

谈农村土地承包经营权流转的会计处理

丁胜红

(安徽财经大学会计学院 安徽蚌埠 233030)

【摘要】 本文利用马克思主义经济学中的公有产权理论来分析农村土地承包经营权流转对土地产权性质的影响,并从农村土地产权交易行为的视角分析农村土地承包经营权流转的会计处理。

【关键词】 农村土地产权 农村土地承包经营权 转让权

十七届三中全会提出的有关农村土地承包经营权流转的改革,以法律和契约形式确认农村的土地使用权可自由转让,允许直接签约转让土地,或进行出租、抵押等。土地承包经营权的流转是否会导致土地私有化呢?我们从土地产权角度来分析。

一、新政策下农村土地产权的性质

按照马克思主义经济学的界定,公有产权应当有两种典型形式:第一种是在马克思设想的生产力高度发展的共产主义社会里,财产由全社会所有和占有;第二种公有产权的形式是生产力得到一定程度发展后形成的,是以财产社会化占有和个人所有为特点的产权形式。下面我们来研究我国农村土地的产权性质。

土地承包经营权是指我国公民个人、集体通过签订承包合同方式,取得对集体所有或国家所有的土地、森林、山岭、草

业提供了更多的投资机会,为企业扩大生产提供了可能。其次对于多项目决策,企业面临着新的挑战,不同项目固定资产成本可能存在差异,致使不同项目所包含增值税进项税额也不一样,在净现金流量都为正的条件下,有可能存在两个项目的获利指数大小颠倒的可能。^②资金管理政策更宽松。增值税转型后,在相对净现金流入增加、现金需求量减少的情况下,企业有机会拥有更宽松、更灵活的资金管理体系。在此背景下,笔者提出如下建议:

1. 重新建立项目投资管理决策体系。增值税转型可能为企业带来运营上的不便,一方面,会计处理上已经存在一些定向思维,另一方面房屋与车辆增值税的处理存在特殊性,为保证固定资产估价的正确性,在对项目投资进行决策时一定要考虑每项增值税的抵扣问题,并建立新的项目投资决策模型。这样既可使各类固定资产的会计核算保持前后一致,也能避免因选用不同的价值参照系而导致项目投资评估失真进而产生投资失策等负面影响。

2. 充分利用增值税转型带来的机遇。随着项目投资决策的放松,更多投资项目被纳入可接受的范围。企业应正确分析当前形势,选择适当时机,加大对固定资产特别是高科技固定

原等的承包经营权。所谓产权,目前的主流观点是指财产所有权、占有权、支配权和收益权等诸项权利。这些权利集于一个主体时,产权就是所有权。当然,随着生产社会化程度的提高,这些权利一般处于分散状态。因此,在新土地政策下,农民不但拥有土地的使用权,还可以自主决定土地的转让、出租、抵押等。新土地政策不仅能提高农村生产力,而且能促进农民共同富裕,充分体现了社会主义的本质。但土地作为商品具有其他商品所不具有的特殊性——土地的政治属性,因此土地产权束中的所有权可分为土地经济所有权和土地政治所有权,其中土地经济所有权的内涵相当于一般意义商品的财产权。目前,我国法律没有界定、区分土地的政治所有权和土地的经济所有权,因此也常发生这样的现象:受地方政府控制的村委会往往滥用其政治所有权侵蚀农民土地的经济所有权,使转让集体土地所得收入只有很少一部分落到农民手里。我国是

资产的投入。一方面,促进科技进步,加快新产品的研制开发,降低新产品成本,加大产品的生产投入,以提高企业的获利能力与竞争力;另一方面,充分利用固定资产进项税额的抵扣条件,根据企业具体情况合理安排固定资产采购计划,以便充分利用新税收政策的有利方面。

3. 提高资金循环利用率。充分利用增值税转型之后节省下来的税金,使该部分资金的运动在时间上保持继起性,从而保证资金的正常运转。节省下来的该部分资金应该如何利用呢?是投入资本市场还是资金市场或者进行资本投资?应根据具体情况,采用项目投资管理决策的办法,根据最佳现金持有量模型进行决策。在生产过程中要加速资金的周转,提高资金的利用率,以取得更好的投资效益。

主要参考文献

1. 罗伯·莱德,比特·B.海勒著,张登洲译.现金流量预算.北京:经济科学出版社,2006
2. 秦小丽,陈丁.增值税转型对企业现金流及投资的影响分析.中国管理信息化,2008;14
3. 韩存. 税收变化的投入产出模型分析——以增值税转型的宏观经济影响为例.税务研究,2007;5

社会主义国家,因此土地政治所有权的终极所有者还是农民,土地产权束中的权利主体直接是农民。其中,收益权是产权的核心,不能给财产主体带来收益的财产,所有者不可能真正拥有其产权。新土地政策以法律形式保障了农民的土地收益权,使其享有土地增值的最大利益。因此,新土地政策下的农村土地承包经营权流转不会导致土地私有化,它是科学发展观在农村土改中的具体运用。

