

学校编码: 10384  
学号: 17520081151312

分类号\_\_密级\_\_  
UDC\_\_

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

会计利润与应税所得的差异及其影响因素  
研究

A Study on Book-Tax Difference and its Influencing Factors

马倩倩

指导教师姓名: 桑士俊教授

专业名称: 会计学

论文提交日期: 2010年4月

论文答辩时间:

学位授予日期:

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2010年4月

# 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

# 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

## 摘要

随着经济市场化和国际化的日益加强,我国的会计准则和税法改革在不断深化,两者之间的关系逐渐倾向于分离模式,进而按照会计准则确定的会计利润和按照所得税法计算的应纳税所得额之间必然存在着差异,可以说这种差异是与生俱来的,是由制度因素造成的。在改革的过程中,会计利润与应税所得之间的差异(以下简称会计—税收差异)呈现了日益扩大的趋势,另外由于该差异的存在,使得企业并不必然为虚增的利润支付所得税,许多公司存在巨额的利润和微薄的所得税并存的现象,并且有愈演愈烈的趋势,对我国的经济发展带来了重大影响,如何正确认识和处理会计—税收差异,已成为当前会计工作和税收征管中的一个急需解决的问题。本文研究的目的,就是要分析我国企业会计—税收差异及其影响因素,为我国会计与税收关系模式提供实证的数据,同时也为两者如何协作提供方向。

本文运用理论分析与经验论证相结合的方法对差异进行了研究,首先从制度角度进行了分析,讨论了目前我国所选择的会计—税收分离模式,并具体分析了会计准则和企业所得税法的差异,指出制度因素是造成会计—税收差异的根本原因。然后从盈余管理和避税角度,具体分析了不同的盈余管理方式以及避税行为对会计—税收差异的影响。最后运用多元回归模型对会计—税收差异的制度因素、盈余管理和避税行为因素进行了实证分析与检验。

**关键词:** 会计利润; 应税所得; 差异

## ABSTRACT

Both the reformation of China Accounting Standards and Taxation and the economy's market-directing & globalization enlarged the discrepancy between Tax Regulations and Accounting Standards. It has difference between accounting profits and taxable income consequentially. The book-tax difference is inherent, and caused by this institutional factor. Because of the book-tax difference, firms don't need to pay income tax for illusory profits consequentially. In fact, plenty of firms pay little or nothing. Therefore, it has become an urgent problem that how to recognize and deal with book-tax difference correctly for the management of taxation and the work of accounting. The purpose of this paper is to analyze the book-tax difference and their influencing factors, provide some empirical data, and give directions to the cooperation among supervising institutions.

This paper studies the issues about book-tax difference in both theoretical approach and empirical approach. First, from institutional angle of view, this thesis discusses the relation patterns between accounting systems and tax laws, analyzes the differences between China's tax and accounting systems, and points out that the institutional factor is the root cause of book-tax difference. Then, from firm's earnings management angle of view, the thesis analyzes the influence of different earnings management ways and tax dodging factors on book-tax difference. Finally, the thesis employs multiple linear regression method to analyze the institutional factors, earnings management and tax dodging factors of the book-tax difference.

**Keywords:** accounting profits; taxable income; difference.

# 目 录

<b>第一章 绪论</b> .....	<b>1</b>
一、 研究背景和意义 .....	1
二、 国内外文献综述 .....	2
(一) 国外相关文献 .....	2
(二) 国内相关文献 .....	4
三、 本文的研究思路和框架 .....	6
四、 主要创新点 .....	7
<b>第二章 会计—税收差异：从制度角度分析</b> .....	<b>8</b>
一、 我国会计制度与税法关系模式分析 .....	8
(一) 会计制度与税法关系的两种模式 .....	8
(二) 我国会计制度与税法关系模式的表现 .....	9
二、 会计准则与企业所得税法的差异分析.....	10
(一) 收入项目差异分析 .....	10
(二) 成本费用与税前扣除差异分析 .....	13
(三) 资产项目差异分析 .....	16
三、 会计准则与企业所得税法差异的影响分析.....	19
(一) 从企业的角度看 .....	19
(二) 从税务机关的角度看 .....	20
<b>第三章 会计—税收差异：从盈余管理和避税角度分析</b> .....	<b>21</b>
一、 盈余管理的概念及动机 .....	21
(一) 盈余管理的概念 .....	21
(二) 上市公司盈余管理的动机 .....	22
二、 盈余管理对会计—税收差异的影响 .....	24
(一) 不同盈余管理方式影响的初步分析 .....	24
(二) 不同盈余管理方式的影响程度分析 .....	26
三、 避税行为对会计—税收差异的影响 .....	28
(一) 避税的概念 .....	28

