应税消费品加工方式的选择与筹划

张卫红

（广西财经学院　南宁　530003）

【摘要】本文对全部自行加工、委托加工和自行加工相结合、全部委托加工三种加工方式下产生的所得税税前利润进行比较和分析，指出对于应税消费品，企业采用什么样的加工方式才能达到纳税筹划的目的，即实现税后利润最大化，主要取决于不同加工方式下加工成本的差异与不同加工方式下税负的差异比较，而不能简单地以选择某种加工方式一概而论。

【关键词】消费税　加工方式　应税消费品　全部自行加工　全部委托加工

现行《消费税暂行条例》规定，除珠宝行业以外的其他应税消费品消费税的征收在其生产环节，由于已税消费税原材料和最终应税消费品的消费税税率存在差异，这必然会为企业选择不同的消费税产品生产方式产生的消费税纳税筹划提供契机。企业应税消费品的加工方式可以分为全部自行加工、委托加工与自行加工相结合、全部委托加工三种，进行简单比较后通常得出采用全部委托加工方式的税负最轻，似乎该种加工方式就是企业纳税筹划的最优方案，其实这种简单的比较得出的结果不一定正确。本文试图在对三种不同加工方式下产生的所得税税前利润进行比较和分析的基础上，对本文结论进行论证。

一、本文假设

为了研究方便，本文提出如下假设：

假设1：某企业购进已税消费税原材料加工成最终应税消费品，该企业最终应税消费品的生产可以选择以下三种方式：第一种，全部自行加工，即企业自行对最初始的原材料直接加工成最终的应税消费品并直接对外销售；第二种，委托加工与自行加工相结合，即委托其他企业将最初始的原材料加工成已税消费税原材料，再由企业继续加工成最终应税消费品后对外销售；第三种，全部委托加工，即委托其他企业对最初始的原材料直接加工成最终应税消费品，企业收回后直接对外销售。

假设2：最初始原材料的总成本为F，最终应税消费品不含增值税的对外总售价为R，企业全部自行加工为最终应税消费品所需的加工成本为VC_1，委托其他企业将初始原材料加工成已税消费税原材料所需的加工成本为VC_2，将已税消费税原材料继续加工为最终应税消费品所需的加工成本为VC_3，全部委托其他企业将初始的原材料直接加工成最终应税消费品所需的加工成本为VC_4。

假设3：已税消费税原材料的从价消费税税率为S_1；最终应税消费品的从价消费税税率为S_2，已税消费税原材料、最终应税消费品均不征收从量消费税；城建税税率为S_3；教育费附加率为S_4。

二、逻辑分析：三种加工方式下的所得税税前利润计算

企业所得税税前利润计算如下：税前利润=销售收入-原材料成本-加工总成本-消费税-城市维护建设税-教育费附加。根据上述假设，企业在三种加工方式下的所得税税前利润计算如下：

1. 第一种加工方式：全部自行加工。该种方式下：销售收入为R，原材料成本为F，加工成本为VC_1，消费税为“$R\times S_2$”，城建税为“$R\times S_2\times S_3$”，教育费附加为“$R\times S_2\times S_4$”。所以，所得税税前利润$T_1=R-F-VC_1-(R\times S_2)-(R\times S_2\times S_3)-(R\times S_2\times S_4)$。

整理后得：$T_1=R-F-VC_1-[(R\times S_2)\times(1+S_3+S_4)]$。

2. 第二种加工方式：委托加工与自行加工相结合。该种方式下：销售收入为R，原材料成本为F，所需加工成本为“VC_2+VC_3”；由受托加工企业代缴的消费税=（材料成本+加工费）÷（1-原材料消费税税率）×原材料消费税税率=$(F+VC_2)\div(1-S_1)\times S_1$；由企业自身缴纳的消费税=销售收入×应税消费品消费税税率-由受托加工企业代缴的消费税=$(R\times S_2)-[(F+VC_2)\div(1-S_1)\times S_1]$；企业应承担的消费税总额=受托加工企业代缴的消费税+企业自身缴纳的消费税=$[(F+VC_2)\div(1-S_1)\times S_1]+[(R\times S_2)-(F+VC_2)\div(1-S_1)\times S_1]=R\times S_2$；城建税为“$R\times S_2\times S_3$”，教育费附加为“$R\times S_2\times S_4$”。所以，所得税税前利润$T_2=R-F-(VC_2+VC_3)-(R\times S_2)-(R\times S_2\times S_3)-(R\times S_2\times S_4)$。

整理后得：$T_2=R-F-(VC_2+VC_3)-[(R\times S_2)\times(1+S_3+S_4)]$。

3. 第三种加工方式：全部委托加工。该种方式下：销售收入为R，原材料成本为F，加工成本为VC_4，受托加工企业代缴的消费税为“$(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2$”，城市维护建设税为“$[(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2]\times S_3$”，教育费附加为“$[(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2]\times S_4$”。所以，所得税税前利润$T_3=R-F-VC_4-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2-[(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2]\times S_3-[(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2]\times S_4$。

整理后得：$T_3=R-F-VC_4-[(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2\times(1+$

$S_3+S_4)]$。

三、三种加工方式下的所得税税前利润比较

1. *第一种加工方式与第二种加工方式的比较。*

$\triangle T_{12}=T_1-T_2=[R-F-VC_1-(R\times S_2)\times(1+S_3+S_4)]-[R-F-(VC_2+VC_3)-(R\times S_2)\times(1+S_3+S_4)]=(VC_2+VC_3)-VC_1$

