

新出口退税政策对 企业会计核算影响及其对策

钟红霞

摘要: 本文阐述了国家实施大幅度调整出口退税率及新的退税机制出台的历史背景,分析了我国现行的出口货物退(免)税政策的一系列规定,提出了新的出口退税率及退税新机制的形成对出口企业会计核算的影响及其对策。

关键词: 出口退税; 税收筹划; 对策

中图分类号: F812.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1006-1894 (2008) 03-0068-06

我国自1985年第一次实行出口退税政策以来,于1995年、1996年对出口退税率进行了较大幅度的调整,一度将出口退税率调至3%、6%、9%。调低出口退税率后,对我国当时外贸出口造成了较大的影响。于是我国于1998年至2002年又陆续将出口退税率调高至5%、6%、13%、15%、17%。2004年1月1日起,根据国务院决定,又将出口退税率平均下调了3个百分点。2006年[财政部,发展改革委,商务部,海关总署,国家税务总局关于调整部分商品出口退税率和增补加工贸易禁止类商品目录的通知]已于9月15日正式实施。政府本轮出口退税调整重点在于调低或取消高污染,高能耗,资源型产品和附加值低,出口量大,容易引发国际贸易纠纷的产品的出口退税率,并提高了重大技术装备,高科技产品和农产品加工产品的出口退税率。

从我国对出口退税率数次上下调整中可以看出,政府已将出口退税机制作为一种宏观调控我国对外进出口贸易的重要手段。尤其是从2006年度起,本着“适度、稳妥、可行”的原则,区别不同出口产品并以调整出口退税率的手段,来达到对国家鼓励出口产品不降或少降退税率来刺激出口;对一般性产品适当降低出口退税率;对国家限制出口产品和一些资源性产品多降或取消出口退税率以达到控制出口量的目的。当然本次通过降低出口退税率除了达到调整出口产品结构目的外,还伴随着建立中央及地方共同负担出口退税新机制以及清退各地历年积欠的出口退税款的要求。

一、出口货物退(免)税宏观调控基本原则及其作用

1. 什么是出口货物退(免)税 所谓出口货物退(免)税是对报关出口货物退还在国内生产环节按税法规定缴纳的增值税、消费税或免征应纳税额。它是国际贸易中通常采用并为各国普遍接受的一种税收措施,其目的在于鼓励各国出口货物的公平竞争。

我国现行货物退(免)税管理办法规定:“有出口经营权的企业出口或代理出口货物,除另有

[5] 李曜,于进杰.开放式基金赎回机制的外部效应[J].财经研究,2004,(12).

[6] 彭飞,等.代理问题——导致开放式基金非正常赎回的原因[J].经济体制改革,2005,(5).

[7] 束景虹.开放式基金赎回现象的实证研究[J].数量经济技术经济研究,2005,(4).

[8] 张家萃,等.我国开放式基金投资者赎回的影响因素[J].统计与决策,2006,(2).

规定者外,可以在货物报关出口并在财务上作销售后,凭有关凭证按月报请税务机关批准退还或免征增值税和消费税。

2. 出口货物退(免)税的作用 根据我国改革开放的需要和国内外经济形势变化,我国国务院于2004年做出了改革出口退税机制的重大决定:按照“新账不欠,老账要还,完善机制、共同负担、推动改革、促进发展”的原则,并在已由中央财政负责偿还历史欠退税款的基础上,区别不同产品适当降低退税率,同时建立中央与地方共同负担的出口退税新机制,即从2004年起,以2003年实退出口退税数为基数,对超出基数部分的应退税额,由中央和地方财政按75:25的比例共同负担。

两年多来,新机制运行顺利,基本实现了预期目标,取得了明显的成果:全部还清了历年累计拖欠的出口退税款,缓解了企业资金周转困难,降低了企业财务成本,调动了企业出口积极性,优化了出口商品结构,促进了对外贸易和吸引外资的健康持续快速发展。出口退税政策的调整从宏观角度看,出口退税率下调是国家宏观调控出击“组合拳”的又一步骤,首要作用就是促进外贸增长方式的转变,推动我国出口结构升级,尤其是本次对纺织品出口退税率下调2%,是促使国内纺织业由“数量增长”向“质量增长”转变的一个重要手段。出口退税由中央与地方共同分担,明确了地方在出口退税中承担的责任,充分调动了地方政府参与打击和防范出口骗税行为的积极性和主动性,为规范出口退税秩序起到了积极的作用。

