	32
2.6.1	会计准则和企业所得税法的判别标准存在差异.....	32
2.7	建造合同的差异分析.....	33
2.8	其他事项的差异分析.....	34
2.8.1	或有事项.....	34
2.8.2	资产负债表日后事项.....	34
2.8.3	会计差错更正.....	35
第3章	会计准则与企业所得税法的差异根源分析.....	36
3.1	理论根源.....	36
3.1.1	经济环境因素.....	36
3.1.2	法律环境因素.....	37
3.2	现实根源.....	37
3.2.1	目标的差异.....	37
3.2.2	基本假设的差异.....	38
3.2.3	遵循原则的差异.....	40
第4章	会计准则与企业所得税法差异的协调.....	43
4.1	我国会计准则与企业所得税法差异协调的必要性.....	43
4.1.1	社会成本增加.....	43
4.1.2	税收流失.....	43

4.1.3 造成财务虚假信息.....	44
4.2 对我国现阶段会计准则与企业所得税法差异协调的看法和建议....	44
4.2.1 我国会计与税法关系模式的选择.....	44
4.2.2 会计准则与税法的差异协调的原则、建议.....	46
4.2.3 会计准则与企业所得税法差异协调的具体举措.....	49
结论.....	54
参考文献.....	55
后 记.....	57
作者在读期间科研成果简介:	58

引 言

1. 研究背景、价值

2006年2月，财政部颁布了修订后的企业会计准则，自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。2007年3月，十届人大五次会议上通过了《中华人民共和国企业所得税法》，自2008年1月1日起施行。我国新会计准则和新企业所得税法的发布实施，适应了市场经济条件下信息需求多样化的需要，顺应了经济全球化下的会计准则趋同的世界潮流，推进了社会主义和谐社会建设。其中，新会计准则在原《企业会计准则》的基础上，充分借鉴《国际会计准则——编报财务报表的框架》后制定的，新准则的颁布，是我国会计改革的一次重要转折，标志着我国的会计体系工作开始向国际化接轨，同时，税法与会计准则的分离也已成定局，而具体差异也随着新会计准则和新企业所得税法的颁布有了新的变化。

会计准则与税法是两个不同的概念，两者在遵循的原则、服务目的、计价基础等方面的不同，决定了二者在企业的财务和税务处理过程中不可避免地存在差异，其主要表现在会计准则与企业所得税法对相关业务的处理上。面对这种差异，1949-1992年间我国采取的是会计核算服务于、遵从于税法的原则；随着20世纪80年代《外资企业所得税法》的实施，会计核算与税法的差异开始加大；1992年的会计改革及1994年财政部颁布《企业所得税会计处理的暂行规定》，允许在所得税会计处理过程中使用纳税影响会计法和应付税款法，标志着会计核算与税法开始适度分离；2001年实施的《企业会计制度》中新增加的各项资产减值准备的计提使得会计核算制度和税法的差异开始扩大，将分离原则继续发展；新企业会计准则颁布后，明确要求企业采用资产负债表债务法，为会计核算与税法的真正分离奠定了制度基础。

新会计准则和新企业所得税法的发布实施，使两者的差异发生了新的变化，这种变化必然加大纳税人遵从税法的成本，加大广大财务人员和税收管理工作

者理解和执行具体政策的难度。对两者差异的深入研究，尤其是产生差异的原因、以及这种差异及其协调的合理性论证，有助于广大财务人员和税收管理工作更好的处理这项复杂和繁琐的业务，并对这一工作有更本质的认识。

2. 理论意义、现实意义

我国会计准则与企业所得税法之间差异的产生，应该说开始于 1992 年以来的会计改革。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。由于会计与税收追求的目标不同，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。通过分析研究两者的差异以及产生差异的根源，有助于完善我国的会计系统，提高会计信息质量，改进和完善会计核算制度和会计核算形式，推进我国税法的不断完善。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，显然增加了企业会计核算成本和税收遵从成本，再加上有些具体差异复杂难懂，纳税调整操作繁琐，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，从现实情况来看，加强所得税法与会计准则差异的研究不但具有理论意义，更是现实的需要。

3. 国内外研究现状

会计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。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，创立了克拉尼斯基定律，作者认为，如果纳税人的财务会计方法致使收益立即得到确认，而费用永远得不到确认，税务部门可能会因所得税目的的允许采用这种会计方法，如果纳税人的财务会计方法致使收益永远得不到确认，而费用立即得到确认，税务部门可能会因所得税目的的不允许采用这种会计方法。克拉尼斯基定律以增加国家的税收为目的，在税务活动中得到大量应用，它强调税

收和会计核算之间的差异主要表现在二者目标的差异上，指明这种差异存在的必然性，揭示了税法和会计核算制度差异存在的理论根源。

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，试图探析会计利润和应税所得之间差异的大小以及差异的来源。他控制了公司规模和境外税前收益等因素之后，考察了制度和经济因素，最终研究结果表明，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，制度和经济因素以及控制变量解释了差异的 69%，文章提及公司的所得税避税行为可能是造成差异的原因之一，但是文章对此没有作进一步的检验。

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 90 年代美国公司会计利润和应税所得之间的差异呈增长趋势的基本结论。

Desai（2003）的研究发现，近 20 年美国公司会计利润与应税所得之间差异的形成与对折旧的不同处理、境外收益的披露等因素相关。同时作者也发现，90 年代末，会计—税法差异由于避税行为的增加而变得更显著了。此外，盈余管理行为的增加也一定程度上解释了这一时期差异的扩大。

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。

2006 年 2 月财政部颁布了《企业会计准则第 18 号——所得税》。该准则摒弃了过去的应付税款法、递延法以及收益表负债法，与国际惯例保持一致，采用通行的资产负债表债务法。资产负债表债务法更有利于真实准确地反映企业的资产、负债状况，有利于报表使用者对企业财务状况的了解，有利于提高会计信息质量。新所得税会计准则的发布，标志着我国所得税会计的研究进入了一个全新时期。

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管职业判断，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，而税法的目的是保证国家的财政收入，利用税收杠杆进行宏观调控。

于长春（2003）、盖地（2005）、王洪秀（2006）分析比较了各国的所得税会计准则。美国 FAS109 明确规定采用资产负债发债务法核算暂时性差异对企业所得税的影响。国际会计准则委员会（IASB）在 1996 年修订的 IAS 12 中规定禁止采用递延法，要求用资产负债表债务法来核算递延所得税。我国旧制度中规定，所得税核算方法可以采用应付税款法和纳税影响会计法，纳税影响会计法又可分为递延法和债务法（指损益表债务法）两种。按照新会计准则规定，所得税核算方法只能采用资产负债表债务法。

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。

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调要根据不同业务类型及其差异的特点，会计制度与税收法规的协调要根据不同业务类型及其差异的特点采取不同的思路。

于长春、宗文龙（2006）认为新会计准则真正确立了会计与税法的适当分离，明确了所得税会计的核算方法，实现了国际通行做法的接轨，指明了中国所得税会计准则的发展趋势。

陈玉媛（2007）认为新准则趋同体现在资产负债表债务法的全面采用、强化了财务报表列报的程度、将营业亏损所产生的未来可抵扣暂时性差异记为递延所得税资产以及通过计提减值准备调整递延所得税资产。

第1章 会计与税法关系模式

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。无论是否采用分离还是统一的模式，两者之间都存在着紧密的联系。

1.1 国际上会计与税法关系模式

会计和税法的差异是一种比较普遍的情况，各国均在致力于税法与会计制度协调模式的研究，即建立一种怎样的会计核算模式以实现税法和会计核算制度差异的最小化和无害化。目前，最具代表性的税会协调模式有三种，各个模式有其自身生长的土壤，也有其不同的利弊，衍生不同的发展态势。本文选取几个具有代表性的国家进行比照分析国际上三大会计核算模式的特点。

1.1.1 以英国、美国为代表的会计与税法相分离的核算模式

在该种模式下，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。由于会计准则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。

美国属于普通法系的国家，真正起作用的不是法律条文本身，成文法只是

对普通法的补充，适用的法律是经过法院判例予以的解释。作为法律之一的税法也不例外，所以税法对会计核算模式的影响是方向性的，会计规范的指导性、灵活性和可选择性较为明显。另外，在其“自由式”的市场经济体制下，其投资体制以企业为主，由市场决定供求，证券市场极为发达，政府不直接干预经济。所以美国的会计核算管理形式是民间型，政府干预很少，像美国的财务会计准则委员会(FASB)为自律机构，会计核算规范以公认会计原则为核心，立法对会计规范无直接影响，其财务报告从财务报表到会计信息披露，都是基于对投资者信息的有效性，全面反映与投资决策和现金流量相关的会计信息。

1.1.2 以法国为代表的会计与税法相统一的核算模式

该种模式下，财务报表需要首先满足整个社会宏观经济发展的需要，强调财务会计报告必须符合税法的要求，会计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。

法国属于大陆法系国家，强调成文法的作用，在结构上强调系统化、条理化、法典化和逻辑性。政府往往通过完备的法律对经济活动进行干预，其企业财务会计的规范化受到诸如公司法典、证券法典和税法典的影响。因此，企业的自主权受到了很大限制，财务会计的处理在很大程度上受到了税法的影响。

法国实行有计划的市场经济体制，政府通过经济计划干预经济。其投资体制以企业为主体，但由于证券市场不发达，政府在投资领域起着重要作用。企业的资金来源很大一部分是政府向公众发行的公债收入，公有化比重高，企业的组织形式以小型家族企业为主，国有企业几乎垄断了交通、能源、通讯、运输等重要的国民支柱产业。所以法国对会计信息的公允、真实性要求相对较弱，会计的主要目标是满足国家对税务管理的需要。

1.1.3 以日本为代表的会计与税法尽量统一的混合核算模式

日本属于企业导向的会计核算模式，强调会计为企业管理服务，其会计准则制定的宗旨就是要促进企业会计方法的统一，提高企业管理水平，公平税负。但会计准则只是商法、证券交易法和税法的补充，日本的财务会计报告体系在

商法的要求下面向债权人，在证券交易法的要求下面向投资者，在税法的要求下面向税务机关，这就使得日本的会计核算模式表现为依据税法对商法和证券交易法规范的会计核算利润进行必要的纳税调整。

日本的经济体制是政府主导型的市场经济体制，政府干预经济，推行经济计划和产业政策，证券市场较为发达，但其企业资金主要来源于企业集团内部、国内银行和国际资金，而本国的国民投资较少。企业的组织形式多为股份有限公司和有限责任公司，但规模都较小。大公司多为集团公司，或为大财团控制或依附于实力雄厚的商业银行，但它们的股份很少上市交易。所以政府、企业投资人和债权人都对财务会计信息有所要求。

