

文章编号:1674-0386(2009)02-0097-06

我国税务会计研究的奠基人

——天津财经大学盖地教授访谈

杨继成

(石家庄铁道学院学报编辑部,河北 石家庄 050043)

摘要:盖地教授是我国税务会计研究的奠基人,开拓了税务会计专业人才培养的先河。不论在教学还是学术研究方面,都取得了卓越成就。2009 年 6 月 9 日,盖教授应邀来石家庄铁道学院讲学,笔者就我国开设税务会计课的起因和历史、所得税会计、会计准则导向、金融危机与公允价值等当前会计学界研究的热点问题,以及对年轻教师教学和学术研究的建议等方面进行了访谈。整理成文,以飨读者。

关键词:税务会计;所得税会计;盖地教授;访谈

中图分类号: **文献标识码:**A

The Founder of Tax Accounting Research in China

——Interview with Professor Gai Di of Tianjin University of Finance and Economics

Yang Ji-cheng

(Editorial Department of Journal of Shijiazhuang Railway Institute, Shijiazhuang 050043, China)

Abstract: As the founder of tax accounting research in China and a forerunner in training tax accounting professionals, Professor Gai Di has made outstanding achievements both in teaching and in academic studies. On June 9, 2009, while Professor Gai was invited to give a lecture at Shijiazhuang Railway Institute, the author took the chance to have an interview with him on some hot issues on tax accounting, such as the reason for, and history of, opening tax accounting courses, income tax accounting, accounting principle guidance, financial crisis and fair value, etc.

Key words: tax accounting; income tax accounting; Prof. Gai Di; interview

被采访者简介:盖地教授,男,1945 年出生,天津财经大学博士生导师,我国税务会计研究的奠基人。1969 年毕业于原河北财经学院(现天津财经大学)财政金融系,留校任教至今,一直从事工业会计、财务会计、税务会计、税务筹划等课的教学工作,除为本科生授课外,还为硕士生、博士生授课。现任天津财经大学会计系首席教授、会计与财务研究中心主任、中国财政部会计准则委

员会咨询专家、中国会计学会会计基础理论专业委员会副主任、中国成本研究会理事、天津市会计学会常务理事等。主要研究方向:财务会计、税务会计、税务筹划的理论与实务。主要研究成果有:编著、主编、参编著作近 30 部,其中近 5 年出版的著作主要有:《企业税务会计》、《增值税会计》、《税务会计学》、《财务会计》、《中级财务会计》、《纳税申报与纳税筹划》、《财务会计学》、《所得税会计》、

收稿日期:2009-06-12

作者简介:杨继成(1970-),男,副编审,常务副主编。研究方向:编辑出版。

《税务会计与纳税筹划》等。在《会计研究》、《财贸经济》、《中央财经大学学报》、《财经科学》、《现代财经》、《当代财经》、《财经论丛》、《经济与管理研究》、《税务与经济》等 20 多种期刊和中国财经报、中国税务报发表论文 100 余篇。

杨继成:盖教授,您是我国最早研究税务会计的学者,请您谈谈您什么时候开始关注这个问题的?什么原因使您对这个问题产生兴趣的?

盖教授:自改革开放之后,尤其是 20 世纪 80 年代初,我国进行了第一次重大的税务改革,我做税务会计研究就是从这个时候开始的。当时,不论是会计还是税收,还不完全具备两者分离的条件。我为什么要考虑做税务会计研究呢?我看过韩国、日本和我国台湾的一些资料,他们有税务会计课程和教材。我很受启发,在我国税制改革之前,国有企业不交所得税,而是进行利润分配。税制改革后,企业要缴纳所得税,应缴所得税需要计算,账面利润就需要调整,这些不属于财务会计工作,而是税务会计的工作,要完全按税法来确认和计量。因此,财务会计和税务会计是可以,而且也应该分清。

在改革开放之前,我国会计制度服从于税法和财务制度,如果会计人员按照会计制度去做,也就意味着同时符合财务制度和税法的要求。相关制度没有矛盾,从层次上看,会计制度在财务制度和税法之下。

