



# 增 值 税 费 用 化 浅 探

浙江丽水职业技术学院 梁伟样

**【摘要】** 现行会计处理将增值税排除在利润表之外,割裂了增值税与利润之间的联系,破坏了不同行业会计报表的可比性。本文指出了现行增值税会计处理的理论基础“代理说”的不足之处,并提出了增值税费用化的理论基础——“费用说”,论证了增值税作为费用列入利润表的合理性。

**【关键词】** 增值税 费用 含税法 价外税

依照现行规定,增值税不能记入利润表中的“主营业务税金及附加”项目是以征税技术为依据的,这样做没有考虑增值税费用的实质,由此造成了一系列不良后果。本文主张增值税费用化,并将其记入利润表。

## 一、现行增值税的会计处理及其弊端

现行增值税会计的指导性文件《关于增值税会计处理的规定》[财会字(1993)083号]将增值税排除在利润表之外,其弊端主要有三点:①在增值税不能作为费用记入利润表的情况下,成本、费用、收入、存货等一系列概念都发生了变化,报表使用者无法按照原有定义把握这些概念及相关的财务比率,会计信息的可理解性降低;②企业获得利润的过程无法完整再现,报表使用者无法确切获知增值税对本期损益的影响程度;③由于营业税采用含税法进行会计核算,这使现行会计报表被分为两类:征收增值税的生产企业、商业企业,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”项目以及存货类项目的数额均不含增值税;征收营业税的非生产性服务企业,其会计报表中上述项目的数额却含营业税。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解释基础。

现行增值税的会计处理方法具有简单易行的优点,但造成了会计信息质量的下降,随着会计准则的逐步完善,有必要用含税法重构现行增值税会计,使增值税得以作为费用记入利润表。

## 二、增值税的税负归宿

税负归宿与税负转嫁是联系在一起的。所谓税负转嫁,是指纳税人在名义上缴纳税款的同时,主要以改变价格的方式把税负转移给他人的过程。也就是说,法律规定的纳税义务人与经济上的实际税负承担者可能并不一致。所谓税负归宿,是指实际税负的最终承担者,它是税负转嫁的最终环节。不同税种的转嫁方式是不同的,但每种税最终总要有相应的人来负担,一旦最终的负税人确定了,税负转嫁过程也就结束了,税负归宿问题也就解决了。

现行增值税采用的是扣税法,进项税和销项税环环相接,增值税就在这个链条上不断被传递,最后落到消费者身上。但这个传递过程只是名义增值税(应交增值税)的实现过

程,而非税负转嫁过程。正是这两个过程的混淆,造成了现行增值税会计处理不当。

假如政府决定对某种产品征收增值税,这项税额究竟是由生产者负担还是由消费者负担?如果由两者共同负担,那么各负担多少?这都取决于此种产品的供求弹性。

从数学上可以证明:在每一单位产品的增值税中,消费者负担的税额与生产者负担的税额之比等于供给弹性和需求弹性之比。当需求弹性小于供给弹性时,消费者负担大部分增值税,这种情况常见于必需品;当需求弹性大于供给弹性时,生产者负担大部分增值税,这种情况常见于奢侈品。特别是当需求弹性等于零时,消费者负担全部增值税;当供给弹性等于零时,生产者负担全部增值税。

由此可见,在通常情况下,消费者和生产者都要负担一部分增值税,孰多孰少取决于需求弹性和供给弹性的相对强弱。然而,这并不意味着只有企业负担的增值税才记入利润表,消费者负担的增值税不记入利润表。因为利润表要反映利润形成的全过程,必须以实际售价作为起点,而不能使用征税前价格,这就要求将增值税作为一个整体记入利润表。从会计惯例来看,间接税一般是要记入利润表的;从历史上看,1993年税制改革之前增值税也并没有被利润表拒之门外,因此增值税费用化并非标新立异之举。

## 三、“代理说”与“费用说”

作为财政部“八五”重点科研课题的《增值税制国际比较》有一段论述:增值税本身并不构成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,但他实际上只是代政府征收税款,代消费者缴纳税款,只有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。因此,对于增值税,下一阶段的纳税人是上一阶段纳税人已缴税款的负担者,消费者是税负的最终负担者。增值税税负所具有的这种明显的转嫁性,也说明增值税属于一种典型的间接税。

这段话清楚地表明了现行增值税法的理论基础,我们将

其称为“代理说”,即对于增值税,企业只不过充当着代理人的角色,代政府征收税款、代消费者缴纳税款。增值税既然与代理人无关,也就没有必要记入利润表。由此可知,“代理说”完全是站在税务当局的角度看问题。增值税不过是税务当局委托企业代购代销的“货物”,与企业自身的营利活动没有关系,企业不必也不能把增值税作为一项费用记入利润表。

用间接税的转嫁性作为增值税被排除在利润表之外的理由是站不住脚的。尽管增值税确实明显具有间接税的流转特征,然而这并不意味着增值税能被企业全部转嫁出去。美国财政学权威塞里格曼甚至认为:直接税中也有转嫁,间接税中也有不转嫁,故直接税与间接税的区别毫无价值可言。假如仅仅因为增值税是间接税就把它排除在利润表之外,那么所有的间接税都应当从利润表中清除掉,这样的会计报表能够真实、公允吗?

