

第一章

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受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, 又要把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产或净资产）计价与盈亏决定为核心。

在会计工作中,人们早已发现用具有一般等价物特性的货币来统一计量,可以使不同质的财物相加减,满足汇总和比较的需求;可以使收入和费用相互配比,实现对收益和业绩进行评价的目的。但是货币计量也有缺陷,它不能反应各种财产的实际数量,不能将一些很重要的信息,如研发能力、人力资源、市场竞争力等表达出来,所以企业需要引入实物量度,需要在财务报告中补充披露有关的非财务信息以弥补上述缺陷。

会计法中规定,会计核算一般以人民币作为记账本位币,如果交易中以某一种外币作为主要交易货币,也可以以这种外币作为记账本位币,但是在期末编制财务报表时需要将其折算成人民币进行报送。

(二) 应纳税额计量

《企业所得税法》第五十六条规定,依照本法缴纳的企业所得税,以人民币计算。所得以人民币以外的货币计算的,应当折合成人民币计算并缴纳税款。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《企业所得税法实施条例》)第一百三十条规定,企业所得以人民币以外的货币计算的,预缴企业所得税时,应当按照月度或者季度最后一日的人民币汇率中间价,折合成人民币计算应纳税所得额。年度终了汇算清缴时,对已经按照月度或者季度预缴税款的,不再重新折合计算,只就该纳税年度内未缴纳企业所得税的部分,按照纳税年度最后一日的人民币汇率中间价,折合成人民币计算应纳税所得额。

经税务机关检查确认,企业少计或者多计前款规定的所得的,应当按照检查确认补税或者退税时的上一个月最后一日的人民币汇率中间价,将少计或者多计的所得折合成人民币计算应纳税所得额,再计算应补缴或者应退的税款。

(三) 差异分析

会计计量方式不局限于“货币”这一种形式,与会计要素相关的非货币量度也可以采用,比如实物量度,公斤、米、吨、台等;劳动量度,如工时等。而应纳税额计量标准仅仅表现为货币计量。在币种选择的问题上,会计与税法的规定是一致的。

四、信息质量基本原则的差异

(一) 会计规定

1. 可靠性原则

可靠性也称客观性,是指企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、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。

2. 相关性原则

相关性原则是指企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

3. 可理解性原则

可理解性原则是指企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务会计报告使用者理解和使用。

编制财务报告、提供财务信息的目的是为向报表使用者提供有用信息，使其便于了解企业的情况，所以只有便于理解的信息，才能够让使用者懂得其中的内涵。

4. 可比性原则

可比性原则是指企业提供的会计信息应当具有可比性。具体包括两个方面，一方面是指同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确实需要变更的，应当在附注中说明。另一方面是指不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策进行处理，确保会计信息口径一致、相互之间可比。

5. 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者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

比如，在商品销售中，当商品的主要风险尚未转移，没有满足收入确认的某一项条件时，即使发票已经开具，商品已经发出，在会计核算中也不应确认收入的实现，而是暂时计入“发出商品”账户，待收入确认的各项条件同时满足后再进行确认。

6. 重要性原则

重要性原则属于会计信息的修正性原则，是指企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。财务报告中提供的会计信息的省略或者错报会影响信息使用者据此作出决策的，该信息就具有重要性。一项信息是否具有重要性，需要财务人员进行职业判断，企业应当根据其所处的环境和实际情况，从项目的性质和金额两个方面加以判断。

7. 谨慎性原则

谨慎性原则要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。企业计提的各项资产跌价或减值准备，确认的预计负债等，均体现了谨慎性原则的要求。

谨慎性原则的应用不允许企业设置秘密准备，故意低估资产或收益，故意高估费用或损失，损害会计信息的质量，扭曲企业的实际财务状况和经营成果，对决策产生误导。

8. 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，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。

及时性原则包括三个方面：一是在业务发生后要及时收集会计信息；二是依据会计准则的规定，对于所收集的信息要及时进行确认、计量和报告；三是对于处理后的信息要及时进行传递，在国家规定的时限内让信息使用者及时得到有用信息，从而做出科学、准确的决策。

