

企业会计制度与税法差异

——试析新制度对外商投资企业所得税核算的影响

□福州大学会计实务课题组

外商投资企业自2002年1月1日起执行《企业会计制度》，迄今已有一年。随着2002年度所得税汇算清缴工作的展开，《企业会计制度》和外商投资企业所得税有关法律法规之间的差异日渐显露。本文试从核算原则、核算期间、固定资产折旧计提、出口销售收入确认、计提福利费、再投资退税等外商投资企业的特殊方面阐述企业会计制度对外商投资企业所得税核算的影响。

一、应纳税所得额的确定原则与会计核算原则差异

(一) 应纳税所得额的确定原则。

1. 所得的纯益原则。根据税法规定，在企业每个纳税年度的收入总额中，允许扣除为取得所发生的成本、费用和损失，以扣除后的余额为应纳税所得额，体现了应税所得的纯益性原则。

2. 权责发生制原则。企业在会计核算中，以收益的实现和费用的发生为基础，采用应收应付、待摊、预提等方法进行账务处理。如果企业未按权责发生制原则办理，在计算应纳税所得额时，应作相应调整。

3. 独立企业原则。外商投资企业和外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所都要作为一个独立的纳税实体，单独设置账册，反映财务状况，计算应纳税所得额。其与总机构和其他营业机构间的业务往来，要按独立企业原则划分利润归属和费用。

4. 依从税收法律、法规原则。税法规定：“外商投资企业和外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所的财务、会计处理办法同国务院有关税收的规定有抵触的，应当依照国务院有关税收的规定计算纳税”，这是处理计税与财务关系的基本规定。

(二) 会计核算原则。

《企业会计制度》第十一条规定会计核算的一般原则包括客观性原则、相关性原则、可比性原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、配比原则、历史成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则以及谨慎性、重要性、实质重于形式等十三项原则。

(三) 应纳税所得额的确定原则与会计核算原则差异。

从上文中可见，应纳税所得额的确定原则与会计核算原则存在差异，这是导致企业的应税所得和实际经营成果出现差异影响所得税的计算和缴纳的根源。如《企业会计制度》第九十八条规定企业的收入，应当按照重要性原则在利润表中反映。而税法不承认重要性原则，只要是应税收入，无论金额大小，都要按规定计算缴纳所得税。而根据会计核算的谨慎性原则，企业对很可能发生的或有损失应在报表中反映，但在计算应纳税所得时估计入账的或有损失却不能在税前扣除。

二、核算期间上的差异

《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第八条规定外国企业依照税法规定的纳税年度计算应纳税所得额有困难的，可以提出申请，报当地税务机关批准后，以本企业满十二个月的会计年度为纳税年度。

《企业会计制度》规定企业必须以公历起讫日期确定的年度进行会计核算。

三、固定资产折旧计提上的差异

《企业会计制度》第三十六条规定企业应当根据固定资产的性质和消耗方式，合理地确定固定资产的预计使用年限和预计净残值，并根据科技发展、环境及其他因素，选择合理的固定资产折旧方法，按照管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）

会议或类似机构批准，作为计提折旧的依据。

《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第三十三条规定固定资产在计算折旧前，应当估计残值，从固定资产原价中减除。残值应当不低于原价的百分之十；需要少留或者不留残值的，须经当地税务机关批准。三十四条规定固定资产的折旧，应当采用直线法计算；需要采用其他折旧方法的，可以由企业提出申请，经当地税务机关审核后，逐级上报国家税务局批准。三十五条、四十条详细规定了外商投资企业的固定资产折旧年限。

根据税法规定，如果外商投资企业按《企业会计制度》的规定选用的折旧方法、折旧年限和预计净残值和税法规定的不一致，且未经税法规定的税务机关批准，在计算应税所得时必须对固定资产的折旧费用进行相应的调整。

四、出口销售收入确认上的差异

《企业会计制度》第八十五条规定当企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；与交易相关的经济利益能够流入企业；相关的收入和成本能够可靠地计量时，确认商品销售收入实现。当确认出口销售收入时，根据该标准主要有离岸价（F O B）、成本加运费（C F R）、到岸价（C I F）三种确认方式。而税法规定，出口销售收入统一按报关单上的日期和F O B价金额确认销售收入。

