

苏强 著

企业会计准则 与现行税法处理差异 及纳税调整实务

QI YE KUAI JI ZHUN ZE

YU XIAN XING SHUI FA CHU LI CHA YI

JI NA SHUI TIAO ZHENG SHI WU

- 典型案例分析
- 突出操作性、通俗性、实用性和时效性
- 便于广大企业财税人员规范企业账务处理

广东省出版集团
广东经济出版社

F279.23

198

苏强 著

企业会计准则 与现行税法处理差异 及纳税调整实务

QI YE KUAI JI ZHUN ZE

YU XIAN XING SHUI FA CHU LI CHA YI

JI NA SHUI TIAO ZHENG SHI WU

- 典型案例分析
- 突出操作性、通俗性、实用性和时效性
- 便于广大企业财税人员规范企业账务处理

广东省出版集团
广东经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则与现行税法处理差异及纳税调整实务 / 苏强
著. —广州: 广东经济出版社, 2010. 8

ISBN 978-7-5454-0562-0

I. 企… II. ①苏… III. ①企业—会计制度—研究—中国
②税法—研究—中国 IV. ①279.23②D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 145192 号

出版发行	广东经济出版社 (广州市环市东路水荫路 11 号 11~12 楼)
经销	广东省出版集团图书发行有限公司
印刷	深圳市建融印刷包装有限公司 (深圳市罗湖区梨园路 104 号 3 楼东)
开本	730 毫米×1020 毫米 1/16
印张	14 1 插页
字数	234 000 字
版次	2010 年 8 月第 1 版
印次	2010 年 8 月第 1 次
印数	1~5 000 册
书号	ISBN 978-7-5454-0562-0
定价	29.80 元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 请与承印厂联系调换。

图书发行有限公司网址: <http://www.gdpgfx.com>

邮购电话: (020) 89667808 销售: (020) 89667808

地址: 广东省广州市海珠区宝岗大道 1377 号 A35-A37 档 邮编: 510260

本社营销网址: <http://www.gebook.com>

本社市场部地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 38306055 邮政编码: 510075

广东经济出版社常年法律顾问: 何剑桥律师

· 版权所有 翻印必究 ·

前 言

2006年2月15日，财政部颁布了新修订的《企业会计准则——基本准则》和38项《企业会计准则——具体准则》；同年10月30日，财政部又发布了《企业会计准则——应用指南》，之后又陆续发布了多项《企业会计准则——解释公告》。至此，我国基本构建起了以《企业会计准则——基本准则》为依据，《企业会计准则——具体准则》为主体，《企业会计准则——应用指南》和《企业会计准则——解释公告》为补充的具有中国特色的会计准则体系。此次企业会计准则体系的建立，实现了与国际会计准则的实质性趋同。新《企业会计准则》于2007年1月1日起在上市公司、金融企业和国有大中型企业实施，并鼓励其他企业执行；执行新准则的企业不再执行《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等其他会计制度。

与企业会计准则的变革相比，近年来，我国税法体系也发生了深刻变化。2007年3月16日，第十届全国人大第五次会议审议并通过了新修订的《中华人民共和国企业所得税法》，实现了“两税”的统一合并。同年12月6日，国务院常务会议通过了新修订的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》，新的《中华人民共和国企业所得税法》自2008年1月1日起实施。2008年11月5日，国务院常务会议通过了新修订的《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》和《中华人民共和国营业税暂行条例》。2008年12月15日，财政部和国家税务总局又发布了《增值税暂行条例实施细则》、《消费税暂行条例实施细则》和《营业税暂行条例实施细则》等配套规章，新流转税法自2009年1月1日起全面实施。新的《中华人民共和国企业所得税法》和流转税法实施以来，财政部和国家税务总局又针对《企业所得税法》实施过程中的重点、难点和热点问题，制定并颁布了100多项规范性文件，这些规范性文件在一定程度上，细化和明确了纳税操作实务，既有利于各级税务机关依法征税，也有利于广大纳税人依法纳税。

但是，会计和税法毕竟属于两个不同的领域，由于各自目标不同、调整对象不同和立法程序及技术要求不同，两者之间必然存在差异。全国人大预算委员会副主任、原财政部会计司司长冯淑萍教授明确指出，由于会计核算制度与税法的目的存在不同程度的差异，必然会导致会计核算制度与税法不

