

21世纪高等学校财政与税收系列教材

税务会计

——理论、方法与案例

蔡 昌 主 编
李玉萍 杨 华 副主编



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>



F810.42/54

2010

21 世纪高等学校财政与税收系列教材

税 务 会 计

——理论、方法与案例

蔡 昌 主 编

李玉萍 杨 华 副主编

清 华 大 学 出 版 社
北 京 交 通 大 学 出 版 社

• 北 京 •

内 容 简 介

税务会计是会计学的重要分支之一,体现着会计学与税收学的珠联璧合之妙。本书吸收会计学科与税收学科的最新研究成果,依据《企业会计准则》和税收实体法的最新进展,系统讲述我国现行各个税种的会计处理及纳税申报实务。本书第1章阐述税务会计理论,对税务会计的概念、目标、原则、模式等基本问题作出分析和诠释;第2章阐述税收制度基础,剖析税收制度及税制要素、税收征管制度与征管模式,以及纳税人的权利与义务等;第3章至第9章对现行征收的各种税的计算、申报及会计处理等作出系统论述,帮助读者全面掌握税务会计的操作程序与方法;第10章是涉税账务调整,探讨各种特殊情形下的涉税账务调整方法与技巧。

本书适用于财政与税收、会计与财务管理等专业本科生的教学,也可作为研究生的学习指导用书,同时对企业财务人员和从事财税研究的科研工作者也有一定的参考价值。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

税务会计:理论与方法与案例/蔡昌主编. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社, 2010.3

(21世纪高等学校财政与税收系列教材)

ISBN 978-7-5121-0087-9

I. ①税… II. ①蔡… III. ①税收会计 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第047927号

责任编辑:杨正泽

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京东光印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印张:22.25 字数:499千字

版 次:2010年4月第1版 2010年4月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-0087-9/F·629

印 数:1~4000册 定价:34.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前 言

税务会计是会计学的一个重要分支，可以说是会计学与税收学的合璧。税务会计常被称为“税务中的会计”和“会计中的税务”。我们认为，税务会计与财务会计之间有着微妙的关系：一方面，税务会计的业务处理保留着财务会计的原则性要求，与财务会计一脉相承，财务会计的发展明显引领着税务会计的发展；另一方面，税务会计与财务会计也存在较大差异，它更体现着税收的内在要求，仅在税务信息形成和披露方面就充分体现着税收导向，更不用说税制变迁对税务会计的影响了。

税务会计目前面临着巨大的挑战，其未来发展的重心在于税务信息披露的突破。现行财务报表体系其实仅仅是为会计信息披露服务的，明显缺乏相关涉税信息和税务决策信息，譬如：利润表中的“营业税金及附加”项目仅反映营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费汇总数，而房产税、车船税、土地使用税、印花税等在“管理费用”账户核算、在利润表中也只提供了一个汇总数；资产负债表中的“应交税费”项目反映截至资产负债表日纳税人该缴而未缴的各种税费，包括增值税、消费税、企业所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船税及代扣代缴的个人所得税等，也仅仅是一期末静态数，不能反映会计期间（纳税期间）实际纳税额。基于这一信息披露现状，笔者认为，税务会计应致力于提供详细的企业纳税会计信息，以供纳税人、税务机关及其他信息需求者阅读和使用。

税务会计不仅解决现行税制下的会计实务操作，而且也为纳税人的纳税检查和税收筹划提供借鉴，同时也是税务机关开展税务稽查的重要工具。税务会计对于纳税人及税务机关的意义及重要性不言而喻。

