

生产企业消费税抵扣核算依据与处理规范

王树锋(教授), 王伟峰

(黑龙江八一农垦大学会计学院, 黑龙江大庆 163319)

【摘要】 鉴于目前国家尚未制定出台与企业连续生产应税消费品消费税抵扣政策相衔接的会计处理专门规范, 本文运用文献检索、对比分析和判断推理等方法, 总结了连续生产应税消费品消费税抵扣范围、环节、凭证和主体资格等政策性内容, 分析了企业对消费税额抵扣计算方法和会计处理操作中普遍存在的错误及危害, 提出了在生产销售环节统一汇总核算、增设新会计科目和集中会计处理等实务操作规范。

【关键词】 消费税抵扣; 应税消费品; 连续生产; 科目设置

连续生产, 是指纳税人用外购、委托加工和进口已纳税消费品连续生产应税消费品的行为。按《消费税暂行条例》的规定, 连续生产企业可以从本环节生产销售应税消费品的应纳税额中抵扣实际消耗已税消费品的已纳消费税额, 以充分体现消费税单一环节征收特征。但消费税抵扣有严格的限定条件, 且与会计处理有着密切而复杂的关联性, 实际业务中操作难度较大, 容易隐藏会计错报和纳税风险。

一、消费税额抵扣会计核算处理的政策依据

(一) 抵扣范围

以外购(委托加工收回的)已税化妆品、珠宝玉石、鞭炮焰火、汽车轮胎(内胎和外胎)、实木地板、摩托车、木制一次性筷子、润滑油、汽油和柴油等连续生产同税目应税消费品, 以外购(委托加工收回的)已税烟丝连续生产卷烟, 已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆, 已税石脑油为原料生产的应税消费品等, 准予从当期消费税应纳税额中扣除原料已纳的消费税税款。

需注意: 企业购入该税目的已税消费品, 仍用于生产该税目的应税消费品, 可以抵扣; 如购入该税目的已税商品, 用于生产另一税目的商品, 则不能扣税。

(二) 抵扣环节

按照消费税法律制度的规定, 应税消费品生产企业采购、进口和委托加工的已税消费品用于连续生产应税消费品, 其已纳消费税额允许从企业销售应税消费品的应纳税额中抵扣。应税消费品连续生产商仅限于从国内应税消费品生产环节即工业企业采购, 才允许抵扣。国家税务总局发布的《关于进一步加强消费税纳税申报及税款抵扣管理的通知》(国税函[2006]769号)规定, 从商业企业购进应税消费品连续生产应税消费品, 符合抵扣条件的, 准予扣除外购应税消费品已纳消费税税款。由

于国内商业流通环节不征收消费税且无法确定其对应应税消费品的销售加价状况, 所以不符合消费税抵扣条件。但从境外商业采购应税消费品用于连续生产的, 因其在进口环节缴纳了消费税, 则符合消费税抵扣条件, 可以计算抵扣。

(三) 抵扣凭证

根据《调整和完善消费税政策征收管理规定》(国税发[2006]49号)的规定: 外购应税消费品连续生产应税消费品, 需凭生产企业开具的或由税务机关代开的增值税专用发票(抵扣联)和加盖财务专用章或发票专用章的销货清单的原件和复印件, 向主管税务机关申报抵扣; 委托加工收回应税消费品连续生产应税消费品, 凭借《代扣代收税款凭证》原件和复印件申报抵扣; 进口应税消费品连续生产应税消费品, 应凭《海关进口消费税专用缴款书》原件和复印件申报抵扣。

《国家税务总局关于加强成品油消费税征收管理有关问题的通知》(国税函[2008]1072号)规定, 外购或委托加工收回的汽油、柴油用于连续生产甲醇汽油、生物柴油的, 税款抵扣凭证和计算方法分别依国税发[2006]49号的相关规定执行。

《国家税务总局关于消费税有关政策问题的公告》(国家税务总局公告2012年第47号)规定, 纳税人以原油和其他原料(指除原油外可用于生产加工成品油的各种原料)生产符合汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油和燃料油规定的应税消费品, 以及其他购货方或委托方再以该产品为原料生产应税消费品, 凭增值税专用发票, 办理原料已纳消费税税款的扣除手续。《国家税务总局关于消费税有关政策问题补充规定的公告》(国家税务总局公告2013年第50号)补充规定, 纳税人生产、销售或受托加工视同石脑油、燃料油缴纳消费税的产品, 应在

