

【2015年版】

企业所得税与会计准则 差异分析

——案例讲解与纳税申报

于芳芳◎著

详解企业所得税与会计准则的具体规定、差异分析、纳税调整，将税法与会计主要差异的纳税调整尽现在最新纳税申报表的填报过程中。是税务人员和纳税人必备工具书。

梳理常用理论，侧重实务解析。将税法与会计差异处理的具体操作方法与案例分析融为一体，精准解读企业所得税与会计准则之间的千变万化。

设计典型案例，深析最新政策。特别增加“差异分析与纳税调整综合案例”，方便读者建立财务信息与纳税申报之间的最佳路径，享受“渔”与“鱼”兼得的妙趣横生。

税问手机客户端 jx.taxwen.com



刷二维码
赠送税会
差异音频



 中国税务出版社

企业所得税与会计准则 差异分析

——案例讲解与纳税申报

于芳芳 编著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税与会计准则差异分析——案例讲解与纳税申报/于芳芳编著. --北京: 中国税务出版社, 2015. 3
ISBN 978 - 7 - 5678 - 0235 - 3

I. ①企… II. ①于… III. ①企业所得税 - 税法 - 案例 - 中国②企业 - 会计准则 - 案例 - 中国
IV. ①D922. 222. 5②F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 049366 号

版权所有·侵权必究

书 名: 企业所得税与会计准则差异分析——案例讲解与纳税申报

作 者: 于芳芳 编著

特约编辑: 马丽萍

责任编辑: 刘淑民

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市丰台区广安路9号国投财富广场1号楼11层

邮政编码: 100055

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

印 刷: 廊坊飞腾印刷包装有限公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 30

字 数: 690000 字

版 次: 2015 年 3 月第 1 版 2015 年 3 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5678 - 0235 - 3

定 价: 78.00 元

如有印装错误 本社负责调换

前 言

会计知识的学习是开展税收工作的基础,税收知识的积累是完成会计工作的必要补充。没有对会计知识的熟练掌握,就无法准确落实各项税收政策;没有对税收政策的深刻理解,也不能正确判断会计业务中包含的各种纳税义务。所以,对企业会计准则与企业所得税法的学习一直是广大税务干部和企业财务人员等相关人员的学习重点和难点。

在经济进入中高速发展状态的大背景下,不论是企业会计准则还是企业所得税税收政策都在不断完善和补充之中。

自2006年2月15日,财政部发布《企业会计准则——基本准则》、38项具体会计准则和《企业会计准则——应用指南》之后,2007年至2014年间又陆续下发了6个《企业会计准则解释》,2014年修订了包括《企业会计准则——基本准则》在内的5项准则,同时新增了3项具体会计准则。至此,具体会计准则数量已经达到41个,内容与数量均与国际会计准则更加趋同。

在简政放权,大力发展国民经济的政策指导下,财政部、国家税务总局不仅仅制定了一系列税收优惠政策,同时也对企业所得税纳税申报表进行了重大修改。2014年版的新纳税申报表由41张表格组成(其中纳税调整表包括15张),新的申报表一方面让纳税申报信息更加详细,让税收政策的落实情况在报表中体现更加充分,让纳税调整事项的调整过程更加清晰,主表与明细表,明细表与明细表之间既各自独立,又有机联系,形成非常科学的申报体系。另一方面也对报表的填制申报和审核评估提出了新的挑战,对相关人员应具备的会计与税法知识提出了更高要求。

本书通过对会计与税法差异的解读,帮助大家找到会计与所得税法结合的切入点,为提高学习和工作效率提供一种捷径。本书既有对原则、概念等理论问题的差异分析,帮助读者从根源上领会会计与税法的差异,提升

