

企业房地产出售的会计处理归类比较

施颖

(长沙商贸旅游职业技术学院 长沙 410004)

【摘要】 房地产是企业资产的重要组成部分,但基于企业类型、企业持有房地产的目的以及企业采用的计量模式的不同,房地产出售的会计处理存在很大差别。本文对此进行了细致的分析和探讨,以便于比较和实务操作。

【关键词】 房地产 出售损益 计量模式

一、非房地产开发企业出售房地产

1. 出售自用房地产。非房地产开发企业自用房地产应作为固定资产管理,企业对多余、闲置的自用房地产,可以对外出售。对出售自用房地产的核算主要包括:注销出售自用房地产原价及累计折旧和已计提的减值准备、收取出售价款、支付相关清理费用、计算应交营业税、核算出售自用房地产损益等。《企业会计准则——应用指南2006》指出,企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等转出的固定资产,通过“固定资产清理”账户核算,出售的净损益转入“营业外支出”或“营业外收入”账户。

例1:A企业出售旧房1栋,原价800万元,售价320万元,

贷:库存商品 2 000 000
若该项交换不具有商业实质且公允价值能够可靠计量,则甲公司会计分录如下:
借:原材料 2 000 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 374 000
贷:库存商品 2 000 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 374 000

6. 将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者。此项业务的实质相当于将货物销售给股东或投资者,相应会导致经济利益流入企业,负债减少。会计上根据产品的市场售价计算并确认销售收入,计算增值税销项税额,并在月末结转产品销售成本。即借记“应付股利”或“应付账款”科目,贷记“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。在企业所得税上,因为相关货物转移到企业之外的其他主体,也需要按税法认定的公允价值计入企业应纳税所得额,计算企业所得税。同时,增值税上也作视同销售处理。

例6:甲企业将自产的10台设备作为股利分配给股东,该设备成本为每台2 000元,每台售价为2 200元。会计处理如下:

已提折旧450万元、减值准备100万元,应付营业税16万元。

会计分录为:(1)将出售的固定资产转入清理时:借:固定资产清理250,累计折旧450,固定资产减值准备100;贷:固定资产800。

(2)收回出售固定资产价款时:借:银行存款320;贷:固定资产清理320。

(3)计算应付营业税时:借:固定资产清理16;贷:应交税费——应交营业税16。

(4)结转出售固定资产利得:320-250-16=54(万元)。借:固定资产清理54;贷:营业外收入——处置非流动资产利得54。

需要说明的是,依据《企业会计准则讲解2006》,企业取

借:应付股利 25 740
贷:主营业务收入 22 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 3 740
同时,结转成本:
借:主营业务成本 20 000
贷:库存商品 20 000

综上所述,视同销售概念的提出是为了区分税法与会计对相同业务作出的不同规定。本文总结归纳了流转税及企业所得税视同销售规定的不同,同时对各种视同销售业务的会计处理做了分析,并进行了相应的会计处理探讨,有助于会计实务人员工作的开展。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2012
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
4. 王爱玲.新增增值税法下视同销售的会计处理.财务与会计,2012;12
5. 赵静玉.浅议视同销售的会计处理.科学时代,2012;14

得的土地使用权通常应确认为无形资产,因此出售房地产过程中,如果房产附着地的土地使用权单独核算,则该土地使用权应作为企业无形资产处理,确认无形资产处置损益。

2. 出售为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产。《企业会计准则第3号——投资性房地产》指出,为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产应确认为投资性房地产。投资性房地产通常应当采用成本模式进行后续计量,满足特定条件的情况下,也可以采用公允价值模式。

(1) 采用成本模式计量。《企业会计准则讲解2006》规定,处置采用成本模式计量的投资性房地产时,应当按实际收到的金额,借记“银行存款”等账户,贷记“其他业务收入”账户;按该项投资性房地产的账面价值,借记“其他业务成本”账户,按其账面金额,贷记“投资性房地产”账户;按照已计提的折旧或摊销,借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”账户;原已计提减值准备的,借记“投资性房地产减值准备”账户。

