增值税免税产品核算方式选择的筹划

——以利民化工公司尿素产品为例

张春喜

（河南四方会计师事务所　河南安阳　455000）

【摘要】对于尿素这种增值税免税产品，化肥生产企业可选择免缴或正常缴纳流转环节税费以实现公司利益最大化。本文以利民化工集团有限公司为例，就如何选择核算方式的纳税筹划问题进行了探讨，并得出价值最大化应重点关注税负毛利的结论。

【关键词】增值税　进项税额　销项税额　税负　毛利

利民化工集团有限公司（简称利民公司）2009年在国有企业基础上改制形成，主要生产产品为尿素、甲醇，中间产品液氨、氨水、二氧化碳、甲醇钠，主要原材料为煤、电力，中间产品除满足下一环节生产需要外，可以直接对外销售。目前，国家规定化肥企业生产销售尿素暂免征收增值税。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（下称《暂行条例》）及其实施细则（下称《实施细则》）规定，用于非增值税应税项目、免征增值税项目的进项税额不得从销项税额中抵扣。结合利民公司的实际情况，可供其选择的进项税额筹划方案有三：一是放弃免税待遇，按销项税额与进项税额的差额计算应缴税费和毛利（方案一）；二是对无法划分不得抵扣进项税额，通过计算按比例确定进项税额，进而计算应缴税费和毛利（方案二）；三是依据成本还原数据确定不得抵扣进项税额，进而计算应缴税费和毛利（方案三）。

一、确定增值税进项税额的政策依据

1. *放弃免税待遇并正常计算应交增值税。*依据财政部、国家税务总局发布的《关于暂免征收尿素产品增值税的通知》（财税[2005]87号）规定，对国内企业生产销售的尿素产品暂免征收增值税，因此，利民公司销售的尿素属于免税产品，在销售时不用缴纳增值税。实施细则第三十六条规定，纳税人销售货物或者应税劳务适用免税规定的，可以放弃免税，依照条例的规定缴纳增值税，放弃免税后，36个月内不得再申请免税。

尿素产品放弃免税待遇后，其销售应和其他应税产品一样，销售收入按照价税分离原则计算确认，同时将分离出的增值税销项税额计入“应交税费——应交增值税”核算，原计入产品成本的尿素耗材进项税额转出则作为进项税进行认证抵扣，两者相抵后计算缴纳增值税。

2. *按收入比例确定不得抵扣进项税额并计算应交增值税。*《实施细则》第二十六条规定，一般纳税人兼营免税项目或者非增值税应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额：不得抵扣的进项税额=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计。

对认证抵扣的增值税进项税额按生产经营材料进项税、非生产经营材料进项税、固定资产进项税分设明细核算。对于能划分的用于非生产经营应税项目的购进材料、固定资产及其他进项税，属于非生产经营材料进项税、固定资产进项税直接进行抵扣；对于其他用于生产经营的、无法划分的购进材料进项税，全部归集到生产经营材料进项税进行核算并暂先进行抵扣。待月末根据本月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额以及全部销售额、营业额，按照上述规定的公式计算不得抵扣的进项税额，作为进项税转出金额结转到原材料成本，并在原材料项目中设置进项税额转出明细项目进行核算，然后再结转至产品成本。

3. *按成本还原确定不得抵扣进项税额并计算应交增值税。*利民公司尿素成本还原表中（如下表所示），清晰地反映了每月生产尿素所耗用的块煤、粉煤、电力、化工材料、编织袋、修理费等可以抵扣增值税进项税的成本（简称可抵扣成本）及职工薪酬、折旧等不能抵扣增值税进项税的成本（简称不可抵扣成本）。根据尿素耗用可抵扣成本占本期可抵扣成本项目总耗用量（含直接出售）的比例，乘以本期总的生产经营性进项税额，计算的结果即为本期为生产尿素购进耗材的进项税额。将其直接计入耗材成本，不予认证抵扣。据此可知，利民公司能够全部

分清免税、应税产品所耗用的生产经营材料，对应税产品所耗用的生产经营材料进项税认证抵扣，对免税产品所耗用的生产经营材料进项税不予抵扣，在购进当期直接计入原材料成本核算，无需再核算进项税转出的金额及结转情况。

