

0 导 论

0.1 研究缘起

按照现代企业理论的流行观点,企业是一组多边契约关系的总和。从会计的角度看,政府征税所形成的征纳关系在其中占据着一个重要的契约通道,而作为主体税种的企业所得税与企业财务会计密切相关。但会计法规与税法体现着不同的经济关系,分别遵循不同的制度、原则,并服务于不同的目的。^① 财务会计核算遵循公认财务会计原则,符合财务会计的有关概念框架及会计准则对会计实务的要求,其目的是为了全面、真实、公允地反映企业的财务状况、经营业绩和现金流量的全貌,提供对企业利益相关者有用的财务信息资料。税法则以政府课税为目的,依据经济合理、公平税负、促进竞争的原则,依据有关的税收法规,确定一定时期内纳税人应缴纳的税额。就企业所得税来说,主要确定应纳税损益,以对企业经营所得以及其他所得进行课税。两种制度的不同必然导致会计—税收差异(Book-Tax Difference),具体体现为会计损益与企业所得税应税损益之间的差异。显然,可将这种差异作为思考会计与税收之间关系的切入点。

自 Modigliani 和 Miller (1958, 1963) 的开创性研究以来,西方关于所得税影响公司资本结构、股利分配等方面财务政策选择的研究已经比较完善。近年来,尽管也出现了一些有关税收利益影响会计政策选择的文献,但研究较为零散且不够深入,未见有人系统地研究会计—税收差异问题,以及会计—税收差异背

^① 如未特别说明,本书所称的“会计”均指企业财务会计,而“税法”均指企业所得税税法及相关制度的总称。

景下的盈余管理行为 (Earnings Management) 和资本市场对相关盈余管理行为的反应问题。^①

随着中国会计准则改革进程的稳步推进, 企业获得了更多选择会计政策和会计估计的自主权, 公司管理层盈余管理的空间逐渐增大。^② 相应地, 影响会计—应税损益差异的因素及其经济后果变得更为复杂多变。在中国, 最近两三年有个别学者对税收与会计政策选择之间的关系进行了零星介绍, 但并未有人对该方面进行系统、深入的研究。同时, 中国理论界与实务界关于会计—税收差异的讨论大多停留于纳税筹划的角度, 对两种制度条款之间差异进行定性比较分析, 鲜有文献对会计—应税损益差异及其影响因素进行定量考察, 更无人对两种制度差异背景下上市公司的盈余管理行为、会计损益向股票市场传递信号的作用是否受到影响、应税损益是否具有股票计价功能等问题进行实证研究。

就中国的情况来看, 1994 年以前会计制度与税法在收入、费用、利润、资产、负债等确认规定基本一致, 因此按会计制度规定核算的会计损益与按税法规定计算的应税损益基本相同, 基本上不存在会计—税收差异问题。1992 年 9 月第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议修订的《中华人民共和国税收征收管理法》第十三条规定, 从事生产、经营的纳税人的财务会计制度或者财务会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收规定相抵触的, 应当按照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算纳税。1994 年税制改革以后, 财务会计制度与企业所得税税法对有关收益、费用或损失等的确认方法产生了较大的差异, 而且近几年来相异制度条款则呈增加态势。

鉴于此, 笔者选择以会计—税收差异为切入点, 采用实证研究的方法, 以中国上市公司为分析对象, 尝试撩开中国会计与所得税之间错综复杂关系的面纱, 并系统、深入地探究该背景下企业的盈余管理行为, 以及市场针对这种盈余管理行为的反应问题。笔者力争在理论与研究方法上有所突破, 并系统地分析中国的问题, 以弥补国、内外理论界在该领域研究的不足, 同时, 也为国内读者介绍西

① 学术界基本一致地认为, 财务学 (管理) 与会计学之间紧密相关, 但不可等同, 而是两门不同性质的学科, 前者主要研究企业的筹资、投资和收益分配等方面的问题; 后者则主要研究企业会计信息的生成、加工和呈报等方面的问题。

② 许多学者将此视为会计准则或制度弹性, Beresford (1990, 1997), Cuccia 等 (1995), Dye 和 Verrecchia (1995), Gerbth (1988), Hackenbrack 和 Nelson (1996), Schuetze (1991, 1993), Smith (1998), Wulff 和 Koski-Grafter (1998) 等都曾经对会计制度所允许多职业判断与会计信息质量的关系进行过不同角度的分析。参见胡成, 会计制度弹性——存在、影响及其优化研究, 西南财经大学博士论文, 2007。

方该领域的相关研究文献。笔者相信,在会计损益与应税损益差异、相关盈余管理行为以及会计损益与应税损益在股票定价中的功能等问题之间建立联系,并进行系列相互关联的实证研究,将具有重要的理论价值与现实意义。

0.2 研究方法

随着社会发展和信息交流速度的加快,相近学科之间的交融与裂变、知识比较与交叉已势所必然。笔者认为,基于会计—税收差异的盈余管理研究本身应在现代会计理论研究、财务理论研究甚至税收理论研究中占有一席之地,而且该领域的研究也会促进财务会计与资本市场、审计、行为会计以及所得税制度、所得税会计等领域的学术研究。因此,本书的研究将充分借鉴相关学科的有益成果,尝试从会计学与税收学、经济学与会计学、财务学与会计学等多学科的角度进行交叉研究。

