



Xin ZhiduKuangji Xia
Kuaji yu Shuishou Chayi Yanjiu

张陶勇◎著

新制度框架下 会计与税收差异研究

会计和税收作为经济体系中的不同分支，
两者之间的差异在不同的制度环境下呈现出不同的具体形态。

“国际趋同”的会计准则与“合二为一”
的所得税法使得会计与税收差异发生了实质性变化：

由“收入／费用观”下的利润表差异扩展为

“资产／负债观”下的资产负债表差异。

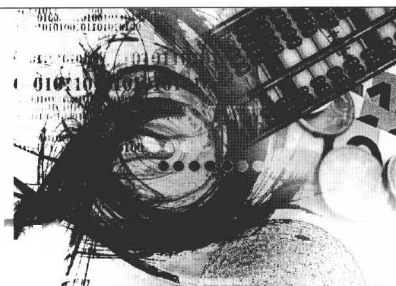
西南财经大学出版社





Xin Zhidu Kuangji Xia
Kuaiji yu Shuishou Chayi Yanjiu

新制度框架下 会计与税收差异研究



会计和税收作为经济体系中的不同分支，
两者之间的差异在不同的制度环境下呈现出不同的具体形态。
“国际趋同”的会计准则与“合二为一”
的所得税法使得会计与税收差异发生了实质性变化：
由“收入／费用观”下的利润表差异扩展为
“资产／负债观”下的资产负债表差异。

张陶勇◎著



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

新制度框架下会计与税收差异研究/张陶勇著. —成都:西南财经大学出版社,2010.1

ISBN 978-7-81138-619-6

I. ①新… II. ①张… III. ①会计—研究—中国②税收管理—研究—中国 IV. ①F23②F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 004540 号

新制度框架下会计与税收差异研究

张陶勇 著

责任编辑:植 苗

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookej.com
电子邮件	bookej@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	148mm×210mm
印 张	10.125
字 数	265 千字
版 次	2010 年 1 月第 1 版
印 次	2010 年 1 月第 1 次印刷
印 数	1—1000 册
书 号	ISBN 978-7-81138-619-6
定 价	28.80 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

前 言

会计和税收都属于历史和经济的范畴。在现代市场经济条件下,会计和税收存在紧密联系,会计立足于微观企业但与整个社会经济运行相连,而税收则基于国家宏观经济调控的需要而对具体的企业实施征收管理。尽管会计和税收之间互相促进、联系紧密,但从总体上看,两者又在按照各自的方向独立发展。会计与税收不同的职能和学科属性决定了会计与税收在其制度设计过程中遵循不同的目标、处理原则以及业务规范,会计和税收之间的差异客观存在。

当前,我国的会计和税收领域发生了重大变革。2007年1月1日在上市公司范围内率先实行的《企业会计准则》已实现国际趋同,其一大亮点是导入了一整套收监观”,财务会计的重心由利润表转向资产负债表。到2010年12月31日,所有大中型企业将全面实行《企业会计准则》。与此同时,长期分离的内资、外资企业所得税也得以统一,所有中国境内的居民企业都已于2008年1月1日起开始执行《中华人民共和国企业所得税法》。“国际趋同”的《企业会计准则》与“合二为一”的《中华人民共和国企业所得税法》使得会计与税收差异的制度基础发生改变。在这一新制度框架下,会计与税收差异由单一的利润表差异扩展为分别基于利润表和资产负债表的双向差异。厘清会计与税收差异,将会为企业正确计算缴纳所得税提供数据支持,同时,也为会计上递延所得税资产和递延所得税负债的确认与计量提供依据。

本书以《企业会计准则》和《中华人民共和国企业所得税法》及相关配套法规为依据,以利润表差异和资产负债表差异为主线,全面细致地分析研究会计与税收差异的纳税调整及所

得税处理问题。基于利润表的会计与税收差异表现为会计收入与应税收入、会计费用与应税费用之间的差异，具体分为由于确认口径不同而形成的永久性差异和由于确认时间不同而形成的时间性差异；基于资产负债表的会计与税收差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异，按照其对未来期间应纳税所得额的影响可分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。从利润表角度分析会计与税收差异是企业所得税纳税调整的基础；而从资产负债表角度分析会计与税收差异则为递延所得税资产、递延所得税负债和所得税费用的确认和计量提供依据。此外，考虑到债务重组、非货币性资产交换、租赁等交易的特殊性，本书单设一章对其会计与税收差异问题进行探讨。

