

农产品加工企业增值税留抵税问题研究

王永

(中国青年政治学院 北京 100089)

【摘要】 增值税留抵税问题是农产品加工企业普遍存在的税收问题,留抵税的存在使得企业的会计信息严重失真,无法如实反映企业的财务状况和经营成果。本文以北京市某大型商业集团为例,分析了农产品加工企业留抵税产生的原因、实质及其对企业的影响,在此基础上提出了解决农产品加工企业增值税留抵税问题的相关方案。

【关键词】 增值税留抵税 农产品加工 毛利率 作业成本法

一、问题的提出

根据税法规定,企业应上交的增值税额为销项税额与进项税额之差,财务上该差额记入“应交税费”科目。通常情况下企业的销项税额大于进项税额,“应交税费”科目余额为正数(不考虑其他税种),反映企业应上交的增值税。特殊情况下,当企业的销项税额小于进项税额时,“应交税费”科目余额为负数(不考虑其他税种),反映企业多交的增值税,我们把这部分税额称为留抵税。

对于一般企业而言,在企业正常生产经营情况下,企业当期产品的总销售收入应该大于企业购入相应的原材料的成本,这时企业不会出现留抵税问题。即使在某些特殊时期、由于某些特殊原因,企业原材料购入量较大而产品销量很小或者产品价格很低,导致企业当期销售收入小于购入原材料的成本时,企业会出现一定数额的留抵税,但只要企业能够正常生存下去,这种情况就不会持久。当企业的生产经营恢复正常后,随着企业产品销量的增加和价格的提升,原有的留抵税会逐步减少,直至消失。

但对于农产品加工企业,其生产经营过程是从农户手中收购农产品原料,经过加工后进行销售。其中相当一部分企业即使其当期的销售收入大于其购入的农产品原材料成本,也会产生留抵税,并且这一情形会伴随着企业的生产经营过程一直持续下去。根据农产品收购企业增值税政策,企业在收购农产品原料时按购买价格乘以税率 13% 计算进项税额,销售加工产品时按不含税价格乘以税率 13% 计算销项税额。因此,在农产品加工企业销售毛利率低于 13% 的情况下,进项税额一定会高于销项税额,“应交税费”科目出现借方余额,产生留抵税。下面以生猪屠宰企业为例,说明增值税留抵税的产生过程。

假设生猪收购价格为 1 600 元,猪肉销售价格为 1 630 元,增值税计算过程如下:

进项税额=生猪收购价格×13%=1 600×13%=208(元)

销项税额=猪肉销售价格/(1+13%)×13%=1 630/1.13×13%=187.52(元)

应交增值税=销项税额-进项税额=187.52-208=-20.48(元)

上述数据为当前北京市场实际数据,即企业加工一头生猪会产生 20.48 元增值税留抵税额。

在我国,农产品加工行业存在大量的毛利率水平很低的企业,根据上述增值税政策,必然导致企业出现增值税进项税额大于销项税额从而产生大量留抵税的情况。

二、农产品加工企业增值税留抵税产生的原因及其实质

1. 增值税留抵税产生的原因。

(1)农产品加工行业毛利率水平过低,税负转嫁能力弱。根据上述增值税计算方法,农产品加工企业只有销售毛利率大于 13%(增值税进项税税率)时,销项税额才可能大于进项税额。在目前的市场情况下,很多农产品加工企业毛利率水平在 2% 以内(例如生猪屠宰企业),远低于 13%,必然会产生大量留抵税额。究其原因,主要是农产品加工行业近似于完全竞争市场,并且市场竞争非常激烈,单个企业对价格的影响力很小,无力通过提高价格进行税负转嫁。

(2)税法规定的计税标准不一致。按照国家有关政策,农产品加工企业从农户收购农产品时,要开具农产品收购发票,在计算相应的进项税时采用的是不含税价格,而在销售加工产品计算销项税时采用的是含税价格,计税标准的不一致导致进项税额偏大,产生留抵税。

国家之所以规定不同的计税标准,其初衷是增加农产品加工企业可以用于抵扣的增值税进项税额,给予农产品加工企业一定的税收优惠,减轻企业的增值税负担。因此,农产品加工企业毛利率水平低、税负转嫁能力弱是留抵税产生的根本原因。

2. 增值税留抵税的实质。从财务角度考虑,“应交税费”科目借方余额(留抵税)反映的是企业多交的税金,从理论上讲是企业对税务机关的债权。实务方面,增值税的缴纳采用的是抵扣的方法,而没有退税的规定,如果企业在未来的生产经营中没有足够的销项税额,该部分留抵税就是企业永远无法实现的债权。

实际上对于企业而言,税金就是企业的成本,只不过在会计核算上将二者区分开来。考虑到增值税留抵税无法从税务机关得到返还,因此其实质就是企业付出的成本,应当从当期收入中予以扣除。

三、增值税留抵税对农产品加工企业的影响

1. 虚增利润。农产品加工企业购进农产品的全部支出构成企业的实际成本,由于税收因素,我们把它分成了两部分:一部分是成本,另一部分是可以用于抵扣的增值税进项税额。即在存在增值税进项税额的情况下,企业实际计入利润表中的成本降低了。如果这部分增值税进项税额可以对应足额的增值税销项税额,那么据此计算的企业利润是准确的。但由于某些毛利率水平很低的农产品加工企业的进项税额永远大于销项税额,必然会出现无法抵扣掉的增值税进项税额,即留抵税。

