

的国家外,其税务筹划不会直接以IAS为依据,但了解并掌握IAS(或IFRS)、尤其是其发展趋势,对税务筹划也是非常有益的。

(三)税务筹划的汇率及汇率制度分析

汇率制度亦称汇率安排,是一国货币当局对本国汇率变动的本方式所作的一系列安排或规定。传统上,按照汇率变动的幅度,汇率制度划分为固定汇率和浮动汇率。

在经济全球化的背景之下,跨国贸易和跨国资本流动增长迅速,汇率风险也日益突出。汇率风险会对涉外企业的应纳税所得额产生影响。这些企业虽然不能对汇率制度进行选择,但是在某一既定汇率制度下选择不同的方法来实现税务筹划。

以外币为计价货币的跨国贸易为例,假如一国将其主要贸易国的汇率固定或维持在某一个比价上,那么其国内企业在与这些国家进行贸易时,企业汇兑损益项下的余额可能会比较小。但是,如果一国与其主要贸易国之间汇率的浮动范围较大,甚至不受限制时,那么企业在从事钱货非即时两清的进出口交易时,应当考虑对损益的影响。比如,在对未来汇率走势加以研判的基础上,在签订合同时选择一种对自己有利的货币作为计价货币(买方应选择软币,卖方则选择硬币),即使由于种种原因不能选择对自己有利的货币作为交易货币,也要注意采取其他办法(如外汇的远期交易、期货、期权等)来规避风险。

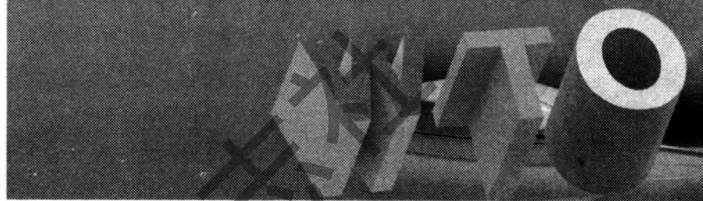
在企业外币购销交易的会计处理中,由于各国的汇率制度不同,企业可以选择不同的汇率及会计处理方法(分单一交易观和两项交易观),以致每期计算的汇兑损益额不同。另外,对未实现汇兑损益是用当期确认法还是用递延法,其结果也不一样。进行税务筹划时,应该充分考虑所涉国家的汇率制度、汇率波动趋势,进行正确的会计政策选择,以期获得更多的税收利益。

综上所述,笔者认为单凭主观动机或意愿并不一定就能减轻税负、降低税收成本、实现税后利润最大化,只有将主观动机与决策素质(水平)较好地融汇于具体的经营理财行为中,并通过对外观环境和条件的深刻理解与充分把握,在对国家未来经济政策走向、国内外市场动态准确预测,充分把握税收与会计制度安排的基础上,才能有效而持续地进行税务筹划。

(作者单位:天津财经学院)

责任编辑 季建辉

加入WTO后 政治环境的变化 及对会计制度改革的影响



□ 刘明辉 薛清梅

一、政治环境与会计制度的关系

政治在很多方面影响着会计制度,国内国际的政治环境变化可能会造成一个国家会计制度模式的改变。

1、政府对经济的干预与会计制度的模式

政府在经济管理中的作用大小决定了其在会计制度制定中所担任的角色,同时决定了会计制度的实施力度。政府对企业会计的约束在计划经济体制下比在市场经济体制下要多,其会计实务也趋向统一性和标准化,而且会计制度是由政府部门制定发布的。同时,强调公共福利和计划指导的政府,也要比主张自由放任、完全竞争的政府更多地参与会计实务、主张统一会计,例如法国政府推行的会计总方案就与英美等国家由私人机构制定的会计准则有所不同。

从国际范围来看,近年来各个国家不约而同地加强了对会计制度的干预程度。例如澳大利亚会计准则已经不再由会计职业团体制定,改由财政部长负责;美国在财务丑闻过后,新颁布了法令,加强对会计职业的监管;我国也在去年将中注协的批准设立会计师事务所等行政职能收归财政部。

2、政府行政行为的法制化、透明化、高效率与会计制度的完善

尽管各个国家制定会计制度的机构不同,但是法制化、透明化和高效率的政府行为对会计制度的完善起着重要作用。例如美国的会计准则是由民间机构财务会计准则委员会(FASB)制定的,但同时要受到政府部门证券交易委员会(SEC)的监管。近年来发生的会计丑闻引发了美国对会计监管的重新审视,政府迅速出台了《萨班

斯一奥克斯莱法案》对《1933证券法》、《1934证券交易法》作了不少修订,并在会计师行业监管、公司治理、证券市场监管等方面提出了许多新的严格要求。新法案要求SEC就美国是否采取原则导向会计准则来代替规则导向会计准则进行调查研究,SEC向社会征求意见,并召开圆桌会议讨论。

