

我国税务会计与财务会计关系的现实选择

谭丽芬

(苏州大学商学院 江苏苏州 215021)

【摘要】 本文在借鉴前人观点的基础上,界定了适合于我国的税务会计外延,提出我国现存的与税务会计相关的问题,并在此基础上对财务会计与税务会计进行了定位,构建了税务会计框架体系。

【关键词】 税务会计模式 税务会计定位 税务会计框架

随着经济的发展和制度的完善,财务会计不再融财务、税务处理于一身,将会计与税务处理之间的差异在财务会计系统外单独反映的税务会计应运而生。

一、文献综述——财务会计与税务会计的关系模式

1. 合一式。主张这一模式的学者的主要观点是:只有或只需要财务会计,企业税务会计并不是一门和财务会计并行的独立会计,它只是财务会计中的税务事项部分。

所得税会计准则中的涉税会计处理并非税务会计,其核心是税款的递延分配,旨在正确核算利润。美国税务会计专家吉特曼认为,税务会计主要是处理某项目何时被确认为收入或费用等账务问题的一种专业会计,并不认同将税务会计从财务会计中分离出去。

2. 分离式。主张这一模式的学者的代表性观点是:税法对会计的规定(要求)与会计准则、会计制度对会计的规范是完全不同的两个体系,税务会计与财务会计各自独立,两者具有完全不同的理论体系,是完全独立的专业会计。

这种观点主要源自英美等国学者的研究,他们大多是基于所得税会计的现实提出相应观点的,因为这些国家从20世纪起就形成了以所得税为主体的税收制度。罗伯特在其著作《会计学》中对美国的三种会计体系作了如下论述:在美国,财务会计、管理会计和所得税会计本质上是相互独立的。我国阎达五教授主张走财务会计与税务会计两者分离的道路,也就是说会计处理可以不考虑税法的要求,可以完全根据自身的理论、程序和方法行事,企业确定应纳税额所依据的会计数据和税法要求不一致时,再将会计数据进行调整。

3. 混合式。主张这一模式的学者认为,税务会计与财务会计之间有相互独立的部分,也有交叉融合的部分。盖地认为:税务会计重在依税法确认自己的纳税义务,并进行相应的确认、计量、记录和报告,即主要是为纳税人提供税收负债及其偿还的会计信息,至于这些税负通过什么会计账户反映、其应纳税额应是多少,那是财务会计准则、制度应该规范的问题。

二、我国税务会计的外延界定及现存的问题

1. 税务会计的外延界定。美国、英国、加拿大等西方国家由于所得税收入占其税收总额的绝大部分,因而采用的是以

所得税为主体的税制模式。因此,这些国家对税务会计的界定即所得税会计。同时,由于个人所得税的会计核算相对简单,因此这里的所得税会计又主要是指企业所得税会计。

但是,这样的界定并不适合我国,作为一个发展中国家,时至今日,我国个人所得税和企业所得税加在一起,在税收总额中也不过占1/5左右,比重不大,因此我国实行的仍然是以流转税为主体的税制模式。从而,若仅仅从所得税会计出发研究我国的税务会计,显然有以偏概全之嫌。此外,随着经济的发展,我国的税制结构也有了很大的变化,个人所得税收入增长速度很快、现行生产型增值税转为消费型增值税后必然带来增值税收入比重的相应下降。因此,有不少学者提出,在我国应构建流转税和所得税并重的税务会计模式。但是在流转税中,由于消费税、营业税的会计核算相对简单,而增值税收入又占税收收入的绝大部分,因此流转税中又主要是增值税的会计核算问题。

基于上述分析,不难得出我国税务会计的外延,即不仅应当包括所得税和流转税,同时应当包括财产税、行为税等现行税制中的其他所有税种。但是在理论研究中,为了简化复杂的条件、直接论证一些核心问题,完全可以将所得税或流转税、企业所得税或增值税作为税务会计研究的重点。

2. 现存的问题。我国现行财务会计与税务会计的关系模式,正在从原来的高度重合发展为协调、调整模式,最终必向相互分离的趋势转变,这一变迁趋势与会计国际化发展方向是一致的。但就目前而言,我国的税务会计尚未形成独立的系统,也没有足够的理论支撑。然而税务会计与财务会计却存在着过度分离的问题。其具体表现是,两套制度在规范上存在背离,过分强调会计制度、税制服务对象的特殊性,造成了国家与纳税人利益的对立。除此之外,由于会计制度与税法的规定存在很大差异,从而导致以依据会计制度提供的资料来界定税基以及进行税收征管的难度大大增加,调整过于繁杂,从而对会计、税务人员的业务素质和知识结构均提出了不切实际的高要求。

三、我国财务会计与税务会计的定位

1. 从社会环境角度分析我国财务会计与税务会计的关

系。财务会计与税务会计关系模式的选择,是与一个国家的法律环境、经济体制、企业组织形式等经济、法律因素密切相关的。

(1)我国的法律环境。以法国为代表的国家采用的就是财务会计与税务会计合一模式,这类国家经济法律体系相当完备。公司法、商法等法律法规对公司的各种会计事项都做出了详细的规定,公司在财务活动中遵循商法、税法责任远远高于对公认会计准则的遵从。这是与其以宏观经济为出发点的经济模式相适应的。

