

# “营改增”后建筑企业定价策略探微

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 石家庄 050061)

**【摘要】**营改增后,若维持原价不变,建筑企业的利润总额和净现金流量均会受影响。为规避这些影响,企业需适当提价。企业利润总额和现金流量都会受购进货物、劳务和销售产品价格的影响,本文首先探讨单项购进货物或劳务的价格比选,然后提出全部购进业务的加权平均进项税税率概念并进行了测算,在此基础上通过定量分析,计算出营改增前后利润总额和净现金流量无差别点的具体提价比例,这是企业规避营改增对利润总额和净现金流量影响的最低提价比例。

**【关键词】**营改增 建筑企业 加权平均进项税税率 提价比例

2014年以来,国家税务总局多次表示,营改增将在2015年全面完成,这也意味着建筑企业“营改增”日益迫近。营改增后建筑企业适用11%的增值税税率,进项税额的多少将直接关系到企业税负的高低,而决定进项税额多少的因素是上游的材料商、分包商、服务商的税率高低,以及是否可获得能抵扣的进项税发票。由于存在人工

费、甲供材、地材等大量不可抵扣的进项税支出,造成建筑业企业税负大增。究其原因,根源在于增值税是价外税,采用税款扣除法来计税,而企业存在的大量不可抵扣的进项税支出也成为税负增加的主要原因。

“营改增”后,建筑企业若维持原有价格水平报价,由于增值税是价外税会导致企业收入降低,同时企业存在

同时,会计准则改革不能单纯地考虑经济全球化的需要,更要考虑同国内税收法律政策的最大限度衔接,尽可能减小税会差异,减少不必要的调整麻烦。虽然国家税务总局公告[2014]63号文规定了新的企业所得税年度申报表较以前有巨大进步,但这不能解决税会差异拉大的问题。为此,笔者建议国家要求跨国经营企业或开展国际业务等涉外企业采用现在已同国际会计准则完全接轨但同国内税收思想、体制存在脱节的会计准则,对国内企业特别是会计基础和会计力量普遍较薄弱的民营企业则沿用原企业会计制度(2006年之前的)和小企业会计制度,或者以此为基础专门建立一套适合国内企业的会计准则。通过会计规范指南的“一国两制”,降低税会差异处理的操作难度,力争会计涉税风险维持在可控范围内。

#### 四、小结

综上,会计风险是企业都应关注的问题,它既可能给企业造成税收利益重创,也可能扼杀企业的经济贡献和社会责任。所以,企业不能将目光狭隘地盯在税负目标上,而应该高度重视会计的管理职能,设立必要的纳税会计岗位的同时,赋予会计以更多的经营参与权和内部控制话语权,确保会计能够掌握企业经营管理的各种动态信息,并努力将会计理财思想和纳税筹划意识渗透于

企业生产经营的方方面面以及微宏观决策的全部过程。同时,企业各级领导必须高度支持会计工作,重视会计意见特别是定期财务分析报告中反映的问题、意见和建议,努力为会计创造条件去参加相关岗位的业务培训、经验交流、专业学习,调动会计工作积极性和对企业的集体使命感和责任感。当然,会计人员也应珍惜专业声望和职业荣誉,在不断潜心钻研本岗业务技能的同时,矢志不移地结合企业实际虚心研究税法与会计准则的差异及其纳税影响,探索纳税筹划策略,始终用风险意识武装工作活动和行为,谨慎地对待每一笔经济业务,坚持冷静分析和准确无误地确认业务性质,坚持依规核算、依法计税,通过高超的综合素质和专业技能,将税收法律制度和会计准则有机融合执行,共同铸成杜绝会计风险和坚固企业经济利益的保护墙。

#### 主要参考文献

1. 张固.企业会计风险的辨析与应对.中国新技术新产品,2009;8
2. 王琳.会计职业道德失范原因探析.商业时代,2011;3
3. 郑大喜.对加强会计职业道德建设的构想.财会月刊,2003;8

