

doi:10.11835/j.issn.1005-2909.2017.03.023

欢迎按以下格式引用:甘仕文.“营改增”后大型施工单位成立建筑劳务分包企业的损益分析与评价[J].高等建筑教育,2017,26(3):96-100.

“营改增”后大型施工单位成立建筑劳务分包企业的损益分析与评价

甘仕文

(天健会计师事务所重庆分所,重庆 401121)

摘要:自2016年5月1日起,建筑业纳入“营改增”试点范围,由缴纳营业税改为增值税。增值税实行严格的以票管税,取得可抵扣进项税额的多少直接影响着企业的增值税税负。人工费用作为施工成本的重要组成部分,约占15%~25%,能否取得增值税专用发票引起大型施工单位的关注。随着建筑企业管理层与作业层的两层分立,劳务分包已然成为我国建筑施工的主要形式。笔者所在单位近期给几家大型施工单位作“营改增”财税咨询,调研了交通建设项目的劳务分包情况,对大型施工企业内部成立劳务分包企业、外部选择劳务分包企业以及劳务派遣等几种劳务用工方式进行了对比分析。

关键词:营改增;建筑劳务分包;劳务派遣;包工头

中图分类号:F407.9

文献标志码:A

文章编号:1005-2909(2017)03-0096-05

2016年3月23日,财政部、国家税务总局发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号),决定将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税,并规定提供建筑服务的税率为11%。全面“营改增”给建筑业带来了广泛影响,施工单位需要调整工程计价依据,修改施工承接合同、材料购销合同、建筑劳务分包合同、财务核算方法,并重视增值税发票的日常管理。其中,建筑劳务分包是指总承包方企业或专业承包企业将其承包工程中的劳务作业发包给劳务分包企业完成的活动。通俗来讲,是指建设单位将工程发包给施工企业后,由建设单位或施工企业负责购买材料,施工企业再将各项具体的施工作业分包给劳务单位,由劳务单位提供人力和常用的施工机具来承包部分工程的简单施工作业,但还是由施工企业组织施工管理^[1]。随着建筑企业管理层和作业层的两层分立,劳务分包已然成为我国建筑施工的主要形式。笔者所在单位近期给几家大型施工单位作“营改增”财税咨询,对交通建设项目的劳务分包情况进行调研,并分析大型施工单位成立建筑劳务分包企业是否经济可行。

收稿日期:2016-06-27

作者简介:甘仕文(1989-),男,天健会计师事务所(特殊普通合伙)重庆分所会计师,硕士,主要从事财税咨询、审计实务研究,(E-mail)gshiw@126.com。

一、施工单位劳务用工的使用现状及问题

(一) 施工单位劳务分包制度的发展

劳务分包制度始于计划经济体制的转轨。1984年,国务院发布《关于改革建筑业和基本建设管理体制的暂行规定》(国发[1984]123号),以建筑业作为城市经济体制改革的突破口,将施工企业率先推向市场。改革建筑安装企业的用工制度,国营建筑安装企业,要逐步减少固定工的比例。今后,除必需的技术骨干外,原则上不再招收固定工,积极推行劳动合同制,增加合同工的比重^[2]。同年,《国营建筑企业招用农民合同制工人和使用农民建筑队的暂行办法》中指出:“企业根据生产任务的需要,经当地城乡建设主管部门或人民政府批准,可以使用农村建筑队参加施工。使用的形式包括单纯提供劳务、分部分项承包工程、包工包料包费用或联合生产经营。”^[3]

2001年4月,建设部发布《建筑业施工资质管理规定》(建设部令第87号),对施工企业实行资质管理,将施工企业分为施工总承包、专业承包和劳务分包三个序列,提出劳务分包企业的概念,通过劳务分包来满足建筑用工的需求。建立劳务分包制度发展建筑劳务企业的初衷在于规范建筑劳务市场,保障农民工权益,保证税收征管。2005年8月,建设部于《关于建立和完善劳务分包制度发展建筑劳务企业的意见》中提出,从2005年7月1日起,用三年的时间,在全国建立基本规范的建筑劳务分包制度,农民工基本被劳务企业或其他用工企业直接吸纳,“包工头”承揽分包业务基本被禁止^[4]。但调研发现施工单位的劳务用工现状还未实现这一政策期望。

(二) 施工单位目前的用工情况

施工单位承接工程后即配备相应的管理人员组建项目部,采购主材、辅材,调度施工机械,另外找“包工头”组织农民工进行各项作业的具体施工。“包工头”牵头的农民工队伍以挂靠的劳务分包企业名义与施工企业签订劳务分包合同,或者以作业班组的形式与施工单位签订建筑施工内部承包协议。施工单位的项目部人员组成有三种方式,见图1。

