变卖应征消费税固定资产的损益平衡测算

河北唐山　张玉明

一、问题的提出

《财政部　国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税[2002]29号)中规定:无论其是增值税一般纳税人或小规模纳税人，也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位,一律按4%的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。纳税人销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、摩托车、游艇,售价超过原值的,按4%的征收率减半征收增值税;售价未超过原值的,免征增值税。

征收消费税的前述固定资产，售价超过原值的要征收增值税,售价未超过原值的免征增值税。当售价与原值的差额大于要征收的增值税时,纳税后就有剩余收益;当售价与原值的差额小于或等于要征收的增值税时,纳税后就没有剩余收益。售价如何确定,才能使企业收益最大化,是本文要讨论的问题。

二、损益平衡率的计算

设旧有征收消费税的固定资产原值为P,销售价格为R,损益平衡率为M。税法规定:售价高于原值时,按4%减半征收增值税。则损益平衡率 $M=\frac{R-P}{P}$。当 $\frac{R}{(1+4\%)}>P$ 时,企业最大实际销售收入 $=R-\frac{R\times4\%\times(1-50\%)}{1+4\%}$；当 $\frac{R}{(1+4\%)}<P$ 或 $=P$ 时，企业最大实际销售收入为P。此时,$P=R-\frac{R\times4\%\times(1-50\%)}{1+4\%}=R\times(1-\frac{2\%}{1+4\%})=R\times(\frac{1+4\%-2\%}{1+4\%})=\frac{R\times(1+2\%)}{1+4\%}$，则 $M=\frac{R-P}{P}=\frac{R-\frac{R\times(1+2\%)}{1+4\%}}{\frac{R\times(1+2\%)}{1+4\%}}=\frac{R\times(1-\frac{1+2\%}{1+4\%})}{R\times\frac{1+2\%}{1+4\%}}=\frac{(1+4\%-1-2\%)/(1+4\%)}{(1+2\%)/(1+4\%)}=\frac{2\%}{1+2\%}=1.960\,78\%$,取两位小数,$M=1.96\%$。此为免税与纳税的平衡率,亦即损益平衡率。

三、案例分析

某企业旧有征收消费税轿车甲、乙两辆,原值均为80万元,买家对甲车出价83万元,对乙车出价81万元。企业应怎样确定销售价格?

1. 买家对甲车出价83万元。$M=(83-80)/80=3.75\%>1.96\%$,可考虑纳税销售,纳税后最大实际销售收入 $=83-83\times4\%\times(1-50\%)/(1+4\%)=81.403\,846$(万元),比按免税最高售价80万元销售时多获得收入1.403 846万元,故可接受83万元的价格。

2. 买家对乙车出价81万元。$M=(81-80)/80=1.875\%<1.96\%$,可考虑免税销售,即按原值80万元销售。若选择按81万元销售,则:纳税后最大实际销售收入 $=81-81\times4\%\times(1-50\%)/(1+4\%)=79.442\,308$(万元),比以免税最高售价80万元销售时少获得收入0.557 692万元（80−79.442 308)。故不应接受81万元的价格,可主动将售价降至80万元。

四、纳税影响分析

企业销售旧有征收消费税的固定资产,售价超过原值的,要缴纳增值税;若售价不仅超过原值,且不含税售价与原值的差额不超过清理固定资产所发生的费用，则表明企业清理该固定资产出现了盈余,亦即获得财产转让所得,还应缴纳企业所得税。

所得税将会影响固定资产的销售收益率。如果按销售征收消费税的固定资产的售价计算的损益平衡率超过了免税与纳税的平衡率,但是,不含税销售收入减去因清理该项固定资产所允许扣除的费用后的余额未超过原值，则表明清理该固定资产没有产生应税所得，故企业可以把该销售价格作为最终可接受的价格。当然,按原值或低于原值销售也无需考虑增值税和所得税。○

应收账款核算应注意的几个特殊问题

河南三门峡　黄东显

对于一些特殊业务,应考虑应收账款的本质,依据实质重于形式原则进行处理，即企业应按照交易的经济实质进行会计确认、计量和报告,而不应仅以交易的法律形式为依据,这样有助于保证会计核算的准确完整，避免会计信息出现失真。

一、应收账款跨年度收回的会计处理

应收账款因赊销业务而产生,它的确认与收入的确认密切相关。由于是赊销,货币资金并没有流入企业。因此,应在确认收入时,确认与此相关的应收账款。我国企业采用权责发生制会计核算基础,本年度发出的商品,所有权已经转移给购货方,应当计入本年度的收入,即便是应收账款跨年度收回的情况,也须如此。

例1:某公司2009年度销售一批产品,增值税专用发票列明价款为100 000元,增值税额为17 000元。

若对方承诺近期付款,则编制会计分录如下:

借:应收账款117 000;贷:主营业务收入100 000,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000。

若对方因为资金紧张,直到2010年度才付款,则该公司应在2010年收到款项时,编制如下会计分录:借:银行存款

117 000;贷:应收账款 117 000。

将收入计入 2009 年度，要考虑收入确认的五个条件:一是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;二是企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制；三是相关的经济利益很可能流入企业;四是收入的金额能够可靠地计量;五是相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。只有同时满足这五个条件,才能确认收入,否则,即便是商品已经发货给对方,也只能作为发出商品处理,而不能确认收入。