的大量不可抵扣的进项税支出都会计入成本,这样建筑企业的利润就会大大降低。要想维持原有的利润水平,企业的定价策略需要调整。一般而言,企业定价策略要服务于其总体发展战略,战略目标可能为获得盈利、获得市场竞争地位、扩大市场占有率等,需考虑成本、市场供求、竞争对手等因素。在可持续发展需要企业正常盈利的前提下,本文从营改增前后利润总额和现金流量无差别点的视角探讨企业定价策略。

企业利润总额和现金流量都会受购进货物、劳务和销售产品价格的影响,本文首先探讨单项购进货物或劳务的价格比选,由于建筑企业购进货物或劳务涉及17%、11%、6%、3%四档税率,本文提出加权平均进项税税率概念并进行了测算,在此基础上通过定量分析,得出基于成本基础的最佳定价策略。

### 一、购进货物、服务价格的比选

要降低税负,增加进项抵扣,尽量与一般纳税人进行交易就成为企业解决问题的首选,但并不是从一般纳税人那里购买材料或服务对买方是最有利的,这需要企业的采购人员准确鉴别不同身份卖方(一般纳税人还是小规模纳税人)的报价哪个更优惠,对企业更有利。一般而言,一般纳税人的报价比小规模纳税人的报价高,这是小规模纳税人为了争夺市场空间,而从价格上体现其优越性。下面基于营改增企业(买方)净现金流量流出量视角,测算出营改增企业净现金流量流出量无差别时的不同供应方的报价系数(详见表1),供营改增企业选择上游供应方决策参考。

表1 上游供应方报价系数参考  
(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%专票(系数1) | 普通发票,不能抵扣(0)(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              |

假设某建筑企业为增值税一般纳税人,适用增值税税率11%,需购入螺纹钢10 000吨。现有A、B、C三个企业

提供货源,其中A为一般纳税人,能够出具增值税专用发票,适用税率17%;B为小规模纳税人,能够委托主管税局代开增值税征收率为3%的专用发票;C为个体工商户,仅能提供普通发票。A、B、C三个企业所提供的螺纹钢质量相同,但是含税价格不同,分别为每吨3 900元、3 960元、3 200元。作为采购人员,应当如何进行购货价格的纳税筹划,选择较为合适的供应企业呢?

根据表1可知上游供应方报价分别为:选择A企业:3 900元;选择B企业:3 960>3 900×0.86=3 354(元);选择C企业:3 200<3 900×0.84=3 276(元)。因此选择C企业供货更有利。

### 二、加权平均进项税率的确定

能够取得可抵扣进项税额的多少是影响企业税负的重要因素。建筑业是一个综合性行业,可能涉及的进项税率为17%、11%、6%、3%,要确定建筑企业全部外购业务综合实际可抵扣的进项税率水平,可通过计算加权平均进项税率的方法解决,计算公式为:加权平均进项税率=Σ不同税率水平的进项税额/(Σ外购业务中专票的不含税金额+Σ外购业务中普票的票面金额)。

其中:Σ不同税率水平的进项税额=适用17%税率的货物、租赁费不含税金额×17%+分包单位结算款×11%+适用6%税率的现代服务业的不含税金额×6%+适用3%征收率的货物、服务的不含税金额×3%;Σ外购业务中专票的不含税金额=适用17%税率的货物、租赁费的不含税金额+适用11%税率的分包单位结算款+适用6%税率的现代服务业的不含税金额+适用3%征收率的货物、服务的不含税金额。

例如:某建筑项目不含税造价为6 000万元,耗费钢材1 000万元、水泥750万元、机械费450万元、砂、石、砖等取得3%征收率发票的为700万元,取得普通发票的为500万元、分包款500万元,人工费2 100万元。(其中:钢材、水泥、机械费取得17%的专票;分包取得11%的专票)

