

# 关于增值税费用化问题的研究

浙江财经学院 蔡欢

**【摘要】**我国现行增值税会计处理的理论基础是“代理说”，其认为增值税本身并不构成各中间环节纳税人的成本，将增值税作为价外税处理，但事实证明这种处理方式有着很大的缺陷。本文对增值税费用化问题进行了讨论，并改进了增值税的会计处理。

**【关键词】** 增值税 代理说 费用化

## 一、我国现行增值税会计处理存在的问题

1. 在对进项税额的处理上，严重违背了历史成本原则。会计计量属性有历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。我国《企业会计准则——基本准则》规定：企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，即要求企业各项资产应当按照取得时的实际成本计量。而美国财务会计准则委员会(FASB)对历史成本的解释是：历史成本是为取得一宗资产所付出的现金或现金等价物。由此看来，企业在购货时就把准予抵扣的进项税额从存货成本中剔除出去，与历史成本原则是相背离的。

2. 在对销项税额的处理上，严重扭曲了收入的概念。我国会计准则对收入所下的定义是：收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。FASB对营业收入的定义是：营业收入是指某一个体在其持续的、主要或核心的业务中，因交付或生产了货品，提供了劳务，或进行了其他活动，而获得的或以其他方式增加了的资产，或因而清偿了的负债(或两者兼而有之)。另外，收入的确认与销项税额的确认在逻辑上应该是有先后之别的，收入的实现是纳税义务成立的先决条件，没有收入自然就没有纳税义务，所以会计处理必然按照“两笔业务观”进行账务处理，即先按交换价格确认销售收入，然后确认销项税额。由此可见，收入是由于销售商品等而发生的经济利益总流入(其表现形式为资产增加或负债减少)，其金额理应与对应的银行存款或应收账款的金额相等。因此，在确认收入时就把销项税额从销售收入中剔除的做法是有违收入概念的。

3. 不符合相关性原则的要求。增值税会计处理是按照收付实现制原则进行的，即先根据销售收入计算出销项税额，在扣除购入原材料所支付的进项税额后，核算本期应交纳的实际税额。由于当期购入的原材料并不一定全部被消耗在当期已销产品中，因此，企业当期所交纳的增值税并不一定等于企业当期真正的增值部分所交纳的增值税。从每个会计期间来看，所确认的销项税额与进项税额是不符合权责发生制原则和配比原则的。另外，实际工作中的增值税是与企业的损益密切相关的，但在会计处理时却将其确认为负债，使利润表不能完整

地反映企业利润，这必定会影响会计信息使用者的决策。

## 二、增值税会计处理的理论分析

1. 增值税会计处理的理论基础。“代理说”与“费用说”是增值税会计处理的两大理论基础，而我国现行增值税会计处理的理论基础是“代理说”。与两大理论密切联系的是“价外税”与“价内税”两大概念，这组概念是按照税收与价格的组成关系对税收进行的分类。目前，人们认为“代理说”与“价外税”、“费用说”与“价内税”之间有着内在逻辑关系。

(1)“代理说”与“价外税”。“代理说”认为，增值税本身并不构成各中间环节纳税人的成本，在其财务报表中也不反映为支出项目。因此在增值税上，企业只不过充当着代理人的角色，代政府征收税款，代消费者交纳税款。“价外税”是指税金不包含在商品价格之中，只能作为价格附加的税种。我国增值税采用“价外税”形式，它与“代理说”存在着密切的内在联系。增值税实行“价外税”，将税款和价款明确划开，使增值税的间接税性质更为明显，更鲜明地体现增值税的转嫁性质，转嫁性充分表明增值税在货物流转过程中由企业收付，但最终要转由消费者负担，与企业的收入、成本、利润无关。这与“代理说”的本质相一致，因此，“代理说”是以增值税的转嫁性为假设前提的。要说明的一点是，这里的转嫁性应该是完全转嫁。

(2)“费用说”与“价内税”。“费用说”认为，从会计的角度看，增值税是企业为了获取收入而必须付出的代价，符合费用的定义，理应进入利润表。“价内税”是指税金包含在商品价格之中，作为商品价格的组成部分的税种。“价内税”与“费用说”同样存在着一定的内在联系。“价内税”的理论依据可概括为物质生产部门在一定时期内生产出的社会总产品，扣除补偿价值后的国民收入，在有计划地分配给劳动者用于消费以前需要作各项社会必要扣除。在这种理论指导下，价格制定的一般原则是产品价格由价值决定，价格则由生产成本、税金和利润组成。这里产品税金不仅是价格的一个合理组成部分，同时也是价值的一个有机组成部分。

2. “费用说”与“价外税”的逻辑关系。从“代理说”与“价外税”、“费用说”与“价内税”的关系中，我们看到“代理说”是

以增值税的完全转嫁为前提的,而事实上,增值税并不能完全由消费者承担,通过供求关系分析可知,税负的承担取决于供求市场中的需求弹性。因此,基于“代理说”的前提假设是不完备的,增值税费用化显得更合理。但是,费用化是否就一定要改变增值税的价外税形式呢?答案是否定的。

在增值税的征管过程中,主要实行“扣税法”或“扣额法”。增值税是对增值额的课税,理论上的增值额是指企业所销售商品的价值(C+V+M)扣除了购入成本(C)后的余额(V+M),即增值额=[(C+V+M)-C]×R,其中R是税率。按照这一公式设计的征税办法称为“扣额法”。“扣额法”由于征税成本较高,逐渐被“扣税法”取代。我国现行增值税采用的是“扣税法”,进项税额和销项税额环环相接,增值税就在这个链条上不断传递,最后到达消费者身上。“扣税法”的公式为:增值额=(C+V+M)×R-C×R=销项税额-进项税额。“扣税法”和“扣额法”只不过是可供选择的征税技术,并不会使增值税的本质发生任何改变,增值税仍然是劳动者创造的剩余价值的一部分。

