

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 15520151152675

UDC _

厦 门 大 学

硕 士 专 业 学 位 论 文

会 税 差 异 、 盈 余 管 理 与 所 得 税 避 税

Book-Tax Difference、Earnings Management
and Income Tax Avoidance

罗 雯 婷

指 导 教 师 (校 内): 林 文 生 副 教 授

指 导 教 师 (校 外): 蒋 琳 琦

专 业 学 位 名 称: 税 务 硕 士

论 文 提 交 日 期: 2017 年 月

论 文 答 辩 时 间: 2017 年 月

学 位 授 予 日 期: 年 月

答 辩 委 员 会 主 席: _____

评 阅 人: _____

2017 年 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。)

本人声明该学位论文不存在剽窃、抄袭等学术不端行为,并愿意承担因学术不端行为所带来的的一切后果和法律责任。

声明人(签名):

指导教师(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

会计与税收是经济活动中重要的两个领域，会计构成税收的基础，税收反过来又深刻影响着会计。随着我国会计改革与税制改革的不断深化，会计制度与税收法规的分离已是必然，而两者间的差异也为企业的盈余管理与避税提供了空间与可能性，对企业所得税的征管带来了不小的挑战。会计收益与应税所得差异的影响因素有哪些？各自的影响程度又如何？对所得税后续管理与风险防控有哪些借鉴？所得税征管将如何应对？这些问题应当引起税务工作者的关注与重视。

本文立足于《企业会计准则》与《企业所得税法》，阐释会计税收差异概念、讨论我国会计税收模式，剖析两者差异的影响因素。首先从制度性角度，梳理了会计准则与税收规定在收入、费用扣除、资产计量等方面的差异；其次从盈余管理角度进行理论分析，阐述了产生盈余管理的原因以及与会计税收差异的关系，并提出非上市公司进行盈余管理进而影响两者差异的可能性；最后从避税理论入手，结合征管实务中对所得税年度申报数据的统计分析，提出避税与会计税收差异具有相关性的合理怀疑。

利用某基层税务局所辖企业 2009-2015 年度的汇算清缴数据，实证检验制度性因素、盈余管理、避税对会计税收差异的影响，研究结果表明，制度因素中的营业收入、资产减值准备、投资收益、职工薪酬具有显著的影响作用，而盈余管理不仅存在于非上市公司中，同样对会计税收差异产生正向作用，而会计税收差异的存在及扩大与避税行为关系密切。在进一步将样本按照所有权性质、适用税率划分回归后发现，上述制度性因素依然具有显著性，而期间费用对不同性质和不同税率的企业的的影响作用差别较大，尤其是管理费用的影响，这也为所得税后续管理和风险控制中，有针对性地核查企业提供了依据。

关键词： 会计税收差异； 制度因素； 盈余管理； 避税

Abstract

Accounting and taxation are two important areas of economic activity. Accounting constitutes the foundation of taxation, taxation, in turn, has a profound effect on accounting. With the deepening of accounting reform and tax reform in China, the separation of accounting and tax laws is inevitable, at the same time, book-tax-difference provides space for firm's earnings management and income tax avoidance, therefore, the administration of corporate income tax faces considerable challenges. What is the impact of the book-tax-difference? What are their respective impact degree? How will the tax administration respond? What is the reference for future income tax management and risk prevention? All the questions above should attract the attention of tax authorities.

Based on the accounting standards for business enterprises and enterprise income tax law, this paper explains the concept of book-tax-difference, discusses accounting-tax mode in China, and then analyzes the influencing factors of book-tax-difference. Firstly, from the institutional perspective, the differences in income, deduction of expenses, and asset measurement of accounting standards and tax regulations are combed out. Secondly, from the perspective of earnings management, the paper expounds the causes of earnings management and the relationship between earnings management and book-tax-difference, and puts forward that non-listed companies might run earnings management, and then further enlarge the gap between accounting profits and taxable income. Finally, based on the tax avoidance theory and the statistical analysis of the annual income tax returns, the reasonable suspicion of the correlation between tax avoidance and book-tax difference is put forward.

Using the data of the year 2009-2015 of the enterprise of the local tax bureau, the effect of institutional factors, earnings management and tax avoidance on book-tax-difference is empirically examined. Our study suggests that operating income, asset impairment preparation, investment return, and employee compensation of the

institutional factors have a significant effect. Earnings management not only exists in non-listed companies, but also has a positive effect on book-tax-difference. Moreover, the existence and expansion of book-tax-difference are closely related to tax avoidance. Further, after the regression of the sample according to the property and applicable tax rates, the institutional factors are still significant, and period expenses varies considerably between different properties and different tax rates, especially for management expenses. All these results suggested above provide theoretical and practical guidance for the management and risk control of income tax.

