

委托加工业务消费税会计核算方法的改进

徐田强

【摘要】 委托加工业务消费税的会计核算存在着与税收规定脱节、已缴消费税转出处理不明确、明细核算不统一等问题。本文建议通过增设“应交税费——待抵扣消费税”科目,对现行会计核算方法予以改进,以提高会计信息的准确性,实现会计准则与税收法规的有效对接。

【关键词】 委托加工; 消费税; 会计核算; 应税消费品

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)10-0054-3

委托加工应税消费品业务包含原料发出、代垫辅料、受托加工、代收代缴消费税等诸多环节,业务内容繁杂。而其中涉及消费税的核算主要体现在两处:①委托方收回应税消费品时,需由受托方(个人除外)代收代缴消费税;②委托方将收回的应税消费品用于出售或连续加工时,需通过销售价格与计税价格的比较,进行消费税免缴、补缴或税款抵扣处理。但由于现行会计准则和税收政策的差异,二者不能有效对接,使得消费税的会计处理面临着与税收规定脱节、核算欠规范等问题。为此,有必要对委托加工业务消费税的会计核算方法予以改进,以提高会计核算与税收法规的一致性。

一、当前委托加工业务消费税的会计核算方法

当前,关于委托加工业务消费税会计核算的规定主要有:①《企业会计准则第1号——存货》对存货成本的计量规定:存货成本包括采购成本、加工成本及其他成本,在其他成本中,价内税(含消费税)也应计入存货成本。②《企业会计准则——应用指南(2006)》对会计科目“1408 委托加工物资”核算规定:对于需要缴纳消费税的委托加工物资,由受托方代收代缴的消费税,借记本科目(收回后直接用于出售)或“应交税费——应交消费税”科目(收回后用于连续加工)。可见,会计准则对委托加工业务消费税的会计处理的规定主要依据的是所收回应税消费品的后续用途或去向。

1. 委托加工应税消费品收回后直接用于出售。

例1:甲公司(增值税一般纳税人)委托乙公司加工一批应税消费品,发出原材料100000元,支付加工费40000元,增值税6800元。由于乙公司没有同类消费品出售,根据组成计税价格公式按30%适用税率,代收代缴消费税60000元。加工完毕后,甲公司将产品收回,验收入库并支付所有款项。假定该批产品直接用于出售,不含税价格为200000元。

根据现行规定,委托方的会计处理如下:

(1)发出原材料:
借:委托加工物资 100000
 贷:原材料 100000

(2)支付加工费、增值税款及对方代收代缴的消费税:
借:委托加工物资 100000(40000+60000)
 应交税费——应交增值税(进项税额) 6800
 贷:银行存款 106800

(3)收回委托加工应税消费品:
借:库存商品 200000
 贷:委托加工物资 200000

根据财政部、国家税务总局发布的《关于〈中华人民共和国消费税暂行条例实施细则〉有关条款解释的通知》(财法[2012]8号)相关规定,委托方将收回的应税消费品,以不高于受托方的计税价格出售的,为直接出售,不再缴纳消费税。本例中,因为出售价格不高于组成计税价格 $[(100000+40000) \div (1-30\%)=200000(\text{万元})]$,所以甲公司不需缴纳消费税。

2. 委托加工应税消费品收回后用于连续加工。

例2:若甲公司将产品收回后,用于连续加工应税消费品,且最终消费品不含税售价为300000元,其余条件与例1一致。则例1中步骤(2)的账务处理应调整为:

借:委托加工物资 40000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 6800
 ——应交消费税 60000
 贷:银行存款 106800

计算最终消费品应缴纳的消费税,会计处理为:
借:营业税金及附加 90000
 贷:应交税费——应交消费税 90000(300000×30%)

当期应补缴消费税为“应交税费——应交消费税”科目贷方余额30000元(90000-60000)。

二、存在的主要问题

上述会计核算主要依据的是消费税相关法规中关于委托加工应税消费品的计税规定。但在税收实践中,随着有关委托加工应税消费品税收细则的不断完善,上述会计处理与现行税收实务操作存在着脱节的问题。主要体现在以下几个方面:

1. 委托加工应税消费品收回后直接出售的会计处理与税收规定脱节。根据2009年施行的《消费税暂行条例实施细则》相关规定,委托加工的应税消费品直接出售的,不再缴纳消费税。而为避免企业借此进行纳税筹划以少缴税款,财政部与国家税务总局在财法[2012]8号文件中又解释规定:“委托方将收回的应税消费品,以不高于受托方的计税价格出售的,为直接出售,不再缴纳消费税;委托方以高于受托方的计税价格出售的,不属于直接出售,需按照规定申报缴纳消费税,在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。”依据该规定,当企业委托加工的应税消费品出售价格确定时,可通过与计税价格的比较来确定是否通过记入“应交税费——应交消费税”科目实现税款抵扣。但当出售价格波动较大或取决于市场需求时,预测未来时点的出售价格便具有不可预知性。在此情况下,应如何进行账务处理,会计准则没有予以明确说明。例1中,假设原定出售价格为200000元的应税消费品,由于市场需求增加,企业将出售价格提高到210000元,按照规定,企业可以抵扣委托加工环节已缴纳的消费税。但由于先前已将消费税计入委托加工物资成本中,此时该如何处理,会计准则没有明确规定。

2. 委托加工应税消费品收回后用于连续加工的会计处理未体现消费税抵扣规定。由于消费税实行单环节征收,在将委托加工收回的应税消费品用于连续加工时,根据消费税相关法规的规定,对已缴纳的消费税可予以抵扣。但需注意的是,消费税的抵扣同增值税不同。增值税中,企业外购货物已缴纳的增值税只要在当期通过认证,无论货物是否全部用于生产,均可以在当期全部抵扣。而按照消费税相关法规的规定,企业将委托加工收回的应税消费品用于连续生产时,当期可予以抵扣的消费税需根据生产领用情况确定(当期可抵扣消费税额=期初库存的委托加工应税消费品已纳税额+本期增加的委托加工应税消费品已纳税额-期末库存的委托加工应税消费品已纳税额)。换言之,同增值税的“全额抵扣法”不同,消费税实行的是“实耗抵扣法”。因此,在账务处理时,除应对最终消费品应缴税款进行会计核算外,还应根据生产领用实际情况对已纳消费税进行转出处理,而现行会计准则对消费税抵扣的明细核算未予以明确说明。

3. “应交税费——应交消费税”科目余额不能反映当期实际应缴税款。接例2,在委托加工应税消费品收回后用于连续加工的情况下,假设甲公司将收回的应税消费品的70%用于连续生产,则根据消费税相关政策规定,当期可予以抵扣

的消费税税额为42000元($60000 \times 70%$,假定不存在期初余额),本期实际应交消费税48000元($300000 \times 30\% - 42000$)。但从会计核算来看,当期“应交税费——应交消费税”科目贷方余额为30000元($90000 - 60000$)。可见,在现有会计核算方法下,“应交税费——应交消费税”科目余额在企业未将委托加工收回的应税消费品全部用于生产时,不能全面反映当期实际应交消费税。

三、委托加工业务消费税会计核算方法的改进建议

(一)对学术界观点的商榷

造成上述问题的原因主要有两点:①在将委托加工应税消费品收回后直接出售时,出售价格的不确定使得已缴纳的消费税是否可以抵扣也面临不确定性;②委托加工收回的应税消费品用于连续加工时,未能对已纳税款抵扣、转出情况进行明细核算,造成期末“应交税费——应交消费税”科目余额失真。

对此,国内有学者建议:在委托加工应税消费品收回后出售价格不能确定时,可先将已代收代缴的消费税记入“委托加工物资”科目。待出售时,在不高于计税价格的情况下,不再计提消费税;若高于计税价格,则只需按以售价计算的应交消费税扣除已代收代缴的消费税后的金额缴税,将差额贷记“应交税费——应交消费税”即可。而对于将委托加工收回的应税消费品用于连续加工的,有学者建议可通过设置“应交税费——应交消费税(待抵扣税款)”科目,对已纳消费税进行抵扣和转出处理,从而与税收规定保持一致。

对上述建议,笔者认为值得商榷。首先,在将委托加工应税消费品收回后用于出售的情况下,若直接将已缴税款记入“委托加工物资”科目,虽符合会计准则关于存货成本的计量规定,但在按差额补缴税款的情况下,未能全面反映最终消费品应交消费税税额,从而与消费税申报核算脱节。而在将委托加工应税消费品用于连续加工的情况下,若设置“应交税费——应交消费税(待抵扣税款)”科目,实际上是仿照增值税税款抵扣的制度规定。但前已述及,增值税税款抵扣实行的是“全额抵扣法”,而消费税是“实耗抵扣法”,若照此操作,期末“应交税费——应交消费税”科目余额反映的是待抵扣税款与应缴税款相抵后的差额,并未准确反映企业实际应交消费税税额。

