

存货非正常损失之税务处理

周曼

(上海东海职业技术学院 上海 200241)

【摘要】 存货发生非正常损失的税务处理是资产损失税务处理中的重点、难点。为保证及时、准确地履行纳税义务,企业首先要准确判定损失性质,并进行相应的税务处理,以减少税收风险。文章在分析有关税法条例的基础上探讨了存货非正常损失的判定及相关的税务处理问题。

【关键词】 存货 非正常损失 增值税 所得税

一、存货非正常损失的判定

2009年1月1日,新增增值税暂行条例及实施细则(以下简称“新条例”及“新细则”)开始施行,其中存货非正常损失的定义发生了很大的变化。新细则中明确指出: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。将存货非正常损失限定在是由企业管理不善引起的,而将之前旧细则中的自然灾害损失及其他非正常损失都删除了。笔者认为,由管理不善造成的损失,如企业内部控制、管理制度不严密造成存货被盗、丢失,材料采购计划制定不合理导致存货积压价跌、滞销,仓库保管措施不力引起存货毁损或霉烂变质等,都是由企业自身主观因素造成,全部应作为非正常损失处理。

二、存货非正常损失的税务处理

(一) 存货非正常损失增值税处理

新条例规定:非正常损失的购进货物及相关的应税劳务,非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务涉及的进项税额不得从销项税额中抵扣。也就是说,存货发生非正常损失之前,已经将相关的增值税进项税额实际申报抵扣的,则应在该批存货发生非正常损失的当期,将已抵扣进项税额转出。在实际操作中,企业遇到存货非正常损失时应区别对待,并不是全额作进项税额转出。这里讨论两种情况下的增值税进项税额转出问题。

1. 含运费的存货发生非正常损失。新条例第八条规定,企业购进存货,并取得运费结算单据(运费发票)的,可按7%的扣除率计算进项税额。另外,新条例还增加了与非正常损失相关的应税劳务,其增值税进项税额不得抵扣的规定。这里的应税劳务主要是指运输、加工修理劳务等。因此含运费的存货发生非正常损失,需转出的进项税额除了存货本身购进时所涉及的进项税额,还有运费中按7%的扣除率计算的进项税额。

例1:某食品厂为增值税一般纳税人,增值税税率为17%。2009年2月1日购进一批生产用原材料100公斤,价格22000元,含需分摊运费1800元。2009年7月8日由于管理不善原材料被盗,经查,仓库保管员李刚需承担一定责任,应

由李刚赔偿900元。

(1)原材料被盗,查明原因前,将原材料的成本结转至“待处理财产损益”科目。借:待处理财产损益——待处理流动资产损益 22000;贷:原材料 22000。

转出增值税进项税额。存货非正常损失转出的进项税额 $= (22000 - 1800) \times 17\% + 1800 \div (1 - 7\%) \times 7\% = 3569$ (元)。借:待处理财产损益——待处理流动资产损益 3569;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 3569。

(2)查明原因,批准转销。借:其他应收款——李刚 900;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益 900。借:管理费用 24669;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益 24669。

例1中应注意:需分摊的运费1800元是指扣除7%进项税额后的运费,不是运费发票上的实际金额。

2. 有残值收入的存货非正常损失。在实际操作中,若存货因管理不善发生霉烂变质,企业往往会将其以较低价格处置或转作其他用途,取得残值收入。有残值收入的存货非正常损失,应转出的进项税额有两种计算方式:一是将存货购进时相关的进项税额全额转出;二是用存货购进时的实际成本扣除残值收入(不含税)的剩余部分,乘以增值税税率。显然第一种方式不合理,因为购进的存货中包含了霉烂变质并取得残值的这部分残料,而残料处置时需缴纳增值税销项税额,这样这部分残料就重复缴税了;另一方面残料从购进到最终清理处置,相关的增值税链条并未中断,因此将购进时的进项税额转出也不合理。有残值收入的存货非正常损失,应转出的进项税额应按照第二种方式计算。

