

doi:10.3969/j.issn.1672-4348.2019.04.006

营改增对建筑行业施工成本影响程度的分析

——以某教学楼为例

蔡欣玮¹, 李杰¹, 陈秀珍²

(1.福建工程学院 管理学院,福建 福州 350118;
2.福建华南女子职业学院 艺术设计系,福建 福州 350108)

摘要:“营改增”对施工企业成本的影响分析是当前行业的热点问题。根据施工企业成本费用支出模式重新对施工成本构成进行了划分,借助某教学楼数据分别计算在“理想状态”和“实际状态”下施工企业人工费、材料设备费、施工机具使用费的成本影响程度分析,指明施工企业在“营改增”条件下进行税负管理的方向。

关键词: 成本要素;建筑材料;税负分析

中图分类号: F299.23;TU723 文献标志码: A 文章编号: 1672-4348(2019)04-0337-06

Analysis of the impact of “Business Tax to VAT” on the construction cost of the construction industry: taking a teaching building as an example

CAI Xinwei¹, LI Jie¹, CHEN Xiuzhen²

(1.School of Management, Fujian University of Technology, Fuzhou 350118, China;
2.Department of Artistic Design, Fujian Huanan Women’s College, Fuzhou 350108, China)

Abstract: The analysis of the impact of “Business Tax to VAT” on the cost of construction enterprises is a hot issue in the industry. The composition of the construction cost was reorganized according to the expenditure mode of the construction enterprise. The data of a teaching building was used to calculate the impact of the labor cost, material and equipment cost and the cost of the construction machines and tools under the “ideal state” and the “actual state” respectively. The direction of tax burden management for construction enterprises under the condition of “Business Tax to VAT” was pointed out.

Keywords: cost elements; building material; tax burden analysis

2016 年财政部、国家税务总局发布了《营业税改征增值税试点实施办法》并在全 国范围内推开试点。“营改增”,可以平衡各行业的纳税制度,易于形成良性的市场氛围,还可以解决全额征收、重复计税的问题,使这种征税模式更加合理^[1],促进经济发展,减少偷税、漏税和逃税现象的发生^[2]。对于建筑业来说在材料采购环节可以实现进项税抵扣,材料进项税额抵扣越多,材料的采

购成本就越低^[3]。劳务分包是否能够取得增值税专用发票,将直接影响到企业的经营成本^[4],但是由于营业税和增值税计税模式的差异,建筑业上下游产业计税模式尚处在过渡阶段,存在部分上游环节增值税不能抵扣、建筑企业施工成本不能有效降低的情况^[5],这在一定程度上影响了“营改增”政策在建设行业的实施效果。

收稿日期: 2019-06-25
第一作者简介: 蔡欣玮(1989-),男,福建宁德人,一级造价工程师,硕士研究生,研究方向:工程造价管理。
通信作者: 李杰(1968-),男,安徽巢湖人,教授,博士,研究方向:工程造价管理。

1 施工成本构成的调整

受传统计划经济体制的影响,我国建设工程费用的划分侧重于成本的支出项目,目的在于完善建设工程的每一项费用,在采用与市场经济体制接轨的工程量清单模式条件下,各项费用划分也是从建设单位费用支出的角度考虑的,根据《福建省建筑安装工程费用定额》(2017 版)的规定,按照工程造价组成建筑安装工程费用由分部分项工程费、措施项目费、其他项目费组成,其中分部分项工程费、措施项目费、其他项目费都包含人工费、材料设备费、施工机具使用费、企业管理费、利润、规费和税金,如图 1 所示。

