

我国与欧洲大陆 税收会计关系效应比较

孙德轩 杨黎明 ■

一、税负公平效应比较

(一) 我国税会关系模式的影响

1. 税法公正性受到侵蚀。我国新《企业会计准则》颁布后,税法与会计准则差异越来越大,其中盈利公司的差异远高于亏损公司,“纵向”税负公平深受影响。盈利公司在财务会计中夸大其利润,纳税时却又低报其所得。虽然折旧以及计提各项准备的会计处理能够部分地解释账面利润和应税所得之间差距越来越大的原因,但税收实务工作者以及许多学者开始认为,公司避税活动日益增加已成为不断侵蚀公司税基的祸因。

2. 大、小公司税负不公。近几年来,大公司税务部门的重心从过去被动地遵从税法转为主动进取地和有争议地进行税收筹划。税法和会计标准的分离,不仅给公司虚构会计利润提供机会,还为公司进行避税活动提供了极为便利的条件,造成盈利公司与亏损公司、大公司与小公司、诚实守信与狡猾投机者之间的“横向”税负不公平。

3. 税负公平难以保障。在我国税会分离的模式下,应税所得与会计利润之间存在很大差异,容易引起税负不公平。同时也为公司违规避税或逃税创造了空间。在公共支出水平既定的情况下,流失了的税收将会转嫁到诚实者身上,这更增加了诚实守信者与逃避税公司之间的税负不公。当纳税人感到税负不公平时,其逃税的动机也会增加,诚实纳税人随着税收负担的进一步加重有可能变得不诚实。

(二) 欧洲大陆税会关系模式的影响

在欧洲大陆模式下,其税会关系模式对税负公平的影响主要表现在以下几个方面:

1. 较好地体现了“纵向”和“横向”的税负公平原则。由于税法和会计标准的高度融合,公司财务报告中的会计

利润数与纳税申报的应税所得额之间几乎不存在大的差异。以反映企业经营成果的会计利润作为应税所得的基础,使得纳税额的多少和经营成果、获利能力密切相关,从而体现出税负的“纵向公平”。即使是采用“双轨制”会计模式的上市公司,由于以单个公司财务报告的利润数作为纳税的基础,合并财务报告虽按国际会计准则或其他国家的会计准则编制,却主要用来提供有利于投资者的决策信息服务,并不作为纳税的基础,因此“双轨制”会计模式实质上并不影响上市公司与其他企业在税负公平方面的“横向公平”。

2. 增强整个社会收入分配体系的公平性。虽然有实证研究表明,在欧洲大陆国家为获得税收上的利益,公司财务报告存在低估盈利的倾向,但相对较低的利润水平同样减少了股利和劳动工资的支付。公司采用政府税收激励政策使整个社会作出的牺牲数额与股东放弃的分享股利基数相当。

二、税收行政效率影响比较

(一) 我国税会关系模式的影响

1. 纳税申报复杂。税法和会计标准完全分离导致两者之间无论是在广度还是深度上都存在差异。繁琐复杂的所得税纳税申报在花费纳税人大量精力和费用的同时也增大了税务管理成本。

2. 税收遵从成本高。由于税法与会计标准之间诸多差异的存在,许多公司选择依靠社会中介进行纳税代理服务,这无疑增大了公司的税收遵从成本。同时,由于税收遵从成本分配不公平,中小企业往往承担更多,这将不利于其竞争和发展。

3. 税收管理成本高。税收的管理成本严格意义上说应该包括征收成本、处理税收收入的成本、招待成本三方面

的内容。在我国这个数目接近税收收入的7%，其影响非同小可。

（二）欧洲大陆税会关系模式的影响

1. 纳税申报简单。由于税法对会计标准的包容和涵盖，二者高度融合，纳税申报的成本随之降低。

2. 税收遵从成本较低。税会差异不大使得很少需要对会计利润进行调整计算就能得出应税所得，因此，所得税的纳税申报相对简便，税收遵从成本也相应减少。

3. 税收管理成本低。税收管理部门按经审计的财务报告征税，大大降低了税务审核与审计的工作量，法定的财务审计在一定程度上能部分替代税务审计，因此使整个税收体系的监控成本大幅降低。

