

财务会计与税务会计确认计量原则的比较分析

天津财经大学 沙莎

【摘要】 本文通过对财务会计与税务会计确认计量原则进行比较分析,明确了两者的异同,旨在为财务会计与税务会计的差异协调研究提供帮助。

【关键词】 财务会计 税务会计 计量原则

基于会计准则的财务会计与基于税法的税务会计由于其根本目标的不同,导致其确认计量原则存在差异,从而直接导致确认计量过程的差异。可以说,目标决定原则,原则决定方法。原则所扮演的“承上启下”的重要角色使得我们有必要深入研究,从而进一步完善财务会计与税务会计关系理论研究。

一、财务会计与税务会计的确认计量原则

企业会计准则虽然没有明确提出确认计量原则,但是确认计量原则却散见于准则中。例如:第一章“总则”规定,企业应当以权责发生制为基础进行确认、计量和报告。把权责发生制原则作为一项会计基本假定。“会计计量”一章中规定,企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,明确了历史成本的基本计量属性地位。通过对企业会计准则中具体会计核算的分析,可以归纳出财务会计确认计量的原则(详见右表)。

税务会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对税款的形成、调整计算和缴纳即企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。税务会计以税法为准绳,因此,税务会计确认计量原则都

隐含在税法中。结合财务会计原则,并通过对税法的抽象概括可以归纳出税务会计确认计量原则(详见下表)。

财务会计与税务会计确认计量原则对比表

财务会计确认计量原则	税务会计确认计量原则
可靠性原则	实际发生原则
相关性原则	相关性原则
权责发生制原则	权责发生制原则
历史成本原则	历史成本原则
谨慎性原则	确定性原则
实质重于形式原则	形式重于实质原则
重要性原则	法定性原则
划分收益性支出与资本性支出原则	划分收益性支出与资本性支出原则
配比原则	配比原则
	合法性原则
	合理性原则
	纳税能力原则
	政策导向原则

内部涉及会计工作的所有人员,任何个人都不得拥有超越内部会计控制的权力;三是全面性原则,即:内部会计控制应当涵盖单位内部涉及会计工作的各项经济业务及相关岗位,并针对业务处理过程中的关键控制点,落实到决策、执行、监督和反馈等各个环节;四是不相容职务相分离原则,即:内部会计控制应当保证单位内部涉及会计工作的机构、岗位的合理设置及其职责权限的合理划分,坚持不相容职务相互分离,确保不同机构和岗位之间权责分明、相互制约、相互监督;五是成本效益原则,即:内部会计控制应当遵循成本效益原则,以合理的控制成本达到最佳的控制效果;六是适时性原则,即:内部会计控制应随着外部环境的变化、单位业务职能的调整和管理要求的提高,不断修订和完善。

新基本规范规定企业建立与实施内部控制,应当遵循五个原则:全面性原则、重要性原则、制衡性原则、适应性原则和成本效益原则。可见,新基本规范新增加了“重要性原则”,强调内部控制应当在全面控制的基础上,关注重要业务事项和

高风险领域。此外,与旧基本规范不同,新基本规范没有包括合法性原则和有效性原则,但新基本规范在总则的其他条款中将合法性和有效性列为企业建立与实施内部控制时应当遵循的基本要求,因此不存在实质性差异。

主要参考文献

1. 周勤业,王啸.美国内部控制信息披露的发展及其借鉴.会计研究,2005;2
2. 朱荣恩,应唯,袁敏.美国财务报告内部控制评价的发展及对我国的启示.会计研究,2003;8
3. 朱荣恩,贺欣.内部控制框架的新发展——企业风险管理框架——COSO委员会新报告《企业风险管理框架》简介.审计研究,2003;6
4. 黄京菁.美国SOA404条款执行成本引发争议的评述.会计研究,2005;9
5. 陈汉文,吴益兵,李荣,徐臻真.萨班斯法案404条款:后续进展.会计研究,2005;2

二、确认计量原则之比较

从上表可以看出以下两点:①有些原则名称相同,如相关性原则、历史成本原则等,但是由于目标的差异,导致其内涵亦存在差异;②有些原则是各自特有的,如谨慎性原则是财务会计特有的,法定性原则是税务会计特有的。

1. 可靠性原则与实际发生原则的比较。表面上看,可靠性原则与实际发生原则似乎一致,好像都意味着真实、客观,实则不然。可靠性原则要求会计核算要以实际发生的交易或事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。可靠性接近于真实性,真实的一定是可靠的,但可靠的却未必是真实的。同样,具备可靠性的会计信息总是客观的,而客观的信息却未必是可靠的。

