

会计综合辅导酒类包装物押金流转税的账务处理初级会计职称考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/639/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E7_BB_BC_E5_c43_639148.htm

案例：某白酒生产企业系增值税一般纳税人，于2007年10月销售粮食白酒5000斤，不含税销售收入10000元，另外收取包装物押金1170元，约定6个月后返还包装物，如逾期未能归还，没收押金。（白酒适用定率税率20%，定额税率每斤0.5元）除啤酒、黄酒外的酒类包装物押金的流转税计征比较特殊。《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》（国税发[1995]192号）：“从1995年6月1日起，对销售除啤酒、黄酒外的其他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，均应并入当期销售额缴税。”《财政部、国家税务总局关于酒类产品包装物押金征税问题的通知》（财税字[1995]053号）规定：“从1995年6月1日起，对酒类产品生产企业销售酒类产品而收取的包装物押金，无论押金是否返还与会计上如何核算，均需并入酒类产品销售额中，依酒类产品的适用税率缴纳消费税。”根据上述规定，酒类（非啤酒、黄酒）生产企业包装物押金既涉及到增值税的账务处理还涉及到消费税的账务处理，同时又由于涉及到会计制度和税法规定的不同要求，故这一会计事项的会计核算就显得比较复杂，导致实践中存在多种不同的处理方式，现笔者将比较典型的几种账务处理方式进行归纳并加以评析：一、第一种处理方式：1、收取押金时，将应缴纳的消费税和增值税均计入“销售费用”。计算应纳包装物押金的增值税税额： $1170 \div 1.17 \times 0.17 = 170$ 元 计算应纳包装物押金的消费税税额

: $1170 \div 1.17 \times 0.2 = 200$ 元 借：银行存款12870 贷：主营业务收入10000 其他应付款1170 应交税费应交增值税（销项税额）1700 借：营业税金及附加4500 贷：应交税费应交消费税4500 借：销售费用370 贷：应交税费应交增值税（销项税额）170 应交税费应交消费税200

2、包装物到期时： 如收回 借：其他应付款1170 贷：银行存款1170 如未收回，没收包装物押金时： 借：其他应付款1170 贷：其他业务收入1170

二、第二种处理方式 1、收取押金时，将交纳的增值税冲减“其他应付款”，交纳的消费税计入“营业税金及附加”。 借：银行存款12870 贷：主营业务收入10000 其他应付款1170 应交税费应交增值税（销项税额）1700 借：营业税金及附加4500 贷：应交税费应交消费税4500 借：其他应付款170 贷：应交税费应交增值税（销项税额）170 借：营业税金及附加200 贷：应交税费应交消费税200

2、包装物收回时： 借：其他应付款1000 销售费用170 贷：银行存款1170

3、包装物未收回，押金没收时： 借：其他应付款1000 贷：其他业务收入1000

[NextPage] 三、第三种处理方式 1、收取包装物押金时，将交纳的增值税和消费税均冲减“其他应付款”。 借：银行存款12870 贷：主营业务收入10000 其他应付款1170 应交税费应交增值税（销项税额）1700 借：营业税金及附加4500 贷：应交税费应交消费税4500 借：其他应付款370 贷：应交税费应交消费税200 应交税费应交增值税（销项税额）170

2、包装物收回时： 借：其他应付款800 销售费用370 贷：银行存款1170

3、包装物未收回，押金没收时： 借：其他应付款800 贷：其他业务收入800

评析：第一种方式将收取的包装物押金以含税价入账，全额计入“其他应收款”，其理由为：收取

的押金如日后包装物返还要退给押金支付方，在金额上应与对方相同。将收取的增值税和消费税均计入“销售费用”，因无论是增值税和消费税，均是基于酒类产品的销售行为并为保证包装物能顺利收回产生的，故应将其计入“销售费用”。在第二种处理方式中，以押金的增值税税金冲减“其他应付款”，相当于将收取的押金以不含税金额入账。在这种情况下，押金收入对应的应交增值税税额就直接从押金本金中剥离了出来。至于押金应交的消费税税金，则直接计入“营业税金及附加”，其理由为：计提消费税是由于销售产品而加收押金所致，并且不管以后退还与否都要交纳，所收取的押金实际上是所售产品销售额的一部分，故应随同产品计入营业税金及附加。逾期没收押金时由于已经在收取押金时计征了增值税和消费税，所以只需将原计入营业税及附加的金额冲减其他应付款，冲抵后的余额计入其他业务收入。第三种，对押金增值税税金处理同于第二种方法。但消费税的处理却完全不同，不是计入损益类科目，而是同于增值税处理，冲减“其他应付款”，待包装物押金到期时，视包装物收回与否，进行不同的账务处理。如收回，将计提的流转税确认为费用。如没收，则将收取的押金剔除已交纳的增值税和消费税金额后转入其他业务收入。这种处理方法的理由为：会计核算应遵循配比原则。配比原则强调收入与成本费用之间的双向配比，即凡与收入相配合的费用，应当是取得当期收入而发生的费用；凡同费用相配合的收入也必须是该项收入已经实现，确属当期的收入。在本例中，企业在收取包装物押金当期并未确认收入，故暂不应确认相关费用，而待押金到期转为收入时，再确认费用。这样才能保持费用与

