

# “营改增”对旅行社利润影响的估算研究\*

张 婷, 张述林, 高宏鑫  
(重庆师范大学 地理与旅游学院, 重庆 400047)

**摘要:**本文运用定量分析法研究“营改增”对旅行社利润的影响,测度“营改增”前后旅行社利润的变化。结果表明:①一般规模纳税人的旅行社在交通运输成本占营业收入比例大于7.07%,且能够获得相应可抵扣的增值税专用发票的条件下,企业利润增加。②小规模纳税人的旅行社将预收账款占营业收入的比例控制在3.06%~41.8%的范围内,企业利润增加。这不仅有利于旅行社企业更清晰地认识“营改增”对旅行社的利润影响,也为旅行社企业的财务管理更好地迎接“营改增”全面改革提供重要的依据。

**关键词:**营业税改增值税;旅行社;利润;定量分析

**中图分类号:**F59

**文献标志码:**A

**文章编号:**1672-6693(2014)-0172-05

为了实行结构性减税<sup>[1]</sup>,进一步完善我国税收制度,国家税务总局在2011年11月通过并颁发了《营业税改增值税试点方案》(以下简称“营改增”)<sup>[2]</sup>。2012年1月1日,“营改增”率先在上海试点,紧随其后,北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北等省(直辖市、计划单列市)<sup>[3]</sup>相继进行试点;2013年继续扩大试点地区,并选择部分行业在全国范围试点<sup>[4]</sup>;“营改增”所涉及的行业主要包括:在现行增值税17%和13%两档税率的基础上,新增11%和6%两档低税率,交通运输业适用11%税率,部分现代服务业中的研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、鉴证咨询服务适用6%税率,部分现代服务业中的有形动产租赁服务适用17%税率<sup>[5]</sup>。

尽管从目前来看,“营改增”政策包括的行业并没有包括旅行社乃至旅游业,但是不难预见,“营改增”将会迅速在旅行社中开展。特别是在李克强主持的国务院常务会议上,国家已明确提出努力争取在十二五期间全面实现“营改增”的改革<sup>[6]</sup>。因此,旅行社非常有必要提前熟悉和了解“营改增”对自身行业影响,特别是对自身利润的影响,以更好地迎接“营改增”带来的机遇与挑战。

然而,本人在论文研究的过程中,发现目前关于“营改增”对旅行社乃至旅游业利润影响的文章寥寥可数,大部分关于“营改增”的论文主要围绕交通<sup>[7]</sup>、建筑<sup>[8]</sup>、物流<sup>[9]</sup>等行业。基于此背景,本文分析“营改增”对旅行社利润的变化,从定量角度研究“营改增”对旅行社利润带来的影响,以便我国旅行社企业更清晰地认识“营改增”对旅行社的利润影响,也为旅行社企业的财务管理更好地迎接“营改增”全面改革提供重要的依据。

## 1 旅行社利润的现状分析

目前我国旅行社的成本费用主要包括营业成本、营业费用、管理费用和财务费用构成;其中交通费、住房费、餐饮费、问杂费和陪同费是营业成本的主要构成部分。根据有关资料统计,在绝大多数旅行社的销售收入中,用于支付各种成本和费用的开支往往占旅行社全部销售收入的80%~90%。也就是说,旅行社的绝大部分销售收入都被成本所抵消<sup>[10]</sup>。

根据我国旅游统计年鉴和旅游报告的分析,我国旅行社利润空间小,利润率低。具体情况如下:

(1)营业成本占旅行社的营业收入比重高。据旅游统计年鉴等相关资料,2008—2012年我国旅行社的营业收入分别是1 662.88万元、1 806.53万元、2 649.01万元、2 871.77万元、3 374.75万元,而2008—2012年我国旅行社的营业成本分别是:1 547.58万元、1 672.17万元、2 393.69万元、2 661.27万元、3 141.51万元。经计算,得出2008—2012年我国旅行社营业成本占营业收入分别是93.07%、92.56%、90.36%、92.67%、93.09%(图1)。可见旅行社成本占营业收入比例过高,严重影响旅行社营业利润。

