

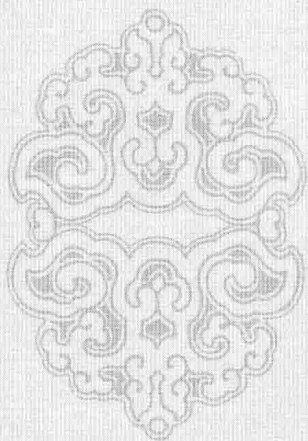
会计与税法差异分析

刘彩霞 汤玉梅/主 编
宋 燕 张 娟 邓 晴/副主编



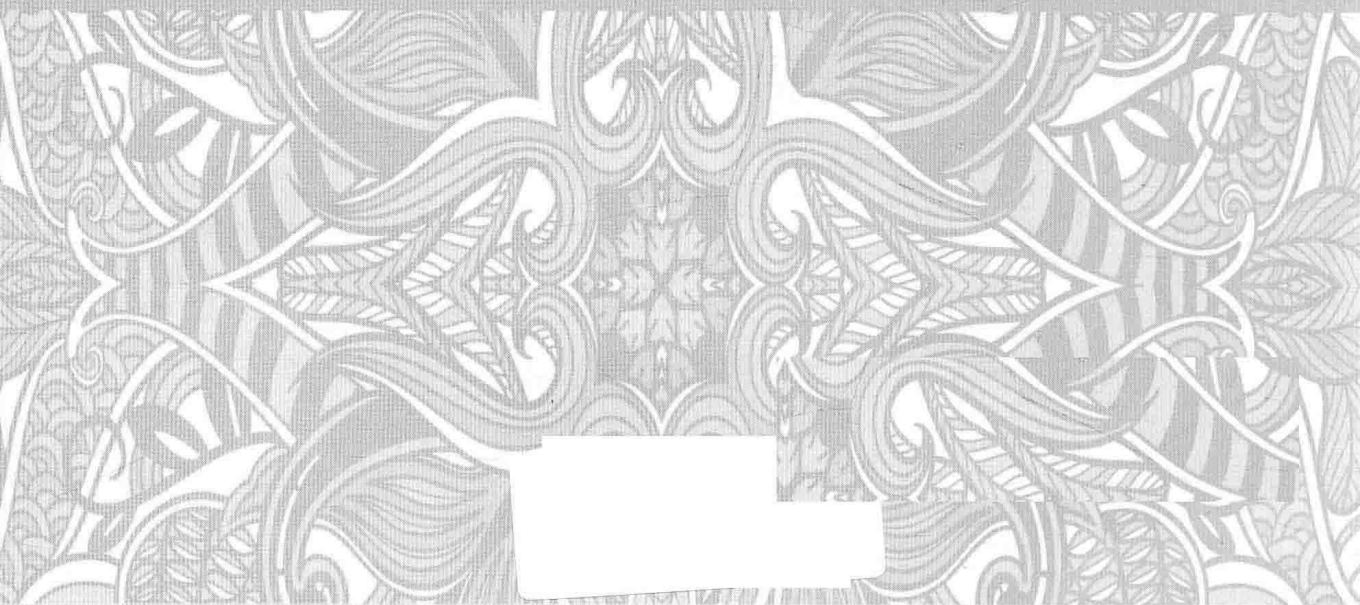
FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

全国百佳图书出版单位



会计与税法差异分析

刘彩霞 汤玉梅/主 编
宋 燕 张 娟 邓 晴/副主编



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

会计与税法差异分析 / 刘彩霞, 汤玉梅主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2017.2

ISBN 978-7-5654-2648-3

I. 会… II. ①刘… ②汤… III. ①会计准则-研究-中国 ②税法-研究-中国 IV. ①F233.2 ②D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 008582 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 389 千字 印张: 16.5 插页: 1

2017 年 2 月第 1 版

2017 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑: 张旭凤 周 欢

责任校对: 思 齐

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 36.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

