

职工福利费节余是否要纳税调整 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/502/2021_2022__E8_81_8C_E5_B7_A5_E7_A6_8F_E5_c42_502816.htm 一、职工福利费“新”规与税法的矛盾 从2007年1月1日起，新的《企业财务通则》（以下简称“新《通则》”）在国有及国有控股企业正式施行，其他企业可以参照执行。新《通则》将原来在“应付福利费”科目中列支的职工基本医疗保险、补充医疗保险、未参加基本医疗保险的企业发生的职工医药费以及职工食堂、托儿所、医务室的集体福利支出等，直接计入成本（费用），企业不再按工资总额的14%计提职工福利费，终结了已经延续了几十年的职工福利财务制度。新《通则》规定企业不再按工资总额计提职工福利费，但现行的相关税收法律、法规对职工福利费支出税前扣除标准仍然存在。《企业所得税暂行条例》第六条第三款规定：纳税人的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费，分别按照计税工资总额的2%、14%、1.5%计算扣除。2008年1月1日正式实施的《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。会计与税法对职工福利费的计提及列支存在差异。新《通则》第六条明确规定：“企业应当依法纳税。企业财务处理与税收法律、行政法规规定不一致的，纳税时应当依法进行调整。” 二、2006年应付福利费账面结余如何处理 2006年12月31日应付福利费账面结余研：包括外商投资企业依法从净利润中提取的职工福利及奖励基金）分两种情况进行处理：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，仍不足弥补的部分，以2007年及以后年度实现的净利润弥补。2. 余额为结余的，出现余额结余后，继续按照原有规定使用，待余额结余使用完毕后，再按照修订后的《企业财务通则》执行。如果企业实行公司制改建或者产权转让，则应当按照《财政部关于（公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定）有关问题的补充通知》（财企[2005]12号）转增资本公积。很显然，应付福利费账面结余为赤字的，系以前年度职工福利费支出出现的超支，超支部分不允许计入成本、费用，税前不得扣除。本文重点关注的是：应付福利费账面结余能否在以后年度福利费支出税前超支的情况下继续抵扣？从税务角度看：2006年12月31日应付福利费账面结余是企业按照职工工资总额计提，并按《企业所得税暂行条例》的规定进行纳税调整后的余额，是企业获得的免税用于职工福利支出的一种权利，也是企业对职工集体福利的一种负债。企业执行新《通则》衔接办法规定：2007年度企业职工福利费支出优先在应付福利费结余中列支，不足的部分计入当期的成本费用。这就意味着：企业应付福利费余额不复存在，以后年度职工福利费支出超过计税标准的部分，无法在应付福利费余额中列支，超支的部分只能进行纳税调整。这与不执行新《通则》的企业相比，实质上前者2007年度职工福利费税前列支标准降低了，这不符合税法公平原则。笔者认为：应付福利费结余仍然可以作为企业以后年度职工福利费超过计税标准部分列支的指标，直至余额用完为止。因此，企业应做好职工福利费纳税调整的备查登记工作，建立应付福利费结余及职工福利费支出纳税调整的备查登记簿。根据新

《企业会计准则第38号—首次执行企业会计准则》的有关规定。首次执行日企业的应付福利费余额应当全部转入应付职工薪酬（职工福利费）；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”。这种衔接账务处理没有充分考虑到应付福利费余额对企业所得税的影响。

1.应付福利费账面余额是否产生暂时性差异？按照新《企业会计准则所得税》的有关规定，应付福利费账面结余可以在未来期间税前全额扣除，其计税基础为应付福利费账面价值减去未来期间全额扣除的金额，即计税基础为零。因此，应付福利费账面价值大于其计税基础，产生了可抵扣暂时性差异，形成“递延所得税资产”。

2.企业根据实际情况和职工福利计划确认应付职工薪酬（职工福利），与税法规定的职工福利费开支范围是否一致，若不二致，企业应按税法的规定进行纳税调整。

3.企业确认的应付职工薪酬（职工福利）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”。计入管理费用的应付职工薪酬（职工福利）是否超过税前扣除标准，若超过计税标准还应纳税调整。笔者认为：上市公司执行《企业会计准则第9号职工薪酬》时，其衔接办法中没有考虑应付福利费余额对企业所得税的影响是不正确的，侵害了企业的税收利益。

三、2007年度企业职工福利费支出如何纳税调整

执行新《通则》的企业，2007年度职工福利费除在应付职工福利费期初余额中列支外，超过部分在成本、费用中据实列支。按《企业所得税暂行条例》规定：纳税人的职工福利费按照计

税工资总额的14%计算扣除。如果2007年度实际发生的职工福利费超过计税工资的14%的部分，期初应付福利费有余额，且大于超支的福利费支出，不需要纳税调整；如果2007年度实际发生的职工福利费没有超过计税工资的14%的部分，节余的部分能否在2008年度继续使用呢？笔者认为：节余的部分可以在下一年度使用。因为2007年度，不是所有的企业都执行新《通则》，不执行新《通则》的企业仍然以工资总额的14%计提职工福利费，当年实际发生的职工福利费没有超过计税工资总额的14%，节余的部分继续增加“应付福利费”科目的余额，余额还可以带到下一年度使用。

四、2008年以后企业职工福利费支出如何纳税调整 2008年度，不管企业是否执行新《通则》，按《企业所得税实施条例》规定，职工福利费支出是按职工工资总额的14%内据实列支，与《企业所得税暂行条例》按计税工资的14%比例扣除法，明显不同。笔者认为：2008年度职工福利费超过计税标准的部分，执行新《通则》的‘企业，可以在年初结余的指标中抵扣，不足抵扣的部分要进行纳税调整；未执行新《通则》的企业，2008年度职工福利费超过计税标准的部分可以在年初“应付福利费”科目余额中列支；2008年度职工福利费支出未达到职工工资总额14%的节余部分，不得带入下一年度使用。

五、举例说明 A公司2007年1月1日执行新《企业财务通则》，未执行新《企业会计准则》，2006年12月31日应付福利费余额100万元，2007年度职工工资总额950万元（计税工资800万元），2007年度职工福利费支出180万元；2008年度职工工资总额1000万元，2008年度职工福利费支出200万元。上述事项如何纳税调整？分析：A公司2007年度职工福利费支出180万

元，其中：在“应付职工福利费”中列支100万元，在“成本费用”中列支80万元，2007年末“应付职工福利费”科目余额为零。按《企业所得税暂行条例》规定：A公司税前可以列支职工福利费112万元（ $800 \times 14\%$ ），加上期初节余100万元，共计可列支职工福利费用212万元，2007年度实际发生职工福利费列支180万元，两者相比，节余32万元（应付福利费账面余额为零）可以带到2008年度使用。A公司2008年度职工福利费支出200万元，全部计入当期成本费用。按《企业所得税法实施条例》规定：A公司税前可以列支职工福利费140万元（ $1000 \times 14\%$ ），加上期初节余32万元，共计可列支职工福利支出172万元，2008年度实际发生职工福利费列支200万元，超支28万元调增2008年度的应纳税所得额。上例中，若2008年度职工福利费实际支出130万元，其他条件不变，2008年度如何纳税调整？分析：A公司按《企业所得税法实施条例》规定：A公司税前可以列支职工福利费140万元（ $1000 \times 14\%$ ），2008年度在“成本费用”中据实列支职工福利费支出130万元，节余10万元不得带人下一年度。笔者认为：期初节余的32万元可以带入下一年度使用。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com