加权平均进项税率=[(1 000+750+450)×0.17+700×0.03+500×0.11]/(1 000+750+450+700+500+500+2 100)×100%=7.5%

### 三、投标报价的确定

在进项税额方面,建筑企业加权平均进项税税率反映了全部外购业务综合实际可抵扣的进项税税率水平。销项税额方面,建筑企业定价策略直接影响其销项税额的高低。税负方面,由于销项税额向买方收取,因此决定税负的关键在于可抵扣的进项税额的高低。利润方面,前已述及,营改增后,建筑企业若维持原有价格水平报价,利润表中收入降低,而由于有不能抵扣的进项其成本相对降低幅度较小,致使其利润会下降。要想维持原有的利润水平,在成本不能进一步压缩降低的前提下,就需要增

加收入,即应提高企业的报价。在现金流方面,建筑企业若维持原有价格水平报价,营改增后,现金流入量没有变化,但是现金流出的构成及金额都有变化。在考虑营改增前后企业利润总额和净现金流量无差别的基础上测算企业的具体提价比例。

假设甲建筑公司在营改增后被认定为增值税一般纳税人。甲公司某期不含税营业额为  $s$  万元(与营改增后工程不含税价格计价规则一致),外部购进货物、劳务不含税金额  $b$  万元(且假设当期刚好全部用完),加权平均进项税税率为  $8\%$ ,建筑业营业税税率为  $3\%$ ,增值税税率为  $11\%$ ,城建税税率为  $7\%$ ,教育费附加征收率为  $3\%$ ,地方教育费附加征收率为  $2\%$ ,企业所得税税率为  $25\%$ ,要确保利润总额及净现金流量在营改增前后保持不变,需要在原价基础上提价,设提价比例为  $m$ ,试分析  $m$  的具体取值。

1. 对利润总额的影响。

(1) 营改增前。利润总额  $1 = s(1+11\%) - b(1+8\%) - s(1+11\%) \times 3\% \times (1+7\%+3\%+2\%) = (1.072\ 704s - 1.08b)$

(2) 营改增后。利润总额  $2 = s(1+m) - b - [s(1+m) \times 11\% - 8\%b] \times (7\%+3\%+2\%) = (0.986\ 8s + 0.986\ 8sm - 0.990\ 4b)$

令: 利润总额  $1 =$  利润总额  $2$ , 计算得出  $m = 8.7\% - 0.090\ 79b/s$  时, 税改前后利润总额相等, 这个提价比例是企业规避营改增对企业利润总额影响的最低提价比例; 当提价比例  $m < 8.7\% - 0.090\ 79b/s$  时, 税改后建筑企业就不能维持税改前的利润总额; 反之当提价比例  $m > 8.7\% - 0.090\ 79b/s$  时, 就能使企业税改后利润总额比税改前大。如此, 当  $b \neq 0$  时, 企业适当的提价比例  $m$  可以控制在  $8.7\%$  以内, 即  $8.7\% - 0.090\ 79b/s < m < 8.7\%$ , 这样的报价策略意味着建筑企业是在原价基础上适当提价, 而并非在原价之外加收  $11\%$  销项税额, 更易于被下游企业所接受。而若  $b = 0$ , 则  $m = 8.7\%$ , 如果  $8.7\% < m < 11\%$ , 那么建筑企业将会获得高于营改增前的利润总额。

2. 对现金净流量的影响。

(1) 营改增前。现金净流量  $1 = s(1+11\%) - b(1+8\%) - s(1+11\%) \times 3\% \times (1+7\%+3\%+2\%) - (1.072\ 704s - 1.08b) \times 25\% = (0.804\ 528s + 0.27b)$

(2) 营改增后。现金净流量  $2 = s(1+m)(1+11\%) - b(1+8\%) - [s(1+m) \times 11\% - 8\%b] \times (1+7\%+3\%+2\%) - (0.986\ 8s + 0.986\ 8sm - 0.990\ 4b) \times 25\% = (0.630\ 1s + 0.630\ 1sm + 0.337\ 2b)$

