



企业会计制度与 外商投资企业税法 差异分析

高金平/著



中信出版社
CITIC PUBLISHING HOUSE

企业会计制度与 外商投资企业税法 差异分析



中 信 出 版 社
CITIC PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计制度与外商投资企业税法差异分析 / 高金平著. —北京: 中信出版社, 2003.8
ISBN 7-80073-850-7

I. 企… II. 高… III. ① 企业管理-会计制度-研究-中国 ② 外资公司-公司所得税-税法-研究-中国 IV. ① F275.2 ② D922.222.4

中国版本图书馆CIP数据核字 (2003) 第061359号

Copyright © 2003 CCH ASIA PTE LIMITED

All rights reserved. No part of this work covered by copyright may be reproduced or copied in any form or by any means (graphic, electronic or mechanical, including photocopying, recording, recording taping, or information retrieval systems) without the written permission of the publisher.

Disclaimer

This publication is sold with the understanding that (1) the authors and editors are not responsible for the results of any actions taken on the basis of information in this work, nor for any errors or omissions; and (2) the publisher is not engaged in rendering legal, accounting or other professional services. The publisher, and the authors and editors, expressly disclaim all and any liability to any person, whether a purchaser of this publication or not, in respect of anything and of the consequences of anything done or omitted to be done by any such person in reliance, whether whole or partial, upon the whole or any part of the contents of this publication. If legal advice or other expert assistance is required, the service of a competent professional person should be sought.

企业会计制度与外商投资企业税法差异分析

QIYE KUAJIZHIDU YU WAISHANG TOUZI QIYE SHUIFA CHAYI FENXI

著 者: 高金平

责任编辑: 谢清平 Selina Li

出 版 者: 中信出版社 (北京市朝阳区东外大街亮马河南路14号塔园外交办公大楼 邮编 100600)

经 销 者: 中信联合发行有限公司

承 印 者 北京忠信诚胶印厂

开 本: 787mm × 1092mm 1/16 印 张: 20 75 字 数: 260千字

版 次: 2003年8月第1版 印 次: 2003年8月第1次印刷

书 号: ISBN 7 80073 850 7/F · 548

定 价 58.00元

版权所有 · 侵权必究

凡购本社图书, 如有缺页、倒页、脱页, 由发行公司负责退换。服务热线: 010-85322521

E-mail: sales@citicpub.com

010-85322522

序

加入世界贸易组织后，我国对外开放进入一个新的历史阶段。随着我国资本市场范围逐步扩大，跨国筹资与投资日益频繁，跨国公司数量和规模不断扩大，这势必对我国现行的会计制度提出更新更高的要求。从我国最近颁布的各类会计法规来看，新的会计制度已与国际会计准则、美国会计准则（主张税收法规与会计制度相互独立）等国际惯例实现了协调。国际上通行的做法是，财务报表公允地反映企业的财务情况，企业先按会计制度客观地计算出公司的利润；而在申报纳税时，再按税法要求对财务报表进行必要的调整。

我国现行的涉外所得税制的核心是1991年4月9日颁布的《外商投资企业和外国企业所得税法》，但由于外向型经济的迅猛发展，新情况层出不穷，涉外所得税制处于一个不断发展、完善的阶段，补充解释性文件不断，在解决具体操作上遇到的问题的同时，也增加了我国现行涉外税制的复杂性。

税收与会计是两个不同的领域，但又密不可分，如何将二者结合好，既有制度层面上的问题，也有技术角度上的问题。税收法规在一定意义上着眼于实现公平合理的税负和保证国家税款的及时征收，而会计的目标是向会计利益相关者提供有利于决策的财务信息。尽管两者在使用的一些概念、原则和方法上有着很大的一致性，但由于其根本目标不同，必然存在着分歧与差异。在这种情况下，对现行企业会计制度与外商投资企业税法所存在的差异进行一个系统的比较分析就是一件极有意义的事情。对企业而言，有助于他们更好地理解税法，以保证会计制度与涉外税制的平稳对接；对税务人员而言，这种比较

有助于了解企业财务会计制度，以便于开展征收管理，同时分析新会计制度的理念与实务对今后制定税收法规也带来重要的启示与参考。

本书的作者是一位青年税务专家，不但在税收实务领域颇有建树，在会计学方面也有较好的功底。此前其编著的针对内资企业的《新会计制度与税法差异分析》一书出版后，深受广大读者的好评。在这本《企业会计制度与外商投资企业税法差异分析》中，作者更进一步，全面分析了会计制度与涉外企业所得税法存在的60多项差异及纳税调整方法。我认为全书条理清晰，资料翔实，文风严谨，对于从事涉外税收具体工作的同行有较高的实用价值，对研究会计学与税收理论的学者也有一定的参考价值。

