

文章编号:1002-980X(2006)11-0111-05

# 构建我国税收法律制度与会计制度协作体系研究

王玉兰

(山西财经大学,太原 030012)

**摘要:**随着我国税制和会计制度改革的深入,二者在涉税业务中差异在不断扩大,已对税收征纳和会计核算造成了不少障碍。本文通过对二者协作必要性和条件的分析,对我国税会协作体系之构建提出了建设性建议。

**关键词:**税收法律制度;会计制度;差异;协作

**中图分类号:**F230 **文献标志码:**A

进入20世纪90年代以来,随着我国工商税制和企业会计制度改革的逐步深入,我国长期奉行的税收法律制度与会计制度重合的格局被打破,分离走势逐步形成,并得到了理论界和实务界的广泛认可。遗憾的是目前二者之间在分离上引发了一系列问题,影响了税收和会计制度改革。在不损害会计体系的科学性和完整性,并不影响税收法律制度原则的基础上,保持税收法律制度与会计制度的适度分离,并对税收法律制度与会计制度的关系进行有效的协作,应是基于我国现实的必然选择。本文试以法学和经济学双重视角对此问题予以探讨,愿与各位同仁商榷。

## 一、我国税收法律制度与会计制度协作的必要性和条件分析

### (一)协作的客观条件

会计与税收作为经济体系中不同的分支,虽然在服务对象、价值取向等方面有很大差异,但二者之间仍有着密切的关系。会计虽立足于微观,却又通过会计信息对税收的信息支持和对社会资源的配置功能而影响到宏观经济决策,税收虽立足于宏观却又通过对具体企业实施征税管理,影响到企业会计利润的计算而作用于微观层面。会计与税收之间相互提供信息支持的关系,客观上为税收法律制度与会计制度提供了协作的平台。

### (二)协作的理论基础

“资本保全”理论贯穿于会计制度始终,是会计制度制定的出发点和立足点,其核心内容是保证企业资本的安全和完整,会计制度中允许企业遵循谨慎性原则、重要性原则和实质重于形式原则对预计负债的确认、对资产减值准备金的计提以及对固定资产加速折旧法的应用等都是出于资本保全的考虑,其目的是通过保证企业资本的安全和完整,来保证企业生存和发展的实力,最终实现国民经济的健康、有序、平稳的发展。如果从企业持续经营角度考虑,“资本保全”理论在会计制度中的应用其实隐含着对国家税源和税基稳定的保证。

在税收法律制度中,与资本保全相似的一个重要理论就是“涵养税源”理论。涵养税源”理论由德国19世纪著名的经济学家瓦格纳提出,他所提出的“四项九端”税收原则中的“国民经济原则”的主要内涵就是“涵养税源”。瓦格纳认为:国家税源不可以阻碍国民经济的发展,以免危及税源,而且在可能的范围内,应尽量有助于资本的形成,促进国民经济的发展,在税源选择时,税源应力求于所得和收益,反对课税于资本和财产,否则,势必会逐步减少财产,削弱国民经济基础,以至导致税源枯竭。由此可见,“涵养税源”形式上是要确保国家税源的稳定,而实质上仍然对企业资本的保全起着重大作用。

综上,“资本保全”理论和“涵养税源”理论的内

收稿日期:2006-06-23

作者简介:王玉兰(1967—),女,河北保定人,山西财经大学副教授,法学硕士,主要从事税法与会计理论研究。

会计制度有广义和狭义的解释,本文“会计制度”仅指包括企业会计制度和会计准则在内的核算制度。

涵是相通的,都是出于对企业(纳税主体)经营和运转资本安全性和完整性的保证(即资本保全),最终目的也是相通的,都是为了维持企业的经营实力,并进而促进国民经济的发展。由此,分别建立在“资本保全”理论和“涵养税源”理论基础上的会计制度和税收法律制度在立法宗旨上也应当是相通的,这就使得会计制度对收益和费用确认的规定与税收法律制度对收益的确认和对费用可扣除性的规定有了相互协作的理论基础。

