



工业企业工资薪金的企业所得税纳税调整

中国海洋大学管理学院 王强

【摘要】 本文就现行《企业所得税暂行条例》中工资薪金的企业所得税纳税调整办法进行分析,指出其未能很好地遵循收入与成本费用的配比原则,并提出了新的工资薪金纳税调整办法。

【关键词】 工资薪金 企业所得税 纳税调整 配比原则

企业所得税作为国家与企业之间国民收入的初次分配,体现为国家无偿占有有一定比例的企业所得,其征税对象是企业取得的生产经营所得和其他所得。这里的“所得”是指收入抵减成本费用后的纯收益。税前会计利润是根据会计准则或会计制度的规定确定的利润总额,应税所得是根据税法规定计算的应纳税所得额,但税前会计利润必须按照税法的要求对若干项目进行纳税调整。笔者拟就现行税法中工资薪金的企业所得税纳税调整所存在的问题进行分析,并提出新的工资薪金纳税调整办法。

一、问题的提出

现行《企业所得税暂行条例》(以下简称《条例》)规定,工资薪金支出实行计税工资扣除办法,即企业实际发放的工资薪金在计税工资薪金扣除标准以内的,可据实扣除;超过标准的部分不得扣除。目前在纳税调整实务中,对于工资薪金超出标准的部分,采用的是在利润总额的基础上按纳税年度实发工资与工资薪金的计税标准之间的差额调增应纳税所得额的办法。

利润总额是按照会计准则的要求,并遵循收入费用的配比原则计算出来的会计利润,即收入分别扣减与之相关的产品销售成本,这就保证了在内容上的配比;同时扣减纳税年度当期发生的期间费用,这就保证了在时间上的配比。在这一点上,税法与会计是一致的。会计上工资薪金支出可分为两部分,并有不同的账务处理:一部分是生产制造车间的工人及管理者的工资薪金支出,计入生产成本及制造费用,而制造费用年末余额又需转入生产成本科目借方,即该部分工资薪金将会全额归集在生产成本科目借方发生额中。随着产品的完工及产成品的销售,归集在生产成本借方发生额中的工资薪金将通过结转进入已销售产成品的产品销售成本,并遵循配比原则从收入中扣除。另一部分是企业经营管理人员的工资薪金支出,不通过资产负债表科目进行归集结转,而是计入管理费用,年末全额计入利润表抵减当期收入。

由上面的分析可以看出,在利润总额的计算中扣除的并不是纳税年度全部发生的工资薪金支出。因为当期在产品和未销售的产成品中所含的工资薪金仍然保留在存货项目中,并未进入利润表中予以扣除。因此,即使是为了满足企业所得税计税标准,也只应该对进入利润表得以扣减收入的工资

薪金所超出计税标准的部分予以调整。而现行《条例》值得商榷之处在于:一方面是以会计计算出来的利润总额为基础进行纳税调整,即认为在产品及未销售的产成品所含的工资薪金应保留在资产负债表中,不应进入利润表抵减应纳税所得额;另一方面是对这些没有相关应税收入可配比、未进入利润表并对应纳税所得额毫无影响的工资薪金超出计税标准的部分,不加区分地予以调整应纳税所得额。从这个角度上看,《条例》无疑有损纳税人的利益,违背了收入与成本费用之间的配比原则。

二、工资薪金纳税调整办法的建议

将已转入产品销售成本的生产成本借方发生额所含工资薪金部分计算出来,且口径统一于当年,这是解决问题的关键。按照生产成本、产成品、产品销售成本科目之间的价值流转路线,可得到如下两个等式:

