

An Extended Study on Separation Theory



between Financial Accounting
and Tax Accounting

财务会计与税务会计 分离理论扩展研究



经济科学出版社
Economic Science Press

An Extended Study on Separation
Theory between Financial Accounting
and Tax Accounting

财务会计与税务会计 分离理论扩展研究



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计与税务会计分离理论扩展研究 / 董盈厚著.
—北京: 经济科学出版社, 2011. 7
ISBN 978 - 7 - 5141 - 0824 - 8

I. ①财… II. ①董… III. ①财务会计 - 研究②税收
会计 - 研究 IV. ①F234. 4②F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 129022 号

责任编辑: 齐伟娜
责任校对: 刘 昕
版式设计: 代小卫
技术编辑: 李 鹏

财务会计与税务会计分离理论扩展研究

董盈厚 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142
总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540
经济理论编辑中心电话: 88191435 88191450

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: jjll1435@126.com

北京中科印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 12.25 印张 200000 字

2011 年 7 月第 1 版 2011 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0824 - 8 定价: 28.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

目 录

第1章 导论	1
1.1 理论综述与研究问题的提出	1
1.1.1 会计“三分”的一个内生视角与税务会计理论的两个典型化	1
1.1.2 美国税务会计理论的功与过	3
1.1.3 中国税务会计理论的是与非	7
1.1.4 功过是非：一个理论假说	8
1.1.5 研究问题的提出：一个扩展性思考	14
1.2 研究的背景与价值	15
1.3 研究的线索与视角	16
1.3.1 宏观制度层面经济学效率研究的可扩展性	16
1.3.2 微观技术层面会计价值研究的可扩展性	17
1.4 研究框架设计与研究方法选择	17
1.4.1 研究框架设计	17
1.4.2 研究方法选择	19
1.5 创新点与不足	19
第2章 会计模式视角的财务会计与税务会计分离	21
2.1 会计模式视角的研究线索	22
2.2 现存理论表述的回顾与论题的展开	23
2.2.1 现存理论表述的回顾	23
2.2.2 论题的展开	25
2.3 法德与英美会计模式的差别研究：文化维度解析	28

2.3.1	差别研究的理论价值	28
2.3.2	商业传统、商业理念与法德会计模式的文化根源	28
2.3.3	哲学思维、价值观念与两大会计模式的文化根源	30
2.3.4	经济学理论、经济学观念与两大会计模式的制度选择 根源	33
2.3.5	差别研究的结论：强制性与市场性制度均衡偏好的差别 ...	38
2.4	法德与英美会计模式的无差别研究：经济学效率比较	40
2.4.1	会计模式的经济学效率比较的理论依据	40
2.4.2	会计产权结构的含义	42
2.4.3	法德与英美会计模式的会计制度结构	43
2.4.4	会计模式的经济学效率	44
2.5	我国会计模式选择的内生性路径参照及其甄别	57
2.5.1	制度变迁视角的两大会计模式	57
2.5.2	我国文化传统固有的价值与效率取向	59
2.5.3	我国文化传统的边际性变迁	60
2.5.4	会计模式的内生性对接：一个路径参照	61
第3章	交易费用视角的财务会计与税务会计分离	63
3.1	分工与交易费用经济学理论	63
3.1.1	分工经济学理论	63
3.1.2	交易费用经济学理论	65
3.2	财务会计与税务会计分离的交易费用分析	70
3.2.1	现存理论对财务会计与税务会计分离的交易费用表述	70
3.2.2	财务会计与税务会计分离的交易费用的深入探讨	71
3.3	财务会计与税务会计分离的交易费用评价	72
3.3.1	代表性的准则制定者的评价：FASB 对 SFAS109 的交易 费用评价	72
3.3.2	财务会计与税务会计分离的交易费用的经济学评价	74
3.3.3	研究结论与财税会计分合的内生交易费用的可检验性	75