向购货方或委托方开具的增值税专用发票品名后注明“视同石脑油(或燃料油)”或“视同石脑油(或燃料油)加工”,作为申报消费品抵扣凭证;否则,不得抵扣消费税。

综上,消费税抵扣跟增值税进项税额抵扣一样,都实行“凭票抵扣”。

(四)抵扣主体资格

消费税是依附于增值税的税种,可以说是增值税制延伸产出的特定税种。它同增值税的联系最为紧密,诸多税法要素都与增值税类同。所以,从消费税法条款看,纳税人使用外购和加工应税消费品连续生产应税消费品,可以扣除上一环节已纳税额。

关于连续生产应税消费品的消费税抵扣,并没有区分增值税一般纳税人和小规模纳税人身份,似乎只要使用规定范围的外购和委托加工应税消费品,就可以抵扣消费税了。但事实没有这么简单,国家通过对抵扣条件的限制性规定,排除了小规模纳税人的抵扣资格。其中一个重要标志就是要求消费税纳税人必须取得采购应税消费品的增值税专用发票。

根据财税[2006]33号、国税函[2006]769号、国税发[2006]49号、国税函[2008]1072号、国家税务总局2012年第47号和2013年第50号公告等一系列相关政策的规定,外购应税消费品连续生产应税消费品的纳税人在办理纳税申报时,需同时办理消费税税款抵扣手续,除应按有关规定提供纳税申报所需资料外,还应当提供外购应税消费品增值税专用发票(抵扣联)原件和复印件。如果外购应税消费品的增值税专用发票属于汇总填开的,除提供增值税专用发票(抵扣联)原件和复印件外,还应提供随同增值税专用发票取得的由销售方开具并加盖财务专用章或发票专用章的销货清单原件和复印件。这说明国家要求连续生产应税消费品的消费税抵扣,必须依据增值税专用发票。

由于小规模纳税人没有增值税专用发票使用权即无法取得增值税专用发票,意味着其连续生产应税消费品不能抵扣采购环节消费税。虽然政策规定委托加工收回应税消费品和进口应税消费品连续生产应税消费品的,只要提供《代扣代收税款凭证》、《海关进口消费税专用缴款书》原件和复印件,即可获批抵扣,但对于年销售额仅50万元以内的小规模纳税人而言,显然是不具备发生委托加工和进口业务能力,甚至无法办理进口业务资质的。

综合来看,连续生产应税消费品抵扣的主体资格,也就局限于具有增值税专用发票使用资格和相当生产规模的一般纳税人。这样,连续生产应税消费品抵扣消费税业务的会计处理目标也就随之确定。

(五)抵扣消费税的核算方法

国税函[2006]769号所附《消费税纳税申报表》反映的连续生产应税消费品抵扣消费税计算方法如下:

1. 抵扣外购应税消费品消费税的计算。

当期准予扣除外购应税消费品已纳税款=当期准予扣除外购应税消费品买价(数量)×外购应税消费品适用税率(数量)

当期准予扣除外购应税消费品买价(数量)=期初库存外购应税消费品买价(数量)+当期购进外购应税消费品买价(数量)-期末库存外购应税消费品买价(数量)

2. 抵扣委托加工应税消费品消费税的计算。

当期准予扣除委托加工应税消费品已纳税款=期初库存委托加工应税消费品已纳税款+当期收回委托加工应税消费品已纳税款-期末库存委托加工应税消费品已纳税款

二、消费税抵扣会计核算操作误区及危害

(一)抵扣消费税核算方法与政策相悖导致提前扣税

调查发现,实践中很多企业没有深入理解消费税法 and 国税函[2006]769号等关于消费税抵扣计算要求的规定,在核算连续生产应税消费品应抵扣已纳消费税额的过程中都采取“分批计算法”,即按照生产实际领用的数量,结合车间成本核算申报规定,定期汇总出申报期领用消耗数量;会计根据账面记录价格或存货计价方法确定的价格计算出实耗额,再依照该应税消费品适用的税率,计算可抵扣的已纳消费税额。公式可总结如下:

