

税务研究

关于企业税收监管体系构建的设想

——兼论会计信息的支持作用

戴德明,何玉润

(中国人民大学 商学院,北京 100872)

[摘要] 税收监管的主体是包括政府监管部门和会计中介机构在内的联合体;税收监管对象是导致税收流失的行为;税收监管手段不仅涉及税收规制,而且包括会计规制,不仅针对事后监督,更应该注重事前控制。构筑一个有效的税收监管体系,需要大系统的思想、宏观微观层面的并举、定性定理方法的综合,以及多个学科之间的互通有无。

[关键词] 税收监管体系;企业;税收流失

[中图分类号] F810.42 [文献标识码] A [文章编号] 1004-9339(2005)01-0015-04

在西方发达的市场经济国家,税收流失与税收监管问题一直是被讨论的热点之一。税收流失影响着各经济体之间平等竞争、资源配置和社会经济的宏观调控。如何对税收流失进行监管越来越受到学者和实际工作者的重视。目前税收监管研究中存在这样两个问题:一是对税收监管的涵义未曾有系统的、基于会计学基础上的解释;二是对税收流失以及与此相对的税收监管在税法领域进行的研究较多,而兼顾多个学科的综合研究则比较缺乏抑或深度不够。本文从会计学视角出发,首先梳理了税收监管的基本概念,继而构筑了以会计信息为支持的税收监管体系。

一、税收监管的主体

税收监管是监管主体对企业税收流失进行的监管。这个概念包含三层意思:税收监管主体、税收监管对象及税收监管手段。

税收监管主体要解决的问题是指明由谁来监管。我们认为,税收监管体系的建立要兼顾方方面面的力量,税收监管的主体应该定位为以政府为主导的,包括会计中介机构在内的主次分明的联合体。监管主体的确定取决于监管的具体目标、监管的成本和监管的外部环境。

首先,税收是国家凭借手中的政治权力进行的一种强制性无偿课税,是国家取得财政收入的一种手段。税收流失直接导致了国家利益的损失,政府税务部门应该名正言顺地肩负起税收监管的责任。所以,税收监管的主体首先应是包括中央政府和地方政府在内的政府税收监管部门。政府税收监管部门向纳税人征税,依据的是其会计信息,会计信息的可靠及有效,直接影响到税收缴纳数额的准确及公平,所以税收监管的第一道防线应该由会计监管机构来把握,包括国家财政部门、证监会以及作为民间组织的会计中介机构。

其次,税收监管的目标是规范市场秩序,使整个国家的宏观经济良势运转。税收监管的出发点和主要目的虽然不在会计信息,但它们的监管活动却离不开会计信息的支持。在一国税收目标的实现过程中,所涉及到的事情很多,某一个独立的经济主体很难作出这样的权衡,以政府为主导同时考虑其它监管机构力量的多个主体的联合,能发挥各自的优势,实现对税收流失的系统性监管。

再次,从监管的成本看,经济体对监管主体的选定,取决于其监管收益是否与其花费的成本之间达到

[收稿日期] 2004-08-23

[基金项目] 国家社会科学基金项目(02BJY024);教育部“十五”社科规划项目(01JA790041)

[作者简介] 戴德明(1962-),男,湖南沅江人,中国人民大学商学院会计系教授、博士生导师,主要研究方向:国际会计、管理会计、税务会计等;何玉润(1975-),女,甘肃天水人,中国人民大学商学院会计系在读博士生,研究方向:会计理论与方法。

中国科技论文在线
平衡,这个动态均衡的实现最终会产生一个有效的监管主体。反之,如果达不到均衡,就需要不断更换监管主体,以实现资源的有效配置。税收监管要通过不同层次的法律规制进行,由政府充当制度的供给者其成本相比于其它主体是最小的,因为它具有“暴力优势”,可以借此将各种制度推行下去。然而政府不可能面面俱到,对于那些需要高度专业知识解决的问题,需引入非政府机构的力量,这样可以大大降低监管的成本。

