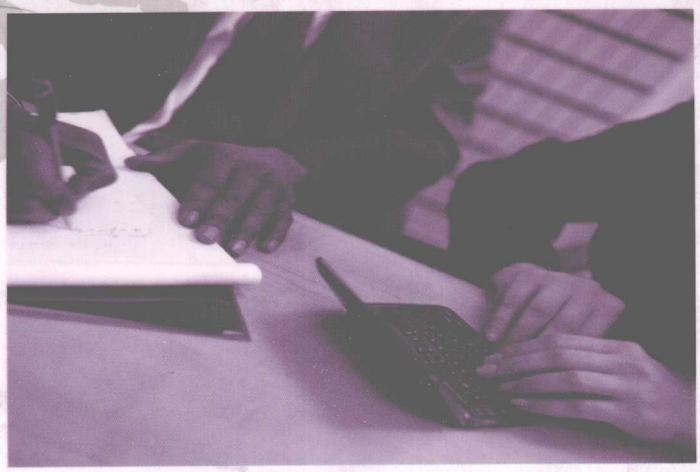
HZ BOOKS
华章经管

新企业会计准则丛书

新企业会计准则与纳税筹划

主　编：于小镭博士
副主编：毛夏挛教授　蔡昌博士



机械工业出版社
China Machine Press

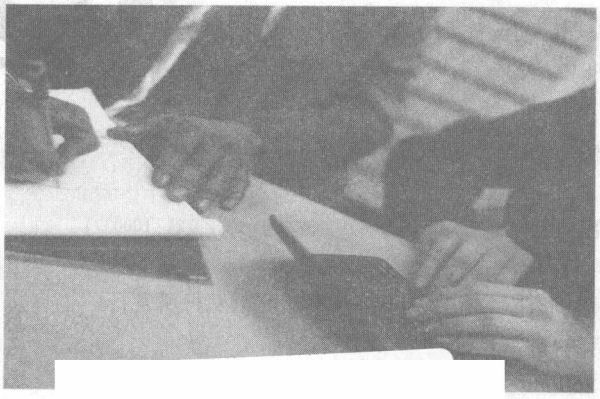
CAS

新企业会计准则丛书

F279.23/211
2008

新企业会计准则与纳税筹划

主　编：于小镭博士
副主编：毛夏挛教授　蔡昌博士



机械工业出版社
China Machine Press

本书主要根据财政部发布的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》以及最新税收法规，对新企业会计准则下的纳税筹划实务进行了由浅入深、通俗易懂、系统地阐释，同时结合大量纳税筹划案例，详细剖析了各税种与各行业的筹划思路与实践技巧。本书有助于全国企业会计人员及税务人员对新企业会计准则与纳税筹划的学习和理解。

版权所有，侵权必究
本书法律顾问　北京市展达律师事务所

图书在版编目（CIP）数据

新企业会计准则与纳税筹划/于小镭主编. -北京：机械工业出版社，2008.1
（新企业会计准则丛书）
ISBN 978-7-111-22495-2

Ⅰ.新…　Ⅱ.于…　Ⅲ.①企业-会计制度-中国　②企业管理-税收筹划-中国
Ⅳ.F279.23　F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字（2007）第154406号

机械工业出版社（北京市西城区百万庄大街22号　邮政编码　100037）
责任编辑：石美华
北京瑞德印刷有限公司印刷·新华书店北京发行所发行
2008年1月第1版第1次印刷
184mm×260mm·18印张
定价：40.00元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换
本社购书热线：（010）68326294
投稿热线：（010）88379007

新企业会计准则丛书

丛书总策划： 中企港咨询集团
中企汇金创业投资（基金）管理有限公司
中国投融资网

丛书主编： 于小镭博士　阴秀生教授

本丛书系列之

《新企业会计准则与纳税筹划》

本书主编： 于小镭博士

本书副主编： 毛夏孪教授　蔡昌博士

本书编委会（按姓氏笔画排序）：

于小镭　毛夏孪　江连国　李　丹　阴秀生
陆　依　胡公启　赵彦锋　吴少中　吴少平
杨守任　杨　华　郭晓峰　张孝光　诸旭敏
蔡　昌　赖惠明　薛祖云　程隆云　虞　爽

前　言

财政部于2006年2月15日发布了新的会计准则和审计准则体系，其中新会计准则于2007年1月1日起在上市公司中执行，其他企业鼓励执行。本次新企业会计准则的发布是中国会计准则建设的重要跨跃和重大突破。

国际会计准则委员会主席戴维·泰迪指出：中国企业会计准则体系的发布实施，使中国企业会计准则与国际财务报告准则之间实现了实质性趋同，是促进中国经济发展和提升中国在国际资本市场中地位的非常重要的一步。

可以说新企业会计准则体系是与中国国情相适应同时又充分与国际会计准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系。新企业会计准则建立起了一套较为科学完善的会计要素确认、计量和报告标准体系。

新企业会计准则体系强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念，实现了与国际惯例的趋同，首次构建了比较完整的有机统一体系，并为改进国际财务报告准则提供了有益借鉴，实现了我国企业会计准则建设新的跨越和突破。

