农产品增值税进项税额核定扣除会计处理探析

方三高

摘　要：本文根据农产品增值税进项税额抵扣的相关政策，提出了农产品增值税核定扣除的会计科目设置方法，将投入产出法和成本法下的原核算公式进行转换得出新公式，分析利用新公式进行核算的具体方法，并提出了以购进农产品为原料生产货物试点纳税人农产品进项税额核定的会计处理方法。

关键词：农产品；进项税额；待抵扣进项税额；增值税

为调整和完善农产品增值税抵扣机制，2012年财政部、国家税务总局联合发布了《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）（以下简称38号文件），决定自2012年7月1日起，在部分行业开展农产品增值税进项税额核定扣除试点，涉及以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油行业（现部分省市已扩大试点范围）。但该文件并未完善相关的会计处理，笔者拟对此进行探析。

一、相关政策梳理

（一）税法规定

试点纳税人购进农产品取得的农产品增值税专用发票和海关进口增值税专用缴款书，按照注明的金额及增值税额一并记入成本科目；自行开具的农产品收购发票和取得的农产品销售发票，按照注明的买价直接计入成本。试点纳税人应自执行上述规定之日起，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做转出处理。试点纳税人应当按照规定准确计算当期允许抵扣农产品增值税进项税额，并从相关科目转入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。未能准确计算的，由主管税务机关核定。

（二）会计规定

对购进免税农产品可以按买价和规定的扣除率计算进项税额，并规定了会计处理，但对于购进农产品，按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》抵扣进项税额的会计处理未明确。

二、会计处理思路和方法

（一）科目设置

除正常使用的会计科目外，新设“应交税费—— 应交增值税（待抵扣进项税额＜购进农产品增值税核定扣除的进项税额＞）”科目（以下简称待抵扣进项税额）。该科目借方登记试点纳税人购进农产品根据规定扣除率计算的进项税额；贷方登记按照规定方法计算的当期允许抵扣的转出的购进农产品增值税进项税额，以及不符合抵扣条件转出的进项税额；余额在借方，反映尚不符合抵扣条件待抵扣的进项税额。

（二）具体程序和方式

1. 对购进农产品的买价按增值税规定实行价税分离，按文件规定的扣除率确认进项税额。

2. 将确认的进项税额暂计入“待抵扣进项税额”科目。

3. 按照核定方法适当修改计算当期允许抵扣农产品增值税进项税额的公式：

（1）投入产出法

将原公式中的“农产品平均购买价、期初平均买价、当期买价”转换为不含税价，可得新公式：

当期允许抵扣农产品增值税进项税额＝当期农产品耗用数量×农产品平均购买单价×扣除率

当期农产品耗用数量＝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

期末平均买价＝（期初库存农产品数量×期初平均买价

中国财政杂志社

表1　　XX(农产品名称)收发存台账

单位名称：

年		凭证号	摘　要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
			本月合计									
			本年累计									

注：该台账主要用于监督试点纳税人农产品平均购买单价，农产品买价之外单独支付的运费和入库前的挑选整理费用不记录。

表2　　农产品耗用数量备查簿

年		凭证号	摘　要	计量单位	当期销售货物数量	农产品单耗数量	当期农产品耗用数量
月	日						
			本月合计				
			本年累计				

注：表中“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”参照国家标准、行业标准(包括行业公认标准和行业平均耗用值)确定。

+当期购进农产品数量×当期买价)/(期初库存农产品数量+当期购进农产品数量)

(2)成本法

将原公式中的“当期主营业务成本、上年投入生产的农产品外购金额、上年生产成本”转换为不含税价，可得新公式：

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期主营业务成本×农产品耗用率×扣除率

4.根据修改后的公式按规定计算当期允许抵扣农产品增值税进项税额，根据计算的数额，从“待抵扣进项税额”科目贷方转入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目借方。

5.对于试点纳税人购进农产品直接销售的，因扣除率为13%，故如第1步确认进项税额时的扣除率与13%一致，直接按第4步结转“待抵扣进项税额”；如第1步确认进项税额时的扣除率与13%不一致，将差额计入“其他业务成本”科目。并对计算允许抵扣农产品增值税进项税额的计算公式进行修改，具体如下(“农产品平均购买单价”为不含税价)：

