

税金及附加的会计要素归属 及其账务处理改进

黄冰冰 马元驹

摘要：现行利润表损益确定过程中，税金及附加被同时计入收入和费用，这既不符合收入、费用的基本定义，也不符合收入费用配比的基本原则。本文分析收入、费用以及负债的本质属性及其与税金及附加的关系，厘清税金及附加的会计要素归属，认为现行税金及附加的主要核算内容决定了其既不是企业的收入，也不是企业的费用，而是企业的一项负债，建议企业将与收入相关的消费税、城市维护建设税与教育费附加等价内税作为应交税费直接抵减销售收入，不再计入税金及附加科目。

关键词：税金及附加；会计要素；账务处理；价内税

中图分类号：F231 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)10-0039-03

一、问题的提出

根据《财政部关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》(财会[2006]18号)和《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会[2016]22号)，“税金及附加”科目由原“营业税金及附加”科目调整而来，主要核算范围为：消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税和印花税。税金及附加的账务处理与原营业税金及附加相同，即：企业按规定计算确定的与经营活动相关的税费，借记本科目，贷记“应交税费”科目，期末应将本科目余额转入“本年利润科目”，结转后本科目无余额。可见，

税金及附加在企业会计准则指南中被界定为损益项目。在现行利润表损益确定过程中，税金及附加暗含在营业收入中，同时作为一项费用扣除。但进一步分析便会发现，作为税金及附加主要组成部分的消费税、城市维护建设税、教育费附加等价内税都与销售行为直接相关，只要应税商品发生销售行为就要缴纳税金，本质上是企业代税务部门向客户收取的税款。既然是代为收取税款，那么对企业而言就既没有经济利益流入，也没有经济利益流出，因此不应在营业收入中包含这部分税金及附加，更不能将其作为一项费用扣除。那么，税金及附加应该归入哪一类会计要素？如果税金及附加会计要素归属不清，现行账务处

理是否需要改进？本文试图从理论上回答税金及附加的会计要素归属，并提供改进的账务处理建议。

二、税金及附加的会计要素归属

(一) 收入的本质属性及其与税金及附加的关系

收入的概念是从经济学“收益”的概念中逐步分离出来的。虽然对收益概念的认识尚有分歧，例如一部分学者认为收益涵盖了收入与利得，也有学者认为收益就是权益的增加，但毋庸置疑收益是经济学科中最简单、最基本的概念，是其他经济概念的起点与基石。修订后的《企业会计准则——基本准则》(财政部令第76号)第三十条规定：“收

基金项目：国家自然科学基金项目“风险导向式企业经营绩效评价体系的构建与应用研究”(71572118)；首都经济贸易大学研究生学术新人计划项目

作者简介：黄冰冰，首都经济贸易大学会计学院博士研究生；
马元驹，首都经济贸易大学会计学院教授，博士生导师。

入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。”从学者论述与制度规定中可以总结得出，收入的概念从收益中分离出来，反映了企业在日常活动中通过“努力”所带来的经济利益流入。

众多学者、制度规定也对收入中是否应当包含税金及附加进行了深入探讨。王允孚(1987)指出，计算销售毛利时应扣除销售税金。云虹(2000)指出，收入只包括本企业经济利益的流入，不包括为第三方或客户代收的款项，如增值税、代收利息等。代收的款项，一方面增加企业的资产，一方面增加企业的负债，因此不增加企业的所有者权益，也不属于本企业的经济利益，不能作为本企业的收入。《企业会计制度》(财会[2000]25号)第八十四条规定，企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入，包括主营业务收入和其他业务收入。收入不包括为第三方或者客户代收的款项。李孝林和侯忠超(2001)认为，应当将主营业务收入扣除销售折扣、折让以及主营业务税金及附加之后的主营业务销售净额作为性质法利润表中的利润计算基础。2016年5月，美国财务会计准则委员会(FASB)发布新收入准则更新《客户合同收入(Topic 606)》，在新收入准则五步法收入确认模型中，第三步要求企业确定合同的交易价格。交易价格是指企业因向客户转让商品或提供劳务而预期有权收取的对价金额，不包括代第三方收取的款项(例如某些销售税金)。同时，允许企业将交易价格不包括代第三方收取的款项作为一项会计政策选择。马元驹和林志军(2018)指出：“税金及附加”在收入确认后即形成了上交税务部门的义务(负债)，本质上属于“企业代第三方收取的款项”。因此，包含在营业收入里的这部分税金及附加