本期产成品借方发生额所含工资薪金(记作 X)=生产成
本期初余额所含工资薪金+本期生产成本借方发生额所含工
资薪金-生产成期末余额所含工资薪金 ①

本期产品销售成本所含工资薪金(记作 Y)=产成品期初
余额所含工资薪金+本期产成品借方发生额所含工资薪金
(X)-产成品期末余额所含工资薪金 ②

设本期工资薪金支出额为 C,管理费用中所负担的部分为 B,则(C-B)为本期生产成本借方发生额中所归集的工资薪金。

1.对本期产成品借方发生额所含工资薪金的分析。

在下面的分析中,假定采用先进先出法把生产成本结转为产成品,即在对应结转生产成本为产成品时,发生时间在前的生产成本优先被结转,这也符合会计实务中的一般做法。由此可知,企业在正常经营的情况下,不管生产成期末余额大于期初余额还是小于期初余额,生产成期末余额所含工资薪金均来自于本期生产成本借方发生额所含工资薪金。由等式①可以看出,要计算本期产成品借方发生额所含工资薪金,应当已知生产成本期初余额所含工资薪金,理想的做法是要追溯到以前年度,精确计算出上一年度生产成年末余额中所含的工资薪金,但鉴于实务中难以获取全部资料,以及考虑到成本效益原则,工资薪金在生产成本期初余额中的比例可以视同与本期生产成本借方发生额所含工资薪金的比例相

同。实际上,企业一定时期内的生产成本借方发生额所含的工资薪金的比例是稳定的,因此这一假定也符合实际情况。结合等式①,可得出以下等式:

$$X = \text{本期生产成本借方发生额所含工资薪金} - \text{生产成本期末余额所含工资薪金} + \text{生产成本期初余额所含工资薪金} = (\text{本期生产成本借方发生额} - \text{生产成本期末余额}) \div \text{本期生产成本借方发生额} \times (C - B) + \text{上期生产成本期末余额所含工资薪金} \div \text{上期生产成本期末余额} \times \text{生产成本期初余额} = (\text{本期生产成本借方发生额} - \text{生产成本期末余额}) \div \text{本期生产成本借方发生额} \times (C - B) + (C - B) \div \text{本期生产成本借方发生额} \times (\text{生产成本期初余额} + \text{本期生产成本借方发生额} - \text{生产成本期末余额}) = (C - B) \div \text{本期生产成本借方发生额} \times \text{本期产成品借方发生额} \quad ③$$

上述③式中, $(C - B) \div \text{本期生产成本借方发生额}$ 可以看做是一元的生产成本所含工资薪金,记作 r_0 。由③式,可得到下面等式:

本期增加的任何特定数额产成品所含工资薪金 $= r_0 \times \text{本期特定数额的产成品} \quad ④$

2. 对本期产品销售成本所负担的工资薪金的分析。

在下面的分析中,有如下两个假定:首先,假定采用后进先出法把所销售的产成品结转在产品销售成本,基于后入库的先发出这样一个存货流动假设,其基本特点是使所销售的产成品按近期取得产成品的成本与其实现的销售收入相配比。其次,由等式②可以看出,要计算产品销售成本所含工资薪金,应当知道产成品期初、期末余额所含工资薪金,理想的做法是追溯至以前年度求得各年度产成品所含工资薪金的加权平均数,然后据此计算计入本期产品销售成本以前年度结存下来的产成品成本所含工资薪金超出计税标准的部分,以调增应纳税所得额。但鉴于实务中难以获取全部资料,工资薪金在产成品期初、期末余额中的比例可以视同与本期产成品借方发生额所含工资薪金的比例相同。实际上,企业一定时期内的产成品借方发生额中所含的工资薪金的比例是稳定的,因此这一假定也符合实际情况。

(1) 产成品期末余额大于期初余额时本期产品销售成本所负担的工资薪金。根据上述后进先出法的假定,产成品期末余额大于期初余额,这说明当期增加的产成品尚未全部被结转至产品销售成本,利润表中的产品销售成本均结转于本期增加的产成品成本。由此可得:本期产品销售成本所含工资薪金 $(Y) = \text{本期产成品借方发生额已售出部分所含工资薪金}$,再结合等式④,可得: $Y = r_0 \times \text{本期产成品借方发生额已售出部分的数额} = r_0 \times \text{产品销售成本} = \text{产品销售成本} \div \text{本期生产成本借方发生额} \times (C - B)$ 。