本书将采用规范研究与实证研究、归纳法与演绎法、逻辑分析与历史分析有机结合的研究方法。在研究中,主要进行规范的实证分析。在实证研究中,首先进行制度解析和理论分析,据此提出研究假设、构建研究模型、设定模型的变量,然后收集中国上市公司的数据进行实证检验,从而得出定量研究结论,最后再从研究结论中得出启示,并提出相关政策建议以及对相关研究予以展望。实证会计理论的目的在于解释和预测会计现象和会计实务,因此笔者在研究中主要遵循“是什么?”的实证研究思路,多数情况下不作“应该怎样?”的价值判断。

在研究工具方面,笔者运用计量经济学的知识,利用 Eviews 等专业统计分析软件对近年来中国上市公司的相关问题进行实证检验。在研究过程中,将在参阅大量中、西方有关文献的基础上,力争在理论与研究方法上进行创新。经过较为完善地设计研究方案,并克服技术上的难题、难点,使整个研究达到预期的效果。

0.3 结构安排

除导论以外,本书主体包括六个方面的内容。分别讨论以下六个方面。

第1章,会计—税收差异及相关盈余管理问题的理论分析基础。

本章分别讨论中国财务会计与企业所得课税关系的历史渊源及演进状况,财务会计损益与应税损益概念、性质比较,会计损益与应税损益差异形成的内在机

理,会计—税收差异与盈余管理之间的关系,最后深入分析本书研究的几个基本理论前提,目的是为文章主体部分的实证研究提供理论基础和做好铺垫。

第2章,会计—应税损益差异的影响因素实证分析。

中国财务会计准则改革的国际趋同,给中国企业尤其是上市公司根据自身情况更多地选择会计政策、作出会计估计的自主权,公司财务会计实务操作中可选择的余地逐渐增多。由于税收制度的目标定位与财务会计制度的目标定位不同,加上税收制度的刚性特点,导致财务会计损益与应税损益差异的空间较大。但是,中国理论界与实务界关于会计损益与应税损益差异的讨论大多停留于对两类制度条款差异的定性比较,少有文献对会计—税收差异以及导致这种差异的影响因素进行定量研究。本部分的研究将从制度差异、盈余管理行为等角度出发构建分析模型,对这种差异及其影响因素进行实证检验。

第3章,利用会计—税收差异应对新税制改革的盈余管理问题实证分析。

在第2章,笔者仅就会计—税收差异的影响因素进行系统检验,并未有针对性地讨论会计—税收差异在公司盈余管理活动中功用问题。一般认为,公司管理层对公认财务会计原则以及其他可能会影响会计报告损益的法律的游说属于盈余管理研究的范畴。^①联系中国的实际,2006年是中国政府拟定内资企业所得税税法与外资企业所得税税法合并的关键时期,其中的核心内容就是对法定税率的调整。那么,针对这一制度变迁情势,中国的大企业是否会充分利用会计—应税损益差异,进行有针对性的调低会计损益的盈余管理活动,从而从形式上提高企业所得税税收负担率,以达到影响政府政策制定时降低法定税率目的呢?因此,该部分的研究以中国A股上市公司为对象进行检验,期许可以很好地回答这一问题。

第4章,利用会计—税收差异管理盈余的税收成本问题实证分析。

如果仅从制度层面分析,企业所得税法定税率的高低只会影响公司应纳税所得税额的多少,其本身并不影响应纳税损益额的高低,从而也不会影响会计—应税损益之间的差异。但笔者认为,会计—税收差异与税率之间相互关系的机理远非如此简单。在本书前面关于影响会计—应税损益差异影响因素的实证分析中,笔者曾猜测高税率公司有可能存在利用纳税调减项目做大会计损益,减少调增盈余

^① 会计政策选择是企业实现盈余管理的主要形式。扬成文(2006)以调查问卷的形式对公司内部会计政策选择权的主体进行了分析,结果是有29.4%的被调查者认为公司会计政策选择权归属于总经理,41.2%的人认为归属于财务经理,29.4%的人认为归属于董事长,表明会计选择权均为公司管理层控制。因此,如未特别说明,本书认为盈余管理的实施主体是公司的管理层,简称管理层。

管理的所得税成本，或者高税率公司存在做小应税损益以逃避纳税的企图。

通过对中国 A 股上市公司的实证检验，发现企业所得税执行税率在 2000 年、2002 年、2003 年、2004 年、2005 年、2006 年均与当年会计一应税损益差异显著正相关，从而证明了所猜测的这两种可能在考察期中的多数年份成立。接下来的问题是，到底是高税率公司在利用纳税调减项目调增会计损益？还是高税率的公司故意做小应税损益？或者是两者兼而有之呢？本部分的研究试图探讨并回答第一个问题。