日本的经济立法全面，近乎大陆法系。就会计规范而言，起重大作用的法规是商法、证券交易法、税法和会计准则。商法、证券交易法不仅仅是法律，而且是会计规范的具体条文，有关会计的核算、会计账户以及会计报告的编制、格式、审计要求等都有规定。会计准则具有一定法律效力，原则性的内容较多，事实上是对商法、证券交易法及税法的补充。所以，日本的会计处理是一种法律规范，且与税法具有同等法律效力，其会计核算模式不可避免地采取纳税调整的形式。

1.2 我国会计与税法关系模式

我国会计与税法的关系模式经历了一个由经济体制改革前的高度统一向经济体制改革后逐步分离的变化发展过程。改革开放以前，我国经济体制是高度集中的计划经济体制，国有企业占主导地位，采用企业上缴利润方式代替税收，会计利益与税收利益完全一致。

改革开放以来，我国的会计制度改革基本上可以划分为两个阶段：第一个阶段自 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，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》，是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 2006 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。

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要改革：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”。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。

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，这也使得两者逐步分离开来并且出现了差异。

第2章 会计准则与企业所得税法的差异分析

会计准则与税法理论依据的不同，直接影响实务操作，导致会计准则和企业所得税法在收入、资产、扣除项目等事项的确认和计量上均存在很大差异。由于会计与税法差异主要表现在会计准则与企业所得税法的业务处理上，会计准则与其它税法的差异很少，而且简单易懂，本文将主要讨论企业所得税法与会计准则的差异。

2.1 收入上的差异

2.1.1 收入确认范围的差异

收入确认范围的差异，指会计准则和企业所得税法在对收入进行确认时的口径不同所产生的差异。

首先，二者的基本含义即存在差别。

《企业会计准则》规定，收入是指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。按照企业从事日常活动的性质，收入包括销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入等。按照企业从事日常活动在企业的重要性，收入分为主营业务收入、其他业务收入等。

企业所得税法规定的收入是指企业在生产经营活动中以及其他行为取得的各项收入总和。企业所得税的应税收入包括生产经营收入、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、其他收入等七大项。

其次，会计准则和企业所得税法在商品销售收入和提供劳务收入上存有差异。《企业会计准则》规定的商品销售收入和提供劳务收入都是指企业对外销售商品或提供劳务取得的收入；企业所得税法上的应税收入不仅包括企业对外销售商品或提供劳务取得的收入，还包括税法规定的视同销售行为所确认的应税

收入。

再次,《企业会计准则》规定:“企业代第三方收取的款项,应当作为负债处理,不应当确认为收入。”企业所得税法上的应税销售额则包括价款和价外费用两部分,而价外费用包括代垫款项和代收款项等。

2.1.2 收入确认时间的差异

会计准则与企业所得税法在确认收入实现的时间上不尽一致。企业所得税法确认收入实现的时间往往早于会计确认收入实现的时间。

会计主要从实质重于形式原则和谨慎性原则出发,侧重于收入的实质性的实现,只有当各种形式的收入真正转移到企业以后,会计上才确认收入的实现。而企业所得税法上规定收入的实现时间,应该以产品或商品已发出,价款已收取或者收取价款的权利已实现为原则,确认收入的实现。企业所得税法对收入的确认作了列举式的规定,销售货物或者应税劳务的纳税义务发生时间,按销售结算方式的不同,确认收入实现时间具体为:

(1) 采取直接收款方式销售货物,不论货物是否发出,均为收到货款或取得索取货款的凭据,并将提货单交给买方的当天;

(2) 采取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,为收到代销单位的代销清单的当天;

(6) 销售应税劳务,为提供劳务同时收讫劳务收入或取得索取劳务收入的凭据的当天;

(7) 视同销售货物行为,为货物移送的当天。

因此企业所得税法是从组织财政收入的角度出发,侧重于收入的社会价值的实现,对于某项收入企业可能还未实现,但从整个社会角度来说价值已经实现了,税法就将该项收入确认为计税收入。

2.1.3 收入确认的差异

在收入确认处理的原则上，会计准则与企业所得税法之间也存在着差异。会计准则充分体现了会计核算的实质大于形式和谨慎性原则，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；而企业所得税法从组织财政收入、公平税负等角度出发，侧重于收入的实现，不考虑收入的风险问题。这导致二者在对收入的确认上产生了明显的差异。具体可以从以下四方面来看：

1、销售商品收入确认的差异

《企业会计准则》规定：“销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：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有效控制；③收入的金额能够可靠地计量；④相关的经济利益很可能流入企业；⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。”

企业所得税法上的规定不考虑纳税人的风险问题和继续管理权问题。对收入和成本的计量问题，在特殊情况下，税务机关可以在税法规定的范围内，强制性估计收入和成本的金额。

（1）现金折扣方式

现金折扣也称为销售折扣，是销售者在销售货物或者应税劳务后，为了鼓励购货方及早还款而给予对方的一种债务折让。

对于现金折扣，《企业会计准则》规定：“应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣在实际发生时计入当期损益。”

按照企业所得税法的相关规定，现金折扣不得从销售额中扣除。

（2）商业折扣方式

商业折扣也称折扣销售，指销货方在销售货物或应税劳务时，因购货方购货数量较大等原因而给予对方的价格优惠。

对于商业折扣，会计未直接规定处理方法，一般比照销售折让处理方法进行，即按照扣除商业折扣后的金额来确认销售商品收入金额。企业所得税法规定，如果销售额和商业折扣额在同一张发票上分别注明，可按折扣后的余额作为销售额计算增值税；如果折扣额另开发票，不论财务上如何处理，均不得从销售额中减除。

（3）销售折让和销售退回

销售折让，是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售退回，是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。

《企业会计准则》规定：“企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售折让的，应当在发生时冲减当期销售商品收入。企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，应当在发生时冲减当期销售商品收入。”

企业所得税法按以下规定进行处理：第一，购货方已经付款或未付款但已经做账务处理，增值税专用发票联及抵扣联无法退回时，购货方应取得当地主管税务机关开具的《进货退出或索取折让证明单》送交销售方，销售方依据证明单开具红字专用发票，销售退回额可扣减退货当期的销售额。销售方未收到证明单而开具红字专用发票或其他情况，销售退回额不论会计上如何处理，均不能扣减销售额。第二，购货方未付款且未做账务处理的情况下，应将发票联和抵扣联退还销售方，销售方收到后，如销售方已做账务处理，可开具相同内容的红字专用发票，扣减退回当期销售额。销售方未收到购买方退回的专用发票，不得扣减销售额。第三，属于资产负债表日后调整事项的销售退回，销售方销售时开具普通发票，则销售方应冲减退回当期的销售额。

2、视同销售行为的差异

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计缴税金的商品或劳务的转移行为。企业所得税法规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物，转让财产或者提供劳务。

对于企业所得税法规定视同销售而会计不计收入的行为，业务发生时企业要按规定缴纳增值税、消费税，年终所得税汇算时要作纳税调整，调增应纳税所得额。

3、提供劳务收入确认的差异

在对不跨年度的劳务收入的确认时会计准则和企业所得税法的处理是一致的：按完成合同法确认收入，即在完成劳务时按合同、发票金额确认收入。

当劳务收入跨年度时会计准则和企业所得税法规定对收入的确认是有区别

的。《企业会计准则》规定：“企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。”如果在资产负债表日，劳务的结果不能可靠的估计，若预期的劳务成本可以得到补偿，即将发生并预期或已经获得补偿的金额确认为劳务收入，并按相同的金额结转成本，即不确认利润；若预期的劳务成本不能全部得到补偿，应按能够得到补偿的部分金额确认为劳务收入，并按已经发生的实际劳务成本结转成本，不能得到补偿部分的金额不确认收入，全部转为当期损益。

现行税法确认劳务收入时不考虑已经发生的劳务成本在多大程度上能得到补偿，即不承认谨慎原则，只要企业从事了劳务就需确认收入。税法规定对纳税人提供劳务，持续时间超过一年的，按完工进度或完成的工作量确定收入的实现。

4、让渡资产使用权收入确认的差异

《企业会计准则》规定：“让渡资产使用权收入包括利息收入、使用费收入等”。“企业应当分别下列情况确定让渡资产使用权收入金额：①利息收入金额，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。②使用费收入金额，按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。”对于符合确认条件的利息收入，会计上一律据实核算；而对使用费收入需要区别是否提供后续服务，如果合同或协议规定一次性收取使用费，且不提供后续服务的，应当视同销售该项资产一次性确认收入，提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。

企业所得税法上没有让渡资产使用权收入的概念，但对利息收入和租赁费收入做出了规定。企业所得税法规定，企业的存款利息收入和贷款利息收入计征企业所得税，国债利息收入免征企业所得税。另外，符合规定条件的基金会，除购买股票、债券等有偿证券之外所取得的收入和其它收入均暂免征收企业所得税；纳税人超过一年以上租赁期，一次收取的租赁费，出租方应按合同约定的租赁期分期计算收入，承租方应相应分期摊销租赁费。税法要求不管是否提供后续服务，按合同规定的有效期确认收入。

2.2 资产上的差异

会计准则规定，资产是指企业过去的交易或者事项形成的，由企业拥有或者控制的，预期会给企业带来经济利益的资源。企业所得税法上没有对资产做出明确的定义，但企业资本资产的消耗、资本资产的利得和损失、折旧成本等的税务处理问题都涉及到资产的税务处理。此处，主要介绍会计准则和税法对存货、固定资产、无形资产等三个方面的规定和处理做出比较。

2.2.1 存货计量的差异

存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。《企业会计准则》着重解决了存货的确认和计量问题，《企业所得税法》着重解决存货的计税基础、扣除、纳税调整和损失的税务处理问题。下面，我们分析一下存货会计处理与税务处理的联系与区别。

1、存货的范围与确认

企业的存货通常包括：原材料、在产品、半成品、产成品、商品、周转材料等。存货同时满足下列条件的，才能予以确认：与该存货有关的经济利益很可能流入企业；该存货的成本能够可靠地计量。在存货的会计处理与税务处理上，存货的范围与确认是一致的。

2、存货的初始计量与计税基础

在会计处理上，存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。存货的加工成本，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。制造费用，是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。企业应当根据制造费用的性质，合理地选择制造费用分配方法。在同一生产过程中，同时生产两种或两种以上的产品，并且每种产品的加工成本不能直接区分的，其加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。投资者投入存货的成本，应当

按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

在税务处理上，存货按取得时的实际支出作为计税基础。外购存货按购买价款和相关税费等作为计税基础。投资者投入的、接受捐赠的、非货币性资产交换取得的、债务重组取得的存货，按该存货的公允价值和应支付的相关税费作为计税基础。对于存货成本的确认，税法与会计基本相同。