（二）税法规定

1. 税法优先原则

税法优先原则，是指企业在计算应纳税所得额时，企业财务会计处理方法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定进行纳税调整，并根据调整后的应纳税所得额计算缴纳企业所得税。

《企业所得税法》第二十一条规定，在计算应纳税所得额时，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。税法优先原则是确定应纳税所得额的基本原则。

2. 收入与支出配比原则

企业所得税的配比原则，是计算应纳税所得额的重要原则。是指企业在计算应纳税所得额时，一定时期的收入与同时期为取得该收入而支出的相应成本、费用与损失相配比。企业发生的费用应该在发生的当期申报扣除，不得提前或者滞后申报扣除。具体讲，包括两层含义：

一是因果配比，即将收入与其对应的成本相配比。

二是时间配比，即将一定时期的收入与同时期的为取得该收入而支出的相对应的费用与损失相配比。

3. 实质重于形式原则

企业所得税遵循的实质重于形式原则，是指在计算应纳税所得额时，应当按照交易或事项的经济实质来进行税务处理，而不应当仅仅按照它们的法律形式或外在形式为依据进行计算。

在实际工作中，交易或事项的外在法律形式有时候并不能完全真实地反映其实质内容，为了体现税法的公平性，在计算应纳税所得额时，往往要根据交易或事项的实质进行判断，当外在的形式与其经济实质不相符合时，税法有权利进行必要的调整。

4. 真实性原则

真实性原则是指除税法另有规定外，税前扣除的支出必须是真实发生的。真实性是税前扣除的首要原则。能够体现真实性的各种有效证据是税前可以扣除的重要依据。关于企业提供有效凭证的时间问题，国家税务总局公告 2011 年第 34 号中规定，企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

真实性原则要求企业未实际发生的支出不得在税前扣除；同时，要求企业实际发生的支出不得在税前重复扣除。《企业所得税法实施条例》第二十八条规定：“除企业所得税法和本条例另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。”

5. 相关性原则

相关性原则，是指纳税人税前扣除的支出从性质和根源上必须是“与取得收入直接相关的支出”。

所谓“与取得收入直接相关的支出”，是指企业实际发生的能够直接带来经济利益的流入或者可预期带来经济利益流入的支出。这可以从两个方面理解：一是这类允许税前扣除的支出，能够给企业带来现实的、实际的经济利益；二是这类允许税前扣除的支出，能够给企业带来可预期的经济利益流入。因此，对相关性的具体判断一般是从支出发生的根源和性质两个方面进行分析，而不是从费用支出的结果来分析。

《企业所得税法》第八条明确规定税前可以扣除的支出，必须是与取得收入直接相关的支出。

6. 合理性原则

合理性原则,是指准予税前扣除的支出,必须是符合生产经营活动常规,应当计入当期损益或者有关资产成本的必要的和正常的支出。

合理性原则是企业所得税税前扣除的另一项基本原则,是建立在税前扣除真实性和相关性原则基础上的要求。《企业所得税法》第八条明确规定税前可以扣除的支出,必须是合理的支出。

合理性的具体判断,要看发生支出的计算和分配方法是否符合一般经营常规,如企业发生的业务招待费与所成交的业务额或者业务的利润水平是否吻合,工资水平与社会整体或者同行业工资水平是否差异过大等等。合理性原则为防止企业利用不合理的支出调节利润水平,规避税收,全面加强一般反避税工作提供了依据。该原则可以从以下两个方面理解:首先,允许扣除的支出应当是符合企业生产经营活动常规的支出;其次,企业发生的合理支出,限于应当计入当期损益或者有关资产成本的必要与正常的支出。

7. 历史成本原则

历史成本原则是指企业的各项资产以企业取得该项资产时实际发生的支出为计税基础。

历史成本原则强调的内容主要包括两个方面:一是历史成本计算的时点是企业取得该项资产的当时,而不是企业取得资产后持有的期间;二是历史成本的金额是企业取得资产时实际发生的支出,强调的是现实性,包括实际支付和应该支付的金额。

《企业所得税法实施条例》第五十六条规定,企业的各项资产,以历史成本为计税基础。企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。

8. 独立交易原则

独立交易原则,是指没有关联关系的交易各方,按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。即完全独立的无关联关系的企业或者个人,依据市场条件下所采用的计价标准或者价格处理其相互之间的收入和费用分配的原则。