认识问题的深度；又有对实务问题的解析，对比会计与税法的处理方法，分析二者之间的差异，有讲述、有案例，能够帮助读者解决实务中的困惑，快速提高业务水平。

全书共分为七章：

第一章是理论与法规的介绍，探讨基本理论问题中会计与税法存在的差异，包括目标、基本要素、基本原则和法规体系的构成等基本问题。

第二章至第六章属于实务讲解部分，解读分析具体实务中存在的会计与税法的差异，包括经营活动收入确认、投资活动收益确认、费用的核算、资产的计量与亏损弥补等多方面问题。具体阐述方式基本遵循“会计规定”“税法规定”“差异分析”“纳税调整”和“纳税申报”这样的顺序，确保内容完整，层次清晰。

第七章介绍新纳税申报表体系及会计与税法差异在会计核算中的确认方式。不论是财务报表还是所得税申报表，都是信息浓缩后的体现，没有足够的专业知识无法完成两组信息的比对和转化，为了加深对会计与税法差异的理解，本章设计了一个综合填报案例，以满足学习需求。

本书内容所参考的法规及资料包括《企业会计准则——基本准则》及41项具体会计准则和应用指南，《企业所得税法》及其实施条例、国家税务总局和财政部下发的相关规范性文件等。所引用文件发布日期截至2014年12月31日。

会计与税法差异的分析是日常工作中大家经常探讨的问题，为大家提供一本实用且适用的学习参考用书也是我一直想完成的工作。此刻，书稿完成，感慨万千，希望我所有的努力不辜负大家的期待，希望这是一本有意义的工具书，既有“鱼”的满足，更有“渔”的回味。

感谢多年来一直关心我的各位领导、老师和朋友，是大家的鼓励和帮助让我始终保持积极向上的状态，不断努力进步；是大家的包容和认可，让我一直充满信心孜孜以求，不敢懈怠。我会久久感念、切切珍惜。

由于本书涉及内容较多，受个人水平局限，疏漏之处敬请谅解，期待广大读者多提宝贵意见，共同探讨，不胜感激。请将意见和建议发至邮箱 yff0536@sina.com。

于芳芳

2015年1月

目 录

第1章 会计与税法基本原理的差异	1
第一节 会计与税法目标的差异	1
一、财务报告目标	1
二、企业所得税法目标	2
第二节 会计与税法基本前提与基本原则的差异	3
一、会计主体与纳税主体的差异	3
二、会计分期与纳税期限的差异	4
三、会计计量标准与应纳税额计量标准的差异	5
四、信息质量基本原则的差异	6
五、权责发生制应用的差异	11
六、处理会计准则与企业所得税法差异的原则和方法	11
第三节 会计与企业所得税法规体系的差异	12
一、会计法规体系的构成	12
二、企业所得税法规体系的构成	14
三、违反会计法规与税法法规的处罚	15
第2章 经营活动收入确认的会计与税法差异	19
第一节 收入的概念、范围与确认	19
一、收入概念与计量的会计与税法差异	19
【案例2-1】核定征收方式下应纳税所得额的计算	20
二、收入范围确认的会计与税法差异	21
三、收入确认基础及计量的会计与税法差异	23
【案例2-2】分期收款方式销售商品	24
第二节 商品销售收入确认和计量的会计与税法差异	28
一、商品销售收入确认标准的会计与税法差异	28
【案例2-3】不满足收入确认条件的商品销售业务纳税调整及申报	30
二、商品销售中涉及折扣事项的会计与税法差异	32
【案例2-4】商业折扣业务的纳税调整及申报	33
三、商品销售折让与销售退回的会计与税法差异	35

