

应付工资暂时性差异： 容易被忽视的问题

王 骏 ■

按照企业会计准则规定，职工薪酬是企业因为职工提供服务而支付或者放弃的所有对价。企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的资产成本或者期间损益处理，在未支付之前确认为应付职工薪酬（负债）。应付职工薪酬包含诸多项目，其中最核心的就是职工工资、奖金、津贴和补贴。为方便起见，不妨引用企业会计制度中的称呼，仍将这部分列入应付职工薪酬核算的职工工资、奖金、津贴和补贴称为应付工资。

一、永久性差异：与递延所得税无关

按照企业所得税法实施条例规定，税法中对于合理的工资薪金是允许在企业所得税税前扣除的，但《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除

问题的通知》（国税函[2009]3号）同时规定，属于国有性质的企业，其工资薪金不得超过政府有关部门给予的限定数额；超过部分，不得计入企业工资薪金总额，也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。这也就是说，对于特定国有企业依然可能存在一定的工资税前扣除的定量标准，不妨沿用原内资企业所得税法的概念仍称其为计税工资。税法如果规定了税前扣除计税工资标准的，按照会计准则规定计入成本费用支出的金额超过规定计税工资标准部分，应进行纳税调整。这部分需要纳税调整的超标工资其实构成了会计标准与税法标准口径上的永久性差异。依据《企业会计准则第18号——所得税》的规定，这种永久性差异并非源于资产和负债的计税基础和账面价值之间的差异，不会构成任何所得税会计意义上的暂时性差异，当然也

就不会涉及任何递延所得税负债和递延所得税资产的确认。

例1：思威瑞特公司2010年12月计入资产成本和当期损益的职工工资总额为4 000万元，至2010年12月31日尚未支付。假定按照企业所得税法规定，当期计入成本费用的4 000万元工资支出中，可予税前扣除的合理部分为3 000万元，其余部分被界定为不合理的工资，不得税前扣除。

很容易判断，这部分不合理的工资其实就是前面所说的永久性差异，该项应付工资2010年12月31日的账面价值为4 000万元。在这里我们暂时假定，税法上认可合理部分的应付工资可以在当期税前扣除，这部分合理的工资不会递延到以后各期支付时税前扣除。而超标的的不合理工资，既不能在当期税前扣除，也不能在以后期间税前扣除。因此，该项

偿证明或遗产清偿证明，对于无法出具资产清偿证明或者遗产清偿证明的，且相关事项超过三年以上，或债权投资余额在300万元以下，在出具相关证明以及追索记录后，也可在税前扣除，国税发[2009]88号文中并无此项规定。

3. 股权投资损失确认。对于被投资企业因依法宣告破产、关闭、解散或撤销、吊销营业执照、停止生产经营活动、失踪等而发生的股权投资损失，25号公告强调应首先出具资产清偿证明或者遗产清

偿证明，但如果上述事项超过三年以上且未能完成清算的，在出具被投资企业相关证明以及不能清算的原因说明后，也允许在税前扣除。国税发[2009]88号文曾规定，对有确凿证据表明企业的股权投资已形成损失时，应扣除按账面余额5%计算的可收回金额。25号公告取消了此项规定。根据国家税务总局公告2010年第6号《关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告》，企业对外权益性投资所发生的损失，在经确认的损失发生年度计算

应纳税所得额时一次性扣除；如果以后又收回部分余额，根据财税[2009]57号文，其收回部分应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。而将股权投资损失扣除一定比例的可收回金额，实际上是将以以后年度的收回金额计入损失确认年度的应纳税所得额，这不符合财税[2009]57号文件精神。■

（作者单位：江苏省连云港市科学技术协会）

责任编辑 崔洁

应付工资2010年12月31日的计税基础=账面价值4 000万元-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额0=4 000万元。该项应付工资负债的账面价值4 000万元与其计税基础4 000万元相同,不形成暂时性差异。也就是说,会计与税法口径之间的永久性差异并不会构成资产负债表债务法下的暂时性差异。

二、暂时性差异:先提取后发放工资的两种扣除命运

例2:思威瑞特公司2010年12月计入资产成本和当期损益的职工工资总额为4 000万元,至2010年12月31日尚未支付。假定按照企业所得税法规定,当期计入成本费用的4 000万元工资支出都属于合理的工资薪金。

