

缴纳社会保险费而产生的义务。②辞退工作在一年内实施完毕、补偿款项超过一年支付的辞退计划(含内退计划),企业应当选择恰当的折现率,以折现后的金额进行计量,计入当期管理费用(在“管理费用”科目下可单独设置“辞退福利”明细科目)。折现后的金额与实际应支付的辞退福利款项之间的差额,作为未确认融资费用,在以后各期实际支付辞退福利款项时计入财务费用。应付辞退福利款项与其折现后的金额相差不大的,也可不予折现。

#### 一、内退职工范围和内退职工预计薪酬支出范围

为了更清楚地说明问题,笔者下面引用国务院国有资产监督管理委员会(以下简称“国资委”)发布的一个相关文件作为分析依据。

国资委2007年7月下发的《关于中央企业执行〈企业会计准则〉有关事项的补充通知》指出,企业应当加强内部退休人员支出管理,按规定从严审核内部退休计划;在首次执行日,对不符合规定条件的内部退休人员支出不得进行追溯调整。在首次执行日,企业按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》对内部退休人员支出确认预计负债并进行追溯调整,应当满足以下条件:①内部退休计划在首次执行日之前已经过企业董事会或类似权力机构批准并已实施,不包括在首次执行日之后批准实施的内部退休计划;②内部退休人员为距法定退休年龄不足5年或者工龄已满30年的企业职工;③内部退休人员支出仅包括自首次执行日至法定退休日企业拟支付给职工的基本生活费和按规定应缴纳的社会保险费。

虽然国资委以上规定主要是针对中央企业内退职工的辞退福利问题提出的,但是笔者认为,该文件相比《专家工作组意见》,大大缩小了比照辞退福利处理的内退职工的薪酬支出范围。

笔者认为,只要企业存在经企业相关权力机构批准正式下发的内部退休计划文件并且已经付诸实施,则比照辞退职工处理的内部退休人员不应局限于“距法定退休年龄不足5年或者工龄已满30年的企业职工”,因为其他内部退休人员也同样符合《专家工作组意见》的规定。另外,《专家工作组意见》指出,企业应付内退职工的职工薪酬(辞退福利)包括内退职工工资和缴纳的社会保险费等,但笔者认为至少还应包括住房公积金(考虑到其他福利支出并不属于必须承诺的补偿,也不是强制性的,因此除特殊情况外其不应包含在内退职工辞退福利支出范围之内)。而国资委规定的内部退休人员支出仅包括“拟支付给职工的基本生活费和按规定应缴纳的社会保险费”,显然缩小了其支出范围。

综上所述,企业应将内退职工工资、社会保险费、住房公积金作为辞退福利处理,而对于职工福利费、工会经费、职工教育经费等其他工资性费用不作为或暂不作为辞退福利处理。因此,计提内退职工辞退福利后,每年实际发生辞退福利并冲减已计提的辞退福利时,不应将职工福利费、工会经费、职工教育经费用于冲减已计提的辞退福利。如果某年度的辞退福利实际发生额大于已计提金额,应以已计提金额为限,根据重要性原则,不需要补提,超过部分应计入当期正常职工薪

酬,不应将已计提的金额冲减成负数,已计提的各年度的辞退福利之间也不得挤占混用(建议在“应付职工薪酬——辞退福利”科目下按照预计年度设置明细科目,以便于核算);如果某年度的辞退福利实际发生额小于已计提金额,应根据重要性原则,在当年冲回超提的部分,借记“应付职工薪酬——辞退福利(某年度)”科目,贷记“管理费用——辞退福利”科目。如果实践证明已计提的辞退福利金额严重不足或严重超提的,应根据重要性原则作为会计差错进行追溯调整。

目前在会计实务中,一般选择在进行辞退福利的账务处理时以一年期银行贷款利率作为“恰当的折现率”。

在账务处理方面,确认因内退职工辞退福利产生的预计负债时,借记“管理费用”(现值)、“未确认融资费用”(现值与实际应支付的辞退福利款项之间的差额)科目,贷记“应付职工薪酬——辞退福利”(原值)科目。各期支付辞退福利款项时,借记“应付职工薪酬——辞退福利”科目,贷记“银行存款”科目。同时,借记“财务费用”科目,贷记“未确认融资费用”科目。

此外,管理费用和财务费用均不得在所得税前列支,应作为企业所得税纳税调增处理,原则上企业只能在所得税前列支当期实际支付的内退职工辞退福利。○

## 对投资性房地产概念的改进

重庆工学院 资义银

《企业会计准则第3号——投资性房地产》(简称“投资性房地产准则”)规定,投资性房地产,是指为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。投资性房地产包括:已出租的土地使用权;持有并准备增值后转让的土地使用权;已出租的建筑物。

投资性房地产准则还规定,下列资产不属于投资性房地产:自用房地产,即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产;作为存货的房地产。

笔者认为,投资性房地产准则中的定义存在以下几个问题:

#### 一、对“投资性房地产”概念的内涵表述不清

首先,赚取租金是资本增值的一种方式,资本增值是结果,赚取租金是手段。资本增值需要靠赚取租金等手段来实现。二者既不能并列,又不可能兼有,投资性房地产准则把两者放在等同的位置表述不够准确。