实施新会计审计准则体系，是实现我国会计审计准则国际趋同、有效提高会计信息质量、进一步提升我国会计审计整体水平所迈出的重要步伐，是推进企业改革、促进资本市场发展，提高对外开放水平的一项基础性工程。

新企业会计准则体系由基本准则、具体准则和应用指南三部分构成，其中，基本准则是纲，在整个准则体系中起统驭作用；具体准则是目，是依据基本准则原则要求对有关业务或报告做出的具体规定；应用指南是补充，是对具体准则的操作指引。这次发布的企业会计准则体系包括1项基本准则和38项具体准则及应用指南。与过去的会计准则相比，新准则从基本会计准则到具体会计准则都做了较大的改动。

为便于广大会计工作者正确理解和运用新会计准则，我们组织编写了这套“新企业会计准则丛书”，旨在为广大财务会计人员尽可能提供具体指导，以提高会计从业人员的业务素质、业务水平和专业技能，提高会计准则的应用质量。它不仅可以作为各类企业财会人员、管理人员学习和了解新企业会计准则的必备指南和业务手册，而且还可以作为大专院校管理学类各专业（含会计学专业）相关人员学习新企业会计准

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

则的参考用书。

新企业会计准则丛书系列之《新企业会计准则与纳税筹划》一书主要是根据财政部发布的《企业会计准则》及《企业会计准则——应用指南》，并结合最新税收法规，对新企业会计准则下的纳税筹划实务进行了由浅入深、通俗易懂、系统地阐释，同时结合大量纳税筹划案例，详细剖析了各税种与各行业的筹划思路与实践技巧，有利于全国企业会计人员及税务人员对新企业会计准则与纳税筹划的学习和理解。

本书共分四篇：第一篇，新企业会计准则与纳税筹划基础；第二篇，企业会计实务与纳税筹划；第三篇，分税种纳税筹划；第四篇，分行业纳税筹划。

本书突出介绍新企业会计准则下的纳税筹划实务，力求使读者较全面地了解和把握新企业会计准则下纳税筹划的主要特点和技巧。本书是对新企业会计准则下纳税筹划的总览总释，是全国各类企业会计人员、企业经营管理人员、财务经理、财税干部以及对纳税筹划感兴趣的读者进行新企业会计准则与纳税筹划实务学习的必备用书，同时也可作为各类财经院校师生学习和了解新企业会计准则下企业纳税筹划的参考用书。

在本书编写过程中，我们主要参考了《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》和最新税收法规。

本书的出版，得到了机械工业出版社华章分社领导和编辑的大力支持和协助，在此深表谢意。

在本套丛书的设计和编写过程中，得到了中国人民大学王庆成教授、中央财经大学刘姝威教授的悉心指导和帮助。本书的出版凝聚了诸位老师的心血和汗水。

本丛书由中企港咨询集团、中企汇金创业投资（基金）管理有限公司、中国投融资网总策划，由财政部、中国人民大学、中央财经大学、首都经贸大学、厦门大学、天津财经大学、中央民族大学、河南财经大学的专家、教授、博士组成的企业会计准则研究组共同编写。参加《新企业会计准则与纳税筹划》一书编写的有：毛夏挛、蔡昌、江连国、李丹、虞爽、陆依、阴秀生、杜军、胡公启、赵彦锋、吴少中、吴少平、杨华、郭晓峰、张孝光、赖惠明、程隆云、于小镭等。本书由于小镭博士担任主编，毛夏挛教授、蔡昌博士任副主编。

在本套丛书编写过程中，尽管我们力争做到全面考虑、结构严谨、准确表达准则思想内容和操作方法，但限于我们的水平，难免存在这样或那样的不足，恳请各位同仁不吝指正，以便进一步充实和完善。

“新企业会计准则丛书”编委会

2007年9月于北京

目　录

前言

第一篇　新企业会计准则与纳税筹划基础

第一章　新企业会计准则概述……1
第一节　企业会计准则变革……1
第二节　新企业会计准则对税收的影响及纳税筹划……5

第二章　纳税筹划基本理论……8
第一节　纳税筹划的原则与目标……8
第二节　纳税筹划的征管法律知识……9
第三节　纳税筹划的会计知识……18

第三章　纳税筹划的平台和技术手段…23
第一节　纳税筹划的平台……23
第二节　纳税筹划的技术手段……30
第三节　税收筹划的方法……32

第四章　企业生命周期纳税筹划……34
第一节　纳税筹划——企业创立阶段……34
第二节　纳税筹划——企业筹资阶段……36
第三节　纳税筹划——企业投资阶段……40
第四节　纳税筹划——企业并购重组阶段……47
第五节　纳税筹划——企业销售阶段（市场营销）……55

第二篇　企业会计实务与纳税筹划

第五章　资产……62
第一节　流动资产的纳税筹划……62
第二节　长期股权投资的纳税筹划……74
第三节　投资性房地产的涉税处理与纳税筹划……82
第四节　固定资产的涉税处理与纳税筹划……86
第五节　无形资产及其他资产的纳税筹划……93

第六章　负债……99
第一节　流动负债的纳税筹划……99
第二节　长期负债的纳税筹划……102

第七章　所有者权益……106
第一节　实收资本的纳税筹划……106
第二节　资本公积和捐赠的涉税处理与纳税筹划……108
第三节　留存收益的账务处理与纳税筹划……109