二、税收监管的对象

税收监管的对象是指那些导致税收流失的行为。我们认为,税收流失不仅仅是一种现象或者是一种结果,更重要的是导致这种现象的行为,对此可以从行为人发出行为的非法性和非违法性的角度来看待。从非法性看,它指纳税人、扣缴义务人或征税人采用非法手段或看似合法实则违法的手段减轻法定纳税义务,造成实际征收入库的税收收入少于按照税法规定的标准征收的税收收入的各种现象和行为。比如偷逃税行为以及那些与偷逃税在行为主体、行为方式以及行为主体的主观愿望上都可能有一定相似性的税收流失现象,比如漏税、欠税、抗税、骗税等。这些行为直接违背了税法条款,逃脱了事实上已成立的纳税义务,属于税收欺诈行为。从非违法性看,税收流失指那些没有违反税法或没有违背税法的立法精神的现象,比如税收筹划、避税等行为。还有一些税收征收成本太高而导致税收收入相应减少的行为。那些由于税种还没有开征而使得一部分在理论上应征收的收入没有征收的行为等也是税收流失涵盖的内容。特别要注意的是,从形式上看,税收优惠政策也导致了国家税收的减少。税收政策是国家调节宏观经济的弹性杠杆,对于那些需要重点扶植的产业或地区,税收优惠政策无疑是经济发展的助长剂,短期财政收入的减少可以赢得长期国库的充盈,但是,因滥用税收优惠政策而导致的税收流失就是税收监管的对象。税收监管不是苛捐杂税,而是在税收优惠和满足国家宏观经济发展目标之间寻求一种平衡,从这个意义上讲,一国的税收优惠政策是税收监管的某个方面的反映,在本质上具有同一属性,而不是相互对立的。

三、税收监管的手段

税收监管的手段,即指监管的方式方法。从上文的分析我们可以看到,由于经济监管的权威来自政府的政治权力,因此监管的手段是不受限制的。政府在实施某项监管时,必然会涉及到对不同监管手段的取舍和选择,包括各种法律、法规、制度、规则以及各种行政手段等。这些监管手段存在不同的层次,使用后的效果也不尽相同。从经济人假设出发,政府应该选择带来高效果的监管手段。但事实上,我国目前还是大部分依靠税法规制的力量强制执行,偏重于事后的监督,而对于其它领域的监管手段未曾尝试。所以,我国目前的税收监管手段是否就是效率最高的手段始终没有得到验证。我们认为,税收监管的手段不应仅仅依靠税法规制,还应该涉及会计规制;不应仅针对事后控制,而且更应该包括事前预警。

会计监管是税收监管体系应有的内容之一。会计监管包括狭义和广义两个方面。狭义的会计监管是指对会计行为的监督管理,这种监管侧重于会计行为的形式合法性,旨在确保会计程序所生成的信息符合会计制度的要求;广义的会计监管是指通过恰当的会计制度安排,要求会计主体提供宏观经济管理所需要的关键性信息,从而实现基于会计制度优化的经济监管目标。会计立足于微观层次又影响到宏观领域,而税收立足于宏观层次却作用于微观领域。纳税处理要以会计信息为依据,征税的结果又直接影响到企业的经济效益和会计信息。在税收监管体系中,应该通过恰当的会计制度安排,使会计为我国的税收征收管理工作提供应有的信息支持,进而实现我国宏观层面的经济监管目标。

税收监管不应仅针对事后控制,而且更应该注重事前预警。税收缴纳的主要依据是纳税主体的会计信息,而会计信息重在对经济事项进行事后反映。因此,现行税收监管也重在事后控制,而事后控制往往是低效的。包括政府在内的监管主体对税收流失进行监管的过程,也是一个不断的将监管的成本和收益进行比较的过程,如果监管的成本大于收益,出于效率的考虑,政府会舍弃对这些税收流失问题的管理,而将主要精力放在那些监管收益大于成本的问题上。依据会计信息进行事后管理,成本往往高于事前的契约安排支出,因此对那些很难追溯或者监管标准难以确定的问题,应该进行事前的制度安排以减少监管的成本。

四、税收监管与会计监管的关系

在税收监管问题上,会计到底能起到什么样的作用?毫无疑问,税收监管存在着很大的会计信息依赖性。从这个意义上讲,我们认为,我国的税收监管体系应该是一个基于会计信息支持基础上的监管体系,这可以从两个方面来理解:一是如何让会计监管的载体更加科学合理(会计制度本身的优化),使其为税收监管提供有力的支持;二是实现会计信息的供给和税收信息的需求之间的均衡。

按照公共选择理论,政府的效用函数分为立宪和非立宪两个层次。立宪层次的政府效用排除理性假定,完全按契约形式规范利益主体行为,政府目标是国家政治安全与经济稳定;而在非立宪层次,政府遵循理性假定,有违背契约承诺的动机。非立宪层次效用的实现,意味着对立宪层次效用的舍弃,而後者的机会成本比前者要小。

