委托加工应税消费品不同用途下的税负差异

中国矿业大学管理学院　胡咏梅　卜　华(博士生导师)

委托加工应税消费品收回后用途不同,其会计处理不同,税负不同,对企业利润的影响也不同。一是委托加工应税消费品收回后直接用于销售或生产非应税消费品的,应将受托方代收代缴的消费税直接计入产品成本;二是委托加工应税消费品收回后用于连续生产应税消费品的,应将受托方代收代缴的消费税记入"应交税费——应交消费税"科目的借方,待最终的应税消费品销售后将已缴纳的消费税予以抵扣。

一、委托加工应税消费品收回后用于连续生产应税消费品

例1:同是设在市区的A公司委托B公司加工材料一批,A公司发出原材料实际成本为50 000元,协议规定加工费为4 000元。该材料属于消费税应税物资(非金银首饰),该应税物资在受托方没有同类消费品的销售价格。A公司收回材料后继续加工产成品,加工成本3 000元,该产成品销售价格为80 000元。该应税消费品消费税税率为10%,适用企业所得税税率25%,不考虑增值税。

A公司会计处理如下:①发出委托加工物资:借:委托加工物资——B公司50 000;贷:原材料50 000。②支付加工费用:借:委托加工物资——B公司4 000,应交税费——应交消费税6 000[(50 000+4 000)×10%/(1-10%)]、——应交城建税和教育费附加600(6 000×10%);贷:银行存款10 600。③加工完成后收回委托加工物资:借:原材料54 000;贷:委托加工物资——B公司54 000。

A公司收回委托加工物资后继续加工:借:库存材料57 000;贷:原材料54 000,银行存款3 000。

A公司销售加工收回后生产的应税消费品:应纳消费税=80 000×10%-6 000=2 000(元),应纳城建税和教育费附加=2 000×(7%+3%)=200(元),A公司生产该产成品时税负合计=6 000+600+2 000+200=8 800(元),A公司税后利润=(80 000-50 000-4 000-3 000-8 800)×(1-25%)=10 650(元)。

二、委托加工应税消费品收回后用于直接销售或生产非应税消费品(完全委托加工)

例2:A公司委托B公司生产产成品,假设B公司加工费金额与上例加工费金额合计相等,其他条件不变。

A公司会计处理如下:①A公司发出委托加工物资:借:委托加工物资——B公司50 000;贷:原材料50 000。②支付加工费用:消费税组成计税价格=(50 000+4 000+3 000)/(1-10%)=63 333(元),委托方代收代缴消费税以及城建税和教育费附加=63 333×10%×(1+10%)=6 966.63(元)。借:委托加工物资——B公司13 966.63(4 000+3 000+6 966.63);贷:银行存款13 966.63。③加工完成后收回委托加工物资:借:库存材料63 966.63;贷:委托加工物资63 966.63。

A公司销售该加工物资获得税后利润=(80 000-63 966.63)×(1-25%)=12 025.03(元)

可见,采用完全委托加工形式节税1 833.37元(8 800-6 966.63),税后利润多出1 375.03元(12 025.03-10 650)。

原因是应缴消费税及城建税和教育费附加存在差异,完全委托加工在受托方没有同类消费品销售价格的情况下,消费税计税依据是组成计税价格,收回后用于连续生产应税消费品的消费税计税依据是收回后连续生产的消费品的销售价格。一般情况下,销售价格要高于组成计税价格,连续生产应税消费品比完全委托加工方式要多负担消费税及城建税和教育费附加。所以在综合平衡管理成本和产品质量的前提下,企业应选择完全委托加工方式,以获得更多的利润。○

用友总账系统期末结转处理的技巧

嘉兴职业技术学院　程珊珊

在用友U8总账系统的使用中,一般的业务单位通常能够充分利用总账的日常业务操作功能,却忽视了对于期末结转模块的功能开发。期末结转模块内容非常丰富,主要包括自定义结转、对应结转、销售成本的结转、汇兑损益的结转和期间损益的结转,该模块的作用是利用转账设置,实现科目之间的结转并自动生成转账凭证。下文谈谈总账系统期末结转处理的技巧,以有益于会计电算化的高效应用。

1. *完善总账初始化工作。*会计是一项业务技能要求很高的工作,其需对本企业的业务特点进行总结,特别是对本企业需要开设的会计科目及辅助核算、科目之间的对应关系等基础资料进行整理和探讨,明确科目之间的关联和对应关系,并将总账初始化工件做得完善与合理。以"库存商品"、"主营业务收入"和"主营业务成本"为例,这三个科目之间的关联以库存商品为基础,销售是库存商品的减少,最后结转的主营业务成本还是库存商品的成本,因此这三者在设置上应与库存商品的辅助核算一致,如同时设为数量金额核算,且核算单位相同,平时在销售产品时按会计核算要求确认收入,并将相应的辅助核算填入凭证辅助项,在月末利用系统中的销售成本结转自动生成记账凭证,既准确又高效。

2. *保持记账方向的一致。*记账规则是记账的依据,一般而言,资产类科目借方记增加,贷方记减少;负债与权益类科目,贷方记增加,借方记减少。但是在现实工作中对于有些损益类

的科目,保持记账方向的一致,会为期末的结转创造更好的条件。以主营业务收入为例,当收入取得时,在贷方登记收入的增加,当发生销售退回时,可以记入销售收入的借方,也可以红字的方式记入贷方,保持统一的记账方向。又以汇兑损益为例,如果期末调整汇率高于记账汇率,则财务费用以红字的方式记入借方。这样保持同一科目记账方向的一致,为期末转账业务的准确处理创造条件。