在例1中,我们是假设计提的工资是可以在税前扣除的,但是这种假设并不完全符合企业所得税法及其实施条例的要求。一般来讲,企业所得税法及其实施条例也认可权责发生制原则,但是对于工资的扣除,税法却将其作为权责发生制的例外,仅计提而没有实际发放的工资是不允许在计提年度税前扣除的。因此,在例2中,应付工资的账面价值是4 000万元,但是由于税法并不认可这4 000万元工资在2010年度税前扣除,而是允许在其实际发放的年度扣除,这就意味着这4 000万元的应付工资会在2011年或以后年度实际发放时形成税法意义上的可扣除项目。因此,该项应付工资2010年12月31日的计税基础=账面价值4 000万元-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额4 000万元=0。这样,应付工资账面价值与其计税基础之间就形成了4 000万元的可抵扣暂时性差异,如果企业估计在未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异,企业就可以确认1 000万元(4 000×25%)的递延所得税资产。对于这里分析的应付工

资的计税基础我们也可以这样来推行,按照税法口径,税法对工资的扣除只认可收付实现制,因此并不存在所谓应付工资一说,在税法口径下,2010年12月31日的应付工资只能是0,因此其计税基础是0。而日后实际发放工资时可以抵扣发放年度的所得,起着抵减未来应纳税所得额的作用,因此构成会计与税法之间的可抵扣暂时性差异。

我国也有部分地区的税务机关,为了减轻企业所得税汇算清缴时纳税调整的烦恼,将工资的税前扣除口径做了有限调整,比如,对汇算清缴年度计提但尚未发放的应付工资只要在次年汇算清缴申报期结束之前实际发放,就允许其在汇算清缴年度(计提年度)税前扣除,而不必等到实际发放年度再税前扣除。我们在此不评判这种口径放宽的是与非,只是提醒相关企业,在这种情况下,会计与税法之间的差异可能会有所改变。仍拿例2来进行分析。该项应付工资的账面价值仍然是4 000万元,这和税法口径的任何改变都没有关系。但是随着税法口径的改变,如果我们假设例2中的纳税企业在2011年1月3日实际发放了全部4 000万元应付工资,由于当地税务机关已经明确这部分工资可以在2010年汇算清缴年度税前扣除,则此时税法口径下的应付工资也是4 000万元,也就是计税基础是4 000万元。我们也可以套用负债计税基础的定义来计算,该项应付工资2010年12月31日的计税基础=账面价值4 000万元-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额0=4 000万元。在这种情况下,应付工资的账面价值与计税基础之间没有差异,在不存在暂时性差异的情况下,当然也就不需要讨论递延所得税资产或者递延所得税负债了。

另外,在实际工作中还需要关注残疾人工资加计扣除的所得税影响。按照企业所得税法及其实施条例规定,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,按照支付给

残疾职工工资的100%加计扣除。加计扣除是一种税收优惠,但是并不会影响对残疾人应付工资的计税基础。

例3:思威瑞特公司是一家福利企业,2010年12月计入资产成本和当期损益的职工工资总额为4 000万元,至2010年12月31日尚未支付。假定这部分工资薪金符合支付残疾人工资加计扣除100%的企业所得税优惠待遇。当地税务部门规定,只有实际发放的残疾人工资才可以税前扣除和加计扣除。

此时,应付工资的计税基础是多少呢?按照计税基础的定义来进行计算,该项应付工资2010年12月31日的计税基础=账面价值4 000万元-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额4 000万元=0。这样,应付工资账面价值与其计税基础之间就形成了4 000万元的可抵扣暂时性差异,如果企业估计在未来期间能够取得足够的应纳税所得额来利用这部分可抵扣暂时性差异,企业就可以确认1 000万元(4 000×25%)的递延所得税资产。实际工作中会有人这样理解,既然允许残疾人工资加计扣除100%,那么未来支付残疾人工资时按照税法规定可以抵扣的金额其实是8 000万元,因此应付工资2010年12月31日的计税基础=账面价值4 000万元-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额8 000万元=-4 000万元。这样理解显然是荒唐的,因为计税基础和账面价值都不会是负数,原因就在于,负债的计税基础的实质是一项负债的账面价值在未来偿付时不可以在税前抵扣的金额,对于该应付残疾人工资4 000万元而言,未来全部可以税前扣除,并不存在任何不可以抵扣的部分。而对于加计扣除的4 000万元而言,其本身并不包含在4 000万元的账面价值之中,当然也就不能作为计税基础来考虑了。■

(作者单位:中国转让定价服务联盟思威瑞特联合(北京)咨询有限公司)

责任编辑 崔洁