因此,“代理说”的错误在于:其被增值税的价外税形式和扣税机制所迷惑,把增值税的流转特征与其转嫁性混为一谈,忘了名义税金并不等于实际税负,也忘了在市场经济条件下,消费者并不是简单的价格接受者,他可以用买或不买、买多或买少来决定企业的生死存亡,“消费者是税负的最终负担者”这句话并不能让企业摆脱干系、充当逍遥的税务代理人。如前所述,作为间接税的增值税,其税负的转嫁程度取决于供求双方的力量对比。因此,在绝大多数情况下,企业都无法置身事外,而要关心每一笔增值税,因为它原本就是一项费用,与利润存在此消彼长的关系。这一观点成为增值税应记入利润表的理论基础,我们将其称为“费用说”。“费用说”认为,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,增值税的费用身份都不会发生任何改变,增值税应当且必须记入利润表。

#### 四、会计学中的增值税

“代理说”是建立在税负完全转嫁的假设之上的,这一结论主要是采用经济学的分析方法得出的,不从经济学入手,便无法推翻这一假设。经济学与会计学之间有很深的亲缘关系,对于经济学的基本原理,会计学必须给予充分的尊重,这是因为这些基本原理中包含着无法回避的经济规律。然而,经济学与会计学毕竟是两门不同的学科,有着不同的概念体系和分析工具,从而增值税费用化的合理性还需从会计学的角度进行论证。

现行增值税会计处理在不少概念的使用上没有遵循会计学的定义。《关于增值税会计处理的规定》所使用的“主营业务收入”实际上是《增值税暂行条例》中的计税基础——销售额,即销售额为纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的增值税销项税额。这种不加以区别地套用税法概念的做法会导致成本、费用、收入、存货等一系列基本会计概念发生变化。收入是一定期间内,某一个体在其持续经营的主要业务(或核心业务)活动中,因交付或生产了产品、提供了劳务或进行了其他活动而获取的或以其他方式增加的资产或得到清偿的负债(或两者兼而有之)。由此可见,把销项税额从销售收入中剔除掉是没有道理的,销售收入是因销售产品而发生的资产流入(或负债减少),其对应账户应为全部的银行存款或应收账款(或有关

负债账户)。

会计上的收入(尤其是主营业务收入)通常都是毛收入概念,这样可以完整地反映企业获取利润的全过程,至于交易中发生的税金支出则作为费用。这一会计惯例并不是没有道理的,从经济业务的实质来看,总是先有收入后有税金,二者是“母子关系”,而不可能是“代理说”主张的“兄弟关系”。尽管从征税技术上说,在获取收入的同时,税款也得以确认,但会计不能根据征税技术来进行销售业务的处理。销售收入和销项税额在确认时间上虽是同步的,在逻辑上却有先后之分。会计上必须按照“两笔业务观”进行账务处理:首先确认销售收入(向购买方收取的全部价款),然后再确认销项税额。现行规定采用的是“一笔交易观”,即销售一旦成立,销项税额便与销售收入分离开来。这样做不仅违反逻辑,而且与其他流转税的处理方法相矛盾。

《企业会计制度》既然把税法的“销售额”毫无保留地当成了“主营业务收入”,就不得不把外购货物准予抵扣的进项税额从存货成本中剔除出去。这样,存货也成了净额概念。如前所述,“代理说”认为进项税不过是企业为税务当局“代购”增值税的垫款,然而这种对征税机制的巧妙解释却不能被会计所接受,这是因为“代理说”会造成一种不合逻辑的结果,即在存货尚未耗用之前,一部分存货成本(准予抵扣的进项税额)便因购货获得了补偿。当然,“代理说”支持者会辩解道,准予抵扣的进项税额根本就不是存货成本,而是与存货同时“出生”的增值税的购入价。既然从逻辑上说,卖方的销售收入和销项税额是“母子关系”,那么买方的购货成本和进项税额怎么可能是“双胞胎”呢?符合规定的进项税额在货物购入当期便可获得抵扣,但这完全是一种征税技术,并不能作为倒冲存货成本的理由。

存货成本的补偿只有在产品销售的时候才能实现,在此之前,这部分准予抵扣的进项税额只能作为递延收益或负债,这与增值税的税理并不矛盾:进项税额获得抵扣的前提是外购存货将来能被(加工)销售,而且售价不低于进价,也就是说,必须要有增值额。假如这批存货被用于非应税项目,原来准予抵扣的进项税额便要转出;假如这批存货售价明显偏低且无正当理由,则由税务机关按组成计税价格课征。《增值税暂行条例》并不认可存货跌价损失,因其属于非正常损失(即生产经营过程中正常损耗外的损失),相应的进项税额不得从销项税额中抵扣,否则无异于让政府为企业承担一部分存货跌价损失。

由此可见,进项税额获得抵扣的根本原因并不在于购货,而在于实现销售并获得增值额,因此在购货时便把这部分进项税额从存货成本中减除并没有充分的根据。通过上述分析可得出,销项税额应该并入销售收入,进项税额应该并入存货成本。这样,增值税也就应该作为一笔费用记入利润表。

#### 主要参考文献

- ① 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
- ② 盖地. 税务会计研究. 北京: 中国金融出版社, 2005
- ③ 高方露. 对增值税费用化处理的构想. 财会月刊, 2000; 2
- ④ 梁伟祥. 税务会计与纳税筹划. 北京: 科学出版社, 2005