



# 企业所得税法与 会计制度的差异与协调

山东工商学院 王如燕

企业所得税法与会计制度之间存在的差异,既为广大纳税人和财务人员所关心,也为税收征管工作者所重视。比较、分析、研究两者间的差异具有十分重要的意义。

## 一、企业所得税法与会计制度之间存在的差异

企业所得税法与会计制度之间存在的差异是由税法目标与会计目标的分离所造成的,从理论上可以归纳为原则性差异、特征性差异、功能性差异三种。

1.原则性差异。会计目标是保证会计信息使用者获得通用的会计信息。此会计信息一方面要有利于会计信息使用者做出正确的决策,另一方面要充分反映企业经营过程中的风险和不确定性。我国近年来的会计制度改革在会计核算原则中进一步扩大了谨慎性原则的活用范围,增加了实质重于形式原则,会计方法选择和业务处理程序也更加符合经济业务的实质,但其中有许多改革措施与税法的目标和原则不一致。由此导致了在收入的确认与计量、费用的可扣除性等方

面,企业所得税所遵循的原则与会计原则的区别明显,形成企业所得税法与会计制度之间的差异,进而产生了一系列的纳税调整问题。

2.特征性差异。会计制度的特点是原则性与灵活性的有机结合。会计制度在原则规范的前提下,赋予企业更大、更多的会计政策选择权,企业可自主、合理地做出一系列会计估计,并可若将若干确认和审批资产损失的权力交由企业权力机构处理。在会计核算和会计报表的有关规定中还贯穿了重要性原则。企业可针对交易或事项的重要程度采用不同的核算方式。对次要的事项,在不影响会计信息真实性、不误导会计信息使用者做出正确判断的前提下可适当简化处理。而企业所得税法的特点是高度的统一性和确定性。从本质上看,企业所得税是一种将一部分社会产品或一部分利得从企业收入转化为国家收入的再分配手段。从性质上看,企业所得税法也属于义务性法规,它的突出特点是强制性和确定性,集中体现国

0.1+0.4)=746 617 624.5(股)。<sup>②</sup>由于10月14日之前可转换债券转换的股本也构成了送股和转增的基数,所以也需要进行调整:调整后的1月1日至7月6日可转换债券转增股本数额=44 993 924×(1+0.1+0.4)=67 490 886(股),调整后的7月7日至10月14日可转换债券转增股本数额=13 033 160×(1+0.1+0.4)=19 549 740(股)。<sup>③</sup>计算时间权数。依据《国际会计准则33号——每股收益》的规定,计算时间权数应以天数为基础。假定可转换债券的转换在年内均匀发生,则取每个期间的中点作为可转换债券转换的时点。<sup>④</sup>计算2004年发行在外的普通股股数的加权平均数。依据上述经过调整的各个时间段的股本数进行加权平均,得到当期发行在外的普通股股数的加权平均数:746 617 624.5+67 490 886×271÷365+19 549 740×124÷365+353 579×38.5÷365=803 406 146.8(股)。(3)2004年度基本每股收益=332 442 483÷803 413 522=0.414(元)。(4)同理可以计算2003年度基本每股收益。为了保持数据的可比性,2004年度的送股与公积金转增股本视为在2003年期初已经发生,则2003年11月21日至12月31日转换的股份在2003年度的存续天数为21天。2003年度发行在外的普通股股数的加权平均数=465 556 000×(1+0.1+0.4)+32 189 083×(1+0.1+0.4)×21÷365=701 111 962(股),2003年度每股收益=161 948 795÷701 111 962=0.231(元)。

3.稀释的每股收益的计算。铜都转债于2003年5月21日发行,因此在计算稀释的每股收益时,应将其视为在2003年的发行日和2004年年初就已经将所有的可转换债券转换完

毕。同时,应当先按照送股与转增行为调整,再进行可转换债券的转换。

(1)计算归属于普通股股东的当期净利润。应在考虑所得税因素的基础上调整净利润:2004年度归属于普通股股东的净利润=332 442 483+4 587 993÷(1-33%)=339 290 234(元)。2003年度归属于普通股股东的净利润=161 948 795+9 345 826÷(1-33%)=175 897 789(元)。

(2)计算普通股股数。<sup>①</sup>视可转换债券的转换在2004年年初全部完成,所以调整数为:67 490 886×(365-271)÷365+19 549 740×(365-124)÷365+353 579×(365-38.5)÷365=30 605 683(股)。在考虑了送股与转增后,可转换债券的转换价格将由6.9元/股变更为4.52元/股,则年末尚未转换的可转换债券余额可转换的股份数额=137 207 600÷4.52=30 355 664(股)。2004年度普通股股份数额=803 413 522+30 605 683+30 355 664=864 374 869(股)。<sup>②</sup>2003年5月21日发行可转换债券,视为该日全部转换完毕,则转换股份在2003年的持续期为5月21日至12月31日,共计224天。由于视送股与转增行为在2003年期初发生,则转股价格随之调整为4.52元/股。2003年度普通股股份数额=701 111 962+760 000 000÷4.52×224÷365=804 300 227(股)。(3)计算稀释的每股收益。2004年度稀释的每股收益=335 516 439÷864 374 869=0.388(元)。因为0.388<0.414,所以可转换债券确实具有稀释性。2003年度稀释的每股收益=175 897 789÷804 300 227=0.219(元)。因为0.219<0.231,所以可转换债券确实具有稀释性。□

家意志和国家利益的需求。它所规定的行为方式明确而具体,不允许任何机构和个人随意改变或违反。为了体现和保持税法的统一性和确定性,国家对企业所得税法的构成要素进行了统一规定,严格要求纳税人依法进行纳税申报和税款缴纳,税额计算也必须及时进行。

