

的计提减值准备的范围,由《股份有限公司会计制度》中规定的计提坏账准备、短期投资跌价准备、存货跌价准备、长期投资减值准备等4项减值准备,扩展到委托贷款减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备等8项减值准备,其资产范围涵盖了除货币资金以外的全部企业资产。经过几年的实践,为更好地规范资产减值的核算,2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则第8号—资产减值》(以下简称资产减值准则),从完善现行会计制度入手,进一步明确了资产减值迹象的判断标准,统一了资产可收回金额的计量及资产减值损失的确定等,从制度上为企业提供真实可靠的财务状况和经营成果信息提供了保证。资产减值准则是在借鉴有关国际会计准则和结合我国资产减值会计实践的基础之上起草的,这一准则主要明确了以下几点:

(一)资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

现行会计制度规定,已经计提减值损失的资产,如果资产价值恢复,则资产减值损失可以转回。资产减值准则规定,一般企业除存货外,资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。这条规定将对上市公司经营业绩有重大影响,尤其是对暂停上市的公司及ST公司。目前很多暂停上市公司得以恢复上市,就是采用“巨额计提、大额转回”的方法实现扭亏为盈的。因此本准则实施后,将有效地遏制利用减值准备调节利润的做法,暂停上市公司恢复上市的难度将加大。

(二)明确资产可收回金额的计量方法,使资产减值损失的确定具有较强的操作性。

为了计算、确定资产减值损失,现行会计制度及准则中使用的计量基础包括可变现净值、可收回金额、未来现金流量的现值、市价等多个标准,在不同的准则中又各有表述,对未来现金流量的计量方法没有明确的规定,计算现值时折现率的选取没有明确的标准,企业计算有关指标时难以掌

握,可操作性差,存在较大的调节空间。资产减值准则规定,资产可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定;资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值,只要有一项超过了资产的账面价值,就表明资产没有发生减值。该准则对资产的公允价值、资产预计未来现金流量的现值的计量等作出了较为详细的解释,使一些较为抽象的概念易于理解,且具有较强的实务操作性。

(三)明确了资产减值准备的计提时间,给出了资产减值迹象的判断方法。

我国会计制度规定,企业应定期或至少于每年年度终了时检查各项资产,合理预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。然而,对于如何理解“定期”,会计制度没有说明,这使得企业在操作时有一定的随意性,同时企

业之间缺乏可比性。相比之下,资产减值准则对计提时间作了明确说明,规定在会计期末,企业应检查资产是否存在已经减值的迹象。如果资产不存在减值迹象,则不必估计资产的可收回金额,也不必确认减值损失。资产只有在存在减值迹象的情况下,才要求估计其可收回金额。

按照该准则,企业对外报送季报、半年报时均应该按照准则判断是否存在减值的迹象,以便确定是否计提减值准备,这样可以有效遏制上市公司季报、半年报不计提而在年底一次计提减值准备的现象,有利于投资者根据季报、半年报判断上市公司的年度经营情况。该准则还对资产组的认定及其减值的处理、商誉减值的测试与处理等作了规定,对当前执行中比较难以把握的问题作了明确的规定,这将有利于会计人员对准则的执行和把握。

(作者单位:天津财经大学)

责任编辑 张玉伟

长期土地租赁中的会计问题

雷文谨■

土地租赁权是指土地承租人依法按照租赁合同的约定支付租金,对土地进行占有和使用的权利。按照租赁期不同,有短期租赁和长期租赁两种方式。由于我国制度对土地租赁的规定不够具体明确,实践中对此的理解也存在很多分歧,导致其业务的会计处理不够规范。为此,本文欲对我国土地租赁权中长期租赁的几个会计问题作些探讨:

1、承租人在符合条件的情况下应将经营租赁下持有的房地产权益作为投资性房地产处理。这意味着经营租赁下承租人持有的权益在一定条件下可予以资本化。《国际会计准则第17

号》规定,房地产租赁以经营租赁处理。同时《国际会计准则第40号》规定,由融资租赁的承租人持有的房地产,如果目的是为了赚取租金或为资本增值,或两者兼而有之则为投资性房地产。承租人持有的房地产权益在一定条件下视同融资租赁处理,其初始成本的确定与真正的融资租赁并无不同,也是等于该项房地产权益的公允价值与最低租赁付款额两项金额孰低者,同时也要按照等额记录一项租赁负债。

