

浅析出口退税的会计处理 及其审计实务

□ 陈良照

我国对有出口经营权外贸企业的大部分出口商品的增值税实行“免、抵、退”管理办法。笔者认为对外贸企业(增值税一般纳税人,下同)增值税出口退税一般会计处理的合规性与审计时如何进行分析性复核等值得商讨与总结,现整理如下,以期收到抛砖引玉之效。

一、出口退税的一般会计处理及存在的问题

外贸企业有关增值税出口退税的会计处理(不考虑内销因素)一般分以下三步完成,即:

1、购进出口商品时

借:存货(等)

 应交税金-应交增值税(进项税额)

 贷:应付账款(等)

2、外销出口商品时(存货结转成本等略)

借:应收账款(等)

 应收补贴款-应收出口退税

 商品销售成本(不可退的进项税额转出)

 贷:商品销售收入

 应交税金-应交增值税(出口退税)

3、收到出口退税时

借:银行存款

 贷:应收补贴款-应收出口退税

以上会计处理,从会计分录本身看,并无差错,但第二步在确认“商品销售收入”的同时也确认了“应收补贴款”的做法,笔者认为欠妥。按税法规定,企业只有提供了出口商品销售明细账、盖有海关验讫章的《出口货物报关单(出口退税联)》、出口收汇核销单及购进出口货物的增值税专用发票(税款抵扣联)或(特准退税商品)普通发票后才能办理出口退税,所以,此处反映的“应收补贴款”还不是严格意义上的“应收”,而是“可能收”的债权。如把“可能收”的债权也确认为“应收”的债权,既不符合会计的稳健原则,也不符合税法相关规定。

针对上述问题,笔者认为企业的会计处理原则首先是合法性合理性,其次才是操作的简便性。因此,建议实务中作变通处理,即:平时不予考虑时间性因素,但在会计报表

截止日前一段时间内,对以上第2步分录只确认“商品销售收入”等,不再同时确认“应收补贴款”,并将未来可退增值税继续在“应交税金-应交增值税(进项税额)”科目中反映。

二、出口退税审计的分析性复核方法(举例说明)

(一)某大型外贸企业涉及出口退税的相关资料

该大型外贸企业,出口商品的采购与外销,涉及到十几大类上千个品种几千笔交易,出口退税相关资料汇总(精确到万元)如下:

1、“应交税金-增值税-进项税”本期明细为:期初贷方余额为101万,本期借方7 184万,本期转出7 002万,期末借方余额为81万;进项税的税率分17%与13%两种(17%占九成以上)。

2、存货期末余额为489万。

3、“应收补贴款-应收出口退税”本期明细为:期初借方余额为5 488万,本期借方6 864万,本期转出7 327万,期末借方余额为5 025万。

(二)年报审计时的分析性复核

1、“应交税金-增值税-进项税”科目期末余额合理性分析

一般而言,“应交税金-增值税-进项税”科目期末余额与企业期末存货结存数之间应该存在进项税率的对应关系。按增值税税率分别为17%与13%测算,期末存货应保留的进项税分别为:489万×17%=83万,489万×13%=64万。

由于81万在83万与64万之间且接近83万,故对“应交税金-增值税-进项税”科目期末余额的合理性可以信赖。

2、不可退进项税结转商品销售成本的复核

该外贸企业不可退的进项税,即为“应交税金-增值税-进项税”本期转出数7 002万减去“应收补贴款-应收出口退税”本期借方数6 864万的差额138万元,其与非存货结转至商品销售成本金额完全相符。所以,不可退进项税结转商品销售成本的结果可以信赖。

3、本期“应交税金-增值税-进项税”结转“应收补贴款-应收出口退税”合理性分析

因素分析法

在标准成本差异分析中的应用



□ 金燕华

因素分析法是依据分析指标和几个相互联系的影响因素之间的关系,从数量上确定各因素对指标的影响程度的一种分析方法。因素分析法具体又分为差额分析法、指标分解法、连环替代法和定基替代法等。本文根据注册会计师考试教材《财务成本管理》的相关内容,对因素分析法进行更详尽、细致的解析,以期对广大考生及财务工作者理解该部分内容起到一定帮助作用。

一、连环替代法和变动成本差异的分析

连环替代法主要依次用分析值替代标准值,测定各因素对财务指标的影响。例如,某分析指标N受A、B两个因素影响。连环替代法分析过程如下:

$$\text{标准值 } N_0 = A_0 \times B_0$$

$$\text{分析值 } N_1 = A_1 \times B_1$$

$$\text{其中: A因素 } \Delta A = (A_1 - A_0) \times B_0$$

$$\text{B因素 } \Delta B = A_1 \times (B_1 - B_0)$$

$$\text{总变化额 } N_1 - N_0 = A_1 \times B_1 - A_0 \times B_0 = \Delta A + \Delta B$$

在运用连环替代法时,应注意以下几个问题:

(1)因素的关联性。即影响因素与分析指标之间必须存在着因果关系。一般来说,分析指标等于各影响因素之乘

积。例如,直接材料成本=耗用总数量×材料单价;直接人工成本=耗用总工时×工资率;变动制造费用=耗用总工时×变动制造费用分配率。这种关联性也可用于计算某些因素的标准值和分析值。

(2)因素替代的顺序性。一般情况下替代的顺序是:先数量因素后质量因素;先实物因素后价值因素;先主要因素后次要因素。这种顺序性是正确分析各因素影响额的前提。例如进行变动成本差异分析时优先数量或工时的排序而不能颠倒。

(3)顺序替代的连环性,即假定排序在该因素之前的因素均已替代,排在之后的因素均未替代。

在标准成本系统中,各标准成本都是根据实际产量和成本标准计算的,因此为了分析时提高计算思路的清晰程度,我们仍需按各因素的标准值与分析值分别转换成两因素相乘的式子。例如,某企业本月生产产品400件,使用材料2 500千克,材料单价0.55元/千克,直接材料的单位产品标准成本为3元,每千克材料的标准价格为0.5元。

$$\text{直接材料成本标准值} = (400 \times 3 / 0.5) \times 0.5$$

$$\text{直接材料成本分析值} = 2\ 500 \times 0.55$$

很明显这是两因素分析,构建上式时 $(400 \times 3 / 0.5)$ 为标准用量,上述两式对于具体分析量差和价差起了基础性作用,

该企业综合退税率=“应收补贴款-应收出口退税”本期借方数/“应交税金-增值税-进项税”本期转出数=6 864 / 7 002=98.03%=16.66%/17%。

已知该外贸企业的进项税的税率分17%与13%,且17%占九成以上,故只要验证该外贸企业的实际出口退税率是否(约)小于16.66%即可。为此,进一步向企业取证,得知企业适用的退税率有17%、15%和13%三种,根据存货结转资料作电脑处理后得出三种退税率所占的比重分别为79.01%(6 372/8 065)、19.84%(1 600/8 065)、1.15%(93/8 065),从而得出加权平均的综合退税率为16.41%。

近似的实际出口退税率16.66%略大于测算的加权平均退税率16.41%,再考虑该外贸企业的进项税的税率只是九成以上而不是百分之百为17%因素的影响后,本期“应交税金-增值税-进项税”结转“应收补贴款-应收出口退税”数量合理性可以信赖。

通过以上三个方面的分析性复核,笔者认为可在整体上接受该大型外贸企业本期出口退税结果的正确性。

(作者单位:浙江天健会计师事务所)

责任编辑 季建辉