前言

2007年1月1日起,新的企业会计准则体系施行,这标志着我国会计准则逐渐与国际会计准则趋同,会计制度建设迈上了一个新的台阶。2008年1月1日起,新的企业所得税法在我国内、外资企业范围内施行,这标志着我国长达20多年的企业所得税“分制”时代宣告落幕。为进一步完善税制,积极应对中国经济的发展,2016年5月1日起,我国全面推进“营改增”。由于税法与会计准则所规范的对象和目标不同,两者对同一经济事项的处理必然存在差异。我国采取了国际通行的做法,即财税适度分离。如何辨别、协调这种固有的差异就成为每个财税工作者必备的专业能力。

为了让读者能更好地将会计与税法结合起来,提高会计与税法差异的辨析、应用能力,本书将近年的新税法与新会计准则加以比较,详细阐述了两者在实务应用中的差异,提出了具体的协调措施及解决办法。

本书具有以下特点:

1.注重实用。

以企业所得税年度纳税申报表为总体框架,根据最新企业会计准则、企业所得税法以及增值税、消费税暂行条例编写,内容丰富,注重实务应用。

2.图例结合。

本书在对税务处理与会计处理方法进行比较时,运用了大量的图表和案例,形式简洁,容易记忆,便于理解和活学活用。

3.取舍得当。

本书突出收入、成本费用、资产等最基本的差异分析,对企业不常见的特殊业务的差异选取了个别业务进行分析,使读者有针对性地学习,节约时间,提高效率。

本书既可作为高等职业学院、高等本科院校财经类专业的教学用书,也可作为企业财务人员、税务工作人员培训或自学用书。本书以2016年12月前颁布实施的我国税收法律、法规及企业会计准则为依据进行编写,若之后有调整或变化,应以新规定为准。

本书由注册会计师、注册税务师刘彩霞教授,注册税务师汤玉梅任主编,注册税务师宋燕、张娟、邓晴任副主编。刘彩霞、李薇编写了第一章,彭晖、罗旋编写了第二章,汤玉梅、胡蝶编写了第三章,丁婷玉、文丹编写了第四章,张娟、沈颖喆编写了第五章,宋

燕、黄喆编写了第六章。全书由汤玉梅统稿，刘彩霞、邓晴审稿。

由于编者水平有限，书中不妥之处在所难免，恳请读者在使用中提出宝贵意见和建议（联系邮箱：lcxwdd@126.com），以便修订时改进。

编 者

2016年12月

目录

第一章 会计准则与税法差异概述/1

- 第一节 会计法规体系/1
- 第二节 税法体系/2
- 第三节 会计准则与税法差异概述/3
- 第四节 会计准则与税法差异处理的原则和方法/8

第二章 所得税会计/10

- 第一节 所得税会计概述/10
- 第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异/12
- 第三节 递延所得税负债及递延所得税资产/25
- 第四节 所得税费用的确认和计量/31

第三章 收入准则与税法差异分析/39

- 第一节 收入准则与税法差异概述/39
- 第二节 销售商品收入准则与税法差异分析/41
- 第三节 提供劳务收入准则与税法差异分析/53
- 第四节 让渡资产使用权收入准则与税法差异分析/56
- 第五节 建造合同收入准则与税法差异分析/61
- 第六节 其他收益准则与税法差异分析/67

第四章 成本费用准则与税法差异分析/80

- 第一节 成本费用准则与税法差异概述/80
- 第二节 职工薪酬准则与税法差异分析/84
- 第三节 借款费用准则与税法差异分析/100
- 第四节 管理费用准则与税法差异分析/104
- 第五节 销售费用准则与税法差异分析/105
- 第六节 其他费用准则与税法差异分析/107

第五章 资产准则与税法差异分析/114

- 第一节 资产准则与税法差异概述/114
- 第二节 存货准则与税法差异分析/115
- 第三节 金融资产准则与税法差异分析/123
- 第四节 长期股权投资准则与税法差异分析/134
- 第五节 固定资产准则与税法差异分析/146
- 第六节 无形资产准则与税法差异分析/162
- 第七节 投资性房地产准则与税法差异分析/173

第六章 其他特殊业务准则与税法差异分析/187

- 第一节 非货币性资产交换准则与税法差异分析/187
- 第二节 企业债务重组准则与税法差异分析/192
- 第三节 前期差错更正准则与税法差异分析/197
- 第四节 或有事项准则与税法差异分析/200

附 录 企业所得税纳税申报表/210

主要参考文献/257

第一章

会计准则与税法差异概述

第一节 会计法规体系

会计制度有广义和狭义两种理解。广义的会计制度是指全部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只是指会计核算制度。