第一种是施工单位聘用的员工,具体分为施工

企业派出的管理人员和在项目当地招聘的辅助人员。前者通常是国企的正式员工,与施工单位有长期的劳动合同,参与项目部的组建,职位上表现为项目经理、技术人员、财务人员以及人事、机料、安保等部门的负责人。后者通常在施工当地招聘,根据施工期限签订3~4年的短期劳动合同,职位上表现为文员、司机、炊事员、守夜人等。项目部对自己的员工能进行有效约束,并按照《劳动法》规定为这类人员缴纳社会保险。但在整个项目人员中,此类员工的数量占比很小。

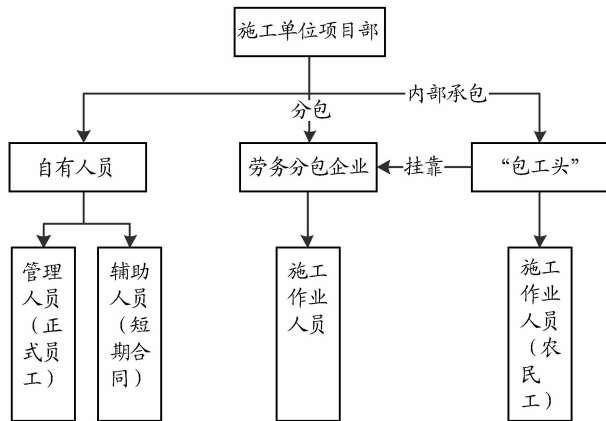


图1 项目部人员组成方式

第二种是劳务分包企业的人员。劳务分包企业自2001年以独立法人的名义对外承接总承包和专业分包企业的劳务分包服务,对内与员工形成劳动合同关系,为员工缴纳社会保险,并组织员工的技能培训。大型施工单位将施工作业分包给劳务分包企业,不仅可以取得正规的成本票据,还无需承担施工人员工伤意外的赔偿责任。本次调研的施工单位虽有部分劳务发票,但在人工费用中占比不足5%,可见劳务分包企业还不是主要的劳务用工模式。

第三种是由“包工头”牵头组成的施工队,即通常所说的“农民工建筑队”。通常由“包工头”出面,与施工单位签订“内部”承包协议,或以挂靠的劳务企业名义分包施工作业。施工单位与这些农民工一般不签订劳动合同,不办理社会保险,甚至没有直接联系。包工头凭“内部”承包协议与施工单位结算工程款后,农民工按照完成的工作量与“包工头”结算工资。一般而言,农民工与“包工头”之间形成的是口头协议,既没有签订劳动合同,也不办理社保关

系。“包工头”编制农民工工资表,施工单位按照总承包合同约定20%~30%的比例计入人工费,其余分包金额则由“包工头”找来材料、机械租赁的代开发票入账。“包工头”牵头组成的施工队是建筑行业现行的主要劳务用工模式。

(三) 现行劳务用工模式在“营改增”后的困境

从施工单位目前的用工情况可以看到,“包工头”现象大量存在,劳务分包企业没能在建筑市场发挥政策的预期作用。

一是施工资质难以取得。《建筑业企业资质等级标准》(建建[2001]82号)对劳务分包企业十三项作业资质均做了严格要求,除申请单位的注册资本、技术人员数量、技术负责人资质、近3年完成劳务分包合同金额、机具均要达到相应条件外,还要求作业人员持证上岗率100%^[5],造成民营队伍对申办施工资质望而却步,导致市场上劳务分包企业的数量稀缺。通过国家统计局网站可查到:施工总承包单位2012年43 031家,2013年46 113家;专业承包单位2012年33 249家,2013年33 415家;劳务分包企业2012年6 606家^[6]。按总承包及专业承包平均年增长率5.39%预测,2016年我国劳务分包企业才8 149家。到2015年施工资质的取得条件才有所降低,《建筑业企业资质标准》(建市[2014]159号)变作业人员持证上岗率100%为经考核或培训合格的技术工人不少于50人。

二是已有的劳务分包企业出于税务风险考虑,不愿给挂靠的施工队开具过多发票。劳务分包企业只是出借施工资质给“包工头”承揽业务并收取挂靠费,并不管理“包工头”的施工队伍及办理社会保险,也就不愿过量开票以免税务机关稽查。

