

关于调整金银首饰消费税纳税环节后 有关会计处理问题的几点说明

财政部会计司 沈小南 孙燕萍

财政部和国家税务局最近以“财税字[1994]095号”文联合发布了“关于调整金银首饰消费税纳税环节有关问题的通知”(以下简称《通知》),规定自1995年1月1日起,所有金、银和金基、银基合金首饰,以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰(以下简称“金银首饰”)的消费税由生产销售环节征收改为零售环节征收。其他不属于上述范围的应征消费税的首饰(以下简称“非金银首饰”),仍在生产销售环节征收消费税。另外,将金银首饰的消费税税率降为5%。

为便于《通知》更好地执行,我们印发了“关于调整金银首饰消费税纳税环节后有关会计处理规定的通知”(财会字[1995]9号),现对有关问题说明如下:

一、会计科目的设置

金银首饰的消费税由生产环节征收改为零售环节征收后,需要交纳金银首饰消费税的企业,应在“应交税金”科目下增设“应交消费税”明细科目,核算金银首饰应交纳的消费税。

二、金银首饰零售业务的会计处理

金银首饰的消费税由生产环节征收改为由零售环节征收后,所有从事金银首饰零售业务的企业,不论是自购自销,还是受托代销,均在销售实现时计算交纳消费税。

1. 自购自销业务的会计处理

消费税是价内税,含在商品的销售收入中,故金银首饰应交纳的消费税应计入销售税金。旅游企业因销售金银首饰的收入记入“营业收入”科目,其应交纳的消费税相应记入“营业税金及附加”(外商投资旅游企业为“营业税金”)科目;商品流通企业因销售金银首饰的收入记入“商品销售收入”科目,其应交的消费税相应记入“商品销售税金及附加”(外商投资商品流通企业为“商品销售税金”)科目。

企业除采用收取现金方式销售金银首饰外,还可

能采用以旧换新方式销售金银首饰,根据《通知》规定,纳税人采用以旧换新方式销售金银首饰的,也应按实际收取的不含增值税的全部价款计征消费税。

企业采用以旧换新方式销售金银首饰的,在销售实现时,按旧首饰的协议价借记“商品采购”科目,按加收的差价和收取的增值税部分,借记“现金”等科目,按新首饰的价款贷记“商品销售收入”、“营业收入”等科目,按收取的增值税贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。同时,计算应交的消费税,借记“商品销售税金及附加(或商品销售税金)”、“营业税金及附加(或营业税金)”等科目,贷记“应交税金——应交消费税”科目。

2. 金银首饰受托代销业务的会计处理

根据《通知》规定,企业受托代销金银首饰的,消费税由受托方负担,即受托方是消费税的纳税义务人。

受托代销有不同的方式,一种是收取手续费方式,即根据所代销的金银首饰量向委托方收取手续费。在这种情况下,收取的手续费收入计入代购代销收入,根据销售价格计算交纳的消费税相应冲减代购代销收入,销售实现时,借记“代购代销收入”科目,贷记“应交税金——应交消费税”科目。

不采用收取手续费方式代销的,通常由委托方和受托方签订一个协议价,委托方按协议价收取所代销的货款,实际销售的货款与协议价之间的差额归受托方所有。在这种情况下,受托方交纳消费税的会计处理与自购自销相同。

3. 金银首饰包装物的会计处理

根据《通知》规定,金银首饰连同包装物销售的,无论包装物是否单独计价,均应并入金银首饰的销售额,计征消费税。

现行会计制度对包装物的有关会计处理作了如下规定:

①随同商品销售且不单独计价的包装物,其收入随同所销售的商品一并计入商品销售收入。因此,包装

物收入应交的消费税与金银首饰本身销售应交的消费税应一并计入销售税金；

②随同金银首饰销售但单独计价的包装物，其收入计入其他业务收入，因此，包装物收入应交纳的消费税应计入其他业务支出。

三、自购自用金银首饰的会计处理

《通知》规定，生产、批发、零售单位用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的金银首饰，应按纳税人销售同类金银首饰的销售价格确定计税依据征收消费税；没有同类金银首饰销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

根据我部(94)财会字第31号“关于印发《企业执行现行会计制度有关问题的解答》的通知”规定，企业对自产自用的产品在会计上应按成本结转，不作为销售处理。同样道理，从事批发、零售商品业务的企业，自购自用的商品，也应按成本结转，即在商品移送使用时，将商品的成本按用途转入相应的科目。按税收规定计算交纳的消费税也应随成本转入同一科目。例如，用于馈赠、赞助的金银首饰应交纳的消费税应记入“营业外支出”科目；用于广告的金银首饰应交纳的消费税，外商投资商品流通企业应记入“销货费用”科目，其他商品流通企业记入“经营费用”，旅游企业记入“营业费用”科目；用于职工福利、奖励的金银首饰应交纳的消费税应记入“应付福利费”(外商投资企业为“应付工资”)科目，等等。这里值得注意的是，采用售价核算库存商品的企业还应及时分摊相应的商品进销差价。

