

建筑业营业税改征增值税 对企业影响的思考

戴国华

财政部、国家税务总局《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》(财税[2011]110号)明确,建筑业适用增值税一般计税方法,发生应税交易取得的全部收入按11%的税率征收增值税。文件的出台,将延续多年的建筑业缴纳营业税改按增值税进行征收的重大改革提上议事日程。建筑业如何应对营业税改征增值税的改革,是当前建筑企业迫切需要研究和解决的问题。现笔者结合建筑企业实际,就营业税改征增值税对建筑企业的影响做一些探讨。

一、对建筑企业总体税负的影响

营业税改征增值税后,首先涉及到建筑企业期初库存材料和机械设备等固定资产增值税进项税额的抵扣问题。如1993年关于流转税制的改革要求在工业生产领域和批发零售商业普遍征收增值税,原来实行产品税或营业税的企业从1994年改按增值税征收,根据财政部、国家税务总局《关于期初存货已征税款抵扣问题的通知》(财税字[1995]42号)的规定,增值税一般纳税人期初存货已征税款从1995年起5年内实行按比例分期抵扣的办法,每年抵扣比例为增值税一般纳税人1995年年初期初存货已征税款余额的20%。所以,为了体现公平税负和保证国家税收征收改革的稳定性,笔者推测建筑企业营业税改征增值税后,期初库存材料和机械设备等固定资产增值税进项税额也可以分期抵扣。其次对建筑企业当期税负的影响。为了直观反映对企业税负的影响,通过以下例子进行分析:如某建筑企业全年完成营业收入11 000万元,实际成本10 000万元,按《中国上市公司业绩评价报告2011》中有关建筑行业上市公司价值分析来看,2010年在建筑业工程结算成本中,原材料约占55%,人工成本约占35%,其他费用占比不超过10%,按此比例计算,改革前,年应交营业税330万元($11\ 000 \times 3\%$);改革后,在考虑当年没有新增能够

抵扣增值税进项税额机械设备等固定资产情况下,能够抵扣施工项目现场进项税额654万元 $[(5\ 500+1\ 000) \div (1+11\%) \times 11\%]$ (按现行规定人工费不能抵扣进项税额),加上企业机构所在地还可以取得的能够抵扣进项税额50万元(估计能够取得的增值税税票总价500多万元),年应交增值税1 210万元($11\ 000 \times 11\%$),应征收增值税506万元($1\ 210-654-50$),比交营业税时略高;但如果企业当年新购置用于施工设备总价1 000万元,相应增加能够抵扣的增值税进项税额99万元 $[1\ 000 \div (1+11\%) \times 11\%]$,增值税可相应少交99万元。因此,营业税改征增值税后,一方面有利于建筑企业提高机械设备装备水平,改善企业财务状况,优化资产结构,增强企业竞争能力;另一方面通过引进新进的机械设备和流水线,减少作业人员,降低人工费支出,又反过来减低企业的税负。最后由于我国建筑企业多为劳动密集型企业,人工成本往往占成本总额较大比重,如在本例中,成本总额的35%为人工成本,具体来看,这其中不仅包括本企业自身发生的人工费,还包含至少20%的劳务分包成本,由于我国对劳务公司是否实行营业税改征增值税还没有定论,这部分对建筑企业征收增值税的具体影响虽不确定,但无疑是一重要影响因素。

二、对建筑企业收入、毛利确认的影响

依据《企业会计准则第15号——建造合同》的相关规定,建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

1.以固定造价合同为基础,实施营业税改征增值税对建筑业收入和毛利的确认产生影响。由于当期确认的合同收入=合同总收入 $\times$ 累计完工进度-以前会计期间累计已确认的收入,当期确认的合同费用=合同预计总成本 $\times$ 累计完工进度-以前会计期间累计已确认的费用,当期确认的合同毛利=当期确认的合同收入-当期确认的合同费用,在没有实行营业

税改征增值税前,合同收入中包含营业税(原因是营业税属于价内税),而实行营业税改征增值税后,合同收入中不包含增值税(依据《中华人民共和国增值税暂行条例》相关规定,增值税为价外税)。同时,实行营业税改征增值税,合同预计总成本中与成本有关的原材料、燃料和租赁费等发生的增值税进项税额不再是实际成本的组成部分,合同预计总成本将比没有实行营业税改征增值税前要少。实行营业税改征增值税后,当期确认的合同收入按总价剔除了增值税进项税额,而当期确认的合同费用只剔除了原材料、燃料等项目部分增值税进项税额,因此,当期确认的合同收入和合同毛利比没有实行营业税改征增值税前要少很多。

