

第四节 应交税费

三、应交消费税(★★)

消费税是指在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,按其流转额交纳的一种税。

消费税有从价定率、从量定额和既从价定率又从量定额复合计税(简称复合计税)三种征收方法。

企业应在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目。

1. 销售应税消费品

借:税金及附加

贷:应交税费——应交消费税

2. 自产自用应税消费品

企业将生产的应税消费品用于在建工程等非生产机构时,按规定应交纳的消费税。

借:在建工程等

贷:应交税费——应交消费税

3. 委托加工应税消费品

由受托方代收代缴的委托加工继续用于生产应纳消费税的商品负担的消费税,记入“应交税费——应交消费税”借方。

由受托方代收代缴的委托加工直接用于对外销售的商品负担的消费税,计入委托加工物资的成本。

【例 3-36】甲企业销售所生产的高档化妆品,价款 1 000 000 元(不含增值税),开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为 170 000 元,适用的消费税税率为 30%。款项已存入银行。

(1) 取得价款和税款时:

借:银行存款	1 170 000
贷:主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000

(2) 计算应交纳的消费税:

借:税金及附加	300 000
贷:应交税费——应交消费税	300 000

【例 3-37】乙企业在建工程领用自产柴油,成本为 50 000 元,应纳消费税 6 000 元。不考虑其他相关税费。乙企业的有关会计分录如下:

借:在建工程	56 000
贷:库存商品	50 000
应交税费——应交消费税	6 000

【例 3-38】丙企业下设的职工食堂享受企业提供的补贴,本月领用自产产品一批,该产品的账面成本 20 000 元,市场价格 30 000 元,适用的增值税税率为 17%、消费税税率 10%。丙企业的有关会计分录如下:

借:应付职工薪酬——职工福利费	35 100
税金及附加	3 000
贷:主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 100
——应交消费税	3 000
借:主营业务成本	20 000
贷:库存商品	20 000

【例 3-39】甲企业(增值税一般纳税人)委托乙企业代为加工一批应交消费税的材料(非金银首饰)。甲企业的材料成本为 2 000 000 元,加工费为 400 000 元,增值税税率为 17%,由乙企业代收代缴的消费税为 160 000 元。材料已经加工完成,并由甲企业收回验收入库,加工费尚未支付。甲企业采用实际成本进行原材料的核算。

(1) 如果甲企业收回的委托加工物资用于继续生产应税消费品,甲企业的有关会计分录如下:

借:委托加工物资	2 000 000
贷:原材料	2 000 000
借:委托加工物资	400 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	68 000
——应交消费税	160 000
贷:应付账款	628 000

借:原材料	2 400 000
贷:委托加工物资	2 400 000

(2) 如果甲企业收回的委托加工物资直接用于对外销售,甲企业的有关会计分录如下:

借:委托加工物资	2 000 000
贷:原材料	2 000 000
借:委托加工物资	560 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	68 000
贷:应付账款	628 000

借：原材料	2 560 000
贷：委托加工物资	2 560 000

【例题·多选题】下列税金中，应计入存货成本的有（ ）。

- A. 由受托方代扣代缴的委托加工物资直接用于对外销售的商品负担的消费税
- B. 由受托方代扣代缴的委托加工物资继续用于生产应纳消费税的商品负担的消费税
- C. 进口原材料缴纳的进口关税
- D. 小规模纳税企业购买材料缴纳的增值税

【答案】 ACD

4. 进口应税消费品

企业进口应税物资在进口环节应交的消费税，计入该项物资的成本，借记“材料采购”、“固定资产”等科目，贷记“银行存款”科目。

【例 3-40】甲企业从国外进口一批需要交纳消费税的商品，商品价值 1 000 000元（不含增值税），进口环节需要交纳的消费税为 200 000元，采购的商品已经验收入库，货款和税款已经用银行存款支付，。对该批商品的消费税甲企业应编制如下会计分录：

