

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。如果不再继续建造房屋、建筑物的,则将其价值转入无形资产进行摊销。如公司将土地连同地上房屋、建筑物一并出售的,按其账面价值结转固定资产清理。其二,土地使用权在列示于“在建工程”的期间内继续摊销,并借记“在建工程”。在结转至固定资产时,仍应考虑土地使用权的预计剩余使用年限高于房屋、建筑物预计使用年限的因素,并作为净残值预留。

笔者认为采用第二种方法比较合理。理由是:土地是一项有法律受益期限的有偿使用的长期资产,如何在权证规定的期限内合理承担因获得土地使用权而支付的相关费用就显得非常重要。在建期间不能因为土地之上的形态发生变化(比如,土地投入开发即在建工程开始)而改变土地使用权的摊销政策。如果在建期间,土地使用权停止摊销,待在建工程完工转入固定资产——房屋及建筑物中的剩余年限内再以折旧形式摊销,会造成建造后分期摊销的土地费用和建造前分期摊销的土地费用不一致,而这个差异受在建工程期间的影 响。我们不能因为在建期间停止摊销而对列入在建工程的土地使用权计算减值准备,那显得不合情理。如果在建期间继续摊销,可以避免上述矛盾现象。这样,企业在获取土地使用权后,不管土地处于何种状态,都应当在权证规定的受益期限内分期承担相应的土地费用,以求前后后期会计政策一致,并使会计各期的财务数据具有可比性。

四、关于外商投资企业减资时,现行汇出汇率与原股东投资时折算汇率不同而产生的差额核算问题

目前,对这一问题制度及相关准则均没有明确规定,在实务操作中一般有三种处理方法,其一,计入当期损益。如果现行汇率高于原投资时的折算汇率,将此差额直接计入“财务费用”。如果现行汇率低于原投资时的折算汇率,则应 将此差额直接冲减“财务费用”。其二,递延计入损益。不管现行汇率低于还是高于原投资时的折算汇率,均将此差额计入“待转销汇兑损益”,如为净损失的,按期分摊计入财务费用;如为净收益的,可以按期分摊或弥补亏损,或者留待清算时一并处理。其三,计入当期权益。不管现行汇率低于还是高于原投资时的折算汇率,均将此差额计入“资本公积”科目。笔者认为,采用第二种方法比较合理,理由是:第一,该差额是由于汇率升值或贬值所致,应计入损益项目。第二,可以参照1994年汇率并轨时企业外币账户按1994年1月1日的市场汇价折合的记账本位币与原记账本位币之间的差额的处理方法:如为净损失的,数额较小的,直接计入当期损益,数额较大的,按期分摊计入财务费用;如为净收益的,可以按期分摊或弥补亏损,或者留待清算时一并处理。第三,由于减资时上述差额较大,如果一次性计入当期损益,会对公司当期的财务状况和经营成果产生较大影响。

五、关于房地产开发企业的利息资本化核算问题

按《企业会计准则——借款费用》第二条第二款规定:本准则不涉及房地产商品开发过程中发生的借款费用。《〈企业会计准则——借款费用〉指南》又进一步规定:房地产商品开发过程中发生的借款费用,按照有关规定处理。但指南并没有说明有关规定具体指什么。经查阅有关房地产企业借款费用核算的有关文件,时间最近的规定是财政部财基字[1999]74号《房地产开发企业财务管理若干问题的补充规定》。该规定指出,“房地产开发企业为开发房地产而借入的资金所发生的利息等借款费用,在开发产品完工之前,计入开发成本。开发产品完工之后而发生的利息等借款费用,计入财务费用”。

但在实务操作中,房地产企业的借款费用资本化是按照累计支出加权平均数计算资本化金额,还是采用财政部财基字[1999]74号的有关规定简单处理?现行制度和准则尚未有具体规定。

笔者认为,房地产企业借款费用的核算,除“允许资本化的资产范围”这一条不适用于借款费用准则以外(准则规定允许资本化的资产范围是“购建固定资产”,而房地产商品是存货),其他方面(包括资本化期间、资本化金额等)都应该适用于借款费用准则。否则,房地产企业在借款费用的核算上会与其他公司存在很大差异。

(作者单位:浙江天健会计师事务所)

责任编辑 闵超

·建议·

对县级预算单位会计档案管理的一点建议

□ 郭京裕 武强

县级预算单位由于规模小、会计业务少,多数没有建立独立的会计机构,在会计档案管理方面,更无法按照财政部、国家档案局发布的《会计档案管理办法》加以规范。突出表现为缺少必要的档案管理设施和管理人员,影响了会计档案的保管、存放以及查阅。

为解决上述问题,笔者建议采取集中管理的办法,由县级财政部门设立专门的机构,建造档案库房,集中代管全县行政事业单位的会计档案。与分散管理相比,财政部门集中管理会计档案不仅能够节省人力、物力,促使会计档案管理规范化、制度化,保证了会计档案的质量,而且在管理过程中,可对行政事业单位的会计工作进行指导和监督,有助于会计基础工作质量的提高。

(作者单位:山东省沂水县财政局)

责任编辑 张玉伟