其次,按照企业价值最大化理论,企业一切经营行为都是为了实现资本增值,从而实现企业价值最大化。因此,不仅持有投资性房地产的目的是为了实现资本增值,企业将自用的房地产如厂房作为必备的生产场所,以及将作为存货的房地

产出售也是为了实现资本增值。可以说,企业持有房地产都是为了实现资本增值。虽然投资性房地产准则在定义后面具体列举了三类投资性房地产和两类非投资性房地产,但就投资性房地产定义本身来说,还是存在逻辑上的错误。

## 二、对投资性房地产概念的外延表述不准

1. 已出租的土地使用权。在我国土地的所有权与使用权是相分离的,并且城市土地归国家所有,城市郊区和农村土地除由法律规定归国家所有以外,归集体所有。土地使用权可以同所有权分离,通过出让方式获得的城镇国有土地使用权可依法进行转让、出租、抵押和继承等。那么,这里的“已出租的土地使用权”是指出租的国有土地使用权还是集体土地使用权?若包括集体土地使用权,则由于集体土地使用权不能在土地交易市场上自由转让,也就无法满足“能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息”这一公允价值应用的前提要求。因此若不说清楚是否包括集体土地使用权,则将导致投资性房地产不可用公允价值进行后续计量的后果。显然与会计准则的规定相违背。

2. 持有并准备增值后转让的土地使用权。《〈企业会计准则第3号——投资性房地产〉应用指南》中指出:持有并准备增值后转让的土地使用权,是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。这里的解释只是对概念本身的简单重复,并没有任何实际意义。

此外,把持有并准备增值后转让的土地使用权单独列出来其实是没有必要的。根据《城市房地产管理法》和《城市房地产开发经营管理条例》的规定,以出让方式取得土地使用权进行房地产开发的,必须按照土地使用权出让合同约定的土地用途、动工开发期限开发土地。超过出让合同约定的动工开发日期满1年未动工开发的,可以征收相当于土地使用权出让金20%以下的土地闲置费;满2年未动工开发的,可以无偿收回土地使用权,但是因不可抗力或者政府、政府有关部门的行为或者动工开发必需的前期工作造成动工开发迟延的除外。

《城市房地产管理法》第三十八条规定:以出让方式取得土地使用权的,转让房地产时,应当符合下列条件:按照出让合同约定已经支付全部土地使用权出让金,并取得土地使用权证书;按照出让合同约定进行投资开发,属于房屋建设工程的,完成开发投资总额的25%以上,属于成片开发土地的,形成工业用地或者其他建设用地条件。可见,此类长期持有的闲置土地并不符合我国的土地政策。因此,对持有并准备增值后转让的土地使用权,在持有之后若不使用,则要么违法,要么就使土地使用权闲置。但企业会计准则规定,按照国家有关规定认定的闲置土地,不属于持有并准备增值后转让的土地使用权。若使用持有并准备增值后转让的土地使用权,则一旦开工该土地使用权则成为在建工程,即“处在生产过程中的再产品”,属于存货的范畴。因此,持有并准备增值后转让的土地使用权目前在我国是不存在的。既然如此,就没有必要将持有并准备增值后转让的土地使用权作为一个特殊的类别加以说明。

3. 持有的未出租的建筑物。投资性房地产准则把土地使用权和建筑物分离开来,那么,就意味着持有准备用来出租增值但并未出租的建筑物不属于投资性房地产之列。这显然是不合理的。

综上所述,建议把投资性房地产的定义修改为“企业在城区拥有的、通过赚取租金或获取持有利得等方式实现资本增值的房地产。”○

# 浅议住房公积金的 会计核算

中国专利信息中心 郑丹丹

企业会计准则没有对住房公积金的核算做出详细规定,因此实务中出现了两种处理方法。笔者对这两种方法进行比较,然后提出自己的建议,以期为进一步完善我国的企业会计准则体系提供参考。

以某公司支付给管理部门职工A 1 000元工资为例,对住房公积金的两种处理方法如下表所示。

	方法一	方法二
支付工资时代扣的个人负担部分	借:应付职工薪酬——工资1 000元;贷:银行存款900元,其他应付款——应交公积金100元(1 000×10%)。 借:管理费用1 000元;贷:应付职工薪酬——工资1 000元。	借:管理费用100元,应付职工薪酬——工资900元;贷:银行存款900元,应付职工薪酬——应交公积金100元。 借:管理费用900元;贷:应付职工薪酬——工资900元。
单位负担的公积金	借:管理费用100元;贷:应付职工薪酬——应交公积金100元。	借:管理费用100元;贷:应付职工薪酬——应交公积金100元。
交纳公积金	借:应付职工薪酬——应交公积金100元,其他应付款——应交公积金100元;贷:银行存款200元。	借:应付职工薪酬——应交公积金200元;贷:银行存款200元。

通过比较可以看出,两种处理方法的不同之处在于“应付职工薪酬”二级科目中“工资”及“应交公积金”的核算内容是不同的,即单位从职工工资中代扣的个人负担的部分是记入“应付职工薪酬——工资”科目还是记入“应付职工薪酬——应交公积金”科目。

笔者认为第一种方法即记入“应付职工薪酬——工资”科目更为恰当,因为这种方法符合会计主体的定义。会计主体是企业进行会计确认、计量和报告的空间范围,明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。只有影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认、计量和报告。会计账簿和财务报告应当集中反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体的活动区分开来。所以,会计主体的交易或