

土地使用权会计处理方法 存在的问题及改进建议

马晓芳

土地使用权的会计处理是在国有土地有偿使用过程中出现的新问题。笔者认为,对土地使用权进行会计处理也应遵循会计核算的一般原则,特别是在建立现代企业制度过程中,会计信息的需求日益社会化、公众化,会计信息的获取日益间接化,如何对土地使用权进行会计处理,使其所提供的会计信息真实可靠、相互可比,这是影响会计信息使用者进行正确决策的重要因素之一。本文试对我国目前土地使用权的会计处理存在的问题谈一点看法,并提出改进建议,以供参考。

一、我国土地使用权会计处理方法及存在的问题

(一)土地使用权的会计处理方法

目前,我国土地使用权按其形成方式可分为三种,即划拨、出让和转手交易。根据法律规定,所谓划拨方式有两种情况:一是在土地使用者缴纳补偿、安置等费用后,国家将土地交付其使用;二是将土地使用权无偿交付给土地使用者使用。所谓出让方式是指国家将国有土地使用权在一定年限内出让给土地使用者,由土地使用者向国家支付土地使用权出让金;所谓转手交易方式是指享有土地使用权的单位以买卖方式向其他单位让渡其土地使用权。由于形成方式不同,其会计处理也不同,具体表现在:

1. 确认与计量。对划拨方式下形成的土地使用权,由于大多是无偿的,也有的交付少量费用,故会计上只对所发生费用在当期损益或在以后期间递延处理,而对土地使用权不进行会计反映;对出让方式下形成的土地使用权,由于缴纳了土地出让金,故有些企业将出让金加各项费用作为“无形资产——土地使用权”进行会计反映,还有些企业只将出让金作为无形资产,而将各项费用计入地上建筑物的固定资产成本中;对转手

交易方式下形成的土地使用权,企业将全部购置成本都作为“无形资产——土地使用权”处理。由此可见,对同一土地使用权,不同的企业其确认与计量的会计处理方式也不同。

2. 摊销。按照现行规定,企业取得土地使用权后,应在规定的年限内对其成本进行摊销。而在有关使用年限的规定上,不同的企业又有所不同。这样,同样条件的地块由于不同的企业使用,就产生了不同的摊销期限。

(二)存在的问题

1. 不能体现会计核算的真实与可比原则。土地使用权的形成是企业生产经营过程中发生的重要经济业务,即使是以划拨方式形成的,其实质也是国家以土地使用权进行的投资或赠与,同样有其经济性内涵。而按照现行会计处理办法,对由划拨方式形成的土地使用权不做会计反映,这一方面违背了会计核算的真实性原则,另一方面,由于三种形成方式在会计上的价值反映在不同的政策下是完全不同的,以及存在着不同的摊销期限,从而导致会计信息在计算口径上的不一致,使得会计信息缺乏可比性。

2. 不利于信息使用者进行经济决策。现代企业制度的基本形式是股份制,随着股份制的深化,广大社会公众成为企业的现实或潜在投资人;作为个体股东,他们中的大多数并不直接参与企业的经营管理,其经济决策信息主要依靠企业定期公布的会计报表,因此对会计报表信息的可比性要求必然越来越高。而目前对土地使用权的会计处理等于变相歪曲或隐瞒了有用的信息,会使信息使用者做出不恰当的经济决策。

3. 不利于企业间的平等竞争。随着市场经济的深入发展,企业间的竞争会越来越激烈。企业竞争的优

势在于企业实力,而土地使用权的会计处理不同,会对企业实力产生影响,主要表现在:一方面,在其他条件相同的情况下,由于土地使用权在会计上是否确认及确认价值的差异,企业实力的外在表现有所不同,也就会影响企业的筹资能力;另一方面,土地使用权的计价差异又直接决定了其摊销价值的大小,于是相同条件的企业由于土地使用权摊销价值不同必然导致企业总成本发生差异,进而影响其市场竞争能力。

4.不利于国家的宏观管理。土地使用权会计处理不规范必然会给国家宏观管理带来不利影响,一方面,会给某些公务人员或机构滥用权力提供保护,滋生腐败;另一方面,又使企业会计处理随意性加大,不便于国家据此制定宏观管理政策;同时,一旦企业解体进行土地使用权转让,又缺乏较为客观的估价依据。

二、对土地使用权会计处理方法的改进建议

笔者认为,对土地使用权应按当期市场价格估价入账,作为土地使用权的原始价值,同时,不再进行摊销处理,并定期将市场价格变化情况在资产负债表附注中说明。

(一)改进的理由

1.市场经济条件下,土地的价值应由市场来决定。根据马克思的级差地租理论,土地的价值决定与其他商品不同,它不能用社会必要劳动时间来衡量,只能以地理位置等对未来收益的影响加以确定,供求规律对它的影响较之对其他商品更为明显。因此,应由市场需求来决定其价值计量,这样,才能使其价值更具客观性。

2.计价基础一致,保证了会计信息可比。统一采用当期市场价格进行会计确认与计量,保证了指标计算口径的一致,便于相关信息的比较,有利于信息使用者进行选择性的投资决策,满足会计目标的要求,同时,也有利于企业在平等基础上进行有序竞争。

3.不进行摊销,只做报表附注说明,更能体现土地使用权的本质特征。土地是一项不可再生的资源,其使用权的价值会随着人口增长、经济发展而呈现增值状态。所以,在不改变账面价值的前提下,在报表附注中对其增值情况加以说明是完全必要的。同时,土地实体的非灭失性和使用权的增值性又使其摊销失去了理由,即其价值并未转移到产品中去。因此,对土地使用权进行摊销不但毫无必要,而且会使以后二次转让时的价值确定失去客观基础。

(二)改进的具体作法

1.对由划拨方式形成的土地使用权,应根据市场

供求状况进行市价评估,将其视为国家以土地对企业进行的投资,以评估价格入账。会计分录为:

借:无形资产——土地使用权 (评估市价)

贷:实收资本——国家资本

2.对由国家收取出让金所形成的土地使用权,也按评估市价入账。由于国家所收取的出让金一般都低于土地使用权的市场价格,故可以将出让金部分作为土地使用权的部分成本,其余部分作为国家以土地使用权进行的投资来处理。会计分录为:

借:无形资产——土地使用权 (评估市价)

贷:银行存款 (出让金价格)

实收资本——国家资本

(评估市价—出让金价格)

3.对由转让方式所形成的土地使用权,则以双方的协议价格(相当于市场价格)入账,这一方式的会计处理和现行处理方式相同,但应当强调的是,在双方确定协议价格时,应着重考虑市场因素,而非成本因素。

责任编辑 温彦君



《注册会计师研究》

征稿启事

《注册会计师研究》是面向广大注册会计师的专业性刊物,本刊现征用会计准则、审计准则、会计核算、财务管理、资本验证、上市公司审计、会计顾问、报表鉴证审计、司法审计、工程造价审计、投资监理、CPA 职后教育、CPA 职业道德、执业环境、事务所改制、资产评估、房地产评估、国际会计接轨、审计案例、报告案例、CPA 发展前景、事务所管理模式、会计市场开放与国内外竞争等文章以及 CPA 执业介绍、事务所介绍等经验交流、工作总结稿件。稿寄上海市斜土路 716 号 21 号信箱范同志。邮编 200023。