2.以成本加成合同为基础,实施营业税改征增值税会对建筑业收入的确认产生影响。成本加成合同是以合同约定或其他方式议定的成本为基础,加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同,比如建造某段铁路,合同总价以建造该段铁路的实际成本为基础,每公里再加收500万元。营业税改征增值税后,是以合同总价(营业总收入)为基数扣除实际成本费用中能够抵扣的增值税进项税额缴纳增值税,而实际成本费用中已不包含能够按规定抵扣的增值税进项税额,实际成本费用比没有实行营业税改征增值税前要少,所以该成本的一定比例或定额费用也将随之发生变化,导致实际营业总收入比没有实行营业税改征增值税前要多一些。

三、对建筑企业财务状况的影响

一是对资产总额带来的变化。由于增值税是价外税,建筑企业购置的原材料、辅助材料等存货成本和机械设备等固定资产需要按取得的增值税发票扣除进项税额,这样一来,企业的资产总额将比没有实行营业税改征增值税前有一定幅度的下降,引起资产负债率上升。

二是对企业收入、利润带来的变化。实行营业税改征增值税后,受一些流通环节购置货物较难取得增值税税票和协劳务成本及假发票等的影响,这部分增值税进项税额无法抵扣,出现企业多缴增值税的现象,企业实现的利润总额也将有所下降,增加了企业完成绩效的难度。

三是对企业现金流的影响。依据《营业税改征增值税试点方案》有关税收收入归属的规定:“原归属试点地区的营业税收入,改征增值税后收入仍归属试点地区,税款分别入库。”依据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十九条规定:“销售货物或者应税劳务,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天;增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。”由于目前建筑业普遍实行的是建设单位代扣代缴营业税的方式,建设单位验工计价时,采取从验工计价和付款中直接代

扣缴营业税,营业税改征增值税后,笔者推测建设单位将不能直接代扣代缴增值税,直接由建筑企业在机构所在地按当期验工计价确认的收入缴纳增值税,但是建设单位验工计价并不是立即支付工程款给建筑企业,往往滞后一段时间,有的时间还比较长。同时,验工计价单中还要直接扣除5%-20%的预留质量保证金等,而应交增值税当期必须要缴,但预留质量保证金等要到工程项目竣工验收后才能支付,这样必将导致企业经营性活动现金净流量增加,加大企业资金紧张的程度。

四、对建筑企业税收筹划的影响

依据《营业税改征增值税试点方案》的规定,原归属试点地区的营业税收入,改征增值税后收入仍归属试点地区,税款分别入库。从长期来分析,依据目前营业税一般在工程项目所在地缴纳的惯例,营业税改征增值税后,为了不影响当地的税源,笔者推测增值税也将采取在工程项目所在地预征、在机构所在地允许抵扣的方法。这一推测主要来源于《国家税务总局关于跨地区经营建筑企业所得税征收管理问题的通知》(国税函[2010]156号)的规定,建筑企业所属二级或二级以下分支机构直接管理的项目部不就地预缴企业所得税,其经营收入、职工工资和资产总额应汇总到二级分支机构统一核算,由二级分支机构按照《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法〉的通知》(国税发[2008]28号)规定的办法预缴企业所得税;文件同时还规定建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部,应按项目实际经营收入的0.2%按月或按季由总机构向项目所在地预分企业所得税,并由项目部向所在地主管税务机关预缴。这样一来,企业将面临更为复杂的税收筹划管理:一是企业所有能够按规定抵扣的增值税发票原件全部要汇总到企业机构所在地,由机构所在地在缴纳增值税时进行进项税额抵扣,对大型建筑企业而言,由于工程项目众多、分布也比较广,增值税税票收集并不容易。二是现在许多项目是自行采购部分物资和小型设备以及租赁机械等,基本上都是以企业设立的项目部或指挥部名义与供货方或租赁方签订合同,按照《中华人民共和国增值税暂行条例》的相关规定,取得的增值税发票进项税额不能在企业机构所在地进行抵扣。对此,企业必须规范相关合同名称,所有对外交易合同要全部以企业名称对外进行签订,取得的增值税发票名称必须与企业全称一致,同时,企业机构所在地要及时将所有在异地项目当期发生的增值税税票的原件收集齐全,在申报当期增值税时一并提交税务机关申请抵扣。对大型建筑企业,笔者认为,由于建设单位验工计价等原因,可以由税务机关核定,按季征收,自期满之日起15日内申报纳税,这样可以减轻一部分工作量。三是

对建设单位确认的当期企业验工计价收入凭据与所在地税务机关可能预征的增值税要及时汇总到企业机构所在地进行纳税申报和抵扣。四是由于增值税纳税和管理较为复杂,营业额改征增值税后,企业机构所在地需要设置专门的税务岗位,增设相关人员,统一管理企业税务筹划。