例2: B企业将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产,采用成本模式计量。租期届满B企业将该写字楼出售给乙企业,合同价款为200万元,乙企业用银行存款付清,出售时该写字楼成本为180万元,已计提折旧300万元。

B企业会计处理如下:借:银行存款200;贷:其他业务收入200。借:其他业务成本150,投资性房地产累计折旧30;贷:投资性房地产——写字楼180。

(2) 采用公允价值模式计量。企业出售采用公允价值模式计量的投资性房地产时,按实际收到的金额,借记“银行存款”等账户,贷记“其他业务收入”账户;按该项投资性房地产的账面余额,借记“其他业务成本”账户;按其成本,贷记“投资性房地产——成本”账户;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”账户,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“公允价值变动损益”账户,贷记或借记“其他业务收入”账户,按该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额,借记“资本公积——其他资本公积”账户,贷记“其他业务收入”账户。

例3: 2012年10月C企业将新购入自用的一项固定资产转为投资性房地产出租使用,其账面价值为40万元,公允价值为42万元,年终该项投资性房地产的公允价值为45万元,租赁期满后企业收回该项投资性房地产,并以50万元的价格出售,款项收到存入银行。

会计分录为:(1) 固定资产转为投资性房地产:借:投资性房地产——成本42;贷:固定资产40,资本公积——其他资本公积2。

(2) 年终公允价值变动:借:投资性房地产——公允价值变动3;贷:公允价值变动损益3。

(3) 收回并出售投资性房地产:借:银行存款50;贷:其他业务收入50。借:其他业务成本45;贷:投资性房地产——成本42、——公允价值变动3。

(4) 转销公允价值变动损益和转换时计入的资本公积:借:公允价值变动损益3;贷:其他业务收入3。借:资本公积——其他资本公积2;贷:其他业务收入2。

二、房地产开发企业出售房地产

房地产开发企业的房地产是其开发的产品,不能确认为固定资产或投资性房地产,而应界定为产品,在房地产开发企业的专用账户“开发产品”中核算,相当于非房地产开发企业的“库存商品”,出售房地产过程中取得的收入也不记入“其他业务收入”账户,而应记入“主营业务收入”账户。

根据《房地产开发企业会计制度》的规定,当开发项目竣工验收、办妥移交手续前,不论是否签订正式购销合同,所收到的均为预售房地产款,一律不确认收入,其款项暂记入“预收账款”账户;因预收房地产款而缴纳的营业税费等在“应交税费——应交营业税”等账户核算;开发项目完工经验收合格、竣工决算后,房地产开发企业按照购销合同规定将合格的房地产产品移交给购买方,办妥移交手续后可以确认销售收入的实现,借记“预收账款”、“应收账款”等账户,贷记“主营业务收入”账户。

例4: 鹏程房地产公司出售某小区住宅,共计销售款1500万元。按合同规定收取预售房款500万元,住宅房屋已达到预定可使用状态并办理竣工结算手续,开发实际总成本为960万元。房屋余款收讫存入银行。

会计分录为:(1) 房屋达到预定可使用状态:借:开发产品960;贷:开发成本960。

(2) 收到预售房款:借:银行存款500;贷:预收账款500。

(3) 确认销售收入:借:应收账款1500;贷:主营业务收入1500。

(4) 冲减预售房款:借:预收账款500;贷:应收账款500。

(5) 收到余款:借:银行存款1000;贷:应收账款1000。

(6) 按规定计算应交营业税75万元:借:营业税金及附加75;贷:应交税费——应交营业税75。

(7) 结转销售成本:借:主营业务成本960;贷:开发产品960。

如果房地产开发企业出售的房地产是企业安置拆迁居民周转使用的房屋即“周转房”时,应先按周转房的摊余价值,借记“开发产品”账户,贷记“周转房”账户;再按购销合同中双方约定的价格,借记“银行存款”等账户,贷记“主营业务收入”账户;并结转其销售成本,借记“主营业务成本”账户,贷记“开发产品”账户。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 财政部. 企业会计准则——应用指南2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
3. 财政部. 企业会计准则讲解2006. 北京: 人民出版社, 2007
4. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2012