

# “甲供材”税务风险及其防范

杜道岭

(河北通达会计师事务所有限公司 河北邯郸 056201)

**【摘要】**当前,我国建设工程项目由建设方提供建筑材料的情形相当普遍,但对于这部分“甲供材”的业务,不同企业有不同的处理方式,同时也或多或少存在一些税务风险。本文就“甲供材”业务涉及的会计、税务问题通过案例进行分析,并试图提供一些防范税务风险的思路和方法。

**【关键词】**甲供材 计税 发票 税务风险

所谓“甲供材”,是指建筑工程中建设方或工程发包方(合同中的甲方)提供工程用各类材料物资、动力等给工程承接方(合同中的乙方),而工程承接方不垫付采购资金,材料发票由工程建设方(工程发包方)进行会计处理的材料。“甲供材”一般为大宗材料,比如钢筋、钢板、管材以及水泥等。一般情况下,甲乙双方签订的施工合同里对于甲方提供的材料都有详细的清单。“甲供材”的形式对于乙方而言,优点就是可以减少材料的资金投入和资金垫付压力,避免材料价格上涨带来的风险。对于甲方而言,可以更好地控制主要材料的进货来源,有效避免施工单位在材料采购过程中吃差价的行为,降低工程成本,保证工程质量。

## 一、“甲供材”的计税依据

“甲供材”业务主要涉及如何征收营业税的问题。《营业税暂行条例实施细则》第七条规定:“纳税人的下列混合销售行为,应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额,其应税劳务的营业额缴纳营业税,货物销售额不缴纳营业税;未分别核算的,由主管税务机关核定其应税劳务的营业额:(一)提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为;(二)财政部、国家税务总局规定的其他情形。”第十六条规定:“除本细则第七条规定外,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的价款。”第四十九条规定:“发包人或者出租人应当自发包或者出租之日起30日内将承包人或者承租人的有关情况向主管税务机关报告。发包人或者出租人不报告的,发包人或者出租人与承包人或者承租人承担纳税连带责任。”

税法之所以这样规定,主要是为了防止纳税人将“包工包料”的建筑工程,改为以基本建设单位甲方的名义购买原材料,从而逃避营业税纳税义务。对于“甲供材”业务而言,缴纳营业税是显而易见的。但由于对具体的业务处理,会计和税法方面没有统一明确的规定,各企业处理起来千差万别,

从而也导致税务风险的产生。

## 二、“甲供材”的业务处理及税务风险

从工程发包方(甲方)与建筑承包方(乙方)在经营方式上所签订的合同内容来看,主要有以下两种合同形式:一是甲方自行采购材料,建筑企业只承担纯劳务和少量的辅助材料,双方只按各自的业务部分明确价款和结算方式,即所谓的清包业务;二是双方在签订合同时,既有材料预算价款,又有纯劳务和必要的辅助材料的价款,双方在具体执行时,主要材料部分明确由甲方负责采购并扣减合同当中的材料总价,甲方的材料采购成本高于或低于合同总价款时,双方均不作材料部分的价款结算。

这两种合同形式的结果是相同的,即甲方负责材料的采购,乙方承担建筑施工及少量的辅材。但在会计核算上却会出现不同的处理形式,也导致不同税务风险的产生。

例:A企业委托B建筑公司修建厂房,工程总造价为1 000万元,其中“甲供材”600万元、工程施工费400万元。

### 1. 甲方的财务处理。

在第一种合同方式下,甲方(A企业)的会计处理比较简单。①购买材料后,借:工程物资600;贷:银行存款600。②工程施工过程中发出材料时(假设为该项工程购买的材料全部使用完毕,无不足及剩余),借:在建工程600;贷:工程物资600。③根据与施工方签订的合同支付施工费用,借:在建工程400;贷:应付账款400。④工程完工后,借:固定资产1 000;贷:在建工程1 000。

在第二种合同方式下,甲方(A企业)的会计处理就有两种选择。第一种会计处理和上面说到的一样,即工程用料及施工费分开核算,最后都转入固定资产。第二种会计处理为:①购买材料后,借:工程物资600;贷:银行存款600。②工程施工过程中发出材料时(假设为该项工程购买的材料全部正好用完),借:应付账款600;贷:工程物资600。③工程完工后,根据工程竣工验收报告,借:在建工程1 000;贷:应付账款1 000。

④支付款项时,借:应付账款400;贷:银行存款400。

对于甲方来说,以上两种核算方式都没有考虑到“甲供材”应交营业税的问题,也就是说,如果施工方对这部分营业税没有缴纳的话,税务局可以直接要求甲方承担这部分税款,同时还要缴纳相应的罚款及滞纳金。对于第二种核算形式,其向施工方发出的材料,部分国税机关认为这属于转售业务,即建设单位外购物资转售给施工企业,施工企业最后应开具总的建筑发票向建设单位结算,但对建设单位征收增值税,因此还存在缴纳增值税的风险。对于施工方如果按全部价款开具建筑业发票的情况,甲方还有可能面临虚增工程成本,以后核算时多提折旧、少缴企业所得税的风险。

