

# 税法与会计制度差异与协作问题探讨

山西财经大学 王玉兰

[摘要] 本文针对困扰我国税务领域和会计领域的税法与会计制度之差异问题从差异存在的客观性和主观性,协作的主观需求和理论依据两大方面进行了深入细致的分析,并提出了我国税法与会计制度进行有效协作的可行思路。

[关键词] 税法 会计制度 差异 协作

## 一、问题的提出

进入20世纪90年代以来,随着我国工商税制和企业会计制度改革逐步深入,我国长期奉行的税法与会计制度合一的格局被打破,分离走势日渐明显,截止2002年伴随16项具体会计准则的陆续出台和统一企业会计制度的颁布实施,更加深了二者分离的范围和复杂程度。依据经济学理论,税法与会计制度分离是促进市场经济发展的客观要求和必然结果,我国出现税法与会计制度相分离是与我国市场经济体制改革方向相吻合的。但是,由于改革时期制度设计本身之缺陷,以及理论上的不成熟和主观认识上的偏差,导致出现了部分不科学、不合理的差异,不仅给税收征管和会计核算工作带来了一些不必要的烦恼,增加了税收征管成本和会计核算成本,而且还诱发了诸如偷漏税和避税动因,激化了税务部门和企业之间的矛盾。如果不能妥善处理二者之间的关系,不仅会影响到我国税制和会计与国际惯例相协调的步伐和节奏,而且还会阻碍市场经济的健康发展。化解差异风险,扬利逐弊已成为目前经济学、法学和会计学研究的焦点问题。本文试从法学和会计学的双重视角对此问题予以探讨,愿与各位同仁商榷。

## 二、税法与会计制度差异存在的客观性分析

### 1. 税法与会计制度职能和价值取向不同是二者间存在差异的客观基础

税法主要通过对纳税主体、税种和税收征管办法等方面的规定,来保障国家税收的及时足额征收,保障纳税人的合法权益,以维护正常的税收秩序,其价值取向倾向于保护国家的宏观经济利益,因此,当征税主体与纳税人之间存在利益冲突时,税法主要保护的是国家利益;会计制度主要通过对核算主体的核算对象、核算方法和会计政策等方面的规定和约束,以求最大限度的保证核算主体能够最恰当的反映其财务状况和经营成果,来达到为投资者、债权人等利害关系主体提供决策有用会计信息的目的,其价值取向倾向于保护企业和与企业有利害关系主体的微观经济利益。截然不同的职能和价值取向,必然导致税法与会计制度站在不同的立场对业务处理进行规定,使二者间存在差异具备了客观基础。

### 2. 税法与会计制度调整对象与业务处理原则定位不同是二者间差异存在的客观要求

税法主要调整国家与纳税人之间在征纳税方面所产生的法律关系,其实质是国家凭借其政治权力,利用税收工具的强制性、无偿性和固定性等特征参与社会产品和国民收入的分配,虽然纳税人与征税部门之间也存在利益之间的博弈,但相对于国家而言,纳税人处于弱势和被动的地位,作为体现博弈强势方利益的税法必然会站在国家的立场侧重于对征税税种、征税金额和征税时间的强制性规定,纳税人的利益和感受对税法的制定影响力甚微,因此,为保证国家利益、税法的权威性和税收的及时足额征收,税法对影响应纳税额计算的税前扣除项目立足于权责发生制原则、配比原则、收入与费用相关性原则、公允价值计价原则、确定性原则和合理性原则,绝对不允许使用影响纳税依据确定性的谨慎性原则、重要性原则和实质重于形式等原则。而会计制度则主要调整企业与其各利害关系主体(尤其是投资者)即平等主体之间的利益关系,在制度规定上少强制性,而多自愿性和选择性,因而,为保证会计信息的有用性,提高会计信息的可靠性和相关性,业务处理原则一般定位于追求会计核算主体能够最恰当地反映企业的财务状况和经营成果,在收入和费用的确认上除严格遵循权责发生制原则和收费配比原则外,在日益复杂多变的经营环境下,关于税法所绝对禁止使用,而恰恰又是最能够影响到会计信息有用性的业务处理原则——谨慎性原则、重要性原则和实质重于形式原则等,却是会计核算主体所迫切需要和极力赞赏的,因而也必然成为会计制度所大力提倡的。如此,税法与会计制度在有关资产、负债、收入与费用的确认与计量方面产生差异也是税法和会计制度本身所客观要求的。

