

## 委托加工产品消费税

### 计算存在的问题

聊城大学 路云亮

为了避免重复征税、平衡纳税负担,用外购或委托加工的已税消费品连续生产应税消费品时,税法规定,按当期生产领用数量计算准予扣除外购应税消费品已纳的消费税税款,但税法同时又规定,委托加工的产品收回后如果直接销售,被代扣代缴的消费税计入材料成本,并且在销售时将不再缴纳消费税。对于此规定,笔者有不同观点,现举例说明如下:

例:A卷烟厂委托B卷烟厂将1000万元的烟叶加工成烟丝,加工费680万元,加工的烟丝运回A卷烟厂。烟丝消费税率30%,甲类卷烟消费税率45%,不考虑增值税等因素的影响。根据不同情况分别计算A卷烟厂承担的消费税及税前利润。

1. 假设该批外加工的烟丝运回后,A卷烟厂继续加工成甲类卷烟,加工成本1020万元,卷烟销售价格7000万元。

相关处理为:①A卷烟厂向B卷烟厂支付加工费时,向受托方支付其代扣代缴的消费税:消费税组成计税价格 $= (1000 + 680) \div (1 - 30\%) = 2400$ (万元),B卷烟厂应代扣代缴的消费税 $= 2400 \times 30\% = 720$ (万元)。②A卷烟厂销售卷烟后应交消费税 $= 7000 \times 45\% - 720 = 2430$ (万元),A卷烟厂共计承担消费税 $= 2430 + 720 = 3150$ (万元)。③A卷烟厂税前利润 $= 7000 - 1000 - 680 - 720 - 1020 - 2430 = 1150$ (万元)。

2. 假设A卷烟厂委托B卷烟厂将1000万元的烟叶直接加工成甲类卷烟,加工成本1700万元。加工完毕后A卷烟厂运回产品直接对外销售,售价仍为7000万元。

相关处理为:①A卷烟厂向B卷烟厂支付加工费时,向受托方支付其代扣代缴的消费税:消费税组成计税价格 $= (1000 + 1700) \div (1 - 45\%) = 4909.09$ (万元),B卷烟厂应代扣代缴的消费税 $= 4909.09 \times 45\% = 2209.09$ (万元)。因为是收回外加工产品后直接对外销售,A卷烟厂销售卷烟承担的消费税就是B卷烟厂代扣代缴的消费税2209.09万元。②A卷烟厂税前利润 $= 7000 - 1000 - 1700 - 2209.09 = 2090.91$ (万元)。

同样的加工成本、同样的销售价格,A卷烟厂的税前利润为什么会差别这么大(第二种情况比第一种情况多940.91万元)?出现以上问题的直接原因就是委托加工的已税消费品收回后直接出售和企业销售自产产品计算消费税的基数不同。委托加工后直接销售的产品是以委托加工产品的组成计税价格为基数计算消费税,税基相对偏小,而企业自产产品计算消费税是以产品销售额为基数。鉴于此,笔者对企业交纳消费税提出以下改进建议:

对于生产消费品的企业,在“应交税费”科目下增设“待抵消费税”明细科目。委托加工的原料,不管收回后如何处置,被代扣代缴的消费税皆通过“待抵消费税”明细科目核算,一并准予扣除。该企业销售的或视同销售的应税消费品皆以销售额或同类产品的销售额为计税价格。

这样做,首先便于统一会计核算。以往企业委托加工材料被代扣代缴的消费税,要根据委托加工材料的用途确定做账方法,如果收到委托加工材料时用途不确定或在使用过程中又改变用途,会计在操作过程中就很难确定哪些消费税应计入材料成本、哪些消费税应做税款扣除。做以上改进后,所有委托加工业务支付代扣代缴消费税时都做如下会计分录:借:应交税费——待抵消费税;贷:银行存款。收回委托加工材料后不管是直接对外出售还是继续加工应税消费品后再销售,都按产品销售额计算应交消费税,按当期生产领用数量计算待抵消费税,做以下会计分录:借:营业税金及附加——消费税;贷:应交税费——待抵消费税、——消费税。其次,统一税基,增加了税款征收的严肃性,减少了避税情况的发生。相同的产品,有的按加工成本承担税负,有的按销售额承担税负,这既不利于税款的征收,也给合理避税留下了余地。统一按销售额征税,既避免了征收漏洞、公平了税负,也扩大了税基,给国家增加了税收收入。○

## 企业工资薪金支出

### 财税处理差异分析

江苏徐州市地方税务局 袁振皎

#### 一、企业工资薪金支出的会计处理规定

工资薪金支出按其与生产经营活动的关系以及与产品成本的关系,根据成本核算对象的不同分别记入“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”以及“固定资产”等科目。除了计入期间费用的工资薪金在当年税前扣除外,对于计入产品成本中的工资薪金支出,应当在产品实现销售时通过销售成本的方式在税前扣除;对于已经计入固定资产价值的工资薪金支出,应当通过提取折旧的方式在税前扣除;对于没有实现销售的产品,工资薪金支出在当年计算企业所得税前不予扣除。

#### 二、企业工资薪金支出的税务处理规定

《企业所得税法实施条例》第三十四规定:企业发生的合理的工资薪金支出,准予扣除。《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)第二条规定,工资薪金总额不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。属于国有

性质的企业,其工资薪金不得超过政府有关部门给予的限定数额;超过部分不得计入企业工资薪金总额,也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