## 2. 乙方的账务处理。

在第一种合同方式下,乙方(B公司)的会计处理也是比较简单的。①签订合同后,进入施工场地进行施工,假设本项工程的毛利为工程价款的20%,借:工程施工——工程成本320;贷:银行存款(应付工资等)320。②确认工程收入,借:应收账款400;贷:工程施工——工程收入400。③工程完工后,借:工程施工——工程收入400;贷:工程施工——工程成本320、——工程毛利80。④收到款项时,借:银行存款400;贷:应收账款400。⑤去甲方所在地税务机关开具建筑业发票400万元,提取工程税金(为简化起见,此处只考虑营业税),借:营业税金及附加12;贷:应交税费——应交营业税12。⑥缴纳营业税金,借:应交税费——应交营业税12;贷:银行存款12。

在第二种合同方式下,乙方(B公司)的会计处理也有两种选择。第一种和前面说到的一样。第二种选择是:①按照合同全额确认收入,即签订合同后,进入施工场地进行施工,收到甲方提供的材料时(假设一次全部收到,并全部使用完毕,无不足及剩余),借:工程物资600;贷:应收账款600。②使用工程物资进行施工时,借:工程施工——工程成本600;贷:工程物资600。③假设本项工程的毛利为工程价款的20%,借:工程施工——工程成本320;贷:银行存款(应付工资等)320。④确认工程收入,借:应收账款1000;贷:工程施工——工程收入1000。⑤工程完工后,借:工程施工——工程收入1000;贷:工程施工——工程成本920、——工程毛利80。⑥收到款项时,借:银行存款400;贷:应收账款400。这里有个问题需要提一下,施工方使用的甲方的600万元的材料计入公司的施工成本,但并没有相应的票据,一般是复印甲方购买材料发票来入账,或者找一些别的票据和劳务工资等入账,或者不去管它(因为有的建筑企业开具发票时连所得税也定额缴纳了,也就不考虑所得税前成本扣除的问题了)。这些都是不恰当的。⑦去甲方所在地税务机关开具建筑业发票1000万元,提取工程税金(为简化起见,此处只考虑营业税),借:营业税金及附加30;贷:应交税费——应交营业税30。⑧缴纳营业税金,借:应交税费——应交营业税30;贷:银行存款30。

对于乙方而言,在第一种合同方式下,有两种处理结果:其一是以建筑企业实际承担的工程项目内容所取得的收入

开具发票入账,计入营业收入,同时以企业确认并开具发票的营业收入加上甲方提供的材料金额,作为计税营业额,计提缴纳相应的营业税金及附加。此种处理符合规定,但从长远来看,由于企业的实际营业收入与应缴税金之间没有对应关系,会带来税务管理问题,很可能将“甲供材”涉及的税金误作为建筑企业多缴而抵补,给基层税务机关和企业带来较大的风险。其二是直接按实际承担的工程项目内容所取得的收入开具发票,并按开具发票的金额确定营业收入,计提缴纳相应的营业税金及附加,而不管“甲供材”是否涉及税务风险。这样做是非常失策的,虽然当时少交了部分税金,但在税务检查时不但要补税,还要罚款和加收滞纳金,金额足够大,超过一定比例的,还可能承担刑事责任。

在第二种合同方式下,乙方不再有“甲供材”交税的风险,但其他税务风险依然存在:一是发票的购进单位与款项的支付方是甲方,乙方取得的是发票复印件,从发票管理上来说是不符合规定的;二是“甲供材”相对于建筑企业来说,并没有实际发生此项业务,从财务会计制度角度来讲,造成了乙方虚增收入、虚增成本的问题;三是税务机关无法审核发票内容及金额的真实性,造成管理问题,也带来了建筑企业虚开发票问题。

## 三、税务风险防范措施及建议

对于企业而言,签订施工合同时,应将所有报价都在合同中约定,既包括工程成本,也包括“甲供材”的价格及相关的税金。“甲供材”的采购可以采用甲方指定供货商并谈判价格,乙方进行具体的采购,发票直接开具给乙方,资金可以由甲方转入乙方,由乙方向供货商支付,或由乙方委托甲方代为支付材料价款。乙方按照合同所列的金额给甲方开具建筑业发票。甲方以乙方开具的建筑业发票入账计入在建工程,工程竣工决算后转入固定资产。

对于税务部门而言,严格要求甲乙双方签订施工合同,将工程成本、材料价款、负担的税金等都在合同中明确约定,建立工程台账时,应查看其施工合同原件,并保留复印件,以后合同如有变更,变更后的合同或者补充协议也和以前一样,查看原件并保留复印件。将合同金额及各明细项目金额在台账中进行记录。每次开具发票时,都在台账中进行登记冲减。工程竣工完成后,根据竣工决算报告减去已经开具的发票金额,进行清算开具最终发票。这样对于不实行“甲供材”核算的单位,工程台账与开具的发票金额是一致的;对于实行“甲供材”核算的单位,可以按照施工合同中的工程成本开具建筑业发票,按照全部工程的价款进行交税,因为有工程台账,也就不会出现建筑企业收入与交税额不匹配,从而将“甲供材”涉及的税金误作为建筑企业多缴而抵补的现象。

## 主要参考文献

1. 高金平.最新税收政策疑难解析.北京:中国财政经济出版社,2012
2. 郝佳.甲供材核算与纳税问题探讨.会计师,2012;15