3. 出口货物退(免)税所遵循的原则 我国新一轮出口退税机制应遵循的原则有:

(1) 公平税负原则。即中央与地方,中资企业与外资企业在税负负担上应公平一致。

(2) 属地原则。即企业出口退税在所在地出口退税机关办理申请手续。

(3) 宏观调控原则。由国家商务部及各级商务部门积极开展调查研究,及时发现及会同有关部门共同研究解决出口退税机制运行中出现的新情况、新问题,不断完善落实相关配套措施和办法。

二、2004年1月1日起较大幅度调整出口退税率及新的出口退税机制出台的大背景

1. 最近3年我国外贸出口正处于一个快速上升期 从宏观层面上看,最近3年我国外贸出口正处于一个快速拉升期,仅以2003年我国进出口情况来看,当年出口4383.7亿美元比2002年增长了34.6%,进口4128.4亿美元比2002年增长了39.9%,进出口贸易总额达到了8512.1亿美元,顺差255.3亿美元。我国首次超过日本进出口总额8511.7亿美元,并取代美国成为日本的最大贸易伙伴,以及成为继加拿大、墨西哥之后的美国第三大贸易伙伴,并且超过英国、法国,成为世界第三大贸易国家。那么我国为何会在近3年中出口额大幅度上升呢?究其原因主要有以下几个方面:

(1) 我国为了振兴出口,对外贸企业、尤其是对有进出口权的生产企业、进料加工、来料加工贸易企业实施了税制等方面特别优惠措施。

(2) 大量跨国公司利用进料加工、来料加工优惠政策及我国廉价劳动力,将我国变成了他们的出口生产基地尤其是出口产品装配基地。

(3) 我国加入世贸组织之后有10年左右不等的缓冲期,我国出口贸易在缓冲期内可以不受WTO部分规则的限制,也就是说我国在缓冲期内,出口条件比起世贸组织的其他成员来说要自由得多。所以,基于上列方面的主要原因我国近3年的出口贸易额一路上扬。

2. 世界经济下滑与我国外贸出口形成反差,造成国际贸易争端的多发 在世界经济增长低速的情况下,我国外贸出口额还是大幅度上升的结果是:将世界经济的小幅增长消化了很大一部

分,使其他国家可消化的世界经济增长额已所剩无几。为此,我们也可以解释为什么从2003年起我国成为全球受到反倾销调查最多国家的原因。从美国的彩电、家具;澳大利亚轧板;印尼帘子布;墨西哥的铁钉到秘鲁的铰链;埃及、南非的餐具等等。仅2003年一年对中国反倾销和保护措施立案就有59起,金额达22亿美元。

中国的出口额年增长速度上升,会引起越来越多的反倾销案件,而反倾销的结果只能是两败俱伤。况且,从2004年起,WTO组织已启动了对我国入世后最不利的3个条款:非市场条款、过度性条款、纺织品特别措施。再加上一些国家针对我国的技术性贸易壁垒也越来越多,而且发生时往往是一大批,目前又无明确的法律程序去寻求救助。如我国所制订的DVD—EVD技术标准在国际上是绝对通不过的;又如我国的电池标准也不符合国际标准。这样,这些产品及其相关产品均不能出口,再加上入世后,世贸组织对中国监督会越来越严格。所以,在这种大背景下,我国政府从2004年起较大幅度调整出口退税率,及时出台了出口退税新机制来适当控制一下我国出口规模,2006年又出台了新政,调整了部分出口退税率,不能不说是一项有十分积极意义的新举措。

三、我国现行的出口货物退(免)税政策

1. 出口货物退(免)税的税种 出口货物退(免)税的税种为增值税,消费税。

2. 退税的范围 我国现行享受出口货物退(免)税的企业有下列种类:

(1) 经原外经贸部和商务部及其授权单位批准的有进出口经营权的外贸企业含外贸总公司和到异地设立的经原外经贸部和商务部批准的有进出口经营权的独立核算的分支机构。

(2) 经原外经贸部和商务部及其授权单位批准的有进出口经营权的自营生产企业和生产型集团公司,以及经省级外经贸主管部门批准的实行自营进出口权登记制的国有、集体、私营生产企业。

