

# 企业受托加工中超过约定回收率 金属及相关产品的会计处理

蔡繁荣

**摘要：**废旧物资循环利用企业受托加工业务中，超过合同约定回收率回收的金属材料生产的产品归受托方所有，委托方可能同时支付一定的现金作为加工费，在此情况下，受托方如何进行会计处理在实务中存在不同的理解和做法。本文认为，超额回收的有用金属材料应作为加工服务的非现金对价进行会计处理，以合同开始日的公允价值计量，在完成受托加工业务时按加工业务的收入确认政策确认为加工收入，同时作为“存货——原材料”入账，加上加工成本后构成超过合同约定回收率回收的金属材料生产的产品成本，在该产品实际完成对外销售时，再按产品销售收入的收入确认政策确认收入。

**关键词：**资源循环；受托加工；盈余产品；非现金对价

**中图分类号：**F275；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)23-0047-03

废旧物资循环利用企业受托加工业务中，一般委托方会在合同中约定从废旧物资中提取出的有用物资（如金属）的回收率，按回收率回收的金属材料生产的产品返还给委托方，超过回收率回收的金属材料生产的产品归受托方所有，委托方可能同时支付一定的现金作为加工费。在此情况下，受托方如何进行会计处理在实务中存在三种不同的理解和做法：一是认为超额回收的金属材料生产出来的产品为加工服务的非现金对价，应按该产品在合同开始日的公允价值计量，确认为加工服务的收入，在产品销售时再确认一次产品销售收入；二是认为加工服务收入仅为实际收到委托方支付的现金部分，不包括超额回收的金属材料或利用该材料生产出来的产品对价，超额回收的金属材料生产出来的产品在实际销售时确认产品销售收入；三是认为受托方超额回收的金属材料为加工服务的非现金对价，应按超额回收的有用金属材料在合同开始日的公允价值计量，确认为加工服务的收入，该产品在销售时再确认一次

产品销售收入。不同的会计处理，可能对公司的营业收入、毛利率等核心财务指标产生重大影响，本文以案例形式结合企业会计准则的规定和业务实质进行分析，并提出相关建议以供参考。

## 一、案例基本情况

甲公司专业从事含铜废料的处置及回收利用，产品主要是阴极铜（铜含量99.99%）。甲公司与乙公司签订“含铜废料买卖协议”，卖方即乙公司将标的产品（即各类型含铜废料）卖给甲公司，甲公司将卖方的来料加工成阴极铜产品，协议中明确铜回收率为85%（假设为国家标准）。同时，约定甲公司依据本协议所购买的废料仅限于保证后续交付给卖方的阴极铜产品，买方不得将废料用于其他任何商业或研究用途（包括但不限于转售、出租、出借、抵押、质押等任何一种形式的处分或拆解研究）。若买方未遵守本款约定，引发任何第三方向卖方投诉或索赔等问题致使卖

方遭受损害的,或买方擅自处分本协议项下货物的,卖方有权行使如下一项或多项权利:(1)要求买方对卖方遭受的所有损失(包括直接及间接损失)进行赔偿;(2)要求买方支付擅自处分该批货物采购订单总金额的10%作为违约金;(3)有权终止本协议或后续采购订单。

阴极铜产品系通用型产品,除受托加工外,甲公司同时进行自营回收加工销售,而且对超额回收金属铜材料生产的阴极铜产品自主选择客户进行销售。受托加工模式下,甲公司的采购模式、生产模式、销售模式与自产业务模式基本一致,不存在明显差异。

甲公司受托加工过程中的相关参数为:每吨含铜废料的铜含量为3.5%,加工过程中的实际回收率为95%,每吨阴极铜产品的市场价为30万元,每吨阴极铜产品中的铜含量为0.1879吨。每吨含铜废料的加工成本0.38万元(其中0.34万元分配给客户要求的回收率即85%对应的部分,0.04万元为多提取出部分即实际回收率95%与约定回收率85%差额部分的加工成本),每吨含铜废料的公允价值为0.39万元/吨。

根据上述资料,可计算出每吨含铜废料多提取出的10%铜对应的阴极铜产品数量 $=1\ 000 \times 3.5\% \times (95\% - 85\%) / 0.1879 = 18.63$ (公斤),对应的阴极铜产品的公允价值 $= 300 \times 18.63 = 5\ 589$ (元)。

对于超过合同约定回收率回收的铜金属材料及利用此部分材料生产出来的阴极铜产品,甲公司应如何进行会计处理?

