



卓越系列·21世纪高等职业教育创新型精品规划教材

会计类专业适用

中级 企业财务会计

Middle-level Financial Accounting of Enterprises

主 编	史新浩	李顺燕
副主编	康世硕	王 瑜
	邵 丽	李福敏
	张国江	



天津大学出版社
TIANJIN UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本教材是高职高专会计类专业指定教材,也是特色专业建设的“双证融通”教材。它以新《企业会计准则》及其应用指南和《企业会计准则讲解(2008)》为依据,主要阐述了会计调整、特殊业务核算以及合并财务报表等内容,把会计职业资格考试的要求渗透到教材中,突出了会计实务的分析讲解。每章开篇指明了“学习要求”、“能力目标”和“学习指导”,在教材内容中安排了“试试看,你能行”小问题,每章后面安排了“知识链接”环节。

图书在版编目(CIP)数据

中级企业财务会计/史新浩,李顺燕主编. 天津:天津大学出版社,2010.1

ISBN 978-7-5618-3280-6

21 世纪高等职业教育创新型精品规划教材. 会计类专业适用

I. ①中… II. ①史… III. ①企业管理-财务会计-高等学校:技术学校-教材 IV. ①F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 207591 号

出版发行 天津大学出版社

出 版 人 杨欢

地 址 天津市卫津路 92 号天津大学内(邮编:300072)

电 话 发行部:022-27403647 邮购部:022-27402742

网 址 www.tjup.com

印 刷 廊坊市长虹印刷有限公司

经 销 全国各地新华书店

开 本 169mm×239mm

印 张 12.75

字 数 272 千

版 次 2010 年 1 月第 1 版

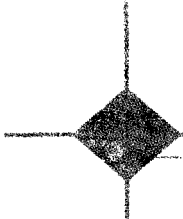
印 次 2010 年 1 月第 1 次

印 数 1-3 000

定 价 28.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,烦请向我社发行部门联系调换

版权所有 侵权必究



前言

财政部颁布的包括 1 项基本准则和 38 项具体准则的新企业会计准则体系已于 2007 年在上市公司开始实施。根据企业会计准则执行情况和有关问题,财政部又制定和印发了《企业会计准则解释第 1 号》、《企业会计准则解释第 2 号》。从 2008 年 1 月 1 日起,企业会计准则扩大了实施范围,包括中央国有企业、城市商业银行等非上市银行业金融机构,非上市保险公司以及部分地方国有企业等;2009—2010 年,还将进一步扩大准则实施范围,在 3~5 年的时间内,所有大中型企业都要全面执行该套准则体系。作为肩负着为国家培养高素质技能型专门人才的高职院校教师,我们认为有责任推动新企业会计准则在企业的全面实施,而编写教材是推动企业会计准则实施最有效的方式。为此,我们组织一批从事会计专业教学并有丰富教学实践经验的高职院校教师合作编写了本教材。本教材也是我们为高职高专会计电算化省级特色专业建设编写的系列教材之一。

本教材在章节设计、内容安排、语言表达以及案例分析等方面,力求突出以下特点。

(1) 准确定位。突破教材编写完整性、系统性、理论性的束缚,根据高职高专财会类专业“立足岗位、突出能力”的教育理念,在知识体系的编排上注意与会计从业资格、会计专业技术资格等考试相结合,把相关职业资格考试的要求渗透到教材中,为“双证融通”和职业技能培养奠定良好基础,使该教材具有较强的针对性。

(2) 内容最新。鉴于执行新《企业会计准则》及其应用指南的企业不再执行原有准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答,为推动新会计准则在广大企业的有效实施,本教材完全以新的《企业会计准则》及其应用指南和《企业会计准则讲解(2008)》为依据,借鉴和吸收了大量最新的研究成果。需要特别指出的是,新《增值税暂行条例》已于 2009 年 1 月 1 日开始实施,其主要变化也在本套教材的相关内容中得到了体现和应用。

