

进料加工与国内采购材料生产的成本比较分析

江苏丹阳太平橡塑制品有限公司 芮国民

本文拟对企业是采用进料加工方式生产产品出口还是从国内采购材料生产产品出口作一分析。

一、进口材料的成本计算公式

进料加工免税进口料件的组成计税价格=货物到岸价格+海关实征关税+海关实征消费税

内销产品应纳税额=内销产品当期销项税额-[当期进项税额-(当期免抵退税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额)]

免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率

免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=免税购进原材料价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)=免税购进原材料价格×出口货物征税率-免税购进原材料价格×出口货物退税率=免税购进原材料价格×出口货物征税率-免抵退税额抵减额。即:免税购进原材料价格×出口货物征税率=免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额+免抵退税额抵减额。

其中,当期免抵退税额与当期免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额的差额计入公司成本。

二、材料全部从国外购入时生产产品出口的应纳增值税及毛利计算

例如,某公司当期从国外购入材料 T 吨,每吨进价 B 万元,企业应尽量使年非应税劳务营业额(即应征营业税的劳务)超过 50%。具体验证如下:

方案一:缴纳增值税,则现金净流量=150-90-[150÷(1+17%)×17%-90÷(1+17%)×17%]-[150÷(1+17%)×17%-90÷(1+17%)×17%]×(7%+3%)-{150÷(1+17%)-90÷(1+17%)-[150÷(1+17%)×17%-90÷(1+17%)×17%]×(7%+3%)}×25%=37.808(万元)。

方案二:缴纳营业税,则现金净流量=150-90-150×3%-150×3%×(7%+3%)-[150-90-150×3%-150×3%×(7%+3%)]×25%=41.288(万元)。

可见,方案二比方案一可多获现金净流量 3.48 万元(41.288-37.808)。

例 2:某商业企业为小规模纳税人(适用的增值税征收率为 4%),2008 年 5 月销售设备 10 台,取得销售额 2 万元,此设备的进价为 1.5 万元。由于设备的特殊性,须由其技术顾问为客户提供使用指导服务(属于服务业),取得指导费 2.5 万元。请对其进行纳税筹划。

美元,人民币对美元的汇率为 b,材料验收入库,上期无留抵税额。当期发生内销收入 C 万元(不含税),出口货物销售折算为人民币收入 D 万元,增值税税率 n%,退税率 m%。为简化计算,假设生产产品的工资及间接费用忽略不计,从国外购入的材料全部领用完,并且全部用于出口产品的生产,则:

免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率=B×T×b×m%

当期免抵退税额=D×m%-B×T×b×m%

不得免抵额=D×(n%-m%)-B×T×b×(n%-m%)=(D-B×T×b)×(n%-m%)

当期应纳增值税=C×n%-[0-(D-B×T×b)×(n%-m%)]
=C×n%+(D-B×T×b)×(n%-m%)

当期毛利 L1=C+D-B×T×b-(D-B×T×b)×(n%-m%)

三、材料全部从国内购入时应纳增值税及毛利的计算

例如,某公司当期从国内购入原材料 K 万元,进项税额(K×n%)万元,上期无留抵税额。当期发生内销收入 C 万元(不含税),出口货物销售折算为人民币收入 D 万元。增值税税率 n%,退税率 m%。

当期免抵退税额=D×m%

不得免抵额=D×(n%-m%)

当期应纳增值税=C×n%-[K×n%-D×(n%-m%)]

根据前面的结论,若增值税征收率为 4%,营业税税率为 5%,纳税人缴纳增值税可以降低税负,此时,企业应尽量使年货物销售额超过 50%。具体验证如下:

方案一:缴纳营业税,则现金净流量=(2+2.5)-1.5-(2+2.5)×5%-(2+2.5)×5%×(7%+3%)-[(2+2.5)-1.5-(2+2.5)×5%-(2+2.5)×5%×(7%+3%)]×25%=2.064 4(万元)。

方案二:缴纳增值税,则现金净流量=(2+2.5)-1.5-(2+2.5)÷(1+4%)×4%-(2+2.5)÷(1+4%)×4%×(7%+3%)-[(2+2.5)÷(1+4%)-1.5-(2+2.5)÷(1+4%)×4%×(7%+3%)]×25%=2.107 2(万元)。

