

Economics



Selections

经济活页文选

会计版

出口货物退(免)税 会计核算

中国财政经济出版社

2006.3~4
总第89~90期

《新理财》公司理财版 2006 年第 8 期(总第 44 期)要目

- 封面专题 多角度审视平衡计分卡
平衡计分卡框架下绩效评价非财务指标的导入
——来自中国企业界的声音
基于战略的预算与计划
- 经济观察 应对外资并购风潮
税收新政为企业自主创新大开绿灯
统一企业所得税法：各方达成共识
- CFO 访谈 CFO 要有决策权——访浙大网新 CFO 潘丽春
- 会计政策 新公司法规引发的相关会计问题（一）
- 小舟讲坛 目标设定、战略与企业风险偏好
- 财务与管理 企业资金链管控目标模式探索
- 业 界 国际结算业务中的航索与电索
- MA 观点 关系资本
- IT 视界 大力推进财务信息集中管理系统建设
- 论 剑 加强营销信用管理 防范财务风险
- 新书推荐 竞争的智慧
- 深呼吸 并非能力

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com>

（版权所有 翻印必究）

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100036

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 2 印张 55 506 字

2006 年 8 月第 1 版 2006 年 8 月涿州第 1 次印刷

定价：10.00 元

45005·0264

（图书出现印装问题，本社负责调换）

《经济活页文选 (会计版)》

2006 年第 3~4 期 (总第 89~90 期)

目

录

出口货物退(免)税会计核算	刘建国(3)
生产企业出口货物的会计核算	(3)
出口货物销售收入的确认(3) 免抵退税会计科目的设置(9) 免抵退税的会计核算(15) 免抵退税的会计调整(29)	
外贸企业出口货物的会计核算	(38)
自营出口货物的会计核算(38) 进料加工复出口货物的会计核算(46) 来料加工复出口货物的会计核算(52) 代理出口货物的会计核算(55)	
免抵退举例	(57)
理论题(57) 实务题(58)	
浅析会计电算化系统的应用	王君令(62)

重要启事

本刊办公地址已迁至新知大厦602室,从2006年7月1日起,本刊订约热线变更为:010-88190601、88190606;杂志社电话变更为:010-88190678;编辑部电话变更为:010-88190671;广告部电话变更为:010-88190677。传真电话不变,仍为010-88190947。杂志社通信地址及邮政编码不变。敬请周知。

新理财杂志社

2006年6月26日

特邀顾问(按姓氏笔画排列):

冯淑萍 李 勇 汤云为 朱祺珩
谷 祺 张为国 余绪缨 陈毓圭
孟 焰 秦荣生 黄世忠 谢志华
葛家澍 管一民

主 编: 贾 杰

副主编: 郭兆旭 郑宁军

编辑部成员: 郑宁军 蔡丽兰 褚爱军

张若丹 尉 敏

编 辑:《经济活页文选》编辑部

出 版: 中国财政经济出版社

总发行: 新理财杂志社

编辑部地址: 北京市海淀区阜成路甲28号新知大厦602室

邮 编: 100036

电 话: (010)88190601 88190678

传 真: (010)88190947

E-mail: xlc@xinlicai.com.cn

出口货物退(免)税会计核算

——刘建国

生产企业出口货物的会计核算

生产企业出口货物实行的“免抵退”税有效地克服了“先征后退”所带来的虚夸地方税收收入和虚夸中央级退库支出的不足，更有效地理顺了中央和地方的关系。从“免抵退”税的含义上讲，“免抵税额”也就是抵减的内销产品应纳税额，减少了各地的税收收入，而“退税”退的仍是中央级收入，不影响地方税收收入。为了解决“免抵退”税的免抵数对地方收入和地方分成的影响，对免抵税额还要定期按规定进行调库，因此，会计核算中必须正确核算“免抵税额”，将其与增值税的其他明细科目划分清楚，这也使会计核算比“先征后退”难度更大。而现行财务会计制度中有关出口货物“免抵退”税会计核算的内容比较少，无统一规范，很不便于实际工作。这里将结合现行财务会计制度与“免抵退”税政策进行讲解。一些会计处理，特别是会计调整，只是从实践中摸索出来的，做法也难免存在不足之处，仅供大家参考。