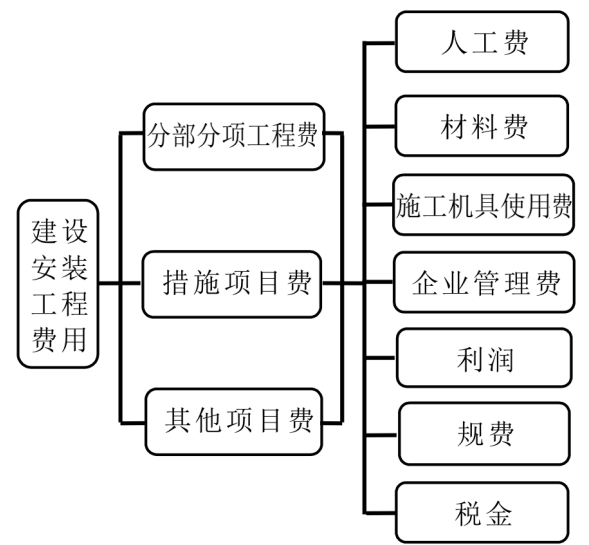


图 1 建设安装工程费用组成

Fig.1 Composition of construction and installation costs

随着施工技术的日新月异和项目管理方式的不断发展,在 BOT (build-operate-transfer)、EPC (engineering procurement construction) 和 PPP (public private partnership) 等各种项目管理模式和投融资方式的推动下,施工单位在基础设施建设中的重要性上逐步上升。施工单位建设项目总成本的划分随着管理模式的不同而变化,在现场管理和成本管理控制过程中,施工企业实际成本支出内容与规定的工程造价费用组成有所不同,因此按现有的工程造价费用组成并不能完全体现施工企业施工成本的支出模式^[6]。在考虑不同管理模式影响的情况下,施工企业将直接用于工程上的成本费用划分为直接成本,包括人工费、材

料设备费、施工机具使用费;将施工企业管理过程中的费用划分为管理成本,如图 2 所示。

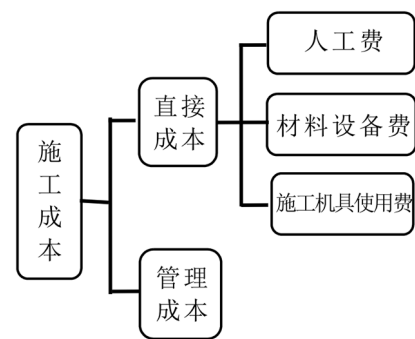


图 2 建设项目施工成本构成

Fig.2 Construction cost composition of a construction project

“营改增”条件下,可以将材料价格分为材料综合价格(包含增值税)和材料综合价格(不含增值税),在当前“价税分离”的计税方式下,成本费用也可以划分为成本费用(包含增值税)和成本费用(不含增值税),这种成本划分方式遵循当前施工企业施工合同签订以及资金流转的方向,有利于施工企业项目管理者更直观地关注施工现场成本支出的内容,进而从全局的角度出发,对施工企业项目施工成本进行更完整、更细致的分析对比。

2 施工成本各要素在“营改增”条件下的变动程度分析对比

2.1 人工费的分析对比

人工费在施工企业的施工成本中所占的比重较大,影响着施工企业的利润水平。当前我国建筑业依旧属于劳动密集型产业,由于劳务队伍缺乏规范化管理,部分劳务提供方没有采用公司化经营的方式,一般都采用现款结算的方式发放劳务工资。即使采用公司化经营提供劳务服务,也不能形成可以抵扣的进项税额,根据《成本费用进项税抵扣率明细表》的规定,劳务分包适用于小规模纳税人 3% 增值税的普通发票,在该情况下总包单位无法取得相应的可抵扣进项税。但是建筑劳务公司作为一般纳税人,施工企业要向建设单位开具适用于税率为 9% 的增值税专用发票,由于在劳务提供环节施工企业不能获得足额的劳务进项税,从而在施工成本中无法抵扣,造成

施工企业施工成本的增加。但是在营业税条件下,施工企业的营业税率为 3%,其计税方式也相对简单,通过对比营业税和增值税条件下施工企业的税负情况,分析“营改增”对施工企业成本管理的影响。