公司管理层的盈余管理行为并非没有成本，除了要面临未来可能的法律风险外，一项直接的成本便是所得税成本。当管理层通过盈余管理增加会计损益时，往往需要为此多支付所得税。因此，管理层在进行盈余管理时，经常面临着财务报告成本与税收成本之间的权衡。许多研究表明，所得税成本确实影响着公司的盈余管理行为。具体而言，如果公司所得税税率越高，调增损益的盈余管理的收益越低，公司则越没有激励进行调增损益的盈余管理。可见，所得税费用构成公司盈余管理行为的一个重要影响因素。但是，由于会计一应税损益差异因素的存在，并非公司所有的调增损益的盈余管理活动均需承担税收成本。基于这种认识，笔者想通过本部分的实证分析，了解中国上市公司在进行盈余管理时是否会进行这种权衡，以及会计一应税损益差异在盈余管理决策中到底起了多大的作用。

第 5 章，会计一税收差异被用于盈余管理的市场反应问题实证分析。

财务报告的目的是向信息使用者提供与决策相关的信息。从实证分析的角度看，如果某财务会计数据集（accounting data set）的披露与股票的价格或交易量之间在统计上显著相关，人们就认为该财务会计数据集向股票市场传递了新的有用信息，或者说该财务会计信息集具有价值相关性（value-relevance）。我们知道，无论是盈余管理实践探讨还是盈余管理理论研究都非常关心财务会计数据的信息含量与信号作用，也有研究证实了中国上市公司的财务会计损益具有价值相关性。但笔者认为，由于上市公司盈余管理尤其是恶意的盈余管理活动的存在，财务会计损益与企业的真实业绩之间就存在较大偏离的可能，因此财务会计损益与股票价格的相关性也许会相应受到影响，甚至明显会受到资本市场的质疑。

通过本书第 4 章的分析可知，为了减少盈余管理的所得税支出负担，理性的公司管理层会紧密围绕会计制度与企业所得税税法之间的差异来做文章，导致财务会计损益与应纳税损益额之间出现了较大的分离。从盈余管理的角度进行分析，与财务会计损益可被人为管理的特点不同，受税制固定、刚性等因素的影

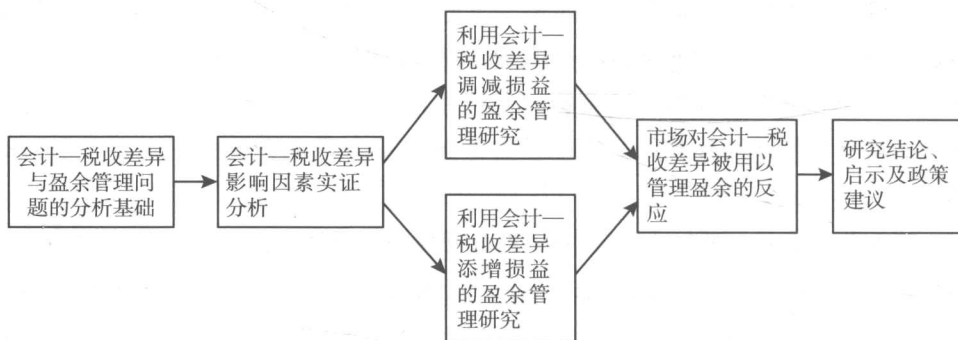
响, 应税损益可供人为操控的余地相对较小, 或许更为客观地反映了企业的经营业绩。

由此, 就催生出一系列引人深思并且饶有兴趣的问题, 即在上市公司盈余管理活动甚嚣尘上的背景下, 股票投资者是否会调整他们的资产估值习性? 会计损益总额或会计净损益指标与股票价格的相关性是否会弱化? 而应纳税损益指标是否与股票价格相关? 甚至应税损益的价值相关性是否会高于会计损益或净损益的价值相关性? 上市公司是否应该增加盈余信息披露指标? 为了解开这些疑问, 本部分的研究将以多年中国 A 股上市公司为对象, 实证考察会计损益、应税损益与股票价格之间的相关性及其变化问题。

第 6 章, 研究结论、启示、政策建议及研究展望。

归纳本书研究的主要发现, 从研究结论中得出有关启示, 并提出相关政策建议, 最后再对未来该领域值得研究的有关内容予以展望。

直观地看, 本书的技术路线如下:



0.4 创新与不足

0.4.1 创新之处

本研究将从中国会计制度与税法制度之间的差异以及新兴加转轨的市场背景出发, 定量分析中国上市公司普遍存在的会计损益与应税损益差异及其影响因素, 并从不同角度找寻会计—应税损益差异被企业用以进行盈余管理活动的经验证据, 在此基础上, 再进一步检验资本市场对公司盈余管理行为的警惕性反应, 以便了解应税损益在股票计价中的功效。笔者预期本研究将获得一些很有意义的

发现,这对结合中国国情认识会计制度与税收制度之间的合理关系、深化认识公司盈余管理实践和改进财务会计信息披露制度,以及拓宽会计理论、财务理论和税收管理理论研究的视野均具有重要的现实意义。本书的主要创新之处在于以下五个方面。

