

会计人员继续教育系列用书

QIYEKUAJIZHUNZESHUISHOUZHONGDIANNANDIANJICHAYIANLIFENXI

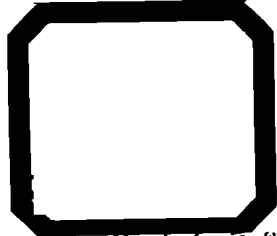
企业会计准则·税收

重点难点及差异案例分析

王力国 主编



中国财政经济出版社



会计人员继续教育系列

企业会计准则·税收重点难点 及差异案例分析

主 编：王力国

副主编：杨秀荣 董学秀

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则·税收重点难点及差异案例分析/王力国主编. -北京: 中国财政经济出版社, 2010. 6

(会计人员继续教育系列)

ISBN 978-7-5095-2269-1

I. ①企… II. ①王… III. ①企业—会计制度—中国—终生教育—教材
②税收管理—中国—终生教育—教材 IV. ①F279.23②F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 098860 号

责任编辑: 洪 钢

封面设计: 书之道

版式设计: 千手创意

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京奥隆印刷厂印刷 各地新华书店经销

710×1000 毫米 16 开 24 印张 400 千字

2010 年 6 月第 1 版 2010 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5000 定价: 36.00 元

ISBN 978-7-5095-2269-1/F·1812

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

前 言

财政部颁布的企业会计准则于2007年1月1日在上市公司等企业实施以来，得到社会各界的普遍关注，财政部组织相关部门的领导和专家学者针对企业会计准则执行情况进行了广泛而深入的调研和分析，并针对企业会计准则执行过程中存在的问题及时发布了三号企业会计准则解释，我们针对企业会计准则执行中存在的问题对准则的重点和难点进行重新归纳总结，引用大量的实务案例对准则执行中的重点和难点问题进行讲解，深入浅出，通俗易懂，突出重点，内容新颖，结构清晰，实用性和针对性强。

本书还结合准则的最新变化和新颁布实施的税收法律政策，详细阐述了会计准则和税收政策的变化，比较深刻地分析了会计准则与税收的差异，对企业财务税收实务工作具有现实指导意义。

本书具有以下特色：

1. 突出案例教学

本书每章都配有案例，并对案例进行深入浅出地分析，与企业会计准则理论阐述紧密集合，便于学习者理解深奥的会计理论，更好地运用会计理论解决实务问题，进一步掌握企业会计准则，达到事半功倍的作用。

2. 突出“新理论”与“新实务”

根据国家最新颁布实施的企业会计准则及税收政策等法律法规的要求，结合财务税收实务工作，编写了大量贴近实际，实用性非常强的案例。

3. 突出重点和难点问题

针对企业会计准则执行中的重点和难点问题进行深入讲解，重点和难点突出，言简意赅，通俗易懂，便于广大财务税收工作者理解和掌握。

本书共分七章，前五章讲述企业会计准则执行中的重点和难点及案例分

析，后两章讲解税收政策的最新变化与会计准则差异分析。

本书是学习理解会计准则和税收政策，并进行会计人员继续教育的重要参考资料。也可以作为实务工作者和理论工作者的工具书。

本书主编王力国，副主编杨秀荣和董学秀，参加编写的人员有李向荣和杨颖等。

由于作者水平有限，不妥之处在所难免，恳请专家、学者及各位同仁指正。

编 者

2010年4月18日

目 录

第一章 公允价值运用相关准则重点、难点问题及案例分析	(1)
第一节 投资性房地产	(1)
第二节 非货币性资产交换	(15)
第三节 债务重组	(29)
第四节 交易性金融资产	(42)
第五节 可供出售金融资产	(46)
第二章 资产减值损失相关准则重点、难点问题及案例分析	(50)
第一节 存货跌价损失	(50)
第二节 应收款项坏账损失	(60)
第三节 持有至到期投资减值损失	(64)
第四节 可供出售金融资产减值损失	(66)
第五节 长期股权投资减值损失	(73)
第六节 固定资产减值损失	(74)
第七节 无形资产减值损失	(87)
第八节 商誉减值测试与处理	(95)
第三章 信息披露相关准则重点、难点问题及案例分析	(102)
第一节 财务报表列报	(102)
第二节 分部报告	(128)
第三节 中期财务报告	(135)
第四节 会计政策、会计估计变更和差错更正	(142)
第五节 资产负债表日后事项	(163)
第六节 关联方披露	(178)