按照财政部会计司专家的研究观点，我国的会计法规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法规体系的重要特征。我国的会计法规体系按权威和法律效力来进行划分的话，通常可以分为四个层次：

一、会计法律

会计法律，是指由全国人民代表大会及其常务委员会经过一定立法程序制定的、调整我国经济生活中会计行为关系的法律规范的总称。现行的《中华人民共和国会计法》（以下简称为《会计法》）是唯一一部会计法律，它是会计法律规范体系中层次最高、最具有法律效力的法律规范，是会计工作的根本大法，是制定其他会计法律、法规、规章制度的依据，也是指导我国会计工作的最高准则，其他任何会计法律、法规都不得与之相违背。

二、会计行政法规

会计行政法规是指由国务院制定并发布，或者国务院有关部门拟订并经国务院批准发布，调整经济生活中某些方面会计关系的法律规范。它的制定依据是《会计法》，是对会计法律的具体化或某个方面的补充，如国务院发布的《总会计师条例》、财政部发布的《企业会计准则》等。

三、会计部门规章

会计部门规章，是指由主管全国会计工作的行政部门——财政部就会计工作中某些方面内容所制定的规范性文件。国务院有关部门根据其职责制定的会计方面的规范性文件，如实施国家统一的会计制度的具体办法等，也属于会计规章，其必须报财政部审核批准。我国目前执行的《企业会计准则》和《小企业会计准则》就属于这个层次，还有财政部发布的《会计基础工作规范》，财政部和国家档案局联合发布的《会计档案管理办法》等。

四、会计规范性文件

各省、自治区、直辖市人民代表大会及其常务委员会在同宪法和会计法律、行政法规不相抵触的前提下制定并发布的会计规范性文件，也构成了我国会计法律法规体系的重要组成部分。

本书是建立在《会计法》《企业财务会计报告条例》《企业会计准则》等会计规范基础上的，比较的对象是税法与这一会计制度体系。

第二节 税法体系

一、我国目前的税法体系

税法体系是指由不同税收法律规范相互联系而构成的一个统一整体。鉴于与法律体系的定义保持一致，税法体系可以表述为：在税法基本原则的指导下，一国不同的税收法律规范所构成的、各部分有机联系的统一整体。表1-1对我国现行税收法律体系的分类、立法机关、形式进行了简要介绍，并举例说明。

表1-1 我国的税收法律体系

分 类	立法机关	形 式	举 例
税收法律	全国人大及其常委会正式立法	法律	《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国税收征收管理法》
	全国人大及其常委会授权立法	暂行条例	《中华人民共和国增值税暂行条例》《中华人民共和国消费税暂行条例》
税收法规	国务院——税收行政法规	实施细则	《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
	地方人大（目前只有海南省、民族自治区按全国人大授权立法）——税收地方性法规		《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》
税收规章	财政部、税务总局、海关总署——税收部门规章	办法、规则、规定	《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》
	省级地方政府——税收地方规章		《中华人民共和国房产税暂行条例实施细则》

我国现行税法体系由实体法体系和程序法体系两大部分构成。

1. 税收实体法体系

我国现有税种除企业所得税、个人所得税、车船税是以国家法律的形式发布实施外，其他税种都是经全国人大授权立法，由国务院以暂行条例的形式发布实施的。这些税收法律、法规组成了我国的税收实体法体系。目前我国税收实体法体系由17个税收法律、法规组成，它们按性质和作用不同进行划分，可以分为以下五类，见表1-2。

表1-2 我国税收实体法体系

主体税	商品和劳务税类（间接税）	包括增值税、消费税、关税
	所得税类（直接税）	包括企业所得税、个人所得税
	财产和行为税类	包括房产税、车船税、印花税、契税
非主体税	资源税类	包括资源税、土地增值税、城镇土地使用税
	特定目的税类	包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税、烟叶税、船舶吨税

2. 税收征收管理法律制度

除税收实体法外,我国对税收征收管理适用的法律制度,按照税收管理机关的不同而分别规定。

(1) 由税务机关负责征收的税种的征收管理,按照全国人大常委会发布实施的《税收征收管理法》执行。

(2) 由海关机关负责征收的税种的征收管理,按照《中华人民共和国海关法》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