当时,我研究税务会计,不是源于它本身,原来在教“工业会计”课程时,突然增加了很多税种,插到工业会计中必然打乱了原来的体系,不讲它,必然是个缺憾。企业计税、交税肯定是会计做的工作。从课程设置来看,原有的课程不可能都把它融进来,但这些知识又必须掌握,为了适应相关变化,需要开设一门全新的课程——税务会计。

改革开放前,国有企业基本不涉及税的问题。原来的课程设置完全适应当时的需要。原先由财税专业(外系)教师讲授的税法或国家税收课程,不适应会计专业的需要,因为他是站在政府的角度。会计专业是为企业培养会计人才的,我们应该站在企业的角度去理解税法,从本科生课程设置来看,将税法课改为税务会计课更适合我们的培养目标。税务会计课既要介绍税法,更要阐述其确认、计量和申报,完成的是会计程序。

目前,我国会计与税法越来越完善,政府官员也在强调会计与税法要适当分离。因为二者的目标不同,我们的课程设置也应该符合这个变化,会计专业的学生也应该是复合型人才,不能光是就财务会计谈财务会计,税法也应融入到会计中。

杨继成:天津财经大学是什么时候开设税务会计课的?当时您开设税务会计课时,在单位里有争议吗?

盖教授:天津财经大学从 1985 年开始在本科生中开设税务会计课程,是国内最早开设这门课的学校。从 20 世纪 90 年代初,又在硕士研究生中开设税务会计研究这门课。2000 年以后,我们给博士研究生开设税务会计与税务筹划研究。我的体会是,我们的会计不仅要提交财务报告,还要提供纳税报告。提交财务报告依据的是会计准则,提供纳税报告依据的是税法,应该说分得很清楚。当时我是系主任,我们没有增加学时和课程,只是换了一门课,去掉了税法(国家税收)这门课,由外系教师授课改为由会计系教师授课,没有太大争议。

杨继成:当时您开设税务会计课时,教材问题是怎么解决的?

盖教授:当时社会上没有现成的教材,是我们自己编写的内部教材,用过几届后就正式出版了。我已经先后编写了四、五个版本的《税务会计》教材,以适应不同的需求。

杨继成:税务会计课程发展到现在,在高校的财会专业普及了吗?

盖教授:据我了解,目前我国高校会计专业开设税务会计的课程越来越多,但不是 100%,但究竟有多大比例开设这门课,还没有实证调查,将来我们会搞一个调查。

杨继成:税务会计将来能分为一个专业研究方向吗?

盖教授:从国家的专业设置来看,与我们会计有关的专业有会计专业、财务管理专业、审计专业。现在,很多高校在会计专业设置不同的专业方向,如计算机会计专业方向、国际会计专业方向、注册会计师专业方向等,比如天津财经大学就设置了三、四个方向,我认为同样也可以设一个税务会计专业方向。

2008 年 5 月份,我到郑州中原工学院的国际

商务学院(三本独立学院)去,他们有个设想,开设一个税务会计专业方向,体现自己特色,请我提提建议。我说税务会计专业方向虽然不算亮点,但也算一个特点,在教学计划中适当突出出来,可以增加实验环节,如填写税务发票,填写纳税申报表,填写税收缴款书等,这对三本的学生来说,都是基本功,这些工作在企业都要有人做,有实际需求。注重培养应用型人才,学生受过这方面的训练,比其他学校的动手能力强,在推荐自己学生时候,也是自己的特色和长项。

我认为,培养税务会计人才符合社会现实和企业需求,税务会计方向的开设与时俱进,与新形势下对会计人才的需求现实相一致,同时又开了税务会计专业人才培养的先河。

杨继成:近年来,会计学研究领域有哪些热点问题值得研究?

