

# 委托和受托加工业务的界定与会计处理

姚云霞

(安徽财贸职业学院大位会计学院 合肥 230601)

**【摘要】** 本文以企业会计准则和相关税法为依据,从会计和税收两方面阐述委托和受托加工业务中委托方和受托方的会计处理方法,为会计人员更好地进行实务操作提供借鉴。

**【关键词】** 委托加工 委托方 受托方 会计处理

随着经济社会的发展,社会分工越来越细化,专业化生产和协作进一步加强。在此背景下,企业、单位或个人往往因受设备、技术、人力等方面的限制,不得不将部分产品委托给其他单位代为加工,这样,委托加工和受托加工业务便应运而生。因此,正确进行委托和受托加工业务的会计处理,已经成为企业会计和税收管理的重要问题。

## 一、委托和受托加工业务的界定

委托和受托加工业务是企业常见的一种经营方式。按照会计准则的规定,委托加工是指由委托方提供原料和主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费和代垫部分辅助材料加工的业务。工业企业、商业企业都可能发生此类业务。委托加工业务对于受托方来说,属于代制业务。《增值税暂行条例实施细则》规定:委托加工货物是指委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务。《消费税暂行条例实施细则》规定:委托加工应税消费品,是指由委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费、代垫部分辅助材料加工的应税消费品。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,不论纳税人在会计上是否作销售处理,均不得作为委托加工应税消费品,而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。

可见,界定一项加工业务是否属于委托和受托加工,关键在于加工中构成货物实体的“原料和主要材料”是否由委托方提供,只有“原料和主要材料”均由委托方提供,受托方仅垫付部分辅料进行加工并收取加工费的业务,才能界定为委托和受托加工业务,按委托和受托加工业务进行相应的会计和税务处理。否则,如果“原料和主要材料”由受托方提供,或者由受托方代委托方购买,双方再进行货物和加工费的结算的,对委托方而言,只能作为外购业务,应按物资采购业务进行会计和税务处理,而对受托方来说,只能作为商品生产销售业务进行会计和税务处理。

在会计和税务处理中,除对委托加工业务进行界定外,还要求双方有健全的证明委托与受托关系成立的原始凭证以及

由此形成的相关证据链。主要包括:

(1)委托方与受托方之间签订的委托(受托)加工协议或合同。合同或协议中,应该明确委托方和受托方的名称、时间、委托或受托加工的产品名称或项目、数量及价款,交货期限、委托方供料货名、数量和质量要求、技术标准、验收标准、方法及期限,交货方式及地点、运输费用承担方式、加工费结算方式、剩余材料归属方式、违约责任、解决合同纠纷的方式、双方单位法人代表签名并加盖合同专用章。

(2)委托方按委托加工合同规定开具供料的出库单一式数联,记账联作为会计发出材料计入“委托加工物资”成本的依据,如果发出材料采用计划成本计价,还应该编制“发出材料成本差异计算表”一式数联,记账联作为会计发出材料计入“委托加工物资”成本的依据。受托方按受托加工合同规定在实际收到受托加工原料及主要材料时,填制“过磅单”等,并以此开具“受托加工材料验收入库单”,其记账联作为会计计入“受托加工物资或代管商品物资”等账户的依据。

(3)委托方付出的加工材料如果是从供应商处购货直接发往受托方的,委托方还应提供付款单据及供应商开具给委托方的销货发票(增值税专用发票或普通发票),以从资金的流向上证明委托加工业务中的原料及主要材料是由委托方购买并发出的,而不是由受托方代垫原料及主要材料价款或由受托方代购原材料,防止委托及受托双方人为将购销业务作为委托加工业务进行核算,以偷逃税款。