## 三、税法与会计制度差异存在的主观需求分析

考查市场经济发展史,税法与会计制度之间走过了彼此分离、而后相互承认、相互修改,最后寻求相互协作共同发展的漫长历史过程,税法与会计制度的分与合取决于一个国家所采取的会计管理体制。在20世纪90年代初期以前,国际会计领域基本形成了两种较具代表性和影响力的会计管理体制——自律型会计管理体制和集中与立法型会计管理体制。在以英美为代表的自律型会计管理体制下,国家基本不干预或较少干预企业的会计事务,会计规范由民间会计职业团体自行制定,会计以向信息使用者提供决策有用会计信息为目标,会计信息的可靠性和相关性成为衡量企业会计信息的主要质量标准,会计规范的制定基本不需要考虑或较少考虑会计信息对国家税收的影响,基于截然不同的利益出发点所制定的会计制度,与税法之间必然会存在差异。在以德、法、日为代表的集中与立法型会计管理体制下,国家对会计事务严加干预,会计规范主要由国家权力机关以法律法规的形式制定、颁布并组织实施,民间职业组织对会计事务基本没有决定和影响权,会

本文所指会计制度指企业会计制度和会计准则等会计核算制度

计制度自然侧重于维护国家宏观利益,其目的主要是为国家宏观经济管理和决策服务,会计信息以客观性为重要质量标准,可靠性和相关性标准的重要性相对降低,会计制度与税法的立法宗旨相同,主观上并不要求更不允许二者间存在差异,形成了税法与会计制度合一的模式。我国计划经济时期,就属于这种模式。

#### 四、税法与会计制度协作的主观需求与理论基础

20世纪90年代起,随着世界性兼并热潮的兴起,经济全球化、金融一体化的格局逐渐形成,要求会计国际化、税制国际化的呼声日益高涨,美国不断在国际经济、会计和税收领域扮演重要角色,从而掀起了世界性以美国会计和税制模式为样板的会计改革和税制改革,我国开始于1990年的会计大改革和1994年的税制大改革就是在这种背景下展开的。随着改革的逐步深入,我国税法与会计制度的关系逐渐由原来的完全合一制向分离制转变,并且分离的范围和程度也在日益加深。2001年,随着世界性财务欺诈案的接连暴发,尤其是美国安然事件的暴发,不仅给一向自认为拥有世界上最先进和最科学的会计管理体制和税收管理体制的美国人当头一击,而且也给了以美国为样板进行会计和税制改革的国家以惊醒,那就是绝对要求税法与会计制度的分离与合一都是不科学的,随着世界经济和金融体制的变化,必须寻求二者之间有效的差异与协作。对于中国而言教训更加惨痛,中国不仅出现了大规模的波及国有企业、上市公司的会计造假案,引起了社会性的会计诚信危及,挫伤了广大社会公众投资的投资热情,影响了中国证券市场的发展,而且由于片面追求二者间的分离还增加了会计处理和税收征管工作的难度,诱发了偷漏税动因,激化了纳税主体与税务部门之间的矛盾。解决上述问题必须从问题产生的症结——税法与会计制度的无序分离入手。因此,寻求二中间协作的有效途径也成为目前解决会计造假的主要途径之一。

