

企业会计准则培训教材

根据财政部新颁企业会计准则应用指南编写

最新企业会计准则 学习与应用 (二)

李 明/主编

中国言实出版社

最新企业会计准则 学习与应用

(二)

主 编 李 明(财政部财政科学研究所
会计室主任)

撰稿人

莫小鹏	旷 晶	付玉来	杨晓东
范媛媛	王新颖	陆 苗	苗 茵
宋 菲	唐 宇	张小杰	隆 辉
殷祖贞	侯艳妮	胡小俊	贾博颖
刘 健	刘永生	王广奇	郭庆齐
沈胜利	刘锦芳		

中国言实出版社

图书在版编目(CIP)数据

最新企业会计准则学习与应用/李明主编.

—北京:中国言实出版社,2007.1

ISBN 7-80128-872-6

I. 最…

II. 李…

III. 企业—会计制度—中国—学习参考资料

IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 150983 号

出版发行 中国言实出版社

地 址:北京市朝阳区北苑路 180 号加利大厦 5 号楼 105 室

邮 编:100101

电 话:64924716(发行部) 64963101(邮购)

64924880(总编办) 64963107(编辑部)

网 址:www.zgyscbs.cn

E-mail:zgyscbs@263.net

经 销 新华书店

印 刷 河北省三河市文阁印刷厂

版 次 2007 年 1 月第 1 版 2007 年 1 月第 1 次印刷

规 格 787 毫米×1092 毫米 1/16 99.75 印张

字 数 1956 千字

定 价 198.00 元(全四册)

前 言

我国原有的会计基本准则始于上世纪 90 年代初。后来财政部又相继制定并发布了 16 项具体会计准则以及《企业会计制度》与《金融企业会计制度》等会计规范。这些会计准则和制度在当时的经济环境下发挥了重大作用。

在随后的 10 多年中,我国经济又有了快速发展,相关领域的法律条款也开始出现调整。1999 年,全国人大修订了《会计法》,2000 年,国务院制定并发布了《企业财务会计报告条例》,2005 年后,又发布了经修订的《公司法》、《证券法》等。为了与上述法律法规的有关规定保持一致,原有的会计准则也需要随之修订。

不仅如此,和国际接轨也是新会计准则体系出台的重要原因。会计准则全球化趋同的趋势最近几年日益明显,自 2005 年 1 月 1 日起,已经有 90 多个国家表示要采用国际财务报告准则。随着我国经济开放程度越来越高,活跃在国际贸易和国际资本市场的中国企业更是需要首先在会计准则上国际化。

在国际贸易中,欧盟不完全承认中国市场经济地位,理由之一就是中国会计标准与国际差异较大。在中国一些应诉反倾销的企业当中,也屡屡因为会计制度不接轨而失败。

在资本市场上,随着中国海外上市的企业越来越多,以及国内资本市场对外资的开放程度越来越高,也对会计准则与国际接轨提出了要求。

为解决上述问题,促进我国经济发展,提高我国企业国际竞争优势,财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了新会计准则体系。

这个新的会计准则体系由 39 项会计准则构成,分两个层次,第一层次为基本准则,第二层次为具体会计准则。其中,基本准则在整个准则体系中起统驭作用,主要规范会计目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的确认和计量原则等,相当于国际会计准则理事会编报财务报表的框架和美国财务会计准则委员会的概念框架。具体会计准则根据基本准则制定,分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。其中:

一般业务准则主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量要求,包括首次执行企业会计准则、存货、会计政策及会计估计变更和会计差错更正、资产负债表日后事项、建造合同、所得税、固定资产、租赁、收入、职工薪酬、非货币性资产交换、债务重组、政府补助、外币折算、借款费用、长期股权投资、企业年金基金、每股收益、无形资产、资产减值、或有事项、投资性房地产、企业合并、股份支付等 24 个准