### (三) 协作的法律依据

我国税收法律制度与会计制度间的协调关系表现在许多方面,可以概括为在法律法规层次上和实务操作平台上。《中华人民共和国会计法》第三十三条规定,“财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监督等部门应当依照有关法律、行政法规规定的职责,对有关单位的会计资料实施监督检查”。《中华人民共和国税收征收管理法》第十九条规定,“纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账,进行核算”;第二十条规定“从事生产、经营的纳税人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件,应当报送国家税务机关备案。纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的,依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴和代收代缴税款”。此外,针对会计改革以来我国税法与会计制度间差异所引发的一系列税务和会计问题,财政部、国家税务总局于2003年10月20日联合签发了财会[2003]29号《关于执行企业会计制度和相关会计准则问题解答(三)》,专门就执行《企业会计制度》及相关会计准则与所得税法规所涉及的企业所得税纳税调整问题进行了解答,以协调两者的关系。

### (四) 协作的主观需求

虽然我国税收法律制度与会计制度分离与税制国际化改革和会计国际化改革方向相吻合,但从经济体制现状分析,目前我国会计的目标并不适合定位于“决策有用”,因为,国家依然是会计的主要服务对象,会计信息还不能成为影响社会公众投资决策的决定性因素,如果脱离实际,完全仿效市场经济成熟国家的作法,必然会支付较高的改革成本。因此,税收法律制度与会计制度适度分离应是政府追求的目标。

### (五) 协作的实务突破

2003年4月24日,针对税收法律制度与会计制度分离所不断引发的税务和会计问题,国家税务总局发布了《关于执行企业会计制度需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45),该通知的突破之处在于:就税收法律制度与会计制度之间的许多差异进行了协调,如对租赁的分类标准的统一、坏账准备的计提范围的统一、因对外投资借款利息费用化处理,接受捐赠的非货币性资产成本的计量、折旧或摊销额允许税前扣除,等等。

## 二、我国税收法律制度与会计制度协作体系

从理论上讲,税收法律制度是政府直接强制法定的纳税人向国家履行纳税贡献的制度,从税款缴纳的环节看,无疑是国家在不负任何对价的前提下获得了纳税人的部分财产,因此,税收法律制度的每一次变革都是政府与纳税人之间多次重复博弈的结果,实现税收法律制度与会计制度的有效协作是一个复杂的系统工程。

### (一) 构建税收法律制度与会计制度协作的原则体系

1. 系统性与个别性相结合原则。从我国现行税收法律制度体系和会计制度体系的构成内容分析,层次较多,内容较分散,双方间差异涉及业务种类多,差异原因各异,在这样一种较为复杂的情况下,要实现协作目的,必须对税收法律制度和会计制度进行全面审视,从会计系统的完整性和税收法律制度的严肃性出发,对双方间的差异项目进行系统分析,明确哪些差异是应保留的,哪些差异是应进行协作的,从而使可协作差异建立在系统性基础之上,避免强制性协作、随意性协作、暂时性协作及因协作而导致新型差异等协作后果的出现。同时,由于各项差异产生的背景和原因不同,在协作的方法上不能强求一致,应结合各项差异产生的背景和原因寻找协作的有效途径。

2. 兼顾效率与公平原则。效率和公平是法律所具备的基本品质,寻求税收法律制度与会计制度间差异协作,其根本原因也主要是由于二者间部分差异已严重影响到税收法律制度的效率和公平,因而,在遵循系统性和个别性原则的基础上,应把握协作的效率性和公平性,避免因协作而导致新的有失税收法律制度效率和公平的差异出现。具体来说,应做到:(1)减少无效差异,以尽量降低执行人的执

行成本。(2)明确有效差异项目的执行意见,以不增加纳税人的困惑。(3)如果属于不触及另一方的原则性问题,后法应尽可能地遵从前法之规定,以避免无效差异而增加纳税人的执行成本。

3. 国际协调与趋同原则。人类进入 21 世纪后,随着全球经济一体化趋势的加快,无论会计还是税收,都应该向着国际协调与趋同的方向发展,因此,在如何处理税收法律制度与会计制度差异的问题上,也应该走国际协调与趋同之路,这也是我国对外开放政策的必然要求。2006 年 2 月 38 项企业具体会计准则的颁布,标志着我国会计制度已正式步入与国际会计准则趋同的轨道,作为税收法律制度而言,应加快与国际税制协调甚至是部分趋同的步伐,借鉴国际惯例,结合国内外经济环境,可有限度的允许企业进行职业判断和会计政策选择。