“税务会计”作为财经类专业的骨干课程，是一门建立在会计学、税收学、管理学等基础上的应用型边缘学科，具有学科交叉性强、实践操作性强、专业难度大等突出特点。本书作为财经类专业的教科书，依据《企业会计准则》和现行税收实体法的最新进展，以税收实体法为主线，通过大量应用案例系统讲解我国现行各税种的会计处理及纳税申报操作，体现着理论与实务的结合。本书还希望提供一个全新的税务会计概念框架，为进一步研究税务会计模式奠定基础。本书第1章是“税务会计理论”，对税务会计的基本理论给出分析和诠释；第2章是“税收制度基础”，讲解税收制度的基本问题，剖析税收制度及税制要素，税收征管制度与征管模式；第3~9章是主要税种的税款计算、纳税申报及会计处理；第10章是“涉税账务调整”，探讨各种特殊情形下的涉税账务调整方法和技巧。

本书由蔡昌任主编，负责拟定写作大纲，并总纂定稿，李玉萍、杨华任副主编。参与本

书写作的还有李梦娟、奚卫华、樊玉洁。本书编写过程中，还参阅了国内外专家学者出版的相关著作和教材，在此表示诚挚的谢意。本书适用于财政与税收、会计与财务管理等专业本科生的教学，也可作为研究生和继续教育的指导用书，同时对企业财务人员和从事财税研究的科研工作者也有一定的参考价值。我们在写作过程中，尽量做到理论与实务的融合，力求全面反映税务会计在新时期的最新发展。限于我们的学识水平，书中疏漏之处在所难免，恳请各位同仁和读者不吝指正，以便进一步充实和提高（caichang@126.com）。

相关教学课件可以从北京交通大学出版社网站（<http://press.bjtu.edu.cn>）下载，也可以发邮件至 cbsyzz@jg.bjtu.edu.cn 索取。

编 者
于中央财经大学



蔡 昌

中央财经大学税务学院税收与财务管理系主任，会计学（中国第一位税务会计与税务筹划方向）博士，中国社会科学院财政与贸易经济研究所博士后，《阳光财税丛书》编委会主任，中央财经大学 MBA、MPACC “税收筹划”课程主讲教授，北京大学、清华大学、中山大学财务总监班、总裁班特聘客座教授。主要研究领域为税收理论实务、税务会计与税收筹划、财务管理、企业会计准则、并购与重组等。担任名家论坛、前沿讲座、时代光华特聘主讲嘉宾，相继出版《掌控税收》《财务难题十二讲》《新税法解读》《税收筹划十六招》等系列电视讲座成果。主持中国博士后科学基金项目——《和谐社会下的税收契约优化问题研究》，中央财经大学 211 工程三期项目《宏观税负、税制优化与经济增长的相关性研究》。在《人民日报》《税务研究》《中国税务》等报刊发表文章 100 余篇，出版专著、教材 30 余部。

代表作品有：

- 《税收筹划八大规律》（中国财政经济出版社，2005 年）；
- 《最优纳税方案设计》（中国财政经济出版社，2007 年）；
- 《税务风险：防范、化解与控制》（机械工业出版社，2007 年）；
- 《契约视角的税收筹划研究》（中国财政经济出版社，2008 年）；
- 《税务稽查零风险》（北京大学出版社，2008 年）；
- 《理税有道——纳税奥秘与技巧》（中国财政经济出版社，2009 年）；
- 《增值税转型与纳税操作实务》（中国财政经济出版社，2009 年）；
- 《税收筹划实战》（机械工业出版社，2009 年）；
- 《税收筹划——理论、方法与案例》（北京交通大学出版社，2009 年）。

目 录

第 1 章 税务会计理论	1
1.1 会计与税收的辩证关系	1
1.1.1 会计与税收的相互影响	1
1.1.2 分离·趋同·协作：税会关系模式	2
1.2 税务会计的概念结构	6
1.2.1 税务会计的产生和发展	6
1.2.2 税务会计的概念	7
1.2.3 税务会计的特点	8
1.2.4 税务会计与财务会计的关系	8
1.3 税务会计的目标、前提假设与原则	10
1.3.1 税务会计的目标	10
1.3.2 税务会计的前提假设	10
1.3.3 税务会计的原则	11
1.4 税务会计科目及其应用	13
1.5 税务会计模式及其选择	15
1.5.1 税务会计模式比较	15
1.5.2 中国税务会计模式的选择	17
本章小结	18
思考与练习	18
第 2 章 税收制度基础	19
2.1 税收制度及税制要素分析	19
2.1.1 纳税人	20
2.1.2 征税对象	20
2.1.3 计税依据	21
2.1.4 税目	21
2.1.5 税率	21
2.1.6 纳税环节与纳税期限	22
2.2 税收征管制度与征管模式	23
2.2.1 税务登记制度	24

