

消费税已纳税款扣除公式 存在的问题及改进

吴开新¹, 唐益²

(1.云南大学旅游文化学院, 云南丽江 674100; 2.广东科技学院财经系, 广东东莞 523083)

【摘要】本文分析了现行税法教材中消费税已纳税款扣除计算公式存在和会计管理、核算不一致的问题,特别是如果存货发生非正常损失,会造成企业少缴税款、国家税款流失,为此,本文提出了相关改进意见。

【关键词】应税消费品; 连续生产; 已纳税款扣除

一、引言

在应税消费品的生产过程中,经常会发生用外购、委托加工或进口的应税消费品连续生产应税消费品的业务,如用外购、委托加工或进口的烟丝生产卷烟,用外购、委托加工或进口的低档化妆品生产高档化妆品,生产出来的终端应税消费品(如上文中的卷烟和高档化妆品)销售或自用时,要按税法规定交纳消费税。而外购、委托加工或进口的应税消费品(如上文中的烟丝和低档化妆品)已经交纳消费税,为了避免重复征税,税法规定准予按生产领用数量扣除外购、委托加工或进口的应税消费品已纳税款,即相当于补缴税款差额。

按照现行税法规定,不同交易当期准予扣除应税消费品已纳税款计算公式分别如下:

1. 外购应税消费品(从价定率)连续生产应税消费品:

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×外购应税消费品适用税率(1)

当期准予扣除外购应税消费品买价=期初库存外购应税消费品买价+当期购进的外购应税消费品买价-期末库存的外购应税消费品买价

2. 外购应税消费品(从量定额)连续生产应税消费品:

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数量×外购应税消费品单位税额(2)

当期准予扣除外购应税消费品数量=期初库存外购应税消费品数量+当期购进的外购应税消费品数量-期末库存的外购应税消费品数量

3. 委托加工收回应税消费品连续生产应税消费品:

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款=期初库存的委托加工应税消费品已纳税款+当期收回的委托加工应税消费品已纳税款-期末库存的委托加工应税

消费品已纳税款 (3)

4. 进口应税消费品连续生产应税消费品:

当期准予扣除的进口应税消费品已纳税款=期初库存的进口应税消费品已纳税款+当期进口应税消费品已纳税款-期末库存的进口应税消费品已纳税款 (4)

二、上述计算公式存在的问题

1. 和现行会计存货盘存制度不一致。上述外购、委托加工收回、进口的应税消费品会计上是作为存货来管理和核算的。众所周知,为了加强对存货的实物管理和保证账实相符,期末要进行财产清查,即将会计账簿记录上的存货期末账面数量和实地盘点的实际数量核对。

企业确定存货的期末账面数量有两种方法:一种是实地盘存制,另一种是永续盘存制。

实地盘存制又称定期盘存制,是指企业平时只在账簿中登记存货的增加数,不记减少数,期末根据清点所得的实存数,计算本期存货的减少数(如该存货用于生产即本期生产领用的存货数量)。计算公式如下:

本期领用的存货数量=期初存货账面结存数量+本期购进的存货数量-期末存货账面结存数量(即假定期末存货实存数量就是存货的账面数量,账实相符)

使用这种方法平时的核算工作比较简便,但不能随时反映各种存货的收发结存情况,不能随时结转成本,并把存货的自然和人为短缺数隐含在发出数量之内;同时由于缺乏经常性资料,不便于对存货进行计划和控制,所以实地盘存制的实用性较差。通常仅适用于一些单位价值较低、自然损耗大、数量不稳定、进出频繁的特定货物。

永续盘存制又称账面盘存制,是指企业设置各种数量金额的存货明细账,根据有关凭证,逐日逐笔登记存货的收发领退数量和金额,随时结出账面结存数量和金额。账面结存数量的计算公式如下:

期末存货账面结存数量=期初存货账面结存数量+本

期购进的存货数量-本期领用的存货数量

采用永续盘存制,可随时掌握各种存货的收发、结存情况,有利于存货管理。

为了核对存货账目记录,永续盘存制亦要求进行存货的实物盘点。盘点一般于期末进行,并编制实存账存对比表,保证账实相符,如有不符应查明原因并及时处理。

上述计算公式(1)、(2)、(3)、(4)的实质是实地盘存制公式“本期领用的存货数量=期初存货账面结存数量+本期购进的存货数量-期末存货账面结存数量”的应用,(1)中应税消费品买价和(3)、(4)中应税消费品已纳税款计算的前提是先确定应税消费品的数量。

