外贸出口业务会计核算浅见

江苏苏州大学商学院　许叶枚

一、外贸出口业务会计核算的特点

外贸出口业务是指通过海关出口报关方式将本国生产的产品输出到国际市场参与国际竞争的业务。由于出口货物的销售对象是国外购货商,并且国家对出口货物实行出口退税,因此相对于国内销售业务而言,外贸出口业务会计核算具有自己的特点:

1.按照国际惯例,出口货物以不含税价对外销售并确认销售收入。国内销售均以含税价进行交易,并按价税分离的原则确认销售收入,进行会计处理。

2.出口货物一律以离岸价为计税依据,发生的运费、保险费、佣金等价外费用冲减销售收入。国内销售货物以取得的除增值税销项税额以外的全部价款(包括向买方收取的手续费、佣金、运费等价外费用)为计税依据。

3.对购进出口货物或购进生产出口货物的原材料等发生的增值税进项税额,采取出口退税的办法,超过退税的部分计入购进成本;出口免税货物与国内销售免税货物一样,其购进时发生的增值税进项税额全部计入购进成本。另外,进料加工复出口业务购进的免税进口料件,按"不征不退"的税务处理办法进行相应的会计核算。国内销售应税货物,货物购进时发生的增值税进项税额在当期销售货物的增值税销项税额中抵扣,不足抵扣部分可结转下期继续抵扣。

二、我国外贸出口业务会计核算的现状

1.出口货物销售收入的确认具有较大的随意性。出口货物销售收入的确认不仅直接对出口退税管理工作产生重要影响,而且会影响成本、费用的正确结转,以至于影响利润和应纳所得税的计算。现实中许多企业在出口货物销售收入的确认上,只注重满足出口退税管理的要求,并不考虑是否符合企业会计准则的规定,因而存在较大的随意性,主要表现在以下方面:

(1)出口货物销售收入滞后入账。当前国家安排的年度出口退税指标缺口较大,企业应退税款拖欠严重,企业资金周转十分困难。有些企业往往在出口收汇后才通知购货方开具进货发票等结算凭证,并确认出口收入和成本。出口企业普遍存在货物销售收入滞后入账问题,短则一个月,长则两三个月或更长。出口货物销售收入入账是企业申请退税的必要前提,但国家对何时入账并没有强制性规定(只要求在年度清算前入账)。从表面上看,不及时确认出口货物销售收入只是推迟了退税时间,并不对退税造成实质性的影响。但从规范管理的要求出发,仍应对此加以重视。对实行"免、退"税办法的企业来说,货物出口后迟迟不确认收入是一种警示信号,至少表明企业内部管理薄弱,可能存在大量的代理业务,从而大大增加了发生偷骗税的风险。对实行"免、抵、退"税办法的企业来说,由于目前实行预免预抵政策,出口销售收入滞后入账将直接影响国家税款的及时、足额上缴。

(2)出口货物销售收入提前入账。当前一些境外购货商为了节约仓储费用,实行"零库存"管理,要求供货商在境外设立仓库,存放相应的生产用零部件。因此,在出口业务中出现了以下现象:企业在境外设立仓库,把生产的产品从国内先运到境外仓库,不改变产品所有权,由境外购货商按实际购货数进行货款结算。按现行会计准则规定,货物运送到境外仓库,在货物所有权未改变之前不能确认收入,只有在货物所有权发生转移后才能确认收入。但是由于税收政策规定,企业申报出口退税必须以出口销售收入实现为前提,同时出口退税必须在货物报关年度清算期内申报完毕,为此企业对当年已报关的存放境外仓库的产品,不论销售是否实现,均在报关年度清算前先确认收入,同时在年度清算期内进行备案申报。

2.某些出口业务的会计核算没有遵循权责发生制原则和配比原则。当前某些外贸出口业务的会计核算更多地从方便纳税的角度考虑,而没有遵循权责发生制原则和配比原则。比如,在进料加工复出口业务中,对于实行"免、退"税办法的企业,现行政策规定进口料件采取作价加工方式的,凭主管税务机关出具的《进料加工贸易免税证明》,其进口料件作价部分免税;按进口料件的征税率与复出口货物的退税率孰低的原则确定抵扣税率并计算出口货物应抵扣的退税额,在进口料件作价当期的应退税额中一次性予以扣回。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税额。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)。

由于进料加工的最终目的是出口加工产品,因此作价加工的进口料件在产品复出口后才能确认销售收入。同时,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进口料件加工的不同作价方式调节利润。因此,上述业务的会计处理没有遵循权责发生制原则和配比原则。