(3) 经原外经贸部和商务部及其授权单位批准的有进出口经营权的工贸企业、集生产与贸易为一体的集团贸易公司等。

(4) 外商投资企业。

(5) 委托外贸企业代理出口的企业。

(6) 经国务院批准设立,享有进出口经营权的中外合资企业和合资连锁企业。

(7) 特定企业。如对外承包工程公司、对外承接修理修配业务企业、外轮供应公司等。

(8) 高税率货物和贵重货物出口指定退税的企业。

3. 货物退税的税率 我国自2004年起对增值税出口退税率调整为17%、13%、11%、8%、5%共5档。另对部分产品取消出口退税。对出口货物属于应征消费税的货物基本上实行全征全退。另对部分属于应征消费税的出口货物也相应取消了出口退(免)税政策。

4. 出口货物的退税地点 对于出口货物退(免)税的企业我国现行规定必须是属于增值税、消费税征税范围的;必须是报关离境的;必须是在财务上作销售处理;必须是出口收汇已核销的货物。而对出口货物退(免)税的地点作了如下规定:

(1) 外经贸企业自营或委托出口的货物,由外经贸企业向其所在地出口退税机关申报办理。

(2) 生产企业自营或委托出口的货物,报经其主管征税的税务机关审核后,再向其所在地出口退税机关申报办理。

(3) 两个以上企业联营出口的货物,由报关单上列明的经营单位,向其所在地主管出口退税的国税机关申报办理。

(4) 外经贸企业在异地设立分公司的,总机构有出口权而分支机构是非独立核算企业、一律汇总到总机构所在地办理退(免)税,经过原外经贸部和商务部批准设立的独立核算的分支机

构、且有自营出口权，可以在分支机构所在地申报办理退（免）税。

(5) 其他特准予以退税的出口货物，如外轮供应公司等销售外轮而收取外汇的货物，由企业向所在地主管退税的国税机关申报办理退税。

5. 免、抵、退、税的计税办法及计算方法 有进出口经营权的生产企业，实行免、抵、退：免征本企业自产货物出口环节的增值税，出口不予退税抵减内销产品应纳税额。抵后有余：在一个季度内，应抵顶的税额>应纳税额而未抵顶完，可退税。未抵顶完的税额，结转下期继续抵扣。其中：

第一，当期出口货物不予免征，抵扣和退税的税额=当期出口货物的离岸价格×外汇人民币牌价×(增值税条例规定的税率-出口货物退税率)。

第二，当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-当期全部进项税额-上期未抵扣完的进项税+当期出口货物不予免征、抵扣和退税的税额。

第三，免、抵、退税额的计算。当应缴税额为负数且绝对值大于或等于本季度出口离岸价格×外汇人民币牌价×退税率时，应退税额=本季度出口货物的离岸价格×外汇人民币牌价×退税率。当应缴税额为负数且绝对值小于本季度出口离岸价格×外汇人民币牌价×退税率时，应退税额=应缴税额的绝对值。

四、我国新一轮出口退税率调整给企业带来的影响

毋庸置疑，这次调低出口退税率对我国宏观经济及外贸企业及生产型有进出口业务的企业来说都会带来不同程度的影响。

1. 对企业成本影响 根据有关机构计算，出口退税率每下调一个百分点，就相当于增加出口成本1个百分点，本次出口退税率下调3个百分点之后将使出口成本增加3%，导致出口产品的价格竞争优势下降。而且，有相当部分的出口产品的报价都建立在原先的出口退税率水平之上，当出口退税率一调整，出口企业一方面要调整当前出口产品报价，另一方面又要与国外进口商进行协调，这难免会对出口企业带来负面影响。

2. 对三资企业和民营企业影响 从我国出口企业的构成来看，目前三资企业、民营企业已占了85%，国营企业只占10%左右。所以这次出口退税率的调低主要影响对象是三资企业和民营企业，就这些企业来说这次出口退税率的调低尽管压缩了一部分的利润空间，但是还是在其可控范围之内，不会从根本上影响他们的生存。况且，对这些企业来说出口是刚性的，在国内市场需求不旺的情况下还是多接外国定单、多出口为上策，况且外商投资企业所出口的多数是高新技术产品，这些产品的退税率仍然是17%。所以，对于从2006年9月15日起实施的新一轮出口退税率的调整为生产重大技术装备，部分IT产品和生物医药产品以及部分国家产业政策鼓励出口的高科技产品企业带来利好，出口退税率由13%提高到了17%；对纺织等资源性企业的产品出口带来了相当压力，出口退税率由13%降至11%。

