

“营改增”触发的企业管理变革探索

■ 杨军 庞劲松 刘斌

国家“十二五”《规划纲要》明确提出了“增值税扩围改革”(以下简称营改增),引发了学术界及实务界有关“营改增”的广泛热议。作为未来将要纳入改革(试点)的行业和企业,中国联合网络通信有限公司(以下简称中国联通)在应对“营改增”方面采取了积极主动、提前准备的应对策略,将“营改增”视同企业经营管理重大变革之一,组织全国所辖各省级分公司及各分、子公司全面研究政策并制定了相关预案。笔者作为中国联通省级分公司预案研究及方案实施的组织者,以自身的实践探索和亲身体会,探讨“营改增”对企业经营与内部管理的影响及其触发的内在变革思路,以供管理参考。

一、“营改增”的税负影响

剖析增值税的构成,存在两大基本要素:一是销项税,二是进项税。企业的销项税额取决于营业收入和适用的增值税税率水平,而进项税额则取决于企业利润增值空间、营业成本中可抵扣项目的占比,因此要评估一个企业因“营改增”所产生的税负影响度,从数字本身的逻辑关系看,主要取决于企业适用的税率水平、毛利率和营业成本中可抵扣项目的占比这三个方面。

根据2011年11月16日国家税务总局印发的《交通运输业和部分现代服务

表1 “营改增”征税测算表

项目		计算公式	金额(亿元)
主要指标	营业收入	A	100
	营业成本	B	90
	主营业务利润	C=A-B	10
营业税征收测算 (取3%税率)	企业应缴纳的营业税	D=A*3%	3
增值税征收测算 (取11%税率)	不含税销售额=营业收入/(1+增值税税率11%)	E=A/(1+11%)	90.1
	销项税额=不含税销售额×增值率11%	F=E*11%	9.9
	不含税营业成本=可抵扣成本/(1+进项增值税税率17%)+不可抵扣成本	G=B*50%/(A+17%)+B*50%	83.5
	进项税额=营业成本-不含税营业成本	H=B-G	6.5
前后影响对比	企业应缴纳的增值税=销项税额-进项税额	I=F-H	3.4
	税收负担增加	J=I-D	0.4
	税负变动占收比	K=J/A	0.4%

业营业税改征增值税试点实施办法》、《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》的有关规定,目前交通运输业陆路运输、航运、航空适用11%的税率,部分现代服务业(包括机场、港口等)适用6%的税率。税率的确定有赖于国家政策的确立,相对而言属企业非可控因素,笔者在此不予探讨,而是将更多精力聚焦于来自企业内部相对可控的毛利率水平以及营业成本的抵扣占比。

一般情况下,不同行业的毛利率水平和营业成本中可抵扣项目占比相差较大,“营改增”后影响程度不同。从制度层面上看,由于试点仅在部分地区的部分行业开展,试点企业外购的货物和劳务中还有部分不能进行抵扣,所以试点

初期个别企业会因抵扣不完全造成企业税收负担短期内有所增加的可能;从企业层面上看,因为企业成本结构不同、发展时期不同、经营策略不同等原因,在“营改增”初期,个别企业税收负担也可能会有所增加。为深入了解相关影响度,笔者模拟了多维情景的敏感度测算,以说明其对企业税负变化的影响程度。

假设某企业营业收入100亿元,其税改前不存在重复纳税情况,且在提供服务和服务的过程中增值税无法转嫁给消费者的前提下,如果原营业税税率为3%、销项增值税税率为11%、进项增值税税率为17%,则在毛利率为10%、50%的营业成本可抵扣情境下(如表1),模拟测算的结果显示企业实行“营改增”后的税负增加了0.4亿元,税负变动对收入的消耗度(即占收比)为0.4%。