(3)形式灵活。每章的开篇设置了“学习要求”、“能力目标”和“学习指导”,有利于提高学生学习的针对性;在教材内容的阐述中安排了适量的“试试看,你能行”小问题,与教材内容和例题相辅相成,有利于培养和提高学生分析问题和解决问题的能力;每章内容的后面,安排了“知识链接”,意在给学生提供一种新的学习方法,提高学生分析问题、比较问题、总结问题的能力,培养和锻炼学生查阅、检索资料的能力。全书通过灵活多样的形式,尽可能地让学生加深理解、轻松掌握会计准则的内涵及其应用。

(4)结构合理。会计准则体系庞大、内容繁多,为此我们分别编写了《初级企业财务会计》和《中级企业财务会计》。《初级企业财务会计》主要阐述了会计基本理论,会计要素的确认、计量和记录以及财务报表等内容,可以满足学生“双证融通”和技能培养的需要;《中级企业财务会计》主要阐述了会计调整、特殊业务核算以及合并财务报表等内容,可以满足学生进一步学习提高的需要。这两本教材并没有全面介绍企业会计准则体系的全部内容,而是对涉及一般工商企业的会计准则作了比较详细的介绍,突出了会计实务的分析讲解,尽量避免过多理论性的阐述。本教材高度重视“双证融通”和学生技能培养,特别编写了与其配套的学习指导书,学生通过自我训练,结合答案解析,可以强化对所学知识的理解,检测自己对专业知识和职业技能的掌握程度。

本教材由史新浩、李顺燕任主编,康世硕、王瑜、邵丽、李福敏、张国江任副主编。各章节分工如下:第1章由吴向阳编写,第2章由张建峰、张国江编写,第3章由邵丽、李福敏编写,第4章由李梅、李顺燕编写,第5章由薄异伟编写,第6章由彭新媛编写,第7章由王瑜、李培娥编写,第8章由胡静丽编写,第9章由顾素红编写,第10章由史新浩、康世硕编写。各章节编写人员负责初稿的撰写和初审。主编负责拟定撰写大纲、设计章节架构,对全书内容进行修改、校正,最后总纂、定稿。

本教材的出版得到了天津大学出版社的大力支持和帮助,出版社赵宏志先生对本书“双证融通”、突出技能培养等教材改革问题提出了很多具有建设性的宝贵意见,在此表示诚挚的谢意!同时,我们在编写本书过程中参阅了大量已有成果,在此谨向原作者表示衷心的感谢!

虽然我们在教材编写过程中付出了很多时间和努力,但限于水平,书中难免存在不足之处,恳请学术界同仁不吝指正,以便今后进一步修改和完善。

编者

2009年12月

目 录

1 投资性房地产	(1)
1.1 投资性房地产概述和初始计量	(2)
1.2 投资性房地产的后续计量	(5)
1.3 投资性房地产的转换和处置	(8)
知识链接	(14)
2 非货币性资产交换	(15)
2.1 非货币性资产交换概述	(16)
2.2 非货币性资产交换的会计处理	(19)
知识链接	(28)
3 或有事项	(29)
3.1 或有事项概述	(30)
3.2 或有事项的确认和计量	(33)
3.3 或有事项会计的具体应用	(37)
知识链接	(43)
4 债务重组	(44)
4.1 债务重组概述	(45)
4.2 债务重组的会计处理	(46)
知识链接	(59)
5 借款费用	(61)
5.1 借款费用的确认	(62)
5.2 借款费用的计量	(66)
知识链接	(72)
6 所得税	(74)
6.1 所得税会计概述	(75)
6.2 资产、负债的暂时性差异和计税基础	(76)
6.3 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量	(87)
6.4 所得税费用的确认和计量	(93)
知识链接	(96)
7 会计政策、会计估计变更和差错更正	(98)
7.1 会计政策变更	(99)
7.2 会计估计变更	(106)
7.3 前期差错更正	(109)