2.2.2 账簿、凭证管理	25
2.2.3 纳税申报	26
2.2.4 税款征收	27
2.2.5 税务检查	29
2.2.6 税收征管模式	30
2.3 纳税人的权利、义务与法律责任	31
2.3.1 纳税人的权利	31
2.3.2 纳税人的义务	33
2.3.3 纳税人的法律责任	34
本章小结	39
思考与练习	40
第3章 增值税会计	41
3.1 增值税概述	41
3.1.1 增值税的含义及类型	42
3.1.2 纳税人及扣缴义务人	44
3.1.3 征税范围	45
3.1.4 税目税率	47
3.1.5 增值税的减免税	48
3.2 增值税的计算与申报	48
3.2.1 一般纳税人增值税的计算	48
3.2.2 小规模纳税人增值税的计算	52
3.2.3 增值税的申报	53
3.3 增值税的会计处理	60
3.3.1 会计科目的设置	60
3.3.2 进项税额及其转出的会计处理	62
3.3.3 不允许抵扣进项税额的会计处理	65
3.3.4 销项税额的会计处理	65
3.3.5 增值税减免税的会计处理	75
3.3.6 增值税结转及缴纳的会计处理	76
本章小结	79
思考与练习	79
第4章 消费税会计	81
4.1 消费税概述	81
4.1.1 纳税人与征税范围	81
4.1.2 税目与税率	82

4.1.3 消费税的纳税期限与纳税地点	83
4.2 消费税的计算与申报	84
4.2.1 自产自销消费品消费税的计算	84
4.2.2 自产自用消费品消费税的计算	85
4.2.3 委托加工应税消费品消费税的计算	86
4.2.4 进口应税消费品消费税的计算	87
4.2.5 消费税的申报与缴纳	87
4.3 消费税的会计处理	89
4.3.1 消费税会计账户的设置	89
4.3.2 账务处理	89
本章小结	97
思考与练习	97
第5章 营业税会计	99
5.1 营业税概述	99
5.1.1 纳税义务人和扣缴义务人	100
5.1.2 税目及其征收范围、税率	101
5.1.3 营业税的减免税规定	105
5.2 营业税的计算与申报	107
5.2.1 营业税的计算	107
5.2.2 营业税的纳税申报	112
5.3 营业税的会计处理	115
5.3.1 营业税会计科目的设置	115
5.3.2 交通运输业营业税的会计处理	116
5.3.3 建筑业营业税的会计处理	116
5.3.4 金融保险业营业税的会计处理	117
5.3.5 邮电通信业营业税的会计处理	118
5.3.6 文化体育业营业税的会计处理	118
5.3.7 娱乐业营业税的会计处理	118
5.3.8 服务业营业税的会计处理	119
5.3.9 转让无形资产营业税的会计处理	119
5.3.10 销售不动产营业税的会计处理	120
本章小结	121
思考与练习	121
第6章 关税与出口退税会计	123
6.1 关税概述	123

