

办理设立登记,新注册成立的企业。因此,在原有基础上扩建的企业,不属于新建的范畴,不能享受西部大开发税收优惠政策(即在自治区境内新办的内资企业三年内免征企业所得税),企业所得税按 33%的税率计算缴纳。

2. 原料取得的方式不同,增值税税负不同。承包该团场所属的耕地,生产的番茄按现行规定无法凭农副产品收购发票抵扣进项税额;与各连队签订收购合同,由各连队统一交售,可凭农副产品收购发票抵扣进项税额,但不能保证番茄的质量、数量和交售时间。该团场可选择成立一个属于该企业的分公司,分公司为独立法人,分别办理工商营业执照和税务登记,进行独立核算,自负盈亏。由于分公司自产自销未经加工的番茄,符合农业生产者自销农业产品的条件,可享受免增值税待遇,即增值税税负为零。作为该番茄制品公司,其购进分公司的番茄,既可作为农产品收购处理,按收购额计提 13%的进项税额,又可保证番茄的质量、数量和交售时间;并且该番茄制品公司可将番茄的初选工序交由分公司完成,同时合理提高收购价格,增加进项税额的抵扣基数。

3. 厂址选择不同,城市维护建设税税负不同。按规定,城市维护建设税有三档税率,分别为:城市 7%,县城、建制镇、工矿区 5%,其他地区 1%。在市区所属区域建厂将适用 7%的城市维护建设税税率;而在本团场建厂则可适用 1%的城市维护建设税税率。同时,原料运送距离缩短,减少了非正常损失。

4. 厂址选择不同,城镇土地使用税税负不同。城镇土地使用税实行分级幅度税额,每平方米土地年税额规定为大城市 0.5~10 元,中等城市 0.4~8 元,小城市 0.3~6 元,县城、建制镇、工矿区 0.2~4 元。与该团场毗邻的某市为小城市,适用 1 元/平方米的税率;而该团场所在地不属于城镇土地使用税征收范围。

综上所述,有以下四个方案可供选择:甲方案:选择新建、成立分公司、在本团场建厂,税收负担率(不考虑企业所得税、增值税、城市维护建设税、城镇土地使用税以外的其他税费,下同)=2.01%(具体计算略,下同)。乙方案:选择新建、成立分公司、在市区建厂,税收负担率=2.16%。丙方案:选择扩建、成立分公司,税收负担率=3.99%。丁方案:选择扩建、与连队签订收购合同,税收负担率=4.54%。

5. 新建与扩建费用对比。新建企业的费用主要包括开办费和固定资产投资,固定资产投资又分为机器设备投资和厂房投资;扩建企业只有固定资产投资,没有开办费。无论是新建还是扩建,机器设备和厂房的投资金额是一样的。扩建企业,可以利用原有的场地进行,不需要支付土地出让金,也不需要建设管理用房。

税务师综合各种因素,向该投资人提出了采用甲方案的建议:一是选择新建企业,可享受三年内免征企业所得税的优惠政策;二是选择成立分公司,既增加了番茄原料的进项税额,又可保证番茄原料的质量、数量和交售时间;三是选择在该团场所在地投资建厂,可享受 1%的城市维护建设税税率;四是选择新建企业虽然比扩建企业多支出建设费用,但仍比扩建方案中的最优方案(丙方案)节约较多支出。○

## 长期股权投资

### 持股比例变化时的会计处理

重庆大学 刘绍军

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规定,投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,应当采用权益法核算。投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认,即权益法核算应是在公允价值条件下的权益法。对于同一控制下的企业合并,应以被投资单位账面净资产的份额作为长期股权投资的入账价值。那么,如果出现权益法下增持股份而实现同一控制下企业合并,或者同一控制下企业合并由于减持股份而改按权益法核算,则应如何进行会计处理?新会计准则尚未予以明确。

笔者认为,根据会计准则精神,权益法下增持股份从而实现同一控制下企业合并时的会计处理,应将原按公允价值入账全部调整为按账面价值入账,调整时其差额计入资本公积。同一控制下企业合并由于减持股份而改按权益法核算则应进行相反的会计处理。

例:A公司于2007年初从其控股股东B公司处以现金收购C公司30%的股权,收购时C公司账面净资产为1000万元,评估净资产为1500万元。A公司按其评估净资产份额支付收购股权现金450万元。2007年度C公司实现账面净利润300万元,公允价值为250万元。2008年初,A公司再从B公司处收购C公司30%的股权,此时C公司账面净资产为1300万元,评估净资产为1800万元,A公司支付股权受让款540万元。

A公司的会计处理如下:①2007年初收购股权时:借:长期股权投资——成本450万元;贷:银行存款450万元。②年末按公允价值权益法计算投资收益:借:长期股权投资——损益调整75万元(250×30%);贷:投资收益75万元。③2008年初再次收购股权后,共持有C公司60%的股份,应按同一控制下企业合并的会计原则进行会计处理。增持股份时:借:长期股权投资——成本540万元;贷:银行存款540万元。新会计准则规定,同一控制下的企业合并,合并方以所取得的净资产账面价值作为长期股权投资成本,将其与支付的合并对价账面价值的差额调整资本公积和留存收益。本例中,企业合并调整前,长期股权投资余额为1065万元(450+75+540);企业合并调整后,长期股权投资余额应为780万元(1300×60%),故应冲减资本公积285元,会计处理为:借:资本公积285万元;贷:长期股权投资——成本210万元,长期股权投资——