那么,如何在市场经济环境下寻求税法与会计制度的协作呢?笔者认为,寻找二者间协作的理论基础是关键。那么,这一理论基础是否存在呢?下文将从税收的“涵养税源”理论和会计的“资本保全”理论探询二者间协作的理论基础。

“资本保全”理论贯穿于会计制度始终,是会计制度制定的出发点和立足点,其核心内容是保证企业资本的安全和完整,会计制度中允许企业对经营风险的估计、对资产减值准备金的计提以及对固定资产加速折旧法的应用都是出于资本保全的考虑,其终极目的是通过保证企业资本的安全和完整,来保证企业生存和发展的实力,以实现国民经济的健康、有序、平稳的发展。如果从税源角度考虑,“资本保全”理论在会计制度中的应用确保了国家税源和税基。

在税法中,与资本保全相似的一个重要理论就是“涵养税源”理论。涵养税源”理论由德国19世纪著名的经济学家瓦格纳提出,他所提出的“四项九端”税收原则中的“国民经济原则”,其主要内涵就是“涵养税源”。瓦格纳认为:国家税源不可以阻碍国民经济的发展,以免危及税源,而且在可能的范围内,应尽量有助于资本的形成,促进国民经济的发展,在税源选择时,税源应力求于所得和收益,反对课税于资本和财产,否则,势必会逐步减少财产,削弱国民经济基础,以至导致税源枯竭。由此可见,“涵养税源”理论与“资本保全”理论在内涵是相通的,都是出于对企业(纳税主体)经营和运转资本安全性和完整性的保证(即资本保全),最终目的也是相通的,即都是为了维持企业的经营实力,并进而促进国民经济的发展。可以说二者的立法宗旨都是在保护企业(纳税主体)资本安全和完整的基础上,促进国民经济健康、有序的发展。税法与会计制度的这种相通性,使得会计制度对收益和费用确认的规定与税法对收益的确认和对费用可扣除性的规定有了相互协作的理论基础。

#### 五、税法与会计制度协作的建设性建议

##### 1. 完善我国税法和会计制度的立法程序,加强税法与会计制度立法部门的有效沟通和协作

这是二者能否协作的前提和基础。目前在我国税法的立法体制中,国家税务总局对税法的制定具有绝对影响权,几乎所有的税法条款都是由国家税务总局提议的;而会计制度则全部出自国家财政部之手,作为国家的两大权威和权力部门,在同时涉及会计问题和纳税问题的条款制定中,完全有能力和可能事先在两部门之间进行沟通,进而寻求协作的途径。

##### 2. 修改现行税法或会计制度,实现二者的有效协作

具体来讲,包括如下内容:

(1) 尽量消除不科学、不合理的差异的存在。主要涉及开办费摊销期限的规定、广告费及业务宣传费扣除比例的规定、坏账损失比例的规定等。

(2) 以税法为突破口,在坚持税法自身原则的基础上,寻求与会计制度适当的协作。这里主要涉及时间性差异的处理问题,如固定资产折旧费用的处理、广告费扣除期限的规定、保险费区别对待的规定、捐赠的处理、资产减值的处理、资产的计价、增值税进项税额抵扣时间的规定、跨国公司转移定价等。

(3) 以会计制度为突破口,在不影响会计信息质量的前提下,寻求与税法的主动协作。如收入的确认、视同销售业务处理的规定等,可以尽量寻求与税法趋于一致,以减少纳税调整的范围和复杂程度。

##### 3. 完善会计信息披露制度,加强会计信息对税收的支持,防止不科学不合理差异之产生。

#### [参考文献]

1. 邱文华、蔡庆辉,国际税收概念与国际税法概念新探,北方经贸,2003,3
2. 李心源等,税收与会计关系模式的选择与税收监管,税务研究,2004,11
3. 张铮,如何认识我国会计制度与税法的差异及协调,中国农业会计,2004,7
4. 赵炳坤、陈铁军,《企业会计制度》与会计利润纳税所得的差异比较,税务天地,2004,9