



Suodeshui
Kuaiji Shizheng Yanjiu

曾富全 吕敏 ◎ 著

经济管理干部学院资助学术文库

所得税会计是税务会计的一个重要组成部分，
是以财务会计的理论原则为基础，
以会计收益和应税所得之间的差异为核算对象，
以提供与决策有用的信息为目标的会计方法和程序。

所得税会计核算方法有多种，
需要正确选择所得税会计政策。

所得税会计实证研究





Suodeshui Kuaiji Shizheng Yanjiu

所得税会计实证研究



所得税会计是税务会计的一个重要组成部分，
是以财务会计的理论原则为基础，
以会计收益和应税所得之间的差异为核算对象，
以提供与决策有用的信息为目标的会计分支。
所得税会计核算方法有多种，
需要正确选择所得税会计政策。

曾富全 吕敏 ◎ 著



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

所得税会计实证研究/曾富全,吕敏著. —成都:西南财经大学出版社,2009.10

ISBN 978-7-81138-548-9

I. 所… II. ①曾…②吕 III. 所得税—税收会计—研究
IV. F810.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 187538 号

所得税会计实证研究

曾富全 吕敏 著

责任编辑:植苗

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	148mm×210mm
印 张	7.5
字 数	205 千字
版 次	2009 年 10 月第 1 版
印 次	2009 年 10 月第 1 次印刷
印 数	1—1500 册
书 号	ISBN 978-7-81138-548-9
定 价	20.00 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

序

自从 20 世纪 90 年代实证会计研究被逐步引入我国以来,实证会计研究方法受到越来越多的青年会计学者的关注与青睐,实证会计研究方法现已成为我国会计学者广泛接受的一种主流的会计研究方法,实证会计研究文献不但在《经济研究》、《管理世界》、《会计研究》、《审计研究》等国内高水平学术期刊中占据主流位置,也越来越多的出现在普通的学术刊物上;由国内 20 多所重点高校联盟的《中国会计评论》理事会发起的中国实证会计国际研讨会截止到今年,已经成功举办了 8 届,实证会计研究的专著在国内也是不断涌现,但专门以所得税会计为实证研究对象的专著,本书是我看到的第一部。

本书作者紧密结合 2006 年颁布新企业会计准则体系的实际情况,特别是基于《企业会计准则第 18 号——所得税》(以下称 CAS18)所提出的全新所得税会计核算方法——资产负债表债务法与原国内所用的所得税会计核算方法相比差别较大的现实情况,采用实证会计研究方法,从多个角度对我国上市公司如何选择所得税会计方法、不同所得税会计核算方法所提供的所得税会计信息质量等进行了实证分析,研究的时间跨度较长、收集处理数据较多,有一定的研究难度,从结果来看,作者是付出了较多努力的。

具体来说,我认为本书具有以下几个特色:

第一,选题有趣且有意义。所得税会计问题一直是国内会计理论界与实务界研究的热点,虽然理论上一般认为纳税影响会计法优于应付税款法,但实务上却是应付税款法占据绝对优势地

位。在此现实下,新颁布的 CAS18 仍坚持纳税影响会计法的理论优势,取消应付税款法,要求统一采用国际会计准则所要求采用的资产负债表债务法。如何解释所得税会计核算方法在理论与现实之间的矛盾,显然是一个有趣且有意义的研究话题。

第二,研究视角全面且独特。针对所得税会计政策选择问题,作者分别从所得税会计政策变更视角、核算结果视角、财务特征视角、盈余管理视角、簿记成本视角、信息质量视角等多个角度进行实证分析,提出影响企业所得税会计政策选择的主要影响因素,分析较为全面。有些独特视角(如簿记成本、信息质量)难以直接量化进行实证研究,但作者通过替代变量,在一定程度上达到了研究目的。

第三,实证研究方法运用较为规范。本书无论是对所得税会计政策选择的研究,还是对所得税税负水平问题的研究,均采用实证会计研究方法。在研究过程中,作者均能较严格按照实证会计研究方法的基本逻辑思路和步骤开展研究,体现出作者对实证会计研究方法的掌握较为规范。

第四,注意规范研究与实证研究的有机结合。一般认为,规范研究与实证研究的融合是好的会计研究的方法基础。进行会计研究的正确方法是将规范会计研究与实证会计研究相结合,进而形成一个科学和完整的会计研究方法体系(葛家澍,2005)。本书虽以实证研究为主,但作者也充分注意到规范研究在理论分析方面的优势,在进行实证研究之前,对所得税会计核算方法的发展演变过程以及各种方法的比较进行了较详细的规范理论分析。