出口货物销售 收入的确认

出口货物销售收入的确认包括入账时间和入账金额两个方面，其确认正确与否将直接影响出口退税的所属期和退税额计算的准确性，从而对出口退税管理工作产生重要影响。我们在调查中发现，各企业对收入确认的标准各不相同，尤其是在入账时间上，更缺乏统一的标准。究其原因，相关制度规定不统一是一个重要方面。此外，企业规避财务

风险和擅自简化账务处理也是原因之一。

(一) 对商品销售收入实现确认的规定

1. 会计制度规定的出口货物外销收入确认的方法。财政部 2001 年颁发的《企业会计制度》改变了以往分行业会计制度对外销收入确认的标准, 规定按不同的成交方式来确认收入。常用的成交方式有 FOB、CNF (CFR)、CIF 三种, 此外还有 FAS、FCA、CPT、CIP、DAF、DES、DEQ、DDU、DDP 等。三种常用成交方式的货物出口清关手续都是由卖方负担, 其含义如下:

(1) 离岸价 (FOB), 也称为船上交货 (指定装运港) 条款。这是指当货物于指定装运港越过船舷时, 卖方即完成其交货义务。这意味着买方从此时起, 应负担一切费用和货物灭失及损坏的风险。也就是说, 在货物于指定装运港越过船舷时, 该货物所有权上的主要风险和报酬就转移给买方了, 此时卖方可以确认相关收入。也就是说, 采用离岸价核算外销收入的, 以装船日作为确认收入的时间。

(2) 成本加运费 (CFR), 也称为成本加运费 (指定目的港) 条款。这是指买方必须支付成本和将货物运至指定目的港所必需的运费, 但货物交到船上以后的灭失或损坏的风险, 以及因故而发生的任何额外费用, 则自货物越过在装运港的船舷时起, 由卖方转移给买方。也就是说, 在货物于指定装运港越过船舷时, 该货物所有权上的主要风险和报酬就转移给买方了, 此时卖方可以确认相关收入。也就是说, 采用成本加运费核算外销收入的, 也是以装船日作为确认收入的时间。

(3) 到岸价 (CIF), 也称为成本加运保费 (指定目的港) 条款。这是指卖方除负有在 CFR 条款下的同样义务外, 还必须就运输中买方负担的货物灭失或损坏风险对货物保险。卖方签订保险合同并支付保险费。卖方的责任自货物越过在目的港的船舷时起转移给买方, 也就是说, 在货物于指定目的港越过船舷时, 该货物所有权上的主要风险和报酬就转移给买方了, 此时卖方可以确认相关收入。也就是说, 采用到岸价核销外销收入的, 应以到港日作为确认

收入的时间。

2. 税法对应税货物收入实现条件的规定。税法对应税货物收入的确认没有原则性规定，但作了列举式的解释。《增值税暂行条例》规定，应税货物销售收入的实现，也就是纳税义务行为的时间，具体根据纳税人销售结算方式的不同来确认：

(1) 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或取得索取销售款的凭据，并将提货单交给买方的当天；

(2) 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天；

(3) 采取赊销和分期收款方式销售货物，为按合同约定的收款日期的当天；

(4) 采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天；

(5) 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位销售的代销清单的当天；

(6) 视同销售货物行为，为货物移送的当天。

3. 出口货物应退税收入申报时间的规定。根据国家税务总局《出口货物退（免）税管理办法》的规定，出口企业自营出口和代理出口的货物，可在货物报关出口并在财务上做销售后，凭有关凭证按月申报退（免）税。目前，我们对生产企业出口货物销售收入的入账时间规定：生产企业出口货物不论以何种方式报关出口，均以取得提单并向银行办妥交单手续的日期作为出口货物销售收入的实现时间。