三、资本市场效率影响比较

（一）我国税会关系模式的影响

1. 能够形成符合相关性质量要求的会计信息。在分离的税会关系模式下，由于会计标准的制定很少受税法影响，使会计信息在相关性质量要求方面得到充分保障。税会分离提高了会计信息相关性质量，使会计能够越来越倾向于更早更快地披露会计信息以满足投资者的需求。充分而相关的信息披露，提高了资本市场的有效性和流动性，降低了交易成本，改善了市场的整体质量。

2. 会计信息可靠性质量下降。会计信息质量的相关性与可靠性是一对矛盾，分离的税会关系模式在增加会计信息相关性的同时，其可靠性必然受影响。强调会计信息的相关性，势必强调现行价值、公允价值等计量方法，由于会计信息或多或少地存在着预估和假定，难以得到验证，所以其可靠性就会降低。

3. 会计富有灵活性、缺乏刚性，为会计造假提供了条件。在税会分离模式下，灵活的会计处理为造假提供了有利的条件，何况，税会分离还使得会计造假的成本大为减少。由于人类的有限理性和欲望的无限贪婪，在制度缺失、监管乏力的情况下，就会刺激人们急功近利、铤而走险。

4. 增加了监管难度。在税会分离模式下，繁冗复杂的准则体系不仅使财务会计与税务会计渐行渐远，也使得准则偏离公允反映的初衷，演化为逃避责任的借口。其所造成的会计复杂化以及由此形成的税会差异，使人们很难通过应税所得与会计利润之间的数字差异来发现公司是否有会计违规行为，因而减少了一道有利于维护资本市场正常运作的重要防线。

（二）欧洲大陆税会关系模式的影响

1. 提高会计信息质量的可靠性和稳健性。在欧洲大陆模式下，税法和会计标准紧密联系，会计利润往往就是应

税所得，这在一定程度上抑制了公司管理层夸大经营业绩的欲望，也减少了资本市场上的财务欺诈行为。同时，由于税会之间的紧密联系，经理层在进行会计政策选择时必然考虑税收上的制约，从而有效抑制企业管理层进行会计造假的动机，促进财务报告的结果更为稳健。

2. 扭曲对企业的财务状况和经营成果的真实反映。由于税法对公司财务报表的编制起决定性作用，税法上规定只有某项费用同时归属于商业会计报告时，该项费用才可以在纳税时进行税前扣除。这种会计报表和纳税报表强行一致的做法，势必会引导企业管理当局出于税收上的考虑，尽量采取纳税最小化的会计政策，因而在一定程度上扭曲了对企业财务状况和经营成果的反映。

3. 政府可能排斥减少税收但反映企业经济现实的会计程序。在税会高度融合的情况下，国家出于保障财政收入的考虑，制定会计标准时可能会排斥那些可能带来暂时性税收减少、却能反映企业经济现实的会计程序。

4. 可能产生不可靠的会计信息。在税会高度融合的情况下，稳健保守的会计数据可能无法始终如一地保持，利润平滑现象较为普遍。

四、对财务欺诈及逃税的发现与惩罚机制的影响比较

（一）我国税会关系模式的影响

在我国，由于税会的分离，社会公众和税务部门在揭露财务欺诈和逃税案件中原本能发挥的作用受到限制，因为无法通过公司的财务报告知道公司到底承担了多少纳税义务，也无法对公司可能存在的逃税行为进行监督。税务部门常将应税所得与会计利润之间的差异视为税法和会计标准规定不同或是公司进行大规模避税的结果，一般不会将之与公司财务欺诈相联系。

同时，对于有财务欺诈和逃税行为的公司而言，由于税法对财务欺诈的约束作用微弱，公司进行这些违规行为的预期成本较小，事发后的惩罚也因税会分离而有所减轻。

（二）欧洲大陆税会关系模式的影响

在欧洲大陆模式下，由于税会高度融合，应税所得与会计利润比较接近，因此有利于社会公众对财务欺诈与逃税监督机制的建立和作用的发挥。公司进行财务欺诈往往会同时违背税法规定，会计上隐瞒利润常常伴随着逃税，夸大利润又会增加税收支出。公司作为理性经济人，进行财务欺诈时，不得不对各种法律、经济上的后果进行权衡，因此，税法的刚性和确定性会对财务欺诈起到一定的制约作用。