第五,研究结论具有重要现实指导意义。虽然 CAS18 只允许采用资产负债表债务法,但大量非上市公司仍可按照《企业会计制度》规定存在应付税款法和纳税影响会计法的选择问题,本书的研究结论,对于我国企业进行所得税会计政策选择、对于 CAS18 的实施无疑均具有重要的现实指导意义。

虽然本书在实证研究方法的运用方面尚显得缺少变化,有的分析模型过于简单,有些数据处理的技术手段尚有值得进一步改进的空间,但对实证会计研究方法的运用基本是规范的,研究结论也是有现实指导意义的。对于刚走进实证会计研究大门不过三年多时间的两位作者而言,能在短短的两三年时间内完成本书的写作,实属难能可贵。

我相信,本书的出版,将有助于会计实务界加深对所得税会计核算方法的理解,也有助于在学术上丰富所得税会计研究的文献;同时,该研究本身将激励作者在此基础上,更有热情和动力投身到实证会计研究中,这对有志于加入所得税会计问题实证研究行列的我国年轻会计学者,也有一定的参考和启迪。

刘运国

2009年9月1日

于广州·中山大学康乐园

前言

所得税会计一直是会计实务的一个难点,也是会计理论研究的一个热点。在作者多年的会计教学过程中,常常觉得难以用简单的方式向学生讲解清楚各种所得税会计核算方法。特别是对于理论上介绍所得税会计核算方法中,纳税影响会计法要比应付税款法更符合会计核算原则。一直让我们感到难以理解的是会计实务中,我们所碰到的中小企业 100% 都是采用应付税款法,并没有看到纳税影响会计法的实际运用,即使是会计核算水平较高的上市公司,也极少采用纳税影响会计法。据作者对 2005 年上市公司年报附注披露的所得税会计核算方法统计,近 1500 家沪深 A 股上市公司中,明确采用纳税影响会计法的只有 33 家,所占比例不足 3%。更令人困惑的是,在会计实务普遍采用应付税款法、会计人员普遍对纳税影响会计法不甚理解的现实情况下,2006 年颁布的新会计准则中,《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)却彻底取消应付税款法,规定我国所得税会计核算方法只能采用纳税影响会计法,并且是一种从未在我国允许采用的全新的纳税影响会计法——资产负债表债务法。可以说,在 2006 年颁布的新会计准则体系中,《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)是 38 项企业会计具体准则之中与旧会计准则和会计制度变化最大的一项,新所得税会计准则能否顺利实施、是否有助于提高所得税会计信息质量,将直接影响到新企业会计准则体系的实施效果。

带着对会计教学过程中碰到的理论与实际并不总是协调的种种困惑,我们分别有幸先后被中山大学和天津财经大学录取为会计专业硕士研究生,分别师从中山大学管理学院会计学系的博士生导师刘运国教授和天津财经大学商学院会计学系的博士生导师

盖地教授。中山大学注重实证研究的会计学研究生培养传统以及天津财经大学盖地教授在所得税会计研究方面的经验、造诣都给我们开展所得税会计的实证研究带来了实实在在的帮助。

所得税会计研究的专著不少,但所得税会计实证研究的著作尚属鲜见。本书是我们在读研期间完成的习作、学位论文以及后续从事的有关课题研究的基础上重新构思写成。我们的研究初衷,是试图通过对所得税会计核算方法演变历程的梳理,明确所得税会计核算方法的发展演变规律,并以我国上市公司公开的年报数据实证检验这些规律,解释我国会计实务中绝大部分企业首选应付税款法进行所得税会计核算的原因,为顺利实施《企业会计准则第18号——所得税》提出政策建议。因此,我们分别从所得税会计政策变更视角、核算结果视角、公司财务特征视角、盈余管理视角、簿记成本视角、会计信息质量视角等多种角度实证分析了所得税会计政策选择的影响因素,并对《企业会计准则第18号——所得税》的实施效果进行了实证检验。此外,我们还利用上市公司数据对所得税税负水平同会计与税收差异水平的关系以及广西上市公司享受西部大开发背景下的所得税优惠政策的效果进行了实证分析。其中,第八、十二章由吕敏撰写,第二、三、六、七、十三、十四章由曾富全和吕敏共同撰写,其余章节由曾富全撰写,最后由曾富全修改统稿。如果本书的研究成果有助于会计理论与实务工作者对所得税会计有更深入地理解,有助于对新所得税会计准则的更好理解和执行,那是对我们多年研究的最好回报,将激励我们在会计学术研究的道路上继续不懈地探索。