可抵扣消费税额=车间申报领用数量×账面价格×适用消费税率

这种“边用边扣”的错误做法,将隐藏严重的会计风险。首先,忽略了国税函[2006]769号等政策规定公式中的核算时间限定的“当期”,账面应“一期一扣”。也就是说,抵扣消费税不能简单理解为“每次用多少,扣多少”,而是“每期用完多少扣多少”。由于会计没有根据政策要求按照一个完整的申报纳税期如一个月,对本期间(月)消费税抵扣进行“定期汇总抵扣”计算,随意进行逐笔计算抵扣,造成提前抵扣消费税。

(二)抵扣消费税账务处理政策执行偏差导致偷税

根据财政部发布的《关于消费税会计处理的规定》(财会[1993]83号)的规定,企业应设置“应交税费——应交消费税”等科目核算消费税。企业购进(含进口,下同)应税消费品用于连续生产应税消费品,按照取得的增值税专用发票或海关进口货物消费税缴款书等凭证注明金额依率计算出已纳消费税,分别借记“原材料”、“库存商品”科目,同时借记“应交税费——应交消费税”科目,按注明税额借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”等科目。生产领用时,只进行库存成本结转,不进行消费税处理。生产的应税消费品销售时,借记“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。申报纳税时,按照应交消费税的贷方与借方差额,借记“应交税费——应交

消费税”科目,贷记“银行存款”等科目。

虽然财政部没有再对财会[1993]83号的内容进行补充完善,但随着国税发[2006]49号、国税函[2008]1072号、国家税务总局2013年第50号公告等的出台,消费税抵扣范围和方法不断翻新和细化,消费税法规定的连续生产应税消费品抵扣的“实耗扣税法”的应用,远不同于增值税的“购进扣税法”。企业在取得增值税专用发票、进口货物消费税缴款书和代收代缴消费税清单时,会计未认真体会应税消费品“用了才扣税”的政策精神,盲目对应税消费品“收了就扣税”,出现货物入库就做“应交税费——应交消费税”的处理,并且没能在政策规定的二级科目“应交消费税”下设置“待抵扣消费税”栏目加以说明,造成同“按生产应税消费品实际领用数量或金额计算抵扣”的政策规定相悖,误入“购进扣税”的歧途,使抵扣环节前置错位,账面上提前抵扣直接导致当期消费税少纳或未纳,面临偷税风险。

例:雅美化妆品公司生产“雅美奇”牌化妆品,2014年3月27日从某化工厂购进散化妆品,验收入库单注明数量为4吨,增值税专用发票注明金额10万元,税额1.7万元。4月3日~4月30日生产共领用3.5吨;3月份销售化妆品9.36万元,4月份销售17.55万元。

雅美化妆品公司的会计核算和账务处理如下:

(1)3月27日,凭购进散化妆品的增值税专用发票、入库单和银行转账凭证,借:原材料——散品100 000,应交税费——应交增值税(进项税额)17 000、——应交消费税30 000;贷:应付账款等147 000。

(2)3月份销售应税消费品时,根据银行转账收讫凭证和开出发票等,借:银行存款等93 600;贷:主营业务收入80 000,应交税费——应交增值税(销项税额)13 600。

(3)根据税金计算表,计提3月份应交消费税=8×30%=2.4(万元)。借:营业税金及附加24 000;贷:应交税费——应交消费税24 000。

(4)3月末,结算本期“应交税费——应交消费税”科目贷方余额=2.4-3=-0.7(万元),作为消费税的“留抵税额”,没再进行单独会计处理。

(5)4月份,领用散化妆品结转成本额=3.5×10/4=8.75(万元)。借:生产成本——基本生产87 500;贷:原材料——散品87 500。

(6)4月份化妆品销售额=17.55/(1+17%)=15(万元),会计在确认收入的同时,计提当月应纳消费税额=15×30%=4.5(万元)。借:营业税金及附加45 000;贷:应交税费——应交消费税45 000。

