

也谈代收代缴税费的账务处理

龙银州

(广东省财政职业技术学校 广州 510445)

《财会月刊》2011年第16期刊登了刘聪、刘亚琼的文章《代扣代缴税费账务处理之改进》(以下简称“刘文”)。刘文认为,委托加工应税消费品的受托方没有负担消费税,却在“应交税费”账户反映了对税务部门的负债,而真正负担了消费税的委托方则是将其缴纳的税费作为一项成本入账,没有在“应交税费”账户反映这项负债,这一账务处理方法不符合实质重于形式原则。刘文提出的改进办法是:受托方代收代缴的税费由通过“应交税费”科目核算,改为在“其他应付款——税务部门”科目核算;委托方支付的税费由不通过“应交税费”科目核算,改为通过“应交税费”科目核算,即委托方(向受托方)支付消费税时,借记“营业税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目;同时,借记“应交税费——应交消费税”科目,贷记“银行存款”科目。笔者认为,现行会计准则关于委托加工应税消费品业务的账务处理不存在违背实质重于形式原则问题。此外,刘文的举例还存在许多漏洞。下面谈谈笔者的看法。

(一)

现行会计准则关于委托加工应税消费品业务双方的账务处理不存在违背实质重于形式原则问题。从受托方来看,受托方没有负担消费税,在账务处理上也没有将代收代缴的消费税列作费用或计入有关资产的价值,这完全合情合理,没有任何不妥。这一业务的实质是受托方没有负担消费税,账务处理上也没将代收代缴的消费税计入任何成本、费用或资产的价值。至于负债类账户“应交税费”虽然反映缴纳了消费税,但这只是表面形式而已。刘文建议将受托方代收代缴的消费税由在“应交税费——应交消费税”科目核算改为在“其他应付款——税务部门”科目核算,没有任何实际意义。按照刘文的说法,企业代扣代缴的个人所得税大概也要改在“其他应付款——税务部门”科目核算了。“其他应付款——税务部门”科目与“应交税费”科目没有实质性的区别。“其他应付款——税务部门”科目反映的是应付给税务部门的款项,不还是“应交税费”吗?刘文的改进办法非但无益,反而有害,同样是应付给税务部门的款项,有的通过“应交税费”科目核算,有的通过“其他应付款”科目核算,容易引起混乱,完全没有必要。

至于委托方实际负担了消费税,其账务处理是将其负担的消费税作为一项成本入账,最终构成资产的价值,这也反映了这一业务事项的经济实质。委托方只是在形式上没有通过“应交税费”账户反映缴纳了消费税而已。刘文对于委托方的

改进建议也是纯属多余。按照刘文的说法,企业负担了消费税,就要在“应交税费”账户予以反映,那么,企业购入了应税消费品,实际上也就负担了消费税,并且负担了多少消费税也可以准确地计算出来,难道也要通过“应交税费”账户核算吗?

笔者认为,“应交税费”是一个负债类账户,不是损益类账户。从会计信息的有用性角度来看,负债类账户最有用的信息是负债的“期末余额”,而不是负债的“本期发生额”,这个“期末余额”最终要通过资产负债表向报表阅读者提供。反过来说,报表阅读者通过资产负债表只能看到各项资产、负债及所有者权益的“期末余额”,根本看不到其“本期发生额”。报表阅读者也只关心各项资产、负债和所有者权益“期末余额”的大小,并不关心其“本期发生额”的大小。而损益类账户则不同,其有用的信息则是“本期发生额”或“累计发生额”,而不是“期末余额”。刘文的改进办法无非是增加了“应交税费——应交消费税”账户的“本期发生额”罢了,对其“期末余额”根本不产生影响,可见刘文的改进建议除增加会计核算的工作量以外,没有其他任何实际意义。

总之,笔者认为,现行会计准则关于委托加工应税消费品业务双方有关代收代缴税费的账务处理,并没有违背实际重于形式原则。

(二)

刘文的举例存在以下几个漏洞:

其一,受托方的账务处理不正确,未反映增值税销项税额。刘文举例受托方的账务处理为:借:银行存款 32 474.23;贷:主营业务收入 30 000,应交税费——代扣代缴消费税 2 474.23。受托方正确的账务处理是:借:银行存款 37 574.23;贷:主营业务收入 30 000,应交税费——应交增值税(销项税额)5 100,应交税费——代扣代缴消费税 2 474.23。

其二,受托方代收代缴的税费不完整。根据我国现行税制的规定,委托加工应税消费品的受托方除了要代收代缴消费税外,还要代收代缴城市维护建设税和教育费附加,刘文举例忽视了这一点,因而委托方收回加工的汽车轮胎的成本是不完整的。

其三,受托方代收代缴消费税的计税价格未交代清楚。根据《消费税暂行条例》第八条的规定,委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按组成计税价格计算纳税。刘文举例中没有交代受托方没有同类消费品销售价格,但在计算消费税时却直接采用组成计税价格来计算代收代缴的消费税。○