盖教授:当前的一个热点问题,对国内来说,是新会计准则执行的问题,对国际来说,就是会计准则的国际趋同、等效问题。我国政府为此正在积极努力。

进入2000年以后,会计准则执行问题成为研究的热点,美国安然公司会计丑闻被披露以后,就引起了对会计准则的一个反思,在这之前,大家都认为美国的会计准则是完美的,在美国的大公司出现一系列财务丑闻后,使得人们反思会计规范究竟有什么问题。

2000年,我国会计准则刚刚起步,学校、学术界关注的焦点在于会计准则的导向,究竟是规则导向、原则导向、还是目标导向。在会计丑闻出现之前,尽管美国的会计准则非常严密,认为是规则导向,但公司人员恰恰利用规则导向的缺陷,来规避规则,搞虚假的会计披露。美国证券交易委员会也进行研究,对会计准则提出研究报告,反思美国的会计准则。美国在悄悄地发生变化,具体说,从141号企业合并准则起,开始转向目标导向。目标导向与规则导向的区别在于:规则导向准则特别细,有一些量化的标准。比如说,我国上市公司,想增资扩股,年收益率要达到10%或6%,会计学界搞实证研究就提出10%现象或6%现象。要想达到增资扩股,必须够这个条件,如果够条件,就可能通过会计政策选择等盈余管理手段,使公司指标达到增资扩股的要求,要不就差得多,要

不就超过这个数,规则导向容易使企业想办法规避,不利于政府和社会监督(监管)。

会计准则由规则导向转为原则导向或目标导向,有利于监管部门,使其保持主动。相关政府部门有主动权,管理水平低的企业和造假的企业将得到约束。因为他时刻面临行业和政府部门的监管,不得不小心。对管理水平高的企业,就有了更大的发展空间。

我国从2006年颁布的新准则基本上是目标导向。相关部门积极与国际组织和其他国家商谈,争取互认。如果我国的会计准则得到国际组织或其他国家认可,我国企业跨国经营将会大大降低交易成本。

从学术界来看,应该做推动者,我们的研究应具有一定的前瞻性。近几年,很多学术活动都围绕会计准则进行。会计准则中的很多问题都值得研究,如资产减值、租赁、企业合并、会计计量等。

另一个热点问题是公允价值与金融危机问题。从美国引发的次贷危机开始,从虚拟经济到实体经济,危机的面越来越大,影响越来越深,会计界不能置身其外。最开始,美国国会的议员,都指责会计准则中的公允价值计量问题。去年我国很多学术活动也在讨论金融危机与公允价值计量的关系问题,现在看来是越来越明确了,金融危机的原因肯定不是公允价值计量属性问题,但是金融危机肯定与会计有关,这一点也不可否认。去年下半年,美国国会要求美国证交会在90天内拿出一个研究报告来,这个报告代表会计业界的意见,认为会计准则本身没有问题,应该给予肯定,但是会计准则里的某些内容,尤其是金融资产分类,可以做某些放宽。2009年4月,美国财务会计准则委员会正式拿出意见,允许公司在金融资产分类上放宽标准,实际上做了某些妥协,这说明金融危机和会计计量确实有一定关系。会计公允价值计量有个顺周期效应问题,当市场信心足、繁荣的时候,会计公允价值计量可以更灵敏、更快地反映金融资产市值,可能比真实的金融资产价值高出一些。当人们对市场信心下降的时候,会计公允价值计量下降的速度比股价下降得更快。在金融危机爆发时,用会计公允价值计量表现的损失比实际可能更大。对金融资产分类的放宽,可以减少因公允价值计量带来的资产评估过高与过

低的问题,尽可能地与市值一致。所以,公允价值与金融危机的关系是目前另一个热点问题。

2009 年 5 月在清华大学召开中国会计学会会计基础理论专业委员会小型专业学术研讨会,主要讨论公允价值计量问题,以及它和金融危机的关系。我们在上学期末,组织硕士研究生进行了一场辩论,题目是:公允价值计量与金融危机是否相关。有正方、反方,学生很感兴趣。目的是让研究生多看些资料,对这个问题有更深入的了解。

杨继成:当前,金融危机的根源是会计问题吗?

