



刍议土地使用权的会计核算

吴荷青(博士)

(新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830012)

【摘要】 本文基于会计准则对土地使用权的会计核算办法进行了分析, 以为读者更好地掌握土地使用权的会计核算方法提供帮助。

【关键词】 土地使用权 自用性土地使用权 投资性房地产

会计准则将土地使用权按其取得的途径不同, 分为无偿取得的土地使用权(行政划拨)和有偿取得的土地使用权(外购或租赁)。另外, 又根据用途分为三类, 一是自用性土地使用权, 二是投资性房地产, 三是包含在用于出售的房屋建筑物中的土地使用权。会计准则针对不同种类的土地使用权分别采用了不同的会计核算方法, 下面分别予以说明。

一、初始确认

1. 行政划拨取得的土地使用权。《企业会计准则第16号——政府补助》应用指南指出, 政府补助有货币性资产与非货币性资产两种形式。而在非货币性资产中, 就有行政划拨土地使用权。《土地管理法》规定: 国家依法实行国有土地有偿使用制度, 但国家在法律规定的范围内划拨国有土地使用权的除外。可见, 行政划拨只是土地有偿使用的一个补充, 这种情况较少发生。但会计准则还是规定了其会计处理方法, 即企业应当在实际取得资产并办妥相关受让手续时按照其公允价值确认与计量, 公允价值不能可靠取得的, 按照名义金额(1元)计量。另外, 企业取得的非货币性资产政府补助, 应同时确认为一项资产和递延收益, 然后在相关资产使用寿命内平均分摊递延收益; 而以名义金额计量的, 则在取得时计入当期损益。具体账务处理如下: ①公允价值能可靠取得。取得时: 借: 无形资产——土地使用权; 贷: 递延收益。摊销时: 借: 递延收益; 贷: 营业外收入。②公允价值不能可靠取得。取得时: 借: 无形资产——土地使用权; 贷: 营业外收入。不进行摊销。

2. 外购或租赁取得的土地使用权。

(1) 外购自用性土地使用权。《企业会计准则第6号——无形资产》(以下简称“无形资产会计准则”)应用指南规定, 企业取得的土地使用权, 通常应当确认为无形资产。另外还规定: 外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配; 难以合理分配的, 应当全部作为固定资产。也就是说, 外购的自用性土地使用权可以根据情况分别确认为无形资产或固定资产, 这也决定了其后续计量方法的差异。

(2) 外购投资性房地产。投资性房地产包括的土地使用权有两种: 一是已出租的土地使用权; 二是持有并准备增值后转让的土地使用权。这两种投资性房地产应当按照成本进行初

始计量, 成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

(3) 租赁取得的土地使用权。通过租赁取得的土地使用权, 按照《企业会计准则第21号——租赁》进行会计处理。

(4) 用于出售的房屋建筑物中的土地使用权。企业将取得的土地用于建造对外出售的房屋建筑物的, 相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物的成本。

二、后续计量

1. 作为无形资产核算的土地使用权。计入无形资产的土地使用权的后续计量, 应当按照无形资产会计准则的规定进行处理。根据《城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》的规定, 土地使用权最高出让年限按下列原则确定: ①居住用地七十年; ②工业用地五十年; ③教育、科技、文化、卫生、体育用地五十年; ④商业、旅游、娱乐用地四十年; ⑤综合或者其他用地五十年。因此, 土地使用权应划分为使用寿命有限的无形资产, 并进行分期摊销。另外, 企业所得税法规定, 受让的无形资产, 有关法律或合同约定了使用年限的, 可以按照规定或约定的使用年限分期摊销, 摊销采用直线法。所以, 无形资产应在法律或合同约定的期限内采用直线法摊销。