会计与税收差异离不开一定的制度基础，虽然《企业会计准则》和《中华人民共和国企业所得税法》将在今后一段时间内保持相对稳定，但是，制度的补充、修订和完善将永无止境。本书力求理论联系实际，所涉及的会计规范和税收规范均以最新颁布的文件为依据（见参考文献），读者应适时关注会计准则和税收法规的动态变化，做到与时俱进。

鉴于本人水平有限，书中难免存在一些疏漏或错误，敬请读者批评指正。

作者

2009年6月

目录

第一章 会计与税收差异概述·····1

- 1.1 会计与税收的基本关系·····1
- 1.2 会计与税收差异的产生根源·····4
- 1.3 会计目标与税收目标的差异·····6
- 1.4 会计原则与税收原则的差异·····7
 - 1.4.1 权责发生制原则·····8
 - 1.4.2 可靠性原则·····9
 - 1.4.3 相关性原则·····11
 - 1.4.4 实质重于形式原则·····12
 - 1.4.5 重要性原则·····13
 - 1.4.6 谨慎性原则·····14

第二章 会计与税收差异的基本问题·····15

- 2.1 会计收益与应税收益·····15
 - 2.1.1 会计收益·····15
 - 2.1.2 应税收益·····17
- 2.2 “收入/费用观”的会计与税收差异·····18
 - 2.2.1 永久性差异·····18
 - 2.2.2 时间性差异·····20
- 2.3 “资产/负债观”的会计与税收差异·····22
 - 2.3.1 资产、负债初始确认形成的暂时性差异·····23
 - 2.3.2 资产、负债再确认导致的暂时性差异·····25

2.4	会计与税收差异的处理方法	28
2.4.1	基于“收入/费用观”的利润表债务法	28
2.4.2	基于“资产/负债观”的资产负债表债务法	30
2.4.3	利润表债务法和资产负债表债务法的比较与分析	31

第三章 收入与利得的会税差异及纳税调整.....41

3.1	概念辨析	41
3.2	收入的会税差异及纳税调整	43
3.2.1	销售商品收入	43
3.2.2	提供劳务收入	62
3.2.3	让渡资产使用权收入	70
3.2.4	建造合同收入	72
3.3	利得的会税差异及纳税调整	79
3.3.1	投资收益	79
3.3.2	公允价值变动收益	97
3.3.3	营业外收入	101

第四章 费用与损失的会税差异及纳税调整.....110

4.1	概念辨析	110
4.2	费用的会税差异及纳税调整	112
4.2.1	营业成本	113
4.2.2	营业税金及附加	114
4.2.3	期间费用	115
4.3	损失的会税差异及纳税调整	135
4.3.1	资产减值损失	135
4.3.2	营业外支出	137

第五章 资产的会税差异及其处理·····143

- 5.1 流动资产的会税差异及其处理·····143
 - 5.1.1 交易性金融资产·····143
 - 5.1.2 应收款项·····150
 - 5.1.3 存货·····155
- 5.2 非流动资产的会税差异及其处理·····160
 - 5.2.1 持有至到期投资·····160
 - 5.2.2 可供出售金融资产·····165
 - 5.2.3 长期股权投资·····172
 - 5.2.4 固定资产·····184
 - 5.2.5 无形资产·····194
 - 5.2.6 投资性房地产·····201

第六章 负债的会税差异及其处理·····211

- 6.1 流动负债的会税差异及其处理·····211
 - 6.1.1 应付职工薪酬·····211
 - 6.1.2 其他流动负债·····219
- 6.2 非流动负债的会税差异及其处理·····224
 - 6.2.1 预计负债·····224
 - 6.2.2 其他非流动负债·····228

第七章 特殊交易的会税差异及其处理·····232

- 7.1 债务重组的会税差异及其处理·····232
 - 7.1.1 债务重组的会税差异·····232
 - 7.1.2 债务重组的会计与税务处理·····236
- 7.2 非货币性资产交换的会税差异及其处理·····252
 - 7.2.1 非货币性资产交换的会税差异·····252
 - 7.2.2 非货币性资产交换的会计与税务处理·····259

