

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,一旦劳务活动结束后,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赔偿收入,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赔偿收入,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。

所得税明细核算管见

江苏常州佩姆派造纸设备有限公司 臧梅

例如,某卷烟厂4月份购进烟丝用于直接销售,买价为100 000元,增值税税额为17 000元,已验收入库并付款。外购烟丝时,依据买价即购货发票上注明的销售额(不含增值税),借:原材料——烟丝100 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)17 000元;贷:银行存款117 000元。企业销售该烟丝时,借:主营业务成本100 000元;贷:原材料100 000元。由此,消费税作为价内税从原材料的成本结转到销售成本中。

2. 用于连续生产应税消费品。根据税法的规定,对于某些应税消费品(如卷烟)是用外购已纳消费税的应税消费品(如烟丝)连续生产出来的,在对这些连续生产出来的应税消费品计征消费税时,准予扣除外购的应税消费品已纳的消费税。因此,在购入应税消费品时,笔者认为,不应将全部买价作为外购材料的成本,对于准予抵扣的消费税,应通过“应交税费——应交消费税”科目核算。然而,企业会计准则中并没有明确规定已纳消费税抵扣的会计处理。为了清晰地反映其抵扣过程,可在“应交税费——应交消费税”科目下设置“待扣税金”明细科目。其借方核算企业期初库存、本期购入及期末库存的应税消费品已纳的消费税,贷方核算企业领用的应税消费品已纳的消费税。同时,购货价款扣除准予抵扣的消费税后的余额,记入“物资采购”或“原材料”科目的借方。

例如,某卷烟厂4月份购进一批已税烟丝用于生产A卷烟,买价为100 000元,增值税税额为17 000元,已验收入库并付款。假设当月销售A卷烟取得不含税销售收入320 000元,款项已收。期初库存外购烟丝买价为50 000元,期末库存外购烟丝买价为70 000元。为了简化计算,假定卷烟、烟丝分别适用50%、30%的比例税率。

烟丝的买价100 000元中已包括了当期外购烟丝已纳消费税30 000元(100 000×30%),因此,借:原材料——烟丝70 000元(100 000-30 000),应交税费——应交增值税(进项税额)17 000元、——应交消费税(待扣税金)30 000元;贷:银行存款117 000元。

销售卷烟取得收入时,借:银行存款374 400元;贷:主营业务收入320 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)54 400元。销售卷烟计提消费税时,借:营业税金及附加160 000元(320 000×50%);贷:应交税费——应交消费税160 000元。按当期准予扣除的已纳消费税,借:应交税费——应交消费税24 000元[(50 000+100 000-70 000)×30%];贷:应交税费——应交消费税(代扣税金)24 000元。当月实际上缴消费税时,借:应交税费——应交消费税136 000元(160 000-24 000);贷:银行存款136 000元。结转当期销售成本时,借:主营业务成本56 000元[(50 000+100 000-70 000)×(1-30%)]；贷:原材料56 000元。

3. 用于其他方面。外购应税消费品若用于其他方面,购入时支付的消费税直接计入采购成本。企业购入应税消费品时,借记“原材料”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”科目。企业领用外购应税消费品时,借记“在建工程”等科目,贷记“原材料”科目。○

目前,大多数企业日常的记账凭证编制、会计账簿登记都是遵循会计准则的规定,几乎不考虑税法有关应纳税所得额及可扣除费用的规定。到了年末,在所得税汇算清缴时编制应纳税所得额调整表,应纳税所得额通过在会计利润的基础上进行纳税调整而得到。

这种做法主要存在以下几点不足:①对各项差异不进行明细核算,仅于年末在所得税汇算清缴时,对会计利润进行纳税调整。这样必然会产生遗漏和差错。②对暂时性差异在以后年度转回时容易遗漏,从而导致多交所得税,加重企业税负或使企业面临少交所得税带来的违反税法的风险。③税法中规定的加计扣除项目在会计核算中没有直接对应的会计科目,往往一项加计扣除项目在多个会计科目中核算,容易混淆。④由于纳税调整只在年末所得税汇算清缴时才进行,平时没有明细记录,因此在会计岗位人员变动交接过程中容易遗漏、忽略纳税调整事项,在税收检查时会因解释不清而可能受到税务机关的处罚。

鉴于此,笔者认为,企业可以设立“所得税差异”科目对各项差异进行明细核算,同时设立“应纳税所得额调整”科目与之相对应。

1. “所得税差异”与“应纳税所得额调整”是为调整会计利润而设置的,因此将其归为损益类会计科目。

2. 根据差异的不同性质设立二级科目“永久性差异”和“暂时性差异”。在“所得税差异——暂时性差异”科目下,可根据各项差异设立明细科目。“所得税差异”科目借方核算应调增应纳税所得额的差异,贷方核算应调减应纳税所得额的差异。期末,将“所得税差异——永久性差异”科目的余额结转到“应纳税所得额调整”科目,其余额为零。“所得税差异”科目的期末余额为暂时性差异。“所得税差异——暂时性差异”科目的借方余额乘以所得税税率等于期末所得税资产,贷方余额乘以所得税税率为期末所得税负债。

3. 对应于“所得税差异”科目下的各明细科目设立“应纳税所得额调整”明细科目。“应纳税所得额调整”科目的本期发生额为会计利润与应纳税所得额的年度差异,期末余额为以后年度应调整应纳税所得额的暂时性差异。

4. 由于“所得税差异”与“应纳税所得额调整”为对应科目,因此两个科目的期末余额在金额上相等,在方向上相反,其不在资产负债表中反映,只是对应于年度所得税汇算清缴中的调整额。○