独立交易原则适用于所有的关联方之间的关联业务。独立交易原则目前已被世界大多数国家接受和采纳,成为处理关联方之间收入和费用分配的指导原则。

《企业所得税法》第四十一条规定,企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理的方法进行调整。

(三) 差异分析

会计关于会计信息质量的原则要求是为了满足信息决策相关性的要求,体现有用性;税法对于信息质量的要求是满足税基计算真实性、完整性的要求,体现公平性。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,尽管有时候二者表述的字面意思一致,但是实质内容并不相同,具体差异比较见表 1-1。

表 1-1

会计与税法原则差异

原则内容	会计含义	税法含义
客观性原则	客观性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、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,保证会计资料的真实可靠、内容完整。 客观性包含了三个方面的含义,即真实性(一项计量或叙述,与其所要表达的现象或状况一致或吻合)、可验证性(会计信息应经得起复核和验证)和中立性(会计人员不能为了达到想要的结果而将信息加以歪曲或选用不适当的会计原则)。	强调税收法定原则,实际发生的业务并不一定会被税法全部接受。企业实际发生的费用并不一定能够被全额扣除,如企业发生的业务招待费只能按比例和限额税前扣除等;企业未实际发生的支出,在符合税法规定条件下却被允许确认,如企业发生的符合条件的研发费用可以享受加计扣除的税收优惠等。
相关性原则	相关性要求企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策相关,要有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出正确的评价或预测。会计强调的相关性体现“决策有用”的含义。 一项信息是否具有相关性,主要由两个因素决定,即反馈价值和预测价值。	税法强调的相关性体现“配比”的含义,包括经济内容的配比,例如只有与取得某项收入相关的支出才可以税前扣除;也包括确认时间的配比,例如扣除项目归属期的确认。
实质重于形式原则	实质重于形式要求企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,而不应该仅以交易或事项的法律形式为依据。如企业应将融资租赁方式下租入的固定资产视为企业的自有资产进行确认,在售售后回购方式销售中,销售时不确认收入的实现等。 会计遵循该原则目的是准确确认企业资产、负债、收入和费用等要素,防范风险,保证会计信息的相关性。	在计算应纳税额时,应该结合经济实质进行判断,而不应仅仅基于所体现的法律形式,如关联企业在交易中违背了独立交易原则,税法要对交易价格进行纳税调整。税法遵循该原则目的是在计算税款时体现公平原则,保证税款不流失。
重要性原则	凡对资产、负债、损益等有较大影响,进而影响使用者作出合理判断的重要会计交易或者事项,必须按照规定的会计方法和程序进行处理,并在财务报告中单独充分披露;而对于次要的会计事项,在不影响会计信息真实性和不至于误导使用者做出正确判断的前提下,可适当合并、简化处理。 重要性和会计信息的成本效益直接相关。对于那些不重要的项目,在不影响信息质量的前提下可以合并反映,以节省提供会计信息的成本。重要性的使用具有一定的主观性。	税法强调公平性、准确性、完整性,所以不管是否属于重要信息,只要存在就要如实按照税法要求反映,不可以主观选择反映的详细程度。只有当税法有明确规定可以合并反映时才可以合并信息。
谨慎性原则	谨慎性也称稳健性,它要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益,也不应低估负债或者费用。 企业的经营活动本身充满了风险,在会计核算工作中保持谨慎,要求会计人员在面临不确定性因素的情况下作出职业判断时,保持必要的谨慎,充分估计到各种风险和损失,既不高估资产和收益,也不低估负债和费用。	任何可能的经营风险都是企业的个别风险,都应该由企业自己承担,不能以减少国家税收的方式转嫁,由国家分担,所以风险准备金不能税前扣除,税法第十条第七项明确规定未经核定的准备金支出不得税前扣除,除非税法另有规定。

五、权责发生制应用的差异

（一）会计规定

《会计准则——基本会计准则》规定，会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制基础要求，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，计入利润表；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确认。

在会计实务中，企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时候并不完全一致，为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果，基本准则明确规定，企业在会计确认、计量和报告中应当以权责发生制为基础。

（二）税法规定

《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，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。

