

支出。那么,79号文件中的“应计未计扣除项目,包括各类应计未计费用、应提未提折旧等”,是否还包括应计未计的成本、税金及附加和损失呢?从理论上讲,应计未计扣除项目包括所有的应计未计扣除事项,应计未计的成本、税金及附加、损失和其他支出也属于应计未计扣除项目,理应适用79号文件的规定。但79号文件将折旧和费用并列起来,而没有列举除费用以外的其他项目,显然不够严谨。因此,对79号文件中应计未计扣除项目的范围,需要有关部门予以明确。

2. 应计未计扣除项目能不能在应计未计年度扣除或抵税。一种观点认为,应计未计扣除项目不能在应计未计年度扣除或抵税。从主观上区分,应计未计扣除项目分为故意和非故意两种。对于纳税人故意少计扣除项目,借此调节所得税的,当然不能在应计未计年度扣除或抵税,这样处理是对其偷逃税款行为的一种惩罚;对于其他非故意少计扣除项目,由于早就过了所得税汇算清缴期,无法再在应计费用当期进行扣除,故也不允许企业在应计未计年度扣除或抵税。另外,对纳税人而言,其应计未计扣除项目是由会计差错或舞弊造成的,过了所得税汇算清缴期,则可以看做是纳税人权益的自动放弃。另一种观点认为,应计未计扣除项目可以在应计未计年度扣除或抵税。根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定,应计未计扣除项目由前期会计差错造成,在会计处理上,企业应根据前期差错的重要程度,分别采用追溯重述法或其他方法进行处理。另外,《税收征收管理法》第五十一条规定:“纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退还;纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的,可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息,税务机关及时查实后应当立即退还;涉及从国库中退库的,依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。”据此,如果是税务机关在征收管理以及税务稽查过程中发现纳税人应计未计扣除项目,造成纳税人多缴税款的,税务机关应当立即退还;如果纳税人自行在缴纳税款之日起三年内发现的,可以申请退还税款,超过三年期限的,不得再申请退税。

第一种观点看似合理,但理由并不充分。因此,笔者认同第二种观点。这样处理遵循了权责发生制原则和配比原则。实际上,应计未计扣除项目影响的是应计未计当年的利润和应纳税所得额,允许其扣除或抵税,能够真实地反映当期利润和应纳税所得额,由此造成的多缴税款或多报亏损,理应允许纳税人进行调整。退一步说,如果79号文件规定应计未计扣除项目不得在应计未计年度扣除或抵税,就与《税收征收管理法》相抵触。79号文件是财政部和国家税务总局在1996年发布的规范性文件,而《税收征收管理法》是由全国人大常委会在2001年通过的法律,两者冲突时应以后者规定为准。需要注意的是,应计未计扣除项目如果属于资产负债表日后事项,有时还允许企业补扣。《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号,简称“45号文件”)规定:“企业年终申报纳税前发生的资产负债表日后事项,所涉及的应纳税所得额调整,应作为会计报

告年度的纳税调整;企业年终申报纳税汇算清缴后发生的资产负债表日后事项,所涉及的应纳税所得额调整,应作为本年度的纳税调整。”企业在资产负债表日后发现的前期应计未计扣除项目,由前期会计差错造成,由于该差错是在资产负债表日已经存在的,但当时并未发现也不知道其存在,资产负债表日后才发现,因此属于资产负债表日后事项中的调整事项。根据45号文件的规定,应作为发现年度的纳税调整,即允许企业进行补扣。○

## 小议公允价值 变动损益的账务处理

郑州 张海英

根据企业会计准则及其应用指南的规定,“公允价值变动损益”科目核算的是企业交易性金融资产、交易性金融负债以及采用公允价值模式计量的投资性房地产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。对此,笔者认为有以下三个方面值得商榷:

第一,交易性金融资产和投资性房地产是两类资产,前者是流动资产,后者是非流动资产,将其公允价值变化的会计处理统一到一条轨道上来似有不妥。

第二,公允价值变动损益的两次结转。“公允价值变动损益”属于损益类科目,期末其余额转入“本年利润”科目,结转后科目余额为零。出售交易性金融资产或处置交易性金融负债时,把以前年度产生的公允价值变动损益转入其他业务收入或投资收益中,相当于出售或处置时该项损益实现了。名义上,在出售或处置当期期末一个转入“本年利润”科目的借方,一个转入“本年利润”科目的贷方,且金额相等,即该会计分录对出售或处置当期的本年利润总额不会产生影响。但是,两次结转的结果会误导会计信息使用者对利润表的解读。例如,出售交易性金融资产时,公允价值变动损益先列示在“公允价值变动损益”科目的借方,后从贷方转出,会被误解为本期交易性金融资产公允价值下降。比较合理的方法应该是编制月报时不结转,因为月报无需对外公布,季末将其余额转入本年利润,下期期初以相同金额、相同科目作红字会计分录将其冲回。一般情况下,交易性金融资产持有期间比较短,下期出售的可能性很大,当下期出售时作正常的投资出售会计处理,价差列入投资收益。如果下期没有出售,则将期初所作红字会计分录以蓝字转回。这样既满足了将公允价值变动损益计入本年利润的要求,也有利于出售或处置时“投资收益”科目客观反映相关持有利得或损失。

