

委托加工及外购已税消费品会计核算例解

钟爱贞 朱清贞(教授)

(江西师范大学财政金融学院 南昌 330027)

一、委托加工已税消费品的会计处理

1. 委托加工的应税消费品收回后直接用于销售。则委托加工的应税消费品在销售时不再交消费税。

例 1:某卷烟厂委托 A 厂加工烟丝,卷烟厂和 A 厂均为增值税一般纳税人。卷烟厂提供烟叶 55 000 元,A 厂收取加工费 20 000 元,增值税 3 400 元。计算 A 厂应代扣代缴消费税并作会计分录如下:

(1)发出材料时:借:委托加工物资 55 000;贷:原材料 55 000。

(2)支付加工费时:借:委托加工物资 20 000,应交税费——应交增值税(进项税额) 3 400;贷:银行存款 23 400。

(3)支付代扣代缴消费税时:代扣代缴消费税税额=(55 000+20 000)÷(1-30%)×30%=32 143(元)。借:委托加工物资 32 143;贷:银行存款 32 143。

(4)加工烟丝入库时:借:库存商品 107 143;贷:委托加工物资 107 143。

产品销售时,不再交纳消费税。

卷烟厂委托加工需支付三项支出,一是加工费,二是进项税额,三是由加工方代扣代缴的消费税。加工费和代扣代缴的消费税计入委托加工物资的成本。

2. 委托加工的应税消费品收回后用于连续生产应税消费品。收回后连续生产应税消费品时,已纳消费税款准予抵扣。委托方将受托方代扣代缴的消费税,借记“应交税费——应交消费税”科目,待最终应税消费品销售时,允许从应缴纳的消费税中抵扣。实际运用的是生产实耗扣税法:①消费税税额抵扣的会计处理时间应在消费品生产领用时,只有消费品生产领用,才能准予抵扣消费税税额;②准予抵扣的消费税税额应按当期消费品的生产领用数量逐笔计算,只有生产领用数量才是计提准予抵扣的消费税税额的惟一依据。为了在会计上清晰反映其抵扣过程,可设“应交税费——待扣消费税”科目,借方反映本月企业委托加工已税烟丝实际已支付的代扣代缴的消费税金额,贷方反映本月实际抵扣金额,余额反映尚未抵扣的金额。“应交税费——应交消费税”科目的贷方余额反映本月应交的消费税。

承前例,假定委托加工后的烟丝,尚需再加工成卷烟。

(1)发出材料、支付加工费:会计分录同前。

(2)支付代扣代缴消费税时:借:应交税费——待扣消费税 32 143;贷:银行存款 32 143。

(3)加工烟丝入库时:借:库存商品 75 000;贷:委托加工物资 75 000。

上述加工烟丝经过再加工后为卷烟对外销售。假设当月销售 3 个标准箱,每标准条调拨价格 60 元,期初库存委托加工应税烟丝已纳消费税 2 580 元,期末库存委托加工应税烟丝已纳税额 19 880 元。作会计分录如下:

(1)取得收入时:借:银行存款 52 650;贷:主营业务收入 45 000(250×60×3),应交税费——应交增值税(销项税额) 7 650。

(2)计提消费税时:应纳消费税税额=150×3+45 000×45%=20 700(元)。借:营业税金及附加 20 700;贷:应交税费——应交消费税 20 700。当月准予抵扣的消费税税额=2 580+32 143-19 880=14 843(元)。借:应交税费——应交消费税 14 843;贷:应交税费——待扣消费税 14 843。

“应交税费——应交消费税”科目期末余额 5 857 元,直接缴纳即可。

比较上述委托加工收回后直接销售和连续加工的两种情形:在直接销售的情况下,企业支付给加工方代扣代缴的消费税计入了委托加工物资的成本,销售后最终计入了主营业务成本;在连续加工应税消费品时,这一部分未增加委托加工物资的成本,直接冲减营业税金及附加。企业承担的消费税前者计入主营业务成本,后者计入营业税金及附加,因此直接销售情况下企业承担的消费税税额不明,与连续生产情况下的成本与税费账户包含内容不同,导致核算信息不实。因此建议将直接销售时代扣代缴的那部分消费税也记入“营业税金及附加”科目。实际操作时,可在“委托加工物资”科目增设“委托加工物资——代扣代缴消费税”科目,销售后,结转成本的同时将这部分转入“营业税金及附加”科目。

二、外购已税消费品的会计处理

例 2:某卷烟厂本月外购烟丝价款 10 000 元,月初库存外购已税烟丝 75 000 元,月末库存外购已税烟丝 36 000 元;当月以外购烟丝生产销售卷烟 3 标准箱(每标准条调拨价格 60 元)。

