

供热企业对以票控税政策的财务敏感性探究

——以国有农场供热站为例

丁 洋, 王树锋*

黑龙江八一农垦大学经管学院, 黑龙江 大庆

Email: *wsf630817@163.com

收稿日期: 2020年11月6日; 录用日期: 2020年11月19日; 发布日期: 2020年11月26日

摘 要

针对中国“三北地区”国有农场自供热生产企业经营乏力而又饱受资金紧张困扰的客观实际, 结合国家对增值税实施“以票控税”政策和给予供热企业实施免税优惠照顾政策, 采用判断推理法、对比法和案例分析法等, 简述了以票控税的政策涵义, 剖析了国有农场供热企业纳税状况及问题, 着重探讨了国有农场供热企业对增值税以票控税政策实施的财务敏感性表现, 并据以提出了可为农场供热企业科学制定采购发票以克服财务敏感性的建议。

关键词

国有农场, 供热企业, 以票控税, 财务敏感性

Research on the Financial Sensitivity of Heating Enterprises to Invoice Controlling Tax Policy

—Take the State-Owned Farm Heating Station as an Example

Yang Ding, Shufeng Wang*

College of Economics and Management, Heilongjiang Bayi Agricultural University, Daqing Heilongjiang

Email: *wsf630817@163.com

Received: Nov. 6th, 2020; accepted: Nov. 19th, 2020; published: Nov. 26th, 2020

*通讯作者。

文章引用: 丁洋, 王树锋. 供热企业对以票控税政策的财务敏感性探究[J]. 金融, 2020, 10(6): 568-573.

DOI: 10.12677/fin.2020.106059

Abstract

Aiming at the objective reality that the state-owned farm self-heating production enterprises in China's "Three Norths" are weak in operation and suffering from financial constraints, combined with the state's implementation of the "Control tax by invoice" and the provision of heating enterprises. The implementation of tax-free preferential care policies, using judgment and reasoning, comparison and case analysis, briefly described the policy implications of controlling taxes by invoices, analyzed the tax status and problems of state-owned farm heating companies, and focused on the state-owned farm heating companies. Based on the performance of the financial sensitivity of the implementation of the VAT invoice control tax policy, it has put forward positive suggestions that can scientifically formulate the purchase invoice control system for farm heating enterprises to overcome financial sensitivity.

Keywords

State-Owned Farms, Heating Enterprises, Tax Control by Invoice, Financial Sensitivity

Copyright © 2020 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

自 1994 年推行增值税以来, 国家始终采取一般纳税人须凭借取得的增值税专用发票等合法有效的扣税凭证予以抵扣进项税额的办法, 以规范增值税抵扣管理和防范纳税人偷税。这种以增值税专用发票(以下简称“专票”)控制进项税额抵扣的规定, 即为“以票控税”政策。黑龙江北大荒农垦集团财务专家孙立辉(2020)认为, 在以票控税政策环境下, 许多企业采购货物过程中因未取得或无法取得专票而不能扣除实际已支付的增值税金, 造成多缴纳增值税款。从而, 导致企业产生较严重的增值税现金流风险[1]。税务学教授王树锋(2020)研究认为, 以票控税政策实质是对一般纳税人进项税额抵扣的行为规范和工作指南。按规定, 纳税人取得采购专票、进口货物增值税专用发票、出口货物转内销证明和购进服务取得的税控机动车销售统一发票、完税凭证、收费公路通行费发票或未取得增值税专票但取得电子普通发票、注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路公路和水路车票等, 可按发票注明税额直接抵扣; 购入农产品取得农产品收购发票和农产品销售发票的, 根据发票注明金额依照规定扣除率计算抵扣; 其他普票采购和小规模纳税人采购所支付的增值税, 一律不得抵扣。在投资主体多元化环境下, 任何制造业采购和订制材料都不可能完全取得专票。这就意味着凭票抵扣政策必然使企业发生的部分普票采购和小规模纳税人的所有采购业务, 都隐含了采购价格之外多支付增值税款的现金流风险[2]。对位于“三北地区”的国有农场自建自营供热企业来说, 其采购燃料原煤等多取得的是增值税普通发票(以下简称“普票”), 这种财务风险敏感性就尤为突出。为此, 研究国有农场供热企业对增值税以票控税政策的财务敏感性, 对其财务控税能力至关重要。