(二) 避税行为对会计—税收差异的影响 .....	29
<b>第四章 会计—税收差异及其影响因素的实证研究.....</b>	<b>31</b>
一、 研究设计 .....	31
(一) 会计—税收差异的计算 .....	31
(二) 研究假设与变量的选取 .....	32
(三) 模型的设计 .....	35
二、 实证检验及结果分析 .....	35
(一) 会计—税收差异的实证检验与分析 .....	35
(二) 会计—税收差异原因的实证检验与分析 .....	37
<b>第五章 小结.....</b>	<b>41</b>
一、 全文主要结论 .....	41
二、 控制会计—税收差异的对策.....	41
(一) 从制度角度协调 .....	41
(二) 从监管上市公司盈余管理角度 .....	42
(三) 从反避税角度 .....	43
三、 研究的局限性 .....	44
<b>参 考 文 献 .....</b>	<b>45</b>
<b>致 谢.....</b>	<b>48</b>

# CONTENTS

<b>Chapter One: Introduction</b> .....	1
<b>I . Background and significance</b> .....	1
<b>II . Literature review</b> .....	2
i . Overseas literature review .....	2
ii . Domestic literature review .....	4
<b>III . Structure of this paper</b> .....	6
<b>IV . Contributions of this paper</b> .....	7
<b>Chapter Two: Book-Tax difference: institutional angle of view</b> .....	8
<b>I . Analysis of the relation patterns of accounting principles and tax laws in China</b> .....	8
i . Two relation patterns of accounting principles and tax laws .....	8
ii . Evolvement of Book-Tax pattern in China .....	9
<b>II . Analysis of the differences between accounting standards and income tax laws</b> .....	10
i . Analysis of difference in income .....	10
ii . Analysis of difference in deduction .....	13
iii . Analysis of difference in assets disposition .....	16
<b>III . Analysis of the impact of Book-Tax difference</b> .....	19
i . In terms of enterprises .....	19
ii . In terms of tax authorities .....	19
<b>Chapter Three: Book-Tax difference: earnings management and tax shield angle of view</b> .....	21
<b>I . Concept and motivation of earnings management</b> .....	21
i . The concept of earnings management .....	21
ii . Listed companies' motivation of earnings management .....	22
<b>II . The influence of earnings management on Book-Tax difference</b> .....	24
i . Initial analysis of different earnings management method .....	24
ii . Analysis of the influence of earnings management .....	26



<b>III. The influence of tax shield on Book-Tax difference</b> .....	<b>28</b>
i . The concept of tax shield.....	28
ii . Analysis of the influence of tax shield on Book-Tax difference.....	29
<b>Chapter Four: Empirical research on Book-Tax difference and its</b>	
<b>influencing factors</b> .....	<b>31</b>
<b>I . Research design</b> .....	<b>31</b>
i . Determination of Book-Tax difference .....	31
ii . Hypothesis and variables selection .....	32
iii. Regression model .....	35
<b>II . Empirical tests and results</b> .....	<b>35</b>
i . Empirical tests of Book-Tax difference .....	35
ii . Empirical tests of the cause of Book-Tax difference.....	36
<b>Chapter Five: Conclusions</b> .....	<b>41</b>
<b>I . Main conclusions of this paper</b> .....	<b>41</b>
<b>II . Suggestions of controlling Book-Tax difference</b> .....	<b>41</b>
i . Enhance cooperation of accounting principles and tax laws .....	41
ii . Countermeasure of earnings management .....	42
iii. In terms of anti-tax avoidance .....	43
<b>III. Limitation of the study</b> .....	<b>44</b>
<b>References</b> .....	<b>45</b>
<b>Acknowledgement</b> .....	<b>48</b>

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 第一章 绪论

### 一、 研究背景和意义

我国会计和税收关系模式经历了一个由经济体制改革前的高度统一向经济体制改革后逐步分离的变化发展过程。随着经济市场化和国际化的日益加强，我国加快了会计准则和税法改革的步伐。2007年1月1日起正式施行的新企业会计准则和2008年1月1日起全面实施的《中华人民共和国企业所得税法》，进一步确立了我国会计和税收分离的模式。会计准则推进了与国际接轨，但是其与企业所得税法的目的、遵循的原则、规范内容和发展速度均有所不同，因此二者在对企业的经济业务的处理方面不可避免的存在差异，财务报告披露的会计利润和纳税申报的应税所得之间必然存在着差异（以下简称为会计—税收差异），可以说制度因素是造成会计—税收差异的根本原因。

