

企业职工薪酬纳税调整规则剖析

骆国城

(杭州职业技术学院 杭州 310018)

【摘要】在实务操作中,对职工薪酬纳税调整数额的确认计量规制存在着多种不同的理解以及不同的纳税调整方法,从而导致了企业之间实际税负的分化。本文主要阐述了对职工薪酬纳税调整数额确认计量规范的理解及其实施方法。

【关键词】职工薪酬 纳税调整 确认 计量

一、企业职工薪酬纳税调整的原因

《企业会计准则第9号——职工薪酬》中定义的职工薪酬是指,企业为获得职工提供的劳动服务而给予各种形式的报酬及相关支出。《企业所得税法实施条例》中规定了税前扣除职工薪酬的限额比例,其中企业发生的合理的工资薪金支出可在所得税前全额扣除;发生的职工福利费、工会经费、职工教育经费数额分别在合理工资薪金14%、2%、2.5%比例内的部分准予税前扣除;按规定比例计算缴纳的社保费用及住房公积金准予税前扣除;可按支付给残疾职工工资的100%加计扣除;实际发生薪酬项目数额超出规定部分不准在所得税前扣除。

由于企业实际发生的职工薪酬与按税制规定的扣除限额之间存在差异,因此,按税制规定在计算企业所得税时需要企业对企业的职工薪酬作出纳税调整。

二、企业合理工资薪金数额确认计量规制剖析

国家税务总局发布的《关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(简称《通知》)中,界定的合理工资薪金是企业按股东大会等权力机构制定的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金,且制定了五条确认原则,具体包括企业制定了较为规范的员工工资薪金制度、企业所制定的工资薪金制度符合行业及地区水平等。笔者认为,执行合理工资薪金数额确认计量规范,需在实务操作中把握以下三个核心要点:

1. 企业工资薪金支出的“合理”与否则有五条判断原则。只要符合国家税务总局规定的五条原则,即使企业支付给职工的年薪是10万元、100万元也可以成为合理工资薪金,从而在企业所得税前扣除,但企业应按规定比例为职工缴纳社保费及住房公积金,获得薪酬的职工应当缴纳个人所得税。如果不符合国家税务总局的这五条原则,即使企业支付给职工的年薪为3万元、5万元,也不准在企业所得税前扣除。

2. 《通知》中规定的“实际发给员工的工资薪金”应理解为归属于职工债权的企业应付工资数额,而不宜理解为实发工资。比如,企业将某职工所欠款3000元扣除后支付了剩余2000元薪酬,显然,支付给该员工的工资薪金理解为5000元更合

理而不宜理解为2000元;又如,企业结算出某职工含奖金津贴的劳动报酬6000元,但决定在一年后支付,且已经办妥批准确认手续,尽管还没有实际付款给职工,但事实上已形成了企业欠职工薪酬的债权债务关系,同时也形成了企业的成本费用,显然这也已形成了职工薪酬。通常情况下先有职工劳动,然后有工资薪金的形成,之后才实际支付职工报酬,即使工资薪酬没有实际支付也已形成了职工劳动后的薪酬债权。因此,实务中应按“应付职工薪酬——工资薪金”账户的贷方发生额确认实际形成的工资额,而不是该账户借方的实际支付额。

3. 可在税前扣除的合理职工薪酬不一定都在本期税前扣除,也包含准予在未来期间税前扣除的部分。生产产品的薪酬成本随产品转让出售而实现税前扣除;如果产品发生了实际损失,产品成本中的职工薪酬可以在确认损失期间扣除;对于不出售又无形成损失的工程人员薪酬,可在未来提取折旧额所形成的成本费用中包含,从而在未来出售产品期间的税前扣除。

由此可见,企业发生的合理职工薪酬迟早都准予在税前扣除,合理工资薪金数额随着所形成产品出售消耗而转销其成本,从而在税前扣除。为简化计算,税制及实务中都直接按当期形成的合理职工薪酬在当期税前全额扣除,不细分且也难以细分所售产品成本中是本期形成薪酬还是以前各期形成的薪酬额的扣除额。

三、企业职工薪酬纳税调整数额的确认计量方法

现行所得税制中,涉及职工薪酬的纳税调整项目可分为纳税调增项目及纳税调减项目两类。其中,企业发生的货币性及非货币性福利支出、企业为职工缴纳的社保费及住房公积金、企业发生的工会经费及职工教育经费等职工薪酬都只准予按合理工资一定比例内确定的部分在所得税前据实扣除,超出部分不予在税前扣除,从而使超出部分形成了纳税调增数额,即:纳税调增额=(该项实际发生职工薪酬-合理工资薪金)×规定的扣除比例(如果为负数,据实扣除)。

