

农产品增值税进项税额试行 核定扣除的财税处理解析

史成泽

(宁夏工商职业技术学院会计系 银川 750021)

【摘要】 本文依据财政部、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)规定,运用具体案例,对试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的会计及税务处理问题进行了探讨。

【关键词】 农产品 增值税 进项税额 核定扣除办法 会计处理

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)规定,从2012年7月1日起,对以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的增值税一般纳税人,开展农产品进项税额核算扣除试点。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(以下简称“库存商品”)耗用的农产品增值税进项税额作转出处理。因为试点纳税人在执行核定扣除前,期初存货所含进项税额已经在销项税额中得到抵扣或者作为进项税额留抵,所以新的核定办法实施后,必须将其转出,否则会造成进项税额重复抵扣。

一、案例分析

例:某农产品加工企业主要从事食用油加工业务,主要产品为食用植物油,副产品为饼粕(用于制造生化药品的药用原料),均为增值税应税产品。2012年6月发生如下业务:①原料月初库存为零,本月购入原料10000吨。其中,购自贸易企业8000吨,采购成本5600万元,取得进项税额728万元(增值税专用发票),支付运费40万元;购自小规模纳税人2000吨,采购成本1580万元,取得普通发票。本月加工耗用原料8000吨,月末库存原料2000吨。②燃料、动力等机物料月初库存为零。本月购入燃料、动力等机物料成本300万元,取得进项税额51万元。本月耗用燃料、动力等机物料成本220万元,月末库存燃料、动力等机物料80万元。③食用油和饼粕月初库存为2500吨,商品成本为1960万元。本月产出食用油、饼粕7680吨,生产成本为5969.44万元。其中,除耗用主原料及燃料、动力等机物料外,还发生直接人工40万元,计提固定资产折旧100万元。本月销售食用油、饼粕6000吨,月末库存食用油、饼粕4180吨。

1. 以上业务的会计处理为:

购自贸易企业、小规模纳税人的油料及运费。借:原材料——主原料(8000吨)5600,应交税费——应交增值税(进项税额)728;贷:银行存款6328。借:原材料——主原料(运

费)37.20,应交税费——应交增值税(进项税额)2.80;贷:银行存款40。借:原材料——主原料(2000吨)1374.60,应交税费——应交增值税(进项税额)205.40;贷:银行存款1580。

购入燃料、动力等机物料。借:原材料——燃料、动力等机物料300,应交税费——应交增值税(进项税额)51;贷:银行存款351。

生产加工食用油、饼粕。产品成本=[(5600+1374.60+37.20)÷10000×8000]+220+40+100=5969.44(万元)。借:库存商品——产成品(食用油、饼粕7680吨)5969.44;贷:生产成本——主原料(8000吨)5609.44、——燃料、动力等机物料220、——直接人工40,制造费用(折旧费)100。

2. 2012年7月企业应进行如下处理:

根据规定,该企业2012年6月支付的运费40万元,应按现行规定抵扣进项税额,不属于试点期初库存原料进项税额的转出范围,在计算试点期初库存原料所含进项税额时,应根据其占农产品原料成本的比例予以剔除。

运费占原料整体成本的比例=37.20÷(5600+1374.60+37.20)×100%=0.53%。同样,原料平均增值税扣除率的计算亦不包括运费进项税额在内。平均增值税扣除率=[5600×13%+1374.6÷(1-13%)×13%]÷(5600+1374.6)×100%=13.38%。试点期初库存原料不得抵扣的进项税额=[(5600+1374.60+37.20)÷10000×2000]×(1-0.53%)×13.38%=186.64(万元)。会计处理为:借:原材料——主原料186.64;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)186.64。

根据规定,农产品以外的货物、应税劳务和应税服务,不属于试点进项税额的核定范围,试点期初库存的燃料、动力等机物料所含的进项税额不作转出处理。

试点期初库存半成品、产成品中除农产品耗用外,还有非农产品耗用,这类耗用不属于试点进项税额的核定范围,计算试点期初库存半成品、产成品中不得抵扣的进项税额时,应按合理的方法将此类进项税额剔除。

奖励积分会计核算的几个问题

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】授予客户奖励积分,以吸引其多次消费是企业惯用的营销策略,但在会计实务中对此经济业务的会计处理却不规范。笔者结合案例对此提出自己观点,以期厘清疑惑。

【关键词】企业 客户 奖励积分 递延收益

为提高客户的忠诚度,企业经常会在销售商品或提供劳务的同时授予客户奖励积分,并允许客户在一定期限内按一定条件将奖励积分兑换为企业或第三方提供的商品或服务。会计实务中对此经济业务的相关会计处理并不规范,本文结合案例对此提出自己的观点。

一、如果企业在销售商品或提供劳务同时授予客户奖励积分,此时能否全额确认收入?

