

“十二五”税务专业精品教材

税务会计

理论、方法与实务 (第二版)

Tax Accounting: theory, method and Practice

蔡 昌 主编

 中国财政经济出版社

“十二五”税务专业精品教材

税务会计

(第二版) 理论、方法与实务

Tax Accounting: theory, method and Practice

蔡昌 主编

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计: 理论、方法与实务/蔡昌主编. —2 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2012. 8

“十二五” 税务专业精品教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3777 - 0

I. ①税… II. ①蔡… III. ①税务会计 - 高等学校 - 教材 IV. ①F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 152797 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 王 英

封面设计: 郁 佳

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 27.75 印张 630 000 字

2012 年 8 月第 2 版 2012 年 8 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 66.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3777 - 0/F · 3093

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前言

qian yan



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”。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，税务会计也体现着税收的内在要求，税务会计信息的生成和披露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。

税务会计的产生源于税款缴纳与会计记录的融合，早在公元前18世纪的古巴比伦王国就已经诞生税务会计了。中国的税务会计应是源于官厅会计，主要用于政府记录财政收入，中国会计史学家郭道扬教授认为：“自夏商及西周以来历代的官厅会计处于支配地位……至元明之际，我国民间会计大体落后于官厅会计。”其实，在现代社会，税务会计受到社会各界普遍关注并获得快速发展，笔者认为其根源在于会计与税法存在的日趋增加的政策差异及多元化的操作实务，如果再追溯源头就是会计与税法的适度分离。税制变迁的复杂多变性导致会计更加复杂，而且充满难度和挑战，当然也使会计更加丰富多彩，税务会计渗入到社会经济生活的各个方面，税收成为会计理论与实务研究新的增长点（盖地，2011）。我们观察国家与市场主体的税收活动不难发现，纳税申报、税务风险管理和税收筹划都离不开会计，税法与会计实务并行发展，凸显税务会计的必要性和重要性。早在20世纪80年代，美国著名会计史学家迈克尔·查特菲尔德（1989）就指出：会计应当超脱历史局限的束缚，针对诸如税金分配一类的问题，朝着减少税务对会计理论的影响的方向努力。

税务会计不仅为纳税人开展纳税检查和税收筹划提供准确的税务会计信息，也为税务机关开展税务稽查提供重要的涉税证据。税务会计对于纳税人及税务机关的重要性不言而喻，这也是近年来税务系统普遍重视税务会计的主要原因之一。目前税务系统推行的纳税评估，其本质就是通过评价会计数据内在逻辑的合理性来甄别纳税人是否存在蓄意避税甚至偷逃税款行为。在税务稽查与反避税活动中，税务人员需要重点审查隐藏避税之蛛丝马迹的会计信息，并查实和获取纳税人避税事实的关键税务会计信息作为佐证，让税务会计成为判断、甄别避税行为的有效工具。

随着社会经济的快速发展，税务会计面临着巨大的挑战，其未来发展的关键在于税务会计信息披露的突破。现行财务报告体系其实仅仅是为会计信息披露服务的，明显缺乏相关涉税数据和税务决策信息，这里作简要分析：利润表中的“营业税金及附加”项目反映营业税、消费税、资源税、城市维护建设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

仅反映一个汇总数；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、车船税以及代扣代缴的个人所得税等，也仅仅是一个期末静态数，不能反映会计期间（纳税期间）的实际纳税额。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税务会计信息，以供纳税人、征税机关及其他潜在的信息需求者阅读和使用。

《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。本书依据《企业会计准则》和现行税法的最新进展，以税收实体法为主线，通过大量案例系统讲解我国现行各税种的会计处理及纳税申报实务，体现着税务会计理论与实务的融合。本书还希望提供一个全新的税务会计框架，为进一步研究税务会计模式、开展税务会计实务工作奠定基础。本书第一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阐释；第二章论述税收制度基础，剖析税制要素、税收征管制度与征管模式、纳税人的权利与义务等税收问题；第三章至第九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；第十章论述税务会计特殊业务，讲解诸如债务重组、非货币性资产交换等特殊事项的会计处理，并分析比较会计与税务处理的差异；第十一章阐述涉税账务调整，探讨各种特殊情形下的涉税账务调整方法与技巧；第十二章阐述税务会计信息披露，探讨《企业会计准则》和现行税法框架下税务会计信息披露体系的构建，形成完整的税务会计理论方法体系。