三、规范外贸出口业务会计核算的建议

1.规范企业出口货物销售收入的确认。当前出口企业出

集团结算中心结算系统的构建

北京工商大学会计学院　赵东方

一、集团结算中心的作用及性质

结算中心在集团资金管理方面的作用主要是:①集团资金效益最大化，即通过集中原本分散在各成员企业的资金以减少资金沉淀,加速资金周转,从而从整体上提高资金使用效益;②内部付款在途时间最小化,即利用先进技术实现银企互联以及集团内部联网,直接进行网上业务结算,提高结算(特别是远距离结算)效率,减少在途资金;③银行费用和交易费用最小化,即通过整合集团资源实现融资成本、贷款利息和结算手续费最小化；④集团资金流动性管理最优化,即通过掌握资金支付权进行实时的资金监控,避免不合理的资金支出,以实现资金流动的均衡和有效。

结算中心被视为集团内部的“准银行”,但它又属于集团的一个部门，受集团统一领导，从而与专业银行有所差别。首先,结算中心的业务范围没有专业银行广,只涉及收付款、贷款、还款、票据管理等基本业务;其次,结算中心资金调度和管理的目标是辅佐集团实施整体战略,而不是实现自身利益最大化;再次,结算中心又比专业银行多一些职能,比如代表集团对资金进行实时监控等。所以从某种程度上说,结算中心具有“银行”和“企业财务”的双重职能。结算中心自身的性质决定了其结算系统需要量身定做,而不能照搬银行或一般企业财务软件的模块设置。

二、集团结算中心在实践中存在的问题

尽管结算中心在集团资金管理方面显示出了强大功能,但仍存在着种种不可忽视的问题:

1.存在法律和税收方面的风险。目前,很多集团在银行开户时采用了“一个账户多个户名”的特殊做法。在方便了集团银行结算与资金调度的同时，也带来了一些法律和税收方面的问题。比如在同一结算账户内,如果有一家成员企业涉及法律纠纷，则可能导致整个集团结算账户被查封或冻结,甚至使集团内所有成员企业都要承担连带法律责任。另外，由于各成员企业名称挂在集团名称之后，则存在收到(或开具)的增值税发票所列企业名称与其付款(或收款时)的企业名称不一致的情况，从而导致进项税额与销项税额不能抵扣的风险。

2.存在来自监管方面的制度约束。证监会对上市公司与关联企业资金往来有专门规定,《公司法》对子公司独立核算也有一些相关规定。倘若集团内有上市子公司,则集团在资金统一调度和控制时又多了一层制度障碍。对此,有的集团干脆不将上市公司纳入结算中心业务范围，有的则将结算中心业务分拆为上市与非上市两部分,彼此独立运作,然而这两种做

口货物销售收入的确定普遍不规范，缺乏强有力的措施、没有处罚性的规定固然是其主要原因,但退税资金长期不能到位和出口退税政策不能适应新的企业经营方式,也在客观上促成了出口企业不按会计准则要求确认收入的现象。要改变当前外贸出口业务会计核算较为混乱的局面,必须从以下几个方面入手:

(1)国家根据每年的出口计划,测算下达与出口量相适应的退税计划,在防止出现新欠情况下逐步消化陈欠。

(2)兼顾国家税收收入和企业出口退税权益,完善出口退税政策,使之更加符合实际。如对国内产品报关运送到境外仓库的业务,企业应按会计准则规定的条件确认收入的实现。在出口退税管理上,可由企业提供在境外设立仓库的证明文件等资料,对一次报关出口的报关单,在审核有关出口电子信息后分次确认收入,并按规定进行退税申报。

(3)进一步统一财会、税务规定,抓紧制定相关的强制性措施,促使企业加强内部管理,建立科学有效的管理体系,真正规范收入的确认,推动税收工作良性发展。

2.按权责发生制原则和配比原则进行外贸出口业务的会计核算。众所周知,成本费用的确认要贯彻“谁受益谁负担、何时受益何时负担”的原则。外贸出口业务的会计核算应遵循财务会计与税务会计适当分离的原则，这样不仅有利于企业的会计报表公允地反映有关会计期间的财务状况和经营成果,而且有利于税务机关对企业进行监督。

实行“免、退”税办法的企业,采用作价加工方式进料加工复出口,对于进口料件作价金额与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。在会计核算上,可设置“待确认进料作价收益”科目进行处理。进口料件作价时,按应收金额借记“应收账款”科目,按进口料件成本贷记“材料物资”科目,按销项税额贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目,按进口料件作价金额与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:按销项税额借记“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。