一致的情况，这也是国际惯例。财政部会计司司长刘玉廷教授也指出，我们一贯主张企业会计制度应当与税收制度相互分离，因为两者属于两个体系。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，必须遵循会计与税收相互分离的原则。

据不完全统计，会计与税法差异多达 100 多项（包括暂时性差异和永久性差异），仅企业所得税纳税调整项目中列明的会计与税法差异就有 50 多项。纳税人一方面要按照会计准则对会计要素进行确认、计量和报告；另一方面又要严格依据税法计算、申报和缴纳各项税款。尽管《企业会计准则第 18 号——所得税》要求采用资产负债表债务法进行会计核算，将会计和税法的暂时性差异通过核算体现出来，但采用资产负债表债务法核算的核心是，明确会计和税法的各项暂时性差异。另外，针对永久性差异仍只能采用纳税调整法进行税务核算。

本书以最新颁布的税法和会计准则为依据，详细分析会计准则与税法的各项具体差异，提出运用纳税调整法解决永久性差异项目，运用资产负债表债务法解决暂时性差异项目，达到会计和税法的相互协调；并通过列举大量的纳税调整案例，方便读者掌握各项差异的会计和税务处理。学习会计与税法差异，不仅是企业财税人员做好企业所得税汇算清缴工作，中介机构提供涉税鉴证、提供纳税服务的必备知识，也是税务机关从事纳税检查、纳税评估、税务稽查等工作的必备技能。对于规范企业税务管理，防范和降低纳税风险，提高会计信息和纳税申报质量，促进纳税人依法诚信纳税，构建和谐征纳关系都具有重要意义。

本书以作者为众多企业提供的培训和咨询为基础，面向需要实战指导的企业财务人员。全书聚焦的重点是财务人员在实际操作中需要的分析与辅导，而不是枯燥的理论介绍。本书不仅适用于从事纳税实务工作的广大企业财税人员和税务中介人员，而且适用于从事税收征管实务工作的税务工作者，也适用于从事会计和税法教学和科研的教师和学生，是读者学习和掌握会计与税法差异知识的重要参考资料。

本书在撰写过程中参阅了大量国内外优秀的论著和相关文献资料，在此对上述作者表示衷心的感谢。本书出版得到了广东经济出版社领导和编辑王成刚同志的热心帮助和大力支持，在此表示诚挚的感谢！感谢我的妻子李倩女士在事业上和生活中的支持和帮助。

鉴于企业会计准则和税法的动态性特征，书中仍难免存在疏漏和不妥，敬请广大读者批评指正，不吝赐教，以便日后补正修订。

作者

2010 年 7 月

目 录

第一章 企业会计准则和税法处理差异总述	(1)
第一节 企业会计准则和税法处理差异概述	(1)
第二节 企业会计准则与税法基本假设差异	(4)
第三节 会计信息质量要求与税前扣除原则差异	(6)
第四节 会计要素的财税处理差异	(9)
第五节 如何正确处理企业会计准则与税法差异	(13)
第六节 企业所得税纳税调整项目明细表解析	(14)
第二章 企业收入财税处理差异及纳税调整	(21)
第一节 企业收入财税处理差异总述	(21)
第二节 企业商品销售收入财税处理差异	(24)
第三节 提供劳务收入财税处理差异	(32)
第四节 让渡资产使用权收入财税处理差异	(37)
第五节 销售退回和销售折让财税处理差异	(39)
第六节 补贴收入财税处理差异	(42)
第七节 在建工程试运行收入财税处理差异	(44)
第八节 接受捐赠收入财税处理差异	(45)
第九节 建造合同收入财税处理差异	(46)
第十节 政府补助财税处理差异	(51)
第三章 企业特殊交易财税处理差异及纳税调整	(54)
第一节 视同销售业务财税处理差异	(54)

