

企业运输费用的增值税会计处理

王晓秋

(四川师范大学文理学院 成都 610110)

【摘要】 企业生产经营中的购货环节和销售环节均有可能涉及支付或收取运费,在不同的情况下企业需要分别确定增值税进项税额或销项税额,同时,在会计核算上也需要确定将支付的运费计入相关的成本费用,或将收取的运费确认为收入,由此导致了运输费用的税务处理与会计处理之间的混淆,本文主要就此问题进行分析。

【关键词】 运输费用 购货环节 销售环节 自行运输 委托他人运输

一、购货环节运输费用的处理

生产企业在购货环节需要将其采购的原材料运输到企业内部,由此带来了运输费用的支付问题。根据《增值税暂行条例》的规定:购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额。进项税额=运输费用金额×扣除率,运输费用金额是指运输费用结算单据上注明的运输费用(包括铁路临管线及铁路专线运输费用)和建设基金,不包括装卸费、保险费等其他杂费。根据该规定,对以生产经营为主的增值税一般纳税人,在购货环节发生的运输费用可作如下分解:运输费用的7%可作进项税额抵扣,剩余的93%则计入原材料的采购成本。

例1:生产电视机的A企业(经认定为增值税一般纳税人),2009年6月9日向甲工厂购入原材料一批,取得增值税专用发票,注明不含增值税价款为10000元,增值税款1700元。另外向运输企业支付了运输费用1000元并取得结算单据。所有款项均用银行存款支付。

其会计分录如下:借:原材料 10930(10000+1000×93%),应交税费——应交增值税(进项税额)1770(1700+1000×7%);贷:银行存款 12700。

可见,在企业的购货环节涉及的运输费用会计处理相对比较简单。

二、销售环节运输费用的处理

生产企业在销售环节也会涉及如何将货物运输到购货方,其运输方式(自行运输或委托他人运输)的不同将导致销售方对运输费用的税务处理和会计处理存在差异。

1. 自行运输。自行运输是指销售方在销售货物时,以自有车辆运输本企业销售的货物同时收取运费的行为。该行为既涉及增值税应税货物,又涉及营业税应税劳务。根据《增值税暂行条例》的规定,该行为属于混合销售业务,因为涉及的运输劳务是为了销售货物而提供的,两者之间具有紧密的从属关系。因此其运输环节的收入不论是否单独核算,都应并入货物销售额中缴纳增值税。即不仅对销售货物征收增值税,对

运输劳务收入也征收增值税,不再征收营业税。

同时,企业销售货物收取相关的运费在计算应纳增值税时,该运费收入应视为含税收入,在计算增值税前应进行价税分离。不含税运费=运费÷[1+17%(或13%)](运输货物适用低税率时,适用13%的税率)。从会计核算的角度来看,应将此不含税运费并入到企业的销售收入中。收取的运费应纳增值税销项税额=不含税运费×17%(或13%)。

例2:生产电视机的A企业(经认定为增值税一般纳税人)于2009年6月19日销售电视机一批给B商场,开出增值税专用发票,注明不含增值税价款为20000元,增值税款3400元。另外由A企业提供运输服务并收取运输费用1000元。所有款项均已存入银行。

其会计分录如下:借:银行存款24400;贷:主营业务收入20854.7[20000+1000÷(1+17%)],应交税费——应交增值税(销项税额)3545.3[3400+1000÷(1+17%)×17%]。

2. 委托他人运输。委托他人运输是指销售方在销售货物时,自己无力提供运输服务,委托运输企业运输本企业销售的货物同时支付运费的行为。已经支付的运费是否向购货方收回应视不同情况分别处理。

(1) 不向购货方收取运输费用。销售方委托运输企业运输销售的货物并取得运输发票,向运输企业支付运费后不向购货方收取该运费,即销售方负担运费。销售方可以通过提高所售商品的价格来回收,不用单独收取运费,即所负担的运费通过提价已经并入销售额中,不必单独处理。根据《增值税暂行条例》的规定,在销售环节支付给运输企业的运输费用在取得合理发票后可按照运输发票中运费和建设基金之和的7%计算可抵扣的进项税额,而剩余的93%则应计入企业的销售费用。

例3:生产电视机的A企业(经认定为增值税一般纳税人)于2009年6月19日销售电视机一批给B商场,开出增值税专用发票,注明不含增值税价款为20000元,增值税款3400元,款项已存入银行。另外,由A企业委托某运输企业提供运输服务并支付了运输费用1000元。销售时约定,该运

费由销售方负担。

销售方会计分录如下：

销售货物时：借：银行存款 23 400；贷：主营业务收入 20 000，应交税费——应交增值税（销项税额）3 400。

支付运费时：借：销售费用 930（1 000×93%），应交税费——应交增值税（进项税额）70（1 000×7%）；贷：银行存款 1 000。

（2）向购货方收取运输费用。销售方委托运输企业运输销售的货物并取得运输发票，向运输企业支付运费后向购货方收取该运费，此时应分两种具体情况分别处理。

情况一：符合代垫运费的两个条件。生产企业销售货物时，经购销双方约定由销售方委托运输企业将货物运给购货方，同时先由销售方垫付运费，货物运达购货方后，购货方再归还销售方垫付的运费，对销售方而言称为代垫运费。代垫运费必须同时符合以下两个条件：条件一，承运者将运输发票开具给购货方；条件二，销售方将该项发票转交给购货方。由于销售方只是代垫运费，无论所销售货物适用税率是多少，都不会涉及征收增值税问题，只需将代垫的运费收回即可。

