

国有农场代购业务核算中的纳税风险防控

张红红 王树锋(教授)

(八一农垦大学会计学院 黑龙江大庆 163319)

【摘要】 实行土地承包经营之后,国有农场的服务职能逐渐突出,广泛开展了为家庭农场代购农业生产资料、农机设备等业务。由于代购业务会计核算错弊而被税务机关查处的问题也普遍存在。为此本文采用调研、归纳总结、逻辑推理、比较分析等方法,描述了国有农场代购业务种类与特征,说明了农场代购业务核算的政策依据,以实例剖析了农场代购业务核算中出现纳税风险的症因和表现,最后提出代购业务核算纳税风险防控的建议。

【关键词】 国有农场 代购业务 纳税风险

国有农场是国家投资开垦建立并划归农垦系统管理的农业生产组织。国有农场(简称“农场”)作为从事国有农业土地分配、农业生产安排、协调和管理的中直农业企业,还代行部分政府职能,所发生经济业务都是生物资产和农产品、社会性收支等范围,所以设立的农场财会岗位均属于执行《农业企业会计核算办法》(财会[2004]5号)的“农业会计”。会计人员对农场安排农业生产过程中产生的非农业收入或收益确认不清,甚至出现代购业务错误核算现象,导致出现严重的纳税风险,给农场造成很多经济损失。因此,研究农场纳税会计核算问题,具有现实紧迫性。

一、农场代购业务特征和种类

1. 农场开展代购业务的趋势。自从农业实行家庭承包体制以来,农场实行以原职工家庭为单位的承包经营制度。农场除了组织、指挥和协调家庭农场生产和全场社会经济问题治理、管理外,为避免零星采购成本高和分散采购生资质量危害农业生产的弊端,农场主动承担起为农业生产服务保障的生资等代购功能。

通过几十年的努力,农场已经拥有了令家庭农场高度信任的生资和物质装备的制造供应商群。农场统购生资和物质装备能够最大限度地降低家庭农场农业生产成本,节省大量采购费用,保证生资品质,有效杜绝来自农业上游的生资质量风险。可见,农场针对家庭农场生资和物质装备的代购业务拥有广大家庭农场的强烈支持和信任,代购业务成为农场运行中需长期、持续的生产服务类工作。

2. 农场代购业务特征。从农场多年履行代购业务情况看,农场代购业务具有以下特征,即全面性、集中性和效益性。①全面性指家庭农场生产经营所需种子、农药、

肥料等生资和燃料、农机、机具、配(备)件、作业信息化工具和装置等物质装备,基本都交给农场代购。②集中性指农场汇总全场范围需求后,集中招标并实施大批次采购,有时一次标的额超过亿元规模。③效益性具有双重含义,一是通过集中采购降低成本,增强生资质量,进而提高农场整体经济效益,二是农场通常对部分生资如进口肥料等,在保证低于国内市价前提下适度加价,农场从中获得直接收益,充实管理经费。

3. 农场代购业务的种类。在农垦系统,农场代购生资作为最频繁发生的最重要的一项服务,大体而言有以下三种类型:

(1)单一农场代购,就是农场负责为场内各家庭农场统一采购农业生产所需生产资料和农用物质装备。这项职能通常由农场设立统一核算的农民合作社、生资公司或生资供应中心等行使。首先,每年年初,各作业区、管理区发布采购通告,家庭农场主填写春季播种需要的种子(苗)、肥料、生物药剂、农机和农具及其配件等采购申请。然后,作业区等统计员按照家庭农场申请,进行采购货物类型和数量统计后上报农场。最后,农场相关职能单位汇总相关数据后,制订采购计划和资金需求计划,并收取或筹集资金履行采购。

由于家庭承包制改革后农场不再是直接从事农业生产单位,家庭农场才是农业生产经营的独立主体。所以即使农场是为自己直属家庭农场采购生资,也必须按照代购业务处理。

(2)多家农场合作代购,即两个或多个农场通过协商确定由一个农场负责代购,或确定几个农场分工代购的类型。通常都是土地规模小、生资和农用物质装备需求量不大的小农场与小农场联合,或小农场对大中型农场挂

靠等方式的农场。也有大中型农场相互之间合作代购情况,这种合作代购,通常是几个农场分工负责不同类别的代购任务。

(3)上级主管部门指定农场代购,是指由农场上级主管单位如农垦管理局或农垦分局,按照下辖农场上报的采购申请,分类交由指定农场实施代购的类型。这种代购由于货物种类多、采购方向和渠道广、资金需求量大,通常农垦管理局或农垦分局要根据采购能力和条件分配给相应的农场实施采购。

二、农场代购业务核算的政策依据

1. 农场代购业务会计核算依据。现行企业会计准则并无企业代购业务核算的专用科目和专门办法,现行农业企业会计制度也没有对代购业务核算的规定,而农垦系统近些年也未制定农场会计核算指导办法。

