

再弥补,而2001~2005年这五年只能弥补250万元的亏损额,所以在2000年确定的递延所得税资产=250×30%=75(万元),则会计处理为:

①2000年的会计分录为:借:递延所得税资产 75万元;贷:所得税费用——补亏减税 75万元。②2001年的会计分录为:借:所得税费用 15万元;贷:递延所得税资产 15万元。③2002年的会计分录为:借:所得税费用 24万元;贷:递延所得税资产 24万元。④2003年的会计分录为:借:所得税费用 24万元;贷:递延所得税资产 24万元。⑤2004年的会计分录为:借:所得税费用 6万元;贷:递延所得税资产 6万元。⑥2005年的会计分录为:借:所得税费用 6万元;贷:递延所得税资产 6万元。⑦2006年的会计分录为:借:所得税费用 3万元;贷:应交税费——应交所得税 3万元。○

小议企业境外 所得应纳税额的计算

长春 郑可心 郑林

企业所得税法规定,按照居民税收管辖权原则,凡我国的企业,应就其来源于境内、境外的所得征收企业所得税。但为了避免重复课税,对本国企业在境外已纳的所得税税款可以抵扣。税额扣除有全额扣除与限额扣除,我国税法实行限额扣除,即纳税人来源于我国境外的所得,已在境外缴纳的所得税税款,准予在汇总纳税时,从其应纳税额中扣除,但是扣除限额不得超过其境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。其计算公式如下:境外所得税税款扣除限额=境内、境外所得按税法计算的应纳税总额×(来源于某外国的所得÷境内、境外所得总额)。下面通过2006年度注册会计师指定辅导教材《税法》中的例子来说明上式的应用。

例:我国某企业应纳税所得额为100万元,适用33%的企业所得税税率。另外,该企业分别在A、B两国设有分支机构,在A国分支机构的应纳税所得额为50万元,A国所得税税率为30%;在B国分支机构的应纳税所得额为30万元,B国所得税税率为35%。假设该企业在A、B两国所得按我国税法计算的应纳税所得额和按A、B两国税法计算的应纳税所得额是一致的,两个分支机构在A、B两国分别缴纳15万元和10.5万元的所得税。计算该企业汇总在我国应缴纳的企业所得税税额。

该企业按我国税法计算的境内、境外所得的应纳税额=(100+50+30)×33%=59.4(万元)。A国扣除限额=59.4×[50÷(100+50+30)]=16.5(万元)。B国扣除限额=59.4×[30÷(100+50+30)]=9.9(万元)。在A国缴纳的所得税为15万元,低于扣除限额16.5万元,可全额扣除。在B国缴纳的所得税为10.5万元,高于扣除限额9.9万元,其超过扣除限额的部分0.6万元不

能扣除。在我国应缴纳的所得税=59.4-15-9.9=34.5(万元)。

从上例中,可以发现以下问题:

1. 关于应纳税额的表述易产生歧义。在上例中,两次涉及应纳税额的计算,第一次提到的应纳税额是指该企业按照我国税法计算的境内、境外所得的应纳税总额(即在不考虑境外纳税的情况下),结果为59.4万元。第二次提到的应纳税额是指经过扣除境外已纳税款后该企业在境内汇总纳税时实际应缴纳的企业所得税,计算结果为34.5万元。两者使用的是同一概念,但表达的却是不同的含义,在实际操作中极易产生歧义。实务中的应纳税额是指纳税人实际应缴纳的税额。

2. 适用税率存在问题。本例中,该企业适用的企业所得税税率正好是税法规定的基本税率33%,如果该企业不适用该基本税率(如高新技术企业按15%的税率征收所得税),那么在操作中,公式中所涉及的几处税率应采用哪一个数值?计算境内、境外企业所得税时采用的税率是不一样的,正确的应为:境内采用该企业所适用的所得税税率,而境外统一采用33%的基本税率。这一点在原公式中难以表明。

3. 原公式计算繁琐。以A国为例,依据原公式,A国扣除限额=59.4×[50÷(100+50+30)]=16.5(万元)。事实上根据企业所得税法的规定,完全可以将该计算简化为:A国扣除限额=应纳税所得额×适用税率=50×33%=16.5(万元)。如此计算之后结果不变,但更清晰明了,更能够体现“分国不分项”原则。

综上所述,对于企业境外所得应纳税额的计算,为充分体现“分国不分项”原则,应分别计算境内所得及境外各国所得的应纳税额,然后采用简单加总的办法计算企业汇总应缴纳的企业所得税税额。○

债务重组时

债权方的会计处理

湖南岳阳 湛忠灿

按照我国2006年新颁布的企业会计准则的规定,债权方在进行债务重组时按照收到资产的公允价值与债权的账面价值之间的差额作为营业外损益。笔者认为债务重组时债权方总是发生重组损失,因此营业外损益科目余额应该恒在借方。

例:甲公司应收乙公司销货款200 000元,现由于乙公司财务困难,双方达成协议,乙公司以现金160 000元进行债务重组。已知甲公司为该项债权提取坏账准备10 000元。

按照新准则的有关规定,甲公司的会计处理为:借:现金160 000元,坏账准备10 000元,营业外支出——债务重组损益30 000元;贷:应收账款200 000元。如果将本例中甲公司为该项债权提取的坏账准备的金额做出不同的修改,将会得出不同的结论。

