

土地使用权核算的相关思考

浙江工商大学财务会计学院 颜淑姬

对于土地使用权在会计核算上的归属问题,理论界众说纷纭。旧会计准则是将其作为无形资产进行核算的。财政部新颁布的企业会计准则是将土地使用权分别归入投资性房地产以及无形资产进行核算的。《企业会计制度》规定:企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,在尚未开发或建造自用项目前,作为无形资产核算,并按本制度规定的期限分期摊销。房地产开发企业开发商品房时,应将土地使用权的账面价值全部转入开发成本;企业利用土地建造自用项目时,将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。笔者认为,应将土地使用权单独设置科目进行核算。本文拟对该问题作以下探讨。

一、目前土地使用权核算的缺陷

1. 土地资产确认的误区。旧会计准则把土地使用权归属于无形资产不尽合理,因为土地使用权不具备无形资产的一般特征。首先,无形资产区别于其他长期资产的一个显著特征是它的无形性,无形性使得无形资产的空间移动较为容易。而土地使用权与占有的土地面积存在对应的牵连关系,且与地上物密不可分,其空间不可移动。其次,无形资产为企业带来的盈利水平处于一种不稳定的状态,主要表现为无形资产的未来收益、经济寿命、资本化率很难确定以及无形资产的价值存在较大不稳定性,而土地的价值和创造的未来收益比其他任何资产都稳定、长效。

2. 混淆了固定资产和无形资产的使用年限。《企业会计制度》规定将转入开发和建造自用项目的土地使用权,在完工达到预定可使用状态后按固定资产计提折旧。这种将不同使

用年限的资产“混合”的做法不仅会影响资产计价的合理性,而且会影响损益计算的准确性。建筑物的使用年限一般为20~50年,而土地的使用年限一般是40~70年,如果在同一块土地上的建筑物是分期建造的,就会造成一部分已开发利用了的土地的价值是按地上建筑物的预计使用年限计提折旧,而另一部分未开发利用的土地的价值仍然按土地(作为无形资产)的使用年限进行摊销。新会计准则规定将土地使用权和地上建筑物分别进行摊销和计提折旧,可以在一定程度上弥补这一缺陷。

3. 未考虑土地的残值以及增值问题。新会计准则规定将土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和计提折旧,虽然解决了“混合”计提折旧时使用年限确定的矛盾,但是根据无形资产会计准则,摊销时需要预计净残值并考虑减值准备,对于土地使用权这样一种特殊的资产,如何合理预计净残值以及它的价值变动问题,都值得研究商榷。另外,新会计准则没有涉及土地的增值问题。现阶段随着土地开发与交易的频繁,增值越来越明显,不反映其增值,会使许多不法之徒利用职权从中渔利,从而使国家、企业财产流失。

二、土地使用权单独核算的必要性和合理性

土地使用权作为一种特殊的长期资产,有别于无形资产,也有别于固定资产。国际会计准则、英美等国家的会计准则将土地作为固定资产核算,是与土地私有制相联系的,而我国实行的是土地的社会主义公有制,企业核算的只是土地的使用权,并且这种使用权对于企业来说也是有限的,所以不能一味照搬西方国家的做法。笔者认为,在我国的具体国情下,对土

能发出的退货的出库类别标识为“不可确认会退回商品出库”,由此后续处理可知该出库单本期不结转成本。而会计人员根据可能退货的出库单填制内部发票凭证时,在发票备注栏标明自己的职业判断结论,由此后续处理可知该发票本期不确认收入(如图5)。

对于售后回购及售后租回两种业务,当产品发出后,出库回执单传往销售系统;当销售系统收到销售额或取得索取销售额的凭据后,随即触发税务系统,套打增值税发票,但是销售系统根据此销售额类型并不确认收入和成本。

对于此大类出库类型,商品在出库时,并不与税务系统联机,而将此联机放到稍后的销售系统,由销售系统在满足收入及增值税确认条件、得到相关凭证单据后确认收入并与税务系统联机套打发票。

由以上分析可知:将原有的销售系统与税务系统联机改为库存管理系统及销售系统共同与税务系统联机,并按不同业务类型调整增添库存管理系统的出库类型,按照不同的出库类型选择与税务系统联机的系统,就可以解决在ERP环境下,根据《暂行条例》确认的增值税纳税义务发生时间与按照企业会计准则确认收入的时间不一致这一问题。

主要参考文献

1. 王志定,文利民.ERP环境下销售收入确认的会计与业务一体化处理.财务与会计,2006;2
2. 许丰富.ERP在生产和销售环节的完善.企业管理与信息化,2006;11
3. 王志定.ERP业务处理流程与自动转账.企业信息化,2005;1

地使用权进行单独核算是合理的选择。

1. 现行会计制度关于将土地征用费及拆迁补偿费作为待摊投资的规定不甚妥当。理论上,原始土地是没有价值的,土地征用费和拆迁补偿费是为了取得土地使用权征用土地而对土地的原始使用者在土地上和为土地上的培育作物或者建设性的建筑物所投入的物化劳动和活劳动做出的支出补偿,因此,应将其单独作为一项交付使用资产。在实际工作中,随着国有土地集体开发和交易的规模越来越大,土地征用费和拆迁补偿费的支出越来越大,每亩一般在1万~4万元不等。如此惊人的费用,摊入房屋、建筑物等固定资产的成本中,以折旧的方式取得补偿显然是不合适的。经过开发的土地只会增值,何来贬值折旧一说?另外,所有发生的土地征用费及拆迁补偿费都已分摊计入各项交付使用资产的成本,在随后的扩建和恢复工程中,建成的交付使用资产就不再分摊这笔费用,相对成本就偏低,这是不合理的。再者,单独转让部分土地使用权时,土地征用费及拆迁补偿费已全部摊入房屋、建筑物等固定资产成本中,没有相应的成本与转让收入相匹配,也不利于损益的正确核算。因此,从财会角度而言,应该将土地使用权单独核算,这样不仅可以正确计算交付使用资产的价值,而且便于成本和收入互相匹配,以便于加强企业的资金管理。