第八章　收入、费用与利润 ……112
第一节　收入的纳税筹划 ……112
第二节　成本与费用的纳税筹划 ……118
第三节　利润及利润分配的纳税筹划 ……121
第四节　所得税费用的纳税筹划 ……123

第九章　企业特定会计业务 ……127
第一节　非货币性资产交换中的纳税筹划 ……127
第二节　资产减值中的纳税筹划 ……129
第三节　债务重组中的纳税筹划 ……130
第四节　或有事项中的纳税筹划 ……133
第五节　政府补助中的纳税筹划 ……134
第六节　借款费用中的纳税筹划 ……136
第七节　外币折算中的纳税筹划 ……138
第八节　企业合并中的纳税筹划 ……139
第九节　租赁中的纳税筹划 ……141
第十节　会计政策、会计估计变更和差错更正中的纳税筹划 ……144
第十一节　资产负债表日后事项中的纳税筹划 ……146
第十二节　股份支付中的纳税筹划 ……147
第十三节　企业年金中的纳税筹划 ……149
第十四节　套期保值中的纳税筹划 ……151

第三篇　分税种纳税筹划

第十章　增值税的纳税筹划 ……153
第一节　纳税人纳税义务的纳税筹划 ……153
第二节　税基的纳税筹划 ……157
第三节　税收优惠的纳税筹划 ……162
第四节　税款交纳的纳税筹划 ……164
第五节　增值税纳税筹划案例 ……166

第十一章　消费税的纳税筹划 ……171
第一节　纳税人纳税义务的纳税筹划 ……171
第二节　税基的纳税筹划 ……172
第三节　计税核算的纳税筹划 ……175
第四节　税收优惠的纳税筹划 ……176
第五节　税款交纳的纳税筹划 ……177
第六节　消费税纳税筹划案例 ……177

第十二章　营业税的纳税筹划 ……182
第一节　纳税人纳税义务的纳税筹划 ……182
第二节　各行业营业税的纳税筹划 ……183
第三节　税收优惠的纳税筹划 ……184
第四节　营业税纳税筹划案例 ……185

第十三章　企业所得税的纳税筹划 …196
第一节　纳税人纳税义务的纳税筹划 ……196
第二节　税基方面的纳税筹划 ……198
第三节　计税核算的纳税筹划 ……201
第四节　税收优惠的纳税筹划 ……205

第十四章　个人所得税的纳税筹划 …210
第一节　纳税人纳税义务的纳税筹划 ……210
第二节　税基的纳税筹划 ……213
第三节　计税核算的纳税筹划 ……215
第四节　税收优惠的纳税筹划 ……220

第十五章　进出口税收筹划 ……222
第一节　关税的纳税筹划 ……222
第二节　进口商品增值税与消费税的纳税筹划 ……227
第三节　出口商品增值税与消费税的纳税筹划 ……228
第四节　进出口环节纳税期限的纳税筹划 ……229
第五节　利用保税制度纳税筹划 ……230
第六节　进出口税收纳税筹划案例 ……231

第十六章　其他税种的纳税筹划 ……236
第一节　土地增值税的纳税筹划及其案例…236
第二节　资源税的纳税筹划及其案例 ……242
第三节　印花税的纳税筹划及其案例 ……244
第四节　契税的纳税筹划及其案例 ……247
第五节　城镇土地使用税的纳税筹划 ……250
第六节　房产税的税收筹划 ……251
第七节　城市维护建设税的纳税筹划 ……253
第八节　车船使用税的纳税筹划 ……254

第四篇　分行业纳税筹划

第十七章　工业企业纳税筹划 ……255
第一节　工业企业纳税筹划概述 ……255
第二节　工业企业纳税筹划案例 ……258

第十八章　农业企业纳税筹划 ……260
第一节　农业企业纳税筹划概述 ……260
第二节　农业企业纳税筹划案例 ……262

第十九章　商业贸易企业纳税筹划 …263
第一节　商业贸易企业纳税筹划概述 ……263
第二节　商业贸易企业纳税筹划案例 ……265

第二十章　高新技术企业纳税筹划 …266
第一节　高新技术企业纳税筹划概述 ……266
第二节　高新技术企业纳税筹划案例 ……269

第二十一章　房地产开发企业纳税筹划 ……270
第一节　房地产开发企业纳税筹划概述 …270
第二节　房地产开发企业纳税筹划案例 …273

第二十二章　金融企业纳税筹划 ……275
第一节　金融企业纳税筹划概述 ……275
第二节　金融企业纳税筹划案例 ……277

第一篇
新企业会计准则与纳税筹划基础

第一章 新企业会计准则概述

第一节 企业会计准则变革

一、新企业会计准则的历史性变革

新企业会计准则的颁布标志着一个新的会计时代的开始，2007年的春天也注定要成为中国会计界的一个重要记忆。2007年1月1日，新企业会计准则率先在上市公司施行，成为中国会计发展的重要转折点，这标志着适应市场经济发展要求、与国际惯例趋同的中国会计准则体系正式建立，为促进改革开放、推动资本市场的发展，奠定了坚实的会计基础。