第二节	分期收款销售商品收入财税处理差异	(60)
第三节	债务重组财税处理差异	(65)
第四节	非货币性交换财税处理差异	(74)
第五节	售后回购业务财税处理差异	(78)
第六节	售后回租业务财税处理差异	(81)
第七节	外币交易业务财税处理差异	(84)
第八节	关联方交易财税处理差异	(86)
第九节	资产负债表日后事项财税处理差异	(90)
第十节	政策性搬迁收入财税处理差异	(92)
第四章	企业资产财税处理差异及纳税调整	(97)
第一节	存货财税处理差异	(97)
第二节	固定资产财税处理差异	(101)
第三节	无形资产财税处理差异	(114)
第四节	长期股权投资财税处理差异	(120)
第五节	交易性金融资产财税处理差异	(127)
第六节	可供出售金融资产财税处理差异	(132)
第七节	生物资产财税处理差异	(139)
第八节	投资性房地产财税处理差异	(141)
第九节	长期待摊费用财税处理差异	(146)
第五章	企业费用的财税处理差异及纳税调整	(150)
第一节	工资薪金支出和社会保险费财税处理差异	(150)
第二节	职工福利费财税处理差异	(159)
第三节	工会经费和职工教育经费财税处理差异	(168)
第四节	坏账准备及坏账损失财税处理差异	(170)
第五节	业务招待费财税处理差异	(176)
第六节	开办费财税处理差异	(178)
第七节	广告费用财税处理差异	(180)
第八节	业务宣传费的财税处理差异	(184)
第九节	研究开发费用的财税处理差异	(184)

第十节 手续费及佣金支出的财税处理差异	(189)
第十一节 总、分支机构支付管理费财税处理差异	(190)
第十二节 借款费用财税处理差异	(192)
第十三节 预计负债财税处理差异	(198)
第十四节 高危行业安全生产费财税处理差异	(201)
第十五节 营业外支出的财税处理差异	(205)
参考文献	(216)

第一章 企业会计准则和税法处理差异总述

第一节 企业会计准则和税法处理差异概述

一、企业会计准则与税收法律制度

(一) 企业会计准则体系

2006年2月15日,财政部发布了新修订或制定的《企业会计准则——基本准则》和38项具体会计准则;2006年10月30日,又发布了《企业会计准则——应用指南》,建立了新企业会计准则体系,从而实现了我国企业会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。企业会计准则体系在会计法律体系中占有重要地位。在企业会计法律体系中,《中华人民共和国会计法》属于法律,是会计的根本大法,《企业财务会计报告条例》属于行政法规,《企业会计准则——基本准则》属于部门规章;具体会计准则及其应用指南、《企业会计准则》解释公告属于规范性文件。《企业会计准则》作为会计法律体系的重要组成部分,具有强制性特点,要求企业必须执行,否则就属于违法行为。

会计准则作为一种技术规范,有着严密的结构和层次。《企业会计准则》体系由基本准则、具体准则、准则应用指南和解释公告等组成。财政部发布新企业会计准则体系时,首先要求上市公司自2007年1月1日全面执行,鼓励其他企业执行;国有资产管理委员会要求,中央国有企业应在2008年年底前全部执行《企业会计准则》。2006年年末,中国证监会为推进《企业会计准则》的实施,要求证券公司、基金管理公司、期货经纪公司和证券投资基金自2007年起执行《企业会计准则》。2009年1月1日起,《企业会计准则》

的实施范围进一步扩大，包括农村信用社和相当部分省市的国有企业等。执行新《企业会计准则》的企业不再执行旧准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》，未执行会计准则的企业执行《企业会计制度》或《小企业会计制度》。

（二）税收法律制度体系

我国现行税收法律体系是经过 1994 年工商税制改革后逐步形成并完善的。税收法律制度体系包括：第一，税收法律。税收法律是由全国人大及其常委会通过、国家主席签署颁布，在全国范围内普遍适用。如《中华人民共和国企业所得税法》（2007 年修订）、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》。第二，税收行政法规。税收行政法规是经国务院常务委员会通过、以国务院总理令公布，效力低于法律，高于部门规章、规范性文件。例如《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（2007 年修订）、《中华人民共和国增值税暂行条例》（2008 年修订）、《中华人民共和国消费税暂行条例》（2008 年修订）、《中华人民共和国营业税暂行条例》（2008 年修订）。第三，税收部门规章。税收部门规章是由全国税务主管行政部门（国家税务总局）以部长令的形式公布。第四，税收规范性文件。税收规范性文件由各级税务主管部门以部门文件形式印发。