并不形成流入企业的经济利益，虽说符合企业在日常活动中形成的条件，但是它不会导致企业所有者权益的增加，也就是说现行损益确定模式中的收入与会计准则的收入定义不尽相符。

本文认为，正常经营活动中从客户获取的经济利益流入是收入的本质属性，而税金及附加是企业代收第三方的税款，与之相对应的经济利益没有真正流入企业，不能用来弥补企业发生的成本，更不能导致所有者权益增加。因此，包含在营业收入中的税金及附加不符合会计准则对收入的界定，剔除税金及附加的收入才是企业真正的收入。从收入费用配比的角度来看，收入与费用进行配比的前提是企业真正获取了收入，如果没有收入，那么也就没有对应的费用与之配比，即无收入则无费用。税金及附加对应的经济利益并没有真正流入企业，因此这部分收入就并非企业真实的收入，需要从收入中剔除。剔除税金及附加的收入才是企业真正获取的收入，才能够与为收入而发生的费用进行配比。

(二) 费用的本质属性及其与税金及附加的关系

国内外准则对费用概念的界定并不一致，我国企业会计准则与美国公认会计原则对费用的口径界定较窄，主张损失不是费用的一部分；国际会计准则对费用的口径界定较宽，主张损失也是费用的一部分。修订后的《企业会计准则——基本准则》(财政部令76号)第三十三条规定：“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。”美国财务会计准则委员会(FASB)在1985年12月发布的《财务报表的各种要素》中规定：费用是指某一会计主体在其持续经营和主要经营业务活动中，因生产或交付商品以及提供劳务等，而付出、耗用的资产或承

担的负债所产生的现金流量。2018年3月，国际会计准则理事会(IASB)在发布的《财务报告概念框架》第四章中将费用定义为，费用是除向主体权益要求持有者分配外而导致权益减少的资产减少或负债增加。

财政部《关于修订印发2018年度一般企业财务报表格式的通知》(财会[2018]15号)规定，税金及附加作为一项费用列示。然而，税金及附加是否应当作为费用从利润表中扣除，学术界尚有较大争议。一些学者认为税金及附加是企业经济利益的流出，应当作为费用的一部分列示。李长春(2003)认为，企业经营过程中所缴纳的房产税、营业税、城市维护建设税等各种税金不但会导致经济资源流出企业，而且最终会减少所有者的权益，因此除增值税外的价内税应该构成费用。罗健美(2003)认为，如果从会计主体的角度，从企业取得收入所应付的代价角度，价内税和教育费附加应归属于费用的范畴，因为它同营业成本的费用一样，也是从本期收入中抵扣的。李娜和邓伟(2004)认为，主营业务税金及附加会导致现金的流出，应当纳入费用范围。顾萍(2008)认为，主营业务税金及附加主要包括应由销售产品或提供劳务等负担的消费税、资源税、城市维护建设税和教育费附加，不包括作为价外税处理的增值税。而这些税种最后都是交给国家的，很明显，也是一种经济利益的流出，所以应纳入费用。也有学者认为，税金及附加不是企业生产经营过程中的耗费，没有导致所有者权益减少，因此不应当纳入费用的范畴。吴明焯(1997)认为，企业缴纳的各项税金，不是生产经营过程中发生的耗费，不应计入费用。费用是一定期间会计主体在生产经营过程中发生的各项耗费、损失和支出，是取得收入的代价，表现为现金流出、其他资产的减少或负债的产生，而引起所有者权益的减少。黎莹

(2005)认为,美国费用概念外延包含了流转税费,我国严格意义上的费用概念外延不包括流转税费。马元驹和林志军(2018)指出,税金及附加是包含在价格之中的并转嫁给购买方的部分,企业通过定价机制从营业收入中获得补偿,不会因此导致企业所有者权益的减少。因此,税金及附加不符合费用的概念。

