

“营改增”对电信业的影响及对策

章 胜¹(高级经济师), 胥翠芬², 殷爱贞³, 李 丹³

(1.胜利石油管理局电力管理总公司, 山东东营 257000; 2.贵研铂业股份有限公司, 昆明 650000;
3.中国石油大学经济管理学院, 青岛 266580)

【摘要】2012年上海市部分行业开展营业税改征增值税试点,我国的“营改增”改革拉开序幕。2014年6月1日,电信业也被纳入“营改增”试点范围。本文首先分析了电信业实施“营改增”的背景和意义,然后结合电信行业实际,预测分析“营改增”对电信业收入、成本、税负及利润产生的影响,最后提出相关措施建议,以帮助电信业实现平稳过渡,最终使电信业能够快速健康发展。

【关键词】电信业; 营改增; 收入; 成本; 税负

一、电信业实行“营改增”的背景和意义

(一)电信业实行“营改增”的背景

增值税和营业税是我国现行税制结构中最重要的两个流转税税种。我国第二产业(除建筑业)和第三产业中的商品批发、零售和修理、修配劳务行业属增值税的征收范围,而第三产业中的大部分服务业属于营业税的征收范围。这种税收制度适应了当时的经济发展状况,使我国当时的财政收入有所增长。然而,随着经济快速发展,这种税制的弊端逐渐显现,在给税收征管工作造成一定困难的同时,也阻碍了经济结构的优化。

为了推进我国产业结构调整,大力发展第三产业,尤其是促进现代服务业的发展,解决重复征税的问题,“十二五规划”提出了“不断扩大增值税征收范围,减小营业税征收范围”的要求,最终将增值税的征收范围扩大到全国范围内的全部行业,真正实现“营改增”。

回顾“营改增”的推进历程:从2012年1月1日起,上海率先进行试点,试点行业包括交通运输业和部分现代服务业。2012年8月1日至2012年年底,国务院将“营改增”试点扩大到8个省市,如北京、天津、厦门、深圳等。2013年8月1日,交通运输业和部分现代服务业的“营改增”在全国范围内进行试点,同时,广播影视作品的制作、播映、发行也纳入试点范围,“营改增”行业试点范围扩大。2014年1月1日,“营改增”试点范围扩大至铁路运输和邮政服务业。2014年6月1日起,电信业纳入“营改增”试点范围。

电信业是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源,提供语音通话服务,传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。电信业实行“营改增”后,电信业企业的基础电信服务,即

利用固网、移动网、卫星、互联网提供语音通话服务的业务活动,以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动,按11%的税率征收增值税。增值电信服务,即利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动,按6%的税率征收增值税。

(二)电信业实施“营改增”的意义

1. 有利于增值税抵扣链条的进一步完善。由于几乎每个行业都可能需要接受电信业提供的服务,如果企业接受电信服务的费用不能抵扣,就会加重企业的纳税负担,使增值税抵扣环节出现断点。因此,电信业实行“营改增”将有利于增值税抵扣链条的进一步完善,可以减轻其下游企业的税负。

2. 可以促进电信业企业自身向更专业化、精细化的方向发展。增值税的抵扣制度将有利于电信业企业内部的专业化分工,促使其将一些非核心业务外包,从而更专注于核心业务的发展,增强自身的竞争力。

二、“营改增”对电信业的影响

(一)收入下降

电信业现在的营业额是价税合计金额,实施“营改增”后,分离出增值税销项税额,在其他条件不变的情况下,电信业企业的收入实际是下降了。另外,电信运营企业所提供服务的价格受到国家宏观调控的影响,有一定的上限标准,企业自身不能随意变更调节。这样就使得增加的税费不能通过提高价格的方式转嫁给消费者,运营商的收入下降已成定局。

按照基础电信服务适用11%的税率计算,将含税价换算成不含税价后,收入的下降比例为: $1/(1+11%) \times 11% = 9.91%$ 。按照增值电信业务适用6%的税率计算,将含税价

换算成不含税价后,收入的下降比例为: $1/(1+6%) \times 6% = 5.66%$ 。表1以2013年年报数据为例,列示了中国移动、中国联通、中国电信三家上市公司实施“营改增”后对收入的影响。

表1 “营改增”对电信业收入的影响 (以2013年为例) 金额单位:亿元

运营商	营业收入 (1)	基础电信业务收入 (2)	按11%增值税税率计算带来的减收 (3)=(2)/(1+11%)×11%	增值电信业务收入 (4)	按6%增值税税率计算带来的减收 (5)=(4)/(1+6%)×6%	收入下降总额 (6)=(3)+(5)	减收数额占总收入的百分比 (7)=(6)/(1)
中国移动	6 301.77	3 556.86	352.48	2 068.86	117.11	469.59	7.45%
中国联通	3 037.27	890.05	88.20	1 240.71	70.23	158.43	5.22%
中国电信	3 215.84	968.50	95.98	1 608.57	91.05	187.03	5.82%

