

# 增值税费用化会计处理探讨

上海海事大学经济管理学院 陈海涛

**【摘要】** 现行增值税会计处理依据的是税法规定,税法认为增值税不构成企业的费用,企业只不过是政府征收增值税的代理人,这实际上割裂了增值税与企业利润之间的关系,并导致会计报表失去可比性。本文就现行增值税会计处理中存在的问题进行分析,提出应采用增值税费用化的会计处理模式。

**【关键词】** 增值税 费用化 会计处理

我国现行增值税会计处理的理论基础是代理说,即在对待增值税上,企业只不过充当着代理人角色,代政府征收和代消费者缴纳的税款并没有进入损益表,这就使提供的会计信息不能客观真实地反映企业的财务经营状况。本文就现行增值税会计处理的有关问题提出改进办法,以供探讨。

## 一、现行增值税的会计处理存在问题

1. 企业增值税非费用化不尽合理。在财政部“八五”重点科研课题的《增值税制国际比较》一书中对增值税有这样的描述,增值税本身并不是各中间环节纳税人成本的组成部分,在其财务报表中也不表现为支出项目。这是因为,尽管每个纳税人都必须就其应税交易缴纳增值税,但实际上只是代政府征收税款、代消费者缴纳税款,纳税人生产经营每一阶段上所征的税款都全部包含在消费者所支付的价格中,纳税人已支付的税款在每次销售时都将从消费者那里得到补偿,消费者才是增值税的最终负担者,或者说实际负担者。这种代理说是站在税收的角度得出的,是以税务机关为主体而不是以企业为主体,认为增值税与企业的盈利活动没有关系,在此基础上建立的现行增值税会计处理只能反映企业的

10%=680(万元),但在第二年A公司控制B公司的股份变成了51%其他条件不变,此时,该项固定资产在合并会计报表中的价值为:700×51%+500×49%=602(万元)。

4. 对可靠性的影响。会计信息的可靠性是指确保信息能免于出现错误和偏差,并能忠实反映它欲反映的现象或状况的质量。公司间的购并无论是换股合并还是以现金资产购买,其实质都是一种购买行为。在换股合并下相当于母公司将股票在市场上出售以取得现金购买子公司,那么在购买日子公司的资产价值就应该以取得日的市价作为入账价值。而在母公司理念下按母公司的股权比例确认公允价值而其余部分则按原账面价值计价,显然这样的价值不能够反映资产的实际价值,因而不具有真实性,那么信息的可靠性就更无从谈起了。

5. 对可理解性的影响。可理解性是会计信息的基础质量特征,可理解性要求会计信息具有能够被使用者理解的特征。母公司理念下编制的合并会计报表对同一资产采用双重计

纳税义务,而不能反映与企业收入相配比的增值税税负。将增值税这一税目排除在利润表之外,而同样是间接税的消费税、营业税、城市维护建设税等却在利润表中得以反映,这实在让人匪夷所思。

如果说企业是在代政府征收消费者的税款,可能许多企业都不认同,税款加在商品的价格上,必然会提高商品的销售价格,按照经济学上的需求定理,价格的提高会导致需求量的减少,企业的收入便可能会减少。如果企业仅是代理人,那么这种角色恐怕没有企业愿意担当。这是因为:首先,商品的需求弹性同税负的转嫁成反向运动,需求弹性越大,税负越趋向于由生产者负担;需求弹性越小,税负越趋向于由消费者负担。其次,供给弹性同税负的转嫁成正向运动,供给弹性越大,税负越趋向于由消费者负担;供给弹性越小,税负越趋向于由生产者负担。这说明增值税是不可能完全转嫁给消费者的,生产者即企业也在或多或少地承担着增值税税负。所以增值税并不是与企业无关,相反,它会影响企业的生产经营甚至最终影响利润获取。

2. 不符合权责发生制及配比原则,并且容易诱发犯罪。我

价以及对内部未实现利润采用不同的比例抵销,增加了会计处理的复杂性。对同一资产计价由于股权投资比例的变化而发生变化,这增加了使用者理解上的困难。而事实上这些复杂化的处理是不必要的,也是与有关计价原则相矛盾的。与此相反,实体理念对子公司的资产采用单一的公允价值计价,对内部未实现利润采用全额抵销,这样处理更简单,能更好地被使用者理解。

综上所述不难看出,实体理念下提供的会计报表的信息更完整、客观,更具有可比性。因为实体理念是从整个企业集团的利益出发,其编制的报表是为整个企业集团的所有股东和债权人(包括子公司的少数股东)服务的。该合并会计报表能够反映期初、期末母公司和子公司少数股东的权益、留存收益、本期各自的利润及利润分配情况。

## 主要参考文献

- ①刘永泽.中级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2003
- ②常勋.财务会计四大难题.上海:立信会计出版社,2002

国现行增值税的缴纳是建立在产品销售的基础上,先计算出应缴纳的销项税额,再扣除当期购进原材料时已经支付的进项税额,以这个差额作为当期应缴纳的增值税。但是由于当期购入的原材料并不一定全部消耗在当期已销产品的成本中,因此从每一期来看,企业所缴纳的增值税并不一定是就企业真正增值的部分来缴纳的。所以,现行增值税的缴纳处理实际上是采用了收付实现制而不是权责发生制。当然,这种将当期的进项税额与销项税额进行配比来确认当期的应缴纳增值税的做法并不是真正意义上的配比。并且,这种做法使纳税人可以通过虚开、对开增值税发票来实现逃税。