7.3 租赁的会税差异及其处理·····	270
7.3.1 租赁的会税差异·····	270
7.3.2 租赁的会计与税务处理·····	280

参考文献·····	313
-----------	-----

第一章 会计与税收差异概述

1.1 会计与税收的基本关系

在人类历史上,会计与税收属于两个独立的经济领域。早期的会计理论尚未成熟,会计处理方法也不规范,政府在制定税法时,并未意识到会计信息的作用。因此,早期的会计与所得税相对独立,两者之间并未形成有机联系。股份有限公司的出现和20世纪初诞生于英国的现代所得税,使得会计与所得税的关系日益密切并互相促进、互相影响。盖地(2006)指出,现代所得税的发展,是在借鉴会计理论中的一些基本概念、原则、方法的基础上才得以发展成现在的形式的。现代所得税以会计理论为基础,对会计收益加以调整,使其成为应纳税所得额。这样,一方面简化了计算程序,便于操作和推广;另一方面也使所得税理论随会计理论的发展而发展,现代会计理论成为现代所得税的重要理论基础。邓力平(2004)将现代会计与税收归纳为“一个基本关系”与“一个辩证观”。一个基本关系指的是,会计是税收的微观基础,税收从法律与制度层面影响会计发展;一个辩证观指的是,在现代市场经济条件下,税收与会计既具有内在的一致性,又由于两者在目标与原则上存在着不同而出现差异,存在着分离的趋向。

改革开放以前,我国经济的运行方式主要是通过指令性计划实现资源的配置和社会总产品的分配。财务制度通过规定资金投入、资产计价、成本补偿、收益确定、利润分配、基金形

成等标准，成为补偿基金、消费基金和发展基金分割的直接依据。国家税收以财务制度为基础，财务制度所划定的补偿标准和收益确认标准是确定税基的依据；而会计制度则是根据财务制度和税法所规定的分配标准规范企业的会计科目、报告格式及其反映和核算的内容。从本质上说，当时的会计制度只是簿记制度，事实上是一种会税统一模式。我国于1993年颁布实施了《企业会计准则》、《企业财务通则》及与之配套的分行业会计制度和财务制度（以下简称“两则两制”），会计改革正式拉开帷幕。1994年1月1日施行的企业所得税暂行条例及实施细则，统一了我国内资企业所得税制，与外商投资企业和外国企业所得税法并行（以下简称“两法”）。“两则两制”和“两法”的实施使我国的会计政策与税收政策首次出现了较为明显的差异。自1997年以来，我国已陆续出台了各项具体企业会计准则和会计制度。与此同时，税法也在不断地完善之中，尤其是2000年开始施行的《企业所得税税前扣除办法》，标志着我国独立的税务会计已具雏形。在新的会计准则（制度）和税收法规中，均体现了会计和税收各自相对的独立性和适当分离的原则。“由于会计与税收的目的存在不同程度的差异，必然会导致会计准则（制度）与税法不一致的情况，这也是国际惯例。我国也将采用国际通行的做法，会计核算制度规定的会计要素确认计量标准与税法不一致时，采取纳税调整的方法进行处理。”^①“我们一贯主张企业会计制度应当与税收制度相互分离，因为两者属于两个体系……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，必须遵循会计与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相协调的，

① 冯淑萍．关于建立国家统一会计核算制度的若干问题．会计研究，2001（1）：9-13．

应按会计制度进行核算，纳税时再作调整。”^①至此，我国会计准则与税收法规相分离的趋势已经基本确立。

2006年2月15日，财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则在内的企业会计准则体系，这标志着中国与国际财务报告准则趋同的企业会计准则体系正式建立。2007年3月16日十届人大第五次会议正式通过了《中华人民共和国企业所得税法》（下称《企业所得税法》），新税法按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革原则，统一了内、外资企业所得税，为各类企业创造了一个公平竞争的税收法制环境。会计是税收的微观基础，应税收益（应纳税所得额）的计算离不开会计收益。新准则的一大亮点是导入了“全面收益观”，财务会计的重心由利润表转向资产负债表；新税法中第21条也明确规定：“在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算”。“国际趋同”的新准则与“合二为一”的新税法使得会计与税收差异发生了实质性变化：由以往基于利润表的“会计收益与应税收益之间的差异”扩展为基于资产负债表的“资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异”。

总之，会计立足于微观层次而又影响到宏观领域，税收则立足于宏观层次而作用于微观领域；会计直接面向企业但也与整个社会经济运行相连，而税收则首先基于国家宏观经济调控的需要而对具体的企业实施征收管理。尽管会计和税收之间互相促进，联系紧密。但从总体上看，两者又在按照各自的方向独立发展，会计与税收不同的职能和学科属性决定了会计与税收在其制度设计过程中遵循不同的目标、处理原则以及业务规范。会计与税收及其制度规范的关系，如图1-1所示。

^① 刘玉廷. 企业会计制度的中国特色及与国际惯例的协调. 会计研究, 2001(1): 3-8.

