

会计制度与税法规定的差异解析

中国国际税务咨询有限公司 虎峰

【摘要】 随着《企业会计制度》的普遍实施以及税法的不断修订,会计制度与税法规定之间的差异也更加明显。本文通过对两者所遵循的原则进行分析,解析在会计工作中易出现混淆的情况,供广大财税工作者参考。

【关键词】 会计 税法 差异解析

一、会计制度与税法规定存在差异的原因

《企业会计制度》与税法之间存在差异是有目共睹的,笔者认为,会计制度与税法制定的目的不同是造成它们之间存在差异的主要原因。会计制度制定的目的是为会计信息使用者(投资者、债权人、企业管理者、政府部门以及其他会计报表使用者)提供真实、完整的会计信息;而税法制定的目的主要是保证国家的财政收入,利用税收杠杆进行宏观调控。由于两者制定的目的不同,其所遵循的原则也必然存在较大的差异,如会计的谨慎性原则与税法的据实扣除原则、会计的实质重于形式原则与税法的法定性原则。这导致会计上和税

法上对有关业务的处理方法不同。低于成本,必须计提减值准备;若市价高于成本,而公司并没有抛出实现收益,账面盈利并不能计入当期损益。而新会计准则却使得证券投资的账面盈利也能成为净利润。

4.套期保值方面。新会计准则要求企业确认在套期保值业务中的浮动盈亏,并且根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定,将相关衍生工具在会计报表上予以列示。因此,采用新会计准则后,企业在套期保值业务上的浮动盈亏将会影响公司的盈利,而在资产负债表上反映有关套期保值合约的公允价值,也将使投资者更容易把握公司在套期保值业务上面临的风险。

四、信息披露更加透明

新会计准则对上市公司的信息披露提出了更高的要求,这将提高上市公司财务报告的使用价值,增强上市公司业绩的可预测性。《企业会计准则第35号——分部报告》要求上市公司分别披露业务分部报告和地区分部报告,并将其中的一种方式作为主要报告形式,另一种方式作为次要报告形式。对于主要报告形式,企业需要披露分部收入、分部费用、分部损益、分部资产总额和负债总额等信息;对于次要报告形式,企业需要披露分部收入和资产总额等信息。但由于新会计准则更强调公司的会计政策能反映企业的经济实质,并赋予企业很大的调整会计政策的权力,这在一定程度上加大了投资者分析信息的难度。

五、费用资本化范围扩大

1.开发费用资本化范围扩大。《企业会计准则第6号——无形资产》规定,企业的研究与开发支出应区别对待,允许将

法上对有关业务的处理方法不同。

二、差异详解

由于会计利润和税收利润存在差异,因此要求在所得税申报时以税法上认定的利润口径为准,将会计利润根据税法的相关规定进行纳税调整,将调整后的应纳税所得额作为所得税的计税依据。在实际工作中,涉及纳税调整的事项主要有以下四类:

1.会计制度规定不作为收益,不计入当期损益,而税法规定应作为收益,调增应纳税所得额的事项。

(1)无法支付的应付款项。《企业会计准则》规定,对于确

开发支出有条件地资本化。此项会计政策变更的意义不仅在于实现与国际会计准则的趋同,而且体现了国家对科技型及创新类企业的政策扶持。

2.借款费用资本化范围扩大。《企业会计准则第17号——借款费用》扩大了借款费用可以资本化的资产范围。它规定,借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化;需要经过相当长时间购建或者生产活动才能达到可使用或者可销售状态的资产可以作为符合资本化条件的资产,这包括需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或可销售状态的固定资产、存货、投资性房地产等。并且,如果相关资产的购建或生产占用了专项借款之外的一般借款,被占用的一般借款的利息费用也允许资本化。这项规定对于先进制造业企业是有利的。由于许多先进制造业企业的生产周期比较长,而且借款金额较大,因此实施新会计准则将会提高此类企业的业绩。相关国际会计准则对于可资本化借款费用的要求比我国准则的要求更为苛刻,要求借款费用必须很可能为主体带来经济利益时才允许资本化。笔者认为,我国会计准则与国际会计准则的趋同及差异化,隐含了国家对先进制造业企业的政策扶持。

主要参考文献

- ①财政部.企业会计准则(2006).北京:经济科学出版社,2006
- ②财政部.企业会计准则(2003).北京:经济科学出版社,2004
- ③刘峰.会计准则变迁.北京:中国财政经济出版社,2000

实无法支付或债权人豁免的债务计入资本公积,不计入当期损益。而税法规定将其计入其他收入,并入应纳税所得额,依法计算缴纳所得税。

(2)接受货币性捐赠。《企业会计制度》规定,公司接受现金捐赠直接计入资本公积,不计入当期损益。而税法规定将其并入应纳税所得额,依法计算缴纳所得税。

(3)接受非货币性捐赠。《企业会计制度》规定,公司接受非现金捐赠,计入“资本公积——接受捐赠非现金准备”,处置时按转入资本公积的金额,转入“资本公积——其他资本公积”,均不计入当期损益。而税法规定须按接受捐赠时资产的入账价值确认捐赠收入,将其并入应纳税所得额,依法计算缴纳所得税。企业取得的捐赠收入金额较大,并入一个纳税年度缴税确有困难的,经主管税务机关审核确定,可在不超过五年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得额。

