

职工薪酬会税差异及纳税调整辨析

王礼红¹(副教授), 陈玉荣²(教授)

【摘要】《企业会计准则第9号——职工薪酬》(CAS 9)与《企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》对“职工薪酬”内涵的界定存在差异,主要体现在职工薪酬的核算对象、核算内容与确认时间上。准确区分这些差异并做相应的纳税调整,能够大大减少企业纳税申报的工作量。

【关键词】 职工薪酬; CAS 9; 会税差异; 纳税调整

【中图分类号】 F432.2

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)22-0080-4

2007年执行的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(简称“旧CAS 9”)中首次出现“职工薪酬”概念,与之相对应的2007年实施的《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》中并未出现“职工薪酬”概念。直至《企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》(简称《纳税申报表》)的出现,在税法层面首次出现“职工薪酬”的概念。税法在一定程度上体现了与会计的趋同,但会计与税法层面关于“职工薪酬”的定义仍存在不小的差异,特别是2014年《企业会计准则第9号——职工薪酬》(简称“新CAS 9”)的实施,在会计上进一步扩充了“职工薪酬”的范围。本文通过对比新旧CAS 9与《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》,结合《纳税申报表》,就“职工薪酬”存在的会税差异进行比较分析,同时提出具体的纳税调整建议。

一、“职工薪酬”概念的演变

(一)“职工薪酬”概念在企业会计准则中的演变

2007年执行的旧CAS 9中首次提出“职工薪酬”概念,核算的内容包括:①职工工资、奖金、津贴和补贴;②职工福利费;③医疗保险费、养老保险费、失业保险费和生育保险费等社会保险费;④住房公积金;⑤工会经费和职工教育经费;⑥非货币性福利;⑦因解除与职工的劳动关系给予的补偿;⑧其他与获得职工提供的服务相关支出;⑨企业年金基金[适用《企业会计准则第10号——企业年金基金》(CAS 10)];⑩以股份为基础的薪酬[适用《企业会计准则第11号——股份支付》(CAS 11)]。2001年发布的《企业会计制度》中并没有“职工薪酬”的概念,而只有工资、福利费等概念。2014年新CAS 9进一步扩充了“职工薪酬”的范围,包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利、企业年金基金

(适用CAS 10)、以股份为基础的薪酬(适用CAS 11)等。

旧CAS 9中“职工工资、奖金、津贴和补贴,职工福利费,医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费,住房公积金,工会经费和职工教育经费”等“职工薪酬”的主要核算内容在新CAS 9中归类为“短期薪酬”。新CAS 9在“职工薪酬”概念的提法方面体现了与国际会计准则的趋同,《国际会计准则第19号——雇员福利》(IAS 19)对短期雇员福利、离职后福利、其他长期福利、辞退福利等内容做了规范,新CAS 9将企业员工称为“职工”,而IAS 19将企业员工称为“雇员”。

(二)“职工薪酬”概念在税法中的演变

2007年的《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》中并没有提到“职工薪酬”的概念,同样在《纳税申报表》中也没有出现“职工薪酬”的概念,而只是将会计上的“职工薪酬”分解为工资薪金、职工福利费、工会经费、基本养老保险等。因此,会计上的“职工薪酬”核算内容在税法层面没有必然对应关系,会计上核算的“职工薪酬”能否得到税前扣除,需要比照税法的规定。2014年《纳税申报表》的使用,使得税法层面首次出现“职工薪酬”的概念,其中“职工薪酬纳税调整明细表”(表A105050)对于“职工薪酬”核算的内容做出了明确规定,包括:①工资薪金支出(含股权激励);②职工福利费支出;③职工教育经费支出;④工会经费支出;⑤各类基本社会保障性缴款;⑥住房公积金;⑦补充养老保险;⑧补充医疗保险;⑨其他。从核算内容看,职工薪酬在税法上体现了与会计的趋同,减少了“职工薪酬”会税之间的差异,同时在表A105050中也提出了账载金额(会计核算金额)、税收金额(税法规定准予扣除的金额)等概念,进一步明确了“职工薪酬”

