

甲供材料之纳税筹划与会计核算

汪志辉

(浙江淳安县地方税务局 浙江淳安 311700)

一、甲供材料的定义

甲供材料简单来说就是由甲方向乙方提供的工程材料。甲方、乙方分别是建造合同中的建设单位、施工单位。甲供材料出现的主要形式:一是“包工不包料”,即建设单位提供所需的全部建筑材料,施工单位仅提供劳务;二是甲方提供主要建筑材料,如建设单位提供钢筋水泥,其他材料和人工则由施工单位负责。出现甲供材料的主要原因是可以更好地控制主要材料的进货来源,保证工程质量,同时降低成本。

二、有关税收政策

1. 营业税。《营业税暂行条例实施细则》规定:纳税人提供建筑业劳务(不含装饰劳务)的,其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内,但不包括建设方提供的设备价款。其含义:一是除装饰劳务外的建筑业劳务工程用的原材料、设备及其他物资和动力价款都应计入营业额纳税,也就是说甲供材料价款计入营业额,乙方(施工单位)需缴纳营业税;二是甲方(建设单位)提供的设备价款不计入营业额,乙方不需纳税。

2. 企业所得税。甲供材料应计入甲方产品成本或固定资产成本,允许在税前扣除。根据会计和税收上“相关的经济利益能够流入”的收入确认原则,甲供材料不计入乙方收入,不需缴纳企业所得税。

3. 房产税。根据《房产税暂行条例》的规定,房产税依照房产余值计算缴纳的,税率为1.2%;依照房产租金收入计算缴纳的,税率为12%。甲供材料是房产原值的重要组成部分,适用税率为1.2%。

三、纳税筹划

在工作中,我们发现有多种形式的所谓“甲供材料”。原来“甲供材料”仅指甲方提供工程材料,而不与乙方进行价格结算,没有价格差。现在不局限于这种形式,甲方与乙方进行价格结算,出现溢价、平价和折价三种情况。而这三种情况中,折价的可能性不大,因为在建造合同中甲方处于主导地位,为了自己的利益一般不会折价提供材料。根据目前情况看,税务机关对不进行价格结算“甲供”予以认可,而进行价格结算的不认为是“甲供”,而认定为销售。从减轻税负角度来说,甲方不与乙方进行价格结算情况下税负要轻。

1. 不结算情况下。甲方不需缴纳增值税。因为在这种情况下,甲方提供材料不是一种销售行为,不需要缴纳增值税。甲供材料价款,就乙方而言,仅需缴纳税率为3%的建筑业营

业税。根据会计和税收上“相关的经济利益能够流入”的收入确认原则,不结算情况下甲供材料不计入乙方收入,乙方不需缴纳企业所得税。

2. 结算情况下。在这种情况下,甲方提供材料是一种销售行为,实质是甲方指定货源销售给乙方,按税法规定甲方要缴纳增值税,这样就会增加固定资产原值,增加以后的房产税负担。一般情况下,折价提供材料的可能性不大,溢价提供材料会增加固定资产原值,增加房产税负担,而房产税是每年都需缴纳的。同时乙方税负增加,甲供材料不仅需缴纳税率为3%的建筑业营业税,还要根据会计和税收上“相关的经济利益能够流入”的收入确认原则,计入乙方收入,乙方需缴纳企业所得税。相对不结算情况,如果是溢价,乙方则增加了溢价部分营业税;乙方需将甲供材料价款并入收入缴纳企业所得税,尽管成本可在税前扣除,但因结算时间差,有可能出现多缴企业所得税问题。

例:建设单位与施工单位签订建造合同,约定建设单位提供主要原材料,其他材料和人工由施工单位负责,预算为400万元。按预算签订了合同,并约定按工程进度预付工程款。

(1)假设甲方原材料进货价为600万元,若甲方提供的材料不与乙方结算,甲方不需缴纳增值税;乙方需要缴纳营业税为30万元($1000 \times 3\%$)。

(2)假设甲方提供材料,并按市场价格与乙方结算,结算价为700万元。

甲方税负:若甲方为一般纳税人,则需缴纳增值税= $(700-600) \times 17\% = 17$ (万元);若甲方为小规模纳税人,则需缴纳增值税= $700 \times 3\% = 21$ (万元);并且增加固定资产原值100万元($700-600$),以后每年要多缴房产税= $100 \times 70\% \times 1.2\% = 0.84$ (万元)(假设按固定资产原值的70%征房产税)。

乙方税负:乙方需缴纳营业税= $(400+700) \times 3\% = 33$ (万元)。企业所得税则因收入和成本结转较复杂,不便于举例。收入和成本结转有可能不能完全配比,造成多缴企业所得税或亏损不能在以后税前弥补。

