

企业土地使用权的会计核算

□陈细辉

由于我国对土地实行有偿有限期使用等制度和土地使用权具有有用性、稀缺性及存在有效需求,所以,企业土地使用权符合无形资产的定义,是一项特殊的无形资产,其会计核算必须遵照《企业会计准则——无形资产》(财政部2001年1月发布)和《企业会计制度》(财政部2000年2月发布)关于无形资产的核算规定执行。

一、土地使用权的确认和计量。

虽然企业土地使用权是一项特殊的无形资产,但企业要确认必须同时满足两个条件:

(1) 该资产产生的经济利益很可能流入企业;(2) 该资产的成本能够可靠地计量。又因土地使用权的取得方式通常有行政划拨、出让、市场购买、投资者投入、租赁取得之分和土地开发程度不同,其所含成本内容不同,所以企业土地使用权取得的核算应区别各种情况对待。

1. 行政划拨取得。如无偿划拨则不需进行会计处理;如划拨取得后需支付农用地征用费或拆迁安置补偿费的,支付的农用地征用费、拆迁安置补偿费列“在建工程——其他支出”核算,支付的平整费用列“在建工程——基建工程”核算。

2. 出让取得。支付的土地出让金列“无形资产——土地使用权”核算,支付的农用地征用费、拆迁安置补偿费和取得时应由使用者缴纳的各种税费列“在建工程——其他支出”核算,支付的平整费用列“在建工程——基建工程”核算。

3. 市场购买取得。支付的价款列“无形资产——土地使用权”核算,支付的相关税费列“在建工程——其他支出”核算。

4. 投资者投入取得。取得时按投资各方确认的价款列“无形资产——土地使用权”核算,支付的相关税费列“在建工程——其他支出”核算。

5. 租赁取得。支付的租赁费分期列“管理费用”。

6. 换入或债务重组取得。通过非货币性交易换入的或通过债务重组取得的土地使用权应按有关非货币性交易或债务重组的会计处理规定确定入账价值,列“无形资产——土地使用权”核算。

7. 补地价。原为划拨取得的土地,使用后在经批准将土地使用权有偿转让、出租、抵押、作价入股和投资时,应按规定补交土地使用权出让金即为补地价,补地价款列“无形资产——土地使用权”核算。

房地产开发企业以上业务中涉及“在建工程”科目的均应通过“生产(开发)成本”科目核算。

值得说明的是,现行企业中由于以下两种原因有在“固定资产——土地”科目核算土地使用权:(1) 1993年开始的全国性清产核资中按规定估价,并经批复确认按固定资产入账核算的土地;(2) 1993年开始的清产核资以前“已经估价单独入账的土地”。该情况企业在占有使用上不存在期限,在价值上不计提折旧。

二、土地使用权摊销

企业出让取得、市场购买取得、接受投资等取得的土地使用权,在尚未开发或建造自用项目前,作为无形资产核算,并按规定的期限分期摊销。根据《城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》,土地使用权出让的最高年限如下:商业、旅游、娱乐用地40年,工业用地50年,居住用地70年,综合或其他用地50年。企业取得土地使用权时应明确该土地办理出让时土地使用权出让合同规定的使用年限,如该土地是早年出让取得的,摊销年限应是原规定年限减去已经使用年限后的剩余年限。但国家规定“满二年未动工的,可无偿收回土地使用权,因不可抗力或者政府、政府有关部门行为或者动工开发必须的前期工作造成动工开发迟延的除外。”所以一般企业土地使用权的摊销会计核算时间应是在约2年的较短时限内。

摊销土地使用权价值时,借记“管理费用——无形资产摊销”科目,贷记“无形资产——土地使用权”科目。

《企业会计制度》规定,对土地进行建造或开发时,土地使用权的账面价值应转入建

造或开发成本，构成房屋、建筑物成本，这样就存在房屋建筑物中土地使用权价值摊销的问题。如果土地使用权的预计的使用年限高于房屋建筑物的预计使用年限的，在预计房屋建筑物的净残值时应当考虑土地使用权的预计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，待该项房屋建筑物报废时，将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。

执行《企业会计制度》前土地使用权价值作为无形资产未转入所建造的房屋建筑物成本的企业，可不作调整，其土地使用权价值按照《企业会计制度》规定的期限平均摊销。

三、土地使用权的减值

由于土地的不可再生性、不可移动性等特性和国家实行的管理制度决定，作为无形资产的土地使用权的减值可能性较小；有产生减值时，大多已形成包括建筑物在内的房地产，此时应计提固定资产减值准备。无论是计提无形资产减值准备或固定资产减值准备，均列“营业外支出”科目及相关明细科目。

四、土地使用权的处置和灭失

1. 建造开发。企业因利用土地建造自用项目时，应将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本；房地产开发企业开发商品房时，应将土地使用权的账面价值全部转入开发成本。

2. 转让。根据建设部第45号令《城市房地产转让管理规定》，房地产的买卖、投资入股、合作开发、抵债等权属发生转移的形式均为转让；又根据《城市房地产管理法》，为严格限制炒买地皮和切实保障建设项目的实施规定：“土地使用权的转让应按照出让合同约定支付全部土地使用权出让金，并取得土地使用权证书。属于房屋建设工程应完成开发投资总额的25%以上，属于成片开发的应形成工业用地或者其他建设用地条件。”也就是说，企业在发生土地使用权的转让行为时，除划拨用地补地价外，土地使用权在会计核算上已不是在“无形资产”科目核算，应属企业的有形资产，一般企业在“在建工程”、“固定资产”等科目核算，房地产开发企业在“生产（开发）成本”、“库存商品”等科目核算。转让时，房地产企业的出售所得应按《企业会计准则——收入》的规定确认，非房地产企业的出售所得不符合《企业会计准则——收入》中收入的定义，应将所得价款与该资产的账面价值之间的差额计入当期损益；对外投资等应比照非货币性交易的规定处理。

3. 出租。出租出让取得的土地，一般情况下，根据国家“满二年未动工的，可无偿收回土地使用权”等相关规定，此时的土地利用程度已有经过开发，土地使用权在会计核算上已不是在“无形资产”科目核算；出租划拨取得的土地，土地使用权则无入账。出租土地时一般应是土地使用权经过一定程度开发后的企业“有形资产”使用权的让渡，租金收入应根据《企业会计准则——收入》确认作为收入核算。

4. 灭失。因自然灾害等不可抗力才能发生土地使用权的灭失，发生时列“营业外支出”。

五、土地使用权的披露

鉴于土地使用权的特殊性，企业应在会计报表附注中披露土地使用权的取得方式、计价基础和摊销情况。

作者单位：惠安永信有限责任会计师事务所

（责任编辑：陈靖）