五、对建筑企业投标和会计核算的影响

一是营业税改征增值税后,预计《全国统一建筑工程基础定额与预算》部分内容将进行修订,建设单位招标概预算编制也将发生重大变化,相应的设计概算和施工图预算编制将按新标准执行,对外发布的公开招标文件的内容也将进行相应的调整。二是这种变化使建筑企业投标工作变得更为复杂化,投标书的编制中有关原材料、燃料等直接成本不包含增值税进项税额,实际施工中,有多少成本费用能够取得增值税进项税额,在编制标书中很难准确预测;原按工程结算收入计算的营业税不再收取,税金编制中只能反映城市维护建设税和教育费附加等;编制的标书中投标总价中又包含增值税,而增值税又属于价外税,在投标中怎样编制,有待统一规范。三是由于要执行新的定额标准,企业施工预算需要重新进行修改,企业的内部定额也要重新进行编制。四是会计核算上会发生变化。企业在施工中取得的与生产经营有关的增值税进项税额不能直接列入相关成本费用,而要分开核算,列入应交税金——应交增值税——进项税额科目,如不分开核算,这部分增值税进项税额在缴纳增值税时,是不能抵扣的;同时,收到的工程营业收入,必须扣除11%的增值税销项税额后再将差额列入主营业务收入科目。五是企业战略的指标会发生变化。由于增值税是价外税,企业的营业收入、成本等财务指标的数据将有一定幅度降低,企业战略和年度完成指标也要进行相应调整。

六、对建筑企业海外经营的影响

按现行税收征管规范,建筑企业在海外的工程收入在国内是不缴纳营业税的,只对国内企业所得税税率比境外所得税税率高的部分需在国内补缴企业所得税。但实施营业税改征增值税后,在国内采购原材料等物资、加工和运输取得的增值税进项税额能否抵扣,《营业税改征增值税试点方案》没有明确。笔者认为,根据惯例,海外建筑项目由于受国家间税收差别和税制的影响,其收入已在海外缴纳相关流转税,在国家支持建筑企业“走出去”的战略下,不应在国内再缴纳相关流转税。按对等的原则,对国内建筑企业为海外工程在国内采购原材料等物资、加工和运输取得的增值税进项税额也不得从增值税进项税额中扣除,企业应单独进行核算,直接列入海外工程项目成本中。

七、对集团及成员企业经营管理的影响

目前建筑企业集团成员企业由于规模相对较小,竞争力不强,大部分都是由集团公司(母公司)统一对外投标,中标签订合同后再在成员企业内部进行分解,由成员企业负责施工,平时由集团公司按施工进度向建设单位进行验工计价,并由建设单位统一代扣代缴营业税等税费。成员企业根据完成的工作量向集团公司办理验工计价时,也同比例将建设单位代扣代缴的税金列转给成员企业。但实行营业税改征增值税后,将会发生重大变化。一是法人主体的不相容性。集团公司与具有法人资格的成员企业,都必须按《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定独立履行纳税义务,具有法人资格的成员企业应与集团公司签订分包合同,取得的收入应在成员企业机构所在地缴纳增值税,并将增值税发票提供给集团公司;集团公司从建设单位取得的全部收入扣除包括成员企业已缴纳的增值税进项税额后应在企业机构所在地缴纳增值税,建设单位和集团公司都不能再代扣代缴税费。二是目前集团公司为了发挥规模优势、降低采购成本,由集团公司统一对外采购所有物资并直接向成员企业提供,物资成本按各单位的领取情况,通过集团公司列转给成员企业。营业税改征增值税后,这一做法将要发生改变,由于集团公司统一集中采购的物资是由集团公司与供应商签订的合同,取得的增值税购买方的名称是集团公司,这部分增值税进项税额只能由集团公司缴纳增值税时全部进行抵扣,而不能按向成员企业提供物资所缴纳的增值税由成员企业负责抵扣。笔者认为,解决这一方法的途径,可以由集团公司统一与供应商进行洽谈,但签订合同时,由集团公司和成员企业分别与供货商签订合同,各自取得的增值税进项税票由各自分别进行抵扣。三是营业税改征增值税后,如果实行建筑企业增值税在工程项目所在地按一定比例就地预缴增值税,对集团和成员企业影响很大,集团公司作为一级法人要预缴增值税,参与建设的具有法人资格的成员企业也要预缴增值税,对集团现金流管理产生巨大影响。四是针对营业税改征增值税以及《中华人民共和国企业所得税法》取消集团合并缴纳企业所得税这一做法,结合建筑行业的特殊性,为了减轻集团及成员企业纳税复杂状况,笔者建议,集团要对既有的或新设立、具有法人资格的成员单位重新进行战略考虑,撤销具有法人资格的成员企业,变更或新设立不具有法人资格的分公司,这将大大减轻集团公司和成员企业纳税的工作量,通过此项措施还可能降低集团整体税负,中国石油天然气和中国石油化工等集团公司就是最好的例子。