目前各地在推行预算单位国库直接支付改革过程中,预算单位因借用备用金未能及时结清等方面的因素,影响了账务的平衡调整。笔者现就这方面的有关业务处理谈谈看法。

1. 会计集中核算转轨前预算单位借用的备用金未结清,但将核算中心存款转入财政专户后,其款项可以抵扣当年收支差额(顺差)。此时可视同单位所借用的备用金由单位往来款项提供,因而在预算单位归还或抵扣费用时,增加单位财政专户存款。

例1:某行政单位报支公用支出8000元,并抵扣会计集中核算转轨前所借备用金6000元。其会计处理为:借:经费支出8000元;贷:拨入经费8000元。同时,借:财政专户存款6000元;贷:有关往来科目6000元。

2. 会计集中核算转轨前预算单位借用的备用金未结清,但将核算中心存款转入财政专户后,其款项不足以抵扣当年收支差额(顺差)。究其原因,主要是由于单位往来款项被占用。此时可结合财政专户存款,将单位收支顺差数冲减当年拨款数(其借用的备用金实质上由当年财政拨款提供),不足部分挂单位向国库借用备用金往来款。例2:某单位会计集中核算转轨前核算中心存款10000元,借用非定额备用金10000元,收支差额30000元(顺差),转轨后单位报支费用30000元,并抵扣借用的备用金10000元。其会计处理为:①中心存款转至财政专户时,借:财政专户存款10000元;贷:银行存款10000元。②按资金性质应冲减30000元拨款,不足冲减的余款作为单位借用备用金,借:拨入经费10000元;贷:财政专户存款10000元。借:拨入经费20000元;贷:暂存款——应付国库备用金20000元。③报支费用时,借:经费支出30000元;贷:拨入经费30000元。同时,原借用的10000元备用金由国库部门进行资金清算,将预算内资金直接划入单位财政专户,借:财政专户存款10000元;贷:暂付款——某某借款10000元。④当预算单位收到往来款项足以归还所借国库备用金时,借:暂存款——应付国库备用金20000元;贷:财政专户存款20000元。

3. 如果例2中所述情况由预算单位以前年度结余负数引起,则需要预算单位调整部门预算,增加用款指标来弥补亏损。在调整预算之前,可将亏损数暂挂备用金进行账务处理。为保持有关科目间的勾稽关系,可在年度决算前将增拨数核减备用金。如例2中若单位账面显示结余-15000元,则在年末根据预算调整情况核减此部分备用金,账务处理为:借:暂存款——应付国库备用金15000元;贷:拨入经费15000元。其他账务处理与例2相同。○

损益调整75万元。

假设2009年度C公司实现账面净利润800万元,公允价值为820万元。由于A公司是C公司的母公司,故应按成本法核算,不改变长期股权投资的账面价值,即仍为780万元。2010年初,A公司决定出售其持有的C公司40%的股权,转让价款按评估净资产确定为1048万元 $[(1800+820) \times 40\%]$ ,转让后仅持股20%,具有重大影响。①出售股权,同时计算股权转让收益。借:银行存款1048万元;贷:长期股权投资520万元 $(780 \times 40\% \div 60\%)$ ,投资收益528万元。②按公允价值权益法重新计算长期股权投资余额。出让40%的股权后,长期股权投资余额为260万元 $(780-520)$ ,被投资单位评估净资产份额为524万元 $[(1800+820) \times 20\%]$ ,其差额应调整资本公积。借:长期股权投资264万元;贷:资本公积264万元。○

## 剩余工程物资转作 库存材料的增值税核算

新疆会计干部培训中心 张琳

《企业会计制度》规定,企业购入为工程准备的物资,应按实际成本和专用发票上注明的增值税额,借记“工程物资”科目,贷记“银行存款”等科目。工程完工后剩余的工程物资,如转作本企业存货的,按原材料的实际成本或计划成本,借记“原材料”科目,按可抵扣的增值税进项税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,按转入存货的剩余工程物资的账面余额,贷记“工程物资”科目。

例:某企业为工程购买一批材料,专用发票上注明的价款100万元、增值税额17万元,款已付。借:工程物资117万元;贷:银行存款117万元。

工程完工后将剩余材料37万元转作库存材料,借:原材料31.62万元,应交税金——应交增值税(进项税额)5.38万元 $[37 \div (1+17\%) \times 17\%]$ ;贷:工程物资37万元。

分析:在实际操作中企业无法取得5.38万元的增值税发票,因此企业在纳税申报时只能以购进物资时取得的17万元增值税发票申报抵扣,从而导致企业少交增值税。

建议:对于工程完工后剩余工程物资转作库存材料的分录可按购进物资时取得的增值税发票作为“进项税额”,同时按进项税额与可抵扣增值税进项税额的差额作为“进项税额转出”,即:借:原材料31.62万元,应交税金——应交增值税(进项税额)17万元;贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)11.62万元 $(17-5.38)$ ,工程物资37万元。这样就可以避免企业因没有发票而无法按实际额抵扣的现象。○