

# 增值税会计核算方法改进研究

◆ 吴文青

(安徽粮食工程职业学院 安徽合肥 230011)

摘要:我国的增值税会计核算方法总体上是“财税合一”模式,现行增值税核算方法虽在个别方面体现了会税差异,但总体上尚未构建“财税分离”的增值税会计核算模式。论文对此进行了分析,并提出了相关建议。

关键词:增值税;会计核算方法;财税分离

增值税 1954 年诞生于法国,我国 1983 年 1 月日开始在全国试行,2016 年 5 月 1 日起,中国全面推开营改增,营业税退出历史舞台,增值税成为我国最大的税种。

关于增值税的会计核算方法,我国先后于 1993 年、1995 年、2012 年、2016 年制定增值税会计核算方法。但在我国现有的会计准则体系中,并未对增值税相关业务的会计核算方法做出体系化的规范,仅在《收入》、《存货》、《非货币性交换》等具体会计准则简单提及。目前我国的增值税会计核算处于一种“补充规定规范会计行为”的状态,不仅在形式上不符合由会计准则规范会计行为的要求,在内容上也不能满足会计实务工作的要求。我国的增值税会计核算方法总体上是“财税合一”模式,未能构建“财税分离”的增值税会计核算模式。“财税合一”模式要求按照税法的规定进行相应的会计处理,即对增值税的会计处理,会计准则的要求与税法规定不一致时,会计准则让位于税法,主要根据税法规定规范企业增值税会计核算行为,违背了《企业会计准则》的可比性、历史成本、权责发生制、收入费用等会计理论。其次,现行增值税会计核算方法的理论基础是税法上的“代理说”,增值税没有作为企业的一项费用核算,没有在利润表中体现,无法反映其对利润的影响<sup>[1]</sup>。上述缺陷导致有关会计信息质量下降,影响了《企业会计准则》的科学性和权威性。

目前国际会计准则基本由美国等发达国家主导,由于美国税制以所得税为主体,不征收增值税,没有制定增值税会计准则,因而国际会计准则没有增值税会计准则,国际范围内增值税会计准则的制定与研究滞后,多数国家受“税收导向”的束缚,国内外很多学者建议,应实行“财税适度分离”的增值税会计核算体系,增值税作为企业的一项费用的观点在一定范围内得到认同。我国学者对增值税税负的研究成果,印证与其他流转税一样,增值税也属于企业费用范畴。随着全面征收增值税,要求构建增值税费用化的会计模式,促进提高增值税会计信息质量与充分披露,从而实现与增值税有关的会计信息在财务报表中全面披露。

增值税会计既属于税务会计范畴,又属于财务会计范畴,所以,增值税会计应具有双重目标,既要为国家征税服务,又要为提供真实可比的、公允正确的会计信息服务。“财税合一”的核算模式,造成小规模纳税人和一般纳税人购进货物、接受服务的成本构成不同,一般纳税人取得增值税专用发票和普通发票会计核算方法也不相同,造成会计信息缺乏可比性;企业承担的增值税也没有作为费用进入利润表;虽然能满足税务机关征税的需要,但对其他会计信息使用者而言,影响了相关会计信息的可比性和相关性。会计核算应独立于税法规定之外,杜绝税收规定对会计概念、会计核算方法的扭曲,财务会计报告首先应反映企业的财务状况和经营成果,满足包括税务机关在内的所有会计信息使用者需求的同时,保持其独立。增值税和企业所得税为我国的两个主体税种,企业所得税采用“财税分离”的核算模式,形成了一套完整、科学的所得税会计理论和方法;作为另一主体税种的增值税,目前的会计方法仍然为“财税合一”模式,建议增值税会计核算方法参考所得税“财税分离”的核算模式,完善增值税会计核算方法,适时推出增值税会计准则。

“财税合一”的增值税核算模式的理论依据是税法中的“转嫁说”、“代理说”,增值税以价外税存在,以进项税抵扣销项税

是税收概念和税务机关征税的一种手段,税收概念不应该成为决定会计核算方法的理论依据。且增值税作为企业缴纳的主体税种,没有反映在利润表中,也不符合会计信息质量中的“重要性”要求,税法规定干扰了会计原则的应用<sup>[2]</sup>。“财税分离”模式是建立在企业缴纳的增值税,会导致企业经济资源的流出,符合会计准则关于费用的定义。无论其能否转嫁、以及转嫁多少,都不能改变增值税的费用属性,应当与其他流转税一样,在企业会计系统中进行体现,并作为费用反映在利润表中。“财税分离”模式以会计与税收的目标差异为基础,以税务会计与财务会计的适度分离为原则,能协调税务信息与会计信息的关系。

现行增值税核算办法设置的“预交增值税”、“待转销项税额”明细科目,解决了增值税法律规定的纳税义务发生时间早于或晚于会计确认收入的时间产生的会计与税法差异给会计核算带来的困扰<sup>[3]</sup>,同时说明会计核算应该按会计原则进行,会计与增值税法律规定的差异可以像企业所得税会计核算方法一样,通过会计方法进行处理,确保会计信息的公允性和纳税申报资料的真实准确。

建议不论是小规模纳税人还是一般纳税人,购进货物、接受服务支付的进项税均计入货物服务的成本,使不同企业的会计信息具有可比性。解决这个关键点,增值税费用化就有了依据,通过增设“增值税费用”科目和“递延增值税”科目,核算企业负担的增值税和会税差异,保留现有的“应交增值税”等明细科目,作为解缴税款的科目与税务机关进行税款结算。企业缴纳的增值税计入“增值税费用”科目;“递延增值税”科目,核算会税时间性差异,下设“进项税额”、“销项税额”明细科目;包含增值税的存货或劳务成本只能在收入实现时才能得到补偿,在此之前,税法准予抵扣的进项税额在“递延增值税—进项税额”科目核算;对于税法确认销售实现从而产生增值税纳税义务与会计确认收入存在时间性差异的,在“递延增值税—销项税额”科目核算,期末根据“递延增值税”账户的余额方向列报于资产负债表的其他(非)流动资产或其他(非)流动负债等项目<sup>[4]</sup>。研究制定一套与税法适度分离、适应国情的、能有效规范增值税会计核算方法的增值税会计准则,为会计实务应用提供指导目前看来是可行的。

## 参考文献:

- [1]章君.增值税会计处理政策回顾与综述.[J].中国注册会计师,2017(8)
- [2]盖地.增值税会计:税法导向还是财税分离.[J].会计研究,2008(6)
- [3]付春.增值税会计核算架构-变迁-改进及困境.[J].会计之友,2018(7)
- [4]吴文青.增值税会计核算方法探究.[J].山西能源学院学报,2017(3)

课题来源:安徽省教育厅质量工程项目课题

课题名称:安徽粮食工程职业学院安徽博强财税服务有限公司校企合作实践教育基地  
(项目编号 2018sjjd053)

安徽粮食工程职业学院院级课题“‘营改增’背景下增值税会计核算方法研究”项目(201807)。

作者简介:吴文青(1964-),男,安徽太和人,注册会计师,安徽粮食工程职业学院工商管理系副教授,研究方向:会计、审计。