

劳务派遣用工薪酬处理

汪予俊 ■

劳务派遣是指劳务派遣单位与被派遣劳动者签订劳动合同以后,由劳务派遣单位与接受以劳务派遣形式用工的单位签订劳务派遣协议,将被派遣劳动者派遣到用工单位参加劳动,用工单位对被派遣劳动者行使劳动指挥权和管理权的特殊劳动法律关系。近年来,这种用工制度在邮政、电信、银行和保险等服务行业迅速发展。对于劳务派遣人员的工资、福利及保险费等应列入哪个会计核算科目,代扣代缴个人所得税应按工资薪金还是劳务报酬标准扣缴等问题,实务处理中尚有疑惑。本文拟对此进行分析。

一、现行劳务派遣用工薪酬处理方法

(一) 劳务派遣用工成本传统账务处理

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十四条规定,企业发生的合理的工资薪金支出,准予在企业所得税税前扣除。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,以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。但在实际操作中,认定企业员工的标准是是否与本企业签订了劳动合同:对支付给签订劳动合同员工的劳动报酬认定为工资薪金支出,在“应付职工薪酬”会计科目列支;对于支付给未与公司直接签订劳动合同的劳务派遣人员的劳务报酬,凭劳务派遣单位收到款项出具的劳务发票在“业务及管理费——劳务费”会计科目列支;由用工单位直接支付的奖金、业务绩效、加班费和福利等直接入“业务及管理费——销售费用”等科目。

(二) 劳务用工涉税处理的困惑

劳务派遣用工支出涉税处理的困惑主要有以下两个问题:一个是企业所得税前列支问题,另一个是个人所得税代扣代缴问题。

在企业所得税前列支方面,《劳动合同法》第六十二条第(三)款规定,用工单位对劳务派遣人员有支付加班费、绩效

(2) 当贷款收回实际数小于贷款(已减值)账面余额(不包括贷款损失准备金)时,贷款减值损失已实际发生,不存在确认利息收入的条件,适宜按贷款科目核算办法规定核算减值贷款的收回。

笔者认为,对于上述两种情况,均应同时对表外“应收未收利息”进行处理。分情况处理的原因主要在于对会计信息分类更准确的要求,因为资产减值损失的信息与利息收入的信息归属于两类不同的信息,严格分类反映有利于提高会计信息质量。

下面,仍以上例中数据加以说明,假设2010年1月1日X企业贷款到期,甲银行共收到偿还贷款105万元,贷款账面除了因时间推移而产生摊余成本变化外没有受其他因素影响,则相关会计分类应作如下处理:

借:吸收存款——X单位户 1 050 000

贷:贷款(已减值)——X单位户 1 000 000

利息收入 50 000(1 050 000-1 000 000)

对于贷款损失准备金余额,一并予以冲销,会计分类如下:

借:贷款损失准备金(账面余额)

贷:资产减值损失(贷款损失准备金账面余额)

由于本例中贷款损失准备金余额为0,故无需处理。

若上述仅收回贷款金额95万元,则实际发生了贷款减值损失,对于备抵的贷款损失准备金余额不够补偿部分,应计入资产减值损失,会计分录如下:

借:吸收存款——X单位户 950 000

资产减值损失 50 000(1 000 000-950 000)

贷:贷款(已减值)——X单位户 1 000 000

(作者单位:浙江工商大学财务与会计学院)

责任编辑 刘忻

奖金,提供与工作岗位相关的福利待遇的义务。但无论从用工单位还是税务部门的税收管理实践看,均认定用人单位与劳务派遣公司之间是购买劳务关系,支付给劳务派遣公司的费用属于劳务费用支出。如果根据双方合同约定,由用人单位直接发放派遣人员加班费、奖金等支出,则属于企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,应准予在计算应纳税所得额时扣除。但因其不是用工单位的职工,支付其劳动报酬不能作为本单位工资薪金在税前扣除,也不能作为三费的计算基数,只能作为劳务费用扣除。而作为劳务费用扣除,又不能取得相应劳务派遣单位提供的发票。目前,用工单位规避风险的办法是合同中约定由劳务派遣公司发放,劳务派遣公司开劳务费发票给用工单位在税前扣除。