第4章 利益结构视角的税务会计协调价值	77
4.1 公共利益的诉求：有效契约关系三层次信息	77
4.1.1 公共税收利益	78
4.1.2 公共税务信息	79
4.1.3 公共财务会计信息	83
4.2 私人利益的谋求：完美税务管理四因素假设	84
4.2.1 税法规则参照的税金预期	84
4.2.2 会计准则规范的税金记录	87
4.2.3 税法规则约束的税务报告	90
4.2.4 税法规则边界的税务筹划	91
4.3 税务会计利益的代理结构及其均衡特征	102
4.3.1 税务会计利益代理结构的双重性	102
4.3.2 私人代理激励机制与公共代理约束机制的相容性	107
4.3.3 税务会计利益结构的终极均衡特征	108
第5章 税收效应视角的税务会计财务价值	110
5.1 基于资本结构理论的税收价值效应	110
5.2 基于实证会计检验的税收价格效应	112
5.3 价值效应与价格效应作为命题的性质	115
5.3.1 资本结构与实证会计理论变迁的逻辑边界： 所得税假定	115
5.3.2 命题的检验与非检验	116
5.4 基于有效契约关系的税收现金流量效应	116
5.4.1 财务会计应计性与税务会计确定性的冲突	116
5.4.2 税收现金流量效应与基于产品市场交易的有效契约 关系	117
5.4.3 税收现金流量效应与剩余索取权、决策控制权、管理 控制权	118

第6章 会计报告视角的财务会计与税务会计分离	121
6.1 财务会计与税务会计报告目标的比较	121
6.2 财务会计与税务会计主要信息质量特征的比较	122
6.2.1 财务会计信息相关性与可靠性的替代价值模式	122
6.2.2 财务会计信息相关性与可靠性逻辑关系的思想实验	126
6.2.3 税务会计信息质量特征与财务会计信息质量特征的 比较	134
6.2.4 税务会计信息假定性的税法规则个案研究	138
6.3 财务会计与税务会计信息披露边界的比较与启示	145
6.3.1 财务会计与税务会计信息披露边界的比较	145
6.3.2 税务会计信息披露对财务会计的启示	148
6.4 财务会计与税务会计报告比较的两个案例研究	152
第7章 会计信息质量影响视角的财务会计与税务会计分离	156
7.1 计量属性与所得税会计信息质量	156
7.1.1 所得税会计处理中计量观的演化	157
7.1.2 递延税款的计量属性及所得税会计信息质量的探讨	162
7.2 增值税反机会主义规则的个案研究	166
7.2.1 反机会主义税法规则的经济学释义	166
7.2.2 反机会主义税法规则的会计视角研究	171
结 论 财务会计与税务会计分离的有效性问题的	177
参考文献	180
后 记	189

第1章

导论



理论综述与研究问题的提出

本节通过理论综述——中美税务会计理论的比较，透析现存财务会计与税务会计分离研究的理论缺位，提出所要研究的问题。

中美税务会计理论的比较总体上表现为结构的不平衡，最早将税务会计与财务会计分离的美国未能构建系统的税务会计理论，而我国从20世纪90年代开始萌生的税务会计研究却构建了相对完整的税务会计理论体系。实证会计学者瓦茨与齐默尔曼（1986）认为，理论的目标在于解释和预测，他针对中美税务会计理论事实上的差异提出一个解释视角的假说，从引致的制度基础、理论需求与剩余、会计研究选题约束等方面进行推断，认为美国税务会计理论是上述原因综合作用下一个实用主义观念的结果，我国税务会计理论体系不是杜撰的虚无，而应是一个诱致性的理论变迁。现存的关于财务会计与税务会计分离研究的理论缺位表现在税务会计理论体系的实体构建相对完整，财务会计与税务会计分离的有效性理论研究则相对不足，缺乏宏观制度层面的经济学效率研究与微观技术层面的会计价值研究，因此，现存的理论研究具有可拓展性。