2. 土地使用权单独核算有利于促进我国土地使用权的合理开发利用。新土地供应及转让等仍是腐败分子非法牟取暴利的重点环节。根据有关调查显示,政府出让土地使用权已经构成地方政府融资的一条重要渠道,但是在有关地方政府财政收入的公开资料中,却很难找到完整的出让土地使用权收入,这加大了土地使用权核算和管理上的难度。对土地使用权进行单独核算,能使相关人员捕捉到这方面的信息,更有利于决策。

三、土地使用权单独核算的方法

在土地使用权单独核算中,应设置“土地使用权”总账科目,并设置“成本”、“摊销”、“减值准备”等明细科目。

1. 土地使用权的初始计量。这里讨论的是有偿取得的土地使用权,包括外购、投资者投入、非货币性资产交换、债务重组以及租赁等形式。企业取得土地使用权时,应借记“土地使用权——成本”科目,贷记“银行存款”、“实收资本”、“资本公积”等科目。

2. 土地使用权的后续计量。

(1)后续支出。在建造项目之前,土地后续支出包括补偿性支出和开发性支出。补偿性支出包括土地补偿费、安置补助费、青苗补偿费、拆迁补偿费;开发性支出主要指“七通一平”,即通路、通上水、通下水、通电、通气、通热力、通讯、平整场地等基础设施支出。土地后续支出能够使土地使用权增值,此类支出应计入土地使用权的成本,借记“土地使用权——成本”科目,贷记相关科目。

(2)摊销。设置“土地使用权——摊销”科目,企业取得土地使用权后,根据土地使用权的年限进行直线摊销,借记“管理费用”科目,贷记“土地使用权——摊销”科目。当企业在地面上建造项目时,这时的摊销金额应根据配比原则归结到相

关成本费用中,但不通过“在建工程”科目。管理类房屋摊销计入管理费用,最终进入当期损益;生产经营类房屋摊销计入制造费用,最终进入相关生产成本,借记“管理费用”或“制造费用”科目,贷记“土地使用权——摊销”科目。而对于建筑物之间的公共面积或绿化用地,不具有对象的专属性,所以不用遵循配比原则,而直接借记“管理费用”科目,贷记“土地使用权——摊销”科目。房屋到期处置后,也不再遵循配比原则,土地使用权摊销计入管理费用中。

例:某企业为了扩大再生产,一次征用了10亩土地,发生土地征用费等100万元,土地使用权证上注明的使用年限为50年。该企业一年后才开始实施厂房、办公楼的兴建,那么第一年应摊销的管理费用为2万元($100 \div 50$)。借:管理费用2万元;贷:土地使用权——摊销2万元。

一年后该土地投入开发利用,其中生产用厂房占用6亩,办公楼占用3亩,道路及绿化等公共用地为1亩,则在建造及使用期间,生产用厂房摊销额= $100 \div 50 \times 6 \div 10 = 1.2$ (万元),办公楼摊销额= $100 \div 50 \times 3 \div 10 = 0.6$ (万元)。借:制造费用1.2万元,管理费用0.6万元;贷:土地使用权——摊销1.8万元。公共用地摊销额= $100 \div 50 \times 1 \div 10 = 0.2$ (万元)。借:管理费用0.2万元;贷:土地使用权——摊销0.2万元。

假如这6亩的生产用厂房是分两期进行建造的,第一期生产用厂房占地4亩,第二年开始施工;第二期生产用厂房占地2亩,第五年开始施工。那么第二、第三、第四年这6亩土地的摊销处理为:借:制造费用0.8万元,管理费用0.4万元;贷:土地使用权——摊销1.2万元。第五年及以后各年的摊销处理为:借:制造费用1.2万元;贷:土地使用权——摊销1.2万元。

(3)减值。为了真实反映企业的土地使用权价值,要在期末对土地使用权进行减值测试,当土地使用权的可收回余额小于其账面价值时,要对两者之间的差额提取减值准备,借记“资产减值准备”科目,贷记“土地使用权——减值准备”科目。但是,土地减值的情况比较少,土地重估价值往往要高于其账面价值,那么对两者之间的差额就应增记资本公积,即借记“土地使用权——减值准备”科目,贷记“资本公积”科目。

3. 土地使用权的处置。土地使用权的处置包括出售、投资、对外捐赠、非货币性交易以及债务重组等方式。当土地使用权单独处置时,借记相关科目,贷记“土地使用权”科目。如果是出租,则不应注销土地使用权的账面价值,出租取得的收入计入其他业务收入,发生的与出租相关的各种费用以及土地使用权的摊销,计入其他业务成本。当地面上存在建筑物并对土地使用权或建筑物进行有偿转让、抵押、捐赠等时,借记“银行存款”科目,贷记“土地使用权”科目,两者差额计入营业外收入或营业外支出。

4. 土地使用权的披露。在资产负债表中应将“土地使用权”作为一项单独的长期资产列示。为反映土地使用权价值的增减变动情况,应在资产减值准备明细表中增列“土地使用权减值准备”项目。为反映企业购买或处置土地使用权时产生的现金流量,应在现金流量表下单独列示“处置土地使用权而收回的现金净额”和“购买土地使用权所支付的现金”项目。○