

所得税会计研究

SUODESHUI KUAJI YANJIU

林德明 著

SUODESHUI KUAJI YANJIU

China University of Mining and Technology Press

中国矿业大学出版社

所得税会计研究

林德明 著

中国矿业大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

所得税会计研究/林德明著. —徐州:中国矿业大学出版社, 2004. 12

ISBN 7 - 81107 - 008 - 1

I. 所… II. 林… III. 所得税—税收会计—研究
IV. F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 140655 号

书 名 所得税会计研究
著 者 林德明
责任编辑 张怡菲 万士才
责任校对 杜锦芝
出版发行 中国矿业大学出版社
(江苏省徐州市中国矿业大学内 邮编 221008)
网 址 <http://www.cumtp.com> E-mail: cumtpvip@cumtp.com
排 版 中国矿业大学出版社排版中心
印 刷 淮阴新华印刷厂
经 销 新华书店
开 本 850×1168 1/32 印张 5.75 字数 160 千字
版次印次 2004 年 12 月第 1 版 2004 年 12 月第 1 次印刷
定 价 16.00 元

(图书出现印装质量问题,本社负责调换)

作者简介

林德明,男,1963年2月生于江苏省太仓市。1980年考入南京农业大学农业经济管理专业学习,毕业后分配到江苏省苏州农业学校任教;2001年考入东北财经大学会计学院在职攻读研究生,师从任月君教授,2004年获管理学(会计学)硕士学位。现为苏州农业职业技术学院经贸系副主任、副教授,中国注册会计师。主编有《基础会计》、《财务会计》等教材3部;在《江苏税务》、《江苏财会》、《江苏农村经济》、《中国农业会计》、《世界农业》等刊物上发表学术论文十余篇;主持了苏州市“苏州农村社会保障制度研究”、“科技对苏州农民增收贡献研究”和农业部“农村劳动力转移培训方式与方法研究”等市级以上课题四项。

序

经济越发展,会计越重要。税收是一种经济活动,而作为“商业语言”的会计,从古到今一直以不同的形式表达着这种经济活动。所得税会计作为广义税务会计的核心内容,在我国能否单独成为一门学科,或者说税务与会计究竟是统一还是分离,随着我国市场经济的深入发展,这一问题的提出有其独特的现实意义和研究价值。

《所得税会计研究》是苏州农业职业技术学院林德明副教授在其硕士学位论文基础上修改完成的一部专著。作者从事会计实务与会计教学和科学研究工作多年,取得了优异成绩,在学术上有一定造诣。该书紧密联系我国社会主义市场经济体制改革的理论与实践,分六个部分,通过纵深方向的历史回顾和横断方向的比较分析,在引证翔实资料和借鉴中外同类研究成果的基础上,进行了充分、缜密的论证,大胆提出了我国所得税会计应该走既不同于法国的“完全统一”模式,又不同于英美的“完全分离”模式,而采用“适度分离”模式的基本观点;探索性地提出了我国所得税会计的基本理论框架;还设置专章对所得税会计准则的目标模

式和基本内容进行了初步构画,并提出了完善我国所得税会计改革的基本思路。

通观全书,内容丰富,结构合理,逻辑性强;行文十分流畅,观点比较鲜明,论述深入浅出,颇有独到见解。对我国会计与税收的深入改革具有一定的指导意义。值此书出版之际,欣然为之作序,向广大会计与税收的理论研究与实务工作者作一推荐。同时,也希望林德明副教授不要满足于既有成就,努力工作,勇于探索,在学术上取得更大成绩。

刘传哲

2004年10月10日

目 录

序	1
第一章 导论——问题的提出与研究思路	1
第一节 问题的提出	1
第二节 本书的研究思路	4
第二章 历史回顾——所得税会计的发展历程	6
第一节 官厅会计是税收会计的萌芽	6
第二节 企业会计孕育了税务会计	8
第三节 税务会计独立的客观要求	11
第四节 我国所得税会计的产生与发展	17
第三章 理性思考——所得税会计的模式选择	20
第一节 所得税会计模式	20
第二节 西方各国不同所得税会计模式选择的 原因分析	22
第三节 影响我国所得税会计模式选择的主要 因素	30
第四节 我国所得税会计模式的理性选择	43
第四章 理论探讨——所得税会计的概念框架	50
第一节 所得税会计的定义	50