从以上分析不难看出,结算情况下往往增加甲乙双方税负。从减轻税负角度而言,建设单位提供材料但不与乙方结算较为有利。

四、甲供材料的会计核算

基于甲乙双方不结算材料价款情况下税负对双方均有利,下面就甲乙双方不结算情况的会计核算进行探讨。

平行结转分步法下约当产量法运用之我见

曲芳芳

(石家庄经济学院 石家庄 050031)

一、平行结转分步法的含义

平行结转分步法是在计算产品成本时,不计算各步骤所产的半成品成本,也不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本,而只计算本步骤发生的各项生产费用以及这些费用中应计入产成品成本的份额,将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转、汇总计算出产成品成本的方法。

对于平行结转分步法,每一个生产步骤的生产费用正确地在产成品和月末广义在产品之间进行分配,即计算每一个生产步骤应计入产成品成本的份额是采用这一方法的关键所在。各步骤生产费用在产成品和月末广义在产品之间的分配可采用约当产量法、定额比例法等方法,本文主要探讨平行结转分步法下各步骤生产费用在产成品和月末广义在产品之间采用约当产量法的问题。

二、从企业整体角度理解平行结转分步法

1. 从企业整体角度理解完工产品和广义在产品的概念,从而正确确定完工产品和广义在产品的数量。在采用逐步结转分步法时,无论是完工产品还是在产品都是对于某一个生产步骤而言的。具体来讲,只要完成了某步骤的产品都是该步骤完工产品(无论是否完成所有工序步骤),只要还停留在某步骤就是该步骤的在产品。而平行结转分步法,对于完工产品和在产品的理解,要重新站在企业整体的角度(而不是站在某一步骤的角度)。也就是说,某步骤完工产品是指完成了企业

所有的工序步骤可供出售的产品,某步骤的在产品是指正在进行该步骤工序的产品或已经完成该步骤工序但还未完成企业所有的工序步骤不能出售的产品。

2. 从企业整体角度理解某步骤单位半成品的成本,从而正确确定完工产品的份额。按照现有教材,计算各步骤半成品成本的公式为:某步骤单位半成品的成本=(本期投入生产费用+期初在产品生产费用)/(完工成品的数量+广义在产品约当产量)。其中,“完工成品的数量”指本期完成所有工序可供出售的产品数量;“广义在产品约当产量”指本步骤本月末在产品的约当产量加以后步骤月末在产品数量,如在组织各步骤生产时,各步骤所生产的半成品是通过半成品库收发,则还应加上半成品库中半成品的数量;“本期投入生产费用”指本期投入到该步骤的生产费用。要理解和掌握这个公式的关键在于对“期初在产品生产费用”的理解,在这里一定要注意这里的在产品是站在企业整体角度而言的,也就是说既包括正在进行该步骤工序的产品也包括已经完成该步骤工序但还未完成企业所有的工序步骤不能出售的产品。只有理解了期初在产品的含义,才能理解公式中分子(产品数量)与分母(发生费用)的对应关系,才能正确计算每一步骤完工产品的份额,从而计算出完工产品的成本。

下面通过一个具体的案例,详细论述如何从企业整体角度理解和掌握平行结转分步法采用约当产量法的计算。

1. 甲方的会计处理。购入甲供材料时计入原材料,领用时从原材料转出,并计入在建工程,工程完工后从在建工程转入产成品或固定资产。承上例:

(1)购入甲供材料,借:原材料 600 万元;贷:银行存款等 600 万元。

(2)发出材料,借:在建工程 600 万元;贷:原材料 600 万元。

(3)预付施工单位工程款 200 万元,借:在建工程 200 万元;贷:银行存款 200 万元。

(4)工程完工,假设工程款全部付清。借:产成品或固定资产 1 000 万元;贷:在建工程 800 万元,银行存款 200 万元。

(5)产成品出售,借:银行存款等;贷:主营业务收入。借:主营业务成本 1 000 万元;贷:库存商品 1 000 万元。

2. 乙方的会计处理。乙方收到、发出、使用甲供材料时,不做账务处理,但需进行材料登记管理。乙方对甲供材料不计入主营业务收入。承上例:

(1)收到甲供材料时,登记备查簿。计提应交营业税(假设不考虑城建税及教育费附加,下同),并上交。借:营业税金及附加 18 万元(600×3%);贷:应交税费——应交营业税 18 万元。借:应交税费——应交营业税 18 万元;贷:银行存款 18 万元。

(2)收到预付工程款 200 万元,借:银行存款 200 万元;贷:预收账款 200 万元。收到预收账款计提应交营业税,并上交。借:营业税金及附加 6 万元(200×3%);贷:应交税费——应交营业税 6 万元。借:应交税费——应交营业税 6 万元;贷:银行存款 6 万元。

(3)工程完工,确认收入,计提和上交营业税。借:预收款 200 万元,银行存款 200 万元;贷:主营业务收入 400 万元。借:营业税金及附加 6 万元(200×3%);贷:应交税费——应交营业税 6 万元。借:应交税费——应交营业税 6 万元;贷:银行存款 6 万元。○