则项目。

特殊行业的特定业务准则主要规范特殊行业的特定业务的确认和计量要求,如石油天然气开采、生物资产、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、金融工具列报、保险合同、再保险合同等8个准则项目。

报告准则主要规范普遍适用于各类企业的报告类准则,如财务报表列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、分部报告、关联方披露等6个准则项目。

完整的新会计准则体系还包括准则应用指南。指南已于2006年10月30日发布。准则应用指南的作用是规范新会计准则体系下会计科目的设置、账务处理、报表体系的构成、报表项目的内容、报表格式等。设置会计科目和会计报表体系是与现行规范体系衔接的需要。这套会计科目和会计报表体系继承了现行会计制度中的合理内容,但又与准则不矛盾,是准则规定的具体化,对准则体系起到补充和辅助作用,是整个准则体系的应用指南。按照中国会计的现状,目前还不能完全没有会计科目和报表体系。在具体写法上,对现行《企业会计制度——会计科目和会计报表》的行文风格作适当简化,例如删除在多个科目中重复出现的非货币性交易,换入资产计价和账务处理的内容。

在准则体系中也包括一些只适用于金融企业,或者偏重于金融企业应用的会计准则。前者包括《原保险合同》和《再保险合同》两项准则,只适用于保险公司;关于金融工具的4项具体会计准则主要适用于金融企业,但非金融企业对所涉及的金融工具进行会计处理的原则也应与其协调一致。

这1项基本会计准则、38项具体会计准则和一套准则应用指南都由财政部发文公布,同样具有规范性文件的效力。新会计准则体系自2007年1月1日起在上市公司推行,鼓励其他企业执行。条件成熟后,将在除小企业外的所有企业执行。小企业将仍执行现行的《小企业会计制度》,不执行新会计准则体系。执行新准则体系的企业,不再执行旧准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和各项专业核算办法以及相关问题的解答。

为了帮助广大企业财会人员、相关管理人员以及大专院校的师生学习和掌握新准则,正确运用新准则,我们编写了这套《最新企业会计准则学习与应用》一书。全书共分四个分册。第一分册包括新修订的原有17个准则的学习与应用;第二分册包括新颁布的10个准则,主要是金融类准则的学习与应用;第三分册包括12个新颁布准则的学习与应用;第四分册是准则和应用指南的原文。

参加本书编写的有财政部财科所的部分专家学者以及武汉大学的刘锦芳。

编 者

2006年12月

目 录

第一章 《投资性房地产》学习与应用	(1)
第一节 本准则制定与出台的背景.....	(1)
第二节 本准则内容理解.....	(3)
第三节 本准则应用	(13)
第四节 与本准则有关的其他问题	(29)
第二章 《生物资产》学习与应用	(32)
第一节 本准则制定与出台的背景	(32)
第二节 本准则内容理解	(35)
第三节 本准则应用	(54)
第四节 与本准则有关的其他问题	(66)
第三章 《外币折算》学习与应用	(70)
第一节 本准则制定与出台的背景	(70)
第二节 本准则内容理解	(71)
第三节 本准则应用	(77)
第四节 与本准则有关的其他问题	(87)
第四章 《金融工具确认和计量》学习与应用	(91)
第一节 本准则制定与出台的背景	(91)
第二节 本准则内容理解	(93)
第三节 本准则应用.....	(118)
第四节 与本准则有关的其他问题.....	(130)
第五章 《金融资产转移》学习与应用	(137)
第一节 本准则制定与出台的背景.....	(137)
第二节 本准则内容理解.....	(138)
第三节 本准则应用.....	(147)
第四节 与本准则有关的其他问题.....	(154)
第六章 《套期保值》学习与应用	(164)
第一节 本准则制定与出台的背景.....	(164)
第二节 本准则内容理解.....	(165)