财务会计中的实际发生原则是企业所得税法中关于税前扣除的基本原则。企业只有实际发生的费用支出才允许税前扣除。例如税法规定,计算折旧的起始时间为固定资产投入使用月份的次月。固定资产只有实际投入使用时,才允许开始计提折旧。又如,企业依照法律、行政法规提取的用于环境保护、生态恢复方面的专项资金,准予扣除。但同时又明确了只有实际提取且实际用于专项项目的资金,才允许税前扣除,如果企业将提取的专项资金用于其他用途的,则不得税前扣除。

可见,财务会计中的可靠性原则与税务会计中的实际发生原则不是一回事,不可混淆。

2. 相关性原则的比较。相关性原则要求企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策相关,有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。相关性原则强调的是会计信息的价值在于满足会计核算的目的。

与财务会计中的相关性原则不同,税务会计相关性原则是指税前扣除的支出必须是与取得收入直接相关的支出。“与取得收入直接相关的支出”分为两类,一类支出是指能给企业带来现实的、实际的经济利益流入的支出,例如生产性企业为生产产品而购买的原材料等;另一类支出是指能给企业带来可预期经济利益流入的支出,虽然企业的这类支出并不直接表现为现实的、实际的经济利益流入,但是如果这种支出所对应的收益是可预期的,那么这类支出也属于“与取得收入直接相关的支出”,如企业的广告费支出。同是相关性原则,但在财务会计与税务会计中却是完全不同的涵义。

3. 权责发生制原则的比较。企业会计准则规定,企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。即凡是当期已经实现的收入和已经发生的费用,不论是否实际收到现金或支付现金,都应在当期确认;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应确认。

税法规定,企业应纳税所得额的计算以权责发生制为原则。但是,税务会计中的权责发生制是不完全的,特定情况下要以收付实现制来修正,以保证应纳税所得额的计算更加科学合理。例如,以分期收款方式销售货物,出于纳税必要资金的考虑,税法规定按照合同约定的收款日期确认收入的实现,

采用了收付实现制原则,这其实是对权责发生制的一个修正。

4. 历史成本原则的比较。《企业会计准则——基本准则》第九章规定,企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。可见,会计准则明确了历史成本的基础地位,但在特定环境下允许采用多种计量属性。

税法规定,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。

财务会计对计量属性的选择相对灵活,尤其是企业会计准则对公允价值的广泛引入,使得传统的历史成本似乎受到了前所未有的挑战。但是,由于诸多客观条件的约束以及稳健性观念和成本效益原则都限制了公允价值的推广和应用。因此,虽然多种计量属性共存的局面已经形成,但是历史成本的基础地位不会动摇。税务会计则坚定不移地以历史成本为计税基础。这是因为:一方面考虑到历史成本所特有的优势,即客观性、可验证性或可核实性、资料易于取得、核算简单明了等优点。这些优点也使得低成本高效率的税收征管成为可能;另一方面,历史成本的固定性符合税务会计核算的确定性原则。

5. 谨慎性原则与实际发生原则和确定性原则的比较。谨慎性原则是指在存在不确定性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。为防止企业虚增资产和利润,企业会计准则规定,企业应在资产负债表日后估计资产的可收回金额,资产的可收回金额低于其账面价值的,应提取资产减值准备。财务会计上频繁地使用谨慎性原则,是为了满足企业稳健经营、规避风险的客观需要。

税务会计对谨慎性原则基本上持否定态度。首先,它违背了税务会计的实际发生原则。只有实际发生的成本费用才可能税前扣除,而基于谨慎性原则计提的各项准备金并未实际发生,因此税法不予承认。其次,谨慎性原则违背了税务会计的确定性原则。确定性原则是指金额必须能够准确确定,而不能有估计的成分。企业各项准备金的提取比例是会计人员根据会计准则和职业判断进行估计的,不同企业提取的比例不同,难以形成统一确定的标准,所以税法一般不承认谨慎性原则。

6. 实质重于形式原则与形式重于实质原则的比较。实质重于形式是一个基本的会计原则,是指企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。一项交易或事项的实质与其外在形式有时是不一致的。例如,企业在新产品试销阶段一般会在合同中附加退货条款,从形式上看,企业已将发票、提货单等凭据提交给买方,但是在试销期内销售能否实现具有较大的不确定性,如果按照交易的外在形式立即确认销售收入,则不能反映交易的实质,也就难以向信息使用者提供可靠的信息。

税法在确定计税基础时采取的是“形式主义”，往往遵循“形式重于实质”原则，税务会计更重视发票、索款凭据、合同等形式。这是因为，对一项交易和事项的把握，尽管会计准则给出了原则性的规定，但在实际工作中仍然要较多地利用会计人员的职业判断，如果将财务人员的职业判断结果作为计税基础，税法就不能保持其应有的严肃性和确定性。因此，税务会计更多地考虑外在形式。