第二节 所得税会计的理论框架	62
第三节 所得税会计的基本前提	71
第四节 所得税会计的特有概念	77
第五节 所得税会计一般原则	87
第六节 所得税会计的理论基础	93
第五章 方法比较——所得税会计的核算方法	99
第一节 所得税会计的处理方法	99
第二节 应付税款法与纳税影响会计法的比较 ...	102
第三节 所得税会计核算方法的发展趋势	111
第六章 专题研究——所得税会计的准则构建	114
第一节 我国所得税会计现行规范及其评价	114
第二节 国际会计准则 12 号所得税解析	119
第三节 制定我国所得税会计准则应遵循的基本 原则	139
第四节 我国所得税会计准则的内容设计	144
第七章 发展完善——所得税会计的若干设想	151
第一节 关于适度分离模式下所得税税前扣除 项目调整的设想	151
第二节 关于企业税务会计机构和人员设置 改革的设想	161
第三节 关于所得税会计外部环境改革的 设想	166
参考文献	169

第一章 导论——问题的提出 与研究思路

第一节 问题的提出

会计的历史十分悠久,而作为会计的一个新兴的重要分支——所得税会计发展至今才不过 50 年的时间。自 20 世纪 50 年代起,关于所得税会计的理论和方法问题,一直成为各国会计理论与实务界争论的一个主要焦点。国际会计准则委员会于 1979 年公布了《国际会计准则 12——所得税会计》,美国的 FASB 于 1978 年 12 月发布了第 96 号公告——《所得税会计》,英国、德国、日本、法国等其他发达国家也大都专门用以规范所得税会计的相应准则、公告、文告等。就美国等西方发达国家而言,对所得税会计的理论研究和方法探讨尽管已经达到了较高的水平,但正如美国会计学家乔伊·米勒所说:“在世界范围内,所得税会计

问题的研究是杂乱无章的”。^① 这说明所得税会计理论与实务尚待进一步完善。

与西方发达国家相比,我国对所得税会计的研究起步较晚,且至今尚未成型。在传统的计划经济体制下,除集体经济和个体经济组织外,国家对国有企业参与利润分配不征收所得税,因而税务会计与财务会计高度合一,企业所得税会计处理方法比较简单。经济体制改革后,1993年我国会计制度与西方接轨,出台了一系列的会计制度与会计准则,1994年又进行了新一轮的税收制度的改革,从而使得企业所得税法与企业会计制度在确定企业收入的时间与费用扣除标准上的不一致,并引起了会计处理方法上的差异,财政部为此出台了《企业所得税会计处理暂行规定》,并于1995年发布了《企业会计准则——所得税会计(征求意见稿)》,初步体现了我国在所得税会计处理上走税务与会计相对分离的模式,直至2001年新企业会计制度中的企业所得税会计处理方法的出台,才使得这种相对分离模式的发展趋势得以明朗化,但至今我国正式的所得税会计准则始终没有出台,理论界对所得税会计的相关问题还无一致观点,鉴此,对所得税会计问题的研究具有十分重要的现实意义。

对于所得税会计一词,人们已不陌生,但其确切的含义

① 盖地:《税务会计》,立信会计出版社,2001年版,第147页。

是什么?理论基础是什么?解决的问题又是什么?对诸如此类的问题,国内学者进行深入系统研究的不多,近几年来,主要集中在广义税务会计^①与财务会计之间是分离还是合一的模式之争,因此,笔者拟从狭义税务会计的角度对我国所得税会计的相关概念、基本理论和一般方法进行论述与讨论,以期在借鉴西方发达国家所得税会计理论方法、规范的基础上,结合我国所得税会计的特殊环境,对我国的所得税会计发展方向进行初步探索,并试图回答以下问题:

第一,所得税会计究竟因何而产生?因何而发展?演进的轨迹是什么?