本书由蔡昌主持编写，负责拟定大纲，并总纂定稿。本书第一版出版后被国内多家高等院校选作教材，得到广大师生的一致好评。随着时间的推移，会计与税制改革进入一个全新的阶段，应广大读者要求，本书也进行再版修订。这次修订除修改了会计、税法的政策变动和疏漏之处，还增加了税务会计特殊业务（第十章）和税务会计信息披露（第十二章）的内容，对税务会计体系进行了延展性扩充。参与再版修订工作的有李玉萍、李梦娟、樊玉洁、张小凤、黄海霞、高斌、崔爱丽、刘玢、俞坚煊、朱汾丽、任旭飒等。在此感谢一直给我们支持和帮助的各位同仁、各位朋友。本书编写过程中，还参阅了国内外专家学者出版的相关论著，未能一一列明，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，（建议本科教学只讲授前九章，学有余力的学生可参阅后三章以拓宽视野），也可作为研究生（研究生教学重点讲授第一章、第三章、第七章、第十章至第十二章）和继续教育人员学习的指导用书，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。限于我们的学识水平，书中疏漏在所难免，恳请各位同仁和读者不吝指正，以便再版时进一步充实和提高。

蔡昌

记于中央财经大学

目 录

mu lu

第一章 税务会计理论	(1)
第一节 现代会计与税收的辩证关系	(1)
第二节 税务会计的概念结构	(7)
第三节 税务会计的目标、前提假设与原则	(14)
第四节 会计要素在税务会计中的确认、计量方法	(17)
第五节 税务会计科目及其应用	(20)
第六节 税务会计模式及其选择	(22)
本章小结	(25)
思考与练习	(25)
第二章 税收制度基础	(26)
第一节 税收制度及税制要素分析	(26)
第二节 税收征管制度与征管模式	(30)
第三节 纳税人的权力、义务与法律责任	(37)
本章小结	(44)
思考与练习	(44)
第三章 增值税会计	(45)
第一节 增值税概述	(45)
第二节 增值税的计算与申报	(51)
第三节 增值税的会计处理	(64)
第四节 增值税扩围改革	(82)
第五节 增值税会计模式的评价与改进	(86)
本章小结	(88)
思考与练习	(89)
第四章 消费税会计	(91)
第一节 消费税概述	(91)

第二节 消费税的计算与申报	(94)
第三节 消费税的会计处理	(98)
本章小结	(105)
思考与练习	(105)
第五章 营业税会计	(107)
第一节 营业税概述	(107)
第二节 营业税的计算与申报	(115)
第三节 营业税的会计处理	(125)
本章小结	(129)
思考与练习	(130)
第六章 关税与出口退税会计	(131)
第一节 关税概述	(131)
第二节 关税的计算与申报	(133)
第三节 关税的会计处理	(138)
第四节 出口货物退免税的会计处理	(141)
本章小结	(147)
思考与练习	(147)
第七章 企业所得税会计	(149)
第一节 企业所得税概述	(149)
第二节 企业所得税的计算与申报	(157)
第三节 企业重组的所得税处理	(194)
第四节 企业清算的税务处理	(215)
第五节 特别纳税调整	(217)
第六节 企业所得税的会计处理	(222)
第七节 企业所得税会计模式评论	(250)
本章小结	(260)
思考与练习	(260)
第八章 个人所得税会计	(263)
第一节 个人所得税概述	(263)
第二节 个人所得税的计算与申报	(267)
第三节 个人所得税的会计处理	(281)

