

事业单位土地使用权核算历史性问题的处理

杨顺利(高级会计师)

(咸阳师范学院财务处 陕西咸阳 712000)

【摘要】本文主要在分析事业单位土地使用权会计核算制度变化过程的基础上,针对事业单位土地使用权会计核算方面存在的许多历史性问题,提出具有可操作性的会计处理建议和意见。以达到新旧《事业单位会计制度》的有效衔接,使会计核算更加规范化。

【关键词】事业单位 土地使用权 会计处理

《事业单位会计制度》(财会[2012]22号)和《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》(财会[2013]2号)的执行,为规范事业单位土地使用权的会计核算提供了制度依据与保证。根据事业单位土地使用权取得方式的多样性、不同时期会计制度的差异性、历史遗留问题的复杂性以及事业单位会计核算上不规范性等,提出具有可操作性的建议和意见,以实现事业单位土地使用权会计核算的规范化。

一、事业单位土地使用权会计规范的发展历程

我国事业单位会计制度变革与土地使用权核算内容的变化,大致分为三个时期。

第一个时期是1998年之前,我国没有统一的事业单位会计制度,各事业单位执行的是《事业行政单位预算会计制度》和所在行业的会计制度。事业单位取得的土地使用权主要以行政划拨的方式取得,单位支付的款项金额很小,主要是有关土地补偿金。这一时期的核算特点是:如果没有支出款项,会计账上则不反映与核算;如果支付金额较小则将其支出作为事业支出列支,对取得的土地使用权不单独作为资产在会计账上反映与核算;如果支付土地使用权的金额较大,则将其支付的款项则在“固定资产——土地”账户反映,并要求单位根据基本建设情况,将其土地使用权成本分摊到“固定资产——房屋及建筑物”具体工程成本之中去。所以1998年之前事业单位取得的土地使用权,在会计账上基本没有反映与核算,造成事业单位账面资产金额不全面。

第二个时期是1998年1月1日至2012年12月31日。财政部于1997年颁布了《事业单位会计制度》(财预字[1997]288号),自1998年1月1日起施行。其后,财政部又相继发布了中小学校、高等学校、医院、科学事业单位和测绘事业单位等会计制度。这些会计制度共同构成了这

一时期事业单位会计制度体系。这一时期会计处理的特点是:没有明确如何对土地使用权成本和摊销账务处理,导致有些事业单位对土地使用权只作无形资产核算、没有进行摊销;有些单位对于土地使用权的摊销只作了借记有关支出账户,贷记“无形资产——土地使用权”账户。特别是高等学校1998年~2006年期间为适应扩大招生规模,在新校区建设过程中取得的土地使用权时:借记“无形资产——土地使用权”账户,贷记“银行存款”账户;在土地使用权成本摊销时,借记“教育事业支出”账户,贷记“无形资产——土地使用权”账户,同时增加固定资产和固定基金账面金额(借:固定资产——房屋及建筑物;贷:固定资产基金),形成了事业单位固定资产与无形资产会计处理完全不同的情形,没有将土地使用权的净值列入单位净资产。综上所述,这一时期虽然对土地使用权作为无形资产进行核算,但其账务处理不完备也不规范,没有设置反映土地使用权的摊销情况和净值变化的专门会计账户。

第三个时期,从2013年1月1日起,实施《事业单位会计制度》(财会[2012]22号)和《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》(财会[2013]2号)。其后,财政部又相继发布了中小学校、高等学校、医院、科学事业单位和彩票机构等行业会计制度,这些会计制度构成了新时期事业单位会计制度体系。在其制度体系中明确规定了与土地使用权会计处理相关的主要账户有“无形资产——土地使用权”、“累计摊销”和“非流动资产基金——无形资产”,分别核算土地使用权的原价、摊销、净值情况。实现了事业单位无形资产和固定资产在会计确认、计量、记录、报告等原则上的一致。

新制度主要从以下六个方面细化土地使用权的会计处理:①明确支付取得土地使用权补偿金、缴纳政府各种

相关费用、相关税费及取得土地使用权有关的其他支出的账务处理;②分三种情况明确了无偿划拨的土地使用权入账金额的计量、原则和方法;③规范和明确了土地使用权的按月进行摊销的账务处理;④新增和细化了“报经批准转让、无偿划拨土地使用权或以土地使用权对外投资”账务处理规定;⑤参照企业会计准则的有关规定,明确了事业单位土地使用权的摊销方法,分三类情况细化土地使用权摊销年限;⑥对2013年1月1日之前已经记入“无形资产——土地使用权”账户土地使用权账务处理衔接规定下:原账中2013年1月1日“无形资产——土地使用权”反映的是尚未摊销的无形资产价值账户余额作为新账的原价,按新制度规定进行摊销;转账时,将原账中“无形资产——土地使用权”账户的余额转入新账中的“无形资产——土地使用权”账户,同时将相应的“事业基金”账户余额转入新账中“非流动资产基金——无形资产”账户。

