

谈

新税制对一般纳税人



企业经营议价粮的影响

宋德利

按照改革后的《中华人民共和国增值税暂行条例》规定:销售粮食的销项税率为13%,购进免税的农业生产者销售的粮食,准予抵扣进项税额,按买价和10%的扣除率计算。由于销项税率高于进项税率30%,所以与税改前相比,企业税负相对增加,影响企业营业利润。一些企业由于在定价等方面没考虑此因素的影响,致使经营困难,亏损严重。现就税制改革对经营议价粮产生的影响作些分析,以供参考。

一、税改前购销同价毛利为零,税改后按可比口径同价出现毛损。

例如:某市内一般纳税人企业,以每吨2600元的价格,购进大豆100吨,由于市场变化按原价出售。

1. 按税改前计算毛利:

$$\text{毛利额} = 260000 \text{元} (\text{销售额}) - 260000 \text{元} (\text{购进额}) = 0$$

2. 将上述按可比口径换算为税改后(价税分离)毛利:

$$(1) \text{购进额} = 260000 \text{元} (\text{含税购进额}) - [260000 \text{元} \times 10\% (\text{进项税})] = 234000 \text{元}$$

$$(2) \text{销售额} = 260000 \text{元} (\text{含税销售额}) - \left[\frac{260000}{1+13\%} \times 13\% (\text{销项税}) \right] = 230089 \text{元}$$

$$(3) \text{毛利额} = 230089 \text{元} - 234000 \text{元} = -3911 \text{元}$$

二、税改前没有毛利额不纳营业税,税改后销售额低于购进额一定比例后才不纳增值税。

仍以上述每吨2600元价格,购销100吨大豆为

例。

1. 税改前不纳税毛利额:

$$(1) \text{营业税} = [X (\text{销售额}) - 260000 \text{元} (\text{购进额})] \times 10\% (\text{税率}) = 0$$

$$(2) \text{不纳营业税销售额} (X) = 260000 \text{元} (\text{计算过程略})$$

$$(3) \text{不纳营业税毛利额} = 260000 (\text{销售额}) \text{元} - 260000 \text{元} (\text{购进额}) = 0$$

2. 税改后不纳增值税的购销额:

$$\text{已知: (1) 应纳税额} = \frac{\text{销售额}}{1+13\%} \times 13\% - \text{购进额} \times 10\%$$

$$(2) \text{不纳税购进额为} 260000 \text{元}$$

设:不含税的不纳增值税销售额为X,

$$\text{则: 应纳税额} = \frac{X}{1+13\%} \times 13\% - 260000 \text{元} \times 10\%$$

$$\text{解: } X = 200000 \text{元} (\text{计算过程略})$$

$$(1) \text{进项税额} = 260000 \text{元} \times 10\% = 26000 \text{元}$$

$$(2) \text{销项税额} = 200000 \text{元} \times 13\% = 26000 \text{元}$$

$$(3) \text{应纳税额} = 26000 \text{元} (\text{销项税}) - 26000 \text{元} (\text{进项税}) = 0$$

$$(4) \text{不纳增值税毛利额} = 200000 \text{元} - 234000 \text{元} = -34000 \text{元}$$

上例可以看出:当含税销售额小于含税购进额13.08%,即:[260000元(含税购进额) - 226000元(含税销售额)] ÷ 260000元(含税购进额) × 100%,或不含税销售额小于或等于不含税购进额14.53%,即:[234000元(不含税购进额) - 200000元(不含税销售额)] ÷ 234000元(不含税购进额) × 100%,才不纳增值税。也就是说本例毛损等于或大于34000元时,才不纳增值税。

三、税改后企业纳税后毛利为零时,税改前企业有毛利。

仍以上例为例:

