《企业会计制度》与税法处理规定的差异及改进

河南濮阳　王 军　姜 炜

《企业会计制度》与税法之间有许多地方存在着不一致和不协调,本文以此为出发点,对《企业会计制度》中若干涉税事项进行研究,弄清征纳双方差异之所在,在实际工作中协调好两者的关系，并从诚信纳税的角度探讨协调一致的措施,尽可能地缩小这种差异。

一、《企业会计制度》与税法有关方面的差异

1.会计原则方面。

(1)权责发生制原则。《企业会计制度》规定,企业的会计核算应当以权责发生制为基础。但同时规定,企业应当在“应交税金”科目下设置“应交增值税”明细科目,在“应交增值税”科目下设置“进项税额”、“已交税金”、“进项税额转出”等明细科目,其中进项税额抵扣采取购进扣除法,此项会计处理是按照收付实现制原则进行的。因此,企业每期所交纳的增值税并不是企业真正增值部分的税金。就每个会计期间来看,不同会计期间增值税实际税负水平的不同正是会计核算以收付实现制原则与权责发生制原则为基础的差别。

(2)谨慎性原则。《企业会计制度》规定,企业可根据谨慎性原则的要求,计提坏账准备、存货跌价准备等八项减值准备。而税法仅对企业计提坏账准备作了规定,而对其他七项减值准备没有做相应的规定。

2.会计假设方面。会计假设主要有会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。企业的会计核算是在这四个假设的前提下进行的,并由此产生了一整套的会计方法。企业所得税会计处理是根据某个会计主体在一定会计期间内取得的所有收入扣除税法允许的合理开支后,按其净所得的一定比例计算征收的。因此,在计算所得税时依据了两个会计假设,即会计主体与会计分期。但由于我国正处于经济体制转轨时期,存在多种经营方式,如承包经营、租赁经营等,这往往会造成纳税主体与会计主体、纳税期与经营期不一致的情况出现,矛盾由此产生。

3.会计方法方面。任何经济活动的发生都会引起会计要素的变化,如资产与权益的变化会引起税负的变化。由于资产交易和权益交易的会计处理方法不同，而在制定税法时没有考虑复式记账的原理，从而造成会计与税法处理的结果不同。

4.会计政策方面。会计政策是企业在会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采用的具体会计处理方法,企业可以在会计准则和会计制度允许的范围内选择适合自己实际情况的会计政策。但税法对此却有严格的规定,如果企业所选择的会计政策与税法规定有出入,在申报纳税时必须做出调整。例如折旧政策,企业可以根据固定资产的定义,结合本企业的具体情况，选择加速折旧法或直线法作为固定资产核算的依据。而现行税法规定,企业固定资产的折旧必须在法定使用年限内采用直线法计算，对未经批准而采取加速折旧法或采用直线法以外其他折旧方法的,必须进行纳税调整。

5.会计实务方面。会计实务与税法具体规定之间也存在着较大差异,有些项目按《企业会计制度》规定可以计入收入构成利润总额,却不能全额计入企业应纳税所得额,如投资损益等。有些项目在会计核算时可以全额计入成本费用,但在纳税申报时需按照一定的比例计算扣除或不得扣除。

二、《企业会计制度》与税法规定不一致带来的问题

1.容易引起税收流失。由于《企业会计制度》与税法的规定不一致,对《企业会计制度》明确规定可以计入成本费用但并没有规定其限额或比例，税法却没有明确规定是否可以将其计入成本费用的,企业在进行会计核算时,往往将其全额确认为企业的成本费用,这样就会造成国家税收的流失。

2.造成纳税调整项目增多。凡是《企业会计制度》中规定应确认的收入或费用,而税法中规定不应确认的收入或费用;凡是《企业会计制度》中规定不应确认的收入或费用,而税法中规定应确认的收入或费用,在申报纳税时都要调整,这种差异称为永久性差异。所以,当《企业会计制度》与税法的规定不一致时,均需要进行纳税调整,这样就使得纳税调整项目相应增多。

3.《企业会计制度》规定合理、合法,而税法未确认的,将会影响纳税人的合法权益。《企业会计制度》赋予了企业选择会计政策较大的空间(如折旧政策、计提减值准备等),企业也有权根据《企业会计制度》选择会计核算方法,这些政策和规定从宏观上讲有利于保护税源,增强企业发展的后劲。但当企业根据《企业会计制度》核算的权益与根据税法核算的权益不一致时,进行纳税调整便影响了企业的权益。

4.征纳双方容易引发争论,并且难以仲裁。如按《企业会计制度》规定,企业可以对或有事项确认或有负债,而税法并没有对此做出明确的规定,这就容易引起争议,尤其是税法未规定其是否可行的就更难以仲裁。

三、改进意见

1.《企业会计制度》与税法的规定尽可能一致。国家财政分配的基本原则是处理好国家、企业和个人三者的利益,而这三者之间的利益关系是对立的统一。从长远来讲,国家和企业的利益应当是一致的,这就决定了《企业会计制度》与税法的规定应尽量保持一致。在制定《企业会计制度》时,应在不违背

