

# 农产品增值税进项税额核定扣除方法点评

骆剑华

(重庆电子工程职业学院财经学院 重庆 401331)

**【摘要】** 财税[2012]38号文件对用于三类产品生产销售的购进农产品采用核定方式确定可抵扣进项税额,较好地解决了之前纳税人“增值税倒挂”和“高征低扣”等“税制之痛”。但在具体核定扣除方法上存在一定不足,本文就外购农产品用于生产销售的进项税额核定扣除方法提出自己的思考和改进建议。

**【关键词】** 农产品 增值税 进项税(额) 核定扣除

## 一、政策解读

《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:自2012年7月1日起,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,纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围,其购进农产品无论是否用于生产上述产品,增值税进项税额均按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》(以下简称《实施办法》)的规定抵扣。

**1. 适用对象。** 财税[2012]38号文件规定,纳入试点核

**3. 根据预期独立性分项目核算在建工程。** 根据《企业会计准则第4号——固定资产》,固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提提供经济利益,适用不同折旧率或折旧方法的,应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

如果在建工程由多部分构成,单个部分能够独立产生经济利益的流入且达到预定可使用状态,应该将该部分结转为固定资产。如果未办理竣工结算,应该暂估入账,待结算之后对固定资产原值进行调整,但不再调整之前已经计提的折旧。

部分在建工程达到预定可使用状态且能独立产生经济利益时结转固定资产也是边建设边运营企业容易忽略的问题。这就要求企业在对在建工程进行辅助核算的时候,根据预计未来产生经济利益是否独立分部分进行核算,在项目大类下根据独立性划分各组成部分,费用的归集也应严格按此归集,为各独立部分在建工程的后续结转做好准备。

## 四、结论

企业边建设边运营的会计核算工作成本相对较大,

定抵扣进项税涉及以农产品为原材料的从事液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油生产的一般纳税人企业;适于核定抵扣的征税对象只限于用于生产上述三类产品的外购农产品(原材料)(这里的农产品是指初级农产品),其他农产品购进仍实行凭票定率抵扣。之所以选择上述三行业试点,原因在于,核定抵扣要求纳税人会计核算规范、健全,生产成本清晰、透明,本次纳入试点的行业企业符合上述要求,对试点有利。

**2. 抵扣环节。** 试点前,购进前述农产品时,凭收购发票、增值税专用发票、海关完税凭证等抵扣进项税,即购

但这是大部分处于成长期或者准备扩张的企业进行运营的一种经营策略,做好在建工程核算的前期准备工作是十分必要的。本文就在建工程的核算在实践中遇到的问题提出自己的几点建议,希望能够为在建工程的准确核算提供依据。

## 主要参考文献

1. 张杭. 在建工程试生产会计核算探讨. 财会月刊, 2013;7
2. 王桂红. 浅议在建工程的核算与应用. 中小企业管理与科技(下旬刊), 2012;4
3. 贾文辉. 在建工程项目管理与财务核算怎样做到无缝衔接. 财经界, 2013;8
4. 戴莹. 在建工程核算中存在的问题及对策. 财经界, 2012;16
5. 刘利君. 重资产型企业在建工程转固的现状与建议: 基于国内某大型建材公司的案例分析. 现代经济信息, 2014;1
6. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006

进环节凭票一次抵扣。试点后,购进时不论是否取得(开具)上述相关凭证,均不能作为其进项税抵扣依据,而是在销售环节,根据销售数量或销售成本中所耗用农产品购买价款核定抵扣,即当期有销售时按其耗用外购农产品价款核定分期扣除,实现销项税与进项税在时间和数量上的匹配。

**3. 核定抵扣方法。**试点前,购进农产品取得收购发票,或者企业自开票,根据发票金额按**13%**扣除率计算抵扣,如取得的是增值税专用发票或海关完税凭证,则根据其所载增值额抵扣(抵扣率亦为**13%**)。试点后,每期可抵扣外购农产品进项税,不再以其购买发票、专用发票或海关完税凭证等为依据,而是根据其用途分为三类情形,分别规定不同的核定扣除方法,各种方法的核心是以当期销售产品所耗用农产品数量(购买价款)来核定可抵扣进项税额,使纳税人各期增值税负均衡化,同时亦降低其增值税税负。

## 二、对购进农产品用于生产销售的增值税进项税核定扣除的思考

《实施办法》对购进农产品为原料生产销售货物,规定采用投入产出法、成本法和参照法核定扣除其增值税进项税额。

**1. 投入产出法。**它是参照国家标准、行业标准(包括行业公认标准和行业平均耗用值)确定销售单位数量货物耗用外购农产品的数量(简称“农产品单耗数量”);当期允许抵扣农产品增值税进项税额依据农产品单耗数量、当期销售货物数量、农产品平均购买单价(含税,后同)和农产品增值税进项税额扣除率(简称“扣除率”)计算。具体公式:

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/(1+扣除率)

其中,①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;②农产品平均购买单价是指购买农产品期末平均买价,不包括买价之外单独支付的运费和入库前的整理费用。期末平均买价=(期初库存农产品数量×期初平均买价+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)。

从上述计算公式可见,“农产品平均购买单价”实质是采用期末一次加权平均法确定。笔者认为,农产品购买单价采用先进先出法确定更合适,理由是:首先,初级农产品因其特殊性,保质期较短(尤其是原奶等),因此,企业一般采用先进先出法核算其收发存;其次,农产品受自然、气候以及市场等因素影响,价格波动较大、较频繁,导致不同时期采购农产品价格差异比较大,先进先出法能比较真实地反映企业生产成本。在进项税核定扣除时

采用期末一次加权平均法,很可能会导致当期销售货物销项税与其生产耗用农产品实际可抵扣进项税不匹配,不能准确反映销项税额与其可抵扣进项税额间的对应关系。

**例1:**某新建白酒企业**2014**年**1**月投产,**1**月购进及结存粮食(原料)情况:**3**日购进**50**吨,**2.5**元/公斤(不含运费、挑选费等,后同);**10**日购进**100**吨,**2.8**元/公斤;**15**日购进**100**吨,**3**元/公斤;**20**日购进**200**吨,**2.8**元/公斤;月末结存**150**吨。

**2**月购进及结存粮食情况:**5**日购进**100**吨,**2.7**元/公斤;**10**日购进**200**吨,**2.5**元/公斤;**20**日购进**100**吨,**2.4**元/公斤;月末结存**50**吨。粮食单耗数量为**1.25**,假设**1**月无销售,**2**月销售粮食白酒**240**吨,收入**240**万元。该企业存货核算采用先进先出法,不考虑其他进项税。要求分析**2**月核定扣除进项税额。

解析:按“平均购买单价”计算**2**月可抵扣进项税额:

月初平均购买单价=(**50 000**×**2.5**+**100 000**×**2.8**+**100 000**×**3**+**200 000**×**2.8**)/(**50 000**+**100 000**+**100 000**+**200 000**)=**2.811 1**(元/公斤)

本月平均购买单价=(**150 000**×**2.811 1**+**100 000**×**2.7**+**200 000**×**2.5**+**100 000**×**2.4**)/(**150 000**+**100 000**+**200 000**+**100 000**)=**2.603**(元/公斤)

因此,**2**月核定抵扣进项税额=**240 000**×**1.25**×**2.603**×**17%**/(**1**+**17%**)=**113 464.1**(元)。

按先进先出法计算**2**月可抵扣进项税额:

当月销售**240**吨白酒耗用粮食数量:**240 000**×**1.25**=**300 000**(公斤)=**300**(吨),耗用粮购买价格(总额):**50 000**×**2.5**+**100 000**×**2.8**+**100 000**×**3**+**50 000**×**2.8**=**845 000**(元);因此,**2**月核定抵扣进项税额=**845 000**×**17%**/(**1**+**17%**)=**122 777.8**(元)。

可见,如按《实施办法》采用期末一次加权平均法计价核定扣除,该企业**2**月可抵扣进项税额为**113 464.1**元,而按企业实际生产情况(先进先出法)确定的应抵扣进项税额为**122 777.8**元,核定抵扣比应予抵扣少**9 313.7**元(**122 777.8**-**113 464.1**),偏差**8.208 5%**(**9 313.7**/**113 464.1**),使企业实际增值税负上升。

原因分析如下:本例中,《实施办法》按当月(**2**)月末一次加权平均法确定平均购买单价,由于**2**月农产品价格持续走低,使当月农产品平均购买单价下降,导致当月销售产品所耗用农产品成本下降,从而使当月核定抵扣进项税额下降;采用先进先出法时,由于**2**月销售白酒所耗用粮食原料为**1**月购进,而**1**月粮食价格一直在走高,使当月(**1**)月农产品实际成本上升,从而使用其生产的粮食白酒成本上升,相应地可抵扣进项税额也应上升。

因此,笔者认为以先进先出法确定农产品抵扣基数,

更符合纳税人企业实际,更能体现核定抵扣试点宗旨——根据销售产品实际所耗用农产品“据实”抵扣进项税额。

**2. 成本法。**它是依据纳税人年度会计核算资料,计算确定耗用农产品的外购金额占生产成本的比例(简称“农产品耗用率”)。当期允许抵扣农产品增值税进项税额依据当期主营业务成本、农产品耗用率以及扣除率计算。计算公式为:

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/(1+扣除率)

