生产企业免抵退税计算及其会计处理

丁雪慧

（山东滨州职业学院　山东滨州　256603）

【摘要】本文通过举例分析，从实务角度探讨了生产企业免抵退税的计算及相关会计处理方法，并有针对性地提出了若干完善建议。

【关键词】免抵退税　计算原理　会计处理方法

一、免抵退税计算原理

免抵退税的计算分两种情况：

1. 出口企业全部原材料均从国内购进。免抵退税的基本计算步骤为五步：

第一步——剔税，计算不得免征和抵扣税额：免抵退税不得免征和抵扣的税额=离岸价格×外汇人民币牌价×（增值税税率-出口退税率）；

第二步——抵税，计算当期应纳增值税额：当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-（当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额）-上期期末留抵税额；

第三步——算尺度，计算免抵退税额：免抵退税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率；

第四步——比较，确定应退税额，比较当期应纳税额和免抵退税额的大小，取较小者；

第五步——确定免抵税额。

2. 出口企业有进料加工业务。免抵退税的基本计算步骤为七步：

第一步——计算免抵退税不得免征和抵扣税额的抵减额：免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额（视同进项）=免税购进原材料价格×（出口货物征税率-出口货物退税率）；

第二步——剔税，计算不得免征和抵扣税额：当期免抵退税不得免征和抵扣的税额=出口货物离岸价格×外汇人民币牌价×（出口货物征税率-出口货物退税率）-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额；

第三步——抵税，计算当期应纳增值税额：当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-（当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额）-上期期末留抵税额；

第四步——计算免抵退税额抵减额：免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×进口货物退税率；

第五步——算尺度，计算免抵退税额：免抵退税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率-免抵退税额抵减额；

第六步——比较确定应退税额；

第七步——确定免抵税额：如当期期末留抵税额≤当期免抵退税额，则当期应退税额=当期期末留抵税额，当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额；如当期期末留抵税额>当期免抵退税额，则当期应退税额=当期免抵退税额，当期免抵税额=0。

二、免抵退税会计处理方法

1. 免抵退税的一般会计处理方法。企业在进行免抵退税的会计处理时需要涉及“应交税费——应交增值税（出口退税）”、“应交税费——应交增值税（出口产品抵减内销产品应纳税额）”、“应收补贴款——出口退税”等科目。在企业当期的应纳税额小于零时，可以申请出口退税，则需做如下会计分录：借：应收补贴款；贷：应交税费——应交增值税（出口退税）。免抵税额部分会计处理为：借：应交税费——应交增值税（出口产品抵减内销产品应纳税额）；贷：应交税费——应交增值税（出口退税）。以上两个会计分录的贷方合计数是企业的出口退税限额。

按照我国增值税条例的规定，出口产品的增值税实行零税率，为出口产品所购进货物的增值税进项税额可以退回。但在实际操作中，进项税额只是部分退回，未退回的部分不能再抵扣，则应作进项税额转出处理：借：主营业务成本；贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）。

2. 案例分析。

例1：某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，出口货物的征税率为17%，退税率为13%。20×8年6月的有关经营业务为：购进原材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为200万元，外购货物准予抵扣的进项税额34万元通过认证。5月末留抵税款3万元，本月内销货物不含税销售额为100万元，收款117万元存入银行，本月出口货物的销售额折合人民币200万元。试计算该企业当期的免抵退税额并做相关会计分录。

（1）当期免抵退税不得免征和抵扣的税额=200×（17%-13%）=8（万元）。

（2）当期应纳税额=100×17%-（34-8）-3=-12（万元）。

（3）出口货物免抵退税额=200×13%=26（万元）。

（4）如当期期末留抵税额≤当期免抵退税额，则当期应退

税额=当期期末留抵税额，即该企业当期应退税额为 12 万元。

(5)如当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额，则当期免抵税额=26-12=14(万元)。做如下会计处理：