(二) 对商品销售收入入账金额的确认

商品销售收入入账金额的确认包含两方面的内容：一是依据什么凭证入账，二是入账金额包括哪几部分。对此，企业会计制度与税法对商品销售收入的入账金额也有不同的规定。

1. 企业会计制度对商品销售收入入账金额的规定。

(1) 确认商品销售收入的入账凭证。在确认已售商品的销售收入实现时，以收到货款或取得收取货款的凭证时收入入账，具体根

据不同的收款方式来确认。

①预收货款的，在商品发出、向用货单位清算并开出发票时，入收入账；②提货或发货当时直接收款的，以实际收到货款或取得收款凭证（如汇票等）时，入收入账；③委托银行托收货款的，在商品发出办妥托收手续并取得银行托收凭证时，入收入账；④采用分期收款的，在按合同规定的收款日期开出发票时，入收入账；⑤委托其他单位代销的，以收到核算单位转来代销清单时，入收入账。

（2）确认商品销售收入的入账金额。企业会计制度规定，商品销售收入应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定。现金折扣在实际发生时作为当期费用，销售折让在实际发生时冲减当期收入；已确认收入的售出商品发生销售退回，应冲减退回当期的收入或调整以前年度损益。

对出口货物销售收入，由于会计制度允许企业以不同的成交方式来核算外销收入，故出口货物销售收入的组成也是不同的：按离岸价（FOB）成交时，确认的收入金额为合同注明的离岸价格；按成本加运费（CFR）成交时，确认的收入金额为合同注明的工厂交货价格 + 将货物运至指定目的港所必需的运费；按到岸价（CIF）成交时，确认的收入金额为合同注明的工厂交货价格 + 买方负担的运费 + 买方负担的保险费。

2. 税法对应税货物销售额的确定。《增值税暂行条例》规定，只要增值税纳税义务行为一成立，不管是否有会计原始凭证，都应按规定纳税。具体规定如下：

（1）对属于销售货物行为的，计税销售额为纳税人销售货物向购买方收取的全部价款（不包括收取的销项税额）和价外费用。税法规定，凡价外费用，无论其会计制度如何核算，均应并入销售额计算应纳税额。

（2）对属于视同销售货物行为的，按以下顺序确定销售额：①按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；②按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；③按组成计税价格确定[成本 $\times$ (1 + 成

本利润率)]。

(3) 对出口货物销售额, 根据财政部、国家税务总局财税[2002] 7号文件规定, 生产企业自营或委托代理出口自产货物, 按出口发票上的离岸价(FOB)计算确定, 以离岸价以外价格条件成交的出口商品, 其发生的国外运输、保险及佣金等费用支出, 均应冲减销售收入处理。

(三) 企业对出口销售收入确认的实际操作情况

据调查, 出口企业都是在收齐了装箱单、发票、报关单, 并办妥交单手续后确认销售收入的, 而不是根据会计制度的要求按成交方式来确认销售收入。

1. 出口销售收入入账时间的确定。无论是外贸公司还是生产企业都普遍存在出口收入入账滞后的问题, 短则一个月左右, 长则二三个月不等。造成企业不及时确认出口销售收入的原因主要有三方面:

(1) 企业出口业务流程与会计、税务规定不一致。

(2) 企业内部管理关系未理顺, 各部门间衔接不连贯。

(3) 企业过分追求稳健性原则以及对会计政策的误解也是一个因素。

2. 出口销售收入入账金额的确定。企业在确认外销收入时, 基本遵循税务上的规定, 即不论以何种方式成交均先按外销发票的金额入账, 待收到国外的运、保、佣单据时, 再红字冲销外销收入。有些外贸公司采用奖惩与利润和创汇挂钩的办法, 为加强对业务员的考核, 避免形成部分业务员上年奖励兑现, 而下年出现亏损却不能惩罚的不利局面, 采取根据每笔业务先预估运保佣的核算方法, 等实际收到运保佣发票时, 再冲回原预估费用, 以准确金额入账。

