

### 关于出口退税会计核算的实证分析

□陈建斯

出口退税的会计核算涉及多元因素，与出口退税有关的一些基本概念容易产生混淆，具有一定的复杂性，导致财会人员在会计核算过程中较常出现各种失误。为此，澄清有关出口退税的基本概念并对其会计核算进行实证分析是十分必要的。

#### 一、有关出口退税的基本概念

(一) 征收率和退税率。出口退税制度的基本原则是征多少退多少，但是在实际工作中要做到既支持外贸的发展，又兼顾到财政的实际负担能力，因此，在增值税的征收率和出口退税率之间经常存在一个差额，在退税率 $\leq$ 征收率的情况下，出口退税过程必须计算当期不予免征和抵扣的税额。

(二) 零税率。零税率是指出口货物不仅在出口环节不必纳税，而且可以退还以前环节已纳的税款。显然，在存在上述的征收率和退税率的情况下，零税率实际上仅是一种理论上的概念。

(三) 出口退税所指的税款仅仅涉及流转税中的增值税和消费税，不涉及所得税问题。本文仅探讨有关增值税出口退税问题，有关消费税的出口退税问题另文阐述。

(四) 进出口货物常用的计价方法有到岸价和离岸价两种形式。

1. 到岸价格(C I F)。卖方自行安排运输与保险，将所出售的货物装上运往与买方约定的目的港的船上交货方式。

2. 离岸价格(F O B)。卖方将货物交到装运港买方指定的船上的交货方式。必须强调的是，凡是计算进口货物进项税金时必须按到岸价，计算出口货物销项税金时必须按离岸价。显而易见，对同一种进出口货物而言，其到岸价必然大于离岸价，因此，按到岸价计算进口货物进项税金，进项税金必然相对较大，按离岸价计算出口货物销项税金，销项税金必然相对较小。上述规定体现了奖出限入(鼓励出口，限制进口)的外贸政策。

(五) 我国目前出口和出口退税的主要形式。

(1) 我国目前企业出口主要有三种形式：

- ① 生产企业自营出口自产货物。
- ② 生产企业没有进出口经营权，委托外贸代理出口的自产货物。
- ③ 流通企业以收购方式出口的货物。

(2) 上述三种出口方式从2002年1月1日起，分别采用以下两种出口退税的方式：

① 先征后退。流通企业以收购方式出口的货物仍然实行先征后退的方式。先征后退方式是对流通企业在销售环节的增值税销项先进行征税，等出口单证齐全后再退税。必须指出，对于先征后退这种形式而言，退税的内涵包括流通企业购入的存货的进项税金与企业实际应缴纳的销项税金(质而言之，二者之和即企业的销项税额，同时必须剔除当期不予免征和抵扣的税额。)

② 免、抵、退。对生产企业自营或委托外贸企业代理出口的自产货物，除另有规定外，增值税一律实行免、抵、退税的管理办法。该办法适用于独立核算、经主管税务机关认定为具有增值税一般纳税人资格、并且具有实际生产能力的企业和企业集团。

A、免：即对上述两种出口企业，免征本企业生产、销售环节的增值税。

B、抵：即对上述两种出口企业其自营或委托代理出口的产品中所耗用的原材料、另配件中已纳进项税金，在计算并剔除征收率和退税率之间的差额(即当期不予免征和抵扣的税额)后，从理论上说有出口又有内销，对内销必须缴纳的销项税金，先由这一部分出口税额加以抵扣。当然，如果该企业没有内销，则上述的出口退税额必须退给企业。

具体的抵扣公式如下：

当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-抵顶的税额

抵顶的税额=(当期进项税额-当期不予抵扣或退税的税额+上期未抵扣完的进项税

额

C、退：企业在一个法定期限内当期内销货物的销项税额减抵顶税额会出现以下两种情况：

一是抵顶的税额小于内销应缴纳的销项税金，即当期应缴纳税额表现为正数，则毫无疑问，企业必须根据二者的差额缴纳销项税金。

二是抵顶的税额大于内销应缴纳的销项税金，当期应缴纳税额表现为负数，说明当期还有未抵扣完的进项税金。从理论上说，必须把这一部分未抵扣完的进项税金全部退还企业，但是现行制度规定了本期退税的最高限额不得超过出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率，因此当当期应缴纳税额表现为一数时，必须以其绝对值与出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率相比较。（取绝对值的含义是因为这里的负数并不是数学概念上的小于0的概念，其仅仅说明抵顶的税额大于内销应缴纳的销项税金，当期还有未抵扣完的进项税金。）