盘盈的存货按重置完全成本作为入账价值，会计处理上冲减当期管理费用；税务处理上要作为其他收入计入应税收入。

3、存货的后续计量与扣除

在会计处理上，企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。

在税务处理上，企业所得税法规定，企业领用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，可以在计算应纳税所得额时扣除。企业各项存货的使用或者销售，其实际成本的计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法方法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意改变。

存货准则对存货发出计价方法取消了后进先出法，这既与国际会计准则趋同，也与税法的原理趋同。

4、存货的期末计量与纳税调整

在会计处理上，资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。为生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可变现净值计量。

为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

资产负债表日，企业应当确定存货的可变现净值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

在税务处理上，企业所得税法不考虑存货的可变现净值，存货成本高于其可变现净值情况下计提存货跌价准备，在计算应纳税所得额时，要进行纳税调整。存货跌价准备不允许在税前扣除，要做纳税调增处理。对企业在资产负债表日确定存货的可变现净值，以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益时，如果申报纳税时已调增应纳税所得额的，应当允许企业作相反的纳税调整。

5、存货盘亏或毁损的会计处理与税务处理

在会计处理上，企业发生的存货毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。存货的账面价值是存货成本扣减累计跌价准备后的金额。存货盘亏造成的损失，应当计入当期损益。

在税务处理上，企业存货发生的损失包括有关商品、产成品、半成品、在产品以及各类材料、燃料、包装物、低值易耗品等发生的盘亏、变质、淘汰、毁损、报废、被盗等造成的净损失。各项存货发生的正常损耗应在有关财产损失实际发生当期申报扣除。存货的盘亏、报废、毁损和被盗损失，须经税务机关审批才能在申报企业所得税时区别不同情况进行处理。

对盘亏的存货，扣除责任人赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：存货盘点表；中介机构的经济鉴证证明；存货保管人对于盘亏的情况说明；盘亏存货的价值确定依据（包括相关入库手续、相同相近存货采购发票价格或其他确定依据）；企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和内部核批文件。

对报废、毁损的存货，其账面价值扣除残值及保险赔偿或责任赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：单项或批量金额较小的存货，由企业内部有

关技术部门出具技术鉴定证明；单项或批量金额较大的存货，应取得国家有关技术部门或具有技术鉴定资格的中介机构出具的技术鉴定证明；涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明；企业内部关于存货报废、毁损情况说明及审批文件；残值情况说明；企业内部有关责任认定、责任赔偿说明和内部核批文件。

对被盗的存货，其账面价值扣除保险理赔以及责任赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：向公安机关的报案记录，公安机关立案、破案和结案的证明材料；涉及责任人的责任认定及赔偿情况说明；涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明。

2.2.2 固定资产及折旧计量的差异

《企业会计准则》规范了固定资产的确认、计量和相关信息的披露，旨在保证与固定资产相关的会计信息质量。税法对固定资产的计税基础、折耗费用的税前扣除以及资产处置损益等做出规定，目的在于保证税基的确定性和可验证性。本文侧重于两者的新旧变化及差异事项进行比较分析。

1、固定资产的定义

会计准则规定，固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：（1）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；（2）使用寿命超过一个会计年度。从固定资产的定义看，其中“出租”的固定资产，是指用以出租的机器设备类固定资产，不包括以经营租赁方式出租的建筑物，后者属于企业的投资性房地产。而在税法中，仍将会计准则中的投资性房地产作为固定资产处理。

2、固定资产的初始计量

在固定资产的初始计量方面，会计与税收之间主要存在下列差异：

（1）按照会计准则规定，企业如采用分期付款方式购买资产，超过了正常信用条件，通常在3年以上，该类购货合同实质上具有融资租赁性质，购入资产的成本应以各期付款额的现值之和确定。应支付的金额与其差额，借记“未确认融资费用”科目。税法规定，企业的各项资产，包括固定资产，以历史成本为计税基础。这里的历史成本是指企业取得该项资产时实际发生的支出，税务部门一般掌握为各期付款额之和（或发票票面金额）。由此不但导致后续会计折旧

与计税折旧存在差异，而且还涉及未来结转“未确认融资费用”时的纳税调整。

(2) 固定资产准则规定：自行建造固定资产的成本，由建造该项资产“达到预定可使用状态前”所发生的必要支出构成。包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。而税法规定，自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

另外，对于特殊行业的特定固定资产，会计准则规定，确定其初始入账成本时，还应考虑弃置费用。弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，企业应当按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用计入财务费用。税法规定，企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。在上述原则一致的基础上，税法中是否认同会计估计的弃置费用及其后续计量方法，也是值得相关企业关注的问题。

3、后续计量

(1) 关于不得税前扣除的固定资产折旧

会计准则规定，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。而税法规定，房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产不得计算折旧扣除。如果已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产也未投入使用，则相应的会计折旧应作纳税调增。

(2) 固定资产折旧方法、年限及残值率

在此方面，税法与会计准则的相关规定之间的差异有所缩小。

会计准则规定，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式合理选择折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。企业所得税法规定，固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。另外，由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产以及常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。

会计准则规定，企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定

资产的使用寿命和预计净残值。企业所得税法规定了固定资产最低折旧年限，会计估计的折旧年限不同于企业所得税法规定的折旧年限的，需要进行纳税调整。新企业所得税法允许企业可以合理确定固定资产的预计净残值，改变了原税法中统一规定企业固定资产净残值率标准的做法。不过，固定资产准则规定，企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核，并可进行必要的变更。而企业所得税法中则往往强调一贯性原则，固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

（3）固定资产改建支出与大修理支出

固定资产的后续支出是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。会计准则规定后续支出的处理原则为：凡符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

企业所得税法规定，改建的固定资产，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础，已足额提取折旧的固定资产的改建支出应作为长期待摊费用。改建的固定资产延长使用年限的，应当适当延长折旧年限。

关于后续支出资本化与费用化的划分，会计准则中给出的是定性判断条件。如果一项支出不产生未来效益，只是为满足固定资产运转的正常状态，则该项支出在发生时计入管理费用或营业费用等。而企业所得税法设置了定量标准，其所称的固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：（1）修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50% 以上；（2）修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。

（4）固定资产处置

固定资产处置时，由于会计上的账面价值与计税基础可能不一致，故会计处置损益与计税所得（损失）的金额相应存在差异，产生暂时性差异的一次性转回。

会计准则规定，盘盈的固定资产作为前期差错处理。企业所得税法规定，盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础。一般情况下，企业应在盘盈的年度按该价值增加计税所得。故会计上将盘盈资产作为前期差异处理的，应作纳税调增。

2.2.3 无形资产计量的差异

1、无形资产的范围确认

(1) 商誉

会计准则规定，企业合并成本大于合并中取得的各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，确认为商誉。商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不应确认为无形资产。会计上对于商誉也做了不允许摊销的规定，只允许计提减值准备。

企业所得税法上规定，无形资产包括商誉，企业外购和自创的商誉不允许摊销。

(2) 计算机软件

会计准则对此没有明确的交代，只是根据其重要性来确定是否作为无形资产核算。

企业所得税法根据其是否单独计价来确定是否作为无形资产单独核算。纳税人购买计算机硬件所附带的软件，单独计价的软件，应作为无形资产处理；未单独计价的，作为固定资产处理。

(3) 土地使用权

会计准则规定，作为投资性房地产或者作为固定资产核算的土地，按照投资性房地产或者固定资产核算；以缴纳土地出让金等方式外购的土地使用权、投资者投入等方式取得的土地使用权，作为无形资产核算。

企业所得税法规定，纳税人为取得土地使用权支付给国家或其他纳税人的土地出让价款属于无形资产。

2、无形资产的初始计量

(1) 自行开发的无形资产

会计准则规定，自行开发的无形资产成本包括满足无形资产资本化条件后达到预定用途前所发生的支出总额，但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。

税法规定，自行开发并且依法申请取得的无形资产，按照开发过程中实际支出计价。纳税人自行研发开发无形资产，应对研究开发费用进行准确归集凡在费用发生时已作为研究开发费直接扣除的，该项无形资产使用时，这部分已

经作为研发费用扣除的部分不得再分期摊销。

（2）企业合并取得的无形资产

会计准则规定，企业合并取得的无形资产，其公允价值能够可靠计量的，应当单独确认为无形资产。

企业所得税法规定，企业发生应税合并，合并企业接受资产按公允价(评估价)确认成本。企业发生免税合并，合并企业接受被合并企业全部资产的计税成本，以被合并企业原账面净值为基础确定。

会计准则和企业所得税法对企业合并取得的无形资产成本计价的规定有着明显的差异。会计准则以是否为同一控制下的企业合并为条件，分别确定通过合并取得无形资产的计价方法；企业所得税法以是否应税合并和免税合并为条件，确定无形资产的计税成本。

（3）无形资产的摊销

会计上对于无形资产的摊销分为使用年限有限和使用寿命不确定两种。对于使用寿命有限的，摊销期限自其可供使用时起至终止确认时为止，摊销方法按照能够反应与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式来选择，不能确定的按照直线法摊销。对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间不需要摊销，但应当在每个会计期间进行减值测试。

企业所得税法则明确规定了无形资产摊销年限的选择顺序：法律和合同同时规定了无形资产摊销年限的，采用二者中的较短者；法律上没有规定的，采用合同上规定的受益年限；法律和合同均未规定的，摊销年限不少于 10 年。

（4）无形资产的处置

无形资产处置确认损益的计量不同。由于会计准则和企业所得税法对无形资产的初始计量和摊销处理的规定不尽相同，所以，当对无形资产处置时，无形资产损益的计量结果将产生差异。

另外，依照会计准则的规定，处置提取了减值准备的无形资产时，除了要结转无形资产的余值，同时还要结转减值准备；企业所得税法在确认无形资产转让损益时，应配比扣除税收口径计量的无形资产摊余价值。

2.2.4 投资性房地产的差异分析

投资性房地产准则是会计准则中新加入的，而企业所得税法中没有专门规定投资性房地产的概念。企业所得税法对会计准则中的投资性房地产的处理，可以区分为房屋、建筑物和土地使用权，应依据企业所得税固定资产和无形资产的相关规定进行。这里从新会计准则和企业所得税法对投资性房地产的确认、计量及处置的差异进行比较。

1、投资性房地产的确认与初始计量

《企业会计准则》规定，只有满足下列两个条件，才予以确认：①该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业；②投资性房地产的成本能够可靠计量。初始计量，按照投资性房地产发生时的相关实际成本进行确认。

在现行税法中，没有明确对投资性房地产的相关法规。涉及到投资性房地产的，可将其划分固定资产或者无形资产之后再参照税法对固定资产和无形资产的相关法规进行处理。对于固定资产和无形资产的相关比较见上文所述。