在外币折算的汇率选择方面, 企业一般可以按当月1日或业务发生当天的中间价计算, 并保持折算政策的一贯性。但也有部分企业为简化操作, 待收汇后入账, 以结汇水单上的人民币金额确认收入, 不核算汇兑损益。这种情况主要存在于出口业务不多的生产企

业。还有企业因我国汇率变动幅度不大，便以年初确定的固定汇率折算，不考虑实际汇率的波动情况。

（四）对出口销售收入如何确认的意见

出口企业的出口业务就其性质不同，主要有自营出口、委托代理出口、加工补偿出口、援外出口等。就其贸易性质不同，主要有一般贸易、进料加工贸易、来料加工贸易等。所涉及的出口单证主要有：出口发票、出口货物报关单、出口收汇核销单、包装单、运输提单、保险单、商检产地证以及汇票等。能反映出口额的大致有 5 个方面：出口销售账、出口发票、出口货物报关单、出口收汇核销单和出口报关单电子信息。据我们调查，目前出口企业的出口销售明细账与出口发票所反映的出口额基本一致，出口销售明细账是按出口货物离岸价折合人民币记账的，其他单证和信息之间有的一致，有的不一致。根据目前出口企业的实际操作情况，对照现行会计制度和税收规定，对出口企业出口货物应退（免）销售额的确认，提出如下意见：

8

1. 出口销售额的确认。出口企业出口货物的销售额，以出口发票计算的离岸价为准。生产企业出口货物，必须以出口发票上的离岸价为计税依据计算“免抵退”税额，若出口货物采用离岸价以外价格成交并记账的，当期支付的国外运费、保险费、佣金要冲减当期出口销售额。

生产企业出口货物的销售额以人民币计算，以外汇结算出口额的，应当按外汇市场价格折合成人民币。其销售额的人民币折合率可以选择销售发生的当天或当月 1 日的国家外汇牌价（原则上为中间价）。生产企业应当事先确定采用何种折合率，确定后一年内不得变更。

2. 入账时间及依据。

（1）生产企业自营出口，不论是海、陆、空、邮出口，均以取得运单并向银行办理交单后作为出口销售收入的实现。销售收入的人账金额一律以离岸价（FOB）为基础，以离岸价以外价格条件成交

的出口货物，其发生的国外运输、保险及佣金等费用支出，均应作冲减销售收入处理。

(2) 委托外贸企业代理出口，应以收到外贸企业代办的运单和向银行交单后作为收入的实现。入账金额与自营出口相同，支付给外贸企业的代理费应作为出口产品销售费用处理，不得冲减销售收入。

(3) 来料加工复出口，以收到成品出运运单和向银行交单后作为收入的实现，入账金额与自营出口相同。按外商来料的原辅料是否作价在核算来料加工复出口货物销售收入时，对不作价的，按工缴费收入入账；作价的，按合约规定的原辅料款及工缴费入账。对外商投资企业委托其他生产企业加工收回后复出口的，按现行出口货物退（免）税规定，委托企业可向主管出口退税的税务机关申请出具来料加工免税证明，由受托企业在收取委托企业加工费时据以免征增值税。

(4) 国内深加工结转，也称间接出口，是国内企业以进料加工贸易方式进口原材料加工货物后报关结转销售给境内加工企业，由国内企业深加工后再复出口的一种贸易方式。其销售收入的确认与内销大致相同。

免抵退税会计 科目的设置

生产企业免抵退税的会计核算根据业务流程主要可分：免税出口销售收入的核算、不予抵扣税额的核算、应交税金的核算、进料加工不予抵扣税额抵减额的核算、出口货物免抵税额和退税额的核算，以及免抵退税调整的核算。根据现行会计制度的规定，对出口货物免抵退税的核算，主要涉及到“应交税金——应交增值税”、“应交税金——未交增值税”、“应交税金——增值税检查调整”和“应收补贴款”会计科目。

