

# 消费税的抵扣及其会计处理

孙朝霞 王 辉

## 一、消费税的抵扣

税法规定,企业运用外购或委托加工收回的应税消费品连续生产应税消费品,其已纳税额准予从应纳税消费税额中按当期生产领用数量计算扣除。计算公式如下:

### 1. 外购的应税消费品

当期准予扣除的外购应税消费品已纳税额=当期准予扣除的外购应税消费品买价×外购应税消费品适用税率

其中:当期准予扣除的外购应税消费品买价=期初库存的外购应税消费品买价+当期购进的外购应税消费品买价-期末库存的外购应税消费品买价

### 2. 委托加工收回的应税消费品

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税额=期初库存的委托加工应税消费品已纳税额+当期收回的委托加工应税消费品已纳税额-期末库存的委托加工应税消费品已纳税额

为准确把握税法的有关规定,正确确定准予抵扣的应税消费品已纳税额,应注意以下问题:

首先是抵扣范围。根据税法规定,只有同时满足下述两个条件才准予抵扣应税消费品已纳税额。(1)最终产品是应税消费品;(2)最终产品生产耗用的材料是应税消费品,并已纳消费税。对于委托加工的应税消费品,还应符合以下条件,即由委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料,否则不得作为委托加工的应税消费品。

其次是计税依据。外购应税消费品的计税依据是销售额,公式中的买价是指购货发票上注明的销售额(不包括增值税税款)。如果是含增值税的销售额,则应按下列公式进行换算:

应税消费品的销售额=含增值税的销售额÷(1+增值税税率或征收率)

委托加工应税消费品的计税依据可能是受托方同类应税消费品的售价,也可能是组成计税价格,其计算公式如下:

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-消费税税率)

第三是抵扣方法。一律采用扣税法,在计税时是按当期生产领用数量计算准予扣除外购或委托加工收回的应税消费品已纳税额。

最后,纳税人用外购或委托加工收回的已纳税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰,在计税时一律不得扣除外购或委托加工收回的珠宝玉石的已纳消费税款。

## 二、消费税抵扣的会计处理

### (一)帐户设置

为了分别反映企业实际应交未交消费税和待抵扣消费税情况,企业可在“应交税金”科目下设置“未交消费税”明细科目,核算企业实际应交未交的消费税;在“应交税金——应交消费税”科目下设置“待抵扣税额”,“转出税额”和“已抵扣税额”等专栏,分别核算属于消费税抵扣范围的已纳消费税款的发生,转出和抵扣情况。

另外,为便于准确确定当期准予扣除的应税消费品已纳税额,企业在有关存货帐户中,应将用于连续生产应税消费品的应税消费品,按外购和委托加工收回设置明细帐户,分别核算买价和加工成本。这样,直接依据明细核算资料就可确定当期生产领用和库存的外购应税消费品买价或委托加工收回的应税消费品加工成本,根据有关计算公式即可计算出准予扣除的应税消费品已纳税额。

### (二)帐务处理

1. 对于本期外购或委托加工收回的应税消费品,凡是用于或可能用于连续生产应税消费品的,其已纳税额均视为符合抵扣条件,借记“应交税金——应交消费税(待抵扣税额)”科目,贷记“应付帐款”或“银行存款”等科目。若在购进或委托加工收回时就已确定不再用于连续生产应税消费品的,则应计入外购或委托加工收回的应税消费品成本。

2. 若拟用于连续生产应税消费品的已税应税消费品改变用途,用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门等其他方面或发生了非常损失,其已纳税额应予转出,计入有关的成本或损失,即借记“生产成本”、“在建工程”等有关科目,贷记“应交税金——应交消费税(转出税额)”科目。

3. 对于当期准予抵扣的应税消费品已纳税额,应转入“应交税金——未交消费税”的借方,即借记“应交税金——未交消费税”科目,贷记“应交税金——应交消费税(已抵扣税额)”科目。

4. 期末“应交税金——未交消费税”的贷方余额即是期末企业应交未交的消费税税额。

举例说明如下:

例:甲企业委托乙企业加工汽车轮胎 20 只,发出材料的实际成本为 4 000 元,加工费为 800 元,乙企业同类轮胎的单位售价为 400 元。10 月 15 日甲企业将轮胎提回后,将其中的 16 只当即投入生产(加工费及乙企业代交的消费税均未结算),10 月 20 日,管理部门领用轮胎 1 只,11 月 10 日全部出售生产出的 4 辆汽车,售价为每辆 40 000 元,11 月 15 日实际交纳汽车消费税。轮胎的消费税率为 10%,汽车的消费税率为 8%。有关会计处理如下:

轮胎应纳的消费税=400×20×10%=800 元

应转出的已纳税额=400×1×10%=40 元

准予扣除的已纳税额=400×16×10%=640 元

汽车的消费税=40 000×4×8%=12800 元

10.15	借:应交税金——应交消费税(待抵扣税额)	800
	贷:应付帐款	800
	同时,借:应交税金——未交消费税	640
	贷:应交税金——应交消费税(已抵扣税额)	640
10.20	借:管理费用	
	贷:应交税金——应交消费税(转出税额)	40
11.10	借:产品销售税金及附加	12 800
	贷:应交税金——未交消费税	12 800
11.15	借:应交税金——未交消费税	12 160
	贷:银行存款	12 160

(三)会计报表列示

由于期末“应交税金——未交消费税”帐户的贷方余额是企业已确定的一项负债,应在资产负债表“未交税金”项下列示;又由于消费税属于价内税,而“应交税金——应交消费税”帐户的借方余额,实质上是企业期末库存应税消费品的已纳税额,应是其成本的构成之一。因而属于流动资产项目,应列入资产负债表的存货项目,而不宜冲减企业的未交税金。

责任编辑 温彦君

# 商业承兑 汇票出票 应记载的事项

徐国章

商业承兑汇票作为汇票的一种,其运作可分为出票、背书、承兑、保证、付款、追索权六个环节。本文根据《票据法》谈一谈商业承兑汇票在出票这一环节上应记载的事项。

出票是指出票人签发票据并将其交给收款人的票据行为。它是创造票据、创设票据权利的首次行为。它由票据的作成和交付两部分构成。票据的记载事项,即票据的文义,是用来确定票据权利人享有的票据权利和票据债务人承担票据债务的。根据记载后所产生的效力不同,可以将出票行为的记载事项分为应记载事项、任意记载事项、不产生票据法上效力的记载事项和不得记载事项四种。

一、应记载事项。应记载事项包括绝对应记载事项和相对应记载事项两种。

(一)绝对应记载事项,是指票据法规定必须在票据上记载的事项,若欠缺记载,票据因之无效。根据《票据法》第 22 条,汇票必须记载下列事项:(1)表明“汇票”的字样;(2)无条件支付的委托;(3)确定的金额;(4)付款人名称;(5)收款人名称;(6)出票日期;(7)出票人签章。汇票上未记载前款规定事项之一的,汇票无效。

1. 表明“汇票”的字样。商业承兑汇票应为“商业承兑汇票”字样,它是为了界定该票据是商业承兑汇票而非本票、支票,它适用的是商业承兑汇票的规则。在实务中,人们使用的商业承兑汇票一般都是印刷制作成的空白格式凭证,已印就“商业承兑汇票”的字样,出票人不必再另行记载。

2. 无条件支付的委托。所谓支付的委托就是汇票的出票人委托付款人支付汇票金额的一种意思表示,