【基金项目】 江苏省高职院校教师“高级访问学者”项目(文件号:苏高职培函[2015]9号)

会税之间的差异。

二、“职工薪酬”会税的差异

《企业会计准则》是企业会计处理的依据,而《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》是企业所得税汇算清缴的依据,涉及会税差异的在汇算清缴时需要做纳税调整。税法层面上“职工薪酬”概念的提出,使得“职工薪酬”的会计处理与税法规定之间的对比成为可能,但“职工薪酬”在会计与税法上的核算口径仍存在较大差异,具体包括以下三方面:

(一)核算对象的差异

“职工薪酬”会计与税法之间的差异,首先表现在核算对象的差异,即企业中哪些人员的支出属于职工薪酬。“职工薪酬”会计与税法核算对象的差异具体见表1。

表1 “职工薪酬”核算对象的差异

	核算对象	依据	差异
会计	<p>①与企业订立劳动合同的人员,含全职、兼职和临时职工;</p> <p>②未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员,如部分董事会成员、监事会成员;</p> <p>③劳务派遣员工,为企业提供给本企业职工类似服务的人员;</p> <p>④企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利,也属于职工薪酬,但在“工资薪金”中体现</p>	<p>①新CAS 9第3条指出,本准则所称职工是指与企业订立劳动合同的所有人员,含全职、兼职和临时职工,也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员,也属于职工的范畴,包括通过企业与劳务派遣中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。</p> <p>②新CAS 9第2条规定,企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利,也属于职工薪酬</p>	关于“人”的差异,税法规定的范围小于会计的范围
税法	<p>①本企业任职或受雇的员工,包括季节工、临时工;</p> <p>②劳务派遣员工,仅含企业直接将费用支付给员工个人的情况,而企业将费用支付给劳务派遣公司,再由派遣公司支付给个人的除外</p>	<p>①《企业所得税法实施条例》第34条指出,工资薪金是企业每一纳税年度支付给本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或非现金形式的劳务报酬。</p> <p>②《关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》(国家税务总局公告2015年第34号)中指出,企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用,应分两种情况按规定在税前扣除:按照协议(合同)约定直接支付给劳务派遣公司的费用,应作为劳务费支出;直接支付给员工个人的费用,应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用,准予计入企业工资薪金总额的基数,作为计算其他各项相关费用扣除的依据</p>	

从相关会计与税收法律法规可以看出,税法上关于“职工薪酬”核算对象,即“人”的范围小于会计上的范围。

(二)核算内容的差异

新CAS 9在“职工薪酬”的内容和处理上体现了与国际会计准则的趋同;而《纳税申报表》首次提出“职工薪酬”概念,并在附表A105050中列出了其包含的具体内容,在内容上体现了与会计的趋同。由此可见,“职工薪酬”会税之间的差异能够全面地反映在企业所得税纳税申报表附表A105050上。从核算内容看,税法上的“职工薪酬”与旧CAS 9趋同,核算内容与新CAS 9的“短期薪酬”基本相同,具体见表2。

表2 “职工薪酬”核算内容的差异

	具体内容	依据	差异
会计	<p>①职工工资、奖金、津贴和补贴;②职工福利费;③医疗保险费、养老保险费、失业保险费和生育保险费等社会保险费;④住房公积金;⑤工会经费和职工教育经费;⑥非货币性福利;⑦因解除与职工的劳动关系给予的补偿;⑧其他与获得职工提供服务的相关支出;⑨企业年金基金;⑩以股份为基础的薪酬</p>	旧CAS 9	税法上“职工薪酬”范围小于会计上的核算范围,税法上“职工薪酬”核算内容体现了与旧CAS 9的趋同
	<p>①短期薪酬;②离职后福利;③辞退福利;④他长期福利;⑤工特定关系人福利;⑥企业年金基金;⑦以股份为基础的薪酬</p>	新CAS 9	
税法	<p>①工资薪金支出(含股权激励);②职工福利费支出;③职工教育经费支出;④工会经费支出;⑤各类基本社会保障性缴款;⑥住房公积金;⑦补充养老保险;⑧补充医疗保险;⑨其他</p>	《纳税申报表》	

