

非货币性福利财税处理之我见

李冰轮

(广西大学行健文理学院 南宁 530005)

【摘要】非货币性福利是企业广泛存在而又形式多样的职工薪酬类型。本文结合具体案例,对非货币性福利的会计处理及其对企业的税负影响进行了深入分析,指出对非货币性福利采用公允价值计量有利于恰当反映其经济实质,并能提高不同企业薪酬信息的可比性,还能避免不合理地加重企业的税收负担。本文最后从细化完善财税规范以及增强会计人员职业判断能力等方面提出了若干建议。

【关键词】非货币性福利 公允价值 税会差异

在2013年度企业所得税汇算清缴工作中,笔者所在院校的一家校外实习基地(广西某制糖企业)反映了一个在企业所得税汇算清缴中令其颇感争议的情况:该企业在2013年底从区外引进了一名高级技术经理,聘期5年,落户条件之一是将该企业在2008年购买的一套商品房以账面价值转让给该名人员;当然,如果该人员提前结束聘期,则需补偿必要的价款或由双方协商未尽事宜。然而,是采用历史成本还是公允价值进行核算?这一人员变动引起的财税处理让企业感到自身利益受到不小的影响。有感于上述情况具有一定的代表性,笔者拟对非货币性福利的会计处理及其对企业所得税的影响作一些探讨。

一、非货币性福利的会计处理

1. 2014年7月前的会计处理。由于本文开头提到的案例发生于2013年度,下面首先分析在当时有效的会计规范框架下的会计处理。根据财政部2006年发布的《企业会计准则第9号——职工薪酬》及其应用指南,职工薪酬指的是企业因获得职工提供服务而给予职工的各种形式的报酬或对价,其中包括非货币性福利。不过,该准则并未对非货币性福利的计量原则作出规定。

财政部会计司编写的《企业会计准则讲解2010》列举了非货币性福利的几种主要情形:①企业以自己的产品或外购商品发放给职工作为福利;②企业提供给职工无偿使用自己拥有的资产或租赁资产供职工无偿使用;③向职工提供企业支付了一定补贴的商品或服务,比如以低于成本的价格向职工出售住房等。其中,对第一种情形采用公允价值计量应确认的职工薪酬,对第二种情形采用历史成本计量应确认的职工薪酬,第三种情形应当将出售价款与取得资产成本之间的差额(即相当于企业补贴的金额)计入当期或未来若干期的职工薪酬。

本文开头提到的案例最接近于向职工提供企业支付补贴的商品这类情况。为了便于分析,我们假设在本文的案例中,该套商品房的购买原价为20万元,出售时累计折旧为5万元,出售价格为15万元,公允价值为35万元。为简化分析,假定不考虑除企业所得税外的其他相关税费。

如果机械地采用原值20万元计算补贴金额,从而确认5万元的长期待摊薪酬费用,我们将很难界定在以前期间已经计提的折旧费用的性质。

企业的会计处理如下:①借:固定资产清理15,累计折旧5;贷:固定资产20。②借:银行存款15,长期待摊费用5;贷:固定资产清理20。③借:固定资产清理5;贷:营业外收入5。④未来5年每年的摊销分录:借:管理费用1;贷:长期待摊费用1。

然而,上述会计处理结果与经济常识明显不符。为了获得该名技术经理的服务,该企业的确付出了可计量的有形的对价,即该人员支付的价款与该房屋的公允价值之差(20万元)。这一对价正是该人员的得利,也是他愿意受聘的重要原因之一。但是,如果以取得资产的历史成本作为计量基础,企业只确认了5万元的薪酬费用,未能恰当地反映这一非货币性福利事项的经济实质。

同时,上述核算方法还会降低不同企业薪酬信息的可比性。不难想象,如果一家房地产企业将一套本企业开发的商品房(公允价值为20万元)发放给新入职的工程部经理,根据现行的会计规范,该企业应该确认20万元的主营业务收入和长期待摊职工薪酬。事实上,该房地产企业与前文案例中的制糖企业发生了相同实质的经济事项,但会计处理方法及结果却完全不同。

2. 2014年7月后的会计处理。2014年1月,财政部发布了新修订的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(以下

简称“新准则”),并要求自**2014年7月1日**起执行。在新修订的准则中,职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。其中,非货币性福利属于短期薪酬一类。新准则明确规定非货币性福利应当按照公允价值计量,这一规定为非货币性福利适用统一的计量原则确立了合规性依据,是对旧准则的一大完善之处。