由表1可以看出,实施“营改增”后,电信企业的运营收入水平普遍下降,但降低幅度各不相同,降低幅度主要取决于企业基础电信业务收入和增值电信业务收入的结构。例如,中国移动的基础电信业务收入所占比例最高,所以其减收数额占总收入的比例最高。

(二)成本降低

电信业实行“营改增”后,外购材料、设备及部分劳务的进项税额可以抵扣,这就使得营业成本有所降低。但根据电信业企业营业成本的构成特点分析,其营业成本的降低幅度有限。

表2 中国联通2013年成本构成表 金额单位:亿元

成本项目	2013年累计发生额	比例
经调整的成本费用项目合计	2 223.5	100%
其中:网间结算成本	202.1	9.09%
折旧及摊销	684.8	30.80%
网络运行及支撑成本	337	15.16%
人工成本	317.9	14.30%
销售费用	429.9	19.33%
3G终端补贴成本	78	3.51%
其他营业成本及管理费用	144.3	6.49%
财务费用	29.5	1.33%

注:表中“折旧及摊销”和“人工成本”为营业成本和管理费用中相同性质的数据的总额。“其他营业成本及管理费用”为营业成本和管理费用合计扣除网间结算成本、折旧及摊销、网络运行及支撑成本、人工成本及销售通信产品成本后的数额。

对表2进行分析可知,折旧及摊销、人工成本、3G终端补贴成本、财务费用及大部分销售费用是没有增值税进项税额可供抵扣的,而这些成本占总成本的比例合计为69.26%。另外,还有一些供应商为增值税小规模纳税

人,无法从他们那里取得增值税专用发票。因此可以确定:电信业实行“营改增”后,成本下降幅度不大。

(三)短期内税负上升

实行“营改增”前,电信业企业适用的营业税税率为3%，“营改增”后,基础电信业务适用11%的税率,增值电信服务适用6%的税率。根据国研网公布的《2013年通信运营统计公报》,目前电信业企业的增值业务收入占比已经过半,达53.2%,而各大电信运营商的报表中并未按照基础电信服务和增值电信服务对电信业务进行划分,因此取加权平均税率9%作为电信业增值税税率。由于受“营改增”影响最大的是营业税、增值税、城市维护建设税、教育费附加及企业所得税,因此,本文对“营改增”前后的税负对比主要考虑这几项税。

假设电信业企业的营业收入为S,营业成本为C,成本中可抵扣的比例为β,营业收入和营业成本均包含增值税。城市建设维护费、教育附加费和地方教育费附加的税率分别为当期应纳增值税、营业税及消费税的7%、3%、1%,企业所得税税率取25%。

“营改增”前相关税负=营业税+城市建设维护费+教育附加费+地方教育费附加+企业所得税= $S \times 3% + S \times 3% \times (7% + 3% + 1%) + (S - C - 3.33% \times S) \times 25% = 0.274 975S - 0.25C$

“营改增”后相关税负=增值税+城市建设维护费+教育费附加+地方教育费附加

应缴增值税=销项税额-进项税额= $S / (1 + 9%) \times 9% - C\beta / (1 + 17%) \times 17% = 0.082 569S - 0.145 299\beta C$

城市建设维护费+教育费附加+地方教育费附加=应缴增值税 $\times (7% + 3% + 1%) = 0.009 082 6S - 0.015 982 9\beta C$

企业所得税=(营业收入-营业成本-城市建设维护费-教育费附加-地方教育费附加) $\times 25% = (S - C - 0.009 082 6S - 0.015 982 9\beta C) \times 25% = 0.247 729S - 0.25C - 0.003 996\beta C$

企业税负= $0.339 38S - 0.165 27\beta C - 0.25C$

假设“营改增”前后电信企业的税负不变,则可得:

$$\beta C / S = 0.389 696$$

也可以推得:

当 $\beta C / S > 0.389 696$ 时,企业税负变轻;当 $\beta C / S < 0.389 696$ 时,企业税负变重。

以中国联通2013年数据计算, $C / S = 211 657 042 435 / 303 727 203 182 = 0.696 866$ 。因此,当 $\beta = 55.92%$ 时,“营改增”前后相关税负不变;当 $\beta > 55.92%$ 时,“营改增”后相关税负小于“营改增”前相关税负;当 $\beta < 55.92%$ 时,“营改增”后相关税负大于“营改增”前相关税负。

由表2可知, $\beta = 1 - 69.26% = 30.74%$,远远小于55.92%,因此按中国联通2013年数据计算,“营改增”后其税负是增加的。“营改增”前的相关税负为30 603 127 086元,“营