(一) “应交税金——应交增值税”科目的核算内容

出口企业（仅指增值税一般纳税人，下同）应在“应交税金”科目下设置“应交增值税”明细科目，其借方发生额反映出口企业

购进货物或接受应税劳务支付的进项税额和实际支付已缴纳的增值税；贷方发生额反映出口企业销售货物或提供应税劳务应缴纳的增值税额、出口货物退税、转出已支付或应分担的增值税；期末借方余额反映企业多交或尚未抵扣的增值税；期末贷方余额反映企业尚未缴纳的增值税。出口企业在“应交增值税”明细账中，应设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税金”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”等专栏。

1. “进项税额”专栏，记录出口企业购进货物或接受应税劳务而支付的准予从销项税额中抵扣的增值税。出口企业购进货物或接受应税劳务支付的进项税额，用蓝字登记；退回所购货物应冲销的进项税额，用红字登记。

2. “已交税金”专栏，核算出口企业当月上交本月的增值税额。企业交纳当期增值税时借记本科目，贷记“银行存款”。

3. “减免税金”专栏，反映出口企业按规定直接减免的增值税税额。企业按规定直接减免的增值税额借记本科目，贷记“补贴收入”等科目。

4. “出口抵减内销产品应纳税额”专栏，反映出口企业销售出口货物后，向税务机关办理免抵退税申报，按规定计算的应免抵税额，借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”。应免抵税额的计算确定有三种方法：

第一种是在取得国税机关《生产企业出口货物免抵退税审批通知书》后进行免抵和退税的会计处理。按《生产企业出口货物免抵退税审批通知书》批准的免抵税额，借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”。

第二种是出口企业进行退税申报时，根据当期《生产企业出口货物“免抵退”税汇总申报表》的免抵税额借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”。

第三种是在货物出口的当月，在办理征（免）税申报（预免预抵）时，先根据《生产企业出口货物免税明细申报表》上“当期应

预免抵退税额”和“当期免抵退税抵减额”，计算“当期应预免抵退税额”，再根据当月《生产企业增值税纳税情况汇总表》上“当期应纳税额”，计算确认“当期预免抵税额”和“当期预应退税额”，并进行账务处理。

5.“转出未交增值税”专栏，核算出口企业月末转出应交未交的增值税。月末企业“应交税金——应交增值税”明细账出现贷方余额时，根据余额借记本科目，贷记“应交税金——未交增值税”。

上述五个专栏在“应交增值税”明细账的借方核算。

6.“销项税额”专栏，记录出口企业销售货物或提供应税劳务收取的增值税额。出口企业销售货物或提供应税劳务应收取的增值税额，用蓝字登记；退回销售货物应冲销的销项税额，用红字登记。现行出口退税政策规定实行“先征后退”的生产企业，除来料加工复出口货物外，出口货物以离岸价视同内销先征税，出口单证收齐后再以离岸价为依据按规定退税率申报退税。在出口销售行为发生后，按规定征税率计算销项税额贷记本科目，同时按规定退税率计算的出口退税借记“应收补贴款”，按征退税率之差计算的不予退税部分借记“出口产品销售成本”；实行“免抵退”税的生产企业，出口货物销售收入不计征销项税额，对经审核确认不予退税的货物应按规定征税率计征销项税额。

7.“出口退税”专栏，记录实行“免抵退”税方法的出口企业出口的货物，在向海关办理报关出口手续后，凭出口报关单等有关凭证，向税务机关申报办理出口退税而应收的出口退税款以及应免抵税款。出口货物退回的增值税额用蓝字登记；出口货物办理退税后发生退货或退关而补交已退的税款用红字登记。出口企业当期按规定确定应退税额、应免抵税额后，借记“应收补贴款——增值税”、“应交税金——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）”，贷记本科目。本专栏以及应退税额、应免抵税额的确定方法请参见上述第4点。

