

会计制度与税法差异浅析

辛本权, 黄 丽

(山东省冶金工业总公司, 山东 济南 250014)

摘要: 由于遵循的原则、目的、确认和计量标准等存在不同, 导致会计制度和税法之间存在差异。从差异种类、差异分析和差异处理等方面对《企业会计制度》和税法在会计利润和应纳税所得额之间的差异进行了论述, 为会计人员提供真实会计信息, 及时足额纳税起到指导作用。

关键词: 会计制度; 税法; 差异; 应纳税所得额; 会计利润

中图分类号: F23 文献标识码: B 文章编号: 1004-4620 (2004) 04-0060-03

Analyzing the Difference Between Accounting System and Tax System

XIN Ben-quan, HUANG Li

(Shandong Metallurgical Industry General Company, Jinan 250014, China)

Abstract: The difference existed in principle, aiming, standard of affirm and measure resulted in the difference between accounting system and tax system. The difference between accounting system and tax system are summarized from the kinds of difference, difference analyses and difference manage on accounting profit and taxable income to help accountants provide truly accounting information and pay tax in time.

Keywords: accounting system; tax system; difference; taxable income; accounting profit

1 税法与会计制度差异产生的原因

1.1 遵循的原则不同

税法与会计制度之间的差异不是从来就有的。在计划经济体制下二者之间没有差异, 因为当时是由国家宏观经济政策决定财政政策, 再决定税收政策和财务政策, 并且税法与财务制度、会计制度三位一体, 甚至在很长的时期内, 企业利税不分, 企业会计核算的核心指标是产值而非利润。随着市场化进程的推进, 投资人和征税人不再是同一主体, 投资人关心的是企业的盈利能力, 而征税人关心的是企业的纳税能力。因此, 由于财务会计和税收分别遵循不同的原则、服务于不同的对象, 所以也就决定了税法与会计之间必然存在不可调和的差异。

1.2 目的不同

会计核算是在遵循一般会计原则的前提下, 执行《企业会计制度》的有关规定, 其目的是为了真实、完整地反映企业的财务状况变动的全貌, 为投资者、债权人和企业管理者提供决策有用的信息。税法是以课税为目的, 依据有关的税收法规, 确定一定时期内纳税人应缴纳的税额。税法从根本上保证国家的税收收益, 而会计制度则是保证生成真实可靠的会计信息。

1.3 确认、计量标准不同

企业会计制度和税收法规差异的产生主要在于收益、费用和损失确认、计量的标准不同。会计核算照会计制度规定对各项会计要素进行确认、计量、记录和报告，而形成税收的各项损益依据税法的规定进行确认和计量。

2 会计制度与税法差异的种类

会计制度和税法两者，由于目的不同，对收益、费用、资产、负债等的确认和计量标准不同，从而导致税前会计利润与应纳税所得额之间存在差异，这种差异可分为永久性差异和时间性差异两种。

2.1 永久性差异

永久性差异是指某一会计期间，由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同，所产生税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。

永久性差异有以下几种类型：

(1) 按会计制度规定进行会计核算时作为收益计入会计报表，在计算应税所得时不确认为收益。如我国税法规定，企业购买的国债利息收入不计入应税所得，不交纳所得税；但按照会计制度规定，企业购买国债产生的利息收入，计入投资收益。

(2) 按会计制度规定核算时不作为收益计入会计报表，在计算应税所得时作为收益，需要交纳所得税。如企业以自己生产的产品用于在建工程，税法上规定按产品的公允价值与成本的差额计入应税所得；但按会计制度规定则按账面成本转入再建工程，不确认利润计入当期损益。

(3) 按会计制度规定核算时确认为费用或损失计入会计报表，在计算应税所得时则不予扣减。如各种赞助费，按照会计制度规定计入当期营业外支出；但按税法规定，与生产经营无关的支出计算应税所得时则不允许扣减。

(4) 按会计制度规定核算时不确认为费用或损失，在计算应税所得时则允许扣减。如按照会计制度要求，某些费用或损失不能计入利润表；但在计算应税所得时允许扣减。

2.2 时间性差异

时间性差异，指税法与会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应税所得额的差异。

时间性差异主要有以下几种类型：

(1) 企业获得的某项收益，按照会计制度应当确认为当期收益，但按照税法规定需待以后期间确认为应税所得。如对长期投资采用权益法核算时，投资收益的确认按期末被投资单位的净利润和投资比例确认；按税法规定，对投资收益形成应纳税所得额必须等到被投资单位实际分配或宣告分派利润时才确认。