Keywords: Book-Tax-Difference; Institutional Factor; Earnings Management; Tax Avoidance

目录

1 导论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究意义	2
1.2.1 完善企业所得税后续管理路径.....	2
1.2.2 检验盈余管理对非上市企业会税差异的影响程度.....	2
1.2.3 为企业所得税专业化管理以及风险防控提供依据.....	3
1.3 主要内容与研究方法	3
1.3.1 主要内容.....	3
1.3.2 研究方法.....	5
1.4 贡献与不足	5
1.4.1 本文的贡献.....	5
1.4.2 本文的不足.....	5
2 文献综述	7
2.1 国外文献综述	7
2.1.1 会计税收差异的变化趋势与影响因素.....	7
2.1.2 会计税收差异与盈余管理.....	7
2.1.3 会计税收差异与所得税避税.....	8
2.2 国内文献综述	8
2.2.1 会计准则与税法关系模式.....	8
2.2.2 会计税收比较与调整协作.....	9
2.2.3 会计税收差异制度因素与避税动机探析.....	10
2.2.4 会计税收差异与所得税管理.....	12
2.3 现有文献评述	12
3 会计税收差异影响因素的理论分析	14
3.1 会计税收差异概述	14
3.1.1 会计利润.....	14
3.1.2 应税所得.....	14
3.2 会计与税收关系模式	15
3.2.1 模式种类.....	15
3.2.2 我国模式发展及现状.....	15
3.3 影响我国会计与税收差异的因素分析	16
3.3.1 制度性因素.....	16
3.3.2 盈余管理.....	20
3.3.3 所得税避税.....	22
4 会计税收差异影响因素的实证分析	26
4.1 模型设计	26
4.2 数据来源与变量设置	26
4.2.1 因变量的确定.....	27

4.2.2 制度因素变量的确定	27
4.2.3 盈余管理的确定	29
4.2.4 控制变量	30
4.3 模型构建	30
4.4 实证过程分析	32
4.4.1 会计税收差异描述性统计	32
4.4.2 样本行业分布	33
4.4.3 盈余管理的测定与检验	35
4.4.4 会计税收差异影响因素的实证检验与分析	36
4.4.5 会计税收差异与所得税避税行为	39
4.4.6 分组回归分析	41
4.4.7 稳健性检验	45
4.5 本章小结	47
5 结论与政策建议	49
5.1 研究结论	49
5.2 政策建议	49
5.2.1 加强管理层面的协调，优化顶层设计	49
5.2.2 促进双向沟通，缩小会计税收差异	49
5.2.3 构建全方位立体征管体系	50
参考文献	53
致谢	57

Contents

1 Introduction	1
1.1 Research background	1
1.2 Research significance	2
1.2.1 Identify institutional factors to improve follow-up management	2
1.2.2 Examine the impact of earnings management on the BTB of non-listed companies	2
1.2.3 Provide the basis for the professional management of enterprise income tax and risk prevention and control.....	3
1.3 Main contents and research methods	3
1.3.1 Main contents.....	3
1.3.2 Research methods	5
1.4 Contribution and limitations	5
1.4.1 Contribution	5
1.4.2 Limitations	5
2 Literature Review	7
2.1 Foreign Literature	7
2.1.1 Research of change trend and influencing factor of BTB.....	7
2.1.2 Research of relationship between BTB and earnings management.....	7
2.1.3 Research of relationship between BTB and tax avoidance.....	8
2.2 Domestic Literature	8
2.2.1 Research of accounting standards and tax law mode.....	8
2.2.2 Research of adjustment and cooperation in accounting and tax law.....	9
2.2.3 Research of institutional factor of BTB	10
2.2.4 Research of income tax management.....	12
2.3 Summary	12
3 Theoretical Analysis	14
3.1 Definition of BTB	14
3.1.1 Accounting profit	14
3.1.2 Taxable income	14
3.2 Accounting tax mode	15
3.2.1 Mode type	15
3.2.2 Evolution and current situation in China	15
3.3 Analysis of the influencing factors of BTB	16
3.3.1 Institutional factor	16
3.3.2 Earnings management.....	20
3.3.3 Income tax avoidance	22
4 Empirical Research	26

