

会计制度与税法差异比较——消费税差异分析

会计制度与税法差异比较——消费税差异分析

□福州大学会计实务课题组

一、销售额确定的差异

税法与会计制度在应税消费品销售额的认定上存在很大的差异。会计上的销售额仅仅指商品的售价，没有包括价外费用。税法上销售额是指纳税人销售应税消费品应向购买方收取的全部价款和价外费用，其中价外费用包括价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金和手续费、包装费、储备费、优质费等等。此外，对包装物价值和包装物押金是否计入销售额税法做了详细的规定，即无论包装物是否单独计价，也不论会计如何核算，均应该计入销售额中征收消费税，至于不作价随同包装物出售而只收取押金时，押金是否计入销售额，具体可以区分以下情况：（1）押金不计入销售额中征税，但逾期一年未收回包装物的押金应并入销售额计征消费税。（2）对既作价随同应税消费品销售，又另外收取押金的包装物押金，凡纳税人在规定的期限内不予归还的，均应并入销售额中计税。（3）对酒类生产企业销售酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及会计上如何核算，均应计入销售额计征消费税。

二、产品销售收入确认时点的差异

根据会计制度，产品的销售收入通常在以下四个条件都满足时才能确认收入的实现：

1. 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方。
2. 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制。
3. 与交易相关的经济利益能够流入企业。
4. 相关的收入和成本能够可靠地计算。

而税法纳税义务发生时间的确认，即税法意义上的销售收入确认同会计是不完全相同的，具体是：

（一）纳税人销售应税消费品，其纳税义务的发生时间是：

1. 纳税人采取赊销和分期付款结算方式的，其纳税义务的发生时间，为销售合同规定的收款日期的当天。
2. 纳税人采取预收货款结算方式的，其纳税义务的发生时间为发出应税消费品的当天。
3. 纳税人采取托收承付和委托银行收款方式销售的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。
4. 纳税人采取其他结算方式的，其纳税义务的发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。

（二）纳税人自产自用的应税消费品，其纳税义务的发生时间为移送使用的当天。

（三）纳税人委托加工的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为纳税人提货的当天。

（四）纳税人出口的应税消费品，其纳税义务的发生时间为报关出口的当天。

会计制度与税法在商品销售收入确认时间上的差异进一步说明了制度与税法遵循不同的原则，服务于不同目的。

三、自产自用应税消费品的计税差异

会计制度上只是明确提出对外销售的应税消费品才需要计征消费税，没有提及自产自销应税消费品的计税问题，更没有对如何计算应纳消费税。但税法对此作了很多的规范，具体区分两种情况：

首先，纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税，这体现了税不重征的原则。

其次，纳税人自产自用的应税消费品，除用于连续生产应税消费品外，凡用于其他方面的，于移送时纳税。其中用于其他方面是指纳税人用于生产非应税消费品和在建工程，管理部门、非生产机构，提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的应税消费品。在计算自产自用应税消费品应计征的消费税额

时，须运用“组成计税价格计算法”，所谓组成计税价格计算法是指纳税人自产自用的应税消费品按纳税人当月销售同类消费品的销售价格计算，如果当月同类各期销售价格高低不同，应按销售数量加权平均计算。没有同类消费品价格的，按照组成计税价格计算纳税，其计算公式如下：

组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 消费税税率)

其中成本是指应税消费品的产品生产成本，利润是指应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。

例 1 某化妆品公司将一批自产的护肤品用做职工福利，这批护肤品的成本 6 0 0 0 元。（注：化妆品全国平均利润率是 5%，消费税率为 8%）

组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 消费税税率)

= [6 0 0 0 + (6 0 0 0 × 5%)] ÷ (1 - 8%) ≈ 6 8 4 7 . 8 3 (元)

应交消费税 = 组成计税价格 × 消费税率 = 6 8 4 7 . 8 3 × 8% = 5 4 7 . 8 2

四、委托加工应税消费品纳税差异

委托加工应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料，委托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。税法规定，由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税，至于委托方应交消费税额，应该区分两种情况处理：（1）收回的应税消费品直接出售的，如果受托方按税法规定已经代扣代缴了消费税的，不在缴交消费税；如果受托方没有按照税法的要求代扣代缴消费税，委托方必须补缴税款，受托方不再重复补税但要受到处罚。（2）收回的委托加工应税消费品用于连续生产应税消费品，其已纳税款准予按照规定从连续生产的应税消费品应纳消费税额中扣除。按照国家税务总局的规定，从 1 9 9 5 年 6 月 1 日起，下列连续生产的应税消费品准予从应纳消费税额中按当期生产领用数量计算扣除委托加工收回的应税消费品已纳消费税款：

