

免抵退税账务处理存在的问题及建议

王国林

(湖北北京山县国家税务局 湖北北京山 431800)

一、免抵退税存在的问题

1. 缺少一笔表达“免抵退税”抵扣的会计分录。出口货物的进项税额认证抵扣后,如果不转出退税,实质就是记入“应交税费——应交增值税”科目的借方抵税了,也就是“免抵退税额”抵顶了销项税额,缺少一笔表达“免抵退税”抵扣的会计分录。《财政部 国家税务总局关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知》(以下简称《办法》)、会计制度、2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材《税法》(以下简称《税法》教材)均未规定要有一笔表达“免抵退税”抵扣的会计分录。

当没有“留抵税”(有应纳税)时,《税法》教材的相关内容“免抵退税”的会计核算对出口货物的进项税额如何处理没有涉及。

2. 免税货物的进项税额未转出处理。出口货物实行零税率,不仅免征本环节的增值税(另有规定除外),而且对出口货物前面环节所含的进项税额要退税。既然出口货物免征增值税,根据《增值税暂行条例》第十条第一项的规定,其进项税额就不得抵扣销项税额,而应作进项税额转出处理,但《办法》、会计制度均未规定,《税法》教材的相关内容“免抵退税”的会计核算也没有涉及。

由于未转出进项税额,还给“免抵退税不得免征和抵扣税额”在账务处理上带来麻烦,《税法》教材的相关内容出口退税的会计核算将“免抵退税不得免征和抵扣税额”记入“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目贷方,让人无法理解,不符合《增值税暂行条例》第十条的规定。

3. “免抵税额”的计算及账务处理没有实际意义。出口货物的进项税额不直接转出退税,实质就是用“免抵退税额”抵顶了销项税额(只是缺少一笔表达“免抵退税”抵扣的会计分录),《办法》规定的“免抵税额”计算完全没有必要,《税法》教材的相关内容“免抵退税”的会计核算对“免抵税额”的账务处理也是多余的。正因为“免抵税额”计算及账务处理是多余的,不知困惑了多少税务人员和财务人员。

4. 确定应退税额缺乏简练。《办法》规定“应退税额”分两种情况进行计算,每种情况有一个计算公式,不够简练,不如开门见山直接比较“留抵税”与“免抵退税额”大小,选择较小者退税,简单扼要。

二、会计处理方法的改进思路

根据《增值税暂行条例》及其实施细则、免抵退税概念的

规定,对免抵退税方法及账务处理提出改进思路。

出口货物实行零税率,不仅免征本环节的增值税(另有规定除外),而且对出口货物前面环节所含的进项税额进行退付。按照《增值税暂行条例》第十条第一项的规定,免征增值税项目的进项税额不得从销项税额中抵扣。因此,出口货物(免税项目)的进项税额是要转出来的,其账务处理为:借:主营业务成本;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)。

出口货物实行零税率,不仅本环节免税,而且前面环节的进项税额也要退税,因此出口货物的进项税额是不能直接转入主营业务成本的,而是要退税的。通常退税的账务处理为:借:其他应收款——应收补贴款;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)。

为了征管方便,是不直接退税的,而是要先抵顶应纳税额,也就是转入“应交税费——应交增值税”科目的借方进行抵扣。为了与外购货物的进项税额有区别,在会计核算上应增设“应交增值税(免抵退税额转入)”借方专栏,用于记录免抵退税额。为了体现国家的产业政策,出口货物的进项税额并不是百分百的退付,而是执行一种“超低税率”,即征税率与退税率之差不退税。因此,就有一部分的免税货物的进项税额是不能转入抵扣的,而是要计入主营业务成本的。

“免抵退税额”转入“应交税费——应交增值税”科目的借方抵扣后,如果有借方余额,就是未抵顶完的进项税额,就要退税,退税时直接比较“留抵税”与“免抵退税额”的大小,选择两者中较小者退税即可。

经过上述分析,一个简便、易于理解且符合免抵退税概念的全新的账务处理就完成了。

账务处理如下:①借:应交税费——应交增值税(免抵退税额转入),主营业务成本;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)。②如有留抵税,则进行退税:借:其他应收款——应收补贴款;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)。③收到退税:借:银行存款;贷:其他应收款——应收补贴款。

三、改进“免抵退税”计算方法的建议

“免抵退税”的计算方法有两种:一种是按外销收入计算免抵退税额;另一种则是按认证抵扣的进项税额分摊计算免抵退税额。

1. 按外销收入计算“免抵退税额”。①免抵退税额按《办

改进企业固定资产管理的会计思考

赵仁龙

(杭州华电半山发电有限公司 杭州 310015)

