

土地使用权摊销会计处理之我见

吕新艳

(商丘职业技术学院 河南商丘 476000)

一、自行开发建造厂房等建筑物时土地使用权的会计处理

企业会计准则规定：土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和计提折旧。但土地使用权的摊销又可分为建筑物建造前的摊销、建筑物建造期间的摊销、建筑物建造后的摊销三种情况。

建筑物建造前土地使用权的摊销应计入当期损益（管理费用），如果是筹办期间发生，作为开办费，计入长期待摊费用，根据会计确认基础——权责发生制，笔者认为，建筑物建造前土地使用权的摊销应计入当期损益（管理费用），而不论是筹办期间发生的，还是筹办期后发生的。建筑物建造期间的摊销，有学者认为应该资本化计入在建工程的成本，最终转入固定资产，然后按固定资产计提折旧，笔者认为，既然准则规定，自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和计提折旧，那么建筑物建造期间的摊销也应该计入当期损益（管理费用），而不应计入在建工程，把无形资产与固定资产绝对的分开核算，这样土地使用权不用在摊销后，再去计提折旧了。建筑物建造后的摊销，应当根据所建建筑物的用途计入“管理费用”、“销售费用”、“制造费用”、“其他业务成本”等科目。

例1：甲工业企业于2009年6月份购入一土地使用权用于建造厂房，买价600万元，相关税费30万元，土地使用权年限50年。2010年4月份将建造厂房的工程出包于乙工程建筑公司，合同造价400万元，建造期一年，价款于工程完工时一并支付。厂房的预计使用年限为20年。

2009年6月购入土地使用权时的会计分录：借：无形资产——土地使用权630；贷：银行存款630。

厂房建造前按月摊销土地使用权的会计分录：借：管理费用——土地使用权摊销1.05；贷：累计摊销1.05。

2010年4月厂房建造期按月摊销土地使用权的会计分录：借：管理费用——土地用权摊销1.05；贷：累计摊销1.05。

根据厂房的用途，该土地使用权的摊销应计入“制造费用”科目，2011年4月厂房建筑后按月摊销土地使用权的会计分录：借：制造费用——土地使用权摊销1.05；贷：累计摊销1.05。

二、房地产开发企业取得土地用于建筑对外出售的房屋建筑物时土地使用权的会计处理

企业会计准则规定：房地产开发企业取得土地用于建筑对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。但房屋建筑物开发前取得的土地使用权是否要进行摊销，准则并未做出具体规定。现在大部分的观点是房地产开发企业取得的土地用于建筑对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权不进行摊销，而是等房屋建筑物开发的时候一并转入“开发成本”科目，笔者对此观点提出不同看法。

土地使用权在我国是有年限的，房地产开发企业取得土地用于建筑对外出售的房屋建筑物，该土地使用权一般年限是70年。房地产开发企业取得土地使用权后，也不一定就会立马进行开发，不考虑市场因素的影响，土地使用权随着土地使用权的到期时间的临近，内在价值应该越来越小，最终内在价值应该归为零。从土地使用权内在价值的角度上考虑，笔者认为，房地产开发企业取得土地用于建筑对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权也要进行摊销，摊入当期损益（管理费用），借：管理费用；贷：累计摊销。等房屋建筑物开发时将土地使用权账面价值转入所建造的房屋建筑物成本，借：开发成本，累计摊销；贷：无形资产。因为我国土地使用权一般都是有年限的，因此土地使用权应按土地使用权的使用寿命分期摊销，直到房屋建筑物开发。

例2：甲房地产开发企业于2009年7月份购入一土地使用权用于建造商品房，买价及相关税费共计1400万元，土地使用权年限70年。2010年5月份将建造商品房的工程出包于乙工程公司，合同造价5000万元，建造期2年，价款于工程完工时一并支付。

2009年7月购入土地使用权时的会计分录：借：无形资产——土地使用权1400；贷：银行存款1400。

商品房建造前按月摊销土地使用权，摊销期70年，相关会计分录：借：管理费用——土地使用权摊销1.67；贷：累计摊销1.67。

2010年5月将建造商品房的工程出包于乙工程公司时，土地使用权已经摊销了10个月，累计摊销额为16.7万元，该土地使用权的账面价值=1400-16.7=1383.3(万元)，相关会计分录：借：开发成本1383.3，累计摊销16.7；贷：无形资产1400。

上述涉及建筑物按照固定资产准则的相关规定进行会计处理，限于篇幅，本文不作说明。○