第一,系统、定量地考察了中国上市公司会计一应税损益差异的影响因素、基于这种差异背景下的公司盈余管理行为,以及股票市场的相应反应。本书以会计一应税损益差异为研究的逻辑起点,并以此为主线贯通本书,可谓抓住了问题的关键,从而构建了理解会计一税收差异及相关盈余管理问题的分析框架。不但与国内相关研究仅停留于制度比较分析的特点相异,也克服了西方相关研究缺乏系统性且不够深入的弊端。

第二,与美国企业会计损益一致地高于应税损益的情况不同,笔者发现中国A股上市公司1999—2006年各年度应税损益整体上一致地高于会计损益。研究发现投资收益、资产减值准备、执行税率、固定资产折旧、财务费用、补贴收入、资产摊销和资本公积等因素对会计一应税损益差异产生了较为明显的影响。经过实证检验,各年度模型的判定系数均较高,解释变量对会计一应税损益差异均具有较高的解释力。

第三,截至目前,尚未有文献实证考察即将发生的所得税政策调整是否会影响中国企业的盈余管理行为,更未见有人将会计一税收差异与该问题进行关联分析。本研究考察了中国上市公司实际所得税税负率与盈余管理行为之间的关系,分析中国上市公司针对即将发生的所得税税制改革而进行针对性的盈余管理问题。笔者预计,2003—2004年低税负的上市公司会在2005年利用会计一税收差异进行调低损益的盈余管理活动,以提高实际税负率,意在以这种“院外游说”的方式促使政府降低法定税率,减少未来期间的税收支出。如果能证实这一猜测,就会发现在美国以外,像中国这样的转轨经济国家也存在着实际税负率与调低利润的盈余管理之间正相关的现象。

第四,由于课税的影响,企业人为调增损益的盈余管理并非没有成本,Shackelford和Shevlin(2001),Erickson, Hanlon和Maydew(2004)等人的研究均认为,调增会计损益的行为定会导致所得税费用的增加。然而,由于会计一应税损益差异的存在,盈余管理并不必然导致所得税费用的增加。Klassen(1997)就认为,在考察财务报告成本与税务成本的权衡时,若不考虑会计损益与应税损益之间的差异,有可能会产生有偏的估计结果。然而,到目前为止,鲜有研究将盈余管理区分为应税项目和非应税项目,并考察其对盈余管理的影响(Erick-

son, Hanlon 和 Maydew, 2004)。

在如今的中国,由于会计制度与税法之间存在许多差异条款,企业有些调增会计损益的业务并不影响企业所得税的多少,如前期已计提资产减值准备的转回、采用权益法核算长期股权投资时投资收益会计确认的时间早于税法确认的时间、分回在被投资单位已纳税的投资收益、免税的政府补贴收入等,企业在申报企业所得税时均可以作调减应税损益的处理。经过实证分析,发现中国上市公司在进行盈余管理时,的确会充分利用会计—应税损益差异项目,以规避盈余管理的所得税成本。这对拓展盈余管理研究的范围和改进中国会计、税收制度建设均会有积极意义。

第五,国内外关于盈余管理的文献已经证明,上市公司会出于多种目的利用会计制度的弹性空间进行盈余管理活动,从而导致会计损益偏离企业真实的经营业绩。由于制度不同,会计损益与应纳税损益之间存在不少差异,为了达到盈余管理的目的,理性的上市公司管理层会充分地利用这种差异。但是,当资本市场察觉到这种操控手法之后,或许会作出相应的反应,即投资者在对股票进行估值时可能会对会计损益指标保持应有的警惕,从而更加重视应纳税损益这类信息,本书的实证分析想证实这种猜想。笔者想经过实证检验了解这样一个事实,即:随着会计—应税差异的增加或会计—应税差异被用以进行盈余管理,中国 A 股上市公司会计损益指标是否逐步失去其价值相关性,而相应地,每股应税损益指标的价值相关性是否得到重视,该指标的价值相关性是否得以增强。事实上,本书的分析有力地证实了这种猜想。

经检验可知,与每股应税损益相比,中国 A 股上市公司会计损益指标正逐步失去它的价值相关性,而相应地,每股应税损益指标的价值相关性得以逐年提高,且能在会计损益指标的基础上为投资者提供增量的信息,因此要求企业披露应税损益信息就显得尤为必要和紧迫。这一研究发现无疑丰富了中国财务会计信息相关性问题的研究,具有深刻的理论与政策涵义。

0.4.2 不足之处

尽管本书独辟蹊径地从会计—税收差异的角度研究盈余管理以及资本市场的相机反应问题,且得出了一些很有意义的研究结论,但仍然存在以下不足需要日后加以完善。

首先,从数量上看,非上市公司构成中国经济的主体,其会计—税收差异、相关盈余管理行为问题同样值得研究。并且,要全面、科学地得出关于上市公司

盈余管理的研究结论，非上市公司应是一个很好的比较基准。笔者因此尝试收集了部分非上市公司的财务数据及其他相关资料，意在比较两类公司在会计一应税损益差异及其影响因素、盈余管理特征等方面进行比较分析，但由于数据来源的限制或所收集数据质量不高，未能如愿。因此，在整个研究中，本书研究基本未能涉及非上市公司的情况。

