

应付福利费据实列支对企业的影响

山东滨州市公路管理局

付泽民

2006年财政部发布的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(简称“职工薪酬准则”),以及2007年财政部发布施行的《企业财务通则》,对现行的应付福利费处理做出了新的规范。职工薪酬准则改变了以前按工资总额14%计提职工福利费的做法,采用据实列支的处理办法,超过税法规定允许列支的部分调整应纳税所得额。这种改变对企业大致会产生以下影响。

1. 改变了财务指标的评价内容,影响了企业财务状况和经营成果的可比性。职工薪酬准则规定,企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,

除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外,应当根据职工提供服务的受益对象分别处理;对于取消的按工资总额计提的14%的职工福利费,企业可以按实际发生额列支。这意味着新规范下的年度财务报表所涉及的企业财务状况中的流动负债、存货成本和经营成果中的期间费用较以前年度财务报表相比范围扩大,各种反映偿债能力的指标、营运能力指标、盈利能力指标在纵向上将失去可比性。报表使用者应关注福利费的取消会对报表分析产生一定的影响,因此不但要分析“表内关系”,还要关注政策变更对财务报表产生影响的“表外项目”,以便获得相对真实的财务状况和经营成果信息。

2. 重新调整了国家、股东、职工之间的利益分配关系。取消应付福利费的计提,职工福利性质费用据实列支,不再允许有余额,其实质是国家、股东、职工之间的利益得到重新分配。按原制度产生的应付福利费结余,按新会计准则一部分转为国家的所得税收入,一部分转为企业的留存收益,实质是股东的权益,另一部分通过一定的程序,以现金红利的方式分给了股东,成为股东的既得利益。从资金上来说,按原制度产生的应付福利费结余,按新会计准则一部分上交国家,一部分可能分配给了股东,只有作为留存收益的那部分企业才可以利用,因此企业可以利用的资金相对减少。

由于职工福利性质费用列支得越多,可在国家与股东之间分配的权益就越少,所以需要一定的配套政策,规范职工福利性质费用支出范围。《企业财务通则》对此作了明确规定,企业不得承担:属于个人的娱乐、健身、旅游、招待、购物、馈赠等支出;购买商业保险、证券、股权、收藏品等支出;个人行为导致的罚款、赔偿等支出;购买住房、支付物业费支出;应由个人承担的其他支出。所以,从《企业财务通则》规定来看,对于惠及全部或部分职工的一些福利性费用,比如职工旅游费、节日慰问费、职工困难补助等,由于是用于职工个人,所以也是

禁止企业承担的。但这并不意味着职工在企业中享受到的利益水平下降,因为《企业财务通则》这么规定,主要是为了杜绝公款私用、以权谋私的现象发生,避免因别人的不当行为危及企业、国家和股东利益,而不是真正降低职工收入水平。企业可以通过适当提高职工工资水平的方式,将暗补变为明补,这样既可以提高职工收入分配的透明度,降低个别职工不当行为发生的可能性,又可以使职工的整体收入水平不至于降低,使职工的工作积极性逐步提高。○

土地使用权的会计与税务处理

江苏兴化市地方税务局 陈加宽

1. 土地使用权的会计处理。根据《企业会计准则第6号——无形资产》规定,企业取得土地使用权,通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。如果房地产开发企业取得土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物,其相关的土地使用权的价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权以及建筑物的价值的,则应当对实际支付的价款按照合理的方法在土地使用权和地上建筑物之间进行分配;如果确实无法在土地使用权和地上建筑物之间进行合理分配的,应当全部作为固定资产,按照固定资产确认和计量的原则进行处理。

《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》规定,首次执行日之前已计入在建工程和固定资产的土地使用权,符合无形资产准则规定的应当单独确认为无形资产的,首次执行日应当进行重分类,将归属于土地使用权的部分从原资产账面价值中分离,作为土地使用权的认定成本,按照无形资产准则的规定处理。企业改变土地使用权的用途,停止自用土地使用权而用于赚取租金或资本增值时,应将其账面价值转为投资性房地产。

2. 土地使用权的税务处理。

(1)房产税。《财政部 国家税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》(财税地字[1986]8号)规定,计算房产税的原价以固定资产账簿记载的房屋原价为依据。《企业会计制度》规定,企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,在尚未开发或建造自用项目前,作为无形资产核算,并按本制度规定的期限分期摊销。企业(非房地产企业)利用土地建造自用项目时,应将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。可见,执行《企业会计制度》的企业,其房屋原价是包括土地使用权价值的,改按企业会计准则后,应将土地使用权从房产原价中分离,单独作为无形资产

核算,进而减少应纳房产税。

(2)企业所得税。通常情况下,土地使用权的初始计量与计税成本是一致的,均以实际成本计量。但如果是以非货币性资产交换或企业合并方式取得的土地使用权,其会计成本与计税成本可能不同。

