

独立税务会计计量研究

李峦松(博士)

(西南大学经济管理学院 重庆 400715)

【摘要】 税务会计是税收与会计矛盾发展的产物,完善税务会计理论对于促进税收与会计改革目标的实现,保证会计信息的真实、完整,提高税收征管质量与效率具有重要的理论意义。本文从完全独立于财务会计的视角,探讨了税务会计的计量尺度、计量属性与计量模式等理论问题。

【关键词】 税务会计 计量属性 计量模式

一、研究背景

税务会计是会计学的三大分支之一。由于政治、经济、法律和文化等环境因素的差异,世界各国及其不同发展时期形成了不同的税务会计模式。我国学者认为,税务会计模式大致可分为三类:一是以美国为代表的财税分离模式;二是以日本为代表的财税混合模式;三是以法国为代表的财税合一的模式。我国对税务会计的理论研究尚处于初始阶段,实践中主要将其作为财务会计中涉税会计问题进行研究,难以满足会计与税收实务的需要。

随着我国会计的国际化进程加快,会计准则与税法差异急剧扩大,税收与会计在分离道路上越走越远,二者的协调也越来越困难。笔者认为,继续探讨如何协调会计与税收的差异,有悖于会计和税收改革的目标,近乎于是一条“死路”。

充分借鉴西方发达国家已有的经验,构建符合我国国情的完全独立于财务会计的税务会计(以下简称“独立税务会计”),对涉税事项及时进行确认、计量,编制税务会计分录,登记专门账户,提供独立税务会计报告,序时、连续、系统地反映涉税经济事项,能够使税企双方完全抛开繁琐的纳税调整事项,使税收摆脱对会计信息的依赖,能够巩固会计和税收改革成果,促进税收与会计改革目标的实现,保证会计信息的真实、完整,提高税收征管质量与效率。同时,构建独立税务会计能够丰富我国会计理论,从根本上消除税收与会计的相互影响,使税收与会计向着实现自身目标的方向不断完善。

会计计量在会计理论和方法中占据重要地位。税务会计作为会计的一个分支,计量理论自然也是其理论核心之一。从完全独立于财务会计的视角深入研究和探讨税务会计计量理论,对于建立和完善独立税务会计理论体系具有十分重要的意义。

二、独立税务会计计量的主要特点

1. 独立税务会计计量既具有会计计量的共性,也有其特殊性。从共性来讲,独立税务会计是对企业涉税经济活动进行反映的信息系统,它与财务会计相同,都以提供定量化的信息为主,其计量问题也包括计量尺度、计量属性、计量模式等方

面;从特殊性来看,独立税务会计计量以税法所规定的规则为依据,与税务会计要素的确认相结合。

2. 独立税务会计计量具有很高的客观性和确定性要求。税收具有强制性、无偿性和固定性三大特性。税收的固定性要求征纳双方必须按照税法规定的范围、方法和程序计算缴纳税款和征税。税收的强制性是实现固定性的保证。应税所得的确定和计算在税法中都有详细的规定,计税依据必须是客观的和确定的,否则会受到税务机关的处罚或引起税收征纳双方的法律争议。独立税务会计计量必须按照税法的相关规定进行,它排斥主观判断,强调计量的依据与结果都应该既是客观可验证的,也是确定的。因此,在计量的各方面,尤其是计量属性的选择上,独立税务会计表现出不同于财务会计的特性。

3. 独立税务会计计量以初始计量为主,不涉及资产的期末计量。财务会计中对资产(或负债)进行后续计量的根本原因在于,目前主流的会计理论和实践都持“决策有用观”,对资产的定义都采用“未来经济利益流入观”,认为一项资产的价值取决于未来为企业带来经济利益的大小。因此,应当在会计期末对资产的价值进行评估,进行后续计量,使其始终符合资产的定义。从税收的角度来讲,企业资产在持有期间的价值变化属于企业自身的经营风险,应当由企业自己承担,不应由此产生对税收的影响,国家不承担企业的经营风险,企业的风险损失在业已发生时许可在计税时扣除。因此,独立税务会计计量以初始计量为主,后续计量通常不包括期末对持有资产价值变动的计量,在税法中主要表现为对资产减值损失和公允价值变动损益不予认可。

