

《财会月刊》会计版2007年第11期刊登了彭广林同志《〈中级会计实务〉教材例题处理之商榷》一文(以下简称《彭文》),笔者认为,《彭文》在阐述会计实务教材例题的会计处理过程中对新会计准则有关规定的把握和理解不够准确,现阐述如下:

一、投资性房地产转为自用的固定资产入账问题

对于全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》(以下简称《教材》)第88页【例5-7】:

1.《彭文》将固定资产入账价值等同于固定资产入账金额,忽略了“累计折旧”作为“固定资产”科目备抵账户的含义。固定

资产入账价值反映固定资产的价值,固定资产入账金额反映“固定资产”科目登记金额,“累计折旧”作为该科目的备抵账户,在固定资产入账金额扣除累计折旧后才能反映固定资产的价值,因此,入账价值不能等同于入账金额。

2.《彭文》的账务处理不能反映该项固定资产的历史原貌,不符合《企业会计准则——基本准则》有关历史成本计量属性的规定。《企业会计准则——基本准则》是以财政部第33号令的形式发布的,属于行政法规的范畴,法律级次高于38

认的财务费用234元并没有实际发生,所以应将其予以冲销,因此“贷:财务费用234元”。

综上,发生销售退回时的会计分录为:借:主营业务收入10000元,应交税费——应交增值税(销项税额)1700元;贷:银行存款11466元,财务费用234元。

这样进行会计处理,一方面,不会对企业营业利润产生任何影响,自然也不会对利润表产生任何影响;另一方面,在不违背企业会计准则的前提下,既不会导致在事实上并没有实现任何收入的情况下形成“主营业务收入”账簿仍然存在余额,也不会导致事实上并没有形成融资费用的情况下产生“财务费用”账簿上的余额。

二、现金折扣后又发生销售折让的会计处理

销售折让,是指由于产品质量等问题,销售后给予购货方的折扣。其会计处理与销售退回相似。下面举例加以分析。

例2:某企业为增值税一般纳税人,20×7年1月1日,销售一批商品,价税合计为10000元,付款条件为(2/10,1/20,n/

项具体准则和应用指南,是其他具体会计准则的总纲和前提。其规定,企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注时,应该按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。会计计量属性包括历史成本计量,即资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。从投资性房地产由成本法转换为自用固定资产核算的过程来看,该资产属于企业自身拥有的资产在企业内部不同用途之间的转换,应按照历史成本进行核算,不能因资产用途发生了一次转变,而改变其历史成本的会计计量属性。

二、以存货清偿债务的会计处理问题

对于《教材》第206页【例11-2】:

1.《彭文》的账务处理没有将债务重组利得与资产转让损益分开反映。在《教材》中,销售产品取得的利润体现在主营业务利润中,债务重组利得作为营业外收入处理。《彭文》也认为债务人将债务重组利得与资产转让损益分开反映的做法符合《企业会计准则第12号——债务重组》第五条的规定,然而其后的会计处理却将用于偿债的存货账面价值与公允价值的差额同债权人做出让步形成的利得共同确认为债务重组利得,未能分开反映,最终还是违背了上述规定。

2.《彭文》认为以存货资产清偿债务的债务重组不一定按公平交易原则办事,只能看成是视同销售行为。这是对公允价值计量模式的理解有偏颇。笔者认为,债务重组协议本身就不是遵循公平交易原则达成的,只有债权人做出让步的情况下才构成债务重组,所以,只要发生债务重组,债务人必定会有债务重组利得,即债务人一定少偿付了应付的债务。但是,作为偿债的存货,必定要用公允价值计量。所以,债务重组即便是《彭文》理解的“只能看成是视同销售行为”,也要按照公允价值模式进行计量。实质上,换出存货以及以存货偿债的行为,本身就是作为“视同销售”进行业务处理的,所以,按照公允价值模式,存货既要确认收入,又要结转成本。○

30)。款项于20×7年1月10日收讫。20×7年2月10日,由于商品质量出现问题,双方协议给予购买方20%的销售折让,款项通过银行支付。

参照以上对销货退回的处理,对企业20×7年2月10日发生销售折让时的会计处理分析如下:按照20×7年1月10日收款的金额的20%退款,因此,“贷:银行存款1960元(9800×20%)”。按照20×7年1月1日开具发票上注明的销售金额和增值税额的20%开具红字增值税专用发票,并根据发票上的相关金额,“借:主营业务收入1709.4元(8547×20%),应交税费——应交增值税(销项税额)290.6元(1453×20%)”。根据借贷必相等的规则,差额即为应该予以转销的财务费用,金额为20×7年1月10日收款时确认的财务费用200元的20%,因此,“贷:财务费用40元”。

综上,发生销售折让时的会计分录为:借:主营业务收入1709.4元,应交税费——应交增值税(销项税额)290.6元;贷:银行存款1960元,财务费用40元。○