2、从土地租赁的性质分析,租赁土地应是企业的一项长期资产。《规范国有土地租赁若干意见》规定:“承租

人按规定支付土地租金并完成开发建设后,经土地行政主管部门同意或根据国有土地租赁合同约定,可将承租土地使用权转租、转让或抵押。”明确了承租者的权益范围,不但拥有占有、使用、收益权,而且还拥有部分处分权,可以依法转租、转让和抵押。国有土地承租人依法申请登记后,其所享有的土地使用权与出让土地使用权和划拨土地使用权属于同一位阶的权利,即都是土地使用权,土地出租登记属于土地权利设立登记,承租人由此取得土地使用权。土地使用权出租登记是土地使用权变更登记,承租人由此取得土地的它项权利。因此,根据土地租赁的性质判断租赁土地与购入土地一样应是企业的一项长期资产。

需注意的是,虽《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;企业因利用土地建造自用某项目时,将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本”,但按照民法理论,租赁权属于债权性质,出租土地的一方有提供土地的义务和收取租金的权利,承租土地的一方有支付租金的义务和使用土地的权利,所以:第一,作为一种债权租赁土地不能计入无形资产;第二,租赁土地所发生的直接支出可计入固定资产的融资租赁明细账,但其地上建筑物所有权却为承租人所有,二者产权不同,不能计入同一个账户;第三,房屋所有权的无期限性与房屋所占用的土地的有期限之间的矛盾,涉及费用摊销及计提折旧的使用年限不同,因此,不能将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。

3、根据土地用途分析,土地租赁权应作为一项长期租赁资产单独列支。虽然对房屋享有的所有权不因土地使用权的期限届满而消灭,但土地使用权届满后企业应当支付延长期限的土地租赁费,否则土地使用权及其地上

建筑物、其他附着物所有权由国家无偿取得。按照《城市房地产管理法》的规定,出让、出租房屋建筑物时相关的土地使用权也必须随之转移。这表明了,土地租赁权与地上房屋建筑物所有权具有共存性。由于这种共存性的存在,以及土地的多用途使用造成如何按用途合理分割土地使用权和权利登记复杂问题,加之《规范国有土地租赁若干意见》规定了“对需要进行地上建筑物、构筑物建设后长期使用的土地,应实行长期租赁”。因此,在会计上应将土地租赁权作为一项长期租赁资产单独列支。

4、长期租赁土地的计价。《规范国有土地若干意见》规定,承租土地使用权只能按合同租金与市场租金的差额及租期估价。评估承租土地使用权价格,是将市场租金与实际支付租金之间的差额采用一定的还原率还原求取

相应的价格,即未来若干年租金差额的现值之和。土地使用权的长期租赁方式期限较长,而且承租人“买断”了土地使用权租约期内的“承租权”,其权利价金表现为向出租人所支付的首期租赁价金。在这种“买断”的前提下,承租人不仅享有自用权利,而且还享有转租、抵押等处分权利。因此,长期租赁土地必须单独设置“土地——租入土地”账户。同时,土地的评估价格不能作为记账价值,所有为取得土地并使它提供合乎目的的支出,都应视为土地成本的构成部分。即取得土地到使它提供使用以前的持有期间发生的利息、支付的租金、不动产税以及其他类似支出,都应视为土地成本的一部分。但需明确的是,这里的账面成本不包括为地上建筑物的支出成本。

(作者单位:连云港职业技术学院)

小议企业举办学校的几个会计问题

施徐景

现实工作中,投资或参股举办学校的企业越来越多。但是,现行企业会计准则和企业会计制度对此尚无明确规定,企业在实际处理时也各不相同。本文欲针对这种特殊经济业务的几个会计问题作些探讨:

1、企业对外投资举办或参股举办学校的性质应属于投资民办非企业单位,会计核算适用《民间非营利组织会计制度》。这是因为,现行的教育法规规定,无论是办公教育,还是民办教育,都属于公益性,不得以营利为目的。而《民办非企业单位登记管理暂行条例》规定,民办非企业单位,是指企业事业单位、社会团体和其他社会力量以及公民个人利用非国有资产举办的、从事非营利性社会服务活动的社会组织。

故可将企业对外投资举办或参股举办的学校认定为民办非企业单位。而根据《民间非营利组织会计制度》的规定,民办非企业单位属于民间非营利组织,且学费收入应属于民间非营利组织收入中的提供服务收入,故会计核算应适用《民间非营利组织会计制度》。

2、企业对外投资办学的经济行为可确认为“长期股权投资”,企业的会计报表附注应对投资办学的情况、未合并单位(接受投资学校)的机会和风险进行恰当的评价和详尽充分的披露。《民办教育促进法》规定,民办学校在扣除办学成本、预留发展基金以及按照国家有关规定提取其他必要的费用后,出资人可以从办学结余中获得合