(2) 企业发生的某项费用或损失，按照会计制度应当确认为当期费用或损失，但按照税法规定需待以后期间从应税所得中扣减。如所得税汇算清缴以后发生的属于资产负债表日后事项的销售退回，按会计制度规定应调减报告期的收入；按税法规定该所得税于实际交纳时计入费用。

(3) 企业获得的某项收益，按照会计制度应当于以后期间确认为收益，但按照税法规定需计入当期应税所得。如税法规定对逾期未支付的款项计入当期应纳税所得额，按会计制度规定于以后按实际情况计入收益。

(4) 企业发生的某项费用或损失，按照会计制度应当于以后确认为费用或损失，但按照税法规定可以从当期应税所得中扣减。如固定资产折旧，按企业会计制度采用直线法计提折旧，按税法采用加速折旧法计提折旧，导致固定资产使用的前期，计入当期应纳税所得的费用低于计入会计损益的费用，而使用后期计入当期应纳税所得的费用高于计入会计损益的费用。

3 会计制度与税法的差异分析

会计制度与税法在很多方面存在差异，如存货、固定资产、无形资产、收入、成本费用、债务重组等都存

在差异，下面以收入为例，说明会计制度与税法存在的差异。

《企业会计制度》第五章《收入》侧重于规范企业营业收入的确认，确保企业收入的稳健和会计信息的质量。而我国《企业所得税暂行条例》（简称“条例”）侧重于规范所得税的计算、征收和管理，确保国家利益不受侵犯，二者必然存在矛盾。

3.1 收入确认条件上的不同

会计制度规定企业确认收入必须同时符合四个条件：一是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；二是企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；三是与交易相关的经济利益能够流入企业；四是相关的收入和成本能够可靠地计量。而税法法规则主要根据企业销售商品时所采取的结算方式，规定了不同的确认条件和时间：采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天；采取赊销和分期收款方式销售货物，为按合同约定的收款日期的当天；采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天；委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位销售的代销清单的当天等等。由此可见，会计制度和条例与细则对收入的确认时间上的规定差异较大。会计制度从实质重于形式原则和谨慎性原则出发，侧重于收入的实质性实现，而税法侧重于收入的社会价值的实现，重在交易的形式，使得收入确认在时间上存在差异。

3.2 视同销售的处理

企业将自产的产品用于在建工程、非生产机构、捐赠、赞助、职工集体福利等方面，按企业会计制度规定，会计上应按成本结转，不作收入处理，不确认收入；按税法规定，企业将自产的产品用于上述用途，应视同对外销售，其产品价格，应参照市场同期同类产品价格，没有参照价格的，按成本加成法确认价格计算交纳所得税。

由上述分析，会计制度和准则符合企业的目的和利益，如果“未收而税”，经济利益没流入企业，而税金从企业流出了，有时可能影响企业的正常生产经营活动。当然从国家的利益出发，这样做从形式上找到一个可靠的征税依据，以及时足额地保证国家税收，因为国家很难确定企业的实质交易行为。

4 会计制度与税法差异的处理

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。

“条例”第九条规定，纳税人在计算应纳税所得额时，其财务、会计处理办法同国家有关税收的规定有抵触的，应依照国家有关税收的规定计算纳税。即税法没有规定的，按照财务会计制度规定执行；税法规定和财务会计制度规定不一致的，在计算所得税时必须按税法规定进行调整。

随着国有企业改革进程的推进，国有股会慢慢退出企业，而其他性质的企业规模不断扩大，企业投资者对财务会计信息的真实性和可靠性提出更高的要求，企业的财务会计核算严格执行《企业会计制度》的相关规定；而国家税务总局在下发了《关于执行（企业会计制度）需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发〔2003〕45号）后，陆续出台了許多与会计制度规定不一致的内容的处理办法，这进一步体现了企业所得税税法与企业会计制度逐步分离的所得税税制建设目标。广大会计人员应从本企业实际业务出发，及时获取会计制度和税法法规的新规定，既要保证会计信息的真实性，为投资者和管理者决策提供依据；又要及时对税收差异进行纳税调整，保证税款按期足额上缴，不要出现因缺乏税法知识无意中偷逃税款的问题。