由此可见,“费用说”与“价外税”并不是相对立的,我们不当被增值税的“价外税”形式和扣税机制所迷惑,也不能将增值税的流转性等同于税收的转嫁性,更不能让征税技术来规范和影响会计处理。因此,无论增值税是价内收取还是价外收取,是采用“扣额法”还是采用“扣税法”,增值税与其他流转税一样,其本身就是企业的一项费用,理应进入利润表。

### 三、增值税会计处理的改进

增值税费用化的基本思路是:将进项税额纳入物资成本,将销项税额纳入产品销售收入,使增值税进入利润表,其核算严格遵循权责发生制原则,在进行增值税会计处理时,使销项税额与进项税额配比。

1. 科目设置。在增值税费用化的会计核算上,需要开设“待转进项税额”、“增值税”两个会计科目,并在相关资产类会计科目下开设“不含增值税成本”、“增值税进项税额”、“增值税销项税额”等明细科目,目的是便于了解物资成本的构成。①“应交税费——应交增值税”科目。由上述分析得到,现行增值税采用的是“扣税法”,因此,“应交税费——应交增值税”科目的开设与现行体系一致,余额为本期应交的增值税,此科目最终在资产负债表中的“应交税费”项目中反映,体现企业与税务机关之间的债务关系,完全符合税收法规的要求。②“增值税”科目。核算主营业务的增值税费用。借方登记销售收入所对应的销项税额,贷方登记销售成本所对应的进项税额,结转前余额表示本期主营业务的增值税费用,反映企业的增值税税负。期末,要将该科目余额转入“营业税金及附加”、“其他业务成本”、“管理费用”、“销售费用”、“营业外支出”等费用科目,结转后本科目无余额。此科目的作用类似于“本年利润”科目,是对本期增值税费用的归集,最终根据“销项税额-进项税额”计算出本期最终进入利润表的金额。③“待转进项税额”科目。核算购进物资所对应的进项税额。贷方登记外购物资准予抵扣的进项税额,借方登记转入损益核算或转出的进项税额,期末余额表示本期库存的物资的进项税额,留待出售时再

转出。

应该看到,每个会计期间上交国家的增值税与进入利润表的增值税费用是有区别的:前者根据“应交税费——应交增值税”科目计算得出,即本期应交增值税=本期销项税额-本期进项税额;后者根据“增值税”科目计算得出,即本期增值税费用=本期销项税额-本期已销售进项税额。

2. 进项税额的处理。在增值税费用化的情况下,增值税进项税额应该进入相关物资的成本,并开设相关明细科目。根据进项税额可否抵扣,物资购入可分为两类,即进项税额可以抵扣的物资购入和进项税额不可抵扣的物资购入。①购入进项税额可以抵扣的物资时,会计处理分两步:一是将增值税纳入到存货成本中,二是将增值税进项税额单独反映。借:原材料——不含增值税成本、——增值税进项税额;贷:银行存款等。同时,借:应交税费——应交增值税(进项税额);贷:待转进项税额。②购入进项税额不可抵扣的物资时,由于其增值税进项税额不可抵扣,只需作会计分录:借:固定资产——不含增值税成本、——增值税进项税额;贷:银行存款等。

3. 增值税的处理。由于增值税涉及的业务繁杂,除一般业务之外,还有视同销售等特殊业务,因此,其覆盖的不仅仅是主营业务,还影响到其他业务、期间费用、营业外业务等,比如企业销售原材料是其他业务、对外捐赠是营业外业务等。①影响主营业务的,通过“营业税金及附加”科目反映。实现销售时:借:银行存款等;贷:主营业务收入——不含增值税收入、——增值税销项税额。同时,借:增值税;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)。对销售部分的进项税额的处理:借:待转进项税额;贷:增值税。期末,将“增值税”科目余额结转至“营业税金及附加”科目。借:营业税金及附加;贷:增值税。②影响其他业务、期间费用、营业外业务的会计处理,通过“其他业务成本”、“管理费用”、“销售费用”、“营业外支出”等科目反映,但是,对这一类非主营业务还要考虑进项税额转出这种特殊的情况。不涉及进项税额转出的情况:实现销售时,借:银行存款;贷:其他业务收入,营业外收入等。同时,借:增值税;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)。对销售部分的进项税额的处理:借:待转进项税额;贷:增值税。期末,将“增值税”科目余额结转至“其他业务成本”、“管理费用”、“销售费用”、“营业外支出”等科目。借:其他业务成本——增值税,管理费用——增值税,销售费用——增值税,营业外支出——增值税;贷:增值税。涉及进项税额转出的情况:实现销售和期末结转的处理同“不涉及进项税额转出的情况”,不同的是对销售部分的进项税额的处理。由于物资用途改变而引起进项税额转出时,借:待转进项税额;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)。同时,借:待转进项税额;贷:增值税。

### 主要参考文献

1. 吴坚真.改进增值税会计核算模式探微.财会月刊(理论),2007;6
2. 周建龙.会计处理中的增值税费用化问题.商业时代,2006;26
3. 盖地.税务会计.上海:立信会计出版社,2005