一、关于工器具固定资产管理的思考

第一,按照资产谁使用谁管理的原则,确定各个部门中各个班组使用工器具的岗位及人员,使用的是哪类工器具及其名称,并配备相应的工具箱和钥匙;不同种类的工器具所配备的工具箱标上不同的颜色;每一个工器具对应的工具箱和钥匙都有一个相同的编号。这样,每一个工器具就对应着一个使用人、一个工具箱、一把钥匙,通过颜色和编号连接起来。任何人一看到某个工器具就知道这是哪个部门哪个班组的,是谁使用的,工具箱钥匙在他手里,是该放哪类哪个工具箱的。

第二,进行一次全面的工器具清查,该报废的报废,该修复的修复,对继续使用的每一件工器具的使用寿命进行一次评估,然后交给使用人。明确规定,延长使用寿命的,每延长一年,按该资产原年折旧额的10%给予奖励;提前报废、丢失和失窃的,要说明原因,是使用人责任的,由使用人全额赔偿。工器具的修复费用,实行定额考核制,超定额的按1:0.5比例扣罚,节约的按1:1比例奖励。将工器具固定资产(电子)卡片上的保管人统一变更为实际使用人。

第三,制定统一的工器具使用人变更表格,规定变更手续流程。如出现工器具使用人变更情况时,明确规定交接后由原使用人填表,接收人确认并填上自己的名字,班组长核实填上自己的名字后,转给本部门负责人,本部门负责人核实正确,填上自己的名字,转给生产技术部门和财务部门,由生产技术部门根据软件使用权限变更卡片使用人,财务部门核实变更是否正确。不是电子化管理的,由财务部门最终变更

使用人。

第四,制定新增工器具申请表,并规定审批流程。如需新增工器具,必须由使用人提出申请,说明新增原因,转班组长核实填上自己的名字,转给本部门负责人,本部门负责人经过权衡认为确实需要,填上自己的名字,转生产技术部门负责人,生产技术部门经调查核实确实需要,生产技术部门负责人填上自己的名字,转企业领导,企业领导审核后,转采购和财务部门。经过采购、验收、入库、领用等程序后,财务部门根据批准的申请表,核对领用单上的领用人、固定资产卡片上的使用人,三者是否相符。出售、报废等流程与其他固定资产管理相同,这里不再赘述。

第五,制定系统的内部制度,形成规范的操作流程,并加大力度在企业内部宣传制度意识,提高制度执行力。作为管理层必须认真组织财务、审计、生产技术等部门至少每年一次对工器具进行全面清查盘点,盘点时会同企业内部资产专家组一起评估各个资产质量状况,将评估结果提交奖金考核小组,奖金考核小组核实后,严格按照制度规定进行奖惩,从而提高使用人对制度执行的充分认识,推动制度执行更加有效。

企业的工器具通过这样管理后,盘点人员只要根据卡片上的使用人,就能立刻找到所盘点的资产。使用人会把企业的工器具当作自己的东西一样使用好、保养好,能充分调动使用人管好工器具的积极性、主动性、创造性,能延长工器具的使用寿命,提高工器具的使用效率,节约工器具的维修费用,降

法》规定的“免抵退税额”计算方法计算,此处不再赘述。②出口货物(免税项目)的进项税额转出金额=免抵退税额×征税率÷退税率。③不予退税额=免抵退税额×(征税率-退税率)÷退税率,或者=出口货物(免税项目)进项税额转出金额-免抵退税额。④应退税额的计算。按“留抵税”与“免抵退税额”两者中较小者退税。

此方法的优点是退税与外销收入挂钩,能防止出口骗税;缺点是以外销收入计算的退税有误差,会引起国际贸易摩擦,也给财税人员学习与理解带来困难,如要计算两个抵减额。特别是免税购进原材料加工出口,如果征税率与退税率不一致,以外销收入作为计算依据,势必会产生一个“无中生有”的不予免征和抵扣的税金,这笔税金是要计入主营业务成本的,无形中增加了企业成本。

2. 按认证抵扣的进项税额分摊计算“免抵退税额”。①出口货物(免税货物)进项税额转出金额的计算,可比照《增值税暂行条例实施细则》第二十六条规定执行,只需稍微改动一下,即:出口货物(免税货物)进项税额转出金额=当月无法划分的全部进项税额×当月出口货物(免税项目)销售额÷(当月全部内、外销售额合计+存货金额)。②免抵退税额=出口货物(免税货物)进项税额转出金额×退税率÷征税率。③不予退税额=进项税额转出金额-免抵退税额。④应退税额的计算。应退税额不需计算,只需将“留抵税”与“免抵退税额”进行比较,应退税额按较小者确定。

此方法的优点是按实际进项税额分摊的,符合真实性原则;缺点是收购发票、运费发票、普通发票抵扣税款的控制有一定难度,出口骗税有风险。○