增值税会计在企业核算中的问题分析

增值税是对货物生产、流通和劳务服务中各个环节新增价值或其附加值征收的一种流转税。在我国增值税是非常重要的税种之一，从税收收入结构来看，增值税的占比一直高于其他税种，几乎占据了税收收入的25%。有关数据显示，企业每年缴纳的增值税占到企业销售收入的4%到6%之间，因此从财务角度来看，增值税占用了相当部分的现金流，所以增值税会计也是值得探讨的研究方向。
　　1 增值税在我国的发展历史
　　我国增值税自改革开放发展起来，一共经历了四个阶段。
　　第一阶段是1979年借鉴其他国家经验在部分省市试点征收增值税，到1982年财政部制订《增值税暂行办法》，再到1983年增值税的全面征收，直到1993年，我国增值税一直实行的是价内计算；
　　第二阶段1993年步入到与国际接轨的规范阶段，1993年12月国务院发布《中华人民共和国增值暂行条例》， 1993年12月28日和 12月30 日财政部先后发布了《关于增值税会计处理的补充通知》、《关于增值税会计处理的规定》，扩大了征税范围，减并税率，将课税对象分为小规模纳税人和一般纳税人，并开始实施“价外计税”的计算方法；
　　第三阶段是2008年11月10 日国务院公布了修订《中华人民共和国增值税暂行条例》的公告，并规定从2009年1月1日开始执行，意味着我国增值税从“生产型”转型为“消费型”；第四阶段是2011 年底，财政部和国税总局联合下发《营业税改征增值税试点方案》，预示着我国增值税法在逐步走向规范和合理。
　　随着增值法律和法规的不断修改和完善，增值税会计的相关准则却迟迟没有定论，仅有财政部发布的《关于增值税会计处理的规定》（财会字【1993】83号）、《关于对增值税会计处理有关问题补充规定的通知》（财会字【1995】22号）及《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》（财会字【2012】13号）等规范性文件对增值税会计核算中出现的问题进行规范，所以总体来说增值税会计在会计核算中的地位还不高，只是辅助规范会计行为，并未进行全面的理论探讨和制定相关的准则规范，由于此现状的存在导致了我国增值税会计存在多种问题。
　　本文将分析增值税会计中存在的问题，提出“财税合一”虽然是导致问题存在的最根本原因，但是“财税分离”不是解决问题的根本办法，建立完整的增值税会计核算准则及相关的理论体系，才能从会计实务的角度解决现有问题。
　　2 增值税会计核算存在的问题
　　本节对增值税会计核算存在问题的分析从两个角度展开，一是理论界的研究成果，二是实务界存在的现实矛盾。
　　2.1 理论界研究成果
　　我国理论界对增值税会计核算的争议主要是是否将增值税“费用化”。“费用说”的理论依据主要是从增值税税负转嫁角度来考虑。现行的增值税会计处理方法是按照“扣除法”，将增值税作为价外税排除在损益表之外，通过“进项税额”和“销项税额”的环环征收与抵扣，最终由最后一个环节承担增值税，而增值税作为一项税种无论是“价内”还是“价外”形式，都会影响到商品销售价格，因此从经济学角度来看，商品销售价格最终会影响商品的供需平衡，在整个供需波动的过程中，最终的消费者“人”和企业都将承担增值税的税负，例如当供大于求时，商品滞销，企业成为了最终的消费者，上一环节形成的进项税额无法抵扣最终由企业承担，影响企业的利润和现金流，增加了企业的机会成本，因此增值税应作为一项“费用”计入利润表。“费用说”在理论界基本达成了一致共识，但是对于如何进行账务处理并未给出权威的核算模式。与“费用说”相对应的理论为“代理说”，“代理说”认为增值税并不增加商品流通各个环节的成本，企业只是代理政府向最终消费者征税，代消费者缴税，我国现行的增值税会计处理是从“代理说”角度出发，单独设置“销项税额”和“进项税额”两个科目，突出体现企业代理人的角色，与企业的收入、费用和利润无关。“代理说”是站在政府的角度考虑增值税的会计处理，由于我国会计制度并未规定相关准则，因此我国增值税是根据税法规定进行账务处理，就造成了“财税合一”的现状。
　　2.2 实务界的现实矛盾
　　2.2.1 不符合会计信息可比性的要求
　　所谓会计信息的可比性包括两层含义：一是同一会计主体不同期间会计信息要可比，二是不同会计主体同一会计信息要可比。对于增值税纳税一方面，一般纳税人从小规模纳税人和一般纳税人购入存货成本的入账价值是不一致的，由于一般纳税人可以抵扣的税额是依据从税务机关开具的增值税专用发票，而小规模纳税人开具的是一般发票，所以从小规模纳税人购入的存货成本中包含进项税额，从一般纳税人购入的存货成本是抵扣过进项税额后的成本，因此在同一企业中就出现进货成本信息的不可比；另一方面，增值税纳税企业分为小规模纳税人和一般纳税人，一般纳税人采用购进扣税法计算增值税，从购入存货到最终的销售存货价税始终分离，而小规模纳税人在购入存货时进项税额不得抵扣，销货时直接按照3%的征收率计算应缴纳的增值税额，从始而终小规模纳税人的存货成本是包括增值税的，因此对于同一会计信息小规模纳税人和一般纳税人是不可比的。
　　2.2.2 扭曲了会计信息
　　一是一般增值税纳税人采用的购进扣税法都是通过应交税费科目进行核算，不影响企业存货的成本，也就意味着不影响未来利润，符合增值税核算的理论意义，而小规模纳税人的核算方法中，由于购入存货的进项税不能抵扣始终计入存货成本中，因此最终的利润包括进项税额，影响当期利润，不符合增值税的理论意义，扭曲了小规模纳税人的会计信息。