

理:借:存货,银行存款;贷:无形资产,营业外收入——非货币性交换收益。然后,用银行存款支付增值税进项税额:借:应交税金——应交增值税(进项税额);贷:银行存款。

这样看来,我们就可以把增值税进项税额当作换出存货方支付给换入存货方无形资产公允价值大于存货公允价值的补价。其中,前一笔支付是补价,后一笔支付则不是补价,但由于交易双方互相支付相等金额的现金,因而抵消了相互的支付行为。因此,在这类交易中,实际上是存在补价的,而补价的金额就是增值额,且支付补价的一方就是换出存货方。在对这类交易进行会计处理时,必须充分考虑增值税因素对非货币性资产交换的影响,按实质重于形式原则进行相应的会计处理。所以这类交易的账务处理应该是:

换入存货方:借:库存商品,应交税金——应交增值税(进项税额);贷:无形资产,营业外收入——非货币性交换收益(假设无形资产的公允价值大于其原账面价值)。

可见,增值税进项税额应视为补价。所以我们在计算应纳税所得额时,还应该分是否把增值税考虑进去两种情况处理。下面举例予以说明:

例:X企业因生产需要以一批存货与Y企业正在使用的一台机床进行交换,存货的账面价值为20 000元,增值税税率为17%,非货币性资产交换确定存货的市场价值为30 000元。机床的原值为50 000元,已提折旧25 000元,评估价值为30 000元。假设交易中未发生相关税费,且交易为不具有商业实质的非货币性资产交换。

(1)假设不考虑以上所提到有关增值税的影响。

X企业的账务处理为:借:固定资产25 100元;贷:库存商品20 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)5 100元。在这种情况下,会计上不确认收益,而税法上应该确认10 000元(30 000-20 000)的收益。如果X企业当年实现盈利100 000元(无其他纳税调整项目),所得税税率为33%,且在当年12月31日,X企业有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异,这时应当确认递延所得税资产3 300元 $[(30\ 000-20\ 000)\times 33\%]$ 。借:所得税33 000元,递延所得税资产3 300;贷:应交税金——应交所得税36 300元。

Y企业的账务处理为:借:库存商品19 900元,应交税金——应交增值税(进项税额)5 100元;贷:固定资产清理25 000元。在这种情况下,会计上不确认收益,而税法上Y企业应该确认5 000元(30 000-25 000)的收益。具体会计处理同上述X企业。

(2)如果考虑上文所提到的增值税问题,那么X、Y企业的会计处理就是另一种做法。

X企业的会计处理与前面相同,Y企业则有所不同。Y企业的会计处理为:借:库存商品20 750元,应交税金——应交增值税(进项税额)5 100元;贷:固定资产清理25 000元,营业外收入——非货币性交换收益850元 $[5\ 100-5\ 100\times(50\ 000-25\ 000)\div 30\ 000]$ 。

在这种情况下,会计上确认了850元的收益,税法上确认5 000元的收益。企业在计算应纳税所得额时应加上5 000元再减去补价收益850元,即纳税调整金额为4 150元。○

员工股票期权税收政策的缺失与完善

湖南大学 曾繁英 伍中信(博士生导师)

2005年3月31日财政部和国家税务总局联合发布了《关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》(以下简称《通知》),规定企业员工(包括中国境内有住所和无住所的员工)参与企业股票期权计划而取得的所得应缴纳个人所得税。《通知》对推进股票期权计划的有效实施具有重大意义。然而,目前我国关于员工股票期权的税收政策还存在诸多有待完善之处。

1. 员工行权和出售股票过程中支付的相关税费未在应纳税所得额中扣除,违背了税收制度的经济效率原则。员工在股票买卖过程中必须支付证券交易印花税等相关费用,这些费用与取得的应税所得相匹配,应当在计算应纳税所得额时扣除。

2. 对股票期权的授出期限和执行“窗口期”未作相应规定。授出期限指经股东大会审批同意后股票期权应该在多长时间内授予员工,以确保股东决议的时效性。执行“窗口期”指员工在股票期权有效期内行权或售出股票的具体时间要求,往往是一定期限。相比较于外部投资者,公司员工具有信息优势,尤其在我国现阶段证券市场监管较弱且充满非理性投资行为的情况下,缺乏行权窗口期约束将诱发员工做出侵害外部投资者利益的行为。因此,应规定股票期权的授出期限与行权窗口期,防止经理人操纵利润及股价。授出期限一般由公司自己决定,既不宜太长,也不应太短,如美国规定经股东大会审批后的股票期权须在10年内授出。出于稳定证券市场、保护投资者利益考虑,行权窗口期应由国家统一规范,建议将其定为年报或中报公布后至公司下次报告披露前的某一段时间。

3. 对股票期权授予额度未做出规范。股票期权授予额度指股票期权计划中授予员工的股票数量占公司股票总量的最高比重,如5%或10%。参加股票期权计划的员工行权后,拥有继续持有或转让出售股票的权利。如果继续持有,则员工将以股东身份分享公司净资产和剩余收益,参与公司管理活动,从而稀释了原有股东的控制权;如果出售股票,则会稀释每股股票市值,减少原有股东的收益。公司授予员工的股票期权数额越大,上述影响将越大。同时从公司治理的角度来看,股票期权授予额度越大,未来员工所能认购的股份数量越多,则将在更大程度上影响公司股权结构,更容易形成内部人控制,进而影响公司的长远发展。因此为了保护股东和外部投资者的利益,国家必须对股票期权授予额度做出统一规定。

4. 对股票期权行权所需的股票来源问题未做出相关规

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 (供电度数)	供水车间 (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。○