

三、增值税是代缴款项还是费用

在增值税绝对转嫁论的观点下,企业只不过充当着代理人的角色——代政府收税、代消费者缴税。“代理说”完全站在政府的角度看增值税,将增值税视为与企业自己的营利活动没有关系,企业不能也不必将增值税作为一项费用支出列入利润表。“代理说”的主体是税务当局而非企业,在此理念下设计的增值税会计处理方法只能反映企业的纳税义务,而不能反映企业的增值税税负以及由此而体现的纳税人意识。如果认为企业缴纳增值税是代消费者缴纳税款,那么,它与企业代扣代缴工薪所得的个人所得税就毫无二致。果真如此吗?有哪一个企业的经营者是这样认为的?对企业来说,代扣代缴个人所得税与缴纳增值税是同一种含义、同一种感受吗?如果真有这样的企业经营者,那真是莫大的悲哀。

笔者认为,对企业来说,增值税与消费税、营业税、所得税等一样,都是费用,都是企业即得利益的减少,所不同的只是根据收入来计算还是根据利润来计算,即计算的环节不同。对企业所有者来说,不论直接税还是间接税,不论价内计税还是价外计税,其性质都是费用。但对政府而言,税金是企业对政府的负债。

从企业会计的角度来说,既可以将费用额(如消费税、营业税等)等同于税金负债额,又可以遵循各自的规范,这两类涉税会计处理方法是各国普遍采用的方法。但增值税会计处理受绝对转嫁论的误导,其会计处理既不同于消费税、营业税,又不同于所得税,存在诸多问题,严重影响会计信息质量,究其原因是因为对增值税的性质界定有误。经济学、税收学中分析的税负转嫁现象,在现实中确实存在,但会计学不同于经济学、税收学。会计的任务是从会计角度如实地反映企业会计信息。作为企业经济利益流出的增值税,不论是否转嫁或转嫁多少,都应该完整地反映为一项会计费用,与利润存在此消彼涨的关系。至于经济学意义上的增值税税负是隐含于会计信息之中的,会计不可能也没有必要完成经济学的任务,但会计必须提供真实完整的增值税费用信息,它与其他税种在会计中的内涵并无区别。在此认识下,增值税的会计处理方法可以有多种选择。

四、企业增值税税负如何计算

只有在增值税费用论的认识下,才能分析计算企业的增值税税负。笔者认为,要计算企业增值税税负(率):首先,要正确界定企业缴纳的增值税范围。它不仅是企业增值税纳税申报表中的“应纳税额”,即企业直接缴纳的增值税,

还应包括企业间接缴纳的增值税,如免税产品的进项税额、不符合抵扣条件的进项税额以及出口退税中不予退税的增值税税额等,即在会计中计入采购成本、销售成本以及进项税额转出中的税额。其次,关于分母的确定问题。如果按增值税原理,应该是同期“增值额”(大致相当于毛利),其百分比的含义是真正的“增值税税率(比率)”,即在百元增值额中实际缴纳的增值税占比。用公式表示,即:

$$\text{增值税税率} = \frac{\text{应缴增值税} + \text{不能抵扣、不能退税的增值税}}{\text{同期增值额}} \times 100\%$$

在实务中,增值额的计算弹性空间较大,而且与消费税、营业税等税种的税负计算缺乏可比性。为了与消费税、营业税等税种的税负计算口径一致,同时也为了计算企业的整体税负,其分母应该是同期含税销售收入(而不是不含税销售额)。用公式表示,即:

$$\text{增值税税率} = \frac{\text{应缴增值税} + \text{不能抵扣、不能退税的增值税}}{\text{同期含税销售收入}} \times 100\%$$

$$\text{或} = \frac{\text{企业直接缴纳的增值税} + \text{企业间接缴纳的增值税}}{\text{同期含税销售收入}} \times 100\%$$

(作者单位:天津财经大学会计与财务研究中心)

责任编辑 刘黎静

● 简讯

中国会计学会财务成本分会2010年年会暨第二十三次理论研讨会圆满举行

2010年7月11—12日,中国会计学会财务成本分会2010年年会暨第二十三次理论研讨会在中南财经政法大学召开,来自国内高校、科研院所及政府机构的近二百名专家和学者参加了这次会议。本次大会共收到论文193篇,专家学者们就会计准则、信息披露、投融资管理、公司治理、事务所管理、审计质量、盈余管理、薪酬管理、内部控制以及审计责任等方面研究所取得的成果与大家进行了交流。会议选举产生了中国会计学会财务成本分会第七届理事、常务理事、顾问、名誉会长、秘书长和副秘书长,并评选和颁发了“南湖”杯优秀论文奖及学术创新奖。

(本刊记者)