

会计信息失真及其治理： 税收视角的研究

Accounting Fraud and Its Correcting Measures:
A Study from the Tax Perspective

邓力平 邓永勤◎著



中国财政经济出版社

会计信息失真及其治理： 税收视角的研究

Accounting Fraud and Its Correcting Measures:
A Study from the Tax Perspective

邓力平 邓永勤◎著

会计信息失真及其治理： 税收视角的研究

Accounting Fraud and Its Correcting Measures:
A Study from the Tax Perspective

邓力平 邓永勤 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计信息失真及其治理: 税收视角的研究/邓力平, 邓永勤著.
—北京: 中国财政经济出版社, 2007. 6
ISBN 978 - 7 - 5005 - 9895 - 4

I. 会… II. ①邓…②邓… III. 会计检查 - 研究 IV. F231. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 059817 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 8.5 印张 214 000 字

2007 年 5 月第 1 版 2007 年 5 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1 560 定价: 17.00 元

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9895 - 4/F · 8592

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

作者简介

邓力平

男，第九、十届全国人大代表，厦门国家会计学院院长，厦门大学王亚南经济学讲座教授、闽江学者特聘教授、博士生导师，国务院特殊津贴获得者。邓力平教授在厦门大学获经济学学士、硕士学位，1986年留学加拿大，在Dalhousie大学经济系获得经济学博士学位，并在加拿大数所大学任教，1996年回国前系加拿大Mount Allison大学经济系教授(终身教职)。回国后历任厦门大学国际贸易系系主任、经济学院副院长、网络教育学院院长、校长助理、副校长等职。邓力平教授长期以来致力于财政税收与经济贸易的教研工作，回国后在国内外学术刊物上发表论文150余篇，出版专著(和合著)15本，研究成果多次获国家教育部、财政部、国家税务总局、福建省等颁发的优秀科研成果奖。主持国家社会科学基金、国家自然科学基金、教育部、财政部、商务部、司法部、国家税务总局、福建省等省部级研究基金及横向基金20余项。同时担任中国税务学会常务理事、中国国际税收研究会常务理事、中国资产评估协会常务理事、中国国际贸易学会常务理事、福建省人民政府经济顾问等。目前为厦门国家会计学院财政税收教学科研方向的学科带头人，厦门大学财政学科(国家重点学科)的学科带头人之一，厦门大学国际经济与贸易学科的学科带头人。

目 录

导 言	(1)
第一章 现代税收与会计关系辨析	(7)
第一节 税收与会计的辩证关系	(7)
第二节 会计是税收的基础	(18)
第三节 税收从法律与制度层面影响会计发展	(23)
第四节 税收与会计相关概念的界定	(29)
第五节 协调税收法规与会计制度差异的现实优化观	(47)
第六节 小结	(55)
第二章 会计信息失真的类型：税收视角的分析	(56)
第一节 会计信息失真及治理：文献综述	(56)
第二节 会计信息失真类型的理论描述：税收视角	(75)
第三节 小结	(83)
第三章 会计信息提供与使用中的博弈：税收视角为主 的分析	(84)
第一节 博弈的参与人	(85)
第二节 偷税博弈：纳税主体与税务机关博弈的 基本形式	(88)
第三节 避税型失真博弈分析	(100)

第四节	逆向避税和税收虚增型失真博弈分析·····	(103)
第五节	税会差异型失真与税收·····	(106)
第六节	会计信息提供者与其他监督主体的博弈： 比较分析·····	(107)
第七节	小结·····	(114)
 第四章 税收作用：会计信息失真综合治理体系中的审视 ····· (117)		
第一节	会计信息失真：不容忽视的现实问题·····	(117)
第二节	任重道远的治理之路·····	(124)
第三节	在会计信息失真综合治理体系中审视 税收作用·····	(132)
第四节	小结·····	(133)
 第五章 会计信息失真特点：以上市公司为例的分析 ····· (135)		
第一节	对上市公司会计信息失真的一般分析·····	(135)
第二节	上市公司会计信息失真的特点及识别： 案例分析·····	(148)
第三节	小结·····	(168)
 第六章 发挥税收制约作用，治理会计信息失真 ····· (169)		
第一节	协调税收与会计差异：基于税收角度的分析·····	(169)
第二节	完善税收法规，强化税收作用·····	(177)
第三节	强化征管，优化服务·····	(184)
第四节	信息共享，综合治理·····	(189)
第五节	诚信教育，税会合作·····	(193)
第六节	小结·····	(196)

