

编者按：营改增全面实施后，服务行业要达到降低税负的效果，就必须通过增值税进项税的抵扣来实现，这为服务行业的原材料采购和发票管理提出了更加严格的要求，一些企业认为实施起来比较麻烦。但对于山东银座旅游集团下属的泉城大酒店来说，推进营改增的实施却并非难事，因为自2012年推行的“精益小组经营制”管理模式为其打下了坚实的基础（关于泉城大酒店实施精益管理的做法见本刊2016年第23期《加强管理会计创新实现新常态下的业绩稳步增长》一文）。泉城大酒店在吃透政策的基础上积极改进经营管理，进行合理的纳税筹划，不仅降低了税负，还为集团增加了利润。享受政策红利不是坐等其成，顺应政策变化，结合自身实际积极应对，才能实实在在地享受到政策带给企业的“福利”。

运用精益管理思想筹划落实营改增

——泉城大酒店的具体思路与做法

周立刚■

自2016年5月1日起，我国在建筑业、房地产业、金融业和生活服务业全面实施营业税改征增值税（简称营改增）。营改增后，一些以缴纳营业税为主的企业税负减轻了许多。作为酒店行业来说，若想要达到降低税负的效果，就需通过增值税进项税额的抵扣来实现。酒店行业的购进一般体现在食材方面，主要来自两个渠道：一是从价格便宜但是无法提供发票的农贸市场或者农户手中购买；二是从能够出具发票但价格偏高的超市或大型市场购买。营改增之后，酒店企业纳税人需结合增值税抵扣政策，在核算两者的实际开支孰高孰低后，选择更为合适的方式进行采购，这让酒店在选择供应商时面临两难选择。同时，营改增也对酒店行业的发票管理和开票等提出了更加严格的要求。可以说，营改增让酒店行业在经营管理方面面临新的挑战，推行起来难度较大。

但对于山东银座旅游集团下属山东银座泉城大酒店（简称泉城大酒店）

来说，推进营改增的落地实施却并非难事，因为自2012年开始推行的“精益小组经营制”管理模式为其打下了坚实的基础：一是酒店已形成了全员持续改善的氛围，因此在遇到新情况、新问题、面临新挑战时能够及时做出反应，采取对策。比如，营改增实施之前，对新政策的学习、培训、探讨，营改增实施过程中的合同签订、供应商筛选、商品采购、酒店产品规划、税负率的测算等，所有员工都能积极主动参与。二是各小组均拥有自主经营权，每天都需要核算单位时间附加值，所以对自己所用材料都会“斤斤计较”，也会自发对供应商进行筛选，化整为零，很快就完成了对供应商的选择。营改增之后所有员工都在原有管理基础上致力于在税收政策框架内分析税收政策对酒店的影响，并在每一个节点和流程达到税收成本最低，进而达到企业效益最大化的目标。

一、营改增对酒店服务行业的影响

营改增对酒店服务行业的影响主要体现在以下方面：

1. 对酒店行业税负的影响

营改增之前，酒店行业缴纳的营业税为价内税，税率为5%。营改增之后，酒店行业的增值税税率为6%，从表面来看税率是增加了，但由于增值税为价外税，其计税的依据和计算方法与营业税有着本质的不同，不是简单地用营业收入乘以相应的税率，而是应缴纳增值税税额=增值税销项税额-增值税进项税额（其中：增值税销项税额=不含增值税的营业收入×6%；增值税进项税额为当期取得增值税专用发票的进项税额）。增值说的计算过程比营业税要复杂，各项目包含的内容也比较多，实际税率是低于营业税制下税率的。因此，在营业收入一定的情况下，增值税进项税额的多少就决定了当期要缴纳增值税额的多少，而进项税额是可控的，取决于对采购发票的重视程度和有没有用精益管理思想来管理进项税额。

2. 对酒店产品结构的影响

酒店行业服务产品众多,既有单纯服务销售,又有单纯产品销售,还有销售服务的同时提供免费产品,也有销售产品的同时提供免费服务,同时还有写字间出租服务等。在营业税制下,除了达到一定规模的商品销售需要缴纳增值税以外,其他服务销售以及服务和产品混合销售一并缴纳营业税。营改增以后,国家税务总局对酒店不同产品及混合销售、兼营等业务的使用税率都有明确规定,不了解税收政策或对税收政策把握不准,必然会导致企业增加税收成本或税收风险。

譬如,酒店销售的礼盒产品,严格来讲是酒店的兼营业务,是要缴纳增值税的,即便在营业税制下也是如此,如果销售的礼品收入达不到税务部门规定的额度,则可采用3%的简易计征办法计征增值税;如果销售收入达到税务部门规定的额度,则需办理一般纳税人的登记,适用一般纳税人的计征办法,按17%的税率计征增值税。而在增值税制下,如果是一般纳税人就按17%的税率计征;如果是小规模纳税人,则按3%的税率简易计征。因此,计征方式的不同直接影响到缴纳税款的多少。

