

# 谈生产用模具的会计与税务处理

杨光

(浙江万里学院 宁波 315100)

**【摘要】** 本文结合现行会计制度和税收政策,对模具属于固定资产还是属于低值易耗品、模具是供方还是需方的资产进行了分析,分别按模具所有权属于供方和需方两种情况对生产用模具的会计及税务处理进行了探讨。

**【关键词】** 模具 处理 固定资产 低值易耗品

在工业生产中,用各种压力机和装在压力机上的专用工具,通过压力将金属或非金属材料制造成所需形状的零件或制品,这种专用工具统称为模具。模具是生产各种工业产品的重要基础工艺装备,本文拟对其会计及税务处理作以下探讨。

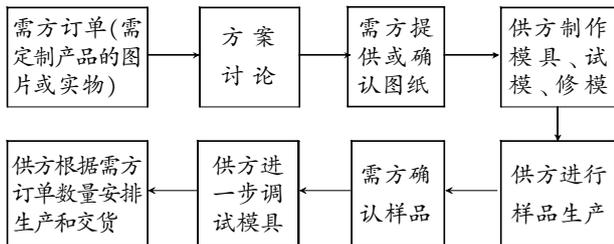
## 一、生产用模具属于固定资产还是低值易耗品

生产用模具的取得方式有外购和自制两种。生产用模具属于固定资产还是低值易耗品,主要看此模具是否符合固定资产的确认条件,《增值税暂行条例实施细则》第十九条规定:不得抵扣进项税额的固定资产是指:①使用期限超过一年的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具;②单位价值在2000元以上,并且使用年限超过两年的不属于生产经营主要设备的物品。符合以上标准的模具应当作为固定资产。如果模具属于固定资产,则其所涉及的增值税进项税额不能抵扣;有些模具虽然价值很大,但使用时间不超过一年,像这样的模具属于低值易耗品,其进项税额允许抵扣。

外购材料自制模具,其中属于固定资产的,外购材料支付的进项税额不允许抵扣或作进项税额转出;其中属于低值易耗品的,其外购材料支付的进项税额也允许抵扣。

## 二、生产用模具是供方还是需方的资产

供方是指使用模具生产产品的一方,需方是指购买产品的一方。模具所有权有两种类型:属于供方和需方。当然,模具的使用权总属于供方。模具所有权属于供方时,应该作为供方的资产,供方按前述标准将其列作固定资产或低值易耗品。模具所有权属于需方即模具的所有权和使用权分离的情况,主要体现在专用产品的交易上。其一般生产流程如下图所示。



生产流程图

一般情形是甲方(需方)需要开发新产品,委托乙方(供方)制造模具并生产产品,双方约定先由甲方提供图纸或实物,并预付部分或全部模具费。如果乙方将模具制造完成并向甲方提供产品达到约定数量或金额时,乙方需向甲方返还预付部分或全部的模具费;如果因甲方的原因使产品供应达不到约定的规模,则模具费用由甲方负担。模具的所有权归甲方所有,生产使用权归乙方所有,乙方不得将模具转让或借给他人使用。因所有权属于需方,供方只有使用权,模具应确认为需方的资产,从交易的实质来说,即使供方因为达到产品约定数量或金额时向需方返还了全部的模具费,供方仍然不得将模具转让或借给他人使用,也就是说其仍然不拥有模具的所有权。退还预付部分或全部的模具费实际上是一种促销行为,是一种销售折扣,实质上并不影响需方拥有模具的所有权和模具的实际价值。基于这样的分析,笔者认为模具所有权属于需方时,应该作为需方的资产,需方按前述标准将其列作固定资产或低值易耗品。

## 三、生产用模具的会计及税务处理

### (一)模具所有权属于供方时的会计及税务处理

1. 供方外购模具。符合固定资产确认条件,列为固定资产时的账务处理:借:固定资产;贷:银行存款等。不符合固定资产确认条件,列为低值易耗品时的账务处理:借:低值易耗品,应交税费——应交增值税——进项税额;贷:银行存款等。