### (二) 完善我国税收法律制度的立法程序

完善我国税收法律制度的立法程序,是加强税收法律制度与会计制度立法部门有效沟通和协作的法律保障。

目前我国税收法律制度与会计制度的立法特点是:国家税务总局对税收法律制度的制定具有绝对影响权,主要的税收法律制度都由其提议、拟定方案,属于行政法规层次的由其负责制定、发布并组织实施;而会计制度一般由国家财政部提议、拟定方案,并组织向社会发布征求意见稿,之后由国家财政部负责制定、发布并组织实施,或由国家税务总局和财政部联合制定、发布、组织实施。

从立法程序上分析,现行会计制度立法程序较为合理,而税收法律制度的立法程序合理性较差,因为其民主性、科学性、公开性、透明度不高,使得税收立法对行政的监督制约,税收立法反映社会公众的利益和意志在现实中可能流于形式。在税收法律制度的立法程序上,美国的作法非常值得我们学习和借鉴。美国税收法律制度的立法程序较为严谨,民主性、公开性和透明度都较高,一般经历由总统提案,财政部做准备工作,包括从经济、法律、会计三方面进行专业分析,必要时寻求国税局专家协助,并广泛征求学术界、企业界、各类专业人士和其他政府机构顾问的意见,之后再将准备后的方案交总统,总统班子进行修改。修改后的方案在作为提案提交国会前,总统可能会选择适当的时机对他的税收方案的结构和内容进行披露,美国社会各界随之就会进行公开辩论,在电视、报纸等媒体公开发表意见。这种立法程序使税收法律制度与会计事务进行了较充分

的事前沟通,增强了其对涉税业务条款的合法性、经济性和与会计制度的协调性,有效地防御了差异数量和差异风险,这也正是美国税会完全分离的模式被广泛认可和借鉴的根本原因。

可喜的是,我国近几年在民法、公司法、证券法、个人所得税法等法律的修改都增加了征求社会意见这一过程,为企业税收法律制度立法程序的改革积累了可资借鉴的经验。此外,从我国税收与会计事务的行政管理体制上分析,与美国相比,财政部与国家税务总局两大同级权威和权力部门之间具有沟通优势,可以考虑在财政部设立由经济学家、统计学家、注册税务师和会计师组成的常设协调机构,建立双方协作的机制和制度。

### (三) 完善我国税收法律体系

税收法律体系是由一国不同的税收法律规范有机联系而构成的统一整体,按照税收立法权限或者法律效力的不同,包括有关税收的宪法性规范、税收法律、地方性税收法规和国际税收协定等内容;按照其调整税收关系的不同,可以划分为税收实体法、税收程序法和税收权限法等<sup>[1]</sup>。理想的体系应是以税收法律主义为主线,门类齐全、结构严谨、逻辑严密、内在协调,可以为消除和预防不必要和不合理性差异提供法律保障。

目前税收法律主义在我国的税收立法中作用微弱,使得我国的税收法律体系与理想化体系相比,存在很多不足。行政机关立法权的膨胀,导致拥有税收绝对立法权的国家税务机关在实践中不能严格贯彻税收法律主义的税法理念,擅自用弹性的行政手段有意、无意地歪曲税法的立法原意,其直接后果是影响我国税收法律体系的完备性、逻辑清晰性、概念的明确性和用语的准确性,进而影响到其稳定性。我国税收法律制度与会计制度间的差异问题与税收法律制度体系自身之缺陷和不足有着密切的关系,完善税收法律体系应是实现二者间有效协作的必经之路。

### (四) 修改现行税收法律制度

改革税收立法程序,完善税收法律体系并不是要推倒重来,应当以税收法律主义为税收立法的基本原则,通过制定税法通则,对税收领域的基本问题进行规定,在对部分税收法律制度修改的基础上,提高其法律级次。这应当是解决税会差异协作问题的有效方式。具体作法是以会计制度为主要参照,修改税收法律制度的相关规定。