二、我国现行的税制结构

在我国现阶段,构成税收制度的税种主要包括以下五大类:流转税类、所得税类、资源税类、财产税类和行为税类。税制结构是指税收制度中不同税系之间、税种之间以及每个税种中各税制要素之间形成的相互影响、相互制约的关系。

1. 税系结构

由于各个税系在税收制度中的地位和作用不同,有些税类在税收体系中处于主体地位,称为主体税;有些税类在税收体系中处于辅助地位,称为辅助税。主体税是在税收收入中占有较大比重,在调节经济方面居于主导地位的一类税。辅助税是在税收收入中占有较小比重,在调节经济方面居于次要或辅助地位的一类税。

复合税制一般根据主体税种确定,有的以流转税为主体,有的以所得税为主体,有的以财产税为主体,还有的以流转税、所得税为双主体等。我国的税制结构就是以流转税、所得税为主体,其他税种相互协调、相互配合的税收体系。

2. 税种结构

税收制度和税系都是由各个具体的税种组成的。税种结构包括同一税系内部各个税种之间的关系(如主要税种和辅助税种)以及不同税系之间各个税种的相互关系。

3. 税制要素结构

税制要素是税收制度的实体部分,即各个税种的基本法规必须规定的内容。尽管世界各国社会制度和经济条件不同,各国税收制度和税收体系存在差异,但其基本构成要素是大致相同的,这些基本要素包括纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、税收优惠等。

根据发展现代市场经济的需要,体现中性的流转税和体现公平的所得税是我国现行复合税制的主体。我们分析税法与会计准则的差异也主要侧重于这两大类税种。

第三节 会计准则与税法差异概述

由于会计与税法在目标、基本前提和遵循的基本原则等方面存在差异,为有利于规范会计和税收政策,会计准则与税法两者之间存在差异就具有必然性。

一、目标差异

会计与税法的目标差异见表1-3。

二、基本前提差异

会计核算的基本前提包括会计主体、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

表 1-3

会计与税法的目标差异

会计目标	税法目标
财务报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告包括财务报表和其他应披露的相关信息资料。财务报表是财务报告的核心，至少应包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及附注。 《企业会计准则——基本准则》第四条规定：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，有助于财务会计报告使用者作出经济决策	税收政策目标不是一成不变的，在不同的社会、政治、经济条件下，税收政策目标是不同的。 从现阶段来说，税法的基本目标是调整国家与纳税人之间征税、纳税方面的权利、义务，保障国家利益和纳税人的基本权利，维护正常的经济秩序，促进资源合理配置和经济稳定增长，保障国家财政收入
差异分析：会计准则的规范目标是为了公正、完整以及准确地反映企业的财务状况、经营成果、现金流量以及企业财务变动情况的信息，会计准则要求会计记录测算的企业财务数据真实可靠、内容完整，符合相应的各项会计要素标准和计量精确要求，能够有效地实现对企业未来经济形势的评估和预测。而税法的立法宗旨主要是为了保障国家财政收入，同时利用宏观经济手段对国民经济和社会发展作出有效调节，利用法律保护纳税人的合法权益。很明显，会计准则和税法的确立宗旨是有着本质区别的，它们在企业经济运营中的服务目标也不一样，这就会造成二者对企业同样一个经济行为有各自不同的规范要求	

制度与税法目的不同，两者的基本前提也不尽相同。

首先，会计主体，是指会计信息所反映的特定单位或者组织，它规范了会计工作的空间范围。在会计主体前提下，会计核算应当以企业发生的各项交易或事项为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动，为会计人员在日常的会计核算中对各项交易和事项作出准确判断、对会计处理方法和程序做出正确选择提供依据。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。

纳税主体，是指依法直接负有纳税义务的基本纳税单位（或自然人），也就是税法规定的独立纳税人。原则上，规范税制下应以法律主体作为纳税主体，当然也有为管理需要特殊规定的。例如，总公司和其没有法人资格的分公司承担连带责任，应该作为一个纳税单位自动汇总纳税，但外国公司的分公司就必须作为一个独立纳税单位来管理；居民企业所得税的纳税主体是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。会计主体主要是要将其与所有者的活动区分开，不同于法律主体；母公司、子公司都是会计主体，但整个集团也可以作为一个会计主体，集中反映集团的财务状况、经营成果和现金流量。