(7)4月末应申报消费税款=4.5-0.7=3.8(万元)。借:应交税费——应交消费税38 000;贷:银行存款38 000。

上述会计处理,从逻辑关系来看很严密,也符合会计处理规范。但深入分析发现,会计对散化妆品采购额的核

算数据有差错,财务隐患严重。

首先,公司的采购定价原本为11.7万元,包括化工厂应收化妆品销售额10万元、增值税1.7万元。而消费税是“价内税”,亦即3万元消费税是隐含于10万元之内的,化工厂不能够也没理由在销售额之外再另外单独收取,而雅美化妆品公司更不能无缘无故在11.7万元采购价之外另支付3万元所谓的“消费税”。会计作出上述挂账处理,容易诱发贪污行为。其次,雅美化妆品公司提前扣除了采购散化妆品价格中包含的已纳消费税。从账务处理可以看出,雅美化妆品公司在三月份并未实际使用该批散化妆品,但由于会计在采购时将已纳消费税核算出来后,同增值税进项税额同步反映在“应交税费”账户的借方,造成同3月份用其他批次材料生产化妆品的销售税金相抵,变“实耗扣税”等同于增值税的“购进扣税”,直接违背了税法要求按企业生产实际领用数量计算抵扣的规定。为此,会计应该做出3万元的“借:应付账款;贷:原材料”的调账处理。否则,遭遇税务处罚将在所难免。

三、消费税抵扣会计核算与账务处理规范模式

(一)消费税抵扣的会计科目设置

建议财政部结合企业会计准则和消费税新政,尽快制定出台取代财会[1993]83号的会计处理办法。对为连续生产应税消费品而外购、委托加工和进口已税消费品,其已纳消费税额均应在已税消费品到货环节从入库成本中剥离出来单独反映。

为此,企业应增设总账科目“待扣税金”,作为“应交税费”的备抵账户,其借方记录企业实际发生并已经支付但目前尚不能抵扣的消费税额,贷方记录已税消费品按当期实际消耗总数额计算的可结转到“应交税费”项下的应抵扣消费税额。该科目下,需根据已税消费品来源分设“外购货物消费税”、“进口货物消费税”和“委托加工货物消费税”等二级科目,分类进行明细核算企业可以在未来期间抵扣或者在当期计算实际消耗已税消费品实际抵扣的已纳税额。期末,余额在借方,反映本期库存未用已税消费品尚未抵扣应结转下期继续抵扣的消费税额。同时,设置“应交税费——应交消费税”科目,在本环节的借方反映从“待扣税金”科目转入的可实际抵扣的消费税额。

(二)消费税抵扣的会计处理操作规范

1. 已税消费品入库,根据增值税专用发票等有效凭证注明金额计算应抵扣消费税。借:原材料或库存商品(销售额-消费税额),应交税费——应交增值税(销项税额),待扣税金——外购(委加、进口)货物消费税(销售额×外购已税消费品适用税率);贷:银行存款或委托加工物资等。这样处理能够确保已税消费品入库成本真实,也为日后进行成本结转减少了不必要的麻烦。

2. 期末,会计归集生产领用已税消费品总量,按照国税发[2006]49号的规定汇总核算可抵扣消费税。可选择

两种方法进行会计处理:

(1) 纳税期内分批次计算结转应税消费品生产成本与可抵扣消费税。在已税消费品实际领用后的生产成本核算环节进行消费税抵扣的账务处理。在“应交税费——应交消费税”科目与“生产成本”科目平行反映,记录企业分月在期末归集和分配当期生产成本时依规采用期末“一次结转法”核定抵扣消费税额。①车间生产领用原料或半成品,会计定期结转库存已税消费品成本。借:生产成本;贷:原材料或自制半成品、库存商品等。②汇总核算当期可抵扣消费税额,进行账面结转。借:应交税费——应交消费税;贷:待扣税金——外购(进口、委加)货物消费税。由于是在纳税期内核算可抵扣消费税,需在纳税期终了即消费税纳税申报时汇总核算该纳税期可抵扣消费税额,所以不影响当期消费税申报缴纳水平。

(2) 纳税期一次汇总核算处理可抵扣消费税额。企业可以根据会计制度的规定逐日或者分批核算应税消费品生产成本,但只可单独结转车间生产领用的库存应税消费品材料成本,不能结转抵扣其消费税。只有到期末会计结账日(提前结账的需在月末最后日)才能运用消费税法规定的公式,汇总核算出当期允许抵扣外购、进口和委托加工已税消费品的已纳消费税额,进行独立结转抵扣:借:应交税费——应交消费税;贷:待扣税金——外购(进口、委加)货物消费税。