虽然有幸得到名师指点,但我们在会计实证研究领域尚属新兵,对会计实证研究方法运用还属于入门摸索阶段,加上会计理论功底也不足,本书的错误以及不成熟的观点一定很多,热诚欢迎各位读者批评指正。

作者

2009年8月·南宁

目 录

第一章 绪论·····1

- 一、我国所得税会计的现状·····1
- 二、本书研究主题与研究意义·····4
- 三、本书基本结构·····7

第二章 所得税会计基本理论·····11

- 一、所得税会计的含义·····11
- 二、所得税会计的本质·····13
- 三、所得税会计的产生·····21
- 四、所得税会计的发展·····24

第三章 所得税会计核算方法比较·····36

- 一、所得税会计核算方法概述·····36
- 二、应付税款法与纳税影响会计法比较·····37
- 三、递延法与债务法比较·····41
- 四、利润表债务法与资产负债表债务法比较·····47
- 五、比较结论·····54

第四章 所得税会计实证研究综述·····57

- 一、会计实证研究概述·····57
- 二、综述思路·····65
- 三、国外研究综述·····66
- 四、国内研究综述·····72
- 五、实证研究评述·····77

第五章 所得税会计政策选择理论分析	80
一、会计准则的经济后果观	80
二、所得税会计政策选择的含义	83
三、所得税会计政策选择的动因	84
第六章 所得税会计政策选择实证研究:政策变更视角	93
一、引言	93
二、样本选择	94
三、研究方法	95
四、纳税影响会计法公司行业分布统计分析	95
五、纳税影响会计法及其变更的情况统计	97
六、研究结论	101
第七章 所得税会计政策选择实证研究:核算结果视角	103
一、引言	103
二、研究假设	105
三、研究方法与模型变量设计	106
四、样本选择	108
五、实证结果与解释	112
六、研究结论	114
第八章 所得税会计政策选择实证研究:财务特征视角	115
一、引言	115
二、公司财务特征的含义与衡量指标	116
三、不同所得税会计政策的财务特征分析	116
四、样本选择	121
五、研究假设	121
六、模型变量与研究方法设计	124
七、实证结果与解释	125
八、研究结论	128

第九章 所得税会计政策选择实证研究:盈余管理视角.....130

- 一、引言.....130
- 二、盈余管理与会计政策选择.....131
- 三、所得税会计政策盈余管理空间分析.....132
- 四、研究假设的提出.....133
- 五、研究方法.....135
- 六、样本选择.....135
- 七、变量设计与模型构建.....135
- 八、实证结果与解释.....138
- 九、结论与解释.....141

第十章 所得税会计政策选择实证研究:簿记成本视角.....142

- 一、引言.....142
- 二、簿记成本及其衡量.....143
- 三、样本选择.....144
- 四、研究假设的提出.....144
- 五、模型构建.....145
- 六、实证结果与解释.....146
- 七、研究结论与启示.....147

第十一章 所得税会计政策选择实证研究:信息质量视角.....148

- 一、引言.....148
- 二、所得税会计核算方法及其信息质量的衡量.....149
- 三、研究设计.....152
- 四、实证结果与分析.....154
- 五、结论与探讨.....158

第十二章 新企业所得税会计准则实施效果实证研究.....159

- 一、引言.....159
- 二、文献回顾.....160
- 三、研究设计.....162

四、实证分析结果·····	165
五、结论与探讨·····	168
第十三章 所得税税负与纳税筹划:会税差异视角·····	169
一、引言·····	169
二、文献回顾与假设的提出·····	170
三、研究设计·····	173
四、实证结果与分析·····	176
五、研究结论与启示·····	179
第十四章 广西上市公司所得税税负:实证分析与启示·····	181
一、引言·····	181
二、广西上市公司所得税税负水平实证分析·····	183
三、北部湾经济区财税政策选择建议·····	186
第十五章 研究结论与后续研究展望·····	189
一、所得税会计理论分析结论·····	189
二、所得税会计政策选择实证分析结论·····	191
三、选择所得税会计核算方法的建议·····	197
四、新所得税会计准则实施效果实证研究结论·····	201
五、所得税税负实证研究结论及启示·····	201
六、本书贡献与不足之处·····	202
七、后续研究展望·····	204
附录一 企业所得税会计处理的暂行规定·····	206
附录二 企业会计准则第 18 号——所得税·····	211
附录三 《企业会计准则第 18 号——所得税》应用指南·····	216
参考文献·····	220
后记·····	226

