

# 我国会计制度与税法的协调思路

沈阳 张峰 大连 多云志 沈阳 刘颖

我国会计制度与税法之间的关系经历了从统一到分离的动态发展过程。在计划经济时期二者出现了暂时的统一,市场经济体制的建立促使会计制度和税法开始按照各自的发展目标不断进行改革,二者的逐步分离得到了理论界和实务界的广泛认可。在我国市场经济快速发展和经济全球化背景下,会计制度与税法都在积极地与国际惯例接轨,这一发展趋势也加速了二者的分离。

## 一、我国会计制度与税法规定的差异分析

### 1.二者目标的差异。

会计的主要目标是真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,以便会计信息使用者进行管理和决策。税法的基本目标是保证国家强制、无偿、固定地取得税收收入并利用税收杠杆进行宏观经济调控。在现代社会,政府通过税收获取所需要的资源,通常以税收法律的形式规范政府的征税行为和纳税人的纳税行为。税法在规范和调控企业纳税行为方面比会计制度更具刚性,在业务处理方法和程序上很少给纳税人以选择空间。由于会计与税法目标不同,导致了二者所遵循的原则不尽相同。

### 2.二者遵循的原则有所差异。

(1)会计的配比原则与税法的不完全配比原则。配比原则是根据收入与费用的内在联系,要求将一定时期内的收入与为取得收入所发生的费用在同一期间进行确认和计量。而税法在某些业务的处理上并不完全适用配比原则。如在增值的会计处理上,进项税额的抵扣采用购进扣除法,企业每期缴纳的增值税税款并不是当期产品实际增值部分应交的税金,即并非完全按照配比原则进行处理。

(2)会计的谨慎性原则与税法的据实扣除原则。会计的谨慎性原则要求企业在对不确定事项做出职业判断时,应当保持必要的谨慎,不高估资产或收益,不低估负债或费用。谨慎性原则在会计中的运用主要表现为对各项不实资产计提减值准备,包括在建工程减值准备、存货跌价准备等。这些准备金的计提减少了企业的利润。根据谨慎性原则提取的各项资产减值准备,除坏账准备外税法上是不允许在所得税税前扣除的。这是因为税法为方便税收管理、减少税款流失,其税前扣除费用的基本原则是“据实扣除”,即任何费用或损失除非真实发生,否则申报扣除就有可能被认定为偷税行为。而企业计提的各项资产减值准备是会计人员凭借职业判断做出的估计,资产损失并未真实发生。

(3)会计的实质重于形式原则与税收法定原则。实质重于形式原则是指企业应当根据交易或事项的经济实质进行会

计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式进行会计核算。如果交易或事项的经济实质与法律形式不一致,会计人员应当根据其经济实质而不是法律形式进行核算和反映。运用该原则的关键在于会计人员的职业判断。而税法遵循的是税收法定原则,对任何涉税事项的认定都必须有明确的法律依据,这样做的目的是防止纳税人滥用税法条款,造成国家税款的流失。如果按会计的实质重于形式原则去征缴所得税,税基将受到侵蚀,财政收入将无法保证。由于税收法定原则和实质重于形式原则的存在,使得按会计制度计算的利润总额与按税法计算的应纳税所得额之间产生了一定的差异。

## 二、会计制度与税法相协调的思路

会计制度和税法的分离具有一定的客观性和必然性,然而随着二者差异的日益扩大,也带来了很多问题,如增加会计核算成本、诱发避税行为甚至加大经济改革成本。所以,如何协调好会计制度和税法之间的关系已经成为当前亟待解决的重大问题。会计改革和税制改革总是相互呼应的,为适应经济发展和企业经营的现实需要,会计制度和税法都要做出相应的调整。

### 1.税法主动与会计制度协调。

(1)从税法的制定来看,当前突出的矛盾表现在:当所发布的税收法规会对企业会计处理产生影响时,缺乏配套的会计处理规定,往往只在税收法规中规定“无论会计制度规定怎样处理,均按本规定计算纳税”,或者在很长一段时间后由财政部制定有关会计处理规定。这种政策制定的不完善、不明确,给实际会计工作造成了混乱。因此建议在出台有关税收法规时,如可能影响到企业会计处理,则应当明确相应的会计处理方法。

(2)税法应放宽对企业会计处理方法选择的限制。随着市场竞争的日益激烈和技术进步的加快,企业的固定资产在实物上的有形磨损和因技术落后产生的无形损失都迅速增加。会计制度在折旧年限和折旧方法上给予了企业更大的选择空间,企业出于对资本保全的考虑,更倾向于缩短折旧年限和采用加速折旧的方法。税法限制企业会计政策的选择,目的在于防止企业利用会计政策的选择来偷税或延迟纳税。但是,目前税法对企业固定资产折旧年限和折旧方法限制过死,不利于企业技术进步和增强竞争力,同时也增加了会计工作的难度。对此,税法应取消对折旧年限的限制并允许企业采用加速折旧方法。为防止企业利用会计政策变更避税,可以规定在企业发生会计政策变更时,必须报请税务机关批准或备案,并且会计政策在一定年限内不得再作变更。