2. 以票控税政策效应的财务敏感性

(一) 增值税以票控税的政策涵义

依增值税法和相关政策规定, 一般纳税人采购货物和服务, 需按照取得增值税专用发票注明的税额,

从当期销售税金中予以抵扣;未取得专票的,不得抵扣任何进项税额;小规模纳税人不允许使用专票,也不得抵扣任何进项税[1]。这种凭票抵扣的办法,就叫以票控税。其客观依据是《增值税暂行条例》及其实施细则、财税[2016]36号和财税海关公告[2019]39号等;其中的“票”,包括采购和进口货物取得的增值税专用发票、税控机动车销售统一发票、海关进口增值税专用缴款书、完税凭证、出口货物转内销证明,以及购买运输服务取得的电子普通发票、注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路公路和水路车票等[3]。以票控税是国家防范纳税人偷增值税的有效手段,也是促进企业加强财务自律和发票管理的重要举措。

(二) 以票控税政策的财务敏感性表现

纳税是企业不可推卸的法定义务和社会责任。但根据税收实体法规定,企业税收的征税对象与范围、税率、计征办法和纳税义务发生时间等,都有明确和严格的规定。也就是说,企业纳税要执行国家法定规范和标准的,出现财务管理和会计操作故障就会产生纳税风险。就增值税而言,税法和相关政策规定一般纳税人企业须凭专票抵扣进项税额。那么,财务就应该掌握政策要求的进项税额抵扣必要条件,一是必须获取专票,二是所获取的专票务必在规定时限即取得之日起360日内办理税务认证,三是符合抵扣条件的票证业务应在税务核定抵扣当月核算抵扣。实践中,会计常常由于各种主客观原因,出现不能同时符合前述三个条件而无法获得进项税额抵扣。从而,给企业造成不应有的经济损失,严重影响企业经营现金流。更有甚者,还出现将无法抵扣的进项税额结转进“生产成本”科目的违规操作,形成循环交叉式的企业税务风险。这是增值税以票控税政策最在企业税收管理中的最敏感反应,也是企业财务对增值税以票控税政策敏感性的最重要表现。

(三) 国有农场供热企业对以票控税的财务敏感性

1. 国有农场供热企业纳税状况

国有农场,是建国后政府投资开发建设而成的农业生产组织,并逐步发展成农工商贸服于一体、供产销存运一条龙的国有经济综合体。这些农场绝大多数都地处边疆,经过几代农垦人的自力更生和国家政策扶持,农场承担起国家“大粮仓”建设的光荣使命,同时承担着支撑垦区生存发展的社会、文化、教育、卫生等建设任务。在全国范围内,每个省域内的农垦区域都建有几十甚至上百个国有农场,如黑龙江省农垦就拥有115个国有农牧场,形成了独立自主的生产、生活环境和区域,逐渐具备了相对独立、完整、健全和别具特色的“农垦经济”和“农垦税收”体系。由于地处偏僻,只能远离城市而独立发展。特别是位于我国东北、西北和华北地区(以下统称“北方”)的国有农场,其漫长冬季的室内供暖无法依赖城市热力产品企业,只能靠农场自身遍设立专业生产热力产品的“供热站”,统一供应单位和居民家庭取暖。这样,就普遍形成了垦区国有农场的热力生产体系,它们自主经营、独立核算、自负盈亏和独立纳税,是完全自主面对市场的独立经营主体,需承担各农场域内的企事业单位和居民个人家庭供暖业务,并依法独立纳税。

2. 国有农场供热企业对以票控税的财务敏感性

为支持居民供热采暖,减轻供热企业经营负担,国家还持续发布实施减免“三北”地区供热企业增值税、房产税和城镇土地使用税的优惠政策,如2019年4月3日由财政部和国家税务总局联合发布的《关于延续供热企业增值税房产税城镇土地使用税优惠政策的通知》(财税[2019]38号),明确规定供热企业自2019年1月1日至2020年12月31日直接向居民收取的、通过其他单位向居民收取的和由单位代居民缴纳的采暖费形成的供热收入,免征增值税及其附加(含城建税和教育费附加)、对向居民供热收取采暖费的供热企业,为居民供热所使用的厂房及土地免征房产税、城镇土地使用税;对供热企业向非居民个人供热的采暖费收入及所用厂房土地,均照章征税。北方农垦域内的国有农场大都地处气候恶劣且远离城镇,物质待遇相对也较差,难于引进和挽留人才。各农场所设统一供暖的“供热站”多采取个人或个

