



试析现行税制下企业分立业务的会计处理

内蒙古霍林河煤业集团公司 赵长利

由于我国社会主义市场经济体制仍处于不断完善的过程中,相关会计、税法规定对企业分立业务的处理要求给财会工作者带来诸多疑问,本文结合实践介绍几种现行税制下企业分立业务的会计处理方法,以供参考。

一、企业分立业务的相关税务处理

财政部、国家税务总局对企业分立业务的相关税务处理规定:

1.对纳税人的处理。企业分立后各企业符合企业所得税纳税人条件的,以各企业为纳税人。分立前企业的未了税务事宜,由分立后的企业承继。

2.资产计价的税务处理。企业分立后的各项资产,在缴纳企业所得税时,应按分立前企业资产的账面历史成本计价,并在剩余折旧期内按该资产的净值计提折旧。凡分立后的企业在会计核算中按评估价值调整了有关资产账面价值并据此计提了折旧的,应在计算应纳税所得额时进行调整,多计部分不得在税前扣除。

3.被分立企业的股东取得分立企业的股权(以下简称新股),如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权(以下简称旧股),新股的成本应以放弃的旧股的成本为基础确定。如不需放弃旧股,或者直接将新股总投资成本确定为零,或者以被分立企业分离出去的净资产占被分立企业全部净资产的...应结转当期领用低值易耗品应分摊的成本差异,通过“材料成本差异”科目,计入有关成本费用。

6.“低值易耗品”科目的期末余额,反映期末所有在库低值易耗品的实际成本或计划成本,以及所有在用低值易耗品的摊余价值。

7.在库低值易耗品的明细核算与库存原材料相同。在用低值易耗品按低值易耗品各个使用部门设置明细账,并建立健全低值易耗品的领用、转移、报废等制度。

以上对企业低值易耗品核算和管理的改进建议有两大特点:其一,把在用低值易耗品和使用部门退回仓库的低值易耗品都纳入账内核算和管理,不仅克服了资产负债表中低值易耗品资产价值的失实,而且为低值易耗品实物的有效管理创造了先决条件。其二,不论何种摊销方法,在“低值易耗品”科目下均只设置“在库低值易耗品”和“在用低值易耗品”两个二级科目,且不再设置“低值易耗品摊销”二级科目,因而不仅统一了各种摊销方法下低值易耗品的账务处理,简化了会计核算,而且更便于理解和使用,体现了会计核算的明晰性原则。另外,这一建议原则上也适用于包装物的核算和管理。

比例先调整减低原持有的旧股的成本,再将调整减少的投资成本平均分配到新股上。

4.企业分立过程中,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。分立企业接受被分立企业的资产,在计税时可按经评估确认的价值确定成本。如果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,不高于其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,企业分立当事各方也可选择按下列规定进行分立业务的所得税处理:①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。②与被分立企业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。被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分离资产占全部资产的比例进行分配,由接受分离资产的分立企业继续弥补。③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。

二、新设分立业务的会计处理

企业经批准采取新设分立方式时,应当对原企业各类资产进行全面清查登记,对各类资产及债权债务进行全面核对查实,编制分立日的资产负债表及财产清册。清查过程中发现的资产盘亏、报废等资产损失,减除责任人赔款和保险赔款后的余额,经主管税务机关审核后可税前扣除。为了真实反映进入分立企业的资产价值,减少新设企业对资产增、减值的纳税调整,笔者认为应当委托具有相应资格的评估机构对原企业各类资产进行评估,将被分立企业资产评估结果与被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额和经主管税务机关审核的财产清查损失同时确认并进行纳税调整。

三、派生分立业务的会计处理

采用派生分立方式进行企业重组,应当理顺存续企业与新设企业的产权关系,不同的产权关系下存在着不同的会计处理。传统的派生分立方式是分立后存续企业与新设企业分别归相同的投资主体所有,两企业之间不存在产权关系。随着企业实行公司制改建以及产权交易的增多,企业按照分立方案将与分立业务相关的资产、负债经过评估转入新企业,按净资产折合的股份由存续企业持有,从而两企业之间形成母子企业的产权关系。

笔者认为,在传统的派生分立方式下,如果新设企业没有增加新的投资人,被分立企业只需将进入分立企业的资产、负债以原账面价值为基础结转确定,借记负债类科目,贷记资产

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(或应抵)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