

注税务师辅导：新旧财务报表差异与纳税筹划注册税务师考试
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/590/2021_2022__E6_B3_A8_E7_A8_8E_E5_B8_88_E8_c46_590783.htm

一、新会计准则和制度在资产负债表上的差异及纳税筹划（一）资产负债表构成的差异分析 《企业会计制度》中资产负债表有三个附表，即应交增值税明细表、资产减值准备明细表、股东权益增减变动表。新会计准则中没有强调有资产负债表的附表。而将所有者权益（或股东权益）变动表提升为主表，其目的在于通过该表充分体现基本准则对所有者权益的界定和企业综合收益。选择利用所有者权益变动表来反映企业的综合收益，这与国际财务报告保持一致，有利于我国会计准则与国际财务报告准则接轨，有利于加快我国会计国际化的进程。当然新会计准则也强调了附注的内容。（二）资产负债表的内容变化及纳税筹划在《企业会计制度》下，资产负债表中的资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产五个部分。负债分为流动负债和长期负债。所有者权益分为实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未确认的投资损失和未分配利润。新会计准则下，资产负债表中的资产分为流动资产和非流动资产两部分，排列顺序与制度的顺序相同。负债分为流动负债和非流动负债。所有者权益仍然分为实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积和未分配利润。

“短期投资”变为“交易性金融资产”，理解性加强。在新会计准则下，商品流通企业存货不仅包括了《企业会计制度》中规定的采购价格、进口关税和其他税金等，而且包括采购过程中的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货

采购成本的费用等。这个规定使商品流通企业的存货计价加大，如果企业的存货较多，则不能及时弥补的运输费等就增加。新会计准则将《企业会计制度》的“包装物”、“低值易耗品”合并为“包装物及低值易耗品”科目，在摊销方法上采取一次摊销法、五成摊销法，取消了分次摊销。新会计准则还取消了对非生产经营设备的单位价值2000元的界定，仅用使用年限在一年以上来界定。事实上，将低值易耗品的范围扩大，可以摊销计入成本费用中。新会计准则取消“待摊费用”，对预付的房租、报刊费等没有明确计人的科目，在实际操作中可采取实际支付，实际计入成本费用。新会计准则增加“消耗性生物资产”，增加可供出售金融资产、持有至到期投资、投资性房地产。在《企业会计制度》下，七项资产减值准备只有固定资产是分项列示；而新会计准则只列示了固定资产（固定资产净额），资产负债表对所有的资产减值准备不进行列示，取消了资产减值准备明细表，将企业采用会计政策中职业判断最大的内容表现得更隐蔽。在新会计准则下，七项资产减值准备只有存货跌价准备计提后可以转回，以避免企业随意操纵利润。因此，企业在计提资产减值准备时，须考虑长远的发展需要，成本费用一旦加大，不能随意减少。《企业会计制度》规定，企业的折旧政策、净残值率、报废标准等由企业根据其经营的具体情况确定，企业的折旧政策一经确定不得随意变更。而新会计准则将折旧范围扩大，规定机器设备不管用与不用，均提折旧，并且强调会计期末对固定资产的预期寿命、净残值和折旧方法重新估价，必要时可予以调整。新会计准则的这一规定增加了企业对折旧的操作性，企业可以根据其发展的需要确定折旧

费。新会计准则中的“长期股权投资”的核算内容和方法与《企业会计制度》有重大区别。新会计准则中将共同控制、重大影响、持股比例在20%—50%之间的投资采用权益法核算，而持股比例在20%以下和50%以上的采用成本法核算。所以确认投资损益时要考虑投资时点。新会计准则取消了“分期收款发出商品”科目。企业采用递延方式分期收款销售商品的按合同或协议价在“长期应收款”核算，并且作为非流动资产项目表现。为了满足特殊企业的需要，新会计准则增加了生产性生物资产、油气资产，将开发支出、商誉作为单独的项目列示。新会计准则采用资产负债表债务法，在理解上难度加大，但真实性增加。计税基础的确定需要从业人员更多的职业判断，对会计人员和税务人员的业务要求更高。新会计准则取消了预提费用规定，改为实际发生，实际计入成本费用，使资产负债表中的负债更加真实。对固定资产大修理费采取预付计入“预付账款”或直接计入费用，而不允许采取预提计入费用的做法。不过为了满足银行的短期借款利息结算的需要，新会计准则在负债中增加“应付利息”，专门核算短期借款利息，使绝大部分企业都存在的短期借款利息表现得更加明显。新会计准则将“应交税金”和“其他应交款”并入“应交税费”核算，使有关上缴给国家的税金和附加费集中表现。新会计准则取消了“待转资产价值”。原接受捐赠后扣除所得税剩余的部分计入“营业外收入”。新会计准则新增了“交易性金融负债”、“代理业务负债”、“递延收益”、“未确认融资费用”。在新会计准则下，“应付工资”和“应付福利费”合并为“应付职工薪酬”。职工薪酬包括的范围明显比《企业会计制度》的范围广，自创

无形资产研发阶段人员的工资薪酬计入“无形资产”，自创无形资产的投入作为资产增加，而不是费用减少。计入成本费用的工资薪酬根据实际发生额计入应纳税所得额，从2008年开始，工资薪酬的支出不再涉及企业所得税的上缴，而仅仅涉及个人所得税的计算。同时职工福利费按照实际发生数计入相应的成本费用甚至在建工程、无形资产等资产中。“预计负债”在《企业会计制度》中为流动负债，新会计准则将其作为非流动负债在报表上进行列示，估计的负债不列示在流动负债中。所有者权益在资产负债表中的列示项目不变，只是《企业会计制度》单独表述的“实收资本（或股本）”中的减项“已归还投资”，新会计准则中改为“实收资本（或股本）”中的减项“库存股”：“盈余公积”中单独列示的“法定公益金”等项目取消。在利润分配中新会计准则给企业以更大的自主权。新会计准则下，资本公积核算内容变动较大。只保留了“资本（或股本）溢价”和“其他资本公积”两个明细科目，剩余全部取消。在《企业会计制度》中，盈余公积表述为“其中：法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积、储备基金、企业发展基金、利润归还投资”等，而新会计准则中没有强制性地规定必须计提法定盈余公积等，只是增加了一个项目“减库存股”，给企业职业判断和选择以更多的空间。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com