(2)旅行社营业税金及教育费附加占营业利润比例呈递增趋势。营业税金及附加是计算旅行社营业成本中

\* 收稿日期:2013-12-31 修回日期:2014-01-17 网络出版时间:2014-7-3 23:03

基金项目:国家社会科学基金西部项目(No. 12XJY024)

作者简介:张婷,女,研究方向为旅游经济管理与战略管理,E-mail:zhangting0742@126.com;通讯作者:张述林,E-mail:zyzslcx@vip.sina.com

网络出版地址:http://www.cnki.net/kcms/detail/50.1165.N.20140703.2303.034.html

重要因素之一。根据2008—2012年统计年鉴以及旅游公报,2008—2012年我国营业税金及附加分别是3.06万元、5.13万元、12.77万元、13.06万元、14.71万元;而2008至2012年我国营业利润分别是:11.53万元、13.44万元、32.34万元、22.11万元、24.58万元。经计算,2008—2012年我国营业税金及附加占营业利润比例分别是26.54%、38.17%、39.48%、59.07%、59.85%(图2)。因此营业税金及附加占营业利润比例呈递增趋势进一步减少了旅行社的利润空间。

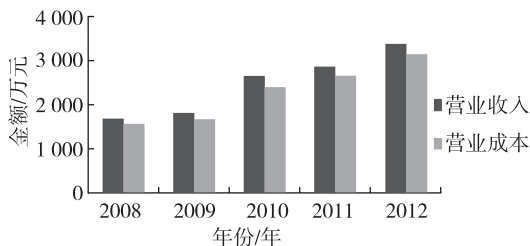


图1 2008—2012年旅行社营业收入与营业成本

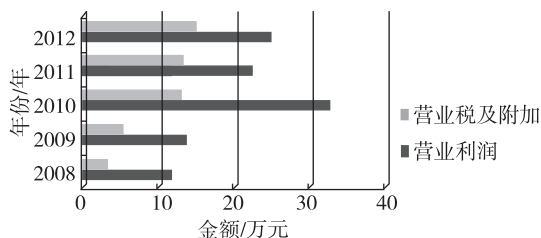


图2 2008—2012年旅行社营业利润与营业税金及附加

(3)旅行社净利润低,导致净利润率相当低。在2008—2012年的统计年鉴和统计公报中,反映旅行社净利润分别是8.53万元、11.48万元、26.96万元、13.92万元、24.58万元。经分析,其对应的净利润率分别是0.51%、0.64%、1%、0.4%、0.7%。可见旅行社行业净利润占旅行社营业收入比例相当低,从而表现出2008—2012年的旅行社利润率在0.4%~1%区间浮动。

由上述可知,我国旅行社营业成本占营业收入比例过高,税负成本呈递增趋势,从而导致营业利润空间小,尤其是导致旅行社的净利润率低。因此,在我国旅行社利润空间小的背景下,研究“营改增”对旅行社利润的影响是相当必要的。

## 2 “营改增”对旅行社利润产生的影响

实行“营改增”之后,旅行社缴纳的税种发生了相应的改变,在不考虑其他因素的情况下,研究“营改增”对旅行社利润的影响。

### 2.1 对所得税前扣除额的影响

按照《中华人民共和国所得税法》的相关规定,旅行社缴纳的营业税在计算所得税之前可以扣除;实行“营改增”后,旅行社缴纳的增值税属于价外税,是不在所得税法扣除范围的<sup>[11]</sup>。因此,这部分本属于旅行社扣除的税金在计算所得税时,因为不能扣除,间接扩大所得税税基,直接影响应纳税所得额,进而减少旅行社利润。

### 2.2 对流转额的影响

旅行社在计算营业税时实行差额计算,即:旅行社部分成本是可以减去的;实行“营改增”之后,根据增值税相关政策,旅行社成本只有满足进项税额抵扣的条件才允许抵扣<sup>[12]</sup>。但是由于旅行社有自身行业的特殊性,其大部分成本是很难取得税务机关认可的增值税发票。这在一定程度增加旅行社税负,减少旅行社的利润。

### 2.3 对营业税金及附加的影响

旅行社缴纳的营业税计入“营业税金及附加”,这直接影响旅行社的营业利润变化,而改为增值税后,对营业利润是没有影响的,这就导致“营改增”后,旅行社营业利润增加,进而利润总额增加<sup>[13]</sup>。

