

会计处理与税务处理的计量原则分析

陈建明

(漳州市测绘设计研究院 福建 漳州 363000)

【摘要】本文通过对企业会计处理与税务处理的计量原则进行分析,明确了两者计量原则的差异,为准确做好会计处理与税务处理打下基础,避免产生损失或税收风险。

【关键词】会计处理;税务处理;计量原则;分析

企业会计处理执行的是会计准则或会计制度规定的计量原则,会计处理办法的确定是以企业为中心,侧重于企业的财务状况、经营成果和现金流量,真实准确地反映企业经营情况。税务处理执行的是税收法律、法规规定的计量原则,侧重于收入的社会价值的实现,从组织财政收入的角度出发,直接以国家税收利益的保证为前提。正是两者出发点的差异,导致两者的计量原则有很大的不同。

1 会计处理与税务处理的计量原则

《企业会计准则—基本准则》的第一章“总则”第九条规定:企业应当以权责发生制为基础进行确认、计量和报告;第二章“会计信息质量要求”对会计计量的要求包括:可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性;第九章“会计计量”第四十三条规定: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。

《企业所得税法》第八条规定:企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除;《企业所得税法实施条例》的第九条规定:企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则;第二十八条规定:企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。第五十六条规定: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。《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第四条:除税收法规另有规定者外,税前扣除的确认一般应遵循以下原则:权责发生制原则、配比原则、相关性原则、确定性原则、合理性原则。

2 会计处理与税务处理的计量原则分析

2.1 会计处理与税务处理的权责发生制原则

《基本准则》的第一章“总则”第九条规定:企业应当以权责发生制为基础进行确认、计量和报告。凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

《实施条例》的第九条规定:企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。在计算企业应纳税所得额时要遵循权责发生制,这是基本原则,但由于经济活动的复杂性,在特定情况下,为使应纳税所得额计算更加科学合理,《实施条例》也规定了可以不采取权责发生制的情形,同时授权国务院财政、税务主管部门根据实际情况对不采取权责发生制的情形作进一步详细规定。目前,《实施条例》按收付实现制或偏离了权责发生制原则的主要是收入确认方面,如:股息、红利等权益性投资收益、租金收入、特许权使用费收入、以分期收款方式销售货物、接受捐赠收入、采取产品分成方式取得收入等。

2.2 会计处理与税务处理的历史成本原则

《基本准则》第九章“会计计量”第四十三条规定: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。

《实施条例》第五十六条规定: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。税法明确企业的各项资产以历史成本为计税基础,首先是考虑到历史成本原则本身在会计上的可靠性和优势性,其次是考虑到税收征管实践的需要,因为只有历史成本是固定的,若用其他方法来确定计税基础,将考虑不同的人、不同的环境等多种因素,具有较强的不确定性,同时花费的资源成本也较高,不利于税收征管。税务处理的历史成本原则也有例外,为了在保护税基、维护国家税收利益与满足企业生产经营需要、维护企业经济利益之间找到一个平衡点,《实施条例》第五十六条同时规定:企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。也就是企业调整特定资产计税基础的前提为必须符合国务院财政、税务主管部门规定的条件。

2.3 会计处理与税务处理的实质重于形式原则

会计信息质量要求的实质重于形式: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,不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。企业发生的交易或者事项在多数情况下,其经济实质和法律形式是一致的。但在有些情况下,会出现不一致。如以融资租入方式租入的资产,虽然法律形式上企业不拥有其所有权,但从实质看企业能够控制该资产所创造的未来经济利益,在会计确认、计量时应将该资产视为企业的资产,列入资产负债表。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)第一款规定:除企业所得税法及实施条例另有规定外,企业销售收入的确认,必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。虽然国税函[2008]875号规定企业销售收入的确认,必须遵循实质重于形式原则。但在具体确认条件方面有所区别,一是:会计收入确认条件中的“相关的经济利益很可能流入企业”,不作为税收收入确认条件,这是因为税法是从组织财政收入的角度出发,侧重于收入的社会价值的实现,不考虑收入的风险问题;二是:在确认收入的具体规定中,往往“形式重于实质”,如重视发票、索款凭据、合同约定、结算方式等。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财务人员的专业判断,如果将财务人员专业判断的结果作为计税依据,税法就不能保持其应有的严肃性和确定性,税收征纳的随意性现象则会滋生和蔓延,纳税人利用其判断延迟纳税甚至不缴、少缴税款的现象也难于遏制。因此,税法必须更多地考虑交易或者事项的法律形式。

