

运费涉税会计分析及纳税筹划

侯尚法

(河北工业大学经济管理学院 天津 300401)

【摘要】随着物流运输业的不断发展,运输成本成了生产经营过程中的一部分重要支出,因此有必要对运费进行会计处理和适当的纳税筹划。营改增后交通运输业被纳入增值税纳税范围,本文按运输方式不同进行涉税分析,并通过综合考虑来选择适当的运输方式,同时利用临界点进行了纳税筹划。

【关键词】运费 会计分析 临界点 纳税筹划

企业在生产经营活动过程中,经常发生与运费有关的业务。购进货物过程中经常会产生运费,销售货物行为中同样产生运费,在其他生产经营管理活动中也会有运费业务发生。对增值税一般纳税人而言,各种运费相关业务是自己运输还是委托第三方运输,都会产生不同的涉税效果。如何对运费进行纳税筹划也就显得意义重大。

一、企业生产经营中运费相关业务处理依据

1.《增值税暂行条例》(国务院令538号)第六条规定:销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。销售额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算销售额的,应当折合成人民币计算。

2.《增值税暂行条例实施细则》(财政部 国家税务总局第50号令)第十二条规定:条例第六条第一款所称价外费用,包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内:(一)受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税;(二)同时符合以下条件的代垫运输费用:①承运部门的运输费用发票开具给购买方的;②纳税人将该项发票转交给购买方的。

3.《企业会计准则第1号——存货》(财会[2006]3号)第六条规定:存货的采购成本,包括购买价款、进口关税和其他税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

二、企业生产经营中运费业务的会计处理

2013年度我们国家连续出台了一系列的文件,对营业税改征增值税做了更详尽的政策指引。其中:

《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业

和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号);经国务院批准,自2013年8月1日起,在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营改增试点。其中第十二条第二款规定提供交通运输业服务,增值税税率为11%。

《国家税务总局关于做好铁路运输和邮政服务业营业税改征增值税试点工作的通知》(税总发[2013]125号)规定,从2014年1月1日起,将铁路运输和邮政服务业纳入营业税改征增值税(以下简称“营改增”)试点。至此,发生运费相关业务的增值税一般纳税人都可以开具货物运输业增值税专用发票,发票的内容、规格、样式详见《关于启用货物运输业增值税专用发票的公告》(国家税务总局公告2011年第74号)之规定。

举例说明:甲钢铁企业为增值税一般纳税人,2014年1月10日从乙企业购入生产用铁矿石4000吨,单价2500元(不含税价),增值税税率为17%,合同中规定每吨铁矿石运费111元(价税合计),另外单独向承运方支付(谁负担运费分不同的情况),款项未付,材料已到达入库。上述业务均取得增值税专用发票和货物运输业增值税专用发票,计算结果用万元表示。

1.假设上述运输业务为第三方丙运输公司负责运输的涉税处理。

第一种情况:运费由甲企业承担,则运费中的11%计算进项税额,剩余的89%按准则规定计入存货的采购成本。在购进货物活动中,甲企业作为购货方的会计处理:

借:原材料	1 040万元
应交税费——应交增值税(进项税额)	174.40万元
贷:应付账款——乙企业	1 170万元
应付账款——丙公司	44.4万元

第二种情况,运费由乙企业承担,则运费中的11%还是计算进项税额,剩余的89%按准则规定计入销售费用处理。故乙企业在销售货物活动作为销售方的会计处理:

借:应收账款——甲企业	1 170万元
贷:主营业务收入	1 000万元
应交税费——应交增值税(销项税额)	170万元
借:销售费用	40万元
应交税费——应交增值税(进项税额)	4.4万元
贷:应付账款——丙公司	44.4万元

2. 假设上述运输业务分别由购销双方负责运输情形的涉税处理。

第一种情况,购货方甲企业用本公司的车自己运输,其发生的费用除了人工费用和固定资产消耗,发生的油料费和维修费等可抵扣费用,如果取得增值税专用发票是可以按17%的税率计算抵扣进项税额,其余部分计入当期损益。

第二种情况,销售方乙企业用本公司的车队送货上门。这样要么提高销售价格,要么另外收取一部分运费。此种情况下,按增值税暂行条例实施细则都作为价外费用,并入销售额适用销售货物税率一并计征增值税处理。