2. 供方自制模具。①制造模具:借:生产成本(在建工程);贷:原材料,应付职工薪酬,制造费用,应交税费——应交增值税——进项税额转出等。②模具入库:借:低值易耗品(列为低值易耗品时);贷:生产成本。或者借:固定资产(列为固定资产时);贷:在建工程。

3. 供方按工作量法摊销模具费。①列为固定资产时:借:生产成本、制造费用等;贷:累计折旧。②列为低值易耗品时:领用模具,借:低值易耗品——在用;贷:低值易耗品——在库。摊销模具费,借:生产成本、制造费用等;贷:低值易耗品——摊销。需要指出的是,《企业会计准则第1号——存货》规定,企业应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品进行摊销。

4. 供方收取模具费。在模具所有权属于供方的情况下,模具费应该视为一种价外费用。《增值税暂行条例实施细则》第十二条规定:价外费用是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金(延期付款利息)、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代付款项及其他各种性质的价外收费。凡随同销售货物向购买方收取的价外费用,无论其会计制度如何核算,均应并入销售额计算应纳税额。因为模具所有权属于供方,这里不能作为销售模具处理。收取模具费实质上是对供方的一种补偿,是因为销售产品而产生的收费,也应该是一种价外费用。

例1:甲企业与乙企业签订合同,甲企业向乙企业购买工业用通用铝型材,含税单价为23 400元/吨,增值税税率为17%,双方约定订购5吨以下(不含5吨)另外收取模具费5 850元(含税),累计订购5~10吨(不含10吨)退还模具费的50%即2 925元,累计订购10吨以上退还全部模具费。模具的所有权归乙企业所有。第一次甲企业向乙企业订购了4吨,支付了货款(价税合计)93 600元和模具费5 850元(含税)。

甲企业的账务处理:借:原材料(材料采购)85 000元,应交税费——应交增值税——进项税额14 450元;贷:银行存款99 450元。乙企业的账务处理:借:银行存款99 450元;贷:主营业务收入85 000元,应交税费——应交增值税——销项税额14 450元。

需要特别说明的是,如果是国内贸易,乙企业在开具增值税专用发票给甲企业时可以在发票上单列一项模具费或加在单价中;如果是出口贸易,乙企业在开具发票给甲企业时最好直接将模具费加在出口发票的单价中,这样便于报关单、收汇水单、核销单、发票金额一致,以便顺利进行出口退税。

5. 供方返还模具费。这里有两种情形,一种是直接返还模具费,一种是在发票上折扣。现分别举例说明如下:

例2:承例1,第二次,甲企业向乙企业订购了4吨,乙企业收到货款(价税合计)93 600元后直接返还甲企业50%的模具费即2 925元。

直接返还的模具费,实际上是向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的返还收入,属于《国家税务总局关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》(国税发[2004]136号)规定的返还利益,甲企业应向乙企业开具普通发票,计算当期应冲减增值税进项税金[当期应冲减进项税金=当期取得的返还资金÷(1+所购货物适用增值税税率)×所购货物适用增值税税率],冲减当期增值税进项税额,不征收营业税;商业企业向供货方收取的各种返还收入,一律不得开具增值税专用发票。其他增值税一般纳税人向供货方收取的各种返还收入的税务处理,比照本通知的规定执行。

甲企业的账务处理:①收到铝型材:借:原材料(材料采购)80 000元,应交税费——应交增值税——进项税额13 600元;贷:银行存款93 600元。②收到返还模具费:借:银行存款2 925元;贷:应交税费——应交增值税——进项税额转出425元,原材料(材料采购)2 500元。乙企业的账务处理:①收到

货款:借:银行存款93 600元;贷:主营业务收入80 000元,应交税费——应交增值税——销项税额13 600元。②直接返还模具费:借:营业费用2 925元;贷:银行存款2 925元。

例3:承例1,第二次,甲企业向乙企业订购了4吨,货款(价税合计)为93 600元。乙企业直接在发票上折扣返还甲企业50%的模具费即2 925元,实收甲企业款项=货款(价税合计)93 600元-返还模具费2 925元=90 675元。

此种行为属于折扣销售。《增值税若干具体问题的规定》(国税发[1993]154号)规定,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,销售方可按折扣后的余额作为销售额计算增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。作为购买方应按折扣后的余额计算进项税额。

