

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。