第三节	本准则应用·····	(176)
第四节	与本准则有关的其他问题·····	(198)
第七章	《原保险合同》学习与应用·····	(202)
第一节	本准则制定与出台的背景·····	(202)
第二节	本准则内容理解·····	(202)
第三节	本准则应用·····	(220)
第四节	与本准则有关的其他问题·····	(235)
第八章	《再保险合同》学习与应用·····	(237)
第一节	本准则制定与出台的背景·····	(237)
第二节	本准则内容理解·····	(239)
第三节	本准则应用·····	(249)
第九章	《石油天然气开采》学习与应用·····	(262)
第一节	本准则制定和出台的背景·····	(262)
第二节	本准则内容理解·····	(264)
第三节	本准则应用·····	(281)
第十章	《金融工具列报》学习与应用·····	(285)
第一节	本准则制定与出台的背景·····	(285)
第二节	本准则内容理解·····	(286)
第三节	本准则应用·····	(298)
第四节	与本准则有关的其他问题·····	(318)

第一章 《投资性房地产》学习与应用

第一节 本准则制定与出台的背景

一、投资性房地产准则的出台背景

投资性房地产(或称投资物业),是指企业为了投资目的、而非自用目的持有的土地及建筑物。随着经济的发展和投资观念的改变,对有关房地产进行投资逐渐成为—种时尚。在目前西方国家企业中,将房地产作为—种投资手段已经是非常普遍的经济现象,例如有的企业将投资房地产作为主营业务;有的企业则在经营其他业务的同时,兼营房地产投资业务;有的企业经营房地产是为了获得增值收益;有的企业经营房地产是为了抵御通货膨胀的风险等等。近年来,这种投资行为也逐渐在我国的一些企业中流行。

从以往的实践来看,人们习惯将企业投资性房地产作为—般的固定资产看待,并按其估计使用年限计提折旧。但是,以固定资产净值列示往往不能反映投资性房地产的真实价值。—方面,投资性房地产在经过数年以后,它们的—市场价值可能会高出其账面价值几倍,甚至几十倍;另—方面,投资于房地产—般金额大、期限长、流动性和变现能力较差,往往具有—高收益和—高风险并存的特点。在这种情况下,将投资性房地产作为—般的固定资产处理显然是不适当的。但是,如果将投资性房地产作为流动资产以成本与市价孰低的计价原则来处理也是不合适的。多年来,由于缺乏这方面的会计准则加以规范,企业往往各行其是,导致企业会计信息的差异很大,缺乏—统—性和可比性,有些企业甚至将对投资性房地产的价值重估作为粉饰业绩、操纵利润的—种手段。

目前世界上对投资性房地产制定会计准则的有英国、香港、国际会计准则委员会等(其中,欧盟和香港都已宣布从2005年起与国际会计准则接轨),美国、加拿大等至今尚未制定—方面的相关会计准则。现在我国许多企业都持有投资性房地产,但在现行会计制度下,投资性房地产和企业自用房地产都纳入固定资产或无形资产核算,非房地产开发企业以投资为目的而拥有的土地使用权及房屋建筑物也是作为固定资产或无形资产进行核算的。这不利于反映企业房地产的构成情况及各类房地产对企业经营业绩的贡献。投资性房地产的特征足以使其与自用房地产的特征区分开来,因此,在会计实务中,有必要单独制定—项投资性房地产准则,将投资性房地产作为区别于固定资产和无形资产的一—项资产单独进行反映。

本准则是在借鉴国际会计准则,结合我国现实情况的基础上起草完成的。此前财政部颁布的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》(以下简称《解答四》)的通知中,第九条曾经对房地产开发企业出租的开发产品有过单独的解释。《解答四》规定对于这类资产,应当设置“出租开发产品”科目,并在其下设置“出租产品”和“出租产品摊销”两个明细科目,核算企业开发完成用于出租经营的土地和房屋的实际成本以及出租产品摊销的价值。企业在期末编制财务报表时,对于意图出售而暂时出租的开发产品的账面价值,规定在资产负债表的“存货”项目内列示;对于以出租为目的的出租开发产品的账面价值,规定在资产负债表的“其他长期资产”项目中列示。同时,在会计报表附注中披露出租房地产的成本、租赁合同主要条款等内容。本准则在房地产开发企业出租的开发产品上基本沿用了现行会计单独反映的方法,同时把非房地产开发企业以投资为目的而拥有的土地使用权及房屋建筑物纳入投资性房地产的核算范围,作为区别于固定资产和无形资产的一项资产单独进行反映。

