



# 进料加工复出口业务中 出口退税的核算

江苏苏州大学商学院 许叶枚

**【摘要】** 本文分别就进料加工复出口业务中实行“免、退”税和“免、抵、退”税方法的企业在出口退税会计处理中存在的问题作简要的探讨。

**【关键词】** 进料加工复出口 出口退税 问题

进料加工复出口业务是指出口企业为加工出口产品,自行或委托其他单位从国外进口原辅材料、零部件,通过自行加工或委托作价形式加工为成品后复出口的业务。目前,进料加工复出口业务会计核算在实践方面存在着明显的缺陷,出口企业只考虑会计核算形式是否符合出口退税管理的要求,而忽视了进料加工复出口业务会计核算的特殊性。本文将分别对实行“免、退”税方法和实行“免、抵、退”税方法的企业的会计处理问题进行探讨。

## 一、实行“免、退”税方法的企业

现行政策规定,实行“免、退”税方法的企业对进口料件采取作价加工方式的,可凭主管税务机关出具的《生产企业进料加工贸易免税证明》,免交其进口料件作价的应纳税额,而按进口料件的征税率与复出口货物的退税率孰低的原则计算出口货物应抵扣的退税额,并在进口料件作价当期的退税额中一次性予以扣回。计算公式为:出口货物应抵扣的退税额=进口料件的作价金额×抵扣税率-海关对进口料件实征的增值税额。

目前的会计处理如下:料件作价时,借:应收账款;贷:其他销售收入,应交税金——应交增值税(销项税额)。同时结转成本,借:其他销售成本;贷:材料物资。抵扣当期退税额时,借:应收补贴款(红字),其他销售成本(红字);贷:应交税金——应交增值税(销项税额)(红字)。

作价加工是为加工生产出口产品服务的,作价加工后的进口料件在产品复出口后才能确认收入,同时对进口料件作价部分的应纳税额与抵扣退税额的差额部分,应视为对复出口货物成本的一种补偿,而不应在料件销售当期冲减材料销售成本。只有这样才能防止企业利用不同作价方式调节利润。因此,目前上述业务的会计处理没有贯彻权责发生制原则和配比原则。

对于实行“免、退”税方法的企业进口料件作价与进口料件进口成本的差额以及进口料件作价的应纳税额与抵扣退税额的差额部分,应按受益原则递延至货物复出口的当期予以确认,其金额可按出口比例进行分摊,可通过“待确认进料作价收益”科目进行会计处理。进料作价时,按料件作价应收金额借记“应收账款”科目,贷记“材料物资”和“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目,按作价金额与料件成

本的差额借记或贷记“待确认进料作价收益”科目。料件作价的当期应抵扣退税额的会计处理为:按进料作价的销项税额用红字贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目,按当期应抵扣退税额贷记“应收补贴款”科目,按销项税额与应抵扣退税额的差额贷记“待确认进料作价收益”科目。货物出口后,按出口货物当期应分摊的金额借记或贷记“待确认进料作价收益”科目,贷记或借记“自营出口销售成本”科目。

## 二、实行“免、抵、退”税方法的企业

现行政策规定,对实行“免、抵、退”税方法的企业按照当期出口货物销售收入、海关核销的免税进口料件金额和复出口货物的征税率、退税率分别计算当期不予抵扣税额抵减额、当期出口货物不予抵扣税额、当期免抵退税额抵减额和当期免抵退税额。计算公式如下:①当期不予抵扣税额抵减额=当期海关核销的免税进口料件金额×(征税率-退税率);②当期出口货物不予抵扣税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(征税率-退税率)-当期不予抵扣税额抵减额;③当期免抵退税额抵减额=当期海关核销的免税进口料件金额×退税率;④当期免抵退税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币牌价×退税率-当期免抵退税额抵减额。

但在实际工作中,由于出口企业和税务机关对“海关核销的免税进口料件金额”相关资料无法及时掌握,因此,税务机关按企业的《进料加工手册》上的计划(实际)进口总额占计划(实际)出口总额的比例作为计划(实际)分配率(以下简称分配率),计算开具《生产企业进料加工贸易免税证明》。由此可得,上述计算公式②、④不变,而公式①、③分别演变为:当期不予抵扣税额抵减额=当期退税申报并审核通过的出口货物金额×分配率×(征税率-退税率);当期免抵退税额抵减额=当期退税申报并审核通过的出口货物金额×分配率×退税率。

为了方便起见,不考虑内销和进项税额因素影响,假设:计划进口总额为A,计划出口总额为B;出口货物的征税率为 $R_1$ ,退税率为 $R_2$ ( $R_1 > R_2$ );当期货物全部报关出口,即报关出口销售收入为B,当期实际申报核定退税的出口货物销售收入为 $B_1$ ( $B > B_1$ )。则:计划分配率 $\beta = A \div B \times 100\%$ ;当期海关核销的免税进口料件金额 $= B_1 \beta$ 。