二、企业会计准则与税法差异的根本原因

1. 目标不同。

（1）税法目标。税法的目标主要是培植税源、组织财政收入，发挥对社会经济进行宏观调节和公平税负的作用，保护纳税人合法权益。由于企业会计准则与税法目标和作用的差异，两者有时对同一经济行为或事项作出不同的规范要求，如税法为了保障税基不被侵蚀，在流转税法中规定了视同销售行为作为课征对象，而按照会计准则规定必须符合收入确认条件才能确认收入。

以《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）为例，其主要目的是公平税负和保证国家财政收入的完成；而制定会计制度、会计准则的主要目的是真实反映企业生产经营活动的过程和结果，遵循客观性、可靠性、谨慎性原则。由于目标的不同，最后产生的相关项目确认的标准就会不同。最典型的差异，如：资产减值准备的计提。按照《企业所得税法》的规定，未核定的各项准备金不得在税前扣除；而按照《企业会计准则》

的规定,企业可以计提各种资产减值准备,并将其资产减值损失计入当期损益。又如:税法将国债利息作为免税收入,而会计准则规定据实计算投资收益。因此,企业必须依据《企业会计准则》等会计规范对经济事项进行核算与反映,依据税法计算纳税。

(2) 会计目标。会计目标是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务报告使用者作出经济决策。

2. 调整对象不同。税法的调整对象是税收征纳关系,会计法规调整的对象是会计法律关系。税法调整规范的对象主要是“对谁征税、对什么征税”、“征多少税”、“如何交税”、“什么时间交税”等税收征纳关系,是一种行政法律关系,征纳双方的权利义务不平等;会计法规调整规范的对象主要是对经济交易或事项“如何进行确认”、“如何进行计量”以及“如何进行报告”等会计法律关系,是一种民事法律关系,会计信息利益相关者处于平等的地位。

3. 立法程序及技术要求不同。税法确定的是普遍性的利益分配关系,公平和效率是其基本原则,所以税法的制定必须经过较严格的立法程序并具有较高的立法层次,也更强调自身的相对稳定性与立法的严密性。会计法规追求的是客观、公允地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等方面的信息。与税法相比,会计法规更具实践性和变化性,所以一般以会计准则或制度的形式出现,立法程序相对较低。两者最主要的区别在于收益实现(确认)时间、资产和负债的计量基础以及费用(成本、损失、支出)的扣除。

三、正确处理会计准则与税法差异的作用

研究经济业务事项的会计处理和税务处理的差异及纳税调整,对于指导企业税务会计实务,正确进行会计处理和税务处理,促进依法诚信纳税,提高会计信息质量,维护纳税人合法权益,构建社会主义和谐税收征纳关系具有重要理论意义和实际意义。第一,有助于企业防范过失性的少缴、漏缴、不缴税款;第二,有助于企业避免重复或多缴税款;第三,有助于企业改进和完善企业会计核算制度和会计核算形式;第四,有助于加强和完善税收征管制度;第五,有助于政策制定部门协调两者的关系,并降低会计核算成本和税收征管成本。

第二节 企业会计准则与税法基本假设差异

一、会计主体与纳税主体

会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。《企业会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）第五条规定：企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。在一般情况下，纳税主体与会计主体是一致的，一个纳税主体也是一个会计主体；在特定条件下，纳税主体不同于会计主体。例如，《企业所得税法》规定，分公司不是一个纳税主体，却可能是一个会计主体。可见，会计主体是根据会计信息使用者的需求确立进行核算和监督的特定单位，可以是一个法律主体，也可以是一个经济主体，还可以是一个纳税主体。

纳税主体是指税收法律关系中负有纳税义务的当事人。纳税主体既可以是企事业单位等法人，也可以是自然人。例如，个人所得税的纳税人一般是自然人。例如《企业所得税法》规定，在我国境内，企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人，依法缴纳企业所得税。此条规定明确了企业所得税的纳税人是企业。从扣缴义务人来说，《企业所得税法》第三十七条规定：非居民企业取得本法第三条第三款规定的各项所得应纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。《企业所得税法》第三十八条规定：对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。《企业所得税法》第五十条规定：居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。可见，非法人企业不是企业所得税的纳税主体，但是其可以进行会计核算，是会计主体。