企业会计准则体系包括39项会计准则（修订后的基本准则、22项新发布的具体会计准则和16项修订的具体会计准则）以及会计准则应用指南。总体来看，新会计准则体系起点高，内容完整，覆盖面广，建立起了较为科学完善的会计要素确认、计量和报告标准，填补了我国会计领域的诸多空白，并在会计计量、企业合并、金融工具会计等方面实现了质的飞跃和突破。新会计准则在很大程度上体现了与国际财务报告准则的趋同。譬如，在所得税会计处理方面，采用国际流行的资产负债表债务法，确认递延税项；在金融工具和保险业务方面，也采用了与国际准则相一致的分类和计量方法。新准则还提出了很多新的概念，诸如投资性房地产、生物资产、股份支付、职工薪酬、企业年金基金、每股收益等。新会计准则还对信息披露提出了更高的要求和更为严格具体的规定，有助于为利益相关者提供更为相关的信息。

基本准则于2007年1月1日起在所有企业全面执行，而38项具体会计准则于2007年1月1日率先在上市公司范围内施行，并鼓励其他企业执行。新会计准则的影响不仅仅在于会计和财务报告方面，对于风险管理、经营策略、管理控制、税收筹划等领域也将产生深远的影响。总之，新准则带来新的会计规则，新准则需要新思维，新准则需要新方法！

二、新会计准则的主要变化及其对经济的影响

（一）新会计准则的基本特征分析

随着中国经济市场化改革持续深入，金融市场快速发展，企业会计创新活动不断涌现，新会计准则正是顺应这一发展要求而诞生的。新会计准则体系作为一个较为完整的会计确认、计量体系，不仅弥补了现行会计准则和企业会计制度中有关企业合并、衍生金融工具等事项规定的空白，而且对信息披露有更为严格具体的要求，还充分借鉴了国际财务报告准则的规定，吸取了市场经济发达国家对于复杂交易事项的会计处理经验，并充分考虑了中国转型期市场经济的特点。

总的来说，企业会计准则体系的发布实施对上市公司的会计规范提出了更高要求，可以大大增加会计准则的可操作性，减少执行过程中的随意性，从整体上提升会计信息质量和公

司业绩的含金量，促进我国资本市场乃至整个市场经济的健康有序发展。

1. 新会计准则体现了与国际财务报告准则的趋同

绝大多数业务参照了相应的国际准则，并采用了与其基本一致的原则和处理方法。海外投资者和报表使用者将更容易读懂中国企业的财务报表，而中国企业海外上市和融资时财务报告成本也将大大减少。

2. 资产和交易得到更为公允的反映

新会计准则体系引入了公允价值，要求在非货币性资产交换事项中考虑换出、换入资产的公允价值以及交易是否具有商业实质，要求在债务重组交易中考虑重组债务的公允价值，并要求在利润表中确认相关损益。对于投资性房地产、生物资产、商誉、企业年金、股份支付等采纳公允价值计量模式，这些规定将使得企业的资产和交易得到更为公允的反映。

但值得注意的是，公允价值计量模式可能会增加企业盈利的波动性。因为对企业而言，如何确定公允价值，特别是在没有可参考的活跃市场的市场价格时，企业必须懂得应用计价技术，这并非一件轻而易举的事情。同时应看到，公允价值的引入将会推动中国评估业的快速发展。

3. 货币时间价值在新会计准则中得到体现

收入准则第五条规定：合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。再如，金融工具确认和计量准则要求企业对应收和应付款项采用实际利率法，按摊余成本计量。这使得拥有长期应收、应付款项的公司不得不将这些长期资产、负债的账面价值减计至未来现金流的折现金额。

这种处理方法充分体现了资金的占用成本，并会在一定程度上促进企业管理层对资产负债结构、产品赊销政策进行优化。

4. 新会计准则丰富了会计理论与实务

新会计准则提出了很多新概念，譬如金融工具、投资性房地产和股份支付等，新准则还增加了与一些重要的特殊行业准则，譬如金融行业、保险行业、石油天然气行业准则等，极大地影响和改变了当前的会计理论与会计实务。

5. 金融风险的披露更为直接和透明

金融工具确认和计量准则要求将衍生金融工具纳入表内核算，这使得企业进行的一些高风险金融投资可以及时的在财务报表中得到反映，使治理层可以更直接地获取相关信息，为治理层更好地履行其职责提供了条件，同时也使投资者可以更直接地了解企业衍生金融工具的情况。

（二）新会计准则的具体变化[⊖]

1. 资产减值损失的确认与计量更加严格

资产减值准则规定，长期资产减值损失一经提取，在以后期间不得转回。该规定主要是为了防止企业利用长期资产减值准备的计提和冲回来调节利润，完全切断了运用减值准备方法操纵利润的途径，这充分反映了会计准则的制定本身也是一种博弈行为。

新准则扩大了减值准备的范围，对于存货、商誉、投资性房地产、生产性生物资产、建造合同、总部资产、某些权益工具、矿区权益等都允许提取减值准备。此外，新准则还引入资产组的概念，提供资产减值的具体操作指引。