而我国税收法律制度并不完善,甚至还没有一套独立的税前扣除标准以及收入和费用的扣除标准,而相关规定主要体现在会计制度和会计准则中。因此,在会计制度与税收制度形成一定差异的前提下,采用税会分离的模式无疑是必然的。

(2)我国的经济体制。伴随多年改革开放的实践,会计信息需求主体的利益差异日益明显,会计制度以满足资本保全和防范风险的需要为出发点,既要保证企业健康、良好地发展,又要保证政府的宏观调控有效,税收制度与会计制度必然只能选择走相互独立的道路。

总之,根据我国具体的社会经济、法律等环境,借鉴国际经验,我们应实行财务会计与税务会计分离的模式。但完全分离的模式并不适合我国的现实情况,坚持两者相关联的混合模式才是最明智的选择。

2.从成本效益角度分析我国财务会计与税务会计的关系。财务会计和税务会计分离前后的成本效益可分为两类,即提供信息的成本效益和利用信息的成本效益。

(1)分离前后提供信息的成本分析。在税务会计和财务会计合一的模式下,企业提供税务会计信息的成本较高。一方面,由于我国的所得税会计偏于理论化,其他税种会计则简单地散见于“流动负债”之中,而现行会计制度一般又不对涉及的纳税问题做专门解释,常常以“税费忽略不计”一笔带过,这使得企业在进行涉税会计核算时缺乏明确的标准,导致成本的增加。另一方面,不少新出的税收法规或政策往往缺乏明确的会计处理办法与之相匹配,造成不少政策仅在税收层面可行,企业实际操作时却无从下手,造成企业要想取得与税务会计全面相关的信息难度较大。

在税务会计和财务会计分离的模式下,税务会计有自己独立完整的涉税会计核算体系,能明确地对税法与会计的差异进行界定、协调与处理,这样会使税务会计信息生成时因税法和会计不协调所产生的成本大为减少。

(2)分离后利用会计信息的效益分析。

首先,税务会计和财务会计分离后各司其职,企业的税务会计信息和财务会计信息质量都将比分离前得到较大提高,而高质量的会计信息有利于管理层提升企业的管理效率、增加企业的效益。

其次,税务会计和财务会计的分离能增强企业的涉税核算能力,有助于企业开展更多的、有成效的纳税筹划,充分利用各种税收优惠政策。

此外,税务会计和财务会计的分离有利于企业及时处理

好与纳税相关的业务,从而获得由“纳税信用”带来的隐性好处。

四、构建中国特色的税务会计框架体系

1.税务会计的目标。税务会计的基本目标应是履行法定纳税义务,依法行使其正当权益,实现依法纳税与节约纳税的统一。税务会计的第一要务就是正确进行税务会计处理,认真协调与财务会计的关系,除此之外还应合理选择纳税方案,科学进行纳税筹划。

2.税务会计的对象。税务会计对象是独立于会计系统之外的客体,是运用会计的特定程序和方法对客体进行的分类和表述。在企业中,纳税人因纳税而引起的税款的形成、计算、缴纳、补退、罚款等以货币表现的资金运动就是税务会计对象。主要包括:经营收入、生产经营成本、收益分配、投资筹资利得及税款的缴纳及减免。

3.税务会计的原则。从混合模式是最适合我国的财务会计与税务会计定位这一假设来看,目前大部分的财务会计基本原则是适合于税务会计的,但由于税务会计的出发点是税法至上,因此必然存在一些特殊的原则。诸如税收导向原则;应计制原则与实现制原则的选择使用;完全历史成本计价原则;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,此原则主要针对所得税的税前扣除;划分营业收益与资本收益原则即根据收益的不同区别税额的承担;税款支付能力原则即强调纳税人应以合理的标准确定税基,同一税基应负担同一税款,因而也称合理负税原则;最后就是筹划性原则,毕竟税务会计的重要职能之一就是开展纳税筹划。

4.税务会计的会计要素。税务会计受税法和会计两方面的影响,因此要素的界定必然兼顾涉税事项的特点、税务会计信息使用者的要求以及与会计的融合。因此,税务会计要素主要包括:①计税基础,不同的税种常常采用不同的计税依据例如收入额、销售额、增值额、所得额等。②应税收入,一般涉及对应税行为和应税税种的判断以及依据实际情况对权责发生制的修正。③相关费用扣除,即税法所允许的费用扣除。④应税所得,即基于会计利润调节后的应税所得。⑤应纳税额,也就是应缴的税款。

主要参考文献

1. 阎达五. 会计准则原理与实务. 北京: 科学普及出版社, 1993
2. 方红星, 陆建桥. 税务会计. 大连: 东北财经大学出版社, 1994
3. 于长春. 税务会计研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2001
4. 李海波, 刘学华, 王京梁, 杜丽学. 新编税务会计. 上海: 立信会计出版社, 2001
5. 盖地. 税务会计. 上海: 立信会计出版社, 2002
6. 李心源, 戴德明. 税收与会计关系模式的选择与税收监管. 税务研究, 2004; 11
7. 徐文丽. 论会计制度与税法制度的歧义与协调——解决会计国际化带来的税务难题. 上海大学学报(社会科学版), 2005; 3