

对土地使用权转入相关项目的确认时间及会计处理的探讨

□ 赵惠芳

《企业会计制度》(以下简称制度)规定,“企业购入的土地使用权,或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,按照实际支付的价款作为实际成本,并作为无形资产核算;待该项土地开发时再将其账面价值转入相关在建工程(房地产开发企业将需开发的土地使用权账面价值转入存货项目)。”这一规定,使企业会计处理有了规范的依据,但笔者认为,土地使用权转入相关在建工程或存货项目的时间值得商榷。同时,制度没有规定转入相关在建工程或存货项目的具体方法,从而给企业会计处理带来了具体操作上的困难。本文试就解决上述问题的具体方法作一探讨。

实际工作中,土地的开发情况比较复杂,应该使土地使用权转入相关在建工程或存货项目的确认时间及其会计处理方法能够适应各种情况,做到既合理又简便。对此,笔者认为,企业的土地使用权,应分别一般企业(指非房地产开发企业,下同)和房地产开发企业进行处理。

一、一般企业的土地使用权转入相关在建工程的会计处理

一般企业已开发土地的土地使用权,应按所开发的各个工程项目的占地面积和预计使用期限,计算确定各个工程项目应分摊的金额,在工程达到预定可使用状态时,再转入工程项目。工程项目指可作为单项固定资产入账核算的建设项目。某个工程项目的占地面积,包括该项目实体及其周围直接相关配套设施(如楼外走廊、绿化地等)占地面积之和。对于开发项目预计使用期限短于土地使用权有效期限的,其差额期限内应分摊的土地使用权部分,不应计入工程项目,而应保留在无形资产账户中,待工程项目使用期满报

废后,再转入新建工程项目或按会计制度规定进行摊销。

关于土地使用权转入工程项目的时点,由于工程项目建设期限一般较长,且不尽相同,在不同时间转入所带来的结果也不相同,因此,必须对此作出规范。由于土地使用权的摊销必须连续进行,因此,笔者认为,较为合适的时间应该是所开发的工程项目达到预定可使用状态时。在此之前,土地使用权应摊销计入管理费用。对此,《企业会计制度》应作相应调整,其具体计算公式如下:

已开发土地的土地使用权=土地使用权总额÷全部土地面积×已开发土地占地面积

或已开发土地的土地使用权=每单位面积购价×已开发土地占地面积

某项目应分摊的土地使用权=每单位开发面积摊销额(每单位面积购价)×该项目占地面积÷该土地使用权有效期限×该项目预计使用期限

例:设甲企业为一般企业,于2001年7月1日购入土地使用权,有效期限70年,面积1 000亩,每亩购价140 000元,共计140 000 000元,以银行存款支付。2002年1月1日起,开发其中的200亩,于2002年12月31日达到预定可使用状态。在建工程有关资料如下:办公楼一座,预计使用期限50年,占地面积48亩;厂房一座,预计使用期限30年,占地面积128亩;食堂一座,预计使用期限30年,占地面积24亩。土地使用权按年摊销。有关会计处理如下:

2002年12月31日,计算已开发工程项目应分摊的土地使用权,并予以结转。

已开发200亩土地应分摊额=140 000×200=28 000 000(元)

对经销商来说,根据《关于平销行为征收增值税问题的通知》[国税发(1997)167号]的规定,增值税一般纳税人,无论是否有平销行为,因购买货物而从销售方取得的各种形式的返还资金,均应依所购货物的增值税税率计算应冲减的进项税额,并从其取得返还资金当期的进项税金中予以

冲减。因此,对于经销商而言,无论是否到税务局开具“进货退出或索取折让证明单”及是否取得你公司的红字发票,其税负是相同的。

(作者单位:厦门天健华天会计师事务所)

责任编辑 季建辉

办公楼应分摊额=140 000×48÷70×50=4 800 000(元)

厂房应分摊额=140 000×128÷70×30=7 680 000(元)

食堂应分摊额=140 000×24÷70×30=1 440 000(元)

办公楼、厂房、食堂共计应分摊13 920 000元。会计分录

如下:

借:在建工程——办公楼 4 800 000

——厂房 7 680 000

——食堂 1 440 000

贷:无形资产——土地使用权 13 920 000

计入工程项目的土地使用权,形成固定资产价值。对于已开发的200亩土地的土地使用权中尚未转入工程项目又未摊销的部分13 480 000元(28 000 000-13 920 000-28 000 000÷70×1.5)仍保留在无形资产账户上,不予摊销。若继续开发,则处理办法与上相同;若不再开发,则与其他尚未开发使用的土地使用权一并摊销计入管理费用。假设,甲企业自2003年到2032年末,未曾开发其他项目,厂房与食堂均于2032年末报废。则2033年末,应摊销计入管理费用的土地使用权为未开发土地以及报废的厂房和食堂的土地使用权的摊销额,计1 904 000元[140 000×(800+128+24)÷70]。而2003年至2032年,每年摊销计入管理费用的土地使用权金额为1 600 000元(140 000×800÷70)

需要注意的是,若已建成的固定资产(仅指由相关在建工程转入的固定资产,下同)在使用过程中,由于种种原因(如改扩建),需调整固定资产的预计使用年限时,应同时调整其分摊的土地使用权。即,当固定资产预计使用年限缩短时,应相应将缩短期间应分摊的土地使用权从固定资产账户转回到无形资产账户;当固定资产预计使用年限延长时,应将延长期间应分摊的土地使用权从无形资产账户转入固定资产账户。假设上例中食堂在使用至18年末时,重新确认的预计使用年限为20年(比原来缩短了10年),其他条件不变。则未来两年使用期内应分摊的土地使用权为每年48 000元(1 440 000÷30),与原来每年的分摊金额相同;缩短的10年应分摊的土地使用权480 000元(48 000×10),应转回到无形资产账户中。会计分录如下:

借:无形资产——土地使用权 480 000

贷:固定资产——食堂 480 000

这时,因调整固定资产预计使用年限而相应调整的土地使用权,在固定资产报废前,不作摊销处理;在固定资产报废后,分别是否再开发进行相应处理。

假设食堂在使用至18年末时,重新确认的食堂预计使用年限延长至35年(比原来延长了5年),其他条件不变。则应将延长的5年期间应分摊的土地使用权240 000元(48 000×5),从无形资产账户转入固定资产账户。会计分录如下:

借:固定资产——食堂 240 000

贷:无形资产——土地使用权 240 000

这时,因调整固定资产预计使用年限而相应调整的土地使用权,在固定资产报废前,不影响未开发土地的土地使用权的摊销;在固定资产报废后,分别是否再开发进行相应处理。

二、房地产开发企业的土地使用权转入存货项目的会计处理

房地产开发企业已开发土地的土地使用权,与一般企业不同,应在开始开发时,将其应分摊的土地使用权,按该存货项目的占地面积计算确定,并转入相关存货项目,而不必考虑存货项目的预计使用期限。之所以在开始时分摊转入,因为:(1)存货项目一经建设,相关的土地使用权即已发挥作用,应计入存货成本。(2)存货项目一旦建成售出,相应的土地使用权便随之转移给购货方,不存在连续摊销的问题,同时,这也是不必考虑土地使用权的预计使用期限的原因。计算公式如下:

应转入存货项目的土地使用权=该存货项目占地面积×每单位开发面积摊销额(每单位面积购价)÷该土地使用权有效期限×(该土地使用权有效期限-该项土地未开发期限)

仍以上例为例,若甲企业为房地产开发企业,其他条件不变。则2002年1月1日,计算各存货项目应分摊的土地使用权。其中:

办公楼应分摊额=140 000×48÷70×(70-0.5)=6 672 000(元)

厂房应分摊额=140 000×128÷70×(70-0.5)=17 792 000(元)

食堂应分摊额=140 000×24÷70×(70-0.5)=3 336 000(元)

应转入存货项目的土地使用权,共计27 800 000元。会计分录如下:

借:在建工程——办公楼 6 672 000

——厂房 17 792 000

——食堂 3 336 000

贷:无形资产——土地使用权 27 800 000

房地产开发企业转入存货项目的土地使用权比一般企业转入相关在建工程的土地使用权增加了13 880 000元(27 800 000-13 920 000),即为项目开发至达到预定可使用状态期间的土地使用权与自项目预计使用期限到期日至土地使用权到期日期间的土地使用权之和。房地产开发企业的土地使用权转入存货项目后,一般不存在后续会计处理问题,除非出现意外情况,如存货项目在售出之前部分或全部报废或毁损。此时,应将转入存货项目的土地使用权的相应部分转回,借记“无形资产——土地使用权”科目,贷记“在建工程”科目。然后,再分别是否再开发进行相应处理。

(作者单位:浙江财经学院会计学院)

责任编辑 季建辉