【案例 2-5】属于资产负债日后事项的销售退回业务纳税调整及申报·····	37
四、附有销售退回条件的销售业务会计与税法差异·····	39
五、售后回购业务的会计与税法差异·····	39
六、“买赠”组合销售与发放“赠品”的会计与税法差异·····	41
【案例 2-6】促销活动中发放赠品业务纳税调整及申报·····	42
第三节 劳务收入确认的会计与税法差异·····	44
一、劳务收入的范围·····	44
二、劳务收入确认和计量的会计与税法差异·····	44
【案例 2-7】跨年度完成的劳务活动纳税调整及申报·····	47
第四节 使用费收入确认的会计与税法差异·····	49
一、使用费收入概念的会计与税法差异·····	49
二、特许权使用费收入的会计与税法差异·····	50
【案例 2-8】特许权使用费收入纳税调整及申报·····	51
三、租金收入确认的会计与税法差异·····	54
【案例 2-9】租赁期限跨年度，租金分次支付纳税调整及申报·····	56
第五节 建造合同收入确认的会计与税法差异·····	58
一、建造合同收入确认的会计核算·····	58
二、建造合同收入确认的税法规定·····	64
三、会计与税法规定差异分析·····	64
第六节 非货币性资产交换的会计与税法差异·····	65
一、非货币性资产交换的概念·····	65
二、非货币性资产交换采用公允价值模式计量的会计与税法差异·····	65
【案例 2-10】居民企业以非货币性资产对外投资业务纳税调整及申报·····	67
三、非货币性资产交换采用成本模式计量的会计与税法差异·····	73
【案例 2-11】非货币性资产交换采用成本模式计量纳税调整及申报·····	73
四、非货币性资产交换中涉及多项资产交换的会计处理·····	77
第七节 债务重组收益的会计与税法差异·····	77
一、债务重组定义和重组方式的会计与税法差异·····	77
二、以现金清偿债务的债务重组会计与税法差异·····	78
三、以非现金资产清偿债务，企业债务重组的会计与税法差异·····	80
【案例 2-12】以原材料、库存商品等存货清偿债务纳税调整及申报·····	81
【案例 2-13】以固定资产清偿债务纳税调整及申报·····	83
四、将债务转为资本的债务重组会计与税法差异·····	86
五、修改其他债务条件的债务重组会计与税法差异·····	88
第八节 政策性搬迁业务的会计与税法差异·····	89
一、政策性搬迁业务的会计处理·····	89
二、政策性搬迁业务的税法规定·····	90
三、政策性搬迁业务的会计与税法差异·····	93

四、政策性搬迁业务纳税调整及纳税申报	93
【案例 2-14】政策性搬迁业务纳税调整及申报	94
第九节 收入确认中几个特殊问题的会计与税法差异	98
一、视同销售收入的确认	98
【案例 2-15】将自产货物用于职工福利业务纳税调整及申报	99
【案例 2-16】将自产货物用于捐赠业务纳税调整及申报	100
【案例 2-17】将自产用于对外投资业务纳税调整及申报	101
二、捐赠收入的会计与税法差异	102
三、政府补助的会计与税法差异	103
【案例 2-18】政府补助属于征税收入业务纳税调整及申报	107
【案例 2-19】政府补助属于不征税收入业务纳税调整及申报	109
第 3 章 投资活动收益确认的会计与税法差异	112
第一节 投资收益基本概念的会计与税法差异	112
一、投资收益的概念	112
二、投资收益的范围	113
第二节 利息收入确认的会计与税法差异	114
一、利息收入构成的会计与税法差异	114
二、持有至到期投资的初始计量与计税基础	114
三、持有至到期投资收益确认的会计与税法比较	115
【案例 3-1】国债利息收入业务纳税调整及申报	117
第三节 股息、红利收益确认的会计与税法差异	121
一、股息、红利收益确认的会计处理	121
二、股息、红利收益确认的税法规定	122
三、股息、红利收益的差异分析	122
四、股息、红利收益纳税调整及申报	123
【案例 3-2】股息、红利收益纳税调整及申报	123
第四节 投资资产持有期间其他收益的会计与税法差异	125
一、公允价值变动损益的会计与税法差异	125
【案例 3-3】公允价值变动损益纳税调整及申报	126
二、可供出售金融资产期末计价的会计与税法差异	126
三、长期股权投资持有期间的会计核算	127
【案例 3-4】权益法下长期股权投资初始成本调整业务纳税调整及申报	128
四、长期股权投资计税基础的确定	131
五、长期股权投资会计与税法差异综合分析	131
【案例 3-5】长期股权投资业务纳税调整及申报	132
第五节 投资资产转让收益确认的会计与税法差异	136
一、交易性金融资产成本与转让收益确认的会计与税法差异	137

