

# 我国所得税会计模式的选择

厦门大学会计发展研究中心 曾一龙

## (一)

目前,我国会计制度和税法的差异正在逐步扩大。笔者认为,我国选择所得税会计模式必须从分析会计制度与税法的协调问题入手。这是因为:

1.会计制度和税法基于不同的出发点和目的。会计制度是为了规范企业的会计核算,以便其真实地反映企业的财务状况、经营成果以及现金流量,从而满足会计信息使用者的要求,因此,相关性和可靠性是会计制度的目标;税法则是为了保证国家强制、无偿、固定地取得财政收入,规范国家税务机关的征税行为和纳税人的纳税行为,解决财富如何在国家与纳税人之间分配的问题。

2.《企业会计制度》规定了企业会计核算所必须遵循的规则和要求,具体包括十三条一般原则,而税法主要包括权责发生制、配比、相关性、确定性和合理性等原则。两者虽有重合之处,但在应用上存在明显差异。比如,《企业会计制度》规定企业可以计提八项资产减值准备,这充分体现了谨慎性原则的要求。但税法仅允许坏账准备在税前列支,其他七项减值准备不允许在税前列支,在企业申报缴纳所得税时必须做出调整。又如,会计制度在收入确认的时间上与税法存在着较大的差异:会计制度从实质重于形式原则和谨慎性原则出发,侧重于收入的实质性实现;税法则从组织财政收入的角度出发,侧重于收入的社会价值的实现。

## (二)

从以上分析可以看到,导致会计制度与税法差异的一个重要原因是,会计制度和税法在制定过程中缺乏必要的沟通与协调。同时,税法的改革滞后于会计制度的改革,而且这种滞后性在不断扩大。这意味着纳税调整的项目在不断增多,企业的纳税调整变得越来越复杂。这很容易导致纳税人与税务机关的争议。

因此,在规划和选择我国所得税会计模式时应注意:

首先,要进行会计制度与税法之间的协调。税法应借鉴会计制度中合理、有效的部分,改进一些滞后的规定。同时,加强会计界和税务界的沟通与协调。

其次,在市场经济条件下,由于税法和其他相关法律制度的约束和影响,会计收益与应税收益往往不可能达到一致。如果一味强调会计收益和应税收益的一致,则会使会计账务处理对经济变化发展的反映滞后,所提供的会计信息失真,这对国家的宏观管理和企业的微观管理都极其不利。因此,我国采取财务会计与所得税会计分离的模式。但从目前的状况来看,两者完全分离的难度还很大,具体表现在:①我

国目前的财务会计法规体系与税法体系还没有完全独立,所得税法律制度单一,内、外资企业的所得税法律制度尚未统一。这些都不利于财务会计与所得税会计的分离。②财务会计与所得税会计的分离,在客观上将加大税款计算、纳税申报以及税收征收管理工作的难度,对会计人员和税务人员的素质提出了更高的要求。但目前我国会计人员素质普遍不高,会计操作手段相对落后,税务中介机构不足,税务代理刚刚起步,这些都在一定程度上制约了财务会计与所得税会计的分离。

再次,我国加入WTO后,经济环境也相应发生了变化,这些变化对我国的所得税会计理论、研究方法、会计信息的披露等产生了重大的影响。对此,我们应充分认识到环境对所得税会计的影响,抓住机遇,深入进行理论研究,积极采取应对措施。

(1)尽快统一内、外资企业所得税法律制度。我国目前的所得税法律制度主要有《所得税暂行条例》、《外商投资企业和外国企业所得税法》以及《企业所得税税前扣除办法》等。之所以制定内外有别的所得税法律制度,主要是为了吸引外资,对外资企业的优惠政策使得外资企业的实际税负大大低于内资企业。但是,两套税法的并存导致内、外资企业之间的不平等竞争,也不符合WTO的国民待遇原则与反补贴原则。可见,我国的所得税法律制度与WTO的要求相去甚远。因此,在统一内、外资企业所得税法律制度的基础上,继承和发扬现行所得税法律制度中符合我国国情的部分,借鉴和吸收国际上通行的做法,为我国深化改革开放、加速经济发展提供一个良好的税收法律环境。

(2)保持会计制度与税法的相互独立。长期以来,我国的所得税法律制度一直依附于会计制度,税法对应税收入的确认和计量,对成本、费用的列支范围和标准的规定不够全面和具体。《企业所得税会计处理的暂行规定》指出,企业采用纳税影响会计法时,一般应按递延法进行账务处理。然而,财政部发布的《企业会计准则第X号——所得税会计(征求意见稿)》在企业所得税会计处理方法的选择方面则采用了国际惯例,即债务法。由此可见,我国会计界的理论研究已经发展到了一个新的高度,并逐步与国际会计接轨。然而,目前国内大多数企业在处理时间性差异时仍使用应付税款法,只有少数企业采用递延法,采用债务法的更少。可见,我国的会计理论与会计实践尚存在很大差距。因此,只有加大会计准则的实施力度、提高企业会计人员的理论水平,才能逐步缩小这种差距,使我国的会计处理符合国际惯例。□