

借:销售费用	77 000
贷:库存商品	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000
	(100 000×17%)
——应交消费税	30 000
	(100 000×30%)

三、企业以自产应税消费品换取生产资料、消费资料或抵偿债务

企业以自产应税消费品换取生产资料、消费资料,应按《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定进行会计处理,依据交换是否具有商业实质和换入资产或换出资产的公允价值能否可靠计量这两个条件能否同时满足,确定是否以换出资产的公允价值或账面价值为基础计量换入资产成本,相应的消费税则分别计入营业税金及附加或换入资产的成本,不能一概而论。如果企业以自产应税消费品抵债,可适用《企业会计准则第12号——债务重组》的规定,确认相关的销售商品收入,相关的消费税计入营业税金及附加。

例4:A公司和B公司不具有关联方关系,均为一般纳税人(税率17%)。2009年2月8日,A公司以自产的一台应税汽车与B公司的库存商品进行交换。A公司的应税汽车不含税售价为500 000元,成本为250 000元,消费税税率25%,A公司换入的商品作为原材料入账。B公司换出商品的不含税售价为500 000元,成本为300 000元,不考虑其他税费。

分析:在这笔经济业务中,由于A、B公司不具有关联方关系,并且是不同类资产之间的交换,换入资产和换出资产的未来现金流量显著不同,因此交换具有商业实质,并且换出汽车的公允价值能可靠计量,因此A公司可以换出汽车的公允价值为基础计量换入材料的成本。由于可以确认汽车的销售收入,交换中相关的消费税应计入营业税金及附加。

A公司会计处理为:

借:原材料	500 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	85 000
	(500 000×17%)
贷:主营业务收入	500 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	85 000
借:营业税金及附加	125 000
贷:应交税费——应交消费税	125 000
	(500 000×25%)

借:主营业务成本	250 000
贷:库存商品	250 000

假设A、B公司为关联方且交换不具有商业实质,则A公司只能以换出汽车的账面价值为基础计量换入材料的成本,相关的消费税计入换入材料的成本。A公司会计处理为:

借:原材料	375 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	85 000
贷:库存商品	250 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	85 000
——应交消费税	125 000

四、企业以自产应税消费品用于投资

企业以自产应税消费品用于投资的行为很容易与非货币性资产交换相混淆,但两者在实质上还是有较大的区别。非货币性资产交换主要包括存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产的交换。如A公司为了获得B公司的股权,将自产的应税消费品与持有B公司股权的C公司进行交换。

而企业以自产应税消费品作为投资,既包括上述的非货币性资产交换行为,也包括直接投资行为。因此这种视同销售行为的会计处理要遵循实质重于形式的要求。非货币性资产交换中的消费税,应视情况分别计入营业税金及附加或换入资产(长期股权投资)的成本;在直接投资中涉及的消费税则因不符合收入确认条件,应直接计入长期股权投资的成本。

例5:甲公司为增值税一般纳税人,适用增值税税率为17%,消费税税率为10%,甲公司以自产的一批应税消费品投资于丙公司,取得了其5%的股权,该批产品的成本为50 000元,公允价值为100 000元。

分析:甲公司将自产应税消费品作为投资提供给丙公司是一种典型的直接投资视同销售行为,是否确认收入,则要看其是否同时满足收入的五个确认条件。由于投资是具有风险的,投资的回报具有较大的不确定性,因此不满足“相关的经济利益很可能流入企业”的收入确认条件,不能确认收入,只能按成本结转,确认销项税额,相应的消费税则计入投资成本。其会计处理为:

借:长期股权投资——丙公司	77 000
贷:库存商品	50 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000
	(100 000×17%)
——应交消费税	10 000
	(100 000×20%)

五、企业将自产应税消费品分配给股东或者投资者

企业将自产应税消费品分配给股东或者投资者的实质是发放实物股利,这种视同销售行为同样不能满足“相关的经济利益很可能流入企业”的收入确认条件,不能确认收入,相应的消费税计入利润分配。

例6:企业将自产的一批应税消费品作为股利分配给投资者,该批产品的成本为200 000元,计税价格为500 000元,增值税税率为17%,消费税税率为20%。其会计处理为:

借:利润分配——应付投资者股利	385 000
贷:应付股利	385 000
借:应付股利	385 000
贷:库存商品	200 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	85 000
	(500 000×17%)
——应交消费税	100 000
	(500 000×20%)

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006讲解.北京:人民出版社,2007