



增值税会计模式浅探

国家税务总局扬州税务学院 李新

【摘要】 目前建立在“代理关系说”理论基础上的“价税分离”增值税会计模式违背了增值税的经济属性和会计内涵，割裂了增值税与利润的关系，损害了会计报表的内在规律。本文主张采用“价税合一”的增值税会计模式。

【关键词】 增值税会计模式 代理关系说 价税分离 价税合一

一、增值税的经济属性和会计内涵

增值税是以商品生产、流通以及有关劳务各环节的增值因素为征税对象的一种流转税。从理论上讲，有两种计税方法，一是“ $\text{增值税}=(\text{产出}-\text{投入})\times\text{税率}$ ”，二是“ $\text{增值税}=\text{产出}\times\text{税率}-\text{投入}\times\text{税率}$ ”。前者称为扣额法，后者称为扣税法。在实际操作中，由于很难一一对应地计算不同业务的增值额，尤其是在税率不同的情况下，因此更多的国家使用扣税法。我国1994年税制改革时也选择了扣税法，而且执行的是“发票抵扣法”，即将销货方出具的专用发票或完税凭证上的销项税额作为购货方的进项税额进行增值税抵扣。这种征税方法适应我国税收征管水平。但由于增值税是以不含税的销售价格计量，因此增值税不构成销货方的商品收入，也不构成购货方的存货成本，增值税的经济属性似乎是一种“代理关系”。即增值税本身并不构成各中间环节纳税人成本的组成部分，在其会计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，但实际上它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所征的税款都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，消费者是增值税的最终负担者，或者说实际负担者。

其实，增值税“代理关系说”混淆了增值税的流转性和转嫁性，忽略了名义税负和实际税负的不同。增值税由价内税改革为价外税，仅仅是税收征管的需要，并不能改变其经济属性。增值税仍然是商品价格的重要组成部分，仍然是企业的成本费用。按马克思主义劳动价值论解释，税收作为社会产品价值(C+V+M)的构成部分，是以M的形式出现的。由于价值决定价格，价格中必然包括税收的价值而不论税种形式，因此商品课税中所谓含税价和不含税价仅仅是一种计税依据的计算方法，在价格与价值的关系上是不存在“价外税”的。按西方的均衡价格论解释，商品价格高低受制于所销商品的供给弹性和需求弹性，两者的比较差异决定了增值税的转嫁程度。因此，税负转嫁与价格结合在一起，构成价格的组成部分，劳动价值论和均衡价格论虽然是完全不同的价格理论，但在增值税的经济属性是价格的重要组成部分这一点上是一致的。

既然增值税构成产品的价格，则增值税的会计内涵必然

是企业的成本费用。企业购进货物所含的进项税额表现为资金占用，企业缴纳增值税表现为资金耗费，增值税的发生、抵扣、缴纳均对企业有重大影响，直接影响企业的财务状况和经营成果。增值税并不是一种简单的代理关系，它与中间环节的纳税义务人的损益是相关的，它和营业税、消费税等流转税金一样，购销双方都是税金的承担者，因此应当予以费用化。

二、现行增值税会计模式的弊端

现行增值税会计核算涉及“应交税金——应交增值税”、“应交税金——未交增值税”、“应交税金——增值税查补”、“应交税金——待抵扣固定资产进项税”四个二级科目，在“应交税金——应交增值税”二级科目下设置了进项税额、已交税金、减免税款、出口抵减内销产品应纳税额、转出未交增值税5个借方专栏和销项税额、进项税额转出、出口退税、转出多交增值税4个贷方专栏。如此复杂的会计核算方法是随着我国增值税制度的不断完善而逐渐形成的，这是在“代理关系说”理论指导下实施的“价税分离”模式，是会计屈从税法的典型表现，其在实际操作中存在众多弊端，主要表现在以下几个方面：