【案例 3-6】交易性金融资产成本与转让收益纳税调整及申报	138
二、可供出售金融资产成本与转让收益确认的会计与税法差异	139
三、长期股权投资成本确认的会计与税法差异	140
四、长期股权投资转让收益确认的会计与税法差异	144
【案例 3-7】长期股权投资转让收益纳税调整及申报	144
第 4 章 费用确认和计量的会计与税法差异	148
第一节 费用基本概念的会计与税法差异	148
一、会计准则规定费用的概念与分类	148
二、会计准则规定费用的确认原则	150
三、企业所得税法关于扣除项目的规定	151
四、各扣除项目的会计与税法差异	151
第二节 人工费用的会计与税法差异	152
一、职工与职工薪酬构成的会计与税法差异	152
二、工资薪金的会计与税法差异	155
三、职工福利费的会计与税法差异	158
四、职工教育经费的会计与税法差异	162
五、工会经费的会计与税法差异	165
【案例 4-1】工资及三项经费纳税调整及申报	166
【案例 4-2】职工教育经费纳税调整及申报	167
五、各种保险费的会计与税法差异	169
【案例 4-3】职工保险费及住房公积金纳税调整及申报	171
六、辞退福利的会计与税法差异	173
七、其他长期职工福利的会计与税法差异	175
第三节 股份支付的会计与税法差异	175
一、股份支付的基本概念	175
二、以权益结算的股份支付会计与税法差异	175
三、以现金结算的股份支付会计与税法差异	178
【案例 4-4】现金结算的股份支付纳税调整及申报	179
第四节 借款费用的会计与税法差异	183
一、借款费用的基本概念	183
二、借款费用的会计处理	184
三、向金融企业借款借款费用的税法规定	185
四、向非金融企业及自然人借款借款费用的税法规定	186
五、向关联方借款借款费用的税法规定	187
【案例 4-5】向关联企业借款利息支出纳税调整及申报	188
六、借款费用的会计与税法差异	190
【案例 4-6】利息支出纳税调整及申报	191

第五节 其他费用事项的会计与税法差异	192
一、业务招待费的会计与税法差异	193
【案例 4-7】业务招待费纳税调整及申报	194
二、广告费和业务宣传费的会计与税法差异	195
【案例 4-8】广告费、业务宣传费纳税调整及申报	196
三、风险准备金的会计与税法差异	198
【案例 4-9】资产减值损失准备金纳税调整及申报	200
四、对外捐赠业务的会计与税法差异	201
五、预计负债的会计与税法差异	204
【案例 4-10】预计负债业务纳税调整及申报	205
六、各种罚款支出的会计与税法差异	207
第 5 章 资产确认和计量的会计与税法差异	208
第一节 资产概念的会计与税法差异	208
一、资产的概念	208
二、资产的计量属性与计税基础	209
第二节 存货的会计与税法差异	210
一、存货的概念	210
二、存货的会计成本与计税基础	211
三、存货发出计价方法的会计与税法差异	215
四、存货损失认定的会计与税法差异	215
【案例 5-1】存货损失业务纳税调整及申报	218
第三节 固定资产的会计与税法差异	220
一、固定资产确认的会计与税法差异	220
二、固定资产的入账价值与计税基础	222
三、固定资产折旧和减值的会计与税法差异	230
【案例 5-2】固定资产折旧纳税调整及申报	241
四、固定资产后续支出的会计与税法差异	245
五、固定资产期末计价的会计与税法差异	249
六、固定资产财产损失认定的会计与税法差异	250
七、固定资产处置的会计与税法差异	251
第四节 无形资产的会计与税法差异	253
一、无形资产的概念及内容	253
二、无形资产的入账价值与计税基础	254
【案例 5-3】无形资产研发支出纳税调整及申报	257
三、无形资产后续计量的会计与税法差异	261
四、无形资产期末计价与转让的会计与税法差异	263
【案例 5-4】技术转让所得纳税调整及申报	264