1.1.1 会计“三分”的一个内生视角与税务会计理论的两个典型化

经济学理论认为制度安排是一种重要的资源，因而制度安排是一个

经济变量。虽然美国会计学会（AAA）1966年提出“会计是一个经济信息系统”的观点，但美国学术界与政府对会计安排的倚重很早就开始了。美国的会计理论研究在19世纪二三十年代便出现了相对繁荣的局面，最为典型的是1929~1933年的经济危机，松散、混乱的会计实务被认为是起到了推波助澜的作用，甚至被认定为罪魁祸首，而美国政府对会计的干预与管制也不亚于其他经济层面，1907年的信贷危机成立了联邦贸易委员会（FTC），1929~1933年的经济危机成立了证券交易委员会（SEC）。虽然把会计作为30年代经济危机的“替罪羊”有些言过其实，但不能否认会计与30年代经济危机的相关关系（葛家澍，2003），而最新的事件则是针对近期美国次贷引起的金融危机，SEC于2008年底发布了《关于调至市价会计的报告》（Report and Recommendations Pursuant to Section 133 of the Emergency Economic Stabilization Act of 2008: Study on Mark-To-Market Accounting），对公允价值会计的反思也暗示了会计与经济波动的关联性，种种证据表明，无论第二次世界大战前抑或是当前，会计安排一直被美国视为经济发展不可或缺的动力变量。如果以新古典经济学的社会生产函数来诠释会计的地位，那么，会计是一个不能忽略的生产函数变量，是社会生产这个因变量的自变量或解释变量。从微观角度来看，会计不仅对经济交易进行反映和解释^①，同时也作用于经济交易过程，成为交易过程、交易结果的参数。可以说，美国把会计视为一个市场资源，这个市场包括产品市场与资本市场，会计资源在这两个市场进行充分交换，实现会计的市场价值，不仅市场交易主体（如企业）能从会计交易中获得收益，整个市场交易的利益相关者都会得到收益，个体收益与社会收益是均衡的，经济发展也验证了美国始终不渝地笃信会计市场资源的有效性。

近代会计诞生于前现代社会的复式簿记时代，而现代会计则在19世纪后的现代社会产生。卡尔·波兰依认为，仅在19世纪后的西方世界，市场才成为配置资源的占支配地位的制度，在1800年之前，是分配的制度而不是市场去决定资源的交换价值^②。波兰依的经济学观点无疑是认为经济资源及制度安排在前现代社会里主要是分配功能而不是市场功能，也就是说会计的分配功能不是会计演化的发达阶段，在整个社

① 美国会计师协会将会计定义为反映交易或者事项过程及解释其结果的一种应用技术。

② 盛洪：《现代制度经济学》（上卷），北京大学出版社2003年版，第322页。

会经济变迁中,会计变迁的趋势应该是会计资源的市场化及该资源充分的市场交换,市场具有立宪功能,从而解释了现代会计制度与现代会计理论滋生的市场制度根源,财务会计、税务会计、管理会计及发达的会计职业化的出现,同现代市场交易效率的需求是分不开的,财务会计、税务会计、管理会计的分工当然不仅仅是亚当·斯密所谓分工将导致技术熟练、效率提高那样简单,会计“三大分工”的实质是强化了会计作为市场资源的释放与充分交换,这种释放与交换内生地嵌入整体经济的市场过程,进而提升了市场制度安排的整体交易效率,这应该是会计“三分”最为深刻的内在原因。

因为对会计资源的市场有效性的笃信,美国也是最早实行“三分”会计安排的国家,然而应该注意到税务会计领域存在的两个“典型化”的客观事实,一是作为最坚定的税务会计与财务会计分离的倡导者与实践者,美国的税务会计缺少一个类似财务会计的概念框架,会计“三大分支”之一的管理会计与税务会计有着相似的命运,管理会计不但没有建立起概念框架,还经历了约翰逊与卡普兰所宣称的“没落”时代;二是尽管美国税务会计观念与实务的发端以及理论研究均早于中国,税务会计理论却并不系统,虽然以经济学家斯科尔斯为代表创建了系统的税务筹划理论,但企业税务会计理论是零碎的,而我国从20世纪90年代开始萌生的税务会计研究,已构建了相对完整的税务会计理论体系,包括相对系统的企业税务会计理论及税务筹划理论。本章试图比较中美税务会计理论的客观差异,从历史与逻辑角度搜寻这种差异的原因,建立理论解释视角的假说,提出研究的问题。

1.1.2 美国税务会计理论的功与过

1. 实务研究对概念的超越

美国的会计理论研究至今没有一个严格理论意义上的税务会计概念。依据美国会计史的研究观点,美国南北战争期间为满足战争对资金的需求,林肯的财政大臣萨蒙·P·蔡斯的财政政策是直接对收入征税,此举创下了一个先例,那就是要获取个人收入记录,同时也标志着税务会计的产生(普雷维茨,莫里诺,1998)。如果将纳税人向国家缴税与其会计记录相融合视为税务会计产生的标志,则在公元前18世纪

