

## 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