我国企业会计准则与税法的区别及协调

西安交通大学管理学院　王春巍　孙月萍

一、企业会计准则与税法的差异

随着我国市场经济体制的建立和改革的深化,企业会计准则应运而生。我国的企业会计准则规定,会计信息应符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的需要。税法是国家财政收入的法律保障、国家宏观调控的法律手段,它具有相对稳定性,但也会随着社会政治、经济环境的变化而变化。

下面对企业会计准则与税法的差异作简要的分类分析：

1.对谨慎性原则的运用与理解不同(见表中第1、2、3、4项)。企业会计准则规定企业可以计提坏账准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、在建工程减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、委托贷款减值准备。而税法规定坏账准备能够在税前列支,其他七项减值准备则不能，且必须在缴纳所得税时进行纳税调整。

	项 目	企业会计准则	税　法
1	存货	会计期末,存货应当按照成本与可变现净值孰低原则计提存货跌价准备	存货跌价准备在计算应纳税所得额时不得扣除
2	投资	投资发生减值时,可以计提短期投资跌价准备、长期投资减值准备	短期投资跌价准备、长期投资减值准备在计算应纳税所得额时不得扣除
3	固定资产	规定两项固定资产不得计提折旧	除这两项固定资产外,还有九项不得计提折旧
		折旧方法:平均年限法、工作量法、加速折旧法	采取直线折旧法，对可加速折旧的固定资产给予范围界定
		固定资产发生减值时,可提取固定资产减值准备	固定资产减值准备在计算应纳税所得额时不得扣除
4	无形资产	自行开发并依法申请取得的无形资产,按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用，作为无形资产实际成本,开发过程中费用计入当期损益	自行开发并依法申请取得的无形资产,按照开发过程中的实际支出计价
		无形资产发生减值时,可计提无形资产减值准备	无形资产减值准备在计算应纳税所得额时不得扣除
5	收入	销售商品收入确认需要四个条件,提供劳务收入确认需要三个条件,让渡资产使用权收入确认需要两个条件	对自产自用产品也计入收入项目
			纳税人购买国债的利息收入不计入应纳税所得额
6	建造合同	建造合同收入确认分为四种情况,但对确认的收入只交纳一次营业税	实际中在外地施工的分包方可能交两次营业税
		不计入合同的零星收益可冲减成本	按合同规定留归房地产开发企业所有的材料、下脚料等,应于实际取得时确认收入
7	现金流量表		“支付的各项税费”中的每期交纳的增值税并不是企业真正增值部分的税金
8	借款费用	当所购置或建造的固定资产达到预定可使用状态时,借款费用停止资本化	把“成本对象完工”作为分界点
9	或有事项	将或有事项确认为负债须满足三个条件	只承认确定事项
10	租赁	确认融资租赁的标准共五条,满足一条或数条即可认定为融资租赁	确认融资租赁的标准共三条
11	债务重组	计价基础为账面价值,重组双方均不确认重组收益	计价基础仍是公允价值
12	非货币性交易	回避公允价值,不确认资产转让收益,仅对补价部分确认交易收益	坚持只要资产移动,就视为销售,按公允价值计价
13	会计政策、会计估计、会计差错更正	对以前年度的重大和非重大会计差错采用不同的更正方法	不采用重要性原则
14	关联方及其交易	按关联方交易准则确认收入	按公允价值计税

2.会计政策的选择不同(见表中第3项)。会计政策是企业在进行会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法。企业会计准则赋予企业更大的自主权,使企业在选择折旧政策时既要考虑固定资产的有形损耗也要考虑其无形损耗。而税法则要求企业采取直线折旧法,并对可加速折旧的固定资产给予了范围界定。

3.收支确认的范围和标准不同(见表中第5项)。企业会计准则中收入确认注重交易的经济实质。而税法为了体现税负公平原则,将自产自用的产品也计入收入项目，视同销售处理。

4.处理会计事项的基础不同(见表中第7、9项)。企业会计准则以权责发生制原则为基础,强调收入的实际发生以及收入与费用相配比。税法不强调主体以权责发生制为依据来确定应纳税所得额,在规定各项目的征收细则时,表现为权责发生制与收付实现制并用。

5.对重要性原则的运用与理解不同(见表中第13项)。会计上的重要性原则指的是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,并根据特定经济业务对经济决策影响的大小来选择合适的会计方法和程序。而税法不承认重要性原则,只要是应纳税收入或不得扣除项目,无论金额大小,均须按规定计算所得。