借：库存商品	1 200 000
贷：银行存款	1 200 000

四、其他应交税费

是指除上述应交税费以外的其他各种应上交国家的税费，包括应交资源税、应交城市维护建设税、应交土地增值税、应交所得税、应交房产税、应交城镇土地使用税、应交车船税、应交教育费附加、应交矿产资源补偿费、应交个人所得税等。

企业应当在“应交税费”科目下设置相应的明细科目进行核算，贷方登记应交纳的有关税费，借方登记已交纳的有关税费。期末贷方余额，反映企业尚未交纳的有关税费。

（一）应交资源税

资源税是对在我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人征收的税。对外销售应税产品应交纳的资源税应记入“税金及附加”科目，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目；自产自用应税产品应交纳的资源税应记入“生产成本”、“制造费用”等科目，借记“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目。

【例 3-41】甲企业本期对外销售资源税应税矿产品 3 600吨、将自产资源税应税矿产品 800吨用于其产品生产，税法规定每吨矿产品应交资源税 5元。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算对外销售应税矿产品应交资源税：

借：税金及附加	18 000
贷：应交税费——应交资源税	18 000

企业对外销售应税产品而应交的资源税 =3 600 × 5=18 000（元）

（2）计算自用应税矿产品应交资源税：

借：生产成本	4 000
贷：应交税费——应交资源税	4 000

企业自产自用应税矿产品而应交纳的资源税 =800× 5=4 000（元）

（3）交纳资源税：

借：应交税费——应交资源税	22 000
贷：银行存款	22 000

（二）应交城市维护建设税

城市维护建设税是以增值税和消费税为计税依据征收的一种税。其纳税人为交纳增值税和消费税的单位和个，以纳税人实际缴纳的增值税和消费税税额为计税依据，并分别与两项税金同时缴纳。税率因纳税人所在地不同从 1%-7%不等。

公式为：应纳税额 =（实纳增值税 +实纳消费税）×适用税率。

企业按规定计算出应交纳的城市维护建设税，借记“税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交城市维护建设税”科目。交纳城市维护建设税，借记“应交税费——应交城市维护建设税”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 3-42】甲企业本期实际应交增值税 510 000元、消费税 240 000元，适用的城市维护建设税税率为 7%。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交城市维护建设税：

借：税金及附加	52 500
贷：应交税费——应交城市维护建设税	52 500

应交的城市维护建设税 =（510 000+240 000）× 7%=52 500（元）

（2）用银行存款交纳城市维护建设税：

借：应交税费——应交城市维护建设税	52 500
贷：银行存款	52 500

（三）应交教育费附加

教育费附加是为了发展教育事业而向企业征收的附加费用，企业按应交流转税的一定比例计算交纳。企业按规定计算出应交纳的教育费附加，借记“税金及附加”等科目，贷记“应交税费——应交教育费附加”科目。

（四）应交土地增值税

土地增值税是对转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得增值性收入的单位和个人所征收的一种税。土地增值税按照转让房地产所取得的增值额和规定的税率计算征收。

转让房地产的增值额是转让收入减去税法规定扣除项目金额后的余额，其中，转让收入包括货币收入、实物收入和其他收入；扣除项目主要包括取得土地使用权所支付的金额、开发土地的成本及费用、新建房及配套设施的成本及费用、与转让房地产有关的税金、旧房及建筑物的评估价格、财政部确定的其他扣除项目等。

土地增值税采用四级超率累进税率，其中最低税率为 30%，最高税率为 60%。

根据企业对房地产核算方法不同，企业应交土地增值税的账务处理也有所区别：

A、企业转让的土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”科目核算的，转让时应交的土地增值税，借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目；

B、土地使用权在“无形资产”科目核算的，借记“银行存款”、“累计摊销”、“无形资产减值准备”科目，按应交的土地增值税，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，同时冲销土地使用权的账面价值，贷记“无形资产”科目，按其差额，借记“营业外支出”科目或贷记“营业外收入”科目；

