

几个与资本化相关问题的会计处理研究

应唯

一、土地使用权相关会计问题

(一) 企业取得土地使用权的会计处理

《中华人民共和国土地管理法》明确了我国实行土地的社会主义公有制，即全民所有制和劳动群众集体所有制。除国家在法律规定的范围内划拨国有土地使用权外，国家依法实行国有土地有偿使用制度。在我国，对于企业通过缴纳土地出让金等方式取得的土地使用权，按照《企业会计准则第6号——无形资产》(2006) [以下简称无形资产准则(2006)] 的规定，会计处理中通常确认为无形资产，企业同时购入土地使用权和地上建筑物支付的价款应在建筑物与土地使用权之间进行分配，难以合理分配的，全部作为固定资产核算；自行开发建造地上建筑物的，土地使用权与地上建筑物应分别通过无形资产和固定资产(建设过程中通过在建工程核算)进行会计处理，如企业改变土地使用权用途，用于赚取租金或资本增值的，则将其转为投资性房地产；对于从事房地产经营业务的企业，如取得土地专门用于建造对外出售的房屋建筑物，取得土地使用权支付的对价或者账面价值计入所建造的房屋建筑物的成本。

对于企业取得的国家在法律规定的范围内划拨的国有土地使用权，区别两种情况处理：因按国家相关规定进行清

产核资等原因，企业以前期间获得但未入账的划拨的国有土地使用权，按评估价值单独计价入账，作为固定资产核算但不计提折旧，同时增加资本公积(资本溢价或股本溢价)；企业以前期间获得并作为政府补助进行会计处理的，其土地使用权(已通过一级开发)按公允价值(公允价值不能可靠取得的按名义金额)进行初始计量，并作为无形资产核算。如果土地未经过一级开发直接划拨给企业，由企业支付的青苗补偿费通常确认为无形资产，并在划拨土地可使用期限内摊销计入损益或相关资产的成本；如果划拨土地可以永久使用(无使用期限)，企业支付的青苗补偿费可视为使用期限不确定的无形资产进行后续计量，但如果后续确定了使用期限的，应在确定使用期限后的尚可使用期限内摊销。

(二) 计算在建工程的借款费用资本化金额时，累计资产支出是否包括购买土地使用权的支出

《企业会计准则第17号——借款费用》(2006) [以下简称借款费用准则(2006)] 第四条规定，“企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的借款费用，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益”“符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时

间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产”。借款费用准则(2006) 第六条进一步规定，“为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额”。企业取得土地使用权并拟在该土地上建造地上建筑物，在建造地上建筑物过程中，如果在建工程占用了一般借款，在计算借款费用资本化金额时，是否允许将土地使用权占用的资金计入累计资产支出？例如，甲公司为扩大再生产，于2×19年9月10日以3亿元的价格取得一块土地使用权，该土地使用权登记手续于2×19年9月25日办理完成，甲公司拟在该土地上建立新的生产基地并于2×19年10月1日开工建设(假定满足借款费用开始资本化的条件)，截至2×19年12月31日，已发生建造支出1亿元。假定甲公司没有专门借款，一般借款的规模一直保持在10亿元以上。在计算该生产基地应当资本化多少利息时，其累计资产支出是以建造支出1亿元为基础，还是允许将土地使用权的支出3亿元也包含在内，即以4亿元为基础？

在实务中，有的观点认为不应该考虑取得土地使用权的支出，理由是：甲

作者简介：应唯，财政部会计司原巡视员。

公司在取得土地使用权后，可以自主地决定该土地使用权的使用并享有其经济利益，并在土地使用权达到预定可供用状态时开始摊销。另外，在我国，土地使用权作为一项无形资产，与在建工程在财务报表上是作为两项单独的资产进行核算的，土地使用权取得后即形成无形资产，而地上建筑物的建造则属于在建工程的核算范畴，其建造地上建筑物发生的相关累计支出在在建工程中反映，故应当以构建地上建筑物时与在建工程直接相关的资产累计支出为基础计算应予资本化的借款费用。即，上述例子中应以1亿元资产支出为基础计算应予资本化的借款费用。也有观点认为可以考虑取得土地使用权的支出，理由是：企业取得土地使用权主要目的是在其上面建造建筑物工程，土地使用权与地上建筑物共同构成一个项目的整体，甲公司在考虑项目的总预算时，土地使用权支出也是其主要的成本之一。虽然在取得土地使用权后甲公司可以自主地决定其使用，但是甲公司的意图是在该土地使用权上面建造工程项目，土地使用权为甲公司带来经济效益亦需要在该项目达到预定可使用状态之后才开始。因此，在计算累计资产支出时应包括土地使用权的支出。即，上述例子中应以4亿元为基础计算应予资本化的借款费用。另外，还有观点认为，土地使用权的摊销应计入地上建筑物的建造成本，故累计资产支出应以1亿元加上土地使用权摊销的金额为基础计算应予资本化的借款费用。