五、外币收入折算汇率上的差异

《企业会计制度》第一百一十九条规定企业发生外币业务时，应当将有关外币金额折合为记账本位币金额记账。除另有规定外，所有与外币业务有关的账户，应当采用业务发生时的汇率，也可以采用业务发生当期期初的汇率折合。

《外商投资企业和外国企业所得税法》第二十一条规定，依照本法缴纳的所得税以人民币为计算单位。所得为外国货币的，应当按照国家外汇管理机关公布的外汇牌价折合成人民币缴纳税款。《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第十四条规定税法第二十一条所说的国家外汇管理机关公布的外汇牌价，是指国家外汇管理局公布的外汇买入价。

根据税法的规定，外商投资企业在计算应税所得时要对外汇出口销售收入按外汇买入价重新折算。由于外汇买入价一般低于中间价，外商投资企业的出口销售收入折算为人民币后被低估，这是国家对外商投资企业的优惠。

六、计提福利费上的差异

《企业会计制度》第一百零一条规定企业应当根据国家规定，计算提取应付福利费，计入成本、费用。

《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第二十四条规定，企业支付给职工的工资和福利费，应当报送其支付标准和所依据的文件及有关资料，经当地税务机关审核同意后，准予列支。企业不得列支其在中国境内工作的职工的境外社会保险费。根据《关于外商投资企业和外国企业为其雇员提存医疗保险等三项基金以外的职工集体福利类费用税务处理问题的通知》（国税函[1999]709号）的规定，外商投资企业除为雇员提存医疗保险等三项基金和按照现行财务会计制度规定计提职工教育经费和工会经费外，不得在税前预提其他职工福利类费用。因此外商投资企业执行《企业会计制度》，也不再按14%计提福利费，除医疗保险等三项基金外，企业当期发生的福利费，先冲减“应付福利费”科目金额，“应付福利费”不足冲减的，直接计入当期管理费用。

七、再投资退税的处理上的差异

《外商投资企业和外国企业所得税法》第十条规定：“外商投资企业的外国投资者，将从企业取得的利润直接再投资该企业，增加注册资本，或者作为资本投资开办其他外商投资企业，经营期不少于五年的，经投资者申请，税务机关批准，退还其再投资部分已缴纳所得税的百分之四十税款，国务院另有优惠规定的，依照国务院的规定办理；再投资不满五年撤出的，应当缴回已退的税款。”

《企业会计制度》第七章第一百零七条第五款规定：“企业按规定以交纳所得税后的利润再投资所应退回的所得税，以及实行先征后返所得税的企业，应当于实际收到退回的所得税时，冲减退回当期的所得税费用。”

根据税法的规定，再投资退税的承受主体应是外商投资企业中的外国投资者，而非企业法人本身。在税收实践中，企业的外国投资者发生再投资行为后，往往向利润分配企业出具退税委托书，委托该企业向主管税务机关申请退税。税务机关接受申请后对于符合条件并经批准的，由税务机关将退税款支付给外国投资者。故而笔者认为，此时再投资所退回的税款对被委托企业而言应该是一项负债，而非所得税费用的减少。收到退税款时，借记“银行存款”账户，贷记“其他应付款”账户；将退税款退付给外方投资者时，借记“其他应付款”账户，贷记“银行存款”账户。

[参考文献]

1. 《企业会计制度讲解及并轨操作指南》编写组, 企业会计制度讲解及并轨操作指南, 北京: 中国审计出版社, 2001
2. 刘金登, 《外商投资企业会计制度》与《企业会计制度》比较, 特区财会, 2002, (7): 32-36
3. 阎淑清, 对我国外资企业税收优惠政策问题的探讨, 税务研究, 2002, (1): 20-22
4. 朱洪泽, 中美所得税会计比较, 税务研究, 2002, (4) 38-40
5. 财政部会计司, 《企业会计制度》讲座

课题组组长: 胡继荣

组员: 刘春花 李卓 廖义刚
钟凌云 张晴 (执笔)
刘霞

关闭窗口