2. 非货币性资产交换注重商业实质

旧的非货币性交易准则是在2001年修订的，规定以换出资产的账面价值加上应支付的税费，作为换入资产的入账价值，除了在交换时涉及少量的货币性资产（即补价）的相应比例部分外，将不产生应计入当期损益的差额。

新的非货币性资产交换准则规定，对于非货币性资产交换，应当将换出资产的公允价值与其资产账面价值的差额计入当期损益。

对于公允价值的运用，新准则规定了按照非货币性资产交换处理的两个前提条件，即该项交换必须具有商业实质，并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。如果有关联

⊖ 本部分例释了部分准则的变化，但只是列举了一些方面，更详细的内容参阅具体准则。

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

方关系存在，可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。这些前提条件，将有效制约以非货币性资产交换的方式操纵会计利润的行为。

3. 债务重组会计处理严谨务实

旧的债务重组准则规定，对于债权人的让步，即重组债务的账面价值与支付的现金或所转让的非现金资产账面价值之间的差额，债务人应当直接将其确认为资本公积，而不作为债务重组利得。新准则规定，对于债权人的让步，应当确认为债务重组利得，计入当期损益。如果是以转让非现金资产方式进行债务重组的，转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，确认为资产转让损益，计入当期损益。

新的债务重组准则在债务重组的定义中，增加了只有在“债务人发生财务困难的情况下”的前提条件，才可以对债务的让步按照新准则确认为债务重组收益。这个前提条件也将在一定程度上防范对新准则的滥用，不恰当地确认债务重组收益。

4. 投资性房地产的会计处理限制多

企业会计准则体系包括了一项新的投资性房地产准则，该准则将为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产将被视为“投资性房地产”。对建筑物采用成本模式计量的，比照固定资产核算；采用公允价值模式计量的，则是以资产负债表日的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。投资性房地产将在资产负债表中的资产类单独列示，公允价值变动损益则在利润表中单独列示，并不作为投资收益。制定这个准则的主要目的，也是适应当前房地产投资的发展，客观、公允地计量和反映企业管理层受托责任的履行情况，及时检验管理层作出持有和继续持有投资性房地产决策的适当性。

与国际财务报告准则相比，我国的投资性房地产准则增加了采用公允价值模式的前提条件，只有在有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下，才可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，也就是必须同时满足以下两个条件：一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；二是企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息两个条件。否则，必须仍应采用成本模式计量。但准则规定采用公允价值计量的投资性房地产，不再计提折旧或进行摊销，因此，这项规定可能会增加企业的所得税负担，所以许多拥有投资性房地产的企业可能还是倾向于成本计量。

5. 借款费用更真实反映企业的资金成本

旧的借款费用准则规定，只有与购建固定资产相关的专门借款所产生的借款费用，在符合规定的资本化条件的情况下，才可以予以资本化，不直接确认为当期损益。新准则对于符合资本化条件的资产和可以资本化的借款费用方面，向国际财务报告准则进一步趋同，允许需要经过相当长时间的生产活动才能达到可销售状态的存货和需要经过相当长时间才能达到预定使用状态的投资性房地产，其所占用的借款资金的相应借款费用也可以予以资本化。另外，可以予以资本化的借款费用，不再限定于由专门借款产生的，一般借款如被用于购建或者生产符合资本化条件的资产的，也应当资本化。

借款费用资本化对象和范围的扩大，更能反映交易的经济实质。一个企业对于产品的定价，考虑的因素也包括其在生产过程中占用资金的成本。我们认为，借款费用会计政策的调整将使生产周期长的先进制造型企业受益，借款费用准则也隐含了国家对先进制造业的扶持政策。

6. 长期股权投资的重大变化

新的会计准则调整了投资的分类方式，在资产负债表的资产类中将会单独列示反映交易性投资、持有至到期投资、长期股权投资等项目。“交易性金融资产”类似于目前的短期证券投资，其市场价值被视为公允价值，公允价值的变动将直接计入当期损益，而不再采用成本与市价孰低法。“持有至到期投资”类似于目前的长期债权投资，则是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产，将按照实际利率法计算其摊余成本及各期利息收入。

投资企业对子公司的长期股权投资改用成本法进行核算，这是和以前的最大不同。在子

公司宣告分派现金股利或利润时，确认为当期投资收益，但在编制合并财务报表时仍需要按照权益法进行报告。这是由于权益法虽然能够提供与合并财务报表效果类似的关于损益的信息，但是考虑到合并财务报表中已经提供了类似的信息，并且更为完整，因此母公司单独财务报表不需要再提供重复信息，而是应该重点关注投资资产的业绩。由于成本法能够提供关于投资的股利分配方面的信息，因此对子公司的长期股权投资采用成本法，将能够使母公司的单独财务报表提供更为相关的信息。

那些由于投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资则仍然延续成本法进行核算。

合营企业不再纳入合并报表。投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，仍然应当继续采用权益法核算，按照应享有或应分担的被投资单位实现净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。由于共同控制的合营企业今后将不再被纳入合并财务报表范围，因此合营企业的经营成果今后将直接体现在母公司与合并财务报表的投资收益中。