又如,酒店在给客人提供住宿服务的同时,还提供牙膏、牙刷、梳子、沐浴液、拖鞋、水果、矿泉水等免费服务,也提供诸如方便面、火腿肠、饮料等迷你吧商品的销售。在营业税制下,这些免费和收费商品统一合并到客房销售按5%的税率计征营业税。营改增之后,尽管所有酒店产品都计征增值税,但是销售商品是按17%的税率计征增值税,免费赠送也视同销售商品计征,而客房销售则按现代服务行业6%的税率计征。

其他诸如餐饮产品,客人在酒店消费还是打包带走,外卖产品在店内摆台还是店外摆台,在增值税制下,其计征的税率是有严格区分的,如果不对酒店

泉城大酒店在吃透政策的基础上积极改进经营管理,进行合理的纳税筹划,不仅降低了税负,还为集团增加了利润。享受政策红利不是坐等其成,顺应政策变化,结合自身实际积极应对,才能实实在在地享受到政策带给企业的“福利”。

产品进行合理的结构性布局和调整,税收因素会给企业效益带来较大的影响。

3. 对酒店产品定价的影响

产品价格是酒店收入也是酒店效益的基础。营改增之后,同样的价格体现在财务报表上的收入和营改增之前比较是下降的,因为增值税是价外税,计算收入时要将税金从中扣出。如:同样是800元的房价,营改增之前,实现收入是800元,营改增之后实现收入是 $800 \div (1+6\%) = 754.72$ (元)。基于此,营改增之后,需要对酒店的产品价格包括客房、餐饮、康乐和外租等重新进行梳理:已经签订的供应合同或服务合同,对合同未到期但已明确的产品价格是继续保持还是签订补充协议进行调整;对外公示的门市价格或对新签订的协议客户价格,是含增值税的还是不含增值税的都要有明确的说明;等等。同样,价格因素也给酒店的业务系统及财务预算系统带来影响:从精益管理的角度考虑,营改增之后,酒店业务操作系统需要更新或修改,将收到客人的房费、餐费等自动调整为净收入和相应的增值税税额;对营改增以后年度的收入预算,为了与同期数据有可比性,收入预算加上增值税销项预算才是和以前年度收入同口径的数据。

4. 对会计核算的影响

营业税制下,对税金的核算通过“应交税金——应交营业税”科目,会计科目比较单一,核算内容也较为简单。营改增之后,对增值税的核算要求更加细化。增值税涉及项目较多,核算内容也更为复杂。在“应交税费”下设“应交增值税”二级科目,而“应交增值税”又分为借方、贷方两个分析项目,借方项目设“进项税额”、“已交税金”、“转出未交增值税”,贷方项目设“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等。每一个项目都规定了明确的核算内容,需要对涉及增值税的业务内容进行分析和判断,不同的核算内容归入相应的核算科目内。如果不能正确归类和核算增值税相关业务内容,就会出现多缴或漏缴增值税的问题,从而影响企业效益或给企业带来偷税漏税的风险。譬如,酒店为员工餐厅购置物品收到的增值税专用发票,可以和其他增值税专用发票一起认证,但是增值税的进项税额是不能够作为抵扣项进行抵扣的,需要计入应交增值税的“进项税额转出”项目核算,如果对增值税政策不了解,或是对增值税项目核算内容不清楚,只是简单将收到的增值税专用发票拿来抵扣,势必造成增值税核算方面的错误。

二、运用精益管理思想筹划营改增

1. 思想上重视,政策上吃透

为充分享受营改增给企业带来的红利,集团从2016年年初就组织全体员工学习新政策,自行组织和参加行业管理部门、业务职能部门组织的营改增培训达10场之多,并多次组织讨论和学习。此外,经常向专家、税务主管部门咨询。泉城大酒店作为“精益小组经营制”管理模式的推广试点单位,将营改增与精益管理充分结合,除财务人员、相关部门主要负责人参加营改增业

务培训外,各小组长也必须参加,并结合本人负责的业务内容,分析营改增对小组业务造成的影响:哪些是利好的,哪些是利空的,利好的如何发挥利好作用,利空的如何规避政策对经营带来的成本或风险的增加;调整业务内容,力争收入最大化、税费最小化。