令: 利润净流量  $1 =$  现金流量  $2$ , 计算得出  $m = 8.7\% - 0.090\ 79b/s$  时, 税改前后净现金流量相等; 这个提价比例也是企业规避营改增对企业净现金流量影响的最低提价比例; 当提价比例  $m < 8.7\% - 0.090\ 79b/s$  时, 税改后建筑企业就不能维持税改前的净现金流量; 当提价比例  $m > 8.7\% - 0.090\ 79b/s$  时, 就能使企业税改后净现金流量比税改前大。

如此, 企业提价比例  $m$  的确定结论同上。

同理, 笔者计算了加权平均进项税税率分别为  $3\% \sim 9\%$  时, 适用不同城建税税率的建筑企业, 维持营改增前利润和现金流量的提价比例  $m$  的取值范围。结果见表 2。

表 2 利润总额和现金流量营改增前后无差别点时的提价比例

| 企业适用的城建税及教育费附加税率合计 | 加权平均进项税税率 | 提价比例                       |
|--------------------|-----------|----------------------------|
| 12%                | 3%        | $m = 0.087 - 0.034\ 05b/s$ |
|                    | 4%        | $m = 0.087 - 0.045\ 40b/s$ |
|                    | 5%        | $m = 0.087 - 0.056\ 74b/s$ |
|                    | 6%        | $m = 0.087 - 0.068\ 10b/s$ |
|                    | 7%        | $m = 0.087 - 0.079\ 45b/s$ |
|                    | 8%        | $m = 0.087 - 0.090\ 79b/s$ |
|                    | 9%        | $m = 0.087 - 0.102\ 15b/s$ |
| 10%                | 3%        | $m = 0.085 - 0.033\ 37b/s$ |
|                    | 4%        | $m = 0.085 - 0.044\ 49b/s$ |
|                    | 5%        | $m = 0.085 - 0.055\ 61b/s$ |
|                    | 6%        | $m = 0.085 - 0.066\ 73b/s$ |
|                    | 7%        | $m = 0.085 - 0.077\ 86b/s$ |
|                    | 8%        | $m = 0.085 - 0.088\ 98b/s$ |
|                    | 9%        | $m = 0.085 - 0.100\ 10b/s$ |
| 6%                 | 3%        | $m = 0.082 - 0.032\ 01b/s$ |
|                    | 4%        | $m = 0.082 - 0.042\ 68b/s$ |
|                    | 5%        | $m = 0.082 - 0.053\ 35b/s$ |
|                    | 6%        | $m = 0.082 - 0.064\ 02b/s$ |
|                    | 7%        | $m = 0.082 - 0.074\ 69b/s$ |
|                    | 8%        | $m = 0.082 - 0.085\ 36b/s$ |
|                    | 9%        | $m = 0.082 - 0.096\ 03b/s$ |

从表 2 来看, 随着企业加权平均进项税率的提高, 提价比例  $m$  的取值在缩小, 说明当企业获得的可抵扣的进项税额较多时, 企业可以较小幅度提价就能维持营改增前的利润总额及净现金流量; 而若可抵扣的进项税额较少时, 企业需适当提价才能维持税改前利润及净现金流量水平。

按此方法, 建筑企业在编制标书前按施工项目所在区域大致算出有多少成本费用能够取得增值税进项税额, 从而计算出加权平均进项税税率, 然后依据表 2 计算出提价比例, 再结合所在区域市场、竞争对手及企业战略目标等因素对投标报价进行适当调整, 从而最终确定投标报价。

主要参考文献

- 张璠. 建筑业“营改增”试点的应对措施. 财会月刊, 2013; 2
- 万建国, 韩菁. 建筑业“营改增”问题分析. 财会月刊, 2013; 8