对于上述问题，笔者认为其关键在于企业获得的土地使用权是否是一项借款费用准则（2006）中所指的“符合资本化条件的资产”。就此问题，有的观点认为，在我国，土地使用权通常在取得时已完成“七通一平”等工作，企业可以直接将其用于建造厂房等地上建筑物。也就是说，土地使用权不需要“经过相当长时间的购建”就能达到预定可使用状

态，因此土地使用权本身不属于借款费用准则（2006）所指的“符合资本化条件的资产”。也有的观点认为，即使该土地使用权在取得时已经完成“七通一平”等工作，企业可以直接将其用于建造厂房等地上建筑物，但因为甲公司取得该土地使用权的目的就是为了建造一项特定的固定资产（例如新生产基地），获得该土地使用权是建造该特定资产的第一步，相关支出是建造该特定资产的必要支出之一，取得土地使用权与后续的工程建造是不可分割的整体，而作为一个整体的特定资产（其中包括土地使用权）是一项符合资本化条件的资产。因此，在计算该特定资产的一般借款费用资本化金额时，应考虑该特定资产建造过程中的全部必要支出，其中包括相关土地使用权支出。

笔者认为，取得土地使用权是否属于符合资本化条件的资产，并构成累计资产支出，还应考虑土地使用权是否与地上建筑物构成一个项目整体，且该项目是否整体完工才能达到预定可使用状态。首先，按我国相关规定，企业所有取得的土地使用权通常都有建造计划，如果没有取得土地使用权，则不可能有建筑物的建造，即，通常而言如果不建造地上建筑物就不会发生与土地使用权相关的支出，从这个角度看，土地使用权与地上建筑物构成一个项目整体。虽然在我国会计核算中将土地使用权与地上建筑物分别作为无形资产和固定资产核算，但并不表明两者分别使用并分别获得其预期的经济利益，而是作为一个整体使用才能创造预期的经济利益。其次，在我国，从事房地产经营业务的企业取得土地使用权的目的是为了建造房屋建筑物并出售（土地与地上建筑物一并出售），建造房屋建筑物所对应的土地使用权成本是使存货达到目前场所和状态的必要支出，属于存货成本的组成部分，在计算应当资本化计入存货成本的

借款费用时，累计资产支出包括了与取得土地使用权所占用的资金；企业自行建造的并用于出租的房地产，虽然土地使用权成本与地上建筑物的建造成本均在投资性房地产科目中核算，并分别通过土地使用权与地上建筑物进行明细核算，但出租地上建筑物的同时，土地也随着地上建筑物一并出租，两者形成一个出租项目的整体发挥作用，在计算应当资本化计入建造并用于出租的地上建筑物的借款费用时应包括土地使用权所占用的资金。从经济实质角度看，企业将土地使用权用于自建厂房等固定资产时，虽然相关土地使用权作为无形资产核算而不是计入在建工程成本，但是该土地使用权与相关在建工程的关系及资金占用方式，与从事房地产经营业务的企业取得土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物没有本质区别，在计算借款费用资本化金额时，不应因土地使用方式的不同（自用或对外出售）而存在重大差异。也就是说，土地及其地上建筑物无论是出售、出租还是自用，其初始确认成本不应有所不同。另外，国际财务报告准则解释委员会曾于2018年9月在其解释委员会相关议题中对此问题进行过讨论，认为如果一个主体获得土地并开发，在其土地上建造地上建筑物，土地和地上建筑物均属于“符合资本化条件的资产”，且在整体完工才能达到预定用途。综上，笔者认为，在计算相关借款费用资本化金额时，该土地使用权支出与后续的建造支出均应作为累计资产支出一并予以考虑。

值得关注的是，通常情况下企业（非从事房地产经营业务的企业）取得土地使用权应于确认无形资产的当期按其取得成本，在预计可使用期限内采用系统合理的方法进行摊销。如果企业在取得的土地使用权上建造自用办公楼、厂房等，则土地使用权的摊销是否应计入在建项目的成本？有的观点认为，建造期