我国企业会计实务中,存货数量的确定基本都采用永续盘存制。因此,从账簿记录中可直接确定生产领用的应税消费品数量,从而计算出(1)中应税消费品买价和(3)、(4)中应税消费品已纳税款。而不必化简为繁,根据定期盘存制公式“本期领用的存货数量=期初存货账面结存数量+本期购进的存货数量-期末存货账面结存数量”计算生产领用的应税消费品数量。

2. 没有实施账实核对的内部控制制度。根据上文分析,现行计算公式的基础是实地盘存制,平时只记存货的增加数,不记发出领用的减少数,期末采用实地盘点的方法来确定存货的实存数量,并认为存货的实存数量就是存货的账面数量,即假定账实相符。

但是实际工作中由于以下原因会导致账实不符:
①财产物资收发时的计量误差;②财产物资在保管过程中的自然损耗;③由于管理不善,或工作人员的失职而发生财产物资的残损、变质、短缺;④由于不法分子的贪污盗窃、营私舞弊,造成财产物资的损失。但现行计算公式不能及时通过账簿记录来反映财产物资的发出和结存情况,并且用倒挤的方法计算出的本期减少掩盖了损失浪费甚至贪污盗窃财产物资的情况,不利于发挥会计的监督作用。

三、对现行计算方法的改进

平时对存货的核算采用永续盘存制,期末进行财产清查,如果账实相符,直接根据账簿记录确定生产领用的应税消费品数量。如果账实不符,应查明原因,根据不同原因做如下处理:

如果期末实际盘点数量大于账面数量即盘盈,一般是由于收发时的计量误差造成的,而且盘盈数量很小,此时可用现行计算公式确定本期生产领用的存货数量。

如果期末实际盘点数量小于账面数量即盘亏,则应查明原因分别处理:如果是由于收发时的计量误差、保管过程中的自然损耗造成的,则盘亏数量也会很小,此时可用现行计算公式确定本期生产领用的存货数量;如果是由于管理不善,或工作人员的失职而发生财产物资的残损、变质、短缺以及不法分子的贪污盗窃、营私舞弊,造成

财产物资的损失,即发生非正常损失,盘亏数量较大,应直接根据账簿记录确定生产领用的应税消费品数量,非正常损失对应的应税消费品已纳税款不得扣除。

四、计算实例分析

例:甲卷烟厂用外购的烟丝(消费税率30%)生产卷烟出售,根据会计账簿记录,2015年1月有关资料如下:

1月1日,结存外购烟丝500公斤,买价200元/公斤;

本月共购进1000公斤,买价200元/公斤;

本月共领用1250公斤用于生产卷烟;

1月31日结存外购烟丝250公斤(500+1000-1250)

假定1月31日实际盘点,结存外购烟丝数量分别为:

①250公斤;②249.6公斤;③250.5公斤;④230公斤。

则本月准予扣除外购应税消费品已纳税款分别为多少。

1. 此时账实相符,直接根据账簿记录本月共领用1250公斤计算:

$$1250 \times 200 \times 30\% = 75000(\text{元})$$

2. 1月31日会计账簿结存外购烟丝250公斤,实际结存外购烟丝249.6公斤,即盘亏0.4公斤,可认为是由于收发时的计量误差、保管过程中的自然损耗造成的。

$$(500 + 1000 - 249.6) \times 200 \times 30\% = 75024(\text{元})$$

3. 1月31日会计账簿结存外购烟丝250公斤,实际结存外购烟丝250.5公斤,即盘盈0.5公斤,可认为是由于收发时的计量误差造成的。

$$(500 + 1000 - 250.5) \times 200 \times 30\% = 74970(\text{元})$$

4. 1月31日会计账簿结存外购烟丝250公斤,实际结存外购烟丝230公斤,即发生非正常损失盘亏20公斤,应直接根据账簿记录确定生产领用的应税消费品数量计算准予扣除应税消费品已纳税款。

$$1250 \times 200 \times 30\% = 75000(\text{元})$$

如采用现行税法教材中消费税已纳税款扣除计算公式即:

$$(500 + 1000 - 230) \times 200 \times 30\% = 1270 \times 200 \times 30\% = 76200(\text{元})$$

此方法计算出生产领用1270公斤,而实际领用1250公斤,明显错误,即将非正常损失的20公斤也计入了生产领用数量,由于这20公斤烟丝不会生产出卷烟,因此扣除此部分已纳税款会造成企业少缴税款,国家税款流失。

主要参考文献

财政部会计资格评价中心.初级会计实务[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

吴开新.中级会计实务[M].北京:化学工业出版社,2010.

中国注册会计师协会.税法[M].北京:经济科学出版社,2014.