

# 农民专业合作社会计核算的几点建议

白兆秀(教授)

(北京农业职业学院文秘法律系 北京 100093)

**【摘要】**《农民专业合作社财务会计制度(试行)》对农民专业合作社的会计核算和会计信息披露提出了与企业不同的要求。本文拟对农民专业合作社在财务工作中出现的缴纳增值税、开展资金互助以及财政扶持资金使用等业务提出会计核算之建议。

**【关键词】** 农民专业合作社 增值税 互助资金 财政扶持资金

《农民专业合作社财务会计制度(试行)》自2008年1月1日开始实施,该制度文字简练,会计从业人员易学易懂。其规定了包括资产、负债、所有者权益、成本和损益五大类共37个会计科目,这37个会计科目涵盖了小规模农民专业合作社的一般业务,非常便于会计人员操作。但随着农民专业合作社的不断发展,在会计实践中也出现了一些新的业务,给会计核算带来了困难。在目前尚未修订《农民专业合作社财务会计制度(试行)》情况下,笔者对相关核算做以下分析。

## 一、农民专业合作社缴纳增值税的会计核算

由于在《农民专业合作社财务会计制度(试行)》中没有涉及增值税,所以,实务中关于农民专业合作社增值税的会计处理并不统一,比较常见的是按照企业会计制度的相关规定进行处理,但这样处理不符合《农民专业合作社财务会计制度(试行)》的规定。

笔者建议,在参照企业会计制度的相关规定的同时,将增值税在“应付款”科目下设置“增值税”二级科目进行核算。因为《农民专业合作社财务会计制度(试行)》规定,应付款是合作社与非成员之间发生的各种应付及暂收款项,缴纳增值税是合作社与非成员间发生的往来;增值税是价外税,纳税人是最终的消费者,合作社是增值税代缴者,故可以把增值税作为往来业务处理。

例1:某蜂产品专业合作社为扩大生产经营已经申请为增值税一般纳税人。某月向农户收购原材料一批,不含税价格10 000元,适用增值税税率13%,材料入库,款已经付清,发票收回。

合作社应编制付款凭证,会计分录为:借:产品物资——蜂产品原料10 000,应付款——增值税(进项税额)1 300;贷:银行存款11 300。

出纳人员根据付款凭证登记“银行存款日记账”。会计人员根据付款凭证登记“产品物资”、“应付款”、“银行存款”总账,根据付款凭证及原始凭证

登记“产品物资”、“应付款”明细账。

例2:接例1,上述蜂产品专业合作社出售蜂产品一批给某连锁超市。该批产品不含税售价30 000元,适用增值税税率17%,发票开出,款项收回存入银行。合作社应编制收款凭证,会计分录为:借:银行存款35 100;贷:经营收入30 000,应付款——增值税(销项税额)5 100。

出纳人员根据收款凭证登记“银行存款日记账”。会计人员根据收款凭证登记“银行存款”、“经营收入”、“应付款”总账,根据收款凭证及原始凭证登记“经营收入”、“应付款”明细账。

例3:接例1,假设上述蜂产品专业合作社本月销项税抵扣进项税后实际应上交增值税3 800元,合作社以银行存款清缴,有关单证收回。

合作社应编制付款凭证,会计分录为:借:应付款——增值税(已交税金)3 800;贷:银行存款3 800。

出纳人员根据付款凭证登记“银行存款日记账”。会计人员根据付款凭证登记“银行存款”、“应付款”总账,根据付款凭证及原始凭证登记“应付款”明细账。

如果农民专业合作社有出口业务的,其出口退税等业务也可参照企业会计制度的相关规定进行相应处理,所设置的“应付款——增值税”明细账格式可参考表1。

表1 应付款——增值税

年	月	日	凭证字	凭证号	摘要	借方					贷方				借或贷	余额
						进项税额	减免税款	已交税金	出口退税	转出未交增值税	销项税额	出口退税	进项税额转出	转出多交增值税		
略……																

会计期末,“应付款——增值税”科目贷方余额表示应交未交增值税,作为应付而未付款项列入资产负债表“应付款项”项目;借方余额表示待抵扣增值税,作为暂付款项列入资产负债表“应收款项”项目。