2.4 会计处理与税务处理的划分收益性支出与资本性支出原则

新企业会计准则未将划分收益性支出与资本性支出列入会计信息质量要求,实际上是顺应了新企业会计准则体系中对资本化的长期资产计提减值准备的规定,同时在客观上也实现了有效规避概念框架层面发生混乱的效果。但并非意味着在企业初始确认过程中可以不再遵循该原则。实际上,对各项长期资产的初始确认就是在贯彻“划分收益性支出与资本性支出原则”。也就是说,在新的企业会计准则体系下,老企业会计准则中的“划分收益性支出与资本性支出原则”在资产要素的初始计量中被实质性加以贯彻与应用。

《实施条例》第二十八条规定: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。

2.5 会计处理与税务处理的配比原则

新企业会计准则也未将配比原则列入会计信息质量要求,这是因为新企业会计准则体系中将公允价值纳入了会计计量属性之中,与之相关联,新的利润表中将公允价值变动损益纳入营业利润的构成要素,而公允价值变动损益体现的是相关资产或负债的持有利得或损失,确认公允价值变动损益依据的并非是配比原则。如果继续将配比

原则纳入会计信息质量要求体系之中,就不能确认公允价值变动损益。为了避免发生概念框架层面的混乱现象,就不宜继续将配比原则纳入会计信息质量要求体系。但这绝对不意味着配比原则在新企业会计准则体系下不再适用,配比原则灵魂依旧在,体现在了相关具体会计准则的确认与计量过程中。

《税前扣除办法》第四条(二)配比原则:纳税人发生的费用应在费用应配比或应分配的当期申报扣除,纳税人某一纳税年度应申报的可扣除费用不得提前或滞后申报扣除。税务处理的配比原则也有例外情况:在特殊情况下,有些费用是允许加计扣除的,如研发支出、残疾人工资等。一些费用规定了扣除标准,超过扣除标准的部分不得税前扣除,如业务招待费、广告费和业务宣传费等。

2.6 会计处理与税务处理的相关性原则

会计信息质量要求的相关性,要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关,有助于投资者等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。会计相关性强调的是满足财务报告使用者的经济决策需要。

《税前扣除办法》第四条(三)相关性原则:即纳税人可扣除的费用从性质和根源上必须与取得应税收入相关。税收的相关性强调的是税前扣除的支出必须是与取得收入直接相关的支出,具体判定一般是从支出发生的性质和根源进行分析,而不是从费用支出的结果。

2.7 会计处理的可靠性原则和谨慎性原则与税务处理的实际发生原则和确定性原则

会计信息质量要求的可靠性:企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告,如实反映符合确认和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。会计的可靠性强调真实可靠非虚构。会计信息质量要求的谨慎性:企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或费用,《企业所得税法》第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。《税前扣除办法》第四条(四)确定性原则:即纳税人可扣除的费用不论何时支付,其金额必须是确定的。