### 2.4 对营业收入确认的影响

根据旅行社实际经营情况,旅行社部分收入属于代收账款,在“营改增”后全部作为应税金额,不能实行抵扣;在营业税计算中,进行差额抵扣,可以抵扣代收账款。这就容易导致旅行社税负增加、利润减少<sup>[14]</sup>。

## 3 “营改增”对旅行社利润变化的定量研究

为了进一步研究“营改增”对旅行社利润的影响,本文从定量分析角度,估算“营改增”对旅行社利润的影响。假设B旅行社在2011年营业收入为X(含税),其中X中的代收账款为d(含税),2011年营业税适用率为5%,营业成本中用于旅行社自身的交通运输成本为a(含税)(增值税率为11%),住房费、餐饮费等为b(含税),直接人工等为c,假设交通运输成本能够获取的可抵扣增值税专用发票,2012年B旅行社的营业收入、营业成本构成与2011年相同,其他成本费用额均没有变化,城市建设税和教育费附加分别为7%、3%(下文简称城建税及附加),企业所得税率为25%。

### 3.1 “营改增”后B旅行社为一般规模纳税人

“营改增”后B旅行社为一般规模纳税人,则B旅行社可以抵扣增值税进项税额。

3.1.1 测算“营改增”对旅行社相关税费的影响 根据《中华人民共和国增值税暂行条例》以及实行“营改增”等相关政策,计算出 2011 年、2012 年 B 旅行社应缴纳的增值税、营业税、城建税及附加(表 1)。

分析表 1 中第 7 行营业税与增值税的差额,计算得出:当  $a/X > 0.0666$  时,2012 年 B 旅行社缴纳的增值税小于 2011 年缴纳的营业税,说明旅行社实行“营改增”之后,企业获利;当  $a/X < 0.0666$  时,2012 年 B 旅行社缴纳的增值税大于 2011 年缴纳的营业税,说明 B 旅行社实行“营改增”之后,企业增加税收负担,企业利润受损;当  $a/X = 0.0666$  时,说明 2012 年 B 旅行社缴纳的增值税与 2011 年缴纳的营业税相等,“营改增”对 B 旅行社的税负没有变化。

根据表 1 中第 9 行 2012 年与 2011 年城建税及附加的差额,计算得出:当  $a/X > 0.0707$  时,2012 年缴纳城建税及附加少于 2011 年城建税及附加,意味着 B 旅行社实行“营改增”后获利;反之,当  $a/X > 0.0707$  时,2012 年缴纳城建税及附加多余 2011 年城建税及附加,意味着旅行社“营改增”后损失;

当  $a/X > 0.0707$ ,2012 年缴纳城建税及附加与 2011 年没有差别。

因此,B 旅行社为了充分享受“营改增”带来的优惠,必须满足  $a/X > 0.0707$ ,才能使缴纳增值税、城建税及附加少于“营改增”前的相应税负。这意味着,“营改增”对 B 旅行社来说,机遇与风险并存,需要结合自身企业经营状况<sup>[15]</sup>;要考虑交通成本在收入中所占的比例,比例超过 0.0707,才能享受到“营改增”带来的便利。

3.1.2 测算“营改增”对旅行社的利润影响 根据《中国会计准则》、《中国企业所得税法》的相关规定,计算出 2011 年、2012 年 B 旅行社的利润总额、所得税以及净利润(表 2)。

分析表 2 第 5 行 B 旅行社 2012 年、2011 年利润比较,计算得出:当  $a/X > 0.0670$  时,2012 年 B 旅行社的利润比 2011 年大,旅行社实行“营改增”获利;反之,当  $a/X < 0.0670$  时,2012 年 B 旅行社的利润比 2011 年小,旅行社“营改增”后损失;当  $a/X = 0.0707$ ,2012 年 B 旅行社的利润与 2011 年没有差别。

分析表 2 第 5 行 B 旅行社 2012 年、2011 年净利润比较,计算得出:当  $a/X > 0.0673$  时,2012 年 B 旅行社净利润比 2011 年大,旅行社获利;反之,旅行社损失或者没有影响。因此,旅行社在  $a/X > 0.0673$  时,“营改增”后利大于弊,可以获利。