其次，会计分期将企业持续的经营经营活动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。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——暂时性差异和

永久性差异。

最后，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。而税法则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。

三、计量基础差异

会计与税法计量基础差异见表 1-4。

表 1-4 会计与税法计量基础差异

会计计量基础	税法计量基础
会计计量基础是指会计确认、计量和报告的时间基础。 《基本准则》第九条规定：企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。 权责发生制要求，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	《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条规定：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，也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。 同时，基于不同时期企业享受的税收政策可能不同，特别强调企业收入和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
差异分析：权责发生制的会计基础是会计分期的产物，是企业会计进行会计确认、计量的基础。企业会计之所以必须坚持权责发生制的基础，是为了保障所有者权益，因为企业的股东是经常变换的，不坚持这一会计基础，就会人为地损害股东权益。 而税法则没有施行这个基础的必要，因为税法的立法目的是保证财政收入。但税法为了保持与会计的统一，减少征纳成本，大部分计税要以会计的权责发生制为基础；当然对于某些事项，也可能不以权责发生制为基础，这是因为税收必须坚持“纳税必要资金”原则。所谓“纳税必要资金”原则，就是指当纳税人已经收取现金、具有较强的现金支付能力时，即使按照会计的权责发生制基础没有确认为所得（即收入），税法也要按收付实现制征收税款入库；当纳税人没有现金流入、无现金支付能力时，即使会计上按照权责发生制的基础确认为所得（即收入），在税法上也可以考虑按“收付实现制”会计基础不征收税款入库，这样做才能有利于企业资金周转，保护税源，促进经济发展，以利于未来增加财政收入	

【小思考 1-1】企业所得税中有哪些收入在确认时没有按照权责发生制原则进行确认？

四、计量属性差异

会计与税法计量属性差异见表 1-5。

表 1-5

会计与税法计量属性差异

会计计量属性	税法计量属性
会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值五种。《基本准则》第四十三条规定：企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本。采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。历史成本属性要求企业的各项财产在取得时应当按照实际成本计量，各项财产如果发生减值，应当按照规定计提相应的减值准备。除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定外，企业一律不得自行调整其账面价值	《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十六条规定：企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。历史成本是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间发生增值或者减值的，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该项资产的计税基础。其强调企业有关资产背离历史成本必须以有关资产隐含的增值或损失按税法规定的适当方式反映或确认为前提
差异分析： 会计计量绝大多数采用历史成本，但也可以根据《企业会计准则》的规定选择适用的其余任何一种价值属性。而税法在这一点上却没有同会计保持一致，计税基础完全采用历史成本。只有极特殊的企业发生资产转移，确定该资产的收入与成本时，以及当企业实行避税措施，税务机关进行反避税的纳税调整时，才采用公允价值计量。除了这两种特殊情况以外，基本保持历史成本对纳税标的物计价。这就导致会计与税法在计量纳税标的物价值方面存在差异	

【小思考 1-2】 企业所得税中有哪些特殊事项没有采用历史成本作为计税基础？

五、信息质量基本原则差异

会计关于信息质量要求的原则是为了满足信息决策相关性的要求，体现有用性；税法也遵循一些会计核算的基本原则，但基于税法坚持的法定原则、收入均衡原则、公平原则、反避税原则和便利行政管理原则等，基本会计准则中关于会计信息质量的要求与税法在确认损益时遵循的原则尽管运用相同的名称，其实质内容并不相同，见表 1-6。

表 1-6

会计与税法信息质量基本原则差异

原则内容	会计含义	税法含义
可靠性（客观性）原则	可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整	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。以真实发生的交易为基础的实际支出才允许扣除。因此，受法定性原则修正，真实性原则在税收中并未完全贯彻。如企业的业务招待费只能按比例和限额税前扣除；研究开发费用，如果符合税法规定的条件，按照规定在据实扣除的基础上，可以在企业所得税前加计扣除