2、投资性房地产的后续支出

按照《企业会计准则》规定，投资性房地产发生后续支出时，如果该支出将会引起相关的经济利益很可能流入企业而且该支出的成本能够可靠计量，就应该将其资本化，计入投资性房地产的成本；如果不能满足上述条件的，应当在发生当期直接计入当期损益。

企业所得税法只是界定了符合条件的固定资产的修理及改良支出，并没有明确支出投资性房地产后续支出。作为投资性房地产处理的建筑物的后续支出可以参照企业所得税法对固定资产的后续支出的相关规定。

3、投资性房地产的后续计量

后续计量主要有两种模式，一种是成本模式，另外一种是公允价值模式。

(1) 公允价值模式下的后续计量

在会计处理上，有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。满足两个条件：一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；二是企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他信息，从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计。采用该方式进行后续计量的，不计提折

旧或摊销。采用公允价值计量模式的会计处理在企业所得税上不予确认，应进行纳税调整；企业所得税法规定投资性房地产可以计提折旧或进行摊销扣除。

(2) 成本计量模式下的后续计量

不能满足上述两个条件的投资性房地产，企业应当采用成本模式进行计量。同时进行折旧计提或摊销。存在减值迹象的，应当按照规定进行处理。企业所得税法对固定资产和无形资产的减值损失不允许扣除，应进行纳税调整。

4、投资性房地产处置

会计准则规定，当投资性房地产被处置，或者永久性退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

企业所得税法规定，企业处置投资性房地产时，应当将出售、转让收入并入转让财产收入；同时，该项资产的净值和转让费用，可以在计算应纳税所得额时扣除。投资性房地产的报废、毁损，按照固定资产、无形资产的相关规定处理。

2.3 税前扣除的差异

税前扣除是企业所得税法中的提法，而会计上与之对应的是成本费用项目。企业所得税法规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，可以在计算应纳税所得额时扣除。从理论上说，企业为取得营业收入实际发生的全部费用支出都应该允许扣除，但是税法为了保证国家的财政收入，防止避税对扣除项目有所限制，从而体现出会计准则和企业所得税法在扣除项目的规定上的差异。该部分仅对两者相差较大的几个扣除项目进行比较。

2.3.1 职工薪酬

《企业会计准则》规定的职工薪酬，是指职工在职期间和离职后提供给职工的全部货币性薪酬和非货币性薪酬。包括职工工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费、各类社会保险费用以及辞退福利等与薪酬相关的支出，共计八项内

容，同时对于职工的股份支付本质上属于职工薪酬，但其具有期限性，股份支付的确认和计量，有相关准则进行规范。

企业所得税法允许扣除的工资、薪金支出是指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支出的劳务报酬。包括基本工资、奖金、津贴、补贴（含地区补贴、物价补贴和误餐补贴）、年底加薪、加班工资及与任职或受雇相关的其它支出。

职工薪酬会计准则和税法的差异主要表现在：

企业所得税法上的工资薪金支出与会计准则规定的职工薪酬概念相比，虽然税收法规规定工资薪金支出包括所有以现金或非现金形式支付的劳务报酬，但远没有新准则规定的范围广。企业所得税法对企业职工的薪酬范围有所限定，同时，为了确保工资薪金支出扣除的合理性，企业所得税法对工资薪金支出做出了限制，纳税人发生的下列支出不作为工资薪金支出：雇员向纳税人投资而分配的股息性所得；根据国家或省级政府的规定为雇员支付的社会保障性缴款；从已提取职工福利基金中支付的各项福利支出；各项劳动保护支出；雇员调动工作的差旅费和安家费；雇员离退休、退职待遇的各项支出；独生子女补贴；纳税人负担的住房公积金；国家税务总局认定的其他不属于工资、薪金支出的项目。

关于辞退福利，会计准则规定，采取解除劳动关系时一次性和非一次性支付的补偿支出，均可以计入当期管理费用，企业所得税法强调支付一次性补偿支出时，根据实际发生额可以在税前扣除，同时限定了一次性补偿金支出数额较大的应在二年内均匀摊销。

2.3.2 业务招待费

业务招待费的规定会计准则与企业所得税法的差异主要有：

会计准则规定，企业在日常经营过程中发生的与生产经营有关的业务招待费在发生当期全额在“管理费用”科目据实列支，可全部扣除，不能采取预提的办法。

企业所得税法认为，业务招待费是正常的商业做法，但又包括个人消费的成分。在许多情况下，无法将商业招待与个人消费区分开。因此，采取对企业

业务招待费支出在税前“打折”扣除的做法，将企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费，按照发生额的 60%扣除，且扣除总额全年最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%。

2.3.3 广告费和业务宣传费

广告费用是企业为销售商品或提供劳务而进行的宣传推销费用；业务宣传费是指未通过媒体传播的广告性质的业务宣传费用，包括广告性质的礼品支出等。

会计准则规定，广告费和业务宣传费支出在发生当期直接计入销售费用，减少当期会计利润。企业所得税法对这两种费用设置了扣除标准，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

2.3.4 各项准备金

新会计准则从根本上改变了会计要素的确认和计量标准，尤其是对“实质重于形式”和“谨慎性原则”的运用，关于企业计提减值准备的范围进一步扩大，从原来可以计提八项准备金，即坏账准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、在建工程减值准备和委托贷款减值准备。现在扩展到了，当企业资产的可回收金额低于其账面价值时，即表明资产发生减值，就要计提减值准备。资产可回收金额的估计，应当根据其公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

除去金融保险业有允许提取准备金的例外规定，企业所得税法原则上不允许扣除准备金。相比原来的规定，新税法也取消了应收账款的坏帐准备金。

2.3.5 捐赠支出

企业对外进行的捐赠支出，不论是公益、救济性捐赠还是非公益、救济性捐赠，也不论捐赠的具体性质、对象、方式和数额，根据会计准则规定都作为营业外支出，冲减当期会计利润，且没有标准的限制。

企业所得税法对企业的公益性捐赠做了税前扣除规定，本规定以外的捐赠支出不得税前扣除；企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。

公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。企业所得税法同时规定，将计算公益性捐赠扣除比例的基数由应纳税所得额改为企业会计利润总额，并将年度利润总额界定为企业依照国家统一会计准则的规定计算的年度会计利润。与之前的规定相比，这样更方便公益性捐赠税前扣除的计算，有利于纳税人正确申报，体现了国家对发展社会公益性事业的支持。

2.3.6 技术开发费

会计准则规定对企业自行进行的研究开发项目区分为研究阶段与开发阶段，研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益；开发阶段的支出符合资本化条件的，才能确认为无形资产，不符合资本化条件的计入当期损益。

与会计准则相比，企业所得税法对技术开发费的处理存在很大差异。税法对企业的研究开发费用做了加计扣除的规定。研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的按照无形资产成本的 150% 摊销。

2.3.7 借款费用

在借款费用的规定上会计准则和企业所得税法的差异主要从以下几个方面比较：

第一，二者对借款费用可予资本化的资产范围方面的规定存在差异。《企业会计准则》规定符合资本化条件的资产包括需经过相当长时间的构建或者生产活动才能达到预定可适用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产，仅限于固定资产、生产周期长的存货和投资性房地产。而相关税法中明确规定为购置、建造和生产固定资产、无形资产而发生的借款以及从事房地产开发业务的纳税人为开发房地产而借入资金所发生的借款费用均可以确认为资

本化处理，涉及固定资产和无形资产。其中机械制造企业制造的用于对外出售的大型机械设备的借款费用，会计准则规定进行资本化处理，而企业所得税法没有相关规定。

第二，借款费用资本化和费用化确认上存在的差异。《企业会计准则》明确规定了借款费用资本化和费用化的期间。资本化期间之外的借款费用应计入当期损益。企业所得税法对借款费用资本化的期间只是原则规定在有关资产购建期间，对借款费用暂停资本化如何进行税收处理没有给出明确的规定。为购建固定资产而发生的借款费用，《企业会计准则》规定在资产达到预定可使用状态后停止资本化，企业所得税法规定在资产交付使用后不再资本化。

第三，从借款费用资本化或费用化处理的金额来分析，会计准则和企业所得税法的差异主要表现在以下两个方面：（1）《企业会计准则》规定为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定为专门借款利息费用的资本化金额；企业所得税法规定，企业为购置、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。（2）企业所得税法对未指明用途的借款做了规定：应按经营性活动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以直接扣除的借款费用；《企业会计准则》对为购建或者生产符合资本化条件的资产占用的一般借款的资本化处理的金额给出了规范的计算方法。

2.3.8 开办费用的扣除

《企业会计准则》规定，企业的开办费应当在首次执行日后第一个会计期间内全部确认为管理费用。从企业所得税法角度，企业的长期待摊费用，包括企业在筹建期发生的开办费等，从费用发生的次月起，分期摊销，摊销期限不得少于3年。与原规定相比，新企业所得税法加快了开办费等的扣除速度，在一定程度上减轻了企业的纳税压力。

2.4 非货币性资产交换存在的差异

《企业会计准则》规定，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）。认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例低于 25% 作为参考标准。支付的货币性资产占换入资产公允价值（或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和）的比例，或者收到的货币性资产占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和）的比例低于 25% 的，视为非货币性资产交换，适用于非货币性资产交换准则；高于 25%（含 25%）的，视为以货币性资产取得非货币性资产，适用于其他相关准则。

企业所得税法没有关于非货币性资产交换的完整概念及税收处理方法。只就以下业务做出规定：企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资，包括股份公司的法人股东以其经营活动的部分非货币性资产向股份公司配购股票，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行税务处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。对于企业以非货币性资产换回存货、固定资产或无形资产，具体差异比较可以参照前面存货和固定资产的差异比较中的内容。下面按照采用公允价值计量和账面价值计量两个方面进行差异分析。

2.4.1 非货币性资产交换采用公允价值模式计量的差异

非货币性资产交换采用公允价值模式核算，对资产转让计税收入和换入资产计税基础的确定与会计处理是一致的。

对于涉及补价的交换业务，由于现金的账面价值与公允价值相同，因此，支付补价的一方，换出资产的公允价值加上支付的补价，实际仍是换出总资产的公允价值，同理，收到补价的一方，换出资产的公允价减去收到的补价，实际仍是换出总资产的公允价值。在非货币性资产交换当中，如果换入的是多项非货币性资产，必须将换出资产的总计税成本采用合理的分配方法计入各项资产的计税成本，以便摊销和处置各项资产时准确计算应纳税所得额。会计上采

用各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配的方法，也适用于税务处理。

应当注意，在公允价值模式下，如果换出资产的账面价值与计税基础存在差异，必然会导致当期会计损益与资产转让所得存在差异，申报所得税时需要对此作纳税调整。

2.4.2 非货币性资产交换采用成本模式计量的差异

非货币性资产交换采用成本模式核算与所得税政策存在以下差异：

1、换出资产会计上按账面价值结转，不确认损益

企业所得税法规定，除税收法律、行政法规另有规定者外，企业以非货币资产与其他企业的资产相互交换，应当视同销售货物、转让财产，按照公允价值确定收入相应地，换出资产的计税基础允许在税前扣除。