二、投资性房地产准则出台目的及意义

将房地产作为一种投资手段已经是非常普遍的经济现象。但是截至本准则颁布之前,我国尚无一项专门的会计准则对这种投资行为进行规范,只是在有关《解答四》中有对类似问题的处理意见。本准则适应经济发展和会计实务的需要,对投资性房地产的会计处理和相关信息披露进行了规范,其主要特点有:

(一)要求单独核算和反映投资性房地产

在现行制度下,企业的投资性房地产和企业自用房地产都纳入固定资产或无形资产核算,这不利于反映企业资产的构成情况及各类资产对企业经营业绩的影响。因此,本准则将投资性房地产作为区别于固定资产和无形资产的一项资产单独进行反映,明确指出了投资性房地产与固定资产、无形资产的不同之处。

(二)适当引入了公允价值计量模式

公允价值模式比较符合投资性房地产的特性,能够较好地反映投资性房地产的市场价值和盈利能力。就目前情况看,投资性房地产的公允价值在某些情况下是可以取得的,因此本准则借鉴国际会计准则,对投资性房地产的计量适当引入了公允价值模式,这是在综合考虑投资性房地产特性和我国房地产市场现状的基础上所作出的选择。

(三)对上市房地产公司影响较大

投资性房地产准则允许对投资性房地产采用公允价值计价,实现了与国际准则接轨,公司的资产增值信息更加透明,更加方便了投资者横向对比国内、国外企业的价值,有利于公司在资本市场获得正确的定价,从而有利于公司再融资,获得资本市场的种种便利,帮助企业更好的借助资本市场的力量来获得发展。

在原会计制度下,房地产作为企业的固定资产或无形资产核算,需要计提折旧或进行摊销。执行新准则以后,将对上市房地产公司的核算起到双刃剑的作用:如果房地产市场一直景气,通过物业重新估值预计将为上市房地产公司带来更多的账面利润;但是如果准则实施当年房地产市场欠佳,公司的物业估值下跌,将会直接影响上市房地产公司的盈利。

第二节 本准则内容理解

一、本准则适用的范围

1. 本准则用于规范企业对投资性房地产的确认、计量和相关信息的披露。
2. 下列各项适用其他相关会计准则:

(1)投资性房地产的租金收入和售后租回的处理,适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

(2)企业代建的房地产,适用《企业会计准则第 15 号——建造合同》。

二、投资性房地产的含义

(一)投资性房地产的定义

投资性房地产,是指为赚取租金或资本增值,或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。

(二)投资性房地产的范围

1. 本准则规范下列投资性房地产:

- (1)已出租的土地使用权。
- (2)持有并准备增值后转让的土地使用权。
- (3)企业拥有并已出租的建筑物。

2. 已出租的土地使用权和已出租的建筑物,是指以经营租赁(不含融资租赁)方式出租的建筑物和土地使用权,包括自行建造或开发完成后用于出租的房地产。其

中,用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物;用于出租的土地使用权是指企业通过出让或转让方式取得的土地使用权。已出租的投资性房地产租赁期满,因暂时空置但继续用于出租的,仍作为投资性房地产。

3. 持有并准备增值后转让的土地使用权,是指企业通过受让方式取得的、准备增值后转让的土地使用权。闲置土地不属于持有并准备增值的土地使用权。根据《闲置土地处置办法》(中华人民共和国国土资源部令第5号)的规定,闲置土地是指土地使用者依法取得土地使用权后,未经原批准用地的人民政府同意,超过规定的期限未动工开发建设的建设用地。