国家税务总局国际税务司司长 张志勇

二〇〇三年七月

前 言

财政部于2001年11月29日以财会〔2001〕62号文件发布了《外商投资企业执行〈企业会计制度〉有关问题的规定》，要求从2002年1月1日起，外商投资企业执行《企业会计制度》，原《外商投资企业会计制度》（财会字〔1992〕第33号）及其相关的会计科目和会计报表规定同时废止。而“三资”企业目前仍执行1991年4月9日颁布的《外商投资企业和外国企业所得税法》。2001年11月本人编著的《新会计制度与税法差异分析》出版后，截至2003年6月累计印数已达到40000册。不少读者朋友来信反映，外商投资企业执行《企业会计制度》后，也碰到了会计与所得税法之间的若干差异及纳税调整的问题。由于《新会计制度与税法差异分析》一书主要是根据《企业会计制度》与内资企业适用的企业所得税法规差异编写的，因此便萌生了写一本适用于“三资”企业的会计与所得税法差异读物的想法。

税法与会计制度作为两个独立的专业领域，虽然存在密切联系，但由于各自的目标不同、服务对象不同，二者之间必然会存在一定的差异。会计服务的主要对象是投资者和债权人，会计核算的目标是客观公允地反映企业的财务状况和经营成果，会计核算的结果主要体现在资产负债表和利润及利润分配表上；而税法服务的对象是政府，最主要的职能是为政府组织财政收入，税收政策往往不过分追求理论上的尽善尽美，只求操作上的方便可行，最终表现为一张符合税法的纳税申报表。纳税人既要按照会计制度的要求进行会计核算，又要严格按照税法的要求计算纳税，要做到这一点，首先必须掌握会计与税法的差异，然后在会计核算的基础上按照税法的规定进行纳税调整，从

而使两者达到完美的统一。

本书以《企业会计制度》及若干具体会计准则、《外商投资企业和外国企业所得税法》及其《实施细则》、财政部和国家税务总局颁发的若干规范性文件为依据，全面分析了会计制度与涉外企业所得税法存在的60多项差异及纳税调整方法。对一些税法尚未明确的业务问题，笔者也作了相应的分析，并从完善税收政策的角度谈了自己的观点。

本书适用于涉外企业财会人员、税务人员、注册会计师、注册税务师，也可作为财经院校税收课程的辅助读物。

本书涉及的法规截止发稿日，其后若有变化，应以新的财会政策和税法规定为准。由于本人水平有限，书中难免存在缺憾和不足之处，恳请读者指正。（E-mail: xhgjp@263.net）

感谢几年来许多业界朋友对我的抬爱，同时对百忙中抽出时间为本书作序的国家税务总局国际税务司张志勇司长致以衷心的感谢和崇高的敬意！张司长从百忙之中挤出时间热情为本书作序，足见他对基层税政工作的重视和对青年干部的关怀，也是对作者本人的巨大鼓舞和鞭策。本书撰写过程中，得到了中国税务学会副会长杨崇春、中国税务报社原社长杨友军、天津财经学院盖地教授、上海国家会计学院庞金伟老师、国家税务总局所得税司游有旺和姜涛、江苏省泰州市地税局朱向荣局长等领导和朋友们的热情关心和支持。在本书的编辑、出版过程中，CCH亚洲出版公司和中信出版社的各位朋友付出了辛勤的劳动。在此，谨向他们一并表示诚挚的谢意！

高金平

2003年7月1日

目 录

■ 序	I
■ 前 言	III
■ 第一章 企业会计制度与涉外企业所得税法差异概述	
第一节 企业会计制度概述	2
一、新制度出台的背景	2
二、新制度的特点	5
三、新老制度的总体差别	7
四、新老制度的衔接	10
第二节 企业会计制度与税法差异总述	13
一、外商投资企业执行企业会计制度对税收的影响	13
二、会计制度与税法差异总述	14
三、会计制度与税法差异的处理	15
■ 第二章 收入总额差异分析	
第一节 收入差异分析	18
一、会计制度关于收入的确认方法	18
二、税法对收入的相关规定	21
三、差异分析	22
第二节 现金折扣、销售折让、销售退回差异分析	24
一、会计处理	24
二、差异分析	24
第三节 筹建期间取得收入的差异分析	25
一、会员制企业收取会员费、资格保证金的差异分析	25
二、生产性外商投资企业在筹办期取得非生产性收入 的税务处理	25