## 二、农民专业合作社互助资金的会计核算

如何核算互助资金是农民专业合作社会计人员一直在探讨的问题。笔者建议,将互助资金作为农民专业合作社内部资金往来纳入“成员往来”科目核算。在“成员往来”科目下设置“互助金”二级科目,同时设置“互助金备查登记簿”反映互助资金变动情况。农民专业合作社收到互助资金时,借记“库存现金”、“银行存款”等科目,贷记“成员往来——互助金”科目;发生社员借款时,借记“成员往来——互助金”科目,贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

例4:2013年1月,某蔬菜专业合作社经多方协商后,被批准在本社开展资金互助。本月收到各社员投入互助资金100 000元(其中,社员郭丽、王玉各投入5 000元),收到本乡扶持互助资金50 000元。款项全部转入存款户。合作社应编制收款凭证,会计分录为:借:银行存款150 000;贷:成员往来——互助金(各社员)100 000,专项基金——乡扶持资金(资金互助)50 000。

出纳人员根据收款凭证登记“银行存款日记账”。会计人员根据收款凭证登记“银行存款”、“成员往来”、“专项基金”总账,根据收款凭证及原始凭证登记“成员往来”、“专项基金”明细账并登记“互助金备查登记簿”。

例5:接例4,2013年3月10日,上述蔬菜专业合作社接受本社社员郭丽申请——因家庭困难向合作社借款6 000元,期限3个月,用于生产经营周转。合作社以库存现金支付。

合作社应编制现金付款凭证,会计分录为:借:成员往来——互助金(社员郭丽)6 000;贷:库存现金6 000。

出纳人员应根据付款凭证登记“现金日记账”。会计人员根据付款凭证登记“成员往来”、“库存现金”总账,根据付款凭证及原始凭证登记“成员往来”明细账并登记“互助金备查登记簿”。

例6:接例4,2013年4月20日,上述蔬菜专业合作社社员王玉为生产经营周转向合作社借款3 000元,期限6个月。合作社以库存现金支付。

合作社应编制现金付款凭证,会计分录为:借:成员往来——互助金(社员王玉)3 000;贷:库存现金3 000。

出纳人员应根据付款凭证登记“现金日记账”。会计人员根据付款凭证登记“成员往来”、“库存现金”总账,根据付款凭证及原始凭证登记“成员往来”明细账并登记“互助金备查登记簿”。

例7:接例5,2013年6月10日,上述蔬菜专业合作社社员郭丽如期归还借款。合作社按约定收取利息72元,款项存入银行。

合作社应编制收款凭证,会计分录为:借:银行存款6 072;贷:成员往来——互助金(社员郭丽)6 000,其他收入——互助利息收入72。

出纳人员根据收款凭证登记“银行存款日记账”。会计人员根据收款凭证登记“银行存款”、“成员往来”、“其他收入”总账,并登记“成员往来”、“其他收入”明细账。

“互助金备查登记簿”是辅助账簿,用以反映农民专业合作社互助资金的增减变动情况,其应定期与“成员往来——互助金”科目进行核对,以保证账账相符。上述蔬菜专业合作社互助资金变动情况如表2、表3、表4所示。

**表2 互助金备查登记簿**  
2013年1月 单位:元

成员名单	本金	账户余额	借款日	还款日	借款	利息	还款数	备注
郭丽	5 000							
王玉	5 000							
略……								
合计	100 000		—	—				

**表3 互助金备查登记簿**  
2013年3月 单位:元

成员名单	本金	账户余额	借款日	还款日	借款	利息	还款数	备注
郭丽	5 000	-1 000	2013.3.10		6 000			
王玉	5 000	2 000			3 000			
略……								
合计	100 000	91 000	—	—	9 000	0	0	

**表4 互助金备查登记簿**  
2013年6月 单位:元

成员名单	本金	账户余额	借款日	还款日	借款	利息	还款数	备注
郭丽	5 000	5 000	2013.3.10	2013.6.10		72	6 072	按期
王玉	5 000	2 000	2013.4.20		3 000			6月期
略……								
合计	100 000	97 000	—	—	3 000	72	6 072	