其次，笔者曾猜测高税率公司可能存在利用纳税调减项目做大会计损益，减少调增盈余管理的所得税成本，或者高税率公司存在做小应税损益以逃避纳税的企图。通过实证检验，发现企业所得税执行税率在 2000 年、2002 年、2003 年、2004 年、2005 年、2006 年均与当年会计一应税损益差异变量显著正相关，从而证明了该猜测在考察期的多数年份成立。可见，该现象背后很可能隐藏着部分企业偷税的行为。但囿于笔者的认知能力，文章未能具体识别并分离出这一导致会计一税收差异扩大的因素及其对盈余管理的影响。

1 会计—税收差异及盈余管理问题的分析基础

1.1 会计与所得课税的历史渊源及其演进

所得课税与会计的关系史，是指所得课税与会计关系发展变化的历史，具体指所得税分配与企业财务会计的相互影响、相互作用的历史演进过程。考察中外社会经济发展史，所得税分配与财务会计核算的关系在历史演进过程中由简至繁，如今已形成彼此错综复杂的关系。

1.1.1 会计与税收分配的渊源

财政与会计的关系是封建中央集权制的基础。西方产业革命始于 18 世纪中期，家庭生产制度在此前占据着统治地位，那时对簿记的认识与对簿记工作的要求基本上停留在简单的算账层面。欧洲中世纪国家封建君主及封建领主为了增加财政收入，遂将这些收入监控起来，逐步建立并完善了财政与会计的管算系统。在维护与确认财产权的问题变得突出之后，他们进一步认识到强化专门经济管理的重要性，其中“专门性财政机关、书面的财政记录和较为周密的会计与审计方法发展起来以后对经济权力的掌握才成为可能”。而要保证国库充裕，国用不匮，关键在于税收。

18 世纪后 30 年，随着公司制度的确立，近代公司逐步取代家族生产而居主导地位。随着大机器生产及其分工的发展，经营成本问题日益复杂，逐步将簿记的视野扩大到管理层面，同时成本的社会属性也日益明显，对外则关系到政府税收等方面的利益。对于诸如折旧计提、费用分摊等，都需要确定合理的方法，并

形成了相关理论。

随着成本管理的进一步完善,人们已将管理问题与簿记密切联系到一起,围绕资产负债表和利润表的研究不仅进一步完善了簿记理论结构,而且奠定了法定性审计的基础。为基于簿记的税收分配的完善与普及奠定了科学的计量基础,因此也深刻地影响到经济个体收益分配方式的变化,极大地深化了税收分配与财务会计之间的关系。

近代税收与会计关系的演进过程主要具有以下特点:一是随着资本主义制度的建立、社会经济管理力度的加强,以及西方税收与会计在经济学说的突破,使西方各国税收、会计、审计制度迅速发展;二是随着公司制度的建立与完善,企业会计成为会计制度的主体,在近代税制发展的影响下,初步形成税收、会计、审计各方面之间的新型关系;三是市场经济条件下的税收与会计关系理论基本形成,并对整个社会经济发展产生了巨大影响。近代经济体系的建立对税收与会计关系有着直接的影响,同时科学会计方法的推广,也受益于税收制度要求的提高以及税收与会计理论的发展。

1.1.2 所得课税的问世

在世界税收史上,与其他税种比较,所得税的诞生较晚,至今仅有200多年的历史,而英国是最早开征具有现代意义所得税的国家。1773年英法爆发了大规模战争,为筹集战争经费,时任英国首相皮特于1789年创立了一种称为“三步合成捐”的新税,此为英国所得税之雏形。^①后因该税征管漏洞较多,在1799年改为所得税。随着这场战争的结束、再起、结束而废止、开征、再废止。1842年国会通过立法再度开征该税,所得课税遂成为英国的经常性的税收来源。美国

^① 据有关方面考察,具有所得税性质的税种远在2000多年前的中国西汉末期就已出现,其创始人为王莽。西汉哀帝死后,汉平帝继位。因平帝年龄尚幼,完全受大司马王莽的控制。公元8年,王莽自己登上皇帝宝座,把国号改为“新”,次年改元为“始建国”。始建国元年(即公元9年),王莽开始推行他的经济改革措施,设立了对工商业者的纯经营利润额征收的税种“贡”。《汉书·食货志下》中记载:“诸取众物鸟兽鱼鳖百虫于山林水泽及畜牧者,嫫妇桑蚕织纺绩补缝,工匠医巫卜视及它方技商贩贾人,货肆列里区谒舍,皆多自占所为其所在之官,除其本、计其得,十一分之,而以其一为贡,敢不自占,自占不以实者,尽没入所采取,而作县官一岁”,其大意是凡是从事采集、狩猎、捕捞、畜牧、养蚕、纺织、缝纫、织补、医疗、卜卦算命之人及其他艺人,还有商贾管理层,都要从其经营收入中扣除成本,算出纯利,按纯利额的十分之一纳税,自由申报,官吏核实,如有不报或不实者,没收全部收入,并拘捕违犯之人,罚服劳役苦工一年。从税收制度的构成要素来说,王莽的“贡”已具备所得税的特征,其征税对象为纯盈利额;以从事多种经营活动取得纯收入的人为纳税人;税率为10%;纳税人自行申报,官吏核实;对违法者有处罚措施。但由于王莽的“贡”征收范围广,征收方法繁,不仅技术操作上不可行,而且引起了人民的群起反抗,到公元22年王莽不得不下旨免税,但为时已晚。两年后,王莽便国破身死。但是王莽首创的“无所得税之名,而有所得税之实”的“贡”,却比英国1799年开征所得税早1700多年。

