

信息共享要求下的土地储备会计主体界定

陈友香 康敏

(武汉市土地整理储备中心 武汉 430015)

【摘要】 基金会计的引入有利于为土地储备资金另行设计更为合理的会计核算规范。本文首先探讨了基金会计主体的不同类型,对土地储备资金的三种内涵进行了界定,认为我国土地储备会计应采用企业基金会计主体的理念,借鉴会计集中核算的经验做法,完整反映土地储备运作业务活动的全过程及其结果,从而建立完善的信息共享会计系统。

【关键词】 信息共享 土地储备 会计主体

一、基金会计主体的分类与特点

会计主体是指会计确认、计量和报告的空间范围,现代经济社会中会计主体的表现形式日益多样化。

按美国政府会计准则委员会(GASB)的定义,会计主体由一套可以自我平衡的记录现金和其他财政资金的账户组成。这些账户的划分是为了记录具体的经济业务,或是在具体的约束下实现特定的目标。政府部门使用的基金可以分为三种类型:①支出业务基金(政府型基金)。这类基金主要用于核算资金的获得与使用,例如政府部门的日常运作,按照特定用途依法分配的资产的使用以及主要资产的建设,其可进一步分为普通基金、特种收入基金、债务清偿基金和资本项目基金。②资本保全基金(权益型基金)。这类基金在管理模式上类似于企业基金——通常涉及收入与费用的计量并且要求能够自行维持,支持这些经济业务活动的资金来源通常是使用者付费,至少要部分地依靠使用者付费,其可进一步分为内部服务基金和企业基金,两者都要求使用完全的权责发生制来计量收入与费用。③信用型基金。这类基金具有代理或信托关系,其会计核算或是侧重开支业务,或是侧重会计主体的资本保全业务,具体情况取决于所涉及活动的性质,其可进一步划分为养老信托基金、不动产信托基金、备用信托基金和代管基金等。

由于非营利组织会计更加重视监督和合法性问题,其会计的职能就是在既定的资源约束和法律约束下,测定一个机构完成计划的能力。非营利组织基金会计主体的合理定位,能为有效监督非营利组织业务活动的合法性和效率性提供可靠、相关的会计信息。

二、土地储备资金的内涵

土地储备制度是指由城市政府委托的机构按照一定的法律程序,运用市场机制,按照土地利用总体规划和城市规划,通过征用、收购、置换、转制和到期回收等方式取得土地,并由政府委托的机构进行土地开发,在完成了前期开发工作后,根据城市土地出让年度计划,有计划地将土地投放市场,以满足和调控城市各类建设用地需求的一种经营管理机制和制度。

可见,土地储备活动包括取得、开发、储备和出让四个环节。

根据《土地储备管理办法》,土地的取得和出让由市、县人民政府或国土资源管理部门实施,纳入储备的土地的开发和管理由土地储备机构实施。

在取得、开发、储备和出让四个环节中不断循环周转的资金,可称为完整的土地储备资金。完整的土地储备资金运动涉及国土资源部门、财政部门、土地储备机构和土地交易机构等主体,包括土地储备资金的筹集,土地取得、开发、储备和出让过程中资金的使用,土地出让收回的资金和出让土地收益中留存资金的运动。完整的土地储备资金能反映土地储备运作的全过程和结果,是典型的企业基金,要求采用权责发生制确认收入与费用。

土地储备机构在取得、开发和储备三个环节中使用的资金,可称为狭义的土地储备资金。狭义的土地储备资金主要是土地储备机构因土地储备和开发而使用的资金,包括土地储备资金,土地取得、开发、储备过程中使用的资金和土地出让收益中留存的资金。狭义的土地储备资金只反映土地储备运作的部分过程和结果,强调资金的支出,具有资本项目基金的特点,要求采用修正的权责发生制确认成本与支出。

如果说完整的土地储备资金与土地储备业务具有直接联系的话,那么为了使土地储备机构履行法定的土地储备职能而由财政拨付的用于日常办公运转的预算经费则视为与土地储备业务具有间接联系的土地储备资金,该部分资金可称为间接土地储备资金。间接土地储备资金是典型的普通基金,主要采用收付实现制确认土地储备机构的日常业务支出。

完整的土地储备资金、狭义的土地储备资金与间接土地储备资金共同构成广义的土地储备资金。三者均可作为基金会计主体,但如前所述,所属基金的具体类型不同,适用的会计核算规则也存在差异。

三、土地储备会计主体的界定

由于土地储备资金的内涵不同,土地储备会计主体便存在几种不同的设计思路:

1. 以狭义的土地储备资金作为土地储备会计主体。这意

意味着将土地储备资金独立于用于日常办公运转的预算经费进行单独核算,土地储备机构必须分别确认、计量和报告两个相对独立的会计主体所发生的业务活动。这种设计思路的优点是:①由于业务内容未超出土地储备机构的活动范围,土地储备机构可独立完成会计核算,实施相对容易;②两个会计主体相对独立,使得为土地储备资金另行设计更为合理的核算规则成为可能。但这种设计思路的缺点也不容忽视:土地储备机构只能提供土地储备筹资、土地取得、开发和储备业务的会计信息,土地出让则由土地出让部门另行组织核算,因而无法系统、全面地反映土地储备业务活动及其结果,土地开发、储备、出让与增值收益会计信息被人为分解,难以满足国土资源部门、土地储备机构为规划管理和运作土地储备对会计信息的需求,也难以满足银行了解土地储备整体偿债能力、合理规避信贷风险对会计信息的需求。