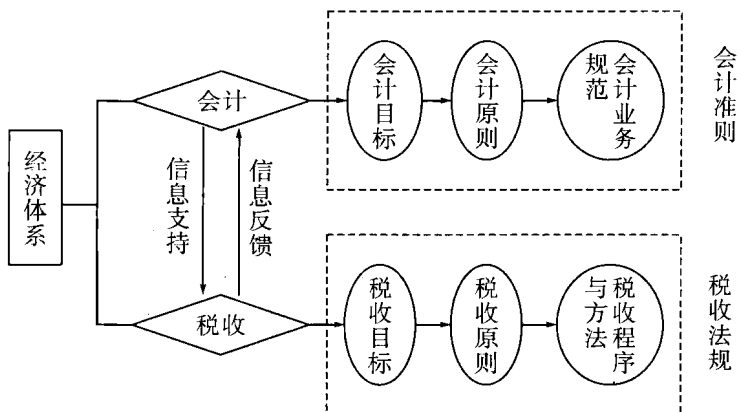


图 1-1 会计与税收及其制度规范的关系

1.2 会计与税收差异的产生根源

会计与税收的差异直接表现为会计准则与税收法规之间的差异。会计准则是会计人员执行会计活动所应遵循的规范和标准，以真实反映有助于投资人为代表的利益相关者做出正确决策的会计信息为使命；税收法规是调整政府与纳税人之间在征税过程中形成的社会关系的法律规范，以规范税款征收和缴纳的真实流量为主线。投资人和政府的定位和使命的差异直接导致了会计与税收之间的差异，具体表现在以下几个方面：

第一，投资人取得投资回报是有偿的，而政府征税是无偿的。政府征税的无偿性，决定政府无资本补偿的后顾之忧，进一步引申，就是无成本补偿之忧。政府更关心企业收入的一方面，包括流转收入和利润，这种关心表现为收入能否提前实现和实现多少；另一方面，政府对成本往往采取相反的态度，即限制成本包括流转成本和各种费用。政府不仅限制成本的范围

和标准，而且限制实现的时间。与此不同，投资人取得投资回报是有偿的，必然存在资本补偿或投资收回之忧，进一步引申，就是投资人必须通过成本方式实现资本保全。所以，投资人首先关心的是成本补偿，这种关心表现在投资人往往从谨慎的原则出发多估和预估成本；相反，投资人对收入则采取与成本相反的态度，即少估和推迟确认收入。投资人这种做法，不仅充分保全了资本，也有助于防范潜在风险，减少或推迟税赋。

第二，投资人取得投资回报是市场营运之客观结果，而政府征税是强制的。政府征税的强制性意味着这样的事实：当政府需要更多的收入以支持其支出时，可以通过法律手段使税收法规更适合于提前和多取得应税收入，或推迟和少确认应税费用。而投资人不能对市场进行强制，其取得的投资回报是通过经营者或自身的市场运作达成的，他们从市场竞争中实际得到的收入份额是客观的，不论会计准则采取何种收入的确认和计量方式，也不会改变这一份额。既然如此，投资人只能趋于客观，使会计真实反映收入，并清晰地界定收入中用于成本补偿部分，否则可能导致资本难以得到保全，存在潜亏风险。

第三，投资人取得的投资回报因市场变动而不稳定，而政府税收需要稳定。政府税收稳定之基础是税源稳定、应税收入及应税费用的确认和计量的方法稳定、税率稳定、征税时间稳定等。显然，税源是由企业的经营收入决定的，它取决于市场状况，由于市场的自由竞争性和周期波动性，任何企业的收入和相应的成本不可能一成不变，结果政府征税的税源也是不稳定的。而对于不稳定的税源，政府要使之稳定化，可行之道是尽可能早地实现税收收入。既然不能让企业无端虚列收入和成本，为了尽早取得税收收入，那只能是把那些尚不能完全确认的收入和成本按照收入预计和成本不预计的方式进行确认和计量。投资人与政府不同，他不可能通过会计确认和计量的方法使其投资回报稳定，他的收入最终取决于市场状况和经营水平。由于市场的自由竞争性和周期波动性，投资人面临着投资风险，