资产转让所得=换出资产的公允价值－换出资产的计税基础－允许在当期扣除的相关税费

2、换入资产的会计成本以换出资产的账面价值为基础确定

依据税法规定，以非货币性资产交换方式取得的非现金资产的计税基础，按照该项资产的公允价值和应支付的相关税费确定。

2.5 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。债务人发生财务困难，是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其它原因，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。债权人做出让步，是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务。债权人做出让步的情形主要包括：债权人减免债务人部分债务本金或者利息，降低债务人应付债务的利率等。

当发生债务重组事项时，会计上操作如下：

对于债务人，重组债务的账面价值与偿债资产公允价值之间的差额，确认债务重组利得，抵债资产公允价值与账面价值之间的差额，按照资产处置处理；

对于债权人，重组债权的账面余额与受让资产（或者权益）的公允价值之间的差额，确认债务重组损失，重组债权已计提减值准备的，应当先从中扣减受让资产按公允价值入账。

偿债资产公允价值的计量应区别对待。金融资产（权益性工具）存在活跃市场的，应当以其市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场应当采取估值技术等合理的方法确定其公允价值。偿债资产属于存货、固定资产、无形资产等其它资产且存在活跃市场的，应当以其市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场但与其类似资产存在活跃市场的，应当以类似资产的市场价格为基础确定其公允价值；采用上述两种方法仍不能确定非现金资产公允价值的，应当采用估值技术等合理的方法确定其公允价值。

对于修改其他债务条件涉及或有应付（或者应收）金额的，债务人应将或有应付金额符合或有事项准则关于预计负债确认条件的，应当将或有应付金额确认为预计负债；债权人对或有应收金额，不予确认。

与会计上的处理相比，企业所得税法有如下差异：

对于债务人方，重组债务账面价值与抵债资产公允价值的差额，重组的收益应纳入应税所得额。对资产转移时，以资产账面价值和公允价值确认资产转让损益，计入所得额。货物涉及增值税以及不动产和固定资产涉及营业税应该调整应交税费，对于换出的是使用过的设备，车辆等固定资产，按 4% 征增值税减半征收。对于债权人，以重组债务账面价值和抵债资产的公允价值确认为债务重组收益，计入所得额。

2.6 关联交易会计准则与企业所得税法的差异

2.6.1 会计准则和企业所得税法的判别标准存在差异

《企业会计准则》只给出了判断关联方存在的基本标准：“在企业财务和经营决策中，如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，将其视为关联方；如果两方或多方同受一方控制，也将其视为关联方”。在很多情况下，两方或多方是否成为关联方，需视具体情况而定。企业所得税法以举例形式来说明关联企业：“关联企业，指与企业有以下之一关系的公

司、企业和其他经济组织：（1）在资金、经营、购销等方面，存在直接或间接的拥有或者控制关系；（2）直接或间接地同为第三者拥有或者控制；（3）其他在利益上相关联的关系。”

《企业会计准则》对关联企业认定提出了两条标准：“控制”和“重大影响”。“控制，指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。”控制可以通过各种方式来实现，主要有：通过一方拥有另一方超过半数以上表决权资本的比例来确定。“重大影响，指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。当一方拥有另一方 20%或以上至 50%表决权资本时，一般认为对被投资企业具有重大影响。”此外，符合下列情况之一的，也认为对被投资企业具有重大影响：在被投资企业的董事会或类似的权力机构中派有代表；参与政策制定过程；互相交换管理人员；依赖投资方的技术资料。企业所得税法仅仅举例说明其抽象内容，没有给出明确具体的定义。在实际工作中，税务人员不易把握。

在关联企业交易额认定上，会计准则规定的关联企业交易类型和内容与税法基本相同，只对于关联企业交易额的计价方法有所差异。会计准则没有提供关联企业交易的计价方法，在日常商业活动中，交易价格通常由交易各方协商确定。但是在会计报表附注中应当披露交易时的定价政策和定价方法。企业所得税法详细规定了关联企业不同交易类型的不同计价方法：如可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法等。

2.7 建造合同的差异分析

《企业会计准则》规定，建造合同的结果能够可靠估计的，应当按照完工百分比法确认与建造合同有关的收入和费用。同时，应该关注建造合同结果能否可靠估计的规定与相关税法规定所存在的差异。

对于跨年度的建造合同，在资产负债表日建造合同的结果能够可靠估计的，会计上按完工百分比法确认建造合同收入，企业所得税法上按完工进度或完成的工作量确认收入，两者的处理基本一致。但对于在资产负债表日建造合同的结果不能够可靠估计的，会计上强调企业经营中可能出现的风险，从谨慎性原则出发，根据预计已经收回或将要收回的款项能弥补多少已经发生的成本，确

认部分、或者不确认建造合同收入；而企业所得税法坚持权责发生制原则，不考虑企业的经营风险，依然按完工进度确认建造合同收入。

2.8 其他事项的差异分析

2.8.1 或有事项

《企业会计准则》定义或有事项是指过去的交易或事项形成的一种结果，其结果须有某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项主要包括：未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证(含产品安全保证)、承诺、亏损合同、重组义务、环境污染整治等。

企业或有事项业务的会计准则规定与税法的差异主要表现在：会计准则规定，企业因或有事项确认的负债在资产负债表中单列反映，而与所确认负债有关的费用或支出，应在扣除确认的补偿金额后，在利润表中反映。企业或有事项业务的发生影响企业会计当期损益的确认。

而企业所得税法关于税前扣除的确认一般遵循五项原则，即权责发生制、配比原则、相关原则、确定性原则、合理性原则。其中，确定性原则是指纳税人可扣除的费用不论何时支付，其金额必须是确定的。企业所得税法明确规定对会计准则上确认的“或有损失”不得税前扣除，但当未来不确定事项的发生或不发生予以证实时，且该损失属于税法允许扣除的，则应按实际发生金额税前扣除。因为“或有损失”只是当“很可能导致经济利益流出企业”时进行的合理估计金额，违背了企业所得税法的税前扣除的“确定性”原则。

2.8.2 资产负债表日后事项

对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项，是资产负债表日后事项的调整事项。对资产负债表日后事项，会计准则规定，企业发生资产负债表日后事项应当调整资产负债表日已编制的财务报表。这与企业所得税法上的权责发生制原则和实际发生原则相冲突。按企业所得税法规定，对企业发生的资产负债表日后调整事项所涉及的应纳所得税，按照企业所得税汇算清缴的时间分别做出处理，进行纳税调整重新确认报告年度和当期的应纳税

所得。资产负债表日后事项如发生在年终所得税汇算清缴前，且影响损益，应调整纳税年度的应纳税所得额和应纳税额；如发生在所得税汇算清缴后，则应调整发生年度的应纳税所得额和应纳税额。

2.8.3 会计差错更正

对于会计差错更正，会计准则规定，本期发现的会计差错，按以下原则处理：本期发现的与本期相关的会计差错，应调整本期相关项目；本期发现的与前期相关的非重大会计差错，如影响损益应直接计入本期净损益，其他相关项目也应作为本期一并调整；如不影响损益，应调整本期相关项目；本期发现的与前期相关的重大会计差错，企业应当采用追溯调整法更正重要的前期差错，但是确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

企业所得税法没有直接对会计差错更正的税务处理做出规定。但是企业所得税法要求必须严格按税收法规规定办事。对于以前年度的非重大会计差异，涉及损益的，应当并入差错年度的所得额。企业所得税法规定，更正差错发生在所得税汇算清缴前，有关费用可以扣除；更正发生在所得税汇算清缴后，纳税人补提、补摊的费用在计算应纳税所得额时不得扣除。

第3章 会计准则与企业所得税法的差异根源分析

3.1 理论根源

纵观世界，无论是统一税会模式，还是分离税会模式，均有悠久的历史、深厚的文化传统以及由此形成的独特会计环境。税会模式的变迁以及两者差异的形成主要是由各国不同的社会环境所决定的。对税会模式产生重大影响的因素主要集中在经济发展水平、法律背景、教育水平、企业制度、资金来源等诸多方面。这些因素共同确立了会计制度和税法的服务对象，同时也制约着它们目标的走向。因此，环境决定目标，目标又决定差异，形成了环境决定差异的成因链条。

3.1.1 经济环境因素

在传统的计划经济体制下，主要经济成分是国有经济，经济运行方式是国家通过指令性计划实现资源的配置和社会产品的分配。当时的会计制度完全体现国家财政的需要，会计制度与税法的目标完全一致，故两者无论在理论或实践上都不存在差异，这就是所谓的“财税合一”。但随着经济体制改革逐渐深入，市场经济体制得到不断完善，尤其是财政部在 2006 年颁布的新企业会计准则体系更强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念，实现了与国际惯例的趋同，于是会计的目标就更体现在“公平交易观”，即如实地反映和监督经济组织的经济活动过程和结果，并及时向与组织有利害关系的各方提供决策有用信息。世界经济的一体化、国际资本市场的全球化，也使得我国企业会计核算制度必须要顺应资本市场对会计信息的需求，以便为全球投资者提供更加透明可比的财务信息，促进中国企业在境外融资，降低融资成本。而随着经济的不断发展，市场失灵的现象也凸现出来，在公共需要的满足、调节收入分配等方面，又要求税法筹集收入，为公共管理需要服务，于是税法又必须遵循有利原则，即有利于足额取得财政收入，有利于发挥经济杠杆的作用。

因此，在市场经济和全球经济的发展过程中，会计目标与税法目标开始由“统一”走向“分离”，差异的出现也就不可避免。

3.1.2 法律环境因素

我国属于大陆法系国家，会计行为和税收征管行为均通过政府或政府授权的立法机构予以规范，二者的目标均反映了国家的意志，本可以从宏观角度予以协调。但是，自我国经济模式转轨以后，市场运行机制要求以企业为中心，企业的产权结构发生了深刻变化，所有权与经营权相分离，投资主体多元化，利益分配多角化，市场经济的背景要求从立法的高度满足企业多方利益主体的需要。因此，我国的立法程序也相应作了改革，会计法规的制定首先要向全社会发布征求意见稿，积极寻求企业及相关利益集团的意见，经反复修改后再颁布实施，体现了兼顾国家、企业、相关利益集团三者利益的会计宗旨。这与税法的强制实施有了明显的差距。这种法律背景也从一个方面决定了“税会分离”式会计模式的产生，会计与税法目标，体现了多元化与单一型的矛盾，出现差异是必然结果。

