

对企业会计准则中几项业务处理的分析

广州 王贇智

一、投资性房地产出租收入及处置收益的会计处理

《企业会计准则第3号——投资性房地产》(CAS 3)将为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产称为投资性房地产。较之原会计准则,CAS 3实际上是将有特定使用目的的固定资产中的房屋建筑物、无形资产中的土地使用权剥离出来,组成投资性房地产。它与企业自有房地产的区别在于创造经济收益的方式不同:前者是直接的,因为它的租金收入及转让收益都是真实的现金流入;后者是间接的,利用它来生产商品、提供劳务或经营管理,最终通过获得销售产品收入或提供劳务收入体现其价值。所以,这种区分有利于更好地衡量企业房地产的构成,评价不同房地产的盈利能力。

但笔者认为,在具体的会计处理方面,将出租房地产、转让土地使用权视为经营活动,将其收入计入其他业务收入或主营业务收入(某些房地产投资业务属于日常经营活动的企业)并缴纳营业税无可厚非,但在处置投资性房地产时亦将其处置收入计入其他业务收入似有不妥。因为投资性房地产属于非流动资产,对一般企业而言,处置非流动资产不是企业的日常经营活动,形成的收益应作为利得来处理。出租房地产可以被认为是一项经营活动,但处置房地产大多属于偶发性经济业务,如将两者产生的收益均计入其他业务收入,则违背了经济业务实质。

因此笔者认为,应将投资性房地产的处置收益或损失同固定资产、无形资产等非流动资产一样,记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。下面以按公允价值计量的投资性房地产为例说明具体的会计处理过程。

失=10 000×(10-7.5-0.5)=20 000(元)。根据生产科长的建议可以计算得出企业接受该订单增加的利润为13 500元(33 500-20 000)。

4. 根据销售科长的建议,增加生产30 000双拖鞋所增加的利润为50 250元[(7.5-5.825)×30 000],同时增加生产10 000双的加班费为8 250元[(1.8-0.975)×10 000](0.975元为单位直接人工,因为支付了加班费,所以应扣除单位直接人工)。企业因接受该订单增加的利润为42 000元(50 250-8 250)。

从以上计算结果可以看出,接受该订单不但不会造成企业亏损,还会给企业带来利润。按照销售科长的建议计算得到的利润比按照生产科长的建议计算得到的利润要多,因此应该选择按照销售科长的建议来安排生产。

例1:A企业2008年3月1日将其拥有的一栋厂房出租给甲公司,租期半年,已确认为投资性房地产,转换日该厂房的公允价值为500 000元,甲公司每月支付租金8 000元给A企业。6月30日,该厂房的公允价值为520 000元,租期届满后A企业将该厂房出售,取得价款收入525 000元。

A企业的账务处理为(转换日账务处理略):①每月收到租金时,借:银行存款8 000元;贷:其他业务收入8 000元。②公允价值变动时,借:投资性房地产——公允价值变动20 000元;贷:公允价值变动损益20 000元。③出售时,借:银行存款525 000元;贷:投资性房地产——成本500 000元、——公允价值变动20 000元,营业外收入5 000元。

二、可供出售金融资产减值的会计处理

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS 22)规定了交易性金融资产、贷款及应收款项、持有至到期投资、可供出售金融资产等金融资产减值的相关会计处理。笔者认为,这其中最难以理解和掌握的是可供出售金融资产减值的相关规定。

CAS 22将可供出售金融资产的减值和公允价值下跌作为两项业务来处理:当其公允价值下跌时,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目;当其出现减值时,一方面要将原直接计入所有者权益中的因公允价值下跌形成的累计损失予以转出,计入资产减值损失,另一方面要将当期公允价值较上期公允价值的下跌额计入资产减值损失。对于已确认减值损失的可供出售债务工具,在随后会计期间公允价值已上升且客观上

这个案例中的金额虽然不大,但从中可以得出特殊价格追加订货决策与企业经营成果之间的联系。如果不接受该订单,企业在正常情况下生产销售80 000双,能获得30 000元的经营利润。在接受该订单的情况下,假设厂长是理性的,那么他应该会采纳销售科长的建议,在保证正常生产销售的前提下接受30 000双拖鞋的追加订单,多余的10 000双用加班的方式来生产。在这种情况下,企业能获得72 000元的总利润,比原来的30 000元增加了42 000元。72 000元的总利润中包括100 000双正常生产能力所带来的利润,以及超出正常生产能力的10 000双所带来的利润。从这个结果看,接受特殊价格追加订货会使企业经营成果发生变动,其变动会带来增加利润或减少利润的结果。如果是增加利润就应该接受,否则,应该予以拒绝。○

与原确认减值损失后发生的事项有关的,原确认的减值损失应通过当期损益(资产减值损失)予以转回,而如果是可供出售的权益工具,则不得通过当期损益转回,只能通过“资本公积”科目转回。

笔者认为,上述规定存在以下三个问题:

1. 实务中难以区分可供出售金融资产的公允价值下跌与减值,虽然从 CAS22 的相关规定来看,公允价值的大幅下跌或非暂时性下跌应视为减值,轻微的或暂时性的下跌可视为公允价值下跌,但在实际工作中这种规定的可操作性较差,会计人员难以把握。因为可供出售金融资产中的股票、债券、基金等金融工具本身的价格波动较大,不同的会计人员对其市价的下跌程度及下跌时间的判断不同,且其中并无标准的尺度可供参照。因此,将客观上界限模糊的业务在操作上一分为二,容易给企业留下操纵利润的空间。笔者认为,以上两项业务不必在理论上界定得如此清晰,应与其他金融资产的会计处理一致。当其公允价值下跌时,要么按其公允价值与账面价值的差额计提减值准备,确认减值损失,要么将公允价值的下跌额计入资本公积。