以上规定为规范事业单位土地使用权的会计核算提供了制度保证,而对新制度执行之前土地使用权核算方面存在的诸多历史遗留问题,如何具体衔接不是十分明确,缺乏可操作性。

二、土地使用权会计核算中需解决的问题

1. 对2013年之前事业单位无偿以行政划拨取得的没有反映在会计账面“无形资产——土地使用权”账户的单位实际使用的土地使用权的核算问题。

2. 1998年以前取得土地使用权,单位将其费用已分摊到“固定资产——房屋及建筑物”账户中,如何在执行新制度时进行确认、计量和账务处理问题。

3. 由于原制度设置问题而形成的单位对土地使用权账务处理不规范,将“无形资产——土地使用权”净值没有反映在单位“事业基金”账户,如何在2013年1月1日转账及调整“事业基金”账户金额的问题。

4. 土地使用权摊销年限确定,如何根据土地使用权取得的方式,法律、法规、合同、协议的规定加以具体化,以利于实务工作问题。

5. 事业单位同其他单位联合办学、联合经营,对方单位以土地使用权出资,形成的土地使用权在会计账面确认、计量、反映问题。

6. 事业单位在经营活动中使用的土地使用权会计方面核算问题。

7. 事业单位因业务需要而长期租用的土地使用权会计核算问题。

8. 事业单位长期出租给其他单位使用的土地使用权会计核算问题。

9. 事业单位在单位土地使用权上为职工集资建房占用的土地使用权如何核算。

10. 新制度执行后,由于将有偿取得土地使用权的费用支出一次性列入“事业支出”账户可能形成当年支出大于收入情况,出现“收不抵支”,当年收支结余可能为负数、事业基金出现负数,进而形成单位净资产中“事业基金”账户金额减少,“非流动资产基金——无形资产基金”账户金额增加情况,不符合《事业单位财务规则》预算编制“收支平衡,不得编制赤字预算;量入为出、收支平衡”的原则。因此我们该如何进行财务分析与评价问题?

假设某高校用银行贷款5 000万元,取得土地使用权,当年学校的收入合计为1.5亿元,当年学校除征用土地使用权5 000万元支出之外,其他方面的支出1.45亿元(包括当年增加固定资产支出2 000万元)。如果不将5 000万元的土地使用费列入支出,则学校当年收入支出结余为500万元。如果500万元全部属于非财政资金结余,则学校可提取40%的福利基金200万元,增加“事业基金”账户300万元;如果将5 000万元土地使用权支出按新制度执行,则当年支出大于收入,收支结余为-4 500万元,则学校“事业基金”账户减少4 500万元,“非流动资产基金——无形资产基金”账户增加5 000万元。

三、规范和完善土地使用权的建议

1. 对2013年之前事业单位以无偿行政划拨取得土地使用权,事业单位没有反映在会计账面“无形资产——土地使用权”账户的,单位实际使用的土地使用权会计核算问题。理论上讲有两种会计处理方式:①因土地无偿由政府划拨使用,事业单位没有会计计量的依据,所以继续不进行账务处理,不在会计账面反映,但在会计报告,特别在年度会计报告中的附注中必须说明没有入账的土地使用权的原因、数量、单位占用使的时间等情况;②可以根据新制度的有关规定对无偿行政划拨取得土地使用权由同级财政、审计、主管部门在审查有关取得土地使用权依据的情况,根据专业土地评估机构价值或名义价值调增事业单位“无形资产——土地使用权”和“非流动资产基金——无形资产基金”金额,并作为计提累计摊销的依据。

同时,按土地使用情况确定已使用年限和应摊销年限,在年度会计报告的附注中说明有关评估土地使用权的金额、依据、数量等相关信息。第一种方法简单,但不能全面反映事业单位资产与净资产的实际情况;第二种情况会计处理比较复杂,能全面反映事业单位资产与净资产情况,但由于土地使用权价值的地区情差异较大,所以评估价的确认存在一定的主观性,不利于单位横向对比。

2. 对于1998年以前取得土地使用权,单位将相关费用已分摊到“固定资产——房屋及建筑物”账户之中的会计处理。我们可以借鉴企业会计制度的做法,“外购的土地及建筑物所支付的价款应当在土地使用权及建筑物之间分配,难以合理分配的,应当全部计入固定资产”。土地

