

职工福利费的会计与税务处理差异分析

长天电工集团有限公司 罗庆

企业在生产经营过程中,消耗的活劳动一部分以工资形式进行补偿,另一部分以福利费形式进行补偿。自2007年1月起施行的修订后的《企业财务通则》改变了企业职工福利费的会计处理方法,将原来计入职工福利费的基本医疗保险、补充医疗保险、补充养老保险等直接列入成本或费用,企业不再按工资总额的14%计提职工福利费。国家取消职工福利费计提制度是基于两方面因素的考虑:一方面企业计提的福利费并未全部用于职工福利,职工的利益并没有得到真正的保障;另一方面企业计提了大量福利费,并且结余金额过大,挤占了企业所得税的应纳税所得额,现规定福利费按实际发生的支出依法扣除,体现了企业所得税法据实扣除的原则。

一、职工福利费的会计处理

1. 国有及国有控股企业职工福利费的会计处理。《企业财务通则》适用于在中国境内依法设立的具备法人资格的国有及国有控股企业。根据财政部发布的《关于实施修订后的〈企业财务通则〉有关问题的通知》(财企[2007]48号文)的规定,修订后的《企业财务通则》实施后,企业不再按照工资总额的14%计提职工福利费,2007年已经计提的职工福利费应当予以冲回。截至2006年12月31日,应付福利费账面余额(不含外商投资企业从税后利润中提取的职工福利及奖励基金余额)区别以下情况进行处理:①余额为赤字的,转入2007年年初未分配利润,由此造成年初未分配利润出现负数的,依次以任意公积金和法定公积金弥补,仍不足弥补的,以2007年及以后年度实现的净利润弥补;②余额为结余的,继续按照原有规定使用,待结余使用完毕后,再按照修订后的《企业财务通则》执行。上市公司另有规定的,从其规定。

根据上述规定可知,对非上市国有企业及国有控股企业,从2007年起就应当不再实行预提福利费的核算方法,所以对2007年已经预提的要予以冲回。对2006年12月31日以前“应付福利费”科目的期初余额,按照财企[2007]48号文的规定,当余额为借方时,应将其借方余额依次冲减年初未分配利润、任意公积金、法定公积金,仍不足弥补的,以2007年及以后年度实现的净利润弥补;当“应付福利费”科目期初余额为贷方时,在首次执行日,将“应付福利费”科目余额结转到“应付职工薪酬——职工福利”科目。2007年实际发生的职工福利费支出要首先冲减其余额,余额不足时超过部分可以在当年成本、费用中据实列支;以前年度结余冲减当年支出仍有余额时,可以结转到以后年度继续使用,用完的年度有超过的部分计入当年的成本或费用。

2. 上市公司职工福利费的会计处理。《〈企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则〉应用指南》规定:首次执行日企业的职工福利费余额,应当全部转入应付职工薪酬(职工福利)。首次执行日后第一个会计期间,按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》的规定,根据企业实际情况和职工福利计划确认应付职工薪酬(职工福利),该项金额与原转入的应付职工薪酬(职工福利)之间的差额调整管理费用。也就是说,对上市公司节余的福利费应当转入“应付职工薪酬”科目。首次执行日后第一个会计期间,如果根据职工福利计划确认的应付职工薪酬(职工福利)小于原转入的应付职工薪酬(职工福利),则应作冲减管理费用处理。

3. 外商投资企业职工福利费的会计处理。对于外商投资企业的会计处理,根据《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(财会[2003]10号文)的规定,外商投资企业执行《企业会计制度》后不再按工资总额的14%计提福利费。

二、职工福利费的税务处理

《企业所得税法实施条例》第四十条规定:“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。”也就是说,职工福利费的税前扣除必须同时符合两个条件:一是必须是实际发生的福利费用;二是在工资薪金总额14%以内的部分允许扣除。这一规定与原来不论福利费是否真实发生,企业按计税工资总额14%计提的福利费均可税前扣除的规定有着本质的区别。

对执行新企业会计准则和新《企业财务通则》的企业,《国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函[2008]264号文)规定:“2007年度的企业职工福利费,仍按计税工资总额的14%计算扣除,未实际使用的部分,应累计计入职工福利费余额。2008年及以后年度发生的职工福利费,应先冲减以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额,不足部分按新企业所得税法规定扣除。企业以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额已在税前扣除,属于职工权益,如果改变用途的,应调整增加应纳税所得额。”也就是说,2008年及以后年度,不管企业是否执行新企业会计准则或新《企业财务通则》,对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,准予税前扣除。但企业要先冲减以前年度按照税法规定计提而没有实际使用的职工福利费余额。