表2 “营改增”税负变动的影响模型

可抵扣幅度 \ 毛利率	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%
10%	5.6%	5.7%	5.9%	6.0%	6.2%	6.3%	6.5%	6.6%	6.8%
20%	4.3%	4.6%	4.9%	5.2%	5.5%	5.7%	6.0%	6.3%	6.6%
30%	3.0%	3.4%	3.9%	4.3%	4.7%	5.2%	5.6%	6.0%	6.5%
40%	1.7%	2.3%	2.8%	3.4%	4.0%	4.6%	5.2%	5.7%	6.3%
50%	0.4%	1.1%	1.8%	2.6%	3.3%	4.0%	4.7%	5.5%	6.2%
60%	-0.9%	-0.1%	0.8%	1.7%	2.6%	3.4%	4.3%	5.2%	6.0%
70%	-2.2%	-1.2%	-0.2%	0.8%	1.8%	2.8%	3.9%	4.9%	5.9%
80%	-3.6%	-2.4%	-1.2%	-0.1%	1.1%	2.3%	3.4%	4.6%	5.7%
90%	-4.9%	-3.6%	-2.2%	-0.9%	0.4%	1.7%	3.0%	4.3%	5.6%
100%	-6.2%	-4.7%	-3.3%	-1.8%	-0.4%	1.1%	2.6%	4.0%	5.5%

注：原营业税税率3%、销项税率11%、进项税率17%。

表3 “营改增”后营销模式调整对税负的影响例示

现有模式不变：视同销售处理		优化调整模式：销售所得重构	
通服收入	3 000元	将3 000元收入所得重构，2 400元先弥补销售成本，600元为通服收入	
营业税	=3 000*3.3%=99(元)。		
增值税销项税	通服收入的销项税 =3 000/(1+11%)*11%=297(元)； 手机捆绑视同销售的销项税 =2 600/(1+17%)*17%=378(元)； Σ 675元	增值税销项税	通服收入的销项税 =600/(1+11%)*11%=60(元)； 手机销售的销项税 =2 400/(1+17%)*17%=349(元)； Σ 409元
进项税额	=2 400/(1+17%)*17%=349元	进项税额	=2 400/(1+17%)*17%=349(元)
应纳税额	=(675-349)*(1+10%)=359(元)	应纳税额	=(409-349)*(1+10%)=66(元)
比较：	比现行税制下多260元 (359-99)。	比较：	比现行税制下少333元 (66-99)。

注：销项税率取11%。

进一步扩大假设维度，不局限于毛利率10%且企业一半营业成本可抵扣这一前提，则发现随着毛利率和可抵扣幅度变动，对税负的影响度也随之变化，既有可能减税也有可能增税(如表2)。

由以上测算模型可见，在同等税率下，税改后毛利率较低、营业成本可抵扣占比较高的企业受益相对较大，反之则税收负担增加较大。这一方面体现了增值税的实质，即多增值多纳税、少增值少纳税的原则；而另一方面，企业通过加强内在管理(增加可抵扣项目的占比尤为关键)可降低税负的影响。这涉及到企业如何加强对购进货物或劳务支出事项的统计分类梳理和管理，以落实提高抵扣的完整性、准确性及合规性。

二、“营改增”触发的企业管理变革探索

“营改增”撬动的不仅仅是企业的税负变化，还有与之相适应的管理变革需要。为此，中国联通已提前将“营改增”工作列入公司管理活动的重要内容，于2012年开始组织全国分、子公司开展全主体、全业务、全流程、全系统的梳理。以下笔者以中国联通实践探索为例，进一步阐述“营改增”触发的“四个面向”管理变革，进而探讨如何最大程度地消除“营改增”可能给企业带来的不利影响，并以此为契机提升公司管理水平 and 市场竞争力。

(一) 夯实“面向市场”的持续业务发展氛围和收入价值基础

这里所提及的面向市场，既包括了面向产品，也包括面向客户。从面向产品角度，以近几年来电信业在业务发展中广泛采用的“捆绑销售”及“融合业务”等营销模式为例，在营业税环境下一直