4.1 Research design	26
4.2 Variable design and sample selection	26
4.2.1 Measurement of dependent variable	27
4.2.2 Measurement of institutional factor	27
4.2.3 Measurement of earnings management	29
4.2.4 Measurement of controlled variables	30
4.3 Model description	30
4.4 Empirical analysis	32
4.4.1 Descriptive statistics	32
4.4.2 Sample industry distribution	33
4.4.3 Measurement and inspection of earnings management	35
4.4.4 Empirical test and analysis of the influencing factors of BTD	36
4.4.5 Correlation between tax avoidance and BTD	39
4.4.6 Regression analysis of group samples	41
4.4.7 Robustness test.....	45
4.5 Summary	47
5 Conclusion and Suggestion	49
5.1 Conclusion	49
5.2 Suggestion	49
5.2.1 Strengthen the coordination of management level and optimize the top-level design	49
5.2.2 Narrow differences between accounting and tax law	49
5.2.3 Construct an omni-directional tax collection and management system	50
References	53
Acknowledgements	57

1 导论

1.1 研究背景

会计与税收是经济活动中重要的两个领域，两者既紧密相关，又相互区别。会计构成税收的基础，税收又反过来影响着会计，随着市场经济发展的越发成熟与国际化趋势的明显加强，我国也不断推进并加速会计改革与税制改革的深化。2007年1月1日企业开始执行与国际惯例趋同的新《企业会计准则》，2008年1月1日新的《企业所得税法》也开始实施，两项新的会计与税务规范直接影响着企业的财务会计核算。我国目前的会计制度是为适应现代公司制度、尚未完善的资本市场，给予企业处理经济业务时较大的选择空间和灵活性，而税收是以保证国家财政收入、为政府宏观调控和社会保障提供财政支持，具有强制性、无偿性的特点，同时为了确保税收收入的稳定性与可持续性，税法的规定更显刚性。基于上述会计与税收的目的不同，两者的适度分离具有合理性，也已然成为事实。

会计制度与税收法规分离模式下基于财务报告动机披露的会计利润与给予税收动机披露的应纳税所得额之间的差异可以说是与生俱来，^[1]典型的如美国安然公司的丑闻，就是利用会计税收差异，虚报利润的同时未支付相应的所得税，这种超额的利润与微薄的所得税并不仅仅是安然公司一人，^[2]也不会仅仅存在于美国，近年来越来越多的中国学者也关注在会计制度与税收规定之外，公司的盈余管理与所得税避税行为是否为二者差异的形成推波助澜？

随着我国对外开放程度越来越大，财政税收制度与国际接轨，我国会计制度与税法的差异也对所得税征管提出了挑战。企业所得税是目前我国仅次于增值税的第二大税种，2015年占全年税收总收入达21.7%，随着市场经济的发展和税制的逐步完善，企业所得税在政府宏观调控中发挥着越来越大的作用，在我国经济与税收发展中举足轻重，其征管的效率直接影响着税收管理的大局。^[3]但与此同时，不同于“以票控税”的增值税具有全面普及的金税三期以及不断升级的发票认证技术等硬件和技术支持，目前为止企业所得税的征管手段有限。企业所得税的征管面广，征管内容多样，征管流程复杂，更重要的是它很大程度上依赖于企

业的会计信息，对会计与税收制度的分离，尽管有纳税调整予以协调，但这一方面需要依靠企业的诚实守信，对会计税收差异政策的正确理解，据实进行纳税调整；另一方面，不仅要求税务机关对纳税调整事项实行事先备案或审批，还要在检索企业财务信息、核对以前年度报表、计算纳税调整金额等事项上投入时间与精力，导致征管成本上升，征管效率降低。

正是在会计税收差异的现实背景下，在从事多年所得税征管的实务工作中，以及基于完善所得税征管的紧迫需求，本文将研究点落在了会计税收差异上，并以此为切入点，深入剖析两者差异的影响因素。

1.2 研究意义

1.2.1 完善企业所得税后续管理路径

会计与税收差异的调整共涉及 36 个事项，涉及收入类、费用扣除类、资产类等，包含政策文件众多，由于企业所得税实行季度预缴、年终清算，调整事项集中在年度申报表的纳税调整明细表中得以反映，鉴于目前基本采取企业自主申报的填报方式，企业纳税调整事项是否正确？需要事先备案或审批的是否按规定履行手续？涉及跨年调整的金额和税额是否准确调整？这些问题都集中在后续管理中。但实务中的后续管理是各税务机关每年依据上级主管部门下放的指标进行核查，对纳税调整事项的关注缺乏系统性、连贯性与针对性，本文希望利用年度申报表数据来考察制度性因素中对会计税收差异的不同影响程度，从而为后续管理分级分类，加强针对性，提高有效性。

