# 受托加工业务会计核算探讨

## ——以有色金属产品加工为例

尹清芝

(湖南水口山有色金属集团有限公司财务部 湖南衡阳 421513)

【摘要】受托加工业务与委托加工业务是相对应的两种业务。委托加工业务是指企业委托外单位加工各种原材料、商品等物资的业务,受托加工业务是指企业接受外单位委托进行各种原材料、商品等物资加工的业务。企业会计准则应用指南对这两种业务所使用的会计科目“委托加工物资”的核算内容、账务处理等有明确规定,而对于受托加工业务则没有相关规定。笔者针对有色企业生产及原料特点,对其受托加工业务的会计核算进行探讨。

【关键词】受托加工 委托加工 有色金属

### 一、现行制度对受托加工业务的处理规定

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。其确认条件为:一是与该资源有关的经济利益很可能流入企业;二是该资源的成本或者价值能够可靠地计量。只有同时符合资产定义和资产确认条件的项目,才能作为企业的资产列入资产负债表。受托加工物资是指企业接受委托方委托需进一步进行加工的各种原材料、商品等物资,受托方对受托加工物资没有所有权,对于受托方来说受托加工物资不符合资产的定义,因此,不能将其确认为存货资产。

现行会计制度对于受托方收到委托方发来的用于加工的材料物资,只要求单独设置备查簿登记其收发结存数量和有关的明细账,核算其收发结存数额。实际领用受托加工物资进行加工时,也只考虑所领用物资的数量。受托加工物资加工完成入库及发出时,同样只考虑数量。只有在结转加工成本和结算加工收入时,财务账上才予以反映。对于普通的受托加工业务的处理而言,上述做法是可行的,但对于加工业务比较复杂的有色企业,还是有需要改进的地方。

### 二、有色金属受托加工特点

有色金属是指铁、铬、锰三种金属以外的所有金属。全国的有色金属矿山,几乎没有单一金属矿体,而是以一种或两种金属为主的多金属伴生矿体。虽然不同有色冶炼企业对于同一种有色产品的冶炼方法往往不同,但从原料投入到产品产出,一般生产工序较多,生产周期较长,在生产过程中会存在较多的在产品和半成品。而根据委托方的要求及合同的约定,受托加工业务包括将原料直接加工成产品、将原料加工成某一工序的中间产品、将某一工序的中间产品加工成另一工序的中间产品、将某一工序的中间产品加工成产品等。

由于有色金属受托加工业务的复杂性,受托加工企业与委托方签订受托加工业务承揽合同时,应约定以下事项:一是加工业务及返成率约定,即将什么物资加工成什么物资,哪些物资需要返成,哪些物资不需要返成或是达到什么条件时才返成。考虑到渣料的降价损失,返成率一般介于直收率与回收率之间。二是根据加工业务约定加工费,应充分考虑返成元素、返成率、实际直收率和回收率、加工成本、来料品质、生产组织、成本费用利润率等各种因素。对受托加工业务影响较大的因素,还应进行专题经济效益分析。三是来料品质及返成品质的约定,可约定主元素品位和基价,再根据品质具体情况和对生产、工艺等的影响及综合回收价值来调整加工费,并明确品质达不到合同要求时的处理方法。四是加工周期及返成时间的约定,一般可根据生产能力和生产周期合理确定,但也要考虑预期原料、产品价格涨跌等其他情况。五是渣料处理的约定,即除合同中约定需要返成的物资及返成率外,其余余料和渣料是否归受托加工企业所有。六是除最终有色产品元素比较单一外,有色中间产品基本上都是多金属共存,在实际工作中无法同时满足各元素的返成量刚好与应返成数量相等,因而需要明确返成物资种类及返成率,多返或少返数量的浮动比例及作价与补偿方式。七是违约责任的处理方式等。

### 三、对受托加工业务会计核算的改进建议

**1.** 科目设置。建议取消采用备查簿方式登记受托加工物资,而专设“受托加工物资”一级会计科目,与“委托加工物资”科目相对应。“受托加工物资”科目应作为“存货”的备抵科目。这样,在资产负债表上,虽然将受托加工物资作为原材料或在产品进行了反映,但因为存在备抵科目,不会虚增受托企业存货资产。同时,受托加工物资的所有权虽然不属于受托企业,但基于受托企业存在对受托加工物资的管理责任,一旦因管理不善发生偷盗、变质、损坏等情况时要进行赔偿。随着企业经营业务的多元化,企业的专业化分工越来越细,从节约资源、提高效益、实现双赢的角度出发,企业之间委托和受托业务会越来越多,在资产负债表上反映此类业务,有利于加强对受托加工物资的管理和内部控制。财政部会计司解读《企业内部控制应用指引第8号——资产管理》时,明确指出企业代

销、代管、代修、受托加工的存货，虽不归企业所有，也应纳入企业存货管理范畴。

**2.** 价值确定。

（1）确定原则。受托企业可根据不同情况确定受托加工原料单价：根据企业所购入同类物资不含税购进价确定受托加工物资原料入库单价；企业未购入同类物资的，有市场参考价的，参照不含税市场价确定受托加工物资原料入库单价；按企业自产同类产品完工入库成本减去加工费确定受托加工物资原料入库单价；根据合同约定多返或少返数量的不含税作价与补偿方式减去加工费确定受托加工物资原料入库单价。