具有下列情形之一的,也可以认定为闲置土地:

(1)国有土地有偿使用合同或者建设用地批准书未规定动工开发建设日期,自国有土地有偿使用合同生效或者土地行政主管部门建设用地批准书颁发之日起满1年未动工开发建设的;

(2)已动工开发建设但开发建设的面积占应动工开发建设总面积不足1/3或者已投资额占总投资额不足25%且未经批准中止开发建设连续满1年的;

(3)法律、行政法规规定的其他情形。

4. 如果企业拥有房屋建筑物是以投资为目的的,那么该项投资的特点可以概括为:

(1)不可移动性。由于房屋建筑物的不可移动性,使得以房地产为载体的房地产投资也呈现出不可移动性。一般工业投资所形成的资产,如专利技术、机器设备等,可以根据需要搬迁。而房地产投资所形成的资产使房屋及其设施无法移动。

(2)市场局限性。房地产投资要通过在市场上出售所建房屋予以回收,但是由于房地产的空间固定性,使房地产的市场局限性表现得非常明显。如,市场局限性可以表现在地域上,就是指同样的房地产不可能在不同的地区流通;表现在项目单体上,就是指没有完全一样的房地产,项目之间缺少互通性;表现在购买对象上,则是指特定的购买者只会购买某一特定的房地产,房地产的供给与需求常会出现很难弥合的结构差异。

(3)资金量大。房地产投资的资金需求量比较大,属于资金密集型投资。

(4)周期性强。房地产投资从项目可行性研究开始到项目完全建成,收回投资的时间比较长。出售项目可能要花费三四年的时间,如果是出租项目,那么投资的回收期就会更长,有时可能会长达二十年、三十年。

5. 在实务中,还存在一些情况需要企业会计人员具体问题具体分析,来决定其是否适用于投资性房地产准则:

(1)一项房地产,部分用于赚取租金或资本增值,部分用于生产商品、提供劳务或经营管理,用于赚取租金或资本增值的部分能够单独计量和出售的,可以确认为投资

性房地产；否则，不能作为投资性房地产。

(2)企业将建筑物出租并按出租协议向承租人提供保安和维修等其他服务，所提供的其他服务在整个协议中不重大的，可以将该建筑物确认为投资性房地产；所提供的其他服务在整个协议中如为重大的，该建筑物应视为企业的经营场所，应当确认为自用房地产。

(3)关联企业之间租赁房地产的，租出方应将出租的房地产确认为投资性房地产。

母公司以经营租赁的方式向子公司租出房地产，该项房地产应当确认为母公司的投资性房地产，但在编制合并报表时，作为企业集团的自用房地产。

(4)企业拥有并自行经营的旅馆饭店，其经营目的是通过向客户提供客房服务取得服务收入，该业务不具有租赁性质，不属于投资性房地产；将其拥有的旅馆饭店部分或全部出租，且出租的部分能够单独计量和出售的，出租的部分可以确认为投资性房地产。

6. 根据本准则的规定，下列房地产不属于投资性房地产：

(1)自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。

(2)作为存货的房地产。

其中，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，如企业的厂房和办公楼、企业生产经营用的土地使用权等。企业出租给本企业职工居住的宿舍，即使按照市场价格收取租金，也不属于投资性房地产，因为这部分房产间接为企业自身的生产经营服务，具有自用房地产的性质。作为存货的房地产，是指房地产开发企业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。

(三)投资性房地产的特性

投资，是指企业为了通过分配(如利息、使用费、股利和租金)来增加财富，或为了资本增值或通过贸易关系，而给投资企业带来其他利益而持有的资产。企业进行投资是为了更好的，或为了维持或扩大经营活动所作的必要补充，通过投资活动所获得的利益，以达到日常生产经营活动所不能达到的效果，为扩大再生产提供资金或其他方面的条件。当然，对于以投资作为其主营业务的企业(如投资公司等)，投资的目的就是进行其正常的经营活动。

