

我国增值税会计准则的制定构想

邹 昱 王赞超 张曼璐

(南京财经大学财政与税务学院 南京 210046)

【摘要】 增值税是我国最大的税种,现阶段增值税会计存在核算方法不合理、处理标准不统一和确认性质有争议等一系列问题,通过构建涵盖相对应的总体目标、特殊定义、适用范围、确认与计量标准和信息披露规范在内的增值税会计准则可以有效改善现状。

【关键词】 增值税会计 会计准则 构想

一、制定增值税会计准则的必要性

我国增值税制度自 1984 年正式建立,在经济发展中起到了重要作用。如下表所示,增值税占税收总额比从 1985 年的 7.24% 上升至 1993 年的 25.41%,取代了企业所得税 15.95% 的主体税种位置。且在 1994 年达最高点 45.02% 后逐渐波动性下降,但稳定在 30% 以上,至今仍明显保持着最大税种的主体地位,所得税位居第二。

历年各主要税种所占税收收入百分比

年份	国内 增值税	营业税	国内 消费税	关税	企业 所得税	个人 所得税	合计
1985	7.24	10.34	0	10.06	34.11	0	61.74
1990	14.18	18.28	0	5.63	25.37	0	63.46
1991	13.59	18.86	0	6.26	24.45	0	63.17
1992	21.41	19.98	0	6.45	21.86	0	69.71
1993	25.41	22.70	0	6.03	15.95	0	70.09
1994	45.02	13.07	9.51	5.32	13.82	0	86.74
1995	43.10	14.34	8.97	4.83	14.55	0	85.78
1996	42.88	15.23	8.98	4.37	14.02	0	85.47
1997	39.88	16.08	8.24	3.88	11.70	0	79.79
1998	39.17	17.00	8.80	3.38	9.99	0	78.35
1999	36.34	15.62	7.68	5.26	7.60	3.87	76.37
2000	36.19	14.85	6.82	5.96	7.95	5.24	77.02
2001	35.01	13.49	6.08	5.49	17.19	6.50	83.77
2002	35.03	13.89	5.93	3.99	17.48	6.87	83.20
2003	36.15	14.21	5.91	4.61	14.58	7.08	82.55
2004	37.32	14.82	6.22	4.32	16.38	7.19	86.24
2005	37.50	14.71	5.68	3.70	18.57	7.28	87.44
2006	36.73	14.74	5.42	3.28	20.23	7.05	87.44
2007	33.91	14.43	4.84	3.14	19.24	6.98	82.54
2008	33.19	14.06	4.74	3.26	20.61	6.86	82.73
2009	31.05	15.14	8.00	2.49	19.38	6.64	82.70

注:各税种占税收比重=各税种税额/税收收入总额,公式中数据来源于《中国统计年鉴 2010》。

虽然增值税和所得税为我国两个最重要的主体税种,但是在相应的会计重视程度上却更重视所得税的会计调整与处理。具体可从以下方面看出:①所得税方面,在 1994 年下发的《企业所得税会计处理的暂行规定》中承认了税前会计利润和应纳税所得额之间的差异,允许纳税人采用应付税款法和纳税影响会计法对差异进行处理。自此,所得税会计逐渐由原来财税合一的核算模式向财税分流的核算模式过渡,而且现行《企业会计准则第 18 号——所得税》对所得税会计处理又进行了完善。②在增值税方面,1994 年我国正式颁布了《增值税暂行条例》及实施细则,该细则规定了增值税的会计处理方法,标志着增值税税制得到了根本性改革;1995 年,财政部又下发了《关于对增值税会计处理有关问题补充规定的通知》;2001 年,财政部修订了《企业会计制度》,以前的增值税处理规定不再适用。虽然 2006 年财政部颁布了修订后的企业会计准则体系,但是并没有规范增值税会计核算的会计准则。从我国会计准则研究建设的过程来看,在创新的同时,还学习和借鉴了美国财务会计准则及国际会计准则的经验。然而,美国并未实行增值税,国际会计准则理事会也没有制定增值税会计准则。

