

# 不同属性土地使用权资产的会计处理

梁玉红

(中共江西省委党校 南昌 330003)

**【摘要】** 土地使用权是一项特殊资产。本文认为应依据新会计准则的相关规定,针对不同属性的土地使用权分别进行会计处理。

**【关键词】** 土地使用权 无形资产 固定资产

## 一、作为固定资产的土地使用权的会计处理

作为固定资产的土地分两种情况,一种是与房屋建筑物合并计入固定资产的土地,另一种是单独估价作为固定资产入账的土地。合并计价的土地使用权,企业外购的房屋建筑物,实际支付的价款按照合理的方法在土地和地上建筑物之间分配,分别确认为无形资产和固定资产,可以采用公允价值比例、账面价值比例等方法。如果相关资料难以取得,不能对地上建筑物和土地使用权的价值进行合理的分配,那么应当全部作为固定资产,按固定资产确认和计量的规定进行处理。

1. 取得土地使用权的会计处理。取得的方式(购买、所有者投入、接受捐赠)不同,土地使用权的会计处理也不同。

以购买方式取得时:借:固定资产——土地使用权;贷:银行存款。以所有者投入方式取得时:借:固定资产——土地使用权;贷:实收资本。以接受捐赠方式取得时:借:固定资产——土地使用权;贷:资本公积。

2. 土地使用权计提折旧时的会计处理。按土地使用权的使用年限计提折旧,工业企业土地使用权的使用年限一般为50年。按固定资产累计折旧的方法计提折旧。

作为生产用地时:借:制造费用——累计折旧;贷:累计折旧。作为非生产用地时:借:管理费用——累计折旧;贷:累计折旧。

3. 处置土地使用权的会计处理。土地使用权不存在报废、毁损等问题,多以出售的方式处置,也有少数采用债务重组的方式处置。

出售土地使用权收到处置价款时:借:银行存款;贷:固定资产清理。借:固定资产清理,累计折旧;贷:固定资产——土地使用权。

根据固定资产清理的借贷差额确定处置土地使用权的损益。如果是“损”,则借记“营业外支出”科目,贷记“固定资产清理”科目;如果是“益”,则借记“固定资产清理”科目,贷记“营业外收入”科目。

## 二、作为无形资产的土地使用权的会计处理

企业取得的土地使用权通常应按取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。在实务中需要注意区分不同取得

方式下土地的价值如何确定。新会计准则规定土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算成本,应仍然作为无形资产进行核算,土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和计提折旧。

1. 取得土地使用权的会计处理。以购买方式取得时:借:无形资产;贷:银行存款。以所有者投入方式取得时:借:无形资产;贷:实收资本。以接受捐赠方式取得时:借:无形资产;贷:资本公积。

2. 土地使用权摊销的会计处理。借:管理费用——无形资产摊销;贷:无形资产摊销。

3. 处置土地使用权的会计处理。企业出售土地使用权时,应当将取得的价款与资产账面价值的差额计入当期损益,由于是处置非流动性资产,所以损失计入营业外支出,收益计入营业外收入。

价款大于账面价值时:借:银行存款,无形资产摊销;贷:无形资产,营业外收入。价款小于账面价值时:借:银行存款,无形资产摊销,营业外支出;贷:无形资产。

## 三、作为投资的土地使用权的会计处理

土地使用权作为一项投资时,可以参考投资性房地产的会计处理方式会计处理。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,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。作为可以单独计量的土地使用权其账务处理如下:

1. 取得土地使用权的会计处理。将外购土地使用权作投资用时,会计分录为:借:投资性房地产——土地使用权;贷:银行存款。将自用的土地使用权转换为投资用时,会计分录为:借:投资性房地产——土地使用权,累计折旧,固定资产减值准备;贷:固定资产。

如果以公允价值计价,将自用的土地使用权转换为投资用时,若账面价值与公允价值有差额,当公允价值大于账面价值时,其差额计入资本公积,会计分录为:借:投资性房地产——土地使用权,累计折旧,固定资产减值准备;贷:固定资产,资本公积——其他资本公积。若公允价值小于账面价值,则其差额计入公允价值变动损益,并将公允价值变动损益转

# 国内预付账款贸易融资模式简介

余国杰(教授) 赵红梅

(武汉大学经济与管理学院 武汉 430072)