1. 按改后计算纳税后毛利为零:

$$\text{毛利} - (\text{销项税} - \text{进项税}) \times 10\% = 0$$

设:不含税销售额为X

$$\text{则: } X - 234000 (\text{不含税购进额}) - [X \times 13\% (\text{销项税}) - 260000 \times 10\% (\text{进项税})] \times 10\% (\text{附加税率: 城建税为} 7\%、\text{教育附加为} 3\%) = 0$$

$$\text{解: } X = 234448 (\text{计算过程略})$$

$$(1) \text{纳税后毛利额为零的销售额} = 234448 \text{元}$$

$$(2) \text{进项税额} = 260000 \text{元} \times 10\% = 26000 \text{元}$$

$$(3) \text{销项税额} = 234448 \text{元} \times 13\% = 30478 \text{元}$$

$$(4) \text{应纳增值税额} = 30478 \text{元} - 26000 \text{元} = 4478 \text{元}$$

$$(5) \text{附加税额} = 4478 \text{元} \times 10\% \approx 448 \text{元}$$

$$(6) \text{毛利额} = 234448 \text{元} - 234000 \text{元} = 448 \text{元}$$

$$(7) \text{纳税后毛利额} = 448 \text{元} (\text{毛利额}) - 448 \text{元} (\text{附加税额}) = 0$$

“成本与市价孰低”

及其在会计实践中的应用



岳彦芳

“成本与市价孰低”是会计稳健性原则在存货计价方法上的具体运用,是对历史成本原则的一种修正,早已成为一种国际惯例。但在我国会计实践中仍属新的概念。随着我国会计改革与国际会计的逐步接轨,这一国际惯例将在我国会计实践中得到应用。

一、关于“成本与市价孰低”和“成本与可变现净值孰低”的提法

“成本与市价孰低”,在国际惯例中一般指存货的成本低于市价时按成本计价,存货的市价低于成本时按市价计价,即企业存货的期末价值应分别根据其成本与市价两者从低加以确定。其中“成本”是指存货的原始成本即购入存货或生产产品的实际成本。“市价”一般泛指存货的现行市价或重置成本,即在目前市场情况下购置或生产相同存货所需花费的成本。由于各国的市场情况不同,因而该方法在各国会计应用中“市价”表现为一种可选择价值,这一可选择价值多数情况表现为市价或可变现净值。在实际应用中,按企业的类

型和存货的特点及性质有不同的规定:(1)商业企业的商品、制造业的外购原材料和外购零件,市价指其重置成本。(2)制造业的产品和在产品,市价指这些存货项目按现行市价计算的原材料、人工和制造费用的再生产成本。(3)冷背和回收的存货,市价指各该存货项目的可变现净值。可变现净值在具体应用时又有两种含义:一种指预期售价减去修整该项目使之可供销售所发生的一切费用后的净额;另一种则指上项净额再减去正常利润后的净额。因此“可变现净值”是可选择价值的一种形式,在本质上“成本与市价孰低”与“成本与可变现净值”的提法是一致的。

二、“成本与市价孰低”的会计处理方法

按照国际惯例采用“成本与市价孰低”法确定期末存货价值,企业在会计期末可以按照各项或各类或全部存货的成本与市价进行比较,以较低的数字确定。存货成本低于市价时,按成本确定,不形成会计调整;成本高于市价时,按市价确定,这时应将调减的存货跌价

2. 将上述按可比口径换算为税改前(价税没有分离)税后毛利:

(1) 销售额 = 264 926 元

(2) 购进额 = 260 000 元

(3) 毛利额 = 264 926 元 - 260 000 元 = 4 926 元

(4) 营业税 = 4 926 元 × 10% ≈ 493 元

(5) 附加税 = 493 元 × 9% (税改前城维税为 7%, 教育附加为 2%) = 44 元

(6) 税后毛利 = 4 926 元 - 493 元 - 44 元 = 4 389 元

从上面分析可以看出,税制改革对一般纳税人企

业经营议价粮确有一定的影响。财政部、国家税务总局根据国务院决定和批示精神,于 1994 年以财税字(94)012 号和 060 号文件,对一般纳税人作出了“外购货物(固定资产除外)所支付的运输费用”和“销售应税货物而支付的运输费用”,“根据运费结算单(普通发票)所列运费金额依 10% 的扣除率计算进项税额准予扣除”。这一规定对经营议价粮来说,在一定程度上起到了弥补上述问题的作用。但对众多经营议价粮油的企业来说,这种影响仍应考虑,以做到合理定价,正常经营。

责任编辑 秦中良