体承包经营, 其会计力量十分薄弱, 核算水平和对增值税政策驾驭能力差, 对向居民供热收入与向单位供热收入的免征税界限混淆, 或免税业务核算错误, 经常被税务查补增值税, 纳税风险隐含较为严重; 同时, 受地理位置和投资能力影响, 北方农场的供热企业至今仍以原煤为燃料生产热力产品, 其材料采购量大, 每个农场供热企业整个供热季需采购原煤平均为 3 万吨左右。众所周知, 国有农场是以种植业为主导、养殖业为辅助、农产品加工业为补充的农业生产组织, 极少有农场拥有大煤矿。这样, 农场供热站采购原煤的渠道局限于政府采购的城市物资经销公司、农场周边毗邻的小煤矿和倒买倒卖原煤的个体商贩等。一般来说, 农场直接经营的供热站均需按规定采取政府采购, 原煤供应的中标企业均为具有一般纳税人资质的城镇物资经销处, 农场采购原煤均可取得专票并事先进项增值税抵扣。目前, 绝大多数农场迫于经营亏损严重的压力, 都对供热站实行了承包经营。国有供热企业实行民营后, 业主或承包商不受政府采购法和招投标法约束, 为降低经营成本, 便直接选择增值税小规模纳税人身份的个体煤矿、煤炭经销商低价采购。于是, 就会出现大量采购原煤业务取得了普票而无法购进环节实际支付的增值税——进项税额, 造成较为严重的财务影响。绝大多数农场供热站都因资金周转过度紧张而经营乏力, 纷纷放弃承包或者要求农场给予亏损补贴, 但因不符合合同约定而被农场拒绝。

可见, 以票控税对任何纳税企业都将产生财务影响, 但影响程度回因其采购业务量和普票采购规模而不同, 地处偏远自主供热的国有农场供热企业对其影响的敏感性最为突出。这种财务敏感性, 集中反映在以票控税政策对供热企业的财务风险影响之中。

3. 国有农场供热企业对以票控税政策的财务敏感性表现

(一) 加剧现金流风险

现金流是企业生产经营过程中资金周转能力的具体反映, 也是企业持续经营的财力支撑。作为“价外税”的增值税, 在会计核算中要求以“不含税价格”计提和单独反映, 会计账面记录的收入及最终结转的损益, 不再考虑增值税。换言之, 一般纳税人企业会计只需按开具专票注明的“金额”做“主营业务收入”账务处理, 专票中“税额”栏数字则专门做“应税税费——应交增值税(销项税额)”的会计记录。说明增值税从税金核算开始到税款缴纳支付, 都不再与账面损益相干, 而是在损益活动之外单独体现的现金流出。可见, 增值税成为企业经营成本费用之外的单纯性现金流出, 极易产生现金流风险, 即增值税现金流风险[4]国有农场供热企业会计缺乏增值税价外计征影响的深刻认识, 不能准确核算居民供热免税业务, 被税务查补税款司空见惯。更重要的是, 财务不参与采购管理, 只顾按采购员交回的发票进行核算, 造成许多无专票采购业务实际支付的增值税不能依规抵扣, 使企业不经意间流出更多的资金。

例如, ML 农场供热站(一般纳税人)每年生产热力产品需购进 4 万吨左右原煤, 政府采购中标价始终维持在 3690 万元。2018 年 9 月份实行承包经营后, 承包商选择由价格较低的个体煤矿和煤炭经销公司供货, 以提供普通发票条件给予优惠总价格 3260 万, 比原来农场经营期间实施政府采购节约了 430 万元原料成本。但深入分析发现, 供热企业实际上并没有业主想想那么简单。在增值税实行以票控税政策环境下, ML 农场这种放弃专票的采购不仅不会节约采购资金, 相反还要因多交增值税而损失大量资金。倘若麦浪农场供热公司索要了专票, 按当时原煤适用税率 16% 计算, 其至少获得近 450 万余元 $[3260/(1+16%) \times 16\%]$ 的进项税额抵扣, 实际采购现金流出量为原煤购进价与多缴增值税金之和的 3710 万元 $(3260 + 450)$; 相比之下, 政府采购可取得专票, 能获得进项税额抵扣而少缴增值税金 509 万元 $[3260/(1+16%) \times 16\%]$, 其实际支付额为 $3690 - 509 = 3181$ 万元, 明显比承包商的普票采购节约资金 529 万元 $(3181 - 3690)$ 。也就是说, ML 供热站由于单纯考虑压低原煤采购价而忽略了财务应凭票抵扣条件, 导致多支付了增值税金 529 万元, 加剧了供热站的现金流风险。

(二) 虚增成本费用

经营成本是能够体现现金流出的总成本,即企业运营总成本扣除不形成现金流出的固定资产折旧费、摊销费和无需通过净周转资金的投资来负担的利息之后的差值。农场供热站的经营成本主体构成就是材料原煤价格。面对增值税凭票扣除制度,供热站只有取得专票,账面记录的采购成本才能是进项税额扣除后的不含税价格。但多数实行承包经营的农场供热站不请求专家论证,加之内部财务管理失控,常为谋求较低供应价格而牺牲专票要普票。普遍采购不允许抵扣的进项税额,只能计入原煤成本。从而,造成供热企业原材料成本成为“含税价格”。其中所含之增值税,悄悄地以现金交付给了国家金库,供热企业却要在成本种负担,造成很多农场供热企业持续多年不盈利甚至严重亏损。