在南北战争的第二年，为筹集经费开征了联邦第一所得税，1913 年通过所得税法后，将所得税作为永久性的税收来源。之后，各国竞相仿效而行。法国也于 1890 年开征了所得税。为了扩充海军和筹措战费，日本于 1887 年开征了所得税。

从各国所得课税的实践看，可以归纳出所得课税的一般规律：一是从临时税发展为固定税；二是从地方税向中央税过渡；三是从比例税演变为累进税；四是从分类所得税制趋向综合所得税制。

1.1.3 会计与所得课税的珠联璧合

重要的是，现代意义上的企业所得税制度的建立与实施均以企业会计核算的损益为基础，然后再依税法的要求进行调整。从理论层面考察，会计主体与纳税主体的演进、币值不变假设与通货膨胀税制的安排、会计分期与纳税年度的延伸、所得税制与谨慎性原则的摩擦与消弥等方面均体现了两者之间的紧密依存关系。可以说，现代意义上的企业所得税与会计之间是一种唇齿相依的关系。

1. 所得课税对会计的高度依赖

(1) 会计理论是所得课税理论成熟的至为关键。历史地分析，中、外所得课税的发展几经波折，其中最重要的原因就是没有吸收现代会计理论的有益成果，缺乏会计理论的有力支撑。伴随着财务会计理论的发展和成熟，所得课税理论架构也日臻完善，会计方法的不断发展创新，所得课税的模式才得以逐步完善，作为赋税改革主要内容之一的所得课税的推广才获得了空前的成功，所得税与会计之间的关系也相应进入了新的时期。

(2) 所得课税植根于会计核算实践。所得税是政府就企业的经营所得和其他所得而课征的一种税收。在单式簿记阶段，会计就已为政府以及民间商业和手工业核算收支；到了复式簿记阶段，会计将经营损益核算作为重要目标，自此以后核算盈余一直是会计的重要内容。企业经营所引起的一切资金运动均需经过会计核算，企业财务会计系统建立了一套完备的企业经营活动数据库，为企业对外编报财务报告提供了基本素材。这就正好契合了所得课税以财务会计核算信息为基础的基本要求，其应纳税损益的计算，大致与财务会计中计算本期损益的原则相同，随着财务会计核算与会计管理功能的完善，使得企业所得课税建立在更为

坚实的计量基础之上。^① 以中国为例,计划经济时代企业所得税制度的一个明显特征就是应纳税损益与财务会计损益大体一致。

(3) 所得课税仰仗于良好的会计管理秩序。会计是政府组织所得税收入的基础,是实现所得税税收预算的根本保障。事实上,会计乱,则所得课税乱,会计核算正常化,则所得课税工作正常化。因此,只有建立在良好的会计管理秩序的基础之上,所得课税的管理活动才会有良好的效果。

在实际操作中,一定的所得税应纳税损益必定与相应的会计期间相联系,通常以一年作为纳税期间的标准单位——称为纳税年度,一方面与政府的预算衔接起来,另一方面也使纳税人履行赋税义务有了确实的依据和可能。对纳税人而言,纳税期间过短难以保证损益计量的确实性,纳税期间过长则会积重难返,容易丧失纳税能力。对政府来说,为了保证均衡取得财政收入尚嫌一年过长,因此通常作出按季预交、年终汇算清缴企业所得税的规定。

2. 所得课税对会计的有效促进

(1) 所得课税影响会计理论。早期的财务会计仅限于记账方法和会计事项处理程序的研究,后来所得课税税制的不断健全促进了会计理论的研究。例如:根据计算应纳税所得额的具体方法,产生了损益实现发生在损益获得之前的思想。而且,既然以销售时间作为衡量实现的标准最为客观,因此该时点就应是收入确认的合意时点。这就导致新的损益计算方法的产生,从而取代了原来在年初、年末进行盘点以确定损益的做法,其结果是使会计的重点由资产负债表向利润表的转移。西方国家 1954 年以后,税法开始认可固定资产加速折旧法,会计理论据此修改原来只根据资产有形损耗计提折旧的理念,以寻找合理而系统分摊有形资产损耗的方法。瓦茨和齐默尔曼曾经研究了有色金属和石油产品的税收情况。他们发现在 1930 年以前,这两个行业在纳税时使用基本存量法对存货进行计价,但是美国最高法院禁止使用该方法。1934 年美国石油协会以后进先出法替代基本存量法,可是财政部却持反对态度。最后国会进行了调和,即规定只有在财务会计与税收会计中都同时使用后进先出法的情况下才允许使用。目前美国公司使用后进先出法也是按照上述规定,所以可以肯定的是后进先出法在财务报告中的大范围运用正是出于纳税的考量。其他欧洲国家也有类似的情况,即为了能够从所得税抵免中获取最大收益,在编制财务报告时同样要求采用服从纳税规