二、农村土地承包经营权流转的会计处理

(一)农村土地转让权交易的会计处理

土地作为商品,被消费的时间往往很长。受自然条件和生物生长周期的限制,一般对土地的使用时间至少超过一年。在我国,农村土地属于集体所有,农民对土地拥有永久性的收益权。因此,农民通过土地转让形式直接转让自己土地产权的使用权,不能像转让其他商品那样形成买卖关系,因为土地的产权不能转移(特别是土地具有的收益权不能发生实质性转移,否则土地承包经营权流转会不可避免地导致土地私有化)。在实际中,对土地转让权交易的会计处理根据经济业务性质可分为以下几种情况:

1. 按照长期股权投资来确认、计量产权交易。若将土地转让权作为无形资产(转让权按照土地未来经济收益的折现值或土地转让权交易的市场价计量)按成本法来投资,则账务处理为:借:长期股权投资;贷:无形资产——转让权。对于作为投资方的农业经济组织,其账务处理为:借:固定资产——土地;贷:实收资本——××。对于从事土地规模经营的农业经济组织,它接受的是作为固定资产的土地经济利用价值,而“实收资本——××”表明该经济组织的土地产权实质属于××投资者,同时按照实质重于形式原则,将土地作为该经济组织的资产来处理。

若将土地转让权作为无形资产(转让权按照土地未来经济收益的折现值或土地转让权交易的市场价计量)按权益法来投资,则账务处理为:借:长期股权投资——成本;贷:无形资产——转让权。农业经济组织的会计处理与成本法下一样。

2. 按照经营租赁形式来确认、计量产权交易。在实际中,农民大多厌恶土地经营风险,特别是土地的自然风险,他们在转让土地使用权时,常一次性或分几次获得其稳定的土地转让收入,其土地使用权在实际中充当抵押品。由于土地产权属于原转让农民,并且土地的寿命是无限的,交易只能是经营租赁形式。因此转让方的会计处理为:借:银行存款(现金);贷:无形资产——转让权。投资方的会计处理为:借:固定资产——土地——××;贷:银行存款(现金)。其中,××代表土地产权属于原转让农民。如果不考虑资金的时间价值,则:借:银行存款(现金)/其他应收款;贷:无形资产——转让权。借:银行存款(现金);贷:其他应收款。投资方相应的会计处理为:借:固定资产——土地——××;贷:银行存款(现金)/其他应付款。借:其他应付款;贷:银行存款(现金)。如果考虑资金的时间价值,则交易双方均将其作为财务费用处理。

如果某经济组织(譬如房地产公司)改变土地的生产性

质,此时土地转让权交易金额只能作为生产商品房的商品成本。国家应该禁止这种断送土地永久性收益权的做法。因为在这种情况下土地很难恢复适宜种庄稼的土地性能,土地收益权发生实质性转移,可能导致土地私有化。对于不具有土地性能或土地性能很差的土地,可以进行上述土地转让权交易。

(二)农村土地转让权交易收益的会计处理

下面分析农民凭借土地转让权以投资形式和经营租赁形式获得一定期间收益的会计处理。

1. 按成本法核算农民土地转让权的投资期间收益。农民以不享有该经济组织的经营决策权的土地转让权入股时,他们按自己的股份享有该经济组织一定期间获得的收益:借:应收股利;贷:投资收益——转让权。当投资方分红时可作如下处理:借:银行存款(现金);贷:应收股利。如果投资方分的是产品,则按产品市场价格或合同、契约规定价格来确认、计量产品成本,视同购入其商品:借:库存商品(生活用品);贷:应收股利。如果视同购入商品用做自己消费,则以“生活用品”作为其会计科目;如果打算将来卖出,则使用“库存商品”科目。由于我国政府免去本应该凭借土地政治所有权征收的农业税,在年末(一个会计周期),农民常以投资收益作为其家庭净收入的一部分。农民土地转让权投资方的会计处理为:在宣告发放红利时,借:利润分配;贷:应付股利。当发放红利时,借:应付股利;贷:银行存款(现金)。如果发放的是产品,同样按其产品的市场价格或合同、契约规定价格(若两者皆存在,按低价入账)作视同销售处理。借:应付股利;贷:应收账款。同时:借:应收账款;贷:主营业务收入(忽略农业税)。借:生产成本;贷:库存商品。

2. 按权益法核算农民土地转让权的投资期间收益。农民以享有该经济组织的经营决策权的土地转让权入股时,他们按自己的股份享有该经济组织一定期间的损益。当经济组织盈利时,借:长期股权投资——损益调整;贷:投资收益。当经济组织亏损时做相反会计处理。如果亏损额大于或等于初始确认的“长期股权投资——成本”的额度,以负数或零在会计备查账中登记并注明土地产权仍属于原始投资者,待获利时冲回该投资成本。当农民收到投资方分红时,借:银行存款(现金);贷:长期股权投资——损益调整。如果投资方分的是产品,则应按产品市场价格或合同、契约规定价格来确认、计量产品成本,视同购入商品,借:库存商品(生活用品);贷:长期股权投资——损益调整。而投资方的账务处理为:宣告发放红利以及发放红利时的账务处理与上文相同。对于经营租赁收入的会计处理,与传统的会计处理基本相同,在这里不再赘述。

主要参考文献

1. 盛明泉,丁胜红.重点流域水资源的股东身份及其治理结构.改革,2007;8
2. 丁胜红,盛明泉.基于产权行为研究的人本资本会计模式构造.会计研究,2008;4
3. 王金柱.双产权制度论.北京:商务印书馆,2005