

增值税一般纳税人 存货非正常损失的分类核算

陈万瑞

(安徽日报报业集团 合肥 230071)

【摘要】 本文先对存货正常损失与非正常损失进行区分,再对存货非正常损失六种类型的进项税额转出额计算进行分析,最后提出了存货非正常损失会计处理的相关建议。

【关键词】 存货 正常损失 非正常损失 会计核算

在企业的生产经营中,不免会发生各种情况的存货损失。存货损失的核算看似简单,但由于其损失的性质多样,以致在会计实务中经常会出现差错。那么,一般纳税人在实际工作中如何正确进行存货非正常损失的会计处理呢?笔者认为,首先要准确把握存货非正常损失的内涵;其次要区分存货非正常损失的类型,并正确计算其进项税额转出额的计算基数;最后要正确运用相关会计科目进行账务处理。

一、存货正常损失与非正常损失的界定

在会计实务工作中,有些企业的财会人员不能够正确区分存货损失性质,把非正常损失当成正常损失,或把正常损失当成非正常损失处理,前者进项税额应转出而不转出,导致减少应交增值税,多交企业所得税;后者进项税额不应转出而转出,导致增加应交增值税,少交企业所得税。

《增值税暂行条例实施细则》第二十四条对需要做进项税额转出的存货非正常损失给出了限制性解释,仅列举了因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失三种情形,对非正常损失规定了一个较窄的范围。区分存货的正常与非正常损失的关键是造成存货损失的原因是主观因素还是客观因素,如果是主观原因造成的存货损失,则是非正常损失;如果是客观原因造成的存货损失,则是正常损失。

在日常税务征管中,税务部门常常以企业实际执行的标准来判断存货损失的正常与否,为减少被认定为非正常损失的可能,企业要注意收集证明与管理不善无关的证据,并做好与税务机关对存货损失性质的沟通。

二、存货非正常损失类型及相关进项税额转出额计算

类型一:非正常损失的材料无残值、无相关应税劳务。这类情形的进项税额转出额的计算较为简便,只要以非正常损失的材料成本为计算基数,再乘以适用的增值税税率即可。

类型二:非正常损失的材料无相关应税劳务,但有残值。这类情形的进项税额转出额要以非正常损失的材料成本扣除残值收入(不含税)后的剩余部分为计算基数,再乘以适用的

增值税税率。

类型三:非正常损失的材料无残值,但有相关应税劳务。这类情形的非正常损失的材料成本中含有相关应税劳务,这部分相关应税劳务在计算进项税额转出额时需单独计算,即含相关应税劳务的材料发生非正常损失时,其进项税额转出额包括两个部分:一部分是以扣除不含税相关应税劳务后的材料成本为计算基数乘以适用的增值税税率计算的增值税税额,另一部分是以不含税相关应税劳务成本为计算基数乘以7%计算的增值税税额。

类型四:非正常损失的材料有残值、有相关应税劳务。这类情形的非正常损失的材料成本中既含有相关应税劳务,又含有残值收入,其进项税额转出额包括两个部分:一部分是以扣除不含税相关应税劳务和残值收入后的材料成本为计算基数乘以适用的增值税税率计算的增值税税额,另一部分是以不含税相关应税劳务成本为计算基数乘以7%计算的增值税税额。

注意:如果企业发生以上四类材料非正常损失,且企业的材料是按计划成本进行核算,那么进项税额转出额的计算基数还要考虑材料成本差异。

类型五:在产品、产成品发生非正常损失。当在产品、产成品发生非正常损失时,进项税额转出额则是在在产品、产成品成本中耗用的外购货物的实际成本所对应的进项税额,其计算基数为非正常损失的在产品、产成品成本中耗用的外购材料、外购燃料和外购动力的实际成本,而不是在产品、产成品成本,因为直接人工费用是没有进项税额的。若涉及相关应税劳务和残值收入,其处理原则与材料发生非正常损失时相同。

类型六:购入的免税农产品发生非正常损失。当购入的免税农产品发生非正常损失时,先按免税农产品成本除以87%还原成买价作为计算基数,再乘以13%计算其进项税额转出额。若涉及相关应税劳务和残值收入,其处理原则与材料发生非正常损失时相同。

三、存货非正常损失会计处理的举例分析

例:某食品厂为增值税一般纳税人,其适用的增值税税率17%。2010年12月底,根据厂里规定对仓库进行清查盘点。清查中发现以下问题:

事项①:仓库毁损原材料(A)一批,经盘查,该事项是由于仓库保管员张某管理不善所致,材料账面价值为100 000元(其中含分摊的运费9 300元),处置时取得变价收入35 100元(含税),另由仓库保管员赔偿12 000元。

