

“营改增”企业如何选择上游供应方

——基于现金流视角

桑广成(高级会计师) 焦建玲(副教授)

(河北冀康投资有限责任公司 石家庄 050061 河北经贸大学会计学院 石家庄 050051)

【摘要】“营改增”后,企业的可抵扣进项税额直接影响企业的税负水平。因此,如何选择货物、劳务等的上游供应方是一个值得研究的问题。本文从“营改增”企业净现金流出量视角,具体测算了“营改增”企业净现金流出量无差别时的不同供应方的报价系数,以供决策参考。

【关键词】营改增 上游供应方 净现金流出量

随着我国“营改增”力度的不断加大,越来越多的行业纳入“营改增”试点范围,征收营业税的只剩下生活性服务业、建筑业、房地产业、金融业等四个行业。增值税有着不同于营业税的计税原理,营业税改征增值税必将影响到企业各个方面的生产经营决策。本文基于现金流视角探讨“营改增”后企业如何选择上游供应方。

一、增值税及其计税方法

增值税是对销售货物、提供加工修理修配劳务以及提供应税服务的单位和个人,就其实现的增值额征收的一个税种。其具有以下特点:第一,对销售货物、提供加工修理修配劳务或者提供应税服务各个环节中新增的价值额征收;第二,其核心是税款的抵扣制;第三,实行价外征

收,日常会计核算中,其成本不包括增值税。

收,日常会计核算中,其成本不包括增值税。

增值税的计税方法有两种:一般计税方法和简易计税方法。

一般计税方法下,应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。在一般计税方法下,增值税的实质是对生产经营各环节的增值额部分征收,环环征收层层抵扣,具有消除重复征税、促进专业化协作的优点。

简易计税方法下,应纳税额=销售额(换算成不含税收入)×征收率。在该种方法下,不涉及进项税额的抵扣。

一般纳税人实行凭发货票抵扣的制度,即允许抵扣

济业务的发生由归口部门实行统一管理,不利于业务信息的公开透明。

美国著名法官布兰狄西的名言“阳光是最好的防腐剂,灯泡是最有效的警察”告诉我们,透明的权力运作和社会环境对杜绝腐败现象和各种违法行为具有重要的意义,让权力在阳光下运行、以基层老百姓看得见的方式操作,可以最大限度地防止权力失控、决策失误与行为失范。信息不完备和披露不充分,不利于实现权力的程序化和制度化,无法将权力关进制度的笼子,这将使得健全的内部控制无法得到有效实施,出现有法不依、执法不严、违法不究的局面。

综上所述,行政事业单位内部控制公共属性和权力约束属性使得行政事业单位内部控制规范在推行过程中面临控制环境缺失、控制基础薄弱和监督缺失的困境;公共资源所有者缺位,缺乏所有者直接实施控制,刚性约束的缺失,导致控制活动的不力与功能弱化;监督信息不完

备与信息披露不充分使得《行政事业单位内部控制规范(试行)》在推行过程中面临信息沟通的障碍。所有这些因素的存在,《行政事业单位内部控制规范(试行)》推行面临困难就在所难免。

【注】本文系河南省2014年度会计领域软科学公开招标研究课题“行政事业单位内部控制规范实施工作的研究”、国家社科基金项目“审计信息公开运行机制研究”(编号:13BJY019)和河南省软科学项目“政府审计结果公告制度研究”(编号:1324000410744)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 刘永泽,唐大鹏.关于行政事业单位内部控制的一个问题.会计研究,2013;1
2. 王卫国.行政事业单位内部控制问题与建议.财政监督,2013;8
3. 田祥宇,王鹏,唐大鹏.我国行政事业单位内部控制制度特征研究.会计研究,2013;9

销项的进项税额必须取得符合国家规定的增值税抵扣凭证。目前,增值税抵扣凭证包括:增值税专用发票(含货物运输业增值税专用发票、税控机动车销售统一发票,下同)、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或者销售发票、中华人民共和国税收缴款凭证(以下称“税收缴款凭证”)。

增值税由于进项可以抵扣,其抵扣凭证的意义就是已交税款,如何对上游业务(购入与费用)最大可能地取得增值税专用发票进而减轻税负是“营改增”企业关注的焦点。然而,上游供应方能否提供抵扣凭证和销项税率决定了其最终的报价方案。对于同等数量、质量的采购,“营改增”企业面对上游企业不同的价格及其不同的影响,该如何选择?本文基于现金流视角,对不同方案进行测算,“营改增”企业选择上游供应方的标准为净现金流出量最小的方案。