同时，伴随着经济和法律环境的变化，我国的社会环境的方方面面都在发生着改变。从民族主义向人文主义的转变、从单一向多维的转变，以及受教育水平的提高，使我国的社会趋于多样化、民主化，人民素质的整体变化也对我会计与税法的发展产生了深远的影响。

3.2 现实根源

受诸多因素的影响，我国的会计与税法两大体系之间在追求各自目标的过程中日臻完善，客观上形成了既各自独立、又相互影响的关系。由于会计与税法服务的对象和目的不同、其基本前提和遵循的原则也必然存在差别，这是导致差异存在的直接原因。

3.2.1 目标的差异

会计准则的目标，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。我国会计准则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。而实施税法的目的主要是为保障国家财政收入,引导和调节经济和社会发展,公平税负,保护纳税人权益。可以这样认为,会计准则和税法从目标上看是两个完全不同的体系。

由于会计准则和税法的目标不同,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,二者出现差异不可避免。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,而会计准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。

3.2.2 基本假设的差异

会计核算的基本假设包括: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前提为依据。由于会计制度与税法目的的不同使得两者的基本前提也不尽相同。

1、会计主体与纳税主体

会计主体,是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。会计准则规定:企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。此条规定明确了会计主体的规定。纳税主体,是指纳税人和扣缴义务人。

在一般情况下,会计主体与纳税主体是一致的,一个纳税主体也是一个会计主体。在特定条件下,纳税主体不同于会计主体,例如,按照税法的规定,分公司不是一个纳税主体,却可能是一个会计主体;又如,未实行合并纳税的企业集团,不是一个纳税主体,却可能编制合并财务报表,作为一个会计主体;再如,由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等,尽管不属于纳税主体,但属于会计主体,应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

2、持续经营假设

持续经营,是指会计主体的生产经营活动将无限期地继续下去,在可预见

的将来，不会倒闭及进行清算。会计准则规定：企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。这个前提下，会计便可认定企业拥有的资产将会在正常的经营过程中被合理的支配和耗用，企业债务也将在持续经营过程中得到有序的补偿。

税法虽然没有持续经营假设的规定，但《企业所得税法》规定“居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税”、“非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税”。这两款所得的计算，基本上是以持续经营为前提的。

税法的一些特殊规定，不以持续经营为前提：例如企业依法清算时，应当以清算期间作为一个纳税年度；企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起 60 日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴；企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。此时，应纳税额的计算，与持续经营假设相反。

3、会计分期与纳税年度

会计分期将企业持续的经营划分为一个个连续的、长短相同的期间，据以结算盈亏，按期编报财务会计报告，从而及时向各方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。纳税年度，是指企业所得税的计算起止日期。《企业所得税法》第五十三条规定：企业所得税按纳税年度计算。纳税年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足 12 个月的，应当以其实际经营期为一个纳税年度。企业依法清算时，应当以清算期间作为一个纳税年度。第五十四条规定：企业所得税分月或者分季预缴。

会计工作要求企业记账准确，会计资料真实、完整，同时内、外部审计都要承担一定的审计责任。而税法上要求纳税人在规定的期限内如实自主申报，税务机关及其税务人员依照税法规定对纳税人履行纳税义务情况进行监督检查。

4、货币计量

应纳税额的计算和企业的会计核算，都是以货币为基本计量单位。企业的

会计核算，一般以人民币为记账本位币，业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以选定其中一种货币为记账本位币，但是在计算缴纳企业所得税、编报财务会计报告时，都应当折算为人民币。

3.2.3 遵循原则的差异

由于会计准则与税法服务目的不同，基本假设不同，两者为实现各自目的所遵循的原则也必然存在差异。基本原则一方面决定了方法的选择，另一方面又是进行职业判断的重要依据，直接导致会计和税法对某些相同业务的处理方法和判断依据产生差别。一定程度上，税法也遵循会计核算的某些原则，但由于税法的法定原则、公平原则、经济效率原则和便利原则等，在诸如稳健或谨慎性原则等许多会计基本原则的使用中又有所背离。

为实现会计和税收目的而须遵循的基本原则很多，主要原则的对比。分析如下：

1、客观性原则与真实性原则的比较。客观性原则要求会计核算以实际发生的交易或事项为依据。税法与此相对应的要求是真实性原则，要求企业申报纳税的收入、费用等计税依据必须是真实可靠的。差别在于基于税收目的的有些实际发生的交易和事项，由于税法有特殊规定也要受到限制或特殊处理。例如，企业的研究开发费用，如果符合税法规定的条件，可以在企业所得税前加计扣除实际发生费用的 50%。再例如，企业实际发生的捐赠支出，会计上都要真实反映；而申报缴纳企业所得税时要区分是否是公益救济性质，并且有扣除比例的限制。因此，受法定性原则修正，客观性原则在税收中并未完全贯彻。

2、相关性原则比较。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，包括符合国家宏观经济管理的需要，满足有关各方面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营管理的需要。相关性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是满足征税目的。例如，企业申报扣除的费用必须是与应税收入相关，那些与免税收入直接相关的费用不得申报扣除。

3、谨慎性原则与据实扣除原则和确定性原则的比较。会计上的谨慎性是指

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。对于可能发生的损失和费用，应当加以合理估计。税法一般坚持在有关损失实际发生时再申报扣除，费用的金额必须能够准确确定。会计上根据谨慎原则提取各项资产减值或跌价准备，税法原则上都不承认，税法强调的是在有关资产真正发生永久或实质性损害时能得到即时处理。这样规定主要是方便税务管理，防止硬性规定减值比例的不公平以及由企业自行确定减值准备提取比例的不可控性。当然对金融保险等高风险行业有特殊例外。

4、权责发生制和配比原则的比较。会计核算的权责发生制原则要求凡是当期已经实现的收入和已经发生或应负担的费用，不论是否实际收到现金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。

会计核算时强调收入与费用的因果配比和时间配比。税法中对申报纳税也有类似要求。同时，基于不同时期企业享受的税收政策可能不同，因此，特别强调企业收入费用的确认时间不得提前或滞后。但是，为保证财政收入的均衡性和防止避税，税法也可能背离权责发生制或配比原则。例如在利息收入或支出方面，以及对广告支出的扣除时间规定等。

同时，基于对个人纳税能力的考虑，个人所得税一般较多选择收付实现制。例如，营业税对房地产开发企业的预收款征收。例如对跨纳税年度的长期合同（包括工程或劳务），会计上在不能准确应用权责发生制和配比原则时允许采取完成合同法，而税法一般只允许采取完工百分比法，不能准确运用以上两原则核算时，由主管税务机关根据历史情况或一定的计划指标确定纳税额等。

5、重要性原则与法定性原则的比较。会计上的重要性原则是指在选择会计方法和程序时，要考虑经济业务本身的性质和规模，根据特定的经济业务对经济决策影响的大小，来选择合适的会计方法和程序。税法中对任何事项的确认都必须依法行事，有据可依，不能估计。法定性原则要求纳税人在记录、计算和缴纳税款时，必须以法律为准绳，企业的税款计算正确与否、缴纳期限正确与否、纳税活动正确与否，均应以税法为判断标准。

6、实质重于形式原则应用的比较。会计准则中强调的实质重于形式原则是指，企业应当按照交易或者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。比如，以融资租赁方式租入的资产，虽然从法律形式来看承租企业并未拥有所有权，但是，从其经济实质判断，企业能够控制其创造未来的经济利益，所以，会计核算上将融资租赁方式租入资产视为自有资产。

税法在具体实施过程中也重视实质重于形式原则，尤其体现在西方国家反避税条款和企业改组等特殊税收法规中。但是税收的法定性原则要求，征税中采用实质重于形式原则必须以明确的税法条款规定为前提，明确界定经济实质，以免出现滥用的状况。我国目前的税法，在运用实质重于形式原则方面还有很大距离，许多过于依赖形式化条件的税法条款实际上背离了立法精神。例如在某些情况下，企业已经将所有权凭证或实物交付给买方，但商品在质量、品种、规格等方面不符合合同要求又未按保证条款及时弥补，或未完成售出商品的安装或检验工作（是销售合同的重要组成部分），就不能确认收入。而税法对销售收入确认的基本原则为在收讫销售款或取得销售额凭证的当天确认。由此可见，新准则对收入实现的确认注重商品所有权转移的“实质条件”，而税法侧重于货款的结算和发票的开具等“形式条件”。

第4章 会计准则与企业所得税法差异的协调

4.1 我国会计准则与企业所得税法差异协调的必要性

会计准则与税法目标的不同导致其基本前提、遵循原则、具体内容规定和操作方法的诸多差异，这给实务领域带来许多矛盾、困惑、繁琐和障碍，迫切要求解决差异引发的现实问题。

4.1.1 社会成本增加

按照现行的会计模式和税收征管体制的规定，企业会计必须依据其所执行的会计准则和会计制度进行日常核算，但申报缴纳税款时要根据企业所得税法要求将涉税项目的差异在相关的纳税申报表中进行调整，针对差异的处理并不改变账务处理过程和结果，则体现于账外调整。如果企业的涉税业务较多，二者差异过大，纳税调整项目过多，就会大大增加会计工作量和企业作为纳税人的纳税申报难度，企业纳税成本就会提高；相应的税务机关征管机构日常审核、稽查机构检查管理的难度也会增大，征税成本就会提高。根据税收的经济效率原则以及成本效益原则，如果征纳税双方遵从税法的成本过高，则对企业而言，经济活动受到干扰和阻碍，由此带来的经济收益必然减少，理论上企业会运用手段回避差异；对税收而言，征税成本加大意味着效率降低，税收监控失去应有的作用。因此，实务领域迫切要求采取积极措施实现二者的协调，这既有利于降低征纳税双方遵从税法的成本，减少各自资源消耗，又能提高企业会计和税务机构双方的工作效率。

4.1.2 税收流失

现行会计准则与企业所得税法在业务处理方面的不同规定，往往造成税收流失。现行税制设计更多的关注税收收入、宏观调控目标的实现，并以此作为评价税制、修正税制的依据，使税法留下了一些漏洞。现行会计准则更多关注提供真实公允的会计信息，未与税收法规主动协调，因此在制度层面上二者协

调性较差而且税法存在的一些漏洞，为纳税人缴纳税款增加了难度并提供了避税、偷逃税款的空间。在实务工作中产生两种对于税收收入不利的影响，一方面，人为操作空间的加大对纳税人的利益取向和行为选择产生影响，一些纳税人利用自己的信息优势和政策间的不协调，少纳税或者不纳税；另一方面，征税人员由于会计利润与应税所得之间差异的复杂性以及信息的不足，对纳税人的纳税资料很难控制和管理或由于对税收法规的把握不到位，或者由于个人利益的驱使，滥用税收权利，造成税款少征或不征。

