

政府投入土地储备资金会计核算刍议

凌云志

(江苏南通市国土会计服务中心 江苏南通 226006)

【摘要】《土地储备资金会计核算办法(试行)》自2009年1月1日实施以来,为我国土地储备资金会计核算提供了基本的规范和依据,但在实际操作过程中,仍有不少问题尚不明确。本文仅以政府初始注入土地储备资金为例,探讨政府投入土地储备资金的会计处理。

【关键词】政府初始投入 土地储备资金 无形资产

一、政府初始投入土地储备资金核算的前提

土地储备资金是指土地储备机构按照国家有关规定,征收、收购、优先购买、收回土地以及对其进行前期开发等所使用的资金。土地储备机构新成立时,政府拨付的土地储备启动资金是一种财政拨款筹资,是城市政府为支持土地储备制度运作,达到有效调控城市土地市场目的而进行的财政拨款。在土地储备制度运行初期,由于土地出让量少、土地征购和土地整理量大,此时筹集启动资金十分重要,它是保证土地储备制度正常运作的基础。在此基础上,土地储备机构才能再通过财政结算返还、银行贷款、信托、BOT等方式进行融资。

根据《土地储备资金会计核算办法(试行)》第三条的规定:土地储备资金应当纳入独立的会计主体进行确认、计量和披露。土地储备资金应当独立于土地储备机构的固有财产及其管理的其他财产,实行分账核算。本文涉及的会计处理仅指土地储备专项资金账的会计处理。

二、政府初始投入土地储备资金的会计处理

例:某市开发区新成立了开发区土地储备中心,开发区以土地储备中心A地块土地作价出让,经中介评估机构估价为5000万元。

以下分具体步骤例解其会计处理(单位:万元):

1. A地块作价储备时,需增设无形资产科目:

借:无形资产 5 000
贷:土地储备资金 5 000

2. A地块发生相关收储费用时:

(1)A地块发生征收、收购、优先购买或收回土地需要支付的土地价款或征地和拆迁补偿费用共计2900万元。

借:收储项目——征地和拆迁补偿支出——A地块 2 900
贷:银行存款 2 800
零余额账户用款额度(采用授权支付方式) 50
财政拨款收入(采用财政直接支付) 50

另外,在征地过程中发生对被征地农民采用社会保障安置的安置费用100万元。

借:收储项目——征地和拆迁补偿支出——被征地农民
社会保障支出 100
贷:银行存款 100

(2)发生征收、收购、优先购买或收回土地后发生必要的前期土地开发费用共计500万元。

借:收储项目——土地开发支出——A地块 500
贷:银行存款(或其他应收款——财政专户) 500

(3)发生核算经同级财政部门批准的可直接归属于土地储备项目成本的其他支出共计50万元。

借:收储项目——其他直接支出——A地块 50
贷:银行存款(或其他应收款——财政专户) 50

(4)为多个收储项目地块共同发生的、按照规定应当分摊计入项目成本的各项费用支出共计1000万元。

借:待摊支出 1 000
贷:应付利息 1 000

借:应付利息 1 000
贷:银行存款 1 000

(5)按月分摊贷款利息、支付金融机构费用时,应计入A地块450万元。

借:收储项目——待摊支出转入——A地块 450
贷:待摊支出——借款利息支出 400

金融机构手续费 40
可行性研究费 2
勘探设计费 2
储备保管费 1
评估费 1
临时用水用电费 1
临时设施支出 1

3. A地块交付时:

借:收储项目——交付成本——A地块 4 000
贷:收储项目——征地和拆迁补偿支出——A地块 2 900

收储项目——征地和拆迁补偿支出——被征地

债务重组会计处理之我见

郝桂岩

(沈阳大学工商管理学院 沈阳 110044)

【摘要】 本文在介绍债务重组会计处理相关规定的基础上分析了债务重组会计处理的基本思路,并结合实例具体阐述了其操作方法。

【关键词】 债务重组 固定资产清偿 债务转资本

债务重组是指债务人发生财务困难的情况下,债权人按照与其债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。企业进行债务重组的前提条件是债务人发生财务困难,债权人作出让步,因此进行债务重组时,债务人应当终止确认重组债务,形成债务重组利得,计入营业外收入;债权人应当终止确认债权,形成债务重组损失,计入营业外支出,或者转回并抵减当期资产减值损失。

一、债务重组会计处理规定

《企业会计准则第12号——债务重组》(CAS12)规定,进行债务重组时,债务人应当终止确认重组债务,并将债务重组项目的公允价值与其终止债务的账面余额之间的差额,确认为债务重组利得,计入营业外收入。债务重组项目的公允价值与其账面价值的差额,确认为转让债务重组损益,计入当期损益。若债务重组项目由债务转为资本,其股权的公允价值与股本或实收资本的差额,作为资本公积处理。

债务重组项目的具体处理原则是:①若以存货清偿债务,应当视同存货销售处理,按照公允价值确认销售收入,同时结转销售成本,销售收入与销售成本的差额,在利润表中营业利润部分予以列示;②若以固定资产、无形资产、在建工程、工程

物资清偿债务,应当视同固定资产、无形资产、在建工程、工程物资处置处理,其公允价值与其账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出;③若以股票、债券等金融资产清偿债务,应当视同金融资产处置处理,其公允价值与其账面价值的差额,计入投资收益。

此外,进行债务重组时,债权人应当终止确认重组债权,并将重组债权的账面余额与债务重组项目换入资产的公允价值之间的差额,确认为债务重组损失,且计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的,应当先将该差额冲减减值准备,冲减后尚有余额的计入营业外支出,冲减减值准备后仍有余额的,应予转回并抵减当期资产减值损失,且不得计入营业外收入。

二、债务重组的会计处理

1. 债务人的会计处理。借:应付账款——账面余额(债务重组项目处置资产的损益);贷:债务重组项目——账面价值,债务重组项目处置资产的损益,资本公积(股权公允价值与其账面价值之间的差额),营业外收入——债务重组利得。

其中:债务重组利得是债务重组项目的公允价值与应付款项账面余额之间的差额,债务重组项目处置资产的损益就

农民社会保障支出	100
收储项目——土地开发支出——A地块	500
收储项目——其他直接支出——A地块	50
收储项目——待摊支出转入——A地块	450
借:交付项目支出	4 000
贷:收储项目——交付成本——A地块	4 000
4. A地块土地出让后,收到财政返还资金时:	
借:银行存款	4 000
贷:财政拨款收入	4 000
5. 月末结转收入和支出时:	
借:财政拨款收入	4 000
贷:土地储备资金	4 000
借:土地储备资金	4 000
贷:交付项目支出	4 000

同时冲减原来投入时入账的无形资产:	
借:土地储备资金	5 000
贷:无形资产——A地块	5 000

由上例可以看出,从政府投入A地块开始,到出让返还结束,该储备机构的土地储备资金的净值实际仍为0,评估价格与土地储备资金的成本、收入无关。如果是以银行存款对新成立开发土地储备中心注资,则只需在投入资金时借记“银行存款”科目,贷记“土地储备资金”科目,在这种情况下,只需做这一笔会计分录即可。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《土地储备资金会计核算办法(试行)》的通知.财会[2008]10号,2008-08-19
2. 樊剑英.解读财会[2008]10号:土地储备制度与会计核算和税务处理.北京房地产,2008;11