C、房地产开发经营企业销售房地产应交纳的土地增值税，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。

交纳土地增值税，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 3-44】甲企业对外转让一栋厂房，根据税法规定计算的应交土地增值税为 25 000 元。甲企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交土地增值税：

借：固定资产清理	25 000
贷：应交税费——应交土地增值税	25 000

（2）用银行存款交纳土地增值税：

借：应交税费——应交土地增值税	25 000
贷：银行存款	25 000

（五）应交房产税、城镇土地使用税、车船税和矿产资源补偿费

房产税是国家对在城市、县城、建制镇和工矿区征收的由产权所有人缴纳的一种税。

房产税依照房产原值一次减除 10%-30% 后的余额计算交纳。没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定；房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

城镇土地使用税是以城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人为纳税人，以其实际占用的土地面积和规定税额计算征收。

车船税是以车辆、船舶（简称车船）为课征对象，向车船的所有人或者管理人征收的一种税。

矿产资源补偿费是对在我国领域和管辖海域开采矿产资源而征收的费用。

企业应交的房产税、城镇土地使用税、车船税、矿产资源补偿费，记入“税金及附加”科目，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交房产税或应交城镇土地使用税、应交车船税、应交矿产资源补偿费”科目。

【例 3-45】某企业按税法规定本期应交纳房产税 160 000 元、车船税 38 000 元、城镇土地使用税 45 000 元。该企业应编制如下会计分录：

（1）计算应交纳上述税金：

借：税金及附加	243 000
贷：应交税费——应交房产税	160 000
——应交城镇土地使用税	45 000
——应交车船税	38 000

（2）用银行存款交纳上述税金：

借：应交税费——应交房产税	160 000
——应交城镇土地使用税	45 000
——应交车船税	38 000
贷：银行存款	43 000

（六）应交个人所得税

企业职工按规定应交纳的个人所得税通常由单位代扣代缴。企业按规定计算的代扣代缴的职工个人所得税，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“应交税费——应交个人所得税”科目；企业交纳个人所得税时，借记“应交税费——应交个人所得税”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例 3-46】某企业结算本月应付职工工资总额 300 000元，按税法规定应代扣代缴的职工个人所得税共计 3 000元，实发工资 297 000元。该企业应编制如下会计分录：

（1）代扣个人所得税：

借：应付职工薪酬——职工工资、奖金、津贴和补贴 3 000
贷：应交税费——应交个人所得税 3 000

（2）交纳个人所得税：

借：应交税费——应交个人所得税 3 000
贷：银行存款 3 000

【例题·多选题】企业按规定计算缴纳的下列税金中，应当计入相关资产成本的是（ ）。

- A. 关税
- B. 城镇土地使用税
- C. 城市维护建设税
- D. 车辆购置税

【答案】AD

【例题·单选题】某企业为增值税一般纳税人，2011年实际已交纳税金情况如下：增值税 850万元，消费税 150万元，城市维护建设税 70万元，车船税 0.5万元，印花税 1.5万元，企业所得税 120万元。上述各项税金应记入“应交税费”科目借方的金额是（ ）万元。

- A. 1 190
- B. 1 190.5
- C. 1 191.5
- D. 1 192

【答案】B

【解析】应记入“应交税费”科目借方的金额 = 850 + 150 + 70 + 0.5 + 120 = 1 190.5（万元），企业缴纳的印花税、耕地占用税、不需要预计应交税金，不通过“应交税费”科目核算。

【例题·单选题】某企业为增值税一般纳税人，2011年应交各种税金为：增值税 350万元，消费税 150万元，城市维护建设税 35万元，房产税 10万元，车船税 5万元，印花税 1万元，所得税 250万元。上述各项税金应计入管理费用的金额为（ ）万元。

- A. 5
- B. 0
- C. 50
- D. 185

【答案】B

【解析】消费税、城市维护建设税计入税金及附加，原计入管理费用的相关税费有：房产税、车船税和印花税，10+5+1=16（万元），现在都进入税金及附加了。企业所得税计入所得税费用。