盖教授:金融危机的根源不是会计,会计是反映问题,发生了业务,会计可以反映,充其量是反映的实与不实的问题。会计虽然利用数学,但会计本身不是数学,它需要计量和计价,需要职业判断。不能苛求会计信息 100% 的精确。因为同是一个会计事项,不同的会计处理会有不同的结果。结果可能都对,因为所用的计量方法不同,所得结果也就不同。这是允许的。

杨继成:2006 年财政部颁布了《企业会计准则第 18 号——所得税》,它是出于财务报告目的而对所得税会计的规范。2007 年,第十届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》。新企业所得税法的颁布和实施,需要从企业税务会计的角度,准确提炼和概括所得税会计要素及其确认与计量,以及时正确地提供符合税法要求的所得税会计报表——所得税纳税申报表。那么,所得税会计是属于财务会计范畴,还是税务会计范畴?

盖教授:所得税会计准则应属于财务会计范畴,但美国财务会计准则的 FAS109,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,尽管此前税务会计研究作为一个研究领域一直占有一席之地。FAS109 在《附录 A:结论依据》中,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 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、描述和计量分析,这是税务会计目前尚未论证的一大难题。

FAS109 对于税务会计的另外一个价值是在财务会计准则中提出“纳税筹划策略”,将税务筹划与会计紧密联系,尽管现代税务筹划远远超越其所限定的范围。

虽然所得税会计准则属于财务会计范畴,美国 109 号会计准则界定的所得税会计处理的目标却是:第一个目标是确认当年应缴或应退所得税金额;第二个目标是对已经在企业财务报表或纳税申报表中确认的事项的未来纳税影响确认递延所得税负债和资产。第一个目标显然超出了会计准则的“职权范围”;第二个目标表述的也不清晰、不准确。因为如何确认当年应缴或应退所得税金额、对企业所得税纳税申报表中确认的任何事项都是由税法规定的,而不是会计准则的规范内容。

我国的《企业会计准则第 18 号——所得税》中对所得税会计目标的界定是:“为了规范企业所得税的确认、计量和相关信息的列报。”其表述似乎也不大清晰。

《国际会计准则第 12 号——所得税》对所得税会计目标的界定是:(1)在主体的资产负债表中确认的资产(负债)账面金额的未来收回(清偿);(2)在主体的财务报表中确认的当期交易和其它事项。应该说,IASB 的表述比较准确。

所得税会计准则规范的所得税会计属于财务会计范畴;而按企业所得税法规定进行的所得税会计处理,则属于税务会计范畴。两者不能混同,除非会计准则(制度)完全服从企业所得税税法。

我认为,税务会计范畴的所得税会计目标应是:及时正确地填制企业所得税会计报表——所得税纳税申报表(主表及其附表),并尽可能获得更多的税收利益。前者体现税法遵从,或者体现价值取向。会计人员不应仅仅停留在对所得税会计准则的理解和执行上,更应(至少是还应)关注企业所得税法对会计的规定和要求上。否则,企业受到的损失将是现实的、多方面的!

杨继成:会计人员应该关注企业所得税法对会计的规定和要求,所得税会计都包括哪些要素?

盖教授:税务会计中的所得税会计要素及其定义应该源于企业所得税法,体现在企业所得税

纳税申报表中,因此,也可以称为企业所得税纳税申报表要素。我认为,所得税会计要素有应税收入(收益)、扣除费用、应税所得和应纳税额。

“应税收入”是企业因销售商品、提供劳务等应税行为所取得的收入,即税法所认定的收入,因此,也可称为法定收入。它既包括合法收入,又可以包括违法收入。应税收入与财务会计收入(“账面收入”)有密切联系但不等同。