^① 当然,会计损益的核算方法可谓多种多样,如收付实现制和权责发生制的不同运用,谨慎性原则运用的不同程度和范围等,都将影响当期和未来损益的确定,从而直接影响企业利益相关者的利益。

定的计价方法。

(2) 所得课税推动会计制度发展和会计方法的采用。自从所得税制度依赖会计体系之后,企业利益分享结构逐渐稳定下来,会计制度由此诞生。所得税等现代税种基本成熟之后,会计制度实际上成为了财税制度的重要支持元素。在日本和大多数欧洲大陆国家,会计一直是国家的工具(如为了征税)。在许多情况下,会计方法的采用需得到税法的认可。例如:企业发出存货的计价方法,由于会计职业界在开始时不允许按物价变动调整基于先进先出法核算的损益,使得通货膨胀期企业损益核算不够稳健,导致所得课税伤及税本。后来,税法规定企业可以采用后进先出法计算应纳税损益,由于该方法具有避免企业过度纳税的优点而得以广泛采用。

(3) 所得课税拓展了会计职业空间。所得课税涉及企业收入、成本的确认、计量、记录和报告等诸多环节,所得课税不仅丰富了财务会计的内容,而且极大地推动了会计职业的发展。从事税务代理、税务咨询、税务筹划等会计中介服务的供求业务得以蓬勃发展,大大拓展了会计从业人员的职业范围。

1.1.4 中国所得税会计沿革

由于现代会计首先对投资人尤其是股东负责,其适用的准则和程序具有国际惯例性质,而税法体现了不同国家的政策差异,因此大多数国家的企业会计损益和所得税应税损益经常出现不一致,会计所得仅仅是税法所得的基础。企业所得税以应纳税损益额为税基,但实际上还有以下主要差异:①折旧政策。包括折旧率、折旧方法上的差别。尽管折旧形成时间性差异,但这种差异直接影响企业当期成本,进而影响所得税基和当期所得税的负担水平;②成本费用的列支范围和标准;③税前扣除;④税收优惠;⑤通货膨胀因素。

由于本书主要分析中国的会计—税收差异及其相关盈余管理问题,因此理解中国所得税会计核算的历史与现状不无裨益。1992年6月,中国国家税务总局与国家体改委联合发布《股份制试点企业有关税收问题的暂行规定》,规定企业所得税税前列支项目和标准须按照国家税收规定执行,当时可以暂按《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》试行,税收制度依然从属于财务制度。大致划分,中国所得课税会计规范的产生与发展大致经历了以下四个阶段。

(1) 所得税会计规范萌芽时期

1980年和1981年,中国先后颁布实施《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》,财政部于1985年颁布实施

《中外合资经营企业会计制度》，在该会计制度中，已经涉及了一些所得税会计问题，但并未有更为详细的规范，且该制度仅适用于“三资”企业，在为数众多的内资企业中所执行的各行业会计制度中，并未对所得税会计问题加以科学规范。

(2) 所得税会计规范形成时期

1992年，财政部颁布并实施了《外商投资企业会计制度》，同时废止了原有《中外合资企业会计制度》，该制度对所得税会计进行了规范。一是将所得税确认为一项费用。在财务会计核算中专设“所得税”科目，并将之归属为损益类列示在利润表中。二是承认会计损益和应税损益的差异，在确定应税损益时，按照税法规定对会计损益进行调整，对时间性差异可以进行跨期摊配，这标志着外资企业所得税会计与财务会计的分离进入了实质性操作阶段。

(3) 所得税会计规范的全面确立时期

1993年12月，中国颁发了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，1994年2月又印发了《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》，改革的重要内容之一是用税法规范所得税税前列支项目和标准，改变当时应纳税损益从属于企业财务制度的状况，稳定和拓宽税基，硬化企业所得税。与此相适应，财政部颁发了《企业所得税会计处理暂行规定》，全面系统地对企业所得税会计问题进行了规范，并对有关会计科目和会计报表内容加以调整，以利于正确地披露企业所得税财务会计信息。鉴于企业按照会计制度核算的损益总额与按照税法规定计算的应纳税损益额之间因计算口径不同而产生差额，要求企业按照税法对税前会计损益进行调整，按调整后的金额申报所得税，并明确企业一定时期内的税前会计损益与应纳税损益之间差异可分为永久性差异和时间性差异。至此，中国内、外资企业的财务会计制度框架下的损益总额与所得税制度框架下的应纳税损益额之间开始全面分离。

(4) 所得税会计发展完善时期

1995年，中国下发《企业会计准则——所得税会计（征求意见稿）》，从会计准则的高度对所得税会计处理进行了规范，其中涉及的一些具体方法与国际会计惯例趋同。2000年颁布了《企业会计制度》，明确规定所得税会计处理方法有应付税款法和纳税影响会计法。在充分借鉴《国际会计准则第12号——所得税》的做法后，财政部于2006年2月颁发了《企业会计准则第18号——所得税》，规定只能采用资产负债表债务法核算所得税，并对资产和负债的计税基础、暂时性差异概念、披露要求等方面进行了改革。与原规定比较，新准则不论在理念还是在方法上都有重大变化，标志着中国所得税会计处理向着科学化、国