**3.功能性差异。**会计制度作为一种社会性选择的规则,在我国表现为行政法规的形式,其最终目标在于引导、约束和规范会计行为,从而保证会计信息的真实性。会计制度的另一重要功能是在满足不同会计信息使用者需求的前提下,以统一的会计制度来指导和组织会计核算,以使其更有效率。企业所得税法的首要功能在于组织财政收入,体现国家意志和最广泛意义上的社会意志。该功能是在公平税负的前提下对经济活动起到调节和促进作用,既考虑公平,又兼顾效率。因此,企业所得税法要对不同所有制、不同部门和行业、不同组织形式的纳税人以及不同征税范围和对象等均做出专门的规定。

## 二、企业所得税法与会计制度差异所引发的问题

**1.未能充分体现企业所得税法与会计制度协调的原则。**在会计准则和会计制度越来越国际化的今天,企业所得税改革必须注重与会计制度的相互衔接。我国企业所得税法与会计制度之间还存在着差异,这说明我们还未高度重视对国际会计准则的研究,企业所得税法与会计制度之间缺乏互动,企业所得税法制建设未能充分体现与会计理论建设的内在联系,没有充分考虑会计制度中合理的确认方式、计量方法,未能有机地协调现行企业所得税法与会计制度之间的相互关系,而是过分夸大了两者在计税所得与会计所得方面的差异。

**2.过于繁琐的纳税调整,增加了财务会计的工作量。**所得税改革的重点应放在税率和优惠政策上,而不应在扣除项目上斤斤计较。过分强调那些无所谓的或缺乏说服力的差异,只能加大会计核算成本和税收征管成本。

## 三、企业所得税改革与会计制度的协调

我国企业所得税改革最根本的是要明确改革的方向和意义,同时也要注意所得税法与会计制度的协调。既不能片面强调两者的差异,也不能因为两者有着紧密的联系,就无视其存在的差异而将其合二为一。

**1.所得税改革要有明确的目标、原则和整体思路。**现阶段,企业所得税改革的目标是顺应加入WTO和建设社会主义市场经济的要求,建立起统一、规范、与国际惯例接轨的企业所得税制度,为各类企业的平等竞争创造一个良好的税收环境,配合国家的宏观政策,发挥其调节经济的积极作用。从长期发展来看,应逐步建立企业所得税收入的合理、稳定增长机制,配合个人所得税形成真正的双主体的税制格局。企业所得税的改革应重视效率原则,有效地配合国家的产业政策、地区政策,促进技术进步,促进经济结构调整,促进地区经济的协调发展。同时,应按照国民待遇原则等世贸组织规则,统一不同类别企业之间的税负水平,清理、规范现行的税收优惠政策,创造平等的税收环境。企业所得税改革的基本思路是公平税负,理顺分配关系,建立起与世贸组织规则和我国现代企业制度相适应的企业所得税制度。

## 2.加强对企业所得税法与会计制度的协调性研究。

(1)会计制度与企业所得税法应相互协调。会计利润及应税所得之间的差异,需通过对会计制度和税法的研究来找出两者相互不适应的地方并加以协调,而不能只是单纯地满足某一方面的需要。笔者建议,制定所得税税前扣除制度,或制定所得税会计制度,根据经济环境变化情况适当考虑会计制度对应税所得产生的影响,在不违背税法原则的前提下承认会计制度中处理方法的合理规定,尽量缩小与会计制度的矛盾和差异。

(2)要加强会计制度与税收法规之间的管理层合作与配合。这有利于减少不必要的差异损失,有助于加强会计制度与税收法规的协作,同时也可以提高会计制度和税收法规相互协作的有效程度。

(3)会计制度和企业所得税法在具体实务操作上的协作可以根据不同的差异类别而采取不同的标准导向。对会计处理比较规范的业务,会计制度与企业所得税法的协调要使税收在坚持自身原则的基础上,主动与会计原则相协调,以减少业务差异、降低纳税人的核算成本;而对于会计处理还不规范,甚至还存在制度空白点的业务,首先要规范和完善会计制度的建设,使业务处理逐步规范化,以避免硬性协调给日后带来更大的不确定性。

(4)会计制度要加强必要性信息披露对税收的支持。我国会计制度建设除了要解决具体业务规范的制定,还要加强对宏观管理目标的信息披露方面的规范建设,使会计信息得到全面、充分、准确的披露。建议制定《企业会计准则——涉税交易及事项的信息披露规则》。披露方面的不足和缺失,使会计不能为税收部门提供其所需的信息,而税收部门也不可能及时地将信息需求反馈到会计信息系统。信息沟通不畅无疑加大了税务部门的信息获取成本。

**3.简化纳税调整,减轻财务会计的工作量。**随着市场竞争日益激烈和技术进步的加快,企业固定资产实物形式上的磨损和技术上的无形损耗都在迅速加大。会计制度在折旧年限和折旧方法上给予了更多的选择性,从企业角度来说,出于资本保全的观点,更倾向于缩短折旧年限和采用加速折旧的方法。利用税法限制企业会计政策的选择,其意在防止企业利用会计政策的选择达到偷税或延迟纳税的目的。但是,目前税法对于企业折旧年限和折旧方法的限制过于严格。因而,税法应降低对折旧年限的规定,如机器设备的折旧年限应规定为五年并允许企业采用加速折旧法。为防止企业利用会计政策的变更而达到调节纳税的目的,可以规定当企业发生会计政策变更时,必须先报请税务机关批准或备案,并且一经确定后在一定年限内将不得变更。☒