## 二、不同观点及分析

(一)超额生产的阴极铜产品为加工服务的非现金对价  
该观点认为,超额生产的阴极铜产品是公司加工业务所得,按阴极铜产品在合同开始日的公允价值确认受托加工收入。

案例中甲公司与乙公司签订的受托加工合同的加工服务费定价综合考虑了受托加工服务费和盈余产品(即超额回收的有用金属材料生产出来的产品,下同),故二者共同构成受托加工的合同对价。在受托加工模式下,合同约定回收率需要交付部分的控制权和所有权归乙公司所有,盈余部分的控制权和所有权归甲公司所有。上述模式下的加工合同中未约定甲公司需将相关盈余产品销售给相应的加工方,同时盈余产品阴极铜系通用型产品,除受托加工外,甲公司同时进行自营回收加工销售,对盈余产品可自主选

择客户进行销售。即甲公司实际取得了盈余产品的控制权。

根据《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南(2018)》第五部分“关于收入的计量”对非现金对价的释义:当企业因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式(如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等)时,企业通常应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的,企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动(例如,企业有权向客户收取的对价是股票,股票本身的价格会发生变动),也可能会因为其形式以外的原因而发生变动(如企业有权收取非现金对价的公允价值因企业的履约情况而发生变动)。合同开始日后,非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的,应当作为可变对价,按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理;合同开始日后,非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的,该变动金额不应计入交易价格。

案例中由于甲公司实际回收率和实际盈余情况需待加工完成后方可确定,故甲公司有权收取非现金对价的公允价值属于因企业的履约情况而发生变动,根据收入准则对非现金对价的规定,合同开始日后,非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的,应当作为可变对价,故需按受托加工产品加工完毕入库时(可确定实际回收率和盈余情况)确定的盈余数量及对应的市场公允价进行确认。

甲公司对于盈余部分的收入,视同乙公司以盈余产品进行非现金对价支付,满足收入准则对非现金对价的规定,甲公司在受托加工产品交付乙公司时按照加工服务费3 400元与受托加工产品完工入库时盈余产品对应的市场公允价5 589元之和确认加工收入8 989元,同时将盈余产品作为库存商品核算,在实际对外销售时,按产品销售的收入确认政策确认产品销售收入5 589元,系非现金对价阴极铜产品公允价值,对应的成本也为5 589元。据此测算加工业务毛利润5 189元,产品销售毛利润为0元,整个业务的毛利润为5 189元。

该方法将多提取出的金属铜材料生产成阴极铜产品的成本以及阴极铜产品的毛利润等都计入了甲公司的加工收入,多计了收入。而且取得超额回收的金属铜材料生产的阴极铜产品无法取得进项税发票,可能增加甲公司销项

税额。

(二) 加工服务收入仅为现金部分, 超额生产的阴极铜产品销售时确认收入

该观点不将超额回收的金属铜材料或者利用该材料生产的阴极铜产品作为加工服务的非现金对价, 而是在阴极铜产品对外销售时确认收入。甲公司受托加工盈余部分为阴极铜产品, 该部分阴极铜产品的成本仅包括加工成本等, 不含超额回收的金属铜材料的成本。

具体会计处理为: 乙公司提供原料, 甲公司为其提供受托加工服务, 按合同约定回收率交付产品、收取加工服务费, 确认为“受托加工——服务费收入”3 400元; 甲公司对于加工出的超出合同约定回收率的产品进行销售, 确认为“受托加工——盈余产品收入”5 589元, 系非现金对价阴极铜产品公允价值, 其对应的成本仅为加工成本400元。据此测算, 加工业务毛利润为0元, 盈余阴极铜产品销售毛利润为5 189元, 整个业务的毛利润为5 189元。

