

“代垫运费”增值税会计处理解析

王章渊(副教授) 张钰茜

(湖北工业大学管理学院 武汉 430068)

【摘要】 增值税税法规定:“代垫运费”需要同时满足两个条件才不是价外收费。现实工作中可能会出现同时满足、只满足其中一个条件、两个条件都不满足等四种情况,都属于价外收费。本文通过案例解析了在不同情况下,购销双方的会计处理及其对增值税和成本费用的影响。

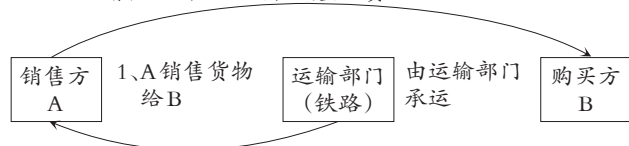
【关键词】 代垫运费 增值税 会计处理

一、“代垫运费”的增值税规定

我国《增值税暂行条例》规定:同时符合以下两个条件的代垫运输费用不属于价外收费,不并入销售额,不需要计算销项税额。条件①:承运部门的运输费用发票开具给购买方的,即图示中的运输部门将发票开具给B(俗称“抬头”是B)。条件②:纳税人将该项发票转交给购买方的,即图示中的A将发票转交给B。

购进或者销售货物以及在生产运营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算发票上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算并抵扣进项税额。

3、A将发票转交给B,最后同时收回货款、增值税销项税额和代垫运费



2、由于是A付款,运输部门将开具给B的发票给A持有

“代垫运费”具体的详细流程图

税法同时规定:对于不同时满足上述两个条件的运费,不属于“代垫运费”。无论会计上如何核算,均属于价外收费,需要并入销售额计算缴纳增值税。且价外收费都属于含税销售额,首先需要换算为不含税销售额后,再计算缴纳增值税。

二、“代垫运费”增值税会计处理的关键问题

正确进行“代垫运费”的增值税会计处理,需要考虑如下几个关键问题:①具体是谁最终负担了运费;②具体是谁在第一时间支付了运费;③运费具体支付给了谁,是如何支付和收回的;④运费发票具体给了谁,谁持有运费发票;⑤到底是谁使用了运费发票;⑥运费发票是否可以抵扣进项税额;⑦到底可以抵扣谁的进项税额;⑧可以抵

扣的金额具体是多少,即运费发票上注明的“运输费用金额”和“建设基金”;⑨运费发票是否被真实、合法使用;⑩价外收费、收入金额大小和相关的增值税税额如何计算。

三、案例解析

例:假设A、B均为增值税一般纳税人,增值税税率为17%,增值税专用发票和运费发票都符合规定要求。A销售一批货物给B,销售金额为100万元未收取。由铁路运输部门承运,合同约定由销售方A代垫运费1万元,另支付建设基金为0.17万元,合计为1.17万元。

A、B双方相关的销项税额、进项税额、代垫运费计算及其会计处理分为如下四种情况:

1. 同时满足条件①和②,此时为税法规定的“代垫运费”。即:销售方A的代垫运费不并入销售额,不是价外收费,无须计算销项税额纳税,代垫运费的发票由购买方B所有并可以抵扣其进项税额。

销售货物应收取的增值税税额=100×17%=17(万元)。该金额既是销售方A的销项税额,同时也是购买方B的进项税额。销售方A应向购买方B收取的全部销售款项(含代垫运费收回部分)=100+17+1+0.17=118.17(万元)。购买方B实际可以抵扣的增值税进项税额(含负担的运输费用抵扣部分)=100×17%+1.17×7%=17.0819(万元)。购买方B的原材料采购成本=100+1+0.17-1.17×7%=101.0881(万元)。购销双方的会计处理如下:

表1 同时满足①和②的会计处理 单位:万元

	销项税额	进项税额	会计处理
销售方A	17.00	无	借:应收账款118.17;贷:主营业务收入100.00,应交税费——应交增值税(销项税额)17.00,银行存款1.17。
购买方B	无	17.0819	借:原材料101.0881,应交税费——应交增值税(进项税额)17.0819;贷:应付账款118.17。

【拓展分析】对于销售方A而言,正常的代垫运费不是价外收费,无须并入销售额计算销项税额,在正常的销售过程中产生,和销售价款一并收回,属于应收账款。

对于购买方B而言,正常负担的运费发票可以抵扣7%的进项税额: $1.17 \times 7\% = 0.0819$ (万元),具有一定的“抵税”作用。实际负担的运费成本降低了,为: $1.17 \times (1 - 7\%) = 1.17 - 0.0819 = 1.0881$ (万元)。运费是构成原材料采购成本的一部分,按照抵扣后的金额计入原材料采购成本,会降低购买原材料的成本。