(4)在建工程试运行收入。《企业会计制度》规定,基建工程达到预定可使用状态前进行负荷联合试车获得的试车收入或按预计售价将能对外销售的产品转为库存商品的价值可冲减基建工程成本。而税法规定上述试运行收入应并入总收入征收企业所得税,不能直接冲减在建工程成本。

(5)自产产品用于自建工程项目。《企业会计制度》规定,公司以自己生产的产品用于自建工程项目,应按产品成本价结转成本,不计入当期损益。而税法规定应按产品售价与成本价的差额计入应纳税所得额,依法计算缴纳所得税。

2.会计制度规定作为费用和损失,计入当期损益,而税法规定不能在税前列支,应调增应纳税所得额的事项。

(1)向非金融机构借款的费用支出超过规定的部分。《企业会计制度》规定,各种借款费用均据实列支,计入当期费用。而税法规定,公司在生产经营期间,向非金融机构借款的费用支出,不高于按金融机构同类、同期贷款利率计算的数额的部分准予扣除,超过部分在计算应纳税所得额时不得扣除。另外,从关联方取得的借款金额超过其注册资本50%的,超过部分的利息支出也不得在税前扣除。

(2)捐赠支出超出规定的部分。《企业会计制度》规定,各项捐赠支出均计入营业外支出。而税法规定,用于公益、救济性捐赠,在年应纳税所得额3%以内的部分,准予扣除(金融、保险企业另有规定),超出部分在计算应纳税所得额时不得扣除;而非公益性捐赠均不得在税前扣除。

(3)佣金支出不符合规定的部分。《企业会计制度》规定,佣金支出计入营业费用。而税法规定,必须符合三个条件的佣金才能在税前列支:①有合法、真实的凭证;②支付的对象必须是独立的有权从事中介服务的纳税人或个人(支付对象不含本企业雇员);③支付给个人的佣金,除另有规定外,不得超过服务金额的5%。

(4)担保支出。《企业会计制度》规定,担保支出属于与生产经营无关的支出,计入营业外支出。而税法规定,为其他独立纳税人提供的与自己纳税收入无关的贷款担保,因被担保人不能还清贷款而由担保人承担的本息等不能在税前列支。

(5)权益法核算联营企业损失。《企业会计制度》规定,符合权益法核算条件的对联营企业的投资,如果联营企业出现经营损失,公司应按其占联营企业的份额和联营企业的损失,

计算所应承担的损失并计入投资损失。而税法规定,联营企业的亏损应由联营企业就地依法进行弥补,投资方不能弥补联营企业的亏损,因此以权益法核算的投资损失在计算应纳税所得额时不得扣除。

(6)开办费。《企业会计制度》规定,企业在筹建期间发生的开办费,应当在生产经营当月起一次性计入当月损益。而税法规定,开办费应从生产经营月份的次月起在不短于五年的期限内平均摊销,多摊部分在计算应纳税所得额时不得扣除。

(7)固定资产折旧超出规定的部分。《企业会计制度》规定,企业可以结合自己的实际情况,选择适合本企业的折旧年限、折旧方法,并按管理权限,经股东(大)会或董事会或经理会议或类似机构批准并报各方方案后可以实施。而税法规定,企业固定资产的残值比例在原值的5%以内的,折旧年限按财政部制定的分行业财务制度规定确定,并规定了最低折旧年限。加速折旧经当地主管税务机关审核后,应逐级报国家税务总局批准,会计折旧超出税法允许计提折旧的部分在计算应纳税所得额时不得扣除。企业进行股份制改造所发生的固定资产增值,按增值后的固定资产价值和预计可使用年限计提折旧。而税法规定,固定资产增值部分计提的折旧不得在税前列支。

3.会计制度规定作为收益,计入当期损益,而税法规定在计算应纳税所得额时应剔除的事项。

(1)公司购买国债的利息收入。《企业会计制度》规定,公司购买国债的利息收入计入投资收益。而税法规定,国债利息收入属于免税收入,在计算应纳税所得额时应剔除。

(2)税率低于被投资企业的投资收益。《企业会计制度》规定,符合权益法核算条件的按占被投资企业的份额和被投资企业的利润计算出的应享有利润计入投资收益。而税法规定,上述投资收益在计算应纳税所得额时应剔除。

(3)“三废”收入。《企业会计制度》规定,利用“三废”形成的收入计入当期收益。而税法规定,企业利用本企业的废水、废气、废渣等废弃物为主要原料生产的,可在五年内免征所得税,在计算应纳税所得额时应剔除。

(4)技术转让收入未超过规定的部分。《企业会计制度》规定,技术转让收入计入其他业务收入。而税法规定,进行技术转让,或在技术转让过程中发生的与技术转让有关的技术咨询、技术服务、技术培训的所得,年净收入在30万元以下的,免征所得税,在计算应纳税所得额时应剔除。

4.会计制度规定不作为费用,不计入当期损益,而税法规定在计算应纳税所得额时可以在税前扣除的事项。

以应收票据计提坏账准备为例。《企业会计制度》规定,应收账款和其他应收款计提坏账准备,应收票据不计提坏账准备。而税法规定,应收票据按规定计提的坏账准备可以在税前扣除。

除上述四类事项需要进行纳税调整外,企业在执行《企业会计制度》时,计提的各项资产减值准备也需要进行纳税调整。

主要参考文献

- ①财政部.企业会计制度.2001.北京:经济科学出版社,2001
- ②贺志东.企业纳税调整.北京:机械工业出版社,2004