



# 计税工资制度下 企业工资支出的纳税调整

湖南邵阳学院 刘承智

## 一、企业工资支出税前扣除的基本思路

根据《企业所得税税前扣除办法》的规定,税前扣除的确认一般应遵循以下原则:权责发生制原则,配比原则,相关性原则。结合企业工资支出来看,应在纳税年度当期确认并扣除的工资支出应当符合以下条件:①企业工资支出应在发生时而不是实际支付时确认扣除。②企业发生的工资支出应在费用应配比或应分配的当期申报扣除。③企业当期可扣除的工资支出必须与取得的应税收入相关。结合计税工资制度的相关规定,可以得出两点结论:从工资支出的性质来看,并非企业实际支付的工资支出都允许在税前扣除,只有影响年度会计利润的工资支出才允许在税前扣除;从工资支出的数额来看,超过税法规定计税工资标准的工资支出不允许在税前扣除。因此,对企业工资支出进行税前扣除时,应先确认影响年度会计利润的工资支出,再确认影响年度应纳税所得额的计税工资总额,最后根据两者的差额进行纳税调整。

## 二、从影响纳税角度对企业工资支出进行分类

1. 非成本费用性工资支出与成本费用性工资支出。工资支出一般都应计入有关的成本费用类账户,但也存在一些特殊情况。如医务等福利部门有关人员的工资在“应付福利费”中列支,企业在建工程项目有关人员的工资在“在建工程”中列支。由于“应付福利费”和“在建工程”分别属于负债和资产类科目,其负担的工资支出不会影响企业当期损益。因此,在企业工资支出的纳税调整中,不需考虑这部分工资支出的纳税调整额。

2. 成本性工资支出与费用性工资支出。费用性工资支出是指直接计入当期损益的工资支出,如企业行政管理部门有关人员的工资在“管理费用”列支,企业销售部门有关人员的工资在“营业费用”中列支,两者都属于期间损益类科目,其负担的工资支出直接计入当期损益,影响年度利润总额。成本性工资支出是指直接或间接计入产品生产成本的工资支出,如生产工人的工资直接在“生产成本”中列支,车间管理人员的工资先在“制造费用”中归集再分配计入生产成本。这部分成本性工资支出是否影响会计利润,要看负担该工资支出的产品是否已经实现销售。

成本性工资支出是否影响纳税年度的会计利润,关键在于负担其工资支出的产品是否在纳税年度内实现销售。由于期初产成品和在产品的存在,与纳税年度销售收入配比的成本性工资支出有可能是本年度发生的工资支出,也有可能是以前年度发生的工资支出。即某年度的成本性工资支出可能在当年影响会计利润,也可能递延到以后年度影响会计利润。

综上所述,影响纳税年度会计利润的工资支出实际上应包括两部分内容:纳税年度发生的费用性工资支出;纳税年度销售成本中的成本性工资支出。与影响年度会计利润的工资支出相对应,影响年度应纳税所得额的计税工资总额也应包括两部分内容:与年度费用性工资支出对应的计税工资额;与年度销售成本中成本性工资支出对应的计税工资额。

## 三、超计税工资标准的工资支出计算与纳税调整实例

1. 与纳税年度销售收入配比的成本性工资支出的计算。公式为:①与本年销售收入配比的成本性工资支出=年度销售成本×成本工资率;②成本工资率=累计成本性工资支出÷累计生产费用;③累计成本性工资支出=本年成本性工资支出+上年未实现销售的成本性工资支出;④累计生产费用=本年生产费用+上年未实现销售生产费用;⑤本年未实现销售的成本性工资支出=累计成本性工资支出-与本年销售收入配比的成本性工资支出。

例1:ABC公司于2004年1月成立,2004年发生生产费用为600万元,计入生产成本的工资支出为100万元,结转销售成本为300万元;2005年发生生产费用为1000万元,计入生产成本的工资支出为150万元,结转销售成本的工资支出为800万元。

(1) 2004年成本工资率=100÷600=0.1667;与销售收入配比的成本性工资支出=300×0.1667=50(万元);未实现销售的成本性工资支出=100-50=50(万元)。

(2) 2005年成本工资率=(150+50)÷(1000+300)=0.1538;与销售收入配比的成本性工资支出=800×0.1538=123(万元);未实现销售的成本性工资支出=150+50-123=77(万元)。

2. 与纳税年度销售收入配比的成本性计税工资额的计算。公式为:①与本年销售收入配比的成本性计税工资额=年度销售成本×成本计税工资率;②成本计税工资率=累计成本性计税工资额÷累计生产费用;③累计成本性计税工资额=本年成本性计税工资额+上年未实现销售的成本性计税工资额;④本年未实现销售的成本性计税工资额=累计成本性计税工资额-与本年销售收入配比的成本性计税工资额。

例2:承例1,ABC公司2004年与2005年生产工人与车间管理人员分别为50人、70人。2004年、2005年计入生产成本的计税工资总额分别为48万元、67.2万元。

(1) 2004年成本计税工资率=48÷600=0.08;与销售收入配比的成本性计税工资额=300×0.08=24(万元);未实现销售的成本性计税工资额=48-24=24(万元)。