只有财政部1992年发布、1993年7月1日正式实施的《商品流通企业会计制度》(财会字第69号),对企业发生代购业务的核算做了规定,设立了编号为531的“代购代销收入”科目,并明确规定该科目核算企业接受其他单位委托,按合同规定从收取手续费方式代购、代销商品和代理进出口业务取得的手续费收入。企业办理代购(包括代理进口)业务,收到委托单位的收购资金时,借记“银行存款”科目,贷记“应付账款”等科目;支付代购商品的货款并计算手续费收入时,借记“应付账款”等科目,贷记“代购代销收入”和“银行存款”科目。代购、代销手续费收入应缴纳的税金借记“代购代销收入”科目,贷记“应交税费”科目。

2. 农场代购业务的税收政策依据。一般情形下,一方接受另外一方委托为其采购所需货品,就属于代购行为。但在会计核算中,需要严格把握相关政策规定标准。根据《关于增值税、营业税若干政策规定的通知》(财税[1994]26号)规定,代购货物行为如果同时具备以下三个条件代购企业仅就收取的手续费收入计算缴纳营业税;否则,收取的所有费用均应核算缴纳增值税:①受托方不垫付资金;②销货方将发票开具给委托方,并由受托方将该发票转交给委托方;③受托方按销售方实际收取的销售额和增值税额与委托方结算货款,并另外收取手续费。

三、农场代购业务核算的纳税风险处理

1. 农场代购业务核算存在纳税风险的症因。目前,农场及其工副业单位始终没有设立专门的纳税会计岗位,农业生产相关经济业务由农场企业科设立的财务会计负责归集核算。例如在会计建设管理十分规范的黑龙江农垦区,不论划归北大荒农业股份有限公司直属各子公司——上市农场,还是仍归属于省农垦总局领导和管理的“存续农场”,都没有设立专门负责涉税业务核算的专职会计。

因为在农垦各级领导心目中,农业是国家重点保护的弱势产业,已停征农业税,还免征增值税和企业所得税,农场几乎是块“无税净土”,设立纳税会计等于浪费人力物力和财力。加之农垦地处偏远边境地带,思想理念封闭落后,小农意识强烈,对税收风险掉以轻心。因此,农场在会计力量配备结构上不合理,农业会计占据绝大多数,基建会计、成本会计、财务会计各设一人,纳税会计基本不设。

这种情况下,农场代购业务核算普遍交给财务会计负责,造成财务会计既要承担全场资金收支业务的原始凭证审核、记账凭证编录、相关账簿登记和报表绘制等繁杂的常规业务工作,还要同时负责扣税、计税和报税等特殊任务,工作压力巨大,难免出现核算错误问题,一旦隐藏了严重的税收风险,后果就不堪设想。

2. 农场代购业务核算的纳税风险表现。调查发现,由于农场会计力量不够充足,加之企业会计准则没能明确规定代购业务核算科目和办法,农场会计按照个人职业经验自行处理的现象特别普遍,核算方式五花八门。有些农场财务会计在“主营业务收入”科目下除设置“土地承包费收入”明细科目外,还设有“生资销售收入”明细科目,用于核算农场交回代购物资款的“销售收入”;有些农场财务会计则在“其他业务收入”科目下设置“代购手续费收入”、“代购代销物资收入”等明细科目,对家庭农场回笼资金业务进行明细核算。

在笔者调查的64个农场中,几乎无人知晓《商业企业会计制度》规定的企业代购业务核算条文内容。最为严重的是,农场财务会计将代购业务按照企业自行采购业务核算,账面虽然没有体现收入的会计科目,但却能明显判断出存在购销生资和物资装备的业务流程,风险隐患特别严重。

例:2013年2月,A农场受帮扶对象B农场委托代购农用物资设备12 200万元(其中代购生资11 600万元,农用水泵600万元),同时,A农场为家庭农场采购生资12 000万元。双方约定,A农场代购不加价,所有采购费用由管理局承担。B农场将款汇到A农场账户,A农场也向家庭农场收齐货款;A农场按同供应商签订的协议支付资金23 200万元,货到后由保管员查验后暂存放在农场物资库,同时通知B农场前来提货;A农场将节约1 000万元退还B农场。

A农场做会计分录如下(单位:万元):

(1)A农场收到B农场汇款家庭农场交款,按收款收据,借:银行存款24 200;贷:其他应付款24 200。

(2)A农场向生资供应商汇款,取得开户行转账付款通知,借:预付账款23 200;贷:银行存款23 200。

(3)货到后,交来生资和农机普通发票,物资库保管

员如数清点填开入库单并传给A农场会计一份。会计按发票和验收入库单,借:原材料22 600,在建工程600;贷:预付账款23 200。

(4)B农场和A农场内部家庭农场先后提货后,保管员传来出库单,借:应付账款23 200;贷:原材料22 600,在建工程600。

(5)将节余款退给B农场,会计凭银行转账支付凭证,借:应付账款1 000;贷:银行存款1 000。

2013年10月,国税局检查时认定上述业务属于销售农资设备隐瞒收入偷增增值税。农场财务会计辩解称该代购业务没加价分文,有采购合同、发票和银行传票为证。但税务人员依照会计账面处理业务性质判断,农场确实发生了以物资抵负债的视同销售行为。

