

论

土地使用权会计

袁宗舜 肖红

一、土地使用权的涵义

土地使用权指国家准许某一企业在一定年限内对国有土地享有开发、利用、经营的权利,也是以有关法律为基础而存在的一种特殊的抽象权利商品;它不同于土地实体,但又必须依附于土地实体。在资产类别的归属问题上有两种不同的处理方法,如果土地所有权与使用权是相结合的,土地可以无限期使用,则将其归入企业的有形资产。如果使用权与所有权分离,土地使用权有偿租赁,租入的土地使用是有期限的,则将土地使用归入企业的无形资产。当前,我国企业的土地使用权与土地所有权是相分离的,企业一般在有限的使用年限内,将土地使用权作为无形资产进行核算。

要揭示土地使用权的内在涵义,还必须分清它与房产的关系,以及与土地使用费的区别。

《国际会计准则4—折旧会计》说明部分第十一段指出“建筑物和土地”不属同一项资产,应当分开作为两项资产来处理。无论从自然属性、法律规定以及价值构成等角度来看,土地使用权均应单独核算,不应混同

于其他资产。

土地使用权与土地使用费在性质上是有区别的。土地使用费是企业的一项期间费用支出,而土地使用权作为一项经济资源构成企业的一项无形资产。因而,支付土地使用费为收益性支出,取得土地使用权的支付则为资本性支出。它们之间所存在的内在联系是:计算土地使用权的经济价值是以同量面积的土地使用费作为计算基础的。

二、土地使用权的特征

土地使用权具有无形资产的一般特征,诸如有偿取得,不具有实物形态,可供长期使用等。此外,土地使用权还具有以下特征。

1. 可分辨性。土地使用权是企业的一项独立资产,可以与企业整体脱离而进行买卖与转让,因而具有可分辨性。

2. 增值性。土地是一种不可再生的自然资源,具有有限性,而随着经济的发展,对土地的需求必然越来越大,因此,从长期来看,土地使用权的经济价值呈上升

方面的能力就显得较差。所以,货币时间价值的计量表示方法,采用工程经济的表示方法更有利于广大会计工作者学习和掌握货币时间价值的基本概念。

货币时间价值的概念用于会计实务,使我国的会计理论走上了一个新的台阶,也使我国的会计职能作用发生了根本性的变化。因此,在会计实务中掌握和正确应用货币时间价值的概念,必将促进我国会计事业的发展,加快我国会计的国际化进程。

责任编辑 温彦君

注:(1)年金公式中: $\frac{(1+i)^n-1}{i(1+i)^n} = \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$ 两种写法都正确。

(2)会计表示方式引自“西方会计实用手册”,王世定主编,中国社会科学出版社出版。

从工程经济与会计的两种表示方式来看,无论是它们的“实际计算公式”还是“符号表达式”,形式虽然不同,但实质是相同的,这是个习惯问题,差别在运算能力上。工程经济的表达方式运算方便,即只要记住复利计算的原理就可以根据经济业务的需要进行公式推导,还能进行系数符号的乘除运算。而会计表达方式这

趋势。

3. 使用期限多样性。土地使用权是土地所有者让渡给土地使用者的一种权利,具有契约性质。目前,我国土地使用权的期限主要有三种形式:第一种为持续使用期限。指国内各单位及个人依法取得土地使用权,可以在规定期限内持续使用,一般在国家需要这块土地时才变更。第二种为合同规定期限。指外资企业、股份制企业所取得的土地使用权,以合同规定使用期限为限。第三种为租用期限。指经济特区、经济技术开发区的土地招标出租,其最长期限可达70年。

三、土地使用权的取得及其会计确认

当前,我国企业获得土地使用权的方式主要有:(1)企业申请国家向农村集体有偿征用,土地所有权由集体所有转为国家所有。(2)企业向土地管理部门申请,国家有偿转让。(3)企业从其他单位或个人有偿购买。此外,在体制过渡中还有行政无偿划拨方式。这种方式将逐渐为第(2)种方式所取代。