知识链接	(112)
8 资产负债表日后事项	(114)
8.1 资产负债表日后事项概述	(115)
8.2 资产负债表日后调整事项	(118)
8.3 资产负债表日后非调整事项	(125)
知识链接	(127)
9 外币折算	(128)
9.1 外币交易的会计处理	(129)
9.2 外币财务报表的折算	(138)
知识链接	(142)
10 合并财务报表	(143)
10.1 合并财务报表概述	(145)
10.2 合并资产负债表	(151)
10.3 合并利润表	(175)
10.4 合并现金流量表	(182)
10.5 合并所有者权益变动表	(190)
知识链接	(193)
参考文献	(195)

投资性房地产

学习要求

- (1) 掌握投资性房地产初始计量的核算。
- (2) 掌握投资性房地产后续计量的核算。
- (3) 掌握投资性房地产转换的核算。
- (4) 熟悉投资性房地产后续计量模式变更的核算。
- (5) 熟悉投资性房地产处置的核算。
- (6) 理解投资性房地产的确认条件。
- (7) 了解投资性房地产的概念和范围。

能力目标

结合本章内容的学习,学生应当掌握下列专业技能:

- (1) 能够正确填制和审核与投资性房地产有关的原始凭证;
- (2) 能够根据有关原始凭证,正确运用本章所学会计科目填制记账凭证;
- (3) 能够根据记账凭证的记录,正确登记投资性房地产总账及其明细账;
- (4) 能够正确计算和结转投资性房地产总账及其明细账的余额,完成投资性房地产总账及其明细账之间的账账核对。

学习指导

- (1) 将投资性房地产的确认和计量与“资产”要素的确认和计量对照学习。
- (2) 分析投资性房地产设置的会计科目及其核算内容、登记方向、期末余额的计算。
- (3) 对于投资性房地产,明确其在资产负债表中对应的项目。
- (4) 对于投资性房地产会计科目的期末余额,明确其在资产负债表中如何列示。

1.1 投资性房地产概述和初始计量

1.1.1 投资性房地产的概念和范围

1.1.1.1 投资性房地产的概念

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。

就某些企业而言,投资性房地产属于日常经营性活动,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;但对于大部分企业而言,投资性房地产是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。

1.1.1.2 投资性房地产的范围

投资性房地产主要包括: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和已出租的建筑物。

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。企业计划用于出租但尚未出租的土地使用权,或企业以经营租赁方式租入再转租给其他单位的土地使用权,均不属于投资性房地产。

例如,甲公司与乙公司签署了土地使用权租赁协议,甲公司以年租金 720 万元租用乙公司拥有的 40 万平方米土地的土地使用权。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。

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,是指企业通过出让或转让方式取得的并准备增值后转让的土地使用权。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,也就不属于投资性房地产。

例如,某企业发生转产或厂址搬迁,部分土地使用权停止自用,管理层决定继续持有这部分土地使用权,待其增值后转让以赚取增值收益。那么,自企业管理当局作

出书面决议的日期起,该企业拥有的这部分土地使用权就属于投资性房地产。

3. 已出租的建筑物

已出租的建筑物,是指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的建筑物,包括自行建造或开发活动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2年。对于甲公司而言,自租赁期开始日起,这栋厂房属于其投资性房地产。

企业计划用于出租但尚未出租的建筑物,或企业以经营租赁方式租入再转租给其他单位的建筑物,均不属于投资性房地产。企业持有以备经营出租的空置建筑物,只有企业管理当局(董事会或类似机构)作出正式书面决议,明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的,可视为投资性房地产。

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。

【例 1.1】 甲公司在开发区购买了一栋写字楼,共12层。其中,1层经营出租给某家大型超市,2~5层经营出租给乙公司,6~12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。

