

增值税会计处理模式改进

吕志明

(天津财经大学商学院 天津 300222)

【摘要】 本文分析了当前我国财税合一的增值税会计处理模式的缺陷,在此基础上提出了实行财税分离的增值税会计处理模式,该模式将有助于提高财务会计信息的质量,保证税务会计目标和财务会计目标的实现。

【关键词】 增值税 财税合一 税负转嫁 财税分离

一、增值税并非全部由消费者负担而与企业无关

我国目前对于增值税的会计处理主要是依据财政部1993年12月30日颁布的《关于增值税会计处理的规定》进行的,是典型的财税合一的处理模式。在这种模式下,将购进货物时所支付的增值税税额确认为进项税额,而不计入存货的采购成本,也就不能计入主营业务成本;将销售货物时收取的增值税税额确认为销项税额,而不计入主营业务收入。但事实上增值税并非全部由消费者负担而与企业无关,这是因为:

首先,由于增值税实行的是进、销项税额抵扣制,所以企业在购进货物到销售货物过程中会垫付税款,税款在此期间发生的资金成本必须由企业来承担。

其次,在某些情况下,进项税额不得从销项税额中进行抵扣,因而这部分增值税进项税额必须由企业负担。例如,在未按规定取得增值税专用发票、未按规定保管专用发票等情况下,均不得抵扣相关的进项税额,企业便成为这部分增值税的实际负担者。

再次,税款抵扣只是一种征税技术,它并不能改变增值税的经济实质,而价内税、价外税也并不能改变增值税的税负转嫁特征。在采用价外税的情况下,增值税税负转嫁情况如图1所示。

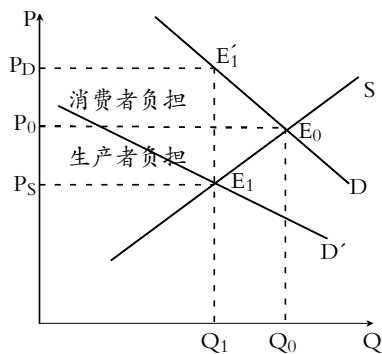


图1

征税前市场均衡点是 E_0 , 均衡价格和均衡数量分别为 P_0 和 Q_0 。现假定对该商品征收增值税并采取价外税形式,我们来分析其税负转嫁过程。由于征收的是比例税且采取价外税

形式,所以需求曲线会发生逆时针旋转而供给曲线保持不变,此时新的市场均衡点是 E_1 , 均衡价格和均衡数量分别为 P_S 和 Q_1 ,其中 P_S 是企业的不含税销售价格,而 Q_1 在原需求曲线上对应的价格 P_D 则为消费者支付的含税价格, P_D 与 P_S 之差即为单位商品应缴纳的增值税。可见,此时增值税是由企业和消费者共同负担的。其中,消费者负担的单位商品增值税为 $P_D P_0$,而生产者负担的单位商品增值税为 $P_0 P_S$ 。从图1也可以看出,由于征收增值税,使得企业的商品市场价格和销量都下降了,企业实际税负等于生产者剩余减少额,即梯形区域 $P_0 E_0 E_1 P_S$ 的面积。而消费者实际税负等于消费者剩余减少额,即梯形区域 $P_D E_1 E_0 P_0$ 的面积。

在采用价内税的情况下, 增值税税负转嫁情况则如图2所示。

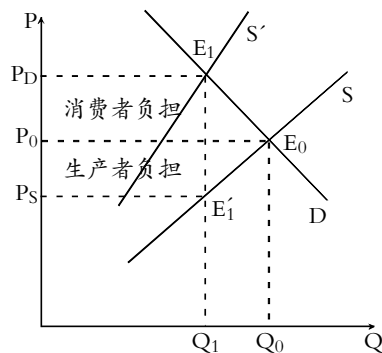


图2

由于采取价内的比例税形式, 所以供给曲线会发生逆时针旋转而需求曲线保持不变,此时新的市场均衡点是 E_1 , 均衡价格和均衡数量分别为 P_D 和 Q_1 ,其中 P_D 是消费者支付的含税价格,而 Q_1 在原供给曲线上对应的价格 P_S 则为企业销售商品的不含税价格, P_D 与 P_S 之差即为单位商品应缴纳的增值税。此时增值税仍然是由企业和消费者共同负担的,企业实际税负仍然等于生产者剩余减少额,即梯形区域 $P_0 E_0 E_1 P_S$ 的面积,而消费者实际税负仍然等于消费者剩余减少额,即梯形区域 $P_D E_1 E_0 P_0$ 的面积。可见,在采取价内税的情况下,仍然会发生税负转嫁,而且消费者和企业的税收负担同采取价外税时

完全相同。因此,在不考虑完全竞争这一纯理论市场模型的情况下,增值税最终将由消费者和企业共同负担。当然,消费者和企业的税收负担比例取决于需求曲线和供给曲线各自弹性的大小,即取决于供给方与需求方的力量对比。