本文认为,税金及附加应当归入费用要素的主张忽视了税金及附加的代收本质。例如李长春(2003)、顾萍(2008)等主张将税金及附加纳入费用要素的依据均为税金及附加是一种经济利益(或现金)流出,是企业承担的一部分,最终导致了企业所有者权益的减少。但事实上,税金及附加是企业在销售收款环节代税务部门向客户收取的税款,这部分税款通过产品的定价机制转嫁给了客户,企业作为销售者并非真正意义上的税金负担者,因此税金及附加其实并非企业真实的经济利益流出,也没有导致企业的所有者权益减少。因此税金及附加并不符合费用会导致企业经济利益流出的主要特征,因为费用本质上是企业“资财的耗费”,反映了企业为取得收入而“努力”的付出。税金及附加既不是企业本身资源的耗费,也没有反映企业努力的付出,并且企业从第三方获得补偿,本质上并没有带来所有者权益的减少,因此税金及附加不应归属于费用要素。从收入费用配比的角度来看,费用的发生与收入的取得之间应当存在因果层面的配比关系,为获取收入而发生的支出才应当纳入费用的范畴。税金及附加并非是企业为获取收入而发生的支出,而是企业在销售收款环节代为征收的税款,其与收入之间不存在因果层面的配比关系。因此税金及附加不应纳入费用的范畴。

(三) 负债的本质属性及其与税金及附加的关系

既然税金及附加不是收入,也不是

费用,那么究竟属于哪一个会计要素?我国现行准则体系中,会计要素分资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大类。税金及附加是企业代税务部门收取的第三方税款,最终通过定价方式转嫁给了客户,企业本身并非真正的纳税负担人。在税金及附加产生的时候,其所有权应当属于国家,是国家财产,代收税金及附加的企业应当将这部分代收款作为负债核算,方能体现税金及附加的本质属性。因此,本文认为,税金及附加是企业过去的交易中代收的第三方税款,形成了一项现时义务,本质上属于企业的负债。

现行会计处理中,企业将这部分代收的税款(税金及附加)先纳入收入,然后进一步作为费用扣除,最终导致收入与费用被同时虚增。虽然不影响净利润的计算,但却导致利润率指标的计算出现了偏差,影响了企业真实经营绩效的反映。

三、税金及附加的账务处理改进

为改变现行税金及附加不合理的会计要素归属,使其重新回归费用属性,应当缩小税金及附加科目的核算范围,即在账务处理过程中剔除消费税、城市维护建设税以及教育费附加等价内税。具体改进建议为:企业销售商品确认收入时,将原计入税金及附加的“应交税费——消费税”“应交税费——城市维护建设税”以及“应交税费——教育费附加”等价内税项目直接冲减相应的销售收入,不再计入税金及附加科目。

例:假设一家消费税应税企业发生一笔金额为100万元的销售收入,客户未付现款。涉及的税项为:增值税11万元,消费税5万元,城市维护建设税1.12万元,教育费附加0.48万元。如果按照原有账务处理,则具体分录为(单位:万元,下同):

借:应收账款 111

贷:主营业务收入 100
 应交税费——应交增值税 11
 借:税金及附加 6.6
 贷:应交税费——消费税 5
 ——城市维护建设税 1.12
 ——教育费附加 0.48

按照改进的账务处理,则具体分录为:

借:应收账款 111
 贷:主营业务收入 93.4
 应交税费——应交增值税 11
 ——消费税 5
 ——城市维护建设税 1.12
 ——教育费附加 0.48

若以原来的账务处理为标准,改进的账务处理对企业的影响为:收入降低6.6万元(100-93.4),费用降低6.6万元(6.6-0)。改进后的账务处理将原计入税金及附加的消费税、城市维护建设税与教育费附加等价内税作为应交税费直接抵减主营业务收入,取消了税金及附加科目的过渡环节,同时解决了收入与费用的高估问题。改进的账务处理剔除了税金及附加中的价内税部分,使税金及附加的会计要素归属重新回归为费用属性,同时账务处理与理论上的会计要素归属也重新统一起来。□

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 朱海林. 国际会计准则第18号收入[J]. 会计研究, 1993, (6): 50-54.
 [2] 李孝林. 费用性质法利润表探析[J]. 会计研究, 2001, (5): 34-37.