当期允许抵扣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%

损耗率=损耗数量/购进数量

6.对于试点纳税人购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的，因扣除率为13%，故如第1步确认进项税额时的扣除率与13%一致，直接按第4步结转“待抵扣进项税额”；如第1步确认进项税额时的扣除率与13%不一致，按用途不同，可将差额分别计入生产成本、制造费用、管理费用、销售费用等科目。并对计算允许抵扣农产品增值税进项税额的计算公式进行修改，具体如下(“农产品平均购买单价”为不含税价)：

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期耗用农产品数量×农产品平均购买单价×13%

7.采用“投入产出法”的试点纳税人，应设置外购“农产品收发存台账”和“农产品耗用数量备查簿”，并与相关会计账簿一一对应，做到证据充分，证据链完整，与实际相符。会计账簿和台账均按不含税价入账，会计账簿中外购农产品成本按正常的成本确认和计量原则记账，但台账中不计入运费和入库前的挑选整理费用。采用“投入产出法”下设置台账及备查簿样表见表1、表2。采用“成本法”的试点纳税人不设置相关台账和备查簿。

三、会计处理分录

以购进农产品为原料生产货物的试点纳税人，农产品进项税额核定的会计处理如下：

1.投入产出法

(1)农产品购进时，按销售货物的适用税率确认进项税额，原材料按不含税金额计入成本。

借：原材料(不含税，按制成品税率确认)

　　待抵扣进项税额

　　贷：银行存款、库存现金、预付账款、应付账款等

同时，在台账中详细登记购进农产品数量、单价、金额等。

(2)支付运费、入库前的挑选整理费用时，因为运费和入库前的挑选整理费用不包括在买价之内，故不计算进项税额。

中国财政杂志社

基于材料预算理论的“购买商品、接受劳务支付的现金”项目的填制

李建刚　黄国俊

摘　要：企业在编制营业预算中的直接材料预算时，通常需要同时编制预计的采购现金支出。在实践中，直接材料预算中的预计现金支出的编制原理与现金流量表中的“购买商品、接受劳务支付的现金”项目的编制原理有很大程度的相通性，并且这一原理比现行统编教材中讲解的现金流量表相关项目的编制方法更简便易懂。

关键词：营业预算；直接材料预算；现金流量表

中国财政杂志社

一、营业预算与现金流量表

企业的营业预算包括销售预算、生产预算、直接材料预算、直接人工预算、制造费用预算（含变动制造费用预算和固定制造费用预算）、产品成本预算、销售费用预算和管理费用预算等。

销售预算是企业预算的编制起点，生产预算是在销售预算的基础上编制的，而直接材料预算、直接人工预算和变动制造费用预算等则是在生产预算的基础上编制。在编制直接材料预算时，需要计算各期的预计现金支出，其目的是为编制现金预算提供必要资料。

现金流量表是按收付实现制原则编制的、反映企业在一定会计期间现金和现金等价物（以下统称现金）流入和流出的报表，便于信息使用者了解企业净利润的质量，弥补资产负债表和利润表提供信息的不足。

笔者发现，结合营业预算中的“直接材料预算”的预计

借：原材料

　　贷：银行存款、库存现金、预付账款、应付账款等

（3）根据规定计算出当期允许抵扣农产品的进项税额时，结转待抵扣进项税额。

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

　　贷：待抵扣进项税额

（4）试点纳税人购进的农产品直接销售的，如果原确认的进项税额是按17%的扣除率确认的，那就需要调整因扣除率差异所造成的进项税额差异。

借：应交税费——应交增值税（进项税额）（允许扣除进项税额）

　　其他业务成本　　（不允许扣除进项税额）

　　贷：待抵扣进项税额

如果原确认的进项税额是按13%的扣除率确认的，那就未产生扣除率差异，按上述第（3）条的方法结转待抵扣进项税额。

（5）试点纳税人购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的（包括包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等），根据当期耗用农产品数量、农产品平均购买单价计算当期允许抵扣的进项税额。其中，如按17%确认的待抵扣进项税额，则按如下方式结转待抵扣进项税额：

借：生产成本、制造费用、管理费用、销售费用等

　　应交税费——应交增值税（进项税额）

　　贷：待抵扣进项税额

如果原确认的进项税额是按13%的扣除率确认的，那就未产生扣除率差异，按上述第（3）条的方法结转待抵扣进项税额。

（作者单位：甘肃联诺会计服务有限公司）

责任编辑　达青