3、产权结构与会计制度服务对象

会计制度是规范会计信息加工与披露的规则、方法和程序,最终产生的会计信息将影响经济决策。会计制度的服务对象不同,必将导致会计制度的内容有差异。例如英美国国家企业的资金主要来源于资本市场,会计信息的主要服务对象是投资人,因此强调利润表,财务信息强调公开性;而德国、日本企业的资金主要来源于银行,会计信息的主要服务对象是债权人,因此强调资产负债表,以谨慎保守著称;我国的国有企业占主导地位,会计信息的主要服务对象是资产所有者的代表——政府,企业会计制度更多地强调资本保值增值和税收服务,历史上企业会计一度是为国家计划服务的,即使是目前也有一些企业会计的目标实质上就是为了报税,而非利用会计信息进行经济决策。

4、政治环境的改变与会计制度的变迁

近年来各种政治力量的出现和日益强大,导致新的利益相关理论诞生,认为企业管理的重点不再是以资本为核心,而要关注所有的利益相关者,会计制度的内容也相应发生改变,例如欧洲一些国家要求或鼓励企业编制增值表和社会资产负债表,日本要求编制环境会计报表。政治环境的改变可能影响一国会计模式的发展方向。例如俄罗斯在市场经济建设过程中,全盘推翻过去的统一会计制度,并决定完全接受国际会计准则。通常来说,经济转轨国家的政府在推动市场化方面起着至关重要的作用,因此会计制度的建立与执行也受到政府行为的重要影响。

二、加入WTO后我国政治环境的改变及对会计制度改革将产生的影响

我国加入WTO以后,政治体制改革成为刻不容缓的问题。和大多数国家一样,政府对经济领域的管理将实行有限的宏观管理,将由管理允许性规定转向管理禁止性规定,由单一的行政手段走向经济、法律、行政手段的综合运用。同时,市场经济的发展必然促成更多民营企业家的成长,这些新兴阶层参政将成为未来政治环境的一个新的特征。

(一)政府对经济的管理方式将发生变化

我国长期实行政府主导型的经济体制,为履行WTO承诺,适应经济的发展,政府体制的改革将被推到前台。我国政府的定位将从一个“无限政府”转变为“有限政府”,只需负责组织和执行公共物品的供给,而不必也不该去管私人物品的供给,只有在市场调节失灵 的方面才由政府作补充性的调控。政府要按照市场化方式来配置资源,许多原来由

政府承担的职能将要由市场、企业和社会中介组织来承担。政府调节经济的方式,不再是直接的行政干预,而是根据市场经济运行的状况、经济发展战略和经济结构升级战略,采用税率、利率、汇率、最低工资标准、环保标准、技术标准、生产安全标准等参数调节经济运行,防范和化解金融风险,实现经济发展的预期目标。十六大报告探讨了国有资产管理体制问题,事实上是开始重新界定政府和企业的关系,是向“有限政府”迈出的重要一步。

(二)政府行政行为的法制化和透明化

1、政府行政行为的法制化

世贸组织的最大特点就是为各成员制定国际贸易政策提供了一套法律框架,即WTO规则,用来规范和约束成员的政府行为,以消除或限制各成员政府对跨国(境)贸易的干预。从这个角度出发,国外还有学者把WTO规则称之为“国际行政法典”。受到约束的政府行为包括与WTO框架下的货物贸易、服务贸易、知识产权、商贸投资等有关的所有行政立法、行政执法、行政裁决和行政复议,这实际上包含了中央政府和地方政府及其所属的大多数部门的大部分行政行为,同时还包括立法机关规范经济活动和行政活动的立法行为,以及司法机关审判经济纠纷和监督行政活动的司法行为。例如服务贸易总协定第6条规定:每个成员应维持或尽快建立切实可行的司法、仲裁或行政法庭或程序,在受影响的服务提供者请求下,对影响服务贸易的行政性决定迅速做出审查,并在请求被证明合理时给予适当的补救。这样,对涉及服务贸易领域的政府具有普遍约束力的决定和命令(即抽象行政行为)也可进行司法审查。这种行政行为的司法审查制度要求各成员国政府必须依法行政。

按照这种要求,我国政府必须对行政行为进行改革,政府的权力要严格地受到法律的限制,政府的行为不得违背法治所认可的价值前提。政府和企业是构建在法律基础上的两大平等主体,政府不是企业的领导,政府干预经济的行为既要符合经济实体法的要求,又要符合行政程序法的要求。我国已颁布了《行政诉讼法》、《行政复议法》、《国家赔偿法》、《行政处罚法》,本届人大已经关注制定《行政程序法》,该法的出台将进一步规范政府行政行为,保护公民的合法权益。

2、政府行政行为的透明化

WTO要求各成员国政府有关的行政过程公开、透明,便于监督,具体包括详细的通报制度和监督机制。通报制度要求成员政府向WTO有关机构报告其所采取的贸易措施,公布有关影响货物贸易、服务贸易、知识产权保护及外汇管制的法律、法规及其他措施,并且在紧急情况下,应使法律、法规及其他措施最迟在实施或执行时可以获得等。WTO还要求各成员政府必须通过经常性的“通知”程序告知WTO及其成员新修改了的贸易措施、政策和法规。WTO采取的监督机