**【摘要】**随着我国经济的发展,国内贸易量逐年增加,预付账款的贸易融资模式的选择成为关系到越来越多企业经营成败的关键问题之一。本文拟就目前国内预付账款贸易融资的模式及其选择问题进行深入、系统的探讨。

**【关键词】** 预付账款 贸易融资 卖方担保差额退款 先票/款后货

## 一、卖方担保差额退款

“卖方担保差额退款”业务是指以银行信用为载体,以银行承兑汇票为结算工具,由银行控制货权,卖方受托保管货物并对承兑汇票保证金以外金额部分由卖方以差额退款作为担保措施,买方开出银行承兑汇票,随缴保证金、随提货的一种特定票据业务服务模式。其业务流程为:①卖方、买方、银行签订三方协议;②买方向银行缴存一定比例的保证金,申请开立银行承兑汇票;③银行开立以买方为出票人、卖方为收款人的银行承兑汇票;④银行通知卖方给予买方提取与汇票金额30%等值的货物;⑤买方货款回笼,存入保证金账户;⑥银行通知卖方给予买方提取等值的货物。如此反复,直至保证金账户余额等于汇票金额。汇票到期保证金账户余额不足时,卖方于到期日将差额退还银行。如图1所示。

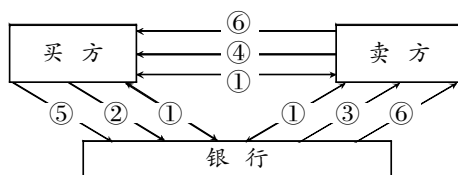


图1 卖方担保差额退款

## 二、卖方担保货物回购

“卖方担保货物回购”业务是指以银行信用为载体,以银行承兑汇票为结算工具,由银行控制货权,仓储方受托保管货物并对承兑汇票保证金以外金额部分由卖方以货物回购作为担保措施,买方开出银行承兑汇票,随缴保证金、随提货的一种特定票据业务服务模式。其业务流程为:①买方在银行获取既定仓单质押贷款额度,用于向指定供应商购买产品;②银行审查供应商资信状况、回购能力;③银行与供应商签订回购

入“投资性房地产——公允价值变动”科目,会计分录为:借:投资性房地产——土地使用权,累计折旧,固定资产减值准备,公允价值变动损益;贷:固定资产。借:投资性房地产——公允价值变动;贷:公允价值变动损益。

2. 土地使用权摊销的会计处理。如果将土地使用权用于投资的目的是赚取租金,由于投资性房地产本质上属于经营租赁获得的收入计入其他业务收入,根据配比原则,其相关费用应该计入其他业务支出,会计分录为:借:其他业务支出;贷:投资性房地产累计摊销。如果将土地使用权用于投资的目的是资本增值,则会计分录为:借:管理费用——土地摊销额;贷:投资性房地产累计摊销。

3. 处置土地使用权的会计处理。出售土地使用权时可能“益”也可能“损”。当“益”时,会计分录为:借:银行存款,投资性房地产累计摊销;贷:投资性房地产——公允价值变动,其他业务收入。当“损”时,会计分录为:借:银行存款,投资性房地产累计摊销,营业外支出;贷:投资性房地产——土地使用权。

## 四、作为存货的土地使用权的会计处理

作为存货的土地是指房地产开发企业在正常经营过程中

销售或为销售而正在开发的土地。作为存货的土地使用权会计处理分两种情况:一种是房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物的,其相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本,并将房屋建筑物作为存货核算。另一种是房地产开发企业取得、用于开发后出售的土地使用权,将其作为存货。即使房地产开发企业决定待增值后再转让其开发的土地,也不得将其确认为投资性房地产。

房地产开发企业已开发土地的土地使用权,应在开始开发时,将其应分摊的土地使用权按该存货项目的占地面积进行确定,并转入相关存货项目,而不必考虑存货项目的预计使用期限。取得土地使用权时的会计处理:借:开发成本——土地款;贷:银行存款。房地产开发完成进行销售时的会计处理:借:银行存款(库存现金);贷:主营业务收入。同时结转相应的成本:借:主营业务成本;贷:开发成本。

### 主要参考文献

- 徐晓黎.新《企业会计准则》下土地使用权的相关问题.大连海事大学学报:社会科学版,2008;4
- 杨淑娥.是无形资产还是有形资产——土地使用权价值评估中的困惑及其解析.中国资产评估,2005;3