6.1.1	关税的纳税人与征税范围	123
6.1.2	关税税则、税目和税率	124
6.1.3	关税的优惠政策	125
6.2	关税的计算与申报	126
6.2.1	关税完税价格	126
6.2.2	关税的计算	128
6.2.3	关税的申报、缴纳与退补	129
6.3	关税的会计处理	130
6.4	出口货物免退税的会计处理	133
6.4.1	出口货物免退税概述	133
6.4.2	出口货物退税办法及退税率	133
6.4.3	出口货物免退税的计算	134
6.4.4	出口货物免退税的会计处理	136
	本章小结	139
	思考与练习	139
第7章	企业所得税会计	141
7.1	企业所得税概述	141
7.1.1	企业所得税的发展历程	141
7.1.2	纳税人与扣缴义务人	142
7.2	企业所得税的计算与申报	143
7.2.1	应纳税所得额	143
7.2.2	具体扣除项目	154
7.2.3	资产的税务处理	166
7.2.4	境外抵免税款	171
7.2.5	税收优惠	174
7.2.6	税率	177
7.2.7	应纳税额的计算	178
7.2.8	纳税申报	179
7.3	重组业务的所得税处理	184
7.3.1	企业重组基础概念	185
7.3.2	企业重组的一般性税务处理	186
7.3.3	企业重组的特殊性税务处理	187
7.4	特别纳税调整	190
7.4.1	独立交易原则	190
7.4.2	预约定价原则	192

7.4.3 反资本弱化原则	193
7.4.4 一般反避税原则	194
7.4.5 关于反避税的税务处罚规定	197
7.5 企业所得税的会计处理	197
7.5.1 所得税会计基础	197
7.5.2 资产负债表债务法	199
7.5.3 企业所得税的会计核算	209
7.5.4 所得税会计信息的列报与披露	219
本章小结	220
思考与练习	220
第8章 个人所得税会计	223
8.1 个人所得税概述	223
8.1.1 个人所得税的发展历程	223
8.1.2 纳税人	224
8.1.3 纳税范围与所得形式	225
8.2 个人所得税的计算与申报	227
8.2.1 个人所得税的计算	227
8.2.2 个人所得税的纳税申报	242
8.3 个人所得税的会计处理	242
本章小结	247
思考与练习	247
第9章 其他税种会计	249
9.1 城建税及教育费附加的会计处理	249
9.1.1 城建税的基本法律规定	249
9.1.2 教育费附加的基本法律规定	250
9.1.3 城建税、教育费附加的会计处理与申报	251
9.2 印花税的会计处理	254
9.2.1 印花税概述	254
9.2.2 印花税的基本法律规定	254
9.2.3 印花税的计税依据与应纳税额的计算	257
9.2.4 印花税的会计处理与纳税申报	258
9.3 契税的会计处理	261
9.3.1 契税的基本法律规定	261
9.3.2 契税的计税依据及应纳税额的计算	262
9.3.3 契税的会计处理与纳税申报	263

9.4 资源税的会计处理	266
9.4.1 资源税概述	266
9.4.2 资源税的基本法律规定	266
9.4.3 资源税的计税依据和应纳税额的计算	268
9.4.4 资源税的会计处理与纳税申报	269
9.5 土地增值税的会计处理	274
9.5.1 土地增值税的基本法律规定	274
9.5.2 土地增值税的计税依据	275
9.5.3 土地增值税应纳税额的计算	277
9.5.4 土地增值税的会计处理与纳税申报	278
9.6 城镇土地使用税的会计处理	284
9.6.1 城镇土地使用税概述	284
9.6.2 城镇土地使用税的基本法律规定	284
9.6.3 城镇土地使用税的计税依据及应纳税额的计算	286
9.6.4 城镇土地使用税的会计处理和纳税申报	287
9.7 房产税的会计处理	289
9.7.1 房产税的基本法律规定	289
9.7.2 房产税的计税依据及应纳税额的计算	290
9.7.3 房产税的会计处理与纳税申报	292
9.8 车船税的会计处理	294
9.8.1 车船税概述	294
9.8.2 车船税的基本法律规定	295
9.8.3 计税依据和应纳税额的计算	297
9.8.4 车船税的会计处理与纳税申报	298
9.9 烟叶税的会计处理	300
9.9.1 烟叶税的基本法律规定	300
9.9.2 烟叶税的计税依据及应纳税额的计算	301
9.9.3 烟叶税的会计处理与纳税申报	301
本章小结	303
思考与练习	304
第10章 涉税账务调整	306
10.1 涉税账务调整的意义与原则	306
10.1.1 涉税账务调整的意义	306
10.2.2 涉税账务调整的原则	307
10.2 涉税账务调整的方法与技巧	307