4.1.3 造成财务虚假信息

会计准则与企业所得税法之间的差别会造成会计利润与应税所得的差异，而这种差异的客观存在，也会为企业操纵利润提供了空间。市场经济环境中，企业财务报告中会计利润对企业的股票价格、投资人的持股决策影响非常巨大。会计准则和企业所得税法的过度分离，使企业可以利用二者之间的差异和会计处理方法的可选择性进行人为操作，为企业增加利润的同时，不增加税收甚至少纳税，这为具有不良动机的经济主体创造了条件。企业为了让股东继续投资，让潜在投资者购买股票，对企业进行投资，就要想办法让企业利润增加，股价提升。当企业实际业绩不如意时，企业就可能采取弄虚作假、舞弊的措施。美国安然事件的原因之一就是虚报利润，而且随后的调查显示安然公司并没有为巨额的虚假利润支付相应的税款，像这种巨额的利润和微薄的所得税并存的情况，并不只出现在安然公司身上。

由此可见，我们有必要对我国会计准则与企业所得税法的差异进行协调，但必须要明确的是，两者的协调并不是简单的调和。应该根据我国的国情，社会发展水平决定采取何种协调措施，合理有效的消除两者差异。

4.2 对我国现阶段会计准则与企业所得税法差异协调的看法和建议

4.2.1 我国会计与税法关系模式的选择

从历史上看，我国的会计制度与税收制度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，产生了会计与税法的差异，并走上了逐步分离的道路。自从会税差异产生开始，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，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。

但是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。会计准则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。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。可以说，我国现有的法律环境不能支持实施会税统一的会计核算模式。

最后，我国的会计准则需要与国际会计准则接轨，2006年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 准则都是支持税会分离模式，这也是一种大势所趋。现在，欧盟已经承认中国企业会计准则与欧洲执行的国际会计准则等效，美国 FASB 也在与 IAS 进行协调趋同。看来，会计准则的国际统一是大势所趋。

但是，承认了税会分离模式的必然性和合理性，并不意味着要将会计准则与税法完全分离开来，正所谓过犹不及，“过度”分离的税会关系模式往往会给逃避税收留下巨大的空间。在 2002 年美国安然和世界通信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，并引发了全球经济界震荡的财务信用危机。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”分离的税会关系模式有一定关系。从我国目前的情况来说，既不能重新回到税会统一的老路上，又要在坚持我们选择的税会分离的道路上把握好适度分离的“度”。在我国会计制度和税收制度都亟待完善的情况下，应该积极地协调税会差异，恰当地处理会计制度与税法的关系，把握好适度分离的“度”，把差异控制在一个合理的、可操作的范围，才能解决税会差异对纳税和税收监管造成的影响。

从另外一个角度分析，我国会计准则与税法的差异虽然客观存在，但并非不可调和，事实上，在我国目前的现实情况下，税会差异具备可协调性，主要有以下原因：一是因为我国会计准则和税法均由国家统一制定，并强制执行。我国会计准则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分考虑会计与税收的属性，在各个具体方面进行协调。

二是因为会计准则与税法的协调符合我国当前的实际。日益扩大的会计准则与税法的差异，给会计人员的日常核算工作带来很大的困难。因此，从我国会计实际工作的现状出发，力求税法与会计准则充分协调，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。

4.2.2 会计准则与税法的差异协调的原则、建议

我国会计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，会产生较强的负面影响。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。

1、会计准则与税法差异协调的原则

(1) 系统性原则

会计准则与税法的协调是一个系统工程，必须对现行的会计体系和税法体

系进行全面的审视，对于相互不适应的方面，进行系统地分析研究，既要从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准则和税收法规时，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是执法者都难以适应。因此，无论是会计准则还是税法，在协调过程中，有必要进行修改时，应当十分慎重。要经过周密的调查、研究、论证，并选择适当的时机进行，以保证会计准则和税法的相对稳定性和严肃性。

（3）成本与效益原则

在对会计准则与税法进行协调时，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会计与税法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。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，而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，而导致企业会计核算过于灵活，忽视可能造成的大量避税和偷漏税款现象，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

确定会计准则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，大量的国有企业正在进行改制，逐步适应市场，私营和集体企业蓬勃发展，会计准则改革必须扩大企业理财自主权，同时又要保证会计信息质量，为投资者服务。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 的比重与发达国家相比较低，税收必须在保证财政收入、调节经济方面发挥巨大的作用。并且，我国会计人员和税务人员的素质不高。确定会计准则与税法的分离程度必须充分考虑这些因素，循序渐进，所有的政策法规制

定必须立足现实，具有可行性。

2、会计准则与税法差异协调的建议

在遵循上述原则的基础上，应积极采取一系列的具体措施对会计准则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，既从会计准则角度主动解决与税法的矛盾，又要从税法角度主动与会计准则相协调。

(1) 加强会计准则与税收法规制定者的合作

我国会计准则与税收法规制订分别属于财政部和国家税务总局，由于这两个政府部门的具体目标不同，各自制订的政策法规难免不出现冲突，但两个部门的根本目标是一致的，这就决定了企业会计准则与税收法规之间的一些差异可以通过二者的沟通来协调。在制度层面加强两个部门的沟通和配合，在法规出台前和执行过程中也要加强联系。这有助于会计准则与税收法规的协调，同时也是加强反避税立法建设,完善会计准则与税收法规的重要途径。

(2) 充分考虑两者对信息的相互需求

从宏观方面，应该加强制定会计准则和税法的管理层的合作，而从微观来讲，应该加强对两者信息需求的关注。特别是在我国市场经济尚不发达的情况下，两者都较大程度的承担着为宏观经济管理服务的职能，服务于经济建设。这就要求在会计准则和税法的修订完善过程中要充分考虑两者的信息支持作用。新企业会计准则就很好地体现了这一点，比如新的会计准则规定采用更为先进的债务法核算，并且披露更多与所得税相关的信息，这些都是有助于反映更多税务信息，有助于协调会计准则与税法差异的规定。

(2) 会计政策选择的协调

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。会计准则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，进而与会计准则产生矛盾，形成大量的纳税调整问题。有鉴于此，会计准则可以尽量缩小会计政策的选择范围、规范会计收益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。

（3）加强对企业会计和税务人员的业务培训

会计目标与税法目标的分离之所以在实务领域引起巨大反响，主要在于二者差异项目过多，在企业按企业所得税法要求做纳税调整时，会计与税务人员都必须熟练掌握和计算调整项目，不得有丝毫差错，由此产生的繁琐和障碍给会计和税务人员带来的烦恼。因此，要做好协调工作，应加强对企业会计和税务人员的岗位业务培训，使会计和税务人员都能切实掌握会计准则和税法的规定，明了二者的差异，加强对差异的处理能力，提高征纳税人员双方的岗位技能，从人员方面做好相应的协调工作。

（4）发布相关的纳税调整指南

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。因此，我国的相关管理部门在出台有关税收法律法规时，如可能涉及影响到企业会计核算时，应当及时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。当然这应该有相关会计部门积极参与和支持，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，减少操作难度，准确缴纳税款，都将是大有好处的。

4.2.3 会计准则与企业所得税法差异协调的具体举措

本文针对企业所得税法与会计准则存在的差异，提出了一些具体的建议措施，希望能够为两者的协调工作提供一些参考。

1、收入类

（1）收入确认范围差异的协调

由前文分析，收入口径差异主要体现在价外费用上。至于价外费用，笔者认为不应将这部分作为应税收入。因为尽管存在企业利用价外费用转移销售收入以逃避税款的倾向，但价外费用确实不属于企业销售产品的收入，不能因为为了保全税基而将不属于收入部分入应税所得，这样与企业所得税是对生产经营所得征税的宗旨相背离。至于将价外费用不纳入应税所得，为了防止税款流

失，税务部门可以加强税收监管等来应对。

(2) 折扣销售方式差异的协调

对于商品销售收入和提供劳务收入的处理，会计处理比较规范，企业所得税法规的处理可以借鉴会计处理方法。例如对于折扣销售的处理，企业所得税法可以借鉴会计处理原则，如果折扣额开具了符合税法的发票，按折扣后的销售额计算收入，不必规定必须在同一张发票上注明，当然前提是另开发票时能提供有效证据并一一对应。这样处理的结果避免增加企业纳税人不必要的负担。

(3) 视同销售差异协调

视同销售行为，应分情况进行处理。视同销售货物行为，货物的流向分为两部分，一是流向企业内部；二是流向企业外部。货物在企业内部进行流转的行为，企业所得税法可以借鉴会计准则的处理原则，不作为应纳税所得额。因为企业将自产商品用于在建工程、管理部门、职工福利，并未真正实现销售和现金流入，只是企业内部的流转。对于实物流出企业的视同销售货物行为，由于商品所有权已经转移，企业所得税从保全税收收入的角度出发应计入应纳税所得额，否则将存在制度真空，为纳税人偷逃税款提供可乘之机。

(4) 跨年度提供劳务收入差异协调

跨年度提供劳务收入差异主要表现在提供劳务交易的结果不能可靠估计的情形下，会计准则以已发生的成本预计是否能够得到补偿为标准来确认收入，而企业所得税仍以完工百分比法来确认计税收入。对于该差异，笔者认为，企业所得税法应该采取会计准则的规定。在劳务结果不能可靠估计的情形下，很可能意味着原来合同规定的合同总收入会发生变化，会计准则对劳务收入的确定贯彻了谨慎性原则，对防止企业虚夸收入起到了一定的作用。企业所得税法应在纳税人经济上确有所得的前提下征税，对纳税人不确定收入征税，尽管保证了国家的财政收入，但加重了企业的税收负担，不利于企业的发展，最终也会影响税收收入的实现。

2、资产类

(1) 融资租赁固定资产差异的协调

融资租入固定资产初始计量会计准则与企业所得税法产生的差异，主要体现在会计准则规定固定资产入账价值考虑了资金的时间价值，因此会计准则规

定的入账价值要小于所得税法规定的入账价值。会计准则与税法规定的固定资产的初始成本不一致，以后各期对固定资产计提折旧产生的差异都要进行纳税调整，其工作量相当大，同时该项差异对所得税收入影响不大，因为作为资金时间价值的融资费用分期计入财务费用，同样起到抵减各期收入的作用。因此，建议所得税法向会计准则靠拢，即以租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产计税基础。

（2）非货币性资产交换取得的资产的计量协调

非货币性资产交换取得的资产，会计准则依据非货币性资产交换是否具有商业实质分别采用公允价值模式和账面价值模式计量，而所得税法规定以公允价值为基础对换入的非货币性资产初始计量。会计上以“换出资产账面价值为基础确定换入资产成本”来遏制不法企业通过非货币性资产交换操纵利润行为的发生，而所得税以公允价值计量，并对公允价值与账面价值的差额计征所得税，这可能会导致一定程度的会计操纵行为，引起企业盈利的波动。因此，对于没有商业实质的非货币性资产交换，企业所得税法应以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本。