可见,方案二比方案一可多获现金净流量 0.042 8 万元(2.107 2-2.064 4)。

总之,纳税人在对混合销售行为进行纳税筹划时,主要是对比两种税种下的现金净流量大小,最终选择现金净流量最大的方案。最后,需注意的是,纳税人对混合销售行为进行纳税筹划需事先得到税务机关的批准与认可,以防范纳税筹划风险,获取最大的节税效益。○

当期毛利 $L_2=C+D-K-D\times(n\%-m\%)$

四、结论

只有当毛利 $L_1 \geq L_2$ 时,从国外采购原材料才有利。

$$C+D-B\times T\times b-(D-B\times T\times b)\times(n\%-m\%) \geq C+D-K-D\times(n\%-m\%)$$

$$K+D\times(n\%-m\%) \geq B\times T\times b+(D-B\times T\times b)\times(n\%-m\%)$$

$$B\times T\times b\times(n\%-m\%) \geq B\times T\times b-K$$

由此可知,当进口料件的到岸价与国内采购价格(不含税)相等或前者大于后者的金额不超过进口料件的到岸价与征退税率差的乘积时,选择从国外采购原材料有利。

五、举例说明

例 1:A 公司当期购入原材料 200 万元,进项税额 34 万元,从国外购入甲材料 10 吨,每吨进价 3 180 美元,人民币对美元的汇率为 7.2,进口时发生的装卸费等费用共计 638 元,材料验收入库,上期无留抵税额。当期发生内销收入 900 万元(不含税),出口货物销售收入折算为人民币 360 万元。增值税税率为 17%,退税率为 5%。

则:免抵退税额抵减额 $= (3\ 180 \times 7.2 + 638) \times 10 \div 10\ 000 \times 5\% = 23.5 \times 5\% \approx 1.18$ (万元);当期免抵退税额 $= 360 \times 5\% - 1.18 = 16.82$ (万元);不得免抵额 $= 360 \times (17\% - 5\%) - 23.5 \times (17\% - 5\%) = 40.38$ (万元);当期应纳增值税 $= 900 \times 17\% - (34 - 40.38) \approx 159$ (万元)。

假如购入的国内原材料和从国外购入的甲材料都是 80% 构成了已销产品的成本,其他成本为 20 万元,则:

公司利润 $= 900 + 360 - [(200 + 23.5) \times 80\% + 20 + 40.38] = 1\ 020.82 \approx 1\ 021$ (万元);净现金流量 $=$ 内销收现+外销收现-购材料付现-交纳增值税 $= 900 \times (1 + 17\%) + 360 - (200 + 34 + 23.5) - 159 = 996.5$ (万元)。

例 2:A 公司当期购入原材料 200 万元,进项税额 34 万元,从国内购入甲材料 10 吨,不含税进价 20.71 万元,进项税额 3.52 万元,材料验收入库,上期无留抵税额。当期发生内销收入 900 万元(不含税),出口货物销售收入折算为人民币 360 万元。增值税税率为 17%,退税率为 5%。

则:当期免抵退税额 $= 360 \times 5\% = 18$ (万元);不得免抵额 $= 360 \times (17\% - 5\%) = 43.2$ (万元);当期应纳增值税 $= 900 \times 17\% - (34 + 3.52 - 43.2) = 158.68 \approx 159$ (万元)。

假如购入的国内原材料和甲材料都是 80% 构成了已销产品的成本,其他成本为 20 万元,则:

公司利润 $= 900 + 360 - (220.71 \times 80\% + 20 + 43.2) = 1\ 020.23 \approx 1\ 020$ (万元);净现金流量 $= 900 \times (1 + 17\%) + 360 - 220.71 \times (1 + 17\%) - 159 = 995.77 \approx 996$ (万元)。

例 3:A 公司当期购入原材料 200 万元,进项税额 34 万元,从国内购入甲材料 10 吨,每吨含税进价 1.17 万元,进项税额 1.7 万元,材料验收入库,上期无留抵税额。当期发生内销收入 900 万元(不含税),出口货物销售收入折算为人民币 360 万元。增值税税率为 17%,退税率为 5%。

