

税务代理实务

省级精品课程配套系列教材

XINSHUIFAYUXINKUAIJIZHUNZE

新税法与新会计准则

差异分析

刘彩霞 著

CHAYIFENXI

长江出版社

税务代理实务

|省|级|精|品|课|程|配|套|系|列|教|材|

XINSHUIFAYUXINKUAIJIZHUNZE

新税法与新会计准则

差异分析

刘彩霞 著

长江出版社

图书在版编目(CIP)数据

新税法与新会计准则差异分析/刘彩霞主编.—武汉:
长江出版社,2010.7

(“税务代理实务”省级精品课程配套系列教材)

ISBN 978-7-5492-0060-3

I. ①新… II. ①刘… III. ①税法—中国—高等学校
—教材②会计制度—中国—高等学校—教材
IV. ①D922.22②F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 145856 号

新税法与新会计准则差异分析

刘彩霞 主编

责任编辑:江水

出版发行:长江出版社

地 址:武汉市解放大道 1863 号

邮 编:430010

经 销:各地新华书店

印 刷:武汉市科利德印务有限公司

规 格:960mm×1280mm 1/32

9.375 印张 180 千字

版 次:2010 年 8 月第 1 版

2010 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5492-0060-3/F · 32

定 价:222.00 元(共六册)

(版权所有 翻版必究 印装有误 负责调换)

“税务代理实务”省级精品课程配套系列教材

编 审 委 员 会

主 任：张建军

副主任：彭化章 张 亮 易坤山

委 员：（按姓氏笔划为序）

马正星 李 伟 江喜玉

刘义永 刘彩霞 何爱赞

吴新民 肖咏梅 周 琴

戴武焕

前 言

2007年1月1日起,新的企业会计准则体系在上市公司范围内施行,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,一个公平竞争的经济环境正逐步形成。为进一步完善税制,积极应对国际金融危机对中国经济的影响,2009年1月1日起,新的增值税、消费税、营业税暂行条例及其实施细则开始施行。

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。

本书特点:

一、注重实用:以企业所得税年度纳税申报表附表三为总体框架,根据最新出台的企业会计准则、新企业所得税法以及新增值税、消费税和营业税暂行条例编写,内容丰富、注重实务应用。

二、图例结合:在对税法与会计处理方法进行比较时,运用了大量的图表和案例,形式简单,便于理解,记忆深刻,让生活学活用。

三、取舍得当: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进行分析,使读者有针对性地学习,节约时间,提高效率。

本书共分8个章节。特别感谢湖北财税职业学院张建军、彭化章两位院长在写作过程中给予的大力支持与鼓励!由于本人水平有限,书中不妥之处在所难免,恳请读者在使用教材过程中提出宝贵意见。

刘彩霞

2010年5月31日

目 录

第1章 税法与会计准则差异概述	(1)
1.1 会计制度与税法的基本框架	(1)
1.2 税法与会计的差异与协调	(4)
第2章 收入差异分析	(13)
2.1 收入差异概述	(13)
2.2 销售收入的差异分析	(17)
2.3 劳务收入的差异分析	(27)
2.4 让渡资产使用权收入的差异分析	(33)
2.5 建造合同收入的差异分析	(36)
2.6 其他特殊收入的差异分析	(46)
2.7 资产评估增值的差异分析	(70)
第3章 成本费用差异分析	(76)
3.1 成本费用差异概述	(76)
3.2 期间费用的差异分析	(83)
3.3 工资及三项经费的差异分析	(99)
3.4 弥补亏损的差异分析	(112)
3.5 营业外支出的差异分析	(116)
第4章 资产差异分析	(121)
4.1 资产差异概述	(121)
4.2 固定资产的差异分析	(123)
4.3 无形资产的差异分析	(147)
4.4 存货的差异	(155)
4.5 交易性金融资产的差异分析	(165)
4.6 长期股权投资的差异分析	(172)
4.7 其他差异分析	(186)
第5章 非货币性资产交换差异分析	(193)
5.1 非货币性资产交换概述	(193)

5.2	非货币性资产交换的差异分析	(209)
第6章	债务重组差异分析	(213)
6.1	债务重组概述	(213)
6.2	债务重组的差异分析	(222)
第7章	其他特殊业务差异分析	(224)
7.1	会计调整的差异分析	(224)
7.2	借款费用的差异分析	(230)
7.3	或有事项的差异	(239)
7.4	租赁的差异分析	(243)
第8章	所得税会计	(251)
8.1	所得税会计概述	(251)
8.2	资产、负债的计税基础及暂时性差异	(253)
8.3	递延所得税负债及递延所得税资产	(264)
8.4	所得税费用的确认和计量	(270)
附录:		
	《企业所得税年度纳税申报表》(A类)	(275)
	参考文献	(296)

