

定。我国当前的《证券法》规定,除公司减少注册资本或与持有本公司股份的公司合并之外,公司不得持有本公司股份。这就导致我国公司实行员工激励缺乏合规的股票来源。对此,可以借鉴西方国家实施股票期权计划的经验,通过以下两种方式解决股票来源问题:一是发行股票时预留一定股份,二是允许公司回购股份。

5. 行权者存在个人所得税避税的空间。《通知》对于员工在行权日按行权价购入,在行权日之后按高于行权日市场公平价格出售的,股票期权激励所得分解为“工资、薪金所得”、“财产转让所得”及“利息、股息、红利所得”。行权日每股市价高于每股行权价的部分,构成“工资、薪金所得”;员工按行权价购入特定数量的公司股票后,在持有期间作为投资者分享公司盈余而获得的收入形成“利息、股息、红利所得”;当股价上涨,员工出售股票实现预期的资本利得收入,则构成“财产转让所得”。按上述三部分纳税虽具有理论依据,但征管复杂、管理难度大。并且,行权者可能在执行期间内选择市价较低时行权,并待市价上涨时售出,从而降低所得税税负。由于行权者多为公司高层管理人员,他们也有机会通过调整公开披露信息来调节股票价格,在股票期权行权后提高公司股票价格,实现上述规避所得税目的。对此建议国家修订相关政策,并加强个人所得税征管。

另外,笔者建议国家有关部门应规范股票期权行权方式,便于员工进行行权安排。西方国家的行权方式分为现金行权和非现金行权两类,如果没有充足的行权现金,员工可选用非现金行权方式。非现金行权方式下员工通过即时出售股票并补充行权交易费用来获得差价收入,从而方便了员工,所以制度上应允许现金行权方式与非现金行权方式并存。○

## 对代数分配法分配

### 辅助生产费用的改进

成都 涂云友

#### 一、现行代数分配法的不足

例:某企业设有供电、供水两个辅助生产车间,2006年2月直接发生的费用分别为30 000元和40 000元,各受益部门耗用的水电情况如下:

|        |      | 供电车间<br>(供电度数) | 供水车间<br>(供水吨数) |
|--------|------|----------------|----------------|
| 供电车间   |      | —              | 12 000         |
| 供水车间   |      | 5 000          | —              |
| 基本生产车间 | 产品耗用 | 25 000         | 70 000         |
|        | 一般耗用 | 3 000          | 6 000          |
| 行政管理部门 |      | 2 000          | 4 000          |
| 合计     |      | 35 000         | 92 000         |

设:每度电的成本为 $x$ 元,每吨水的成本为 $y$ 元。根据上

述资料建立联立方程组: $30\ 000+12\ 000y=35\ 000x$ ;  $40\ 000+5\ 000x=92\ 000y$ 。解方程组,得  $x=1.025\ 316$ ,  $y=0.490\ 506$ 。

编制分录:借:辅助生产成本——供电车间 5 886.07元( $0.490\ 506\times 12\ 000$ )、——供水车间 5126.58元( $1.025\ 316\times 5\ 000$ ),基本生产成本 59 968.32元( $1.025\ 316\times 25\ 000+0.490\ 506\times 10\ 000$ ),制造费用 6 018.98元( $1.025\ 316\times 3\ 000+0.490\ 506\times 6\ 000$ ),管理费用 4 012.66元( $1.025\ 316\times 2\ 000+0.490\ 506\times 4\ 000$ );贷:辅助生产成本——供电车间 35 886.06元( $35\ 000\times 1.025\ 316$ )、——供水车间 45 126.55元( $92\ 000\times 0.490\ 506$ )。

代数分配法建立方程的理论依据是:总费用=总费用,等式左边的“总费用”是指辅助生产车间归集的成本费用(简称“归集费用”),加上该辅助生产车间接受劳务或产品而分来的成本费用(简称“分来费用”);等式右边的“总费用”是指该辅助生产车间提供劳务或产品的总量(简称“总量”)乘以该劳务或产品的单位实际成本(简称“单位成本”)。

现行代数分配法的不足:①待分配辅助生产成本费用合计与实际分配辅助生产成本费用合计不等。如上例中待分配费用为70 000元,而实际分配费用为81 012.61元( $35\ 886.06+45\ 126.55$ )。②在编制会计分录时,“辅助生产成本”科目同时出现在借方和贷方,无经济意义。

#### 二、改进意见

从建立联立方程组开始分析,将上述等式“总费用=总费用”进行转换。

归集费用+分来费用=总量 $\times$ 单位成本=(其他辅助生产耗量+辅助生产以外产品或部门耗量) $\times$ 单位成本=其他辅助生产负担成本+辅助生产以外产品或部门负担成本,则:归集费用+分来费用-其他辅助生产负担成本=辅助生产以外产品或部门负担成本。

这样,建立方程的理论依据由“总费用=总费用”转变为“对外分配费用”=“对外分配费用”。它具有以下优点:①交互分配过程在方程中得以完整体现。辅助生产车间相互耗用劳务或产品应负担的成本费用已在方程组中得到分配,再只需对辅助生产以外的受益产品或劳务分配成本费用。②辅助生产费用分配时,待分配费用合计与实际分配费用合计相等,不存在一笔分录中“辅助生产成本”科目同时出现在借方和贷方的现象。

仍以上例说明,联立方程组为: $30\ 000+12\ 000y-5\ 000x=30\ 000x$ ;  $40\ 000+5\ 000x-12\ 000y=80\ 000y$ 。解方程组,得  $x=1.025\ 316$ ,  $y=0.490\ 506$ 。

编制分录:借:基本生产成本 59 968.32元( $1.025\ 316\times 25\ 000+0.490\ 506\times 70\ 000$ ),制造费用 6 018.98元( $1.025\ 316\times 3\ 000+0.490\ 506\times 6\ 000$ ),管理费用 4 012.7元( $1.025\ 316\times 2\ 000+0.490\ 506\times 4\ 000$ );贷:辅助生产成本——供电车间 30 000元、——供水车间 40 000元。

应当注意的是,辅助生产车间相互分配费用后的数据才是该辅助生产车间的真实费用,供电车间为30 759.49元( $1.025\ 316\times 30\ 000$ ),供水车间为39 240.51元。这些费用由企业的基本生产车间和相关部门来分摊,从而为企业分析、考核等成本管理提供准确的成本信息。○