

进料加工的出口退税产品分配率应用思考

高爱林

(金桐石油化工有限公司财务部 南京 210046)

【摘要】 本文对进料加工方式下分配率的应用对出口成本的影响进行分析,并建议出口企业利用预计分配率进行相应处理,使会计信息更加真实。

【关键词】 进料加工 退税 分配率 出口成本

(一)

进料加工贸易是指企业用外汇购买进口原料、元器件、零部件和包装材料,经生产加工成成品返销出口收汇的业务。

《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税2012年39号)及《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告2013年第12号)的要求,生产企业以进料加工复出口货物,增值税退(免)税的计税依据为出口货物的离岸价(FOB)扣除出口货物所含的海关保税进口料件的金额后的余额。同时应按当期全部出口货物的离岸价扣除当期全部进料加工出口货物耗用的保税进口料件金额后的余额乘以征退税率之差计算不予抵扣或退税的税额,并从全部进项税额中剔除,计入当期的出口成本。

次年4月20日前,主管税务机关按照企业确认的实际分配率对进料加工手册进行核销,并出具《生产企业进料加工业务免抵退税核销表》,企业应在次月根据该表调整前期免抵退税额及不得免征和抵扣税额。其中:①进料加工出口货物耗用的保税进口料件金额=进料加工出口货物人民币离岸价×进料加工计划分配率。②计划分配率的确定:自2013年7月1日起,企业应以“上年度已核销手册综合实际分配率”作为当年度进料加工计划分配率。

实务中,企业为协调会计处理和税务处理的差异,通常进行如下财税处理:

(1)在出口当期按核定计划分配率计算出口货物中耗用的进口保税料件。

(2)按出口货物金额扣除其耗用保税料件价值后的金额和征退税率差计算不予抵扣税额,并转增出口成本。

(3)将上面计算的不予抵扣和退税的税额,填列在当期增值税申报表附表二第十八栏“免抵退税办法不得抵扣的进项税额”中。

(4)在进料加工手册核销后,企业在收到主管税务机关出具的《生产企业进料加工业务免抵退税核销表》后,调整前期免抵退税额及不得免征和抵扣税额和前期出口货物的成本。

(5)将调整的不得免征和抵扣税额填列在当期增值税申报表附表二第十八栏“免抵退税办法不得抵扣的进项税额”中。

例1:2013年某企业开展进料加工业务,出口产品征税率为17%,退税率5%，“上年度已核销手册综合实际分配率”为40%。同时,该企业向海关申请办理了进料加工贸易手册,手册号为C2308000157,预计进口保税料件的价值为550万元,预计出口总值为1 000万元。

2014年该手册全部出口完毕,并已办理了海关核销手续,《海关核销结案通知书》列明:实际保税进口料件540万元、出口货物980万元、补税内销的副产品20万元。2014年向主管税务机关申请核销,经主管税务机关审核,确认的实际分配率为54%。

企业处理如下:

1. 出口当期。

(1)企业在出口当期,计算不得免征和抵扣税额。

不得免征和抵扣税额=980×(1-40%)×(17%-5%)=70.56(万元)

(2)会计处理:

| | |
|-----------------------|---------|
| 借:主营业务成本 | 70.56万元 |
| 贷:应交税费——应交增值税——进项税额转出 | 70.56万元 |

(3)税务处理:将计算的不予抵扣和退税额,填列在增值税申报表附表二第十八栏“免抵退税办法不得抵扣的进项税额”中进行纳税申报。

2. 手册核销。手册核销时,主管税务机关依据《海关核销结案通知书》的实际进口保税料件金额和实际产品

总值等信息及相关电子信息,重新核定并经出口企业确认该手册的实际分配率:

$$\text{实际分配率} = 540 / (980 + 20) = 54\%$$

则该手册项下累计不得免征和抵扣税额应为: $980 \times (1 - 54\%) \times (17\% - 5\%) = 54.096$ (万元)。由于企业在出口的当期累计已经确认了不得免征和抵扣税额 70.56 万元,故在手册核销时应当调整减少“不得免征和抵扣税额” 16.464 万元 ($70.56 - 54.096$),同时调整减少出口业务成本 16.464 万元。

(1) 会计处理:

借: 主营业务成本 -16.464 万元

贷: 应交税费——应交增值税——进项税额
转出 -16.464 万元

(2) 税务处理: 将调整减少的“不得免征和抵扣税额” 16.464 万元, 填列在增值税申报表附表二第十八栏“免抵退税办法不得抵扣的进项税额”中进行纳税申报。

通过上例可见, 由于企业当期的进料加工情形与上年存在较大差异, 导致依据“上年度已核销手册综合实际分配率”计算的出口货物耗用的保税料件金额和企业实际出口货物耗用的保税料件金额存在较大差异。从而使在出口当期依据计划分配率确认的“不予抵扣税额”和手册核销时依据实际分配率确认的“不予抵扣税额”存在较大差异, 导致进料加工出口的成本信息失真。

(二)

为减少上述差异, 笔者建议, 出口企业在办理进料加工贸易手册时, 根据该手册的预计进出口情况, 预计该手册的分配率, 并进行如下处理:

(1) 在办理进料加工手册时, 预计手册的分配率。预计分配率 = 预计进口保税料件金额 ÷ 预计出口总额。

(2) 按核定的计划分配率进行正常的会计和税务处理。

(3) 将因计划分配率和预计分配率之间的差异而导致出口业务成本的差额, 借记“其他应收款”科目, 贷记“主营业务成本”科目。

(4) 在手册核销后, 按主管税务机关出具的《生产企业进料加工业务免抵退税核销表》的调整数, 借记或贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目, 按计划分配率和预计分配率之间的差异而确认的“出口业务成本”的累计差额, 贷记“其他应收款”科目, 按借贷者差额, 借记或贷记“主营业务成本”科目。

(5) 将调整的不得免征和抵扣税额填列在当期增值税申报表附表二第十八栏“出口退税产品不予抵扣和退税额”中。

例 2: 沿用前例资料, 企业在办理手册时, 可以根据预计的进出口情形, 预计该手册的分配率, 并进行相应的会

计处理。具体如下:

1. 办理手册时。预计分配率 = 预计进口保税料件金额 ÷ 预计出口货物总额 = $550 \div 1\ 000 = 55\%$ 。

2. 出口当期。

(1) 会计处理。

① 按核定的计划分配率计算“不得免征和抵扣税额”为 70.56 万元。

借: 主营业务成本

$$70.56 \text{ 万元} [980 \times (1 - 40\%) \times (17\% - 5\%)]$$

贷: 应交税费——应交增值税——进项税额转出
70.56 万元

② 预计的分配率与计划分配率之间的差异对出口业务成本有影响, 因此要进行处理。

借: 其他应收款

$$17.64 \text{ 万元} [980 \times (40\% - 55\%) \times (17\% - 5\%)]$$

贷: 主营业务成本 17.64 万元

(2) 税务处理: 将按核定的计划分配率计算的“不得免征和抵扣税额” 70.56 万元填列在当期增值税申报表附表二第十八栏“免抵退税办法不得抵扣的进项税额”中进行纳税申报。

3. 手册核销。

(1) 会计处理: 按主管税务机关出具的《生产企业进料加工业务免抵退税核销表》的调整数 16.464 万元, 进行如下处理:

借: 应交税费——应交增值税——进项税额转出
16.464 万元

主营业务成本 1.176 万元 ($17.64 - 16.464$)

贷: 其他应收款 17.64 万元

(2) 税务处理: 将调整减少的“不得免征和抵扣税额” 16.464 万元, 填列在增值税申报表附表二第十八栏“免抵退税办法不得抵扣的进项税额”中进行纳税申报。

通过上述处理, 在手册核销的时候, “应交税费——应交增值税——进项税转出”发生额为 16.464 万元, 和按计划分配率处理情形下一致, 而“出口成本”的影响仅为 1.176 万元, 同时原过渡科目“其他应收款”科目结平。

综上, 通过预计分配率的过渡处理, 在不影响税务申报处理的前提下, 使出口各期的出口成本和收入更具有相关性, 更能反映企业的经营成果。当然, 企业在预计计划分配率时, 应当充分考虑该手册项下的进口原料、出口产品和补税内销副产品的价值以及其他影响计算实际分配率的情形, 以使预计的分配率更加接近实际。

主要参考文献

王成敬. 谈生产企业出口货物免抵退税的计算公式. 财会月刊, 2004; 22