第1章 税法与会计准则差异概述

1.1 会计制度与税法的基本框架

1.1.1 中国特色的法规化、制定式的会计制度

1. 我国会计制度的特点

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，我国的会计法律体系也类似于大陆法系，通过会计立法来规范会计行为是中国会计的重要特征。

九届人大常委会第十二次会议1999年10月31日修订并通过的《中华人民共和国会计法》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执行。国务院有关部门可以依据本法和国家统一会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一会计制度的具体办法或者补充规定，报国务院财政部门审核批准。”因此，我国的会计制度定位属于行政法规性的规范性文件，具有强制性特点，不同于西方国家公认会计原则。《企业会计制度》和《企业会计准则》作为会计核算的重要规范，由财政部制定下发，而不是由某个事业单位或民间社会团体制定公布，这是符合中国的法律环境和法规体系的。强制性的行政法规，要求有关企业必须执行，对于经济业务事项的会计处理，要求明确规定企业应当怎么做、不应当怎样做，不允许企业有更多的选择会计政策的余地；而公认会计原则不具有法规性和强制性，它作为公众普遍接受和认可的会计原则或惯例，具有较大的灵活性，在实际执行中很大程度取决于企业和会计中介机构的职业判断。具体运用会计准则的制度也是由国家统一制定，而不是由企业根据会计准则自行制定的。

2. 我国现行会计制度的结构

我国现行的会计法规体系非常繁杂，门类很多，重叠交叉。

最高层次是《中华人民共和国会计法》。

第二个层次是国务院2000年6月21日制定,2001年1月1日执行的《企业财务会计报告条例》(它按国际准则对1992年制定的《企业会计准则——基本准则》所规定的会计要素的定义作了重新修订,并明确在无法法律规定的前提下,企业可以根据会计原则选择会计方法)。

第三个层次是部门规章性的会计核算制度、办法。这个层次情况较为复杂:既有1993年制定的基本会计准则,又有1997年以来制定的十几项具体会计准则;既有不少企业还在适用的分行业会计制度,又有2000年12月29日财政部正式发布的《企业会计制度》(财会[2000]25号)(2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内实施,并鼓励其他企业采用该制度,2002年起也适用于外商投资企业);既有财务通则,又有分行业财务制度。最终在2006年2月构建起一套较完整的《企业会计准则》体系(以下简称新企业会计准则),从2007年开始,率先在上市公司执行,2008年在所有的中央企业和金融保险机构执行。

我们编写本书,是建立在会计法、企业财务会计报告条例、新企业会计准则等会计规范的基础上,比较的对象是税法与这一会计制度体系。

1.1.2 体现中性与公平的复合税制

1. 税收制度的涵义

税收制度一般是指国家通过立法程序规定的各种税收法令和征收管理方法的总称。它包括广义的税收制度和狭义的税收制度。广义的税收制度包括税收基本法规、税收管理体制和税收征收管理体制。狭义的税收制度是指各种税的基本法律制度,体现税收的征纳关系。

税收基本法规是税收制度的核心,由于制定税收法律、法规和规章的机关法律不同,其法律级次、法律效力也不同:

(1) 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律,所涉及的问题是基本的、全局性的税收问题,并在全国范围内实行。在我国现行税法中,《企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》都是税收法律。

(2) 全国人大或人大常委会授权国务院制定某些具有法律效力的暂行条例或者规定:2009年1月1日实施的增值税、消费税、营业税等,都是全国人大或人大常委会授权国务院制定并公布实施的。

(3) 国务院制定的税收行政法规。国务院发布的《个人所得税法实施细则》、《企业所得税实施条例》等就是税收行政法规。行政法规作为一种法律形式,处于低于宪法、法律和高于地方法规、部门规章、地方规章的位置,在全国范围内实行。

(4) 地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规。由于我国在税收立法上坚持“统一税法”的原则,目前,除海南省和民族自治地区按照全国人大授权立法规定,在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上,可以制定有关税收的地方性法规外,其他省、直辖市一般都无权制定税收地方性法规。

(5) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章。有权制定税收部门规章的税务主管机关是财政部和国家税务总局,税收部门规章在全国范围内有效,包括有关税收法律、法规的具体解释,税收征收管理的具体规定、办法等。