的巴比伦王国就已经有税务会计了（盖地，2005），这同美国会计的史证研究观点在税务会计产生标志问题上取得了相互一致的印证，这表明税务会计缘起于税收对会计的依赖——税收与会计强相关而引起的一系列复杂实务及理论问题。

美国会计学者的研究体现了对税务会计的实务性解释，简·R·威廉姆斯、苏姗·F·哈卡、马克·S·贝特纳（2005）认为，财务会计、管理会计、税务会计是被用于描述经济广泛使用的三类会计信息，纳税申报表的填制是会计中的一个特殊领域，引入税务会计信息观念的目的是与财务会计及管理会计信息相对比，税务会计信息对一个公司的成功经营是重要的，并关系到财务和管理会计信息，税务会计来自于不同系统。简·R·威廉姆斯等的贡献在于不但澄清了财务、管理和税务信息的关系，还明确指出税务筹划是税务会计的一个组成部分，认为税务会计最具有挑战性的领域不是编制纳税报表，而是进行税务筹划。可以说，简·R·威廉姆斯等在美国会计研究中阐述了至今最完美、最合理的税务会计框架性问题，现代税务会计理论正如其所框定的，由两大领域构成：企业税务会计理论、税务筹划理论。需要指出的是，简·R·威廉姆斯等认为“税务会计来自于不同系统”的观点暗示了一个潜在的逻辑——税收对财务会计的异向性。税务会计产生的标志强调了税收对财务会计的依赖性即正向性，而异向性表现为一种冲突及随之而来的会计扭曲，这也正是税务会计独立的价值之一，但美国税务会计理论并没有沿着这个线索走下去。

美国的联邦收入法典体现了对税务会计实务的要求，并构成了税务会计准则的一部分，根据一项以伊利诺伊大学博士论文选题的调查研究^①，税务会计是美国会计的一个重要研究领域，在会计学理论（不包括财务管理、审计学）的12个领域中，税务会计选题比例达到12%，仅次于会计基本理论，但选题与研究注重的是实务性强的较为具体的问题。

2. 准则论证对学科的替代

美国的税务会计实际上仅是所得税会计（盖地，2005），作为所得

^① 张俊瑞、李婉丽、王小荣：《中美会计学博士论文选题的比较研究》，载《会计论坛》（中南财经政法大学内部期刊），2003年第2期。

税会计学科理论的替代, FASB 于 1992 年 2 月在六位委员一致投赞成票的情况下发布 SFAS109《所得税的会计处理》, 虽然 SFAS109 是一个财务会计准则, 却以一个经济学意义上的“正式规则”宣告了税务会计与财务会计的分离, 尽管此前税务研究作为研究的一个领域一直占有一席之地。SFAS109 的《附录 A: 结论依据》实质上是部分地论证了税务会计与财务会计分离的必要性及其价值, FASB (1992) 认为 SFAS109 采用资产负债表法生成了最有用和最可理解的信息, 然而针对一项认为复杂的所得税处理方法不符合“成本—效益”原则的批评, FASB (1992) 认为 SFAS109 成本与效益比是合理的。FASB 对于税务会计与财务会计分离两个至关重要的问题——会计信息质量与成本效益的论证是笼统的, 而这两个问题的充分论证对于财税分离的有效性无疑是关键的, 税务会计与财务会计分离如何细致而又结构性地影响并优化了会计信息? 在经济学意义上, 的确存在税务会计与财务会计分离产生的交易费用问题, 该如何界定、描述、计量分析, 这是税务会计目前尚未论证的一大难题。

SFAS109 对于税务会计的另外一个价值是在财务会计准则中提出“纳税筹划战略 (Tax—Planning Strategy)”, 尽管现代税务筹划远远超越其所限定的范围, 但是 SFAS109 无疑是第一个正式提出税务筹划概念并指出税务筹划与会计的紧密关系, 当今的事实也验证了 SFAS109 的开创性意义和示范效应, 税务筹划离不开税务会计, 是税务会计的重要组成部分。税务筹划是现代会计发展的一个重大贡献, 其对于市场交易主体带来的价值是具体可见、客观的, 会计市场能力与价值的验证、阐释也因之得到增强, 是企业价值管理与价值创造新的增长点, 因此, 税务筹划在学科上又成为财务管理学、管理会计学新的组成部分, 这表明税务会计的诞生引致了大面积的会计价值效应, 成为税务会计与财务会计分离有效性的证据之一。