收入在时间上的一致性。上述三种方法各有所侧重，均有一定道理，实践中酒类生产企业的选择也是不尽相同。笔者认为，对此类存在会计操作盲点的事项，在官方未出台明确规定前，只要企业出自善意，无论选择上述哪种账务处理方法都不应视为违法。但应引起广大酒类企业重视的是，由于选取不同处理方法不仅会影响财务报表的列报，也会对企业利润产生影响，故当企业押金业务较多且数额较大时，应在合法合理的前提下选择获益最大的账务处理方式。以下就三种处理方法争议的焦点进行评析，并帮助企业选择最优的账务处理方法。

争议焦点一：收取的包装物押金是否应以含税价全额入账

方法一将收取的包装物押金以含税价入账，方法二和方法三均以不含税价入账。笔者认为，将应缴纳的流转税直接冲减收取的包装物押金，可能造成应退还包装物押金与账面记载“其他应付款”金额不符，这将导致企业在期末少确认负债，进而影响报表使用人对财务报表分析。如在本案中，采取第二种处理方法将导致该企业2007年资产负债表中负债金额被低估170元，第三种处理方法将导致负债被低估370元。因此，以含税价入账更具合理性。其次，由于销售方“其他应付款”科目冲减了相关流转税，同购货方“其他应收款”科目金额不符，也可能会给双方对账工作带来麻烦。故笔者更倾向于将收取的包装物押金以含税价入账，全额计入“其他应付款”。

争议焦点二：计提的消费税在发生时计入“销售费用”还是“营业税金及附加”

将计提的流转税金计入销售费用还是营业税金及附加，对企业当期营业损益并无影响，但利润表中“营业税金及附加”和“销售费用”项目的金额却因账务处理方式不同而出现差别。笔者认为，

企业销售产品收取押金实质上是企业的营销策略，是一项销售服务，由此产生的所有支出应当作为企业的产品销售费用，这样能较好地反映经济业务的实质，也利于财务人员在分析报表后作出更适当的财务预算方案。争议焦点三：流转税是在计提时即确认为费用，还是在押金返还时才确认为费用。上述三种处理方法最主要的差别就是计提的税金在何时确认为费用。第三种处理方法在押金返还时再确认费用，其理由为会计核算应遵循配比原则。笔者认为，在新会计准则体系下，企业可在计提税金时即确认费用，这样将避免因延迟确认费用而导致的当期企业所得税增加，从而使企业获得税收利益。2006年企业会计准则一个十分重要的变化就是将权责发生制上升到了会计计量基础的地位，而不再是会计核算的一条原则，同时新准则也取消了配比原则。这表明新准则将更强调权责发生制而淡化配比原则。《企业会计准则-基本准则》第三十五条规定：“企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。”酒类企业收取包装物押金时发生的增值税和消费税纳税义务，是现实发生的支出，未来不能产生经济利益，也不可退还，不符合确认为一项资产（比如“递延所得税资产”或者“应收帐款”）的条件，从经济实质上看，可视为销售产品所产生的支出，故确认为纳税当期的费用。在新准则颁布前，大部分企业会计人员非常强调配比原则，为了与收入相配比，往往将预收账款所缴纳的流转税借方挂账，直到营业收入确认日，才同步结转确认为费用。利润表上的“营业税金及附加”发生额与同期的“营业收入”发生额之间有比较严密的比例关

系。但新准则实施后，如要严格遵循新准则权责发生制优于配比原则，两者之间将不再存在比例关系。因此，企业应该尽早确认费用，以求当期缴纳企业所得税最小化，获得货币时间价值。综上所述，由于采取第一种账务处理方法更合理，同时也利于企业作出合理的财报分析及合理节税，故更适于广大酒类企业采用。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com