第五节 投资性房地产的会计与税法差异	265
一、投资性房地产的概念	265
二、投资性房地产采用成本模式计量的会计与税法差异	267
三、投资性房地产采用公允价值模式计量的会计与税法差异	268
【案例 5-5】 公允价值模式计量投资性房地产纳税调整及申报	271
第 6 章 亏损及亏损弥补的会计与税法差异	277
第一节 亏损的计算	277
一、会计的亏损	277
二、企业所得税法的亏损	277
三、亏损计算的会计与税法差异	277
第二节 亏损的弥补	278
一、会计与税法对亏损弥补时间要求的差异	278
二、会计与税法对亏损弥补范围要求的差异	278
三、亏损弥补的纳税申报	279
【案例 6-1】 亏损弥补业务纳税申报	280
第 7 章 企业所得税纳税申报表与所得税会计准则	284
第一节 企业所得税纳税申报表	284
一、企业所得税纳税申报的相关规定	284
二、企业所得税纳税申报表修订背景及特征	285
三、企业所得税纳税申报表的组成内容	286
第二节 企业所得税纳税申报表填报案例	288
第三节 会计与税法差异在企业会计准则中的确认——所得税会计准则	315
一、资产负债表债务法的理论基础	315
二、所得税会计准则中的相关概念	315
三、所得税会计核算	317
附录 1 练习题及参考答案	324
附录 2 中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表	
(A 类, 2014 年版)	342
A000000 《企业基础信息表》及填报说明	348
A100000 《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表 (A 类)》及填报说明	350
A101010 《一般企业收入明细表》及填报说明	355
A101020 《金融企业收入明细表》及填报说明	357
A102010 《一般企业成本支出明细表》及填报说明	360
A102020 《金融企业支出明细表》及填报说明	363

A103000 《事业单位、民间非营利组织收入、支出明细表》及填报说明	365
A104000 《期间费用明细表》及填报说明	368
A105000 《纳税调整项目明细表》及填报说明	370
A105010 《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》及填报说明	377
A105020 《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》及填报说明	380
A105030 《投资收益纳税调整明细表》及填报说明	382
A105040 《专项用途财政性资金纳税调整明细表》及填报说明	384
A105050 《职工薪酬纳税调整明细表》及填报说明	387
A105060 《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整明细表》及填报说明	389
A105070 《捐赠支出纳税调整明细表》及填报说明	392
A105080 《资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表》及填报说明	394
A105081 《固定资产加速折旧、扣除明细表》及填报说明	398
A105090 《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》及填报说明	400
A105091 《资产损失（专项申报）税前扣除及纳税调整明细表》及填报说明	402
A105100 《企业重组纳税调整明细表》及填报说明	405
A105110 《政策性搬迁纳税调整明细表》及填报说明	407
A105120 《特殊行业准备金纳税调整明细表》及填报说明	410
A106000 《企业所得税弥补亏损明细表》及填报说明	413
A107010 《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》及填报说明	415
A107011 《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资 收益优惠明细表》及填报说明	419
A107012 《综合利用资源生产产品取得的收入优惠明细表》及填报说明	422
A107013 《金融、保险等机构取得的涉农利息、保费收入优惠明细表》及填报说明	424
A107014 《研发费用加计扣除优惠明细表》及填报说明	426
A107020 《所得减免优惠明细表》及填报说明	429
A107030 《抵扣应纳税所得额明细表》及填报说明	435
A107040 《减免所得税优惠明细表》及填报说明	437
A107041 《高新技术企业优惠情况及明细表》及填报说明	443
A107042 《软件、集成电路企业优惠情况及明细表》及填报说明	446
A107050 《税额抵免优惠明细表》及填报说明	450
A108000 《境外所得税收抵免明细表》及填报说明	453
A108010 《境外所得纳税调整后所得明细表》及填报说明	456
A108020 《境外分支机构弥补亏损明细表》及填报说明	458
A108030 《跨年度结转抵免境外所得税明细表》及填报说明	460
A109000 《跨地区经营汇总纳税企业年度分摊企业所得税明细表》及填报说明	461
A109010 《企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表》及填报说明	464