（三）差异分析

权责发生制原则是会计的记账基础，贯穿于整个会计准则体系的全过程，没有例外情况。税法规定，在确认损益过程中基本遵循权责发生制原则，但是有例外的情况。比如，《企业所得税法实施条例》第二十三条规定，以分期收款方式销售货物的，税法规定可以按照合同约定的收款日期确认收入的实现；《企业所得税法实施条例》第十八条规定，利息收入，应按照合同约定的付款人应付利息的日期确认收入实现。这些业务的税务处理，均没有遵循权责发生制原则。

六、处理会计准则与企业所得税法差异的原则和方法

由于会计与税法的规定存在差异，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不一定是相等的。在计算应缴纳的所得税时，对于会计与税法的差异，不可以改变会计处理和相关账簿记录，只能够依照税法规定进行账外纳税调整。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会计准则或者会计制度的相关要求，进行会计要素的确认、计量与报告，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，如果会计的账务处理与税法规定的不一致，应该按照税法的规定进行纳税调整。

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，而不是体现在会计报表或账簿上。

由于会计准则（制度）与企业所得税法对于各会计要素的确认和计量遵循的原则不同，从而导致按照会计准则（制度）计算的税前会计利润与按照税法规定计算的应纳税所得额之间会产生差异。

这些差异中，有些差异是因为会计与税法确认标准或确认金额不同而产生的，这种

差异在本期发生,在本期调整,不会影响以后期间的损益计算。例如企业支付的税收滞纳金,会计核算计入当期的营业外支出,抵减当期利润,但是在计算应纳税所得额时按照税法规定不可以税前扣除;例如企业发生的职工福利费支出,会计要求按照实际发生额据实列支,但是按照税法规定,超过工资 14% 的部分本期不可以税前扣除,以后各期也不能再扣除。

有些差异是由于资产或负债的账面价值(会计成本)与其计税基础(计税成本)不同而产生的;还有一些按照会计核算要求未被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也会产生差异,这些差异都属于暂时性差异。根据《企业会计准则第 18 号——所得税》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,将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。从理论上讲,运用资产负债表债务法明细核算每一项暂时性差异,可以取代纳税调整台账(或备查簿),会计与企业所得税法之间的暂时性差异问题将被清楚记录。

第三节 会计与企业所得税法规体系的差异

一、会计法规体系的构成

根据《立法法》规定,我国的法规体系通常由四个部分构成,一是法律,二是行政法规,三是部门规章,四是规范性文件。我国现行的会计法规体系也是由四部分组成的。

1. 最高层次是全国人民代表大会制定的《中华人民共和国会计法》,主要规定了会计工作的基本目的、会计管理权限、会计责任主体、会计核算和会计监督的基本要求、会计人员和会计机构的职责权限、并对会计法律责任作出了详细规定。是会计工作的基本法,是指导我国会计工作的最高准则。

2. 第二层次是国务院制定的会计行政法规,会计行政法规是由国务院制定发布或者国务院有关部门拟订经国务院批准发布的、调整经济生活中某些方面会计关系的法律规范。主要有《企业财务会计报告条例》《总会计师条例》等。

3. 第三个层次是部门规章,我国目前执行的企业会计准则和小企业会计准则属于这个层次。会计准则体系包括基本会计准则和《企业会计准则——具体会计准则》《企业会计准则——应用指南》《企业会计准则解释》四个部分。其中基本准则属于部门规章,由财政部于 2006 年 2 月 15 日以第 33 号部长令签发。基本准则在整个准则体系中起统驭作用,主要规范会计目标、会计基本假定、会计基本原则、会计要素的确认和计量等。基本会计准则还对经济交易中新出现的、在具体会计准则中没有规范的新问题提供会计处理的依据。

2011 年 10 月 18 日,财政部下发《关于印发〈小企业会计准则〉的通知》(财会〔2011〕17 号)规定,为了规范小企业会计确认、计量和报告行为,促进小企业可持续发

展,发挥小企业在国民经济和社会发展中的重要作用,根据《中华人民共和国会计法》及其他有关法律和法规,制定了《小企业会计准则》,自2013年1月1日起在小企业范围内施行,鼓励小企业提前执行。同时2004年4月27日发布的《小企业会计制度》(财会〔2004〕2号)同时废止。

