

类科目,差额借记权益类科目;新设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,与已分离资产相对应的纳税事项由接受资产的分立企业承继,借记资产类科目,贷记负债类科目,差额贷记权益类科目。如果新设企业增加了新的投资人,被分立企业应视为按公允价值转让其被分离出去的部分或全部资产,计算被分立资产的财产转让所得,依法缴纳所得税,会计处理方法是以前账面价值为基础结转,借记负债类科目,贷记资产类科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目,差额借记权益类科目;新设企业则以评估价值或各出资人商议的价值为基础确定接受被分立企业的资产和负债的成本,按确认后的净资产折合为被分立企业原股东的股份,资产在计税时可按已入账价值确定成本,不作纳税调整。

按照财政部颁布的《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》(财企[2002]313号)的规定,企业实行分立式改建的,应当按照转入公司制企业的资产、负债经过评估后的净资产折合为国有股份,可以由存续企业持有。笔者认为,这种分立方式实质属于被分立企业的投资行为。目前许多企业特别是国有企业多采用该方式达到企业产权制度改革的目的,对该方式的会计处理主要有两种方法。

1.被分立企业以转入分立企业净资产的账面价值加上应支付的相关税费减去因分立形成的分立企业对被分立企业的负债后的余额,作为初始投资成本。被分立企业应支付的相关税费包括转入分立企业存货的应交增值税销项税额以及资产增值(或减值)的应交(或抵)所得税等相关税费。

分立企业按经评估确认的价值确定资产、负债的入账成本,不涉及未来纳税调整。采用权益法核算时,长期股权投资的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,作为股权投资差额,分情况进行会计处理;初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额的差额,借记“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目,贷记“长期股权投资——××单位(投资成本)”科目,并按规定的期限摊销计入损益;初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额,借记“长期股权投资——××单位(投资成本)”科目,贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

2.如果分立企业支付给被分立企业的交换价款中,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,被分立企业以转入分立企业净资产的账面价值加上应支付的相关税费减去因分立形成的分立企业对被分立企业的负债后的余额,作为初始投资成本。被分立企业应支付的相关税费不包括转入分立企业的资产评估增值所得税。分立企业以被分立企业的账面净值为基础确定接受被分立企业的全部资产和负债的成本,不按经评估确认的价值进行调整,不产生股权投资差额。□

会议企业代销方式的选择

天津
车菲

代销方式主要有三种:收取手续费方式、视同买断方式和加价销售方式。

收取手续费方式是指受托方根据所代销商品数量向委托方收取手续费。受托方收取的手续费实际上是一种劳务收入。根据税法的有关规定,受托方代销商品应作为应税销售,计算增值税销项税额;收取的手续费属应税劳务收入,应缴纳营业税。

视同买断方式是指由委托方和受托方签订协议,委托方按协议价格收取货款,实际售价可由受托方自定,实际售价与协议价格之间的差额归受托方所有,受托方不收取手续费。受托方在销售商品时,应向购货方开具增值税专用发票,作销售处理,计算缴纳增值税。

加价销售方式是受托方在双方协议价格的基础上,自行加价进行销售,按协议价格收取的代销款归委托方所有,售价与协议价格之间的差额归受托方所有,且受托方根据所代销的商品价款的一定比例或销售数量向委托方收取手续费。对于该种代销方式,税法规定:如果受托方将代销货物加价出售,仍与委托方按原价结算,另外收取手续费,那么受托方的手续费收入包括两部分,

一是销售货物的差价,二是另收的手续费,这两部分应征收营业税。也就是说,在这种方式下,营业税的计税依据为差价与手续费两部分。

代销方式的选择对企业的收益会产生不同的影响。本文试图从受托方的角度进行分析,考虑相关增值税、营业税的影响,说明在不同情况下受托方对代销方式应做出何种选择。

一、代销商品自行定价情形下代销方式的选择

企业有时可以对代销商品自行定价,主要有两种情况:①新产品上市,拓展销路。由于此时市场上并没有该种商品,所以没有可参照的价格。企业完全可以根据顾客的心理价位、商品的盈利情况及营销目的等进行综合考虑,确定一个合理的价格。②商品比较稀缺,市场前景好。由于商品的稀缺性,决定了其价格弹性较大,所以定价策略对企业销售及经营成果有着非常重要的影响。

在对代销商品可以自行定价的情形下,企业可以通过合理的定价消除税负影响而获得同样的收益。企业能够对代销商品自行定价,说明企业采取的是视同买断方式。由于在该种方式下主要涉及的是增值税,所以企业定价越高,增值越高,所承担的增值税也越高,即企业最终的实际收益并不会随售价的提高而呈线性增长。因此,企业视同买断方式下某一定价上的收益,与收取手续费方式下获得的收益相同,即在该售价水平上两种方式是无差别的。所

□·工作研究

以,企业可以通过计算出该售价平衡点的方法来选择代销方式,或者对代销商品进行合理定价。

例1:某百货大楼接受甲工厂委托代销A商品500件,合同约定工厂按协议价格每件100元(不含税价)收取代销货款。按一般惯例,该种商品按20元/件收取手续费。那么,该百货大楼应如何定价?

按一般惯例,被收取的手续费应缴纳营业税(营业税税率假设为5%); $20 \times 500 \times 5\% = 500$ (元)。企业实际收益: $20 \times 500 - 500 = 9\,500$ (元)。

如果企业自行定价销售,要同样获得9 500元的收益,则企业应将售价P(含税价)定为多少?