10.2.1	日常错账的账务调整方法	307
10.2.2	年终结账前错账的调账方法	309
10.2.3	以前年度影响损益项目的调账方法	309
10.3	汇算清缴中的涉税账务调整	312
10.3.1	利润增减的账务调整	312
10.3.2	预提费用的账务调整	313
10.3.3	跨年度费用的扣除与列支	314
10.3.4	逾期未支付的应付账款的账务调整	315
10.4	税务稽查补税与账务调整	316
10.4.1	查补的增值税款及其纳税调整方法	316
10.4.2	查补的应纳税所得额如何弥补亏损	317
10.4.3	企业虚报亏损的账务调整方法	317
	本章小结	319
	思考与练习	319
	附录 A 税务会计特殊处理及会计税法差异项目一览表	321
	参考文献	342

第 1 章

税务会计理论

1.1 会计与税收的辩证关系

1.1.1 会计与税收的相互影响

会计与税收都与价格和财富计量有密切关系。美国公共选择学派代表人物詹姆斯·布坎南认为：“税收是政府作为公共服务筹集而取得收入的一种正常途径。如果我们正在考察作为一种交换的财政过程，税收便是人们取得公共活动利益而支付的价格。”^① 我国著名经济学家顾准认为：“企业会计对企业的经营生产过程力图作完整的经济估价。”^② 会计与税收产生的历史背景不同，但会计与税收有着天然的联系。会计源于刻木记事，在漫长的人类社会发展进程中，会计逐渐形成确认、计量和报告的基本功能；而税收源于社会分工，对社会财富起着重要的分配作用。实际上，会计和税收都对社会资源的配置起着举足轻重的作用。

1. 会计对税收的主要影响

会计与税收有着不解之缘。不论是税务机关的税款征收，还是纳税人的税款缴纳，税收与会计都是息息相关的。现代税收离不开会计，离开税收的会计是不可想象的，但会计也摆脱不了税收，总是和税收血脉相连。

税收制度在几千年漫长的发展过程中，借鉴了越来越多的会计思想和会计技术而日趋成熟，可以说，现代税收制度是借助于会计理论才得以建立和发展起来的。会计对税收的这种影响可以归纳为两个方面：其一，由于会计要解决的主要问题是确认、计量某一期间的收入、费用和利润，计算缴纳税金也是会计的重要任务之一，会计要为纳税人计税、缴税和税收筹划服务。因此，税收活动理所当然地要模拟会计处理程序和方法；其二，在计算会计利

① 詹姆斯·布坎南. 公共财政. 北京：中国财政经济出版社，1991：32.

② 顾准. 社会主义会计的几个理论问题. 上海：上海人民出版社，1982.

润上,通过促进税收法规和会计实务的一致性,将两者的矛盾减少到最低限度。这些影响与税法本身一样,既具有刺激性,也具有惰性,它是激发各国不断协调税收与会计关系的内在动力。

当今市场经济的发展与产权制度的变迁紧密相连,会计规范日趋完善,会计对税收的影响更是显而易见。如折旧方法、存货发出计价方法、收入确认方法等常用的会计方法和程序被税法所借用或认可。所以,税收对会计方法的依存关系已经被普遍接受,税法正是由于不断借鉴和采纳新的会计方法而逐渐走向成熟。时至今日,会计核算仍是税收征纳的基础,查账征收仍是主流的税收征管模式,所得税年度申报表采用“会计理念”编制,以利润表为基础进行纳税调整,会计对税收的影响之深由此可见一斑。