“扣除费用”是企业所得税税法规定的可以在税前扣除的项目金额,亦称法定扣除项目金额。

“应纳税所得额”分为两种,一是查账征收方式下的应纳税所得额,不论财务会计提供的是账面利润、还是账面亏损,按现行税法进行纳税调整后,其结果如果是正数,则为“应税所得”;如果是负数,即为应税亏损。二是核定征收方式下的应纳税所得额。当企业有关所得税的账簿设置、会计记录不符合税法要求(如收入总额或/和成本费用支出不能正确核算,难以查实等),或企业未按规定期限办理纳税申报,经税务机关责令限期申报,逾期仍不申报的,按核定征收方式缴纳企业所得税,具体又分定额征收与核定应税所得率征收两种办法。

“应纳税所得额”简称“应纳税额”,一般而言,“应纳税所得额”是应税所得与现行税法规定的所得税税率的乘积,具体而言,应是:对于居民企业:应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 减免税额 - 抵免税额;非居民企业:应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 抵免税额。

在财务会计中,不论其所得税会计采用何种方法,都不能影响应纳税额(应交所得税)的确认与计量。换言之,应纳税额(应交所得税)的确认计量是税法的规定,并通过税务会计(所得税会计)予以体现。

将应纳税额(应交所得税)的计算与递延所得税资产、递延所得税负债(或递延税款)、所得税费用的计算混在一起,有人还以此说明税务会计不必独立,显然是将财务会计与税务会计混同(它与两者的混合模式是两个不同的问题),很可能增加企业的税务风险。

杨继成:财务会计的计量属性在企业会计准则(基本准则)中已经明确,各国也大同小异。所得税会计的计量属性有哪些?甚至有没有所得税

会计的计量属性?

盖教授:所得税会计有其计量属性,但需要从企业所得税法中去提炼,而不能照搬企业会计准则(基本准则)。所得税会计计量属性有:

(1)历史成本。是指企业取得该项资产时实际发生的支出(《企业所得税法实施条例》第56条第2款)。“在一般情况下,企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,均以历史成本为计税基础。历史成本强调:其计算时点是企业取得该项资产时,而不是企业取得以后持有期间的价值;企业取得资产时实际发生的支出,强调的是现实性,即使是企业取得资产时应当负担的支出,如果企业最终没有兑付这种义务性支出,其“支出”也是不能包括在历史成本之中的。

(2)现行市价。现行市价是根据目前公开市场上与被评估资产相似的或可比的参照物的价格来确定被评估资产的价格。在按税法规定,对企业视同销售行为以及纳税人销售货物或应税劳务的价格明显偏低、又无正当理由时,其计税基础的确认应按现行市价。

对进口货物,需要估定其关税完税价格时,以同时或者大约同时进口货物的相同货物成交价格法或类似货物成交价格法进行的确认、计量价格,其实也是现行市价。

(3)公允价值。是指按照市场价格确定的价值。以市场价格作为公允价值的确定标准,具有客观性和公平性。对市场价格,可以理解为熟悉情况的双方在公平交易的条件下所达成的价格。由此可见,税法中界定的公允价值,基本上相当于会计准则中公允价值的“市场法”,它是基于相同或可比资产的市场交易而产生的价格。

如果说财务会计中的公允价值对信息使用者来说是一种“预期价值”,那么,税务会计中的公允价值对税务机关来说,只是一种“市场价格”,是为当期计税服务的。对所得税会计要素及其确认与计量的研究,既是所得税会计处理实务的需要,又可以丰富和拓展所得税会计理论研究的内容。

杨继成:你最近一直关注哪些方面的问题,目前的主攻方向是什么?

