

# 试论增值税会计准则的制定

杨梅

(南京财经大学会计学院 南京 210046)

**【摘要】** 本文指出制定增值税会计准则的必要性和可行性,认为我国增值税会计准则的制定要以“协调”和“反映”税法与会计差异为立足点,其主要内容应包括准则的目标和适用范围、计税基础、差异调整以及信息披露等。

**【关键词】** 增值税会计准则 必要性 可行性 内容

增值税和所得税一样,在我国的税收体系中占有重要地位。《企业会计准则第18号——所得税》对所得税会计做了系统规范,但是增值税会计还是空白。目前的增值税会计处理仍以暂行条例和补充规定为基准,与增值税的重要性和会计准则的全面建设严重不符。本文拟从增值税对会计的影响提出制定增值税会计准则的必要性和可行性,探讨制定增值税会计准则的可行性,并结合增值税转型设想了增值税会计准则的主要内容。

## 一、制定增值税会计准则的必要性

增值税是我国第一大税种,其地位和特点以及对会计的影响决定了会计准则的制定不能不考虑增值税问题。

从税收的角度来看,增值税征收规模和征税范围都不亚于所得税,增值税税收比重最大,连续十三年占税收总收入的48%左右。同时,增值税又是一种非常复杂的税种,具有流转税和所得税的双重特征:一方面增值税主要在流转环节计征,随交易而转嫁,具有流转税的特征;另一方面,增值税与企业的盈利水平存在直接因果关系,又带有所得税的特征。所以,无论是从重要性还是复杂性来看,增值税都不应排除在会计准则之外。

从会计与税法的差异性来看,会计强调提供与经济事实相符的会计信息,而税法是组织国家财政收入的法律保障。两者的本质目的不同,使得目前的财税合一增值税会计模式下的增值税会计实务存在诸多问题:增值税进项税额与销项税额的税法配比不符合会计配比原则;按票抵扣的规定使一般纳税人存货计价缺乏可比性;会计上本应递延的税款,税法上直接确认使得赊销赊购双方税负不均;增值税会计信息的报告与披露违背重要性原则并缺乏理解性等。

与此同时,我国正实行增值税转型,进项税额抵扣范围的扩大,必将进一步影响企业的经营成果和财务状况,原有的会计处理规定将面临更大的挑战。正确认识增值税会计,合理制定增值税会计准则已成为不可回避的课题。

## 二、制定增值税会计准则的可行性

世界上有124个国家和地区实行了增值税,最早的是英、法两国,在它们的文献资料中不乏制定增值税会计准则的可

借鉴内容。如英国会计准则委员会(ASC)于1974年就制定并发布了《标准会计实务公告第5号:增值税会计》。

我国自1984年开征增值税,现已经有二十多年,为制定增值税会计准则积累了丰富的经验。一方面,增值税会计准则所需规范的对象已经处于完备状态,增值税转型只是扩大了进项税额的抵扣范围,对增值税纳税人和纳税范围的规定没有影响。另一方面,在《增值税会计处理的规定》、《企业会计制度》等法规指导下的会计实务,为增值税会计准则的制定积累了丰富的技术经验。税务会计理论工作者一直注重对增值税会计的研究,他们的研究成果也为增值税会计准则的制定打下了坚实的理论基础。

## 三、增值税会计准则应包括的主要内容

在会计准则和税法差异普遍存在的情况下,增值税会计准则的制定应着眼于“协调”和“反映”。“协调”是指增值税会计在日常会计处理中能够协调会计原则和税法在有关会计事项处理上的差异。“反映”是指对会计和税法之间的差异进行揭示,以满足利益相关者的信息需要。协调和反映可以说是增值税会计的两个主要特点。

从“协调”和“反映”两个角度以及准则的规范性来考虑,增值税会计准则至少应该包括以下内容:

**1. 增值税会计准则的目标和适用范围。** 增值税会计准则的目标应该是确认、计量、记录和报告当期应交增值税额以及增值税资产或负债,按照税法正确计算销项税额、进项税额、进项税额转出、出口退税额和未交增值税额,为编制增值税明细表以及提供相关纳税信息进行规范。

增值税会计准则的适用范围是指企业以应纳增值税额为基础的各种境内和报关入境的流转税额。增值税应纳税额的计税基础不包括境外税额,与所得税包括企业境外税额不同。同时,我国目前的增值税应税劳务仅限于加工、修理修配劳务,相对于英国及欧盟的增值税应税劳务(包括一切劳务),征税范围较小,这就要求我国增值税会计准则的制定既要有自己的特色,又要适当考虑以后增值税改革的方向。

**2. 增值税的计税基础与核算科目。** 增值税的计税基础应是商品劳务的增值额(v+m),即应纳税额=销项税额-进项税

额。其中,销项税额的计税基础是纳税人销售(包括视同销售,下同)货物或提供应税劳务,按其销售额和规定的税率计算应当向购买方收取的增值税额;进项税额的计税基础是纳税人当期购进货物或应税劳务,按照购货成本和规定的税率计算应支付的增值税额。

为了便于各项增值税额的归集,区分其与“应交税费”科目下的其他税种,应单独设置“应交增值税”一级科目。因为增值税的缴纳、抵扣、减免等情况复杂,纳税金额比重大,根据重要性原则应单独列示。该科目借方登记本期税法允许抵扣的进项税额、本期已交税金和出口抵减内销销项税额等;贷方登记本期发生的销项税额、进项税额转出、出口退税等。借方余额为本期留抵税额,贷方余额为本期应交增值税税额。