（六）有关出口退税几个容易混淆的公式和概念。

A、免抵退税额（即免抵退税额的上限）=出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率

B、抵顶的税额=当期进项税金-当期不予抵扣或退税的税额-上期未抵扣完的进项税额

C、当期内销货物的销项税额-抵顶的税额

（1）如果C=+数，C即当期应纳增值税额

（2）如果C=-数，这时必须将C与A作比较：

①如果 $A \geq C$ 即

出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率 $\geq$ 当期期末留抵税额（即未抵扣完的进项税额）时，

当期退税额=未抵扣完的进项税额

②如果 $A < C$ 即

出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率 $<$ 未抵扣完的进项税额时，当期退税额=出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率

D、未抵扣完的进项税额-退税额=结转下期抵扣的进项税额

一个问题提出，抵税和退税涉及到的是出口货物的进项税金问题，而出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率涉及到的是出口货物的销项税金问题，为什么要以本期出口货物的销项税额作为本期进项税金的退税额的最高限额？二者是一种什么关系？笔者以为：

（1）在一般情况下内销产品的销项税金减去内销产品的进项税金表现为正数，即为当期应交增值税金额。

（2）出口货物的销项税金已经免征，我们即使假定出口货物的进项税金等于出口货物的销项税金，即出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率，也已经是出口货物的进项税金的上限。

因此在上述公式中当期内销货物的销项税额与当期全部进项税金以及上期未抵扣完的进项税额相抵扣后，如果还会出现正数余额即为本期应交增值税金，如果出现负数余额即为退税额。但是，如果该退税额如果还超过免抵退税额（即出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率），至少说明全部进项税金与上期未抵扣完的进项税额相当大，在这种情况下，以出口货物离岸价 $\times$ 外汇汇率 $\times$ 退税率作为出口退税的上限，将未抵扣完的进项税额与退税额之间的差额结转下期继续抵扣显然是合理的。

同时必须注意，财税（2002）7号文件已经取消关于当期出口货物必须占全部货物销售额50%才准予退税的规定。

（七）从1999年7月1日起，主要商品出口退税率如下：

1. 服装与机械、设备、电器及电子产品、运输工具、仪器仪表等四大类产品出口退税率为17%。

2. 服装以外的纺织原料及制品，机电产品中除上述四大类产品外的其他机电产品出口退税率为13%。

3. 法定税率为17%，且原退税率为9%的其他商品，出口退税率提高为13%。

4. 农产品以外的法定税率为13%且现行退税率未达到13%的商品，出口退税率统一提高到13%。

（八）增值税小规模纳税人出口自产货物继续实行免征增值税的办法。

二、对于先征后退这一出口退税方式的会计核算，我们用一个简例介绍如下

某流通企业，购进存货价格100万元，出口销售该产品销售额300万元，增值税率均为17%。该流通企业出口退税采用先征后退的方式，退税率为13%。

借：商品采购 100万

    应交税金-应交增值税（进项税额） 17万

贷：银行存款 1 1 7 万  
借：银行存款 3 5 1 万  
贷：商品销售收入 3 0 0 万  
    应交税金—应交增值税（销项税额） 5 1 万

借：应交税金—应交增值税（已交税金） 3 4 万

    贷：银行存款 3 4 万

当期不予免征和抵扣的税额 =  $3 0 0 \times (1 7 \% - 1 4 \%) = 9$ （万元）

实际退税额 = 企业购入存货进项税金 1 7 + 企业实际应缴纳的销项税金 3 4 - 当期不予免征和抵扣的税额 9 = 企业销项税金 5 1 - 当期不予免征和抵扣的税额 9 = 4 2（万元）

借：银行存款 4 2 万

    贷：补贴收入 4 2 万

[注：财会字（1 9 9 5）6 号文的制度规定，企业实际收到即征即退、先征后退、先征税后返还的增值税，借记银行存款，贷记补贴收入。]

### 三、免、抵、退出口退税方式会计核算实例分析

例一 某具有进出口经营权的生产企业，对自产货物经营出口销售及国内销售。该企业 2 0 0 2 年 1 月份用 5 0 0 万元购进内销和外销所需原材料等货物，允许抵扣的进项税额 8 5 万元，内销产品取得销售额 3 0 0 万元，出口货物离岸价折合人民币 2 4 0 0 万元。假设上期留抵税款 5 万元，增值税税率 1 7 %，退税率 1 5 %，则相关财务处理如下：

