

# 没收白酒包装物押金的税务会计处理

姚金武

(湖南女子学院会计系 长沙 410004)

**【摘要】** 没收包装物押金要计税,而白酒包装物押金的计税有特殊规定,但也不能一概而论地说不计税。本文按“销售税金折让”与“不完全押金”分别分析业务内容,阐明计税的方法及会计处理。

**【关键词】** 白酒包装物 没收押金 计税方法 记账金额

收取白酒包装物押金的税务处理,虽然略显复杂,但计税方法明确,有专门的规范性文件遵循。然而,对于退还或没收白酒包装物押金时的计税问题,不仅相关税收法规中没有明确,而且实际工作中也不完全统一:一种观点认为没收押金不计税,其理由是收取押金时已经缴税;另一种观点认为没收押金要(部分)计税,其理由是记账金额不同体现的业务内容也不同。笔者认为,没收白酒包装物押金是否计税不能一概而论,而要依据没收押金的金额进行税务会计处理。

## 一、白酒包装物押金的相关业务与计税方法

企业销售带包装的产品,除现行税法另有规定外都应按带包装销售收入征税,但企业有些产品的包装物需要收回,以便周转使用,因此在销售产品时有两种做法:一种是包装物不作价随同产品销售,只收取押金;另一种是包装物作价随同产品销售,另外收取押金。依据《关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》(国税发[1993]154号)的规定,第一种情况下的押金不并入产品销售收入中征税,但纳税人应按规定的期限对包装物的押金及时进行清理,将不予退还的押金转作产品销售收入额,按销售产品的适用税率计税。对第二种情况收取的押金,逾期未退还部分,则不再征税。但上述规定在实际执行时往往出现漏洞,存在避税或逃税的空间。

首先,对因逾期未收回包装物不再退还的押金,按所包装的货物适用税率计税,即第一种情况。由于“逾期”最长可以一年为限,虽然暂时少纳的税款最终还是缴纳了,但由于缴纳时间延缓了一年,企业获取了资金的时间价值。其次,对逾期未退还部分则不再征税的第二种情况,由于税务部门很难掌握企业产品销售过程中包装物是否已作价随同产品销售,加上押金清理的期限长达一年,检查核实有一定难度。

不过,一般货物的包装物只涉及增值税,依据增值税征收的特点,其避税空间十分有限。但应税消费品是增值税与消费税重叠征收的,其问题较为突出。尤其是酒类(啤酒、黄酒除外)更有其特殊性:一是部分白酒价格高且价格中含“两税”比重大: $1 \div (1+17\%) \times (17\%+20\%)=31.624\%$ ;二是白酒价格中包装物的价值不易“辨认”,作价具有较大的弹性。因此,税法对销售白酒的包装物押金做出了比较特殊的规定:

一是《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》(国税发[1995]192号)第三条(注:有效条款)规定:从1995年6月1日起,对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税。

二是《财政部、国家税务总局关于酒类包装物押金征税问题的通知》(财税字[1995]53号)规定:为了确保国家的财政收入,堵塞税收漏洞,经研究决定,从1995年6月1日起,对酒类产品生产企业销售酒类产品而收取的包装物押金,无论押金是否返还与会计上如何核算,均需并入酒类产品销售额中,依酒类产品的适用税率征收消费税。

可见,白酒等酒类产品的包装物,收取押金时的计税处理有别于一般产品。但是,随后的没收押金又如何处理?文件中并没有进一步做出明确规定。

## 二、没收白酒包装物押金业务案例

没收白酒包装物押金,是收取押金的后续业务,在税务处理上应遵循一致性,即:收取押金时已经缴税的不再计税,税不重征;未缴税的需要计税,与收取押金应计税保持一致。这里的关键是如何进行判断,而判断的依据是没收押金时会计上确认的金额。

有关白酒包装物的税收业务,涉及的税种是增值税与消费税,由于流转税的税负是转嫁的,税金由购买方承担,很显然,如果收取押金时已经纳税并由买方负担,会计上确认的金额应该比收取的金额小;如果是相等,就要依据具体情况对是否缴税进行重新判断。下面举例说明:

例:长沙某酒厂于2011年8月销售白酒1吨,不含税收入10000元,包装物不作价随同产品销售,收取押金2000元。至2012年8月,买方无法返还包装物,酒厂将押金没收。下面按没收押金的金额不同探讨计税方法与会计处理。

1. 没收的押金为1367.52元,比收取的押金2000元少。差额632.48元为应交增值税及消费税。

(1)2011年8月收取押金时的计税与会计处理:首先将收取的押金作为一项负债,贷记“其他应付款”科目2000元。增值税的计算:白酒增值税=10000×17%=1700(元);包装物

# 法务会计舞弊调查浅析

毕克如

(东北财经大学津桥商学院 大连 116600)