企业所得税法规定在2007年度仍可以按计税工资总额



高新技术企业认定中研发费用的八大构成要素

北京 王学军

测度企业研发费用强度是高新技术企业认定中的重要环节之一。科技部、财政部和国家税务总局发布的《高新技术企业认定管理工作指引》(国科发火[2008]362号,简称“362号文”)对需要国家重点扶持的高新技术企业认定管理的一些测度指标做出了具体规定,这其中就包括对高新技术企业研究开发费用构成项目的详细规定。按照362号文的要求,企业应对包括直接研究开发活动和可以计入的间接研究开发活动所发生的费用进行归集,具体包括八大要素。

一、人员人工

362号文规定,人员人工是指从事研究开发活动的人员(也称研发人员)全年的工资薪金,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资以及与其任职或者受雇有关的其他支出。界定人员人工,首先必须明确其消耗主体即研发人员的构成。企业研发人员主要包括研究人员、技术人员和辅助人员。研究人员,是指企业内主要从事研究开发项目的专业技术人员。技术人员,是指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和经验,在研究人员指导下参与关键资料的收集整理,编制计算机程序,进行实验、测试和分析,为实验、测试和分析准备材料和设备,记录测量数据,进

行计算和编制图表以及从事统计调查等工作的人员。辅助人员,是指参与研究开发活动的熟练技工。

对研发人员人数的统计主要是统计企业的全职工作人员,可以根据劳动合同来鉴别,对于兼职或临时聘用人员,全年须在企业累计工作183天以上。

本文涉及的研发人员和《财政部关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》(财企[2007]194号)规定的企业研发人员不完全相同。财企[2007]194号文规定的企业研发人员是指从事研究开发活动的企业在职人员和外聘的专业技术人员以及为其提供直接服务的管理人员。

正确理解研发人员的构成还需要注意其与企业科技人员的区别。企业科技人员是指在企业内从事研发活动和其他技术活动、累计实际工作时间在183天以上的人员,包括直接科技人员及科技辅助人员。也就是说,企业科技人员不仅包括研发人员,还包括科技应用、进行科学化验和科技检验的人员以及其他辅助人员。

另外,人员人工不包括研发人员的福利费、社会保险费、住房公积金等其他职工薪酬。由于研发人员可以外聘,人员人工可以包括外聘研发人员的劳务费用。财企[2007]194号文

的14%计算扣除,而会计上对企业2007年已经计提的职工福利费要予以冲回。同时,在2008年以后发生的福利费,应首先冲减福利费余额,对余额不足以支付实际发生的福利费的,其不足部分只要不超过工资薪金总额的14%,应当准予税前扣除。对未执行新企业会计准则和新《企业财务通则》的企业,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。由于2007年及以前年度允许在企业所得税税前扣除的工资包括计税工资、效益工资和提成工资等,因此职工福利费的会计和税务处理也有所不同,会计上是按工资总额的14%计算,而企业所得税法是按允许税前扣除的计税工资、效益工资和提成工资等计算,超过税前允许扣除的部分福利费在所得税汇算清缴时要进行纳税调增处理。所以对于2008年年初的“应付福利费”科目余额,要区别不同情况进行处理。

1. 当“应付福利费”科目为借方余额时,表明福利费的使用超支,超支部分在会计上是依次冲减年初未分配利润、任意公积金和法定公积金等;在所得税汇算清缴时以前年度的超支部分不能在当年税前扣除,只有当年的支出部分才能在当年工资薪金总额14%的范围内扣除。

2. 当“应付福利费”科目为贷方余额时,表明以前年度福

利费有结余,根据国税函[2008]264号文件的规定,2008年实际发生的职工福利费支出应首先冲减以前年度的结余。但如前所述,应付福利费中有一部分在以前年度企业所得税汇算清缴时已进行了纳税调增处理,并没有在税前扣除,那么在以后年度将这部分结余用于发放职工福利时,应允许企业在计算所得税时作纳税调减处理;如果改变用途没有用于职工福利的,由于原来已作纳税调增处理而没有在税前扣除,所以也就不应该调增应纳税所得额。需要特别注意的是:执行新企业会计准则和新《企业财务通则》的企业,其结余的职工福利费不得挪作他用。比如,将结余的福利费用于支付业务招待费,虽然并不影响企业当期应纳税所得额,但为保护职工的合法权益,对企业改变用途的职工福利费部分作纳税调增处理。国税函[2008]264号文强调的是:企业以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额“已在税前扣除”,属于职工权益,如果改变用途的,应调增应纳税所得额。但并非所有结余的福利费都一定可以全额税前扣除,超过计税工资总额14%计提的福利费并不能在税前扣除,对此结余的部分改变用途的,应当不属于税法约束范围。但在实践中福利费结余中哪些为“已在税前扣除”的金额仍有待明确。○