五、应对出口退税率调整的措施

2004年，国家的出口退税率再次普遍下调，对出口企业的成本和效益产生了一定的影响。为了减轻出口退税率下调对企业的影响，企业有必要采取以下应对措施：

1. 实施品牌战略，改变出口结构 为了抵消由出口退税率下调而造成的因企业成本上升所带来的国际竞争力下降的影响，企业可因地制宜，大力实施品牌战略。出口企业应积极实现由

低价式、倾销式竞争向品牌化、差异化的竞争方式转型,开发高附加值、新品种、新款式、非配额的商品,并加快推进专业化、系列化的步伐。品牌战略不仅可适应国际市场差异化竞争的大趋势,加强对出口商品成本的控制力度,还可以享受到国家政策性照顾的优惠措施。如浙江省就设立了相应的“浙江省出口商品品牌发展资金”来鼓励出口企业创品牌,以减轻出口成本上升的压力。

2. 完善内部管理, 确保降低运作成本 由于退税过程有一个周期,为了尽可能消除因退税问题而影响公司的资金周转,必须加强财务部门对业务过程的监督控制。应分别从收汇、付款、退税信息管理、存货、成本控制5个方面来对业务的全过程实施监督和控制。

在收汇上,无论是何种贸易方式、付款方式,都要求业务员对每一单业务在出运决算时要制订收汇计划。财务通过出运信息,对照收汇计划和实际收汇情况及时提供信息;在付款上财务部门应视公司整体资金情况安排付款总量,由于出口退税有时间周期,所以原则上可以要求付款必须在出运后一个月进行;在退税信息上,财务部门应积极与上级有关管理部门沟通联络,了解最新的退税管理政策法规,并及时向业务部门传递信息;对存货的管理上,应加强对货物进出的管理,完善各项交接手续。财务应对每一笔存货有相对应的运输编号,并根据编号与业务部门核对。此外公司应定期加强对存货清查;在成本管理上,财务应对合同生成时的成本进行核算,货物出运前的成本、合同履行后的成本决算进行分析考核,以找出进一步降低成本的途径。

3. 实施“外延扩展”战略 为应对出口退税率下调压力,谋求企业生存和发展,应根据自身实际情况和经营战略方针,努力向高利润、高回报率的生产或流通环节转移。无论是生产企业或商品流通企业都可采用独资、合资、参股等多种形式,建立自己的流通企业或生产企业,实现工贸一体化,而对于众多的劳动密集型产品出口企业而言,面对愈演愈烈的反倾销贸易壁垒,通过“走出去”发展战略,在国外设立直销点或投资办厂发展加工贸易,这样无论是以获取当地资源拓展市场空间,还是获取技术、转移产能或带动国内原材料、零部件、半成品出口为目的,只要是符合企业发展战略,能够降低企业成本,提升企业竞争力,都不失为一个明智之举。

4. 积极发展国内代理出口业务 目前,我国越来越多企业取得了进出口经营权,但是进出口业务相对国内贸易来说,做一笔出口业务还需配置熟悉出口制单,报关、结汇、核销、退税等各个业务环节的专门人才,这显然会使企业营运成本增大。而且对非专业贸易公司来说,由于业务熟悉程度相对较低,从而会增大出口风险,所以专业进出口公司可利用自身的优势,积极拓展这方面的业务。尽管代理业务比自营业务利润低,出口退税也退给委托方,但经营这种业务受出口退税的影响程度小,收益比较稳定,可弥补部分自营出口业务因出口退税率下调而带来的负面影响。

