

关于耕地占用税小企业会计准则与企业会计准则的不同处理方式

余玉叶

饶平鑫正会计师事务所

[摘要]在我国经济快速发展的背景下,我国企业也获得了更好的发展前景,国家和政府给予了中小企业发展的空间。企业可以通过耕地来实现自己的发展,但同时企业也需要缴纳相应的耕地占用税,以作为对耕地占用的补偿。本文将分析《小企业会计准则》与《企业会计准则》下对耕地占用税的不同处理方式,方便企业根据自身的实际情况,更好地使用企业会计准则,对推动企业的发展,有着一定的借鉴意义。

[关键词]耕地占用税;小企业会计准则;企业会计准则;处理方式

[DOI] 10.12252/j.issn.2096-6288.2020.03.775

在我国社会经济改革不断深入的背景下,我国企业在数量上和质量上都得到了长足的发展,在今天,我国市场中存在着大量的小企业,这些小微企业在我国的社会经济发展发挥着不可或缺的作用。国家和政府也非常重视小微企业,为了进一步促进这类企业的发展,我国在2011年颁布了《小企业会计准则》,为小企业会计工作的进行提供了更加明显的参照。《小企业会计准则》和《企业会计准则》在制定目标、参照、财务会计报告目标等方面是一样的,但是两者在适用范围、会计计量和报告等方面存在一定的差异。

一、《小企业会计准则》与《企业会计准则》的比较

(一) 适用范围比较

对于《小企业会计准则》和《企业会计准则》两类准则来说,不同的企业会使用适合自己的准则。执行《小企业会计准则》的企业通常来说在体量上比较小,这些企业也并非大企业集团辖下的子公司企业;而执行《企业会计准则》的企业要求要更多一些,这些企业应当是在国内设立的,但是其中并不包括金融保险相关的企业,而且适用此准则的企业也不能像外开展资金筹措。此外,通过对《小企业会计准则》第三条内容的解读,可以发现,小企业在会计处理方面比较灵活,可以随意选取其中一个准则来执行。但是,小企业在应用《小企业会计准则》之后,便不能再去应用《企业会计准则》,也就是说,两个准则都可以应用,但是只能选择一个。从这一点来看,可以发现双方在适用范围上存在一定的差别^[1]。

(二) 框架体系比较

从主体条文上来看,《企业会计准则》共计50条主体准则,《小企业会计准则》则有90条,但是《企业会计准则》还有诸多对条文的具体解释内容,从这一点可以看出,前者虽然发布较早,但是其规定在具体应用中仍需要进行细致的解释,这也主要是由于大中企业在业务更加广泛,遇到矛盾更多的缘故;后者在条文上解释相对细致,这是在前者基础上发展而来的,相对来说更加成熟,也主要由于小企业业务范围较小,可以更好地进行职责规束。相较于《企业会计准则》来说,《小企业会计准则》借鉴了《企业会计准则》的

一些内容,把几个会计要素分别列出,将会计科目名称及使用说明、会计报表格式和编制等几个方面内容联系到一处,组成了主要财务处理与报表。总的来说,《小企业会计准则》与《企业会计准则》虽然在框架体系上比较相似,但是两者在内容上还是有一定区别的,《小企业会计准则》更加注重小微企业的实际发展情况^[2]。

(三) 关于无形资产的处理

根据《企业会计准则》的要求,无形资产都应当进行计提减值,并且其所产生的减值不能够转回。在摊销方面,主要的进行方式应当参照经济利益的实现方式,如果不能确定使用寿命,那么不进行摊销。对于不能进行使用寿命有效预算的无形资产,原则上不进行摊销,但是应当定期开展减值测验。而依照《小企业会计准则》的相关内容,无形资产如果产生损失,那么不应进行计提减值,而应当直接减去资产的账面价值,不可计算使用寿命的无形资产,摊销应十年内进行。通过对比,《小企业会计准则》至于《企业会计准则》来说,在账务的处理上要简洁不少。主要原因在小企业体量小,业务相对来说比较简单。

二、关于耕地占用税《小企业会计准则》与《企业会计准则》的处理

为了更好地对比《小企业会计准则》与《企业会计准则》两者的不同,可以将《企业会计制度》作为参考,进行更加细致的分析。

关于耕地占用税的内容,在《企业会计制度》的第四十七条有表述,《小企业会计准则》则在第四节——无形资产这一章中,其对于土地使用权的定义都为无形资产。而关于无形资产定义,《企业会计制度》第四十三条中提到:

“无形资产指的是企业为生产商品或者向他人提供劳务、出租,或者以管理为目的而拥有的、没有实物形态的非货币性长期资产^[3]。”

而《企业会计准则》对无形资产的定义为:“无形资产,是指企业为生产商品或者提供劳务、出租给他人、或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。无形资产分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产^[4]。”《小