第1章

会计与税法基本原理的差异

第一节 会计与税法目标的差异

一、财务报告目标

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做出经济决策。

财务报告目标要求满足投资者等财务报告使用者决策的需要，体现为财务报告的决策有用观，财务报告目标要求反映企业管理层受托责任的履行情况，体现为财务报告的受托责任观。财务报告的决策有用观与受托责任观是统一的，投资者投资委托企业管理层经营，希望获得更多的投资回报，实现股东财富最大化，从而进行可持续投资；企业管理层接受投资人的委托从事生产经营活动，努力实现资产安全完整，保值增值，防范风险，促进企业可持续发展，就能够更好地可持续地履行受托责任，为投资者提供回报，为社会创造价值，从而构成企业经营者的目标。由此可见，财务报告目标的决策有用观和受托责任观是有机统一的。

财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料，其中，财务报表是财务报告的核心内容，至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表以及附注。

1. 资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表，包括资产、负债和所有者权益三要素，体现存量指标的变化。企业编制资产负债表的目的是通过如实反映企业的资产、负债和所有者权益金额及其结构情况，从而有助于使用者评价企业资产的质量以及短期偿债能力、长期偿债能力和利润分配能力等。

2. 利润表是反映企业在一定会计期间取得的经营成果的会计报表，包括收入、费用、利润三要素，体现增量指标的形成。企业编制利润表的目的是通过如实反映企业实现的收入、发生的费用以及应当计入当期利润的利得和损失等金额及其结构情况，从而有助于使用者分析评价企业的盈利能力及其构成与质量。

3. 现金流量表是反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。企业编制现金流量表的目的是通过如实反映企业各项活动的现金流入、流出情况,从而有助于使用者评价企业的现金流和资金周转情况。

4. 所有者权益变动表是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表,所有者权益变动表应当全面反映一定日期所有者权益变动的情况,不仅包括所有者权益总量的增减变动,还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息,特别是要反映直接计入所有者权益的利得和损失,让报表使用权者准确理解所有者权益增减变动的根源。

5. 附注是对在财务报表中列示项目所作的进一步说明,以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。企业编制附注的目的是通过对财务报表本身作补充说明,以更加全面、系统地反映企业财务状况、经营成果和现金流量的全貌,从而有助于向使用者提供更为有用的信息,做出更加科学合理的决策。

财务报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等,将投资人作为财务会计报告的首要使用者,凸显了投资者的地位,体现了保护投资者利益的要求是市场经济发展的必然。

通过财务报告提供的会计信息,现在的投资者和潜在的投资者可以正确评价企业资产的质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等,从而做出理性的投资决策。除了投资者之外,债权人通过财务信息,了解企业的偿债能力和财务风险,政府及有关部门通过会计信息监管企业的经济活动、制定相应政策,实现经济资源分配的公平、合理,市场经济秩序的公正有序。此外,现代企业制度强调企业所有权和经营权相分离,企业管理层是受委托人之托经营管理企业的各项资产,负有受托责任。财务报告通过向信息使用者提供会计信息,反映管理层受托责任的履行情况,有助于评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

二、企业所得税法目标

企业所得税是处理国家和企业分配关系的重要形式。税收制度合理与否,不仅影响企业负担和国家财政收入,更重要的是,还关系到企业的竞争条件和企业经营机制的转换,关系到能否以法制形式规范国家和企业之间的分配关系,关系到社会经济的调控和引导作用。因此,企业所得税在立法过程中,遵循以下目标:

1. 贯彻公平税负。解决内外资企业、不同区域企业差别待遇问题,统一税率、统一税前扣除办法和标准、统一税收优惠政策,促进公平竞争。

2. 落实科学发展观。统筹经济社会和区域协调发展,促进环保和社会全面进步,强调和谐与可持续发展。

3. 发挥调控作用。根据国家产业政策,推动产业升级和技术进步,从立法层面充分发挥税收的调控功能,优化国民经济结构。

4. 参照国际惯例。借鉴国际税制建设的有益经验,结合我国实际,进一步完善我国所得税制度。

5. 理顺分配关系。充分发挥税收作为财富再分配手段的作用,兼顾财政承受能力和

纳税人负担水平确定税负。

6. 利于征收管理。规范征管行为,提高征管效率,降低税收征纳成本。

第二节 会计与税法基本前提与基本原则的差异

会计的基本前提也称为会计的基本假设,是会计确认、计量和报告会计信息的前提,是对会计核算所处的空间环境、时间环境等所作的合理设定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

税法的基本要素明确了每一税种的征收范围、纳税主体、纳税义务形成等基本问题,保证各项税款征收管理工作顺利进行。企业所得税法对于企业所得税的纳税义务人、征税范围、征税对象、适用税率、征税期限等基本问题进行了规范。

企业会计准则与企业所得税法对于这些基本问题的规定有着显著的差异。

一、会计主体与纳税主体的差异

(一) 会计主体

会计主体是指会计所核算和监督的特定单位或者组织,是会计确认、计量和报告的空间范围。会计处理的数据和提供的信息,严格地限于这一特定的空间范围之内,而不是漫无边际的。在会计主体假设下,企业应当对其本身发生的交易或者事项进行确认、计量和报告,反映企业自身的所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体,是开展会计确认、计量和报告的重要前提。明确会计主体,就是不仅要把特定个体的经济业务和其他特定会计个体的经济业务严格分开,又要将特定个体的经济活动和企业所有者的经济活动划分清楚。

会计主体不同于法律主体的概念,一般来说法律主体必然是一个会计主体,但是作为一个会计主体不一定是一个法律主体,比如就企业集团公司而言,集团公司是一个会计主体,但是集团公司不是一个法律主体,而是多个法律主体的组合。再如,企业年金基金不属于法律主体,但是属于会计主体,应该对每项基金进行会计确认、计量和报告。企业内部一个部门,如果需要单独核算,也可以成为一个会计主体,可见,法律主体和会计主体是两个范畴的概念,不能简单认为哪一个范围更大或者更小。

(二) 纳税主体

企业所得税的纳税主体也就是纳税人,又称“纳税义务人”,是指税收法律、行政法规规定的负有纳税义务的企业单位。纳税人范围的界定,直接体现到一个国家行使税收管辖权的程度,它是企业所得税法的核心要素之一,为此,《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)第一条就明确规定:“在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用于本法。”

企业所得税法将以公司制和非公司制存在的各种形式的企业和取得收入的组织,确定为企业所得税纳税人。其中“其他取得收入的组织”,主要是指:(1)根据《事业单位

登记管理暂行条例》的规定成立的事业单位；(2) 根据《社会团体登记管理条例》的规定成立的社会团体；(3) 根据《民办非企业单位登记管理暂行条例》的规定成立的民办非企业单位；(4) 除上述所述公司、企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位以外，从事经营活动的其他组织。

《个人独资企业法》规定我国的一个自然人可以投资创办个人独资企业，《公司法》规定一个自然人或法人可以创办一人有限责任公司。因此，我国的一个自然人既可以创办个人独资企业，承担无限责任，也可以创办一人有限责任公司，成为企业法人，承担有限责任。一些企业在办理工商登记时，经济性质为有限责任公司（自然人独资），对于此类企业，虽然是个人出资设立的，但仍属于有限公司范畴。由此可见，我国在所得税方面对个人独资企业与一人有限责任公司实行双轨制，即对个人独资企业征收个人所得税，对一人有限责任公司征收企业所得税。

《合伙企业法》第二条规定：本法所称合伙企业，是指自然人、法人和其他组织依照本法在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。合伙人的范畴加以扩大，合伙人可以是法人和自然人，自然人负有无限责任，法人负有有限责任，但合伙企业不是企业法人，不属于企业所得税的征收范围，应征收个人所得税。

