

对“企业会计准则应用指南中科目设置存在问题”的商榷

甘肃省地矿局第三勘查院 王兴旺

笔者对《财会月刊》(会计)2008年第9期刊登的刘资焱同志《也谈企业会计准则应用指南中科目设置存在的问题》(以下简称《刘文》)一文提出的“关于投资性房地产处置损益的处理问题”的看法不能苟同,现与刘资焱同志商榷。《刘文》认为,投资性房地产在《企业会计制度》中是作为固定资产或无形资产核算的,企业会计准则将投资性房地产单独作为一项资产核算,目的是与自用的房地产相区分,从而更清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力。但投资性房地产仍旧是企业的一项非流动资产,在处置时将其损益通过“其他业务收入”和“其他业务成本”科目核算,与非流动资产处置利得或损失在“营业外收入”或“营业外支出”科目核算的规定相矛盾,并因此建议应按照科目性质,将投资性房地产处置利得或损失记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。笔者认为,《刘文》的观点只考虑了投资性房地产作为企业资产的性质,没有考虑投资性房地产在企业经营业务中的性质,理由如下:

1.根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定,投资性房地产,是指为赚取租金或资本增值,或者两者兼有而持有的房地产。制定《企业会计准则第3号——投资性房地产》的背景是随着我国社会主义市场经济的发展和完善,房地产市场日益活跃,企业持有的房地产除作为生产经营场所和用于对外销售之外,出现了将企业持有的房地产用于赚取租金或获取转让增值收益的活动。就某些企业(房地产企业)而言,房地产投资属于主营业务活动,形成的租金收入或转让增值收益应确认为企业的主营业务收入,但对于大部分企业而言,房地产投资是除主营业务活动以外的其他经营活动,形成的租金收入或转让增值收益应确认为企业的其他业务收入。

2.投资性房地产主要有以下特征:**①**投资性房地产是一种经营性资产;**②**投资性房地产在用途、状态、目的等方面区别于作为生产经营场所的房地产和用于对外销售的房地产;**③**投资性房地产有两种后续计量模式。

当今企业会计准则发展的一个重要趋势就是依据管理者意图来进行会计核算。由于企业经营业务的多元化发展,会计本身具有提供企业重要信息的作用,因此必须反映企业经营业务的变化,这就需要根据投资性房地产在企业经营业务中的性质,将其单独作为一项资产核算和反映,与企业自用的厂房、办公楼等房地产和作为存货的房地产加以区别,从而更清晰地反映投资性房地产业务。正是基于投资性房地产的业务

性质以及投资性房地产本身的经营性特征,我国借鉴了国际会计准则的做法,要求投资性房地产的确认、计量和披露适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定,房地产租金收入的确认、计量和披露适用《企业会计准则第21号——租赁》的规定。

在制定《企业会计制度》时,投资性房地产业务的发展尚不够成熟,因此该制度没有包含企业投资性房地产业务的核算。根据新法优于旧法原则,针对同一事项,当新规定与旧规定存在不一致时,适用新规定。因此,投资性房地产处置损益,应当考虑投资性房地产在企业经营业务中的性质,根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定,作为企业的“与经营性活动相关的转让增值收益”,通过“其他业务收入”和“其他业务成本”科目核算,而不应当仅仅由于《企业会计制度》将投资性房地产作为非流动资产,就将投资性房地产混同于自用固定资产处理,而将其处置利得或损失记入“营业外支出”或“营业外收入”科目。○

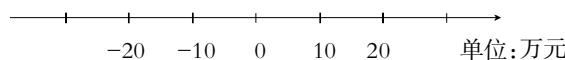
计划是负数时 计划完成比例的计算

武汉中百仓储财务中心 张海文

在实际工作中,企业的某个利润中心可能有下达负数计划的情况。本文从数轴图示的角度分析,以计划是正数时计划完成比例的计算公式为基础,推导出计划是负数时计划完成比例的计算公式,具体步骤如下:

1. 计划是正数的计算。统计方面的教材中提到的是计划为正数、实绩不论正负的情况: $\text{计划完成比例} = \text{实绩}/\text{计划} \times 100\%$ 。

2. 分析。



从数轴图示可以看出,计划的完成是以原点为起点的,计划完成比例等于实绩的线段长度与计划的线段长度的比值。

3. 推导思路及公式。通过上面的分析可知,如果计划的起点是0,则很容易计算出计划完成比例。那么计划是负数时,能不能也找到完成计划的起点呢?如果计划为-10万元,则实绩为-10万元就是完成计划的100%,可见2倍的负计划即-20万元为完成计划的起点。

因为2倍的计划为完成计划的起点,那么,实绩的线段长度=(实绩-2×计划),计划的线段长度=(计划-2×计划)。下面以计划为-10万元、实绩为-8万元为例,计算计划完成比例。

$$\begin{aligned}\text{计划完成比例} &= \text{实绩的线段长度} / \text{计划的线段长度} \times 100\% \\ &= (\text{实绩}-2\times\text{计划}) / (\text{计划}-2\times\text{计划}) \times 100\% \\ &= [-8-2\times(-10)] / [(-10)-2\times(-10)] \times 100\%\end{aligned}$$