(1)外购烟丝支付价款和增值税:借:原材料——烟丝 10 000,应交税费——应交增值税(进项税额)1 700;贷:银行存款 11 700。

(2)生产领用已税烟丝:当月准予扣除的外购应税消费品买价=期初库存买价+当期购进买价-期末库存买价=75 000+

追加投资情况下的长期股权投资账务处理

蔡 闽

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

投资企业对被投资单位追加投资后,可能达到会计准则规定的合并要求,也可能达不到。因此投资企业要分两种情况作账务处理。

一、追加投资后未达到合并

对被投资单位追加投资未达到合并要求的,准则规定,应区分原持有的长期股权投资以及新增的长期股权投资两部分分别处理:①原持有长期股权投资的账面余额与按照原持股比例计算确定应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额,属于通过投资作价体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值;属于原取得投资时因投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,一方面应调整长期股权投资的账面价值,另一方面同时调整留存收益。②对于新取得的股权部分,应比较新增投资成本与取得该部分投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,其中,投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的成本;对于投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,应调整长期股权投资的成本,同时调整取得当期的营业外收入。③对于原取得投资后至新取得投资的交易日之间

被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例部分,属于在此期间被投资单位实现的净收益中应享有份额的,一方面调整长期股权投资的账面价值,另一方面同时对于原取得投资时至新增投资当期期初按照原持股比例应享有被投资单位实现的净损益,应调整留存收益,对于新增投资当期期初至新增投资交易日之间应享有被投资单位的净损益,应计入当期损益;属于其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值变动中应享有的份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,应调整“资本公积——其他资本公积”。

对于以上规定,我们可以简要进行一些推理:假设有投资公司 A 和被投资公司 B, A 公司以投资成本 I1 取得 B 公司 10% 股权,其时 B 公司的可辨认净资产公允价值为 V1;一段时间后 A 公司又以投资成本 I2 取得 B 公司 20% 的股权,此时 B 公司的可辨认净资产公允价值为 V2。

(1) 购买 10% 股权时,假设 $I1 > 10\% V1$, 此时确认的长期股权投资为 I1, 正商誉 $G1 = I1 - 10\% V1$ 。

(2) 购买 20% 股权时,假设 $I2 > 20\% V2$, 此时确认的长期股权投资为 I2, 正商誉 $G2 = I2 - 20\% V2$ 。

(3) 对两个交易日之间发生的被投资单位可辨认净资产

10 000-36 000=49 000(元)。借:生产成本 49 000;贷:原材料 49 000。

(3) 当期准予扣除已纳税款: 当月准予扣除的外购应税消费品已纳税款=当期准予扣除买价(当期生产领用数量)×税率=49 000×30%=14 700(元)。借:应交税费——应交消费税 14 700;贷:营业税金及附加 14 700。

销售环节会计处理与委托加工收回的应税消费品连续生产应税消费品的会计处理相同,不再赘述。当月应纳消费税税额=3×150+250×60×3×45%-14 700=6 000(元)。

外购已税消费品会计处理与委托加工代扣消费税税法原理相同,但是外购已税消费品的会计处理却并不统一,相关的教学用书亦未详细提及。如果按照如上所述处理,外购准予扣除的消费税减少了企业的营业税金及附加,与委托加工处理原理相同,但是,对于外购的消费品中包含多少已税金额和尚未抵扣的已税金额有多少却无从知晓。因此,可参照委托加工已税消费品的会计处理,增加“应交税费——待扣消费税”科目,以反映这部分内容。

建议如下处理:

外购烟丝支付价款和增值税:借:原材料——烟丝 10 000, 应交税费——应交增值税(进项税额) 1 700;贷:银行存款 11 700。

外购烟丝的价款中同时包含企业支付的消费税=10 000×30%=3 000(元)。借:应交税费——待扣消费税 3 000;贷:原材料 3 000。

当期准予扣除已纳税款:借:应交税费——应交消费税 14 700;贷:应交税费——待扣消费税 14 700。

以上处理与资源税中外购液体盐加工成固体盐时,允许抵扣的资源税的会计处理方法一致。同时通过上述处理,支付的外购与委托加工已税消费品的消费税会计处理前后统一,已税消费品的消费税都不是计入了材料成本,而是冲减了营业税金及附加,企业负担的消费税金额更加真实。另外,通过“应交税费——待扣消费税”科目的借方和余额可以同时掌握企业外购已税消费品中本期实际支付的消费税和尚未抵扣的已税金额。

【注】本文系江西师大青年成长基金资助项目部分研究成果。○