3. 经济学理性的路径依赖

美国的经济学术思想对自由市场主义的坚决维护是闻名于世的^①, 经济学伴随着现代会计理论的演进, “经济学是会计学的基础” (葛家澍, 2002), “会计学科需要建立在其他领域如经济学的思想史文

① 胡寄窗:《西方经济学说史》, 立信会计出版社 1991 年版, 第 438 页。

献基础上”(普雷维茨,莫里诺,1998)。经济学思想与经济学家对美国会计理论的推动由来已久,从20世纪20年代起,一批经济学学者便加入到会计研究中来(如坎宁、贝尔、爱德华兹等),通过借鉴或引入经济学的一些核心概念(如收益概念)来建立会计理论框架,而爱德华兹、贝尔的经济收益思想成为FASB提出“全面收益”概念并制定“报告全面收益”准则的滥觞,20世纪60年代受财务经济学及其学者(如鲍尔、布朗等)的影响,会计盈余与资本市场关系的“经验会计”研究开始盛行,70年代以经济学契约理论、代理理论及管制经济学为理论基础的“实证会计”及理论开始出现,20世纪50年代末期到60年代,经济学者莫迪利亚尼与米勒的资本结构理论对现代会计学引申的相关学科——财务学的重大意义也是不言而喻的,被视为“财务理论家入侵会计领域”。

1997年获得诺贝尔经济学奖的财务经济学家斯科尔斯同样再次“入侵”税务筹划领域,斯科尔斯以“期权理论”闻名,专门研究资本市场的金融工具和资本品经济学,斯科尔斯以经济学的计量方法、套利理论、有效契约理论为基础,创建了美国税务会计理论中最为系统的税务筹划理论。斯科尔斯的税务筹划理论主要以资本市场为中心,涵盖资本品与金融品投资、公司组织形式、融资方式、企业并购、分离等资本运作,围绕隐性税收、显性税收、税收成本、非税成本线索与理念,构建有效税务筹划理论。斯科尔斯等(1992)提出税务筹划是一种节税活动的观点,认为“有效税务筹划”包括三个关键思路:一是要求考虑交易各方的税收含义,即经济学契约观点在税务筹划中的运用;二是不仅要考虑显性税收,还要考虑隐性税收;三是既要考虑税收成本,又要考虑非税成本。隐性税收与非税成本是经济学机会成本观念在税务筹划中的运用,虽然有效税务筹划理论缺乏会计技术、会计手段在税务筹划运用中的探讨,但以斯科尔斯为代表的研究突出地表现了实用与理论的完美结合,是美国税务会计研究中的一个亮点。

2001年诺贝尔经济学奖获得者斯蒂格利茨(2000)在公共经济学理论中也论述了“避税”与“税收庇护”这两个税务筹划技术与概念问题,斯蒂格利茨(2000)关于税务筹划理论的最大价值在于认为“避税”(tax avoidance)是由于税法漏洞(loophole)引致的,避税是遵守税法而不是违法的市场行为,这和我国某些学者对避税的理论界定有着一致性。