但也有例外的情况,如《企业所得税法实施条例》第五十六条规定:企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。根据国家税务总局相关规范性文件,实际操作中“国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益”主要是对国有企业进行重组时采用。笔者认为,该规定属于我国法律中常见的兜底条款,已有的实践本质上是一种税收优惠,并不因此而认为税务会计涉及持有资产的期末计量。

4. 独立税务会计计量尺度不应包括非货币计量尺度。目前,部分税务会计研究者认为,由于税务会计包括所有税种,因此税务会计计量尺度既包括货币计量尺度,也包括非货币计量尺度。笔者认为,除所得税之外其他税种的应纳税额是财务会计核算的内容之一,但财务会计所需要的应纳税额定量信息仅仅是依照税法计算的结果。货币计量是财务会计的基本前提,其他税种计税依据的计算过程中使用的非货币计量尺度不是财务会计的计量尺度,例如消费税中涉及升、箱、吨等自然计量单位,不能由此认为这些自然计量单位也是财务会计的计量单位,正如销售额的计算中必须使用货物的自然计量单位一样。

独立税务会计主要是对独立税务会计要素(资产、负债、应税收入、可扣除费用等)的计量,其他税种对于独立税务会计正如它之于财务会计,也仅是独立税务会计核算的一个内容,其应纳税额的计量属于另一个较低层次的计量问题。因此,独立税务会计计量尺度不包括非货币计量尺度。

三、独立税务会计的计量尺度

税收在历史上曾经采用过实物、劳役和货币等征收形式。目前,世界各国的税收都采用货币形式征收,而且主要是现金形式,不考虑物价变动对货币购买力的影响。究其原因,有以下三个方面:一是采用货币形式征税有利于税款的征收和缴纳,商品经济中货物种类繁多,千差万别,采用实物形式征税既无必要也不可能;二是采用现金形式征税有利于及时足额取得财政收入,税收是财政收入的主要形式,纳入国家预算管理,也是财政政策工具之一,及时足额取得财政收入是政府正常运转和财政政策有效性的保证;三是货币购买力来源于对统计数据的估算,其中不确定因素较多,不能作为法定的标准,以此作为征税时的调整依据,缺乏准确性。

独立税务会计的计量尺度取决于税收的征收形式和会计的计量尺度,因此,独立税务会计的计量尺度是名义货币计量尺度。

四、独立税务会计的计量属性

税收并没有像会计那样在一个规范文件(如基本会计准则,财务会计概念框架、原则公告等)中集中阐明税务会计的计量属性。笔者通过对我国《企业所得税法实施条例》有关内容的归纳,认为独立税务会计的计量属性应包括历史成本、重置完全价值、公允价值三种,其中以历史成本为主要计量属性,在历史成本不存在时,区别不同情况以其他两种计量属性为补充,特殊情况下采用可变现价值计量属性。

1. 历史成本。税收作为财政收入的主要形式,是一个分配范畴。社会再生产包括生产、分配、交换和消费环节,税收是分配环节上国家凭借政治权力参与国民收入分配的一种形式。企业所得税计算应纳税额的过程就是按照税收法律规定确定分配数额的过程,它所关心的是应税所得的形成过程,主要与企业过去的生产经营活动有关,而不关注纳税人未来的盈利能力。因此,税收对于企业持有资产的损益和经营损益在实现时税收待遇相同,对未实现的持有资产损益一般不予确认和征税,历史成本在会计中所面临的难以区分持有收益和