2. 税收对会计的主要影响

遵循辩证法原理,税收不仅受到会计的深远影响,而且也强烈地反作用于会计。税收对会计的影响主要表现在三个方面:第一,世界范围内税法的差异性引起会计方法与程序的改进并导致世界各国会计准则的多样化。同时,由于税法的改进和不断完善,也大大推动了会计实务的发展,从而导致了公认会计准则的修正和发展;第二,税收基于减轻税负目的而为会计政策选择提供动力,从而影响会计运作模式及财务核算结果;第三,世界范围内税法的差异性及现实纳税义务的要求,诸如税额计算、纳税申报和税收筹划等均需借助会计方法和程序才能完成,更凸显了会计的必要性和重要性,也引导着会计朝向协调税法的方向发展,因为税收对会计的这种影响最终只能形成以税法为导向的会计,即会计要依附于、受制于税法,而不可能相反(因为各国都遵循“税法至上”原则)^①。

1.1.2 分离·趋同·协作:税会关系模式

1. 会计与税收的适度分离

基于会计与税收在目标取向、基本前提及原则性要求等方面存在广泛差异,为有利于规范和贯彻会计制度和税收政策,会计与税收的适度分离是必然的也是必需的。在我国,要使会计制度得以很好地贯彻,并与国际会计惯例协调,必须遵循会计和税收相分离的原则。^②

所谓会计与税收相分离,是指会计制度与税法不一致或存在矛盾时,应按会计制度及会计准则的要求进行核算;在履行纳税义务时,必须按照税法的要求,进行相应的纳税调整处理,但并不调整原有会计账簿记录和会计报表的相关项目。因此,税法比会计制度更具刚性,在处理方法和程序上很少给纳税人自由选择的空间;同时,税收制度的要求和责任也远远高于会计制度。

会计与税收的分离,有利于充分发挥会计与税收在国民经济管理中的作用:首先,会计

^① 盖地. 税务会计研究. 北京:中国金融出版社,2005.

^② 刘玉廷.“企业会计制度”的特色及与国际惯例的协调. 会计研究,2001.

与税收的分离能够保证会计信息质量,尤其是真实、公允原则的要求,兼顾各会计信息使用者的需求;其次,会计与税收的分离,可以充分发挥税收调节经济的功能,保障税基免受侵蚀,创造税负公平的和谐经济环境;第三,会计与税收的分离,是降低制度成本^①的内在必然要求。税收与会计作为国民经济运行中与利益分配、资源配置的制度安排密切关联的两个关键环节,应该遵循成本效益原则,既要不断降低会计成本,也要尽可能降低税收征纳成本。

当然,会计与税收相分离也带来诸多负面影响:会计与税收相分离导致大量财税差异的产生,纳税调整更为繁琐,会计计量与报告的复杂性也随之增加;会计与税收相分离使得纳税人出于纳税调整及税收利益的考虑,许多会计政策选择的空間会被纳税人所忽视或不屑采用,会计遵从程度和会计信息质量受到严重影响;会计与税收相分离也增加了企业规避税收监管的可能性,纳税人出于自身利益考虑,会利用会计与税收之间的差异规避税收,致使国家税款流失。

2. 会计与税收的走势趋同

随着世界经济一体化和国际财税改革的深入推进,会计与税收的走势呈现出一定程度的趋同性,即税会差异逐步缩小,会计与税收对相当多业务或事项的处理原则已经趋同或正在走向趋同,这是税会关系历史演进的必然规律。

从会计核算的基础原则——权责发生制来分析,虽然会计实践一直奉行该原则,但税法关于权责发生制与收付实现制的选择的确经历了漫长的演进过程。在加拿大、英国、美国的税法和司法裁决中,曾采用收付实现制作为计算计税收入和费用的主要方法,加拿大是在1948年以后才开始承认以权责发生制为主要依据来计算所得的。美国在1954年以前,基本上以收付实现制为计税方法,但允许纳税企业也可以选择权责发生制。后来认识到收付实现制固有的弊端,即纳税企业可以滥用收付实现制人为操纵经济业务的入账时间,导致收入推迟或费用提前,使税款推迟的情况盛行蔓延。