目前,财政部尚未出台新准则的应用指南或权威讲解,在实务中如何恰当应用准则的原则性规定还有需要探讨的地方。笔者认为,针对企业向职工提供支付了一定补贴的商品或服务这一情形,应当将出售价款与资产在出售时的公允价值之间的差额作为企业补贴的金额,计入职工薪酬。

案例中的企业应该将房屋的出售价款与其公允价值之间的差额确认为发生非货币性福利的补贴金额;同时,由于该企业在住房转让合同中规定该人员在购得住房后至少为企业服务**5年**,这一补贴金额应该确认为长期待摊费用,在之后**5年内**平均摊销,分别计入各期的管理费用。

此时,企业的会计处理如下:①借:固定资产清理**15**,累计折旧**5**;贷:固定资产**20**。②借:银行存款**15**,长期待摊费用**20**;贷:固定资产清理**35**。③借:固定资产清理**20**;贷:营业外收入**20**。④未来**5年**每年的摊销分录:借:管理费用**4**;贷:长期待摊费用**4**。

二、非货币性福利的税务处理

《企业所得税法实施条例》第二十五条规定,企业将财产用于职工福利等用途的,应当视同转让财产,确认应税收入。国税函[2008]828号文件第三条规定,发生上述情形的,属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;属于外购的资产,可按购入时的价格确定销售收入。不过,如果企业处置资产的时间与购买时间相隔较长,资产处置时的价值往往高于(当然也可能低于)其购入时的历史价格,这时只按购入价格确认应税收入将不会产生应纳税所得额,从而造成所得税源的严重流失。因此,国税函[2010]148号文件又规定:“国税函[2008]828号第三条规定,企业处置外购资产按购入时的价格确定销售收入,是指企业处置该项资产不是以销售为目的,而是具有替代职工福利等费用支出性质,且购买后一般在一个纳税年度内处置。”换言之,如果不同时满足这三个条件,企业处置资产的视同销售收入就不能按照其购买价格来确定,而应该按处置时的公允价值来确定。

在本文的案例中,企业出售的住房是**5年前**购买的,不满足按照购入价格确认计税收入的条件。因此,企业在申报缴纳企业所得税时需要确认**35万元**的视同销售收入,同时确认**15万元**(假设房屋出售时的计税成本与账面价值一致)的视同销售成本,即净影响额是调增应纳税所

得额**20万元**。

正如前文所述,该企业在计缴**2013年度**的企业所得税时,如果按照当时有效的会计规范、以出售房屋的历史成本计算补贴金额,则在会计核算上只确认**5万元**的转让收益及长期待摊薪酬费用。现行的企业所得税法律规范虽然有工资薪金这一纳税调整项目,却没有明文规定非货币性职工薪酬的纳税调整事宜。因此,各地税务机关很可能对此存在不同的理解,企业将面临较大的税务风险。如果主管税务机关坚持认为未在财务账上予以确认的工资薪金不满足“实际发生”这一条件从而不允许其在税前扣除,那么,本文案例中的企业将因为该非货币性福利事项确认应税所得**20万元**,但只能在本期及未来扣除薪酬费用**5万元**,即由于税会差异净调增应税所得**15万元**。

与此相反,企业如果以房屋的公允价值为基准计算补贴金额,则会计核算已经确认财产的转让收益,在计缴企业所得税时无需再进行视同销售方面的纳税调整;同时,由于薪酬费用已计入相关期间的损益,从而避免了税会差异对企业税负的影响。

该企业将房屋出售给员工虽然使资产的持有增值得到兑现,但这一增值已经被作为对价支付给了员工。如果企业需要为这刚取得就已支出的价值交纳企业所得税则显失合理。因此,从降低自身税负的目标考虑,企业将倾向于在不违反会计准则规定的前提下自主选择按公允价值计算补贴金额这一会计核算方法。

三、结语

新准则的实施一方面提高了相关会计信息的质量,另一方面避免了企业税负的不合理因素,从而还增强了企业遵循会计准则的意愿。有关部门应该尽快出台具体的应用指南,以助力新准则的顺利实施。

同时,我们可以合理地预期,新修订的职工薪酬准则可以消除其后发生的非货币性福利对企业税负的不当影响。但是,视同销售的税会差异仍然存在。比如,企业将非货币性资产用于公益性捐赠,会计核算时以历史成本确认营业外支出,计缴企业所得税时需要确认资产处置收益却并不相应调整税前扣除的捐赠支出金额。有鉴于此,税收法规制定部门应该尽早明确该类税会差异的纳税调整事宜,在规定对相关交易视同销售的同时允许按计税价值相应调增税前扣除的成本费用金额。

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. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2010
3. 国务院.企业所得税法实施条例,国务院令**第512号**,2007-12-06