二、“营改增”企业选择上游供应方的计税情况分析

1. “营改增”企业采用简易计税方法计税。“营改增”企业为小规模纳税人时,计税采用简易计税方法,不涉及进项税额抵扣,上游供应方能否提供增值税抵扣凭证对“营改增”企业没有影响。

“营改增”企业为一般纳税人时,根据《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)的相关规定,可以选用简易计税方法的有:对试点纳税人中的一般纳税人提供的公共交通运输服务、电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务和收派服务,以该地区试点实施之日前购进或者自制的有形动产为标的物提供的经营租赁服务;自本地区试点实施之日起至2017年12月31日,被认定为动漫企业的试点纳税人中的一般纳税人,为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码(面向网络动漫、手机动漫格式适配)服务,以及在境内转让动漫版权(包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权)。对于这些服务,本文将其统称为“应税特定服务”。虽然提供应税特定服务的“营改增”企业为一般纳税人,但由于其选择简易计税方法计税,因此,也不涉及进项税额抵扣,无需在乎能否取得增值税抵扣凭证。

可见,在“营改增”企业采用简易计税方法计税时,上游供应方能否提供增值税抵扣凭证不会影响“营改增”企业的应交增值税,也不会影响其应交城建税以及教育费附加,其他影响可忽略不计。基于这些考虑,“营改增”企业在进行采购时选择报价低的同量同质的上游供应方即可。

2. “营改增”企业采用一般计税方法计税。“营改增”企业为一般纳税人时,除上述可以选择简易计税方法的

情况外,适用一般计税方法。能否从上游供应方取得增值税抵扣凭证对“营改增”企业有不同的影响。

当“营改增”企业的需求为货物、加工修理修配劳务或除应税特定服务外的应税服务时,根据上游供应方情况,具体分三种方案:①上游供应方为一般纳税人,采用一般计税方法;②上游供应方为小规模纳税人,采用简易计税方法,能提供税务机关代开的增值税专用发票;③上游供应方为小规模纳税人,不能提供税务机关代开的增值税专用发票。

上述三种方案中,“营改增”企业能否从上游供应方取得增值税专用发票、能拿到的专用发票抵扣税率是多少,对于“营改增”企业的现金流出量有不同的影响。我们假设一般纳税人采用一般计税方法计税的上游供应方其报价为标准价格1,即第一种方案中报价为1,若“营改增”企业上述三种方案净现金流出量完全相同时,方案2和方案3的价格则需分别测算。

“营改增”企业自身情况以及上游供应方的不同情况汇总如表1所示。

表1 “营改增”企业及上游供应方企业情况汇总

“营改增”企业		上游供应方			
		一般纳税人		小规模纳税人	
		一般计税方法	简易计税方法 3%	代开发票 3%	不代开发票
简易计税方法	小规模纳税人	无需考虑有无增值税抵扣凭证。对于同等数量、质量的货物、加工修理修配劳务及应税服务,从现金流角度看,选择实付含税价最低的上游供应方			
一般计税方法的一般纳税人	需求应税特定服务	/	1	1	系数3
	需求货物、加工修理修配劳务、非特定服务外的应税服务	1	/	系数1	系数2

表1中的系数各不相同,不同系数待算。

具体系数计算原理及过程如下:

方案1:上游供应方为一般纳税人,采用一般计税方法,双方结算实付款(含税价格)设为P1,这是现金流出量;可以得到能抵扣的进项税额为:P1/(1+税率)×税率。由于进项税额可以抵扣,由此可以减少应交增值税以及应交城建税和教育费附加,具体节税为:P1/(1+税率)×税率×(1+城建及附加费率)。从企业持续经营角度来看,由于购进货物、需求的劳务及应税服务的成本(不含税价)等终将成为费用进入当期或以后期间利润表,这将减少税前利润,具有节约所得税效应。由于成本转化为费用列入利润表的时间一般不会延至多个会计期间,故在此不考虑时间价值,具体所得税节税为:P1/(1+税率)×25%。上述节税会减少企业的现金流出量。由此,若采用该方

案,“营改增”企业的现金净流出量为:

$P1 - P1 / (1 + \text{增值税税率}) \times \text{增值税税率} \times (1 + \text{城建及附加费率}) - P1 / (1 + \text{增值税税率}) \times 25\%$