1. 以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。
2. 以委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品。
3. 以委托加工收回的已税护肤护发品为原料生产的护肤护发品。
4. 以委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石。
5. 以委托加工收回的已税鞭炮、烟花为原料生产的鞭炮、烟花。
6. 以委托加工收回的已税汽车轮胎为原料生产的汽车轮胎。
7. 以委托加工收回的已税摩托车为原料生产的摩托车。

至于受托方应代扣代缴的消费税额的计算可以分为两种情况：（1）受托方有同类消费品的，按同类消费品价格计算纳税；（2）受托方没有同类消费品的，按组成计税价格计算，组成计税价格的计算公式如下：

组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税率)

其中材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本，加工费用是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用，包括代垫辅助材料的实际成本。举例说明如下：

例 2 A 公司提供一批化妆品材料给 B 公司加工成成套化妆品，原材料价值为 2 0 0 0 0 0 元，另外支付 B 公司加工费 2 0 0 0 0，计算 B 公司应代扣代缴的消费税额。

（化妆品消费税率为 8%）

组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税率)

= (2 0 0 0 0 0 + 2 0 0 0 0) ÷ (1 - 8%) = 2 3 9 1 3 0 . 4 3

应交消费税 = 组成计税价格 × 消费税率 = 2 3 9 1 3 0 . 4 3 × 8% = 1 9 1 3 0 . 4 3

会计制度对委托加工应税消费品有关消费税的处理未作明确规定，实务中是依照消费税法规定的金额进行有关会计处理的。

五、其他视同销售行为的处理差异

除了本文第三点所讲到的情况外，还有纳税人以应税消费品换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务的业务，会计制度将这类交易作为非货币性交易，只对涉及增值税的处理作了一些规定，没有谈及消费税的业务处理。而税法对此作了明确的规定。

根据国家有关规定，纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股以及抵偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。兹举例如下：

例 3 某汽车制造厂以自产小汽车 1 7 辆换取某钢厂生产的钢材 2 0 0 吨，每吨钢材 3 0 0 0 元。该厂生产的同一型号小汽车销售价格分别为 1 1 万元 / 辆、8 万元 / 辆和 5 万元 / 辆，小汽车适用的消费税率为 5%，计算用于换取钢材的小汽车应纳消费税额。（以上价格不含增值税）

该汽车制造厂用于换取钢材的小汽车应纳消费税为：

应纳税额=销售额×税率

=17×11×5%

=9.35(万元)

六、进出口消费税业务处理的差异

进口的应税消费品，应于进口时缴纳消费税，在会计上并未对如何核算消费税应纳税额，税法对进口应税消费品应纳税额的计算区别从价和从量作了详细规定：

(一) 实行从价定率办法的应税消费品的应纳税额的计算：

组成计税价格=(关税完税价格+关税)÷(1-消费税税率)

应纳税额=组成计税价格×消费税率

公式中的“关税完税价格”是指海关核定的关税计税价格。

(二) 实行从量定额办法的应税消费品的应纳税额的计算

应纳税额=应税消费品数量×消费品单位税额

对于纳税人出口应税消费品涉及免税和退税的问题，会计制度对此也没有规定，在会计核算上只是根据税法的规定计算出来的应退税额进行帐务处理。在税法上，出口应税消费税退(免)消费税在政策上分为以下三种情况：

(一) 出口免税并退税

(二) 出口免税但不退税

(三) 出口不免税也不退税

在具体计算上，外贸企业从生产企业购进货物直接出口或受其他外贸企业委托代理出口应税消费品的应退消费税税款，分两种情况处理：

1. 属于从价定率计征消费品的应税消费品，应依照外贸企业从工厂购进货物时征收消费税的价格计算应退消费税额，其公式为：

应退消费税税款=出口货物的工厂销售额×税率

上述公式中“出口货物的工厂销售额”应不包含增值税。对含增值税的价格得换算为不含增值税的销售额。

2. 属于从量定额计征消费税的应税消费品，应依货物购进和报关出口的数量计算应退消费税款，其公式为：

应退消费税税款=出口数量×单位税额

七、小结

会计制度在消费税的处理上未作过多的规定，本文主要是围绕税法详细规范了而会计制度未作规定或未明确规范的问题进行阐述。有关会计账务处理上通常是根据税法所计算出来的应交消费税额记录“应交税金—应交消费税”账户，同时计入有关费用。

主要参考文献：

1. 国家税务总局关于印发《消费税若干具体问题的规定》的通知

1993年12月27日 国税发[1993]156号

2. 李海波等 《税务会计》 立信会计出版社 2001年4月 第一版

3. 《企业会计制度》2001 经济科学出版社 2001年2月 第一版

4. 《税法》2002年注册会计师指定教材 2002年3月 第一版

课题组组长：胡继荣

成员：廖义刚(执笔) 李卓

刘春花 张晴 钟凌云

(责任编辑：陈靖)