2. 不满足条件①,满足条件②,不是税法规定的“代垫运费”。即:运费发票开具给销售方A,由销售方A转交给了购买方B,税法规定此“代垫费用”是价外收费。销售方A要把“代垫运费”计入销售额,且为含税销售额,需要先按公式换算为不含税销售额后,再计算销项税额。

另外,由于销售方A的运费发票已经转交给购买方B,销售方A没有原始凭证,这部分运费也无法入账,当然也不能抵扣其进项税额;运费发票虽然由购买方B持有,但发票是开具给销售方A的,并不是开具给购买方B的,也就是说不是购买方B的合法发票,购买方B当然也不能抵扣其进项税额。

销售货物应收取的增值税= $100 \times 17\% + (1 + 0.17) \div (1 + 17\%) \times 17\% = 17.17$ (万元),为销售方A的销项税额。销售方A应向购买方B收取的全部销售款项(含代垫运费收回部分)= $100 + 1.17 + 17.17 = 118.34$ (万元)。购买方B的原材料购买成本= $100 + 1 + 0.17 = 101.17$ (万元)。购买方B可以抵扣的进项税额= $100 \times 17\% = 17$ (万元)。购销双方的会计处理如下:

表2 不满足①、满足②的会计处理 单位:万元

	销项税额	进项税额	会计处理
销售方A	17.17	无	借:应收账款118.34;贷:主营业务收入100.00,应交税费——应交增值税(销项税额)17.17,银行存款1.17。
购买方B	无	17	借:原材料101.17,应交税费——应交增值税(进项税额)17.00;贷:应付账款118.17。

【拓展分析】相比第1种情况,对于销售方A而言,第2种情况下的收款的金额多了0.17万元,多出来的这部分就是由于正常的代垫运费变为价外收费而增加的增值税销项税额。这部分多出来的销项税额不一定会得到购买方B的认同,如果购买方B不认同,则会产生购销矛盾。

对于购买方B而言,由于未能获得合法的运费发票而丧失了抵扣进项税额0.0819万元,会增加购买材料的成本。如果购买方B没有看清楚这张不合法的发票,成功申请认证通过抵扣了进项税额,则会造成“偷税”行为。一旦被税务机关稽查查出,还会遭受50%以上5倍以下的罚款。

3. 满足条件①,不满足条件②,不是税法规定的“代垫运费”。即:运费发票虽然是开给购买方B,但是销售方A没有把发票转交给购买方B,自己留用,甚至认为还可以抵扣自己的进项税额,这就大错特错了。同样,此代垫运费也是价外收费,需要计算增值税销项税额。由于销售方A留用的发票并不是自己的发票,而是购买方B的发票,此发票无法入账,也不能抵扣销售方A的进项税额,此项代垫运费金额白白形成一项损失,可以直接计入营业外支出或销售费用。

购买方B由于没有发票,也无法抵扣进项税额,当然不会承认也无法承担这部分代垫运费。销售货物应收取的增值税税额= $100 \times 17\% + (1 + 0.17) \div (1 + 17\%) \times 17\% = 17.17$ (万元)。销售方A应向购买方B收取的全部销售金额= $100 + 17.17 = 117.17$ (万元)。购买方B的原材料购买成本为100万元,可以抵扣的进项税额= $100 \times 17\% = 17$ (万元)。购销双方的会计处理如下:

表3 满足①、不满足②的会计处理 单位:万元

	销项税额	进项税额	会计处理
销售方A	17.17	无	借:应收账款117.17;贷:主营业务收入100,应交税费——应交增值税(销项税额)17.17。 借:营业外支出(或销售费用)1.17;贷:银行存款1.17。
购买方B	无	17	借:原材料100.00,应交税费——应交增值税(进项税额)17.00;贷:应付账款117.00。

【拓展分析】比较第2种情况,对于销售方A而言,收款金额少了1.17万元,少出来的这部分就是由于正常的代垫运费变为价外收费,由于发票自用而无法向购买方B收取。销售方A相应地会增加增值税销项税额0.17万元,增加的这部分金额是由含税的价外收费1.17万元换算而计算得出的。同样,这部分增加出来的销项税额不一定会得到购买方B的认同,可能会产生购销矛盾。