由于企业在客户未来兑换积分时,将无偿提供与奖励积分相对应的商品或劳务,相关的劳务成本或商品成本将在未来客户要求兑换时才结转,为满足收入与成本配比的原则,所以与奖励积分对应的公允价值应在客户兑换时才确认收入,而不是在授予客户时确认。企业在销售商品或提供劳务的同时,应将销售商品取得的货款或应收账款在本次商品销售或

提供劳务产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配,将奖励积分的公允价值确认为“递延收益”,将取得的货款或应收账款扣除“递延收益”的部分确认为收入。这里奖励积分的公允价值为单独销售可取得的金额,或者参考被兑换奖励物品或服务的公允价值确定。下面通过一个例题说明:

例1:在某购物中心持有会员卡的顾客在购物交款时只要出示会员卡,就可以参与商场的积分活动。顾客每购买100元的商品可以获得100个积分,这些积分可以累积并用来兑换商场提供的商品。积分的使用期限为获得积分开始的三年内。顾客每获得1000个积分,可用来兑换零售价为60元的商品,商品的成本为20元。假设该购物中心销售了15000元的商品,同时顾客在商场共累积了15000个积分。不考虑增值税及其他因素(下同)。

假设2012年6月初库存商品产成品的农产品耗用率为94.03%,平均农产品增值税扣除税率为13.67%;本月生产成本的农产品耗用率 $=\frac{5\ 609.44 \times (1-0.53\%)}{5\ 969.44} \times 100\% = 93.47\%$,本月平均农产品增值税扣除税率为13.38%。则:试点期初库存商品产成品成本 $=\frac{(1\ 960+5\ 969.44)}{(2\ 500+7\ 680)} \times (2\ 500+7\ 680-6\ 000) = 3\ 255.90$ (万元)。试点期初库存商品产成品不得抵扣的进项税额 $=\frac{(1\ 960 \times 94.03\% \times 13.67\%) + (5\ 969.44 \times 93.47\% \times 13.38\%)}{(1\ 960+5\ 969.44)} \times 3\ 255.90 = 409.99$ (万元)。会计处理为:借:原材料——主原料 409.99;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)409.99。

二、财税处理注意事项

第一,试点期初库存商品所含进项税额的计算,不是简单地将留抵进项税额余额转出。因为,增值税进项税额的抵扣是不分抵扣项目综合计算的,试点纳税人的留抵进项税额余额中,除含有农产品进项税额外,还含有除农产品以外的货物、应税劳务和应税服务的进项税额。财税[2012]38号文件规定,除农产品以外的增值税进项税额仍按现行有关规定抵扣。所以,留抵进项税额中,所含的非农产品进项税额不应作转出

处理。另外,进项税额的抵扣额度及抵扣进度与试点期初库存商品的成本没有直接关系,只与依据商品销售收入计算的销项税额紧密相关。

第二,应注重区别“农产品耗用”与“非农产品耗用”。财税[2012]38号文件主要针对农产品的耗用进行进项税额核定试点,非农产品耗用不在试点范围。对于非农产品耗用,在计算试点期初库存商品所含进项税额时,应按合理的方法在商品成本中予以剔除,不能直接将试点期初库存商品账面成本乘以相关扣除税率来计算库存商品所含的进项税额。

第三,进项税额可能来源于一般纳税人,也可能来源于小规模纳税人或农业生产者,其计算方法是不同的。不论用哪种单一的方法计算试点期初库存商品的进项税额,都是不准确的,我们要合理计算出平均扣除税率。

主要参考文献

1. 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,2012-04-06

2. 财政部.企业会计准则.北京:中国财政出版社,2006