1.使收入的计量发生偏差。《国际会计准则第18号——收入》明确规定，交易所产生的收入额通常由企业与其资产的购买方或使用方所达成的协议来决定。该项金额是以企业已收或应收的价款的公允价值为依据，并考虑了企业允诺的商业折扣和数量折扣进行计量的。由此可知，收入是货物的交易价格。既然收入源于交易，那么从逻辑上讲，收入的确认方只能是交易合同的买方和卖方，与税务机关无关。只有在收入确认后，合同的签约人才转化为纳税人，才需缴纳税金，而且税金的计量并不是依据会计收入，而是应税销售额。目前“价税分离”模式下的“一笔业务法”（将销货款分解为销售收入和销项税金，一同核算），不仅违背了收入和税金的确认逻辑，而且在应税销售额不等于会计收入的情况下，用“销货款-增值税”倒挤出来的收入与按财务会计概念框架确认的收入之间会产生较大偏差。

2.破坏了实际成本计价基础。按实际成本计价是会计核算的基础，即要求企业各项财产物资按取得时的实际成本计价。增值税一般纳税人在购进货物并取得专用发票的情况下，实际支出是买价、增值税和采购费用，而不是买价和采购费

用。符合规定的进项税额能够获得抵扣,这完全是一种税收征管方式,并不能作为冲减存货成本的理由。这是由增值税的经济属性和会计内涵决定的。此外,从税法中也可以看出,进项税额能够得到抵扣并不是因为购货,而是因为实现销售并获得增值额,即只有销项税额大于进项税额时才能抵扣。如果购进的存货改变用途或发生非正常损失,已抵扣的进项税金要相应转出,企业成为税金的承担者。而现行“价税分离”的会计处理所反映的货物成本只是实际成本的一部分,这就破坏了实际成本计价基础,导致货物成本缺乏可比性。

3. 会计核算违背了明晰性原则。目前增值税会计模式受到税法的严重制约,增值税税收制度的变动必然反映到会计核算方法上,因此出现了需设置4个二级科目、9个三级科目来进行增值税核算的复杂现象。另外,对于企业缴纳增值税这一经济业务要在两个不同的明细科目中核算,即缴纳当月增值税时借记“应交税金——应交增值税(已交税金)”科目;缴纳上月或以前欠缴的增值税时借记“应交税金——未交增值税”科目,这显然有违会计核算的明晰性原则。

4. 增值税会计信息披露不符合要求。根据增值税会计内涵的分析,企业购进货物所含的进项税额事实上是企业资金的耗费占用,在未抵扣前应该作为企业流动资产在资产负债表上予以披露。而现行的会计处理是“待抵扣进项税”作为“未交税金”的抵减项目,直接冲减企业负债,这就违背了会计报表必须与财务概念结构保持一致的原则要求,导致资产负债表会计信息失真。此外,“价税分离”模式下的损益表将增值税排除在外,这就割裂了增值税与利润的关系,违背了充分披露的原则要求。受产品供给弹性和需求弹性的限制和税法的某些具体规定的影响,目前我国各行业增值税税负差异很大。数额巨大的增值税不能在损益表中反映,必然影响报表使用者的财务分析和筹划,损害不同行业、不同企业报表的可比性,从而使损益表成为一种“劣质”报表。

三、建立“价税合一”的增值税会计模式

1. 正确处理税收与会计的关系。会计作为税收信息的载体,两者在经济生活中相互联系、相互作用,但两者毕竟是不同的学科,其目的和计量原则是不同的。税收的目的是保证财政收入、调节经济秩序、公平社会分配,依税法法规执行;而会计的目的是向会计信息使用者提供真实、客观、公允的会计信息,依一般会计原则计量。因此,增值税会计核算时应依会计原则处理,增值税的计算和缴纳依税法进行,两者分离,但分离的程度应考量会计制度和税法法规的差异程度和协调成本而定,不是越大越好,也不是越小越好。