**【摘要】** 法务会计舞弊调查被认为比舞弊审计在对财务舞弊进行揭露和预防上从目标、范围、手段等多个方面都更具有优越性。本文认为应从人才培养、法律环境建设和加强行业自治几个方面完善和扶持法务会计舞弊调查业务的发展。

**【关键词】** 法务会计 舞弊调查 舞弊审计 舞弊征兆

传统舞弊审计被认为是运用会计记录和其他信息,对报表数据进行分析性复核,识别出舞弊行为及其隐瞒方法的一种特殊活动,它是运用审计技术查找舞弊证据的独特的专业手段。但是因为审计固有的局限性,使得它在舞弊发现方面并不是那么有效,而且往往具有滞后性,因此有学者提出了舞弊调查的概念,笔者根据他们的观点总结为:舞弊调查主要由注册会计师接受客户的委托,对涉案会计资料运用审计、侦查、证据学等专业调查方法和手段进行审核、追踪、取证,从而发现舞弊和预防舞弊的一种法务会计活动。从它具有的主动性看,它是法务会计业务内容的一部分,法务会计人员从事舞弊调查业务更具有优势。

## 一、法务会计舞弊调查

**1. 目标优势。**舞弊审计的目标主要是针对财务报告,对财务报告中是否存在由于错误或舞弊造成的重大错报获得合理的保证,它通常会制订一个重要性的标准,重要性以下的舞弊和其他形式的舞弊通常会被忽略。但舞弊调查的目标是针对所有的舞弊,不管是报表舞弊还是非财务数据的舞弊,对舞弊的存在与否给出判断,也不论其重大与否。由此可见,在财务舞弊手段愈来愈多样化的今天,法务会计舞弊调查相应地运用多种手段来侦查舞弊会更为有效。

**2. 范围优势。**舞弊审计中主要使用审计抽样方法,由于其在样本选取、数据选取、审计重点确定上存在许多的主观因

增值税=2 000÷(1+17%)×17%=290.6(元)。会计分录为:借:银行存款 1 700,其他应付款 290.6;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)1 990.60。

消费税的计算:白酒消费税=10 000×20%+1×2 000×0.5=3 000(元);包装物消费税=2 000÷(1+17%)×20%=341.88(元)。会计分录为:借:营业税金及附加 3 000,其他应付款 341.88;贷:应交税费——应交消费税 3341.88。

(2)2012年8月没收押金时的计税与会计处理。由于收取押金时已经计税,没收押金时不再计税,并将没收的押金转入“其他业务收入”科目,但确认金额应扣除“两税”税金。即:2 000-290.60-341.88=1 367.52(元)<2 000(元)(收取的押金)。会计分录为:借:其他应付款 1 367.52;贷:其他业务收入——包装物 1 367.52。

**2. 没收押金的金额 2 000 元,与收取的押金相等。**对此如何进行计税和会计处理,要视实际业务具体情况而定。

(1)按销售折让的实质进行处理。没收的押金就是原定退还而不再退还的押金,扣税后应比收取的金额小。现在两个金额相等,如果不再追加收取押金,只能说明“两税”税金是由卖方承担。这种业务具有其特殊性,即给了购货方一个特殊的售后折让——“销售税金折让”。按照税不重征的原则,这种情况下没收押金不再计税,但会计处理上有区别,应将折让的税金确认为销售费用,不再借记“其他应付款”科目。

收取押金时:借:银行存款 2 000;贷:其他应付款 2 000。  
借:销售费用 632.48;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)290.60,应交税费——应交消费税 341.88。  
没收押金时:借:其他应付款 2 000;贷:其他业务收入——包装物 2 000。

(2)按不完全押金的实质进行处理。对没收押金也是 2 000 元的情况,如果实际业务内容不符合销售折让的实质,即税金还是应由买方承担,那说明销售白酒产品时收取的押金不完全,没收押金时还另行补收了部分押金,其金额应该相当于 2 000 元押金所含的税金 632.48 元,再加上应交的税金。补收金额=632.48÷[1-1/(1+17%)×(17%+20%)]=925(元)。这部分押金要计算缴纳增值税与消费税。应交增值税=925÷(1+17%)×17%=134.40(元)。应交消费税=925÷(1+17%)×20%=158.12(元)。

加收押金时:借:银行存款 925;贷:应交税费——增值税(销项税额)134.40,应交税费——消费税 158.12,其他应付款 632.48。  
没收押金时:借:其他应付款 2 000(2 000-290.60-341.88+632.48);贷:其他业务收入——包装物 2 000。不难看出,这里的贷记“其他应付款”632.48 元是一种调账处理,往往发生在押金中少计了包装物税金的情况。

## 主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于酒类产品包装物押金征税问题的通知.财税字[1995]53号,1995-06-09