(4)委托方发出委托加工材料的运输费及各项杂费的发票。

(5)受托方“受托加工物资”账户或“代管商品物资”备查簿或“库存商品——受托加工物资”账户的总账和相关明细账资料,并从实际收到的原材料数量和加工完成的成品数量上按加工中材料消耗定额折算进行核对,以保证勾稽关系成立。只有在以上的原始凭证以及由此形成的相关证据链成立的情况下,才能够从实际业务处理上确认双方之间的委托与受托加工关系成立,从而将此项业务作为委托加工或受托加工业务进行会计核算和相关税务处理。

## 二、委托和受托加工业务的会计处理

一项委托加工业务对于委托方而言是付出加工材料、支

付加工费及相关税费,收回加工成品的过程,而对于受托方而言则是提供加工劳务垫付部分辅助材料、收取加工费和代收代缴相关税费,交付加工成品的过程。委托加工业务的双方是同一项加工业务的两个交易主体,其所处的地位是不同的,因而其账务处理也各不相同。

### (一)委托方的会计处理

委托加工业务中有关委托方的会计处理方法在现有的各种类型的会计教材中都有介绍,其基本处理方法是:

1. 按双方签订的合同或协议发出委托加工材料,根据“发料单”及发料成本资料作如下处理:借:委托加工物资——受托方(××产品);贷:原材料——××材料。

如果原材料按计划成本计价,还应该计算结转发出委托加工的原材料的计划成本与实际成本的差异额。

(1)发出加工材料计划成本小于实际成本,会计分录为:借:委托加工物资——受托方(××产品);贷:材料成本差异。

(2)发出加工材料计划成本大于实际成本,会计分录为:借:材料成本差异;贷:委托加工物资——受托方(××产品)。

2. 与受托方结算加工费,根据受托方开具的加工费发票(增值税专用发票或普通发票)作会计分录:借:委托加工物资——受托方(××产品),应交税费——应交增值税(进项税额)(实际收到受托方开具的增值税专用发票并经主管国税机关认证相符后,才能记入进项税额);贷:银行存款或库存现金或应付账款——受托方等。

3. 如果有往返的运输费或杂费等,根据运费发票等作会计分录:借:委托加工物资——受托方(××产品),应交税费——应交增值税(进项税额)(运输费金额×7%,只能是有运输费发票的运输费金额,不包括各种杂费);贷:银行存款或库存现金或应付账款——运输公司等。

4. 收回加工成品,会计分录为:借:库存商品——××产品或原材料——××材料;贷:委托加工物资——受托方(××产品)。

如果收回的原材料按计划成本计价,还应该计算结转收回的原材料的计划成本与实际成本的差异额。

(1)收回加工材料计划成本小于实际成本,会计分录为:借:材料成本差异;贷:委托加工物资——受托方(××产品)。

(2)收回加工材料计划成本大于实际成本,会计分录为:借:委托加工物资——受托方(××产品);贷:材料成本差异。

### 5. 加工完成剩余材料的处理。

(1)按委托加工合同或协议规定由委托方收回剩余材料,会计分录为:借:原材料——××材料;贷:委托加工物资——受托方(××产品)。

如果收回的剩余原材料按计划成本计价,还应该计算结转收回的剩余原材料的计划成本与实际成本的差异额(略)。

(2)按委托加工合同或协议规定将剩余材料冲抵应付受托加工方的加工费视同销售,作销售剩余材料处理(向受托加工方开具增值税专用发票或增值税普通发票),如果是应税消费品的原材料还应该计缴消费税。会计分录为:借:应付账款——受托方;贷:其他业务收入,应交税费——应交增值税