甲企业的账务处理:借:原材料(材料采购)77 500元,应交税费——应交增值税——进项税额13 175元;贷:银行存款90 675元。乙企业的账务处理:借:银行存款90 675元;贷:主营业务收入77 500元,应交税费——应交增值税——销项税额13 175元。

这里我们可以看到,第二种情形下销项税额比第一种情形少425元(13 600-13 175),所以供方应该尽量选择在发票上直接折扣的方式进行纳税筹划。值得一提的是,在第二种情形中,关键在于销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,使不含税单价由20 000元/吨降为19 375元/吨(77 500÷4)。如果不在同一张发票上分别注明,即使供方直接扣除了模具费,也要按返利来进行处理。

## (二)模具所有权属于需方时的会计及税务处理

### 1. 供方代购模具并收取一定的代购手续费。

例4:甲企业向乙企业购买特种规格的工业用铝型材,不含税单价为30 000元/吨,增值税税率为17%,含税单价为35 100元/吨(不含模具费)。双方签订合同约定:甲企业向乙企业提供需订购产品的图纸或实物,委托乙企业购买模具,甲企业认可模具生产厂家和价格后预付部分或全部模具费和1%的代购手续费,如果甲企业向乙企业订购5吨以下(不含5吨),乙企业不退还甲企业模具费;累计订购5~10吨(不含10吨),乙企业退还甲企业模具费的50%(不含手续费);累计订购10吨以上,乙企业退还甲企业全部模具费。模具的所有权归甲企业所有,生产使用权由乙企业所有,乙企业不得将模具转让或借给他人使用。货款结算方式为带款提货。模具使用期限预计不超过一年。

合同签订后,乙企业向模具生产厂家订购了所需模具,甲企业认可模具费(价税合计)58 500元和1%的代购手续费585元后将全部款项支付给乙企业。第一次,甲企业向乙企业订购了4吨,提货时向乙企业支付了货款(价税合计)140 400元。

前已述及,模具外购时,若所有权属于需方,供方只有使用权,从资产的定义来说,模具应确认为需方的资产,这一点与委托加工物资类似。基于这样的分析,笔者认为其会计及税务处理应该为:

甲企业的账务处理:甲企业应取得模具的增值税发票,列为固定资产还是低值易耗品的判断标准同前文所述,会计分录亦同前相关部分所示。本例中模具使用期限预计不超过一年,列为低值易耗品。①支付模具费和手续费:借:应付账款——乙企业 59 085 元;贷:银行存款 59 085 元。②收到乙企业转来的模具发票和乙企业开具的手续费发票:借:低值易耗品 50 585 元,应交税费——应交增值税——进项税额 8 500 元;贷:应付账款——乙企业 59 085 元。值得注意的是,这里一个关键在于发票是模具生产厂家直接开给甲企业的。③收到铝型材:借:原材料(材料采购)120 000 元,应交税费——应交增值税——进项税额 20 400 元;贷:银行存款 140 400 元。甲企业再对模具费进行摊销。

乙企业的账务处理:模具发票直接开给需方,乙企业对模具发票无须作账务处理。乙企业收取一定的手续费应开普通发票,按服务业—代理业税目交纳营业税。上述业务符合代购货物行为的确认条件:受托方不垫付资金;销货方将增值税专用发票开具给委托方,并由受托方将该发票转交给委托方;受托方按代购实际发生的销售额和增值税税额(如系代理进口货物则为海关代征的增值税税额)与委托方结算货款,并另外收取手续费。①收到模具费和代购手续费收入:借:银行存款 59 085 元;贷:应收账款(预收账款)——甲企业 59 085 元。②支付外购模具费:借:应收账款(预收账款)——甲企业 58 500 元;贷:银行存款 58 500 元。从①和②两个分录可以看出乙企业没有垫付资金。③确认代购手续费收入:借:应收账款(预收账款)——甲企业 585 元;贷:其他业务收入 585 元。④确认代购手续费收入税金:借:其他业务支出 29.25 元(585×5%);贷:应交税费——营业税 29.25 元。⑤确认销售产品收入、直接返还或直接在发票上折扣模具费,账务处理同例 2、例 3,这里不再赘述。