(2) 产成品期末余额小于期初余额时本期产品销售成本所负担的工资薪金。产成品期末余额小于期初余额,这说明当期入库增加的产成品成本全部被结转,产成品期末余额均由以前年度产成品成本转入,当期产品销售成本中不仅包括所结转的全部当期产成品借方发生额,还包括部分以前年度产成品结转至本期的期初余额。

由等式②、③、④可得:

$$Y = \text{产成品期初余额所含工资薪金} - \text{产成品期末余额所含工资薪金} + X = \text{产成品期初余额以前年度产成品成本中所含工资薪金} - \text{产成品期末余额以前年度产成品成本中所含工资薪金} + X = \text{期初余额数额的本期产成品所含工资薪金} - \text{期末余额数额的本期产成品所含工资薪金} + X = (\text{产成品期初余额} - \text{产成品期末余额}) \times (C - B) \div \text{本期生产成本借方发生额} + X = (C - B) \div \text{本期生产成本借方发生额} \times (\text{产成品期初余额} - \text{产成品期末余额} + \text{本期产成品借方发生额}) = (C - B) \div \text{本期生产成本借方发生额} \times \text{产品销售成本} = \text{产品销售成本} \div \text{本期生产成本借方发生额} \times (C - B)$$

综上所述,不管产成品期末余额与期初余额孰高孰低,利润表中的产品销售成本所含的工资薪金均满足等式:

$$Y = \text{产品销售成本} \div \text{本期生产成本借方发生额} \times (C - B) \quad ⑤$$

3. 利润表项目所负担的工资薪金的纳税调整。

从上面的推导过程可以看出,进入利润表项目得以在收入中扣除的工资薪金为产品销售成本和管理费用中所负担的工资薪金,即对 $(Y + B)$ 中超出计税工资标准的部分予以纳税调整。为此我们把当年实发工资 C 所对应的计税工资标准设为 C_0 ,相应地, $(Y + B)$ 所对应的计税工资标准 $(Y + B)$ 。便为 $(Y + B) \div C \times C_0$ 。因此,工资薪金纳税调整额为 $(Y + B) \times (1 - C_0 \div C)$,超出 $(Y + B)$ 。而计提的职工福利费、工会经费及职工教育经费纳税调整额为 $(Y + B) \times (1 - C_0 \div C) \times (2\% + 1.5\%)$ 。

三、需要说明的问题

与现行工资薪金纳税调整办法相比,本文提出的调整办法所需要的额外数据仅为管理费用中所含工资薪金、本期生产成本借方发生额两项,而这两项数据在企业财务资料中都可以很方便地取得,因此具有一定的可操作性。

需要说明如下两个问题:一是企业所发生的产成品捐赠支出。税法规定的纳税调整有允许全额扣除、不允许扣除及限额内扣除三种情形。对于允许全额扣除的情形,因为捐赠所形成的营业外支出允许在应税收入中全额扣除,这也意味着捐赠产成品形成的营业外支出中所含的工资薪金,同样允许全额扣除,因此不存在纳税调整的必要性。对于不允许扣除的情形,因为捐赠所形成的营业外支出不允许在应税收入中扣除,这也意味着捐赠产成品形成的营业外支出中所含的工资薪金,同样不允许扣除,因此也不存在纳税调整的必要性。因此,对于税法规定的三种情形下的产成品捐赠支出中所含的工资薪金都不存在纳税调整的必要性。二是本文的产品销售成本和收入是税法意义上的产品销售成本和产品销售收入,即包含视同销售。对于发出产成品进行非货币性交易、债务重组和对外捐赠的情形,现行税法规定按产成品公允价值视同销售处理,所以转出的产成品成本自然计入了税法意义上的产品销售成本,按公允价值计算的视同销售额自然计入了应税收入。因此,在本文的纳税调整办法中,非货币性交易、债务重组和对外捐赠中涉及的产成品中所含的工资薪金已经考虑在内了。

主要参考文献

中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2005