

## 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,企业取得的使用权,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的使用权用于建造对外出售的房屋建筑物,其相关的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,将归属于使用权的部分从原资产账面价值中分离,作为使用权的认定成本,按照无形资产准则的规定处理。企业改变使用权的用途,停止自用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,其房屋原价是包括使用权价值的,改按企业会计准则后,应将使用权从房产原价中分离,单独作为无形资产