

有关出口退税核算的释疑



刘汝燮

实行增值税,一般纳税人的会计处理,在“应交增值税”二级帐户下面要设立“进项税额”、“已交税金”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”五个三级帐户;并要登记多栏式明细帐。在多栏式明细帐上,把五个三级帐户分为两组:属于借项的有“进项税额”、“已交税金”两个,都是可以抵扣的;属于贷项的有“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”三个,都是应交税的。企业每月实际应纳税额,要依多栏式明细帐上的期初余额而定:余额在贷方的,要交税;余额在借方的,不必交税,并可继续用于抵扣。由此可见:凡记入贷方的发生额都是要交税的,凡记入借方的发生额都是可以抵扣的。因而企业的计税公式为:

实际应纳税额 = “应交增值税”的贷方发生额 - 借方发生额 = 贷方余额 (不够减时为借方余额,可以继续抵扣)

基于这种情况,许多会计人员以及一些厂长、经理,就共同提出一个问题:为什么要把“出口退税”记入贷方?记入贷方就是要交税,这样一来,国家退的税又交纳给国家了,等于没有退。企业并未实际享受到退税的好处。其实这是一个误解。

处理出口退税的核算方法有两种:一种是冲减借项,即把它以负数记入借方,从“进项税额”或整个借项中减掉,也即是减少抵扣额;另一种是增加贷项,即增加“销项税额”,或是增加应纳税额。其结果,企业的最后应纳税额是一致的。

例如,企业的进项税额 13.6 万元,销项税额 18.7 万元,另有出口退税 2 万元,求最后实际应纳税额。

第一种作法:把出口退税从借项(进项税额)中减掉,即:

$$\text{销项税额} - (\text{进项税额} - \text{出口退税}) = 18.7 \text{ 万元} - (13.6 \text{ 万元} - 2 \text{ 万元}) = 7.1 \text{ 万元}$$

第二种作法:把出口退税记入贷方,也可说是增加销项税额,即:

$$\text{销项税额} + \text{出口退税} - \text{进项税额} = 18.7 \text{ 万元} + 2 \text{ 万元} - 13.6 \text{ 万元} = 7.1 \text{ 万元}$$

两种算法,结果是一致的。

第一种作法是冲减借项,即减少抵扣额。它的优点是好理解,尤其是纳税人(企业的负责人及财会人员)好理解。其含义为:“国家将企业原支付的‘进项税额’退还给企业,故应把进项税额相应冲减掉。”但是在帐务处理上却有疑义:若把出口退税从进项税额中减掉,即以负数(红字,下同)记入进项税额专栏,则出口退税得不到单独反映,而且容易与购进退货收到供货单位的退税相混淆(因为这种情况也是以负数记入进项税额专栏);另一作法是在借方设一“出口退税”专栏,但这专项只能记负数。由于它只能记负数,对一般财会人员来说,往往容易出错。采用第一种作法,即冲减借项的作法,都要同时将原贷方的“出口退税”专栏取消。

第二种作法,也是现行的作法,即是在贷方设“出口退税”专栏,将收到的退税额以正数记入该专栏,从而增加贷项,即增加应纳税额。优点是帐务好处理,出口退税情况一目了然,寻找数字容易,缺点是容易引起误解。

按以上两种作法,登多栏式帐簿对比如下:

第一种作法:冲减借项,减少抵扣额,简称 A 法,下面又分为从进项税额中冲减(简称 A1 法)和设专栏记负数冲减(简称 A2 法)两种。

第二种作法,增加贷项,增大应纳税额,简称 B 法,也

即现行制度规定的作法。

现用前面举例的数据,分别登帐如下:为节省篇幅,将帐户名称、日期、凭证号略去。

A1法:从进项税额中减掉。

摘要	借方		贷方		借或贷	余额
	进项税额	已交税金	销项税额	进项税额转出		
购货80万元的税	13.6				借	13.6
销货110万元的税			18.7		贷	5.1
收到出口退税	-2				贷	7.1

A2法:在借方设专栏,从整个借项中冲减。其中借方的“出口退税”专栏只能记负数。

摘要	借方			贷方		借或贷	余额
	进项税额	出口退税	已交税金	销项税额	进项税额转出		
购货80万元的税	13.6					借	13.6
销货110万元的税				18.7		贷	5.1
收到出口退税		-2				贷	7.1

B法:把出口退税记入贷方,即在贷方设“出口退税”专栏登记。

摘要	借方		贷方			借或贷	余额
	进项税额	已交税金	销项税额	出口退税	进项税额转出		
购货80万元的税	13.6					借	13.6
销货110万元的税			18.7			贷	5.1
收到出口退税				2		贷	7.1

由于以上三种方法的结果相同,因而三种方法都是可行的。不过若改用A1法或A2法,则需另印制帐页;而且它们与现行制度规定不一致,与其他企业的作法也不同,应谨慎从事。

责任编辑 温彦君



浅析

企业年度亏损弥补方法的应用误区

邓信

《企业财务通则》第三十一条规定:“企业发生的年度亏损,可以用下一年度的利润弥补,下一年度利润不足弥补的,可以在五年内用所得税前利润延续弥补。延续五年未弥补的亏损,用缴纳所得税后的利润弥补。”《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第十一条规定:“纳税人发生年度亏损的,可以用下一纳税年度的所得弥补,下一纳税年度的所得不足弥补的,可以逐年延续弥补,但是延续弥补期最长不得超过5年。”可见,对于企业年度亏损弥补的基本方法,财务制度与税法的规定是一致的,但是关于弥补实务工作中涉及的各种指标的内涵,特别是“年度亏损”这一关键性指标的确切内容,财务制度及税法均未作具体说明,这样就使得企业在运用这一方法时不免产生了一些误区。

误区之一:没有区分亏损的性质,凡出现上一年度亏损都一律进行税前弥补。

我们知道,企业的亏损分为政策性亏损和经营性亏损。对于政策性亏损,企业没有承担弥补的义务。《全民所有制工业企业转换经营机制条例》第二十八条规定:“企业为实现政府规定的社会公益目标或者生产指令性计划产品,由于定价原因而形成的政策性亏损,物价部门应当有计划地调整或者放开产品价格,予以解决。不能调整或者放开产品价格的,经财政部门审