从表2可以看出,税法上“职工薪酬”的核算范围与旧CAS 9基本趋同,但由于新CAS 9扩大了“职工薪酬”的核算范围,使得“职工薪酬”会税之间的差异进一步扩大。

(三)确认时间的差异

“职工薪酬”会计计量的基础是权责发生制,即采用计提方式将“职工薪酬”计入相关成本费用;而税法的目标和原则与会计显然不一致,税法强调的是实际发生,即收付实现制。国家税务总局公告2015年第34号文件明确指出,企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金,准予在汇缴年度按规定扣除。

三、“职工薪酬”会税差异的纳税调整

“职工薪酬”会税差异处理的原则是在遵守企业会计准则的基础上,会计处理应尽量与税法趋同,从而减少纳税调整的环节。本文结合新CAS 9和《纳税申报表》的内容,提出关于“职工薪酬”会税差异的会计处理和纳税调整方法建议。另外,本文所分析的“职工薪酬”,只包含会计核算时计入成本或费用的部分,会计核算时计入资产的“职工薪酬”是通过折旧或摊销的方式进行税前扣除,不在本文讨论范围内。扣除类“职工薪酬”的会税差异及纳税调整可分为以下几种具体情况:

(一)在核算对象上,会计应与税法趋同

税法上允许扣除的只是纳入税法核算对象范围的“职工薪酬”部分,且税法上“职工薪酬”的扣除是以计算“工资薪金”为基础的。因此,为避免日后的纳税调整,在会计处理上,核算对象应选择与税法趋同。针对“人”的差异,会计核算时允许记入“应付职工薪酬——工资”账户,而税法上不作为工资薪金支出的,则会计核算时避免将其记入“应付职工薪酬——工资”账户。例如,劳务派遣制员工的薪酬支付,如果是支付给劳务派遣公司,则在会计核算上计入“劳务支出”,避免记入“应付职工薪酬——工资”账户;尚未实行分离办社会职能的企业,其内设福利部分人员的工资避免记入“应付职工薪酬——工资”账户,应记入“应付职工薪酬——福利费”账户。

(二)在核算内容上,改进科目设置

税法上“职工薪酬”的核算内容与会计上内容不尽相同,但差异并不大,特别是《纳税申报表》基本上体现了与旧CAS 9的趋同。因为“职工薪酬”中的“职工福利费”、“工会经费”、“教育经费”都是以“工资薪金”为基础计算的,所以在会计核算时,“工资薪金”部分一定要与税法上趋同,这样可以大大减少日后纳税调整的工作量。企业可以对表A105050的内容与新CAS 9中“职工薪酬”内容进行一一对比,并在“应付职工薪酬”科目下设置相应的明细科目,这样可以大大减少所得税汇算清缴的调整工作。新CAS 9与表A105050内容对比情况见表3。

表3 新CAS 9与表A105050内容的比较

	新CAS 9	表A105050
短期薪酬	职工工资、奖金、津贴和补贴	工资薪金支出
	职工福利费、非货币性福利	职工福利费支出
	医疗保险、工伤保险费和生育等社会保险	各类基本社会保障性缴款(医疗、工伤、生育)
	短期带薪缺勤	工资薪金支出
	工会经费	工会经费
	短期利润分享计划	工资薪金支出
	职工教育经费	职工教育经费支出
	医疗保险	补充医疗保险
	其他短期薪酬	其他
离职后福利	设定提存计划	各类基本社会保障性缴款(养老、失业)
	设定受益计划(企业年金)	补充养老保险
辞退福利		工资薪金支出
其他长期职工福利	长期带薪缺勤	工资薪金支出
	长期残疾福利	职工福利费支出
	长期利润分享计划	工资薪金支出
以股份为基础的薪酬(CAS 11)		股权激励