应指出的是,改革开放以来,我国境内开设了许多合资企业,其土地使用权取得方式在具体操作中有其特点:一是向中国政府租用,即由合资企业向当地土地管理部门提出申请,由合资企业向中国政府缴纳租金;二是向中国合营者租用,合资企业向中国合营者交纳一定租金。中国合营者一般都是原来的国有企业;三是由中国合营者以土地使用权作价投入资本,构成注册资本的一部分,并参与股利分配。我国有关法规规定:一般中外合资企业中的无形资产投资不得超过资本总额的20%;但是,以土地使用权在合资企业投资则不受此限制。

股份制企业所用土地若涉及的是国有土地使用权,须经具有评估资格的资产评估机构评估,然后作价申请入股。经审核批准后,核定的土地使用权资产金额,作为投入资本的国家股。

根据《国有土地使用权出让和转让暂行条例》规定,向政府申请而有偿取得土地使用权的金额应予以资本化,计入“无形资产”。须注意的是:房地产开发企业本身自用地涉及的使用权列作“无形资产”,而其从事开发经营所涉及的土地使用权,不能作为“无形资产”,而应计入受益开发产品的成本。

土地使用权确认入帐的时间,因结算形式不同而不同。在货币结算方式下,以合同规定的付款时间作为入帐时间;在采用其他结算方式下,以合同规定的形式新增生产能力时间作为入帐时间,其帐务处理如下:

(1)企业按法律规定支付给出让者以取得土地使

用权的,按支付的实际金额入帐。借记“无形资产——土地使用权”,贷记“银行存款”。

(2)其他单位以股权的形式投资转入的土地使用权,按双方确认的价值入帐。借记“无形资产——土地使用权”,贷记“实收资本”。

此外,我国50年代第一次清产核资时已估价入帐的土地,当时计入“固定资产——土地”核算,不计提折旧。如果这种情况仍然留在帐册上,应按原入帐分录对转冲销,再按现行法规评估入帐。

四、土地使用权转让及其会计确认

土地使用权在其使用年限届满以前,经申报土地管理部门批准,可以转让、出租。以出让方式取得的土地使用权可以设定抵押权,其所得收入应区别情况,按一定的顺序分配处理:

(1)原先通过行政划拨无偿获得土地使用权的,应先补交土地出让金;

(2)其次,应交纳土地增值税及所得税;

(3)剩余收入形成企业税后留利,作为其他业务收入处理。国营农场将原国家划拨的土地,以土地使用权形式有偿转让给其他单位时,应在补交出让金及土地增值税后,首先将剩余的转让收入冲减原土地开发费帐面余额(已作递延资产处理),其余转作国家资本金。

以出让方式取得的土地使用权,如果在转让后,受让人改变原土地使用权出让合同约定的土地用途,必须取得原出让方及市、县人民政府行政主管部门同意,并签订土地使用权出让合同变更协议或者重新签订土地使用权出让合同,相应调整土地出让金。转让土地使用权的支付方式可以采用一次结算法,也可以采用预付金加提成结算法。具体帐务处理如下:

(1)补交出让金时,借记“无形资产——土地使用权”,贷记“银行存款——其它应付款”。

(2)收到转让收入时,借记“银行存款(转让收入)”,贷记“无形资产——土地使用权(出让金)”、“其他业务收入(企业留利)”。

同时,农业企业会计制度规定原国营农场在有偿转让国家划拨的土地使用权时,还应按土地开发费的帐面余额贷记“递延资产”,其借贷方差额,应贷记“实收资本——国家资本金”。

五、土地使用权的会计计量

土地使用权价格是由多种因素,包括自然因素、社会因素、经济因素、政策因素等决定的。自然因素包括地质、面积、地点、地形等;社会因素包括地理环境、基

基础设施和道路交通、城市发展规划等；经济因素包括土地生产力级差、土地供求、土地投资等；政策因素包括征收土地使用费、土地使用税、土地使用性质及土地转让的限制等。一般来说，其计量方法有以下几种：

