

谈土地使用权的相关会计处理

***** 长春 宫国财 *****

会计制度规定:购入的土地使用权,或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,按实际支付的价款作为实际成本,并作为无形资产核算,借记“无形资产”科目,贷记“银行存款”科目;待该项土地开发时再将其账面价值转入在建工程,借记“在建工程”科目,贷记“无形资产”科目。如果土地使用权的预计使用年限大于房屋、建筑物的预计使用年限的,在预计该房屋、建筑物的净残值时,应该考虑土地使用权的预计使用年限大于房屋、建筑物的预计使用年限的因素,并将此作为净残值的组成部分预留,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、建筑物的价值中,如果不再继续建造房屋、建筑物的,则将其转入到无形资产进行摊销。如公司将土地连同地上房屋、建筑物一并出售的,按土地使用权账面价值结转固定资产清理。

但有关土地使用权的具体会计处理,会计制度很少涉及,针对此问题,笔者作以下探讨。

(1)2003年1月5日,甲股份有限公司购入一块土地,准备建一座厂房,以银行转账的方式支付240万元,土地使用权的预计使用年限为20年。另外,为购买该土地使用权而发生的咨询费、评估费共计0.8万元,以现金方式支付。会计分录为:①借:无形资产——土地使用权240万元;贷:银行存款240万元。②借:管理费用0.8万元;贷:现金0.8万元。

(2)1月31日,由于还未开始建厂房,所以摊销当月土地使用权的价值,每月摊销1万元(240÷20÷12)。会计分录为:借:管理费用1万元;贷:无形资产——土地使用权1万元。

(3)2月28日,仍未开始动工,所以继续摊销。会计分录为:借:管理费用1万元;贷:无形资产——土地使用权1万元。

(4)3月10日,按计划开始建造厂房。则将“无形资产——土地使用权”的账面价值238万元(240-2)转入在建工程,会计分录为:借:在建工程——厂房238万元;贷:无形资产——土地使用权238万元。

(5)4~12月为建造该厂房共发生如下支出:①工程领用生产用原材料一批,价值为100万元,购进该批材料支付的增值税进项税额为17万元;②计提的工程人员工资为8万元;③辅助生产车间为工程提供的有关劳务支出为2万元。则会计分录可合并为一笔如下:借:在建工程——厂房127万元;贷:原材料100万元,应交税金——应交增值税(进项税额

转出)17万元,应付工资8万元,生产成本——辅助生产成本2万元。

(6)12月31日工程完工,达到预定可使用状态并交付使用。发生总成本为365万元(238+127),预计使用年限为15年。借:固定资产——厂房365万元;贷:在建工程——厂房365万元。由于土地使用权的预计使用年限大于房屋预计使用年限,应该考虑土地使用权的预计使用年限大于房屋的预计使用年限的因素,并将此作为净残值的组成部分预留。假设该房屋报废,房屋净残值为5万元,而土地使用权预计净现金流量为60万元,则将该60万元和房屋净残值5万元共计65万元作为净残值预留。

(7)2004~2018年每年计提该厂房折旧为20万元[(365-65)÷15]。会计分录为:借:制造费用20万元;贷:累计折旧20万元。

(8)2018年年末,该厂房报废,对其进行清理,取得残料变现收入5万元,发生清理费2万元(假设不考虑税金)。在清理时,应将房屋残料和土地使用权“残值”分别进行清理。①将房屋转入“固定资产清理”账户。借:固定资产清理——土地使用权60万元,固定资产清理——房屋5万元,累计折旧300万元;贷:固定资产——厂房365万元。②取得残料变现收入。借:银行存款5万元;贷:固定资产清理5万元。③支付清理费用。借:固定资产清理2万元;贷:银行存款2万元。④结转房屋残值,清理净损益。借:营业外支出2万元;贷:固定资产清理2万元。

以下分为两种情况讨论:

第一种情况,若将该厂房清理后,在其原址上又新建一座办公楼,则将土地使用权的“净残值”转入到新厂房的建造成本中去。借:在建工程——办公楼60万元;贷:固定资产清理——土地使用权60万元。

第二种情况,若清理后,不再建造任何建筑物,则将其转入到无形资产中进行摊销。借:无形资产——土地使用权60万元;贷:固定资产清理——土地使用权60万元。在剩下的4年中,每年摊销15万元(60÷4),直至摊销完毕。

上例中,若将土地连同房屋一同出售,假设出售净价70万元,则按其账面价值结转固定资产清理。会计分录为:①借:固定资产清理65万元,累计折旧300万元;贷:固定资产365万元。②借:银行存款70万元;贷:固定资产清理70万元。③借:固定资产清理5万元;贷:营业外收入——处置固定资产净收益5万元。这是因为土地连同地上房屋一同清理,因此两者合在一起计算清算损益。○