表3将会计上计入成本费用和税法上允许扣除的“职工薪酬”做了一一对比,考虑到企业都要填报《纳税申报表》,本

文以表A105050中“职工薪酬”的内容为标准,会计上对“职工薪酬”进行核算时尽量与税法趋同,便于日后的纳税申报和纳税调整,具体如下:

1. 工资薪金支出(含股权激励)。在税法上,企业股权激励的支出额可作为当年工资薪金支出,因此在会计核算上也应将股份支付纳入工资薪金总额。

(1)不含股权激励的工资薪金。会计核算上“职工工资、奖金、津贴和补贴,短期带薪缺勤,短期利润分享计划”等短期薪酬的辞退福利,“长期带薪缺勤、长期利润分享计划”等其他长期福利都是工资薪金的重要组成部分。企业在进行会计核算时要注意与税法趋同,使其核算的工资薪金符合税法认定的合理工资薪金支出标准。《企业所得税实施条例》第34条指出“工资、薪金,是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资,以及与员工任职或受雇佣有关的其他支出”,可见职工工资、奖金、津贴和补贴是工资薪金的最重要组成部分。

带薪缺勤(含短期和长期)分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。非累积带薪缺勤,即未休年假不能结转至下年度,税法规定企业按年汇算清缴,实际支付的工资可以税前扣除,不会形成暂时性差异;累积带薪缺勤,企业员工是否享受未使用的带薪休假,属于或有事项,计入预提费用,但税法上对费用采用实际发生制原则,会计计提金额由于没有实际支付,累积带薪缺勤确认的负债计税基础为0,形成暂时性差异,需要做纳税调整。利润分享计划(含短期和长期),在性质上属于企业给员工的奖金,也应属于税法上“工资薪金支出”范畴,账载金额为计提数,税收金额为实际支出数,如果有差异需做纳税调整。辞退福利,在税法上属于合理工资薪金支出,账载金额为计提数,税收金额为实际支出数,如有差额,需要纳税调整。

值得注意的是,税法上会给予特定人群、特定行业税收优惠政策。如《企业安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题的通知》(财税[2009]70号)指出,企业安置残疾人员的,在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上,可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。《企业所得税实施条例》第95条规定:《企业所得税法》第三十条第(一)项所称研究开发费用的加计扣除,是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。在税法上允许工资加计扣除的情况下,如果企业发生的工资支出,未形成相应的成本费用,而是形成资产,税法上是通过资产的折旧(或摊销)形式扣除,企业在编制《纳税申报表》时要填制“资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表”(表A105080)。

(2) 股权激励。税法上所称的股权激励,即会计上的股份支付。对于股权激励计划实行后可以立即行权的,会计核算与税法处理一致;对于股权激励实行后,需要一定服务年限或者达到规定业绩条件(即需要一定的等待期)方可行权的,企业在等待期内按照会计核算要求计入相关成本或费用,税法上必须是可以行权后才允许扣除,形成暂时性差异,需进行纳税调整。

2. 职工福利费支出。企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额14%的部分,准予扣除,但由于职工福利费的扣除范围较广,据实扣除也存在不规范的问题。因此,财务工作人员在确定职工福利费核算范围时应选择与税法趋同,避免日后进行纳税调整。

3. 职工教育经费支出。职工教育经费支出的会计和税法核算内容相同。税法上允许扣除的职工教育经费支出是不超过工资薪金总额2.5%的部分,实际发生超过部分允许在以后年度抵扣。表A105050上的账载金额为会计核算上的计提数,税收金额是实际支出数与工资薪金总额的2.5%中的较小数,若实际支出数超过工资薪金总额的2.5%,超过部分在以后年度抵扣,若计提数中存在没有发生实际支出的教育经费,则需要做纳税调整。