(6) 地方政府制定的税收地方规章。如国务院发布的房产税、车船税等暂行条例,都规定了省、自治区、直辖市人民政府可根据条例制定实施细则。地方政府在制定税收规章时,必须在税收法律、法规明确授权的前提下进行,不得与税收法律、法规相抵触。

2. 我国现行税制结构

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(包括增值税、消费税、营业税、关税、城市维护建设税),所得税类(企业所得税、个人所得税),资源税类(资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税),财产税类(契税、车船使用税、房产税),行为税类(印花税、车辆购置税、筵席税、屠宰税)。

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。主体税是指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。辅助税是指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,有以流转税为主体的税制,有以所得税为主体的税制,有以财产税为主体的税制,还有以流转税、所得税双主体的税制等。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；不同税系之间各税种的相互关系。

(3) 税制要素结构。税收制度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的差异也主要侧重于这两大类税种。

1.2 税法与会计的差异与协调

1.2.1 税法与会计适度分离的必然性

由于会计与税法目的不同、基本前提和遵循的原则有差别，为有利于规范会计和税收政策，税法与会计的适度分离具有必然性。

1. 目的不同

制定与实施企业会计制度的目的就是真实、完整地反映企业的财务状况、经营业绩，以及财务状况变动的全貌，为政府部门、投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表使用者提供决策有用的信息。因此，根本点在于让投资者或潜在的投资者了解企业资产的真实性和盈利可能性。

税法的目的是取得国家的财政收入，对经济和社会发展进行调节，保护纳税人的权益。

由于企业会计制度等会计规范与税法目的和作用的差异，两者有时对同一经济行为或事项做出不同的规范要求，如税法为了保障税基不被侵蚀，在流转税法中规定了视同销售事项作为应税收入予以课征，而会计核算规范根据其没有经济资源流入不予确认收入；为了宏观经济调控，所得税法规定对企业业务招待费只能按实际发生额的60%税前扣除，国库券持有期间利息不纳入计税所得等，而会计上则根据核算规定据实计算损益。因此，企业必须依据企业会计制度等会计规范对经济事项进行核算与反映，依据税法计算纳税。

以企业所得税为例,由于目的不同,企业会计处理和所得税规定出现差异不可避免。在多数情况下,投资者或潜在的投资者关心的是企业获利的可能性、偿债能力和资产的真实性和完整性,防止管理者虚夸利润;而税法的目的之一是防止企业少反映利润,少缴所得税。企业的任何收入、费用项目或资产处理,如果税法不加以明确限定,而是按照财务会计制度规定计算纳税,可能导致税负不公平,甚至可能出现漏洞,导致国家税款流失。

2. 基本前提不同

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。由于会计制度与税法目的不同,两者的基本前提也不尽相同。

(1) 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做出准确判断、对会计处理方法和程序做出正确选择提供了依据。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外。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。各税种的税法中都规定了独立的纳税单位(人),但是,由于企业法人登记管理制度方面存在的种种小规范和财政体制的原因,我国还没有完全做到按规范的法律主体来界定基本纳税单位。再例如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。母子公司分别都是会计主体,但整个集团也作为一个会计主体,集中反映集团的财务状况、经营成果和现金流量。

(2) 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。

(3) 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。

3. 计量基础不同

会计计量基础是指会计确认、计量和报告的时间基础。为了真实地反映会计主体的财务状况和经营成果,会计实务中对于这种收付期和归属期的确定,通常采用权责发生制作为会计计量基础。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。

税法中对申报纳税也有类似要求。新企业所得税法实施条例规定: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。同时,由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。例如在利息收入方面,例如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应纳税额等。

4. 计量属性不同

计量属性,是指所计量的某一要素的特性。例如,桌子的长度,铁

矿的重量,楼房的高度等。从会计的角度,计量属性反映的是会计要素金额的确定基础,企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等五种。企业对会计要素计量时,一般应当采用历史成本属性。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。

新企业所得税法实施条例规定: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,不得调整该项资产的计税基础。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。

5. 会计核算的信息质量要求与税收遵循的原则不同

企业会计制度与税法所服务的目的不同,导致两者为实现各自不同目的所遵循的原则也存在很大的差异。基本要求决定了方法的选择,并且是进行职业判断的依据。原则的差异导致会计和税法对有关业务的处理方法和判断依据产生差别。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,在诸如谨慎性原则等许多会计基本原则的使用中又有所背离。

(1) 可靠性原则与真实性原则的比较。可靠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,有些实际发生的交易或事项,由于税法有特殊规定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,在未形成无形资产计入当前损益,在按照规定据实扣除的基础上,可以在企业所得税前加计扣除实际发生费用的50%;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。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