二、现行增值税会计处理模式的理论缺陷

1. 不符合真实性原则。按照《企业会计准则——基本准则》的规定,企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。现行增值税会计处理模式在确认计量存货、收入、成本和费用时并没有考虑原本应该考虑的增值税因素,因而会使财务会计信息发生扭曲和失真。

2. 不符合相关性原则。按照《企业会计准则——基本准则》的规定,企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或未来的情况作出评价或者预测。如上所述,将增值税信息排除在存货、收入、成本和费用之外,使得财务会计报告使用者无法全面了解企业相关的真实会计信息,在一定程度上会影响甚至误导会计信息使用者的经济决策,从而降低会计信息的相关性。

3. 不符合历史成本计量属性的要求。按照《企业会计准则——基本准则》的规定,在历史成本计量属性下,资产按照购置时支付的现金或现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。据此规定,企业在购置存货时所支付的进项税额应该计入存货成本。然而在现行财税合一的会计处理模式下,如此巨大的进项税额是不计入存货成本的,因而也就不符合历史成本计量属性的要求。

4. 不符合可比性原则。按照《企业会计准则——基本准则》的规定,同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策;不同企业发生的相同或相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。由于消费税、营业税和增值税的会计处理模式不同,会降低缴纳营业税、消费税的企业和缴纳增值税的企业之间的会计信息的可比性。除此之外,现行增值税会计处理模式还会造成一般纳税人和小规模纳税人之间会计信息的不可比,以及企业自身会计信息的口径不一致。例如,一般纳税人的存货、收入、成本、费用等一般按不含税价值计量,而小规模纳税人的相关要素却按含税价值计量。再如,一般纳税人从小规模纳税人处购买的存货一般按不含税价值计量,而从小规模纳税人处购买的存货一般按含税价值计量。

5. 不符合实质重于形式原则。按照《企业会计准则——基本准则》的规定,企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。现行增值税会计处理模式恰恰只是考虑了增值税流转形式,而忽略了增值税影响企业的经济实质,因而是符合实质重于形式原则的。

6. 不符合重要性原则。按照《企业会计准则——基本准则》的规定,企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、

经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。按照重要性原则,增值税信息在存货、收入、成本和费用等方面应该得到应有的反映。

三、增值税会计处理模式变革

税务会计目标和财务会计目标是不同的。税务会计的基本目标是遵守或不违反税法,即达到税收遵从(正确计税、纳税、退税等),从而降低遵从成本(盖地,2006)。财务会计的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。然而,在现行财税合一的增值税会计处理模式下,虽然可以提供相关的税务会计信息,却降低了财务会计信息质量,从而导致税务会计目标和财务会计目标的冲突。财务会计有自己独立的运行法则,实行财税分离的会计处理模式是必然出路。财税分离的会计处理模式既能提供相关的税务会计信息,又能提供相关的财务会计信息,从而可以使得税务会计目标和财务会计目标同时实现。财税分离的增值税会计处理模式的一般处理原则如下:

1. 购入存货时,按价税合计金额确认计量存货成本,从而使得存货、成本、费用等均按含税价值计量。对于一般纳税人,还应同时反映进项税额信息,此时借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“递延增值税”科目。

2. 销售存货时,按价税合计金额确认计量主营业务收入。对于一般纳税人,还应同时反映销项税额信息,此时借记“主营业务税金及附加”科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。对于小规模纳税人,还应反映增值税费用情况,借记“主营业务税金及附加”科目,贷记“应交税金——应交增值税”科目。

3. 对于一般纳税人,月末应根据存货发出汇总表、成本计算表、存货增值税税率表等计算应结转的递延增值税。对于主营业务成本中的增值税进项税额,贷记“主营业务税金及附加”科目;对于其他业务支出中的增值税进项税额,贷记“其他业务支出”科目;对于期间费用的增值税,贷记相应的期间费用账户;对于营业外支出中的增值税,贷记“营业外支出”科目。最后,按贷方合计金额借记“递延增值税”科目。

经过以上处理,“递延增值税”账户期末余额就是外购货物进项税额尚未结转的部分。此时,存货、收入、成本、费用等均按含税价值计量,实现了与消费税、营业税会计处理方法的一致,也实现了一般纳税人与小规模纳税人会计处理方法的一致,提高了财务会计信息的真实性和相关性,同时仍然可以提供原有的税务会计信息,通过财务会计与税务会计的适当分离,保证了各自目标得以实现。

主要参考文献

1. 刘开菘. 增值税会计存在的问题及改进构想. 财会月刊, 2004;1
2. 郑军, 杨咏梅. 增值税转型的经济学分析. 理论研究, 2004;7
3. 盖地. 税务会计. 上海: 立信会计出版社, 2006