前例中,ML 农场供热站承包商普票采购不仅潜伏下严重的增值税现金流风险,还将不得抵扣的进项税额倒逼近材料成本,让本不含税的采购价格 2810 万元 $[3260/(1+16\%)]$,却因发票问题变成了含税成本 3260。承包商因此将多承担成本代价为 450 万余元 $[3260 - 2810]$ 。成本虚增必然侵蚀本年利润,导致供热然经营亏损。这也是许多农场承包商抱怨经营供热普遍“赔钱”并苦苦哀求农场给予亏损“补贴”的主要技术症因。

4. 以票控税政策对财务影响的控制建议

以票控税是国家规范企业抵扣进项税额的重要保障措施,其对企业现金流和经营成本的客观影响将长期持续存在。对此,农场及其供热站会计应深刻认识价外税“专攻”纳税人现金流的“自然属性”。

(一) 提高会计的税收专业素养。国有农场要努力克服自然环境和地理位置差异困难,积极创造优越的物质和人文环境,为人才引进和储备创造条件。供热企业要增强财务管理认识,高度重视会计工作,加大会计管理投资,重点抓住各种财会学习机会,搞好会计专业技能培训和后续教育;企业会计人员要不断增强采购发票控制能力,善于准确甄别增值税现金流风险类型和分布点,并采用科学方法开展增值税现金流风险评估[2];同时,要增强税收意识和职业道德修养,将企业利益与个人荣辱紧密联系在一起,坚决杜绝错计错纳增值税行为发生[5]。

(二) 自觉创造条件用足税收优惠政策

国有农场集体供热的主要对象是居民和农业生产经营单位,涉及非农商户相对较少。由于垦区各场供热站均系为国有农场注册登记,作为国有单位的热费价格一律有政府物价机关批准,国有农场没有自主定价权。基于供热对象的特殊性考虑,物价机关对垦区农场供热站核定的热费价格相对较低。建议各农场积极向地方政府申请举行热力产品供应价格听证程序,力争提高农工家庭的居民供热价格,增加供热站的免税销售额比重。

(三) 建立原煤采购的发票控制制度

为确保每笔采购业务都索取专票,实现进项税额应扣尽扣,绝不让多交税金虚增成本而干扰企业损益,最大限度地保护供热站资金周转,使不含税成本安全归位,农场供热站应将索取专票作为财务管理的核心。对发生普票采购和无票采购行为,会计要通过严厉的惩处制度如延期结算煤款等手段加以控制;另一方面可以利用专票采购支付现金流为基准,通过制定普票和无票采购等量现金流“均衡点”公式,测算出企业可接受的优惠供应价格,发布给原煤采购人员执行。凡燃料供应商协议价格超过财务接受价格的,不许采购。否则,会计有权拒付货款,后果由采购人员承担。这样,才能通过有效控制专票,避免现金流风险发生,使国有农场供热企业流动资金得到有效保护,也能使其获得合理的经营利润,增强企业的持续经营信心。

常言道“吃不穷花不穷,算计不到受大穷”。“算计”不是对表面数据的单间计算,而是深入分析,广泛思考,从结果中找影响要素挖形成症因,并有针对性地寻求有效解决的科学方法与应对策略,形成一种“纳税筹划”的习惯性思想。就国有农场供热站来说,账面亏损只是表面现象。如果剔除增值税虚

增成本费用元素, 应该都保持最大限度盈利; 其资金紧张是财务问题。倘若财务部门及人员积极发挥专业上的主观能动性, 努力通过控制专票手段引导供热站采购目标和渠道都转向一般纳税人, 则进项税额抵扣便顺理成章, 现金流风险迎刃而解。只有从发票控制做起并常抓不懈, 才能有效克服以票控税政策对财务产生的纳税风险敏感性, 增强农场供热站财务自觉抵御纳税风险能力。

参考文献

- [1] 孙立辉. 增值税以票控税对农场供热站的财务影响探析[J]. 经济与社会发展研究, 2020(2): 39.
- [2] 王树锋, 丁洋. 企业增值税现金流风险与控制策略[J]. 财务与会计, 2020(9): 54-56.
- [3] 李巍. 企业在编制现金流量表时的科目分类策略[J]. 企业研究, 2019(4): 55-57.
- [4] 彭博, 王树锋. 现金流控制视阈的逆行式增值税风险管理研究——基于 DT 锅炉厂数据[J]. 国际会计前沿, 2020, 9(2): 54-62. <https://doi.org/10.12677/FIA.2020.92008>
- [5] 王树锋. 工业企业容易错计少纳增值税的技术诊断[J]. 黑龙江八一农垦大学学报, 2003(2): 105-110.