益性质，并且有扣除比例的限制。因此，受法定性原则修正，可靠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，那些与不征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) 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。

(5) 实质重于形式原则应用的比较。会计核算强调的实质重于形式原则是指，选择会计核算方法和政策时，经济业务的实质内容重于其具体表现行式，包括法律形式，如合同等。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，为了真实反映企业的财务状况和经营成果，就不能仅仅根据经济业务的外在表现形式来进行核算，而要反映其经济实质，如售后回购业务视同融资业务进行会计核算。

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的体现了

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清楚，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。我国目前的各税种的税法，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。

因此，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。税法中的实质至上要有明确的法律依据。

1.2.2 尽可能减少税法与会计差异的必要

由于会计制度与税收政策是不同部门制定的，如果各方沟通协调不够，也可能造成许多不必要的差异，特别是在中国这种经济环境变化快，会计制度和税收法规变化快，会计制度法律化的社会。

从这两年我国的实际情况看，随着差异的扩大，纳税人既要贯彻执行新会计准则规定，又要不折不扣依法纳税，两者差异的扩大正日益增加纳税人财务核算成本。甚至有些差异复杂难懂，操作烦琐，纳税调整困难，一些纳税人没能准确理解差异和对其做准确的纳税调整，造成无意识违反税法规定的现象。

尽管税法和会计的差异是不可避免的，我们认为，从当前我国财务会计人员实际水平和税务管理的现状出发，必须认真考虑降低企业财务核算成本和征纳双方遵从税法的成本。特别是目前我国的会计制度许多方面也处于探索之中，不可能完全按照规范的会计制度和税收政策的要求去界定税法与会计的差异。我们考虑，只要对所得税收入影响不大，或者只要不对政策执行和所得税征管有大的妨碍，就尽可能将所得税政策与会计政策协调一致。

会计制度和税收法规的区别在于确认收益实现和费用扣减的时间，以及费用的可扣减性。为了正确地体现税法与会计的目标、降低征纳双方遵从税法的成本、降低财务核算成本，就要对会计制度与税法进行适时的协调。这方面的工作主要是会计制度和税法的制定起草机构。

1. 差异合理的度

差异的协调应尽可能减少对实现税法与会计目标影响小的差异，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。在具体度的把握上,我们认为有两点:

(1) 任何税法与会计的差异,不应该导致纳税人不得不为资产等项目设置不同的账簿。

增值税、消费税等间接税的差异,对于纳税人而言,只是增加了价外税项或销售税金及附加。纳税人只要设计专门的账簿反映进项、销项税额或产品销售税金就可以了。

所得税的差异,特别是涉及资产计价、折旧等,如果协调不好,企业可能不得不设两本账。我们要将差异控制在通过工作底稿、专门台账(比如亏损弥补),可以从企业现有的会计账簿(总账、明细账等)中分析取得。对税法与会计在资产计价等方面的差异,应控制在通过资产负债表债务法,增加“递延所得税资产”和“递延所得负债”等账户就能反映差异,不需要对各项资产设两本账。

(2) 基本业务的政策应该尽可能减少差异。例如,税法与会计对销售商品、提供劳务等基本业务确认收入的时间规定应该尽可能保持一致,只就视同销售、非货币性交易、长期工程(合同)和企业改组特殊情况下的收入确认时间,根据税法需要与会计有所区别。如果基本业务的政策不一致,差异造成的工作量是可想而知的,由此增加财务核算成本和纳税成本也将是巨大的。

2. 处理原则

对于会计与税法的差异,按照财务会计方法计算的利润与税法规定计算的应税所得结果不一定相同。所得税会计就是研究如何按照会计制度计算的税前利润(或亏损)与按照税法计算的应税所得(或亏损)之间差异的会计理论和方法。对于这个问题,财商字[1998]74号文件和《企业所得税法》都有相关规定。财商字[1998]74号文件《关于企业财务制度与税收法规不一致情况下的处理意见的函》明确指出,企业在确认收入、成本、费用、损失并进行损益核算和账务处理,以及进行资产、负债管理时,必须严格按照“两则”、“两制”和财政部统一制定的其他财务、会计制度执行。在纳税申报时,对于在确认应纳税所得额过程中,因计算口径和计算时期的不同而形成的税前会计利润与应纳税所得额的差额,不应改变原符合财务制度规定的处理和账簿记录,仅作纳税调整处理。《企业所得税法》第二十一条规定,纳税人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。《关于做好2009年度企业所