企业因安置残疾人员所发生的相应工资,准予按其200%在税前扣除;研发人员的薪酬可按150%的比例在税前扣除。

表1 企业职工薪酬实际发生额汇总表
2012年第一季度

金额单位:万元

人员岗位部门	借方科目	应付工资	残疾职工工资	货币福利	非货币性福利	社保费用	住房公积金	工会经费	教育经费	股份支付	辞退福利
明细账编号		22111	2211101	22112	22113	22114	22115	22116	22117	22118	22119
生产工人	生产成本	90 000	2 000	17 000	13 000	45 000	18 000				
车间管理人员	制造费用	15 000		5 000	4 000	7 500	3 000				
公司管理人员	管理费用	40 000		6 000	4 000	20 000	8 000				
专设销售人员	销售费用	25 000		2 000	3 000	12 500	5 000				
基建工程人员	在建工程	30 000		1 000	2 000	15 000	6 000				
福利部门人员	应付职工薪酬	10 000		2 000	3 000	5 000	2 000				
技术研发人员	费用化研发薪酬	20 000		2 000	3 000	10 000	4 000				
专项劳务人员	劳务成本	18 000	1 000	2 000	1 500	9 000	3 600				
设备清理人员	固定资产清理	2 000		1 000	500	1 000	400				
合计		250 000	3 000	38 000	34 000	125 000	50 000	125 000	5 500	8 000	5 000

由此形成了纳税调减数额,即:纳税调减额=(安置残疾职工的工资薪金×200%-安置残疾职工的工资薪金)+(研发人员工资薪金×150%-研发人员的工资薪金)。

由于企业职工薪酬无论是准予税前扣除的部分还是不予税前扣除的部分,在其发生后都在会计核算中形成了企业产品或工程的成本费用等,因此,企业本期职工薪酬并不一定形成本期损益中的费用。从理论上说,形成期末资产的职工薪酬因不属于本期费用而不应在本期税前扣除,理应在未来消耗该资产期间的税前扣除,只有形成当期损益的职工薪酬费用在本期税前扣除才是合理的。形成期末资产中所含超标准职工薪酬也不应在本期纳税调增承担所得税,而应在所生产的产品销售期间进行纳税调整才是合理的。但从较长期间看,按税制规定超标准的职工薪酬迟早都不应税前扣除,为简化计算,税制及实务中直接按本期形成的超标准职工薪酬在本期进行纳税调增,而不细分且也难以细分所售产品成本中属于本期形成的超标准薪酬还是以前各期形成的超标准薪酬调整数额。笔者认为,企业可依据职工薪酬实际发生额汇总表自行编制职工薪酬纳税调整计算表。

四、企业职工薪酬纳税调整数额计算方法

例:假设华新公司按季度预缴所得税,年终汇算清缴。在2012年度的第一季度中,审查后的应付职工薪酬贷方发生额汇总如表1所示。

笔者认为,企业可依据汇总表1编制表2所示的企业职工薪酬纳税调整计算表,且表2中各项目编号应当与职工薪酬有关明细账中的编号保持一致,以便与审查后的职工薪酬有关明细账数据对接。假设表2中本期形成的“应付职工薪酬——工资薪金”账户的贷方发生额都属于合理的工资薪金(通常情况下企业有能力遵循国家税务总局制定的五条原则,使本期形成的职工薪酬贷方发生额都成为合理的工资薪金)。有关数据计算如表2所示。

表2 企业职工薪酬纳税调整计算表

2012年第一季度 金额单位:万元

明细账编号	职工薪酬项目①	本期贷方发生额②	合理工资薪金数额③	扣除比例④	准予税前扣除限额⑤=③×④	纳税调增额或调减数额⑥=②-⑤
22111	工资薪金	250 000	250 000	100%	250 000	0
2211101	残疾人工资	3 000	3 000	200%	6 000	-3 000(调减额)
2211102	费用化研发薪酬	20 000	20 000	150%	30 000	-10 000(调减额)
22112/3	职工福利小计	72 000	250 000	14%	35 000	37 000
22114	社保费用小计	125 000	250 000	39.3%	98 250	26 750
2211401	基本养老保险	43 000	250 000	16%	40 000	3 000
2211402	基本医疗保险	27 000	250 000	10%	25 000	2 000
2211403	失业保险	5 100	250 000	2%	5 000	100
2211404	工伤保险	1 250	250 000	0.5%	1 250	0
2211405	生育保险	2 000	250 000	0.8%	2 000	0
2211406	补充养老保险	20 000	250 000	5%	12 500	7 500
2211406	补充医疗保险	26 650	250 000	5%	12 500	14 150
22115	住房公积金	50 000	250 000	8%	20 000	30 000
22116	工会经费	12 500	250 000	2%	5 000	7 500
22117	职工教育经费	5 500	250 000	2.5%	6 250	0(按5 500扣除)

本期企业职工薪酬纳税调整数额=纳税调增额-纳税调减额=37 000+26 750+30 000+7 500-3 000-10 000=88 250(万元)(调增额)

企业职工薪酬纳税调增形成的所得税=88 250×25%=22 062.5(万元)。

表2数据表明,按税制规范要求,企业所发生的非货币性福利等业务需承担视同销售业务的流转税,以及视同销售业务本身形成纳税所得额缴纳企业所得税,而且还需对该业务中超标准发生的职工薪酬进行纳税调增从而形成追加税负。对此会计人员应当提醒企业管理层注意。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006