第七章 现代税收与会计关系的进一步优化	(197)
第一节 理解新时期税收会计关系的国内背景	(197)
第二节 在经济全球化新趋势中把握现代税收 会计关系	(205)
第三节 税收与会计关系的进一步优化	(209)
第四节 小结	(218)
附录 1: 受处罚上市公司会计信息失真案例一览表 (2002 ~ 2005 年)	(220)
附录 2: 全国税务稽查系统检查率、处罚率基础数据表	(241)
附录 3: 简明的纳税评估指标及分析方法	(242)
参考文献	(247)
后记	(262)

导 言

现代社会是信息社会，会计信息作为最主要的经济信息之一，在现代经济生活中发挥着越来越重要的作用，真实、完整的会计信息是现代市场经济有效运行的重要条件。然而，现代各国经济发展的实践表明，会计信息失真已经成为现代市场经济中的一个顽症，并且出现愈演愈烈的严重趋势。会计信息失真侵蚀着市场经济运行的微观基础，扭曲着市场经济运作所必需的信息沟通，干扰着市场行为主体的决策，破坏着诚信这一市场经济有效运作的道德根基，有碍于经济社会的健康发展，是一个必须引起高度重视与力求解决的重要理论与实践问题。在我国从计划经济向市场经济转轨的过程中，会计信息失真问题同样日趋严重，特别是以上市公司为代表的微观经济行为主体的会计信息失真问题层出不穷，严重影响着会计信息使用者的利益，严重损害了广大中小投资者利益，困扰着我国包括资本市场在内的整个市场经济体系的健康发展。

在微观层面上看，由于会计信息失真，破坏了公平、透明这一基本的市场规则，投资者、债权人和广大会计信息使用者不能获得所需要的企业财务状况、经营成果以及现金流量的真实信息，从而无法正确地评估经济活动的风险和进行投资及信贷决策。经营者如果根据失真的会计信息来进行决策，就可能使企业陶醉于虚假的繁荣之中，忽视技术进步和管理创新，丧失市场机会，影响企业发展。而在宏观层面上看，以会计信息为基础数据的国民经济和社会发展情况统计不实，就会影响政府对宏观经济形势及未来走向的判

断，导致宏观调控失当，干扰经济的稳定和发展，损害社会公众的利益；国家作为所有者不能获得真实的会计信息，就会造成国有资产的损失；国家作为权力行使者不能获得财税收入的准确会计基础信息，就会导致大量国家税款的流失。而就会计行业本身而言，不断蔓延的会计信息失真现象会导致整个会计行业信誉的丧失，从而动摇整个社会的信誉基础。因此，无论从理论还是实践上看，研究并加快对会计信息失真的治理都是完全必要及时的。

应该说，国内外会计理论和实务界正在不断意识到会计信息失真问题的严重性和治理这一现象的必要性，已从不同侧面对会计信息失真的成因进行了广泛深入的研究，并已提出了相应的治理措施。就我国而言，主要自 20 世纪 90 年代初以来，会计理论界加快了这方面的研究，在《会计研究》、《财务与会计》等权威刊物上发表了有不少有分量的文章，在全国范围内每年都至少有数十篇论文问世，还有一些专著出版，应该说，对会计信息失真的成因进行了认真的分析，对治理会计信息失真并结合中国国情提出了不少重要的观点与政策建议。然而，事实表明，会计信息失真并未受到有效的遏制，无论是国内还是国外，都还没有找到对会计信息失真的有效解决办法。与此同时，必须看到的是，在经济全球化条件下，各国会计领域的信息失真危害性传递迅速，日益具有全球性特征，早已成为世界各国共同面临的难题。因此，我们必须加快对这一问题的研究，特别是应从更广的视野来探寻会计信息失真出现的原因，来思考各种治理会计信息失真的方法，来研究各种治理措施的综合运用和有效搭配。就会计理论界现有的研究看，除了主要从会计理论与政策的角度对会计信息失真进行分析外，也已开始交叉学科的角度进行探索，例如现有的研究开始注重吸收了体制（制度）经济学、契约理论、伦理道德、哲学等相关学科的研究成果，在更广阔的视野中研究会计信息失真问题，使得对其成因与治理对策的分析更加深化、更加全面。在众多可能的、基于交叉学科与多维角