（1）外购原辅材料、备件、能耗等，分录为：

借：原材料 5 0 0 万

    应交税金——应交增值税（进项税额） 8 5 万

    贷：银行存款 5 8 5 万

（2）产品外销时，分录为：

借：应收外汇账款 2 4 0 0 万

    贷：主营业务收入 2 4 0 0 万

出口企业，免征本企业生产、销售环节的增值税。

（3）内销产品，分录为：

借：银行存款 3 5 1 万

    贷：主营业务收入 3 0 0 万

    应交税金——应交增值税（销项税额） 5 1 万

（4）月末，计算当月出口货物不予抵扣和退税的税额：

不予抵扣和退税的税额 = 当期出口货物离岸价 × 人民币外汇牌价 ×（征税率 - 退税率） =  $2 4 0 0 \times (1 7 \% - 1 5 \%) = 4 8$ （万元）。

借：产品销售成本 4 8 万

    贷：应交税金——应交增值税（进项税额转出） 4 8 万

必须注意，在免、抵、退方式下，出口产品销项税金已经免征，如果退税率 = 征税率，则可以对其进项税金进行抵税或者退税，然而因为退税率 < 征税率，所以在对其进项税金进行抵税或者退税过程中必须剔除这一部分不予抵扣和退税的数额。因此，对这一部分不予抵扣和退税的进项税金必须而且也只能转作出口产品销售成本。

同时，从不予抵扣和退税的税额 = 当期出口货物离岸价 × 人民币外汇牌价 ×（征税率 - 退税率）这一公式我们可以推导出：

准予抵扣和退税的税额 = 抵扣和退税的总额 - 不予抵扣和退税的税额  
= 当期出口货物离岸价 × 人民币外汇牌价 × 征税率 - 当期出口货物离岸价 × 人民币外汇牌价 ×（征税率 - 退税率）  
= 当期出口货物离岸价 × 人民币外汇牌价 × 退税率

由此可以进一步证明当期内销货物的销项税额与包括出口货物的进项税金在内的当期全部进项税金以及上期未抵扣完的进项税额相抵扣后，如果出现负数余额，以出口货物离岸价 × 外汇汇率 × 退税率作为出口退税的上限是有一定道理的。

（5）计算应纳税额。

本月应纳税额 = 当期内销货物的销项税额 - 进项税额

= 当期内销货物的销项税额 -（当期进项税额 + 上期留抵税款 - 当期不予抵扣或退税的金额）

=  $5 1 - (8 5 + 5 - 4 8)$

= 9 万元

（1）本月应纳税额的经济含义是：在采用免、抵、退方式下出口外销免征销项税

金，因此，这里的销项税额显而易见指当期内销货物的销项税额 5 1 万。

(2) 进项税额，由以下三项内容组成：

①当期进项税额，毫无疑问，是指包括内销、外销在内的全部进项税金 8 5 万。内销的进项税金可以用以抵扣内销的销项税金，外销的进项税金同样可以用以抵扣内销的销项税金或者经批准予以退税。

②上期留抵税款为 5 万，其经济含义是，上期的进项税金还有 5 万没有抵扣完，留待本期继续抵扣。

③当期不予抵扣或退税的金额的计算即如上所述，因为退税率 < 征税率，所以在对出口产品的进项税金进行抵税或者退税过程中必须剔除这一部分不得免征和抵扣的税额，这一部分不得免征和抵扣税额为 4 8 万。

这样，经过计算本月应纳税额为 1 4 万。

借：应交税金——应交增值税（转出未交增值税） 1 4 万

贷：应交税金——未交增值税 1 4 万

因为上期留抵税款 5 万在会计核算上仍然保留在应交税金——应交增值税（进项）上，因此，与本月的应交税金——未交增值税 1 4 万贷方进行抵扣，经过计算本月实际应纳税额为 9 万。

④因为该企业尚未交纳 9 万，因此月末必须从应交税金——应交增值税（销项）结转到“应交税金——未交增值税”，该账户贷方余额为 9 万。

⑤实际交纳时：

借：应交税金——未交增值税 9 万

贷：银行存款 9 万元

上述例一的情况是属于企业经过免、抵之后余额为正数，即还必须交纳增值税的实例。必须注意，凡是当期出口进项税额已经全部与内销销项税金抵减结束的情况下，会计核算过程就不存在应交税金——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）和应交税金——应交增值税（出口退税）的情况。