第三,虚增企业的未分配利润。将公允价值变动形成的利得或损失计入当期损益,对于采用固定股利支付率的企业而

言,会造成其过度分配,现金流量不足,影响资金周转。基金公司采用固定股利支付率企业的典型。以基金为例,依据现行法规:基金的红利分配必须来源于已经实现的利润,未实现的公允价值变动损益直接在权益中列示,不形成损益,亦不参与分配;基金分红后单位资产净值不得低于1元。另外,公允价值变动形成的未实现利得在不同情况下采取不同的处理方法:如果基金当期因公允价值变动导致单位资产净值低于1元,即使实现了净收益也不能分配;如果当期实现了净收益,公允价值变动形成的是利得,那么也只能分配已实现的净收益而不能分配未实现的净收益。公允价值变动形成的利得如果用于分配,则可能导致过度分配,影响基金最佳投资策略的确定,不利于基金公司的长远发展。

综上所述,企业会计准则在“公允价值变动损益”科目的性质认定、账务处理及报表列示等方面还有待进一步完善。○

## 劳务合同与劳动合同

——改变一个字,税负两个样

湖北十堰市地方税务局 曾恩德 纪宏奎

劳务合同是平等主体的公民之间、法人之间、公民与法人之间,以提供劳务为内容而签订的协议。劳动合同则是劳动者与用人单位确立劳动关系、明确双方权利和义务的协议。两者的区别主要表现在:①两者的法律性质不同。劳务合同是确立民事、经济关系的依据,属于民法、经济法的范畴。劳动合同是确立劳动关系的依据,属于劳动法的范畴。②合同主体不同。劳务合同签订后,合同主体仍旧是平等的、独立的,是以自己的名义履行合同约定的义务。劳动合同签订后,劳动者便成为用人单位的一员,具有从属性、行政管理性。因履行劳务合同发生的争议可以申请仲裁或直接提起诉讼。因履行劳动合同发生的争议只有经过劳动仲裁后才可进入诉讼程序,必须是先裁后审。③合同内容不同。劳务合同的内容是约定的劳务行为,一般无多大变化。劳动合同的内容是用人单位安排的工作,可以作相应变动或调整。④待遇或报酬的确定不同。劳务合同中的劳务报酬是按民法等价有偿的原则确定的。劳动合同则是按国家及企业的有关规定确定劳动者应享受的待遇或得到的报酬,体现按劳分配的原则。⑤行为后果不同。劳务合同下,劳动者在提供指定劳务的过程中如对他人的利益造成损害,一般情况下与合同对方当事人无关。劳动合同下,劳动者如在完成用人单位指定工作任务的过程中对他人的利益造成损害,则由用人单位对外承担责任。

在适用的税收政策上,劳务合同与劳动合同也存在明显的不同。单位和个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供的应税劳务,不属于营业税的征税范围。劳动合同关系下的个

人应当按工资、薪金所得依法缴纳个人所得税。对个人提供劳务而获得的劳务报酬所得,应当依法缴纳营业税和个人所得税。

例:王某2008年为A公司提供经纪服务,与A公司签订的是劳务合同。合同约定:A公司按成交金额的10%支付佣金。王某预计可取得年佣金24万元。由此,王某应缴营业税、城市维护建设税及教育费附加: $240\,000 \times 5.5\% = 13\,200$ (元);按平均数计算应缴个人所得税: $(20\,000 - 20\,000 \times 5.5\%) \times (1 - 20\%) \times 20\% \times 12 = 36\,288$ (元);合计应缴税费: $13\,200 + 36\,288 = 49\,488$ (元)。但如果王某与A公司签订劳动合同,则王某应缴个人所得税: $[(20\,000 - 2\,000) \times 25\% - 1\,375] \times 12 = 37\,500$ (元)。少缴税费: $49\,488 - 37\,500 = 11\,988$ (元)。

根据以上分析,提供劳务的个人可以考虑与接受劳务的单位达成协议,根据其所提供劳务时间的长短签订短期劳动合同,一旦劳务活动结束,即解除劳动合同关系。对提供劳务个人的工资、薪金,完全可以根据国家规定的劳动报酬标准支付。同时,根据《国家税务总局关于国有企业职工因解除劳动合同取得一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》(国税发[2000]077号)的规定,国有企业职工与企业解除劳动合同取得的一次性补偿收入,在当地上年企业职工年平均工资的3倍数额内,可免征个人所得税。超过该标准的一次性补偿收入,应按照《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税问题的通知》(国税发[1999]178号)的有关规定,全额计算征收个人所得税。对于个人取得的一次性经济补偿收入,可视为一次性取得数月的工资、薪金收入,允许在一定期限内进行平均分摊。具体平均分摊办法为:以个人取得的一次性经济补偿收入,除以个人在企业的工作年限数,以其商数作为个人的月工资、薪金收入,按照税法规定计算缴纳个人所得税。一项劳务活动由多人参与的,同样可以采取这种签订劳动合同的方法,合理分配个人劳务报酬所得,其目的就是利用费用扣除来降低适用税率,从而更大限度地减轻提供劳务者的税负。○

## 外购应税消费品的会计处理

江西农业大学经贸学院 张征华

企业外购应税消费品的会计处理应视其用途的不同而分别进行。

1. 直接用于销售。根据税法的规定,由于消费税是单一环节征收,为避免重复征税,外购货物若直接用于销售,销售时不再征收消费税。因此,购货款中包含的消费税应该直接计入采购成本,等到该应税消费品销售时再结转至销售成本。