监管是政府对市场失灵的一种补救方法,但政府对经济的干预同样离不开市场的作用。为了降低监管成本,或者说为了避免比市场失灵对资源配置和经济效率更大的监管失败,必须充分运用市场约束来加强经济监管,而市场约束发生作用的必要途径是信息的充分披露。借助会计信息监管手段对税收流失进行管理是以充分披露的会计信息为前提条件的。充分披露的会计信息对税收监管起支持性作用,可以从宏观和微观两个层面来阐释。众所周知,我国的会计制度是公法体系的重要组成部分,它强调会计信息要为宏观经济管理服务。在宏观层面上,国家的会计制度体系要对税收监管提供必要的支持,具体的表现就是实现会计制度体系和税法规制之间的协作。宏观层面上的会计制度指国家统一的会计制度,包括国务院财政部门依据《会计法》制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的准则、制度以及办法。但就现阶段看来,这种协作还只限于理论上的探讨,真正的贯彻落实尚待时日。从微观层面上看,狭义的会计制度指会计核算制度。会计核算制度是有关会计确认、会计计量、会计记录和会计报告的标准、范围和方法等方面规则的组合。微观层面上会计对税收的支持表现在具体的实务操作上。企业纳税申报提交的资料,绝大部分都是由会计人员根据税法要求编制报送的,其中主要是会计报表资料,这些会计资料不仅是企业纳税的依据,也是税务部门进行税务检查和监督的依据。纳税额本身是企业一项重要的财务数据,最终影响到企业的利润,税收法规往往对会计方法的选择产生影响,进而影响企业财务状况。

(二) 税收信息与会计信息的互相协作

税收监管的本质目的是为了保障国家宏观经济稳定和和平的发展,它要求纳税人所履行的纳税义务能够与给纳税人提供的公共物品的使用权利相配比。所以,税务部门到底应该收缴多大数额的税收收入,从而体现出应有的公平性,就显得十分重要,这个度的掌握从某种程度上说取决于真实、可靠、充分披露的会计信息。根据市场机制理论,会计信息的供给是由包括政府税务部门在内的会计信息的使用者的决策需求决定的。从会计的旨在为报表信息的使用者提供相关、可靠、可比的信息的目标出发,作为报表信息的使用者,税务部门也希望企业的会计报表能及时、有效地提供各种有关企业财务状况和经营成果的信息,以便能及时足额地征纳税收,保证国家宏观经济的良势运行。可见,会计业务与税收制度的协调程度与会计业务发展和处理的程度相关。

由于会计与税法的目的不同,对某项收益、费用和损失的确认、计量标准与税法的规定会存在一定的差异,但如果差异过大,就会增加纳税人进行纳税调整的成本。为了降低这部分额外信息的获取成本,财政部和国家税务总局联合印发了《关于执行<企业会计制度>和相关会计准则有关问题解答(三)》,就会计制度与税法之间存在的八项差异如何进行会计处理及纳税调整作出了明确规定。企业在计算当期应缴所得税时,应在按照会计制度及相关准则计算的利润总额(即“利润表”中的“利润总额”)的基础上,加上(或减去)会计制度及相关准则与税法规定就某项收益、费用或损失确认和计量等的差异后,调整为应纳税所得额,并据以计算当期应缴所得税。这种调整减少了税收与会计之间的差异,进而在实际操作层面为实现会计信息与税收信息的协作提供了平台。在机构设立上,会计和税收的法规制定和日常管理分属于财政部和国家税务总局两个不同的主管部门,这也是会计规制与税法规制在实际中缺少协调形成差异的原因之一,所以两个主管部门之间加强合作和沟通是会计和税法在规制上进行协作的一个重要的保证。

五、构筑企业税收监管体系的设想

构筑一个有效的税收监管体系,需要大系统的思想,需要宏观微观层面的并举,需要定性定量方法的综合,以及多个学科之间的互通有无。

(一) 税收监管体系的主体是以政府为主导的,包括会计中介机构在内的主次分明的联合体。在这个联合体中,关键要解决各个机构之间的利益均衡和数据信任问题,前者是因,后者是果。监管主体内部利益分配不均,监管政策政出多门,被监管者在这些不完备的制度面前就会无所适从。制度真空是纳税不服从行为的前提。利益关系没有理顺,在操作层面上的数据信任问题便无从谈起。各个权力单位之间各行其是,政府税收监管部门根据自己的程序进行税收管理,企业提供的会计信息便难以起到应有的作用,监管部门不得不花费额外的成本来获取信息。所以,首先,应该在监管联合体内部进行权责分工,互通有无,建立交流机制,增加各机构之间的相互信任,以杜绝纳税人向不同的监管机构报送不同会计报表的可能性,减少因信息不对称而增加交易费用。其次,监管部门应该提出对会计信息的披露要求,由会计准则的制定者提供能够为会计信息的供求双方普遍认可并可实际操作的信息披露规范。它应该能使会计主体提供的信息出于实质的有用性而不是仅仅出于形式的考虑;使会计师事务所在进行审计时有执法的标准可依;满足监管部门对会计信息的普遍需要。最后,统一的会计信息披露规范,使得各监管部门的财务数据口径随之统一,因此而衍生的经济指标就能够实现在这些部门之间的共享。