第四章 长期股权投资、企业合并和合并财务报表重点、难点问题及案例分析	(186)
第一节 长期股权投资	(186)
第二节 企业合并	(213)
第三节 合并财务报表	(242)
第五章 其他准则执行中应重点关注的问题及案例分析	(292)
第一节 存货准则应重点关注的问题	(292)
第二节 固定资产准则的难点和重点及案例分析	(293)
第三节 无形资产准则的重点及案例分析	(300)
第四节 职工薪酬准则应重点关注的问题及案例分析	(302)
第五节 或有事项准则应重点关注的问题及案例分析	(306)
第六节 收入准则应重点关注的问题及案例分析	(312)
第七节 建造合同准则应重点关注的问题及案例分析	(318)
第八节 政府补助准则应重点关注的问题	(321)
第九节 借款费用准则应重点关注的问题及案例分析	(322)
第十节 外币折算准则应重点关注的问题及案例分析	(326)
第十一节 租赁准则应重点关注的问题及最新变化	(330)
第六章 所得税会计重点、难点问题及案例分析	(333)
第一节 所得税会计概述	(333)
第二节 会计与税收差异分析	(334)
第三节 递延所得税负债及递延所得税资产	(347)
第四节 所得税费用的确认和计量	(354)
第七章 税收最新变化及案例分析	(362)
第一节 增值税最新变化	(362)
第二节 企业所得税最新变化	(364)
第三节 其他税种的最新变化	(369)

第一章 公允价值运用相关准则重点、难点问题及案例分析

公允价值，是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。在公允价值下，资产和负债按照在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。公允价值相对于历史成本而言，具有很强的时间性，当前环境下某项资产或负债的历史成本可能是过去环境下该项资产或负债的公允价值，而当前环境下某项资产或负债的公允价值也许是未来环境下该项资产或负债的历史成本。一项交易在交易时点通常是按公允价值交易的，随后就变成了历史成本，资产或者负债的历史成本许多就是根据交易时有关资产或者负债的公允价值确定的。比如，在非货币性资产交换中，如果交换具有商业实质，且换入、换出资产的公允价值能够可靠计量，换入资产入账成本的确定应当以换出资产的公允价值为基础，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠。投资性房地产可以在符合条件时采用或转换为公允价值计量模式，期末公允价值的变动计入当期损益。债务重组中，债权人接受的非现金资产和债权转换为股权投资时，按公允价值计价入账。交易性金融资产和可供出售金融资产期末按公允价值计价，公允价值变动分别计入当期损益和资本公积。在应用公允价值时，当相关资产或者负债不存在活跃市场的报价或者不存在同类或类似资产的活跃市场报价时，需要采用估值技术来确定相关资产或者负债的公允价值。

第一节 投资性房地产

一、投资性房地产特征与范围

房地产是土地和房屋及其权属的总称。我国土地所有制包括国家所有制和集体所有制，企业只能取得土地使用权。因此，房地产中的土地是指土地使用权。房屋是指土地上的建筑物及构筑物。随着我国社会主义市场经济的

发展，房地产市场日益活跃，企业持有的房地产除了用作自身管理、生产经营活动场所和对外销售之外，出现了将房地产用于赚取租金或增值收益的活动，有时成为个别企业的主营业务。用于出租或增值的房地产就是投资性房地产。投资性房地产在用途、状态、目的等方面与企业自用的厂房、办公楼等作为生产经营场所的房地产和房地产开发企业用于销售的房地产是不同的。本节主要讲解投资性房地产的确认、计量和相关信息的披露等问题。