近年来，大家开始指责以美国为代表的会计与税收分离模式。虽然美国有着发达和成熟的资本市场，法制也比较健全，税收征管水平较高，但是财务欺诈层出不穷、屡禁不止，逃税问题也比较严重，美国发生的一系列大型公众公司财务欺诈连同逃税案件，值得我们深思其背后原因。例如，安然公司的破产，其中一个主要的原因是虚报利润，但是，后来的调查显示，安然公司并没有为虚报的利润支付相应的所得税。高额的利润和微薄的所得税，不得不让我们想到，会计利润与应税所得之间如此大的差异除了制度因素造成外，必然还存在其他因素。当公司通过盈余管理增加利润时，往往需要为此支付相应的所得税。但是由于会计准则和税法差异的存在，使得企业调增的利润并不必然转化为应税收入，即企业可以通过操纵非应税项目损益进行盈余管理，在增加会计利润的同时可以不必支付相应的所得税。

会计准则与税法分离是大趋势，造成会计—税收差异的因素也是多方面的。国内关于会计—税收差异的研究主要是讨论二者之间的制度差异与协作的规范性研究，实证方面的研究比较少。我国企业的会计—税收差异的大小以及发展趋势如何，是否像国外那样有逐渐扩大的趋势？尤其是最近两年的制度变迁，即新

企业会计准则和新企业所得税法的实施对会计一税收差异的影响如何？除了制度因素外，盈余管理以及所得税避税行为对会计一税收差异的形成有什么影响？弄清这些问题对如何构建我国的税会关系模式和协调会计一税收差异，以及更好的理解盈余管理与所得税税负问题都有着重要意义。

## 二、 国内外文献综述

### （一）国外相关文献

国外很多学者对会计一税收差异进行了实证分析，发现在美国，会计一税收差异在20世纪90年代成增长趋势。Manzon和Plesko（2001）通过使用美国1988年到1998年之间的上市公司财务报表数据，调查了会计一税收差异的大小以及成因，并估计了经济因素，税收与会计准则的差异对会计一税收差异的影响，以及会计一税收差异可以用这些因素解释的程度，对无法解释的部分归于其他因素并作为避税行为来研究。研究结果发现会计一税收差异随着时间在逐渐增加，并且该差异的大部分可以用模型中的因素来解释，结论也表明了财务报表上的会计利润已经不能很好的代表公司的应纳税所得额。笔者也提及了作为其他因素的避税行为可能也是造成差异的重要原因之一，但并没有对此进行检验。

Lillian Mills, Kaye Newberry, William B. Trautman（2002）通过使用财务报表和纳税申报表数据描绘了美国1991-1998会计利润和应纳税所得额之间差异，以及资产负债表数额的差异。文中按行业、全球化特征、盈利性划分样本并描述差异，发现会计一税收差异在90年代是递增的，并且纳税申报表中的资产、负债的数额在总体上大于财务报表的数额。

对于会计一税收差异的影响因素，已有文献从不同角度或是直接或是间接的进行了研究，归纳起来，主要是集中在会计制度与税收法规差异（制度因素）、盈余管理行为以及避税行为对会计一税收差异的影响。

Desai（2003）研究发现，近20年美国公司会计利润与应税所得之间差异形成的影响因素包括：对折旧的不同处理，境外收益的披露，尤其是雇员补偿的本质发生变化。

Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch, Sonja Olhocht Rego（2008）调查了激进的纳税和财务报告之间的关系，并发现存在强烈的正相关关系，财务会计准则和税收法规之间的不一致性使公司可以在同一报告期间向上调节会计利润，

向下调节应纳税所得额。

另外也有很多研究者从盈余管理的角度进行了分析,这些研究中有的直接将衡量盈余管理程度的指标与会计—税收差异相联系,有的则从所得税成本的角度间接的分析两者之间的关系。

Mills和Newberry(2001)采用纳税申报表数据,研究了公司特征与会计—税收差异之间的关系。研究发现,相对于其他公司,那些一般认为可能存在盈余管理的公司,如上市公司(相对于非上市公司)、财务困境公司、高负债率公司、会计利润略高于零的公司的会计—税收差异较大。