(二) 税收监管的对象重点是导致税收流失的行为,它包括行为人发出行为的非法性和非违法性产生的所有的结果。政府对监管制度的供给在一定程度上已经减轻了因那些非法性纳税不服从行为导致的税收流失,所以,税收监管对象尤其要以非违法性的纳税不服从行为作为主要矛盾,重点是纳税人的税收筹

中国科技论文在线和某个税收管辖区的税收优惠政策相连,这种安排一方面使得会计工作者忽视会计规范的要求,不按照会计信息披露要求进行信息揭示,企业常常具有虚夸财务指标的偏好;另一方面,税务部门工作者对这些会计主体的实际经营情况不多加注意,导致非故意的纳税秩序紊乱。因此,在存在制度性税收减免的情况下,要加强对处于减免税期间纳税人的财税监督和管理。特别是要对企业财务报表进行严格审查和分析,严格遵循会计制度的要求报告会计报表,需调整的数据必须调整方可报出。同时,应加强企业内部经济往来及账务处理的核实,检查企业内部会计核算的来龙去脉,看企业汇算清缴利润的可靠性,分析各项经济指标之间的连带关系,将监督管理和稽核审查有机地结合起来。

(三) 税收监管的手段应该是多元化的,不能仅仅囿于税法自身的监管手段,还应该包括会计监管手段。一方面,应该提高司法的惩罚程度,使被监管者在对违法收益和成本进行比较后,意识到铤而走险的成本远远大于因此而获得的收益,进而从动机上制止此类问题的发生。另一方面,在会计制度的优化上,上市公司会计信息的披露内容应该不断完善与丰富,同时针对中小企业会计规范的制定相对落后和迟滞的现状,应该加快出台相关的会计信息披露规范。

此外,会计师事务所税收监管中的作用不可忽视。会计师事务所作为独立的审计中介机构,主要起会计行政监管的作用,但它在一定程度上也能起到对税收的行政监管作用。主要表现为事务所可凭借其纳税人进行的税收筹划服务,与税务部门取得广泛的信息交流,从而推进我国税制改革的不断完善。

税收监管结果是一个利益多方的博弈均衡,一个监管制度是否有效,取决于被监管者、政府监管机构、会计师事务所及广大会计执业者对监管的制度支持和文化支持,取决于监管主体的制度建设和工作效率。我国会计监管较强调监管工具的完备性与国际接轨的程度,但常常容易忽略企业的执行制度和文化,对监管工具的研究片面集中在会计准则、审计准则和披露制度的科学性,而很少对监管者和被监管对象行为进行分析、对监管工具的执行效率进行评价,因此难免出现监管效率低下和直接干预过度共存的现象。从会计监管制度的优化安排入手,研究被监管对象的“会计诚信制度”问题、“内部控制制度”建设问题、监管主体内部各方的利益分配与协作问题、监管手段中会计与税法关系等等,都应是税收监管课题的未来探讨方向。

[参 考 文 献]

- [1]陈绍国. 控制税收流失是税收管理的核心[J]. 中国税务报,1998 - 05 - 28.
- [2]戴德明. 会计监管与制度优化[J]. 时代财会,2002,(5):15.
- [3]胡鞍钢. 分税制:评价与建议[J]. 税务研究,1997,(2).
- [4]侯梦蟾,何乘材. 避税与反避税[M]. 北京:现代出版社,1994.
- [5]梁朋. 税收流失经济分析[M]. 北京:中国人民大学出版社,2000.
- [6]徐经长. 证券市场会计监管研究[M]. 北京:中国人民大学出版社,2002.
- [7]叶青,黄运武. 国税流失与94新税制[M]. 武汉:武汉工业大学出版社,1994.

(本课题小组其它成员:张妍、赵宇、党贞、孙涵,感谢音亮和毛新述的参与)。

责任编辑:上林

On the Establishment of Oversight Systems to the Enterprise Taxation - Also on the Support by Accounting Information

DAI De - ming, HE Yu - run

(Commercial College, China People's University, Beijing 100872, China)

Abstract: The main body of tax oversight is the joint with oversight departments of the government and the intermediate agencies of accounting. The measures of tax oversight not only involves tax regulations but also accounting regulations. It is important to supervise them previously but more important to control them previously. Establishing an effective tax oversight system needs big system concept, combination of macro and micro scopes, comprehension of qualification and quantity, and communication of multi - disciplines.

Key words: oversight system of taxation; enterprise; tax loss