属于这方面的协作项目主要是指会计制度的规

定是合理的,而且符合国家会计惯例和税制改革的方向,而税收法律制度的规定则与税制国际化方向相左。由于属于这种情况的差异数量较多,产生原因各异,建议应区别对待。有些应完全趋同于会计制度,如关于开办费和无形资产摊销时间的规定、固定资产加速折旧法的应用、存货项目后进先出法的应用、资产公允价值的计价、关于对外投资业务中买价中包含的应付未付利息、股利的处理、已计提减值准备后的固定资产折旧额的计算方法、增值税进项税额抵扣时间的规定、计税工资的规定、收入概念的界定标准、应税销售额构成项目的规定、借款费用资本化和费用化的划分标准、外资企业再投资退税的处理规定等;有些应承认其存在,并适当提高扣除比例,或降低扣除年限,如关于广告费扣除期限的规定、广告费、业务宣传费和业务招待费扣除比例的规定、资产减值准备业务的认可及扣除比例的规定;有些应首先在内外资企业之间统一后再进行修改;如关于公益救济性捐赠扣除比例的统一、计税工资的取消、坏账准备可扣除比例的统一、利息费用的处理方法的统一,业务招待费扣除比例的统一等等。有的属于与会计有关的具有边缘性的关键术语的概念界定,税法或未作界定,或与会计制度界定存在差异,如资产、负债、收入、费用、固定资产、货物、加工、计税价格、视同销售业务、增值额、进项税额、销项税额、应税劳务等,建议应采纳会计概念。

需要注意的是,对于涉及内外资企业之间差异的协作,可能会涉及到对宪法的修改。因为我国税收优惠政策(主要是所得税优惠政策)的制定权限集中在中央,而所得税本身在2001年以前属于地方税收,因而地方政府又制定了地方性税收优惠政策,如果政府之间的职责权限不能从宪法上根本加以界定的话,税收优惠政策的统一性会很差,这对税收法律制度与会计制度之间差异的协作会带来困难。

#### (五) 修改会计制度相关内容

通过本文第四和第五部分的分析,可以发现我国现行税收法律制度与会计制度间的差异有些是单方面原因造成的,有些是双方原因共同作用而成的,因此,必须从税会双方探寻协作的有效途径,以降低纳税调整的难度和征纳双方的执行成本。在以会计制度为参照修改税收法律制度相关条款的基础上,对那些属于税收法律制度的规定是合理的,而且符合国际税制的通行作法,而会计制度的规定不尽合

理,而且存在的实质性价值不高的差异应本着以税收法律制度为主要参照的思路,修改会计制度相关规定。如关于固定资产确认时间标准的规定、出口业务销售额的确定方法、固定资产改良支出的摊销方法等。

#### (六) 完善税会信息披露制度

完善会计信息披露制度和税务信息公开制度,加强会计信息和税收信息间的相互支持,防止不科学不合理差异复发。

就税收信息披露制度而言,税收征管部门并不能在税收会计中直接提供税收征解的成本资料,不能利用税收会计资料评价每个税种的征收成本,不能向纳税人披露诸如分地区、分税种的人均征税收入、百元税收成本等税收会计信息,也不便于通过税收会计直接考核各税务征收机关的征管成本、效率和效果,从而不利于直接为协调税会差异提供直接的有力证据。此外,由于税收法律制度本身的特点,决定了税务信息的非公开性,这也使税会协作研究缺乏相关的数据支持。因而,应在保留现行税收会计优势的前提下,借鉴发达国家税收会计的经验和我国企业会计制度改革的成功经验,建立符合中国国情并与国际惯例趋同的中国税收会计和税收会计信息披露制度,国家税务管理部门还应考虑适度开放税务信息,为税会协作研究的进一步深入和准确提供数据资料。

就会计信息披露制度而言,尽管国家在会计信息披露方面做了很大努力,但现行会计信息披露制度仍不甚完善,使会计信息不能全面、充分、准确地予以披露,影响了会计对税务信息的支持力度,因此,我国会计制度建设除了要解决具体业务规范,还应加快针对宏观管理目标的信息披露方面的制度建设。建议由财政部和国家税务总局就差异项目制定专门的业务处理规范,或由财政部以《具体会计准则——涉税业务纳税调整及信息披露》的形式出台,或有国家税务总局以《关于涉税业务纳税调整及信息披露通知》的形式出台,以实现涉税业务纳税处理方法的统一性,降低税务人员的征税成本和纳税人的纳税成本,提高纳税效率,实现纳税人之间的纳税公平。

#### 参考文献

- [1] 刘剑文. 财政税收法[M]. 北京:法律出版社,2001:255-256.