8.“进项税额转出”专栏，记录出口企业原材料、在产品、产

成品等发生非正常损失，以及《增值税暂行条例》规定的免税货物和出口货物免税等不应从销项税额中抵扣、应按规定转出的进项税额。按税法规定，对出口货物不予抵扣税额的部分，应在借记“产品销售成本”的同时，贷记本科目。企业在核算出口货物免税收入的同时，对出口货物免税收入按征退税率之差计算出的“不予抵扣税额”，借记“产品销售成本”，贷记本科目。当月“不予抵扣税额”累计发生额应与本月免税申报的《生产企业出口货物免税明细申报表》中“不予抵扣或退税的税额”合计数一致。

出口企业收到主管税务机关出具的《生产企业进料加工贸易免税证明》、《生产企业进料加工贸易免税核销证明》和《视同进料加工贸易免税证明》后，按证明上注明的“不予抵扣税额抵减额”用红字贷记本科目，同时以红字借“产品销售成本”。生产企业发生国外运保佣费用支付时，按出口货物征退税率之差分摊计算，并冲减“不予抵扣税额”，用红字贷记本科目，同时以红字借“产品销售成本”。

9. “转出多交增值税”专栏，核算出口企业月终转出多交的增值税。月末企业“应交税金——应交增值税”明细账出现借方余额时，根据余额借记“应交税金——未交增值税”，贷记本科目。

上述四个专栏在“应交增值税”明细账的贷方核算。

为了便于理解，全面熟悉“应交税金——应交增值税”科目核算的全过程，用“丁”字型账户反映如表1。

(二) “应交税金——未交增值税”科目的核算内容

出口企业还必须设置“应交税金——未交增值税”明细科目，并建立明细账。月度终了，将本月应交未交增值税自“应交税金——应交增值税”明细科目转入本科目，借记“应交税金——应交增值税（转出未交增值税）”，贷记本科目；将本月多交的增值税自“应交税金——应交增值税”明细科目转入本科目，借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税（转出多交增值税）”。本月上交上期应交未交增值税，借记本科目，贷记“银行存款”科目。月末，本科目的借方余额反映的是企业期末结转下期继续抵扣的进项税额（即留

表 1

借方	应交税金——应交增值税	贷方
(1) 购进货物或接受应税劳务所支付的准予抵扣的“进项税额”，退回所购货物冲销的“进项税额”用红字登记。 (2) 当期上交本期的应纳税额。 (3) 直接减免的增值税。 (4) 出口抵减内销产品应纳税额： ① 免抵退税企业，当期有应纳税额； ② 免抵退税企业应纳税额为负数且绝对值 $\leq$ (出口货物离岸价 $\times$ 外汇人民币牌价 $\times$ 退税率-免抵退税抵减额)。	(1) 销售货物或应税劳务向购买方收取的销项税额。 (2) 当期不得从销项税额中抵扣的进项税额；按规定转出的进项税额。具体有： ① 非正常损失、非应税项目、免税货物、简易办法货物耗用的外购货物或接受应税项目的进项税额； ② 当期不予抵扣的税额，按出口货物征退税率之差计算，需结转到出口货物成本的； ③ 不符合退税要求、退税凭证不全等无法退税的，需结转到出口货物成本的； ④ 进口料件不予抵扣税额抵减额(用红字反映)。 (3) 出口退税： ① 按规定计算的出口货物应退税额、应免抵税额； ② 已申报退税货物退关补税。	
(5) 月底结转未交的增值税。		(4) 月底转出多交的增值税。