(1) 级差地租法。根据马克思级差地租理论，级差地租分两种形式，即由于肥力、地理位置优劣不同而产生的级差地租Ⅰ及由于在同一土地上连续追加投资而产生不同劳动生产率的级差地租Ⅱ。据此进行土地使用权金额计量时，除考虑大小不同的土地使用面积及使用年限外，还应考虑不同等级的单位面积土地使用费。例如，地处通衢要道“黄金”地段，或地面已经平整等，使用费等级必然很高。采用级差地租法，土地使用权的成本计算公式为：

$$\text{土地使用} = \frac{\text{土地}}{\text{面积}} \times \frac{\text{单位面积}}{\text{年使用费标准}} \times \frac{\text{使用}}{\text{年限}}$$

(2) 股权折算法。即采用股权折算率计算企业以土地使用权投资入股的作价方法。其公式如下：

$$\text{土地使用} = \sum_{t=1}^n \frac{\text{土地面积} \times \text{单位面积使用费}}{(1+i)^t} \times \frac{\text{股权折}}{\text{算率}}$$

其中，t 为年份数，n 为合营年限。股权折算率即将土地使用权的使用费转化为股权的压缩系数，其意义在于使按股权分得的股利，不过多地超过当年的土地使用费。股权折算率的大小通过协商议定。

(3) 投资报酬法。即根据土地开发成本和合理利润确定土地使用权转让价格的方法。价格构成中包括全部地租。在成片土地开发，但无法预期收益或选择参照土地使用价格收益现值时，通常采用这种方法确定转让底价。特别是对于专业化的地产开发企业，这种方法可作土地使用权转让价格定价的基本模式，有关的计算公式是：

土地使用权金额 = (征地费用 + 基础设施费用) × (1 + 管理费率) × (1 + 成本利润率) + 国家规定税费。

(4) 收益剩余法。即将房地产预期收益扣除其他投资报酬后的余额资本化，以确定土地使用权转让价格的方法。有关公式是：

$$\text{土地使用} = \frac{\text{房地产} - \text{非地产投资}}{\text{年收益} - \text{公平报酬}} \times \frac{\text{收益期间}}{\text{现值系数}}$$

土地使用权转让的定价除采用投资报酬法和收益剩余法外，还可采用市场比较法和路线评估法等。

六、土地使用权成本的摊销

作为无形资产核算的土地使用权成本，一般按直线法分期摊销。摊销年限应按规定的土地出让年限确定。以转让方式取得的，其土地使用权的使用年限为原土地使用权出让合同约定的使用年限减去原土地使用

者已经使用的年数后的剩余年数。当土地使用权出让合同约定的使用年限届满，土地使用者需要继续使用土地的，应当最迟于届满前一年申请续期，经批准予以续期的，应当重新签订土地使用权出让合同，依照有关规定支付土地使用权出让金；未予批准的土地使用权由国家无偿收回。

土地使用权成本摊销额应计入企业管理费用，直接冲销土地使用权的帐面价值。摊销时，借记“管理费用”，贷记“无形资产——土地使用权”。

七、土地使用权的财务报表揭示

土地使用权作为企业的一项无形资产，应当在企业资产负债表上加以揭示，以提供对经济决策有用的财务信息。在资产负债表上揭示土地使用权时，应以土地使用权的未摊销金额为准。在报表附注应着重说明本会计期间土地使用权成本的摊销额和预计摊销年限。

(作者单位：江西财经学院会计系)

责任编辑 秦中良



何谓

“新开发的荒山、荒地”？

问：《国务院关于对农业特产收入征收农业税的规定》第六条第二款规定的“新开发的荒山、荒地”指什么？是否包括林地、疏林地、新植林地、幼林地和采伐迹地？

答：《国务院关于对农业特产收入征收农业税的规定》第六条第二款规定的“新开发的荒山、荒地”，是指能被农业（包括种植业、养殖业、牧业等）利用，但从未垦殖过的生荒地。已开垦的用于农业生产的林地、疏林地、新植林地、幼林地、采伐迹地，不属于生荒地范围。在这些土地上从事农业特产品的生产，是对土地的充分利用，不在免税范围内，应按有关规定缴纳农业特产税。

(财政部税政司农业税处)

责任编辑 闫秀丽