在个人所得税代扣代缴方面,劳务派遣人员适用“工资、薪金所得”还是“劳务报酬所得”项目缴纳个人所得税呢?《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》(国税发[1994]89号)第十九条规定:“工资、薪金所得是属于非独立个人劳务活动,即在机关、团体、学校、部队、企事业单位及其他组织中任职、受雇而得到的报酬;劳务报酬所得则是个人独立从事各种技艺、提供各项劳务取得的报酬。两者的主要区别在于,前者存在雇佣与被雇佣关系,后者则不存在这种关系。”虽然劳务派遣工与用工单位没有雇佣关系,但也不属于劳务派遣工个人独立提供劳务取得的报酬。按《劳动合同法》要求,劳务派遣人员与劳务派遣单位签订的是劳动合同,其领取的劳动报酬按工资薪金项目缴纳个人所得税。而由用工单位直接支付的福利、绩效、加班费等,用工单位在会计科目上如果选择劳务费列支,则代扣代缴个人所得税按“劳务报酬所得”项目计算个人所得税又与劳务派遣单位按“工资薪金所得”项目代扣代缴不一致;如按“工资薪金所得”项目代扣代缴个人所得税,则与用工单位支付其劳动报酬以劳务费名义列支不一致,出现同一个劳务派遣用工在代扣代缴个人所得税时,所计算纳税所得项目不一致的尴尬。

二、笔者的建议

(一) 劳务派遣人员人工成本应纳入职工薪酬管理

《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南(以下简称职工薪酬准则)将职工薪酬界定为“企业为获取职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出”。也就是说,从性质上看,凡是企业为获取职工提供的服务给予或付出的各种形式的对价,都构成职工薪酬,与这些服务产生的经济利益相匹配。同时,职工薪酬准则对“职工”的含义也予以了明确,其包括三重含义:一是与企业订立劳动合同的所



有人员,含全职、兼职和临时职工;二是未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员,如董事会人员、监事会成员等;三是在企业的计划和控制下,虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但为其提供与职工类似服务的人员,如劳务用工合同人员。

与人们传统对职工以及职工薪酬的理解相比而言,职工薪酬准则多方位、多角度地规范了其内容。企业劳务派遣用工,从其招聘、考核、录用及用工形式来看,决定权完全在用工单位。从这一点来看,劳务派遣人员也符合职工薪酬准则对职工的含义。纳入职工薪酬核算以后,所有支付给劳务派遣人员的基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资等劳动报酬应当认定为工资薪金支出,在“应付职工薪酬”会计科目列支。

(二) 规范涉税处理的建议

劳务派遣人员的人工成本通过“应付职工薪酬”科目核算,从现行的职工薪酬准则看,是有制度依据的。但现行税法还没有明确的规定。如《国家税务总局稽查局关于中国移动税收专项检查有关问题的通知》(稽便函[2008]115号)第三条第(九)项规定,如果派遣方和用工单位都支付薪资,双方都属于扣缴义务人,应按照规定扣缴税款,但个人同时要按规定向主管税务机关办理自行纳税申报;如果只有一方支付薪资,则支付方为扣缴义务人。这只对扣缴义务人做出了规定,但劳务派遣人员适用“工资、薪金所得”还是“劳务报酬所得”项目代扣代缴个人所得税,却未做出明确规定。《财政部 国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》(财税[2009]69号)中,对实施条例关于小型微利企业从业人数做了如下的限定:是指与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数之和。也就是说,这里是包含劳务派遣用工的,但其人工成本在应付职工薪酬核算后,在企业所得税汇算清缴时,是否认同企业合理性工资薪金支出?这一切问题,建议税务部门以文件的方式加以明确。

(作者单位:中国太平洋财产保险公司宣城中心支公司)

责任编辑 武献杰