(销项税额)。

同时结转销售成本,会计分录为:借:其他业务成本;贷:委托加工物资——受托方(××产品)。

计缴消费税时,会计分录为:借:营业税金及附加;贷:应交税费——应交消费税。

### (二)受托方的会计处理

尽管实际工作中各个受托加工企业对于受托加工业务的会计处理各不相同,但总结起来主要的做法是:①企业对受托加工业务一般设置表外账户——“代管商品物资”账户和“库存商品——受托加工物资”备查簿,通常根据仓库收发料单登记其收发的数量。②对于受托加工的产品只核算加工劳务的成本。③对于受托加工材料的消耗一般采用“倒挤法”计算其数量,即:实际耗用的受托加工材料数量=实际收到的受托加工材料数量-剩余的受托加工材料数量。④受托加工产品完工,按合同规定收取加工费时,开具加工费发票(增值税专用发票或普通发票),确认加工费收入(主营业务收入或其他业务收入),确认增值税销项税额。如果受托加工的是应税消费品,按《消费税暂行条例》的规定,还应向委托方代收代缴消费税。⑤受托加工业务结束,向委托方交付加工产品时,一般不作会计处理,只在“库存商品——受托加工物资”备查簿中进行登记(只登记数量)。⑥剩余加工材料的处理。按照双方签订的合同的规定,如果剩余加工材料退还给委托方,则只在表外账户——“代管商品物资”账户中登记退还的数量;如果合同约定委托方以剩余加工材料冲抵加工费,则按照双方合同约定的价格计算冲抵加工费,并抵减“应收账款”等账户。

上述会计处理方法,在企业会计核算水平不高、会计准则及税务管理规范不健全的情况下,确实解决了受托加工企业受托加工业务的会计处理问题。但随着经济的发展,企业之间委托与受托加工业务的范围在不断扩大,对受托加工业务按上述方法进行处理已满足不了要求。笔者认为可以通过增设会计科目,将表外账户按表内账户的会计核算方法进行相应核算,同时设计合理的成本核算方法计算受托加工产品的受托原料及主要材料成本的消耗,提供受托加工产品完整的成本信息,完善会计核算和税收监管体系,堵塞加工业务中可能存在的增值税和消费税征收上的漏洞。

#### 1. 账户的设置。

(1)与委托加工方账户相对应,受托方设置“受托加工物资”账户。该账户是表外账户,核算企业接受受托加工合同实际收到的委托方的加工原料及主要材料,按照双方的加工合同的协议价计入。

(2)设置“受托加工物资款”账户。该账户也是表外账户,目的是与“受托加工物资”账户相衔接,以进行平衡,使受托方收到的委托方的加工物资也能按照复式记账法进行账务处理,便于会计监管。

(3)在“生产成本”账户下专门设置“受托加工成本”和“加工劳务成本”两个二级账户,用于核算企业受托加工商品业务的全部成本。“受托加工成本”账户专门核算企业受托加工商品成本中直接耗用委托方发来的原料及主要材料的价值,“加

工劳务成本”账户专门核算企业在受托加工商品的加工过程中本企业实际发生的加工成本,包括本企业在受托加工业务中发生的代垫原材料的成本、人工成本和其他间接制造费用。这样既能提供受托加工商品的全部生产成本资料,又能反映本企业在受托加工业务中发生的生产成本。

(4)设置“劳务成本”账户。该账户用于专门核算已经加工完成的受托加工商品在加工过程中本企业实际发生的加工(人力)成本。

(5)设置“受托加工商品”账户。该账户用于专门核算已加工完成并且已经验收入库保管的受托加工商品的受托加工成本,包括受托加工商品所耗用的受托加工的材料成本,不包括受托加工商品在加工过程中本企业实际发生的加工成本。

**2. 受托加工业务成本的核算方法。**对于受托加工业务而言,其成本的核算应该包括受托加工中受托原材料费用的归集和分配,以及受托方投入的辅料及人工等加工费用的归集和分配。前者是受托加工商品的成本核算,后者是受托加工劳务的成本核算。由于受托加工商品的所有权不属于受托方企业,因此对受托加工商品计算和核算的成本主要是有效监督和管理受托加工商品,保证受托加工商品的安全和完整。企业主要计算和核算的应该是受托加工的劳务成本,因为此项核算可以为企业加工提供加工劳务耗费的资料,为企业正确核算加工劳务成果提供依据。