6.计价基础有所不同(见表中第11、12、14项)。新修订的债务重组准则的计价基础由过去的公允价值改为账面价值,税收政策的计价基础仍然是公允价值。

7.税法规定不如企业会计准则规定明确,

损益表的国际比较

首都经济贸易大学　何　昊

损益表是反映企业一定会计期间经营成果及全面业绩的会计报表,编制损益表的目的在于将有关企业经营成果的信息提供给信息使用者。由于我国与其他国家尤其是西方各国在法律体制、企业组织体制、经营融资方式以及风俗习惯等方面的不同,我国与其他国家在损益表编制上存在着很大的差异。为此,本文选择会计事业比较发达的英美德三国的损益表作为与我国损益表相比较的对象,研究它们之间的共性与差异,以期从中借鉴先进经验,扬长避短,以完善我国的损益表编制。

一、共性

中外会计在损益表上均持"满计损益观",主张损益表应包含所有的损失和收益,即既包括正常的营业损益,也包括非常项目的损失和利得,一切收入、费用以及特殊损益等项目都应在计算净损益时予以列计。我国与英美德各国之所以都采用"满计损益观",是因为营业收益与营业外收益有时是难以区分的,同样的经济业务在一个企业被划分为营业收益,而在另一个企业则可能是营业外收益,若不采用总括观会造成企业之间的年度收益缺乏可比性。同时,有些项目从短期看属于非常项目,但从较长时期来看这些"非常项目"又是经常发生的,若不采用总括观,则会造成各年度之间的收益缺乏可比性。

除了所持的损益观相同外,在编制损益表时我国与英美德三国也遵循着一些共同的会计原则,如一致性原则、客观性原则、谨慎性原则等,而且都按"本期收入-本期费用=本期利润"的公式来计算损益,以此揭示出资本运动中耗费额与回收额的全貌,显示构成利润的各有关因素的变化情况以及它们各自对利润的影响程度,从而为深入地进行经济活动分析、业绩评价、改善经营管理提供重要依据。

二、差异

虽然中外会计在损益表编制上存在诸多共性,但不难发现,各国损益表无论是在宏观理念还是在具体内容的安排上都存在着不同程度的差异,这些差异主要表现为以下几点。

1.所处的环境不同。这是造成损益表编制中外差异的主

易产生争议(见表中第6项)。按照税法要求,外地施工的分包方首先要由扣缴义务人代扣代缴一次营业税,而劳务发生地的税务机关按照税法规定还要向分包方征收一次营业税,所以分包方通常要交纳两次营业税,没有体现税法对纳税人权利的保护。

8.企业会计准则与税法各执一词、标准不统一(见表中第3、4、6、8、10项)。企业会计准则规定,与合同有关的零星收益应冲减合同成本。而税法规定,房地产开发企业在代建工程、提供劳务过程中节省的材料、下脚料或产品的残料等,如按合同规定留归房地产开发企业所有的,应于实际取得时按市场公平成交价格确认收入的实现。

二、企业会计准则与税法协调发展的必要性

我们把上述差异分为合理与不合理两类。合理差异为:①对谨慎性原则的运用与理解不同;②会计政策的选择不同;③收支确认的范围和标准不同;④处理会计事项的基础不同;⑤对重要性原则的运用与理解不同。不合理差异为:①税法规定不如企业会计准则明确,易产生争议;②企业会计准则与税法各执一词、标准不统一。

资本市场的发展对企业会计准则的制定起到积极的促进作用,但税法的改革滞后于企业会计准则的改革:一方面,税法与企业会计准则存在的差异项目众多,使得纳税调整非常复杂。对企业而言,税收遵从成本和财务核算成本很高;对国家而言,不利于税款的征收,容易导致税款的流失。另一方面,二者的差异容易使纳税人与税务机关产生争议。因此,有必要对企业会计准则与税法加以协调。

三、企业会计准则与税法相互协调的建议

1.将税务会计从财务会计中独立出来。税务会计与财务会计分离以后,二者分工明确、各负其责。税务会计专注于企业的涉税事项,从企业自身利益出发,进行合法的纳税筹划,进一步用好国家的税收优惠政策,减轻企业税收负担,维护企业的合法权益。

2.国家在修改企业会计准则和税法时既要考虑宏观经济运行,又要兼顾微观经济主体的利益,注重企业会计准则与税法的协调。首先,对于二者各执一词、标准不统一的状况,需要明确加以界定,以实现统一。其次,对于企业会计准则已经实现与国际接轨的项目,税法应根据立法原则尽快弥补其一些滞后的规定。同时,企业会计准则应尽量缩小会计政策的选择范围,简化税款的计算。

3.结合我国国情,充分吸收和借鉴国外的先进协调经验。企业会计准则及税法与国际标准保持一致是大势所趋,但不能忽视我国特殊的法律与市场环境。在协调二者差异的问题上,应结合我国国情并借鉴国外的成功经验,以减轻企业负担、增强企业活力,从而保证投资者各方的利益和国家财政收入的稳定,使我国经济持续、健康、快速地发展。