Merle Erickson, Michelle Hanlon, Edward Maydew(2002)调查了公司对虚报的利润所支付的额外的所得税的程度。文中通过选取1996年到2002年期间被SEC指控财务欺诈而需重编财务报表的公司作为样本,得到了一个虚报收益的相对清洁的样本,避免了必须依赖盈余管理模型。通过关注重编的财务报表,估计出了公司对虚报的利润需要交纳多少额外的所得税。研究结果发现,平均公司虚报一美元税前会计利润,为此付出了12美分的额外的所得税。该研究也提到了对于税法与GAAP之间要更加一致的做法,可能抑制不了激进的公司。因为样本中的公司平均表现的有一定程度的会计与税法的一致性,并确实为虚报的会计利润支付大量的所得税,还提到了公开的纳税申报表信息并不能帮助投资者发现虚报的利润,因为经理们似乎也愿意在纳税申报表中包括虚假的利润。他们的研究只是回答了公司为盈余管理行为支付的所得税成本,但并没有回答公司在进行盈余管理时是否会通过非应税项目损益规避税负。

John Phillips, Morton Pincus, Sonja Olhofs Rego(2003)检验了递延所得税费用在识别盈余管理中的增量作用,并基于先前的研究,评价了递延所得税费用以及应计利润模型在识别盈余管理中的作用。结果显示,递延所得税费用对应计利润总额模型以及修正的琼斯模型在识别为避免收益下滑而进行的盈余管理中具有增量作用。

Hanlon(2005)以公司的递延所得税和公司税率计算得出的应税收益为基础,考察了暂时性会计—税收差异与公司盈余质量之间的关系,其中收益持续性被作为公司盈余质量的一项替代指标。研究发现,会计—税收差异越大,会计利润及其中的应计部分的持续性越低。产生这一现象的原因是,公司前期多计(少计)

的应税收益必然在以后转会，这时应计收益就会产生较大波动，持续性较低。

Ayers, B. , J. Jiang, S. Laplante(2008)发现，税务筹划和收益质量低下对应税所得的信息含量产生不同的影响，应税所得对于进行税务筹划的公司来说具有的信息含量较低，而对于收益质量较低的公司来说具有的信息含量是相对较高的，因此笔者认为，应税所得可以作为会计利润的一个补充的业绩衡量指标。另外笔者认为存在的税务筹划行为以及低下的收益质量非常有助于检测，会计一税收差异是由于报告的会计利润还是应税所得中的自由裁量权引起的。

## （二）国内相关文献

相比之下，国内关于会计一税收差异的实证研究比较少，主要是集中于对会计制度和税收法规之间关系，以及两者之间的差异及协调问题进行理论探讨。

对于会计制度和税收法规之间关系的问题，我国的学术界进行了广泛的讨论，“会税分离”模式已得到了广泛的支持，陈毓圭、倪国平为代表的学者都赞成会计制度和税收法规分离，对由于分离造成的差异需要进行有效的协调。陈毓圭（1999）认为，会计准则与税法在立法宗旨、服务对象等方面是不同的，让两者完全一致是不可能的，但是，赞成分离，并不意味着不顾成本与效益原则，盲目的追求两者的差异，甚至人为地夸大两者的差异，而应当尽量保持会计准则与税法的协调一致，不要夸大纳税扣除政策的作用。倪国平（2000）认为会计准则与税法应适当分离，需要统一的地方应尽量保持一致。之后一些学者对具体如何构建分离的税会模式提出了一些观点，戴德明等（2005）认为，对于我国这样一个以大陆法系为主、会计制度体系建设依靠政府力量推行、税会趋向于分离模式的国家，国际上还没有一个完全的模式可以套用，不同业务具有不同的特点，会计制度与税收法规的协作要根据不同业务类型及其差异的特点采取不同的思路。邓子基、尤雪英（2007）认为应当建立分层次的税会关系动态模式，对上市公司，以适度分离为主，防止过度分离；对大中型企业，建立适度融合的税会关系模式；对于众多的小型企业，选择高度融合的税会关系模式。董盈厚（2009）认为财务会计与税务会计分离的有效性检验除了需要理论检验外，还需要实践检验，中国的会计制度安排的适宜性、效率性需要通过长时间的实践来验证，实践是整体的，实践不等于个别环节或片面性的数据。另外财务会计与税务会计分离的制度有效性不仅仅在于制度的框架结构，还在于制度的细节安排。