(285) 本章小结	(285)
(285) 思考与练习	(285)
第九章 其他税种会计	(287)
(287) 第一节 城建税及教育费附加的会计处理	(287)
(291) 第二节 印花税的会计处理	(291)
(298) 第三节 契税的会计处理	(298)
(302) 第四节 资源税的会计处理	(302)
(310) 第五节 土地增值税的会计处理	(310)
(319) 第六节 城镇土地使用税的会计处理	(319)
(323) 第七节 房产税的会计处理	(323)
(330) 第八节 车船税的会计处理	(330)
(335) 第九节 烟叶税的会计处理	(335)
(338) 本章小结	(338)
(338) 思考与练习	(338)
第十章 税务会计特殊业务	(340)
(340) 第一节 补充保险费的会计与税务处理	(340)
(342) 第二节 减值准备的会计与税务处理	(342)
(344) 第三节 金融资产的会计与税务处理	(344)
(347) 第四节 股票期权的会计与税务处理	(347)
(351) 第五节 研发费用的会计与税务处理	(351)
(352) 第六节 非资产负债表日后事项的会计与税务处理	(352)
(355) 第七节 房地产企业预售房款的会计与税务处理	(355)
(358) 第八节 权益法下长期股权投资的会计与税务处理	(358)
(362) 第九节 债务重组的会计与税务处理	(362)
(366) 第十节 企业合并的会计与税务处理	(366)
(370) 第十一节 股份支付的会计与税务处理	(370)
(374) 第十二节 投资性房地产的会计与税务处理	(374)
(377) 第十三节 融资租赁的会计与税务处理	(377)
(379) 第十四节 非货币性资产交换的会计与税务处理	(379)
(382) 第十五节 税收返还的会计与税务处理	(382)
(384) 本章小结	(384)
(384) 思考与练习	(384)

第十一章 涉税账务调整	(386)
第一节 涉税账务调整的意义与原则	(386)
第二节 涉税账务调整的方法与技巧	(387)
第三节 汇算清缴中的涉税账务调整	(390)
第四节 税务稽查补税与账务调整	(394)
本章小结	(396)
思考与练习	(396)
第十二章 税务会计信息披露	(397)
第一节 税务会计信息披露基础	(397)
第二节 税务会计信息披露现状分析	(399)
第三节 税务会计信息披露的国际借鉴	(402)
第四节 税务会计信息披露体系的构建	(406)
第五节 分步实施：税务会计信息披露在中国的改革	(417)
本章小结	(419)
思考与练习	(419)
附录 1 永久性差异项目一览表	(420)
附录 2 暂时性差异一览表	(422)
习题参考答案	(425)
参考文献	(434)

第一章

税务会计理论

如果没有这些基本的会计概念，税制不可能有序、有效地运行。或许更重要的是，如果没有这些概念，纳税人就可以操纵他们的活动，在许多年都能够逃避缴税。

——美国税务学家 凯文·E·墨菲

第一节 现代会计与税收的辩证关系

一、会计与税收的相互影响

会计与税收产生的历史背景不同，但两者有着天然的联系。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，体现着以国家为主体的特殊的利益分配关系。实际上，会计和税收都对社会资源的配置起着举足轻重的调节作用。

（一）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，离开会计的税收是不可想象的，但会计也摆脱不了税收，总是和税收血脉相连。

会计是税收的微观基础，会计理论与方法在现代主权国家税收体系沿革发展中起着主导性推动作用。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，计算缴纳税金也包括在内，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。可以说，会计技术与方法在税收中的广泛运用，才使得税收制度和税收征管不断趋于成熟。我国宋代创制的“四柱清册”，即是一种严密的古代会计技术，把我国传统的单式收付簿记提高到一个比较科学的高度，同时这一方法也通过对赋税收支和结存的严密核算，成为中央政府加强对各地赋税收支控制

和监管的重要手段，在税收征管中得到广泛运用。

其二，在计算会计利润和所得税征收方面，通过促进税收法规和会计实务的一致性，将会计与税收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。美国于1913年修订了所得税法案，规定应纳税所得额的确定必须以会计记录为基础，从而将税务活动与会计业务紧密结合在一起。美国于1916年在联邦收入法中明确规定允许采用权责发生制记账的纳税人采用同样的办法编制纳税申报表，从而改进了税收的确认、计量方法。

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。如会计折旧方法、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，权责发生制、配比原则、历史成本原则在税收上已得到广泛运用。所以，税收对会计方法与技术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与技术而逐渐走向成熟。时至今日，会计核算已经成为税收征纳的微观基础，查账征收仍是主流的税收征管模式，企业所得税纳税申报表采用“会计理念”编制，以利润表为基础进行纳税调整进而计算所得税款，会计对税收的影响之深由此可见一斑。

从历史发展的逻辑观察，企业纳税申报和税收筹划均需通过会计，税法与会计实务并行发展，凸显会计的必要性和重要性；税法坚持历史成本原则，不考虑货币时间价值的变动，并且重视会计主体的分离，对会计的一贯性和公开性的强调等，在很大程度上也是受税收政策的影响^①。可以说，会计方法和技术影响着税收的计量和公平原则的维护，税收已经跨入全面借鉴会计方法与技术的新时代。