假定本批发出商品的成本为 80 000 元,则会计处理为:借:发出商品 80 000;贷:库存商品 80 000。

同时，需要注意的是，因确认收入而产生的税金，应在 2009 年度缴纳并入账,不得延迟至 2010 年度。

二、避免虚提应收账款的情况发生

由于应收账款可以直接增加收入和利润，对于业绩考核压力很大的企业,特别是一些准备上市的企业,虚提应收账款存在很大的诱惑。我国证券法规明确规定,企业上市前三个年度须持续盈利，有些企业不能达到这个标准就开始虚提应收账款,直接增加利润,这是一种错误的行为,必须认识到这种错误行为的危害性:一是违反了财经法规,违背了会计诚信原则;二是实施这种行为要逃避上市监管部门的监管,存在较大的内部控制风险;三是这种行为造成的后果往往难以弥补。

虚提应收账款、达到上市目的以后,这些公司往往就开始考虑进一步的账务补救处理，一般不外乎在以后业绩较好的年份慢慢将虚提的应收账款冲回,也就是说,自己造成的“虚胖”终究还要自己承担。而且,由于违反了税法规定,有被处罚的风险。当然,也有的公司不采取任何弥补措施,将错就错下去,尤其是一些非上市公司,因为相关部门对上市公司的监管比较严格,而非上市公司容易蒙混过关。

三、确认为收入后发生销售退回的会计处理

销售退回是指企业售出的商品,由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。已确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的,除资产负债表日后事项外,一般应在销售退回发生时冲减当期销售商品收入,同时冲减当期销售商品成本。需要特别指出的是,相应增值税销项税额的冲销,要有税务机关的证明。

例 2：某公司 2009 年度已确认收入的商品销售 100 000 元(成本为 80 000 元),由于质量原因,2010 年度遭遇对方全部退货。

应编制如下会计分录:借:主营业务收入 100 000,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000;贷:银行存款 117 000。同时,冲回 2009 年已经结转的成本。借:库存商品 80 000;贷:主营业务成本 80 000。

这里要特别说明一点,之所以没有用红字冲回,而是选择做相反的会计分录,是由于二者意义不同,很多从事多年财务工作的人也可能没有注意这个区别。其实仔细考虑，红字冲销,是针对错误凭证的处理方法;做相反的会计分录,才是进行销售退回等账务处理的方法。○

修订《总会计师条例》之我见

南昌　邵敬辉

随着我国外部经济环境的复杂化和现代企业制度的建立,总会计师在我国国民经济运行中发挥着越来越重要的作用。但是 1990 年颁布的《总会计师条例》至今二十余年没有进行修订过,有些内容已经滞后,里面的许多规定已经不适应经济发展与现代企业制度的需要,从而制约了我国总会计师制度的进一步发展与完善。例如,由于现行《总会计师条例》把总会计师定位为行政职务,使得许多不合格人员进入这一专业性很强的领域,给企业造成的危害是巨大的。我国近年来发生的一系列会计造假案件当中,总会计师扮演了极不光彩的角色,有些不能严守职业道德,主动参与了会计舞弊;有的自身水平和能力不高,面对造假案件的发生无能为力,造成了国有资产的大量流失。如何完善我国的总会计师制度已经引起我国政府、理论界和实务界的高度重视。在此,笔者尝试完善、修订《总会计师条例》的某些条款,以使其同市场经济的内在要求和现代管理模式需要相适应，为我国总会计师的职业化、市场化改革提供法律上的保障。笔者以为,《总会计师条例》主要在以下几个方面迫切需要修订和补充:

1. 修订条例的第二条“全民所有制大、中型企业设置总会计师”。1999 年修订后的《会计法》中规定:国有和国有资产占控股地位或者主导地位的大、中型企业必须设置总会计师。可见,条例的规定还停留在计划经济背景下。现在一些企业的资本构成比较复杂,可能由国有、外资、民营等多种混合资本组成,1990 年制定的《总会计师条例》显然不能适应当前的这种情况。条例第二条应该按照《会计法》修订为“国有和国有资产占控股地位或者主导地位的大、中型企业必须设置总会计师”。这样规定,与现实情况相符合,也与《会计法》相一致。

2. 条例第三条规定：总会计师是单位行政领导成员,协助行政领导工作,直接对单位主要行政领导人负责。第十五条规定：企业的总会计师由本单位主要行政领导人提名,政府主管部门任命或者聘任;免职或者解聘程序与任命或者聘任程序相同。可以看出,条例依然是把总会计师作为行政职务来看待，这样必然会淡化对总会计师专业素养的要求,缺乏对总会计师相关专业技能的重视。因为总会计师虽然是企业领导班子成员,但是对于一个专业性很强的职位,行政任命制会忽视这个职位的专业要求而导致许多不合格者滥竽充数。而且,随着社会主义市场经济体制的确立,强调由政府