1. 若甲公司为该项债权提取的坏账准备为 40 000 元(或者是小于或等于 40 000 元的其他金额),此时甲公司应作的会计分录为:借:现金 160 000 元,坏账准备 40 000 元,营业外支出——债务重组损益 0 元(或者大于零);贷:应收账款 200 000 元。显然按照以上的分析,若为该项债权提取的坏账准备小于债权账面余额与实收资产的公允价值,则债务重组损益大于或者等于 0,即形成了债务重组损失。

2. 若甲公司为该项债权提取的坏账准备为 50 000 元(或者是大于 40 000 元的其他金额),此时甲公司的会计处理为:借:现金 160 000 元,坏账准备 50 000 元;贷:应收账款 200 000 元,营业外收入——债务重组损益 10 000 元(借贷差额)。

按照以上的分析,若为该项债权提取的坏账准备大于债权账面余额与实收资产的公允价值(本例中为 40 000 元),则债务重组损益小于 0,即形成了债务重组收益。

由此可见,甲公司为该项应收账款所提取的坏账准备不同,最后得到的债务重组损益的金额也不尽相同。

笔者认为,对于某一项债务重组业务而言,债务重组损益理应是固定的,应该等于债务重组日的债权金额与实收资产公允价值之间的差额,不应随着债权方为该项债权所提取的减值准备不同而有所差异。

债务重组理应与企业之前发生的经济业务相对独立,这项债务既然是“重组”,就意味着并不是“坏账”,即:之前为该项债权所提取的坏账准备理应核销,同时对该项债务“重组”。所以进行会计处理时,可以分为以下两笔分录:①由于这项业务是债务重组而不是坏账,首先应该冲销在此之前所提取的“坏账准备”,即作一笔与提取坏账准备时相反的会计分录:借:坏账准备;贷:管理费用。②按照以上分析再作债务重组时的会计分录:借:有关资产公允价值,营业外支出——债务重组损益(借贷差额);贷:应收账款(账面余额)。可以看出,债务重组时债权方形成的重组损失的“永久性”,不会随着债权方为该项债权提取的坏账准备的金额的变化而变化。○

完善关联方披露的若干建议

杭州 李传双

2006 年 2 月,我国发布的《企业会计准则第 36 号——关联方披露》(以下简称“新准则”)为企业关联方交易的披露提供了更为规范的标准,但仍有不足之处。

一、关于关联方关系界定的范围

1. 明确关联方关系存在的时间范围。这里的时间范围,不仅包括名义上存在关联方关系的整个时间区域,还包括关联方关系解除后相当长的时间区域,如果在交易发生时交易

双方不存在“控制、共同控制或重大影响”的关联方关系,但在交易发生前的一定时间内存在这种关联方关系,而后来关联方关系的解除又没有正当的理由,那么交易双方在交易发生时应视为存在关联方关系。如果关联方关系发生在企业与关键管理人员之间,则以关键管理人员与企业实质断绝行政和人事关系为限。在此之前,企业必须披露有关的交易信息。这样关联方“非关联化”的问题就可以在一定程度上得到解决。

2. 扩展关联方关系界定的空间范围,国家控制的企业之间的关联方关系应作进一步的明确。①对由同一省级(及以下)政府拥有、领导或管理的国有企业,应被认定为关联方,因为“地方利益”及监管力量等因素,地方政府有动机指示地方国有企业发生一些非市场行为的交易。对由同一部委、国务院事业单位等进行行业管理的国有企业,应被认定为关联方,因为行业领导的决策可能是产生一些交易的主要原因。②考虑以交易的内容及性质来区分交易双方是否应被认定为关联方。③如果政府机构或其授权机构代表国家行使企业的所有权,就要分清政府行使的是行政职能还是纯经济职能。如果是前者,就很可能通过行政命令的方式来使国家控制的企业发生关联方交易,那么就要考虑其经济行为的合理性。如果国家控制的企业之间的关联方交易显失公允,就不能豁免其信息披露义务或强制其披露相关信息,这个问题要结合交易价格的披露一起考虑。

二、关于关联方交易的披露

1. 区别对待经常性交易和非经常性交易。企业的关联方交易一般有经常性交易和非经常性交易之分,经常性交易是指与企业主营业务相关的,频繁进行的,如关联方之间进行原材料和产品的购销,这类交易金额较大,但单笔交易不一定具有重大性。非经常性交易则恰恰相反,它一般和企业主营业务关系不大,是偶然发生的,如股权及长期资产的转让,这类交易单笔金额通常较大。非经常性关联方交易发生频率低,相关的信息披露也较为详尽。最大的非公允交易风险通常存在于经常性关联方交易。

2. 进一步明确有关定价政策的披露。由于市场信息的不对称性,企业关联方交易价格的公允性已越来越被外部报表使用者所关注。关联方交易行为及其定价成为某些企业调节利润、粉饰报表的主要手段。因此,新准则应该对交易的定价政策做出更为具体的规定,要求企业在财务报告中详细披露关联方交易定价的基本要素,包括价格制定的决策程序、方法、成本或市价、净利润或毛利率、选择该方法的理由、与公平市价的差异及对财务报表的影响等信息,并提供由独立财务顾问签发的关于关联方交易是否公允的声明。

3. 完善关联方资金占用披露。关联方资金占用目前仅披露期末余额和资金占用费信息,有时尽管期末的资金占用费很低,但实际上是由于关联方期末集中还款,才掩盖了占用上市公司资金的实际情况。又因为余额仅是个时点概念,投资者无法根据被借款人的资金占用费金额倒算出资金占用费率,无法评价交易的公允性。因此,建议披露关联方加权平均资金占用费金额或最高资金占用费金额。○