（一）投资性房地产的定义及特征

投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

投资性房地产的主要形式是出租建筑物、出租土地使用权，这实质上属于一种让渡资产使用权行为。房地产租金就是让渡资产使用权取得的使用费收入，是企业为完成其经营目标所从事的经营性活动以及与之相关的其他活动形成的经济利益总流入。投资性房地产的另一种形式是持有并准备增值后转让的土地使用权，尽管其增值收益通常与市场供求、经济发展等因素有关，但目的是为了增值后转让以赚取增值收益，也是企业为完成其经营目标所从事的经营性活动以及与之相关的其他活动形成的经济利益总流入。在我国持有并准备增值后转让的土地使用权情况较少。

投资性房地产属于某些企业日常经营性活动，形成的租金收入或转让增值收益确认为企业的主营业务收入，但在大部分企业里属于与经营性活动相关的其他经营活动，形成的租金收入或转让增值收益构成企业的其他业务收入。投资性房地产租金收入的确认、计量和披露适用于《租赁》准则的规定。

（二）投资性房地产的范围

投资性房地产的范围包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。

1. 已出租的土地使用权

已出租的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。企业取得的土地使用权通常包括在一级市场上以交纳土地出让金的方式取得的土地使用权，也包括在二级市场上接受其他单位转让的土地使用权。例如，甲公司与乙公司签署了土地使用权租赁协议，甲公司每年以租金 200 万元租赁使用乙公司拥有的 10 万平方米土地使用权。那

么，自租赁协议约定的租赁期开始日起，这项土地使用权属于乙公司的投资性房地产。

对于以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产。

2. 持有并准备增值后转让的土地使用权

持有并准备增值后转让的土地使用权，是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。这类土地使用权很可能给企业带来资本增值收益，符合投资性房地产的定义。例如，企业由于转产，部分土地使用权停止自用，企业管理当局（董事会或类似机构）作出书面决议，明确持有的土地使用权待其增值后转让以赚取增值收益。

按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权，因此不属于投资性房地产。

3. 已出租的建筑物

已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发完成后用于出租的建筑物。例如，甲公司将其拥有的某栋厂房整体出租给乙公司，租赁期3年。对于甲公司而言，自租赁期开始日起，该栋厂房属于投资性房地产。企业在判断和确认已出租的建筑物时，应当把握以下要点：

（1）用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物。企业以经营租赁方式租入再转租的建筑物不属于投资性房地产。例如，甲公司与乙企业签订了一项经营租赁合同，乙企业将其持有产权的一栋办公楼出租给甲公司，租赁期6年。甲公司一开始将该办公楼装修后用于自行经营餐馆。3年后，由于连续亏损，甲公司将餐馆转租给丙公司，以赚取租金差价。这种情况下，对于甲公司而言，该栋楼不属于其投资性房地产。对于乙企业而言，则属于其投资性房地产。

（2）已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租的建筑物。一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物。通常情况下，对企业持有以备经营出租的空置建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营租出且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签定租赁协议，也应视为投资性房地产。这里的空置建筑物，是指企业新购入、自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经

营出租状态的建筑物。

(3) 企业将建筑物出租, 按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的, 应当将该建筑物确认为投资性房地产。企业将其办公楼出租, 同时向承租人提供维护、保安等日常辅助服务, 企业应当将其确认为投资性房地产。例如, 甲公司在奥运村购买了一栋写字楼, 共 18 层。其中 1 层经营出租给某家大型超市, 2~9 层经营出租给乙公司, 10~18 层经营出租给丙公司。甲公司同时为该写字楼提供保安、维修等日常辅助服务。本例中, 甲公司将写字楼出租, 同时提供的辅助服务不重大。对于甲公司而言, 这栋写字楼属于甲公司的投资性房地产。

