

取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

(1)用于生产的材料:用于生产材料的可变现净值=终端完工品的预计售价-终端完工品的预计销售税金-终端完工品的预计销售费用-预计追加成本。这类题目易发生的错误是:未能很好地理解计提存货跌价准备的条件而盲目地计提存货跌价准备。现举例如下:

例2:2007年12月31日,甲公司库存原材料——A材料的账面成本为1200万元,单位成本为6万元/件,数量为200件。市场销售价格总额为1000万元,单位价格为5万元/件。材料生产的产成品——W5型机器的市场销售价格为10万元/台,成本为8万元/台。将每件A材料加工为W5型机器尚需6万元/台,估计发生运杂费等销售费用0.3万元/台。

期末易发生的错误处理方法:A材料的可变现净值=10×200-6×200-0.3×200=740(万元),成本为1200万元,故应计提存货跌价准备460万元(1200-740)。会计分录为:借:资产减值损失460万元;贷:存货跌价准备460万元。

这种做法错在未能很好地理解计提存货跌价准备的条件。本题中终端完工品W5型机器的可变现净值=10×200-0.3×200=1940(万元),大于其成本1600万元(8×200),并没有发生价值减损。因此,用于生产的A材料即使其账面成本已高于市场价值,也不应计提存货跌价准备,仍按1200万元列示在2007年12月31日的资产负债表的存货项目之中。

(2)用于销售的材料:其可变现净值的计算与库存商品大同小异。用于销售材料的可变现净值=材料的预计售价-材料的预计销售税金-材料的预计销售费用。在此不再赘述。○

利用整体资产转让 降低所得税税负

江苏徐州 罗甫卜华

例:A公司1997年兴建了一幢办公楼,随着城市的发展,该办公楼大幅度升值。2006年6月,该办公楼的账面净值为500万元,经评估确认后的价值为2000万元。2006年7月,A公司与B公司共同投资兴办了一家餐饮企业C公司,A公司以该办公楼投资入股,B公司出资1000万元(企业所得税税率为25%,假设不考虑其他税费)。

《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)规定,企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。被投资单位接受的上述非货币性资产,可按经评估确认后的价值确定有关资产的

成本。

根据国税发[2000]118号文件的规定,A公司应确认的资产转让所得=2000-500=1500(万元)。不考虑其他因素,资产转让所得应缴纳的企业所得税=1500×25%=375(万元)。

同时,A公司应确认该长期投资的计税成本为2000万元,C公司取得该办公楼的计税成本为2000万元,并可提取折旧在税前列支。

筹划方案:A公司该项投资业务可以分两步:

第一步:A公司将该办公楼和一部分负债从公司资产中剥离,以企业分立的形式成立D公司,A公司股东拥有D公司的全部股权,分立过程中非股权支付额为0,同时,B公司单独注册成立C公司。

《关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》(国税发[2000]119号)规定,分立企业支付给被分立企业或其股东的交换价款中,除分立企业的股权以外的非股权支付额,不高于支付的股权票面价值(或支付的股本的账面价值)20%的,经税务机关审核确认,被分立企业可不确认分离资产的转让所得或损失,不计算所得税。分立企业接受被分立企业的全部资产和负债的成本,须以被分立企业的账面净值为基础结转确定,不得按经评估确认的价值进行调整。

根据国税发[2000]119号文件的规定,因为A公司分立业务中非股权支付额为0,所以A公司分出资产不需要确认资产转让所得,而D公司取得该办公楼的计税成本为500万元,即只能按A公司原账面价值500万元提取折旧在税前列支。

第二步:D公司以整体资产转让的形式,将其所有资产(包括该办公楼)和负债整体转让给C公司,D公司股东(即A公司)取得C公司相应的股权,而整体资产转让过程中非股权支付额为0,D公司应将全部资产和负债转为长期股权投资,并作如下账务处理:借:长期股权投资——C公司,负债类科目;贷:资产类科目。

国税发[2000]118号文件同时规定,如果企业整体资产转让交易的接受企业支付的交换额中,除接受企业股权以外的非股权支付额,不高于所支付的股权的票面价值(或股本的账面价值)20%的,经税务机关审核确认,转让企业可暂不计算确认资产转让所得或损失。转让企业取得接受企业的股权的成本,应以其原持有的资产的账面净值为基础确定。接受企业接受转让企业的资产的成本,须以其在转让企业原账面净值为基础结转确定,不得按经评估确认的价值调整。《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)补充规定,符合国税发[2000]118号文件第四条第(二)款规定转让企业暂不确认资产转让所得或损失的整体资产转让改组,接受企业取得的转让企业的资产的成本,可按评估确认价值确定,不需要进行纳税调整。

根据国税发[2000]118号文件的规定,因为D公司整体资产转让业务中,非股权支付额为0,所以D公司不需要确认资产转让所得。根据国税发[2003]45号文件的规定,C公司可按评估确认后的价值确定该办公楼的计税成本为2000万元,并可提取折旧在税前列支。○