2.1.1 “营改增”理想状态下人工费税负情况
在“营业税”条件下:

$$\text{营业税}(Y)=\text{人工费}(R)\times 3\% \quad (1)$$

在“增值税”条件下:

$$\text{增值税}(\text{VAT})=\text{销项税额}(\text{OT})-\text{进项税额}(\text{IT}) \quad (2)$$

其中:

$$\text{销项税额}(\text{OT})=\text{人工费}(R)\times 9\%\div (1+9\%) \quad (3)$$

$$\text{进项税额}(\text{IT})=$$

$$\text{可抵扣人工费}(P)\times 9\%\div (1+9\%) \quad (4)$$

若该项目人工费完成 100% 抵扣,即可抵扣人工费(R)=人工费(R)

$$\Delta T=\text{增值税}(\text{VAT})-\text{营业税}(Y) \quad (5)$$

结合上式可知:

$$\Delta T_R=-3\%R<0 \quad (6)$$

由此可知理想状态“增值税”下,施工成本中人工费部分的税负是呈现下降的。

2.1.2 “营改增”实际状态下人工费税负情况
建设项目如果没有建立完善的“劳务公司劳务分包”制度,施工现场采用零工的形式来进行劳务作业,则施工企业无法得到可抵扣进项税,即可抵扣人工费(R)=0,则结合(6)式可知:

$$\Delta T_R=6.09\%R>0 \quad (7)$$

所以可知若没有建立完善的劳务制度,在“营改增”条件下,施工企业的人工费税负将大大提升。

2.2 材料设备费用的分析对比

一般来说材料设备费占到工程造价的 60%~65%,对工程造价的影响比较大,应将材料设备费用的管理作为施工成本控制的重心。由于建设项目使用的建筑材料设备种类繁多,既有如水泥、钢材等功能性建筑材料,也有砂、石、土等建筑地方性材料,不同材料设备由于自身的特殊性对成本管理也带来一定的难度。

由于“营业税”不属于流转税,施工企业的营业税税收较为简单,不存在进项税抵扣销项税的问题,所以施工企业在材料采购过程中从自身节约成本的角度出发,往往采用“唯低价”的采购原则,通过节约原材料的税金来降低采购成本。

在“增值税”条件下,施工企业建筑业的增值税税率为 9%,而大部分的材料设备的进项税税率为 13%,施工企业通过销项税和进项税的能够得到减税降负降低成本产生的“收益”,采购的材料设备越多,可抵扣的进项税就越多,从而获得更多的收益进项税抵扣,因此“营改增”条件下施工企业往往会通过正规渠道购买原材料。由于工程中涉及了大量的砂石等地方性材料,这部分材料首先由于增值税税率为 3%,低于建筑工程的 9%税率,其次由于材料的特殊性,砂石、土方等原材料供应渠道比较散乱,供应商通常是小规模纳税人或无正规手续的自然人,无法提供可抵扣的进项税,因此导致在实际成本管理过程中,该部分的成本由于无法得到相应的进项税抵扣,导致施工企业在“营改增”条件下税负增加,降低经济效益。

建设项目所使用的材料种类繁多,无法对项目所有的建筑材料都进行分析对比,故本文借用某教学楼的成本数据,采用“ABC 分类法”,选取对项目影响程度较大的建筑材料进行分析,借助某教学楼建筑材料的采购量,通过汇总统计数据如图 3 所示:

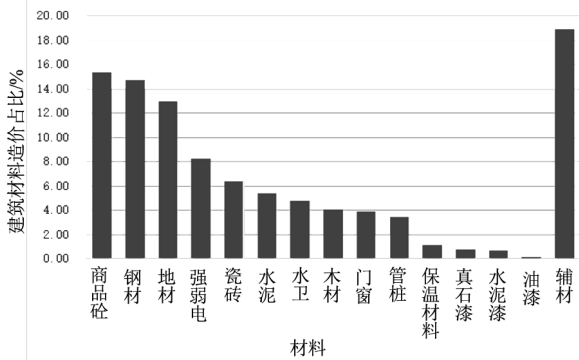


图 3 某教学楼建筑材料造价所占百分比
Fig.3 Percentage of the cost of construction materials of a teaching building

