

会计信息失真及其治理——税收视角的分析

文/苏毓敏

一、问题的提出

近年来,国内外财务舞弊案件层出不穷,会计信息失真问题因而成为会计界的研究热点,在研究过程中,理论和实务界的大多数研究者在使用“会计信息失真”这一术语时,通常是泛指会计信息不真实、从而未能如实反映企业价值运动的实际情况这样一种现象,既包括属于会计计量问题的、非主观原因造成的会计信息不实,又包括为达到特定目的而进行的会计操纵和会计造假,有学者将其形象地概括为“真实地反映虚假经济业务”或“虚假地反映真实的经济业务”。

学术界针对其中的会计信息失真问题,展开了广泛的讨论,然而从税收视角展开讨论的文章并不多见,而在我国实践中,由于税收因素造成的会计信息失真现象,却非常普遍。因此,从税收视角研究会计信息失真在我国有着特殊的意义。

二、会计信息失真的基本类型——税收视角的分析

实践中,因为税收因素导致的会计信息失真,大致分为三类:

(一)为减少纳税调整核算而造成的会计信息失真

会计准则及相关制度的规定是为了真实、完整的反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,为政府部门、投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表的使用者提供决策有用的信息。税法的目的是取得国家财政收入,对经济和社会发展进行调节,保护纳税人的合法权益。由于会计和税法在目的上存在差异,二者有时会对同一经济行为或事项做出不同的规范要求。比如税法为了保障税基不被侵蚀,规定了视同销售行为作为应税收入事项予以征税。

要保证会计信息如实反映企业价值运动的情况,就要在遵守会计准则等会计规范的要求前提下,采取最能真实反映经济业务实际情况的方法对经济业务进行核算。另一方面,企业必须依据税法的规定计算和缴纳各项税收。因此,税法和会计准则相关规定的不一致,使得企业在计算税基时,往往要在会计核算结果的基础上进行调整,有时这种调整不胜其烦。为此,很多企业在选取会计政策和进行会计估计时,经常会以税法规定为基础,以简化计算税基时的调整工作,其中在企业所得税纳税调整问题上,这种现象尤为突出。现以固定资产为例予以说明:(1)固定资产的折旧年限:税法对各种固定资产的折旧最短年限都有相应的规定,比如房屋建筑物为20年,机器、机械和其他生产设备为10年,专用设备、交通工具为10年。这些规定本来是税法规定,企业本可以根据实际情况,具体制定相应固定资产的折旧年限,但是多数企业往往为了减少纳税调整的核算负担,将税法规定的固定资产折旧年限作为本企业估计固定资产折旧年限的依据。(2)固定资产折旧方法的选择:税法对加速折旧法的应用范围进行了严格限制,只允许那些在国民经济中具有重要地位、技术进步快的电子生产企业、船舶工业企业、飞机制造企业、化工生产企业等类型的企业采用,对于不符合固定资产加速折旧条件的企业,应进行纳税调整,这样一来,众多不符合税法规定条件的企业,往往因为额外的纳税调整的核算负担,而放弃更能反映企业真实情况的加速折旧法而采用了直线折旧法。

因此,由于税法的强制性,使得企业面临税法规定和企业实际情况不符的情况时,为减少纳税申报带来的纳税调整核算负担,经常会倾向于以税法规定为基准,这在一定程度上扭曲了事实,而造成一定的会计信息失真。

(二)企业税收筹划造成的会计信息失真

纳税筹划,是纳税人根据税收法律规定,通过经营、投资、理财活动事先进行筹划和安排,对多种纳税方案进行优化选择,以期税收负担最小化,从而获得合法正当利益的行为或活动。虽然,企业的税收筹划过程是合法的,但是为了实现延迟纳税和减少纳税的目的,企业经常会采取一些会造成会计信息失真的业务设计方案、会计政策以及会计估计。

1. 避税业务造成的会计信息失真

企业进行纳税筹划的过程中,经常采取设计业务方案的方法进行避税。现以消费税为例予以说明。因为消费税是单一环节征税,纳税行为发生在生产领域而不是非生产流通领域或是终极的消费环节。因此采取设立独立核算的销售部门的方法有利于降低销售额,从而降低应纳税销售额,这样可以降低集团的整体消费税税负,但增值税税负不变。

现举例如下:某汽车生产企业,其生产汽车的正常出厂价是10万/辆,适用税率8%,而向子公司某汽车销售公司供货时,价格定为8万每辆,当月向该子公司销售汽车100辆,子公司全部对外销售。(注:税法规定,关联方之间,交易价格如果明显偏低,税务机关就可以行使对价格的调整

权，因此此处的交易价格一般也不能过低。）此处，该生产企业的销售收入就会因税收筹划的需要，而降低了200万，汽车销售企业的销售成本则降低了200万，虽然两个企业的合并报表变化不大，但是对单个企业的会计信息来说，已经造成了扭曲。

2. 延迟纳税会计政策及估计造成的会计信息失真

货币时间价值是指货币经历一定时间的投资和再投资所增加的价值，也称资金的时间价值。在商品经济中，货币的时间价值是客观存在的。如将资金存入银行可以获得利息，将资金运用于公司的经营活动可以获得利润，将资金用于对外投资可以获得投资收益，这种由于资金运用实现的利息、利润或投资收益就是货币的时间价值。对企业而言，如果能将纳税的时间往后推迟，将可以获得相应税金的时间价值，增加企业的收益，因此一般来说，对于能够推迟纳税时间的会计政策和会计估计，往往是企业乐于采用的。现再次以折旧问题为例予以说明：实践中，很多企业对于固定资产的折旧年限，往往乐于采用税法规定的最低年限，以增加每期的所得税抵扣额。在选择折旧计提方法时，往往尽可能向税务机关申请加速折旧法，以减少企业前期的应纳税所得额，实现延迟纳税的目的。这从税收的角度对企业而言确实有利，但是却没有遵循会计信息要真实可靠的原则，从一定意义上说，造成了一定程度的会计信息失真。