（二）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。税收从法律和制度层面影响或制约着会计的发展，即主要体现在国家税收法规在宏观层面上对会计体系产生的影响作用^②。税收对会计的影响主要表现在以下四个方面：

第一，现代税收与会计都是在一定的法律与制度框架的约束下展开，税收法规与会计同属于社会经济范畴，但从国家权力或国家利益相联系的程度来看，税收无疑更为紧密地与国家相联系。因此，当税收与会计在市场经济条件下出现某些差异时，税收自然要求依据国家权力采取某些特定的形式影响或制约会计，税法的权威性要求会计准则不同程度地遵从税法。

第二，现代税收对会计的影响或制约无疑受制于一系列因素，其中最主要的是一国或地区的体制背景、时代条件、国情因素等。因此，我们所观察到的是多样化的会计方法与实务，原因在于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，由于各国税法的改进和不断完善，也大大推动了会计实务的发展，从而导致了各国对会计准则的修正和发展。

^① 盖地：《税务会计理论》，大连出版社2011年版。

^② 邓力平、邓永勤：《会计信息失真及其治理：税收视角的研究》，中国财政经济出版社2007年版。

第三, 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。我们可以显著地观察到以节税为目标驱动的会计导向已经日益在会计实务中显现。

第四, 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均需借助会计方法和程序才能完成, 更凸显了会计核算的必要性和重要性, 也引导着会计朝着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。

二、分离·趋同·协作: 税会关系模式

(一) 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^③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。

① 盖地:《税务会计研究》, 中国金融出版社 2005 年版。

② 刘玉廷:“企业会计制度的中国特色及与国际惯例的协调”,《会计研究》, 2001 年第 3 期。

③ 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 年版)。

（二）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，会计与税收在许多业务或事项上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，不断走向趋同。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^①。

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。如果会计准则和财会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”，可以完全统一政策。

^① 《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”。

4. 税务处理借鉴会计处理。对于会计准则有规定,而税法没有规定的,总体处理原则是按照会计准则处理。这样有利于协调税法与会计的差异,降低会计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,但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在商誉问题上存在一定的差异。

(三) 会计与税收的深层协作^②

会计与税收相互影响,共同发展,两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,两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。这一信息系统需要税收与会计的协作,即一方面通过税务当局与财政部门协同制定会计信息披露规则与内容,强制性要求纳税人定期披露;另一方面,在税务当局和财政部门之间实现纳税人的涉税信息与会计信息的交互式传递与沟通,真正发挥信息共享机制的作用,降低各方的信息成本。

利用这一信息系统,一方面可以为税收征管提供会计基础数据,因为税款征纳以会计核算为基础,税收的会计信息依赖性必然要求税收与会计的协作。目前税务系统推行的纳税评估^③,其本质就是通过评价会计数据(主要根据财务报表和纳税申报表所提供的会计信息)内在逻辑的合理性来甄别纳税人是否存在蓄意避税甚至偷逃税款行为的税务评价方法。在纳税评估中,税务当局往往设计一些涉税财务指标,比如税收负担率、税负变动率等来监控纳税人的税款缴纳情况。由于受征税成本与会计信息质量的制约,纳税评估的实施范围有限,只是一部分纳税人甚至比例甚微的一小部分。如果会计制度给予配合和协作,要求纳税人报送的财务报表必须附带适当的涉税财务分析,那么这种看似微不足道的税会协作就会带来税收征管成本的降低。

税法对会计信息质量有着天然的制约、保护和监督的功能。相对于会计制度而言,税收政策的权威性和强制性使其对会计信息质量的监督具有法律“刚性”。企业少报盈

^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,依计划协同地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。

^③ 纳税评估是税务征管的基本方法之一,指税务机关依据有关法律法规对纳税人报送的纳税申报资料(含会计报表和纳税申报表等)进行完整性、一致性和合法性分析,并结合日常掌握的税收征管资料,运用一定的方法对纳税人的纳税情况进行综合评定。

利，就会被界定为逃避缴纳税款，必须承担相应的法律责任；而企业虚增利润，就得多纳税，并承担不如实申报纳税带来的风险和法律责任。因此，税法在某种程度上维护了会计信息的质量，毕竟会计与税收之间还是有着藕断丝连的关系。但目前税务信息^①的非公开性也使税法提升会计信息质量的效果大打折扣，税会协作面临着一定的信息危机。在税会协作中应尽快解决税务信息透明化问题，实现会计信息与税务信息的相互印证与沟通，充分挖掘税务信息的价值。