第二,所得税会计究竟是什么?其本质属性是什么?特点与作用有哪些?

第三,所得税会计的基本模式有几种?合一与分离的原因是什么?选择的原则是什么?目标框架是什么?一般原则有多少?

第四,所得税会计的基本核算方法有哪些?主要区别是什么?选择原则有哪些?发展趋势怎样?

第五,所得税会计的核算规范应该如何制定?主要内容有哪些?具体的实施步骤是什么?

① 国内学者一般将包括所有税务活动在内的税务会计称为“广义税务会计”,即税务会计不仅是反映税基的形成、税款的核算的专业会计,还包括“税务登记”、“发票的购置和领用”、“纳税申报”等税务管理的内容;而“狭义的税务会计”仅指与税基形成、税款核算有关的专业会计。

第二节 本书的研究思路

如前所述,本书主要立足于狭义税务会计的角度,拟以所得税会计的基本理论框架、会计处理方法与基本核算规范的制定为主要论述对象。基于上述思考,全书分为以下六个部分:

第一部分为“历史回顾”。主要研究所得税会计的产生与发展过程及其独立成科的客观必然性。

第二部分为“理论讨论”。主要研究所得税会计的基本属性、基本前提、理论框架以及所得税会计的基本概念、基本原则和基本方法。

第三部分为“理性思考”。主要研究所得税会计的“合一”、“分离”与“适度分离”三种模式的形成原因和影响所得税会计模式选择的主要因素,并提出我国应采用“适度分离模式”这一基本观点。

第四部分为“方法比较”。主要研究所得税会计核算的两种基本方法即应付税款法和纳税影响会计法,并结合我国所得税会计的特殊环境,对两种方法进行相应比较论证,得出我国现阶段一般企业应以损益表债务法作为所得税会计核算的主要方法,而大量小规模企业应以应付税款法为主要方法的基本结论。

第五部分为“专题研究”。主要在对我国所得税会计现

行规范客观评价基础上,借鉴国际所得税会计准则的相关经验,对我国所得税会计准则制定的客观背景、基本原则、主要思路和相关内容进行了相应的论述和设计。

第六部分为“发展完善”。主要对我国所得税会计的发展模式、现行所得税税前扣除项目的调整、企业税务会计机构与人员的配备设置、客观税务会计环境的发展趋势进行相应的论述与展望,以期加快我国所得税会计准则与国际间协调的进程,为我国社会主义市场经济的健康发展创造一个良好的税务会计环境。

第二章 历史回顾——所得税 会计的发展历程

第一节 官厅会计是税收会计的萌芽

6

所得税与会计从一开始便存在着密切的联系。一方面,纳税业务是企业经济活动的一项主要内容,计算应缴税金,进行税款计算以及反映和监督纳税业务的进展情况,是企业会计工作的重要组成部分。另一方面,正确计算税额,及时征收税款,始终离不开会计账簿记录的信息,因此,会计工作是税收工作的基础。

众所周知,会计(Accounting)的产生要早于税收(Tax)。我国早在原始社会晚期便产生了会计的雏形。最初,会计这一工作主要是作为生产过程的附带职能,由生产者在劳动中或劳动之后完成。到了印度氏族公社阶段,人类开始有了脱离生产劳动而单司会计之职的簿记员。