除了购销经营活动中发生运费业务,与生产经营活动有关业务发生的运费,取得货物运输业增值税专用发票,增值税一般纳税人处理为以运费的11%计算进项税额,以其89%计入当期损益处理。与生产经营活动无关或购进免税货物、用于集体福利、非增值税项目等业务发生的运费,按规定不准抵扣进项税额。

三、企业生产经营中运费业务的纳税筹划

增值税一般纳税人企业在生产经营过程中,无论是在购进环节或销售环节,还是经营管理环节发生运输业务,通常按承运人不同,可以分为自己运输和委托第三方运输两种情况。

自己运输即需自己拥有车辆或车队,企业需要购置固定资产和支付人员工资薪酬、相应社会保险和住房公积金,还要支付相应的办公费用等支出。除了固定资产初始计量时可以计算抵扣进项税额,平常的可抵扣支出主要是车用油、车辆维修费及其他费用。这些支出容易取得增值税专用发票,可以计算抵扣其支出额的17%。

委托第三方运输,企业先前不必花费一定数额的支出购置固定资产,同时也不会支付车辆相关人员的工资薪酬。但需要支付给第三方运输费用,其费用实质包括第三方的车用油、车辆平均摊销支出、第三方人员的劳务成本和第三方企业的财务利润。企业取得第三方运输企业货物运输业增值税专用发票,可以计算抵扣其支出的11%。

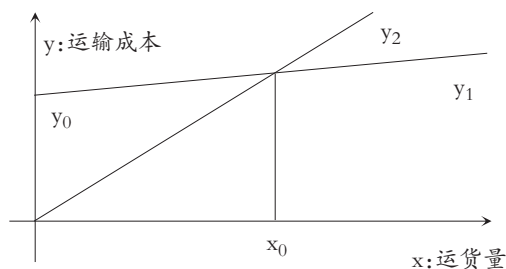
两种运输方式下,设运输成本为 y ,运货量为 x ,则:

$$\text{自己运输成本}(y_1)=\text{固定成本}(y_0)+ax$$

$$\text{第三方运输成本}(y_2)=bx$$

y_1 、 y_2 相等时,会有一个运货量的临界点 x_0 。

如下图所示:



可以看出在运货量为 x_0 时,两者运输成本相等。随着运货量增大,自己运输的成本利益优势越明显,即平均成本越低。所以我们在进行运费纳税筹划时要综合考虑,不单单是考虑税收利益,更应重视综合经济利益。

自己运输可以抵扣支出金额的17%计算抵扣增值税进项税额,而委托第三方运输,可以按运费的11%计算抵扣增值税。因此两种方式下计算抵扣的增值税额会存在一个税额相等的临界点。这个扣税临界点的应用前提就是运输成本总金额相等,如上图在 x_0 处比较税额抵扣才有实际意义。否则,综合成本的影响可能会远大于税额的影响,纳税筹划有可能会失去效益优势。

1. 利用税额相等的临界点进行税收筹划。自己运输,可以按可抵扣支出金额的17%计算抵扣增值税额;而委托第三方运输,可以按不含税运费的11%计算抵扣增值税。两种方式税收利益比较的前提就是运费总成本相等。假设运费总额均为 F ,自己运输可抵扣支出金额为 K ,则:自己运输可抵扣增值税额= $K \times 17\%$;委托第三方运输可抵扣增值税额= $F / (1 + 11\%) \times 11\%$ 。

可抵扣税额相等时,则: $K \times 17\% = F / (1 + 11\%) \times 11\%$,结构百分比(K/F)为58.29%。即当总运输成本相同的前提下,自己运输成本中可抵扣支出金额的结构百分比为58.29%时,与委托第三方运输计算的可抵扣增值税额相同;当可抵扣支出金额占运输总成本的结构百分比大于58.29%时,自己运输可抵扣增值税额较大,税负较轻;当结构百分比小于58.29%时,则委托第三方运输可抵扣增值税额较大,税负较轻。

