

资性房地产——成本”科目,按该项投资性房地产的累计公允价值变动,贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目,按其差额,贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

需要考虑的问题是:其他资产转为投资性房地产时,公允价值大于账面价值的差额已计入其他资本公积;投资性房地产再转回其他资产时,原计入其他资本公积的金额如何处理?

企业会计准则对此没有明确规定。笔者建议:将原计入其他资本公积的金额转为“公允价值变动损益”。

依据:该做法符合企业会计准则的规定,转回的其他资产按照转回日公允价值计量,转回日公允价值与其他资产转为投资性房地产前账面价值的差额,全额确认为公允价值变动损益。

其他资产转为投资性房地产,再转回其他资产,相当于其他资产的性质未变,但确认公允价值变动损益。

例如:20×0年1月10日,甲房地产开发公司与乙企业签订了一项租赁协议,将其开发的一栋写字楼出租给乙企业。租赁期开始日为20×0年1月15日。20×0年1月15日,该写字楼的账面余额为4500万元,公允价值为4700万元。

20×0年1月15日确认:投资性房地产账面价值4700万元,其他资本公积200万元。

20×0年12月31日,因租赁纠纷,甲公司将该写字楼收回,开始作为办公楼用于本企业的行政管理。转换日该投资性房地产的公允价值为5500万元。

20×0年12月31日确认:写字楼账面价值5500万元,公允价值变动损益800万元。其他资本公积200万元转为公允价值变动损益。

结果:写字楼年初账面价值为4500万元,年末账面价值为5500万元,确认公允价值变动损益1000万元。

另外,有学者认为,原计入其他资本公积的金额不予调整。但笔者认为,其他资本公积将永久存在,与其他资本公积的性质不符,故应予调整。

二、公允价值模式下投资性房地产处置问题

在公允价值模式下,出售、转让投资性房地产,应当按照实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”科目;按该项投资性房地产的账面余额,借记“其他业务成本”科目,按其成本,贷记“投资性房地产——成本”科目,按其累计公允价值变动,贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目。同时,将投资性房地产累计公允价值变动转入其他业务收入,借记或贷记“公允价值变动”科目,贷记或借记“其他业务收入”科目。若存在原转换日计入资本公积的金额,则也需一并转入其他业务收入,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“其他业务收入”科目。

需要考虑的问题是:是否需要将“公允价值变动损益”转为“其他业务收入”?如果需要结转,是转为“其他业务收入”还是转为“其他业务成本”?

笔者认为,结转后将导致“公允价值变动损益”不实和企业其他业务收入虚增。故笔者建议:“公允价值变动损益”不做调整。如果需要调整,应调整“其他业务成本”。○

代扣代缴税费账务处理之改进

江苏徐州 刘聪 刘亚琼

根据税法的规定,某些项目的税费由受托方企业等代扣代缴。对于代扣代缴的税款,代扣代缴单位往往会将其作为本单位对于税务部门的一项流动负债,通过“应交税费——代扣代缴××税”科目核算。而税款真正负担者(单位或个人),则将其所缴纳的税费作为一项成本直接入账,不再另做反映。

例:某轮胎厂生产各种汽车轮胎,某日委托另一家橡胶轮胎加工企业代加工汽车轮胎。已知原料共计50000元,支付加工费共计30000元,消费税税率为3%,加工完毕的轮胎直接进行销售。

委托方账务处理为:①发出橡胶委托其他企业加工,借:委托加工物资50000;贷:原材料50000。②支付委托加工费,借:委托加工物资30000,应交税费——应交增值税(进项税额)5100;贷:银行存款35100。③支付代扣消费税,借:委托加工物资2474.23;贷:银行存款2474.23。④收回委托加工轮胎入库,借:库存商品82474.23;贷:委托加工物资82474.23。受托方账务处理为:借:银行存款32474.23;贷:主营业务收入30000,应交税费——代扣代缴消费税2474.23。

由上面的例子可以看出,受托企业对于代扣代缴的税款通过“应交税费”科目核算,而委托方则是直接将其作为一项资产的组成部分,不通过任何显示其税款性质的科目核算。这不符合会计的实质重于形式原则,真正的税负承担者在账上并没有反映。另外在现实生活中,税单往往通过业务进行传递,一般情况下税单最终会停留在委托方的手中。上述核算方法会使受托方代扣代缴的税费和自己应缴纳的税费混合在一起。

笔者认为,受托方代扣代缴的税费可以通过“其他应付款——税务部门”科目进行核算,而委托方承担的税费可以通过“应交税费——应交××税”科目进行核算。

接上例,委托方账务处理为:①发出橡胶委托其他企业加工,借:委托加工物资50000;贷:原材料50000。②支付委托加工费,借:委托加工物资30000,应交税费——应交增值税(进项税额)5100;贷:银行存款35100。③支付代扣代缴的消费税,借:营业税金及附加2474.23;贷:应交税费——应交消费税2474.23。借:应交税费——应交消费税2474.23;贷:银行存款2474.23。④收回委托加工轮胎入库,借:库存商品82474.23;贷:委托加工物资82474.23。受托方账务处理为:借:银行存款32474.23;贷:主营业务收入30000,其他应付款——税务部门2474.23。○