计算临界点：令$(VC_2+VC_3)-VC_1=0$，则 $VC_1=(VC_2+VC_3)$。

公式左边是第一种加工方式下的加工成本，公式右边则是第二种加工方式下两个加工环节(委托加工应税原材料与自行加工最终应税消费品)所发生的加工成本之和，如果两种加工方式下所发生的加工成本相同，它们的税负是相等的。表面上看，委托加工已税消费税原材料适用的消费税税率与最终应税消费品所适用的消费税税率不同，必然会产生税负差异，从而为企业选择不同的消费税产品生产方式进行纳税筹划提供了契机。

事实上，委托加工环节由受托方代缴的消费税可以从最终应税消费品应缴纳的消费税中抵扣，只要最终应税消费品的销售收入相同，最终的税负是相等的。因此，两种加工方式下所得税税前利润的大小是由两种加工方式下所发生的加工成本的大小所决定的。

抉择：①如果第一种加工方式下的加工成本 VC_1 等于第二种加工方式下的加工成本(VC_2+VC_3)，两种加工方式并无差异，它们的税负相等，所得税税前利润也相等。②如果第一种加工方式下的加工成本 VC_1 小于第二种加工方式下的加工成本(VC_2+VC_3)，则应选择第一种加工方式，即全部由企业自行加工。③如果第一种加工方式下的加工成本 VC_1 大于第二种加工方式下的加工成本(VC_2+VC_3)，则应选择第二种加工方式。

2. *第一种加工方式与第三种加工方式的比较。*

$\triangle T_{13}=T_1-T_3=[R-F-VC_1-(R\times S_2)\times(1+S_3+S_4)]-[R-F-VC_4-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2\times(1+S_3+S_4)]=(VC_4-VC_1)-[R\times S_2-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2]\times(1+S_3+S_4)$

计算临界点：令$(VC_4-VC_1)-[R\times S_2-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2\times(1+S_3+S_4)]=0$，则 $(VC_4-VC_1)=R\times S_2-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2\times(1+S_3+S_4)$。

公式左边是第三种加工方式与第一种加工方式的加工成本的差额，公式右边是第一种加工方式与第三种加工方式的税负的差额。通常，全部委托加工多属订单式生产，其加工成本较高；企业自行加工多属大批量生产，其加工成本相对较低。自行加工的应税消费品以产品的最终售价计征消费税，税负较重；而委托加工大多是以组成计税价格计征的，其计税基数往往要低于企业对外销售的价格，故税负较轻。因此，全部委托加工的加工成本要大于全部自行加工的加工成本，而全部自行加工的税负要大于全部委托加工的税负。

抉择：①如果第三种加工方式与第一种加工方式的加工成本差额等于第一种加工方式与第三种加工方式的税负差额，两种加工方式无差异。②如果第三种加工方式与第一种加工方式的加工成本差额大于第一种加工方式与第三种加工方式的税负差额，则应当选择第一种加工方式。③如果第三种加工方式与第一种加工方式的加工成本差额小于第一种加工方式与第三种加工方式的税负差额，则应当选择第三种加工方式。

3. *第二种加工方式和第三种加工方式的比较。*

$\triangle T_{23}=T_2-T_3=[R-F-(VC_2+VC_3)-(R\times S_2)\times(1+S_3+S_4)]-[R-F-VC_4-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2\times(1+S_3+S_4)]=[VC_4-(VC_2+VC_3)]+[R\times S_2-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2]\times(1+S_3+S_4)$

计算临界点：令 $[VC_4-(VC_2+VC_3)]+[R\times S_2-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2]\times(1+S_3+S_4)=0$，则 $VC_4-(VC_2+VC_3)=[R\times S_2-(F+VC_4)\div(1-S_2)\times S_2]\times(1+S_3+S_4)$。

公式左边是第三种加工方式与第二种加工方式的加工成本的差额，公式右边是第二种加工方式和第三种加工方式的税负的差额。同样可推，全部委托加工的加工成本要大于委托加工和自行加工相结合的加工成本，而委托加工与自行加工相结合的税负总额要大于全部委托加工的税负总额。

抉择：①如果第三种加工方式与第二种加工方式的加工成本差额等于第二种加工方式和第三种加工方式的税负总额的差额，两种加工方式无差异。②如果第三种加工方式与第二种加工方式的加工成本的差额大于第二种加工方式与第三种加工方式的税负总额的差额，则应选择第二种加工方式。③如果第三种加工方式与第二种加工方式的加工成本差额小于第二种加工方式与第三种加工方式的税负总额的差额，则应选择第三种加工方式。

四、结论

企业的运行是一个有机整体，税收问题涉及这个有机整体的各个方面和各个环节，企业加工方式的改变会对企业的成本、税负等各个方面都产生影响。

对于应税消费品来说，企业采用什么样的生产加工方式才能达到最终的纳税筹划目的，需要结合企业的实际情况，并根据不同加工方式下加工成本的差异以及税负的大小来进行衡量，而不是简单地通过选择应税消费品的加工方式就能实现。简单地根据应税消费品的加工方式进行计算、分析、筹划，得出的结论不可能客观准确，只会陷入纳税筹划的误区，达不到应有的目的和效果，对实际工作既无指导意义，也无现实意义。

主要参考文献

1. 盖地.企业税务筹划理论与实务.大连：东北财经大学出版社，2009

2. 翟继光.最新增值税、营业税、消费税纳税申报与税务规划指南.上海：立信会计出版社，2009

3. 卢方. 烟草应税消费品加工方式税收筹划问题研究.企业技术开发，2009；6

4. 梁文涛.白酒生产企业加工方式选择的纳税筹划.财会学习，2008；2

5. 刘倩.应税消费品加工方式的税收筹划.湖南商学院学报，2006；8