

自产产品作为职工福利发放的会计影响

毛江贤

(浙江江山市旅游局 浙江江山 324100)

【摘要】以自产产品作为非货币性福利发放给职工,是企业应付职工薪酬中的一项特殊业务,也是各类企业中较常见的一种账务处理方式。本文主要分析了非货币性职工福利的性质以及对以自产产品作为职工非货币性福利发放的各个环节的会计处理存在的问题,并有针对性地提出了解决对策。

【关键词】自产产品 非货币性福利 应付职工薪酬

非货币性福利,即将实物发放给职工,它属于职工薪酬的一部分,主要包括企业将自产的产品或外购的商品发放给职工、将拥有的或租赁的资产供职工无偿使用以及向职工提供包含补贴的商品或服务三种形式。其中,企业将自产的产品发放给职工是非货币性福利中最为普遍的一种形式,其会计核算也最为复杂。本文将重点讨论企业将自产的产品作为职工非货币性福利的会计处理问题。

一、企业将自产产品作为职工福利发放进行收入确认存在的问题

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,企业将自产的货物用于集体福利或个人消费,属于视同销售行为,应当按照货物的公允价值计算增值税销项税额。

例 1:甲企业生产牛奶,将一批成本 80 万元,销售价格 100 万元的牛奶作为节日福利发放给职工。

根据《企业会计准则讲解 2008》的规定,计提应付职工薪酬时,按照“谁受益,谁负担”的原则分别计入相关账户:借记“生产成本”、“制造费用”等科目,贷记“应付职工薪酬——应付非货币性福利”科目。实际向员工发放牛奶时,确认收入并结转成本,会计分录为:

借:应付职工薪酬——应付非货币性福利	117
贷:主营业务收入	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	17
借:主营业务成本	80
贷:库存商品	80

《企业会计准则讲解 2008》中的会计处理规定与税法以及企业会计准则的规定一致。甲企业将该笔交易确认为收入的主要原因在于,企业将自产产品发放给职工,以换取职工的服务,使企业对职工的负债减少,这也是企业经济利益流入的特殊形式,符合收入的确认条件。但如果对交易的经济实质进行认真推敲,不难发现上述理由不充分。

其一,从甲企业的会计分录中可以看出,甲企业确认的应付职工薪酬的金额自产货物的市场价格与增值税销项税额的合计数。这种会计处理方式默认企业提供给职工的福利或

职工从企业中得到的福利为产品的公允价值,这种观点没有认清事实实质。职工作为企业的内部人员,熟悉企业的产品生产成本,不会认为从企业中获得了 100 万元的福利,而只会认同这一福利价值 80 万元。另外,从企业角度来说,假使企业将产品对外销售,未必能够以 100 万元的市场价格将产品变现。就该笔交易而言,企业实际付出的是 80 万元资产而非 100 万元货币。企业在并没有发生实际销售的情况下,确认主营业务收入有违谨慎性原则。

其二,在现代企业管理理念下,企业被认为是由股东、债权人以及包括企业职工在内的其他利益相关者共同所有的实体。职工在企业中同样享受一定的权益,因此企业将自产产品发放给职工以换取职工的服务应当视同产品在企业内部的转移,属于内部交易,经济利益并未流入或流出企业,因此不应确认主营业务收入,而应当按照成本进行结转。

为了与税法相衔接,企业只需按照税务部门认定的计税价格计算增值税销项税额即可,其会计分录应修正为:

借:应付职工薪酬——应付非货币性福利	97
贷:库存商品	80
应交税费——应交增值税(销项税额)	17

修正后的会计分录能够真实地反映企业主营业务收入的情况,避免了企业在没有实际现金流入的情况下缴纳企业所得稅,增加企业财务负担。

二、企业将自产产品作为职工福利发放对企业成本、费用的影响

根据现行会计准则的规定,以自产产品作为非货币性福利发放,要确认主营业务收入,因此企业在计提应付职工薪酬时,要按照产品的市场价格计入相关的成本费用。

例 2:乙企业产品的市场价格是 100 万元,可以分解为两个部分,一部分是企业产品的生产成本 80 万元,另一部分是包含在市场价格之中的未实现利润 20 万元。除市场价格之外,乙企业计入成本、费用和应付职工薪酬的还包括按照计税价格计算的 17 万元增值税。

假设乙企业产品全部发放给了企业一线生产工人,则乙

企业计提应付职工薪酬时的会计处理为:

借:生产成本 117

贷:应付职工薪酬——应付非货币性福利 117

从乙企业的会计处理中可以看出,由于将自产产品发放给职工,企业的生产成本增加了117万元,但这其中包含了企业自身的未实现利润20万元,以及增值税17万元。当产品完工后,这部分生产成本会结转至库存商品的价值之中,并随着产品的销售进一步结转至企业的主营业务成本之中,减少企业的当期利润。这样进行会计处理,一方面使企业存货的价值包括了企业自身未实现的利润,虚增了企业存货的价值,另一方面也虚增了企业的营业成本,并最终导致企业在计算营业利润时要减去自身未实现利润的矛盾。因此,在计提应付职工薪酬时可以将会计处理修正为:

借:生产成本 97

贷:应付职工薪酬——应付非货币性福利 97

三、企业将自产产品作为职工福利发放对企业增值税的影响

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,视同销售而无销售额的,企业应当按照下列顺序确定销售额:①当月同类货物的平均销售价格;②最近时期同类货物的平均销售价格;③组成计税价格:组成计税价格=成本 \times (1+成本利润率)+消费税税额,不需缴纳消费税的最后一项为0。因为税法的层级要高于会计,因此企业以自产产品作为非货币性福利发放,无论会计上如何核算,以及是否确认为当期销售收入,都应当按照增值税法的相关规定计算增值税销项税额。可见,增值税的缴纳对企业以自产产品作为非货币性福利发放的会计核算并没有实质上的影响。

企业将自产产品作为非货币性福利发放给职工,也可以理解为企业先将产品对外售出后,将取得的销售款发放给职工作为职工福利。因此,在计算该笔业务的销售额时,企业不应该简单地按照《增值税暂行条例实施细则》的规定来进行确定,而应当参照其上期的销售价格平均数进行确定。企业将自产产品发放给职工,一般数量较大,而且没有销售环节,因此销售费用基本等于0,从市场理念来说,模拟的销售价格应当低于市场平均价格。

在按照增值税法的规定计算销项税额时,企业应当在视同销售定价原则的基础上予以调减,至少应当减去其正常销售时必要的销售费用。或者税法允许企业在计算此类业务的销售额时按照商业折扣的价款进行计算。因为即使是在正常对外销售业务的情况下,对于大批量的购货,企业也会给予一定的价格优惠。按照增值税法的规定,如果企业对外销售时向购货方提供商业折扣,并且商品的售价与折扣金额显示在同一张发票中,企业可以折扣后的价款作为增值税销项税额的计算基础。

例3:接例2,假设乙企业将商品提供给职工时,税法允许乙企业按照扣除20%的商业折扣后的余额计算销售额,那么

乙企业的应纳税销售额为80万元 $[100\times(1-20\%)]$,正好与其生产成本相同。

乙企业以此为基数计算出的应缴纳增值税款(销项税额-进项税额),正好是乙企业产品成本中未缴纳过增值税的价值所应当缴纳的部分。这样处理可以减轻企业的纳税负担,也使业务更符合经济实质,同时也不会对国家的税收造成较大影响。

四、企业将自产产品作为职工福利发放对企业会计信息的影响

企业将自产产品作为非货币性福利发放给职工,虽然增加了职工的福利待遇,但丧失了获得现金流入的机会,对企业来讲可以理解为是一种损失。尽管如此,实证数据表明,我国企业特别是上市公司,以自产产品发放给职工用作非货币性福利的现象还很普遍且有逐步上升趋势。

究其原因,主要在于:第一,企业用于发放给职工作为非货币性福利的产品多为滞销或接近于有效使用期的产品,虽然从表面形式上看,发放给职工会使企业遭受一定的“现金流量损失”,但却可以减少企业的无效库存,节约商品的存储费用。同时,非货币性福利的发放也可以使企业在没有实际现金流出的情况下,对职工的负债减少,从而减轻企业的潜在现金流出压力。

例4:甲公司将100件过季服装作为非货币性福利发放给职工,该批服装当月平均售价为1000元/件,生产成本为800元/件,甲公司增值税税率为17%。

对于该笔交易,在现行税法规定下,甲公司从账面可以减少对职工的负债11.7万元,但实际上由于服装具有很强的季节性,如果甲公司将服装对外售出,可能连一半的销售收入也无法取得。

第二,按照企业会计准则的规定,以自产产品发放给职工作为非货币性福利,可以确认为主营业务收入。当企业主营业务欠佳,营业利润偏低时,可以通过非货币性福利的发放来增加当期会计利润。

例5:沿用例4,甲公司将以过季服装发放给职工既避免了将服装对外出售可能造成的损失,又可以实现2万元 $[(100\times 1000-100\times 800)\div 10000]$ 的营业利润。但是以自产产品发放非货币性福利对企业的负面影响也是十分明显的。由于无论是企业所得税法还是增值税法都将该类业务作为视同销售进行处理,因此虽然企业不会由于此类业务带来现金流入,但会引起实际的现金流出,给财务管理造成一定的压力。

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.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008