增值税作为我国最重要的税种,其核算体系比较复杂,税法规定的特殊条件也比较多,因此需要像所得税那样有合理、合法的准则规范其会计处理。

二、我国增值税会计的现状与问题

1. 增值税会计遵循的方法标准不统一。我国采用的是会计准则和会计制度平行的会计核算制度体系,增值税又是我国最大的一个税种,并且会计政策与增值税政策存在大量差异,在实务中对增值税的确认、计量、记录和披露方法极不统一,严重影响了增值税会计的信息质量。例如对于一般销售核算的处理,根据现行会计准则的规定,为了核算企业应交增值税的发生、抵扣、进项转出、计提等各种情况,一般纳税人应在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”和“增值税检查调整”三个二级明细科目,避免将多缴税额和未抵扣进项税额混为一谈。2006 年颁布的《企业会计准则——应用

指南》不再要求统一设置“应交税费——未交增值税”明细科目。在纳税人采用当月增值税在下月缴纳的方式下尚可,但是如果纳税人采用预缴当月增值税的方式,就会使纳税人期末应交增值税的账面金额混沌不清。再如,目前主要有两种关于增值税视同销售行为的会计处理方法,一种是统一法,即在视同销售业务发生时会计按相关货物的公允价值确认收入,并按税法的规定计算销项税额;另一种是分离法,即在视同销售业务发生时会计按税法规定计算销项税额却不确认收入,而是直接结转相关货物的成本,计算所得税时再进行纳税调整。由于现行会计准则并没有对所有增值税视同销售行为的会计处理做出统一规定,所以目前增值税视同销售行为的会计处理方法较混乱,多项视同销售行为的会计处理方法还存在较大争议。

2. 不完全的价外增值税。有些“价”与“税”的分离只是形式上的分离。在零售环节进行核算时,企业是以含税价格计量库存商品,商品进价与该含税零售价之差计入商品进销差价处理。商品的成本按含税价计入,并结转计算销项税额,然后再将商品零售收入调为不含税收入。在月底分摊进销差价时以商品含税进销差价率为基础来调整成本。在日常征收或者缴纳计算增值税时,由于普通发票只注明含税价,必须人为地将含税价换算成不含税价,再来计算税额。而且对于消费者来说,很多收据或发票没有注明不含税价和税额,所以并不知道自己纳了多少税,这种现状的实质就是价税合一。

3. 具体核算的不合理。首先,由于一般纳税人使用普通可抵扣税率,而小规模纳税人使用不可抵扣征收率,所以一般纳税人按照价税分离核算卖出商品的成本,而小规模纳税人是按照价税合一核算的,这对不同纳税人造成了不可比性。其次,我国会计遵循权责发生制原则核算,在赊销赊购时,会使赊购者的利益增加,而赊销者受损。因为赊购者可能实际并没有支付货币,但是却可以抵扣进项税额,而赊销者没有收到货币却发出了商品并且要计销项税额。这使得两者的纳税时间一个延后一个提前。再次,工业企业和商业企业在确认进项税额和销项税额的时间上也存在差异,这种差异往往会导致会计相关信息的不一致甚至呈现出混乱状态。

4. 增值税会计性质的争议。有一些观点认为,增值税会计应采取“财税分离”的计量模式,而不是采取现阶段的调整差异的方法。即在计销项税额时应该作为收入处理,而在计进项税额时应作为成本处理。笔者认为,“财税分离”模式是税务会计与财务会计分开,形成一门独立的专业会计,以解决会计制度与税法对收入、费用的确认存在较大差异的问题。所以说现阶段的差异调整已经体现出“财税分离”的特征,而早已脱离了“财税合一”的形态,采取“费用观”来对待增值税是值得商榷的问题。会计对收入的定义是:企业在销售商品或提供劳务等生产经营过程中形成的经济利益的总流入。增值税实行的是价外征税,销项税额计税基础是销售额即“主营业务收入”,为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,不包括收取的销项税额。从税法法理上讲,虽然进项税额在当时是企业支付的,但在收取相应的销项税额