（3）资产计提减值准备差异协调

对于资产减值准备，会计准则与企业所得税法的差异主要体现在资产减值损失计入损益或在税前扣除的时间不同。会计上经过减值测试后，若可收回金额低于其账面价值就要计提资产减值准备；而税法上只有当资产减值实际发生时才允许在应纳税所得额中扣除。企业所得税法坚持资产损失在实际发生时处理是基于以下因素考虑的：一、企业各项资产减值准备的提取，是会计人员根据会计准则和自身职业判断进行的，不同企业提取的比例不同，虽然会计准则规定了各种资产提取减值准备的客观依据，但税务人员从企业外部很难判断会计人员提取减值准备的依据是否充分合理；二、由于市场复杂多变，所得税法难以对各种减值准备规定一个合理的提取比例。

尽管如此，但本文认为，企业所得税法应该有限度地允许企业计提资产减值准备。这是因为一方面市场经济充满风险，有些企业资产在资产负债表日发生减值是客观存在的事实，计提资产减值准备也是防范和规避风险的制度机制。如果企业所得税法有限度承认这些减值准备，则有利于增强企业基础，增加企

业市场竞争能力，增强企业创新能力。如果无视企业风险的存在而一味强调保证财政收入，将进一步降低企业抵御风险的能力，最终侵蚀税基。

3、成本费用类

(1) 公益性捐赠差异的协调

公益性捐赠支出的性质属于公共性财政支出，这些支出也主要用于希望工程等基础教育与民政救济，是纯公共物品，本应该由政府财政承担。现在企业承担了一部分政府的职责，实际上是向政府缴纳了这些公益性捐赠税。尽管企业出于一定的社会或市场动机，但这些行为是减轻政府负担的行为，只要规范运作应该加以鼓励。因此，应该取消公益性捐赠支出税前扣除限额，允许全额扣除。

(2) 借款费用资本化差异的协调

企业会计准则扩大了借款费用资本化资产的范围，除了原来的固定资产外，投资性房地产、存货、建造合同成本以及确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，均可以认定为符合资本化条件的资产。企业所得税法则将符合一定条件的固定资产、房地产和无形资产认定为符合资本化条件的资产。两者应该相互有选择地加以吸收，扩大允许资本化资产的范围，减少两者在资产初始计量上的差异，实现会计准则与企业所得税法相协调。另外，企业所得税法规定的：“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。”税法对借款费用停止资本化的时间确定在“有关资产交付使用时”，而会计准则确定停止资本化的时间在“有关资产达到预定可使用或者可销售状态时”。如果“预定可使用状态”与“交付使用”还有一个时间段，那么会计资本化金额与税法资本化金额是不同的，由此造成固定资产的会计成本与计税成本的差异将直接影响到会计折旧与税法折旧的差异。本人认为这类操作口径上的差异应当协调一致，企业所得税法应当尽量参照会计准则的相关规定，毕竟计算税款的基础数据是以会计为基础的。

(3) 按不同行业规定不同的税前扣除比例

在激烈的市场经济中，广告成为连接企业与市场的桥梁正在发挥越来越重要的作用。作为一种与生产经营直接相关的费用，允许在企业所得税前扣除是

合理的。但若不加以限制，日益增加的广告宣传费既会侵蚀税基，也会对企业生产经营产生不利的影响，因此发生的广告费、业务宣传费不允许全额扣除，必须确定一个合理的扣除比例。目前所得税法将所有行业的扣除比例确定为当年销售（营业）收入 15%，但不同行业竞争的激烈程度不同以及不同商品销售额的增长幅度与广告费投入的比例是不同的，不同行业的广告费支出会有很大的差别，因此应该改变目前扣除比例一刀切地做法，区分不同行业、不同产品、使广告宣传费的列支比例趋于合理，协调两者之间的差异。

企业发生的业务招待费也存在同样的状况，企业所得税法规定，企业所发生的业务招待费支出需按照发生额的 60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入 5‰部分。对不同类型的企业规定相同的比例，会造成扣除限额部分企业不够用、部分企业用不完的局面。企业由于所处的行业不同、环境不同，业务招待费的支出也千差万别，企业所得税法不能单纯的以利于操作而采取一刀切的办法，而应该加深对不同行业的了解和研究，制定合理有差别的扣除标准。

除上文列举的会计准则与企业所得税法差异协调的具体措施，两者之间还存在着一些差异需要协调。例如会计准则中的“公允价值”与税法中的“公允价值”是同一概念；会计准则所称的“股利”到税法里就变成了“股息、红利”等等。由于时间所限，本文不做详尽研究。

结 论

本文旨在全面系统地对我国现行会计准则与企业所得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。

本文的主要结论有：第一，随着会计准则与税法的不断改革，我国会计与税法之间的差异出现了新的变化；第二，两者差异存在必然性，差异的产生有其理论根源和现实原因；第三，会计准则与企业所得税法的差异给经济发展造成一定的影响，因此有必要对二者进行协调；第四，会计准则与企业所得税法的差异协调要遵循一定的原则，更需要双方的沟通和努力。

我国当前的会计准则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准则与税法进行完善与优化，如何对会计准则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，希望本文能为今后的研究提供一些参考。

由于研究时间有限，对新准则的理解和把握可能有不当之处，还请各位老师多多指正。另外加之我国企业所得税法内容繁多，本文未能全面的陈述和研究两者存在的差异，除去本文所提到的一些主要差异，还存在部分内容有待进一步研究。

参考文献

- [1] 中华人民共和国财政部. 企业会计准则[M]. 经济科学出版社, 2006
- [2] 中华人民共和国财政部. 企业会计准则—应用指南[M]. 经济科学出版社, 2006
- [3] 中华人民共和国人民代表大会. 中华人民共和国企业所得税法[M]. 中国法制出版社, 2007
- [4] 中国注册会计师协会. 税法[M]. 经济科学出版社, 2008
- [5] 中国注册会计师协会. 会计[M]. 经济科学出版社, 2008
- [6] 张炜主编. 新会计准则和现行税法差异比较及应用[M]. 中国财政经济出版社, 2007
- [7] 蔡昌著. 新会计准则与纳税筹划[M]. 东方出版社, 2006
- [8] 于长春著. 税务会计研究[M]. 东北财经大学出版社, 2001
- [9] 于长春, 宗文龙. 新所得税会计准则对企业所得税会计处理的影响[J]. 税务与会计, 2005(12)
- [10] 于长春. 新会计准则对所得税会计的改革[J]. 调查研究, 2006(12)
- [11] 王茹. 简谈会计与税法的差异与协调[J]. 经济师, 2006(1)
- [12] 陈国辉. 会计理论研究[M]. 大连财经出版社, 2001
- [13] 盖地. 税务会计(第三版) [M]. 立信会计出版社, 2005
- [14] 张锐刚. 所得税会计制度的国际比较[J]. 天津财会, 2005(6)
- [15] 徐梅, 郑海东. 对新所得税会计准则的几点看法[J]. 涉外会计, 2006(4)
- [16] 吴革著. 国际会计[M]. 对外经济贸易大学出版社, 2005
- [17] 刘慧凤, 盖地著. 所得税会计准则国际化: 国际进展与中国抉择[J]. 经济与管理研究, 2006
- [18] 金鑫. 试论所得税会计新旧准则差异[J]. 黄山学院学报, 2006
- [19] 王华明. 论我国税务会计与财务会的适度分离[J]. 税务研究.2004, 11.
- [20] 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)
- [21] 沈玉平. 税收法规与会计制度的趋同性[J]. 税务研究, 2004(1)
- [22] 申嫦娥. 发达国家税会模式对我国的借鉴[J]. 财会月刊, 2001(2)
- [23] 楼继伟. 中国企业会计准则建设的可贵实践和崭新突破[J]. 会计研究, 2006(2)

- [24] 陈萍. 会计准则制定的制度博弈思考[J]. 财经理论与实践, 2006(03)
- [25] 潘龙萍. 我国会计目标的现实选择[J]. 中国农业会计, 2006(03)
- [26] Robert Keyes. Accounting for income taxes[J]. Australia CPA, Apr 2000
- [27] Aaron schall. FAS 109. A primer for non-accountants[J]. Tax Executive, sep 2000
- [28] H.Lincon Hutchins. Treatment of the Tax Account[J]. Journal Accountancy, Apr 1990
- [29] Steven Howard Smith. TAX ACCOUNTING CHOICE:THE COSTS OF CORPORATE TAX AGGRESSIVENESS[J]. Arizona State University, 2000.
- [30] IASC. International Accounting Standards 2000[S]. 2000

后 记

时光荏苒，三年的研究生生活即将结束，在论文完成之际，向曾经帮助过我的老师、同学、朋友表示我诚挚的谢意。

感谢我的导师于长春教授，在论文的选题、研究方向的确定、论文的整体构架乃至细节等诸方面所做出的悉心指导。本论文的进展和最终完成，都凝结了师长的心血。与师长的多次接触中，深深的被其具备的渊博的知识、严谨的治学态度所折服，他平易近人、谦和待人，多次悉心指点使我茅塞顿开，找到了本篇论文的正确方向。

我在长春税务学院的成长历程同会计系和研究生部的各位老师是分不开的。他们不仅传授给我们了会计学理论的各种知识，还在生活中给予我们尽可能多的帮助。在各位师长的悉心教诲下，我的学习能力和专业水平都有了长足的进步。恕我不一一列出他们的名字，我在此向他们表示深深的谢意。

感谢财政科学研究所的王建新教授给我提供了宝贵的实习机会，实习期间我所参与的工作和获得的宝贵经验，让我终身受益。感谢河北大厂地税局对我学业的支持，感谢李和海局长、冯春红局长、李队长、刘铁夫所给予的关怀和帮助。

感谢我的同室好友李乐、宫景玉、于敬伟给予的关心和帮助，一个宿舍一个家，这里充满了家庭的温暖，我们即将毕业，而这份感情将永远留在我的心底。感谢共同学习生活的高翔、常宇、李东杰、周严元等所有同窗好友，我对这个和谐的大家庭充满留恋。

感谢我的妻子刘佳璇在生活中对我的关爱和支持，在论文撰写过程中给予我的帮助和辛苦付出。

感谢父母对我多年辛勤的培养和我学业的支持，你们辛苦了。

再次感谢所有帮助过我的老师、同学、朋友，在此祝他们身体健康，工作顺利。

刘备华 2009年5月于北京

作者在读期间科研成果简介

- 1、刘备华，于长春：“汽车产业税费改革浅析”，《中国总会计师》2009年5月号；
- 2、王建新主编，刘备华等编委：《建筑及房地产企业会计核算操作指引》，立信会计出版社，2009年2月第一版。