## Research on the Co-operation System Between Tax Laws and Accounting Regulation

WANG Yu-lan

(Shanxi University of Finance and Economics, Taiyuan 030012, China)

**Abstract :** Since reform and opening up with the accounting regulation and tax laws, the differences between the tax system and accounting system is arising, which becoming obstacles to them. This article put forward standardized co-operation system while analyzing the necessary and condition.

**Key words :** tax laws; accounting regulation; difference; coordination

(上接第 69 页)

著的同向变动关系, GNP 增长 1%, 股市总值增长 1.537%, 高于美国。除股市估值水平上涨因素外, 导致股市总值及上市家数增长的原因就是股权融资、再融资的增长。

改革开放后, 我国经济也进入了持续高速增长期, 上市公司因扩张冲动而寻求股权融资也是完全符合经济发展规律的。由于我国经济发展以粗放式为主, 企业在战略上较注重外延式的规模扩张。通过扩大经营规模, 抢占更多的市场份额; 同时利用规

模效应降低成本, 提升竞争力。在这种大环境下, 低成本、软约束的股权融资自然成了满足扩张冲动的最佳选择。

### 参考文献

- [1] 郑荣鸣. 中外企业融资结构比较分析[J]. 会计研究, 2004 (7).
- [2] 林伟. 中国上市公司融资结构及行为分析[J]. 中央财经大学学报, 2006 (4).
- [3] Stephen A Ross, Randolph W Westerfield, Jeffrey F Jaffe. Corporate Finance [M]. sixth edition. 机械工业出版社, 2002.

## Analyse the Cause of Preference of Stockholder's Rights Financing for the Domestic Listed Company

PANG Bo<sup>1</sup>, ZHAO Jian-shen<sup>2</sup>

(1. Shanghai Fudan-Qiushi Institute, Shanghai 200433, China; 2. Shanghai Jiao Tong University, Shanghai 200030, China)

**Abstract :** Contrary to foreign listed companies, the pecking order of domestic ones shows strong preference for stockholder's rights financing. This paper aims at researching the intrinsic reason of the phenomenon from the viewpoint of corporate finance. The decisive reasons are as follow: the cost advantage of stock financing, the spitted shareholder structure and the excess control of the state shareholder, the ineffectiveness of company governance and the impulse for expansion in the rapidly developing period.

**Key words :** the listed company; preference of stockholder's rights financing; order theory of pecking at food

(上接第 73 页)

## Research on the Connotation and Feature for The Enterprise's Sustainable Innovation Capabilities

WANG Wen-liang<sup>1</sup>, FENG Jun-zheng<sup>2</sup>

(1. Henan Agricultural University, Zhengzhou 450002, China; 2. Zhengzhou Institute of Light Industry, Zhengzhou 450002, China)

**Abstract :** Under the condition of dynamic market competition, sustainable innovation is the single source of the permanence competition advantage; the enterprise's sustainable innovation capabilities determine the stability of the continuance developing of the enterprise. According to literature reviewing on sustainable innovation and sustainable innovation capabilities, in the integrative aspect of synthesis innovation theory and competence theory, the article studies the question of enterprise's sustainable innovation capabilities, then puts forward to the conception of the enterprise's sustainable innovation capabilities from the perspective of market orientation, discusses the structure of the enterprise's sustainable innovation capabilities, analyses the internal logic that how the enterprise's sustainable innovation capabilities bring to continuance developing of the enterprise. Finally, the article discusses the main features of the enterprise's sustainable innovation capabilities.

**Key words :** competition advantage; sustainable innovation capabilities; connotation; feature