由于留抵税的实质就是企业付出的成本,而在会计核算中又没有将其在成本中进行反映,而是作为债权处理(实际工作中反映为“应交税费”科目的借方余额,导致负债减少,权益增加),导致成本虚减、利润虚增,无法准确反映企业的财务状况和经营成果。

2. 不利于企业加强成本管理。由于企业利润虚增,给管理者以存在盈利空间的假象,甚至有些管理者认为这部分留抵税是企业对税务机关的债权,有朝一日会返还给企业。不利于企业进一步内部挖潜、降低费用,加强成本管理。

3. 所得税税负增加。增值税留抵税的存在使得企业成本虚减、利润虚增,而虚增的利润还要按照 25% 的税率上缴企业所得税,增加了企业所得税负担。因此,增值税留抵税的存在不但没有降低企业的税负水平,反而增加了企业的税收负担。

四、增值税留抵税问题可能的解决方案

由于农产品加工企业生产经营以及增值税计算的特殊性,实务领域尚未形成有关留抵税有效的处理方法。在这里尝试给出解决农产品加工企业留抵税问题可以采用的方案,各方案都有自己的优点和缺点,实务中企业可以根据自身的实际情况进行选择。

1. 争取税务机关进行税收返还。通过各种途径(人大政协提案、对相关部门的专项报告)将农产品加工行业的特殊情况反映给税务机关,争取从税务机关获得税后返还。获得的税收返还可以直接增加企业的现金流,扭转企业暗亏的局面。但该方案存在以下问题:农产品加工企业计算的进项税,国家实际上并没有真正征收,因此返还的可能性极小;返还方案不符合增值税的计征原则;在市场竞争激烈的情况下,如果该行业获得税收返还,很可能导致市场价格进一步下降,从而抵消税收返还带来的利润。

2. 核销留抵税,转暗亏为明亏。根据财务制度相关规定,如果“应交税费”科目借方余额(留抵税)有充分理由不能收回,可以将其核销计入成本,同时要以前年度会计报告进行调整。采用该方案可以转暗亏为明亏,减轻企业所得税负担,如实反映企业的财务状况和经营成果,提升会计信息的质量,

有利于企业加强成本管理,内部挖潜,提升销售毛利率水平,从而从根本上解决留抵税问题。但是,在核销留抵税的同时,会导致企业账面利润大幅下降,甚至出现亏损。

3. 发展下游产业,实现产业化经营。在进行农产品初级加工的基础上,进一步发展农产品的深加工,实现产业化经营,提升企业的毛利率水平(例如,生猪屠宰企业可以发展基于猪肉及其副产品的食品加工业)。由于某些深加工产品要按照 17% 的税率计算增值税,可以在一定程度上降低留抵税额,而产业化经营有利于企业规模的扩张及其知名度的提高。

采用该方案要注意以下问题:①规模问题。农产品深加工企业必须达到一定规模后才能够抵消初级加工产生的留抵税额,如果规模较小,则对降低留抵税额作用不大。②投入问题。发展基于农产品的深加工业需要进行相应固定资产的投入,市场的开发也需要大量投入,对资金需求较大。③市场竞争问题。目前行业市场竞争比较激烈,企业进入会面临较为激烈的市场竞争。

4. 整合规模较小的农产品加工企业,实现规模化经营。行业中处于相对领先地位的企业,可以尝试对其他企业进行兼并重组,实现农产品加工业的规模化经营,提高市场占有率。存在增值税留抵税是表面现象,导致企业利润水平不高的主要原因是农产品加工企业的毛利率水平很低。企业在低毛利率行业里生存的关键是扩大经营规模,实行行业整合后能够充分利用现有设备降低固定费用,提升企业利润水平;同时整合后的企业可以统一营销、树立品牌,进一步提升市场占有率。

5. 采用新的成本核算方法——作业成本法,通过内部挖潜降低成本。农产品加工企业留抵税产生的根本原因是企业毛利率水平很低。在企业无力影响市场、提高销售价格的情况下,要提升毛利率水平只能从内部着手,降低企业成本费用水平。作业成本法是一种新的成本核算方法,能够准确核算成本的发生环节、发生地点以及成本产生的原因,明晰成本水平。在此基础上实施作业管理,可以为企业降低成本、优化业务流程提供支持。

因此,作业成本法的实施有利于提升企业的毛利率水平,从根本上解决农产品加工企业的留抵税问题。但作业成本法的应用是一项系统工程,需要花费大量的人力、物力和财力,企业应酌情考虑。

【注】 本文由中国青年政治学院项目资助。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编. 2010 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法. 北京: 经济科学出版社, 2010
2. 本书编写组. 中华人民共和国增值税 消费税 营业税暂行条例及其实施细则释义与适用指南. 北京: 中国市场出版社, 2009
3. 安仲文. 最新增值税操作实务. 大连: 东北财经大学出版社, 2009
4. Cooper R, R Kaplan. Activity-Based System: Measuring the costs of resource usage. Accounting Horizons, 1992; 9