改增”后的相关税负为**36 532 893 530**元,税负增加额为**5 929 766 444**元。

(四)利润下降

实施“营改增”后,收入和成本下降的幅度共同决定了电信业企业利润的增减。收入方面,增值税的价税分离会使营业收入有所下降;成本费用方面,虽然增值税的价税分离使成本有所减少,但由于能抵扣的项目少,因而收入的下降幅度会大于成本的下降幅度,利润出现下降的现象将在所难免。表3是根据我国主要电信运营商**2013**年的财务报表计算编制的。

表3 “营改增”后三大电信运营商利润变化情况

金额单位:亿元

	营业成本 (1)	折旧摊销及人工成本 (2)	可抵扣的最大成本费用值 (3)=(1)-(2)	可抵扣进项税额对利润贡献最大值(按11%计算)(4)=(3)/(1+11%)×11%	收入下降幅度 (5) 见表1	利润下降(上升)值 (6)=(5)-(4)
中国移动	4 945.28	1 390.75	3 554.53	352.25	469.59	117.34
中国联通	2 116.57	869.53	1 247.04	123.58	158.43	34.85
中国电信	2 941.16	1 158.06	1 783.10	176.70	187.03	10.33

从表3可以看到,三大运营商的利润都有所降低。由于表3是按照**11%**的税率进行计算的,而实际中还有一些项目适用于**6%**的税率,也就是说,可抵扣的进项税额对利润的贡献可能会更小、利润下降会更多。因此,电信业企业需要采取措施控制成本,以减少因为“营改增”而造成的利润下降损失。

三、电信业应对“营改增”的措施建议

电信业实施“营改增”后,短期内其企业利润会下降,但从长期来看,“营改增”将有利于电信业与其他产业的融合,促进其内部分工细化,促使企业的业务转型。因此,电信业企业应该从经营管理方面着手,将影响降到最低,同时加快企业转型。

(一)重视对供应商的选择

电信业企业要重视对供应商的选择,尽量选择增值税一般纳税人作为供应商。如供应商为小规模纳税人,则需要与其进行谈判,要求对方在价格上给予优惠,或者提供更多优惠服务等。

(二)向政府申请特殊政策

电信企业还可以根据具体情况,向政府申请特殊政策。例如,由于渠道资金的支出不能取得增值税专用发票而不能进行进项税额的抵扣,而这部分资金所占支出比重又比较大,为了改变这种不利局面,各大运营商可以联合向政府提出政策支持,选择合适时机将渠道代理费用也纳入“营改增”的范围。

再比如,目前对于手机欠费的用户并不是立即停机,大部分用户是在到达一定的信用额度后才会停机,而对

于这部分信用额度,电信企业仍需要确认收入缴纳增值税,这就使得其税负虚增。此外,由于欠费造成停机的用户中,再次补交话费并办理恢复使用的用户所占比例并不大,在“营改增”后,其所欠费用将造成增值税的多交,同时也会发生坏账损失。

为了避免“营改增”后这种虚增收入和税负的现象,电信业企业应该对逾期欠费计收规则进行优化,与税务部门进行协商,争取对欠费但在信用期内的用户所发生的费用不确认收入,等到用户缴费时再对该收入进行确认,缴纳增值税。

(三)完善营销方案,合理避税

电信业企业常用的营销方案包含融合业务,为了维系客户赠送实物,为了加强宣传吸引用户入网而实施终端补贴等。实施“营改增”后,这些营销手段将会面临一定的税务风险并加重企业的税负。因此,电信业企业应该对其传统的营销方式进行修正完善,以减少企业涉税风险、减轻税负。

1. 融合业务。对于融合业务中包含的宽带、固定电话的安装业务、手机销售业务、电信服务业务等进行严格区分,分别开具适用不同税率的增值税专用发票,防止出现从高税率计征的问题。对于各运营商推出的套餐业务,运营商可以将其套餐中各业务的收费标准及费用分摊方法在税务局进行备案,争取其对套餐的收入核算结果能够被税务部门认可,运营商可以针对不同业务采取不同税率缴纳增值税。如果这种方式不能得到税务机关的认可,那么电信运营商可以把适用同一税率的业务放到同一套餐中,以避免套餐收入适用较高税率,同时也会使会计核算变得简化。

2. 赠送实物。在改征增值税后,电信业企业应该尽量减少实物的赠送,将其改为赠送电信服务。因为根据财政部的规定,纳税人提供电信业服务时,附带赠送用户识别卡、电信终端等货物的,应按其各自适用的税率计算缴纳增值税。由于大部分实物赠送将会按照视同销售处理,以**17%**的税率征收增值税,而电信业务将适用**11%**的税率甚至是**6%**的税率,通过这种方式将会在一定程度上减轻企业的税负。此外,财政部指出,以积分兑换形式赠送的电信业服务,不征收增值税。电信企业可以加大宣传力度,吸引更多的用户采用积分兑换的方式来获得赠送的电信服务,得到优惠。通过这种方式,不仅用户得到了实惠,电信企业也达到了维系客户的目的,并且有利于企业对税负的控制。