3. 协调税法与增值税会计的差异。会计准则与增值税税法上的差异可以分为两种:暂时性差异与永久性差异。暂时性差异是指由于会计准则和税法在税额确认的时间上不同而产生的差异,该差异在某一时期发生,在以后各期可以转回。永久性差异则是会计准则和税法对收入确认的范围和金额不同所产生的差异,该差异发生在本期,以后各期也可能发生,但不能转回,是一种确定性差异。两种差异对财务状况的不同影响,要求采用不同的会计处理方式。

(1)暂时性差异的会计处理。增设“递延增值税”一级科目,并设置“递延进项税额”和“递延销项税额”两个二级科目。

“递延增值税——递延进项税额”科目主要核算会计与税法对增值税进项税额确认时间不一致造成的差异。借方登记符合税法规定能够抵扣的进项税额,贷方登记暂时不符合税法规定但是以后期间能够抵扣的进项税额。期末贷方余额表示本期不符合抵扣规定的留有下期抵扣的金额。如工业企业购入货物没有入库或商品流通企业尚未付款时:借记“材料采购”、“递延增值税——递延进项税额”科目,贷记“银行存款”或“应付账款”等科目;货物入库或付款后,借记“应交增值税——进项税额”科目,贷记“递延增值税——递延进项税额”科目。

“递延增值税——递延销项税额”科目主要核算会计与税法对增值税销项税额确认时间不一致造成的差异。借方登记按税法规定产生纳税义务,而会计上尚未确认收入的销项税额;贷方登记符合会计收入准则时确认的销项税额。期末余额为借方余额,表示尚未符合会计收入准则规定的按税法规定已经发生纳税义务的销项税额。通常情况下,收入会计确认销项税额的时间要晚于税法规定,在按照税法规定产生纳税义务,会计上尚未确认收入时:借记“递延增值税——递延销项税额”科目,贷记“应交增值税——销项税额”科目;等到符合会计准则确认收入的条件时再结转“递延增值税——递延销项税额”科目:借记“银行存款”或“应付账款”科目,贷记“销售收入”、“递延增值税——递延销项税额”科目。

(2)永久性差异的会计处理。进项税额永久性差异的处理遵循不完全成本原则:平时在取得存货、固定资产或其他应税商品劳务时,不论是否得到增值税专用发票,是否符合计算抵扣的要求,一律按照适用税率计算其进项税额,计入“应交

增值税——进项税额”。这样就可以保证成本信息的可比性,即无论是内销还是外销,是否取得增值税一般纳税人资格的企业,其存货、劳务或改革后的固定资产的成本都是不含进项税的。在期末,对于不符合税法规定的不可抵扣的进项税额,计入“应交增值税——进项税额转出”并结转到“管理费用”,冲减本期收入,不可抵扣进项税额的结转也调整了进项税额的永久性差异。

需要说明的是,将进项税额的永久性差异计入“管理费用”的主要原因是这种差异主要产生于:购进取得普通发票,但不属于计算抵扣范围;取得的专用发票不符合规定或没有妥善保管,或将购进货物改变用途,用于非应税项目等事项,在三大期间费用中,与“管理费用”关系最密切,这部分差异直接影响当期损益,管理当局应予以重视。

销项税额的永久性差异的处理:对于将购买货物用于投资、分配、赠送、福利,或将自产或委托加工的产品用于这些项目或非应税项目的视同销售行为和价外费用所产生的销项税额的永久性差异,计入“应交增值税——销项税额”,并结转到“营业费用”,冲减本期收入。

4. 报表列示与披露。增值税会计信息必须满足大部分利益相关者的需要。企业的投资者和债权人要求披露的信息具有可靠性和可比性,而企业管理者却想以最低的成本披露,而政府希望增值税会计信息能满足低成本、足额征税的需要。因此,增值税会计信息至少应披露以下信息:

(1)在资产负债表中,增设的“应交增值税”科目单独反映应交未交增值税,“递延增值税”科目反映待抵扣的进项税额或提前确认的销项税额。在附注中还应说明暂时性差异的处理,即披露当期由于会计确认与税法确认的时间不同而暂时未抵扣的进项税额、提前确认的销项税额、赊销赊购对纳税的影响等重要信息,方便会计信息使用者了解增值税对企业资产、负债和所有者权益的影响。

(2)在利润表及其有关附表中披露各种对外销售商品和劳务的销售额,在附注中披露永久性差异的处理,即披露转入“管理费用”、“营业费用”的增值税涉税信息,包括各种情况下不允许抵扣的进项税额,价外费用和视同销售的销项税额情况。

(3)在应交增值税明细表中应全面、系统地反映当期各种销项税额、当期抵扣的各种进项税额、当期及以后都不能够抵扣的进项税额,上期留抵的进项税额、出口退还税额、上期未交税额、当期已交税额、期末未交税额或留待下期抵扣税额等增值税会计信息,尽量方便管理当局清楚地了解涉税信息,配合税务机关的征税要求。

#### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 徐凤菊,毛宏莉.中英增值税制的比较及启示.财会月刊(综合),2006;9
3. 盖地.税务会计研究.北京:中国金融出版社,2005
4. 赵正强.增值税会计核算方法存在的问题与改进.西南民族大学学报(人文社科版),2005;2