结合“ABC 分类法”的分析可知在某教学楼的建筑材料中,商品混凝土、钢材、地方性材料、安装材料设备、瓷砖、水泥、木材、门窗、管桩为 A 类材料,也就是对成本影响较大的材料。保温材料、真石漆、水泥漆、油漆为 B 类材料,对成本影响一般的材料。剩余的材料为 C 类材料,对成本影响较小。

2.2.1 “营改增”理想状态下建筑材料税负情况

根据“ABC 分类法”得出的 A 类材料的 9 种建筑材料中,依据《成本费用进项税抵扣率明细表》,商品混凝土、钢材、强弱电、水卫、瓷砖、水泥、门窗、管桩的增值税税率为 13%。木材的税率为 9%,地方性材料的税率为 3%。

结合本工程具体情况,统筹计算本项目在理想状态下(主要材料都能达到充分抵扣),材料设备费的税负变动情况。

$$\Delta T_c = \sum \Delta T_{CN} \tag{8}$$

结合上式:

$$\Delta T_c = C \times 9\% \div (1 + 9\%) - (C_1 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_2 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_3 \times 3\% \div (1 + 3\%) + C_4 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_5 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_6 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_7 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_8 \times 9\% \div (1 + 9\%) + C_9 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_{10} \times 13\% \div (1 + 13\%)) - C \times 3\% = -3.28\% C < 0$$

其中 C 为材料设备费; C_1 为商品混凝土的材料设备费; C_2 为钢材的材料设备费; C_3 为地方性材料的材料设备费; C_4 为强弱电的材料设备费; C_5 为瓷砖的材料设备费; C_6 为水泥的材料设备费; C_7 为水卫的材料设备费; C_8 为木材的材料设备费; C_9 为门窗的材料设备费; C_{10} 为管桩的材料设备费。

由此可知在理想状态下,本项目的税负情况能够得到减轻,减轻的幅度达到 $-3.28\% C$ 。

2.2.2 “营改增”实际状态下建筑材料税负情况

从理论角度分析,结合上式可知在“营改增”条件下,施工企业的理论税负是呈现下降趋势的。但是从实际情况可知施工企业由于项目管理的复杂性、建筑材料的多样性难以取得足额的增值税抵扣,造成施工企业在实际项目管理过程中其税负上升^[7]。

结合本项目实际情况,施工单位只取得商品混凝土、钢材、水泥、门窗、管桩等的抵扣进项税。

结合上式可计算得出

$$\Delta T_c = \sum T_{C_{1,2,6,8,9}} = C \times 9\% \div (1 + 9\%) - (C_1 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_2 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_7 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_9 \times 13\% \div (1 + 13\%) + C_{10} \times 13\% \div (1 + 13\%)) - C \times 3\% = 0.81\% C > 0$$

由上式计算可知,在全部建筑材料都可以抵扣的理想状态下,施工企业将可以得到大额可抵

扣增值税,从而降低施工成本。但由于建筑市场的特殊性,施工企业往往很难得到相应的抵扣,在这种情况下,通过实证分析和计算,可以知道施工企业实际税负是增加的。

2.3 施工机具使用费的分析对比

随着施工技术的日趋进步、预制装配式技术的不断推广,工程机械在工程项目构成中的比例也越来越大,并且设备租赁市场不断成熟,市场竞争机制也得到逐步完善,现有租赁价格也较往年有所降低,大部分施工企业在统筹考虑等多方面因素的基础上,设备租赁相比于设备采购不仅能够避免设备一次投入的资金压力,而且能够节省使用成本和维护成本,借助设备租赁施工企业通过调整资源配置方式来获取设备的使用权,从而使企业既经济又高效地获得了必备的生产经营能力。