2. 利用税会协作开展反避税。避税是一个颇受关注、颇有争议的敏感话题，它涉及法律、税务、会计、道德等领域，对其评判众说纷纭，莫衷一是。避税从本质上看既 not 合法，也不违法，而是处于合法与违法之间的状态，我们称之为“非违法”。纳税人的避税行为如果不有效遏制，就像生态平衡遭到破坏一样，公平竞争的市场环境会被破坏，这将对经济发展产生负面影响。税务当局开展反避税实践工作中，税务征税人员不断反馈纳税人避税的情况，在揭秘纳税人避税“招法”的同时，也发掘出了许多隐含在税法具体条款中的平时难以察觉的税法漏洞。

会计与税收在反避税领域的协作主要有以下几种方式：

第一，反避税活动需要深入研究会计制度与税法之间的差异，防止纳税人利用模糊的税法条款或税制漏洞大肆避税，同时也防范纳税人滥用会计政策降低税负。

第二，会计与税收的协作在制度层面上应当通过会计制度与税法的协作来实现，即通过研究避税的运作方式和操作技术，深入分析税收法规的漏洞和缺陷，进而重点审查隐藏避税之蛛丝马迹的会计信息，向税务当局提供反避税的关键信息或让会计信息成为甄别避税行为的佐证。

第三，深入探索税务会计模式，研究税务会计技术，推动会计准则与税法在微观层面上的协作。税务会计信息是税务当局查证避税行为的重要线索，基于会计准则与税法相协调的税务会计在反避税中能够大显身手。

（四）税会协调机制的一个分析框架

会计与税收的协调是一个漫长的博弈过程。针对税会关系模式呈现出分离、趋同和协作的三个明显特征，我们认为，税会协调也应围绕分离、趋同、协作这三个层面展开。为了提高会计与税收协调的有效性，基于上述税会关系模式的分析，我们给出了一个关于税会协调机制的分析框架（如图 1-1 所示），试图从制度层面促进税收与会计协调效率的提高，改善税收与会计协调的预期效果。

我们认为，在税收与会计协调过程中，应充分听取市场行为主体的意见和建议，努力调动各方面的积极性。针对中国国情，一方面要充分反映市场主体的要求，另一方面要发挥财政部会计管理部门的主导作用，推进会计与税法的协调进程。