税法对工资薪金的税前扣除强调了真实性原则(实际发生)和合理性原则。真实性原则不难理解,而对于合理性原则如何把握,国税函[2009]3号文件从五个方面进行了解释:①企业制定了较为规范的员工工资薪金制度;②企业所制定的工资薪金水平与行业或地区水平一致;③企业在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的,工资薪金的调整是有序进行的;④企业对实际发放的工资薪金,已依法履行了代扣代缴个人所得税义务;⑤有关工资薪金的安排,不以减少或逃避税款为目的。

关于工资薪金支出如何扣除,目前税务理论界和实务界存在不同的观点。有学者认为,如同固定资产折旧一样,无论是本年计提的工资薪金还是实际支出的工资薪金,都未必全部影响当期损益。期末库存在产品、产成品均包含一定的工资成本,甚至“在建工程”科目也有本单位人员的工资成本。税法对此不作分解,只要提取数超过实发数,一律作纳税调整。但在实务工作中,有税务稽查人员认为,税前允许扣除的合理的工资薪金,是指合理的工资薪金计入当期损益的在当期直接扣除,计入固定资产、无形资产等资产成本的,通过折旧或摊销扣除。

在企业所得税申报上,企业发生的职工薪酬支出如果涉及纳税调整的,在填写纳税申报表时,应当在《企业所得税年度纳税申报表(A类)》第14行“加:纳税调整增加额(填附表三)”、第15行“减:纳税调整减少额(填附表三)”填写。具体到附表三《纳税调整项目明细表》时,应当在“扣除类调整项目”中填写,分别涉及第22行(工资薪金支出)、第23行(职工福利费支出)、第24行(职工教育经费支出)、第25行(工会经费支出)、第30行(住房公积金)、第35行(补充养老保险、补充医疗保险)。

企业财务人员在填写附表三时应当注意,第22行“工资薪金支出”金额应当根据“应付职工薪酬——工资”科目贷方发生额直接填写;第1列“账载金额”填报纳税人按照国家统一会计制度计入成本费用的职工工资、奖金、津贴和补贴;第2列“税收金额”填报纳税人按照税法规定允许税前扣除的工资薪金。如果第1列 $\geq$ 第2列,则第1列减去第2列的差额填入第3列“调增金额”;如果第1列 $<$ 第2列,第2列减去第1列的差额填入第4列“调增金额”。

由此,税法规定可以税前扣除的工资薪金总额是纳税人按照国家统一会计制度计入成本费用的全部职工工资、奖金、津贴和补贴,不区分是记入成本类科目还是记入费用类科目。对于会计规定与税法规定产生的差异,由于会计上并没有进行相关的账务调整,因此相关资产的计税基础也未发生变化。企业在实现产品销售或者资产摊销的年度,其中销售成本或者累计折旧等金额中属于工资薪金部分的由于在以前年度已经税前进行了扣除,因此,在实现产品销售或者折旧摊销的年度应调增应纳税所得额。○

## 小议购进材料

### 短缺与损耗的会计处理

石家庄铁路职业技术学院 毛婧

实际成本法下,材料购进过程中发生短缺与损耗,要根据损耗原因分别进行会计处理:

**1. 合理损耗。**处理原则:按实收数量和总成本入账,提高单位成本,不另作账务处理。会计分录为:借:原材料,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款/应付票据等。

对于供应单位而言,货款尚未承付且未作账务处理时,填写“拒绝付款理由书”,连同增值税专用发票发票联和抵扣联主动退还销货方,由销货方按实际数另开发票。借:原材料(实际入库材料的实际成本),应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款/其他货币资金/应付票据等。供应单位货款已经承付,或货款未付但已作账务处理时,应向当地税务机关索取“进货退出或索取折让证明单”,将证明联转交销货方,由销货方开具红字增值税专用发票。借:原材料(实际入库材料的实际成本);贷:在途物资。借:应付账款(短缺材料的价税合计),应交税费——应交增值税(进项税额)(短缺材料负担的增值税额)(红字);贷:在途物资(短缺材料的采购成本)。

对于运输单位而言,填写“赔偿请求单”,就短缺部分的成本和增值税额向运输机构或过失人索赔。借:原材料(实际入库材料的实际成本);贷:在途物资(实际入库材料的采购成本)。借:其他应收款(索赔短缺材料的价税合计);贷:在途物资(短缺材料的采购成本),应交税费——应交增值税(进项税额转出)(短缺材料负担的增值税额)。

**2. 自然灾害损耗。**处理原则:经批准后,应当将减去残料价值和过失人、保险公司赔款后的净损失计入营业外支出。借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢(短缺材料的实际成本);贷:在途物资。借:营业外支出——非常损失,原材料(残料价值),其他应收款(过失人或保险公司应支付的赔款);贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢(实际成本)。

**3. 未查明原因损耗。**处理原则:属于应由供应单位、运输机构、保险公司或其他过失人负责赔偿的部分,计入其他应收款等,属于无法收回的其他损失计入管理费用。①借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢(短缺材料的价税合计);贷:在途物资(短缺材料的实际成本),应交税费——应交增值税(进项税额转出)(短缺材料转出的进项税额)。②借:应付账款/其他应收款(索赔短缺材料的价税合计);贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢(短缺材料的价税合计)。借:管理费用(短缺材料的价税合计);贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢(短缺材料的价税合计)。○