企业持有投资性房地产的目的是为了赚取租金或资本增值，或两者兼有。因此，投资性房地产产生的现金流量在很大程度上独立于主体持有的其他资产，这一点将投资性房地产与自用房地产、存货区分开来。如果企业将持有某些房地产的一部分用于赚取租金或资本增值，而另外一部分则用于商品或劳务的生产或供应，或用于管

理目的,则企业应区别以下情况处理:如果这些部分能够分别出售,则企业应分别核算这些部分;如果这些部分不能够分别出售,则只有在不重要的部分是用于商品或劳务的生产或供应,或用于管理目的的情况下,才能将该项房地产视为投资性房地产,即投资性房地产应当能够单独计量和出售。在某些情况下,企业可能会向其持有的房地产的使用者提供辅助服务;如果该服务在整个协议中是不重大的,则企业应将该项房地产视为投资性房地产,例如,企业出租办公楼,并向其承租人提供保安和维修服务;如果提供的服务是重大的,例如,某企业拥有并经营一家旅馆,则向客人提供的服务对整个协议而言是重大的,在这种情况下,自营旅馆是自用房地产而不是投资性房地产。

企业在生产商品或提供劳务的过程中使用的房地产(或用于管理目的的房地产)所产生的现金流量不仅和企业所使用的房地产本身有关,而且和企业在此过程中所使用的其他资产有关,因此上述房地产应归类到企业的自用房地产。自用房地产的会计处理适用于《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第6号——无形资产》的相关规定。企业在正常经营过程中销售或为了销售而处于建造或开发过程中的房地产,其会计处理适用于《企业会计准则第1号——存货》(存货,是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等)。企业为客户代建的房地产适用于《企业会计准则第15号——建造合同》(建造合同,是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同)。

按照《国际会计准则第40号——投资性房地产》的有关规定,投资性房地产还包括为了长期资本增值而持有的土地、以融资租赁方式租入的房地产和满足特定条件的以经营租赁方式长期租入的房地产(即租入的房地产转租赚取租金也属于投资性房地产的范围)。但是在我国,土地归国家或集体所有,企业只能取得土地使用权,因此,本准则所指的投资性房地产中的土地是指土地使用权,而不是土地所有权,这是与其他国家不同的;另外,我国实务中的融资租赁主要为动产,房地产等不动产的融资租赁很少见,而经营租入的房地产承租方不入账。考虑到这一情况,本准则没有将以融资租赁方式租入的房地产和以经营租赁方式租入后转租的房地产纳入投资性房地产的范围。

三、投资性房地产的确认条件

(一)确认的涵义和标准

会计确认是指将符合会计要素定义和规定的确认标准的项目纳入资产负债表或收益表的过程。它涉及以文字和金额表述一个项目并将该金额包括在资产负债表或

收益表的总额之中。判断一项经济业务事项是否应予确认,关键在于该经济业务事项是否符合会计准则和会计制度所规定的会计确认标准。

《国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则》中指出,如果符合下列标准,就应当确认一个符合要素定义的项目:

1. 与该项目有关的未来经济利益很可能流入或流出主体;
2. 对该项目的成本或价值能够可靠的加以计量。

美国财务会计准则委员会概念公告第五号《企业财务报表项目的确认和计量》指出,确认一个项目和有关的信息,要符合四个基本的确认标准。凡是符合四个标准的,均应在效益大于成本以及重要性这两个前提下予以确认,这四个标准是:

1. 可定义性,即项目要符合财务报表某一项目的定义;
2. 可计量性,具有一个相关的可计量属性,足以可靠的予以计量;
3. 相关性,有关信息在用户决策中具有举足轻重的作用;
4. 可靠性,所反映的信息是真实的、可核实的、无偏向的。

(二)投资性房地产的确认条件

本准则规定,投资性房地产同时满足下列条件的,才能予以确认:

1. 该投资性房地产包含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的计量。

企业应当根据上述确认原则在取得投资性房地产时估计其成本,包括为取得投资性房地产发生的初始成本以及为增添、置换或维修房地产而发生的后继成本。根据本准则的确认原则,企业不应当在投资性房地产的账面金额中确认该项房地产的日常维修成本。日常维修成本主要是劳动力和低值易耗品成本,也可能包括次要零部件的成本,这些成本通常是为了对房地产进行修缮和维护而发生的,应当在其发生时确认为当期损益。

四、投资性房地产的初始计量

(一)投资性房地产初始计量的三种情况

企业取得投资性房地产时,应当按照取得时的实际成本进行初始计量,具体情况可分为:

1. 外购投资性房地产的成本,包括购买价款和可直接归属于该资产的相关税费。
2. 自行建造投资性房地产的成本,按照建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。
3. 以其他方式取得的投资性房地产的成本,适用相关会计准则的规定确定。

(二) 投资性房地产初始成本的具体构成

根据本准则的相关规定,外购投资性房地产的成本包括买价和任何可直接归属于投资性房地产的支出,例如,律师费、财产转让税及其他交易成本等。自建投资性房地产的成本是指投资性房地产建造或开发完工日的成本,投资性房地产在建造或开发过程中发生的、浪费的材料、人工或其他资源的非正常损失金额不应计入其成本。房地产的建造成本一般可以分为以下几个部分:

1. 土地征用及拆迁补偿费。包括土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费,以及地上、地下建筑物的拆迁补偿费和安置动迁用房支出等。

2. 前期工程费。是指土地开发项目前期工程所发生的费用,包括规划、设计费、可行性研究费、水文地质勘察与测绘费、场地平整费等。

3. 基础设施费。是指房地产开发项目在开发过程中所发生的各项基础设施支出,包括道路、供水、供电、供气、排污、通讯、照明、绿化等各项支出。

4. 建筑安装工程费。是指房地产开发项目在建造过程中所发生的各项建筑安装工程费和设备费。

5. 公共配套设施费。是指房地产开发项目内发生的不能有偿转让的公共配套设施支出,包括水塔、居委会用房、锅炉房、幼儿园等。

6. 开发间接费用。是指房地产开发企业内部独立核算部门为组织和管理开发房地产而发生的各项费用,包括现场机构人员工资、福利费、设备折旧费、修理费、办公费、水电费等。

五、投资性房地产的后继计量

(一) 成本模式与公允价值模式的比较

成本,指购置或建造资产时,为取得该资产而支付的现金或现金等价物的金额、或其他对价的公允价值,或者在适当时候,按照其他准则的特定要求进行初始确认时归属于该资产的金额;公允价值,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债务清偿的金额。其中,“公平交易”是指在不存在特别或特殊关系的独立当事人之间进行的交易;“熟悉情况”是指自愿的买方和自愿的卖方都对投资性房地产的性质和特征、其实际和潜在的用途以及资产负债表日的市场状况适度熟悉;“自愿的买方”是指自愿而不是被迫购买,其不会支付高于由熟悉情况的自愿买方和卖方构成的市场所要求的价格;“自愿的卖方”是指不会准备接受任何价格、过分急于出手的被迫的卖方,也不是一个抱着固定价格不放、而不理性考虑当前市场状况的销售者,其会根据市场条件、以所能取得的最好价格出售其投资性房地产。