5. 转变经营身份, 做国外客商的采购代理 由于我国正在逐步成为“世界工厂”和商品加工基地,我国的生产商和经销商从全球角度来看都是外商的商品供应商。对外商而言,我国的生产企业相对于外资企业无疑具有成本优势和价格优势。而我国的外贸企业也并不完全处于下风,因它具有多年积累的渠道优势,对市场的变化反应灵活。所以,大宗单一商品,外商可能因为成本、价格因素更愿意直接向生产企业采购,而当外商所需产品种类繁多且庞杂时,外商在自己的采购力量不足的情况下更愿意借助国内专业外贸公司帮助其采购以保证外商所需质量和要求的交货时间。因此,国内的外贸公司可积极寻求那些尚未在我国建立采购中心、或尚未直接与国内工厂直接联系的国外贸易企业,并使之成为其国内采购代理商,不失为一个应对出口退税率下调明智之举,而国内的生产企业应积极谋求同国外长期的合作关系。

6. 做好出口退税的基础工作 由于出口退税是进出口企业财务管理工作中的一项重要环节,为了确保退税资金及时到位,提高退税工作质量,所以企业必须做好退税基础工作。具体有以

下几个方面。一是要明确出口退税工作流程并列出每一环节所需的凭证,尤其是“增值税发票低扣联”、“报关单”、“出口收汇核销单”、“外销发票”,更是要单单相符,避免退税所需的有效凭证在各个流转环节中发生滞后而造成退税不足,甚至无法办理出口退税的情况出现。二是财务应对业务部门领用的核销单做好领用登记手续,并做好检查工作,保证及时办理退税手续。三是要及时到银行办理结汇,到外管局办理外汇核销,然后及时退税,以使企业资金回笼率高,资金成本率降低。

7. 适当进行出口退税筹划 生产企业从事加工贸易出口,在原材料、零部件的采购途径上有国内采购和国外进口两种形式。企业从国内购料方式下,由于从小规模纳税人处购进特准退税的货物,由于征税率均为6%,不产生对成本影响。而从一般纳税人企业进货,大部分商品的退税率小于征税率,从而产生自负部分税款,增加成本,因此,企业应尽可能从小规模纳税人处采购同质产品。

企业从国外进口料件到加工又有3种方式,即一般贸易项下进口、进料加工、来料加工。由于一般贸易项下进口料件要交纳进口环节的增值税、消费税及关税,待加工复出口时再退还所征税款。这种方式会占用企业的流动资金,增加资金使用成本,因此应尽量避免这种方式。而国家对进料加工复出口货物采取“免、抵、退”管理方式,对来料加工的出口退税政策是“不征不退”。所以,当在出口货物的退税率小于征税率时应按下列方式选择加工方式:当加工复出口耗用的国内料件比较多时,应采用进料加工方式。因来料加工方式下,对国内耗料的进项税额不予退税,而进料加工可办理出口退税,虽然退税率低一些,但当国内耗料额大到一定程度时,进料加工的成本等于甚至小于来料加工的成本。反之,当国内耗料比较少时,应选择来料加工方式。而当出口货物的退税率等于征税率时,则采用进料加工比来料加工方式更合适。因为两种方式对出口环节均不征税,但采用进料加工方式可以退还全部的进项税,而采用来料加工方式则要把消耗的国内材料进项税额计入成本。

综上所述,2004年1月1日起实施新一轮出口退税制度对国内广大生产经销商的影响是深远的。我国企业为了化解因出口退税率下调所引起的成本上升的压力及应对国际市场上竞争、积极谋求企业生存与发展,细心解读新的退税机制与政策就成了一个必要的前提,在此基础上,内求发展战略及思路调整、企业管理水平稳步上升及各项基础工作的整顿充实,外求品牌战略、出口商品结构等方面实施及调整,以此来化解出口产品成本上升所造成的不利影响。

(作者单位:江苏城市职业学院)

参考文献:

- [1] 财税[2004]116号.
- [2] 国税发[2004]64号.
- [3] 国税发[2004]113号.
- [4] 财税[2005]25号.
- [5] 财税[2005]43号.
- [6] 国税函[2005]248号.
- [7] 国税发[2005]68号.
- [8] 财税[2006]139号.
- [9] 《财政部 海关总署 国家税务总局关于调整部分商品出口退税率有关问题的补充通知》.
- [10] 瞿志明.外贸会计实务教程[M].北京:科学技术文献出版社,2007.
- [11] 纪洪天.新编外贸会计[M].上海:立信会计出版社,2004.