

对企业会计准则的三点看法

中国北方工业公司 李正安

【摘要】 本文对分期收款销售商品收入的确认问题、生产车间(部门)固定资产修理费用(不符合资本化条件)的核算问题、存货跌价准备的核算问题作一探讨。

【关键词】 分期收款 修理费 存货跌价准备

一、分期收款销售商品收入的确认问题

根据《企业会计准则讲解 2006》的规定,通常超过 3 年的分期收款销售具有融资性质,企业应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定商品销售收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销,计入当期财务费用。

在实务工作中,各个公司对于分期收款销售收入确认的处理存在较大差异。有些上市公司就确定了如下分期收款销售收入确认原则:分期收款销售的收款期超过 3 年的,按照具有融资性质的分期收款销售商品处理;分期收款销售的收款期不超过 3 年的,按照合同规定的收款日期分期确认收入,同时按相应比例结转成本。

将分期收款收款期的长短作为确认收入是否实现、实现多少的标准,显然是不合理的。笔者认为,合同或协议规定的收款方式不能作为收入实现的确认标准。对于分期收款销售商品,只要同时满足《企业会计准则第 14 号——收入》第四条规定的五个条件就应该在当期确认全部收入,至于是否按照应收的合同或协议价款的公允价值确定商品销售收入金额,取决于公允价值和应收的合同或协议价款的差额占应收的合同或协议价款的公允价值或销售毛利的比例,以及该差额的绝对值是否重大:如果重大,就需要在当期按照应收的合同或协议价款的公允价值确认商品销售收入,将差额在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销,计入当期损益;如果不重大,则直接按照应收的合同或协议价款确认收入。至于公允价值和应收的合同或协议价款的差额占应收的合同或协议价款的公允价值或销售毛利的比例,以及该差额的绝对值是否重大的衡量标准,需要根据企业的资产规模、利润及毛利率等具体情况来确定。

二、生产车间(部门)固定资产修理费用(不符合资本化条件)的核算问题

根据企业会计准则应用指南的规定,企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用等后续支出(不符合资本化条件,下同)计入管理费用。笔者认为,企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用等后续支出是产品生产成本的组成部分,应计入制造费用。理由如下:

1. 生产车间(部门)固定资产修理费用计入管理费用,不符合《企业会计准则第 1 号——存货》的规定:存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本;存货的加工成本包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用;制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。由于生产车间(部门)固定资产直接生产产品或为生产产品提供支持,因此生产车间(部门)固定资产修理费用是为生产产品和提供劳务而发生的一项间接费用,应该计入制造费用,按照一定的方法分配计入产品成本。

2. 生产车间(部门)固定资产修理费用如果不计入产品成本,那么,产品成本就不完整,不利于企业进行产品成本分析决策。如果企业某产品不包括生产车间(部门)固定资产修理费用的生产成本是 2 元,包括生产车间(部门)固定资产修理费用的生产成本是 2.5 元,以生产成本 2 元为参考依据来分析产品毛利可能是盈利的,但以生产成本 2.5 元来分析产品毛利可能就是亏损的,因此产品成本构成不完整可能会导致企业做出错误的生产决策。如果企业使用新设备开始生产 A 产品,不含生产车间(部门)固定资产修理费用的单位成本为 10 元,随着新设备使用年限的增加,生产车间(部门)固定资产修理费用将会逐年增加,假设第 1~5 年单位产品的固定资产修理费用依次为 0.5 元、0.8 元、1.1 元、1.6 元、2.1 元。如果我们只按照不含生产车间(部门)固定资产修理费用的单位成本对各年成本进行分析(假定材料成本、人工成本等不变),就不会发现有变化,会认为该产品的毛利率没有下降。但是如果将生产车间(部门)固定资产修理费用计入生产成本中,则该产品的毛利率逐年下降,企业应该考虑在恰当的时机更换设备或者调整产品结构。由此可以看出,将生产车间(部门)固定资产修理费用计入存货成本有利于企业做出正确的产品生产决策。另外,生产车间(部门)固定资产修理费用的发生可能不均匀,对于大额的修理费用可以通过预提或待摊的方法在各个会计期间进行合理分配,计入产品生产成本。