期末终了,企业根据“应交税费——应交消费税”账户的贷方与借方差额,申报纳税或办理退税手续。但需强调,如果企业存在将已税消费品发生非常损失或者改用于非应税消费品生产或直接对外销售等情况,不能继续抵扣的消费税额,需将“待扣税金”高于“应交税费”的差额,结转到已税消费品实际改变方向的成本之中,借记“营业外支出”、“生产成本”(非应税消费品)等科目,贷记“待扣税金——外购(进口、委加)货物消费税”科目。如果当期应抵扣消费税高于已申报抵扣消费税额,则直接结转下期继续核算抵扣。

例:某化妆品公司以外购散化妆品加工成盒化妆品销售。4月1日,库存商品账面存有外购散化妆品累计余额20万元。13日,公司从M化工厂以现款购进新化妆品58.5万元并取得增值税专用发票;货到后车间持续领用生产新化妆品。截至4月30日,该类散化妆品账面预结余额为18万元。当期按照协议价格销售成盒化妆品共93.6万元,货款均已收讫。查知,公司用原库存化妆品做广告样品共5万元。

则该公司的会计处理如下:

(1) 4月13日,购入化妆品验收入库。借:库存商品350 000(585 000-85 000-150 000),应交税费——应交增值税(销项税额)85 000(585 000÷1.17×17%),待扣税金——外购货物消费税150 000(585 000÷1.17×30%);贷:银

行存款585 000。

(2) 4月1日~30日,生产领用散化妆品共55.5万元(20+58.5-18-5)。借:生产成本——基本生产555 000;贷:库存商品——散化妆品555 000。

(3) 4月份销售成盒化妆品。应纳增值税额=93.6÷1.17×17%=13.6(万元),应纳消费税额=93.6÷1.17×30%=27(万元)。借:银行存款936 000;贷:主营业务收入800 000,应交税费——应交增值税(销项税额)136 000。同时,计提成盒化妆品销售的消费税。借:营业税金及附加270 000;贷:应交税费——应交消费税270 000。

(4) 外购散化妆品用作广告样品视同销售。应纳增值税额=5×17%=0.85(万元)。应转出不得抵扣消费税额=5×30%=1.5(万元)。借:销售费用23 000;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)8 500,待扣税金——外购货物消费税15 000。

(5) 4月30日结账,汇总计算当月外购化妆品已纳消费税额。可抵扣消费税额=20×30%+58.5÷1.17×30%-(18+5)×30%=14.1(万元)。借:应交税费——应交消费税141 000;贷:待扣税金——外购货物消费税141 000。

(6) 5月上旬,公司应申报缴纳消费税额=27-14.1=12.9万元。借:应交税费——应交消费税129 000;贷:银行存款129 000。

企业当期抵扣消费税业务核算结果汇总如下:

待扣税金——外购货物消费税		应交税费——应交消费税	
(1)150 000	(4) 15 000	(5)141 000	(3)270 000
	(5)141 000	(6)129 000	
150 000	156 000	270 000	270 000
	6 000		

可以看出,“应交税费”科目先有贷方发生额而后才陆续出现借方(抵扣)发生额,说明纳税人首先发生本环节销售应税消费品的应纳消费税业务——第(3)笔,此后才出现实际抵扣上一环节已纳消费税的业务——第(5)笔,并且是由既不影响进货成本也不影响消费税纳税负担的“待扣税金”结转而来。虽然不能因此就说连续生产应税消费品的已纳税税额抵扣是应用“销售实耗扣税法”,但能看出明显的政策意图,即上一环节已纳税额的抵扣行为后移到每个会计结算期或者纳税期末处理,旨在给本环节应税消费品销售留下足够的时间和空间,也就是为本环节产生足够的消费税额创造条件,确保每个纳税期都有一定的消费税款入库。

主要参考文献

吕娟.外购应税消费品已纳税额的会计处理探讨[J].宁波广播电视大学学报,2012(2).

张晶.已纳消费税扣除会计处理浅见[J].财会月刊,2013(12).