续表

原则内容	会计含义	税法含义
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，一项信息是否具有相关性取决于预测价值和反馈价值	税法中的相关性原则强调的是满足征税目的，具有“配比”含义。企业申报扣除的费用必须与应税收入相关，那些与不征税收入直接相关的费用不得申报扣除。例如，停用的机器设备计提的折旧税在處理上就存在差异
谨慎性原则	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，应该加以合理估计	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。会计上根据谨慎性原则提取各项资产减值或跌价准备；税法明确规定未经核定的准备金支出不得税前扣除，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及时处理
重要性原则	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。在实务中，如果会计信息的省略或者错报会影响投资者等财务报告使用者据此作出决策的，该信息就具有重要性。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面加以判断	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。税法规定征税的一律征税，税法规定不征税或免税的一律不征税或免税
及时性原则	及时性原则要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后	税法中的及时性原则的作用主要是强化征管。及时性原则表现在两方面：一是对企业发生的涉税事项必须及时确认计税收入或损失，不得提前或滞后；二是应纳税额必须及时申报缴纳，逾期会加收滞纳金并处罚款
实质重于形式原则	实质重于形式原则要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。因为有些经济业务的外在法律形式并不能真实反映其实质内容，如融资租赁方式下租入的固定资产应视为企业自有资产进行确认；售后回购业务应视同融资业务进行会计核算。 会计应用实质重于形式的关键在于会计人员据以进行职业判断的“依据”是否合理可靠	各国税收立法和司法实践中也强调实质重于形式原则，特别是许多国家的一般反避税条款和有关企业改组等特殊税收规则都很好地体现了实质至上原则。但是由于税收的法定性，在征税中运用实质重于形式原则必须有明确的税法条款规定，必须对体现立法精神的经济实质明确界定，以防止滥用；否则，不强调法律形式而给纳税人或税务人员更多的余地进行职业判断，会导致无数的纳税争议。我国目前各税种的税法，在体现实质重于形式原则方面还有很大差距，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，成为纳税人滥用税法条款避税的漏洞，有必要在反避税和便于管理之间取得平衡。 税法中的实质重于形式要有明确的法律依据

第四节 会计准则与税法差异处理的原则和方法

一、差异处理的原则

会计与税法既相对独立、各成体系，又相互影响、共同发展。由于两者的目的、原则等不同而形成差异，两者的差异无法消除。如果以税法为依据进行会计核算，会导致会计信息失真；如果以会计核算的收入和利润作为流转税和所得税的计税依据，将会弱化税收职能，因此“财税合一”的思路是行不通的，我国采取了国际上通行的做法——财税适度分离。

由于会计准则与税法之间存在差异，在进行企业所得税纳税申报时，按照会计方法计算的会计利润与按照税法规定计算的应纳税所得额结果不一定相同。对税前会计利润与应纳税所得额的差额，在依照国家有关税收的规定计算纳税的同时，不应改变会计处理和账簿记录，但可以依照税法进行纳税调整处理。因此，企业在实际处理差异时必须坚持两个基本原则：

(1) 在进行会计核算时，所有企业应严格遵循《企业会计准则》的相关要求，进行会计要素的确认、计量与记录，不得违反会计准则与会计制度。

(2) 在履行纳税义务时，必须按照税法的要求进行。《中华人民共和国企业所得税法》第二十一条规定，在计算应纳税所得额时，企业财务会计处理与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当按照税收法律、行政法规的规定计算。也就是说，如果会计账务处理与税法规定不一致，应按照税法的规定，采用相应的方法进行纳税调整，完成纳税义务。

由此可见，所有的纳税调整事项均是在纳税申报表上完成的，而不是体现在会计账簿或者报表上。

二、差异处理的方法

1. 纳税调整

企业所得税实行按月或按季预缴，年终汇算清缴的征收方式。企业在报送企业所得税年度纳税申报表时，需要针对会计与税法的差异项目进行纳税调整，调整过程通过填报《纳税调整项目明细表》(A105000)及相关附表明细项目来反映。

2. 所得税会计

由于会计制度与税法在资产、负债、收益、费用或损失的确认和计量方面原则不同，按照会计制度计算的税前利润与按照税法规定计算的应纳税所得额之间有差异，即永久性差异和暂时性差异。