7. 无形资产会计处理的重大突破

新的无形资产准则将企业的研究支出与开发支出区别对待，允许将开发支出予以资本化。无形资产的开发划分为两个阶段：研究阶段和开发阶段。研究阶段的支出应当计入当期损益，即费用化处理；而开发阶段的费用支出，如果能够满足相关条款规定时，应进行资本化处理，将开发费用计入无形资产价值。将开发费用资本化将显著提高科技企业的自主创新意识，提升科技及创新类企业的业绩，减轻经营者在开发阶段的压力。

如果用更开阔的视野来看待此项会计政策调整，将其与国家的科技发展规划联系起来，我们认为，此项会计政策调整的意义不仅在于与国际会计准则的趋同，更体现了国家对科技创新型企业的政策扶持。

8. 存货计价方法的改变

新的存货准则取消了存货发出计价的后进先出法。从理论上讲，企业从后进先出法转向其他发出计价方法（如先进先出法、加权平均法等）时，会造成企业毛利的波动。而且，如果在一个通货膨胀的市场环境下采用后进先出法还可以降低税收。因此，限制后进先出法是为了防止企业操纵利润和税金。

9. 套期保值准则确认浮动盈亏

套期保值准则要求企业确认套期业务中的浮动盈亏，并且根据金融工具列报准则，需要将相关衍生工具在报表上予以列示。因此，采用新准则后，企业在套期业务上的浮动盈亏将会影响公司的盈利，在资产负债表上反映有关套期合约的公允价值，也将使投资者更能把握公司在套期业务上面临的风险。由于各企业套期业务的发生没有连续性，并且业务规模变化也很大，因此，无法进行量化测算。上市公司有套期业务的公司主要集中于有色金属与银行板块。

10. 股份支付增强对员工的激励程度

完成股权分置改革的上市公司将可以施行股权激励计划，而股份支付准则也使得上市公司在会计操作时有规可循。上市公司施行股权激励计划，将会改变公司人力成本的支付方式，从而改变公司现金流的流转时间。但上市公司对关键管理人员和核心员工进行股权激励，对公司价值的影响很难判断：施行股权激励可能会留住珍贵的人力资源，从而在竞争中取胜；但股权激励也很可能因为过度激励而使公司价值受损。

11. 固定资产的折旧影响利润

新的固定资产准则要求企业对固定资产折旧年限、方法及预计净残值至少每年复核一次，当使用寿命预计数及预计净残值与原先估计有差异时，就应当调整固定资产的折旧年限与净残值。虽然新准则仍然要求企业只有在固定资产包含的经济利益预期实现方式有重大改变时，才能调整固定资产折旧方法。但是，由于固定资产的金额都比较大，企业只需通过对折旧年限的调整，就会对业绩产生一定程度的影响。而且，在新准则中，固定资产折旧年限、折旧方法、预计净残值的改变都采用未来适用法，不用追溯调整。

新准则还规范了“预计净残值”，预计净残值是指“假定固定资产的预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产的处置中获得的扣除预计处置费用后的金额”。

12. 信息披露更加透明

新会计准则对上市公司的信息披露提出了更高的要求，上市公司信息披露的逐步完善将有助于投资者做出更准确的投资决策，降低投资风险。

监管机构对上市公司信息披露要求的加强体现在各个准则中，分部报告的发布正是体现了监管机构的决心。该准则要求上市公司分别根据业务的性质披露业务分部报告和地区分部报告，并将其中的一种分部方式作为主要报告形式，另一种分部方式作为次要报告形式。对于主要报告形式，必须披露分部收入、分部费用、分部损益、分部资产总额和分部负债总额等信息。若上市公司各分部间的转移交易应当以实际交易价格为基础计量，转移价格的确定基础及其变更情况，应当予以披露。

分部报告准则能够为证券投资者及证券从业人员提供更为充分的信息，因为从分部报告披露的信息中，能够更清楚地了解企业的业务模式，更容易取得归属于各业务的数据，从而在建立盈利预测模型时更准确地预测公司的业绩，从而降低投资风险。

第二节　新企业会计准则对税收的影响及纳税筹划

一、新企业会计准则对税收的影响

会计是税收的基础，新会计准则的变化也必然对税收有所反映和影响。新会计准则对税收的影响主要体现在以下方面：

1. 会计政策选择的税收倾向

新会计准则规定了更多的会计政策，企业在纳税时，应该考虑新准则会计政策对于企业纳税的影响。许多企业选择有益于企业纳税和节税的会计政策。

2. 计量基础的多样化

新会计准则提出五种计量模式，即：历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值等多种计量属性，实现了计量基础的多元化，譬如投资性房地产、生物资产等资产计价，存在多种计量模式，这会影响后期确认的成本、费用等损益结果，从而对税收造成一定程度的影响。

3. 收益计量的变化

债务重组、非货币性资产交换、建造合同、金融工具确认和计量等准则对于收益的确认提出了新的要求，这对于企业核算的收益会产生很大的影响。收益计量的变化必然引起税收的变化。

4. 引入新的所得税会计处理方法

所得税的会计处理方法发生彻底改变，由原来的应付税款法和纳税影响会计法二者选择其一，改变为国际通行的资产负债表债务法，这种所得税处理方法的改变，无疑会对税收、企业纳税、企业内部管理行为产生深远的影响。