1.1.3 中国税务会计理论的是与非

1. 先入为主与后发优势

美国税务会计独立于财务会计对中国会计理论研究有示范效应。1994年我国的工商税制改革为会计理论提供了一个诱致性的制度安排,税务会计理论发端于这个时期^①,但就理论本身而言,初始阶段的研究无疑受美国示范效应影响,存在先入为主的思路,是一种强制性的理论变迁——理论引进,但其后的本土化与理论深化却体现了后发优势——后来居上的创造性。迄今为止,中国税务会计理论包括相对完整、系统的两大领域:企业税务会计理论与税务筹划理论,注重理论研究的逻辑性、层次性、系统性、完整性,研究者的理论主要包括以下几个方面,一是以历史演化轨迹和现实事实为依据,论证税务会计与财务会计分离的历史必然性,以税收与会计的关系为基础阐述税务会计独立的必要性,提出在我国建立“适度分离”税务会计模式的观点;二是从学科角度讨论税务会计的概念并以高度的理论水准进行严格界定;三是建立相对完善、真正意义上的税务会计理论结构(概念结构);四是构建了与国际模式不同的、以“费用观”为基础的增值税会计理论框架;五是构建以产品市场为主体、以会计为核心、分税种的税务筹划理论,并提出基于财务价值最大化理念的税务筹划原则;六是提出税务会计经营属性观点,并从学科角度概括性论述了税务会计与财务会计、管理会计、财务管理的关系^②。完整、系统的税务会计理论使税务会计有了高度、合理的理论依据,增强了税务会计的学科性,实现了会计实务与会计理论的对称,在这个意义上,我国税务会计研究体现了后发优势的创新与超越。

2. 基于会计权益的分权观与基于财税权益的集权观的博弈

在税务会计与财务会计分离问题上,我国一直伴随着两种会计观点的博弈:基于会计权益的分权观与基于财税权益的集权观。前述税务会

^① 20世纪90年代起以税务会计作为主要研究领域的代表为于长春博士和盖地教授,故本章以其研究成果为阐述对象。

^② 具体请参见于长春博士、盖地教授各个时期税务会计理论的研究文献。

计研究观点为基于会计权益的分权观,可以概括为主张独立税务会计制度安排,尊重市场交易机制下市场交易主体(企业)对会计安排在一定程度上自主有效选择权利。基于财税权益的集权观强调税收等法律对会计的控制与统领,如有观点指出我国财税法律、政策与会计差异是可协调的,这是税务会计与财务会计不必分离的基础,两者分离将会带来操作成本;也有观点指出把税务会计单列一个分支的理由并不充分,税务会计并无独立成科的必要,并认为我国现有的税务会计理论缺乏对本土经济与制度的深刻理解,没有从制度根源上解读税务会计的功能,将技术属性当成学科理论,应该打造本土价值观的会计理论,会计制度的性质是民商经济法律制度、财税制度、与会计技术融合生成的企业收益分享规则,应该借鉴法德会计模式采用会计制度与税收法规同一化模式,税务会计不应成为我国会计制度安排。

1.1.4 功过是非:一个理论假说

中美税务会计理论差异的原因需要从历史与逻辑的角度进行推断。

1. 美国税务会计理论的成因推断

与管理会计“曾经没落”不同的是,可以说美国税务会计一直处于上升趋势、始终兴旺不衰是由于税务会计的实用性,这在某种程度上契合了美国文化固有的实用主义价值观并起到推波助澜的作用,同样的,实用主义也促使了美国税务会计的实务化。

(1) 会计理论的需求与剩余。

实证会计学者瓦茨、齐默尔曼(1979)认为,会计理论的研究可以用“需求与供给”进行市场化解释。虽然2000年2月FASB发布最后一个“概念公告”,但作为会计理论研究的成果核心——财务会计概念框架的前6个概念公告在80年代就已经发布完成。此后FASB的核心依然是利用“财务会计概念框架”作为指导、评价标准来制定、完善一系列财务会计准则。因此,从会计理论需求角度来看,代表权威性的FASB的理论研究需求接近饱和,会计理论剩余空间很小,会计概念结构研究的“边际利益”递减。但同时也隐含这样一个逻辑——既然财务会计概念框架基本完善,FASB对税务会计的理论构建需求应该增加,而事实恰恰与此相反,如何解释?应该有这样几个原因可以推断,

一是财务概念框架构建过程在美国经历了漫长的时间，期间的争议和成本更是数不胜数，这让 FASB 认识到构建一个“概念框架”的成本高昂，况且美国已经构建了会计中的核心——财务会计概念结构，这在某种程度上产生了经济学意义上的外部性——对税务会计与管理会计理论的空间挤占效应^①；二是税务会计的管制与参与不如财务会计那么单纯，不仅仅涉及会计行业，还涉及联邦财政、税务、国会、立法机构等众多具有行政权威的“非会计利益集团”与“非会计因素”，不但影响会计职业的权威性、垄断性，而且制定税务会计概念结构带来的租金或“剩余价值”也会被其他集团占有；三是税务会计的复杂性极高，制定一个税务会计概念框架难度太大，这个推断也得到了美国会计研究领域的印证，简·R·威廉姆斯等研究者（2005）认为，比起财务会计、管理会计，“税务会计相当复杂”。从以上分析来看，财务会计概念框架成熟后，以“经济人”理论推理，FASB 在实用主义观念作用下，由于成本、技术等原因对其他会计分支的理论建构以“消极”态度对待也是合乎逻辑的。