2. 披露增值税的经济意义。增值税和消费税、营业税等其他流转税一样,是产品价格的重要组成部分,直接影响企业的财务状况和经营成果。其会计核算应该采用“两笔业务法”,先确认收入,再确认增值税费用。

3. 借鉴国际上的先进做法和税务会计学理论研究的新成果。由于西方国家以所得税为主体税种,有关增值税会计核算的规定一般分散在不同的具体准则中。英国是惟一建立增值税会计准则的国家,其《标准会计实务公告第5号——增值税会计》(SSAP5)规定,作为一般原则,在交易商账户中对增值税的处理,应反映它作为这一税金的作用,并且无论是资本性

质还是收入性质,增值税都应包含在收益或支出中。可见,英国的增值税会计模式是“价税合一”。1996年修订后的《国际会计准则第12号——所得税会计》(IAS12)中的最大变动是用“暂时性差异”替代“时间性差异”,也就是说界定税法与会计的差异应依据一项资产或负债的账面金额与其税基(计税时应归属于该资产或者负债的金额)之间的差额。

依据上述原则并考虑到增值税是我国第一税种的特殊地位,笔者认为应单独设置“增值税”一级科目核算企业发生的增值税费用。由于增值税是企业的成本费用,其核算应遵循会计原则进行,借方登记增值税费用增加(依据本期会计销售额确认的销项税费用),贷方登记增值税费用减少(依据本期销售成本确认的进项税费用),余额即为本期增值税费用。有关增值税税金的计算和缴纳,依税法的具体规定通过“应交税金——应交增值税”科目核算,贷方登记本期税法确认的销项税,借方登记本期税法予以抵扣的进项税和已缴纳的税金,余额为企业应缴纳的增值税。两者的差异通过“递延增值税”科目反映。具体步骤如下:

第一,按会计准则的要求,对企业购销业务进行确认和计量。购进货物时,不论取得何种发票,均按价税合计数借记“物资采购”等科目,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目;销售货物时,也一律按价税合计数借记“银行存款”、“应收账款”等科目,贷记“主营业务收入”等科目。这样,所有的成本和收入均为含税成本和收入,完整地表明了产品获得社会承认的价值以及为此付出的代价,体现其真实性和可比性。

第二,在汇总出本期销售收入和销售成本后,核算有关增值税费用和递延增值税。借记“增值税”科目(依会计收入确认的销项税),贷记“应交税金——应交增值税”科目(依税法确认的销项税),差额记入“递延增值税”科目;同时,借记“应交税金——应交增值税”科目(依税法确认的进项税),贷记“增值税”科目(依销售成本中确认的进项税),差额记入“递延增值税”科目。此外,对于“价外收费、视同销售等”永久性差异依所得税核算原则当期予以确认,即借记“增值税”科目,贷记“应交税金——应交增值税”科目。这样,“增值税”科目期末余额就为企业本期增值税费用,反映增值税的会计内涵;“应交税金——应交增值税”科目期末余额为本期应交增值税,体现税法法规的意志;“递延增值税”科目期末余额为企业待抵扣的增值税或多缴纳的增值税,披露了增值税暂时性差异的形成和转回。

第三,编制会计报表时,依照其内在规律,“增值税”科目期末余额作为一种经营费用披露于损益表中;“应交税金——应交增值税”科目期末余额反映到资产负债表“未交税金”项目中;关于“递延增值税”科目,若为借方余额则列示在资产负债表资产项目中,若为贷方余额则列示在资产负债表负债项目中。这样,增值税在会计报表中就得到了充分披露,会计信息的质量得到提高。

主要参考文献

- ①李新. 增值税会计若干问题的研究. 四川会计, 1998; 10
- ②曹欲晓. 增值税费用化的理论问题. 北京商学院学报(社会科学版), 2001; 3
- ③袁振宇. 税收经济学. 北京: 中国人民大学出版社, 1995