其中,农产品耗用率=上年投入生产的农产品外购金额/上年生产成本。

对于“农产品耗用率”,《实施办法》规定,用上年生产所耗的农产品价款与上年生产成本之比作为本期农产品耗用率,该比率实为上年农产品平均耗用率,表示单位生产成本中所耗用农产品的成本(价款)。可抵扣外购农产品进项税以当期销售货物“主营业务成本”为基准,“主营业务成本”反映当期销售成本,为会计核算口径,数量等于其生产成本。如前文所述,由于农产品价格波动较大,因此,用上年“农产品利用率”替代计算当期销售“主营业务成本”,以此核定可抵扣进项税额与当期实际应抵扣额可能存在较大差异。

**例2:**某乳制品企业2013年共销售12万吨乳酸菌,主营业务成本为72 000万元,农产品耗用率为70%,原乳单耗数量为1.06,原乳平均购买单价为4 000元/吨。2014年,因原乳价格上涨,平均涨幅10%,使生产成本上升,1月主营业务成本7 200万元,原乳平均购买单价4 400元/吨。要求分析1月份核定扣除进项税额。

解析:①按上年平均耗用率计算当期可抵扣进项税额:7 200×70%×17%/(1+17%)=732.307 7(万元);②按当期耗用农产品实际成本计算可抵扣进项税额:7 200×70%×(1+10%)×17%/(1+17%)=805.538 5(万元)。

可见,由于2014年农产品价格上涨,如采用2013年农产品平均耗用率替代计算2014年可扣除进项税,会与实际应抵扣额之间存在较大差异。因此,笔者认为不宜按上年平均耗用率来代替本期耗用率。我国《增值税暂行条例》规定增值税纳税期限最长为一个季度,多数为一个月,由于季度(各月)之间农产品价格变动不会太剧烈,因此,笔者建议采用“上一纳税期平均耗用率”代替“上年平均耗用率”核定可抵扣进项税额。

对于“主营业务成本”,如前所述,其主要反映当期销售产品成本,属于财务会计范畴。在实施办法中,直接采用会计上“主营业务成本”数据来核定当期可抵扣进项税额,笔者认为不妥。根据《增值税暂行条例》规定,增值税销售行为包括一般销售和特殊销售,其销售成本应包含一般销售成本和特殊销售成本(如视同销售)。由于会计

上确认销售实现是以企业会计准则为依据,而增值税确认销售是以《增值税暂行条例》为依据,二者存在差异。与《增值税暂行条例》所界定销售成本(税法口径)相比,实施办法按“主营业务成本”(会计口径)核定抵扣进项税,将会缩小纳税人企业可抵扣范围、减少可抵扣金额。

**例3:**某乳制品企业2013年销售12万吨纯牛奶(袋装),其主营业务成本为6 000万元,农产品耗用率为80%,原奶单耗数量为1.05,原奶平均购买单价为4 500元/吨。企业通过民政部门向某希望小学捐赠0.5吨纯牛奶,成本为1万元。要求分析2013年核定扣除进项税额。

解析:《实施办法》规定,应根据纳税人企业年度会计核算资料,确认“主营业务成本”6 000万元,核定可抵扣进项税额:6 000×80%×17%/(1+17%)=697.435 9(万元)。《增值税暂行条例》规定:将自产货物无偿赠送他人,应视同销售,征收增值税。因此,本例中将0.5吨纯牛奶无偿赠送给希望小学,应视同销售,但该业务“无直接经济利益流入”,不符合会计准则收入确认条件,因此,会计核算中并未将其成本结转入主营业务成本。

笔者以为,该业务既然属于增值税视同销售行为,与一般销售并无本质区别,因此,应将该视同销售业务成本并入核定抵扣计算基数,确定可抵扣进项税额,即为:(6 000+1)×80%×17%/(1+17%)=697.552 1(万元)。可见,《实施办法》中“主营业务成本”直接采用会计核算数据,并未考虑增值税视同销售等特殊销售行为所对应的销售成本,会减少当期实际应抵扣进项税额。

### 三、小结

以购进农产品生产销售所规定的三类货物的,在核定扣除进项税额计算方法中,采用投入产出法时,先进先出法计价更符合纳税人企业生产实际;采用成本法时,根据“上期(纳税期)农产品平均耗用率”较“上年农产品平均耗用率”能较好地消除农产品价格波动频繁等缺点。另外,在核定可抵扣进项税额时,所依据的“主营业务成本”应不限于财务会计范畴,还应包含增值税特殊销售行为的销售成本。

**【注】**本文系重庆市教委人文社科研究项目“基于主成分分析的农业科技评价及实施策略研究——以重庆为例”(项目编号:14SKS52)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

1. 史成泽.农产品增值税进项税额试行核定扣除的财税处理解析.财会月刊,2013;3
2. 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
3. 梁文涛.与农产品有关的增值税纳税筹划.财会月刊,2011;13