(三) 不属于投资性房地产的项目

1. 自用房地产

自用房地产是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产, 如企业生产经营用的厂房和办公楼属于固定资产, 企业生产经营用的土地使用权属于无形资产。

自用房地产的特征在于服务于企业自身的生产经营, 其价值会随着房地产的使用而逐渐转移企业的产品或服务中去, 通过销售商品或提供服务为企业带来经济利益, 在产生现金流量的过程中与企业持有的其他资产密切相关。例如, 企业出租给本企业职工居住的宿舍, 虽然也收取租金, 但间接为企业自身的生产经营服务, 因此具有自用房地产的性质。又如, 企业拥有并自行经营的饭店。饭店的经营者在向顾客提供住宿服务的同时, 还提供餐饮、娱乐等其他服务, 其经营目的主要是通过向客户提供服务取得服务收入, 因此, 企业自行经营的饭店是企业的经营场所, 应当属于自用房地产。

2. 作为存货的房地产

作为存货的房地产通常是指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。这部分房地产属于房地产开发企业的存货, 其生产、销售构成企业的主营业务活动, 产生的现金流量也与其他资产密切相关。因此, 具有存货性质的房地产不属于投资性房地产。

从事房地产经营开发的企业依法取得的、用于开发后出售的土地使用权, 属于房地产开发企业的存货, 即使房地产开发企业决定待增值后再转让其开发权的土地, 也不得将其确认为投资性房地产。

实务中, 存在某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值的情形。如某项投资性房地产不同用途的部分能够单独计量和出

售的，应当分别确认为固定资产（或无形资产、存货）和投资性房地产。例如，甲公司开发建造了一栋商住两用楼盘，一层出租给一家大型超市，已签订经营租赁合同；其余楼层均为普通住宅，正在公开销售中。这种情况下，如果一层商铺能够单独计量和出售，应当确认为甲公司的投资性房地产，其余楼层为甲公司的存货，即开发产品。

二、投资性房地产的确认和初始计量

（一）投资性房地产的确认和初始计量

投资性房地产只有在符合定义的前提下，同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （1）与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业；
- （2）该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

对已出租的土地使用权、已出租的建筑物，其作为投资性房地产的确认时点一般为租赁期开始日，即土地使用权、建筑物进入出租状态、开始赚取租金的日期。但对企业持有以备经营出租的空置建筑物，董事会或类似机构作出书面决议，明确表示将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。“空置建筑物”是指企业新购入、自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。对持有并准备增值后转让的土地使用权，其作为投资性房地产的确认时点为企业将自用土地使用权停止自用，准备增值后转让的日期。

1. 外购投资性房地产的确认和初始计量

在采用成本模式计量下，外购的土地使用权和建筑物，按照取得时的实际成本进行初始计量，借记“投资性房地产”科目，贷记“银行存款”等科目。取得时的实际成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。企业购入的房地产，部分用于出租（或资本增值）、部分自用，用于出租（或资本增值）的部分应当予以单独确认的，应按照国家不同部分的公允价值占公允价值总额的比例将成本在不同部分之间进行分配。成本模式计量的投资性房地产本章不进行讲解，重点讲解公允价值模式计量的投资性房地产。

在采用公允价值模式计量下，企业应当在“投资性房地产”科目下设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目，按照外购的土地使用权和建筑

物发生的实际成本，计入“投资性房地产——成本”科目。

【例 1-1】20×9 年 3 月，甲公司拟购入一栋写字楼用于对外出租。3 月 15 日，甲公司与乙公司签订了经营租赁合同，约定自写字楼购买日起将这栋写字楼出租给乙公司，租赁期为 5 年。4 月 5 日，甲公司实际购入写字楼，支付价款共计 1 500 万元。假设不考虑其他因素，甲公司采用成本模式进行后续计量。