# 注册会计师行业自律初探

天津财经大学商学院 张庆龙 徐剑锋

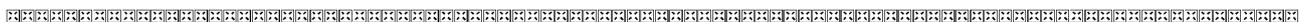
安然事件发生后,美国各界对注册会计师行业自律管理模式提出了质疑,美国国会迅速出台了《萨宾纳斯—奥克斯莱法案》,这也标志着美国以独立监管模式取代行业自律监管模式的“后安然审计时代”的到来。我国处于市场经济转型时期,注册会计师行业自律近乎空白,如何构建有效的注册会计师行业自律体系是值得研究的课题。

## 一、行业自律与他律相结合:我国的现实选择

在市场经济条件下,资源配置通过“看不见的手”进行自我调节。具体到注册会计师行业来看,就需要通过建立健全行业自律制度来规范注册会计师的执业行为。就监管体制而言,行业协会距离市场主体最近且具有专业优势,行业自律有其不可取代的优势。

市场不是万能的,市场失灵会带来诸如收入分配不均、垄断等种种问题,造成了社会资源的巨大浪费,这就在客观上需要政府干预经济生活。具体到注册会计师行业来看,行业自律不能有效解决行业发展中面临的所有问题,同时,行业自律本身也存在“自己监管自己”的弊端。行业利益与社会公众利益之间相冲突,行业组织出于“经济人”的考虑,势必做出损害社会公众利益的行为。因此,行业监管必须有政府监管的介入。但政府监管本身也有弊端,政府监管效率低、效果差以及由此所滋生的寻租现象在客观上需要通过实行行业自律加以解决。

在加强注册会计师行业自律建设的过程中,如何处理好



(3)税法应有限度地允许企业计提风险准备。市场经济中风险无处不在,在会计上充分估计各种风险,计提准备、暂不确认收入等都是企业抵御风险的有效手段。税法如果无视企业风险的存在而一味强调保证财政收入,将进一步降低企业抵御风险的能力,最终侵蚀税基。正如允许企业计提坏账准备一样,税法也应当允许企业计提存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备等。为了防止企业利用风险准备的计提进行偷税和延迟纳税,应对计提风险准备的条件和风险准备计提比例做出相应的规定,从而缩小税法与会计制度规定的差异,减少纳税调整事项。

(4)积极推进增值税转型。我国实行的是生产型增值税,对企业购进固定资产的进项税额不予抵扣。这使得企业更新设备、进行技术改造、增加高新技术项目投资的增值税税负较重,造成有关项目的投资成本偏高,经营效益下降,经营风险加大,从而影响到企业技术改造和投资的积极性。只有尽

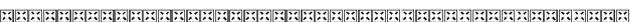
行业自律和他律的关系呢?笔者认为,借鉴国外的经验是必要的,但是结合本国的实际才是成功的关键。学者谢德仁指出,考虑到执行人的有限理性,各国注册会计师行业主要寻求的是与本国国情相结合的管理模式。刘明辉教授也指出,注册会计师行业管理模式选择有环境依赖的特点。

我国自1980年恢复注册会计师审计制度以来,在行业自律方面取得了一些成绩,从中央到地方都相继建立了行业协会,并颁布了一系列的审计准则。但是与发达国家相比,我国注册会计师行业自律仍存在许多不足,如独立性不强、职责划分不清、监管力度不够、以行业协会的管制为中心等。上述现象可以概括为一“缺”二“乱”,即该有的没有,已有的不是模糊就是混乱。一“缺”二“乱”的现状决定了我国加强注册会计师行业自律建设的紧迫性。相应地,解决这种“缺”、“乱”现状的一条有效途径就是依靠政府他律的帮助来完善行业自律。

从以上分析我们可以看出,在我国注册会计师行业监管模式的选择上,行业自律和他律之间不是非此即彼的关系,而是相互补充、有机结合的关系。这是我国注册会计师行业自律建设未来发展的必然选择。

## 二、行业自律组织角色定位:“代言人”和“守夜人”的内在统一

注册会计师行业自律的模式可以划分为政府监管模式、行业协会监管模式和独立管理模式。但是,无论采用何种模式,实施行业自律的主体都必然面临相互矛盾的“代言人”和



快实施增值税由生产型向消费型的转型,才能从根本上解决这个问题。

### 2.会计制度应积极与税法协调。

(1)充分考虑税务部门对会计信息的需求。从目前我国的企业会计准则和《企业会计制度》来看,在很大程度上没有考虑税务部门对会计信息的需求。对此,笔者建议制定《企业会计准则——涉税交易及事项的信息披露规则》,或者暂时在相关准则中增加涉税信息的披露条款。

(2)尽可能缩小会计政策的选择范围。由于企业管理人员对会计政策的了解程度不同、会计人员的业务水平参差不齐,使得会计政策的选择各不相同。这一方面不可避免地导致会计信息质量良莠不齐,甚至对会计信息使用者产生误导;另一方面由于税法在会计政策上规定过死,必然产生大量的纳税调整事项,违背成本/效益原则。因此,会计制度应尽量缩小会计政策的选择范围,规范会计收益与应税收益的差异调整方法,简化税款计算。☐