根据《成本费用进项税抵扣率明细表》可知在“增值税”条件下租赁公司提供服务分成三种,分别对应 13%、9%、3% 的税率,目前施工企业使用的大型设备(如塔吊、施工电梯)已进入建筑业监管部门规范化的管理范围,由于大型设备操作的专业性,租赁公司一般在提供设备租赁的同时配套操作工服务,但施工现场一些不可或缺的施工机械(比如土方工程中的小型挖掘机)占施工机具使用费总额的比例较低,具有较强的地域垄断性,基本上来源于不规范的租赁渠道,并缺乏相应的工商手续,难以取得相应的“增值税”发票,从而造成这部分施工机具使用费由于缺乏进项税抵扣而导致使用成本上升。

2.3.1 “营改增”理想状态下施工机具使用费税负情况

若该项目“施工电梯+塔吊”完成 100% 抵扣: 则

$$\begin{aligned} \text{销项税额 (OT)} &= \\ \text{施工机具使用费 (J)} \times 9\% \div (1 + 9\%) \quad (9) \\ \text{进项税额 (IT)} &= \\ \text{“施工电梯 + 塔吊” (J}_1\text{)} \times 9\% \div (1 + 9\%) + \\ \text{“其他施工机具使用费” (J}_2\text{)} \times 3\% \div (1 + 3\%) \end{aligned} \tag{10}$$

$$93.8\% J = J_1 \tag{11}$$

$$6.2\% J = J_2 \tag{12}$$

$$\Delta T = \text{增值税 (VAT)} - \text{营业税 (Y)} \tag{13}$$

结合上式可知:

$$\Delta T_j = -2.67\%J < 0$$

由上述分析,可以得出施工机具使用费在“营改增”理想状态下可减少税负高达 2.67%。

2.3.2 “营改增”实际状态下施工机具使用费税负情况

结合本项目的具体情况,施工电梯和塔吊等施工机械由于其专业性较强,一般由专业的设备租赁公司经营,在实际项目管理过程中,项目经理部往往都会选择机械设备租赁公司,设备租赁公司的经营活动相对规范,所以工程项目成本中的施工机具使用费能够得到相应的进项税额。与此同时,小型施工机械均由个体作业人员提供相应技术服务,没有能够提供相应的增值税专用发票,造成挖掘机等小型机械难以得到相应的可抵扣增值税,即“其他施工机具使用费”(J_1)难以取得抵扣,故结合上式,可以得出:

进项税额(IT) =

“施工电梯 + 塔吊”(J_1) $\times 9\% \div (1 + 9\%)$
(14)

则: $\Delta T_j = -2.49\% J < 0$

由上述分析可知,施工机具使用费在“营改增”实际状态下可减少税负高达 2.49%。

2.4 施工直接成本税负影响的对比分析

施工直接成本是由人工费、材料设备费、施工机具使用费等 3 部分组成,通过以上计算,可以得出在“理想”状态和“实际”状态下,“营改增”条件下对施工直接成本的税负影响,表 1 列出施工企业“理想”和“实际”状态直接费税负。

表 1 “理想”和“实际”状态直接费税负

Tab.1 Direct cost and tax burden in the “ideal” and “actual” states respectively

元			
税负状态	人工费	材料设备费	施工机具使用费
理想状态	-3.00% R	-3.28% C	-2.67% J
实际状态	6.09% R	0.81% C	-2.49% J

由表 1 可知在所有可抵扣的进项税都能得到充足的抵扣的“理想”状态下,施工企业的税负是下降的,企业的税负压力有所降低。但是由于我国当前建筑行业存在着建筑材料种类繁多、采购渠道呈现多样化、现场项目管理水平落后等现状,从而导致施工企业在“营改增”条件下难以达到