2. 供应商把关,进项税领先

酒店行业的特点决定了其供应商大部分以个体生产经营者为主。营改增之前,为了采购到价低质优的原材料,酒店大部分原材料采购都未考虑发票的问题,而且大部分个体生产经营者也没有办理相应的工商、税务登记,不能提供采购发票。营改增之后,如果还沿用以前的供应商及采购渠道和采购办法,则很难取得增值税发票,更不用说取得增值税进项税额了。集团估算了一下,一年下来,酒店采购商品和原材料仅进项税额就有几百万元,如果损失这些可以抵扣的税款,会给酒店造成不小的利润损失。基于此,在营改增实施之前,酒店财务部门就召开现有供应商动员会,传达营改增对酒店行业的影响和对进项税额的重视,并下发相应的调查表,全面调查现有供应商的一般纳税人资质情况。留用具备一般纳税人资格的供应商;对不具备一般纳税人资格的供应商则限期去税务部门申请一般纳税人;对不能办理一般纳税人资格的供应商则重新进行招标和更换。截至2016年5月1日营改增正式实施时,酒店98%的供应商都成为一般纳税人。截至2016年11月底,酒店采购原材料、商品可以抵扣的进项税额达243.50万元。

3. 费用上控制,税比三家

一是对于具有一般纳税人资质的固定的原材料供应商通过签订长期合同取得增值税发票用以抵扣进项税额。二是对于经营过程中发生的能耗、差旅费、维修费、办公费等费用性支出,严

格报销程序和手续,事先申请,税比三家,选取成本最低的。比如水、电、气、暖供应单位大部分为国有或大型民营企业,因其税收政策执行严格、会计核算较为健全、发票开具也较为完善,一般都可以取得6%、11%或17%税率的增值税专用发票进项税额。基于此,对于租赁经营的酒店,部分水、电、暖气开户是业主单位,与实际消费水电气的酒店名称不一致,则责成相关酒店与业主协调,在规定时间内将业主在其主管单位的开户信息变更为酒店信息,这样就可以取得能耗的消费进项税额。三是制作酒店一般纳税人资料信息卡给有关业务人员,出差住宿、外出参会必须取得住宿和会议的增值税专用发票。四是对于维修费则必须事先预算,税比三家,审查报价和一般纳税人资格,由工程部门和财务部门确定最终施工单位。五是对于办公用品的采购,则事先为采购员设定好比价工具表,针对无发票和提供6%、11%、17%不同税率的开票供应商进行比对,以确定价格和品质最优者,从而降低采购成本。

4. 严格销售合同条款,明确销售价格

在营业税税制下,产品的税金包含在价格内,对外报价只有一个。而营改增之后,产品的报价如果简单地沿用营业税税制下的报价原则,客户自然地认为是含税价格,按此价格销售的产品,体现在财务上的收入与营业税税制下的收入是明显降低的,对企业效益的影响也是显而易见的。基于此,对于合同的签订除正常的经办部门、合同管理部门把关以外,还必须经过财务部门审核,涉及付款的条款,必须在合同中注明以提供相应的增值税专用发票为前提。而且在对合同方的选择上以运作规范的企业作为选择目标(因为管理规范、会计核算健全的企业在税收政策执行、发票管理方面也应是规范的)。在

对外提供服务的合同签订方面,涉及酒店产品的价格条款,要注明是包含增值税的价格还是产品的净价,以保证酒店正常的毛利水平。

5. 严格增值税发票管理,避免发票管理带来的损失

对于增值税发票的购买、保管、开具、抄税、验证、注销等环节,如果思想上不引起足够重视、管控措施不到位,哪一个节点出现问题都会给企业带来不必要的损失。基于此,酒店对接触增值税发票的人员和部门进行了重点培训,坚持既方便客人又管理到位的原则。财务部门是增值税专用发票管理的第一责任部门,负责发票的购买、保管、认证和缴销;业务使用部门是第二责任人,财务部门对业务部门核定使用数量,定量领用,使用登记,定期盘点;严格作废发票的数量,并重点登记,禁止丢失,直接考核具体的发票开具人员(根据集团关于增值税发票的管理规定,丢失一张普通增值税发票罚款300元,丢失一张专用发票罚款1000元,期间还要登报声明)。

对虚开增值税专用发票更是采取零容忍的态度,一经发现,严格按《增值税专用发票管理条例》进行处罚。营改增实施半年来,酒店未出现一起虚开增值税专用发票的行为,也未发生增值税专用发票丢失事件。

山东银座旅游集团运用精益管理思想筹划营改增,重视增值税发票的取得,抵扣链条环环打通,给集团带来了实实在在的效益:2016年5~12月,整个山东银座旅游集团节约税款1540万元,增加利润约2070万元。泉城大酒店5~12月税负率降低2.99个百分点,节约税款332万元,增加利润344万元。

(作者单位:天津大学管理与经济学部)

责任编辑 刘黎静