3.不符合可比性原则。对于一般纳税人而言,购进货物的进项税不计入采购货物的成本,而小规模纳税人由于不能取得增值税专用发票,购进货物所支付的增值税就要计入采购货物的成本。显然,两类纳税人的这一指标不具有可比性。其实,即便是一般纳税人,免税项目的进项税计入销售成本,而非免税项目的成本里却没有进项税,两类项目同样没有可比性。而且,出口产品的进项税可以办理退税,不予抵扣的部分计入销售成本,这样内销、外销的销售成本也不具有可比性。

就增值税纳税人与非增值税纳税人而言,征收增值税的工商企业,其会计报表中的主营业务收入、主营业务成本、主营业务税金及附加以及存货类账户均不含增值税;而征收营业税的非生产性服务企业,其会计报表中的这些账户却都含营业税。口径的不同严重影响了两类会计报表的可比性,也使得两类会计报表的合并缺乏合理的基础。

4.不符合重要性原则。我国现在采用的是以流转税为主体的税制结构模式,而流转税中的增值税一项就占到我国税收总额的40%。对国家来讲,这么大的税额当然来自企业,而企业在处理增值税时,包括缴纳、抵扣、减免,理论上讲都应该对企业的财务状况、经营成果产生重大的影响,然而就是这么大的税额,这么重要的信息,却没有在会计报表中进行单独披露,并且还没有进入利润表。现行增值税的这种处理方式显然违背了重要性原则。

## 二、增值税费用化的会计处理模式

要解决上述问题,就应该进行改革,使增值税费用化:在采购货物时,计入采购成本;在销售商品时,计入销售收入。有鉴于此,需要增设以下几个账户:①“待转进项税”账户:核算购进货物时所对应的进项税。贷方发生额为购进货物准予抵扣的进项税,借方发生额为转入损益核算或资本性支出的进项税,期末余额则表示尚未转出的进项税,可理解为尚未完工或尚未销售的产品成本中所对应的那部分增值税。②“增值税”账户:核算产品销售所实际对应的增值税费用。借方发生额为销售收入所对应的销项税,贷方发生额为销售成本所对应的进项税,但这一进项税,是已销产品对应的进项税,期末,该账户的余额转入“本年利润”账户,结转后,余额为零。③在存货类账户下设置“不含税成本”、“进项税”两个明细账户。“不含税成本”与现行会计制度里关于存货的核算一致,而“进项税”则用于核算与“待转进项税”相对应的进项税。设置“进项税”这一明细账户,可以反映进项税随存货在企业内部直至被售出的流转情况,以方便与已销产品的销项税对应起来,实

现配比。其主要经济业务的会计处理如下:

(1)在购进货物的环节,对于采购货物所发生的一切支出,包括进项税都在“物资采购”里列支,在明细账户里核算相对应的金额。如果采购货物时发生的进项税能够在以后抵减销项税,则要另外编制一笔分录,在“待转进项税”里反映未来能够抵扣销项税的金额。具体分录为:借:物资采购——不含税成本、——进项税;贷:银行存款,应付账款,应付票据等。借:应交税金——应交增值税(进项税额);贷:待转进项税。

(2)购进货物验收入库后要结转入库材料的成本,这样原材料里也必然包含进项税的部分。具体分录为:借:原材料——不含税成本、——进项税;贷:物资采购——不含税成本、——进项税。

(3)生产车间领用原材料用于产品生产,原材料要结转到生产成本账户中去,同样,生产成本账户也包含进项税的部分。分录为:借:生产成本——不含税成本、——进项税;贷:原材料——不含税成本、——进项税。

(4)产品生产完工入库,结转完工产品的分录为:借:库存商品——不含税成本、——进项税;贷:生产成本——不含税成本、——进项税。

(5)产品销售环节,在确认实现的销售收入时,向购货方收取的销项税额是应当包含在内的,并且可以不再区分不含税收入及销项税。在结转销售成本时,因为销售成本是从库存商品结转而来的,所以销售成本里也应当是包含进项税的,并且这一进项税恰恰是已销产品所对应的进项税,这样“主营业务收入”与“主营业务成本”就实现了很好的配比。另外,将当期应缴纳的销项税与当期已销产品所对应的进项税进行比较,得出的差额即为当期实际的“增值税”费用。具体分录为:借:银行存款,应收账款,应收票据等;贷:主营业务收入。借:主营业务成本;贷:库存商品——不含税成本、——进项税。借:待转进项税,增值税;贷:应交税金——应交增值税(销项税额)。第三笔分录中的“待转进项税”的金额即是第二笔分录的“库存商品——进项税”的金额,这表明对于已销产品可以抵扣的进项税应是这个金额。差额“增值税”构成当期的增值税费用,这显然是不同于“应交税金——应交增值税(销项税额)”与“应交税金——应交增值税(进项税额)”之间的差额的,后者是实际向税务机关缴纳的增值税额,而前者则是企业按照权责发生制与配比原则所计算出来的企业当期真正的增值税费用。

通过上面的会计处理,最终在资产负债表中的存货项目就真实地反映了企业的成本支出。另外,由于增值税也作为费用进入了损益表,企业获得利润的过程就得以完整再现,信息使用者便可以通过相应的财务分析来了解增值税对本期损益的影响程度。这使得会计报表所反映的信息更真实,增强了会计报表的可比性和决策有用性。

### 主要参考文献

- ①盖地.税务会计研究.北京:中国金融出版社,2005
- ②胡怡建.税收学.上海:上海财经大学出版社,2004
- ③各国税制比较研究课题组.增值税制国际比较.北京:中国财政经济出版社,1996
- ④贺志东.纳税会计.上海:复旦大学出版社,2004