

以自产产品发放职工福利的核算探讨

毛慧华

(广东青年职业学院 广州 510510)

实务中,对以自产产品作为福利发放给职工的账务处理有不同的看法,争议的焦点主要在以下几个方面:以自产产品作为非货币性福利发放给职工是否具有销售实质;在账务处理上,是否应该确认销售收入;如果要确认销售收入,应该按公允价值确认还是按成本确认;企业福利费支出应该以公允价值还是以成本来进行结转。

1. 以自产产品作为非货币性福利发放给职工的业务实质。账务处理遵循实质重于形式原则,弄清楚以自产产品作为非货币性福利发放给职工的业务实质是分析账务处理是否合理的关键。到底企业的该行为是否具有销售实质呢?所谓销售,是指有偿转让货物的所有权,而所谓有偿转让是指从购买方取得货币、货物或其他经济利益。具有销售实质的行为,一般体现的是企业与外部的交换关系,并在交换过程中形成经济利益的流入。企业与职工属于内部关系,职工的薪酬福利应属于企业的内部消耗,这种内部消耗最终将转化为企业的各项成本费用,企业内部资产的转化不会为企业带来经济利益的流入,也不会引起企业的所有者权益发生变化。因而笔者认为,以自产产品作为职工福利的业务不具备销售的实质。

2. 视同销售的账务处理。

(1)会计核算必须遵循的原则之一——实质重于形式原则,要求会计核算以业务的经济实质为准。前文分析以自产产品作为职工福利的业务并不具备销售的实质,自然在会计核算上便不应作销售处理。

(2)在会计核算中确认收入是需要满足一定条件的。以自产产品作为职工福利是否满足收入确认的条件,在以下几个方面是存在争议的:①是否为日常活动;②收入的金额是否可以可靠计量;③是否形成经济利益流入企业。

所谓日常活动,是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。以自产产品作为职工福利本身应该不属于企业的经常性活动,但却与补偿企业的生产经营管理的人力消耗有关,属于与企业的经常性活动相关的活动。从交换关系来看,销售收入是用产品或商品换取的货币或收取货币的权益,确认收入的金额一般可按照交易双方签订的销售合同、协议约定的价款或者双方认可的公允价值来确定。企业以自产产品作为福利发放给职工,实际上是对换取职工劳务的一种补贴,福利本身并非劳务价格或价值的体现,也非经过企业和职工共同商议确定的,而是企业根据自身情况所建立的一种补贴制度。那么在这种交换关系中职工只是被

动接受,而无法站在平等交易的立场上与企业商榷该发放多少福利。如果要确认收入的话,金额该如何确定?是按换出产品的成本,或是按换出产品的公允价值,或是按劳务补贴本身的价值,或是按劳务所能创造的价值、能为企业带来的经济利益的价值来计量?显然,对于收入金额的计量来说都不合适。从经济利益的角度判断,经济利益流入的结果有三种,一是资产增加,二是负债减少,三是兼而有之。以自产产品作为职工福利既不能增加企业的资产,也不能令企业的负债减少,故经济利益的总流入为零。因而笔者认为,在会计核算上,以自产产品作为职工福利不满足收入确认的条件。

(3)会计核算应遵循的是会计规范,而非税收法规。视同销售其实是税收法规当中的提法,指那些在会计核算上不作销售处理,而在税收领域里需要等同于销售确认收入并计缴税款的商品或劳务的转移行为。所以,以自产产品作为福利发放给职工的账务处理并不需要根据税收法规来确认收入。

3. 福利费支出的确认。福利费支出是应该按作为福利发放给职工的自产产品的公允价值加上增值税确认,还是应该按作为福利发放给职工的自产产品的成本加上增值税确认呢?由于增值税的计算和处理是相同的,以下分析主要围绕自产产品公允价值或成本的选择上。

福利费支出实际上属于企业的内部消耗,这些消耗将形成企业的各项成本费用,或计入产品成本影响当期的资产价值及将来的损益,或直接影响当期损益,故福利费支出的确定很重要。笔者认为,以自产产品作为福利发放给职工的业务中,公允价值其实属于机会成本,是放弃将这些作为福利的自产产品对外销售的损失,并没有实际发生。《企业会计准则——基本准则》第十二条规定,企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。在会计核算上不应该确认机会成本,应该按实际发生的成本来确认福利费支出,自产产品的成本才是实际发生的成本,也只有以实际发生的成本来进行核算才不会虚增资产价值,虚增成本费用,虚减利润。

综上所述,笔者认为,以自产产品作为福利发放给职工业务,不确认销售收入、不结转销售成本,按自产产品的成本确认福利费支出的处理方法比较符合会计核算原则,也尊重了会计法规和税收法规之间的差异,真实地反映了资产价值、成本费用和利润。○