2. 作为固定资产核算的土地使用权。作为固定资产核算的土地使用权, 分为两种情况: 一是单独计价入账的土地; 二是和建筑物合并计入固定资产的土地使用权。对于单独计价入账的土地, 会计准则规定不计提折旧; 对于和建筑物合并计入固定资产的土地使用权, 按照固定资产相关会计准则的规定进行核算。建筑物与土地使用权的使用年限不同的情况, 会计准则没有做出具体的处理规定, 但是财政部颁布的《实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答》(财会[2001]43号)对该情况进行了说明: 土地使用权的预计使用年限高于房屋建筑物的预计使用年限的, 在预计该项房屋建筑物的净残值时, 应当考虑土地使用权的预计使用年限高于房屋建筑物预计使用年限的因素, 并作为净残值预留, 待该房屋建筑物报废时, 将净残值中相当于尚可使用的土地使用权价值的部分转入继续建造的房屋建筑物的价值; 不再继续建造房屋建筑物的, 则将其价值转入无形资产进行摊销。企业将土地连同地上



试析金融资产重分类的会计处理

丁红燕 石文华

(中国石油大学(华东)经济管理学院 山东东营 257061 中国人民银行东营市中心支行 山东东营 257000)

【摘要】 金融资产在初始确认后,各类别之间可能涉及重分类问题。笔者拟对金融资产重分类的会计处理提出自己的一些看法。

【关键词】 金融资产 重分类 会计处理

一、金融资产的重分类

1. 交易性金融资产在任何情况下均不能重分类为其他类别的金融资产。

2. 贷款和应收款项在任何情况下均不能重分类为其他类别的金融资产,而且其他类别的金融资产在任何时候也不能重分类为贷款和应收款项。

3. 持有至到期投资在一定条件下可以重分类为可供出售金融资产,主要包括以下两种情况:第一,如果持有意图或者能力发生改变,持有至到期投资可以重分类为可供出售金融资产;第二,持有至到期投资部分出售或者重分类的金额较大,且出售或重分类不由企业无法控制、预期不会重复发生和难以合理预计的独立事件所引起,也应当将该类投资的剩余部分重分类为可供出售金融资产。

4. 可供出售金融资产在一定条件下可以重分类为持有

房屋建筑物一并出售的,按其账面价值结转固定资产清理。

3. 作为投资性房地产核算的土地使用权。其后续计量可以分为两种情况:一是采用成本模式;二是采用公允价值模式。采用成本模式计量的,其后续计量按无形资产会计准则的规定进行处理;采用公允价值模式计量的,不对投资性房地产计提折旧或进行摊销,而应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

三、处置和转换

1. 处置。作为无形资产、固定资产和投资性房地产核算的土地使用权在处置时,分别按照对应的会计准则进行处理。

2. 转换。①作为存货的房地产转换为投资性房地产。若转换为以成本模式计量的投资性房地产,则应当按照转换日的账面价值进行结转;若转换为以公允价值模式计量的投资性房地产,则应当按照转换日的公允价值进行结转。②自用性土地使用权转换为投资性房地产。这种转换形式分为两种情况:一是转换为以成本模式计量的投资性房地产,这时应按土地使用权在转换日的原价、累计摊销和减值准备进行结转,分别转入“投资性房地产”、“投资性房地产累计摊销”和“投资性

至到期投资,主要包括以下三种情况:第一,持有意图或能力发生改变;第二,可供出售金融资产的公允价值不再能够可靠地计量;第三,原来的持有至到期投资重分类为可供出售金融资产,已经超过了《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》中所规定的“两个完整的会计年度”的,可以在符合条件的情况下再重分类为持有至到期投资。

5. 按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定应当以公允价值计量,但由于以前公允价值不能可靠计量的权益性投资,在长期股权投资中核算。如果公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量,则重分类为交易性金融资产或者可供出售金融资产。

二、持有至到期投资与可供出售金融资产重分类的会计处理

1. 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的会计

处理:一是转换为以公允价值模式计量的投资性房地产,这时应当按土地使用权在转换日的公允价值进行计量,转换日的公允价值小于原账面价值的,其差额计入当期损益,转换日的公允价值大于原账面价值的,其差额计入资本公积。③投资性房地产转换为自用性土地使用权。这种转换形式也分为两种情况:一是采用成本模式计量的投资性房地产转换为自用性土地使用权的,应当按照转换日的账面余额、累计摊销和减值准备进行结转,分别转入“无形资产”、“累计摊销”、“无形资产减值准备”等科目;二是采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用性土地使用权的,应当以投资性房地产在转换日的公允价值作为自用性土地使用权的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 中国注册会计师协会编.2008年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2008