^① 这里所指的税务信息的来源渠道，既包括纳税方，也包括征税方，但无论从哪一方获取税务信息，都存在一定的难度，即都有信息障碍。

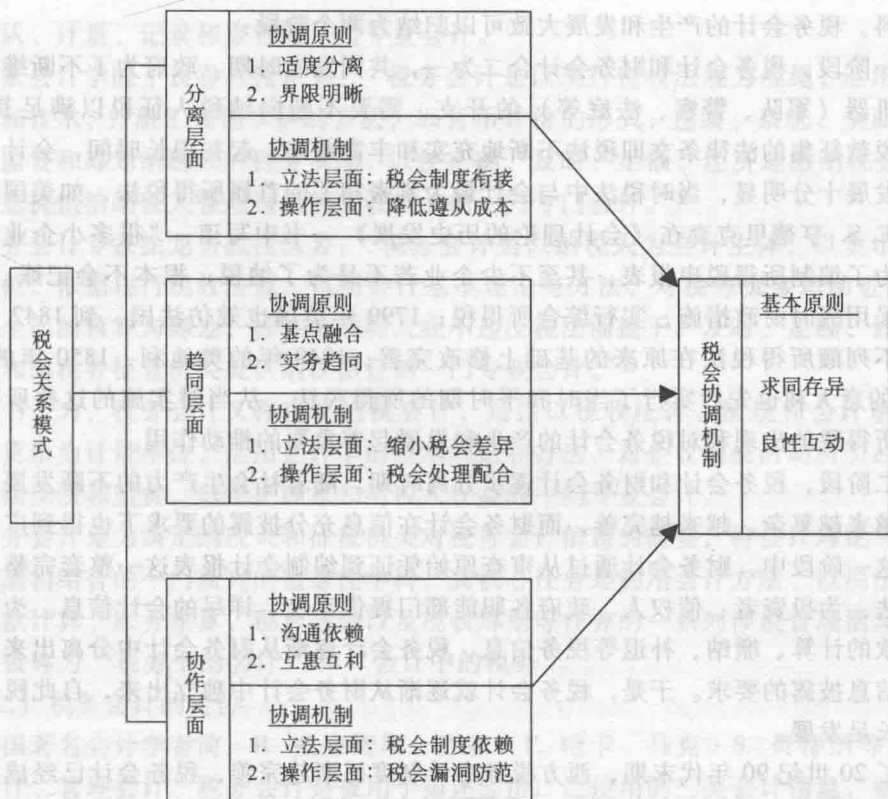


图 1-1 税会协调机制的一个分析框架

第二节 税务会计的概念结构

一、税务会计的产生和发展

(一) 税务会计的历史渊源

税务会计是会计学的一个重要分支，是近代兴起的一门边缘性学科。税务会计既不完全等同于财务会计，也不完全等同于税法和国际税收，它是会计学 and 税收学在一定程度上的结合，税务会计被称为“税务中的会计”，即税务会计专门研究企业税款支出确认、计量和报告以及纳税资金筹划管理的边缘性学科。对未来的会计发展趋势，有人曾预言“单纯”的财务会计终将“消失”，而全新概念的涵盖税款支出确认与计量，税收筹划与税务报告的税务会计信息系统将是其发展的方向之一。

(二) 税务会计的发展

从世界范围来看，税务会计是在税法和财务会计不断融合基础上发展起来的一门边

缘性学科。税务会计的产生和发展大致可以归纳为两个阶段：

第一阶段，税务会计和财务会计合二为一，共同发展时期。政府为了不断维持庞大的国家机器（军队、警察、法庭等）的开支，需要不断向纳税人征税以满足其需要。为保证税款征集的法律条文即税法不断地充实和丰富起来，起初很长时间，会计和税法的互动发展十分明显，当时税法中与会计最为紧密相关的首属所得税法，如美国著名会计学家 E. S. 亨德里克森在《会计理论的历史发展》一书中写道：“很多小企业的会计目的是为了编制所得税申报表，甚至不少企业若不是为了纳税，根本不会记账。”1793 年法国采用战时财政措施，实行综合所得税；1799 年英国也效仿法国，到 1842 年长期有效的不列颠所得税法在原来的基础上修改完善；1849 年的奥地利，1850 年的德国，1864 年的意大利也先后实行了当时和平时期的所得税法。从当时实施的这些所得税法来看，所得税的出现和对税务会计的产生和发展起着重要的推动作用。

第二阶段，税务会计和财务会计逐步分离时期。随着社会生产力的不断发展，各国的税法越来越复杂、越来越完善，而财务会计在信息充分披露的要求下也得到广泛的发展。在这一阶段中，财务会计通过从审查原始凭证到编制会计报表这一整套完整的会计核算方法，为投资者、债权人、政府各职能部门提供系统、详尽的会计信息。为了提供有关税款的计算、缴纳、补退等税务信息，税务会计逐渐从财务会计中分离出来，以满足涉税信息披露的要求。于是，税务会计就逐渐从财务会计中独立出来，自此税务会计取得了长足发展。

到了 20 世纪 90 年代末期，西方税务会计制度已渐趋完善，税务会计已经成为与财务会计、管理会计并驾齐驱的三大会计分支之一。

二、税务会计的概念之争

（一）税务会计的概念

对税务会计的认识，各说纷纭，可谓仁者见仁，智者见智。

美国税务会计专家吉特曼认为：税务会计主要是处理某项目何时被确认为收入或费用账务问题的一种专业会计。

美国学者汉弗莱·H. 纳什认为：公司的目标是在税务会计的限度内实现税负最小化及税后利润的最大化。在无休止的税务战争中，税务会计只能算是一组“征战法则”^①。

日本著名税务会计专家武田昌辅认为：“税务会计是为计算法人税法中的课税所得而设立的会计，它不是制度会计，是以企业会计为依据，按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。”^②

天津财经大学盖地教授认为：“税务会计是以国家现行税收法规为准绳，运用会计学的理论和方法，连续、系统、全面地对税款的形成、调整计算和缴纳等企业涉税事项

① 汉弗莱·H. 纳什：《未来会计》，中国财政经济出版社 2001 年版。

② 武田昌辅：《新编税务会计通论》，日本森山书店出版 1985 年版。