例2:某家具厂为一般纳税人,2009年1月2日购入一批木材,价值65000万元,增值税额11050万元。2009年10月因管理不善该批木材毁损变质,保险公司赔偿8000元,将残料清理后取得收入12000元(不含税)。

(1)原材料毁损变质,清查处理前。借:待处理财产损益——待处理流动资产损益 65000;贷:原材料 65000。

(2)保险公司赔偿。借:其他应收款——保险公司 8000;

谈金融资产重分类的会计处理

袁逸剑

(浙江农业商贸职业学院 浙江绍兴 312000)

【摘要】对于金融资产的重分类,CAS22做了严格的限制。本文主要分析了金融资产的分类标准、限制重分类的理由,并在此基础上对复杂情况下金融资产重分类的会计处理进行了举例分析。

【关键词】持有至到期投资 可供出售金融资产 重分类

一、金融资产的重分类条件

1. 金融资产的分类标准及原因分析。《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS22)所规范的金融资产包括四类,分别是:①以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产,包括交易性金融资产和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;②持有至到期投资;③贷款和应收款项;④可供出售金融资产。CAS22对金融资产的划分标准是金融资产所有者的持有意图。通俗来讲,第一类金融资产主要是指企业准备短期持有的、以投机为目的且存在活

跃交易市场的债券和股票。企业持有该类金融资产的主要获利方式在于“低价买入,高价卖出”,获取“价差”。虽然CAS22没有指明,但第二类金融资产实际上是指企业有意愿、有能力持有至到期的债券。对于这类金融资产,企业的持有目的在于获取与债券相关的利息收入。第三类金融资产和第二类金融资产同为

企业持有的债权,企业对它们的持有目的、获利方式基本相同,二者的本质差异在于贷款和应收款项没有活跃市价。第四类金融资产是“垃圾桶”,当企业所有者的持有意图不明确而不能将其并入以上三类时,就将其计入第四类。对于第

二、金融资产重分类的会计处理

借:待处理财产损益——待处理流动资产损益 8 000。

(3)取得残值收入。借:银行存款 14 040;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益 12 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)2 040。

(4)转出增值税进项税额。存货非正常损失需转出的进项税额=(65 000-12 000)×17%=9 010(元)。借:待处理财产损益——待处理流动资产损益 9 010;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)9 010。

(5)批准结转。借:管理费用 54 010;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益 54 010。

例2中应重点注意两个问题:①企业处理残料时的收入,应冲减“待处理财产损益”科目,并需缴纳增值税销项税额;②原材料毁损变质,取得残值收入的,转出的增值税进项税额应等于存货的实际成本扣除残值收入后的余额乘以增值税税率。采用计划成本法核算的企业,还应将计划成本调整为实际成本。

(二)存货非正常损失所得税处理

《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。《企业所得税法实施条例》第三十二条明确指出: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。也就是说,企业发

生存货损失时,并不区分正常损失与非正常损失,只要是在生产经营活动中发生的损失都可以在所得税前扣除。

另外需注意的是,《关于企业资产损失税前扣除政策的通知》(财税[2009]57号)第十条规定:企业因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额,可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。存货发生非正常损失转出的增值税进项税额,在计算应纳税所得额时也可以税前扣除。这对于遭受存货损失的企业,可以通过税前扣除少交所得税,降低企业的损失。

具体来说,发生存货非正常损失,企业所得税前扣除的存货损失金额,等于存货的账面价值扣除残值、保险赔偿和责任人赔偿后的余额部分,加上应转出的增值税进项税额。例1中所得税税前扣除金额=(22 000-900)+3 569=24 669(元),例2中所得税税前扣除金额=(65 000-8 000-12 000)+9 010=54 010(元),实际上就是最终结转至当期损益的金额。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007
2. 章建良.新税法下资产非正常损失进项税转出分析及案例解析.财会学习,2010;3
3. 李波,石青青.存货非正常损失进项税额转出的税务认定分歧.财会月刊,2011;2
4. 吴向阳.企业存货非正常损失的增值税纳税筹划.财会月刊,2011;3