三、在建工程试运行收入差异分析	26
第四节 接受捐赠资产的差异分析	27
一、接受捐赠资产的会计处理	27
二、接受捐赠资产的税务处理	28
三、受赠业务会计与税务处理的协调	28
第五节 其他项目的差异分析	30
一、投资国债差异分析	30
二、逾期两年应付未付款项的差异分析	32
三、外商投资性公司收取服务费差异分析	32

■ 第三章 营业成本差异分析

第一节 存货成本差异分析	36
一、以债务重组方式换入存货成本的差异分析	36
二、以非货币性交易方式换入存货成本的差异分析	37
三、通过虚开增值税专用发票购进存货成本的差异分析	37
四、存货发出计价方法的差异分析	38
五、存货期末计价的差异分析	39
六、存货盘亏、毁损的差异分析	39
第二节 工资薪金支出的差异分析	42
一、工资薪金支出的会计处理	42
二、工资薪金支出的差异分析	45
第三节 工会经费、职工教育经费、职工福利费差异分析	46
一、工会经费、职工教育经费、职工福利费的会计处理	46
二、工会经费、职工教育经费、职工福利费差异分析	48
第四节 固定资产差异分析	49
一、固定资产成本差异分析	49
二、固定资产折旧差异分析	56
三、固定资产技术改造与维修的差异分析	59
四、固定资产减值差异分析	61
五、固定资产盘亏、毁损、报废的差异分析	63

第五节 无形资产差异分析	65
一、无形资产入账成本的差异分析	66
二、无形资产摊销的差异分析	68
三、无形资产转让的差异分析	70
四、无形资产期末计价的差异分析	71
第四章 期间费用差异分析	
第一节 管理费用差异分析	76
一、坏账损失及坏账准备	76
二、存货跌价准备	82
三、技术开发费	85
四、总机构管理费	87
五、交际应酬费	91
六、筹办费摊销	93
第二节 营业费用差异分析	94
一、佣金支出	95
二、保险费支出	96
第三节 财务费用差异分析	97
一、财务费用的会计处理	97
二、差异分析	103
第五章 营业外支出差异分析	
第一节 营业外支出项目的会计处理	108
一、营业外支出核算内容	108
二、营业外支出的会计处理	108
第二节 营业外支出项目差异分析	109
一、罚款、罚金、滞纳金	109
二、捐赠支出	110
三、企业替个人负担的税款	110
四、与生产、经营业务无关的其他支出	111

第六章 投资业务差异分析

第一节 债权投资业务差异分析	114
一、债权投资的会计处理	114
二、差异分析	118
第二节 短期股权投资业务的差异分析	118
一、会计处理	118
二、差异分析	120
三、案例分析	124
第三节 长期股权投资成本法核算的差异分析	126
一、会计处理	126
二、差异分析	128
三、案例分析	129
第四节 长期股权投资权益法核算的差异分析	131
一、会计处理	131
二、差异分析	133
三、案例分析	135
第五节 境外投资业务差异分析	138
一、境外分回利润已纳税额的税务处理	138
二、案例分析	139
第六节 再投资退税业务差异分析	140
一、外国投资者用税后利润直接再投资的会计处理	140
二、外国投资者用税后利润直接再投资的税务处理	141
三、案例分析	144
四、关于再投资退税政策的几个问题	147

第七章 外商投资企业改组业务差异分析

第一节 外商投资企业合并、分立业务的基本操作	152
一、企业合并、分立的概念	152
二、外商投资企业合并、分立的适用范围	153
三、外商投资企业合并、分立应遵循的基本原则	153

四、外商投资企业合并、分立需要办理的相关手续	154
五、外商投资企业合并、分立后需要办理的相关手续	156
六、外商投资企业合并、分立后注册资本的规定	156
第二节 外商投资企业股权重组业务的基本操作	157
一、股权变更的范围	157
二、股权变更的原则	158
三、股权变更的审批机关	158
四、股权变更需要办理的相关手续	158
第三节 外商投资企业合并、分立、股权重组业务的会计处理	159
一、被兼并企业的账务处理	160
二、兼并方企业的账务处理	162
三、会计报表	163
四、会计档案的移交	163
五、会计制度	163
第四节 外商投资企业合并业务差异分析	164
一、外商投资企业合并业务的所得税处理	164
二、案例分析	166
第五节 外商投资企业分立业务差异分析	168
一、外商投资企业分立业务的所得税处理	168
二、案例分析	170
第六节 外商投资企业股权重组业务差异分析	172
一、外商投资企业股权重组业务所得税处理	172
二、案例分析	173
第七节 外国投资者并购境内企业股权的税务处理	175
一、外商投资者并购境内企业股权的税务处理	175
二、案例分析	176
第八章 其他项目差异分析	
第一节 债务重组业务差异分析	180
一、旧债务重组准则下的所得税处理	180