再假设当期不予抵扣税额抵减额、当期出口货物不予抵扣税额、当期免抵退税额抵减额和当期免抵退税额分别为

# 关于完善我国科技税收优惠政策的思考

西安交通大学经济与金融学院 唐海燕

**【摘要】**我国现行科技税收优惠政策存在税制结构和税制设置不尽合理、优惠措施不够完善等问题。本文通过对中外科技税收优惠政策的比较,提出改革我国相关政策的建议。

**【关键词】**科技进步 税收优惠 改革

科技税收优惠政策已经成为世界各国政府鼓励自主创新、科技进步的核心政策手段之一。与其他国家相比,我国现行的科技税收优惠政策在税种设置、优惠方式、优惠对象等方面均存在不足。相关部门应进一步改善我国的科技税收优惠政策,从而更加有效地提高我国企业的自主创新能力。

## 一、我国现行科技税收优惠政策存在的问题

1.税制结构和税种设置不尽合理。目前,其他国家的税收优惠主要以所得税为主,而我国税制结构的特点是流转税比重较高、所得税比重较低,因此削弱了税收优惠政策的作用。流转税的优惠支持主要体现在增值税上,而我国的生产型增值税不允许抵扣购入固定资产的进项税额,这加重了企业的税负,从而挫伤了企业改进设备、进行技术创新的积极性;对

小规模纳税人的限制过多,不利于中小型高新技术企业的发展。

2.科技税收优惠措施不尽完善。我国税收政策的激励方式以优惠税率、纳税扣除为主,但缺少投资抵免、投资折让等宽免税基的方式,缺乏充分有效的优惠手段。科技成果转化为实现生产力一般要经过实验室研究、中间试验和产业化三个阶段,其中前两个阶段风险大、收益小甚至无收益。而现行的税收优惠政策侧重于对企业开发新产品获取的利润给予一定的税收减免,对企业可能因风险发生的失败缺乏税收保护。这无疑降低了部分企业尤其是资金力量薄弱的企业自主创新的积极性。

另外,现行的税收优惠通常将企业所在的区域作为能否

M、N、P、Q,则: $M=B_1\beta(R_1-R_2)$ ;  $N=B(R_1-R_2)-M=B(R_1-R_2)-B_1\beta(R_1-R_2)=(B-B_1\beta)(R_1-R_2)$ ;  $P=B_1\beta R_2$ ;  $Q=B_1R_2-P=B_1R_2-B_1\beta R_2=B_1R_2(1-\beta)$ 。

上述业务目前的会计处理为:借:自营出口销售成本;贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)。借:应收补贴款(应退税部分),应交税金——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税);贷:应交税金——应交增值税(出口退税)。

对于实行“免、抵、退”税方法的企业,关键在于如何正确理解当期海关核销的免税进口料件金额,并计算确认应冲减的当期出口货物成本,同时正确确定当期不予抵扣税额抵减额。对此笔者认为,应在确认应冲减的当期出口货物成本时,按照“销售实耗法”处理,即以企业加工生产的产品是否报关为前提来计算确认,在计算当期不予抵扣税额抵减额时,以税务机关审核批准的金额为依据确定。

为了便于比较分析,仍选用前面设定的有关指标,同时再假设手册下加工的剩余出口货物 $(B-B_1)$ 在下期全部申报退税,并符合退税要求。

(1)当期冲减的出口货物成本  $M_1=A(R_1-R_2)=B\beta(R_1-R_2)$ , 当期复出口货物实际计入成本的金额  $N_1=(B-A)(R_1-R_2)=B(1-\beta)(R_1-R_2)$ , 即当期出口全部报关出口的销售收入  $B$  与全部免税进口料件金额相比。

(2)当期不予抵扣税额抵减额  $M=B_1\beta(R_1-R_2)$ , 当期不予抵扣税额  $N=(B-B_1\beta)(R_1-R_2)$ 。

(3)下期不予抵扣税额抵减额  $M_2=\beta(B-B_1)(R_1-R_2)=M_1-M$ , 下期不予抵扣税额  $N_2=N_1-N=-\beta(B-B_1)(R_1-R_2)=-M_2$ 。

对  $N_2$  部分在会计核算上可通过“待扣税金——待转进项税额”科目进行处理,借方登记出口企业因进料加工业务留待以后各期抵扣的税额,贷方登记经税务机关批准允许抵扣的税额,余额在借方,反映税务机关尚未批准的应抵扣税额。

上述业务的会计处理为:按当期报关出口金额  $B$  和  $\beta$  计算的  $N_1$ , 借记“自营出口销售成本”科目,按当期不予抵扣税额  $N$ , 贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”科目,按两者之差,即留待以后各期确认的不予抵扣税额  $N_2$ , 借记“待扣税金——待转进项税额”科目。对下期不予抵扣税额  $N_2$  的会计处理为:用红字贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”科目,贷记“待扣税金——待转进项税额”科目。

若企业由于其他原因发生免税进口料件退回等情况的,对退回的进口料件和加工成品耗用免税进口料件部分的待扣税金,作相应的会计调整:借:自营出口销售成本;贷:待扣税金——待转进项税额。

## 主要参考文献

- ①范霖扬.出口货物退(免)税操作指南.南京:江苏人民出版社,2002
- ②丁元霖.外贸会计.上海:立信会计出版社,2004