（2）有利之处。确定受托加工物资原料入库单价及成本，一是有利于存货数量与金额相匹配；二是有利于进行在产品、产成品成本费用的归集和分配；三是有利于出具完整的成本报表；四是有利于会计核算、成本费用分析；五是有利于对受托加工业务进行效益分析及效果评价。

（3）不足之处。对受托加工物资作价入账，一是不管以什么方式暂估受托加工物资原料价值，因在资产负债表的“原料”项目中予以反映，而企业又没有取得增值税专用发票，不能抵扣进项税额，而在受托加工业务完成、加工产品发出时，只计算了加工费收入，没有原料收入，税务稽查时存在补缴增值税的风险；二是对受托加工物资原料暂估入账，视同企业外购原料处理，在成本结转时采用加权平均法，造成某一批加工原料完工结转加工成本时与实际暂估数据不一致，影响成本计算的准确性；三是虽然由受托企业对受托加工物资进行实物管理，但受托加工物资并不是企业真正能行使所有权的存货，受托加工业务入库产品成本只是其加工费，其原料成本是虚拟的，所以原料、中间产品、产品都不存在资产减值的问题，但因为存在虚拟成本，在减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费等金额后的市场价格下跌至成本以下时存在中介机构要求计提存货跌价准备的问题；四是价值的确定存在人为因素，许多方面都需要财务人员具有丰富的专业知识和较强的职业判断能力。

（4）改进建议。一是加强与当地税务机关的沟通，根据实质重于形式原则及加工业务的本来面貌、合同条款，取得税务部门的支持；二是细分原料，在成本类报表与台账中区分自产原料、外购原料、加工原料，分别结转成本，减少和避免差异，提高成本计算的准确性；三是与中介机构沟通，当出现需要计提存货跌价准备的情形时，只对加工费与成本的差异计提存货跌价准备，而对原料部分不计提存货跌价准备；四是财务人员应加强综合素质的培养，提高专业判断能力，同时，根据重要性原则，在会计报表附注中对相关重要信息进行披露。

**3.** 业务处理。

（1）正常加工返成业务处理。在加工过程中，对于受托加工物资视同企业自己的物资进行各种管理、指标计算、报表统计，以便于原料、生产、质检、财务、仓库、销售等部门核对。收到受托加工物资时，根据相关资料，借记“原材料——××加工原料”等科目，贷记“受托加工物资——加工××”科目。将受托加工物资发出加工时，借记“生产成本——加工原料或在产品”科目，贷记“原材料——××加工原料”等科目。分配或结转发生的加工成本时，借记“生产成本——辅助材料、燃料、动力、人工成本、制造费用等”科目，贷记“原材料——辅助材料、燃料等”、“生产成本——辅助生产成本（水、电）”、“应付职工薪酬——工资、职工福利、社会保险费等”、“制造费用”等科目。加工完工入库时，借记“库存商品——加工××”科目，贷记“生产成本——加工原料或在产品、辅助材料、燃料、动力、人工成本、制造费用等”科目，同时结转原暂估金额，借记“受托加工物资——加工××”科目，贷记“库存商品——加工××”科目，从而使“受托加工物资——加工××”科目余额为零，“库存商品——加工××”科目只反映加工物资的加工成本而没有原料成本。返成时，根据加工承揽合同和其他相关资料，结算加工费收入，借记“银行存款”或“应收账款——××单位”科目，贷记“主营业务收入——××加工”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，同时结转发出产品加工成本，借记“主营业务成本——××加工”科目，贷记“库存商品——加工××”科目。

（2）多返或少返时的处理。由于有色金属加工业务的特殊性，经常存在合同允许浮动范围内的多返或少返的情形。对于多返的部分，企业按照正常产品卖出时的业务处理办法处理即可；对于少返的部分，则由委托方开具增值税专用发票，受托方作为采购业务处理。

（3）实际回收率与返成率发生差异时的处理。当实际回收率低于返成率时，受托加工企业要将自产的同样的产品用于返成，弥补回收率的损失，这些产品不但包括加工成本，也包括原料成本，借记“库存商品——××产品”科目，贷记“主营业务成本——××加工”科目。因此，对于受托加工业务，返成率的确定与加工费一样是关键控制点，对利润的影响很大。当实际回收率高于返成回收率时，加工出的产品多于应返成产品，多出的产品只有加工成本而没有原料成本，对外销售时，借记“银行存款”或“应收账款——××单位”科目，贷记“主营业务收入——××产品”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。同时结转发出产品加工成本，借记“主营业务成本——××加工”科目，贷记“库存商品——加工××”科目，将增加企业的收入与利润。

（4）不计价且不需返成元素的处理。目前有色产品市场竞争非常激烈，主产品基本上没有利润空间。有色企业要想在市场中占有一席之地，必须加大对包括受托加工原料在内的原料中有价元素的综合回收力度，这既是企业提高效益的需要，又是建设资源节约型、环境友好型社会的需要，更是企业履行社会责任的需要。对于受托加工业务中不计价且不需返成元素的处理，与企业外购原料中不计价元素的会计处理一样，但在对受托加工业务的效益进行分析时，要综合考虑不计价元素对效益的影响，以对受托加工业务进行客观反映与评价。

**主要参考文献**

**1.** 企业会计准则编审委员会. 企业会计准则操作实务.上海：立信会计出版社，2007

**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