2. 以完整的土地储备资金作为土地储备会计主体。以完整的土地储备资金作为土地储备会计主体,则核算范围既包括土地储备机构发生的土地筹资、取得、开发和储备业务,又包括国土资源部门所从事的土地出让业务,还包括与财政部门之间的土地收益分配业务。这一设计思路的优点是:①将土地储备的全部业务流程集成于广义的土地储备资金这一会计主体的核算体系中,能够全面、连续、完整地反映土地储备业务活动及其结果,既能满足国土资源部门、土地储备机构为规划管理和运作土地储备对会计信息的需求,又有利于银行通过土地储备的总体情况了解土地储备的整体偿债能力,合理规避信贷风险;②与其他会计主体相对独立,使得为土地储备资金另行设计更为合理的核算规则成为可能。其不足之处主要是:由于超出了土地储备机构业务活动的范围,实施过程中需要跨部门与机构进行会计核算。

3. 将土地储备机构作为土地储备会计主体。若将土地储备机构作为土地储备会计主体,则核算空间应以土地储备机构发生的业务活动为限,其会计主体实际上是狭义的土地储备资金与间接土地储备资金的混合体。根据《土地储备管理办法》第3条“土地储备机构应为市、县人民政府批准成立、具有独立的法人资格、隶属于国土资源管理部门、统一承担本行政辖区内土地储备工作的事业单位”,土地储备会计不适用企业会计核算模式,只适用事业单位的会计核算模式。这意味着,对狭义土地储备资金与间接土地储备资金采用一套统一的事业单位会计核算模式。这种设计思路存在两大缺陷:①对两种特征不同的基金采用相同的会计核算模式,难以反映不同基金业务的实际情况;②无论是事业单位会计采用的收付实现制、设置的会计科目,还是报表体系,均无法完整反映土地储备运行的过程,更无法真实核算和报告项目的成本信息,因而难以真正为土地出让定价提供有价值的决策基础信息。

四、《土地储备资金会计核算办法(试行)》中土地储备会计主体的缺陷

《土地储备资金财务管理暂行办法》第3条规定:“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需的资金。”该定

义仅限于土地储备机构在土地储备资金筹集、土地取得、开发和储备三个环节中所发生的业务,属于狭义的土地储备资金。《土地储备资金会计核算办法(试行)》第3条明确规定:“土地储备资金应当作为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。”第5条规定:“土地储备资金的会计核算主要以权责发生制为基础,对土地储备项目应进行成本核算。”这表明土地储备会计核算引入了资本基金会会计主体的理念,并规定了该会计主体采用的特定会计核算规则。

从土地储备机构角度看,这种设计思路主要用于核算土地储备资金的获得与使用,一般不涉及资金的收回与分配,因此比较符合土地储备机构的法定职能定位。但定位于狭义的土地储备资金使得《土地储备资金会计核算办法(试行)》中的会计主体不涉及土地出让与收益分配业务,结果是:①由相关机构对土地出让与收益进行会计处理,但土地出让与收益的会计处理可能因缺乏必要的统一规范而存在可比性较差的问题;②相关机构未核算土地出让与收益分配业务,从而产生土地储备核算的真空地带。总之,这种设计思路局限于土地储备的相关部门和机构的法定职能定位,使土地储备会计信息处于分散、零乱的状态,难以满足国土资源部门为管理和征缴土地出让金对会计信息的需求,也难以由政府确定土地收益及制定收益留存政策提供具有价值的参考。

五、建立基于信息共享的土地储备会计主体

为完整反映土地储备经济业务,本文建议借鉴会计集中核算的经验,将会计主体定位为完整的土地储备资金。具体设计思路为:以土地储备机构作为具体会计核算人,组织包括土地储备取得、开发、出让、收益分配等全过程的土地储备业务。土地交易机构及时向土地储备机构提供记录土地招牌挂等业务活动的原始凭证,并由土地储备机构核算土地出让收入、土地出让成本及相关费用。这种设计思路的特点是:①土地储备业务活动涉及筹资、土地取得、开发、储备、出让及收益分配一系列相对完整的业务循环,能完整反映土地储备核算流程,在财政、国土资源部门、土地储备机构、银行之间建立更为完善的会计信息共享平台;②运用权责发生制全面反映土地储备的业务活动,能够与财政按收付实现制反映的土地储备资金收付业务相互配合,提供的会计信息各有所长,为土地储备的规划、管理、监督、运作提供更多有价值的会计信息;③通过土地储备机构集中核算土地储备业务能有效降低国土资源部门会计核算系统的办公经费、人员经费和设备配置的费用,有利于发挥会计核算的整体规模效益;④我国政府与非营利组织在会计集中核算制度方面已经积累了一定的经验,这些经验可为土地储备会计系统运用会计集中核算制度处理跨组织会计核算问题提供更多的解决方案。

主要参考文献

1. Joseph R. Razek, Gordon A. Hosch, Martin Lves 著. 张志超等译. 政府与非营利组织会计导论. 北京:机械工业出版社, 2003
2. 卢新海. 城市土地管理与经济. 北京:科学出版社, 2006