该方法下加工收入不含非现金对价, 多提取出的金属铜材料加工成阴极铜产品的成本未计入产品成本, 导致该部分阴极铜产品毛利润虚高。虽然少计了加工收入, 但可能与甲公司开票和取得发票情况一致。

(三) 超额回收的金属铜材料为加工服务的非现金对价

该观点认为, 甲公司在加工业务中取得的收益为加工费及实际与约定回收率差异的金属铜材料, 超额提取出的金属铜材料是加工服务的非现金对价, 应按照合同开始日的公允价值计量。

非现金对价是超额回收的有用金属铜材料, 而不是超额回收的有用金属铜材料生产出来的阴极铜产品, 理由如下:

(1) 乙公司给甲公司的是含铜废料, 里面有价值的部分是铜。对于工艺技术成熟的废旧物资循环利用企业来说, 其实际回收率及实际盈余情况一般是可以合理预计的。观点一认为由于甲公司实际回收率和实际盈余情况需待加工完成后方可确定, 故甲公司有权收取非现金对价的公允价值属于因企业的履约情况而发生变动, 这个说法不合理。

(2) 将铜加工为阴极铜产品, 甲公司需要发生额外的加工成本。如果用阴极铜产品作为非现金对价, 收入中多计了企业加工多提取出的铜加工成阴极铜产品的加工费。实际上, 这里实际回收超过约定回收率的10%的铜是企业自己的存货, 甲公司对其进行加工, 发生的加工费应直接计入存货成本, 而不能成为为客户提供加工服务的收入。

(3) 如果将阴极铜产品作为非现金对价, 由于阴极铜产品的价格高于铜的价格, 将会增加“加工费收入”的金额; 然后, 将“存货——阴极铜产品”再按市场价格出售, 确认销售收入。这样处理对净利润的总体影响一样, 但会放大收入总额。

非现金对价是超额回收的有用金属铜材料, 在完成加工业务时就应确认为加工收入, 而不是等加工出来的阴极铜产品实际销售时, 才确认为产品销售收入, 加工业务收入是针对委托方的委托加工服务业务而确认, 而产品销售收入是针对产品生产销售业务而确认, 两者业务性质及所面对的客户也不同, 不存在重复确认的问题。

按照此观点, 甲公司确认加工收入7 300元, 系收取的加工费3 400元与非现金对价金属铜材料在合同签订日的公允价值3 900元之和; 产品销售收入5 589元, 系非现金对价阴极铜产品公允价值, 结转的“存货——阴极铜产品”成本4 300元, 系非现金对价金属铜材料的公允价值3 900元与加工成本400元之和。整个业务中加工业务毛利润为3 900元, 产品销售毛利润为1 289元, 整个业务的毛利润为5 189元。此种处理符合会计准则规定, 加工收入、产品销售收入以及成本项目都是合理的。但甲公司取得该阴极铜产品无法取得进项税发票, 可能增加销项税额。

### 三、建议

经过分析, 笔者倾向于上述观点三, 但如果超额回收的有用金属铜材料和利用该材料生产出来的阴极铜产品的价格差异不大的话, 则可以从重要性角度考虑采用观点一。

实务中, 上述观点各有一定的道理, 但不同的会计处理可能对财务报表数据及信息披露产生较大影响, 建议会计准则制定部门通过实务案例等进行指导, 重点是加工收入是否确认非现金对价, 在产品销售时再次确认产品销售收入是否存在重复确认收入; 非现金对价是超额回收的有用金属材料在合同签订日的公允价值, 还是利用该材料生产出来的产品在合同签订日的公允价值; 在合同签订日, 实际回收率及回收量不能确定的, 是否应该结合历史数据等进行合理预计, 如不能合理预计是否认为是对价形式以外的原因而发生的变动, 因而作为可变对价调整加工收入。此外, 不同的会计处理可能影响收入总额, 从而对应交增值税等税费产生影响, 建议税务部门对此进行案例解释, 以指导实务操作。□

责任编辑 林荣森