际趋同的方向发展。

总体上看,中国企业所得税会计发展随着所得税制度的发展而进步。时至今日,尽管所得税会计处理规范已基本上与国际趋同,但从上市公司实务操作看,采用纳税影响会计法的公司依然不多,这从另一侧面反映了中国所得税会计运用仍然滞后于所得税制度和所得税会计规范的发展。

1.2 会计损益、应税损益内涵及关系

1.2.1 会计损益、应税损益的内涵

本书所指的会计—税收差异主要体现在会计损益与应税损益两者之间的关系上,因此首先应厘清会计损益与应税损益的内涵。

(1) 会计损益

根据传统观点,会计损益是指来自企业期间交易的已实现收入和相应费用之间的差额。会计损益也称账面损益或报告损益,是根据财务会计准则的规定,通过财务会计的程序确认的,在扣减当期所得税费用之前的损益。确认税前会计损益的目的是遵循财务会计准则,尽可能精确地核算企业的经营成果,以实现财务会计对外报告的目标。

会计损益与会计的一些基本特征相符合,应当满足以下基本标准:第一,会计损益来源于企业实际发生的交易或事项。这些交易或事项如果是直接的货币收支,其量度一般是确切的并且易于在会计中反映,而对于企业一些资源或状况已经发生变化而没有确切交易与之相对应的,一般不予以反映;第二,会计损益建立在会计分期假设基础之上,是指某一既定期间内企业的经营成果或财务业绩;第三,会计损益的确定要遵循权责发生制原则。早期的会计损益根据现金收付制计算,而现代的会计损益则按权责发生制划分当期收入和费用,经过恰当配比后计算而来;第四,应考虑收入实现原则,即任何收入都必须是已实现的结果;第五,一般按历史成本来计量费用。由于现行会计实务中企业资产一般按历史成本计价,以交易法推导的已消耗成本自然就是历史成本的转移,因而作为确定损益的重要因素之一就是历史成本;第六,会计损益有赖于期间收入与期间费用的合理配比。

到了复式簿记阶段,会计将损益核算作为重要目标。但是,会计损益的核算方法具有多样性,如权责发生制与收付实现制的不同运用、谨慎性惯例运用的不

同程度和不同范围等，均会影响当期和未来收益的确定，以材料、产品和设备等会计计量来说，可在历史成本、现行成本、可变现价值、公允价值等计量属性之间进行选择，计量属性的选择弹性较大。选择不同的资产计量属性和会计损益核算方法必然对企业不同利益相关者的利益产生不同影响，无疑也会影响到会计—应税损益差异。

（2）应税损益

税法上的损益概念称为应税所得或应纳税所得额，是根据国家税法及其实施细则的规定计算确认的损益，也是企业申报纳税和政府税务机关核定纳税人应纳税额的依据。应税损益的确认受税法的严格约束，但会伴随税法的变化而变化。

西方关于所得定义的研究成果颇丰，学术界将其概括为以下两个观点：

一是源泉说。它是古时代最主要界定“所得”的学说。所谓源泉说，就是认为连续取得的所得才是所得，至于因财产转让等临时取得的所得并非所得。按照这种观点，对生产要素的提供者，以工资、利润、利息、地租等形态予以分配，所产生的工资、利润、利息、地租等就是所得。但就财产的转让而言，例如甲把财产转让给乙，虽然甲对于超过其取得价值部分也获得了收入，但就整个国民经济而言，只不过是甲的财产和乙的货币相交换而已，全社会并无新的生产物，也并未创造出新的价值。因此对财产转让不能视为发生所得，只能视为利益的重新分配。所以说对财产课税，也等于对资本课税。而对资本课税会导致伤及再生产的后果。这种所得源泉的看法，最早起源于英国，在英国税制中有很长时期对资产转让所产生的所得、偶然或临时性的资本利得、意外所得等均不课征所得税。源泉说的代表人物有弗里茨·纽马克、塞尔泽等。弗里茨·纽马克就将“所得”表达为，只有从一个可以获得固定收入的永久性“来源”中取得的收入，才应被视为应税所得。

二是净资产增加说。与源泉说相对立，净资产增加说认为，不论所得产生的原因为何，在一定期间内净资产的增加，即一定期间的期末净资产额大于该期间的期初净资产额，就认定有所得发生。依此观点，每年连续不断取得的所得或受赠所带来的财产增加，或资本性财产的销售利益等都是所得。净资产增加说的主要代表人物是德国经济学家范尚茨。他认为：所得包括所有的净收益和由第三者提供劳务以货币价值表现的福利、所有的赠与、中彩收入、投保收入和年金、各种周期性收益，但要从中扣除所有应支付的利息与资本损失。即应税总所得包括三部分：①在一定时期内从其他方收到的总额，不仅包括现金收入，还包括由纳税人提供劳务或资本资产而得到的实物所得，以及无须纳税人做出相应付出而得