制主要是贸易政策审议机制。WTO本身及其推动我国贸易政策透明的实践,不但会增强我国贸易政策的透明度,有助于我国贸易的发展,也必将推动我国整个经济政策和所有公共事务透明度的提高。透明度的增强有利于改进市场信息的传播和准确性,降低交易成本,建立一个公平的市场环境经济,减少腐败,提高经济的效率。这也是未来我国政府改革的重要方向之一。

(三)产权结构的变迁和新兴力量的参政

关于国有企业是否具有市场主体地位是加入WTO谈判的一个焦点问题。但是毋庸置疑,民营企业与市场经济有着天然的联系,加入WTO以后市场经济的进一步发展很大程度体现在民营经济的进一步发展上。以民营经济为主体的非公有制经济对经济总量的贡献已经超过了50%,2001年底我国民间金融资产已经超过了国有资产总量,社会资本总额的比重正在发生着重大变化,企业的产权结构发生变迁。随着民营经济的发展,越来越多的民营企业企业家参与政治,当选为第十届政协委员和全国人大代表的非公有制经济代表的人数比上届大大增加。这种现象是市场经济发展的必然,市场经济是在一定规则下进行公平竞争的经济,规则的制定要符合参与竞争各方的利益,因此就必须听取各方的声音。

三、政治环境转变对会计制度改革的影响

(一)政府干预经济方式的改变对会计制度的影响

1. 经济管理职能的转变要求以宏观调控为目标来制定会计制度

由于我国社会经济生活的特定历史背景,一直以来都是以国有经济为主体,国有资产的所有者代表是政府。会计制度作为一项法规始终是由政府制定并推动实施的。这样的会计制度不仅反映了国家作为宏观管理者对经济的宏观调控,例如对企业的税收要求,而且也反映了微观管理要求,例如招待费的开支比例、广告费的比例、坏账计提比例等。根据上述分析,加入WTO以后,政府需要按照市场经济的规律来管理经济,履行经济调节、市场监管、社会管理和公共服务的职能。过去会计制度具有更多的微观指导作用,是因为政府在代替企业进行企业的制度设计,实施微观管理;将来政府的管理重心应当转向信息的规范和监管,会计制度以宏观控制为目标,着眼于恰当地反映经济现实,会计制度安排将更多地考虑如何保护投资者和债权人利益,保证市场的有效运行。因此,会计制度应该更侧重于规范会计确认与计量的标准,控制企业会计决策的过程,减少对会计记录与报告的管理,将这种管理交由资本市场或企业信息使用者去规范。

2. 恰当的国有资产管理体制有助于实现政府在会计制度中的定位

作为国有资产所有者的代表,政府需要了解企业的财务状况和经营成果等信息,从而做出各种经济决策。政府的双重角色要求建立一种恰当的国有资产管理体制,将其监管职能与作为所有者的职能分离,才能保证实现WTO和市场经济所要求的国民待遇和公平竞争。在党的十六大和第十届全国人大会上,都将国有资产管理体制的建立作为一项重要议题。从会计制度的角度来看,国有资产管理体制的建立应当有助于实现政府宏观管理和微观管理角色的分离,从宏观角度来制定和监管会计制度,从微观角度来参与会计制度的博弈。

(二)政府行政行为改革对会计制度的影响

在市场经济机制尚不完善的转轨经济国家,采用法律形式保证会计制度的有效实施是非常重要的。通常来看,大陆法系国家的会计制度由国家制定并以法律形式颁布,判例法系国家的会计制度由民间机构制定,但通常也要受到政府的监管。我国的法律体系类似于大陆法系,通过会计立法来规范会计行为是我国会计的重要特征。但是法律体系本身具有“刚性”,采用行政法规形式来颁布会计制度可以保证会计制度根据经济形式做出迅速灵活的调整。我国行政效率的提高有助于完善会计体制的纠错机制,行政行为受到程序法的约束,可以保障会计制度的颁布和修改更加谨慎,这有利于会计制度的统一可比。而且,行政行为公开和透明将有助于社会各界参与会计制度的制定,使会计制度更加客观地反映经济现实。

(三)产权结构的变化将会计制度强制性变迁改为诱导性变迁

随着市场经济体制的日益成熟,我国社会资金构成发生变化。两权分离加大,投资不断分散化,筹资渠道更加多样化,企业的利益集团逐渐增多,主体信息需求者也发生相应变化,投资者、债权人以及其他利益相关者都需要了解有关信息来做出各自的决策。然而,由于会计的不确定性,使得不同利益集团通过不同的会计方法组合,可以得出有利于自身利益的结果,因此不同的利益集团会对会计制度有着不同的要求。会计制度的制定过程实质上是会计报告的编制者与相关利益集团合作博弈达到均衡的过程。但在目前,由于会计制度的制定缺乏充分程序和制衡机制,这种合作与博弈很可能将被大量的寻租所取代,造成经济效率的低下,从而反映的只是某一集团的利益,却有损其他利益集团。为避免这种情况出现,就必须根据不同利益集团的情况形成一种相互牵制的机制,这样会计制度就不再仅是国家意志的体现,政府也不必作为会计核算模式变迁的主要和惟一的推动者,会计制度将由强制性变迁转向诱导性变迁。

(作者单位:东北财经大学)

责任编辑 孙蕊