时会弥补这部分支出,而差额即为上交的税款,并不能代表“形成经济利益的收入”。

需指出的是,增值税与企业利润有着以下几个方面的紧密联系:

第一,增值税上缴的部分仅为销项税额与进项税额的差额,因此当销项税额相对于进项税额变多(或变少)时,差额(缴纳的增值税)会相应的变多(或变少),在不考虑其他税种变动且业务量不变的情况下,企业的利润会相应的变少(或变多)。进项税额则按此理造成相反的影响。

第二,企业销售量的增加表明企业的业绩变好、利润增加,而伴随着销售量的增加增值税增加,使得平均成本可能降低,利润率也会随着提高。

第三,增值税是流转税,存在一定的税负转嫁,总税负由企业与消费者根据各自的弹性共同承担,消费者承担的是表面上的全部税款,企业承担的是由于税收所带来的销售量的减少,从这一点来说,增值税也与企业利润关系紧密。

第四,由于税收征管、纳税遵从、税制结构(购销的不同税率、税收优惠)和当期差异(相应的增值税进销项税额不在同一时期确定)等原因,增值税也会影响企业净利润。

三、制定增值税会计准则的构想

1. 目标。首先,增值税会计的目标应当是满足增值税会计信息使用者的要求,提供其所需的会计信息。具体来说:应提供税务机关想要获取的关于纳税人的应缴纳税额、已缴纳税额和未缴纳税额等详细信息和资料,监督指导企业定期定额履行纳税义务;应提供企业管理层日常经营决策所需的企业各期的增值税资料,避免漏交税款,并在税法规定的范围内进行纳税筹划,实现企业整体税负最小化;应有助于投资者及其他利益相关者了解企业的纳税状况和财务状况,评价企业的现金流量、业务规模和发展潜力。其次,在增值税会计性质上,会计准则应解决法理和会计实务之间的冲突。

2. 具体内容。

(1) 增值税会计的专门术语及其定义:应明确规定增值税、一般纳税人、小规模纳税人、销项税额、进项税额、应纳税额、进项税额转出、出口退税、会计销售额、会计增值额、应税销售额、应税增值额、时间性差异、永久性差异等术语的定义。

(2) 适用范围:税法规定的增值税纳税人。

(3) 确认与计量。①销项税额与进项税额的确认。销项税额的确认可分为三种情况:纳税人对外销售商品和提供应税劳务,符合会计上收入的确认条件,也发生税法上的纳税义务;纳税人发生的商品或劳务流转,不符合会计上收入的确认条件,却发生了税法上的纳税义务;纳税人对外销售商品和提供应税劳务,符合会计上收入的确认条件,却暂未发生税法上的纳税义务。进项税额的确认可分为两种情况:纳税人采购货物或劳务,取得合法扣税凭证,按税法规定当期准予抵扣的进项税额;纳税人取得合法扣税凭证,并申报抵扣后货物用途改变,导致已申报抵扣的进项税额不符合抵扣条件。②统一规定增值税会计各种情况的处理原则,如以物易物、以旧换新、销售折扣、折扣销售、视同销售、赊销、分期付款、包装物销售及

基于 EVA 与会计利润对比的 上市公司价值创造分析

倪敏

(厦门大学会计系 厦门 361005 南京审计学院国际审计学院 南京 211815)

【摘要】以价值创造为核心的经济增加值(EVA)评价指标在评价企业价值创造以及长期激励方面优于传统的会计利润指标。本文基于 EVA 与净利润的矩阵关系,对上市公司价值创造与会计利润之间的差异进行了比较和分析。通过分析发现,我国上市公司 EVA 与会计利润之间存在很大的背离,相比会计利润,EVA 指标能够相对真实、稳定地反映企业的价值变化;同时,通过分析也发现上市公司的价值创造情况不容乐观。