3. 保持期末转账业务处理的有序性。期末业务处理应该是在完成所有日常业务的基础上来进行的。日常业务的处理,包括日常凭证的填制、审核、记账等,只有将日常工作完成以后,才能进入下一个环节——月末处理。而且有些转账的定义与生成,对于后期凭证的转账数据生成产生直接影响,因此操作过程中一定要保证有序。仍以计提利息为例,财务费用增加会对期间损益的结转产生影响,因此将财务费用登记入账再来结转期间损益,才能保证数据的准确性,所以要特别重视操作过程中的提示:"还有未记账的凭证,是否继续",一定要全面分析前后业务是否有关联,对于前一凭证对后一凭证有影响的业务,一定要严格遵守顺序性,有序才能更好地保证业务处理的准确与高效。○

从中小企业角度谈合同印花税征管

广东女子职业技术学院　丁少山

一、中小企业印花税核定征收存在的问题

1. 核定征收的具体执行中,有随意扩大征收范围的现象。很明显,工商企业的购销合同记载的成交金额与会计账簿记载的"材料采购"等科目借方累计发生额或者"主营业务收入"等科目贷方累计发生额有着本质区别,"材料采购"等科目核算的内容既包括买价,也含运费杂、保险费等。税务部门按照"材料采购"等科目累计发生额核定征收印花税,意味着运费杂、保险费等合同之外的费用也在征税范围内。同理,以"主营业务收入"等科目贷方累计发生额核定征收印花税,意味着对自产、委托加工的货物分配给股东或企业员工的视同销售行为也征收印花税。

2. 施行核定征收的办法直接加重中小企业的税负,造成税负不公。在实际操作中,税务机关通常采取"一刀切"的做法,即对中小企业采用核定征收,对大企业采取查账征收的方式。理由是:中小企业账簿设置不规范,不能准确进行财务核算,大企业财务核算比较健全、纳税比较规范。至于个别地区(如浙江省金华市)对合同印花税一律采取核定征收办法则另当别论。事实上,中小企业在购销金额较小的情况下,不一定都签有购销合同,且我国也未规定购销、加工、货运、仓储保管等行为必须签订合约。如果不分有无合同或者协议,按照核定征收的方式,将没有合同的交易行为也纳入征税范围,对中小企业来说税负过高,容易挫伤中小企业的生产积极性和纳税积极性,造成其发展后劲不足。另外,企业所有购销行为未必都采用签订合同的形式,大企业采用查账征收方式会出现这样的现象,许多没有订合同的购销行为排除在纳税之外,相对于中小企业核定征收方式而言,大企业按期汇总缴纳方式税负更轻,造成税负不公。

3. 核定征收方式的弹性大,难保税负公平。其一,哪些企业该适用核定征收方式?哪些企业该适用查账征收方式?对此税务机关的自由裁量权很大。其二,《国家税务总局关于进一步加强印花税征收管理有关问题的通知》(国税函[2004]150号)规定:"地方税务机关核定征收印花税,应根据纳税人的实际生产经营收入,参考纳税人各期印花税纳税情况及同行业合同签订情况,确定科学合理的数额或比例作为纳税人印花税计税依据。"实际上计税依据的确定很难做到科学合理,比例在地区间差异很大,即使在同一地区,不同纳税企业之间计税依据的比例差异也可能很大。

二、完善合同印花税征管的建议

1. 税务机关谨慎使用核定征收方式。国税函[2004]150号文件以及各地关于印花税的规范性文件都应以《印花税暂行条例施行细则》为纲,按照是否准确、如实提供印花税应税凭证这个界限,划分核定征收与查账征收的界限。凡能够准确、真实地提供印花税应税凭证数量和金额的纳税人作为查账征收管理,回归自行计算应纳税额、自行购买印花税票、自行完成纳税义务的"三自"模式。

2. 注重核定程序。对未如实登记和完整保存应税凭证的或计税依据明显偏低的实行核定征收印花税,严格按照规定的标准和程序,经过企业自行申报、纳税评估、约谈核实等程序后,依法进行核定,并向纳税人发放核定征收印花税通知书。对已经实施核定征收印花税的纳税人加强纳税辅导,不断提高其申报质量。纳税人确实有能力真实、准确计算应纳税额的,由纳税人提出申请,经地税机关审查核实后,由核定征收转为查账征收。

3. 完善《合同法》关于印花税的相关规定。由于社会经济活动日益增多,经济合同的签署也越来越频繁,而经济合同却是印花税的各种应税项目中较难控制的一个,申报纳税全凭纳税人自觉。

建议借鉴国外成功经验,在《合同法》中明确规定:未完税的凭证不具有法律效力,不能在法庭、公证等政府部门、社团、企业的有关环节使用,这样就可提高纳税人的遵从度,促使纳税人自觉纳税,降低征税成本。

4. 完善法律制度,提高企业设立的要求。明确企业设立时必须有财务部门和合格的财会人员,能够进行规范的财务核算,这样可以减少核定征收的对象,扩大查账征收的范围,进而克服核定征管的任意性,规范对合同印花税的征管。同时,税务机关应细化并向社会公开核定征收的标准,量化相关的指标,减少税务机关的自由裁量权。○