度理解的分析研究思路中，笔者认为，应该且可以从现代税收与会计关系的角度，应该运用税收学与会计学交叉研究的平台，来审视与研究会计信息失真问题，这既是一个很有意义的理论问题，更是现代市场经济实践提出的要求。

在现代市场经济条件下，作为两个经济范畴与市场经济的两个重要组成部分，税收与会计密不可分，真实性是两者共同遵循的基本原则，服务促进市场经济发展是两者共同的目标。一方面，会计是税收的微观基础，会计信息失真会直接或间接地体现在税收上，使税收制度的设计和政府征税失去客观的基础，使税收的征纳关系出现扭曲，导致税收收入流失或虚增，损害税收公平，破坏税收效率；另一方面，税收以其权威性从法律与制度层面影响会计发展，必然会对会计信息失真产生一定的制约作用。因此，从税收视角来研究会计信息失真，具有坚实的理论基础与实践依据，但从总体上看，基于税收与会计这种辩证关系来研究会计信息失真这一思路，目前在国内外理论界（特别是在税收理论界）还较少涉及，会计信息失真对税收的影响和税收在治理会计信息失真中的重要作用在一定程度上同时被忽视了。

笔者认为，治理会计信息失真是一个复杂的社会系统工程，也是一个漫长的历史过程，需要结合包括公司治理、独立的外部审计和政府监管在内法律制度的不断完善进行综合治理。然而，由于现代税收与会计的独特的内在密切联系，因此在众多的监督主体中，税务机关特别具有利益驱动和监管能力方面的双重优势，可以在治理会计信息失真过程中发挥其无法替代的作用：一方面，会计是税收的微观基础，制约会计信息失真是税收实现收入职能和宏观调控职能的需要；另一方面，税务机关拥有法律赋予的占有、使用、处分会计信息的权利和强大的征管资源，使其完全有可能成为最有监管能力的一个部门。简言之，税收制约应该成为政府进行会计信息监管重要和有效的形式，从税收的角度来研究治理会计信息失真问

题具有其独特的理论与实践意义。

从上述基本思路出发，本书的主要思路与内容可以归纳为，在现代市场经济这一背景下，特别是在开放的现代市场经济条件下，以现代税收与会计相互影响、相互制约的辩证关系为理论基础，从税收视角对公司或企业会计信息失真进行研究，尤其注重结合我国在体制转型过程中出现的一些案例（特别对我国市场经济体系建立与完善危害较大的上市公司会计信息失真实例），进行深入浅出的分析，探讨会计信息失真对国家税收收入的影响，分析税收制度与征管过程在会计信息失真治理中的重要作用，从而既为广大投资者从税收视角识别会计信息失真，也为税务机关更加重视会计信息在税收实现中的作用和拓展治理会计信息失真的思路提供理论支持。

全书由7章组成。

第1~3章是理论分析部分，主要论述税收与会计的辩证关系，并从税收与会计的基本关系出发，展开对公司会计信息失真及从税收角度进行治理的分析。

第1章（“现代税收与会计关系辨析”）对现代世界市场经济下税收与会计的关系进行辨析，讨论税收与会计的相关概念。在现代世界市场经济这一共同的体制基础下，税收与会计相互影响和制约，成为两个密不可分的概念。税收与会计服务对象具有内在一致性，会计是税收的基础，税收从法律与制度层面影响会计发展，税收法规与会计制度这种既分离又协调的辩证关系，是从税收视角分析会计信息失真的理论基础。

第2章（“会计信息失真的类型：税收视角的分析”）首先回顾国内外治理会计信息失真的研究成果，使本书的探讨对象更加清晰，既将税收作为研究微观经济主体（特别是上市公司）会计信息失真一个新的视角，又在微观经济主体（特别是上市公司）会计信息失真研究和综合治理体系中审视税收的作用。在此基础上，从“会计是税收的微观基础”这一基本观点出发，从税收视角对会计