综上所述,在  $a/X > 0.0707$  时,B 旅行社实行“营改增”后的城建税及附加等税负减少、企业利润和净利润增加,可以获利,利大于弊。旅行社能够获取的可抵扣增值税专用发票的交通运输成本占营业收入的比例必须大于 0.0707 时,实行“营改增”且申请成为一般规模纳税人,能够增加利润,享受“营改增”政策带来的优惠。

3.2 “营改增”后旅行社为小规模纳税人

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中国会计准则》以及实行“营改增”等相关政策,“营改增”后 B 为小规模纳税人,意味着 B 的营业收入全部进入纳税范围,征收率为 3%。经过计算,得出 2011 年、2012 年 B 旅行

表 1 2011 年、2012 年 B 旅行社的营业税、增值税及附加税的比较

内容	行数	2011	2012
营业收入	1	X	$X/1.06 = 0.9434X$
营业成本	2	$a+b+c$	$a/1.11+b+c = 0.9009a+b+c$
应交营业税	3	$0.05X$	
销项税额	4		$X/1.06 * 6\% = 0.566X$
进项税额	5		$a/1.11 * 11\% = 0.0991a$
应交增值税	6		$0.566X - 0.0991a$
增值税与营业税差额	7		$0.0566X - 0.0991a - 0.05x$
城建税及附加(7%+3%)	8	$0.005X$	$0.0057X - 0.0099a$
2012、2011 城建税及附加的差额	9	$0.0057X - 0.0099a - 0.005X = 0.0007X - 0.0099a$	

表 2 2011 年、2012 年 B 旅行社利润、所得税比较

内容	行数	2011	2012
营业收入	1	X	$X/1.06 = 0.9434X$
营业成本	2	$a+b+c$	$0.9009a+b+c$
应交营业税	3	$0.05X$	
应交城建税及附加	4	$0.005X$	$0.0057X - 0.0099a$
2011 年、2012 年利润差额	$5 = 1 - 2 - 3 - 4$		$[0.9434X - (0.9009a+b+c) - (0.0057X - 0.0099a)] - [X - (a+b+c) - 0.05X - 0.005X] = 0.109a - 0.0073X$
2011 年、2012 年所得税差额	$6 = 5 * 25\%$		$(0.109a - 0.0073X) * 25\% = 0.0273a - 0.0018X$
2011 年、2012 年净利润差额	$7 = 5 - 6$		$0.0817a - 0.0055X$



社应缴纳的增值税、营业税、城建税及附加以及利润(表 3)等。

分析表 3 第 5 行旅行社增值税、营业税差额,计算得出:当  $d/X < 0.418$  时,2012 年 B 旅行社缴纳的增值税小于 2011 年缴纳的营业税,说明旅行社预收账款占营业收入比例小于 0.418,旅行社实行“营改增”获利;反之,旅行社实行“营改增”后损失或者没有变化。

分析表 3 中第 7 行旅行社 2011 年、2012 年城建税及附加的差额,计算得出:当  $d/X < 0.42$  时,2012 年 B 旅行社缴纳的城建税及附加小于 2011 年缴纳的城建税及附加,说明旅行社预收账款占营业收入比例小于 0.42,旅行社实行“营改增”获利;反之,旅行社实行“营改增”后损失或者没有变化。

分析表 3 第 8 行旅行社 2011 年、2012 年利润差额,计算得出:当  $d/X > 0.0306$  时,2012 年旅行社利润大于 2011 年旅行社利润,意味着,预收账款占营业收入的比例大于 0.0306,旅行社实行“营改增”获利,利润增加;反之,旅行社实行“营改增”增加税负,减少利润。

分析表 3 中第 10 行旅行社 2012、2011 年净利润差额,计算得出:当  $d/X > 0.0236$  时,2012 年 B 旅行社的净利润大于 2011 年的净利润, B 旅行社的预收账款占营业收入的比例大于 0.0236 时,旅行社实行“营改增”获利;反之,旅行社实行“营改增”增加企业税负,减少企业利润。