【关键词】 EVA 会计利润 价值创造 矩阵分析

企业价值评估是价值管理的基础,以会计利润为基础的传统业绩评价指标难以评价管理层为股东创造的价值,并可能会鼓励管理层的短期行为或机会主义行为,损害股东利益乃至企业价值。价值创造是 EVA 评价体系的核心思想,也是 EVA 价值管理的最终目的,EVA 在评价企业价值创造以及长期激励管理层创造价值方面具有会计利润指标所难以替代的优势。根据思腾思特中国公司的统计,2000 年我国 44% 的上市公司 EVA 为负值,2001 年达到 57%,2002 年进一步上升到 66%,而净利润、营业收入等会计利润指标却显示了年年稳步

增长的好趋势,利润指标增长的背后却是不断增加的价值毁损,EVA 与会计利润之间呈现出巨大的背离。基于这一背景,本文在分析上市公司价值创造的同时,对比会计利润的表现,通过 EVA 与净利润的矩阵分析,重新审视和反思我国上市公司会计利润指标背后的真实价值。

一、EVA 的计算方法及其会计调整

EVA 计算的基本思想是用税后净营业利润扣除所有投入资本的资本成本。相对于传统的会计利润,EVA 的特点主要体现在:①包含了对权益资本成本的考虑。会计利润评价指

押金等的处理。③暂时性差异的调整。应该增设“递延增值税”一级科目与其下面的“递延进项税额”、“递延销项税额”两个二级科目处理调整暂时性差异。④永久性差异的调整。一是永久性进项税额差异。在平时购进货物或接受劳务时,不考虑进项税额能否抵扣,一律采用价税分离的方法核算,将按规定税率计算的增值税额记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,计入成本费用的金额为不含税额;期末对会计资料进行调整,将永久性进项税额差异从进项税额中转出,借记“管理费用”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。一方面以保证存货成本等会计资料的可比性,另一方面由于影响到当期损益,促使企业重视这部分差异。二是永久性销项税额差异。在收取价外费用和实现视同销售时,直接按税法规定计算销项税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,不必另行调整。

(4)信息披露。在零售环节,应该标明货物的不含税价和税额,让消费者知晓其承担的最终税负。各企业在利润表及其有关附表中披露各种对外销售商品和劳务的销售额,在附注中披露对永久性进项税额差异的处理,即披露转入管理费用的增值税涉税信息,包括各种情况下不允许抵扣的进项税额。各企业在资产负债表中,增设“应交增值税”项目单独反映应交未交增值税,增设“递延增值税”项目反映待抵扣的进项税

额或提前确认的销项税额。在附注中还应说明暂时性差异和永久性销项税额差异的处理,即披露当期由于会计确认与税法确认的时间不同而暂时未抵扣的进项税额、提前确认的销项税额,赊销赊购对纳税的影响和价外费用与视同销售的销项税额等重要信息。另外,由于增值税即将“扩围”至原先未涉及的服务业,考虑到服务业难监控、难管理等各种原因,可能会出现大量偷漏税现象,而且增值税现阶段的偷漏税问题也比较严重。因此应该在资产负债表附注中单独批露一些容易出现漏洞的三级科目的信息,以便于税务人员的稽查。

【注】本文系 2011 年南京财经大学研究生创新研究项目(课题编号:YFSXW11001)立项资助。

主要参考文献

1. 黄董良.英国增值税会计准则及其借鉴.财经论丛,2002;3
2. 李建兵.构建我国增值税会计准则的几点思考.经济师,2010;12
3. 于长春.关于制定《增值税会计准则》的探讨.税务与经济,2000;5
4. 杨梅.试论增值税会计准则的制定.财会月刊,2007;33
5. 赵海阳.对构建我国增值税会计准则的设想.审计月刊,2004;3