永久性差异在本期发生，不会在以后各期转回，永久性差异与会计利润之和乘以适用税率计算的应交所得税作为当期所得税费用。暂时性差异是指资产或负债的账面价值（会计成本）与其计税基础（计税成本）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。根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定，对暂时性差异统一采用资产负债表债务法进行会计核算，对应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异分别确认递延所得税负债和递延所得税资产，以后年度申报所得税时可直接依据账面应转回的金额填制企业所得

税纳税申报表。

练习题

★ 一、单项选择题

1. 会计法律规范体系中层次最高、最具有法律效力的法律规范是 ()。
A. 会计法律 B. 会计行政法规 C. 会计部门规章 D. 会计规范性文件
2. 未经核定的准备金支出不允许在税前扣除, 体现了税法不承认 ()。
A. 可靠性原则 B. 相关性原则 C. 重要性原则 D. 谨慎性原则
3. 不区分项目的性质和金额的大小, 税法规定征税的一律征税、税法规定不征税或免税的一律不征税或免税, 体现的是 ()。

- A. 谨慎性原则 B. 实质重于形式原则
C. 法定性原则 D. 重要性原则

★ 二、多项选择题

1. 下列属于税收法规的有 ()。
A. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
B. 《税收征收管理法实施细则》
C. 《增值税暂行条例》
D. 《消费税暂行条例》
2. 下列属于我国税收实体法财产行为税类的有 ()。
A. 土地增值税 B. 印花税 C. 车船税 D. 房产税

★ 三、判断题

1. 会计法律、法规和税收法规都属于经济法律、法规范畴, 都是调节经济活动中的特定行为的法律规范, 两者相互影响、共同发展。 ()
2. 企业财产发生非常损失未经税务机关审批不得扣除, 体现了真实性原则。 ()
3. 税法中实质重于形式的关键在于会计人员据以进行职业判断的“依据”是否合理可靠。 ()
4. 税法不允许采用现值和可变现净值计量, 不考虑货币的时间价值。 ()
5. 税法对生产经营所得和其他所得的确认、计量贯彻收付实现制原则。 ()
6. 会计信息质量原则要求企业保持应有的谨慎, 不应高估资产或者收益, 低估负债或者费用。 ()



补充资料链接 1

第二章 所得税会计

第一节 所得税会计概述

一、所得税会计

企业的会计核算和税收处理分别遵循不同的原则，服务于不同的目的。在我国，会计的确认、计量、报告应当遵从《企业会计准则》的规定，目的在于真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等，为投资者、债权人以及其他会计信息使用者提供对其决策有用的信息。税法则是以课税为目的，根据国家有关税收法律、法规的规定，确定在一定时期内纳税人的应纳税额。从所得税的角度来说，主要是确定企业的应纳税所得额，以对企业的经营所得征税。

《企业会计准则第18号——所得税》从资产负债表出发，通过比较资产负债表列示的资产、负债按会计准则规定确定的账面价值与按税法规定确定的计税基础，对两者之间的差异分别按应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税资产与递延所得税负债，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

《企业会计准则第18号——所得税》所描述的企业所得税会计，可以解读成如下分录：

借：所得税费用

递延所得税资产

贷：应交税费——应交所得税

递延所得税负债

企业所得税会计的所有内容都是在讲这一个分录，各科目金额的确定有严格的顺序：第一步，依据税法确定应交企业所得税的金额；第二步，确定由暂时性差异产生的递延所得税；第三步，倒挤出所得税费用的金额。

二、资产负债表债务法

所得税会计是会计与税法规定之间的差异在所得税会计核算中的具体体现。所得税准则采用资产负债表债务法核算所得税。资产负债表债务法较为完全地体现了资产负债观，在所得税会计核算方面贯彻了资产、负债的理论界定。

从资产负债表的角度考虑，资产的账面价值代表的是企业在持续持有及最终处置某项资产的一定期间内，该项资产为企业带来的未来经济利益，而税法所确定的资产的计税基础是在这一期间内，就该项资产按照税法规定可以在税前扣除的金额。一项资产的账面价值小于其计税基础的，表明该项资产在未来期间产生的经济利益流入低于按照税法规定允许税前扣除的金额，产生可抵减未来期间应纳税所得额的因素，减少未来期间以应交所得税的方式流出企业的经济利益，从其产生的时点来看，应确认为资产。反之，一项资产的