举例说明：

假定某商业零售企业采用售价核算库存商品，1995年1月份将一批金银首饰捐赠给某单位，该批首饰进价为50 000元，另付增值税8 500元，售价(包括增值税、消费税)为117 000元，消费税税率为5%，增值税税率为10%。

购进时，作分录：

借：商品采购	50 000	
应交税金—应交增值税		8 500
贷：银行存款	58 500	

入库时，作分录：

借：库存商品	117 000
贷：商品采购	50 000
商品进销差价	67 000

用于捐赠时，应作如下分录：

①结转成本：

借：营业外支出	117 000
---------	---------

贷：库存商品	117 000
--------	---------

②分摊商品进销差价

借：商品进销差价	67 000
----------	--------

贷：营业外支出	67 000
---------	--------

③计算增值税销项税额：

借：营业外支出	17 000
---------	--------

贷：应交税金—应交增值税(销项税额)	17 000
--------------------	--------

④计算应交消费税：

借：营业外支出	5 000
---------	-------

贷：应交税金——应交消费税	5 000
---------------	-------

四、受托加工业务的会计处理

《通知》规定，委托加工金银首饰的，受托方为纳税义务人，这点与《消费税暂行条例》的规定有所不同。《消费税暂行条例》规定，委托加工应税消费品，委托方为纳税义务人，由受托方代收代缴税款。

由于税收政策的这种变化，导致会计处理方法的不同。在受托方代收代缴消费税款的情况下，计算的应代收的消费税款作为对委托方的应收款核算，不计入受托企业的损益；而受托加工金银首饰应交纳的消费税，则应计入受托企业的损益。

具体讲，生产企业因受托加工金银首饰而取得的收入计入产品销售收入，按规定应交纳的消费税相应计入产品销售税金；商业批发、零售企业因受托加工金银首饰而取得的收入计入其他业务收入，按规定应交纳的消费税相应计入其他业务支出。

企业因翻新改制金银首饰而取得的收入以及应交纳的消费税与受托加工业务的会计处理相同。

五、金银首饰在生产环节仍需交纳消费税的会计处理

金银首饰的消费税由生产环节征收改为零售环节征收后，生产金银首饰的企业不再对金银首饰负有交纳消费税的义务，但根据《通知》规定，在下列情况下，生产企业仍需交纳消费税：

1. 生产企业既销售金银首饰，又销售非金银首饰的，应将这两类商品划分清楚，分别核算销售额。如划分不清或不能分别核算的，一律在生产环节从高适用税率征收消费税。例如，某企业既生产纯金首饰，又生产包金首饰，按规定，纯金首饰应在零售环节征收消费税，包金首饰在生产销售环节征收消费税，但二者如划分不清或不能分别核算销售额的，一律按包金首饰的消费税率(10%)在生产环节交纳消费税。

2. 生产企业将自产的金银首饰用于馈赠、赞助、广

有关我国《会计法》 的几个问题

——纪念《会计法》施行十周年

杨时展

〔编者按〕为纪念我国《会计法》颁布施行十周年，著名会计学家、中南财经大学杨时展教授特为本刊撰写了《有关我国〈会计法〉的几个问题》一文。由于全文较长，受篇幅所限，将分三期在我刊连载，以飨读者。

我国《会计法》是1985年1月21日由全国人民代表大会通过的，同年5月1日起施行。1993年12月29日，又经全国人民代表大会修改。从1985年5月至1995年4月，施行已整整十年了，为了表示纪念，根据十年来接触所及，就有关几个问题谈点看法，以就正于读者。

（一）为什么我国要制定《会计法》

这问题可以从两个方面看：

第一，是因为市场经济的需要。市场经济可说是一种严格的法制经济，没有严格的法来维持市场经济的秩序，市场经济就要乱套。市场经济越发达，信用经济就越发达。大宗商品的赊售，银行资金的信贷，公司债、

告、职工福利、奖励等方面的，按企业销售同类金银首饰的销售价格计算交纳消费税；没有同类金银首饰销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

3. 生产企业受托加工金银首饰的，按规定需交纳消费税。

生产企业上述交纳消费税的会计处理，除受托加

证券、股票的发行，都离不开信用，也都离不开法。欠帐而可以不还钱，还不出而可以不破产，生意就做不下去。股票就更典型。股票，片纸一张，往往由私营企业向全社会发行，在全社会流通，其流通范围甚至遍及全世界，胜过不少国家发行的纸币，每天的成交额以亿万计，社会公众对股票为什么会给予这样高的信任？一句话，就是由于有严密的立法。立法使社会大众确信：股票是可靠的。而这种信用，正是依靠立法所规范的会计工作建立起来的。会计不规范化，企业与企业、企业与银行、企业与社会公众，互信不立，现代社会的经济生活就要停摆。因此，近代世界多发达国家，是没有不以法的形式，将会计的基本要求，加以规范的，但名称却不一定都用《会计法》，也不一定只用一部法律。如：英

工业务交纳消费税的会计处理已在本文第四点作了说明外，其他交纳消费税的会计处理应按我部发布的“关于印发企业执行新税收条例有关会计处理规定的通知”[(93)财会字第83号]中所附《关于消费税会计处理的规定》办理。

责任编辑 宋军玲