根据《个人独资企业法》、《合伙企业法》的规定，个人独资企业、合伙企业的股东承担无限责任，个人财产和企业财产无法明确区分，并且企业没有法人资格，为避免重复征税，本法规定了这类企业不缴纳企业所得税。根据《合伙企业法》的规定，合伙企业的生产经营所得和其他所得，按照国家有关税收规定，由合伙人分别缴纳所得税。个体工商户以自然人主体，不属于企业，不应缴纳企业所得税而应征收个人所得税。

企业所得税法中所规定的“个人独资企业、合伙企业不适用于本法”，是指依照我国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业，排除在境外依据外国法律成立的个人独资企业和合伙企业。境外的个人独资企业和合伙企业可能成为我国企业所得税法规定的我国非居民企业纳税人（如在我国境内取得收入，也可能在我国境内设立机构、场所并取得收入），也可能成为企业所得税法规定的我国居民企业纳税人（如实际管理机构在我国境内）。

（三）差异分析

会计主体是一个经济范畴的概念，纳税主体是一个法律范畴的概念。

会计主体强调的是核算的范围，根据信息反映的要求，这个范围可以很大，可以包括多个法律主体，如企业集团公司；这个范围也可以很小，可以仅仅是一个法律主体中的某一个部分，如一个分公司或一个分支机构。而企业所得税的纳税主体则以法人身份为标志，不具有法人资格的主体不能成为企业所得税的纳税主体，多个法人主体也不可以合并成为一个纳税主体，除非税法另有规定。

二、会计分期与纳税期限的差异

（一）会计分期

会计假设中，持续经营假设确定了会计核算的时间范围，持续经营是指企业的生产经营活动在可以预见的将来，将会长期地按其现时的形式和现时的目的与方向，持续不

断地经营下去,因而将按照原定的用途使用其现有的资产,同时也将按照现时承诺的条件去清偿债务。企业现在不会面临破产的威胁,不会被迫清算。

会计分期,则是将企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。分期的会计信息,有利于提高会计信息的及时性,满足会计信息使用者的需要。在会计分期假设下,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务报告。

会计期间分为会计年度和会计中期,其中会计年度按照公历年度确定,从1月1日开始至12月31日结束,会计中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间,包括月份、季度和半年度。

(二) 税法分期

《企业所得税法》第五十三条至第五十五条中关于纳税期限的规定如下:

1. 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十二个月的,应当以其实际经营期为一个纳税年度。

2. 企业应当自月份或者季度终了之日起十五日内,向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表,预缴税款。企业应当自年度终了之日起五个月内,向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表,并汇算清缴,结清应缴应退税款。

3. 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六十日内,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。

(三) 差异分析

会计与税法关于“分期”问题的差异主要体现在两个方面,即分期的目的不同,计量的要求不同。

会计分期的目的是加强管理,保证会计信息提供的及时性。由于会计分期,产生了当期与以前期间和以后期间的差别,才使不同的会计主体有了记账的基准,进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。各个会计期间是相互独立的,本期与非本期的界限非常清晰,各项损益的确认既不能提前也不能延后。

税法分期的目的是保证税款入库的均衡性,各月或者各季的预缴税额与年终汇算清缴的税额是部分与总体的关系。当预缴税额超过汇算清缴税额时,税务机关要退税或者经纳税人同意后,用来抵顶以后各期的应纳税款;相反情况时,纳税人需要在规定期限内补缴税款。

三、会计计量标准与应纳税额计量标准的差异

(一) 会计计量

会计计量是用货币或其他量度单位计量各项经济业务及其结果的过程。其特征是以数量(主要是以货币单位表示的价值量)关系来确定物品或事项之间的内在联系,或将数额分配于具体事项。其关键,是计量属性的选择和计量单位的确定。作为财务会计的一个重要环节,会计计量的主要内容包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本、损益等,并以资产(负债往往可称为负资产,而所有者权益为资产扣除负债后的剩余资