按综合净收来计征税款，而在未来的增值税环境下，这些营销模式就需要“内在划分清晰”且朝着价值最大化角度来重新梳理设计，其中研究捆绑销售而产生的收入对成本的弥补顺序十分关键。以表3为例，假设用户入网只需支付3 000元即可获得一台进价为2 400元，市场销价为2 600元的手机，并于在网期内可享受3 000元的通信服务。通过测算发现，“营改增”实施后，公司维持现有模式与优化调整模式两者之间对税负成本的影响南辕北辙。

可见，公司如想进一步压缩成本，保持逐年经营绩效的稳步增长态势，则必然需要全面梳理产品套餐，以最大限度地消除产品本身可能带来的计征认定问题。因此“营改增”后，合理地降低销项税额的计税基础、梳理业务产品结构、夯实业务收入价值，除了有助于公司有效降低现金流支出外，还能保障公司经济效益的持续稳步提升。

与此同时，在面向客户方面，还需要强化客户的资料梳理和识别深化工作。因为实行“营改增”后，对于个人消费者不得开具专用发票是明令规定，为此公司需要区分客户性质开具增值税专用发票或普通发票。这对于长期以来处于营业税环境的电信行业而言，显然与此前所有客户都使用统一税务监印的预存款收据和普通发票，并不需要在客户资料管理中明确划分其身份为公众客户还是单位客户的情况有着明显区别。随着“营改增”的到来，公司需要立即着手在系统中明确识别客户性质，确保增值税票管理不仅合法合规，且能满足各类客户的消费需要。也只有这样的精细划分工作做在前，才有可能杜绝日后带来的客户流失及法律风险等问题。

(二) 优化“面向协作”的产业链合作模式和内部专业化运营

由于增值税税种本身的特点即是消除流转环节中的重复纳税问题，因此它对公司内外协作的管控更为严格。某种



图1 涉及“营改增”的协作关系梳理图(节选摘录)

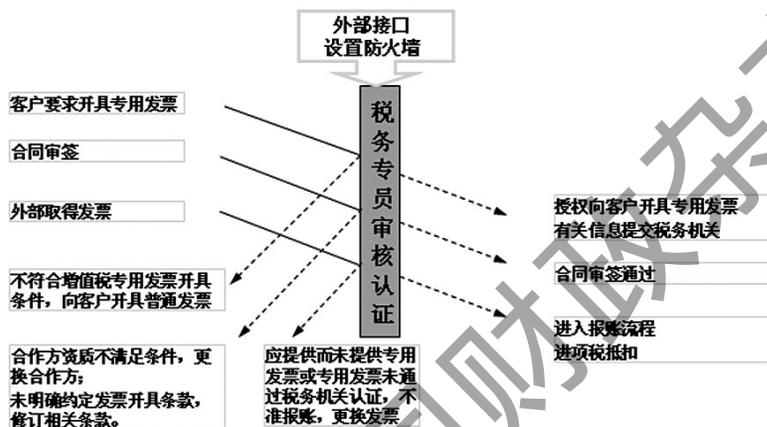


图2 “营改增”审核认证规程主图

意义上来说，“营改增”实施一方面将推动企业外部合作伙伴规范管理，促其共同迈入“营改增”行列，同时也将通过优化合作模式等整合产业链及上下游的价值；另一方面还会加快企业内部，尤其是集团企业内部专业化的运作。

电信行业具有典型的规模效应，投资如是、业务发展如是、业绩表现亦如是，而从投资和经营两个层面看，电信业发展离不开其与上下游合作的产业链关系，并时刻体现和作用于电信业内部各个领域，透过“营改增”改革，将不可避免地触发对这些领域外部合作问题的逐一认识和解决(如图1)。

“营改增”后，公司的设备采购、建筑安装、网络代维、以收入分成模式的增值业务合作方以及广告商、代理商等

为公司能否开具增值税专用发票，将很大程度影响着进项税的抵扣额度，进而影响着公司的税务成本。为此提前梳理现有合同中协作方的税务执行环境，尤其着手解决和调整前期已签定的跨期合同条款、开始修订公司合同范本，在合同中明确规定发票开具、技术服务条款及运输条款等都势在必行。同时，对于运维能耗方面，还要充分考虑与电业部门或物业、出租方等的协商，通过技术加载推动管理转型，比如对于电费可采用电表独立、转售电等方式，获取增值税专用发票，等等。公司只有通过这些分类梳理且细致化的管理，才能持续降本增效。