有些交易或者事项的确认、计量符合会计的可靠性和谨慎性原则,却不符合税务的实际发生和确定性原则,如资产减值准备金。企业资产减值准备金的提取,是由会计人员根据会计制度和自身职业判断进行的,不同的企业提取的比例不同,允许企业准备金扣除可能成为企业会计人员据以操纵的工具,而税务人员从企业外部很难判断企业会计人员据以提取准备金的依据充分合理与否。二是由于市场复杂多变,各行业因市场风险不同,税法上难以对各种准备金规定一个合理的提取比例,如果规定统一比例,会导致税负不公。三是企业提取的各种准备金实际上是为了减少市场经营风险,但这种风险应由企业自己承担,不应转嫁到国家身上。因此企业提取的准备金除符合国务院财政、税务主管部门规定外不允许在税前扣除,但企业资产损失实际发生时,在实际发生年度允许扣除,体现税法的实际发生原则和确定性原则。

2.8 会计处理的重要性原则与税务处理的法定性原则

会计信息质量要求的重要性:要求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有关的所有重要交易或者事项。重要性的应用需要依赖职业判断,企业所处环境和实际情况。

税收上只要是税法规定的应税收入,不论其是否重要,不论其金额的大小,均需按规定缴纳税款。

3 会计处理和税务处理的差异调整

会计处理和税务处理的依据、目的的差异,导致两者的计量原则有很大的不同。《企业所得税法》第二十一条规定:在计算应纳税所得额时,企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的,应当依照税收法律、行政法规的规定计算。因此要按照会计准则规定的计量原则做好会计处理,同时要按照税法规定的计量原则做好税务处理,及时、准确调整两者的差异,避免产生损失或税收风险。

【参考文献】

- [1]林琼,等.所得税政策及其实用指南.鹭江出版社,2010,7.

【责任编辑:王静】

(上接第794页)力是指员工理解、贯彻、落实上级领导战略思想、方针政策、制度办法的操作能力和实践能力,其强弱程度直接制约着单位任务目标能否得以顺利实现。企业执行力整体上是体现在企业执行并实现企业既定战略目标的能力。企业是个人的集合体,企业行为是组织行为,但企业执行力并不是企业内部成员个人执行力的简单累加,它可以小于或远远大于个人执行力的累加,组织成员具备很强的执行力并不意味着整个组织具备强有力的执行力,因为组织行为还包括信息传递、协调分工等。

提升企业执行力是企业不断追求进步的过程,不是一朝一夕即可成就的,是企业内部职工意愿、技能、流程的综合作用结果,也是由此形成“执行文化”的内化过程。企业在经济发展过程中,找准了着眼点,不断提高企业执行力,提高市场竞争力,必能推动企业实现健康、和谐、可持续发展。

4 促进产业升级

有充足的人才作保障,有健全的规章制度来规范,又有强有力的执行力做后盾,那么,就可以实现产业升级了。

何为产业升级?产业升级:主要是指产业结构的改善和产业素质与效率的提高。产业结构的改善表现为产业的协调发展和结构的提升;产业素质与效率的提高表现为生产要素的优化组合、技术水平和水平以及产品质量的提高。产业升级必须依靠技术进步。只有产业优化升级了,才能实现人尽其才、物尽其用;才能实现人才的优化配置;才能实现机构设置更加合理;才能实现机制体制运行顺畅,从而实现各方面协调发展,实现利益的最大化。

【责任编辑:汤静】

(上接第805页)未超过纳税义务人申报的应纳税所得额30%的部分,可以从其应纳税所得额中扣除。此外一些不属于工薪性质的补贴、津贴的不征税项目,这里就不详细展开了,总之,对于税法中的非税项目,我们在计算个人所得税时,可以从应纳税所得额中扣除。

总之,员工工资薪金个人所得税的纳税筹划,必须在不违反国家有关法律法规和财务会计制度的前提下进行,随着我国十二五规划保民生的各项举措的落实,个税起征点也有望向上调整,工资薪金所得税率级次级距也有望得到调整,研究相关税法对于我们的会计管理

工作有着现实的意义。

【参考文献】

- [1] 中华人民共和国个人所得税法,中华人民共和国主席令第85号,2007-12-29.
[2] 国务院关于修改《中华人民共和国个人所得税法实施条例》的决定,中华人民共和国国务院令519号,2008-02-18.

【责任编辑:王静】