例 4：生产电视机的 A 企业（经认定为增值税一般纳税人）于 2009 年 6 月 19 日销售电视机一批给 B 商场，开出增值税专用发票，注明不含增值税价款为 20 000 元，增值税款 3 400 元，款项已存入银行。另外由 A 企业委托某运输企业提供运输服务并代垫了运输费用 1 000 元。

销售方会计分录如下：

销售货物时：借：银行存款 23 400；贷：主营业务收入 20 000，应交税费——应交增值税（销项税额）3 400。

支付运费时：借：应收账款——B 商场 1 000；贷：银行存款 1 000。

收回运费时做相反的会计分录。

情况二：不符合代垫运费的两个条件。在此情况下，销售方委托其他运输企业承运货物，该运输企业将运输发票开具给销售方，销售方支付运费后，再向购货方开具普通发票收取运费。销售方需要分别加以处理，一方面，向运输企业支付的运费如果取得合法的运输发票，根据《增值税暂行条例》规定，可以按照运费金额（运输发票上运费和建设基金的金额之和）的 7% 计算可以抵扣的进项税额，而将剩余的 93% 计入到企业的销售费用中；另一方面，向购货方收取的运费相当于收取的价外费用，需要计算企业的增值税销项税款，同时该价外费用应视为含税收入，在计算增值税销项税款时应根据 17% 或 13% 的税率换算成不含税收入，再将不含税运费收入并入到企业的销售收入中。

例 5：生产电视机的 A 企业（经认定为增值税一般纳税人）于 2009 年 6 月 19 日销售电视机一批给 B 商场，开出

增值税专用发票，注明不含增值税价款为 20 000 元，增值税款 3 400 元。另外由 A 企业委托某运输企业提供运输服务，支付了运输费用 1 000 元并取得了合法的运输发票。A 企业在收取 B 商场货款的同时收回了运费 1 000 元，款项已存入银行。

销售方会计分录如下：

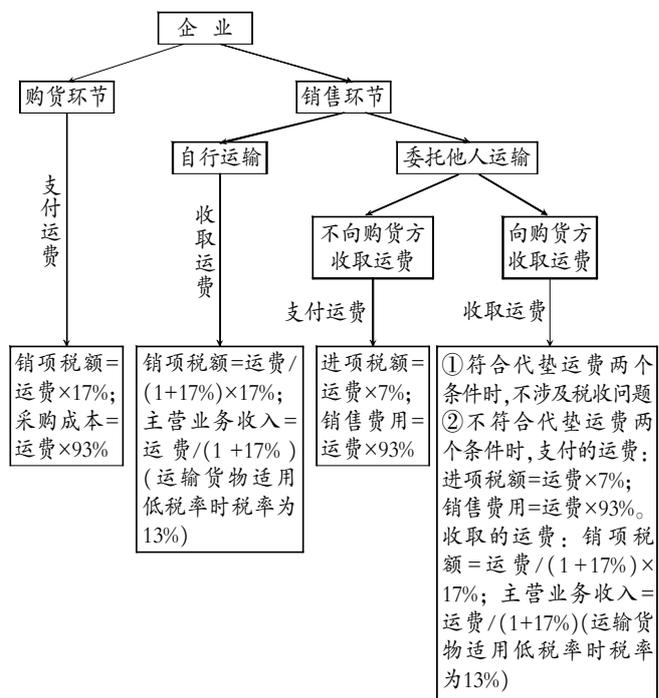
支付运费时：借：销售费用 930（1 000×93%），应交税费——应交增值税（进项税额）70（1 000×7%）；贷：银行存款 1 000。

销售货物时：借：银行存款 24 400；贷：主营业务收入 20 854.7[20 000+1 000÷(1+17%)], 应交税费——应交增值税（销项税额）3 545.3[3 400+1 000÷(1+17%)×17%]。

三、结论

综上所述，生产企业（增值税一般纳税人）在购销环节和不同运输方式下涉及运输费用时，在税收和会计处理上应遵循如下规律：①符合代垫运费两个条件而支付运费的销售方不涉及税收，垫付时会计上作应收账款处理；②除代垫运费的情况外，如企业支付了运费并取得合法的发票，其中运费的 7% 可作进项税额抵扣，剩余的 93% 计入采购成本（购货方在购进货物时）或销售费用（销售方在销售货物时）；③除代垫运费的情况外，如企业收取了运费，则视同含税收入并入到销售额中计算销项税款，同时将收取的不含税的运费并入到企业的主营业务收入。

对上述情况进行归纳后可用下图表示：



主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编. 2009 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法. 北京: 经济科学出版社, 2009
2. 沈沐风. 企业运费税务筹划. 财会研究, 2007; 10