此外,下列各项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,包括自用厂房和办公楼(固定资产)、自用土地使用权(无形资产)。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旅馆饭店,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,企业自行经营的旅馆饭店是企业的经营场所,不确认为投资性房地产。

(2)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或为销售而正在开发的商品房和土地。

在实务中,某项房地产部分用于赚取租金或资本增值,部分自用(即用于生产商品、提供劳务或经营管理)。对于能够单独计量和出售的房地产,用于赚取租金或资本增值的部分,应当确认为投资性房地产;对于不能够单独计量和出售的房地产,用于赚取租金或资本增值的部分,不确认为投资性房地产。

例如,某房地产开发商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。这种情况下,一层商铺如果能够单独计量和出售,应当确认为该企业的投资性房地产;其余楼层为该企业的存货,即开发产品。

1.1.2 投资性房地产的确认和初始计量

1.1.2.1 投资性房地产的确认

投资性房地产只有在符合概念的前提下,同时满足下列条件,才能予以确认:

- (1) 与该投资性房地产相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或已出租的建筑物,其作为投资性房地产的确认时点为租赁期开始日,即土地使用权或建筑物进入出租状态,开始赚取租金的日期。企业管理当局对企业持有以备经营出租的空置建筑物,作出正式书面决议,明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的,可视为投资性房地产,其作为投资性房地产的确认时点为企业资产管理当局就该事项作出正式书面决议的日期。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。

1.1.2.2 投资性房地产的初始计量

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。下面介绍两种类型投资性房地产的初始计量。

1. 外购的投资性房地产

企业外购的房地产,只有在购入的同时开始对外出租(自租赁期开始日起,下同)或用于资本增值,才能称之为外购的投资性房地产。外购投资性房地产的成本,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。

企业外购的房地产,自用一段时间之后再改为出租或用于资本增值的,应当先将外购的房地产确认为固定资产或无形资产,自租赁期开始日或用于资本增值日起,才能从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

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。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,记入“投资性房地产——成本”科目。

【例 1.2】 2009 年 11 月,甲公司计划购入一栋写字楼用于对外出租。11 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,为期 5 年。12 月 5 日,甲公司实际购入写字楼,支付价款共计 1 000 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。

甲公司的账务处理如下。

借:投资性房地产——写字楼	10 000 000
贷:银行存款	10 000 000

【例 1.3】 沿用例 1.2,假设甲公司拥有的投资性房地产符合采用公允价值模式计量的条件,采用公允价值模式进行后续计量。

甲公司的账务处理如下。

借:投资性房地产——成本(写字楼)	10 000 000
贷:银行存款	10 000 000

2. 自行建造的投资性房地产

企业自行建造或开发活动完成后用于出租的房地产属于投资性房地产。只有在自行建造或开发活动完成的同时开始出租,才能将自行建造或开发完成的房地产确认为投资性房地产。企业自行建造的房地产达到预定可使用状态后一段时间才对外出租或用于资本增值的,应当先将自行建造的房地产确认为固定资产或无形资产,自对外租赁期开始日或用于资本增值日起,才能从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

自行建造的投资性房地产的成本,由建造该项投资性房地产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成。在采用成本模式计量下,应按照确定的成本,借记“投资性房地产”科目,贷记“在建工程”或“开发产品”科目。在采用公允价值模式计量下,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 1.4】 2009 年 8 月,甲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。2009 年 11 月,甲公司预计厂房即将完工,与乙公司签订了经营租赁合同,将其中的一栋厂房租赁给乙公司使用。租赁合同约定,该厂房于完工(达到预定可使用状态)时开始起租。2009 年 12 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 600 万元,三栋厂房的实际造价均为 1 000 万元,能够单独出售。假设甲公司采用成本计量模式。

甲公司的账务处理如下:

借:投资性房地产——厂房	10 000 000
贷:在建工程	10 000 000
借:投资性房地产——已出租土地使用权	2 000 000
贷:无形资产——土地使用权	2 000 000