盖教授:我一直关注和研究财务会计与税务会计的比较,我希望能理论上界定清楚,能够构

建出一个完整的税务会计学科体系。美国有财务会计概念框架,这是它对世界会计学界的贡献,但概念框架不等于理论结构,它未包涵全部内容,如会计假设。

据我了解,美国关于财务会计方面的专著、教材很多,但是税务会计方面的专著很少,所得税会计教材有一些,说明美国在税务会计方面的理论研究成果比较少。

近几年,在借鉴财务会计理论结构体系的基础上,我主要研究税务会计的理论结构体系。我今年在《会计研究》第4期上发表一篇关于税务会计计量的论文,此前我也写过税务会计要素、税务会计的基本前提等文章,有了这些,我们基本上可以构建一个税务会计的理论体系。研究税务会计,绝不是为了否定财务会计,财务会计的重要作用是不可代替的。感觉到的东西不一定理解他,只有理解的东西才能更深刻地感觉他。有的人一直在做会计工作,可能做得很熟,但不一定理解。如果我们从理论上理解了,就会认识到会计工作既有财务会计的内容、又有税务会计的内容,凡是财务报告提供的信息一定要遵循会计准则,凡是给税务部门提供的信息一定要遵循税法。只有深刻理解了,才能认识到所做的工作实际上涉及两块内容,才能自觉地把相关法规吃透。

杨继成:您已经撰写和修订了《税务会计学》、《财务会计》、《中级财务会计》、《纳税申报与纳税筹划》、《财务会计学》、《所得税会计》、《税务会计与纳税筹划》等20余部会计学方面的教材或专著,以后有时间,还想继续撰写哪些著作?

盖教授:现在除了上课就是忙于教材的更新,前几年,我主编了《税务会计研究》和《税务筹划理论与实务》的研究生教材。早就想写一部税务会计理论方面的专著,一直在做准备。我曾经为他人的《会计理论》书写过“序”,但很惭愧,我自己还未曾写过这方面的书,心虚,不敢写。会计理论包容的内容太多,但又很可能大题小做。我主张宁可小题大做,这总比大题小做要好。

杨继成:您从事教学和学术研究工作40年,从您的学术成长经历来说,对年轻教师教学和学术研究有哪些建议,供他们参考,使他们少走弯路,尽快成长。

盖教授:年轻教师讲课,一定要打好基础。讲过几门课与讲好几门课是两个问题。刚参加工作的年轻教师,不要贪图讲课的门数多。应该先将一两门课讲精讲透,容易发现问题,对科研也有好处。有的教师刚从事教学工作就讲好几门课,都讲得一般,不利于以后的发展,如果讲课的门数多了必然牵涉更多的精力,没有更多的时间去研究每一门课中存在的问题,科研方向很分散,没有自己的研究方向。教学单位在给老师安排课的时候,应该循序渐进,由少到多,先打好基础,因为涉及的面越宽,越不容易钻深钻透。有的教师讲一门课很熟,对教材吃得很透,教出了很多好学生,应该说做了很大贡献。

在学术研究上,有的老师急功近利,可能与目前的考核机制有关。在高校,每年都要对老师进行考核,既考核科研、又考核教学,使得老师急功近利。为了考核,不论是被动的、还是主动的,考核虽然“合格”了。但往往是被逼出来的,有的老师发表文章不少,但没有什么影响力,不是凭兴趣去搞研究,而是被逼着搞科研。做学术研究需要有潜心研究的时间,跟耕耘收获一样,前期投入时间很长,都是积累,一旦到了一定的程度,成果就会展现出来,是有爆发力的。

做学问决不能跟风,要耐得住寂寞,要不怕坐冷板凳,如研究考古、古文字、基础化学等。这些永远不会太热,也得有人研究。做学问不要盲目追热点,做学问与新闻媒体不一样,如果我是记者,我肯定要追踪热点,热点就是卖点,热点能吸引读者眼球。在会计教学中,也可以讲当前社会上的热点问题,如金融危机、物业税等,让学生关注,从专业的角度去分析当前问题。但教师不一定要把热点问题当做自己的主攻方向去投入很大精力,而偏离自己已有的研究方向。做学问应该认准一个方向,坚持不懈,哪怕这个问题现在不被大家关注,甚至还有疑义,只要你觉得值得研究,只要不是左道旁门,就应该不轻言放弃,只有这样才能出成果。

(本文主要根据访谈录音整理,参考了盖地教授的一些著述,经盖教授审阅同意后发表,本访谈得到了石家庄铁道学院经济管理分院梁毅刚院长、李素英副教授的热心帮助,在此谨表谢忱!)