核算，进而减少应纳房产税。

(2)企业所得税。通常情况下，土地使用权的初始计量与计税成本是一致的，均以实际成本计量。但如果是以非货币性资产交换或企业合并方式取得的土地使用权，其会计成本与计税成本可能不同。

3. 举例说明。

例：20×6 年 1 月 1 日，A 股份有限公司购入一块土地的使用权，以银行存款转账支付 900 万元，并在该土地上自行建造厂房等工程，发生材料支出 1 000 万元，工资费用 500 万元，其他相关费用 1 000 万元。该工程已经完工并达到预定可使用状态。假定该土地使用权的使用年限为 50 年，该厂房的使用年限为 25 年，期末土地使用权和厂房都没有净残值，且采用直线法进行摊销和计提折旧。为简化核算，不考虑其他相关税费。

A 公司的账务处理如下：①支付转让价款，借：无形资产——土地使用权 900 万元；贷：银行存款 900 万元。②在土地上自行建造厂房时，借：在建工程 2 500 万元；贷：工程物资 1 000 万元，应付职工薪酬 500 万元，银行存款 1 000 万元。③厂房达到预定可使用状态时，借：固定资产 2 500 万元；贷：在建工程 2 500 万元。④每年分期摊销土地使用权和对厂房计提折旧时，借：管理费用 18 万元(900÷50)，制造费用100 万元(2 500÷25)；贷：累计摊销 18 万元，累计折旧 100 万元。

所得税处理：土地使用权的摊销年限会计与税务处理一致，申报所得税不作纳税调整。如果厂房的会计折旧年限与税务折旧年限选择存在差异，则每一纳税年度的差额应当作纳税调整。房产税处理：按企业会计准则核算的房屋原价为 2 500 万元，并以此作为计算房产税的依据。○

可变现净值计算之我见

西华大学管理学院　**张思菊　章道云**

我国2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》(以下简称“《会计》教材”)在存货期末计量的具体方法中，对可变现净值的确认采用两种计算基础：合同价格和市场价格。在资产负债表日，市场价格是现值，合同价格则是将来值，这就是说对按可变现净值确认的存货有两种确认基础：现值和将来值。《会计》教材如此规定，笔者认为值得商榷。

第一，笔者认为对同一种会计要素，应只有一种计量基础，这样才能保证口径一致，才有可比性。比如，有甲乙两个公司，销售同一型号的设备，若甲公司有合同约定，期限为6个月，按合同价格确认的可变现净值为1 200万元，乙公司没有合同约定，按市场价格确认的可变现净值也为1 200万元，若此设备的成本均高于可变现净值，那么在资产负债表上列示的存货价值均为1 200万元，那能否认为这两家公司持有的存货价值相等呢?显然是不能的，因为它们是按不同的计量基础确认的，一个是现值，一个是将来值，是两个不同时点的数值，没有可比性。

第二，对存货按成本与可变现净值孰低计量，是出于谨慎性原则考虑，以避免高估资产。而存货的可变现净值按合同价格确认，以此确定的存货价值是将来值，是没有折现的，势必高估资产。

以《会计》教材第82页的例4-1为例：2007年8月1日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的合同，双方约定，2008年1月25日，甲公司应按每台62万元的价格向乙公司提供W1机器100台，2007年12月31日，甲公司此机器的成本为5 600万元，数量为100台，单位成本为56万元/台，此时市场价格为60万元/台，假定不考虑相关税费。因销售价格已由合同约定，且库存量等于合同约定的数量，可变现净值按合同价6 200万元作为计量基础。

如果市场利润率为7%，则可变现净值的现值为6 165万元[6 200÷$(1+7\%)^{1/12}$]，从而高估资产35万元(为了计算方便，按一个月计算现值，因为有的合同期限不止一个月)。

第三，对第二种情况下确认的可变现净值实际上是两个不同时点的价值的和，一部分是按合同数量和合同价格为基础确认的将来值，一部分是按市场价格和多余数量为基础确认的现值，这就相当于把以千克为单位和以克为单位的两个物品相加，是没有实际意义的，当然也会高估资产。

以《会计》教材第82页的例4-2为例：2007年11月1日，甲公司与丙公司签订了一份不可撤销的合同，双方约定，2008年3月31日，甲公司按每台15万元的价格向丙公司提供W2型机器120台，2007年12月31日，甲公司W2型机器的成本为1 960万元，数量为140台，单位成本为14万元/台。根据甲公司销售部门提供的资料表明，向丙公司销售W2型机器的平均运费为0.12万元/台，向其他客户销售W2型机器的平均运费为0.1万元/台，2007年12月31日，W2型机器的市场销售价格为16万元/台。根据上述资料和相关规定确定的W2型机器的可变现净值=(15×120-0.12×120)+(16×20-0.1×20)=1 785.6+318=2 103.6(万元)。

需要指出的是，1 785.6万元是按合同价格乘以合同数量减去相关费用的金额，是将来值；318万元则是按市场价格乘以多余数量减去相关费用后的现值。笔者认为，把以不同计量基础确认的不同时点的数相加的和作为存货的期末价值确实令人费解。而且，假定市场利润率为7%时，则计算按合同价格确认的可变现净值的现值为1 755.6万元[1 785.6÷$(1+7\%)^{1/4}$]，从而高估资产 30万元。

综上所述，笔者认为，对可变现净值的计算都应以现值作为计量基础，即应把以合同价格为基础确认的可变现净值按一定的折现率折现，这样按可变现净值确认的存货价值就都是以现值为计量基础的，从而使提供的存货信息具有可比性和相关性。○