

改进增值税会计核算模式探微

吴坚真

(广东技术师范学院 广州 510665)

【摘要】 现行增值税会计核算不能反映增值税应纳税额对企业当期损益的影响。本文在探讨其原因的基础上对增值税会计核算变革趋势作了说明。

【关键词】 增值税 当期损益 费用化

一、引言

增值税的计税依据为各生产经营环节的增值额,其理论表达式推演如下: 增值额=销项税额-进项税额=销售额×增值额税率-购进额×增值额税率=(销售额-购进额)×增值额税率=增值额×增值额税率。

从上式可以看出, 增值税的计税依据的属性与计征营业税的一些税目诸如运输业、文化体育业、金融业、旅游业、广告代理业等的计税依据的属性没有实质区别。例如: 运输企业从事运输业务, 以实际取得的运输收入为计税依据, 从事联运业务的以全程联运收入扣除付给对方联运单位的运费后的余额为计税营业额; 单位或个人进行演出, 以全部票价收入或包场收入减去付给提供演出场所的单位、演出公司或经纪人等的费用后的余额为计税营业额; 旅游企业以收取的旅客游费减去为旅客支付给其他单位的住房、就餐、交通、门票和其他代付费用后的余额为计税营业额; 广告代理业的代理者以向委托方收取的全部价款和价外费用减去付给广告发布者的广告发布费后的余额为计税营业额; 外汇、有价证券、期货买卖业务, 以卖出价减去买入价后的余额为计税营业额; 金融机构从事转贷业务的, 以贷款利息减去借款利息后的余额为计税营业额。

从国内生产总值的定义和内涵看, 增值税是对商品生产和流通的增值额征税, 文化体育业、金融业、旅游业、广告代理业、有价证券买卖业务等的营业税也是对相关企业提供服务所产生的增值额征税, 两者的计税依据的属性并无实质的区别。在会计核算过程中, 对于上述所列举的营业税对企业当期损益的影响, 很多资料都进行了全面揭示, 但对增值税与企业当期损益的内在联系却予以回避, 这是不合理的。

会计核算收入信息应完整地反映企业获取利润的全过程。增值税是工商企业交纳的第一大税种, 对企业利润有重大影响, 将其纳入财务分析和财务管理的范畴并揭示其与企业当期损益的内在联系相当必要。

二、增值税对当期损益的影响

任何税种均有其转嫁性、归宿性的特征, 增值税也不例外。从生产经营者、权益所有者的角度来分析, 将毛利扣除其

已付出和将要付出的成本费用、税金后剩下的余额即为生产经营者、权益所有者拥有的净利润。无论价内税还是价外税, 其税负的高低必定与企业的损益形成此消彼长的关系。增值税对企业当期损益的影响可从以下几个方面进行分析。

1. 现行税法规定, 一般纳税人适用的增值税税率有17%和13%, 当企业购进的原材料按13%计算进项税额, 以这些原材料生产的产成品销售按17%计算销项税额时, 有4%的进项税额得不到抵扣, 会计核算时这4%的进项税额实际上作为成本费用处理。这显然对企业当期损益产生了直接影响。如以粮食为原材料生产产品的企业, 购进粮食时支付的进项税额为买价的13%, 而生产的诸如挂面、饼干等产品销售时的销项税额却按17%计算, 显然, 原材料的购进成本中不可避免地包括了4%的进项税额, 自然也导致了相关产品利润的降低。

2. 现行增值税法规定, 企业国内购进货物取得税控防伪版增值税专用发票的, 自发票开具之日起90天内到主管税务机关申请认证, 企业进口货物取得海关代征增值税完税凭证的, 自发票开具之日起90天后到主管税务机关申请认证, 通过认证的当月可从销项税额中抵扣。这就为企业人为调控税额支出、多计或少计当期利润特别是多计或少计当年与下年利润留下了很大的空间。

3. 在正常情况下, 包装物押金将来是要退还给包装物的租借方的, 不构成出借方的收入。但税法规定, 已收取但已超过一年还未退回的包装物押金及销售酒类产品收取的包装物押金, 超过一年还未退回和一经收取时, 就要将其作为价外费用换算为不含税销售额计算销项税额。由于这类销项税额的计税销售额当期记入“其他应付款”账户贷方, 计算的销项税额记入“其他业务支出”账户的借方, 必然直接减少了当期利润。

4. 发生进项税额转出业务时, 进项税额转出的增值税转入“在建工程”等账户对当期损益没有直接影响, 但进项税额转出的增值税转入“营业外支出”账户时将直接对当期损益产生影响。

5. 将不可抵扣的进项税额计入购货成本, 会直接影响到当期损益。例如, 为捐赠而购进货物所支付的进项税额与购货

成本一道记入了“营业外支出”账户、为生产经营购进货物但丢失了专用发票等情况下已支付的进项税额记入“主营业务成本”账户等情况均会导致当期会计利润的减少。

三、现行增值税核算模式不反映增值税对当期损益影响的原因

税负的高低与企业当期损益的大小成反比例关系,只要企业根据真实的原始凭证进行会计核算,就能正确反映各税种应纳税额对企业当期损益的影响。然而,税法出于简化企业应纳增值税计算方法的考虑,人为地将增值税规定为价外税。会计核算上又由于传统的“财税合一”的核算模式,将企业购入存货所支付的可以从当期销项税额中抵扣的进项税额通过“应交税费——应交增值税”科目核算,使人们误认为购入存货所支付的可以从当期销项税额中抵扣的进项税额不构成存货成本,进而错误地认为企业所承担的增值税税负与企业的当期损益毫无关系。