这不仅使出资人投资报酬不稳定还有可能得不到投资报酬，甚至可能亏损或丧失全部投资。正是由于这种不稳定性和风险存在，导致出资人要求在会计上采取谨慎原则，即提前预计费用和损失而不预计收入，从而使企业存量资产中保有潜在利润而不是潜在损失。

第四，投资人投资及其运营是个别的、独立的，而政府征税是统一的。政府以国家代表的角色行事，在税收政策上必然全国统一或基本统一，并在税法中以法的形式统一规定。而由于投资人的投资及运营是个别的独立的，以至不同企业的经营环境、经营对象、经营方式和管理组织等均不相同。为了客观地揭示其经营业绩，各企业所选择的的会计要素的确认和计量方法也可能存在差异。为了协调矛盾，维护税收的统一，政府会要求企业会计活动要依法进行，首先就要满足税法对会计的要求，同时要符合公允的会计准则要求。如果两者对会计处理的规范不一致，企业日常会计核算应按照会计法规的有关规定进行，但定期要依照税法规定对日常核算资料作出调整，使之符合税法的统一要求。

第五，投资人取得投资报酬只是微观行为，而政府征税具有宏观性。从宏观管理角度出发，政府调整税收法规具有主观性倾向，如为鼓励和抑制某些企业或行业的发展；而投资人出于会计信息有用性方面的考虑将严守客观反映的原则。正因为政府征税和投资人取得投资报酬的行为不同，从而决定了会计与税收差异存在的必然性。

1.3 会计目标与税收目标的差异

会计目标是沟通会计系统与会计环境的桥梁，是连接会计理论与会计实践的纽带。决策有用观和受托责任观是会计目标的主流观点。美国财务会计准则委员会（FASB）发布的财务会

计概念公告第1号(SFAS 1)提出:“编制财务报告应为现在的和潜在的投资者、信贷者以及其他用户,提供有用的信息,以便作出合理的投资、信贷和类似的决策。”国际会计准则理事会会在《编报财务报表的框架》中也提出:“财务报表的目标,是提供在经济决策中有助于一系列使用者的关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的信息。……财务报表还反映了企业管理层对交托给它的资源的经管责任或受托责任。”我国2006年修订后的基本准则也采用了类似的规定,即财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计使用者做出经济决策。从理论上讲,我国的会计目标兼具受托责任观和决策有用观。但是,我国会计目标将受托责任观放在第一位,强调会计信息的可靠性,与国际上普遍强调会计信息的相关性有一定差别。

税收的目标是通过促使纳税人正确计算应纳税额,正确履行纳税义务,从而及时、足额地征税,达到组织财政收入、宏观调控经济、维护经济秩序、保护国家和全体纳税人的共同利益的目标。为了实现这一目标,国家必须以法律的形式规定政府的征税行为和纳税人的纳税行为,税收法规比会计准则更具刚性,在处理方法和程序上强调统一性,很少给纳税人自我选择的特权。

会计目标和税收目标的差异,从根本上而言是由投资人和政府的行为差异所决定的。会计和税收目标定位的不同,直接导致了会计准则与税收法规之间的矛盾和差异。

1.4 会计原则与税收原则的差异

由于会计目标与税收目标的不同,导致两者为实现各自目标所遵循的原则也存在较大差异。我国新准则将权益发生制原

则作为会计基础；同时规定了会计信息质量要求，具体包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。企业所得税法虽然没有从形式上提出企业所得税的税收原则，但税收原则的思想、具体内容和要求在具体条款之中仍得以反映。会计原则与税收原则的差异主要体现在以下方面：

1.4.1 权责发生制原则

《企业会计准则——基本准则》第9条规定：“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。即凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。”与权责发生制相对应的是收付实现制，后者是行政单位会计所采用的会计基础，它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用的依据；事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外，其他业务也采用收付实现制；而企业会计则统一要求以权责发生制为会计基础。

我国《企业所得税法》没有专门条款规定应纳税所得额的计算以权责发生制为基础，这是因为应纳税所得额的计算，在一定的特殊条件下，个别条款或规定是以收付实现制为基础的。《企业所得税法实施条例》第9条规定：“企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”由此可见，所得税法中采用的是一种修正的权责发生制。

税法之所以采用修正的权责发生制原则，主要是出于两个方面的考虑：①纳税人的真实现金流；②税收保全和反避税。首先，从现金流方面看，企业各期所缴纳的所得税是真实的现