二、持续经营

持续经营是指会计主体的生产经营活动将无限期地继续下去，在可预见的将来，不会倒闭及进行清算。《基本准则》第六条规定：企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。在此前提下，会计便可认定企业拥有的资

产将会在正常的经营过程中被合理地支配和耗用，企业债务也将在持续经营过程中得到有序的补偿。

《企业所得税法》虽然没有持续经营的规定，但第三条第一款规定的居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税；第二款规定的非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外，但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。这两款所得的计算，基本上是以持续经营为前提的。但当企业判断不能持续经营而改变会计核算原则和方法时，税法的处理规定并不改变，即使企业破产清算也必须按财政部、国家税务总局《关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）规定，计算清算所得，交纳企业所得税。

《企业所得税法》的一些特殊规定不以持续经营为前提。例如，该法第三条第三款规定，非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。这些所得按项、按次征收，对股息、红利、利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额；转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。当纳税人具有纳税能力时就征税，不考虑持续经营。又如，《企业所得税法》第五十三条第三款规定，企业依法清算时，应当以清算期间作为一个纳税年度。该法第五十五条规定，企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起60日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。此时，应纳税所得额的计算，与持续经营假设相反。

三、会计分期与纳税期间

会计分期，是指一家企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。《基本准则》第七条规定，企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。会计分期的目的，在于通过会计期间的划分，将持续的生产经营活动划分成连续、相等的期间，据以结算盈亏，按期编报财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

纳税期间，是指依据税法计算各项税种纳税申报和缴纳的起止日期。例

如,《企业所得税法》第五十三条规定,企业所得税按纳税年度计算。纳税年度自公历1月1日起至12月31日止。企业在一个纳税年度中间开业,或者终止经营活动,使该纳税年度的实际经营期不足12个月的,应当以其实际经营期为一个纳税年度。企业依法清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。《企业所得税法》第五十四条规定,企业所得税分月或者分季预缴。企业应当在月份或者季度终了之日起15日内,向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表,预缴税款。年度终了之日起5个月内,企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表,并汇算清缴,结清应缴应退税款。

会计分期与纳税期间既有联系也有区别。当企业的会计年度选用公历年度时,企业所得税纳税年度就等于企业的会计年度;当企业的会计年度不选用公历年度时,纳税年度就不等于企业的会计年度。企业在一个纳税年度中间开业或者终止经营活动,使该纳税年度的实际经营期不足12个月的,以及企业依法清算时,纳税年度也不等于会计年度。企业所得税分月或者分季预缴时,预缴税款所属期等同于相同期间的会计期。

四、货币计量

《基本准则》第八条规定,企业会计核算应当以货币计量。《企业所得税法》第五十六条规定,依照该法缴纳的企业所得税,以人民币计算;所得以人民币以外的货币计算的,应当按照人民币基准汇价折合成人民币计算并缴纳税款。企业的会计核算,一般以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选定其中一种货币为记账本位币,但是在计算缴纳企业所得税、编报财务会计报告时,都应当折算为人民币;但对于折算汇率的选择,税法和会计准则规定有所差异。

第三节 会计信息质量要求与税前扣除原则差异

一、会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求。《基本准则》规定,会计信息质量要求包括可靠性、可比性、相关性、及时性、可理解性、谨慎性、重要性和实质重于形式。可靠性是指企业应当以实

际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。可比性是指企业提供的会计信息应当具有可比性。同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更；确需变更的，应当在附注中说明。不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。相关性是指企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。提供会计信息的主要目的是为会计信息的使用者所用，因此，会计信息必须对会计信息的使用者有用。及时性是指企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。可理解性是指企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。谨慎性是指企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。重要性是指企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。实质重于形式是指企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

二、税前扣除基本原则

从企业所得税角度分析，《企业所得税法》主要明确企业会计处理的成本、费用项目哪些不允许扣除，哪些有限额扣除，哪些允许扣除。允许在税前扣除的费用，应该符合以下原则：

1. 权责发生制与收付实现制结合的原则。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《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，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。但本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。即按收付实现制确认收入和费用。例如，税法规定纳税人应在职工工资和福利费只有在实际发生时，而不是计提时确认税前扣除。又如，税法规定租金收入按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。这实质上是一种基于合同权利的收付实现制，即不论企业是