间的土地使用权摊销金额(相当于当期土地的租金)和建造期间租入大型设备支付的租金具有类似的性质,如果租入大型设备的租金能够资本化计入在建工程,那么土地租金也应当可以资本化计入在建工程,它们均属于使地上建筑物达到预定可使用状态的必要支出,可直接归属于地上建筑物的建造成本,故将建造期间土地使用权的摊销资本化较为合理。也有观点认为,企业取得土地使用权时并不以自建地上建筑物为条件,取得土地使用权后无论是否建造地上建筑物均需要按期摊销,因此土地使用权摊销不属于直接归属于地上建筑物的建造成本,应将其计入各期的费用较为合理。根据无形资产准则(2006)指南中提供的指引,无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益。某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的,其摊销金额应当计入相关资产的成本。另外,根据《企业会计准则第4号——固定资产》(2006)[以下简称固定资产准则(2006)]规定了固定资产在取得时应以成本进行初始计量,自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。笔者认为,企业在土地使用权上建造建筑物在达到预定可使用状态前所发生的土地使用权摊销,也属于所建造的固定资产为达到预定可使用状态前所发生的必要支出的组成部分,应计入所建造固定资产的成本。但在计算借款费用资本化金额时,由于累计资产支出已包括了土地使用权占用的资金,因此,不应再包括所建造固定资产在达到预定可使用状态前计入其建造成本的土地使用权摊销金额,以避免重复计算。

二、装修期间租赁费的会计处理

在实务中,一些企业往往会通过租赁的形式获取相关资产的使用权,例如,租赁办公楼、大型施工设备等,有时企

业会对租入的资产进行必要的装修或改造,以满足经营的需要。例如,甲公司计划在乙商场内开设一家零售门店。2×18年1月1日,甲公司与乙商场签订了10年期的租赁合同(假设为经营租赁),租赁其位于乙商场首层的一块区域作为商铺,双方约定商铺的每季度租金为200万元,并于每季度开始时支付。甲公司为了使租赁的商铺符合自己品牌统一的装修风格,需要在正式入驻前对处于毛坯状态的商铺进行装修。经与乙商场协商,乙商场同意甲公司对所租赁的区域内按照符合自己品牌的装修风格进行装修。甲公司于2×18年第一季度进行了装修,并于2×18年4月1日正式在乙商场租赁的区域内开始营业。

上述案例所带来的会计问题主要有:(1)甲公司在2×18年第一季度装修(进行实质性装修)期间所发生租金支出如何进行会计处理(是资本化计入“长期待摊费用——装修支出”并于开始营业后按一定期限摊销,还是在发生时计入“销售费用——租金费用”)?(2)如果乙商场为了让甲公司顺利入驻,于合同开始日向其提供了3个月的免租期,即自2×18年4月1日起开始缴纳租金,甲公司在2×18年对所租赁区域在装修期间所发生的费用如何进行会计处理?

对于上述案例所产生的会计问题,在实务中存在不同观点:一种观点认为,装修期内的租金费用应当资本化,即计入“长期待摊费用——装修支出”并于开始营业后在装修预计使用年限内逐期摊销。理由是:首先,固定资产准则(2006)第八条规定,“外购固定资产的成本,包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等”,同时在固定资产准则(2006)应用指南中规定,企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出,应予资本化,作为长期待摊费用,采

用合理的方法进行摊销。按照固定资产准则(2006)及其指南的规定,甲公司在2×18年第一季度发生的租金费用是专门为了装修而发生的,装修期间的租金费用属于使装修达到预定可使用状态的必要支出,可归属于装修支出,因此可以资本化与其他装修支出一并计入“长期待摊费用——装修支出”,并按照装修的预计使用年限与资产租赁期限孰短的期限内,于开始营业后逐期摊销。其次,根据《企业会计准则第21号——租赁》(2006)[以下简称原租赁准则(2006)]和《企业会计准则解释第1号》(以下简称解释1号)明确规定,出租人提供免租期的,无论承租人还是出租人,都应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内,按直线法或其他合理的方法进行分摊,免租期内应当确认租金费用或租金收入。如果装修期处于免租期,那么应当按照原租赁准则(2006)和解释1号的规定在免租期内分摊一定金额的租金费用,但是这部分免租期的租金由于上述的理由,同样可以资本化与其他装修支出一并计入“长期待摊费用——装修支出”,并按照装修的预计使用年限与资产租赁期限孰短的期限,于开始营业后逐期摊销。

另一种观点认为,装修期内的租金费用应当费用化,即在装修期间计入“销售费用——租金费用”。理由是:首先,承租人自租赁期开始日起即取得了控制租赁资产使用的权利,装修期间享有的使用权和经营期间享有的使用权是没有区别的。整个租赁期内承租人均可以按照自己的意愿使用租赁资产(包括空置、装修、自用、经营、转租等),无论企业是否进行装修,是否产生经营收益,企业均需要按期缴纳租金,故租金并非装修的增量成本,并不会为企业带来未来经济利益。因此应当在实际发生时计入“销售费用——租金费用”。其次,(下转第23页)

据标准统一、财务税务系统互联、业务系统内部互联、数据库统一等方面的互联互通需求略高,平均高出约3个百分点。可见,企业财务信息化建设应首先满足财务系统内部的互联互通,其次是业务财务系统互联和数据共享。