经营收益的缺陷,对于税收来讲是不存在的。这是税收长期坚持采用历史成本作为首要计量属性的重要原因,即使在公允价值得到广泛应用的今天依然没有改变。与此同时,税收分配数额的确定必须是确定的和毫无争议的。历史成本是纳税人过去交易的客观记录,具有其他计量属性无可比拟的可靠性和可验证性,这使历史成本成为所得税法对资产计量属性的首选,并成为一项基本原则。《企业所得税法实施条例》第五十六条规定:企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。独立税务会计计量属性的选择决定于所得税法的规定,独立税务会计必须依照所得税法对涉税事项进行计量,因此,历史成本是独立税务会计主要的计量属性。

2. 重置完全价值。《企业所得税法实施条例》第五十八条规定:盘盈的固定资产,以同类固定资产的重置完全价值为计税基础。这里对重置完全价值的含义没有进行解释,按照所得税法的惯例,其含义与财务会计对重置完全价值的定义相同。虽然在我国会计制度中,盘盈的固定资产也采用重置完全价值进行初始计量,并且都考虑固定资产的弃置费,但二者使用重置完全价值计量属性的目的是有差异的。财务会计使用重置完全价值的目的,此处不再赘述。从税收来看,由于盘盈的固定资产没有历史成本可寻,采用重置完全价值计量只是一种权宜的选择。选择采用与财务会计相同的计量属性,既可较为合理地确定盘盈固定资产的计税基础,又可避免税金差异过大,减少纳税调整,于税收征纳双方都有利。

然而,市场需求的变化和技术进步,使同质或同类资产的搜寻成本增加,重置完全价值难以确定。在征收实践中,由于盘盈固定资产首先要按重置完全价值计算营业外收入计入当期应税所得,然后再计提折旧扣除,企业出于避税的动机,倾向于低估盘盈固定资产价值。如何准确确定盘盈固定资产的价值,常常成为困扰税务人员的一大难题,税法目前对此还没有一个操作性较强的相关规定。

3. 公允价值。2000年5月,国家税务总局颁布的《企业所得税税前扣除管理办法》中在判断融资租赁的部分首次正式出现了公允价值,在该法规中对融资租赁的判断基本依据会计准则的规定。2000年6月,国家税务总局下发了《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号),首次从税收的角度对公允价值进行了定义,即公允价值是指独立企业之间按照公平交易原则和经营常规自愿进行资产交换和债务清偿的金额,并且在被投资企业向投资方分配非货币性资产、企业从被投资企业分配取得的非货币性资产、企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资、企业整体资产转让、企业整体资产置换等方面都引入了公允价值。之后,在许多不存在或难以取得历史成本的涉税事项上,都一定程度地引入了公允价值计量属性。2007年我国实现了内外资企业所得税法的合并,《企业所得税法实施条例》重新定义了公允价值:公允价值,是指按照市场价格确定的价值。

归纳现行所得税法规的相关规定,具体在以下几方面应

采用公允价值计量:①企业以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额。②采取产品分成方式取得收入的,按照企业分得产品的日期确认收入的实现,其收入额按照产品的公允价值确定。③融资租入的固定资产,以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。租赁合同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。④通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。⑤通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。⑥通过支付现金以外的方式取得的存货,以该存货的公允价值和支付的相关税费为成本。

从税收对公允价值计量属性的运用来看,独立税务会计表现出区别于财务会计的几个特点:

(1)税收采用公允价值计量的事项都属于缺乏历史成本的涉税事项,公允价值仅涉及资产的初始计量。这一点与财务会计上公允价值的运用范围有明显的区别。资产的耗费形成费用,税收确定资产计税基础的目的在于确定企业未来计算应税所得时可抵扣经济利益。财务会计中采用公允价值不仅是符合决策有用观的要求,而且要有利于资本保全和真实反映经营成果。对税收而言,资本保全不是税收所关心的问题,资产持有收益只有实现,才与经营成果一样成为征税对象,征收相同的税收,没有考虑资产持有期间价值变动的必要。因此税收对公允价值的运用,可以说是在缺乏历史成本时的一种无奈之选。