二、新旧准则会计处理的比较	181
三、债务重组业务差异分析	182
四、案例分析	187
第二节 非货币性交易差异分析	188
一、非货币性交易的会计处理	189
二、差异分析	190
三、案例分析	192
第三节 会计差错更正差异分析	194
一、会计差错更正方法	194
二、差异分析	198
第四节 资产负债表日后事项差异分析	199
一、资产负债表日后事项的处理	199
二、差异分析	202
第五节 或有损失差异分析	203
一、或有事项的处理	203
二、差异分析	204
第六节 关联方交易差异分析	205
一、关联方关系及其披露	205
二、关联方交易的会计处理	207
三、差异分析	213
四、关联交易的纳税调整	214
五、关联交易新走向及政策完善	217
第七节 弥补亏损差异分析	219
一、弥补亏损的会计处理	219
二、差异分析	220
第八节 国产设备投资抵免所得税	222
一、投资抵免所得税的会计处理	223
二、执行投资抵免政策应注意的问题	223
三、案例分析	225

四、关于连续年度购置设备计算抵免的特殊问题	227
五、投资抵免所得税台账的建立	229
第九节 预提所得税	232
一、应付境外利息、租金及特许权使用费差异分析	232
二、案例分析	233
第十节 外国企业常驻代表机构征税方法	239
一、外国企业常驻代表机构的范围	240
二、外国企业常驻代表机构不征税的情形	240
三、外国企业常驻代表机构应当征税的收入	240
四、外国企业常驻代表机构的征税方法	241
五、其他有关规定	242
六、案例分析	242
■ 第九章 综合案例分析	
一、基本情况	252
二、有关资料	253
三、要求	256
四、解答及申报表样本	257
■ 第十章 所得税会计	
第一节 所得税会计概述	270
一、所得税会计的概念	270
二、永久性差异	271
三、时间性差异	272
第二节 所得税会计处理方法	273
一、会计账户的设置	273
二、应付税款法	274
三、纳税影响会计法	275
■ 第十一章 涉外企业所得税的管理	
第一节 纳税申报及缴纳的基本规定	288
一、基本规定	288

二、操作中应注意的问题	288
第二节 纳税年度、申报期限及方法	291
一、纳税年度	291
二、申报缴纳期限和方法	291

■ 附 录

1. 企业会计制度与涉外企业所得税法差异一览表	296
2. 外商投资企业和外国企业所得税优惠政策一览表	310

第一章

企业会计制度与涉外企业 所得税法差异概述

第一章 企业会计制度与涉外企业 所得税法差异概述

第一节 企业会计制度概述

2001年11月29日,财政部颁布了《外商投资企业执行〈企业会计制度〉有关问题的规定》(财会〔2001〕62号)。规定要求,从2002年1月1日起,外商投资企业执行财政部2000年12月29日发布的《企业会计制度》(财会〔2000〕25号)。财政部1992年6月24日发布的《中华人民共和国外商投资企业会计制度》(财会字〔1992〕第33号)及其相关的会计科目和会计报表规定(以下简称“外商投资企业会计制度”)同时废止。外商投资企业执行《企业会计制度》(以下简称新制度),对于规范企业会计核算工作,提高会计信息质量,真实反映企业的财务状况和经营成果,加快实现我国企业会计核算模式的转变,适应经济国际一体化的趋势等方面,具有重大的意义。

一、新制度出台的背景

(一) 适应企业经营环境改变的需要

随着我国市场经济的发展,市场竞争机制逐步形成,企业的融资方式已从间接融资为主转变为在资本市场直接融资,企业的经营环境发生了很大的变化。而会计核算制度除股份有限公司以外,其他企业仍然在执行1992—1993年发布的《企业会计准则——基本准则》、《企业财务通则》和分行业的企业财务、会计制度(简称两则两制),外商投资企业执行《外商投资企业会计制度》,这种核算制度具有明显的不适应性。主要表现为以下几点:

1. 没有考虑市场对企业财务状况和经营成果的影响,如对资产的