七、助力“走出去”企业财务信息化建设和应用的建议

(一) 对财政部门的建议

财政部门应加强对全球化发展进程中会计跨境监管问题的沟通交流。在企业“走出去”过程中,无论是要破除业务投资领域的当地政府管制,还是利用数字化手段应对“一带一路”沿线国家会计数字对接方面的挑战(如会计准则差异、资金管理要求、税收政策差异等),都需要就全球化发展进程中的会计相关跨境监管问题加强沟通交流。建议可充分联合财政部智库、专业会计组织、研究机构和相关企业,搭建多样化的沟通交流平台,构建密切的沟通交流机制,在促进贸易畅通的同时,推动沿线国家会计相关监管标准的趋同和跨境监管合作机制的建立与完善。

(二) 对财务软件供应商的建议

财务软件供应商应抓住“一带一路”机遇提供多层次数字化产品和服务。正如上述调研分析,“企业当前使用的财务信息系统不支持国际化业务”“海外当地电力、网络、通信等基础设施不完

备”和“财务信息系统软件商海外当地支持力量缺乏”是“走出去”企业财务信息化建设与应用中面临的最主要的障碍。因此,考虑到“一带一路”沿线国家适用的会计准则差异较大,数字化进程不一,我国数字化服务企业应通过产品输出、技术输出和理念输出,助力“一带一路”沿线国家企业财务信息化水平的提升和会计数字的互联互通。一方面,优化和升级自身品牌,打造国际化产品(如支持海外当地财务税务合规、多准则及准则间自动转换、多语言及语言间自动转换等)、平台(如财务云、政府云等)和服务(如多方共同投资成立财务共享服务公司、加强服务力量分布等),助力“走出去”企业会计数字的互联互通。另一方面,应考虑不同国家数字化进程差异,提供多层次的、适用于有关国家国情的数字化产品和数字化转型解决方案。

(三) 对会计相关教学科研机构的建议

相关教学科研机构应为“走出去”企业提供理论支撑并探索国际化会计人才培养新模式。针对“走出去”企业财务工作中面临的语言沟通问题、会计准则问题、税政法规问题、国际化资金管理问题、货币问题甚至文化问题等,教学科研机构应开展系统的理论性和实践性专业研究。针对国际化会计人才需求,应探索高层次人才的国际化、数

字化胜任能力培养方式。建议企业(集团)可与教学科研机构开展战略合作,共同设立人才培养项目,定期组织学习,不断提升财会人员专业素质与能力。关于人才培训项目的运作,建议以专业教学科研机构牵头,联合国际化会计师事务所、国际化咨询机构(包括会计、税务、法律等领域)、国际化财务管理软件服务供应商、“走出去”的先进企业等联合开展。

(四) 对会计师事务所的建议

会计师事务所应加强对“走出去”企业的国际化专业咨询服务,为企业“走出去”保驾护航。国际化会计师事务所具有相对丰富的国际化财务专业问题解决方案和咨询经验,可助力解决企业国际化过程中遇到的准则差异、税法差异、资金安全以及语言沟通和文化疏通等问题。此外,会计师事务所应积极与国内财务管理软件供应商合作,积极促进财务数字化项目的咨询和落地,例如,如何借助多账簿技术和工具解决跨国财务会计核算和报告,如何借助事项会计云产品解决跨国管理会计核算和报告,如何借助云平台和云服务模式突破海外当地基础设施的限制,如何借助全球财务共享服务中心支持中资企业海外业务的开展,以及如何借助财税一体化方案促进“走出去”企业的管理模式创新等。

责任编辑 李卓

(上接第18页)原租赁准则(2006)及解释1号之所以规定租金总额需在不扣除免租期的整个租赁期内进行分摊,意味着承租人享受的使用权在整个租赁期内是没有区别的,这支持了免租期的租赁费用并非装修的增量成本,不直接归属于装修成本的观点。另外,将免租期的租金资本化再在以后经营期内摊销的做法,有悖原租赁准则(2006)及解释1号上述规定的初衷。

笔者认为,租金费用是企业为取得控制租赁资产使用的权利而发生的支出,装修期间的租金费用属于使装修达到预定可使用状态的必要支出,可归属于装修支出,应予资本化与其他装修支出一并计入“长期待摊费用——装修支出”。

另外,企业施行财政部于2018年发布的《企业会计准则第21号——租赁》的,承租人于租赁期间发生的装修或更

新改造费用与上述同一原则进行会计处理,即发生的装修或改造费用予以资本化计入长期待摊费用,并在租赁期限与装修或改造预计可使用期限两者孰短的期限内直线法摊销;对于装修或改造期间发生的使用权资产的摊销(租赁费用)也应资本化计入长期待摊费用。

(毕马威、普华永道、立信等会计师事务所相关技术专家对本文提供了宝贵的意见)

责任编辑 王词