建筑业“营改增”后,现行的劳务用工模式成为施工单位必须面对的现实困境。

一是农民工安全等意外事件引起的法律赔偿问题。包工头与施工单位签订“内部”承包协议或是以挂靠的劳务分包企业名义与施工单位签订劳务分包合同,均没有给农民工缴纳社会保险。一旦发生意外事故,施工企业会被认定与农民工存在劳动关系,承担法律赔偿责任。

二是施工单位编制农民工工资表会带来税务风险。增值税严格实行以票管税,对专票的开具有着严格的管理。被挂靠的劳务分包企业不愿意虚开发票,施工单位编制农民工工资表又无法取得人工成本的专用发票抵扣。无进项税额抵扣将加大施工单位的增值税税负,且编制农民工工资表形式还可能引发企业所得税的税务风险问题。

二、建筑劳务分包企业的损益分析与评价

大型施工单位有迫切的劳务需求,“营改增”后可以通过成立劳务分包企业来满足需求并完善增值税抵扣链条。劳务分包是建筑市场发展的趋势,大型施工单位成立劳务分包企业相比外部选择劳务分包企业、接受劳务派遣等是否更为经济,可以建立模型进行分析比较。

(一) 劳务用工方式的损益模型建立

解决劳务用工需求,大型施工单位有以下几种方式可供选择:(1)成立劳务分包企业,由于年劳务分包需求大于500万元,会取得一般纳税人资格;(2)外部选择劳务分包企业,一般纳税人资格或小规模纳税人;(3)接受劳务派遣,供应商按差额计税或一般计税。

劳务分包企业的净利润是分析的基础式子,表示如下:

$$NP = S - W - I - St - Am - Ae - At - T \quad (1)$$

式中, NP ——净利润;

S ——收入,即不含税分包金额;

W ——农民工工资;

I ——社会保险;

St ——培训;

Am ——辅助材料;

Ae ——管理费用;

At ——城建税及教育附加;

T ——企业所得税。

大型施工单位成立劳务分包企业完成分包作业的总成本可表示为

$$C1 = S \times (1 + 11\%) - S \times 11\% - NP = S - NP \quad (2)$$

施工单位外部选择一般纳税人资格的劳务分包

企业,完成分包作业的总成本可表示为

$$C2 = S \times (1 + 11\%) - S \times 11\% = S \quad (3)$$

外部选择小规模纳税人的劳务分包企业取得税务局代开的增值税专用发票,施工单位完成分包作业的总成本可表示为

$$C3 = S \times (1 + 3\%) - S \times 3\% = S \quad (4)$$

接受劳务派遣,劳务派遣公司按差额计税的,施工单位完成分包作业的总成本可表示为

$$C4 = W + I + St + Sc \times (1 + 5\%) + Am \times (1 + 3\%) - Sc \times 5\% - Am \times 3\%$$

$$C4 = W + I + St + Sc + Am \quad (5)$$

式中, Sc 为付给劳务派遣公司的不含税管理费用。

接受劳务派遣,劳务派遣公司按一般计税的,施工单位完成分包作业的总成本可表示为

$$C5 = (W + I + St + Sc) \times (1 + 6\%) + Am \times (1 + 3\%) - (W + I + St + Sc) \times 6\% - Am \times 3\%$$

$$C5 = W + I + St + Sc + Am \quad (6)$$

(二)各种方式的损益分析与工程实例评价

从式②③④的对比我们发现,在劳务分包作业不含税金额一致的情况下,则③ = ④。外部选择的劳务分包企业具备一般纳税人资格或者可以取得税务机关代开专用发票,对施工单位的总成本是一致的。内部成立与外部选择劳务分包企业的总成本,取决于劳务分包子公司取得的净利润。

$$C1 - C2 = S - NP - S = -NP$$

如果 $NP > 0$,即劳务分包子公司盈利,则 $C1 - C2 < 0$,应成立劳务分包企业;反之, $NP < 0$,即劳务分包子公司亏损,则 $C1 - C2 > 0$,应外部选择劳务分包企业。

对比式②⑤⑥我们发现,在劳务分包作业不含税金额一致的情况下,则⑤ = ⑥。即劳务分包作业不含税金额一致时,劳务派遣单位的差额征税或一般计税对施工企业的成本没有影响。内部成立劳务分包企业与接受劳务派遣对施工单位的总成本,取决于支付给劳务派遣单位的不含税管理费用。

$$C1 - C4 = (S - NP) - (W + I + St + Sc + Am) =$$

$$S - (S - W - I - St - Am - Ae - At - T) - (W + I + St + Sc + Am) = Ae + At + T - Sc$$