则:当期免抵退税额 $= 360 \times 5\% = 18$ (万元);不得免抵额 $= 360 \times (17\% - 5\%) = 43.2$ (万元);当期应纳增值税 $= 900 \times 17\% -$

$(34 + 1.70 - 43.2) = 160.5$ (万元)。

假如购入的国内原材料和甲材料都是 80% 构成了已销产品的成本,其他成本为 20 万元,则:

公司利润 $= 900 + 360 - (210 \times 80\% + 20 + 43.2) = 1\ 028.8$ (万元);净现金流量 $= 1\ 053 + 360 - (200 + 34 + 11.7) - 160.5 = 1\ 006.8$ (万元)。

结论:例 1 中进口原材料的到岸价为 23.534 万元,例 2 中国内采购价(不含税)为 20.71 万元,两者之差 2.824 等于 $23.534 \times (17\% - 5\%)$,这样公司利润基本一致。例 1 中进口原材料的到岸价为 23.534 万元,例 3 中国内采购价(不含税)为 10 万元,两者之差 13.534 大于 $23.534 \times (17\% - 5\%)$ 时,从上述计算可看出从国内采购有利,与推导结论相符。

六、延伸分析

例 4:A 公司当期购入原材料 200 万元,进项税额 34 万元,从国外购入甲材料 10 吨,每吨进价 3 180 美元,人民币对美元的汇率为 7.2,进口时发生的装卸费等费用共计 638 元,材料验收入库,上期无留抵税额。当期发生内销收入 900 万元(不含税),出口货物销售收入折算为人民币 360 万元。增值税税率 17%,退税率为 13%。

则:免抵退税额抵减额 $= (3\ 180 \times 7.2 + 638) \times 10 \div 10\ 000 \times 13\% = 23.5 \times 13\% \approx 3.06$ (万元);当期免抵退税额 $= 360 \times 13\% - 3.06 = 43.74$ (万元);不得免抵额 $= 360 \times (17\% - 13\%) - 23.5 \times (17\% - 13\%) = 13.46$ (万元);当期应纳增值税 $= 900 \times 17\% - (34 - 13.46) = 132.46$ (万元)。

假如购入的国内原材料和从国外购入的甲材料都是 80% 构成了已销产品的成本,其他成本为 20 万元,则:公司利润 $= 900 + 360 - (223.5 \times 80\% + 20 + 13.46) = 1\ 047.74$ (万元);净现金流量 $= 1\ 053 + 360 - 257.5 - 132.46 = 1\ 023.04$ (万元)。

例 5:A 公司当期购入原材料 200 万元,进项税额 34 万元,从国内购入甲材料 10 吨,每吨不含税进价 2.3 万元,进项税额 3.91 万元,材料验收入库,上期无留抵税额。当期发生内销收入 900 万元(不含税),出口货物销售收入折算为人民币 360 万元。增值税税率为 17%,退税率为 13%。

则:不得免抵额 $= 360 \times (17\% - 13\%) = 14.4$ (万元);当期应纳增值税额 $= 900 \times 17\% - (34 + 3.91 - 14.4) = 129.49$ (万元)。

假如购入的国内原材料和甲材料都是 80% 构成了已销产品的成本,其他成本为 20 万元,则:公司利润 $= 900 + 360 - (223 \times 80\% + 20 + 14.4) = 1\ 047.2$ (万元);净现金流量 $= 1\ 053 + 360 - 260.91 - 129.49 = 1\ 022.6$ (万元)。

例 4 中进口甲材料的到岸价为 23.534 万元,例 5 中国内采购价(不含税)为 23 万元,两者之差 0.534 小于 $23.534 \times (17\% - 13\%)$,则从国外进料加工比从国内采购原材料生产的利润和净现金流量都大。例 4 与例 1 相比,在其他条件不变的情况下,退税率上升则利润和净现金流量都上升。

综合上述分析得出结论:当退税率上升且满足进口料件的到岸价与国内采购价格(不含税)相等或前者大于后者的金额不超过进口料件的到岸价与征退税率差的乘积时,从国外进料加工更有利,能取得更大的效益。○