由于增值税不重复征税的特性，使得集团企业内部的专业化运作更为顺畅。这对于以分省管理且分、子公司众

多的央企而言，“营改增”将有助于消除原有深入开展内部专业化管理而致的税务成本激增的顾虑，进一步催化公司内部独立的专业体制管理的运作，真正通过“内部市场化”增强自我修炼内功的能力，促使内部单位更为积极地参与内外经济大循环，提升其可持续发展能力。

(三) 构筑“面向监管”的严谨操作规程及严密的规范化流程

增值税具有计征复杂、管控严格的特点，这从增值税票据的开具和保管、增值税票据的取得两方面可见一斑。因此，“营改增”后对企业精细化管理程度的要求更高。

票据开具方面，应重在合规、高效。在客户需要取得增值税专用发票对其抵扣税款时，需要公司能快速识别客户性质并准确地做出判断并为其开具相应发票，以避免客户离网流失。为此需要业务部门与财务部门一起协作，及早根据网点规模、网点分布、客户数量等情况，合理布放防伪税控开票机并指定专人开具和保管增值税专用发票，这样才能既满足客户需要，又能防范涉税风险。

票据取得方面，应重在审核、把控。增值税管理规定强调：只有取得专用发票并及时认证且及时报账才可抵扣。为避免抵扣额下降导致公司效益的负面影响增加，公司需要加大对取得发票的把控力度，而这有赖于公司在制定发票报账、审核、认证传递规程的同时，尽可能地实现流程固化式的有序管理。

图2简要列示了公司通过追踪增值税的“必经环节”拟设立的取得票据审核认证的主要规程。从规程上看，层层过滤把关十分关键，这将促使专用发票在开具、合同审签、取得发票等流程中规避风险和流程闭环，确保对增值税的管理做到把控过硬、执行有效。