(二)改进思路与建议

综上所述,委托加工业务消费税的会计处理关键是如何正确反映消费税的缴纳和抵扣情况。由于现行税收政策对已纳消费税的抵扣采用“实耗抵扣法”,所以笔者建议,将已纳消费税的核算独立出来,即通过设置“应交税费——待抵扣消费税”科目的方式,对委托加工应税消费品的税款缴纳和转出情况进行明细核算。这样处理的好处有:①在委托加工应税消费品出售价格不能确定的情况下,可先将已纳消费税放在该科目进行归集。当出售价格高于计税价格时,可将其

□工作研究

转出并抵减“应交税费——应交消费税”科目余额;若销售价格不高于计税价格,则将“应交税费——待抵扣消费税”科目余额转出,计入产品销售成本。②在委托加工应税消费品收回后用于连续加工的情况下,可根据应税产品的生产领用情况,将“应交税费——待抵扣消费税”余额转出,冲减当期“应交税费——应交消费税”,从而使会计核算与税收规定保持一致。同时,期末“应交税费——应交消费税”科目余额可直接反映企业当期的应交消费税。

(三)改进后的会计核算方法

1. 委托加工应税消费品收回后直接用于出售。

(1)发出委托加工所需原材料:

借:委托加工物资 100000
贷:原材料 100000

(2)支付加工费、增值税和代收代缴的消费税:

借:委托加工物资 40000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 6800
 ——待抵扣消费税 60000
贷:银行存款 106800

(3)加工后收回并验收入库:

借:库存商品 140000
贷:委托加工物资 140000

(4)若甲公司收回后以210000元的价格出售(高于计税价格200000元):

借:营业税金及附加 63000
贷:应交税费——应交消费税 63000(210000×30%)

(5)委托加工环节已纳消费税扣除:

借:应交税费——应交消费税 60000
贷:应交税费——待抵扣消费税 60000

“应交税费——应交消费税”借贷相抵后的科目余额为3000元(63000-60000),即当期的消费税应纳税额。

(6)若甲公司收回后以200000元价格出售(不高于计税价格200000元),则将待抵扣税款同商品成本全部结转至主营业务成本(销售价格不高于计税价格,不缴纳消费税),即:

借:主营业务成本 200000
 应交税费——待抵扣消费税 60000
 库存商品 140000

2. 委托加工应税消费品收回后用于连续加工。若将委托加工应税消费品收回后用于连续加工,则委托加工环节的原材料发出、支付加工费、验收入库等会计处理同上。

假设当期收回的委托加工产品生产实际领用70%,且最终消费品不含税售价为300000元。

(1)计算最终消费品应交消费税:

借:营业税金及附加 90000
 贷:应交税费——应交消费税 90000(300000×30%)

(2)按生产领用比例,结转当期准予抵扣的已纳消费税税款:

借:应交税费——应交消费税 42000
 贷:应交税费——待抵扣消费税 42000(60000×70%)

则“应交税费——应交消费税”科目借贷相抵后的余额为48000元(90000-42000),即为最终应税消费品的消费税应纳税额。“应交税费——应交消费税”科目余额与实际应纳税额保持一致。

四、结语

从改进的会计核算方法来看,一方面,解决了委托加工应税消费品收回后,在销售价格不确定时,如何对已纳消费税进行账务处理及抵扣转出的问题,使得会计核算与税法[2012]8号文件规定保持一致;另一方面,通过设置“应交税费——待抵扣消费税”科目,可更好地对已纳消费税进行归集、转出等明细核算,从而使“应交税费——应交消费税”科目余额能准确反映企业实际的应交消费税情况,提高了会计信息的准确性。综上,建议对现行委托加工业务消费税的会计核算方法予以改进,以实现会计准则与税收法规的有效衔接。

主要参考文献:

徐田强,李西杰. 税务会计[M]. 长沙:湖南师范大学出版社,2013.

王树锋,陈禹如. 谈委托加工应税消费品业务的核算[J]. 财会月刊,2015(7).

财政部. 关于印发《企业会计准则——应用指南》的通知. 财会[2006]18号,2006-10-30.

张庆考. 新税法下委托加工业务消费税的会计处理[J]. 财会月刊,2013(7).

谢芬芬. 委托加工业务消费税的会计处理探讨[J]. 现代商贸工业,2013(17).

刘承智. 委托加工环节消费税的计算及会计处理应予改进[J]. 财会通讯,2003(5).

张永亮. 企业委托加工应税消费品的会计处理[J]. 现代农业,2010(12).

杨卫华. 委托加工应税消费品会计处理[J]. 时代经贸,2008(13).

作者单位:苏州健雄职业技术学院港口与物流管理系,江苏苏州215411