（2）税务会计研究选题约束——单一税制与发达的资本市场。

美国是单一所得税制，因此美国税务会计面临的是理论选题的单一与狭窄。如前所述，如果从所得税会计角度来看，FASB 几经周折于 1992 年发布的 SFAS109 已经有所论证，单一的税制再加上实用主义观念限制了美国税务会计的视野与规模；单一所得税制同样限制了美国税务筹划理论对产品市场的研究，然而，美国发达的资本市场为税务筹划提供了一个主要的研究选题，斯科尔斯等创建的以资本市场为对象、高度系统的税务筹划理论，与我国以相对成熟的产品市场和处于新兴、转轨阶段的资本市场为选题约束的税务筹划理论形成对照。更应该引起注意的一个细节是，美国所得税结构中个人所得税的主体性质对税务会计研究“注意力”产生的“分解效应”，这同我国所得税结构中企业所得税主体的税法制度又形成对比。

（3）税务会计的实务化倾向与实用主义价值观。

第二次世界大战以后，所得税成为联邦政府首要的收入来源，联邦

^① 但是应该看到，管理会计之所以未能构建概念框架，除了这种外部性原因之外，还在于管理会计不同于财务会计和税务会计，后两者是准则性会计，管理会计的柔性即“非规范性”或“非准则性”使之无法建立统一的概念框架。

税制的日益庞大与复杂化引起对税务会计空前的重视。依据美国会计史的研究结论（普雷维茨，莫里诺，1998），“税收成为美国会计新的增长点”，个人所得税纳税人数迅猛增长，第一次促使社会对税务会计师的需求量大幅度增加，美国对外战争还产生了一种超额利润税，以投资资本的回报率为基础，对财务会计和税务会计师造成极大挑战，“公司管理层不得不关心如何进行税务筹划”，这又一次刺激了社会对于税务会计服务的需要。从史证角度来看这两次增长，显而易见，对税务会计实务与税务筹划这类实用性的会计供给是一种“需求—回应”的演化路径，而美国“对所得税会计只求操作上的可行，不求理论上的完整”^① 同样是出自实用主义的理念。

实用主义还体现在美国会计职业界对“税务增长”的参与以及对“增长利益”的独占欲望上。税法成为各利益集团间博弈的写照（普雷维茨，莫里诺，1998），20 世纪 60 年代末期，美国取消简易纳税申报表，促使税务代理这一全新的职业悄然兴起，“但对注册会计师们却如同梦魇一般”，从事税务工作的会计师面临两大难题，一是担心无限膨胀的税务代理行业给会计师职业带来冲击，所以，美国注册会计师协会（AICPA）还专门制定出税务从业人员道德标准，并努力促使美国国内税务局颁布了规则，规定非注册会计师只能以“登记代理”名义执业，二是同律师行业在税务代理问题上进行博弈，因为 1956 年律师行业指责注册会计师税务服务是对法律业务的侵占^②。由此可见，税务会计牵涉众多利益集团，实际应用与理论创建上都表明会计职业及代表会计职业利益的 FASB 在税务会计“租金”与“剩余价值”的分享问题上一直存在实用主义的“隐忧”。

2. 中国税务会计理论的成因推断

（1）会计理论的需求与剩余。

20 世纪 90 年代是中国会计理论反思与引进期，会计理论面对史无前例的研究需求，会计理论研究的“边际利益”处于迅猛递增阶段，这是滋生中国税务会计理论体系化的条件之一。在我国会计准则研究论

① 于长春：《税务会计研究》，东北财经大学出版社 2001 年版，第 39 页。

② [美] 普雷维茨、莫里诺著，杜兴强等译：《美国会计史》，中国人民大学出版社 2006 年版，第 371 页。