而税收的产生则相对较晚。因为税收是从社会再生产

的分配职能中分离出来的一种职能,它与国家一样是社会发展到一定阶段的产物。它的产生必须具备两个条件:一是社会条件,即国家的产生,国家出现以后,客观上产生维持国家政权的物质需要,要求国家凭借政治权力,强制、无偿地向社会成员征收财物。二是经济条件,即社会剩余财产的出现和生产资料归不同所有者所有,使国家凭借政治权力,征收社会剩余财产,并进行再分配成为可能。据此,我国的税收雏形大约出现在 4000 多年前的夏代。据《尚书》记载:“禹别九州,随山浚川,任土作贡”。贡是最早的税收形式。至 3000 年前的周代晚期,我国税收逐渐趋于成熟,当时,各朝代开始设置专职机构和专职人员来核算和监督国家的财政收支。在以后的二千多年历史中,我国与世界各国的税收都大致经历了由奴隶社会的简单型征税阶段,到封建社会的专制型征税阶段,并最终到资本主义社会的立宪型征税阶段的“三部曲”。在奴隶社会和封建社会初期,税收制度还很不完善,国家征税无需法律程序批准,只要得到贵族、帮会等方面的承认和支持便可征税。在封建社会的中、后期,随着封建专制制度的强化,给税收制度蒙上了一层浓重的专制色彩,国家征税既无法律程序约束,也不再需要得到社会力量的认可,横征暴敛。到了资本主义社会,由于废除了封建专制制度及神权统治,实行资产阶级民主制,因而国家征税都必须经过规定的立法程序,在完成必需的立法手续之后方可付诸实施。

考察其他国家古代税收历史,不论时间长短,也大致与我国相似,不外乎是国家凭借皇权的力量或宗教的力量实行税收。但与我国不同的是,目前相当多数的资本主义国家都采用直接以社会收入来源征收所得税为主,以其他间接税为辅的税收制度。由于税法赋予的权力和义务是单向的,这一条件决定了社会生活只需要税收会计,不需要税务会计。因此,可以说在资本主义社会之前的社会制度下不可能产生税务会计,即不论是古代的官厅会计,还是近代的政府会计,或是现代的预算会计,都不会产生税务会计,而只可能包括核算税收的会计活动的内容,也就是说早期的官厅会计是税收会计的萌芽。

第二节 企业会计孕育了税务会计

企业会计不同于官厅会计或政府会计,它是以独立经济实体为执行主体,用会计的一系列专门方法来反映、监督企业包含税务活动在内的经济活动,为企业外部的财务利害关系人以及政府主管部门提供决策有用的财务信息的对外报告会计,即企业财务会计。而在企业的财务活动中,企业向国家缴纳的各种税金是作为企业的一项支出(费用)在企业的会计账簿中进行相应的核算,对于这项工作一般称之为企业税务的会计处理(Accounting for Taxation)。

税务活动对于一个企业而言,主要是纳税,它不同于对

政府而言的税收。尤其是现代企业的纳税,更不同于古代臣民的纳贡。它是依据国家的立法程序颁布的税法规则正确计算出应纳税额并申报纳税的。税收,从国家宏观经济的角度来看是财富的分配,但从企业的微观角度来看则是一项费用支出。企业收益计量的基本原则是对一定会计期间的收支进行配比。因此,企业纳税业务的会计处理就成为企业计量会计收益的一个重要环节,是企业财务会计的重要组成部分。

但是,对一个企业的税务会计处理还不能算作税务会计,充其量也只是孕育在企业财务会计母体中的税务会计胚胎。因为,如果一个国家征收税金十分简单,以致不需要进行账目的调整,可以直接依据会计的记录计算税额,那么也就不需要建立税务会计,其税务活动完全可由企业的财务会计来承担。以美国为例,从建国到 20 世纪初,由于财政收入以关税和交易税为主,计税的依据同会计信息关系不大,因此,当时根本没有税务会计的观念。随着公司所得税和个人所得税的开征,使损益计算显得比以往重要起来。但是,当时的美国税收法规由于不顾会计惯例的要求,曾经因此而出现损益计算不实,甚至发生了“纯所得应纳税额有时大大超过所得纯利润数”的现象。征收所得税忽视财务会计的方法,激起了会计职业界的普遍反对,由此,促使美国国会于 1913 年通过了“宪法第 16 项修正案”重新修订了所得税法案,规定纳税所得额的确定必须以会计记录为基础,