利民公司成本还原计算进项税金明细表　　单位：万元

进项分摊 / 购进耗材	尿素		应税产品		金额合计	进项总额	进项税额分摊		
	金额	比例	金额	比例			尿素	其他	合计
原煤	2 500	0.50	1 500	0.60	4 000		400	240	640
电力	1 500	0.30	500	0.20	2 000		240	80	320
其他	1 000	0.20	500	0.20	1 500		160	80	240
合计	5 000	1.00	2 500	1.00	7 500	1 200	800	400	1 200

二、三个方案的税负及毛利比较分析

利民公司2010～2012年销售形势比较稳定，呈逐年小幅增长态势，我们选取其平均值进行测算。假定公司平均每年不含税销售收入10 000万元，其中：尿素收入7 000万元，应税产品收入3 000万元，全部进项税额1 200万元，可依据成本还原确定的进项税额转出800万元，与不含税收入对应的成本8 000万元。该公司为增值税一般纳税人，尿素适用税率为13%，其余产品均为17%，城建税率7%，教育费附加征收率3%。在上述基本数据的基础上，分别计算三个方案的税负和毛利，结果如下（单位：万元）。

项目		方案一	方案二	方案三
营业收入	尿素	7 000	7 910	7 910
	其他	3 000	3 000	3 000
	合计	10 000	10 910	10 910
销项税额		1 420①		510
进项税额	可抵扣	1 200	330	400
	进项税转出		870②	800
	合计	1 200	1 200	1 200
应交税费	增值税	220	180	110
	城建税	15.40	12.60	7.70
	教育费附加	6.60	5.40	3.30
	合计	242	198	121
	销售税负率	2.42%	1.81%	1.11%
营业成本	销售成本	8 000	8 000	8 000
	进项税转入		870	800
	合计	8 000	8 870	8 800
毛　利③		1 978	2 022	2 099

备注：①=7 000×13%+3 000×17%=1 420；②=1 200×7 910÷(7 910+3 000)×100%=870；③毛利=营业收入合计-营业成本合计-城建税-教育费附加

方案一、方案二、方案三缴纳的税金总额分别为242万元、198万元、121万元，如果用企业税负作为判断标准，其优劣顺序是：方案三、方案二、方案一；与之相对应的销售税负率是1.11%、1.81%、2.42%，同企业税负完全一致。

方案一、方案二、方案三缴纳的毛利总额分别为1 978万元、2 022万元、2 099万元，如果用企业毛利作为判断标准，其优劣顺序是：方案三、方案二、方案一。

不论选择税金总额，还是销售税负率，或销售毛利作为判断标准，均是方案三最优，方案二次之，方案一最差。而且多缴的税金正好是少实现的毛利。究其原因，是采用不同的方式确定增值税进项税额差异所致，税负重，当然毛利会减少。

三、利民公司的操作建议

1. 正确核算转出的进项税额。利民公司在实际核算过程中，对转出的进项税有两种核算方法：一是随着生产、销售过程逐步结转，即：先将进项税转出通过“应交税费——应交增值税（进项税转出）”结转至“原材料——进项税转出”明细项目，然后将本月转来的进项税转出额通过原材料全部结转至生产成本，随着产品的完工结转至库存商品成本，月末随着商品的销售结转至销售成本。二是直接从“原材料——进项税转出”明细项目结转至主营业务成本。

从符合配比性会计核算原则要求来看，应该采用逐步结转的核算方法，并且每月从原材料结转至生产成本的进项税转出额，不应是当月全部进项税转出额，而是应该采用结转材料成本差异的核算方法，随着原材料的流转逐步计入生产成本，即应按照如下计算公式确定：本月转入生产成本的进项税转出额=(原材料中的期初进项税转出额+本期转入原材料的进项税转出额)×本期耗用原材料÷(期初原材料余额+本期购进原材料金额)。

2. 关注企业经营情况的变化并及时调整方案。本文三个方案的优劣顺序是在利民公司近三年基础数据计算得出的，并非一成不变，随着时间的推移和条件的改变，企业的税负和毛利会发生变化。如果放弃免税对企业更有利，则应选择缴纳流转环节的税费；如果选择免税对企业更有利，则应享受国家给予的税收优惠。企业应随时监控预测影响毛利和税负的各种因素，作出对自身最有利的抉择。

主要参考文献

1. 梁文涛.论纳税筹划的三大层次.财会月刊，2013；14

2. 财政部.企业会计准则(2006).北京：经济科学出版社，2006

3. 财政部，国家税务总局.关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知.财税[2013]106号，2013-12-12