抵税额或专用税票预缴等多缴税款)，贷方余额反映的是期末结转下期应交的增值税。

生产企业实行“免抵退”税后，退税的前提必须是计算退税的当期应纳增值税为负，也就是说当期必须有未抵扣完的进项税额。而当期未抵扣完进项税额在月末须从“应交税金——应交增值税(转出多交增值税)”明细科目转入本科目，退税实际上是退本科目借方余额中的一部分。在出口退税的处理上，计算应退税时借记“应收补贴款”，贷记“应交税金——应交增值税(出口退税)”，收到退税时借记“银行存款”，贷记“应收补贴款”。

(三)“应收补贴款”科目的核算内容

“应收补贴款”科目，一些企业也使用“应收出口退税”科目，

其借方反映出口企业销售出口货物后，按规定向税务机关办理“免抵退”税申报，所计算得出的应退税额，企业必须设置明细账页进行明细核算。本科目可分以下三种情况进行记载：

第一种是在取得税务机关《生产企业出口货物免抵退税审批通知书》后，作免抵和应退税的会计处理，按《生产企业出口货物免抵退税审批通知书》上批准的应退增值税借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”。其贷方反映实际收到的出口货物应退增值税，收到退税额时，借记“银行存款”，贷记本科目。期末借方余额反映企业已收到国税机关批复尚未办理退库的应退税额。

第二种是企业在办理退（免）税申报时，暂不考虑申报的退税出口额是否能通过退税审核，就当期申报的免税出口额按规定的征退税率与当期应纳税额计算出应退税额，借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”，金额与《生产企业出口货物“免抵退”税汇总申报表》中的“本月应退税额”一致。借方反映的是企业向国税机关办理退税申报时所计算的应退税款与国税机关审批数有差额的，在收到《生产企业出口货物免抵退税审批通知书》后按申报所属期进行调整，不足的用蓝字借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”；多出的用红字借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”。贷方反映的是企业收到的退税款。借方余额反映企业累计已按申报数计算但尚未收到的退税。

第三种是在货物出口的当月，在办理征（免）税申报（预免预抵）时，先根据《生产企业出口货物免税明细申报表》上“当期应预免抵退税额”和“当期免抵退税抵减额”，计算“当期应预免抵退税额”，再根据当月《生产企业增值税纳税情况汇总表》上“当期应纳税额”，计算确认“当期预免抵税额”和“当期预应退税额”，并进行账务处理。

生产企业出口货物应免抵税额、应退税额和不予抵扣税额等会计处理，按财会字（1995）21号《财政部关于调低出口退税率后有

关会计处理的通知》概括如下：

借：应收补贴款——增值税

 应交税金——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）
 产品销售成本

贷：应交税金——应交增值税（出口退税）

 ——应交增值税（进项税额转出）

（四）“应交税金——增值税检查调整”科目的核算内容

出口企业还必须设置“应交税金——增值税检查调整”明细科目，并建立明细账。本科目借方反映的是出口企业经税务机关批准应补征的增值税税额冲减留抵税额和已补征的税款，贷方反映的是出口企业经主管国税管理机关核定应补征的税款，期末贷方余额反映出口企业实际批准的应退税额小于企业账面应补税额的差额部分，应在以前年度损益调整或主营业务成本中处理。

（五）销售账簿的设置

生产企业应根据出口业务设置自营出口销售明细账、委托代理出口销售明细账、来料加工出口销售明细账、深加工结转出口销售明细账。一般采用多栏式账页记载外销收入有关情况，内外销必须分别记账，按不同征税率和退税率分账页分别核算出口销售收入，并在摘要栏内详细记载每笔出口销售和运保佣冲减的详细情况，以便于国税机关审核出口退（免）税。

免抵退税的会计核算 出口货物不予抵扣税额、不予抵扣税

额抵减额、应退税、应免抵税的计算和确定有两种方法。这里着重对出口货物“免抵退”税各个环节的会计核算分别进行介绍。

（一）购进货物的会计核算

1. 采购国内原材料。价款和运杂费记入采购成本，增值税专用发票上注明的增值税额记入进项税额，根据供货方的有关票据作如下会计分录：

借：材料采购