（三）为了偷逃税款造成的会计信息失真

据财政部公布的数字显示，1998年有八成以上企业的会计信息失真，1999年有九成以上企业的会计要素失实，剔除客观失真因素，占有较大比重的是为了偷逃税款。有些公司尤其是私营企业为了达到偷税漏税目的，无视国家的法律法规，瞒天过海，浑水摸鱼，移花接木，张冠李戴，从而达到“隐瞒销售收入、虚增销售成本、多提多摊费用、截留利润、偷逃税款”的目的。现以房地产行业的情况为例予以说明：2005年，财政部对全国39家房地产开发企业进行了检查，涉及133个房地产开发项目。这39家企业既涉及全国性的大型房地产企业，也有区域性中小房地产企业，地域分布上兼顾了东、中、西部地区。共查出资产不实93亿元，收入不实84亿元，利润不实33亿元。检查发现，这些房地产企业会计信息失真问题突出，隐瞒利润现象相当普遍。例如为了规避土地增值税，很多地产企业在楼盘销售完毕之后，却在会计上留下几幢或几间未卖的假象，少交税款。而为了抵消企业所得税，企业更是无所不用，利用假发票、作废发票、大头小尾票、填写项目不全发票及白条等在成本中列支等。此外，房地产商还利用房地产行业的特殊运作模式——“期房滚动开发模式”隐瞒收入。房地产具有滚动开发的特点，前期大规模举债形成的现金流会滚动到好几个楼盘中，会计将其列入债务科目，当一个楼盘销售形成收入的时候，却抵顶整个债务，这样就使会计报表形成零利润，甚至亏损。

可见，偷逃税款是造成我国当前会计信息失真的重要因素。

三、从税收角度治理会计信息失真的对策

（一）加强税法与会计准则制定机构的合作

要解决企业为减少纳税调整核算而造成的会计信息失真问题，关键在于解决税法和会计准则相关规定不一致的问题，尤其是2007年开始在上市公司范围内实施的新会计准则，更是加剧了二者之间差异的程度。实际上虽然会计准则和税法在制定目的上存在差异，但是还是有利益交叉点的，比如会计信息失真本身对国家利益而言也是一种损害，如果税法能够在一定范围内和会计准则的相关规定相一致，必然会大大降低很多相关的交易成本，从国家全局利益的角度是值得推行的。然而长期以来，税法制定机构和会计准则制定机构缺乏沟通，这在一定程度上必然会造成税法和会计准则在一些问题上的不必要的差异，因此加强双方的沟通是问题在一定程度上得以解决的主要途径。同时面对会计制度大刀阔斧的改革，税收会计制度的变革过于滞后，酝酿多年的企业所得税制度改革由于种种原因迟迟没有出台，造成财务会计制度于税收制度的脱节。当务之急是尽快完善税收会计制度，税法规定尽量维护会计、财务制度的原则，如企业所得税税前扣除项目应当与财务、会计准则适当衔接，不合理的规定应当修改；原则上，与企业生产、经营有关的支出和费用应当允许在所得税前据实扣除。

（二）深化税制改革，完善现行税法

税收筹划往往是针对税法等相关法规的漏洞进行的，本身是一种不合理，但是合法的行为，要对其加以约束，关键在于税法自身的完善。因此通过从法律的角度重新构建税法体系，建立完善、规范现代的税法体系，克服我国现行税法存在的种种弊端，努力实现税收管理的现代化和法治化，逐步达到依法治税的目标，借助法的功能，更好地发挥税收应有的作用，这样以来最大限度的减少税法漏洞，在保证国家税源的同时，也在一定程度上遏制了税收筹划带来的会计信息失真问题。党的十六届三中全会通过的关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定，为今后完善税制指明了方向。加之我国加入世界贸易组织后，为中国进一步融入国际经济全球化创造了良好的条件，也为进一步发展国民经济提供了新的机遇。机遇与挑战并存，我国的许多经济制度，包括现行税制也将经历新的考验。我国必须抓住机遇、迎接挑战、深化改革、完善税制。？

（三）加大对偷漏税行为的执法力度

当前我国企业偷漏税的情况的严重，重要原因是法律对偷漏税的惩罚不足，实践中执法不

力，企业违法、违规行为的成本较低，很多企业不会再费尽心思采取税收筹划行为，而直接将税收筹划行为异化为偷逃税行为。因此应加强税务征管和稽查工作，对有不良纳税行为纪录的企业应重点稽查，一旦发现有偷逃税现象，即依照征管法严肃处理。同时还应强化公、检、法、工商、银行等相关部门的协调配合工作，该补就补，该罚就罚。而对于应追究刑事责任的偷逃税案，应依法移送司法机关严肃处理，对利用会计信失真逃税的企业法定代表人追究法律责任。只有这样，让造假者的造假成本高于造假收益的许多倍，同时将处罚落到实处，才能使会计信息造假者不敢造假，从而有力打击偷逃税等违法犯罪行为（作者单位：广西师范大学经济管理学院）

相关链接

新《企业所得税法》颁布的重要意义及其突出变化
会计信息失真及其治理——税收视角的分析
风险管理导向——内部审计的现实选择
关联企业转让定价避税的问题及防范
审计期望差距的动因与控制
再谈物业税与房地产行业
房产税改革探讨
浅析统计调查方式中的抽样调查
对内外资企业所得税合并措施的探讨

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心