# 房地产开发企业偷漏税问题分析



天津商学院 刘泽荣 天津远洋隆胜进出口有限公司 刘钧

## 一、房地产开发企业常用的偷漏税手段

**1. 预收账款长期挂账。**房地产开发需要大量的资金投入,房地产开发企业普遍采用收取定金或预售的办法来减少银行贷款利息,降低开发成本。税法规定,房地产开发企业采取预售方式销售开发产品的,其当期取得的预售收入先按规定的利润率计算出预计营业利润额,再并入当期应纳税所得额中统一计算缴纳企业所得税,待开发产品完工时再结转调整。而在实际的操作中,有很大一部分房地产开发企业把当期应税售房收入挂在“其他应收款”或“预收账款”上,没有及时申报纳税。

**2. 成本分配不真实,人为调节应纳税所得额。**房地产开发由于工期长、投资大,很多工程要跨年度完成,造成收入与费用配比困难,成本不能及时结转,应纳税所得额无法准确核算,影响国家税收收入的实现。有些企业就利用行业特点故意混淆前后项目之间的成本和费用支出,使得成本前移,减少当期应纳税所得额。房地产开发企业属资金密集型行业,往往采用滚动开发的方式,同一个会计年度存在几个完工进度不同的项目,不少企业把正在开发的项目应承担的成本、费用计入已经决算或即将决算的项目,造成已竣工项目成本、费用虚增,减少当期应纳税所得额。还有的企业用收入直接冲减成本,造成营业税的流失,或者年终不把所有的成

(2) 2005年成本计税工资率 $= (67.2+24) \div (1000+300) = 0.0702$ ;与销售收入配比的成本性计税工资额 $= 800 \times 0.0702 = 56.16$ (万元);未实现销售的成本性计税工资额 $= 67.2+24-56.16 = 35.04$ (万元)。

**3. 计税工资制度下工资支出纳税调整额的计算。**

例3:承例1、例2,ABC公司2004年除成本性工资支出以外,另支付管理、销售等部门人员工资22万元,全部计入期间费用,费用性计税工资额为18万元,全年实现会计利润580万元,无其他纳税调整事项;2005年除成本性工资支出以外,另支付管理、销售等部门人员工资30万元,全部计入期间费用,费用性计税工资额为24万元,全年实现会计利润880万元,无其他纳税调整事项。

(1) 2004年费用性工资支出的纳税调增额 $= 22-18 = 4$ (万元);成本性工资支出的纳税调增额 $= 50-24 = 26$ (万元);应纳税所得额 $= 580+4+26 = 610$ (万元)。

(2) 2005年费用性工资支出纳税调增额 $= 30-24 = 6$ (万元);成本性工资支出的纳税调增额 $= 123-56.16 = 66.84$ (万元);应纳税所得额 $= 880+6+66.84 = 952.84$ (万元)。

本、费用在完工产品和在产品之间分配,合理结转成本,而是把当年成本、费用全部列入已完工产品成本,人为地减少了会计利润,偷逃企业所得税。

**3. 只开收据不开发票。**目前房地产开发企业多数采用预收房款的形式进行经营,一般预收房款后,先给买房者开具收据,暂不给买房者开具正式发票,预收款项长期挂在账上,不作为经营收入。有的房地产开发企业根本不将预收房款入账,造成无账可查的现实。有的房地产开发企业仍然按照收付实现制进行成本核算,给偷漏税提供了一定的空间。有些企业往往采取不结转经营收入或是将经营收入直接冲减开发成本或费用等手段,达到少缴税款的目的。还有一些企业将预收房款直接转入下个项目开发支出,从而漏缴营业税。甚至买卖双方蓄意虚减计税依据,合谋偷税。

**4. 以房屋抵债,不作销售处理。**房地产开发企业通常以赊销方式购进原材料或以先租后付款的形式租赁设备。待工程完工后,无力偿还所欠款项,以该项目建造的房屋折价来抵偿债务。从表面上看,企业并未取得售房款,但是,其以建造的房屋来抵减部分或全部债务是一种变相销售行为。

**5. 其他手段。**分配商品房,用于投资分红;在业务往来上做手脚;房屋以租代售,漏缴相应税款。

## 二、偷漏税的成因

**1. 税收体制不健全。**现行税收体制的种种弊端为房地产开发商偷逃税款提供了空间。一是房地产市场运行非常不规范。开发阶段税少、税负轻,流通环节税负重,这就相当于给土地开发者无息贷款,从而引发了投机行为的产生。二是税种多,负担重。房地产开发企业是现行税制下交纳地方税种最多的行业,涉及11个税种。税负重增加了建房成本,也使部分房地产企业偷起税来“理直气壮”。

**2. 税务机关征管力度不够。**开发一个房地产项目,需要经过多个行政部门的审批与监督,而税务部门与这些行政部门没有建立有效的信息交换和沟通制度,在房地产开发过程中难以有效地参与管理和监控,给房地产开发企业偷逃税提供了机会。房地产开发是一个复杂的系统工程,税务部门限于人力、物力,很难查实建筑安装企业购进的材料的来源、数量和价格,很难摸清房地产企业开发项目的数量、价格和销售进度,很难掌握银行对个人购房按揭贷款的支付时间和数额,导致房地产业偷逃税行为难以遏制。

**3. 税务机关重流转税轻所得税。**税务机关内部征管脱节,形成重流转税轻所得税的局面。房地产企业机构所在地和房地产开发项目所在地往往不在同一辖区,销售不动产的营