

一、投资性房地产转为自用的会计处理

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】20×7年7月末,甲企业将出租在外的厂房收回,8月1日开始用于本企业的商品生产,该厂房相应由投资性房地产转换为自用房地产。该项房地产在转换前采用成本模式计量,截至20×7年7月31日,账面价值为37 650 000元,其中,原价50 000 000元,累计已提折旧12 350 000元。甲企业20×7年8月1日的账务处理如下:借:固定资产50 000 000元,投资性房地产累计折旧12 350 000元;贷:投资性房地产——××厂房50 000 000元,累计折旧12 350 000元。

从上面的账务处理可以看出,教材是以账面余额转账的方式来完成成本模式房地产转换的。然而根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十三条的规定,企业有确凿证据表明房地产用途发生改变,如投资性房地产开始自用,应当将投资性房地产转换为其他资产。该准则第十四条规定,在成本模式下,应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。故此将教材的账务处理调整为:借:固定资产37 650 000元,投资性房地产累计折旧12 350 000元;贷:投资性房地产——××厂房50 000 000元。

二、具有商业实质的非货币性资产交换中换出存货的会计处理

教材第149页【例8-1】甲公司以其使用中的账面价值为850 000元(原价为1 000 000元,累计折旧为150 000元,未计提减值准备)的一台设备换入乙公司生产的一批钢材,钢材的账面价值为800 000元。甲公司换入钢材作为原材料用于产品生产,乙公司换入设备作为固定资产管理。设备的公允价值为1 000 000元,钢材的公允价值为1 000 000元。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为17%,计税价格等于公允价值。假定甲、乙公司不存在关联方关系,交易价格公允,交易过程除增值税以外不考虑其他税费,且乙公司因换入设备而涉及的增值税进项税额不得抵扣。

其中乙公司的账务处理如下:借:固定资产1 170 000元;贷:主营业务收入1 000 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000元。借:主营业务成本800 000元;贷:库存商品800 000元。

教材第150页【例8-2】沿用【例8-1】,但假定甲公司换出设备的公允价值为120万元,换入钢材的公允价值为100万元,

由此乙公司另支付20万元补价给甲公司。可以认定该项交易属于具有商业实质且公允价值能够可靠计量、涉及补价的非货币性资产交换。

则乙公司的账务处理如下:借:固定资产1 370 000元;贷:主营业务收入1 000 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000元,银行存款200 000元。借:主营业务成本800 000元;贷:库存商品800 000元。

一般地,存货的销售属于日常业务应确认为销售商品收入。而非货币性资产交换,由于不属于日常业务,除涉及补价并确认为货币性交换外,存货的交换损益应确认为利得与损失。教材以存货的公允价值确认收入同时以其账面价值结转成本的做法实为货币性交易处理。对非货币性资产交换按一般的销售处理,虽然不影响最终的损益,但是不够妥当。在具有商业实质条件下的涉及存货的非货币性资产交换,换出方应将换出存货的公允价值与其账面价值之间的差额确认为利得或损失。

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》将教材中乙公司账务处理调整如下:【例8-1】借:固定资产1 170 000元;贷:库存商品800 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000元,营业外收入——非货币性资产交换收益200 000元。【例8-2】借:固定资产1 370 000元;贷:库存商品800 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000元,银行存款200 000元,营业外收入——非货币性资产交换收益200 000元。

三、以存货清偿债务的会计处理

教材第206页【例11-2】甲公司欠乙公司购货款350 000元。由于甲公司财务发生困难,短期内不能支付已于20×6年5月1日到期的货款。20×6年7月10日,经双方协商,乙公司同意甲公司以其生产的产品偿还债务。该产品的公允价值为200 000元,实际成本为120 000元。甲公司为一一般纳税人,适用的增值税税率为17%。乙公司于20×6年8月10日收到甲公司抵债的产品,并作为产成品入库;乙公司对该项应收账款计提了50 000元的坏账准备。

甲公司的账务处理如下:借:应付账款350 000元;贷:主营业务收入200 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000元,营业外收入——债务重组利得116 000元。借:主营业务成本120 000元;贷:库存商品120 000元。

在本例中,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。

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。但是债务重组毕竟不是企业的日常活动,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。存货资产转让损益的净额列入主营业务收入不符合配比原则,净额更符合利得的定义。基于以上认识,将教材中的账务处理更正为:借:应付账款350 000元;贷:库存商品120 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000元,营业外收入——债务重组利得196 000元。○