信息失真的类型进行理论描述，探索将会计信息失真归纳为六种形式，包括四种基本类型（偷税型失真，避税型失真，逆向避税型失真，税收虚增型失真）和两种特殊类型（税会差异型失真和客观性失真），为系统地研究会计信息失真对税收的危害性和税收对会计信息失真的制约提供一个理论分析框架。

第3章（“会计信息提供中的博弈：税收视角为主的分析”）从“税收在法律与制度层面影响会计发展”这一基本观点出发，以税收视角为主分析会计信息提供中的博弈，系统地探讨税收制约不同类型会计信息失真的作用机制和制约效力，并分析会计信息提供者与其他三种会计信息监督主体（分别是：所有者及代表其利益的董事；独立的外部审计者；负责会计监管的公共权力部门）之间的博弈。由于存在主观上利益驱动和客观上监督能力的双重缺失，其他三种会计信息监督主体难以对会计信息失真形成有效的制约，进一步表明税务机关作为会计信息监督主体之一在会计信息失真综合治理中具有重要作用。

第4~7章是实务分析部分，主要在理论分析的基础上，基于大量的实地调查与样本分析，讨论会计信息失真的特点与成因，提出识别和治理会计信息失真的具体政策建议。

第4章（“税收作用：会计信息失真综合治理体系中的审视”）简要回顾了会计信息失真治理实践，分析了税收在会计信息失真综合治理体系中的地位和作用。治理会计信息失真需要结合包括公司治理、独立的外部审计和公共监管在内法律制度的不断完善进行综合治理，由于税收与会计的独特关系以及税收征管部门的利益所在，税收制约应该成为完善和强化会计信息公共监管的最有效形式之一。

第5章（“会计信息失真特点：以上市公司为例的分析”）主要结合一定数量的上市公司案例，从税收视角分析不同类型会计信息失真的特点，探讨通过涉税信息识别公司（特别是上市公司）会

计信息失真、进而完善公司治理的建议。

第6章（“发挥税收制约作用，治理会计信息失真”）提出发挥税收作用，制约会计信息失真的政策建议。所提的政策建议主要包括：在渐进次优、实事求是的思路引导下，努力协调各种类型的会计制度与税收法规的差异，这是治理会计信息失真的基本前提；在法规层面应进一步完善税收法规，强化税收权威；在税收征管层面，则应强化税收征管，优化纳税服务；在与其他监督主体的协调配合层面，从税收角度为其他监督主体发挥作用创造有利条件，帮助投资者通过对与税收有关的会计信息的解读，识别上市公司会计信息失真，实现信息共享和综合治理，促进会计信息质量的提高，从而有利于经济行为主体的决策，有利于市场经济体系的不断完善。

第7章（“税收与会计关系的进一步优化”）分析在“十一五”规划时期和我国参与经济全球化进程不断深化的背景下，税收与会计发展共同面临的机遇和挑战，进一步探讨在市场经济条件下对微观经济主体会计信息失真的治理，认真研究如何从税收法规与会计制度协调的角度进一步推进税收制度改革与会计制度改革步伐，展望在现代世界市场经济的条件下税收与会计的未来发展趋势。

对会计信息失真成因的分析以及对治理措施的研究还是一个有待于进一步深入研究的领域，国内外不断变化的新形势也必然将对这一课题的研究带来新的问题，提出新的挑战，本书基于税收角度对会计信息失真现象的分析只是我们对这一问题理解与研究的一个阶段性成果，希望能以此与税收与会计理论界同仁一道继续丰富与拓宽这一研究领域。

第一章 现代税收与会计关系辨析

从税收角度来分析会计信息失真问题，其最基本的理论依据是在现代市场经济条件下存在于税收与会计之间的内在联系。因此，本章将简要探讨与归纳现代税收与会计的辩证关系，既讨论税收与会计之间在现代市场经济下的内在一致性，又对存在于两者之间的差异做一些归纳性评述；既评介与会计信息失真及其治理相关的税收与会计概念，又提出对治理会计信息失真有重要指导意义的协调税收法规与会计制度之现实优化观，从而为全书研究会计信息失真及其治理问题提供一个理论背景与体制铺垫。