企业承担的增值税税额(增值税税率为17%): $T = 500P \div (1 + 17\%) \times 17\% - 100 \times 500 \times 17\%$; 企业实际收益: $[P - 100 \times (1 + 17\%)] \times 500 - T = 9\,500$ (元)。求得平衡点 $P = 139.23$ (元),不含税价 $P' = P \div (1 + 17\%) = 139.23 \div (1 + 17\%) = 119$ (元)。

可见,企业要获得最佳收益至少要将售价定为119元。按照市场价位的接受程度,售价也可以定得高于119元,则此时企业选择视同买断方式有利。否则,企业选择收取手续费方式有利。

二、代销商品进销价格刚性情形下代销方式的选择

代销商品进销价格刚性是指代销商品的进销价格主要是由市场本身的供求所决定的,不易变化,且与单个企业的相关性不大。除了新上市的产品或极为标新立异的产品以外,市场经济条件下的大部分商品都属于这种情况。

由于存在代销商品进销价格刚性,企业一般只能被动接受价格而不能自行改变价格,所以如果企业选择视同买断方式,则企业所获得的收益是既定的,企业为争取更大收益的谈判余地不大。但是,如果企业选择收取手续费方式,则企业可以根据视同买断方式下获得的收益,比较现行供销合同提供的手续费收取标准是否有利,从而决定是否接受以及何时接受合同。选择的具体方法仍然是寻找平衡点,即寻找与视同买断方式下所获收益相等的手续费水平。

例2:某百货大楼接受甲工厂委托代销A商品500件,合同约定工厂按协议价格每件100元(不含税价)收取代销货款。由于委托代销商品已进入产品成熟期,市场稳定,普通接受不含税价为120元,含税价为140.4元。那么,企业可接受的手续费收取标准是多少?

视同买断方式下所承担的增值税税额: $500 \times 120 \times 17\% - 100 \times 500 \times 17\% = 1\,700$ (元); 该方式下企业的既定收益: $500 \times [140.4 - 100 \times (1 + 17\%)] - 1\,700 = 10\,000$ (元)。

获得与视同买断方式下同样收益的手续费收取标准: $C \times 500 \times (1 - 5\%) = 10\,000$ (元),求得平衡点 $C \approx 21.05$ (元/件)。

可见,当代销合同的手续费收取标准为21.05元/件时,两种代销方式是无差别的。在手续费收取标准高于21.05元/件的情况下,企业应选择收取手续费方式;反之,应选择视同买断方式。

三、代销方式选择的特殊考虑

加价销售方式涉及增值税、营业税两个税种,情形相对复杂,但又是代销中常用的一种方式。这种方式下的极端考虑是:当销售加价为零时,与收取手续费方式相同;当收取手

续费为零时,与视同买断方式相同。所以,分析加价销售方式是对代销方式的特殊考虑。

在加价销售方式下,影响企业收益的主要有增值税和营业税两个税种,对加价部分要征收增值税,同时加价部分还要与手续费一并缴纳营业税。由于税率的不同及税基的交叉,使得收益与变量之间的数量关系较为复杂,企业必须做出谨慎的决策。对代销方式进行选择的方法也是力求寻找一个平衡点,使企业明确在平衡点上下各自应做出怎样的决策才能最为有利。

例3:某百货大楼接受甲工厂委托代销A商品500件,合同约定工厂按协议价格每件100元(不含税价)收取代销货款。公司选择加价销售方式。假如公司拟获取9 500元的税后收益,那么公司应如何确定价格及手续费收取标准?

假设公司加价后的销售价格为 x (含税价),手续费为每件 y 元。企业缴纳增值税为: $T_{\text{增值税}} = 500x \div (1 + 17\%) \times 17\% - 500 \times 100 \times 17\%$; 企业缴纳营业税为: $T_{\text{营业税}} = [x \div (1 + 17\%) - 100 + y] \times 500 \times 5\%$; 企业税后收益为: $R = 500(x + y) - T_{\text{增值税}} - T_{\text{营业税}} - 500 \times 100 \times (1 + 17\%)$ 。

如果企业要获取9 500元的收益,那么加价后的销售价格与收取的手续费之间的数量关系式为: $R = 500(x + y) - T_{\text{增值税}} - T_{\text{营业税}} - 500 \times 100 \times (1 + 17\%) = 9\,500$ 。化简得: $405.98x + 475y = 57\,000$ 。

平衡点分析:①当 $y \rightarrow 0$,即收取的手续费趋于零时, $x \rightarrow 140.4$; ②当 $x \rightarrow 100 \times (1 + 17\%)$,即进销价格趋于相等、销售差价趋于零时, $y \rightarrow 20$; ③当 $y = 0$ 时,实为视同买断方式,销售加价后的价格为140.4元,纳税后企业的收益为9 999.94元; ④当 $x = 100 \times (1 + 17\%)$ 时,实为收取手续费方式,如果手续费按20元/件收取,那么企业只能获得9 500元的税后收益。

可见,当销售加价后的价格为140.4元时,不用另外收取手续费即可获得9 500元的收益。但在这个售价水平上,企业采用视同买断方式更有利,可以获得9 999.94元的收益,比加价销售方式多获利499.94元。造成这种差异的原因在于:采用加价销售方式时,加价部分除了需缴纳增值税外,还多承担了一部分营业税,使得企业最终获得的收益减少。当销售价格小于140.4元时,手续费若大于 $(57\,000 - 405.98x) \div 475$ (x 为小于140.4的任意值),企业可选择加价销售方式。当销售加价后的价格趋于协议价格时,企业要获取9 500元的收益,必须将手续费收取标准定为20元/件,这种情形下,与收取手续费方式是无差别的,因为应交增值税为零,所以增值税对企业的实际收益没有影响。☒