对于购买方B而言,由于未能获得运费发票,无须负担运费,也无法抵扣进项税额,购买原材料的成本中不包含运输费用。如果销售方A没有看清楚这张不是自己的发票(或误认为是自己的发票),成功申请认证通过抵扣了进项税额,则也会造成“偷税”行为,一旦被税务机关稽查查出,也会遭受50%以上5倍以下的罚款。

4. 两个条件都不满足,不是税法规定的“代垫运费”。即:运费发票开具给销售方A,销售方A也没有转交给购买方B,而是自己留用,实质上是自己支付了运输费用,是价外收费。销售方A要把运费并入销售额,需要计算销项税额。由于销售方A的运费发票自己持有,是自己的合法发票,符合税法规定,可以抵扣进项税额。

购买方B由于没有运费发票,当然也不能抵扣进项税

可提前赎回持有至到期投资核算新思路

邓雪雅 单昭祥(教授)

(广东海洋大学寸金学院 广东湛江 524094)

【摘要】持有至到期投资被提前赎回的情况经常会遇到,目前会计准则的处理方法是在预计发生赎回时调整赎回当期期初的摊余成本,但是如果实际并没有发生赎回,那么期初已经调整的摊余成本就会面临调回的可能,这不仅会使核算变得非常复杂而且不合理。本文通过举例分析,提出了解决这一问题的新思路。

【关键词】债券 持有至到期投资 可提前赎回 核算

针对持有至到期投资提前赎回这一情况,本文将首先列示注册会计师考试《会计》教材中的处理方法,然后提出个人设计的新方法。为了便于比较说明,引用2013年版注册会计师考试《会计》教材中的例子:

20×0年1月1日,XYZ公司支付价款1 000元(含交易费用)从活跃市场上购入某公司5年期债券,面值1 250元,票面年利率4.72%,按年支付利息(即每年59元),本金最后一次支付。合同约定,该债券的发行方在遇到特定情况时可以将债券赎回,且不需要为提前赎回支付额外款项。相关计算如表1所示。

表 1 利息收入与摊余成本计算表(未发生赎回)

日期	①应收利息 (=面值×4.72%)	②利息收入 (=④×10%)	③利息调整摊销 (=②-①)	④摊余成本 (=③+上期④)
20×0.1.1				1 000
20×0.12.31	59	100	41	1 041
20×1.12.31	59	104	45	1 086
20×2.12.31	59	109	50	1 136
20×3.12.31	59	114*	55	1 191
20×4.12.31	59	118**	59	1 250

*数字四舍五入取整;**数字考虑了计算尾差。

额,也无须负担这部分运费。

销售货物应收取的增值税=100×17%+(1+0.17)÷(1+17%)×17%=17.17(万元),为销售方A的销项税额。销售方A应向购买方B收取的全部销售款项金额=100+100×17%=117(万元)。销售方A支付的运输费用可以抵扣的进项税额=(1+0.17)×17%=0.198 9(万元)。由于抵扣了0.198 9万元的进项税额,所以实际的运输费用成本为:1.17-0.198 9=0.971 1(万元),计入销售费用。购买方B的原材料购买成本为100万元。购买方B进项税额=100×17%=17(万元)。购销双方的会计处理如下:

表 4 不满足①和②的会计处理 单位:万元

	销项税额	进项税额	会计处理
销售方 A	17.17	0.198 9	借:应收账款 117.17;贷:主营业务收入 100,应交税费——应交增值税(销项税额)17.17。 借:销售费用 0.971 1,应交税费——应交增值税(进项税额)0.198 9;贷:银行存款 1.17。
购买方 B	无	17	借:原材料 100 应交税费——应交增值税(进项税额)17;贷:应付账款 117。

【拓展分析】比较第1种情况,对于销售方A而言,收款金额少了1万元,少出来的这部分就是由于正常的垫运费变为价外收费,由于发票自用而无法向购买方B收取。销售方A相应的会增加增值税销项税额0.17万元,这部分增加出来的销项税额不一定会得到购买方B的认同,如果购买方B不认同、不支付这部分销项税额,也会产生购销矛盾。购买方A由于发票自用且合法,还可以抵扣7%的进项税额。对于购买方B而言,由于未能获得运费发票,无须负担运费,也无法抵扣进项税额,购买原材料的成本中不包含有运输费用。

四、总结

税法中的很多条款,都是紧密结合现实工作设计的。理论教学者如果缺乏实际工作基础和工作经验,对流程不理解,就会出现很多应用性问题。教学相长,唯有真正将理论结合实际,精通税法,在现实工作中才会做到举一反三,提升自我工作能力,这也是进行税务策划的前提。

主要参考文献

马建强.垫付运费会计处理的异议.财会月刊(会计),2000;12