2. 已确认减值的可供出售金融资产,在随后会计期间公允价值又上升时,对债务工具和权益工具采取不同的处理方法似有不妥。债务工具和权益工具在确认减值时的会计处理是一致的,但当价值恢复时,债务工具通过当期损益转回,而权益工具则通过所有者权益转回。

CAS22 这样规定可能更多的是出于对债务工具与权益工具差异的考虑,权益工具价格变动的可能性及幅度相对较大,将其公允价值的回升也通过当期损益转回对企业的利润影响过大。但笔者认为,既然选择用公允价值计量,就要承担这种计量模式带来的后果,否则就应该放弃。证券市场的完善与良性发展是公允价值得到合理运用的基础,但这是各方共同努力的结果,并不能通过细化会计准则的规定而实现。因此,对于权益工具和债务工具公允价值的回升不必区别对待,应一律通过当期损益转回。

3. 在科目的使用上令人费解。其他资产的减值都是借记“资产减值损失”科目,贷记“××资产减值准备”科目,而可供出售金融资产的减值是记入“可供出售金融资产——公允价值变动”科目。会计准则这样规定的本意可能是想说明可供出售金融资产的减值损失是由公允价值变动引起的,与其他资产减值准备有所不同。但这种规定不容易理解,效果并不会太理想。会计准则改革的方向应是优化、简化会计处理,便于实务操作,所以针对可供出售金融资产减值设置“可供出售金融资产减值准备”科目更妥当。

三、附退回条件的商品销售业务的会计处理

附退回条件的商品销售,是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下,企业根据以往经验能合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的,通常应在发出商品时确认收入。在进行具体会计处理时,发出商品时按全额(不考虑退货部分)确认收入,并结转相应的成本。在销售当月月末再按照估计退货的数量,冲减销售收入及相应的销售成

本,差额作为负债记入“其他应付款”科目。发生销售退回时,如实际退货数与原估计数正好相符,则借方确认已退回的库存商品、相应的增值税销项税额及其他应付款,贷方以银行存款表示已退回商品的销售价格及相应的增值税;如实际退货数大于预计数,在借方就多退货部分冲减收入,在贷方冲减相应成本;如实际退货数小于预计数,则与前者做法相反,在贷方进一步确认收入,在借方结转相应的成本。

笔者认为,这样处理的最大问题在于“其他应付款”这项负债在确认时以营业收入与营业成本相抵之后的净额反映,并不能真实地体现企业由于销售退回业务发生的现金流出。尤其在实际退回时,其他应付款与银行存款的支出数并不相等,从而形成一项负债的确认与相关的现金流出不相等的矛盾,所以笔者认为,其他应付款应以总额反映。另外,在发出商品时,按销售总额确认收入、结转成本,之后在月末又按估计退货数量冲减收入与成本,这会导致核算繁琐,因为商品发出时间距离月末的时间可能很短,可能出现刚刚按总额确认了收入、结转了成本又很快再予以冲销的情形。实际上在商品发出时如果可以按以往经验估计出退货的可能性及相应的数量,就应按不退货的部分确认收入、结转成本,然后按退货部分(退货商品的收入及增值税)确认其他应付款。下面通过举例来说明。

例 2:某企业 2007 年 3 月 16 日对外销售 A 商品 500 件,单位成本 120 元,单价 200 元(不含税),商品当日已发出,并附有退货条件,退货期为 1 个月。该企业按以往经验估计,其中 10%的商品可能被退回。该企业于 3 月 25 日收到货款。

1. 3 月 16 日发出商品时,按估计不退货的部分确认收入并结转成本。借:应收账款 105 300 元;贷:主营业务收入 90 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)15 300 元。借:主营业务成本 54 000 元;贷:库存商品 54 000 元。将估计退货部分作发出商品处理,借:发出商品 6 000 元;贷:库存商品 6 000 元。

2. 3 月 25 日收到货款时,借:银行存款 117 000 元;贷:应收账款 105 300 元,其他应付款 11 700 元。

3. 4 月 16 日退货期满,如购买方退回 50 件商品,正好与原估计数一致,借:其他应付款 11 700 元;贷:银行存款 11 700 元。同时,借:库存商品 6 000 元;贷:发出商品 6 000 元。如购买方退回 40 件商品,少于原估计数,则一方面冲减其他应付款,另一方面按原少确认销售的部分再确认收入并结转成本。借:其他应付款 11 700 元;贷:银行存款 9 360 元,主营业务收入 2 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)340 元。同时,借:库存商品 4 800 元,主营业务成本 1 200 元;贷:发出商品 6 000 元。如购买方退回 60 件商品,多于原估计数,则一方面冲减其他应付款,另一方面将原多确认的销售收入及增值税予以抵销,三者之和为银行存款的支出数,同时就多退货部分冲销原已结转的成本。借:其他应付款 11 700 元,主营业务收入 2 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)340 元;贷:银行存款 14 040 元。同时,借:库存商品 7 200 元;贷:发出商品 6 000 元,主营业务成本 1 200 元。○