

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。