第一节 税收与会计的辩证关系

一、会计的服务对象：社会公众一所有者利益

国内外学者已从不同角度对什么是会计、什么是会计的服务对象等基本理论问题进行了充分的探讨与论述，比较有代表的是“经济信息系统论”和“管理活动论”。

经济信息系统论认为，会计在本质上是一个采用专门的程序和方法记录会计主体的经济活动，生成并提供有助于利益相关者做出可靠的经济决策的经济信息系统，所提供的经济信息通常是定量的财务信息。或者说，会计是信息理论在高效率的经济运营问题上的

应用，是一种特殊的信息服务，其提供的信息使记录、交流、比较不同国家、不同企业的经济行为和结果成为可能，因此现代会计又被称为现代国际通用的商业语言，在经济全球化进程不断加快的现代世界市场经济背景下，这一特征愈发明显。我国著名会计学家葛家澍与余绪缨教授等都基本持这种观点。

在现代市场经济条件下，特别是在资本市场不断发展的进程中，会计信息虽然是由会计主体在各自不同的经营环境中独立地生产出来的，但就上市公司等公众企业而言，所生成的会计信息不仅仅服务于本企业，在经过注册会计师审计验证向社会公众公布以后，就在不同程度上具有了公共产品的性质，会产生各种各样的外溢性。由于会计信息在现代市场经济中的重要作用，越来越多的经济行为主体关注会计信息，会计所提供的会计信息为众多的利益相关者关注和使用，服务于社会公众。除了税务机关等政府部门主要基于税收和公共管理目的关心和使用会计信息以外，所有者、企业外部利益相关者和企业内部人员，也通过各种法律、法规或契约成为会计信息的使用者：所有者（投资者）和潜在投资者、债权人、供货商和产品经销商、顾客、竞争对手、银行与金融机构、包括税务机关在内的政府机构、证券交易所、注册会计师、经营者、工会和员工。众多的使用者从各自不同的角度关心会计信息，会计信息直接面对的是各利益主体的需要，其基本的质量要求就是真实可靠。会计信息使用者在法律上地位平等，保证会计信息的使用者公平地获得所需要的会计信息，维护公平竞争是政府的职责和会计监管的重要内容。

会计作为一个经济信息系统，是在不确定和信息不对称的一般市场经济环境下，通过专业化的技术处理，产生有利于会计信息使用者决策的经济信息，描述了会计的自然属性。同时，会计又是伴随人类经济活动的客观需要而产生并发展的一项管理活动，是以货币为计量单位，运用专门方法，对特定主体的经济活动进行系统的

核算、监督、分析、评价、预测和控制，这就是管理活动论的基本观点，我国著名会计学家杨纪琬与阎达五教授等都基本持这一观点。

从一定意义上说，管理活动论与经济信息系统论并不矛盾，从自然属性看，管理也是生产力，与科学、技术共同构成支撑人类社会进步的三大支柱，因此，会计作为一种技术手段，属于社会生产力的范畴。从社会属性看，会计作为一种管理活动，与其他一切管理活动一样，都是人与人关系的体现，体现着生产中形成的人与人之间管理与被管理的关系，从这个意义上说，会计属于生产关系的范畴。将会计视为一项管理活动，进一步从社会属性揭示了会计服务于所有者利益这一本质。

生产资料所有制形式决定生产关系的性质，众多的会计信息使用者在生产关系中所处地位不同，决定了占有和使用信息的程度并不完全一样。

众多的使用者存在不同的利益追求，目标分散，并未形成统一的利益整体，从不同的角度使用会计信息。债权人、材料供应商和产品经销商、金融机构等信息使用者与会计主体之间的经济往来通常会导致一定的利益后果，在此过程中，会计主体出于自身利益需要，自愿与信息使用者订立契约向其提供会计信息。信息使用者为维护自身利益，通过是否在经济业务中进行有效合作等策略选择，对会计主体产生一定的制约。例如，会计主体为了取得银行贷款，一般要与银行签订贷款契约，契约除了对贷款的使用做出限定外，还要求会计主体提供其经营情况的信息。银行在向会计主体提供贷款的同时，要求其提供真实的会计信息，关注的是能否按期收回贷款本息，分析公司的偿债能力，评价公司的信用状况，作为决策的依据。这些使用者对会计信息的使用，具有一定程度的竞争性，所关心的只是会计信息的一个侧面。内部使用者也需要了解企业的财务状况、盈利能力和未来发展，用以评估企业的经济地位，面临的