4. 第四层次是规范性文件,包括会计准则体系中的《企业会计准则——具体会计准则》《企业会计准则——应用指南》《企业会计准则解释》三部分和小企业会计准则体系中的《小企业会计准则——应用指南》。具体会计准则又分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类,针对具体的业务或事项进行规范。企业会计准则应用指南,主要对会计科目的设置、会计分录的编制和报表的填报等操作层面的内容做出示范性指导。会计准则解释是针对新会计准则实施过程中出现的问题所做的进一步明确和补充规定。各个规范性文件下发的时间和文号分别是:

2006年2月15日财政部下发38项具体会计准则(财会〔2006〕3号)

2006年10月30日财政部下发《企业会计准则——应用指南》(财会〔2006〕18号)

2007年11月16日财政部下发《企业会计准则解释第1号》(财会〔2007〕14号)

2008年8月7日财政部下发《企业会计准则解释第2号》(财会〔2008〕11号)

2009年6月11日财政部下发《企业会计准则解释第3号》(财会〔2009〕8号)

2010年7月14日财政部下发《企业会计准则解释第4号》(财会〔2010〕15号)

2012年11月5日财政部下发《企业会计准则解释第5号》(财会〔2012〕19号)

2014年1月17日财政部下发《企业会计准则解释第6号》(财会〔2014〕1号)

2014年财政部又修订了五个具体会计准则,新增三个企业会计准则,并对基本准则进行了修订,具体情况见表1-2。

表 1-2

41 项具体会计准则一览表

企业会计准则序号	名称	企业会计准则序号	名称
第1号	存货	第12号	债务重组
第2号	长期股权投资(新修订)	第13号	或有事项
第3号	投资性房地产	第14号	收入
第4号	固定资产	第15号	建造合同
第5号	生物资产	第16号	政府补助
第6号	无形资产	第17号	借款费用
第7号	非货币性资产交换	第18号	所得税
第8号	资产减值	第19号	外币折算
第9号	职工薪酬(新修订)	第20号	企业合并
第10号	企业年金基金	第21号	租赁
第11号	股份支付	第22号	金融工具确认和计量

续表

企业会计准则序号	名称	企业会计准则序号	名称
第 23 号	金融资产转移	第 33 号	合并财务报表（新修订）
第 24 号	套期保值	第 34 号	每股收益
第 25 号	原保险合同	第 35 号	分部报告
第 26 号	再保险合同	第 36 号	关联方披露
第 27 号	石油天然气开采	第 37 号	金融工具列报（新修订）
第 28 号	会计政策、会计估计变更和差错更正	第 38 号	首次执行企业会计准则
第 29 号	资产负债表日后事项	第 39 号	公允价值计量（新增）
第 30 号	财务报表列报（新修订）	第 40 号	合营安排（新增）
第 31 号	现金流量表	第 41 号	在其他主体中权益的披露（新增）
第 32 号	中期财务报告		

二、企业所得税法规体系的构成

企业所得税法规体系包括四个层次：法律、法规、规章和规范性文件。

1. 《企业所得税法》由十届全国人大第五次会议于 2007 年 3 月 16 日通过，自 2008 年 1 月 1 日起施行，该法是在原《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》基础上演变而来，是企业所得税的基本法。企业所得税法实现了“四个统一”，内资、外资企业适用统一的企业所得税法，统一了企业所得税税率，统一了税前扣除办法和标准，统一了税收优惠政策。

2. 法规包括由国务院制定的行政法规和地方人大制定的地方性法规，目前所得税法规主要是指《企业所得税法实施条例》，该条例于 2007 年 11 月 28 日国务院第 197 次常务会议通过，自 2008 年 1 月 1 日起施行。《企业所得税法实施条例》对企业所得税法的有关规定作了具体细化和明确，使之更加完善，具有可操作性，主要包括：第一，明确了有关各项收入、支出扣除标准的具体范围和标准；第二，具体规定了税收优惠的范围和办法，规定了纳税人享受税收优惠应具备的条件和具体优惠方式；第三，借鉴国际反避税经验，具体规定了有关特别纳税调整的问题；第四，对应纳税额的计算、税收征管等问题作了具体明确的规定。