综上所述,B 旅行社在  $0.0306 < d/X < 0.418$  时,旅行社缴纳的增值税

小于“营改增”前缴纳的营业税,2012 缴纳的城建税及附加比 2011 年缴纳的城建税及附加少,2011 年、2012 年的利润、净利润均比 2011 年多; B 旅行社的预收账款占营业收入的比例在 0.0306~0.418 的区间范围内,实行“营改增”且申请为增值税小规模纳税人,能够增加企业利润、净利润,使企业享受“营改增”带来的福利。

### 4 结语

可见,“营改增”对旅行社来说,机遇与挑战同在,旅行社不能绝对享受“营改增”带来减税福利。因此,旅行社要结合自身财务经营情况,积极了解“营改增”政策动向,提前为享受“营改增”福利做好准备。为了更好地适应“营改增”政策,旅行社的财务管理可以从以下方面进行考虑:

作为增值税一般纳税人旅行社,要积极获得和管理可抵扣的交通运输增值税专用发票,这是进行增值税进项税额抵扣重要依据。根据上诉分析,旅行社交通运输成本占营业收入比例大于 7.07%,且交通运输成本能够获得可抵扣的增值税专用发票的情况下,申请为增值税一般纳税人时,能够减轻旅行社税负、增加旅行社的利润及净利润;实行“营改增”能够减轻税负,增加旅行社利润、净利润。

作为增值税小规模纳税人的旅行社,要控制好预收账款占营业收入的比例。根据上述分析,在企业预收账款占营业收入比例在 3.06%~41.8% 的范围内,则申请小规模纳税人较划算,能够减轻旅行社税负、增加旅行社的利润和净利润;如果超过这一范围,则需要健全自身会计核算制度,向一般纳税人申请人条件靠拢。

不管是作为增值税小规模纳税人还是一般规模纳税人,旅行社都应该积极掌握和熟悉“营改增”政策动向,才能与自身经营情况有效结合,做到旅行社企业的财务管理更好地迎接“营改增”全面改革。同时国家应继续坚持深化“营改增”的全面改革,做到全行业的“营改增”改革,延长产业进项税额抵扣范围,以达到进行结构性减税目的。

### 参考文献:

[1] 陆张平. 营改增税制改革对企业的利弊分析[J]. 新财经, 2013(6):177.  
 Lu Z P. The analysis of advantages and disadvantages for company when Business Tax be Changed to VAT[J]. New Finance Economics, 2013(6):177.  
 [2] 国家税务总局,财政部. 关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改增值税试点的通知[Z]. 财税[2011]111号, 2011, 11.

表 3 2011 年、2012 年 B 旅行社税负、利润比较

内容	行数	2011 年	2012 年
营业收入	1	$X-d$	$X/1.03=0.9190X$
营业成本	2	$a+b+c$	$a+b+c$
应交营业税	3	$0.05(X-d)$	
应交增值税	4		$X/1.03 * 3% = 0.0291X$
增值税与营业税差额	5		$0.05d - 0.0209X$
城建税及附加	6	$0.005(X-d)$	$0.0029X$
2011 年、2012 年城建税及附加的差额	7		$0.005d - 0.0021X$
2011 年、2012 年年利润差额	$8=1-2-3-5$		$0.945d - 0.0289X$
2011 年、2012 年所得税差额	$9=8 * 25%$		$0.2363d - 0.0072X$
2011 年、2012 年净利润差额	$10=8-9$		$0.9214d - 0.0217X$