1.2.2 检验盈余管理对非上市企业会税差异的影响程度

会计制度与税收规定的差异需要依靠纳税调整来协调，而纳税调整必然需要会计信息为基础，从现有研究中已发现上市公司会计税收差异不断扩大的趋势一部分就是企业盈余管理的作用。上市公司可能是想向外界传递良好的会计信息，以影响公司的股价，达到融资的目的；可能是管理层为获得较高报酬操纵盈余；也或许是出于政治成本考虑，操纵盈余从而逃避监管，总之，理性的管理层会利用会计税收差异进行盈余管理，^[4]那么这种观点是仅针对上市公司还是适用于所

有企业呢？本文将研究对象集中在非上市公司，以考察盈余管理在非上市公司中是否存在，且对会计税收差异是否有影响。

1.2.3 为企业所得税专业化管理以及风险防控提供依据

应税收益和会计税收差异具有丰富的信息含量，目前我国利用税收信息进行会计税收差异与避税的相关性研究比较缺乏，^[5]即使有也是全部针对上市公司，而本文意在考察非上市公司的避税行为与会计税收差异的关联性，对基层税务的所得税管理具有实践意义。防患于未然的风险控制是近年来税务机关的重点工作，但基于企业所得税征管的特殊性与复杂性，国家税务总局 2005 年下发的纳税评估指标在企业所得税的实际征管中存在比较大的局限，因此建立一个科学、有效、操作性强的企业所得税风险识别指标体系是提高税务机关企业所得税风险管理水平的关键。^[6]而如果在非上市公司中亦能证明避税对会税差异的影响作用，为税务部门有效甄别避税，甚至偷逃税款行为提供有力帮助，同时会税差异的具体事项也应纳入所得税的风险防控指标体系中。进一步地，本文对样本分行业、性质、适用税率等，考察不同制度因素对会税差异的影响，对所得税专业化管理也具有借鉴意义，真正做到针对不同行业、不同规模、不同类型企业和企业的不同事项的特点，科学分类、合理配置征管力量、加强薄弱环节。^[7]

综上，本文以非上市公司为研究对象，考察制度性因素、盈余管理以及避税行为对会计税收差异的相关性，并在此基础上，细分行业、企业性质、适用税率、成立年份等，深入剖析各因素对会计税收差异的影响程度，有助于税务机关完善企业所得税清算后续管理和风险防控指标体系，对所得税的专业化管理以及提高征管效率，具有理论价值和现实意义。