3. 税收规章包括国务院组成部门以部门令的形式颁布的规章，以及地方政府制定的有关地区税收政策的规章，它们是中央政府有关部门和地方政府在法定权限内针对税收事项制定的有关规定。税收规章的法律效力低于税收法律和法规，但也是广义上税法的组成部分。在我国，有权制定税收规章的部门包括财政部、国家税务总局、海关总署及地方政府，在日常税收征管中最常见的是国家税务总局以总局令的形式发布的规章，如《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（国家税务总局令第

19号)等。

4. 规范性文件是指由国家税务总局,国家税务总局和财政部、海关总署等相关部门联合,以及县(含)以上税务机关依照法定职权和程序,制定并公布的对涉税行为具有普遍约束力的文件总称。这些文件是对法和法规的具体内容作出更加详细的规定、解释和解决实际工作中遇到的问题,使法和法规更加具有可操作性、可执行性。

三、违反会计法规与税法法规的处罚

(一) 违反会计法规的处罚

违反会计法律规定的行为应当承担的法律后果,也就是对违反会计法规者的制裁。我国《会计法》中主要规定了两种责任形式:一是行政责任;二是刑事责任。《会计法》第四十二条规定:“违反本法规定,有下列行为之一的,由县级以上人民政府财政部门责令限期改正;可以对单位并处三千元以上五万元以下的罚款;对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处二千元以上二万元以下的罚款;属于国家工作人员的,还应当由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分:(1)不依法设置会计账簿的;(2)私设会计账簿的;(3)未按照规定填制、取得原始凭证或者填制、取得的原始凭证不符合规定的;(4)以未经审核的会计凭证为依据登记会计账簿或者登记会计账簿不符合规定的;(5)随意变更会计处理方法的;(6)向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告编制依据不一致的;(7)未按照规定使用会计记录文字或者记账本位币的;(8)未按照规定保管会计资料,致使会计资料毁损、灭失的;(9)未按照规定建立并实施单位内部会计监督制度或者拒绝依法实施的监督或者不如实提供有关会计资料及有关情况的;(10)任用会计人员不符合本法规定的。

有前款所列行为之一,构成犯罪的,依法追究刑事责任。会计人员有第一款所列行为之一,情节严重的,由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。有关法律对第一款所列行为的处罚另有规定的,依照有关法律的规定办理。”这是对违反会计制度规定的行为应承担法律责任的规定。其中的责令限期改正、罚款、给予行政处分、吊销会计从业资格证书为违反《会计法》应负的行政责任;而情节严重、构成犯罪的,则应依法追究刑事责任。在此基础上,我国《会计法》还专门对诸如“伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告”,“隐匿或者故意销毁应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告”,“授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员伪造、变造会计凭证、会计账簿、编制虚假财务会计报告或者隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告”,“单位负责人对依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员以降级、撤职、调离工作岗位、解聘或者开除等方式实行打击报复”等严重违法违反《会计法》事项应负的刑事责任、行政责任分别予以了规定。

(二) 违反税法法规的处罚

违反税法的行为也必须承担相应的法律责任。税收违法行为具体可分为违反税收日常管理制度违法行为、直接妨害税款征收的违法行为、妨害发票管理的违法行为三类,其处罚的依据主要来源于《税收征管法》《发票管理办法》《企业所得税法》等有关法律法规。由于税收和会计都要求纳税人设立账簿,根据合法有效凭证登记账簿,依法编制

报表,因此,税法的有关法律责任与会计法律责任有重合之处,主要体现在财务资料、账号等管理要求上。

1. 违反《发票管理办法》的行为与处罚

《中华人民共和国发票管理办法》(以下简称《发票管理办法》)第三十五条规定,违反本办法的规定,有下列情形之一的,由税务机关责令改正,可以处1万元以下的罚款;有违法所得的予以没收:

(1) 应当开具而未开具发票,或者未按照规定的时限、顺序、栏目,全部联次一次性开具发票,或者未加盖发票专用章的;

(2) 使用税控装置开具发票,未按期向主管税务机关报送开具发票的数据的;

(3) 使用非税控电子器具开具发票,未将非税控电子器具使用的软件程序说明资料报主管税务机关备案,或者未按照规定保存、报送开具发票的数据的;