第一章 绪论

● 我国所得税会计的现状是多种所得税会计核算方法并存,主要包括两类四种方法:一类是应付税款法;另一类是纳税影响会计法,具体又分为递延法、利润表债务法、资产负债表债务法。

● 本章通过对我国所得税会计现状的介绍,提出本书研究的主要内容和研究意义,最后概括本书的基本结构。

一、我国所得税会计的现状

所得税会计一直是会计界研究的热点。我国于2006年2月15日颁布了39项企业会计准则(包括1项基本准则和38项具体准则),构建了较为完整的我国会计准则体系,其中就包括了首次颁布的所得税会计准则——《企业会计准则第18号——所得税》(CAS18)。

此前我国所得税会计处理依据的是1994年6月29日财政部财会[1994]25号文《企业所得税会计处理的暂行规定》。根据该规定,从1994年1月1日起,企业所得税会计核算可选择采用“应付税款法”或“纳税影响会计法”,其中纳税影响会计法又具体分为递延法和债务法(利润表债务法)两种,而《企业会计准则第18号——所得税》(CAS18)要求采用的所得税会计核算方法为资产负债表债务法。

虽然2007年1月1日我国已经实施了包括《企业会计准则第18号——所得税》在内的新的企业会计准则,但到目前为止,新的企业会计准则仅要求在公开发行股票的上市公司实施,其他

企业仍可以按照《企业会计制度》和《小企业会计制度》的规定,采用“应付税款法”或者“纳税影响会计法”,即包括递延法和债务法(利润表债务法)两种。因此,我国现行的企业所得税会计核算方法。实际上包括了四类四种具体方法,如图 1-1 所示。

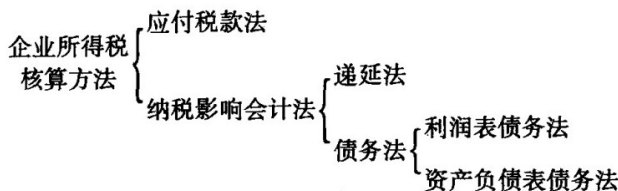


图 1-1 我国现行企业所得税会计核算方法种类

1994 年 6 月 29 日财政部财会[1994]25 号文《企业所得税会计处理的暂行规定》颁布之前,我国实际上并不存在真正的所得税会计问题,因为此前我国把所得税视为企业利润分配的一项内容之一,把企业按照税法计算缴纳的所得税在会计处理上直接记入“利润分配”账户核算。直到 1994 年财政部财会[1994]25 号文颁布以后,才把企业所得税视为费用,由于会计上对费用处理有权责发生制与收付实现制之分,对于所得税费用如何合理进行分摊和确认,有着不同的思路,才导致了真正的所得税会计问题的出现。上述四种具体所得税会计核算方法,其实施时间及适用范围如表 1-1 所示。

虽然我国在 2007 年新企业会计准则实施前,包括上市公司在内的企业可以选择采用应付税款法和纳税影响会计法两类三种所得税会计核算方法(应付税款法和纳税影响会计法的递延法和利润表债务法),但企业普遍采用的还是应付税款法。即使是会计核算水平要求较高的上市公司,也只有极少数公司明确采用纳税影响会计法。如刘斌等(2005)从巨潮资讯网站(www.cninfo.com)收集了 2002 年中国 A 股上市公司中采用纳税影响会计法的公司为研究对象进行研究时,发现一共只有 27 家采用的是纳税影响会计法,刘运国、曾富全(2007)发现 2005 年中国 A 股

表 1-1 我国现行所得税会计核算方法实施情况

会计核算方法			实施时间	实施范围	会计处理依据
应付税款法			1994— 2000 年	全部企业	财政部财会[1994]25 号 《企业所得税会计处理的 暂行规定》
			2001— 2006 年		财政部财会[2000]25 号 《企业会计制度》
			2007 年起	小企业 非上市公司	财会[2004]2 号 《小企业会计制度》 财会[2006]3 号《财政部关于 印发〈企业会计准则第 1 号 ——存货〉等 38 项具体准则 的通知》
纳税 影响 会计 法	递延法		与应付税 款法相同	与应付税 款法相同	与应付税款法相同
	税务法	利润表债务法			
		资产负债表 债务法	2007 年起	上市公司 必须实施, 其他企业 鼓励实施	财会[2006]3 号《财政部关于 印发〈企业会计准则第 1 号 ——存货〉等 38 项具体准则 的通知》