受托加工业务一般根据订单进行,其委托方交付的委托加工材料一般是根据双方的加工合同一次交付给受托方,因此成本计算相对比较简单。对于受托方来说,受托加工业务成本可以采用分批法进行核算。受托加工成本根据受托加工的批次结合受托加工的库存商品品种归集受托加工原材料费用,为加工不同产品共同领用的受托原材料可以根据各产品的加工合同中的定额消耗数量计算分配。受托加工业务中发生的“加工劳务成本”也按照加工商品的批次进行核算,即按照受托加工劳务的批次归集受托加工业务中代垫的辅助材料成本和实际发生的加工费用(包括人工费用及加工制造费用)。如果受托加工的商品完工时一次交付委托方则不存在在会计期末分配完工产品与在产品成本的问题;如果受托加工的商品按合同规定分次交付委托方,则在会计期末需要进行完工交付商品与期末在产品之间成本的计算分配问题。一般情况下,受托加工商品的主要材料都是一次投入,因此对耗用的受托加工原材料可以按照受托加工完工产品和在产品的实际数量比例进行分配,而其他加工成本(人工费用及制造费用)则可以按照约当产量法进行分配。

### 3. 受托方的会计处理。

(1)实际收到委托方的受托加工材料时,根据“受托加工材料入库单”和受托加工合同规定,由委托方提供的受托加工材料成本作如下会计处理:借:受托加工物资——××委托方(××材料);贷:受托加工物资款。

(2)受托加工过程中,领用受托加工物资,根据“受托加工物资领料单”作如下会计处理:借:生产成本——××订单——受托加工成本(××产品);贷:受托加工物资——××委托方

(××材料)。

(3)受托加工过程中,发生工人工资薪金等,根据“工资费用分配表”等作如下会计处理:借:生产成本——××订单——加工劳务成本(××产品);贷:应付职工薪酬——工资、——职工福利等。

(4)受托加工过程中,按加工订单批次分配加工车间制造费用,根据“制造费用分配表”等作如下会计处理:借:生产成本——××订单——加工劳务成本(××产品);贷:制造费用——××车间。

(5)受托加工商品完工,验收入库,根据“受托加工商品成本计算单”和“受托加工商品验收入库单”作如下会计处理:将“生产成本”账户(成本明细账)中“受托加工成本(××产品)”部分结转入“受托加工商品”账户;将“生产成本”账户(成本明细账)中“加工劳务成本(××产品)”部分结转入“劳务成本”账户。借:受托加工商品——××委托方(××商品),劳务成本——××批次加工劳务;贷:生产成本——××订单、——受托加工成本(××产品)、——加工劳务成本(××产品)。

如果一次接受加工的商品按合同规定需要分批交付,则已经完工准备交付的受托加工商品的加工成本和加工劳务成本可按照其定额成本进行结转,然后按实际成本进行调整。

(6)按合同规定向委托方交付加工商品时,根据委托方的“收货单”作如下会计处理:借:受托加工物资款;贷:受托加工商品——××委托方(××商品)。

(7)开具增值税专用发票或增值税普通发票收取委托方加工费时作如下会计处理:借:应收账款——××委托方或银行存款——××行;贷:其他业务收入或主营业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)。

(8)如果是应税消费品的受托加工,还应该代收代缴消费税,可以将(7)和(8)合并处理如下:借:应收账款——××委托方或银行存款——××行;贷:其他业务收入或主营业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)、——应交消费税。

(9)结转加工费成本,根据受托加工业务成本计算单,作如下会计处理:借:其他业务成本或主营业务成本;贷:劳务成本——××批次加工劳务。

(10)如果加工业务完成,有剩余加工材料,合同规定剩余加工材料退还委托方的,则会计分录为:借:受托加工物资款;贷:受托加工物资——××委托方(××材料)。

合同规定剩余加工材料冲抵加工费的,则会计分录为:借:原材料——××材料,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:应收账款——××委托方。

如果原材料采用计划成本计价,应同时结转材料成本差异。并转销受托加工物资账户,会计分录为:借:受托加工物资款;贷:受托加工物资——××委托方(××材料)。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006