

以价税分离为核心的 产品成本核算

刘文字 隋书才

《财政部 国家税务总局关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》(财税[2012]38号)和《国家税务总局关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法有关问题的公告》(国家税务总局公告2012年第35号)将农产品进项税额的凭票抵扣改为核定扣除。上述政策出台以前,企业产品成本及销售成本都是不含税的,而新政策规定产品成本含税,即产品成本价内含税,因此,在实施过程中出现了一些问题。为划分产品生产成本和期末库存商品中的成本和税金,准确核算当期产品生产成本和期末库存商品、半成品、原材料的价值,以将期末尚未抵扣的农产品增值税进项税额从产品成本中事先尽可能准确地剥离出来,笔者建议采取“价税分离”的产品成本核算方法,即在“生产成本”、“库存商品”等科目下增设“农产品税金(按存货档案设置)”明细科目,对其进行单独核算。本科目借方发生额核算半成品、生产成本和库存商品中待抵扣的农产品增值税进项税额,贷方发生额核算本期转出或结转的允许在当期抵扣的农产品增值税进项税额。至于“原材料”科目是否进行“价税分离”,需结合企业对原料的成本管理需要情况而定。本文以乳制品加工企业的产品成本核算为例,介绍以“价税分离”为核心的产品成本核算方法。假设企业存货计价方法采用移动加权平均法、财务软件使用“用友NC”集团管理软件核算。

一、会计科目设置

1. 原材料。在“原材料”科目下增设“采购价”、“原奶运费”、“奶源费用”、“原奶成本结转”二级明细科目,并设置【存货分类】及【存货档案】辅助核算。目的是将“原奶”采购成本中的原奶运杂费用分开单独核算,便于计算原奶购买价格中所含的税金。

2. 生产成本。在“生产成本——基本生产成本”科目下增设“农产品税金”明细科目,该科目与“直接材料”、“职工薪酬”、“其他直接费”、“制造费用”并列,同时设置【产品分类及档案】

辅助核算,并在该明细科目下设置“17%扣除率”和“13%扣除率”明细科目。

3. 库存商品。改原“库存商品”一级科目核算模式为二级科目核算,即在“库存商品”科目下增设“成本”和“农产品税金”两个二级科目,并在“农产品税金”明细科目下设置“17%扣除率”和“13%扣除率”明细科目,同时设置【存货分类】及【存货档案】辅助核算。

4. 应交税费。在“应交税费”一级科目下增设“按简易征收办法征税货物用”二级明细科目,该二级明细科目与“应交增值税”、“未缴增值税”并列,用来核算过渡衔接时期初库存中按规定转出的农产品增值税进项税额和需要分摊结转的农产品增值税进项税额。

二、存货的初始化

1. 原材料。将“原材料”科目中涉及农产品中的原料的“辅助核算”进行初始化。在【存货管理档案】下增加“自定义项”,其内容包括:“存货编码”、“存货名称”、“扣除标准”(根据财税[2012]38号文规定,农产品单耗数量、农产品耗用率和损耗率统称为农产品增值税进项税额扣除标准)、“农产品扣除率”(即销售货物适用的增值税税率,主要包括13%和17%两种税率,下同)、“平均购买单价”等栏目。在每月末结账前,需要计算一次农产品加权平均购买单价。

2. 库存商品。将“库存商品”科目中涉及产品的“辅助核算”进行初始化。其“自定义项”初始化的内容同上。在启用时,按产品品种分别录入“扣除标准”、“农产品扣除率”等栏目。

三、投入产出法的会计核算

1. 期初原材料、产成品进项税额转出。根据财税[2012]38号文第九条规定:“试点纳税人应自执行本办法之日起,将期初库存农产品以及库存半成品、产成品耗用的农产品增值税进项税额作转出处理”。需要注意的是,在计算应转出的进项

税额时,适用税率一律按13%计算。由于期初库存所耗用的农产品按13%税率计算转出,而实际核定扣除时可能按17%税率计算,这样,价税分离后期末留存的存货所含的“农产品税金”与按核定扣除办法计算的进项税额就会存在差额,为解决该税差问题,本文提出按照“先转出、后分离”的顺序进行处理,将这部分税差一次性挤入当期损益。按产品存货品类鲜奶单耗数量和其耗用鲜奶上期末实际加权平均购买单价,计算进项税转出金额,计算公式为:应转出进项税额=农产品单耗数量(需按税务机关核定的扣除标准计算)×农产品加权平均购买单价(不含税,且不包括运费及奶站费用等)÷(1-13%)×13%。会计处理如下:

(1) 计算应转出的进项税额(先转出)

借:原材料——采购价
库存商品——成本

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)

需要说明的是,根据新政策规定,作进项税额转出形成应纳税款一次性缴纳入库确有困难的,可在一定期限内将进项税额应转出额分期转出。

借:原材料——采购价
库存商品——成本

贷:应交税费——按简易征收办法征税货物用

(2) 期初库存农产品价税分离(后分离)

对于期初库存中所包含的农产品,在做上步骤进项税额转出的账务处理的同时,再将计入“库存商品——成本”科目的农产品税金,按照税务机关核定的各类产品的鲜奶单耗数量,进行价税分离。会计处理如下:

借:库存商品——成本(红字)

借:库存商品——农产品税金(13%扣除率)(蓝字)

库存商品——农产品税金(17%扣除率)(蓝字)

(3) 将进项税额应转出额分期转出

借:应交税费——按简易征收办法征税货物用

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)

(4) 税务处理

期末,将当期“应交税费——按简易征收办法征税货物用”二级明细科目借方发生额,填入《增值税纳税申报表附表列资料(表二)》第17栏“按简易征收办法征税货物用”“税额”栏。该明细科目期末余额在贷方,表示期初库存农产品以及库存半成品、产成品耗用的农产品尚未分摊转出完而剩余的增值税进项税额。

2. 农产品购买环节。当期收购鲜奶时,原农产品发票的开具或取得办法不变,但不作为增值税进项税额抵扣依据。入账时,按发票注明的买价(或发票注明的金额及增值额)全额计入鲜奶成本。会计处理如下:

借:原材料——采购价(含税)

贷:银行存款等科目

需要说明的是:新政策试行前,收购鲜奶按收购价款的13%直接抵扣增值税进项税额,计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目。税改后,由于耗用的鲜奶生产出的产品品种不同,会存在适用13%和17%两种税率情况,故无法在购买环节准确剥离农产品税金,只能按价税合计金额计入鲜奶成本。实际上,乳制品企业在鲜奶收购环节,都是按含税价核算鲜奶收购成本并进行成本管理的,因此,对“原材料”科目中的农产品进行价税分离,意义不大。

3. 农产品耗用环节。为使生产成本具有可比性,在车间领用农产品时,事先按销售产成品时所适用的税率,将税金从农产品购买价中剥离出来,单独列示,计入“生产成本——基本生产成本(农产品税金)(13%扣除率或17%扣除率)”科目。本环节需要注意两点:一是为避免“农产品税金”出现计算误差,在计算农产品待抵扣税金和原料成本时,应按照“先税金、后成本”的原则为序,并始终保持一贯性,不得随意变更。即先按照税务机关核定的农产品单耗数量计算农产品待抵扣税金,然后,再倒挤计算原料生产成本。二是当企业实际农产品单耗数量大于税务机关核定的单耗数量(即超耗)时,仍将原料成本按含税价结转计入“生产成本——基本生产成本(直接材料)(原料)”中;反之(即节耗),则减少当期生产成本。计算公式如下:当期待抵扣的农产品增值税进项税额=当期生产量×农产品单耗数量×农产品加权平均购买单价÷(1+扣除率)×扣除率,生产成本=当期生产量×当期购入农产品含税价(包含分摊的运费及奶源费用)-当期待抵扣的农产品增值税进项税额。会计处理如下:

借:生产成本——基本生产成本(农产品税金)

(13%扣除率或17%扣除率)

生产成本——基本生产成本(直接材料)(原料)

贷:原材料——原奶成本结转

4. 产成品入库环节。由于乳品制造行业的特殊性,期末一般没有在产品,当期“生产成本”发生额全部转入“库存商品”科目。会计处理如下:

借:库存商品——成本

库存商品——农产品税金(13%扣除率或17%扣除率)

贷:生产成本——基本生产成本(成本结转)(含税)

结转时,“生产成本”科目中的“农产品税金”应与“库存商品”科目中的“农产品税金”金额保持一致,“生产成本”科目中的“成本”金额应与“库存商品”科目中的“成本”金额保持一致。期末,“生产成本”科目无余额。