甲公司的会计处理如下：

借：投资性房地产——写字楼——成本	15 000 000
贷：银行存款	15 000 000

2. 自行建造投资性房地产的确认和初始计量

自行建造投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成，包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失，直接计入当期损益，不计入建造成本。采用公允价值模式计量的，应按照确定的成本，借记“投资性房地产——成本”科目，贷记“在建工程”或“开发产品”科目。

【例 1-2】20×9 年 1 月，A 公司从其他单位购入一块土地的使用权，并在这块土地上开始自行建造三栋厂房。该年 10 月，A 公司预计厂房即将完工，与 B 公司签订了经营租赁合同，将其中的一栋厂房租赁给 B 公司使用。租赁合同约定，该厂房屋完工（达到预定可使用状态）时开始起租。该年 11 月 1 日，三栋厂房同时完工（达到预定可使用状态）。该块土地使用权的成本为 900 万元；三栋厂房的实际造价均为 1 500 万元，能够单独出售。假设 A 公司采用公允价值计量模式。

A 公司的账务处理如下：

土地使用权中的对应部分同时转换为投资性房地产

$= [900 \times (1\,500 \div 4\,500)] = 300$ (万元)

借：投资性房地产——厂房——成本	15 000 000
贷：在建工程	15 000 000
借：投资性房地产——土地使用权——成本	3 000 000
贷：无形资产——土地使用权——成本	3 000 000

3. 非投资性房地产转换为投资性房地产的确认和初始计量

非投资性房地产转换为投资性房地产，实质上是因房地产用途发生改变

而对房地产进行的重新分类。转换日通常为租赁开始日。房地产转换的计量将在“投资性房地产的转换和处置”中进行讲解。

（二）投资性房地产的后续支出

1. 资本化的后续支出

投资性房地产的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本。例如，企业为了提高投资性房地产的使用效能，需要对投资性房地产进行改建、扩建而使其更加坚固耐用，或者通过装修而改善其室内装潢，改扩建或装修支出满足确认条件的，应当将其资本化。企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，在再开发期间应继续将其作为投资性房地产。

【例 1-3】20×9 年 6 月，甲公司与乙公司的一项厂房经营租赁合同即将到期。为了提高厂房的租金收入，甲公司决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙公司签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙公司。6 月 15 日，与乙公司的租赁合同到期，厂房随即进入改扩建工程。12 月 20 日厂房改扩建工程完工，共发生支出 300 万元，即日按照租赁合同出租给丙公司。6 月 15 日，厂房账面余额为 1 800 万元，其中成本 1 500 万元，累计公允价值变动 300 万元。甲公司采用公允价值计量模式。

甲公司的会计处理如下：

（1）20×9 年 6 月 15 日，投资性房地产转入改扩建工程：

借：投资性房地——厂房（在建）	18 000 000
贷：投资性房地产——成本	15 000 000
——公允价值变动	3 000 000

（2）20×9 年 6 月 15 日～12 月 20 日：

借：投资性房地产——厂房（在建）	3 000 000
贷：银行存款	3 000 000

（3）20×9 年 12 月 20 日，改扩建工程完工：

借：投资性房地产——成本	21 000 000
贷：投资性房地产——厂房（在建）	21 000 000

2. 费用化的后续支出

投资性房地产的后续支出，不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。例如，企业对投资性房地产进行日常维护所发生的支出。企业在发生投资性房地产费用化的后续支出时，借记“其他业务成本”等科

目，贷记“银行存款”等科目。

【例1-4】甲公司对其某项投资性房地产进行日常维修，发生维修支出30 000元。

日常维修支出属于费用化的后续支出，应当记入当期损益。

甲公司的会计处理如下：

借：其他业务成本	30 000
贷：银行存款	30 000

三、投资性房地产的后续计量

（一）公允价值计量模式

投资性房地产后续计量，通常应当采用成本模式，只有满足特定条件的情况下才可以采用公允价值模式。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。原采用成本模式进行后续计量的投资性房地产满足相应条件时，可以转换为公允价值模式进行后续计量，但已经采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产不得转换为成本模式进行后续计量。