本例中,土地使用权部分转换为投资性房地产的金额 = $600 \times (1\,000 \div 3\,000) = 200$ (万元)。

1.2 投资性房地产的后续计量

投资性房地产的后续计量,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。

1.2.1 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

在成本模式下,应当按照固定资产或无形资产的有关规定,对投资性房地产进行

后续计量,具体应当遵循以下会计处理规定。

(1)按照固定资产或无形资产的有关规定,对投资性房地产计提折旧或进行摊销时,借记“其他业务成本”科目,贷记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目。

(2)取得的租金收入,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”等科目。

(3)投资性房地产存在减值迹象的,按照资产减值准则的有关规定,经减值测试后确定发生减值的,应当计提减值准备,借记“资产减值损失”科目,贷记“投资性房地产减值准备”科目。已经计提减值准备的投资性房地产,其减值损失在以后的会计期间不得转回。

【例 1.5】 甲公司的一栋办公楼出租给乙公司使用,已确认为投资性房地产,采用成本模式进行后续计量。假设这栋办公楼的成本为 1 800 万元,按照直线法计提折旧,使用寿命为 20 年,预计净残值为零。按照经营租赁合同,乙公司每月支付甲公司租金 8 万元。当年 12 月,这栋办公楼发生减值迹象,经减值测试,其可收回金额为 1 300 万元,此时办公楼的账面价值为 1 500 万元,以前未计提减值准备。

甲公司的账务处理如下:

(1)计提折旧的会计分录。

借:其他业务成本	75 000
贷:投资性房地产累计折旧(摊销)	75 000

上述分录中,月折旧额 = $1\,800 \div 20 \div 12 = 7.5$ (万元)。

(2)确认租金的会计分录。

借:银行存款(或其他应收款)	80 000
贷:其他业务收入	80 000

(3)计提减值准备的会计分录。

借:资产减值损失	2 000 000
贷:投资性房地产减值准备	2 000 000

上述分录中,投资性房地产应计提的减值准备 = $1\,500 - 1\,300 = 200$ (万元)。

1.2.2 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

1.2.2.1 采用公允价值模式进行后续计量的前提条件

企业只有存在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,才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。企业一旦选择公允价值模式,就应当对其所有投资性房地产均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,同时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。

采用公允价值模式进行后续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,从而能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;对土地使用权而言,是指同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

1.2.2.2 采用公允价值模式进行后续计量的会计处理

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产,应当遵循以下会计处理规定。

(1)不对投资性房地产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,将公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

资产负债表日,投资性房地产的公允价值高于原账面价值的差额,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;公允价值低于原账面价值的差额,作相反的会计分录。

(2)取得的租金收入,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”等科目。

【例 1.6】 甲公司是从事房地产经营开发的企业。2009 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精装修的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 8 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 9 000 万元。由于该栋写字楼地处商业繁华区,所在城区有活跃的房地产交易市场,而且能够从房地产交易市场上取得同类房地产的市场报价,甲公司决定采用公允价值模式对该项出租的房地产进行后续计量。2009 年 12 月 31 日,该写字楼的公允价值为 9 200 万元。2010 年 12 月 31 日,该写字楼的公允价值为 9 300 万元。

甲公司的账务处理如下。

(1)2009 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	90 000 000
贷:开发产品	90 000 000

(2)2009 年 12 月 31 日,以公允价值为基础调整其账面价值,将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	2 000 000
贷:公允价值变动损益	2 000 000

(3)2010 年 12 月 31 日,公允价值又发生变动。

借:投资性房地产——公允价值变动	1 000 000
贷:公允价值变动损益	1 000 000

1.2.3 投资性房地产后续计量模式的变更

企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。存在确凿证据表明,投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得,且能够满足采用公允价值模式进行后续计量前提条件的情况下,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。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变更为成本模式。