上市公司只有 33 家明确披露采用纳税影响会计法。由于采用纳税影响会计法核算通常会在资产负债表上产生“递延所得税借项(资产)”或者“递延所得税贷项(负债)”余额,即使以在资产负债表上产生“递延所得税借项(资产)”或者“递延所得税贷项(负债)”余额为标准来判断,把有“递延所得税借项(资产)”或者“递延所得税贷项(负债)”余额的公司都视为采用纳税影响会计法的公司,也是寥寥无几。我们根据沪深 A 股上市公司年报数据,统计了 2001 年实施《企业会计制度》以来历年具有“递延所得税借项(资产)”或者“递延所得税贷项(负债)”余额的公司的数量,结果如下表 1-2 所示。

表 1-2 有递延税款的公司数量统计

年份	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年	2005 年	2006 年	2007 年	合计
上市公司数量	1028	1099	1229	1359	1428	1525	1521	76
有余额公司数量	82	92	98	158	184	1218	1230	18
有余额公司所占比例	7.98%	8.37%	7.97%	11.63%	12.89%	79.87%	80.87%	23.89%

注:本表根据母公司数据统计,已剔除了未公布母公司年报数据的公司数理。

由表 1-2 可以看出,在 2006 年新企业会计准则颁布前,绝大部分 A 股上市公司均采用应付税款法进行所得税会计核算,只有不到 15% 的上市公司采用纳税影响会计法。虽然 2006 年颁布的新企业会计准则从 2007 年 1 月 1 日起才在上市公司施行,但新准则在 2006 年年初就已经颁布,上市公司有可能利用新旧准则过渡期从 2006 年年报开始就参考新准则进行变更采用纳税影响会计法,造成 2006 年出现递延税款余额的公司数理剧增。

二、本书研究主题与研究意义

从我国会计实务看,我国上市公司普遍采用的是应付税款法进行所得税会计核算。在会计制度允许企业在应付税款法和纳税影响会计法之间选择的情况下,为什么绝大部分企业不约而同的选择采用应付税款法?那些选择纳税影响会计法的企业是出于何种目的舍弃大多数企业选择采用的应付税款法从而转为采用纳税影响会计法的呢?这些选择采用纳税影响会计法的企业与采用应付税款法的企业具有哪些不同的财务特征?是哪些财务特征影响了上市公司所得税会计政策的选择?尤其是,在上市公司普遍采用应付税款法的情况下,根据 2006 年 2 月 15 日颁布的、2007 年 1 月 1 日开始在上市公司施行的《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)规定,必须全部采用纳税影响会计法中的资产负债表债务法,不再允许采用应付税款法,原因何在?实施《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)后,原来采用应

付税款法的上市公司需改用资产负债表债务法,所得税会计信息质量是否有所改善等问题是有趣而且有意义的问题,值得我们去深入研究。目前,我国上市公司已经达到 1600 多家,上市公司公开的年报资料为解开上述问题的谜底提供了可能。

本书将从所得税会计产生与发展过程、特别是所得税会计核算方法的产生与发展演变过程入手,对比分析应付税款法与纳税影响会计法两类四种不同所得税会计核算方法及其对企业核算结果的影响,利用我国沪深 A 股上市公司公开的年报数据,采用会计实证研究方法,从多个角度实证分析我国上市公司选择所得税会计政策的影响因素,并实证检验《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)的实施效果,为企业选择所得税会计核算方法提供政策建议。

概括而言,本书主要研究如下几个问题:

(1) 采用不同所得税会计核算方法的企业具有哪些不同的财务特征。

(2) 影响企业所得税会计政策选择的主要因素有哪些。

(3) 《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)实施效果如何,是否提高了所得税会计信息质量。

(4) 所得税税负水平与会税差异的关系以及西部企业享受西部大开发税收优惠政策的效果。

其中,前两个问题主要针对《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)实施前的上市公司选择所得税会计核算方法情况进行研究,第三个问题通过《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)实施前后所得税会计信息质量变动情况进行研究,第四个问题通过实施《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)前的企业所得税税负水平情况进行实证分析。

通过上述问题的研究,预期能达到如下目的:

(1) 理论上说明为什么《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)要取消应付税款法以及纳税影响会计法下的递延法和利润表债务法,而只能采用资产负债表债务法。拟通过所得税会