5. 新业务的税收影响

新会计准则体系增加了企业年金基金、股份支付、职工薪酬、生物资产、投资性房地产、政府补助、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、原保险合同、再保险合同等新的具体准则，这些新的规定规范了新业务，同时，新业务中也存在许多税收影响，我们不能忽视这些新业务带来的影响。

二、新企业会计准则与税法差异分析及协调

（一）新企业会计准则与税法差异分析

1. 关于收入、资产减值等项目确认的差异

这个差异影响很大，不光对会计核算产生影响，而且对年终所得税纳税申报，包括56号文所规定的新的纳税申报表影响很大。

新的纳税申报表的附表1“销售（营业）收

入及其他收入明细表”在对收入进行填列时，也体现了会计与税法的差异，在附表1中，首先填列会计确认的收入，即主营业务收入与其他业务收入，然后填列视同销售业务收入，即会计部作为收入入账，但需要视同收入纳税的事项。新的纳税申报表里面的附表4“纳税调整增加明细表”和附表5“纳税调整减少明细表”就是关于纳税调增和纳税调减项目明细表，新会计准则对资产减值范围、资产减值的处理作出了规定，但纳税申报时出坏账准备外其他减值一概不允许扣除，这体现了会计与税法的差异。

2. 关于公允价值计量的差异

公允价值对整个会计和税收的影响都是很大的，运用公允价值的计量模式，改变了原有的会计处理结果。譬如，像投资性房地产，如果采用公允价值模式的话，每一期间的公允价值是变化的，在资产负债表日进行调整，价值变动额计入“公允价值变动损益”，但这个“公允价值变动损益”在会计上确认为损益，而在税收上不予认可。

3. 关于损益计量方面的差异

损益计量方面的差异主要体现在三个方面：一是会计制度与原准则与税法的差异继续存在，这些差异的继续存在，必然影响到税收；二是会计制度与原准则以及税法的差异不再存在，已经消失了，因为新会计准则发生了变化。最典型的例子就是债务人的债务重组收益，原来要求计入“资本公积”，现在新准则规定要计入“营业外收入”，这是一个最典型的例子。这种情况太多了，这一类差异因为新准则的变化而消失了；三是新会计准则新创造出来的差异。这种差异也非常多，尤其是按公允价值模式核算的一些项目，以及固定资产、无形资产、生物资产等方面的核算也有差异。

4. 关于土地使用权核算方面的差异

土地使用权以往的做法是在建房时把土地使用权的价值转入固定资产，这样的话就出现了一个问题，比如说某企业交纳土地出让金以后，受让的土地使用年限可能是40年，但在房屋折旧时可能只按20年折旧，这个矛盾怎么办？在实务操作上一般来讲就是以不动产的折旧年限为准，土地使用权不再单独摊销。但新准则关于土地使用权的核算发生了变化，要求土地使用权作为无形资产单独核算，并且要按照法定年限或受益年限摊销，我觉得这个影响是很大的，就是说未来会造成对损益计量、资产折旧（摊销）等产生影响。

（二）新企业会计准则与税法之间的协调

新会计准则和税法的差异如何协调，这里主要从三个角度进行分析：

1. 新企业会计准则和税法之间的差异需要进一步协调

也就是说我们要清楚研究新会计准则与税法之间差异的目标导向。研究新会计准则与税法差异这个问题干什么？实际上就是为了实现会计与税法的协调，差异能不能减少一些。对那些影响不重大的、无所谓的差异尽量协调统一。税务机关应该研究当前会计与税法差异的关键所在，通过税收立法把一些会计与税法的差异进行协调。例如，关于计税工资制，国税发[2006]137号文件提高了计税工资标准，现在提高到1 600元。

2. 新企业会计准则对税收的影响也需要研究

就是不仅研究会计与税法之间的差异，而且还要研究会计对税收的影响，国税发[2003]45号文件就是一个很好的开端，这是唯一一个税法向会计协调的文件，我们觉得这个文件很特殊。举个例子，像预提费用中有预提的利息费用，能不能税前扣除呢？新会计准则规定，凡是用于大型存货生产所占用的借款的利息费用必须予以资本化，计入存货成本。如果存货马上实现销售，但这时候利息费可能还没有付，那么预提的利息费用能否实现税前扣除呢？答案是肯定的，一定可以税前扣除，因为此时的利息费用计入了产品成本。

新会计准则对税收的影响，我们觉得有以下几个领域值得研究：

第一，会计政策选择的税收倾向。如果税法允许很多政策让大家选择的话这里就有一个选择的倾向，这是第一点。企业应该从纳税的角度出发，选择有利于纳税的会计政策以及政策组合，我们觉得这是个方向。

第二，计量属性影响税收。计量属性怎么影响税收呢？新会计准则提出五种计量属性：历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值。考察计量属性对税收的影响主要有两个方面：（1）计量属性直接影响流转税，因为公允价值影响流转税的计税基础；（2）计量属性影响所得税，由于公允价值与账面价值之间的差异，需要做所得税纳税调整。

第三，引入新的所得税会计处理方法。会计处理方法对税收乃至企业内部管理都有重大影响。从税法角度来讲，会计和税法是适当分离的，但从长远来讲会计处理方法也在对税收产生一些影响。