会计准则要求以权责发生制为基础核算增值税,而现行增值税会计核算实际上采用收付实现制,企业每期缴纳的增值税,其税基并不是企业当期真正增值的部分。这不仅背离了增值税的基本原理,也不能使我们从利润表中的销售收入或毛利的会计信息的逻辑关系上判断出企业缴纳流转税对当期损益的影响程度。所以,从当期销项税额中抵扣的进项税额对企业当期损益的影响具有较深的隐秘性。

与此同时,我国目前实行的是生产型增值税计算模式。在该模式下,购进固定资产的进项税额不允许从当期销项税额中抵扣,购置机器设备等固定资产,或者购置用于工程项目的材料,支付的增值税税额直接记入“固定资产”、“在建工程”等科目,增值税最终转化成固定资产原值,然后通过固定资产折旧的途径分别进入生产成本和管理费用以从主营业务收入中收回。所以,企业购建固定资产所支付的进项税额对企业当期损益的影响虽然是间接的但却又是明显的。

四、增值税会计核算的改进

要纠正现行增值税会计核算隐匿增值税与当期损益的内在联系这一缺陷,将“财税合一”的会计核算模式转变为“财税分离”的会计核算模式值得我们认真研究。基于权责发生制和配比的要求,增值税会计核算应由现行价外核算转变为价内核算,将企业当期产生的增值额应承担的增值税费用化。增值税会计核算费用化的设计思路如下:

按当月销售收入计算增值税销项税额,扣除当月与已销售产品所含的原材料(或购货成本)相配比的增值税进项税额,计算当期实现的生产经营成果带来的增值额应承担的增值税。从整个会计核算系统看,销售收入包括销项税额,购货成本包括进项税额,企业应缴纳的增值税就能很自然地以税费的身份进入利润表。这一设想不仅合理,而且也可以使税务部门较为容易地从利润表的营业收入或毛利中根据一定比例判断出当期所缴纳的增值税是否合理,便于税务机关及时监

管企业进行纳税申报。

考虑到税法规定上当期销项税额与当期进项税额的不同步及会计上权责发生制和配比原则的要求,增值税费用与当期应交增值税在理论上要加以区分,实务中要分别核算,具体公式为:

本期应交增值税=本期销项税额-本期经认证可抵扣的进项税额。应交增值税不能作为分析企业当期损益的指标,因为当期经认证可抵扣的进项税额并非与当期的货物销售额相匹配。所以,拟以下式阐释本期增值税费用与当期损益的内在关系:本期增值税费用=本期销项税额-与本期销售额相匹配的进项税额。与本期销售额相匹配的进项税额=销售产品生产所消耗的材料成本(工业企业)×适用的增值税税率,或=销售商品的购进成本(商业企业)×适用的增值税税率。“本期应交增值税”是税法概念,“本期增值税费用”是会计概念,两者不可混淆。在会计账务处理过程中,其相关账务程序作如下设计:购进货物取得增值税专用发票时:借:物资采购(或商品采购),待扣进项税额;贷:银行存款或应付账款。

在规定的期限内,未通过税务机关认证的专用发票记载的进项税额转入有关成本、费用、支出账户;通过税务机关认证的专用发票记载的进项税额作如下账务处理:借:可抵扣进项税额;贷:待扣进项税额。

当会计规定与税法规定不一致时,计缴应交税金应按税法规定进行。本期增值税费用与本期应交增值税之间的差异,作为递延增值税处理。本期递延增值税=本期增值税费用-本期应交增值税=(本期销项税额-与本期销售额相匹配的进项税额)-(本期销项税额-本期经认证可抵扣的进项税额)=本期经认证可抵扣的进项税额-与本期销售额相匹配的进项税额。若数值大于0,借:增值税费用;贷:应交税费——未交增值税,递延增值税。若数值小于0,借:增值税费用,递延增值税;贷:应交税费——未交增值税。同时,“可抵扣进项税额”会计核算与税法计税应分别设账记录。

会计核算方面,该项期末余额有可能在借方,也有可能是在贷方。其数学表达式为:期末可抵扣进项税额余额=期初可抵扣进项税额余额+本期新增可抵扣进项税额-与本期销售额相匹配的进项税额。税法计税方面,设“可抵扣进项税额”备查簿,期末将“可抵扣进项税额”从当期销项税额中抵扣,当期抵扣不完的作为“留抵税额”,留待下期继续抵扣。

采用增值税费用化会计核算模式,使与企业当期销售收入相匹配的应计缴的增值税对企业获取利润的影响程度在利润表中能得到充分披露,对于增强财务报告的独立性和财务报告分析的科学性、真实性、有用性将具有积极作用。

主要参考文献

1. 爱伦·A.泰特著.国家税务总局税收科学研究所译.增值税国际实践和问题.北京:中国财政经济出版社,1992
2. 盖地.税务会计研究.北京:中国金融出版社,2005