1.3 主要内容与研究方法

1.3.1 主要内容

本文主要以非上市公司为对象，研究会计利润与应税所得差异的影响因素，具体来说主要内容框架安排如下：

第一部分为导论，主要介绍文章的研究背景、研究意义，主要内容、研究方

法、创新点和不足之处。

第二部分为文献综述，对国内外学者有关会计税收差异趋势、影响因素等研究成果和观点进行整理评述。

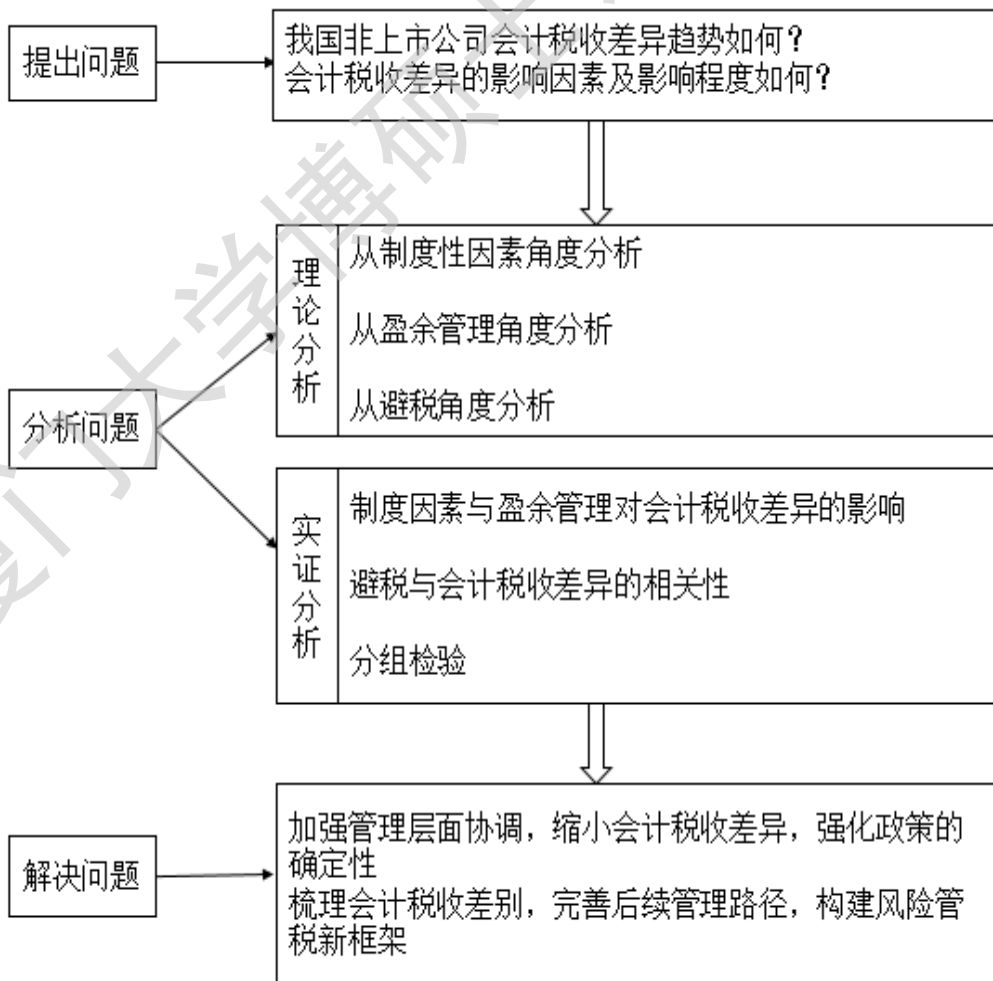
第三部分为理论分析，首先，界定了会计利润、应税所得、以及会计税收差异的概念；其次，梳理了会计与税收关系模式和我国发展历程；最后，从制度性因素、盈余管理、避税行为的视角详细分析了会计税收差异的影响因素。

第四部分为实证分析，主要包括模型设计、变量设置与计算、回归模型的设定以及回归结果的分析。考察了会计税收差异的影响因素，并按照行业、企业性质、适用税率等分组回归，考察不同类型企业会计税收差异的特点与影响异质性。

第五部分为结论与建议，在前文理论分析和实证分析的基础上，总结文章结论并提出政策建议。

研究思路如下图：

图 1-1



1.3.2 研究方法

文献研究法：本文在收集、浏览、研读、整理与研究课题相关的国内外文献资料的基础上进行总结归纳，了解会计税收差异研究成果，为本文的实证研究打下夯实的理论基础。同时针对现有文献仅针对上市公司的局限，激发了利用实务优势，以非上市公司为研究对象，验证理论并指导实践征管的想法。

实证分析法：本文收集了某税务机关管辖企业 2009-2015 年度的企业所得税年度申报表以及相关的财务报表数据、征管软件中的相关数据与信息，就会计利润与应税所得的影响因素进行实证分析。

1.4 贡献与不足

1.4.1 本文的贡献

首先，区别于现有的关于会计税收差异影响因素的研究，本文将研究对象聚焦于非上市公司，而非上市公司才是绝大多数企业的情况，也才是税务机关予以关注的重点所在。

其次，利用基层税务机关管辖的企业申报数据，许多重要数据来自于企业的企业所得税年度申报表，使得会计利润与应税所得的差异这个重要的因变量相较于现有文献采用推算的方法更直接准确，其余关于制度性因素的变量也取自于纳税申报表，与全部取自于财务报表的数据相比更贴切、更精准。

最后，在考察制度性因素、盈余管理、避税行为对非上市公司会计税收差异相关性的基础上，进一步地划分组别，从企业年龄、所属行业、是否国有性质、以及适用税率等角度，深入剖析了不同企业影响会计税收差异的因素的方式与程度，对基层税务机关的企业所得税征管具有实际意义。

1.4.2 本文的不足

选择用基层税务机关数据进行实证研究，在数据收集和运用过程中发现，碍于基层数据的缺失以及数据质量等问题，使得样本量有所损失，会对结果的有效性带来影响。同时，因为本文主要研究《企业会计准则》与相关税收规定的差别，

而《企业会计准则》不适用于规模较小的企业，因此可能影响结论的普适性。这也是今后值得继续深入挖掘与探讨的方向与课题。

厦门大学博硕士论文摘要库

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 for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库