结合例题分析,从A农场会计账面记录来看,“预付账款”反映内容是企业为自己采购货物而预先支付货款的行为。会计使用了该科目,就表明是A农场“自购行为”。而随后发生的应付账款冲销,系用其“原材料”和待安装水泵出库来实现的,这使A农场的生资设备购销行为得到了印证。况且,对小规模纳税人而言,增值税计税依据仅考虑实际销售额,是否存在货物加价增值并不影响增值税义务履行。所以,税务人员的定性没有任何问题,最终要求农场限期补缴增值税额6 757 281.55元 $[232\ 000\ 000 \div (1+3\%) \times 3\%]$,并另加收滞纳金。

3. 农场代购业务核算的纳税风险防控。

(1)强化代购业务核算中的纳税风险意识。农场代购业务不是小数目,特别是耕地较多的大农场,如黑龙江省建三江农垦管理局所辖16个农场共1 100万亩耕地,平均每个农场拥有耕地68.75万亩;按一个农场60万亩水田种植物化成本每亩260元推算,各农场每年采购生资要达到1.56亿元。采购规模如此之大,一旦会计核算出现差错,引发的税收风险危害将难以想象。

譬如上例,A农场代购业务本无纳税义务,可农场没收分文手续费的情况下,却要白白缴纳675万多元增值税款,相等于丢掉两万多亩耕地的承包费。所以,对农场会计核算来说,风险意识应贯穿于工作始终。

(2)认真识别代购业务核算中的纳税风险。本文主张农场设立专职纳税会计。在目前情况下,农场会计识别纳税风险应从三方面入手:其一,认真区分经济交易和财务事项。代购业务特别是不加价、不收费的代购业务,属于完全的财务事项范畴,会计要认真按照反映非交易内容的会计科目如“其他应付款”等加以核算。其二,善于按照税收的“实体法从旧”原则把握会计相关规定。当新准则规定并不包含实际发生的经济内容情况下,农场可以沿用原会计制度如财会字[1992]第69号文相关规定进行核

算,也可以对经常发生的经济内容设立新会计科目如“受托代购货物”等,专门核算代购货物需入库代为保管的情形。其三,严格把握税收政策规定。会计需掌握好税法蕴含的精神,智慧地运用准则相关规定确认业务属性和灵活运用会计科目,认真研判农场代购业务是否应该纳税,应纳什么税种和缴纳多少税金等。

(3)合理评估和严格控制纳税风险。农场会计要结合自身专业素质和税收政策驾驭能力,立足会计重要性原则,针对经济业务金额及复杂性,合理测度纳税风险值,以指导对业务活动的确认、归集、计量与核算等会计实践操作,特别是遇到大宗业务时,能特别关注税收牵连问题,坚持做到“七分想三分做”——把绝大部分时间精力都投注在各种经济交易和事项是否涉税的思考分析的“战略层面”,将录入核算业务置于占很少工作量的“作业层面”。就代购业务而言,会计更多要先分析代购钱款收付怎样进账、货运信息如何提供、发票名头填写谁、农场获益纳哪种税等,而后再动手核算处理。这样才能避免盲目出错和隐藏会计核算的纳税风险。

如前例中,A农场如把握准确政策要求,则在对供货方签订购销合同并按约定付款环节做相关会计分录:借:应付账款——家庭农场12 000、——B农场11 200;贷:银行存款23 200。同时,将B农场名称、地址与电话、纳税人识别号、税务登记等号码等相关信息告知供应商,要求其将生资和物资设备发票均开具给B农场,并随货送达B农场;属于A农场内部代购的生资发票则开给家庭农场主,货到通知取货和发票。这样既减少了会计核算麻烦,也不会产生税收风险。

需要强调的是,农场代家庭农场采购农资设备等,会计人员应严防账面上反映出垫付资金业务。对于一些农场采取代家庭农场统一贷款再集中代购,似乎是家庭农场先支付“定金”等货到后结款提货的情况,会计人员要精心谋划核算路径与方法。农场贷款目的虽是为解决家庭农场生产资金困难,但对于银行来说,农场是名副其实的金融负债主体。用贷款代购货物不能改变农场垫付资金的性质,所以农场应先将贷款分别解付家庭农场后再交回采购资金;同时,农场代银行对家庭农场收取的贷款利息,账面不能冲减其财务费用,而是应当作为“利息收入”入账并核算需申报缴纳的营业税和附加征收的城建税与教育费附加。

主要参考文献

1. 白洁.不同代购方式的会计处理浅析.财会月刊,2011;13
2. 薄异伟.浅析代销代购业务转换的纳税筹划临界点.财会月刊,2011;15