3. 终端补贴。存话费送手机、**0**元购机业务等对终端进行补贴的业务是电信业企业用以吸引客户、维系用户的重要营销方式,对电信业企业的发展至关重要。但电信业实施“营改增”后,该业务的税负将加重。

例如:以某电信业企业的存话费送手机业务为例,假

《会计法》存在的问题及修订建议

边静如, 毛成银(高级会计师)

(南京工业职业技术学院计财处, 南京 210023)

【摘要】2014年财政部将修订《会计法》作为立法调研项目,这是我国经济生活和法制建设的一件大事。本文对我国《会计法》存在的问题进行了详细分析,有针对性地提出了若干修订建议,期望能为修订组专家进一步完善《会计法》提供一些有价值的建言献策。

【关键词】会计法; 问题; 修订; 建议

现行《会计法》自1999年修订并颁布以来,在规范会计行为、维护市场经济秩序、提高会计信息质量、推进法治社会建设等方面发挥了重要作用。但随着社会经济发展,这部规范会计行为的纲领性文件,在实际执行中暴露的问题也越来越多。

近年来,财政部多次将修订《会计法》列入年度工作重点,一些人大代表也向大会提交议案,建议修改《会计法》,因此,再次修订《会计法》十分迫切和必要。值得庆幸的是,国务院已将修订《会计法》作为2014年立法工作计划调研类项目。笔者作为长期在高校从事会计实务的工

作者,结合自己的工作实践,针对现行《会计法》存在的问题,提出一些修订建议,期望能为修订组专家进一步完善《会计法》提供一些有价值的建言献策。

一、《会计法》存在的问题

(一)法律的严肃性有待加强

《会计法》对违法行为的处罚分为行政责任、刑事责任。与一般法律规定不同的是,《会计法》未规定民事责任,且惩治手段缺乏。《会计法》中的行政处罚比较多,过分强调行政刑事处罚,忽视民事条例,使现行法则成为软约束。如对因使用虚假会计信息的受害者无赔偿责任,对造假的单位负责人、会计人处罚较轻,致使造假者在侥幸心理和利益驱使下无所顾忌,知法犯法。

设裸机价格为3 899元,购进价格为3 599元,0元购机业务的价格为4 599元。如果该公司成功办理一个存话费送手机业务,那么在“营改增”前,其应该缴纳的营业税= $4\ 599 \times 3.3\% = 151.77$ (元)。而在“营改增”后,赠送手机的业务将被认定为视同销售,通信服务收入和销售终端视同销售的增值税销项税额= $4\ 599 / 1.11 \times 0.11 + 3\ 899 / 1.17 \times 0.17 = 1\ 022.28$ (元),进项税额= $3\ 599 / 1.17 \times 0.17 = 522.93$ (元),所以该项业务应该缴纳的增值税为499.35元,远远大于“营改增”前的企业税负。从该计算可见,电信业企业必须改变现有的营销模式,减轻“营改增”对企业税负的影响。

电信业企业可以联合向有关部门提出申请,希望能够将这种赠送手机、对终端进行补贴的促销方式不视同销售,以实际取得的收入按照电信业务适用的税率缴纳增值税,同时对购进终端的进项税额允许抵扣。如果不能争取到政策优惠,电信业企业可以用话费补贴替代终端补贴。

具体来说,电信业企业可以以不低于终端成本的价格确定售价,然后将其余金额记为电信业务收入,再以话

费补贴的形式提供给用户,并将终端的售价和电信服务的收入分别明确列示在与客户的合约和发票中。

接上例,如果将4 599元拆分为1 000元电信服务收入和3 599元的终端销售收入,那么该项业务的销项税额合计= $1\ 000 / 1.11 \times 0.11 + 3\ 599 / 1.17 \times 0.17 = 622.03$ (元),其进项税额= $3\ 599 / 1.17 \times 0.17 = 522.93$ (元),则应纳增值税= $622.03 - 522.93 = 99.10$ (元),比营业税制度下少缴纳 $151.77 - 99.10 = 52.67$ (元)。通过这种方式,能有效减轻企业税负,使电信业企业能够享受到“营改增”税制改革的红利。

主要参考文献

杨朋.“营改增”对通信企业财务的影响及对策探析[J].河北企业,2013(12).

胡芸玮.“营改增”对我国电信业的影响[J].财会月刊,2013(22).

梁佳.电信业“营改增”相关问题探讨[J].财会通讯,2014(28).

邓妍青.“营改增”条件下邮电通信行业纳税筹划问题分析[J].财经界(学术版),2014(3).