事项②:仓库毁损原材料(B)一批,经盘查,该事项是由于遭受自然灾害所致,材料账面价值为75 000元(其中含分摊的运费6 975元)。

事项③:仓库产成品被盗,经盘查是由于仓库保管员李某管理不善所致,由仓库保管员赔偿8 000元,被盗产成品生产成本为50 000元,已知该类产成品耗用外购的材料、燃料和动力的实际成本450 000元,其生产成本总计900 000元。

事项④:仓库毁损购入免税农产品一批,账面价值185 625元(其中含分摊的运费11 625元),经盘查,该事项是由于仓库保管员陈某管理不善所致,由仓库保管员赔偿11 000元。

上述四项经济业务,其中事项①、③、④属于存货非正常损失,事项②属于存货正常损失。具体分析及会计处理如下:

事项①:因仓库保管员张某管理不善致使原材料(A)毁损,属于税法所称的非正常损失,但却属于会计所称的一般经营损失。这一事项属于前述的类型四,其进项税额转出额= $[100\ 000-35\ 100\div(1+17\%)-9\ 300]\times 17\%+9\ 300\div(1-7\%)\times 7\%=11\ 019$ 元,报损金额= $100\ 000-30\ 000-12\ 000+11\ 019=69\ 019$ (元)。账务处理为:①存货发生毁损时,借:待处理财产损益——待处理流动资产损益100 000;贷:原材料——A材料100 000。②确认为非正常损失时,借:待处理财产损益——待处理流动资产损益11 019;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)11 019。③取得变价收入时,借:银行存款35 100;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益30 000,应交税费——应交增值税(销项税额)5 100 [$35\ 100\div(1+17\%)\times 17\%$]。④批准转销时,借:管理费用69 019,其他应收款——张某12 000;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益81 019。

事项②:因自然灾害导致原材料毁损,属于税法所称的正常损失,但却属于会计所称的非常损失。报损金额为75 000元。账务处理为:①存货发生毁损时,借:待处理财产损益——待处理流动资产损益75 000;贷:原材料——B材料75 000。②批准转销时,借:营业外支出75 000;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益75 000。

事项③:因仓库保管员李某管理不善致使产成品毁损,属于税法所称的非正常损失,但却属于会计所称的一般经营损失。这一事项属于前述的类型五,其进项税额转出额= $50\ 000\div 450\ 000\div 900\ 000\times 17\%=4\ 250$ (元),报损金额= $50\ 000-8\ 000+4\ 250=46\ 250$ (元)。账务处理为:①存货发生损失时,借:待处

理财产损益——待处理流动资产损益50 000;贷:产成品50 000。②确认为非正常损失时,借:待处理财产损益——待处理流动资产损益4 250;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)4 250。③批准转销时,借:管理费用46 250,其他应收款——李某8 000;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益54 250。

事项④:因仓库保管员陈某管理不善导致购入免税农产品毁损,属于税法所称的非正常损失,但却属于会计所称的一般经营损失。这一事项属于前述的类型六,其进项税额转出额= $(185\ 625-11\ 625)\div(1-13\%)\times 13\%+11\ 625\div(1-7\%)\times 7\%=26\ 875$ (元),报损金额= $185\ 625-11\ 000+26\ 875=201\ 500$ (元)。账务处理为:①存货发生毁损时,借:待处理财产损益——待处理流动资产损益185 625;贷:原材料——农产品185 625。②确认为非正常损失时,借:待处理财产损益——待处理流动资产损益26 875;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)26 875。③批准转销时,借:管理费用201 500,其他应收款——陈某11 000;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益212 500。

四、存货非正常损失会计处理中值得注意的两个问题

1. 处置存货非正常损失时,存货若有残值,取得变价收入仍需计征增值税,损失金额应以非正常损失的材料成本扣除残值收入(不含税)后的剩余部分确认。如果对残值收入部分也作进项税额转出处理,就相当于对同一征税对象,在购进时和处置时都征收了增值税,必然造成部分价值重复征税。

2. 要注意区分税法所称的正常损失、非正常损失与会计所称的一般经营损失、非常损失,以确保存货非正常损失转销时相关会计科目的正确运用。具体要根据企业的管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准后,依据造成存货毁损的原因分三类进行处理:一是定额内损耗以及日常收发计量上的差错。这类损失既属于税法所称的正常损失,又属于会计所称的一般经营损失,经批准后再按存货损失的实际成本转入“管理费用”科目。二是管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。这类损失属于税法所称的非正常损失,应将其进项税额转出;但是,这类损失却属于会计所称的一般经营损失,经批准后要将其净损失转入“管理费用”科目。三是自然灾害或意外事故造成的损失。这类损失属于税法所称的正常损失,但却属于会计所称的非常损失,经批准后要将其净损失转入“营业外支出”科目。

主要参考文献

- 何建忠. 存货损失的会计与税收处理问题探讨. 中国乡镇企业会计, 2010; 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
- 李伟毅, 张志臣. 企业存货损失的纳税筹划分析. 注册税务师, 2011; 5