会计核算一般原则和会计要素确认计量原则的前提下，尽量与税法保持一致。同样，税法也要吸收《企业会计制度》的合理规定。

2.《企业会计制度》与税法之间可以保留必要的、少量的不一致。由于《企业会计制度》与税法规范的对象和目标不同，两者在会计处理上的差异不会消除，因而纳税调整也是国际通行的做法。《企业会计制度》应在遵循会计核算一般原则的前提下，尽量减少与税法的差异、减少纳税调整事项，但因两者目标差异的存在，所以不可能做到完全同步。由此必然带来企业的纳税调整，企业进行纳税筹划也是必然的，这些都可以由税务会计来承担。财务会计应保持其基本规范，不能因“财税合一”而影响会计信息质量。在这种情况下，企业应当按照《企业会计制度》的规定进行核算，在计算缴纳所得税时按税法规定进行纳税调整。如果不使会计与税法相分离，会计核算的一般原则将无法贯彻。

3.税法中有些政策亟待明确。如《企业会计制度》遵循谨慎性原则，规定可以计提八项资产减值准备，税法应从保护税源、降低投资风险、刺激投资欲望的角度出发予以确认。但为了防止企业过度谨慎，税法应明确其计提比例，以保证国家税源不流失。对经济体制改革进程中出现的能预见的经济事项，《企业会计制度》和税法也应该做出相应的规定。建议企业所得税法实行“宽进严出”的原则，即对继续经营的企业和新开办的企业，在课税对象的计算上从宽规定；而对结业清算或分立、改组、合并的企业从严核实，将企业遵循谨慎性原则而稳健运行的增值所得在企业结业清算时征足所得税。这样，既有利于《企业会计制度》与税法的统一，增强投资者的信心，也有利于正确处理国家与企业之间的收入与分配关系。

4.建立防范机制，减少税收流失。

(1)纳税服务机制。发达国家税收流失率相对较低的经验证明，为纳税人服务是税收征管的基础。基础工作做得越好，征管工作量就越小。因此，针对我国目前的税收征管状况，必须把建立服务机制作为确保纳税人照章纳税的前提和保证，同时明确办事程序，简化办事环节，提供高效服务。

(2)税收监控机制。严密的税收监控机制是保证税收制度落实的关键，要建立起既适应现在，也适应将来一个时期，覆盖面广、相关性强和设备超前的税收监控体系。一是建立覆盖式的监控体系，扩大税收监控的范围。从税收产生的不同阶段、不同环节实施监督。二是要建立起立体化的监控体系，加大税收监控的力度。凡与税基产生有直接或间接联系的信息，都应纳入税收信息采集的范围。通过对来自不同渠道的信息进行分类、加工，核对其纳税申报的真实性和准确性。三是借助现代手段实施税收监控。尽快建立全国税收信息网络体系，加快系统内的信息传输，实行全国税收信息资源的共享。通过完善金税工程，积极推行税控装置，努力扩大现代手段在税收监控中的应用范围。

(3)税收处罚机制。首先，要着力提高稽查的威慑力。通过培养一批专家型的稽查队伍，提高稽查装备，做到“有偷必能查”。同时，要力求提高稽查的频率，增大偷税被发现的概率。其次，要实行严厉的处罚制度。纳税人发生偷、逃、骗税等行为，一经查实，应予重罚，并追究其刑事责任，以提高其违法成本，增加违法风险。再次，要在法律上适当增加税务部门查案办案的特许权，畅通税务案件侦查、审判的渠道，加大税务案件惩处力度。

5.坚持诚信原则，规范税收秩序。在加入WTO和市场经济深入发展的新形势下，建立税收诚信体系的重要性日益凸显。首先，要在有关立法中确立诚信原则。其次，建立诚信纳税激励机制，要通过建立纳税信誉等级评定管理制度，赋予诚信纳税人必要的权利并给予奖励，使其因诚信而能获取更大的利益。最后，要在立法上规定违反诚信纳税的法律责任，以保证纳税人对诚信纳税这一法定义务的积极履行。

电脑打印票据两个不容忽视的问题

安徽宣城市宣州区财政局　冯兴宇

目前，由电脑打印的票据正广泛地运用于人们的生活中，并越来越多地进入会计工作者的视线。但是电脑打印票据也存在两个不容忽视的问题，现提出来，希望能引起有关部门的重视。

首先，电脑打印的票据(实际上是由打印机生成的)多数是由针式打印机打印出来的，由于有些打印机长时间没有更换色带或打印头断针，加上票据上的汉字、数字字号又小，致使打印的票据模糊不清，很难辨认。而且这些票据上的文字非常容易褪色，即使在出票时很清晰，但时间一长就不清楚了。对财务工作来说，这些由电脑打印的票据基本上都是作为重要的会计资料被直接装订到会计凭证中，按照《会计法》、《档案法》和《会计档案管理办法》等法律法规的要求，会计凭证应至少保存十五年，但是现有的电脑打印票据很难达到这一要求，这就给会计资料的保存、查找及核对带来了很大的困难。

其次，这些由电脑打印的票据多数都是只有票面金额的阿拉伯数字而没有相应的汉字大写数字。按照《会计基础工作规范》的要求，这些都属于不规范票据，原则上是不能直接作为会计原始凭证的，否则会给某些居心不良者篡改票面数据以可乘之机。

对此，笔者呼吁有关部门应尽快就电脑打印票据制定规范性文件，特别是就打印的具体形式做出明确规定。笔者认为，以现有的技术条件应尽量避免采用针式打印机，建议采用打印速度快、着色效果强、不易褪色的激光打印机。同时，应规定打印汉字和数字的字号大小，并且票据上要有汉字大写金额。在正式的规范性文件出台之前，笔者认为应采取由经办人在票据上用碳素墨水加注汉字大写金额的过渡方式，以确保会计资料的真实、安全和有效。