从成本模式转换为公允价值模式,应当作为会计政策变更处理,根据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。企业应当按照计量模式变更日投资性房地产的公允价值,借记“投资性房地产——成本”科目;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)”科目;按照原已计提的减值准备,借记“投资性房地产减值准备”科目;按照原账面余额,贷记“投资性房地产”科目;按照公允价值与其账面价值之间的差额,贷记或借记“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等科目。

【例 1.7】 甲公司将某一栋写字楼租赁给丙公司使用,并一直采用成本模式进行后续计量。2009 年 1 月 1 日,甲公司认为,出租给丙公司使用的写字楼,其所在地的房地产交易市场比较成熟,具备了采用公允价值模式计量的条件,决定对该项投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式计量。该写字楼的原造价为 9 000 万元,已计提折旧 270 万元,账面价值为 8 730 万元。2009 年 1 月 1 日,该写字楼的公允价值为 9 500 万元。假设甲公司按净利润的 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	95 000 000
投资性房地产累计折旧(摊销)	2 700 000
贷:投资性房地产	90 000 000
利润分配——未分配利润	6 930 000
盈余公积	770 000

1.3 投资性房地产的转换和处置

1.3.1 房地产的转换

1.3.1.1 房地产的转换形式及转换日

1. 房地产的转换形式

房地产的转换,实质上是因房地产的用途发生改变而对房地产进行的重新分类。这里所说的房地产转换是针对房地产的用途发生改变而言,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。这里的确凿证据包括两个方面:一是企业管理当局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以下几方面。

(1) 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,相应地由投资性房地产转换为固定资产或无形资产。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)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。

(3)自用土地使用权停止自用并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。

(4)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地产。

2. 房地产转换日的确定

转换日,是指房地产的用途发生改变、状态相应发生改变的日期。转换日的确定标准主要包括以下几方面。

(1)投资性房地产开始自用,转换日是指房地产达到自用状态,企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

(2)作为存货的房地产改为出租,或者自用建筑物或土地使用权停止自用改为出租,转换日应当为租赁期开始日。租赁期开始日是指承租人有权限行使其使用租赁资产权利的日期。

(3)自用土地使用权停止自用改为用于资本增值,转换日是指企业停止将该项土地使用权用于生产商品、提供劳务或经营管理,且管理当局作出房地产转换决议的日期。

1.3.1.2 房地产转换的会计处理

1. 成本模式下的转换

1) 采用成本模式计量的投资性房地产转换为自用房地产

企业将投资性房地产转换为自用房地产,应当按该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧或摊销、减值准备等,分别转入“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目。按投资性房地产的账面余额,借记“固定资产”或“无形资产”科目,贷记“投资性房地产”科目;按已计提的折旧或摊销,借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目,贷记“累计折旧”或“累计摊销”科目;原已计提减值准备的,借记“投资性房地产减值准备”科目,贷记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目。

【例 1.8】 2009 年 11 月末,甲公司将出租在外的厂房收回,2009 年 12 月 1 日开始用于本企业公司的商品生产,该厂房相应地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 11 月 30 日,账面价值为 2 965 万元,其中,原价 4 000 万元,累计已计提折旧 1 035 万元。

甲公司 2009 年 12 月 1 日的账务处理如下:

借:固定资产	40 000 000
投资性房地产累计折旧(摊销)	10 350 000

贷:投资性房地产	40 000 000
累计折旧	10 350 000

2) 作为存货的房地产转换为采用成本模式计量的投资性房地产

企业将作为存货的房地产转换为采用成本模式计量的投资性房地产,应当按该项存货在转换日的账面价值,借记“投资性房地产”科目;原已计提跌价准备的,借记“存货跌价准备”科目;按其账面余额,贷记“开发产品”等科目。

【例 1.9】 甲公司是从从事房地产开发业务的企业,2009 年 11 月 10 日,甲公司与乙公司签订租赁协议,将其开发的一栋写字楼整体出租给乙公司使用,租赁期开始日为 2009 年 12 月 15 日。2009 年 12 月 15 日,该写字楼的账面余额为 45 000 万元,未计提存货跌价准备,转换后采用成本模式计量。