2001年《企业会计制度》、《企业所得税税前扣除办法》相继实施，我国会计准则与税法的分离趋势也自此正式确立，从官方立场回应了此前学术界对于两者关系的探讨。两部规范发布实施以后，会计制度和税收法规之间的差异有逐渐扩大的趋势，国内学者对于这个问题给予了更多的关注，从具体有哪些差异项目，产生差异的原因，以及如何协调差异等不同角度和侧面进行了研究。高金平（2001）对会计制度和税收法规在实际操作中的差异按照不同项目进行了详细分析，以案例的形式对会计如何进行纳税调整给出了示范。高允斌（2003）对会计收入与应税收入，会计成本、费用与税前扣除，投资收益的差异，非货币性交易的差异，债务重组的差异等进行了比较分析。刘磊（2008）对新的《企业所得税法》与新的《企业会计准则》进行差异分析，其中详细的对收入、扣除、资产、企业重组等项目的会计处理与税务处理差异进行了分析。

一些学者对为什么会计制度与税法对同一经济业务的规定不同进行了研究，盖地（2003）认为会计制度与税法的不同、内涵概念不同、计量所得的标准不同、计量的依据不同，都是会计制度与税法存在差异的原因。魏长升（2003）运用克拉尼斯基定律分析了会计制度与税法差异存在的客观性，认为基于税收的无偿性、稳定性、强制性等特征，在会计要素的确认和计量方法上，政府征税和投资者在资本保全与风险防范下所要求的会计制度的对立必然产生。李惠（2004）指出，由于会计制度与税法的目的不同，两者遵循的原则必然存在较大差异，原则差异又进一步导致了会计制度与税收法规对有关业务的具体处理规定不同。

会计制度与税收法规对有关业务的具体处理方法不同，直接造成了会计利润和应税所得之间的差异。有学者认为这种制度因素是会计—税收差异的主要原因，此外盈余管理以及避税行为也对会计—税收差异产生影响。戴德明、姚淑瑜、毛新述（2005）利用上市公司的数据（母公司报表），首次测定了由于会计制度和税收法规的不同而导致的会计—税收差异，发现上市公司的会计—税收差异在不断扩大，制度因素和盈余管理因素解释了会计—税收差异的大部分变化，但是解释力成下降趋势，此外，会计—税收差异的扩大同公司的避税行为紧密相关。

戴德明、姚淑瑜（2006）分析了2002-2004年上市公司会计收益与应税收益之间差异的制度原因以及会计制度和税收法规协作的实施效果，发现会计制度和税收法规之间的差异可以解释会计收益和应税收益之间差异的60%以上，固定资

产折旧和投资收益是造成会计一税收差异的两个主要制度原因,认为在制度层面加强协作仍是问题的关键所在,是防止企业利用制度差异规避所得税的重要手段。

叶康涛(2006)通过考察会计利润与应税所得差异和盈余管理之间的关系,发现上市公司盈余管理幅度越大,则会计利润与应税所得差异也越高,即上市公司通过操纵非应税项目损益,以规避盈余管理的税负成本。另外还发现,上市公司通过非应税项目损益规避盈余管理税负成本的行为主要发生在高税率组别,而享受所得税优惠的公司没有呈现出该特征。

李冰煜(2007)以税会差异<sup>①</sup>作为研究对象,运用多元回归模型对税会差异的制度因素与会计政策选择因素进行了实证分析与检验。研究发现,大部分公司存在的纳税调减事项多于纳税调增事项,应纳税所得额是小于利润总额的;对于应纳税所得额大于利润总额的公司,制度因素与会计政策选择因素可以解释税会差异的70%以上,但对于应纳税所得小于利润总额的公司,制度因素与会计政策选择因素只能解释税会差异的24%左右,因此认为制度因素与会计政策选择因素是纳税调增项目的主要原因。

张林(2007)通过选取2001-2004年在深圳和上海证券交易所上市的所有A股公司(非金融保险类)为样本,对会计利润与应税所得差异及其影响因素进行了实证检验与分析,结论显示,我国上市公司会计利润与应税所得之间的差异呈现出逐渐扩大的趋势,并且这种差异的不断扩大与会计制度和税收法规之间的差异(制度因素)、上市公司的盈余管理行为以及公司的所得税避税行为具有显著相关性。

### 三、 本文的研究思路和框架

本文主要研究了我国上市公司的会计一税收差异及其影响因素。研究起点是通过构建会计利润与应税所得的差异这个指标作为会计一税收差异的衡量指标,首先从理论上分析,在国内外相关文献的基础上,从我国会计制度与税收法规差异的角度,以及盈余管理和避税的角度,分析了企业会计一税收差异。然后运用上市公司的财务报表数据对会计一税收差异及其影响因素进行了实证分析。总的

<sup>①</sup> 税会差异=会计利润-应税所得



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库