换句话说,采用哪种运输方式纳税筹划效果更好,要看临界点上可抵扣支出金额占运输总成本的结构百分比。当这个百分比大于58.29%时,自己运输税收利益大;否则委托第三方运输税收利益大。当然这个前提是在总运输成本相等的前提之下,实际中可以把这个临界点作为评价节税方案的一个重要参考。

2. 企业内设机构分立,寻求税收筹划方案。企业自己拥有车辆或车队,需要有配套的资产和人员投入,对应的

“专项储备”在合并报表层面如何处理

蔺颖

(长江师范学院经济与工商学院 重庆 408100)

【摘要】“专项储备”科目主要用于核算高危行业企业依据国家相关政策计提的安全费用。本文将从形式和实质上对“专项储备”进行解读,并在此基础上探讨合并报表中对子公司提取专项储备的一般处理原则,且通过案例予以解析。

【关键词】专项储备 合并报表 合并抵销分录

一、“专项储备”科目属性讨论

一般而言,“专项储备”科目核算的是高危行业企业按照相关规定自成本中提取的安全生产费用。此外,为解决我国某些行业(矿山、核工业等)所面临的高额的环境治理费用及维持简单再生产等问题,国家规定相关企业可按照一定标准自成本中提取环境治理费和维简费,一并归入“专项储备”科目核算。

在会计报表列报方面,《企业会计准则解释第3号》规定将“专项储备”科目期末余额在所有者权益类项下单列项目反映(“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减:库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储

管理成本也会增加。如果把车辆或车队资产和人员整体与企业剥离,分立成一个独立运输法人单位,可能更有利于贯彻现代管理理论的责权利原则,做到人尽其才、物尽其用。从纳税筹划角度讲,也可能有更好的税收利益。

成立运输单位单独法人,可按不含税运费的11%计算抵扣增值税,本企业同样也可以按此数计算抵扣。购进货物环节,税收利益与委托第三方运输方式相同。但销售货物环节,额外收取的运费不再作为价外费用并入销售额按17%交纳增值税。而不含税运费的11%本企业可以计算抵扣,剩余的89%作为销售费用。独立运输单位也会按不含税运费的11%计算增值税销项税额,剩余的89%作为营业收入。从整体企业角度来看,独立运输法人单位运输成本总额中可抵扣支出金额的税收影响和没有分立时影响相同。所以如果企业销售商品送货上门业务较多时,可以采用将车辆或车队分立成一个独立运输法人单位,企业整体税负会有所下降。否则单独成立运输法人单位,会因为额外支付其他附加税费,使得税负有所增加。

当然,有关运费的纳税筹划,是选择自己运输还是委

备”项目反映)。但在实务中关于“专项储备”的科目属性存在分歧(一种观点认为“专项储备”属于所有者权益类科目;另一种观点则认为其属于负债类科目,即同“长期应付款”),据此相关会计核算也不尽相同。

对此,笔者认为,由于专项储备在计提时一方面计入成本费用(税法规定,该项成本费用不允许税前扣除,应调增企业应纳税所得额),但一方面又贷记股东权益,导致股东权益总额实际并未减少。这种做法与基本准则对会计要素的定义是相矛盾的。

《企业会计准则——基本准则》对“费用”和“负债”两大会计要素的定义为:“费用是指企业在日常活动中发生

托第三方运输,主要还是看运货量是否足够大。如果运货量超过临界点 x_0 的量越多,自己运输成本会相对越低,财务利益就会越大。而在两种方式下,纳税筹划的关键还是要看运输成本中可抵扣支出的结构百分比,在运输总额相等的前提下,在临界点之上,自己运输税收利益大,相反则利益小。究竟是分立成运输法人单位还是自己运输,主要还是看销售货物行为中运费金额和业务量的大小。如果金额和业务量都足够大,可以分立,否则没必要分立。实际生产经营中,自己运输和委托第三方运输运输总额真正相等的情况相对较少,有没有筹划节税的利益需要结合本企业的实际情况综合考虑。

主要参考文献

1. 梁文涛.浅探运费的纳税筹划.财会月刊(会计),2008;5
2. 全国注册税务师考试教材编写组.税法(Ⅰ).中国税务出版社,2013
3. 全国注册税务师考试教材编写组.税法(Ⅱ).中国税务出版社,2013