例二 引用例一的资料，如果本期外购货物的进项税额为 1 4 0 万元，其他资料不变，则其余分录同上。期末的账务处理如下：

(1) 计算应纳税额或当期期末留抵税额。

本月应纳税额 = 销项税额 - 进项税额 = 当期内销货物的销项税额 - (当期进项税额 + 上期留抵税款 - 当期不予抵扣或退税的金额)

= 3 0 0 × 1 7 % [ 1 4 0 + 5 - 2 4 0 0 × ( 1 7 % - 1 5 % ) ]

= 5 1 - [ 1 4 0 + 5 - 4 8 ]

= 5 1 - 9 7

= - 4 6 (万元)

如上所述，这未抵扣完的进项税金表现为负数，现行制度规定应进行如下核算：

(1) 当期免抵退税额（即出口退税的上限）

= 出口货物离岸价 × 外汇人民币牌价 × 出口退税率

= 2 4 0 0 × 1 5 %

= 3 6 0 (万元)。

(2) 当期期末留抵税额 4 6 万元 ≤ 当期免抵退税额 3 6 0 万元，则当期应退税额 = 当期期末留抵税额 = 4 6 (万元)。

(3) 当期免抵税额 = 当期免抵退税额 - 当期应退税额

= 3 6 0 - 4 6

= 3 1 4 (万元)

借：应收出口退税 4 6 万元

应交税金——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额） 3 1 4 万

贷：应交税金——应交增值税（出口退税） 3 6 0 万

应交税金——应交增值税

进项 1 4 0

内销销项 5 1

上期留抵 5

进项转出 4 8

出口抵减内销 3 1 4

出口退税 3 6 0

4 5 9

4 5 9

0

(4) 收到退税款时，分录为：

借：银行存款 4 6 万

贷：应收出口退税 4 6 万

另一种核算思路是，内销产品的应交增值税销项税额为 5 1 万，则真正以出口进项税

金抵顶内销产品销项税额就是5.1万，所以：

借：应交税金—应交增值税（出口抵减内销产品  
应纳税额） 5.1万

贷：应交税金——应交增值税（进项转出） 5.1万

收到退税款时，分录为：

借：银行存款 4.6万

贷：应交税金——应交增值税（出口退税） 4.6万

应交税金—应交增值税

进项 1.40

内销销项 5.1

上期留抵 5

进项转出 4.8 + 5.1

出口抵减内销 5.1

出口退税 4.6

0

两种做法分录思路不同，最后结果异曲同工。其区别仅仅在于结转出口抵减内销产品应纳税额的数额的不同：

（1）第一种做法以当期免抵退税额（即出口退税的上限出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口退税率=2400×15%=360万元）为参照系，分录可以清楚地反映出口退税的上限金额。

（2）第二种做法以内销产品的应交增值税销项税额5.1万为参照系，可以清楚地反映真正以出口进项税金抵顶内销产品销项税额。

例三 引用例二的资料，进项税金为5.40万元，其他资料不变，则当期期末留抵税额为4.46万元>当期免抵退税额3.60万元时，仍然沿用第一种做法，期末的账务处理如下：

（1）当期应退税额=当期免抵退税额3.60（万元）。

（2）结转下期抵扣的进项税额=4.46-3.60=0.86（万元）

（3）分录为：

借：应收出口退税 3.60万

贷：应交税金——应交增值税（出口退税） 3.60万

请注意，经过抵减之后当期期末留抵税额为4.46万元，因为4.46万元>当期免抵退税额上限为3.60万元，所以实退3.60万元，结转下期抵扣的进项税额为0.86

（万元），这里就不存在出口抵减内销产品应纳税额的问题了。

应交税金—应交增值税

进项 5.40

内销销项 5.1

上期留抵 5

进项转出 4.8

出口退税 3.60

5.45

4.59

结转下期抵扣 0.86

参考资料：

1. 财政部国家税务总局财税[2002]7号文，《关于进一步推进出口货物实行免、抵、退税办法的通知》

2. 中国税务报，2002年8月13日，赵青，《免、抵、退税业务的计算及账务处理》

作者单位：福建财会管理干部学院

（责任编辑：陈靖）