- State Taxation Administration, Finance Ministry. The notice of developing trial point of Business Tax Change to VAT for transportation industry and part of the modern industry in Shanghai[Z]. The fiscal and taxation[2011]NO. 111, 2011, 11.
- [3]国家税务总局, 财政部. 关于在北京等 8 市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改增值税试点的通知[Z]. 财税[2012]71 号, 2012, 07.
- State Taxation Administration, Finance Ministry. The notice of developing trial point of Business Tax Change to VAT for transportation industry and part of the modern industry in 8 cities such as Beijing[Z]. The fiscal and taxation[2012]NO. 71, 2012, 07.
- [4]发改委, 国务院. 关于 2013 年深化经济体制改革重点工作的意见[Z]. 国发[2013]20 号, 2013, 05.
- The National Development and Reform Commission, the State Council. The opinions of work on deepening the reform of economic system in 2013[Z]. Promulgated by the state council[2013]NO. 20, 2013, 05.
- [5]国家税务总局, 财政部. 关于上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改增值税试点的通知[Z]. 财税[2011]11 号, 2011, 11.
- State Taxation Administration, Finance Ministry. The notice of developing trial point of Business Tax Change to VAT for transportation industry and part of the modern industry in Shanghai[Z]. The fiscal and taxation[2011]NO. 111, 2011, 11.
- [6]杨归, 朱丽娜. “营改增”的“1+6”升级版扩围改革[J]. 会计师, 2013(5): 44-45.
- Yang G, Zhu L N. The reform of "1 + 6" upgrade expansion of Business Tax Change to VAT[J]. Accountant, 2013(5): 44-45.
- [7]朱姝. 交通运输业“营改增”的影响分析及应对策略[J]. 会计之友, 2013(5): 118-119.
- Zhu S. The influence analysis and coping strategies of Business Tax Change to VAT for transportation industry[J]. Friends of Accounting, 2013(5): 118-119.
- [8]桑广成, 焦建玲. 建筑业营业税改增值税对建筑企业财务的影响及对策[J]. 建筑经济, 2012(6): 80-83.
- Sang G C, Jiao J L. The impact and countermeasures of Business Tax Change to VAT for construction industry for construction companies finance [J]. Construction Economy, 2012(6): 80-83.
- [9]高发珍. 营业税改增值税对物流企业税负的影响[J]. 中国物流与采购, 2012(22): 56-57.
- Gao F Z. The impact of Business Tax Change to VAT for logistics enterprises tax[J]. China Logistics and Purchasing, 2012(22): 56-57.
- [10]张学梅. 旅游企业财务管理[M]. 北京: 北京大学出版社, 2007, 15-30.
- Zhang X M. Tourism enterprise financial management [M]. Beijing: Beijing University Press, 2007.
- [11]闫喜红. 浅议营改增对现代服务业企业的影响及对策[J]. 会计师, 2013(4): 38-39.
- Yan X H. A brief analysis of the impact and countermeasures of Business Tax Change to VAT for the modern industry enterprises[J]. Accountant, 2013(4): 38-39.
- [12]国家税务总局, 财政部. 中华人民共和国营业税暂行条例实施细则[Z]. 财税[2008]52 号, 2008, 12.
- State Taxation Administration, Finance Ministry. The interim regulations on business tax rules of the People's Republic of China[Z]. The fiscal and taxation [2008]NO. 52, 2008, 12.
- [13]财政部. 企业会计准则[Z]. 财政[2006]33 号, 2006, 02.
- Finance Ministry. Accounting standard for business enterprises[Z]. The fiscal [2006]NO. 33, 2006, 02.
- [14]国家税务总局, 财政部. 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则[Z]. 财税[2011]65 号, 2011, 10.
- State Taxation Administration, Finance Ministry. The interim regulations on business tax rules of the People's Republic of China[Z]. The fiscal and taxation [2011]NO. 65, 2011, 10.
- [15]陈安. 营改增新阶段下的企业纳税筹划研究[J]. 商业会计, 2013(17): 78-80.
- Chen A. enterprise tax planning research under the new stage of Business Tax Change to VAT[J]. Commercial Accounting, 2013(17): 78-80.

## Estimation the Impact of Travel Agency When Business Tax be Changed into VAT

ZHANG Ting, ZHANG Shulin, GAO Hongxin

(College of Geography and Tourism, Chongqing Normal University, Chongqing 400047, China)

**Abstract:** To expand the reform of business tax be changed into added value tax during the twelfth five-year plan, business tax be changed into added value tax is bound to affect the travel agency profits. So we need to estimate the impact of travel Agency when business tax is changed into added value tax from the angle of quantitative research. Through the careful analysis, this study calculates that travel agency who as a general VAT taxpayer can increase profit and net margin if its transportation cost take proportion of operating income at 7.07%; travel agency who as a small-scale taxpayer can add to its return and net margin if its deposit received accounted for operating income range from 3.06% to 41.8%.

**Key words:** business tax change into VAT; travel agency; profit; quantitative research