增值税法中非正常损失定义变化对企业的影响

李红艳

（云南经济管理职业学院 昆明 650200）

【摘要】新《增值税暂行条例实施细则》对“非正常损失”的定义重新进行了界定，这一变化使得企业发生非正常损失时的账务处理与以往相比有所不同。本文通过比较研究探讨了其给企业带来的具体影响。

【关键词】非正常损失 存货盘亏 管理不善

2009年1月1日起实施的《增值税暂行条例实施细则》（以下简称“新细则”）第二十四条规定，条例第十条第（二）项所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。可见，新细则修订了非正常损失的范围，将老细则作为非正常损失的自然灾害损失和其他非正常损失排除在外。这种修订给企业的账务处理带来了很大的影响。

一、对企业相关经济业务会计处理的影响

新细则对非正常损失定义的修订主要对企业存货清查中发生的盘亏账务处理有一定的影响。下面我们对比一下新老细则对因非正常损失造成的盘亏的账务处理。

在老细则中，对存货盘亏中因管理不善造成的净损失，记入“管理费用”科目。具体处理分两步进行。①查明原因前，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“原材料”等科目；②查明原因、批准处理后，借记“管理费用”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。对存货盘亏中因自然灾害、意外事故导致的净损失，记入“营业外支出”科目。①查明原因前，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“原材料”科目；②查明原因后，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目；③批准处理后，借记“营业外支出”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

在新细则中，对存货盘亏中因管理不善造成的净损失，记入“营业外支出”科目。具体处理分三步进行。①查明原因前，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“原材料”等科目；②查明原因后，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目；③批准处理后，借记“营业外支出”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。对存货盘亏中因自然灾害、意外事故导致的净损失，记入“管理费用”科目。①查明原因前，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“原材料”科目；②查明原因、批准处理后，借记“管理费用”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

例1：甲公司为增值税一般纳税人，其增值税税率为17%。在一次财产清查中发现毁损A材料100千克，实际单位成本100元，经查是因材料保管员保管不善造成的，由其负责赔偿8 000元，另有残料估价500元。对此，新老细则下的会计处理分别如下：

老细则下：①查明原因前，借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢10 000元；贷：原材料——A材料10 000元。②查明原因、批准处理后，借：其他应收款8 000元，原材料500元，管理费用1 500元；贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢10 000元。

新细则下：①查明原因前，借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢10 000元；贷：原材料——A材料10 000元。②查明原因后，借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢1 700元；贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）1 700元。③批准处理后，借：其他应收款8 000元，原材料500元，营业外支出3 200元；贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢11 700元。

例2：沿用例1的资料，假设A材料的毁损是因意外火灾引起的，保险公司负责赔偿8 000元，残料估价300元。对此，新老细则下的会计处理分别如下：

老细则下：①查明原因前，借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢10 000元；贷：原材料——A材料10 000元。②查明原因后，借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢1 700元；贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）1 700元。③批准处理后，借：其他应收款8 000元，原材料300元，营业外支出3 400元；贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢11 700元。

新细则下：①查明原因前，借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢10 000元；贷：原材料——A材料10 000元。②查明原因、批准处理后，借：其他应收款8000元，原材料300元，管理费用1 700元；贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢10 000元。

二、对企业纳税的影响

1. 对增值税及相关附加税的影响。例1中，因管理不善造成的材料毁损在老细则下对增值税没有影响，而在新细则下因非正常损失的购进货物的进项税额不能抵扣，只能转出来，

暂时性差异不确认递延所得税的情况说明

李夏凡　陈　贺

（中国矿业大学管理学院　江苏徐州　221116）

【摘要】现行企业会计准则要求采用资产负债表债务法核算所得税，在这种情况下，符合条件的暂时性差异需要确认递延所得税，但是在某些特殊情况下企业可以不确认递延所得税。本文用实例对此加以分析。

【关键词】暂时性差异　递延所得税资产　递延所得税负债

企业资产负债表上的资产、负债按照企业会计准则确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，二者之间可能会存在差异，根据会计准则规定，这一差额应确认为暂时性差异。根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定，暂时性差异分为可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异，符合条件的可抵扣暂时性差异应该确认递延所得税资产；符合条件的应纳税暂时性差异应该确认递延所得税负债。但是在特殊情况下不确认递延所得税。

一、可抵扣暂时性差异不确认递延所得税资产的情况

在某些情况下，如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，并且交易的发生既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同形成可抵扣暂时性差异的，企业会计准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。其原因在于，如果确认递延所得税资产，则需调整资产、负债的入账价值，对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原则，影响会计信息的可靠性，故该种情况下不确认相应的递延所得税资产。

另外，这里强调的是发生的这个时点、满足上述条件的不确认递延所得税资产，但是后续计量所产生的差异则应该确

因此导致企业增加了1 700元的增值税额及119元的城市维护建设税（1 700×7%）、51元的教育费附加（1 700×3%）。例2中，因自然灾害造成的材料毁损，老细则下因将其定义为非正常损失而导致其增值税进项税额转出，由此使企业增加了1 700元的增值税额及119元的城市维护建设税、51元的教育费附加，而新细则下增值税没有受到影响。将两种情况下所交增值税及相关附加税进行比较，不难发现新老细则对非正常损失的不同定义对企业应交的增值税和相关附加税存在一定的影响。在老细则下如果存在因自然灾害、意外事故导致的存货盘亏，则企业要为此负担盘亏存货的进项税额及相关附加税；在新细则下如果存在因管理不善导致的存货盘亏，则企业要为此负担盘亏存货的进项税额及相关附加税。也就是说，无论是在老细则还是在新细则下，如果企业的存货盘亏中既有因管理不善导致的盘亏，也有因自然灾害等原因导致的盘亏，则企业都要交纳增值税及相关附加税，但是如果存货的盘亏只有这两者中的其中一个原因，则会出现新细则下企业比老细则下多交或少交增值税及相关附加税的情况。

2.对所得税的影响。企业所发生的支出是否准予在税前扣除以及扣除范围和标准，直接决定着企业应纳税所得额的计算，进而影响到企业的应纳税额。《企业所得税法》第八条规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。而《企业所得税法实施条例》第三十二条指出，《企业所得税法》第八条所称损失，是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。根据该规定，存货盘亏净损失是可以在税前扣除的。例1中，老细则下可以税前扣除的金额为1 500元，而新细则下可以税前扣除的金额为3 200元，则新细则下企业少交所得税425元（假定甲公司的企业所得税税率为25%）。例2中，老细则下可以税前扣除的金额为3 400元，而新细则下可以税前扣除的金额为1 700元，导致企业多交所得税425元。由此可见，如果存在因管理不善造成的存货盘亏净损失，新细则下企业可以少交所得税；如果存在因自然灾害造成的存货盘亏净损失，新细则下企业要交纳更多的企业所得税。

从企业总体纳税情况看，例1中，新细则下企业应纳税额比老细则下多1 445元（1 700+119+51-425）；在例2中，老细则下企业应纳税额比新细则下多1 445元（1 700+119+51-425）。可见，企业如果存在因管理不善导致的存货盘亏，则按新细则处理会加重企业的税负；而如果存在因自然灾害导致的存货盘亏，按新细则处理则能减轻企业的税负。

主要参考文献

肖军，朱青山，姜志钢.非正常税收损失的认识与理解.现代审计与会计，2006;4