3. 举例说明。

例:20×6年1月1日,A股份有限公司购入一块土地的使用权,以银行存款转账支付900万元,并在该土地上自行建造厂房等工程,发生材料支出1000万元,工资费用500万元,其他相关费用1000万元。该工程已经完工并达到预定可使用状态。假定该土地使用权的使用年限为50年,该厂房的使用年限为25年,期末土地使用权和厂房都没有净残值,且采用直线法进行摊销和计提折旧。为简化核算,不考虑其他相关税费。

A公司的账务处理如下:①支付转让价款,借:无形资产——土地使用权900万元;贷:银行存款900万元。②在土地上自行建造厂房时,借:在建工程2500万元;贷:工程物资1000万元,应付职工薪酬500万元,银行存款1000万元。③厂房达到预定可使用状态时,借:固定资产2500万元;贷:在建工程2500万元。④每年分期摊销土地使用权和对厂房计提折旧时,借:管理费用18万元(900÷50),制造费用100万元(2500÷25);贷:累计摊销18万元,累计折旧100万元。

所得税处理:土地使用权的摊销年限会计与税务处理一致,申报所得税不作纳税调整。如果厂房的会计折旧年限与税务折旧年限选择存在差异,则每一纳税年度的差额应当作纳税调整。房产税处理:按企业会计准则核算的房屋原价为2500万元,并以此作为计算房产税的依据。○

可变现净值计算之我见

西华大学管理学院 张思菊 章道云

我国2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》(以下简称“《会计》教材”)在存货期末计量的具体方法中,对可变现净值的确认采用两种计算基础:合同价格和市场价格。在资产负债表日,市场价格是现值,合同价格则是将来值,这就是说对按可变现净值确认的存货有两种确认基础:现值和将来值。《会计》教材如此规定,笔者认为值得商榷。

第一,笔者认为对同一种会计要素,应只有一种计量基础,这样才能保证口径一致,才有可比性。比如,有甲乙两个公司,销售同一型号的设备,若甲公司有合同约定,期限为6个月,按合同价格确认的可变现净值为1200万元,乙公司没有合同约定,按市场价格确认的可变现净值也为1200万元,若

此设备的成本均高于可变现净值,那么在资产负债表上列示的存货价值均为1200万元,那能否认这两家公司持有的存货价值相等呢?显然是不能的,因为它们是按不同的计量基础确认的,一个是现值,一个是将来值,是两个不同时点的数值,没有可比性。

第二,对存货按成本与可变现净值孰低计量,是出于谨慎性原则考虑,以避免高估资产。而存货的可变现净值按合同价格确认,以此确定的存货价值是将来值,是没有折现的,势必高估资产。

以《会计》教材第82页的例4-1为例:2007年8月1日,甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的合同,双方约定,2008年1月25日,甲公司应按每台62万元的价格向乙公司提供W1机器100台,2007年12月31日,甲公司此机器的成本为5600万元,数量为100台,单位成本为56万元/台,此时市场价格为60万元/台,假定不考虑相关税费。因销售价格已由合同约定,且库存量等于合同约定的数量,可变现净值按合同价6200万元作为计量基础。

如果市场利润率为7%,则可变现净值的现值为6165万元 $[6200 \div (1+7\%)^{1/12}]$,从而高估资产35万元(为了计算方便,按一个月计算现值,因为有的合同期限不止一个月)。

第三,对第二种情况下确认的可变现净值实际上是两个不同时点的价值的和,一部分是按合同数量和合同价格为基础确认的将来值,一部分是按市场价格和多余数量为基础确认的现值,这就相当于把以千克为单位和以克为单位的两个物品相加,是没有实际意义的,当然也会高估资产。

以《会计》教材第82页的例4-2为例:2007年11月1日,甲公司与丙公司签订了一份不可撤销的合同,双方约定,2008年3月31日,甲公司按每台15万元的价格向丙公司提供W2型机器120台,2007年12月31日,甲公司W2型机器的成本为1960万元,数量为140台,单位成本为14万元/台。根据甲公司销售部门提供的资料表明,向丙公司销售W2型机器的平均运费为0.12万元/台,向其他客户销售W2型机器的平均运费为0.1万元/台,2007年12月31日,W2型机器的市场销售价格为16万元/台。根据上述资料和相关规定确定的W2型机器的可变现净值 $= (15 \times 120 - 0.12 \times 120) + (16 \times 20 - 0.1 \times 20) = 1785.6 + 318 = 2103.6$ (万元)。

需要指出的是,1785.6万元是按合同价格乘以合同数量减去相关费用的金额,是将来值;318万元则是按市场价格乘以多余数量减去相关费用后的现值。笔者认为,把以不同计量基础确认的不同时点的数相加的和作为存货的期末价值确实令人费解。而且,假定市场利润率为7%时,则计算按合同价格确认的可变现净值的现值为1755.6万元 $[1785.6 \div (1+7\%)^{1/4}]$,从而高估资产30万元。

综上所述,笔者认为,对可变现净值的计算都应以现值作为计量基础,即应把以合同价格为基础确认的可变现净值按一定的折现率折现,这样按可变现净值确认的存货价值都是以现值为计量基础的,从而使提供的存货信息具有可比性和相关性。○