甲公司 2009 年 12 月 15 日的账务处理如下:

借:投资性房地产	450 000 000
贷:开发产品	450 000 000

3) 自用房地产转换为采用成本模式计量的投资性房地产

企业将自用土地使用权或建筑物转换为采用成本模式计量的投资性房地产,应当按该项土地使用权或建筑物在转换日的原价、累计折旧、减值准备等,分别转入“投资性房地产”、“投资性房地产累计折旧(摊销)”、“投资性房地产减值准备”科目。按其账面余额,借记“投资性房地产”科目,贷记“无形资产”或“固定资产”科目;按已计提的折旧或摊销,借记“累计摊销”或“累计折旧”科目,贷记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目;原已计提减值准备的,借记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目,贷记“投资性房地产减值准备”科目。

【例 1.10】 甲公司拥有一栋办公楼,用于本企业总部办公。2009 年 11 月 10 日,甲公司与乙公司签订了经营租赁协议,将这栋办公楼整体出租给乙公司使用,租赁期开始日为 2009 年 12 月 15 日,为期 5 年。2009 年 12 月 15 日,这栋办公楼的账面余额为 45 000 万元,已计提折旧 300 万元。假设甲公司所在城市没有活跃的房地产交易市场。

甲公司 2009 年 12 月 15 日的账务处理如下:

借:投资性房地产	450 000 000
累计折旧	3 000 000
贷:固定资产	450 000 000
投资性房地产累计折旧(摊销)	3 000 000

2. 公允价值模式下的转换

1) 采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产

企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产,应当以该项房地产在转换日的公允价值作为自用房地产的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。转换日,按该项投资性房地产的公允价值,借记“固定资产”或

“无形资产”科目;按该项投资性房地产的成本,贷记“投资性房地产——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。

试试看,你能行:

2009年10月15日,甲公司因租赁期满,将出租的写字楼收回,准备作为办公楼用于本企业的行政管理。2009年12月1日,该写字楼正式开始自用,相应地由投资性房地产转换为自用房地产,当日的公允价值为4 800万元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量,原账面价值为4 750万元,其中,成本为4 500万元,公允价值变动增值为250万元。

如果你是公司的会计人员,你能为该公司作出相关的会计处理吗?试试吧。

2) 作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产

企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产,应当按该项房地产在转换日的公允价值入账,借记“投资性房地产——成本”科目,原已计提跌价准备的,借记“存货跌价准备”科目;按其账面余额,贷记“开发产品”等科目。同时,转换日的公允价值小于账面价值的,按其差额,借记“公允价值变动损益”科目;转换日的公允价值大于账面价值的,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

【例 1.11】 2009年6月10日,甲房地产开发公司与乙公司签订了租赁协议,将其开发的一栋写字楼出租给乙公司。租赁期开始日为2009年6月15日。2009年6月15日,该栋写字楼的账面余额为45 000万元,公允价值为47 000万元。2009年12月31日,该项投资性房地产的公允价值为48 000万元。

甲公司的账务处理如下。

(1) 2009年6月15日的会计分录。

借:投资性房地产——成本	470 000 000
贷:开发产品	450 000 000
资本公积——其他资本公积	20 000 000

(2) 2009年12月31日的会计分录。

借:投资性房地产——公允价值变动	10 000 000
贷:公允价值变动损益	10 000 000

3) 自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产

企业将自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产,应当按该项土地使用权或建筑物在转换日的公允价值,借记“投资性房地产——成本”科目;按已计提的累计摊销或累计折旧,借记“累计摊销”或“累计折旧”科目;原已计提减值准备的,借记“无形资产减值准备”、“固定资产减值准备”科目;按其账面余额,贷记“固定资产”或“无形资产”科目。同时,转换日的公允价值小于账面价值的,按其差