

# 新税法下委托加工业务消费税的会计处理

张庆考

(邢台学院会计学系 河北邢台 054001)

## 一、原税法下委托加工业务消费税的会计处理举例

例:甲企业委托外单位将A材料(非金银首饰)加工成B材料,A材料价款为20万元,加工费为5万元,增值税0.85万元,消费税税率25%,材料加工完毕验收入库,加工费用、增值税、消费税以银行存款支付。假定该企业材料采用实际成本核算。

B材料组成计税价格为: $(20+5)/(1-25\%)=33.33$ (万元),甲企业支付消费税为: $33.33\times 25\%=8.33$ (万元)。

(1)如果委托方收回加工后的材料用于继续生产应税消费品,委托方的账务处理如下:借:委托加工物资20;贷:原材料——A材料20。借:委托加工物资5,应交税费——应交增值税(进项税额)0.85、——应交消费税8.33;贷:银行存款14.18。借:原材料——B材料25;贷:委托加工物资25。

假定甲企业将B材料进一步加工成M商品后以50万元出售,则甲企业应缴纳消费税为: $50\times 25\%=12.5$ (万元),记入营业税金及附加,实际需缴纳消费税为: $12.5-8.33=4.17$ (万元)。

(2)如果委托方收回加工后的材料直接销售,账务处理如下:借:委托加工物资20;贷:原材料20。借:委托加工物资13.33,应交税费——应交增值税(进项税额)0.85;贷:银行存款14.18。借:原材料——B材料33.33;贷:委托加工物资33.33。

甲企业销售B材料时不再缴纳消费税。

## 二、新税法下委托加工业务的会计处理

财政部和国家税务总局于2012年7月13日发布了《关于〈中华人民共和国消费税暂行条例实施细则〉有关条款解释的通知》(财法[2012]8号)。该文件规定:委托方将收回的应税消费品,以不高于受托方的计税价格出售的,为直接出售,不再缴纳消费税;委托方以高于受托方的计税价格出售的,不属于直接出售,需按照规定申报缴纳消费税,在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。新规定对于加工后直接出售的情况进行了进一步规范。

根据会计确认与计量的基本要求,委托加工业务后直接出售的,如果售价高于计税价格的,委托方向受托方支付的代扣代缴的消费税应该记入“应交税费——应交消费税”科目的借方,冲减以后应交的消费税;如果售价低于计税价格的,则应记入“委托加工物资”科目,待该物资实际出售时转入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目。计税价格采用受托方的同类消费品的销售价格或组成计税价格。组成计税价格包括三

部分:消耗的材料成本、加工费和支付的消费税。而如果委托方加工后以直接出售为目的,其实际售价还应当包括合理的利润和销售税费。如在前例中,组成计税价格33.33万元包括消耗的材料20万元、加工费5万元和支付的消费税8.33万元,甲企业加工后直接出售B材料的售价只有高于计税价格才可能实现合理的利润。即委托加工物资直接出售的实际售价会高于组成计税价格。因此,笔者建议进行如下调整:

委托加工应税消费品的,委托方应按代收代缴的消费税款,借记“应交税费——应交消费税”科目,贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。如果委托方将委托加工应税消费品直接出售,出售价格低于计税价格,原支付的消费税不能抵扣的,将其转入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目。

(1)在前例中,如果甲企业将委托加工后的B材料以40万元的价格直接出售,甲企业在委托加工阶段的会计处理与将B材料用于继续加工的会计处理相同,甲企业出售B材料时的会计处理为:借:银行存款(应收账款等)46.8;贷:其他业务收入40,应交税费——应交增值税(销项税额)6.8。借:其他业务成本25;贷:原材料——B材料25。借:营业税金及附加10( $40\times 25\%$ );贷:应交税费——应交消费税10。

此时,“应交税费——应交消费税”科目贷方余额为: $10-8.33=1.67$ (万元),为企业出售时实际应当缴纳的消费税。

(2)如果甲企业将委托加工后的B材料以30万元的价格直接出售,由于甲企业在委托加工后直接将其出售且售价不高于计税价格,所以不需要再缴纳消费税,但其原支付的消费税也不得扣除,应当将原记入“应交税费——应交消费税”科目借方的金额转入“其他业务成本”科目。甲企业出售B材料时的会计处理为:借:银行存款(应收账款等)35.1;贷:其他业务收入30,应交税费——应交增值税(销项税额)5.1。借:其他业务成本25;贷:原材料——B材料25。借:其他业务成本8.33;贷:应交税费——应交消费税8.33。

需要注意的是,对于由受托方提供原材料生产的应税消费品,或者受托方先将原材料卖给委托方,然后再接受加工的应税消费品,以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品,都不作为委托加工应税消费品,受托方应当按照销售自制应税消费品交纳消费税。委托方支付的消费税也不得扣除,应当计入委托加工物资的成本。○