7. 重要性原则与法定性原则的比较。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会计方法和程序。企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。

税务会计则遵循法定性原则，即只要符合税法规定的应纳税收入，不论其业务事项是否重要，也不论其业务金额的大小，一律按税法规定计征税款。税务会计不承认财务会计核算中的重要性原则。

税务会计还应区分合法性原则与法定性原则。如前所述，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，依法行事，有据可依，不能估计。而合法性原则指企业在计算应纳税所得额时，不论费用是否真实发生、确定、相关、必要、合理，如果是非法支出，即使按照财务会计制度已作为费用列支，也不允许在税前扣除。例如，违反法律、行政法规而支付的罚金、罚款、滞纳金等，均不允许在税前扣除。但是合法性原则主要是针对成本、费用扣除而言的，对于收入来说，不受合法性的限制，即不论是合法收入还是非法收入，均应纳入收入总额征税。

8. 划分收益性支出与资本性支出原则的比较。划分收益性支出与资本性支出原则是指企业应当合理划分每笔支出是属于由某个会计年度负担的收益性支出，还是属于由几个会计年度共同负担的资本性支出。凡支出的效益与本年度相关的，应当列为收益性支出；凡支出的效益与几个会计年度相关的，则应当列为资本性支出。

税法也有相似规定：企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。

9. 配比原则的比较。企业以权责发生制为基础进行核算决定了企业在进行会计核算时应遵循配比原则。配比原则是指企业应将某个会计期间赚得的收入与为取得该收入所发生的成本、费用相比配，从而正确地确定该期间的净损益。财务会计核算强调收入与费用的因果配比和时间配比。

税务会计中也有配比要求。例如，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，由于政策导向等因素可能导致税务会计中的配比原则是不完全的配比。例如，税法对某些费用规定了扣除标准，而超过扣除标准的部分则不得税前扣除。

10. 税务会计特有的原则分析。

(1)合理性原则。合理性原则是企业所得税税前扣除的一

项基本准则，是建立在税前扣除真实性和合法性原则基础之上的。它要求税前扣除的支出必须是合理的支出，否则要进行纳税调整。所谓“合理”的支出，是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者资产成本的必要和正常的支出。合理性原则的规定赋予了税务机关相应的调整权，防止企业利用不合理的支出调节利润，规避税收，为全面加强我国反避税工作提供了依据。

(2)纳税能力原则。税务会计上确认收入的实现主要考虑企业是否具备纳税能力，已具备纳税能力的应确认为收入，尚未具备纳税能力的可暂不确认。例如，分期收款销售商品在财务会计上确认收入的时间为发出商品时，而税务会计以企业是否具备实际的纳税能力为标准来确认收入的实现，即纳税义务发生时间为合同约定的收款日期的当天。纳税能力又不完全等同于税款支付能力，与企业的其他费用支出有所不同，税款支付必须全部是现金支出，因此，在考虑纳税能力的同时，也应考虑税款的支付能力。税务会计在确认、计量和记录收入、成本和费用时，应尽可能选择保证税款支付能力的会计处理方法。

(3)政策导向性原则。税法制定的目的是规范国家与纳税人之间在征纳税方面的权利和义务，保障国家利益和纳税人的合法权益，维护正常的经济秩序，保证国家的财政收入。因此，税法在某种程度上是国家政治、经济、社会政策的体现。例如，为了维护法律体系所倡导的社会道德风尚，规范企业生产经营行为，税法规定不合法的罚款、罚金等不得税前扣除；为了保证国家税收利益，防止纳税人偷税、漏税，规定了扣除标准；为了促进技术创新和科技进步，规定了税率优惠和加计扣除政策。

三、确认计量原则差异的协调

财务会计与税务会计目标的不同导致两者在确认计量方面存在差异。差异过大会增加征纳双方的成本，甚至有些差异复杂难懂，操作繁琐，纳税调整比较困难，造成无意识违反税法规定的情况比较严重。规则制定者必须从我国会计人员实际工作水平和税务管理的现状出发，认真考虑如何降低企业核算成本和遵从税法成本。在政策设计和制定中，遵循成本效益原则与重要性原则，只要对税收影响不大或者不对政策执行和征管有大的妨碍，就尽可能将两者协调一致。例如，会计准则规定，企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的成本。企业所得税法规定的发出存货的计价方法与会计准则一致，从而降低了企业的遵从成本。

主要参考文献

1. 盖地. 税务会计原则、财务会计原则的比较与思考. 会计研究, 2006; 2
2. 盖地. 税务会计与税务筹划. 北京: 中国人民大学出版社, 2007
3. 陈国辉. 会计理论研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2001
4. 黄国成, 王志成. 新企业所得税与新企业会计准则: 差异·协调·纳税筹划. 上海: 立信会计出版社, 2007