

# 委托加工后续业务消费税之会计处理

孔亚平

(郑州成功财经学院管理学系, 河南巩义 451200)

**【摘要】**目前相关教材对于委托加工应税消费品业务的会计处理,在发出材料,支付加工费、增值税和消费税以及加工收回验收入库等环节大致相同,但缺乏对收回消费品后续业务会计核算的涉及,会计准则中也没有对此做出具体规定。本文对新税法下委托加工应税消费品收回后的业务处理进行探讨,以期对实务工作者提供参考。

**【关键词】**委托加工; 应税消费品; 消费税; 后续业务

目前,相关教材对委托加工应税消费品的业务,在发出材料,支付加工费、增值税和消费税以及加工收回验收入库环节的会计处理思路基本相同,但是缺乏对收回消费品后续业务会计处理的涉及,会计准则中对此也没有具体规定,特别是对于继续加工的消费品以低于成本价格销售,使得委托加工环节委托方支付的消费税不能完全抵扣时的处理,相关研究文献中也很少涉及。

本文将对新税法下委托加工应税消费品的会计处理提出改进建议,并针对继续加工的消费品以低于成本价格销售使得“应交税费——应交消费税”科目产生借方余额情况的处理提出个人建议。

## 一、委托加工业务消费税的会计处理

根据委托方加工应税消费品收回后的用途不同,现行会计处理为:加工收回后直接用于出售,将受托方代收代交的消费税计入委托加工物资成本;收回后用于继续加工应税消费品的,记入“应交税费——应交消费税”科目的借方,按规定用以抵扣加工的消费品销售后所负担的消费税。

**例1:**甲公司发出A材料一批,委托乙公司加工成B材料或产品(属于应税消费品)。发出A材料的实际成本为30 000元,支付的加工费为20 000元、增值税3 400元,适用的消费税税率为20%,材料加工完毕验收入库,所有款项均以银行存款支付。

假定不考虑其他相关税费,没有同类消费品销售价格,甲公司采用实际成本法核算。

**B**材料或产品的组成计税价格 $= (3+2)/(1-20\%) = 6.25$ (万元)

甲公司应支付的消费税 $= 6.25 \times 20\% = 1.25$ (万元)

发出材料:

借:委托加工物资	30 000
贷:原材料——A材料	30 000

支付加工费、增值税:

借:委托加工物资	20 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	3 400
贷:银行存款	23 400

(1)假设收回后的物资用于直接出售。

支付消费税:

借:委托加工物资	12 500
(消费税计入委托加工物资成本)	
贷:银行存款	12 500

加工完毕验收入库:

借:库存商品——B产品	62 500
贷:委托加工物资	62 500

(2)假设收回后的物资用于继续加工应税消费品。

支付消费税:

借:应交税费——应交消费税	12 500
贷:银行存款	12 500

加工完毕验收入库:

借:原材料——B产品	50 000
贷:委托加工物资	50 000

《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》(财政部令第51号)第七条第二款规定:“委托加工的应税消费品直接出售的,不再缴纳消费税”。根据此实施细则,笔者认为,委托加工物资消费税的现行会计处理很合理,但是仍存在不完备之处,缺乏委托加工应税消费品后续业务的会计核算办法。

## 二、新税法下委托加工业务消费税会计处理的改进建议

2012年7月13日,《财政部 国家税务总局关于〈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)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。此规定自**2012年9月1日**起施行。

应税消费品加工收回后直接出售的价格高于受托方的计税价格时,需要根据售价与计税价格的差额补交消费税,不高于的则不再缴纳消费税。基于此,笔者建议,委托加工后续业务消费税的会计处理进行如下调整:

委托方对于加工收回后直接出售的应税消费品,应首先明确其是否为加价销售,即销售价格是否要高于受托方的计税价格。如果明确为加价销售,将由受托方代收代交的消费税记入“应交税费——应交消费税”科目的借方,用来抵扣应税消费品销售时应负担的消费税。若明确为不加价销售,则仍按现行会计处理方法,将消费税计入委托加工物资成本。

**例2:**接例1,若甲公司明确将委托加工收回后的**B**产品以**70 000**元的价格出售。

则甲公司会计处理如下:

发出材料、支付加工费和增值税的会计处理同例1。

支付消费税的会计处理调整如下:

借:应交税费——应交消费税	12 500
贷:银行存款	12 500
完工验收入库:	
借:库存商品	50 000
贷:委托加工物资	50 000
出售 <b>B</b> 产品:	
借:银行存款等	81 900
贷:主营业务收入	70 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	11 900
借:营业税金及附加	14 000
贷:应交税费——应交消费税	14 000
结转销售 <b>B</b> 产品的成本:	
借:主营业务成本	50 000
贷:库存商品—— <b>B</b> 产品	50 000

此时,“应交税费——应交消费税”科目为贷方余额:**14 000-12 500=1 500**(元)。该金额就是甲公司高于受托方计税价格出售应税消费品而需按照规定申报缴纳的消费税,即出售**B**产品后实际应当缴纳的消费税。

**例3:**接例1,若甲公司明确将委托加工收回后的**B**产品以不高于受托方的计税价格**60 000**元出售。

委托方甲公司在发出材料、支付加工费和增值税、支付消费税以及完工验收入库环节的处理仍与现行会计处理相同,出售环节不需要再缴纳消费税,但委托加工环节支付消费税也不允许扣除,最终转入“主营业务成本”科目。

出售**B**产品:

借:银行存款等	70 200
贷:主营业务收入	60 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	10 200
结转销售 <b>B</b> 产品的成本:	
借:主营业务成本	62 500
(包含计入委托加工物资的消费税 <b>12 500</b> 元)	
贷:库存商品	62 500