成本计量模式出现以来,一直在财务会计计量中占据着统治地位,这和会计学界早期对资产本质的认识有关。在 20 世纪 80 年代以前,人们倾向于从成本的角度来理解资产的本质,比较流行的解释有“资产是未消失或未耗用的成本”、“资产的本质是未分摊的成本”、“资产是尚未结转为未来各期的数额”等观点,与此相对应是历史成本模式在资产计量中占据着主导地位。随着经济学在会计中得到越来越多的应用以及人们对资产本质认识的深化,资产的概念也在不断向前发展。20 世纪 80 年代以后,会计学界根据经济学研究的成果重新对资产的概念作了表述,即“未来的经济利益——未来的服务潜能或未来为企业创造现金流量的能力”。与之相对应,公允价值开始登上历史舞台,历史成本不再是唯一的资产计量属性。特别是在 20 世纪 90 年代以后,衍生金融工具的大量使用使得公允价值计量越来越受到人们的重视,因为公允价值被认为是衍生金融工具最相关的计量属性。与历史成本计量属性相比,公允价值计量提供的会计信息更为相关,但是公允价值在实际中的应用却受到可靠性的制约。从目前的应用实践来看,只有金融资产或金融负债、以及那些无法寻找历史成本证据的资产或负债才采用公允价值计量。

(二) 国际会计准则对投资性房地产计量模式的选择

《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》(以下简称 IAS40)主要采用公允价值模式计量投资性房地产,公允价值变动产生的利得或损失直接确认为当期损益。关于公允价值的确定方法,IAS40 认为应根据下列情况确定:

1. 公允价值最好的证据是在活跃市场中对同一地理位置和相同状况并且具有类似的租赁和其他合同的类似房地产的现时价格。企业应注意辨别房地产在性质、地理位置或状况方面的差异,或与房地产有关的租赁和其他合同条款方面的差异。

2. 在不存在 1 中所描述的活跃市场的现时价格的情况下,企业应当考虑各种不同来源的信息:①在活跃市场中,不同性质、状况或地理位置的房地产的现时价格(或不同租赁或其他合同中的现时价格),对其进行调整以反映那些差异;②相似房地产在不太活跃市场的近期价格,对其进行调整以反映自按这些价格发生交易之日以来经济状况的变化;③根据对未来现金流量的可靠估计所作的折现的现金流量预测,辅以任何现有的租赁和其他合同,以及处于相同地理位置和状况下相似房地产的当前市场租金等外部证据,采用反映当前市场对现金流量的金额和时间的不确定性的估计的折现率。

(三) 本准则对投资性房地产计量模式的选择

本准则规定,企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后继计量。采用成本模式计量的建筑物的后继计量,适用《企业会计准则第 4 号——固定

资产》;采用成本模式计量的土地使用权的后继计量,适用《企业会计准则第6号——无形资产》。

如果有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下,可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后继计量。采用公允价值模式计量的,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。

投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场,意味着投资性房地产可以在房地产市场中直接交易。所在地,通常是指投资性房地产所在的城市。对于大中城市,应当具体化为投资性房地产所在的城区。活跃市场,是指同时具有下列特征的市场:(1)市场内交易对象具有同质性;(2)可随时找到自愿交易的买方和卖方;(3)市场价格信息是公开的。

2. 企业能够从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。

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、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物;对于土地使用权而言,是指同一城区、同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

从本准则的规定可以看出,投资性房地产的后继计量有两种模式:成本模式和公允价值模式。公允价值模式符合投资性房地产的特性,能够较好地反映投资性房地产的市场价值和盈利能力。就我国目前情况来看,投资性房地产的公允价值在某些情况下是可以取得的,但考虑到我国的房地产市场还不够成熟,交易信息的公开程度还不够高,公允价值的确认仍然是一个难点,在现阶段的实务操作中容易被利用为利润操纵的工具,本准则并没有完全采用公允价值模式。企业应于会计期末采用成本模式对投资性房地产进行后继计量,只有在有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠的取得时,企业才可以采用公允价值模式。企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。从成本模式转为公允价值模式,视为会计政策变更,应当根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定进行处理。已采用公允价值模式计量的投资性房地产,不得从公允价值模式转为成本模式。

如果企业对投资性房地产采用成本模式计量,那么需要对其计提折旧或进行摊销,期末还要考虑投资性房地产的减值问题以便重新确定其入账价值;如果企业对投资性房地产采用公允价值模式计量,那么不需要对其计提折旧或进行摊销,应当以资产负债表日投资性房地产的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。