(4) 拆本使用发票的;

(5) 扩大发票使用范围的;

(6) 以其他凭证代替发票使用的;

(7) 跨规定区域开具发票的;

(8) 未按照规定缴销发票的;

(9) 未按照规定存放和保管发票的。

《发票管理办法》第三十六条规定,跨规定的使用区域携带、邮寄、运输空白发票,以及携带、邮寄或者运输空白发票出入境的,由税务机关责令改正,可以处1万元以下的罚款;情节严重的,处1万元以上3万元以下的罚款;有违法所得的予以没收。丢失发票或者擅自损毁发票的,依照前款规定处罚。

《发票管理办法》第三十七条规定,虚开发票和非法代开发票的,由税务机关没收违法所得;虚开金额在1万元以下的,可以并处5万元以下的罚款;虚开金额超过1万元的,并处5万元以上50万元以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

《发票管理办法》第三十八条规定,私自印制、伪造、变造发票,非法制造发票防伪专用品,伪造发票监制章的,由税务机关没收违法所得,没收、销毁作案工具和非法物品,并处1万元以上5万元以下的罚款;情节严重的,并处5万元以上50万元以下的罚款;对印制发票的企业,可以并处吊销发票准印证;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

《发票管理办法》第三十九条规定,有下列情形之一的,由税务机关处1万元以上5万元以下的罚款;情节严重的,处5万元以上50万元以下的罚款;有违法所得的予以没收:

(1) 转借、转让、介绍他人转让发票、发票监制章和发票防伪专用品的;

(2) 知道或者应当知道是私自印制、伪造、变造、非法取得或者废止的发票而受让、开具、存放、携带、邮寄、运输的。

《发票管理办法》第四十一条规定,违反发票管理法规,导致其他单位或者个人未缴、少缴或者骗取税款的,由税务机关没收违法所得,可以并处未缴、少缴或者骗取的税款1倍以下的罚款。

2. 违反《税收征管法》的行为和处罚

《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）第六十条规定，纳税人有下列行为之一的，由税务机关责令限期改正，可以处 2 000 元以下的罚款；情节严重的，处 2 000 元以上 1 万元以下的罚款：

- （1）未按照规定的期限申报办理税务登记、变更或者注销登记的；
- （2）未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料的；
- （3）未按照规定将财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备查的；
- （4）未按照规定将其全部银行账号向税务机关报告的；
- （5）未按照规定安装、使用税控装置，或者损毁或者擅自改动税控装置的。

纳税人不办理税务登记的，由税务机关责令限期改正；逾期不改正的，经税务机关提请，由工商行政管理机关吊销其营业执照。

纳税人未按照规定使用税务登记证件，或者转借、涂改、损毁、买卖、伪造税务登记证件的，处 2 000 元以上 1 万元以下的罚款；情节严重的，处 1 万元以上 5 万元以下的罚款。

《税收征管法》第六十一条规定，扣缴义务人未按照规定设置、保管代扣代缴、代收代缴税款账簿或者保管代扣代缴、代收代缴税款记账凭证及有关资料的，由税务机关责令限期改正，可以处 2 000 元以下的罚款；情节严重的，处 2 000 元以上 5 000 元以下的罚款。

《税收征管法》第六十二条规定，纳税人未按照规定的期限办理纳税申报和报送纳税资料的，或者扣缴义务人未按照规定的期限向税务机关报送代扣代缴、代收代缴税款报告表和有关资料的，由税务机关责令限期改正，可以处 2 000 元以下的罚款；情节严重的，可以处 2 000 元以上 1 万元以下的罚款。

《税收征管法》第六十三条规定，纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

《税收征管法》第六十四条规定，纳税人、扣缴义务人编造虚假计税依据的，由税务机关责令限期改正，并处 5 万元以下的罚款。

纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款。

《税收征管法》第六十八条规定，纳税人、扣缴义务人在规定期限内不缴或者少缴应纳税款或者应解缴的税款，经税务机关责令限期缴纳，逾期仍未缴纳的，税务机关除依照本法第四十条的规定采取强制执行措施追缴其不缴或者少缴的税款外，可以处不缴或者少