三、存货跌价准备的核算问题

根据企业会计准则应用指南的规定,资产负债表日,存货发生减值的,按存货可变现净值低于成本的差额,借记“资产减值损失”科目,贷记“存货跌价准备”科目。发出存货结转存

谈股份支付的会计与纳税处理

山东师范大学管理与经济学院 姜彤彤

《企业会计准则第 11 号——股份支付》对企业利用权益工具对职工进行激励或补偿的账务处理作了规范。在职工被授予权利到行权的过程中,涉及一系列的纳税问题。本文就此作初步探讨。

一、会计准则及税法的相关规定

股份支付,是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付按照结算方式的不同分为两类:①以权益结算的股份支付,是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易;②以现金结算的股份支付,是指企业为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

针对股份支付的税收规定主要有两个:2005 年 3 月,财政部和国家税务总局联合下发的《关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》(财税[2005]35 号,简称“财税 35 号文”);2006 年 9 月,国家税务总局下发的《关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》(国税函[2006]902 号,简称“国税函 902 号”)。

总体上讲,这两个文件主要明确了:①个人所得税在行权时而非授予时征收,除非职工取得可公开交易的股票期权(即可立即行权),个人所得税在取得股票期权时即征收;②将行权价格与公平市场价格之间的差额视为“工资、薪金所得”;③股票期权相关收入在计算缴纳个人所得税时可以分摊到 12 个月里;④因拥有股票期权而参与企业税后利润分配的所得以及将行权后的股票再转让时获得的高于购买日公平市场

价格跌价准备的,借记“存货跌价准备”科目,贷记“主营业务成本”、“生产成本”等科目。笔者认为,发出存货结转存货跌价准备的,应借记“存货跌价准备”科目,贷记“资产减值损失”科目,按照计提跌价准备以前的存货成本结转主营业务成本、其他业务成本。这样处理才能在报表中真实反映存货销售成本和毛利情况,同时保证了不同企业和同一企业不同会计期间存货销售成本和毛利等会计信息的可比性。

例如,某企业 2007 年年末对其生产成本为 100 万元的产成品计提了 30 万元的存货跌价准备(假定该产成品上年中期未计提存货跌价准备,该产品生产成本 2007 年和 2008 年没有变化),2008 年将该产成品以 90 万元的不含税价格销售。按照企业会计准则应用指南的规定,反映在利润表中的主营业务收入、主营业务成本、毛利分别为 90 万元、70 万元(100-

价格的差额,按照“利息、股息、红利所得”和“财产转让所得”计算缴纳个人所得税。

二、以权益结算的股份支付的会计处理与纳税处理

1. 可立即行权。对于可立即行权的股份支付,企业应当在授予日,按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用,相应增加资本公积(其他资本公积)。

这类股份支付在进行纳税处理时,适用国税函 902 号的规定:部分股票期权在授权时即约定可以转让,且在境内或境外存在公开市场及挂牌价格的,应作为授权日所在月份的工资、薪金所得。

例 1:南方公司 2007 年 1 月 1 日对工作满 1 年的管理人员张丰授予 2 000 份可立即行权的股票期权,即可以 5 元/股的价格购买本公司股票 2 000 股,当日股票的市场价格为 15 元/股。2008 年 3 月 1 日,张丰出售这 2 000 股股票,当日股票的市场价格为 18 元/股。张丰持有股票期间未获得股利收入,他的每月工资收入超过纳税起征点。

(1)2007 年 1 月 1 日,借:管理费用 30 000 元;贷:资本公积——其他资本公积 30 000 元。

(2)2007 年 1 月的个人所得税处理。财税 35 号文规定:员工取得的股票期权形式的工资、薪金所得可区别于所在月份的其他工资、薪金所得,单独按下列公式计算当月应纳税额:应纳税额=(股票期权形式的工资、薪金应纳税所得额÷规定月份数×适用税率-速算扣除数)×规定月份数。规定月份数,是指职工取得来源于中国境内的股票期权形式工资、薪金所得的境内工作期间月份数,长于 12 个月的,按 12 个月计

30)、20 万元,销售毛利率为 22.22%。假设企业 2007 年销售生产成本为 100 万元的同类产品的不含税均价为 110 万元,则反映在利润表中的主营业务收入、主营业务成本、毛利分别为 110 万元、100 万元、10 万元,销售毛利率为 9.09%。在生产成本不变的情况下,2007 年的销售价格比 2008 年的销售价格高 22.22%,销售毛利率却降低了 13.13%。由此可见,按照企业会计准则应用指南的规定进行会计处理,将导致报表中的成本、毛利等会计信息不可比。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007