### 三、委托方继续加工消费品后以低于成本价格销售的会计处理

绝大部分情况下,企业会以高于成本的价格销售商品,以获取一定的经济利益。但有时也会存在以低于成本价格销售商品的情况。税务机关核定征收的前提主要有两个条件:价格明显偏低及无正当理由。也就是说,企业低于成本价格销售商品只要有正当理由就是合理的。国家税务总局并没有明确规定纳税人销售货物的价格明显偏低且无正当理由的情形。只要行为的目的不是限制竞争而是企业正常经营的需要,例如为了促销宣传,在特定的不会持续很长的时间内以低于成本价格销售商品,一般可排除行为主体限制竞争的目的。

根据前述会计处理可知,委托加工的应税消费品,如果收回后用于继续加工应税消费品,将受托方代收代交的消费税记入“应交税费——应交消费税”科目的借方。对于委托方继续加工完成的应税消费品,只要销售时产生的消费税大于受托方代收代交的消费税,委托加工环节支付消费税就可以完全抵扣,两者之间的差额就是委托方实际应交纳的消费税。

但是,当委托方出于正常经营的需要,有正当理由将继续加工的消费品以低于成本价格销售,且销售时产生的消费税低于委托加工环节受托方代收代交的消费税金额时,导致“应交税费——应交消费税”科目形成的借方余额应该怎么处理呢?会计准则中对此情况的会计处理没有做出规定,目前相关研究文献中也极少涉及。笔者认为,应该将差额由“应交税费——应交消费税”科目的贷方转入“主营业务成本”科目的借方。

**例4:**按例1,甲公司收回的**B**材料用于继续加工应税消费品**C**,当期全部由生产车间领用,结转工人工资**20 000**元、制造费用**10 000**元,完工后验收入库。**C**产品适用的消费税税率为**20%**,假设不考虑其他因素。

甲公司发出材料、支付加工费、增值税和消费税以及完工验收入库环节的处理与现行会计处理相同。后续业务的会计处理如下:

车间领用、结转工人工资和制造费用:

借:生产成本—— <b>C</b> 产品	80 000
贷:原材料—— <b>B</b> 产品	50 000
应付职工薪酬——工资	20 000
制造费用	10 000

# 新政策下固定资产折旧的纳税筹划

彭新媛

(山东经贸职业学院会计系, 山东潍坊 261011)

**【摘要】**为促进企业技术改造和设备升级,加快科技研发创新,促进大众创业,2014年9月24日,国务院召开常务会议,分别针对用于研发的仪器设备、价值不超过5 000元的固定资产以及六大行业新购进的固定资产,确定了优惠的加速折旧政策。本文结合最新政策,借助案例,分析了固定资产折旧的纳税筹划技巧,以期帮助更多的纳税人减轻纳税负担,加快技术改造,实现税后利益最大化。

**【关键词】**固定资产; 加速折旧; 企业所得税; 纳税筹划

## 一、固定资产折旧年限选择的纳税筹划

《企业所得税法实施条例》规定,机器、机械和其他生产设备,最低折旧年限为10年,电子设备为3年。而折旧新政规定,对所有行业企业2014年1月1日后新购进用于研发的仪器、设备,单位价值超过100万元的,可按60%比例缩短折旧年限,或采取双倍余额递减等方法加速折旧。

因此,企业购置单位价值较高的研发仪器设备时,可考虑利用固定资产折旧年限的选择进行纳税筹划。例如

在盈利期间,纳税人应尽量按折旧新政规定的最低年限计提折旧;反之,在减免税期间,按原规定采用较长的折旧年限更有利于节税。

**【案例分析1】**青岛裕丰食品有限公司为一家小型微利企业,采用年限平均法对固定资产计提折旧,每年的税前会计利润约为30万元(未扣除折旧)。2014年初,该公司拟购入一台用于研发的电子设备,价值为102万元,预计净残值2万元,预计使用寿命5年。假设该公司的资金成

继续加工后验收入库:

借:库存商品——C产品	80 000
贷:生产成本——C产品	80 000

(1)假设委托方将C产品全部出售,不含税收入为100 000元。

借:银行存款等	117 000
贷:主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000
借:主营业务成本	80 000
贷:库存商品——C产品	80 000
借:营业税金及附加	20 000
贷:应交税费——应交消费税	20 000

此时,“应交税费——应交消费税”科目为贷方余额:20 000-12 500=7 500(元),即出售C产品后实际应负担的消费税。此例中,委托方销售加工后消费品的价格高于成本价格,销售时产生的消费税高于受托方代收代交的消费税,所以,委托加工环节委托方支付消费税可以完全抵扣。

(2)假设委托方有正当理由将C产品以低于成本价格全部出售,不含税收入为40 000元。

借:银行存款等	46 800
---------	--------

贷:主营业务收入	40 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	6 800
借:主营业务成本	80 000
贷:库存商品——C产品	80 000
借:营业税金及附加	8 000
贷:应交税费——应交消费税	8 000

此时,“应交税费——应交消费税”科目为借方余额:12 500-8 000=4 500(元),甲企业应将“应交消费税”明细科目的借方余额转入“主营业务成本”科目。

借:主营业务成本	4 500
贷:应交税费——应交消费税	4 500

综上所述,当委托方以低于成本价格销售继续加工后的消费品时,只要销售时产生的消费税不低于受托方代收代交的消费税,委托加工环节委托方支付消费税就可以完全抵扣;当销售时产生的消费税低于受托方代收代交的消费税时,委托方应将二者的差额由“应交税费——应交消费税”科目的贷方转入“主营业务成本”科目的借方。

## 主要参考文献

刘治国.委托加工应税消费品收回后的会计处理[J].财会月刊,2013(2).