企业有确凿证据表明其投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

（1）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。所在地，通常指投资性房地产所在的城市。对于大中型城市，应当为投资性房地产所在的城区。

（2）企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

投资性房地产的公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的当事人之间自愿进行房地产交换的价格。确定投资性房地产的公允价值时，可以参照活跃市场上同类或类似房地产的现行市场价格（市场公开报价）；无法取得同类或类似房地产现行市场价格的，可以参照活跃市场上同类或类似房地产的最近交易价格，并考虑交易情况、交易日期、所在区域等因素，从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计；也可以基于预计未来获得的租金收益和

相关现金流量予以计量。同类或类似的房地产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一位置区域、所处地理环境相同或近似、可使用状况相同或相近的土地。

投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的，不计提折旧或摊销，应当以资产负债表日的公允价值计量。资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于其账面余额的差额作相反的账务处理。

【例 1-5】甲公司为从事房地产经营开发的企业。20×9 年 8 月，甲公司与乙公司签订租赁协议，约定将甲公司开发的一栋写字楼于开发完成的同时开始租赁给乙公司使用，租赁期为 10 年。当年 10 月 1 日，该写字楼开发完成并开始起租，写字楼的造价为 8 000 万元。该年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值为 9 500 万元。假设甲公司采用公允价值计量模式。

甲公司的账务处理如下：

(1) 20×9 年 10 月 1 日，甲公司开发完成写字楼并出租：

借：投资性房地产——成本	80 000 000
贷：开发成本	80 000 000

(2) 20×9 年 12 月 31 日，按照公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益：

借：投资性房地产——公允价值变动	15 000 000
贷：公允价值变动损益	15 000 000

(二) 投资性房地产后续计量模式的变更

为保证会计信息的可比性，企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。

成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，并按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。

【例 1-6】20×8 年，甲公司将一栋写字楼对外出租，原采用成本模式进行后续计量。2×10 年 3 月 1 日，假设甲公司持有的投资性房地产满足采用公允价值模式条件，甲公司决定采用公允价值模式对该写字楼进行后续计量。2×10 年 3 月 1 日，该写字楼的原价为 8 000 万元，已计提折旧 300 万元，账

面价值为 7 700 万元，公允价值为 9 700 万元。甲公司按净利润的 10% 计提盈余公积。

甲公司的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本	97 000 000
投资性房地产累计折旧	3 000 000
贷：投资性房地产	80 000 000
盈余公积	2 000 000
利润分配——未分配利润	18 000 000

四、投资性房地产的转换和处置

（一）投资性房地产的转换

1. 投资性房地产转换形式和转换日

（1）房地产转换形式。房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。房地产转换是针对房地产用途发生改变而言，而不是后续计量模式的转变。企业必须有确凿证据表明房地产用途发生改变，才能将投资性房地产转换为非投资性房地产或者将非投资性房地产转换为投资性房地产，例如自用的土地使用权改为出租等。这里的确凿证据包括两个方面，一是企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议，二是房地产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态。房地产转换形式主要包括：

①投资性房地产开始自用，相应地由投资性房地产转换为固定资产或无形资产。投资性房地产开始自用是指企业将原来用于赚取租金或资本增值的房地产改为用于生产商品、提供劳务或者经营管理，例如，企业将出租的厂房收回，并用于生产本企业的产品。又如，从事房地产开发的企业将出租的开发产品收回，作为企业的固定资产使用。

②房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，从投资性房地产转为存货。

③作为存货的房地产，改为出租，通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，相应地由存货转换为投资性房地产。

④自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值，相应地由无形资产转换为投资性房地产。

⑤自用建筑物停止自用，改为出租，相应地由固定资产转换为投资性房