2. 供方外购模具并向需方开具发票。我们在调查过程中发现,在实际工作中模具实际采购金额与需方认可的金额并不相同,需方认可的金额高于或低于模具实际采购金额的现象比较普遍,原因是多方面的:确定模具费用在先,采购模具在后;模具费用是按社会平均水平或行情来确定的,而实际市场价格是受多种因素影响并不断变化的;供方不愿意需方知晓真实价格等因素也会导致模具实际采购金额与需方认可的金额并不相同。外购模具的增值税发票开给供方,此时供方也需要给需方开具模具发票。此种情形不能按代购处理。采购手续费也应视为价外费用一并计算增值税。举例说明如下:

例 5:甲企业认可模具费(价税合计)46 800 元,模具的所有权归甲企业所有。其他条件同例 4。

合同签订后,甲企业将模具费(价税合计)46 800 元支付给乙企业。乙企业向模具生产厂家购买了所需模具,支付款项(价税合计)58 500 元。第一次甲企业向乙企业订购了 4 吨,提货时向乙企业支付了货款(价税合计)140 400 元。乙企业向甲企业分别开具了模具和铝型材的发票。

甲企业:取得模具的增值税发票,列为固定资产还是低值

易耗品的判断标准同前文所述,会计分录亦同前相关部分所示。乙企业的账务处理:①收到模具费:借:银行存款 46 800 元;贷:应收账款(预收账款)——甲企业 46 800 元。②收到模具生产厂家模具并支付货款:借:库存商品——外购模具 50 000 元,应交税费——应交增值税——进项税额 8 500 元;贷:银行存款 58 500 元。③向甲企业开具模具发票时:借:应收账款(预收账款)——甲企业 46 800 元;贷:主营业务收入(其他业务收入)40 000 元,应交税费——应交增值税——销项税额 6 800 元。如果模具销售业务频繁,可列作主营业务收入,便于和销售产品一并统计收入。同时结转成本。④确认销售产品收入:借:银行存款 140 400 元;贷:主营业务收入 120 000 元,应交税费——应交增值税——销项税额 20 400 元。

3. 供方自制模具,模具所有权属于需方。此时供方也需要给需方开具模具发票。其账务处理只是将供方外购改为自制模具的账务处理,其余与上述例 5 相同。

制造模具的账务处理:借:生产成本;贷:原材料,应付职工薪酬,制造费用等。模具入库的账务处理:借:库存商品;贷:生产成本。直接返还或直接在发票上折扣模具费,账务处理同例 2、例 3,这里不再赘述。

#### 四、需要明确的几个问题

1. 生产用模具作为固定资产的标准。模具作为一种实物资产,其会计核算主要涉及作为低值易耗品核算还是作为固定资产核算管理的问题。虽然说按税法规定使用期限超过一年的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具应作为固定资产,但模具作为一种特殊的工具,其使用期限是与工作量成正比例或正方向变化的。同样一套模具,同一企业或不同企业可能因为需方需求量大而使用期限不超过一年,将其作为低值易耗品;也可能因为需方需求量小或订货间隔周期长而使用期限超过一年,将其作为固定资产。这样的情况在其他固定资产中很少见,进行判断的主动权掌握在企业手中,也会造成企业间税负不公、企业前后期成本不实,给税收征管带来难度。建议在财税政策上统一规定生产用模具的进项税额均可以抵扣,或至少先明确规定模具的定义、范围、使用期限的确定方法。

2. 生产用模具的摊销。作为固定资产的生产用模具可以按工作量计提折旧。因为从技术层面来讲,模具的寿命一般是按照使用次数来记录和折算的。

对于那些模具使用量大、价值高的制造业企业来说,采用一次转销法或者五五摊销法对生产用模具费用进行摊销会造成成本和利润不实,影响财务报表的公允性。《企业会计准则第 1 号——存货》应用指南中指出:企业(建造承包商)的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等,可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。笔者建议企业采用分次摊销法进行摊销并在会计报表附注中予以披露。

#### 主要参考文献

林钢.制造业成本会计实务操作.北京:中国人民大学出版社,2003