$= P1 \times [1 - 1 / (1 + \text{增值税税率}) \times \text{增值税税率} \times (1 + \text{城建及附加费率}) - 1 / (1 + \text{增值税税率}) \times 25\%]$ 公式①

方案2:上游供应方为小规模纳税人,采用简易计税方法,能提供税务机关代开的增值税专用发票。将双方结算实付款(含税价格)设为P2,小规模纳税人所提供的税务机关代开增值税专用发票的征收率一律为3%。沿用上述思路,方案2下“营改增”企业的现金净流出量为:

$P2 - P2 / (1 + 3\%) \times 3\% \times (1 + \text{城建及附加费率}) - P2 / (1 + 3\%) \times 25\%$

$= P2 \times [1 - 1 / (1 + 3\%) \times 3\% \times (1 + \text{城建及附加费率}) - 1 / (1 + 3\%) \times 25\%]$ 公式②

方案3:上游供应方为小规模纳税人,不能提供税务机关代开的增值税专用发票。将双方结算实付款设为P3,由于没有有效的增值税抵扣凭证,故此方案没有减少“营改增”企业的应交增值税、应交城建税及教育费附加,但是可以减少应交所得税。本方案下“营改增”企业的现金净流出量为:

$P3 - P3 \times 25\% = P3 \times (1 - 25\%)$ 公式③

若上述三个方案的现金净流出量相同,则公式①=公式②=公式③,可以得出不同方案的报价比(含税价格比)。若将方案1的价格视为标准价格1,则可求得现金净流出量无差别时的另两个方案报价系数,具体计算结果见表2。

表2 上游供应方报价系数(“营改增”企业为一般纳税人)

“营改增”企业适用的应交城建税及教育费附加税率合计	上游供应方报价(含税价)			
	一般纳税人		小规模纳税人	
	适用增值税税率	标准报价	代开3%专用发票(系数1)	普通发票,不能抵扣(系数2)
12%	17%	1	0.86	0.84
	13%	1	0.90	0.87
	11%	1	0.92	0.89
	6%	1	0.97	0.93
10%	17%	1	0.86	0.84
	13%	1	0.90	0.87
	11%	1	0.92	0.89
	6%	1	0.97	0.94
6%	17%	1	0.87	0.84
	13%	1	0.90	0.88
	11%	1	0.92	0.89
	6%	1	0.97	0.94

表2数据的具体应用如下:

假设“营改增”企业拟采购适用税率17%的货物,能提

供同质同量的上游供应方分别为一般纳税人、小规模纳税人(能提供3%专用发票)、小规模纳税人(不能提供3%专用发票),这些供应方的报价(含税价)分别为1、0.86、0.84时,对“营改增”企业采购现金流出量的影响相同,可任选其一。供应方后两者分别和前者相比,当小规模纳税人(能提供3%专用发票)的含税报价超过0.86时,将会超过从一般纳税人处购买的现金流出量,此时应选择一般纳税人为上游供应方。

同理,当小规模纳税人(不能提供3%专用发票)的含税报价超过0.84时,将会超过从一般纳税人处购买的现金流出量,此时应选择一般纳税人为上游供应方。其他数据同理使用,不再赘述。

当“营改增”企业的需求为前文提到的应税特定服务时,根据上游供应方情况,具体分三种方案:①上游供应方为一般纳税人,但采用简易计税方法;②上游供应方为小规模纳税人,采用简易计税方法,能提供税务机关代开的增值税专用发票;③上游供应方为小规模纳税人,采用简易计税方法,不能提供税务机关代开的增值税专用发票。

不同方案的现金流出的计算原理与上文相同,计算结果就是表1中的系数3。由于其适用范围有限,篇幅所限,本文不再列示具体计算结果。

根据财税[2013]106号的规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:①用于简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务。其中涉及的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁,仅指专用于上述项目的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁。②非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务或者交通运输业服务。③非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务或者交通运输业服务。

由于上述项目的进项税额不能抵扣,因此企业采购时不应再关注有无抵扣凭证,而应从现金流角度,选择实付含税价最低的上游供应方。

三、结语

“营改增”企业在进行货物劳务采购时,在增值税方面要适应以票抵税的增值税管理制度。选择货物、劳务等的上游供应方时,应在考虑能否取得可抵扣有效凭证的同时,参考本文计算得出的相关系数,选择净现金流出量最小的方案,合理确定上游供应方。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知.财税[2013]106号,2013-12-12