## 三、农民专业合作社财政扶持资金的会计核算

按照《农民专业合作社财务会计制度(试行)》的规定,农民专业合作社必须加强财政扶持资金的管理,根据农民专业合作社建设发展的需要,制定资金使用方案,专款专用,实行政务公开、财务公开,相关部门拨出资金后,必须监督资金的使用,以确保资金的正确投向和使用效益。

1. 取得财政扶持资金。按照《农民专业合作社财务会计制度(试行)》的规定,农民专业合作社收到国家财政直接补助资金时,应借记“库存现金”、“银行存款”等科目,贷记“专项应付款”科目。

例8:某粮食种植专业合作社收到国家财政扶持资金50 000元,用于购买办公设备,款项已转存当地信用社。

合作社应编制收款凭证,会计分录为:借:银行存款——

# 商品移库的会计与税务处理

张明星

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

**【摘要】**实务中企业可能会因某些原因需将商品移库,而某些会计人员对相关的账务处理还存在疑问。因此,本文针对不同情况下商品移库的会计与税务处理进行探讨。

**【关键词】**商品 移库 会计处理 增值税

## 一、相关的移库机构在同一县(市)

设有两个以上机构并实行统一核算的公司,针对商品从一个分公司转移到另一个分公司且两分公司在同一县(市)用于销售的会计处理,应根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条的规定进行。该规定指出:“单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:……(三)设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送至其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)除外……”这里的“用于销售”是指收货机构发生以下情形之一的经营行为:①向购货方开具发票;②向购货方收取货款。收货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的,应当向机构所

在地税务机关缴纳增值税;未发生上述两项情形的,则应由总机构统一缴纳增值税。

因此,针对两分公司在同一县(市)的,分公司之间的商品调拨业务不应作销售处理,可作为内部移库处理。具体的会计处理如下:

1. 发出商品的分公司应以不含进项税额的采购成本发送商品,同时减少库存量。而对于发出商品的分公司为购买商品支付的进项税额,则是待该公司销售其他商品时予以抵扣。对于为发送商品而产生的其他费用,应由发出商品的分公司向接受商品的分公司收取,并冲减发出商品公司的期间费用。

信用社 50 000;贷:专项应付款——购买办公设备 50 000。

出纳人员根据收款凭证登记“银行存款日记账”。会计人员根据收款凭证登记“银行存款”、“专项应付款”总账,根据收款凭证及原始凭证登记“专项应付款”明细账。

2. 使用财政扶持资金。农民专业合作社使用国家财政直接补助资金取得固定资产、农业资产和无形资产等时,按实际使用国家财政直接补助资金的数额,借记“专项应付款”科目,贷记“专项基金”科目。

例9:某果品产销专业合作社接受国家财政专项补助资金 80 000 元,用于建造水果保鲜库房。建造过程中,购买使用专用物资 50 000 元,支付本社固定员工工资 10 000 元,支付外请临时员工工资 15 000 元,支付合作社社员工资 5 000 元。工程验收完成后交付使用。

合作社应做如下会计处理:

(1)库房建造时,结转发生的各项费用,编制转账凭证,会计分录为:借:在建工程——水果保鲜库房 80 000;贷:产品物资——库房专用材料 50 000,应付工资——各固定员工 10 000,应付款——各外请临时员工 15 000,成员往来——各社员 5 000。

会计人员根据转账凭证登记“在建工程”、“产品物资”、

“应付工资”、“应付款”、“成员往来”总账,根据转账凭证及原始凭证登记“在建工程”、“产品物资”、“应付工资”、“应付款”、“成员往来”明细账。

(2)库房建成验收交付使用时,编制转账凭证,会计分录为:借:固定资产——水果保鲜库房 80 000;贷:在建工程——水果保鲜库房 80 000。

会计人员根据转账凭证登记“固定资产”、“在建工程”总账,根据转账凭证及原始凭证登记“固定资产”、“在建工程”明细账。

(3)结转专项基金时,编制转账凭证,会计分录为:借:专项应付款——水果保鲜库房 80 000;贷:专项基金——国家扶持资金 80 000。

会计人员根据转账凭证登记“专项应付款”、“专项基金”总账,根据转账凭证及原始凭证登记“专项应付款”、“专项基金”明细账。

**【注】**本文是“北京市属高等学校人才强教计划资助项目”的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

白兆秀.农民专业合作社财务管理与会计核算问题研究.北京:中国农业大学出版社,2009