否实际收到现金，都判定纳税义务已经发生。

2. 合法性原则。企业所得税的合法性原则是指企业在计算应纳税所得额时，不论费用是否真实发生、确定、相关、必要、合理与否；如果是非法支出，即便是按照财务会计制度已作为费用列支，也不允许在税前扣除。例如，违反法律、行政法规规定经营而支付的罚金、罚款、滞纳金和被政府没收财物的损失，违法支付给个人的回扣支出，贿赂支出等，均不准在税前扣除。

3. 正常性原则。企业所得税的正常性原则是指纳税人一项支出必须是正常的成本、费用和损失，符合经营常规，才允许在税前扣除。所谓正常性包括两层含义：第一，成本、费用和损失必须是在取得某项所得的经营活动中正常发生的，是纳税人在自己的特定经营中经常或习惯支出的。这主要根据纳税人经营的性质来判断。第二，费用支出应归属于当前的纳税年度或会计期间。例如，一家企业当年支付了今后5年的广告费，如果一次性在税前扣除是非正常的。正常性原则的实施，往往依赖于税务人员的职业判断，这要求提高税务人员的业务素质。

4. 必要性原则。企业所得税的必要性原则是指一项费用只有对企业的生产经营是必要的才允许在税前扣除。必要的费用是对纳税人取得所得的活动来说是具有经营目的的、适当的、有益的；对其他同类型企业的理性和谨慎的经营者来说在类似的环境下都会发生。在大多数情况下，对于费用是否允许税前扣除，主要从支出在经营上是否有必要进行判断，而不是支出所带来的结果进行判断。例如，一个企业家爱好文物收藏，企业购买了一些具有历史价值的珍贵文物，吸引了一些爱好文物的人来观看，这些人中间不少成了该企业的大客户。虽然购买文物支出为企业带来了一些利润，但此项支出不是企业生产经营的必要条件，因此不允许在税前扣除。必要性原则可以在判断企业的支出是否允许扣除上广泛应用。

5. 合理性原则。合理性原则是指一项成本或费用只有在内容和数额上都是合理的，才允许在税前扣除，否则要进行纳税调整。《企业所得税法实施条例》第二十七条规定，合理的支出，是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。合理性原则经常出现在涉及关联方交易的纳税调整中。当关联方不按照独立企业之间的业务往来，通过比公平交易高或低的价格收取或支付价款、费用，进行关联交易转移利润时，则被视为违反合理性原则，税务机关有权进行合理调整。

6. 配比性原则。纳税人发生的费用应在费用配比或应分配的当期申报扣

除。纳税人某一纳税年度应申报的可扣除费用不得提前或滞后申报扣除。

7. 相关性原则。纳税人可扣除的费用，从性质和根源上必须与取得应税收入相关，与取得收入无关的支出不允许在税前扣除。例如，《企业所得税法实施条例》第二十八条规定，企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

8. 划分收益性支出和资本性支出原则。《企业所得税法实施条例》第二十八条规定，企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期扣除，应通过折旧或摊销方式扣除。

三、会计信息质量要求与税前扣除原则差异

通过比较发现，会计信息质量与税前扣除的原则不同。比如，企业会计核算以权责发生制为基础，而税法将权责发生制与收付实现制结合；税法不承认谨慎性和重要性；相关性在会计和税法中体现的含义不同，只要是应纳税收入或不得扣除的项目，无论金额大小，均需按规定计算所得。又如，合理性和确定性是税法特有的原则，按照确定性原则的规定，对按照最佳合理数估计的或有负债不得在税前扣除。

第四节 会计要素的财税处理差异

会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类。《基本准则》规定，企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。其中，资产、负债和所有者权益侧重于反映企业的财务状况，收入、费用和利润侧重于反映企业的经营成果。会计要素与计算应纳税所得额密切相关，但会计要素的定义、确认与《企业所得税法》的财税处理存在差异。

一、资产的财税处理差异

会计准则规定，资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项，预期在未来发生的交易或