(2)税收对公允价值采用的估价方法,仅限于第一个层次。财务会计中公允价值估价有三个层次,应当说第一个层次虽同属于对未发生真实交易的主观判定但客观性较强,其余两个层次则主观性较强。因此,税收选择第一个层次作为法定的估价方法,符合税收对计量的客观性要求。但是,在资产缺乏活跃市场的情况下,如何确定资产的公允价值,现行所得税法缺乏相应的明确规范。笔者认为,在此情况下,一种方法是可以按照流转税对销售收入核定的原则,核定公允价值;另一种方法是按照关联企业交易价格调整的方法估定公允价值。总之,由于税法的固定性特征,对缺乏活跃市场资产公允价值的估值方法必须有法定的依据,必须统一估值的原则与方法,并且可操作性要强。

(3)公允价值估值高低,对税收而言是一个暂时性差异问题。财务会计中“公允价值是理性双方自愿达成的交易价格,所以其确定并不在于业务是否真正发生,而在于交易双方在信息对称的情况下对市场中某项资产真实价格进行合理估计并达成一致形成一个公允价格”。公允价值通常被认为是资产真实价格的替代或近似值,会计上力求估值精确。税务上,由于所得税的源泉在于已实现的增值收益,资产计量的高低只产生暂时性差异,当资产初始确认时公允价值估值过高,则当期资产作为经济利益流入应计入应纳税额的收入就高,当前应纳税额增加,但未来可扣除的费用也高,未来应纳税额减

少,反之则反。因此,税收更注重企业是否利用公允价值计量调节应纳税额,而并不特别强调公允价值估值的精确性,在一定程度上可以说目前税法规定采用公允价值计量属性,是尽量与财务会计趋同,减少纳税调整的权宜处理。从这个意义上讲,改称公允价值为“计税价格”更为贴切。

4. 可变现价值。《企业所得税法实施条例》第十一条规定:清算所得,是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费等后的余额。由此可见,税收运用可变现价值即财务会计中的可变现净值(现行市价、脱手价值)进行计量,主要是针对企业注销清算这种特殊情况,其目的在于确定企业的清算所得并据此征收所得税。税务中的资产可变现价值是在企业不再持续经营的前提下资产的转让或抛售价格,此处并不强调公允,或者说不一定要体现资产的真实价值,毕竟难以实现正常的交易。

在我国的会计准则中,主要是存货的计量采用可变现净值。《企业会计准则第1号——存货》规定:资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。企业确定存货的可变现净值,应当以取得的确凿证据为基础,并考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。会计中,对可变现净值的运用前提是持续经营,可变现净值视为对历史成本局限性的校正,目的是使资产的计量更接近其真实的价值。也可认为存货可变现净值是其公允价值的替代,在许多情况下,交易价格等于脱手价格。所以,可将其作为资产与负债公允价值进行初始确认。

笔者认为,独立税务会计也是以持续经营为核算前提的,在独立税务会计计量属性中不应当包括可变现价值,采用可变现价值仅限于清算这种特殊情况。

五、独立税务会计的计量模式

独立税务会计的计量模式决定于独立税务会计的计量属性与计量尺度这两个关键的因素,是独立税务会计计量属性与计量尺度的组合。如前所述,独立税务会计的计量属性有三种,与其名义货币的计量尺度可以形成四种不同的计量模式:历史成本/名义货币模式、重置完全价值/名义货币模式和公允价值/名义货币模式。笔者认为,一种计量模式要可称之为模式,应当是独立使用并且贯彻始终。从会计发展的历史来看,真正能够称为模式的当属历史成本/名义货币模式,其他的会计计量模式并未得到广泛的独立使用,现代会计计量模式均属多种会计计量模式相结合的产物。独立税务会计的计量模式是以历史成本/名义货币模式为基础、其他两个计量模式为补充的混合模式形态。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2010. 北京: 人民出版社, 2010
2. 盖地, 孙雪娇. 税务会计计量属性及其与财务会计计量属性的比较. 会计研究, 2009; 4
3. 周明春, 刘西红. 金融危机引发的对公允价值与历史成本的思考. 会计研究, 2009; 9