第四，新业务、新准则的税收影响。大家很容易忽略新业务带来的税收影响。新业务的税收处理在发生变化，这是一方面；另一方面，从纳税角度来讲，新业务中是不是也存在着税收的技巧，即我们常讲的税收筹划的操作空间？这个空间在哪里？是不是也需要做进一步的分析。

三、新企业会计准则下的税收筹划

现在有一个企业极为关注的热点话题——纳税筹划。纳税筹划是指纳税人（或其代理机构）在既定的税制框架内，合理规划纳税人的战略、经营、投资活动，巧妙安排相关理财涉税事项，以实现纳税人价值最大化的财税管理活动。实际上，纳税筹划是纳税人对税收环境的反应和适应，这种反应和适应不仅仅是减轻税负，还有降低税收风险的要求。在新会计准则下考虑纳税筹划问题，需要注意以下三点：

1. 新准则下的会计政策选择影响税收筹划

税收筹划是指纳税人在守法的前提下，对生产经营、金融投资活动的一种旨在降低税收风险、合理节税的理财行为。一般地，企业开展税收筹划时，必须考虑会计准则的相关规定。对于可选择的多种会计政策（例如存货计价方法、股权投资的核算方法、固定资产折旧核算方法等），虽然选择时主要决定于企业自身的经营特点和管理需要，但运用不同的方法会产生不同的经济后果，不同的方法也会对企业纳税及税收筹划产生影响。因此，在会计准则中可选择的会计政策越多，税收筹划的空间也就越广阔，因为会计政策是开展税收筹划的重要工具之一。

2. 新会计准则的变化引起税收筹划的变化

新会计准则主要存在多项变革，诸如权责发生制和历史成本原则的动摇、公允价值模式的引入、资产减值准备计提、债务重组收益确认、合并会计处理方法等会计变革，都会影响到企业损益的计算，进而影响到税收筹划方案的财务运作模式。

3. 新会计准则下税收筹划三大空间

通过对新会计准则的分析，我们认为，税收筹划在新会计准则下存在三大空间：

（1）公允价值的利用空间。公允价值计量模式影响到企业资产、负债的确认与计量，必然影响到损益，也必然进一步影响到税收操作及税收筹划。

（2）会计政策选择空间。存货计价方法、固定资产折旧、成本计算方法等会计政策都存在不同的税收倾向，合理选择会计政策可以实现筹划节税。

（3）新业务的筹划空间。新会计准则还增加了许多新内容，诸如企业年金、职工薪酬、生物资产、投资性房地产等内容，在现行税收中，并未明确其相关的税务处理。对于这些空白领域，必然存在着诸多税收筹划的新空间。

第二章

纳税筹划基本理论

第一节　纳税筹划的原则与目标

一、税收筹划的原则

纳税筹划是纳税主体的权利，而非征税主体的义务，为了避免非法减少应交税行为，这种权利的使用必须遵循一定的游戏规则。纳税筹划应该遵守合法性、收益性和公开性的原则，这是纳税筹划取得成功的基本前提。

（一）合法性原则

合法性原则是指纳税主体在其进行的纳税筹划活动中必须以税收法律为准绳进行节税操作。

税收法律是纳税主体和征税主体的税收行为准则，作为征税主体虽然也会发生减少应交税的行为，但是由于政府不存在愿意少收税的主观因素，所以也就不存在征税主体的纳税筹划问题。作为纳税主体虽然也会发生多纳税的情况，但这也不是纳税主体的本意。如何减轻纳税主体的税收负担，降低税收成本，是每一个纳税人经常思考的一个问题。

纳税筹划必须遵守税收法律和政策，只有在这个前提下，才能保证所设计的经济活动、纳税方案为税收主管部门所认可，否则会受到相应的惩罚并承担法律责任。例如，当企业的财务会计处理与税法规定不一致时，企业应该以税法为准计算交纳税款，这不但是国际上的通行做法，而且我国税法也是这样规定的，纳税人必须遵守。如果纳税人想通过这种不一致进行纳税筹划就大错特错了。该做法不仅不能减轻纳税人的税收负担，反而要承担偷税或者欠税的嫌疑。

（二）效益性原则

效益性原则指纳税人在进行纳税筹划的过程完成后应该取得应有的效益，包括直接效益和间接效益。直接效益是指通过纳税筹划直接减轻了纳税人的税收负担。间接效益是指纳税人通过税收筹划使其获得了直接效益之外的额外效益。

对纳税人的有关生产经营行为，达到预期的经济目的是其之根本，同时又要优化税收，节约税款。这就要求决策者具有纳税筹划意识，对日常的经营活动和财务安排保持机敏的判断。另外，效益原则还要求所进行的纳税筹划必须与企业的战略目标相匹配，不是为了筹划而筹划。当纳税筹划与企业目标发生冲突时，应以企业的发展目标作为首要选择，这是因为在企业的再生产过程中，生产决定分配是一个基本的经济规律。纳税筹划作为分配的一种形式在企业改制、重组和结构调整中，只是处于从属的地位。

（三）公开性原则

该原则与合法性原则密切相关，是指纳税筹划的过程应该透明度高。由于纳税筹划并不违反相关的税收法律，所以其筹划的过程也无

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com