使用权成本“之后作为固定资产的一部分提取折旧”不对已经入账的此类土地使用权进行调账与按“无形资产——土地使用权”要求计提累计摊销,而作为“固定资产——房屋及建筑物”计提折旧。

3. 对于因原制度设计问题而形成的单位对土地使用权账务处理不规范,没有将土地使作权净值反映在单位“事业基金”账面中,如何在2013年转账及调整“事业基金”的问题。由于此类问题形成的原因有两种:一是单位在购入土地使用权时,借记“无形资产——土地使用权”账户,贷记“银行存款”账户,没有将其记入事业支出和事业基金;二是在摊销时借记“事业支出”账户,贷记“无形资产——土地使用权”账户,同时借记“固定资产”账户,贷记“固定基金”账户处理形成的。

所以在2013年1月1日之前“无形资产——土地使用权”账面余额反映的是土地使用权的净值。按新制度规定,在2013年1月1日转账时,将原账中“无形资产”账户的余额转入新账中的“无形资产”账户同时将相应的“事业基金”账户余额转入新账中“非流动资产基金——无形资产”账户。必然形成事业单位事业基金减少,可能出现负值情况。正确的做法是必须分析具体原因:对于没有摊销形成的可以借记“事业支出”账户,贷记“非流动资产基金——无形资产”账户;对没有摊销完土地使用权金额,借记“事业支出”账户,贷记“非流动资产基金——无形资产”账户。在当年或以后年度的会计报告中详细说明“事业基金”账面数值为负的原因,以利于正确进行财务分析与评价。

4. 关于土地使用权摊销年限确定问题。应根据土地使用权取得的方式,依据法律、法规、合同、协议加以明确。应分别以下情况具体确定:①有偿取得或划拨取得的土地使用权应以土地使用权证上规定年限为准,但最长不能超过70年。②其他单位投资的土地使用权,应以合同约定的使用年限为摊销年限,最长不能超过70年。③租入的土地使用权,应以租赁合同规定的年限进行摊销。④捐赠的土地使用权摊销年限应以土地使用权证上规定年限为准,但最长不能超过70年。⑤对于原来无偿划拨、没有土地使用权证、没有明确土地使用年限等遗留问题,可以从2013年1月1日起按不长于50年的期限进行土地使用权价值的摊销。对于以名义金额入账的土地使用权,可以按企业会计制度的规定不计提“累计摊销”。

5. 对于事业单位同其他单位联合办学、联合经营,对方单位以土地使用权出资形成的土地使用权在会计账面确认、计量的问题。此问题实际上属于对方单位对事业单位的投资行为。大多数属于经营性质的活动,理论上应按经营活动的要求,反映“无形资产——土地使用权”金额增加的同时,增加“实收资本”账面金额,按企业会计制度

准则的要求进行确认计量与摊销。如果属于事业活动性质的,借记“无形资产——土地使用权”账户,贷记“非流动资产基金——无形资产”账户,但必须在会计报告附注中注明属于其他单位投资形成的基金,按事业单位会计制度要求进行摊销和账务处理。

6. 对事业单位在经营活动中使用土地使用权的会计核算问题,应根据事业单位从事专业活动和经营性活动的不同管理需要,会计处理必须有所区分。为事业性活动及其辅助活动而取得的土地使用权,根据现行的事业单位会计制度规定进行确认、计量记录与报告披露;为经营性活动而取得的土地使用权,则应参照企业会计准则和制度规定的办法进行处理,确认、计量和报告披露,成本应列入经营性收支。

当二者发生转换时,应以账面净值作为相互转换的依据,即事业活动土地转入经营活动土地时,减少事业活动减少“无形资产——土地使用权”和“非流动资产基金——无形资产”账面金额;同时增加经营活动“无形资产——土地使用权”、“实收资本”或“资本公积”账面金额;经营活动土地转入事业活动土地时,减少经营活动“无形资产——土地使用权”和“实收资本”或“资本公积”账面金额;同时增加事业活动“无形资产——土地使用权”和“非流动资产基金——无形资产”账面金额;对于其摊销分别按事业和企业的会计制度规定执行。

7. 对于事业单位因业务需要而长期租用的土地使用权的会计核算。由于土地使用权的性质不属于事业单位,所以可以不在会计账面进行反映,但支付的租金等支出,应列入事业支出。对于已经在租赁土地上建设的房屋及建筑物应按固定资产的规定进行会计核算。根据实质重于形式的要求,事业单位在使用期内实际占用土地使用权的特征,事业单位在每年的会计报告附注中应披露有关土地使用权租赁期限、租金、使用情况等信息内容。