4. 工会经费支出。工会经费支出的会计和税法核算的内容相同。税法上允许扣除的工会经费支出为不超过合理工资薪金总额2%的部分。表A105050上的账载金额为会计核算上的计提数,税收金额是实际拨缴数与合理工资薪金总额的2%中的较小数,若实际拨缴数超过工资薪金总额的2%,超过部分不允许抵扣,若会计上计提数中存在没有实际发生的拨缴额度,则需要做纳税调整。

5. 各类基本社会保障性缴款。税法上的各类基本社会保障性缴款与新CAS 9中短期薪酬的“基本医疗保险、生育保险和工伤保险”和离职后福利的“设定提存计划”内容一致。

(1) 基本医疗保险、生育保险和工伤保险费。《企业所得税实施条例》第35条规定:“企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金,准予扣除。”企业在进行会计核算时,“短期薪酬”中“基本医疗保险、生育保险和工伤保险费”的金额为表A105050上的账载金额,而税收金额为实际支付金额,如有差额,需要做纳税调整处理。

(2) 基本养老保险、失业保险费。企业按照国家和所在省级政府规定计提“设定提存计划”的金额为表A105050上的账载金额,而税收金额为实际支付金额,如有差额,需要做纳税调整处理。

6. 住房公积金。住房公积金的会计和税法核算内容相同。会计核算时,企业应按照国家 and 所在省政府的规定标准计提住房公积金,而税收金额为实际支出额,如有差额,需做

纳税调整处理。

7. 补充养老保险。税法上的补充养老保险,在会计核算上对应的是“离职后福利”中的“设定受益计划”,即企业年金。《关于补充养老保险费、补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2009]27号)规定:“自2008年1月1日起,企业根据国家有关政策规定,为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分,在计算应纳税所得额时准予扣除;超过的部分,不予扣除。”企业年金对应表A105050中“补充养老保险”的账载金额,而税收金额为实际支出不超过工资总额5%的部分,实际支出超过工资总额5%的需要做纳税调整处理。

8. 补充医疗保险。税法上的“补充医疗保险”,在会计核算上对应的是“短期薪酬”中的“医疗保险”,是超过国家和所在省政府规定的基本医疗保险金额的部分。税法上允许扣除的比例为合理工资薪金的5%部分,若实际支出数超过该金额,则不予扣除,企业需要做纳税调整处理。

9. 其他。随着新CAS 9实施,“职工薪酬”核算的范围不断扩大,有些内容税法上并未提及,如“其他短期薪酬”等内容,在表A105050上表现为其他项,账载金额为会计核算上的计提金额,税收金额必须是实际支出数,如有差额,需要做纳税调整。

(三)在确认时间上,做纳税调整

由于会计和税法对于“职工薪酬”确认时间不一致,如果会计上在本年度已经计提,在次年汇算清缴前(即次年5月31日)实际发生,则会计核算金额与税法一致;如果本年已计提,而次年汇算清缴前未实际发生,则存在会税差异,需要做纳税调整处理。

四、结语

根据国家税务总局颁布的《〈企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉填报说明》,企业应按税法规定计算“职工薪酬”,如果企业已经按照新CAS 9对“职工薪酬”进行了会计核算,在企业所得税纳税申报时,要按照税法的分类匹配原以按照会计准则核算的内容,这样会加大企业财务人员工作量。在目前实际情况下,企业在进行“职工薪酬”会计核算时应尽量参考《纳税申报表》上的内容设置明细科目,这样可以大大减少企业纳税申报的工作量。

主要参考文献:

企业会计准则编审委员会. 企业会计准则案例讲解2013年版[M]. 上海:立信会计出版社,2013.

中国税网. 2015年版企业所得税汇算清缴操作指南[M]. 北京:中国市场出版社,2015.

作者单位:1.常州纺织服装职业技术学院贸易系,江苏常州213164; 2.常州大学商学院,江苏常州213164