5. 产成品销售环节。计算当期应抵扣进项税额,计算公式:当期允许抵扣的农产品增值税进项税额=当期销售货物

数量(不含采购除农产品以外的半成品生产的货物数量)×农产品单耗数量×农产品平均购买单价×扣除率÷(1+扣除率)。会计处理如下:

借:应交税费——应交增值税

贷:库存商品——农产品税金(13%扣除率或17%扣除率)

同时,同步结转不含税库存商品成本:

借:主营业务成本

贷:库存商品——成本

四、购进农产品直接销售的会计核算

1. 农产品销售。

借:应收账款——××单位

贷:其他业务收入——销售原材料

应交税费——应交增值税(销项税额)

2. 结转销售成本。计算当期允许抵扣农产品增值税进项税额,计算公式:当期允许抵扣的农产品增值税进项税额=当期销售农产品数量/(1-损耗率)×农产品平均购买单价×13%/(1+13%)。根据财税[2012]38号文规定,购进农产品直接销售的,增值税进项税额扣除率一律为13%。损耗率=损耗数量÷购进数量(损耗率,需按规定到主管税务机关备案)。

借:其他业务支出——销售原材料

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:原材料——采购价(含税)

五、进项税额的合理性测试

为减少计算误差,确保农产品进项税额抵扣准确无误,每月末,应当对当月实际抵扣的农产品进项税额进行合理性

测试。基本思路如下:一是将“某产品期末未抵扣的农产品税金/该产品期末库存金额”与“该产品累计平均已抵扣的农产品税金/该产品已销售金额”相比较。二是用期末库存量按新政策规定,计算出应有多少农产品税金未抵扣,并与账面实际数相比较。三是还要根据“某产品期初留抵奶量+某产品本期抵扣奶量=某产品期末留抵奶量”进行检查测试,防止期末出现“库存商品——农产品税金【存货分类】【存货档案】”科目有余额,而与其相对应的存货类明细科目无余额或与其余额不一致现象;或者出现“库存商品——农产品税金【存货分类】【存货档案】”科目产生负数等不合理情况。

六、纳税调整的会计处理

在采用“成本法”和“参照法”时,由于对上一年度已抵扣的农产品增值税进项税额与重新核定的进项税额会形成差异,需要进行纳税调整。

1. 核定的进项税额超过实际抵扣的增值税进项税额。

借:应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:以前年度损益调整

(核定的进项税额超过实际抵扣的增值税进项税额的差额)

2. 核定的进项税额低于实际抵扣的增值税进项税额。

借:以前年度损益调整

(核定的进项税额超过实际抵扣的增值税进项税额的差额)

贷:应交税费——应交增值税(进项税额)

(本文系2012年黑龙江省会计学会重点科研立项课题“农产品增值税核定扣除试点下的产品成本核算研究——基于乳制品加工企业的实证研究”〈黑会学字[2012]4号〉的部分研究成果)

(作者单位:黑龙江省完达山乳业股份有限公司)

责任编辑 武献杰

● 简讯

瑞华会计师事务所举行品牌战略发布会

不久前,瑞华会计师事务所(特殊普通合伙制)(下称瑞华)品牌战略发布会在北京国家会议中心“京交会”会计论坛举办。瑞华是中瑞岳华会计师事务所和国富浩华会计师事务所在平等协商基础上联合成立的民族品牌事务所,是贯彻落实中央领导同志“以服务国家建设为主题、以诚信建设为主线”的重要指示和国办56号文件精神的具体体现,是积极实践注册会计师行业做强做大“走出去”发展战略的具体成果,也是两所自身发展、自我完善的内在需要。瑞华将坚持以“专业报国、服务社会、成就员工”为己任,创新体制机制,砥砺合伙文化,培育高端人才,提供增值服务,着力实现瑞华的“规模化、多元化、国际化、信息化、品牌化”融合驱动目标。

瑞华2012年年度业务收入28亿元,拥有9000多名员工,2600名注册会计师,23名全国会计领军人才,334名合伙人,多人担任财政部、证监会、国资委、中国注册会计师协会等机构的专家委员。其战略伙伴包括40多家中央企业、340余家上市公司以及多家A+H股、A+S股企业。

(本刊记者)