企业会计准则》将无形资产界定为必须拥有、使用或销售、能够发展的无形资产。因此，三者在无形资产的确上是有着一定区别的，但不可否认的是，土地在三者中都是被列入无形资产中的，只是存在阶段性而已。由此看来，在土地开始建设建筑物时就达到了预期的可使用情况，耕地占用税最终流向建筑物的原值。

对于应用《企业会计制度》的企业来说，耕地占用税从一开始来说就是作为无形资产而存在的，在进行土地上的相关建造之前，不用对此进行区别调整，对于耕地占用税可以通过《企业会计制度》进行相应的处理。而对于应用《企业会计准则》的企业来说，从《企业会计准则第6号——无形资产》中的要求可以得知，耕地占用税与上述的《企业会计制度》所论并无区别，也是作为无形资产而存在的，只是有一点不同，假如土地另当他用，如被用来进行出租或资本增加，那么资产的性质就发生了变化，从使用性变为投资性。企业在耕地上开展房屋或厂房建造时，耕地占用税应当与建造物分开处理，假如企业用地不足，需要另行购买土地，那么应当根据实际情况进行合理配置，以支付耕地占用税与建造物的价款，对于出现分配困难情况的，全部的支付价款应当视为固定资产，这一点在《小企业会计准则》中第三十八条第三款也有所体现。如果企业在耕地上建设房屋等相关建筑之后，有出卖其建筑的意向情况，那么耕地占用税的归属将在房屋等建筑物之上。根据《企业会计准则第6号——无形资产》第十二条第二款的规定：“外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出^[5]。”从这一点可以看出，在获得耕地的使用权过程中，如果是通过支付出让金，那么耕地占用税的税款应当归属于耕地用途所产生的支出上。基于《企业会计准则》的相关规定，外购土地时所产生的耕地占用税应当列入无形资产之中，在地块的使用年限内进行摊销，通常来说是从获得耕地使用权的当月算起。因此，对于非房地产企业来说，耕地占用税应当与建造物分开核算。而选择《小企业会计准则》的企业来说，其处理方式是选择《企业会计准则》的企业相同的，都是以分开处理的方式进行核算。

三、企业所得税的税前扣除

按照《企业所得税法实施条例》中第六十五条所述：“企业所得税法第十二条所称无形资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等^[6]。”不管是应用《小企业会计准则》，还是应用《企业会计准则》的企业，耕地占用税的资产实质都是无形资产，其处理上都应按照各自指南中有关无形资产的规定进行，在成本的摊销实践上，应当与企业

所得税基本相同。但是，《小企业会计准则》第二十九条规定：“企业应当对所有固定资产计提折旧，但已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地不得计提折旧^[7]。”这是两者的一大不同。而对于执行《企业会计制度》的企业来说，在耕地占用税的处理上，在耕地上进行建筑建造之前，应当划归到无形资产之中，在摊销方面，应当根据相关条文中关于无形资产的要求进行。在建造房屋及相关建筑的过程中，应当将耕地占用税并入到在建的建筑项目上。土地改造和建设完成之后，耕地占用税应当随之并入到建筑物本身及建造的成本中，这时资产的性质发生了变化，由无形资产转变为了固定资产，此时处理方式也发生了变化，耕地占用税不仅能作为固定资产或者无形资产，应当根据实际情况进行统一处理。

此外，不管对于执行何种企业准则的企业来说，房屋等相关建筑建成之后应当列为固定资产，并且由于建造物的使用年限通常来说低于耕地的使用年限，因此，当耕地上的房屋等相关建筑物废弃之后，其中还留存一定的净残值，假如地块上的房屋建筑清除之后依然在此建造新的建筑，那么这份净残值应当流转至其中；假如旧的房屋建筑清理之后不再进行建造，那么净残值应当作为无形资产实现摊销。

结语

从本质上来说，《小企业会计准则》和《企业会计准则》有着密切的联系，前者是在后者的基础上产生的，其对于耕地占用税的定义是趋同的，都是无形资产。不同点在于土地的折旧上，对于单独计价入账的土地不能够进行计提折旧。

参考文献

- [1] 曾增, 蔡新锋. 分析小企业会计准则与企业会计准则会计处理差异——以固定资产会计处理为例[J]. 中国乡镇企业会计, 2019(4): 2.
- [2] 周天华. 小企业会计准则与企业会计准则比较研究[J]. 时代经贸, 2018(5): 3.
- [3] 中华人民共和国财政部. 《企业会计制度》[EB/OL]. http://kjs.mof.gov.cn/kuaijifagui/200806/t20080618_46254.htm
- [4] 刘之舟. 小企业会计准则与税法差异对企业纳税影响浅析[J]. 知识经济, 2018(2): 2.
- [5] 国家法律法规数据库. 《企业所得税法实施条例》[EB/OL]. <https://flk.npc.gov.cn/detail2.html?ZmY4MDgwODE2ZjN1OTc4NDAxNmY0MjA5OTY4NzAzMGE%3D>
- [6] 中华人民共和国财政部制定. 小企业会计准则2020版[M]. 上海: 立信会计出版社, 2020. 01.