8. 对于事业单位长期出租给其他单位的土地使用权的会计核算,事业单位应根据租赁合同的有关内容,依据会计制度规定在事业单位会计账面进行反映。收到土地使用权的租金收入作为“事业收入”或“其他收入”;计提摊销增加“累计摊销”减少“非流动资产基金——无形资产”账面金额;应根据实质重于形式的要求,事业单位在每年的会计报告附注中应披露有关土地使用权租赁期限、租金、使用情况等信息内容。

9. 关于事业单位在单位所属土地使用权上为职工集资建房占用的土地核算问题。根据我国《土地管理法》的规定:使用土地的单位和个人必须严格按照土地利用总体规划确定的用途使用土地。由于事业单位在其土地上给职工集资建房属于改变土地使用用途,必须报经有关部门审批后才能实施。职工集资建房分为能取得房产证

完工百分比法收入确认的核查要点

李江山

(中兴华会计师事务所(特殊普通合伙) 青岛 266071)

【摘要】 鉴于完工百分比法确认收入很大程度上需要依赖企业内部控制和专业判断,客观上对如何做好相应的专项核查也提出了较高的要求。本文针对采用完工百分比法确认收入的专项核查要点,做出系统的分析与总结。

【关键词】 完工百分比法 专项核查 要点

目前,除了传统的建筑安装业外,越来越多的企业采用完工百分比法确认收入,这就要求企业具备有效的内部控制和较强的专业判断能力,进而对相应的专项核查工作也提出一定挑战。本文结合实务对完工百分比法确认收入的专项核查要点做出了系统的分析与总结。

一、完工百分比法及其运用条件

完工百分比法是指按照提供劳务、工程等交易的完工进度确认收入和成本费用的方法,运用这种方法确认合同收入和费用,能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的相关信息。

采用完工百分比法确认收入,要求企业具备以下条件:①劳务或工程工期长,超过一个会计年度或普遍存在跨年现象,不按照完工百分比核算,将导致财务报表不能合理反映公司实际经营状况,影响投资者判断。②具有有

可以上市转让和不能取得房产证只有居住权的小产权房房屋,所以会计处理应区分不同情况进行:①对于以前年度根据房改政策单位已经缴纳土地转让金,职工取得房屋产权证的,事业单位应将其占用的土地使用权从单位账面减少“无形资产——土地使用权”账户和“非流动资产基金——无形资产”账户,其核算按有关房改政策执行;②对于没有取得房屋产权证职工住房用地,应按事业单位会计制度规定确认、计量、记录和报告披露,作为单位给职工福利性住房补贴费对待,以简化会计处理。

10. 在新制度执行后,由于将有偿取得土地使用权的费用支出一次性列入“事业支出”可能形成当年支出大于收入,出现“收不抵支”,当年“收支结余”和“事业基金”可能出现负数,进而形成单位净资产中“事业基金”账户减少“非流动资产基金——无形资产基金”账户增加情况。则说明两点:①事业单位将流动性资金用于单位长期资产的购置支出,说明当年流动性资金不足将事业结余基

效的内部控制制度和财务核算制度,能够准确以单个劳务、工程或建造项目为核算单位归集收入、成本,且其中大部分成本为直接归集,而非合理分摊。③关键时点或节点能够取得客户、监理等外部单位对工程进度的确认单。④企业具有丰富的成本预算经验,且历史数据表明,企业的成本预算较为准确,与实际成本偏差不大。

二、专项核查要点

(一)了解业务特点

专项核查项目组进场后首先应了解企业业务特点和行业惯例,核查要点包括:

1. 通过查看合同、访谈主管业务的负责人,了解公司业务是否存在适合运用完工百分比法的条件和特征。

2. 根据公司业务特点和主要合同条款,结合完工百分比适用条件及同行业可比公司的具体核算方法,分析

金用于长期资产的投资;②单位购置“无形资产——土地使用权”的资金属于负债类资金来源。所以在按会计制度进行账务处理的同时,在年度的会计报告附注中必须说明的事业基金大幅减少或负值的原因,说明其增加土地使用权资金的来源与使用情况。分析财务收支情况时,应分基本性日常性支出和长期资本性支出,以利于会计报表使用者正确地进行财务分析与评价。

【注】 本文受咸阳师范学院科研基金项目(编号:13XSYK084)的资助。

主要参考文献

1. 财政部.事业单位会计制度.财预字[1997]288号,1997-07-17

2. 财政部.事业单位会计制度.财会[2012]22号,2012-12-19

3. 财政部.新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定.财会[2013]2号,2013-01-10