如果 $Ae + At + T < Sc$,则 $C1 - C4 < 0$,应成立劳务分包企业;反之, $Ae + At + T > Sc$,则 $C1 - C4 > 0$,应接受劳务派遣。

以劳务分包工程不含税合同金额 1 000 万元为例。根据“理性人”假设,进行一项投资需要取得平均的市场回报率,且高于融资成本。现阶段我国贷款的基准利率为 4.9%,所得税率 25%,可以设劳务分包企业的税前利润率为 8%,辅助材料、管理费用均占成本费用的 20%,且辅助材料能取得 3% 的代开专票,则 $Am = Ae = 1\,000 \times 92\% \times 20\% = 184$ 万元, $At = (1\,000 \times 11\% - 184 \times 3\%) \times 12\% = 12.54$ 万元, $T = 1\,000 \times 8\% \times 25\% / (1 - 25\%) = 26.67$ 万元, $Ae + At + T = 184 + 12.54 + 26.67 = 223.21$ 万元。如果支付给劳务派遣单位的不含税管理费用大于 223.21 万元,应自己成立劳务分包企业,反之,要接受劳务派遣员工。

三、结语

对成立劳务分包企业的损益模型分析可得,建筑业“营改增”后,成立劳务分包企业并不一定是大型施工单位最为理性的选择方式。大型施工单位是否成立劳务分包企业取决于两方面的因素:一是自身的管理水平及盈利能力。如果自身管理水平高,盈利能力强,成立劳务分包企业可以取得净利润,就应该成立劳务分包子公司而不是外部选择。二是接受劳务派遣需要支付的不含税管理费用。如果支付给劳务派遣公司的管理费用小于劳务分包子公司的管理费用、附加税费及所得税费用之和,就应选择劳务派遣,反之,则自己成立劳务分包子公司。

“包工头”私拉滥招、非法用工、违法劳务分包、拖欠民工工资等行为,是发生劳务分包纠纷的根源^[7]。建议大型施工单位规范劳务用工,对现有劳务分包队伍进行清理,清退无资质的施工队。加强企业管理人员对建筑业“营改增”知识的学习,衡量本单位的管理水平和盈利能力,评估成立劳务分包企业的必要性。根据评估结果,选择“营改增”后本

单位劳务用工方面的应对措施。同时,鼓励一些施工能力强、信誉良好的劳务分包队伍进行工商注册,获取资质证书,与他们建立长期合作关系,共同发展。

参考文献:

- [1]陈燕.建设工程合同管理[M].安徽:合肥工业大学出版社,2009:188.
- [2]国务院.关于改革建筑业和基本建设管理体制若干问题的暂行规定[Z].北京:1984.
- [3]劳动人事部、城建部.国营建筑企业招用农民合同制工人和使用农民建筑队的暂行办法[Z].1984.
- [4]建设部.关于建立和完善劳务分包制度发展建筑劳务企业的意见[Z].2005.
- [5]建设部建筑管理司.建筑业企业资质等级标准[S].2001.
- [6]国家统计局网站.劳务分包建筑业企业单位数[EB/OL].[2016-04-21].<http://data.stats.gov.cn/>.
- [7]陈映虹.BT项目中施工企业的劳动法律问题及对策[D].上海:复旦大学,2011.

Cost-benefit analysis and evaluation of establishing construction labor subcontracting enterprises by large construction companies after “business tax reform of VAT”

GAN Shiwen

(Chongqing Branch of Tianjian Accounting Firm, Chongqing 401121, P. R. China)

Abstract: Construction industry has been included in pilot program since May 1, 2016 to pay value-added tax rather than business tax. Value-added tax is managed through invoices strictly and deductible withholdings on VAT has direct impacts on VAT bearing of enterprises. As a key part of construction cost, labor cost takes about 15% ~ 25%, so large construction companies put great emphasis on whether they could get VAT special invoices. As management level and operation level separate from each other in construction companies, labor subcontracting has become the main form of construction in our country. By providing tax advices to several large construction companies on “business tax reform of VAT”, the author investigated labor subcontracting in traffic construction projects, established cost-benefit model for establishing labor subcontracting enterprises by large construction companies in the article and conducted contrastive analysis on several labor employment ways, including internal establishment, external selection of labor subcontracting enterprises and labor dispatching.

Keywords: business tax reform of VAT; construction labor subcontracting; labor dispatching; labor contractor

(编辑 周沫)