理想状态^[8]。

3 施工企业在“营改增”条件下的对策研究

“营改增”作为国家推行的一项宏观调控政策,对施工企业在成本控制与管理方面提出了新的要求,需要使用科学系统的方法,达到提高企业管理水平、经济效益的目的。以成本预测为基础,成本决策为战略,成本计划为纲要,成本核算为中心,成本分析为归纳,成本考核为总结提升,通过“成本管理流程”对施工企业成本进行量化分析,将“成本管理流程”和“税务筹划”相结合。“营改增”政策条件下施工企业要做好以下几方面的工作。

税收预测就是通过以往的项目成本信息和目标项目具体情况,对未来项目实施过程中的总体税负水平及其发展趋势做出科学的评估,在具体项目管理工作根据工程承包方式通过对招标文件分析,做出劳务分包、材料采购(甲供材或包工包料)、施工机械采购或租赁方式等决策和建议,为后期的减税降负奠定基础。

纳税筹划是基于税负预测的基础上,通过分析和对照工料机 3 个要素的获得途径,以货币形式预先规定项目税负所要达到的标准,并且明确每个细项比计划要达到的降低额或降低率,制定工料机 3 个要素的获取方案,归纳出实现目标所采用的主要措施。

税负管控随纳税进度同步进行,通过收集工料机 3 个要素获得过程中实际发生的进项税数据,同纳税筹划中确定的目标值就相对比,建立灵敏的税负信息反馈系统,使管理人员能够及时获得信息,进行事中控制,必要时重新修正税负目标,通过采取修正措施,进一步优化工料机 3 要素的获得途径。

税负核算就是在以建设项目为对象,依据项目的类型、项目材料设备清单等情况,灵活划分税负核算对象,并根据进度安排,对已完成的实际税负情况与同口径的税负计划分目标进行比较,在分析两者偏差的基础上寻找相应的弥补措施。

税负分析就是以统计核算、业务核算和会计核算提供的信息为基础,分析施工企业税负的形成过程以及影响税负上升和下降的因素,以寻求进一步降低税负的途径。

税负考核是对税负成本管理全过程的后评价,包括对税负目标的完成情况、税负成本管理工作业绩考核、目标管理控制过程中突发情况的处置,为后续建设项目的税负策划提供依据。

通过将“成本管理流程”和“纳税筹划”结合将被动的税负成本控制转化为主动的税负成本控制,为施工企业控制成本、实现经济效益最大化提供支持。

4 结语

从施工企业的视角出发,以“产出”为内涵,

以施工企业的费用支出为口径,将工程成本划分为直接成本和管理成本,通过分析人工费、材料设备费、施工机具使用费在“实际状态”和“理想状态”下对应的税负区别,分析“增值税”对当前施工企业税负情况的影响程度。结合“成本管理流程”和“纳税筹划”,针对性地提出施工企业在“营改增”条件下的应对策略,为施工企业在本轮建筑业转型升级提供助力。

参考文献:

[1] 郑会婷. “营改增”给建筑业带来的影响及对策探析[J]. 价值工程, 2016, 35(32): 39-41.
[2] 胡丹. 建筑企业“营改增”应对策略研究[J]. 建筑经济, 2015, 36(3): 108-111.
[3] 王晓甜. “营改增”对建筑施工企业经营管理的影响研究[D]. 保定: 河北大学, 2017.
[4] 马帅. “营改增”对建筑业的影响及应对建议[J]. 工程经济, 2016, 26(5): 33-35.
[5] 徐瑶. “营改增”对我国建筑企业的影响及应对策略[J]. 建筑经济, 2016, 37(5): 8-11.
[6] 李杰, 吴梦玫. 营改增条件下材料采购管理成本对比分析: 以房地产企业为例[J]. 福建工程学院学报, 2018, 16(4): 391-395.
[7] 彭超, 李倩, 唐祺. 营改增后建筑工程项目投标报价影响因素分析[J]. 湖南城市学院学报(自然科学版), 2019, 28(3): 35-39.
[8] 吴霄. “营改增”后建筑施工企业造价管理探究[J]. 工程经济, 2019, 29(4): 35-39.

(责任编辑: 王圆圆)