(四) 完善“面向支撑”的标准化IT系统环境及税务专管体系

“营改增”是企业的系统性改革，尤其对于长期广泛借助于IT系统进行内

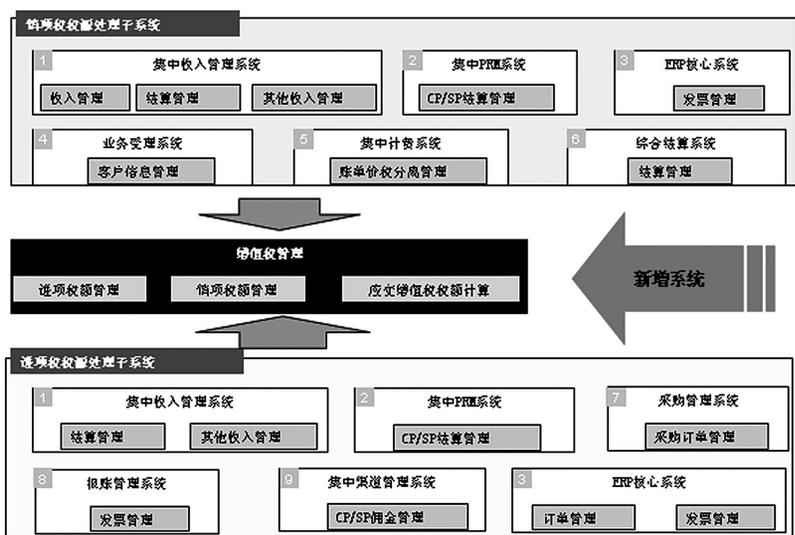


图3 中国联通“营改增”IT系统改进框架图

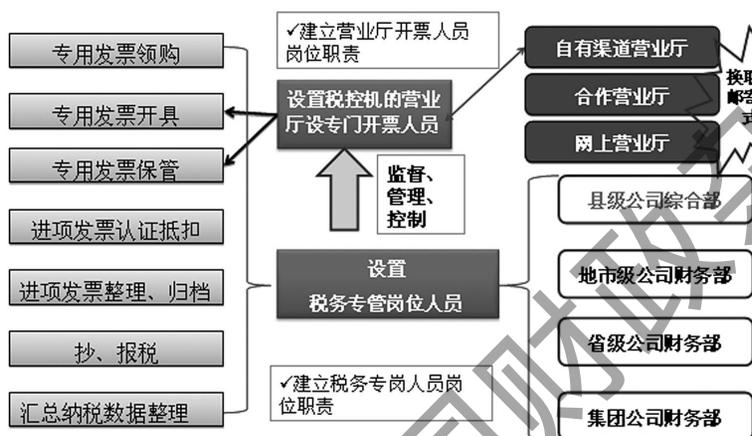


图4 中国联通“营改增”发票管理体系图

部管理的中国联通而言，如何将“营改增”嵌套入公司现行的大ERP系统管理环境中，并促其自动化、规范化运转，是公司面临的IT重大改革项目之一。以下是中国联通结合目前IT系统运行环境，草拟的加载增值税管理的IT总体框架图。

从图3看，中国联通的大ERP系统将围绕增值税管理需要，设计独立的税务管理系统，且根据增值税原理、增值税管理规定改造包括集中收入管理系统、集中PRM系统、ERP核心系统等在内的、与之相关联的共9个子系统。可以说，公司日后的增值税管理，将以新增的增值税管理系统为承上启下之主模块基石，按增值税的两大要素——销项税和进项税，分类有别地

开展重点管理。从系统各税务管理功能侧重点看，“业务受理系统”将为实现客户标识功能而设；“集中收入管理系统”、“集中PRM系统”、“ERP核心系统”、“集中计费系统”、“综合结算系统”和“报账管理系统”主要实现价税分离的功能；而“集中PRM系统”、“采购管理系统”和“集中渠道管理系统”还要扩大其可实现供应商信息识别的功能；另外，如果不同业务存在适用差异化税率的情况，还将在“集中收入管理系统”、“ERP核心系统”、“集中计费系统”中实现合理、准确划分相关业务的功能，以系统自动筛选的方式精细化至每个业务产品。可见，“营改增”到来前，调整改造好公司的IT各子系统并使其准确

可一定程度地避免人为操作失误导致的税务风险，保障公司“营改增”落地顺畅且高效可控。

另一方面，为促进“营改增”顺利实施及后续增值税管理得以长效化地规范执行，除上述提及的IT跟进方案可促使增值税管理标准化和监控可透视化外，公司还需建立税务专管体系，其中税管队伍的专业化水平尤为重要。

作为内控建设先行多年的企业，中国联通一直以来在税务发票管理上甚为严谨。尽管如此，增值税票据其特有的监管严格性及法律责任，以及长期以来公司内部人员对增值税环境下的要求并不熟悉等因素，“营改增”后公司的基础管理水平有待提高。从图4可见，仅增值税的发票管理，就涉及了从领购、开具、保管、认证、整理归档、报税等多个重要环节，而这些环节中联动着业务前台人员，也联动着后台支撑的员工及各级财务人员。因此在各管理层级设置税务专岗，使其在监督、管理和控制中发挥重要作用十分必要，且这类专岗人员应随着业务量的多寡适时增加，同时应确保其业务精通、沟通力强且IT系统运用熟练，这样才能促使公司税务专业化管理到位。

综上所述，透过中国联通“营改增”扩围工作的研究与组织不难发现，“营改增”将会深度渗透至公司生产运营管理的方方面面，全方位地挑战中国联通从集团公司、省级公司、市级公司及县域公司这四级架构的经营工作和管理工作。为此，迫切要求我们研究跟进国家政策、梳理优化经营模式、合理布局投资活动、完善夯实基础工作、调整严肃管理规程、实现信息系统刚性控制等一系列的缜密、周全的筹划安排，实施层层穿透式和联动式的变革，促进公司实现企业价值最大化。

（作者单位：中国联合网络通信有限公司广西分公司）

责任编辑 李斐然