五、我国税会关系改革的路径选择

由于目前我国税会的分离,带来了增加会计核算成本、诱发避税动因、加大税务稽查难度、影响资本市场效率等不利影响。笔者认为,我国可借鉴欧洲大陆的税会关系模式,针对上市公司、大中型企业和小规模企业构建三种税会关系模式,即“三位一体”的税会关系模式。

(一) 上市公司应采用“适度分离”的税会关系模式

上市公司面向资本市场,会计信息为广大投资者决策提供信息和满足“受托责任”,而税法的目标是“涵养税源”,因此上市公司的税会应“适度分离”。即会计准则在建设和完善时,应在考虑投资者信息需求和受托责任的情况下,在承认税法目标与会计目标本质性差异的基础上,多考虑税务部门的实际需求,进一步缩小税会差异。另一方面,税法必须改变以是否影响财政收入作为唯一判断标准来决定对会计方法认可与否的传统思路,对部分运用专业判断较少的会计计量属性在税法上进行认可,对一些不必要的税会差异予以消除。

(二) 大中型企业应采用“适度融合”的税会关系模式

大中型企业的会计目标与上市公司有所不同,没有

公众和机构投资者的信息需求,国有资产管理部、法人投资者、银行、税务征管部门是会计信息的主要使用者,其会计目标可以清晰地界定为反映“受托责任”。其中由于税务征管部门对财务报告的高度依赖并且没有其他途径获取所需的会计信息,因此成为重要的信息使用者,税务部门的有关要求理应成为制定会计准则的重要考虑因素,在税会关系模式上应建立“适度融合”的关系模式。

(三) 小型企业应采用“高度融合”的税会关系模式

小型企业会计信息的外部使用者相对较少,投资者往往直接参与经营管理,不需要财务报告就能对企业的经营状况有较为深入的了解,企业编制财务报告更多地是出于税务上的需要。另外,小企业会计核算相对不规范,经营利益与投资个人利益高度统一,逃避纳税的可能性也大于大中型企业,在税法的遵从度上也相对较低。因此,对于小企业应选择“高度融合”的税会关系模式,这既有利于提高会计信息的可靠性、真实性,也有利于提高对税法的遵从度。

(作者单位:山东工商学院)

责任编辑 张璐怡

● 简讯

中注协召开第四届理事会第六次会议

2009年12月23-24日,中国注册会计师协会第四届理事会第六次会议在京召开。中注协会长刘仲黎主持会议并作总结讲话。会议听取了中注协秘书长陈毓圭所作的中国注册会计师协会2009年度工作报告,对《关于贯彻落实加快发展我国注册会计师行业若干意见的实施意见(讨论稿)》和《关于注册会计师行业积极做好医药卫生体制改革专业服务工作的指导意见(讨论稿)》,以及中注协第五次全国会员代表大会代表产生办法和第五届理事会理事候选人产生办法等4个文件进行了讨论。来自执业界、各级注协、相关部门以及学术界的近160名理事参加了会议。

刘仲黎强调,国办56号文件系统提出了一个时期加快注册会计师行业发展的指导思想、基本原则、主要目标以及具体要求。大力拓展行业新的业务领域,是行业贯彻落实国办56号文件和深化学习实践活动的一个重要突破口。在开拓新业务领域的过程中,各级协会要加强研究、指导和协调工作。广大会计师事务所也要紧密结合自身的特点和发展方向,因地制宜,因所制宜,找准突破口,并积极培养和储备相应的专业人才。

陈毓圭在中注协2009年度工作报告中指出,2009年,中注协积极推进行业深入学习实践科学发展观活动和行业党建工作,学习贯彻国办56号文件精神,指导行业应对国际金融危机,实施注册会计师考试制度改革,制定发布中国注册会计师职业道德守则,深入实施行业人才培养战略,进一步深化做大做强战略和规范发展中小事务所,加强执业监管和资格管理,加强国际交流与合作,加强宣传研究、对外协调和会员服务,加强协会建设,行业发展和协会建设取得积极成效。

2010年,中注协将发布实施贯彻国办56号文件的实施意见,推动做大做强和支持做精做专并重,巩固传统业务和指导开发新业务并重,实现准则持续全面趋同和加强准则培训监管并重,解决当前问题和建立长效机制并重,推动行业又好又快发展。

(本刊记者)