不予抵退的增值税：借：主营业务成本 8 万元；贷：应交税费——应交增值税(进项税额转出)8 万元。

应退税额部分：借：应收补贴款 12 万元；贷：应交税费——应交增值税(出口退税)12 万元。

免抵税额部分：借：应交税费——应交增值税(出口产品抵减内销产品应纳税额)14 万元；贷：应交税费——应交增值税(出口退税)14 万元。

以上两个会计分录的贷方合计数(12+14)就是企业的出口退税限额 26 万元。

例 2：某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，出口货物的征税率为 17%，退税率为 13%。20×8 年 8 月的有关经营业务为：购进原材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为 200 万元，外购货物准予抵扣的进项税额 34 万元通过认证。当月进料加工免税进口料件的组成计税价格为 100 万元。上月末留抵税款 6 万元，本月内销货物不含税销售额为 100 万元，收款 117 万元存入银行，本月出口货物的销售额折合人民币 200 万元。试计算该企业当期的免抵退税额并做相关会计分录。

(1)免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=免税进口料件的组成计税价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)=100×(17%-13%)=4(万元)。

(2)免抵退税不得免征和抵扣税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(出口货物征税率-出口货物退税率)-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=200×(17%-13%)-4=4(万元)。

(3)当期应纳税额=100×17%-(34-4)-6=-19(万元)。

(4)免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率=100×13%=13(万元)。

(5)出口货物免抵退税额=200×13%-13=13(万元)。

(6)如当期期末留抵税额>当期免抵退税额，则当期应退税额=当期免抵退税额，即该企业应退税额=13(万元)。

(7)如当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额，则当期该企业免抵税额=13-13=0(万元)。

(8)8 月末留抵结转下期继续抵扣税额为 6 万元（19-13)。会计处理如下：

不予抵退的增值税：借：主营业务成本 4 万元；贷：应交税费——应交增值税(进项税额转出)4 万元。

应退税额部分：借：应收补贴款 19 万元；贷：应交税费——应交增值税(出口退税)19 万元。

以上第二个会计分录的贷方数额 19 万元减去 8 月末留抵结转下期继续抵扣税额 6 万元就是企业的出口退税限额 13 万元。

三、完善建议

首先，在“应交税费——应交增值税(出口产品抵减内销产品应纳税额)”科目中，二级明细科目是“出口产品抵减内销产品应纳税额”，顾名思义，核算的应该是出口退税总额中以抵的方式退的那部分增值税，但在实际核算时却是免税、抵税两者的合计数。因此笔者建议，将其二级明细科目修改一下，即科目名称变为“应交税费——应交增值税(出口产品免税和抵税减少内销产品应纳税额)”，使其名副其实，便于理解和掌握。

其次，笔者认为“应收补贴款——出口退税”科目在核算出口退税时不适用。因为所得税法有明文规定出口退税免征企业所得税，笔者建议可在“其他应收款”下设二级科目核算。

再次，关于“免抵退税额”、“免抵税额”的概念及其核算的认识。“免抵退税额”是按照出口额乘以退税率所得的数额，但它并不完全等于应退税额，因为按照规定，最终确定企业是否可以退税、退多少税的主要前提条件，要视企业期末有没有留抵进项税额以及留抵税额的大小而定。如果期期末留抵税额>当期免抵税额，则当期应退税额=当期期末留抵税额，而当期免抵税额=0；反之，如果当期期末留抵税额≤当期免抵退税额，则应退税额=当期免抵退税额，而应退税额与免抵退税额的差额则构成免抵税额。由此可见，所谓“免抵退税额”，只不过是一个可以退税的金额上限指标，是为了调节企业可能由于当期大量购料导致当期进项税额大幅增加而引致不合理地扩大应退税额的一个控制尺度，并不是真正确定的应退款金额。而所谓“免抵税额”，也不过是确定的应退税额小于免抵退税额的差额罢了，并不是真正出口免征、抵减内销应纳税额之数。然而令人费解的是，这两个在税务上只居于参考性质并不是客观真实反映的项目，却在会计核算上被视为反映免抵退税事项的“重要”项目，分别列作“出口退税”和“出口抵减内销应纳税额”予以入账，这样的会计处理是否恰当，反映的会计信息是否真实、可靠不能不令人产生怀疑。所以，笔者建议在会计处理上应该体现税务处理的真实含义或者在税务处理上作出修改，使税务处理与会计处理达到一致。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京：经济科学出版社，2008

2. 中国注册会计师协会.会计.北京：经济科学出版社，2008

3. 姜华忠.生产企业免抵退税的核算与筹划.财会月刊(综合)，2006；9

4. 左占卫.浅析企业出口货物退(免)增值税.现代商业，2008；27