八、对建筑企业核心竞争力的影响

纺织服装行业营运资金管理透视

汪伟 吕素萍

纺织服装行业是我国国民经济的传统支柱产业和重要民生产业,也是我国出口创汇的主要行业之一。我国纺织服装行业具有自身的经营特点,但也存在着诸多问题。笔者通过观察营运资金周转期的统计数据发现,我国纺织服装企业的营运资金管理绩效水平普遍偏低,要从根本上改善纺织服装行业的劳动资金管理绩效水平,需要从认识该行业的经营特点和问题入手。

一、纺织服装行业经营活动的特点

1. 典型的劳动密集型产业。我国纺织服装产品的生产主要依靠大量使用劳动力,对技术和设备的依赖程度较低,是典型的劳动密集型行业,工序多、流程复杂,人员构成杂乱,操作者文化水平普遍较低。

2. 供应链呈割裂状态。我国纺织服装企业更多地是从自己的需求出发,生产、设计、采购等供应链各环节处于各自操盘的割裂状态。现实中,国内服装企业的流程推动是自上而下的,属于传统计划性操作流程,对整个价值链或供应链的改造没有真正发挥作用。这显然不利于企业对市场做出快速反应。

3. 成本受原材料价格的影响大。通常状况下,服装生产企业的成本主要由五方面构成:一是服装的原材料,约占总成本的60%-80%;二是劳动力成本,占总成本的10%-25%;三是水、电、汽、交通运输等制造成本占总成本的8%左右;四是营业、管理、财务费用,占成本的6%左右;五是产品外加工费约占总成本的6%左右。从成本构成可以看出,原材料的价格变化直接影响着服装生产的总成本。从纺织服装行业产业链上看,棉花是最上游资源,然后到棉纱线(棉花占成本比例为65%-70%)、面料(棉纱线占成本比例约为60%),最后是服装(面料占成本比例约为50%-60%)。近几年棉花价格的大幅上涨导致整个行业的生产成本大幅度上升,相关测算显示棉花价格上升100%将导致服装成本上升约20%-25%。此外,近年的“劳工荒”也使得劳动力薪水大幅度上升,如果劳动力薪酬平均提高15%,将提高企业生产成本0.8%-3%。而2010年国内纺织服装行业用工成本平均增长20%-40%,原、辅材料等生产要素价格普涨30%-100%,纺织服装产品的生产成本随之大幅提高。

4. 属于高度外向型行业。我国纺织服装企业大部分是出

一是由于建筑业营业税改征增值税后,按11%的税率征收增值税,由于增值税属于价外税,建筑企业基建营业收入比没有实施营业税改征增值税前将下降11%,对企业规模经营带来较大的影响,对企业信用评级、融资授信也带来较大的负面效应。如2011年《财富》公布的世界500强中,前三位建筑企业全部在中国,分别是中国中铁股份有限公司(95位)、中国铁建股份有限公司(105位)和中国建筑工程总公司(147位)。《财富》公布的世界500强是按营业收入进行排名的,而这些公司2010年营业收入中基建收入分别为4 117.16亿元、4 284.97亿元、3 163亿元,如按建筑业营业税改征增值税,扣除其中包含的11%的增值税销项税额后,按2010年12月31日人民币对美元汇率折算,三家公司的排名预计将分别下降到114位、124位、165位。二是由于会计处理上购置的生产用固定资产中11%的增值税进项税额需从原价扣除,

代表核心能力的固定资产净值在下降,资产结构将发生变化。通过以上分析可以看出,建筑业营业税改征增值税后,短期内将对企业竞争力产生一定的影响,对长期影响还较难预测。

综上所述,营业税改征增值税是一项十分复杂的系统工程,涉及到国家、地方政府和企业三方共同利益,同时,对建筑业上游产业包括向建筑业提供服务的企业,如工程勘察、工程设计、科研院所、交通运输、工程专用设备及零部件制造、设备租赁、砂石料供货商和工程劳务提供方也要进行同步营业税改征增值税改革,这样才能保证政策实施。对建筑企业而言,这项改革由于涉及到企业方方面面的工作,需要企业领导、相关人员超前谋划,全面考虑,积极应对,使营业税改征增值税能够在建筑企业顺利平稳过渡,将影响降低到最小的范围内。

(作者单位:中铁大桥局集团有限公司财务部)

责任编辑 张璐怡