从历史演进的角度来看,权责发生制和收付实现制在会计和税法中的运用场合、范围都在不断发生变化,虽然税法的发展变化总是滞后于会计,但税法正向会计靠拢,不断趋同。在税法和税务会计实务中,世界上大多数国家采用的是修正的权责发生制,税收正在逐步接纳权责发生制,实际上这一变化将会积极影响会计与税收在其他方面的趋同。我国税法已经在企业所得税领域全面推行权责发生制^②。

为了正确地体现税法与会计的目标、降低征纳双方遵从税法的成本、降低财务核算成

^① 制度成本,是新制度经济学研究的核心问题之一,诺贝尔经济学奖得主科斯(Coase)认为制度成本描述了“用以协调运用经济资源制度安排的成本”(《契约经济学》,科斯等著,经济科学出版社,1999)。

^② 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条规定:企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,均不作为当期的收入和费用。《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)对企业收入的确认,要求必须遵循“权责发生制原则和实质重于形式原则”。

本,必须对会计制度与税法进行差异协调,尤其在法律制度方面应尽可能趋同。我们认为,会计与税收的协调与趋同主要有以下途径。

(1) 缩小会计与税法的差异性,寻求会计制度与税收政策的协调。虽然会计与税法的差异是无法避免的,但在制定税法时应尽量参照会计制度的相关规定,毕竟计算税款的基础数据是以会计为依据的。从提高税法的操作性而言,财务会计无疑为税务会计提供了一个基点,也就是说,税法不是确定税务会计规则的唯一法典。如果会计法律法规能够更好地反映纳税人在纳税年度取得的应税所得,税务会计也可以从中获得一些框架性或原则性支持。

(2) 缩小会计政策的选择空间,保持与税务处理的一致。尤其是那些税务处理显示出比会计处理更为合理的成分,可以按照税法口径选择会计政策。比如固定资产折旧政策,会计折旧年限与税法最低折旧年限最好保持一致,不应允许企业任意提取折旧。

(3) 剔除会计与税法中的“非实质性差异”。许多因政策制定者的主观因素导致的会计与税收的不合理差异,只会增大纳税人的会计成本与纳税成本,对于此类差异,尽可能实现政策统一。比如,税收对待政府惩戒性支出的处理与会计处理背道而驰,会计不论何种罚款性质的支出(包括政府惩戒性支出),一律计入当期损益,而税收却不允许将其税前扣除。这一会计与税法差异属于“非实质性差异”,可以考虑统一。

(4) 税务处理借鉴会计处理。对于会计处理办法有规定,而税收法律、法规没有规定的,总体处理原则是按照会计规定处理。这样有利于协调税法与会计的差异,降低企业财务核算成本和纳税成本。

(5) 对涉税新业务,力求作出一致的规定,避免再创造新的差异。比如会计与税法对商誉的处理就存在很大差异:自创商誉,会计不允许入账,税法不允许摊销;合并商誉在编制合并财务报表时要反映,而税法并不要求反映合并商誉。税法还规定了外购商誉的扣除原则,即“外购商誉的支出,在企业整体转让或者清算时,准予扣除”^①。这就造成了会计与税法存在一定的差异。

3. 会计与税收的深层协作^②

会计与税收相互影响,共同发展,二者不仅不能彼此相互取代,而且各自有着独立的发展空间,在未来的税会关系模式中,二者应该发展成一种互为支撑、良性互动的协作关系。

会计与税收的协作,可谓任重而道远,需要一个长期的博弈过程。我们认为,应该以政府立法和制度安排为路径依赖,建立税会协作的良性互动模式。

(1) 构建税会沟通-依赖信息系统。所谓“税会沟通-依赖信息系统”是指以整合税务信息与会计信息而形成的一个相互依存、密切配合的能实现资源共享的信息系统。这一信息系

^① 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十七条。

^② 《辞海》对“协作”一词的解释是“许多劳动者在同一劳动过程或者彼此相联系的不同劳动过程中,依计划协同的进行劳动的劳动形态”。会计与税收既然存在相联系的环节和过程,也应该相互配合,协同工作。