投资性房地产处置的会计处理

王敏芳

（湖南省涉外经济学院 长沙 410205）

【摘要】《企业会计准则第3号——投资性房地产》将投资性房地产从固定资产和无形资产中分离出来，作为一项单独资产进行了规范。本文据此用实例阐述了投资性房地产用于出售、债务重组和非货币性资产交换的会计处理。

【关键词】投资性房地产　会计处理　处置

我国会计制度将投资性房地产和企业自用房地产都列入固定资产或者无形资产进行会计处理。但是，这种处理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，因此，现行会计准则将投资性房地产作为一项与固定资产和无形资产有区别的资产单独进行反映。根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》关于投资性房地产运用成本模式与公允价值模式计量的规定，笔者拟用实例就这两种计量模式对投资性房地产的会计处理作一探讨。

一、出售投资性房地产的会计处理

1. 出售以成本模式计量的投资性房地产的会计处理。

例1：2007年3月10日，ABC公司将一栋原用于出租且租期届满的写字楼出售给W公司，合同价款为800万元，W公司已用银行存款付清款项。当日，该栋写字楼的账面原价为1 000万元，已提折旧200万元，已提减值准备50万元。假定不考虑相关税费，要求做出ABC公司出售该栋写字楼的账务处理。

2007年3月10日，ABC公司的账务处理：借：银行存款800万元；贷：其他业务收入800万元。同时，借：其他业务成本7 50万元，投资性房地产累计摊销200万元，投资性房地产减值准备50万元；贷：投资性房地产1 000万元。

2. 出售以公允价值模式计量的投资性房地产的会计处理。

例2：2007年3月20日，ABC公司将一栋原用于出租且租期届满的写字楼出售给H公司，合同约定的价格为800万元，H公司已用银行存款付清款项。当日，该栋写字楼的成本为700万元，账面价值为750万元，该栋用于出租的写字楼在后续计量模式转换时原计入资本公积的金额为20万元。假定不考虑相关税费，要求做出ABC公司出售该栋写字楼的账务处理。

2007年3月20日，ABC公司的账务处理：借：银行存款800万元；贷：其他业务收入800万元。同时，借：其他业务成本750万元；贷：投资性房地产——成本700万元、——公允价值变动50万元。借：资本公积——其他资本公积20万元，公允价值变动损益50万元；贷：其他业务收入70万元。

需注意的是，“公允价值变动损益”属于损益类账户，这里转入其他业务收入的部分仅为出售投资性房地产当期公允价值的变动额，而并非累计的公允价值变动额，因为以前各期公允价值的变动额均已计入以前各期的损益。另外，无论“公允价值变动损益”账户是借方余额还是贷方余额，均应转入“其他业务收入”账户，所不同的是，该账户若为贷方余额则记入“其他业务收入”账户，若为借方余额则冲减其他业务收入。

二、以投资性房地产进行债务重组的会计处理

1. 用以成本模式计量的投资性房地产进行债务重组的会计处理。

例3：2007年3月10日，ABC公司因资金周转困难，无法按期偿还所欠P公司的货款150万元，经双方协商，ABC公司以某项投资性房地产偿还P公司货款。当日，ABC公司该项投资性房地产的账面原价为300万元，已提折旧160万元，已提减值准备20万元，公允价值为125万元。假定不考虑相关税费，要求做出ABC公司债务重组的账务处理。

2007年3月10日，ABC公司的账务处理：借：应付账款150万元；贷：其他业务收入125万元，营业外收入25万元。同时，借：其他业务成本120万元，投资性房地产累计摊销160万元，投资性房地产减值准备20万元；贷：投资性房地产300万元。

2. 用以公允价值模式计量的投资性房地产进行债务重组的账务处理。

例4：2007年3月20日，ABC公司因资金周转困难，无法按期偿还所欠M公司货款450万元，经双方协商，ABC公司以某项投资性房地产偿还M公司货款。当日，ABC公司该项投资性房地产的账面价值为420万元，公允价值为410万元，成本为400万元，重组当日ABC公司“公允价值变动损益”账户有贷方余额5万元。假定不考虑相关税费，要求做出ABC公司债务重组的账务处理。

2007年3月10日，ABC公司的账务处理：借：应付账款450万元；贷：其他业务收入410万元，营业外收入40万元。同时，借：其他业务成本420万元；贷：投资性房地产——成本400万元、——公允价值变动20万元。借：公允价值变动损益50万元；贷：其他业务收入50万元。

值得注意的是，这里处置当日又发生的公允价值变动，可以不再调整投资性房地产的账面价值，其对损益所造成的影响直接通过“其他业务收入”与“其他业务成本”两账户对应反

战略管理会计视角下企业亏损产品决策分析

王国付

(郑州轻工业学院 郑州 450002)

【摘要】本文从企业战略管理会计的角度对没有贡献毛利的亏损产品进行决策分析,以弥补亏损产品传统决策方法的不足,为企业财务分析提供参考。

【关键词】战略管理 亏损产品 决策分析 贡献毛利

一、亏损产品传统决策分析

有贡献毛利的亏损产品,在没有其他投资机会的情况下,应继续生产,不应该贸然停产,因为继续生产能够消化一部分固定成本。现举例说明如下:

某化妆品有限公司生产A、B、C、D、E五种系列的产品,其中B和E由于种种原因成了亏损产品。有关盈亏情况按全部成本法计算的结果如表1所示。

表1 年度盈亏计算表 单位:万元

项目 \ 产品名称	A	B	C	D	E	合 计
销售收入	7 300	3 300	9 000	2 900	3 000	25 500
销货成本	4 900	3 600	5 000	2 400	3 500	19 400
营业利润	2 400	−300	4 000	500	−500	6 100

从表1可以看出,产品B和E分别亏损300万元、500万元,企业营业利润总额为6 100万元,停止B和E的生产是有利的(利润将上升到6 900万元)。但是否真正有利,还应参考其他资料才能确定。按变动成本法分解成本的结果如表2所示。

从表2可以看出,在按全部成本法计算的B产品成本总额3 600万元中,变动成本为2 900万元,B产品尚能提供贡献毛利400万元(3 300−2 900)。因此,若停止生产B产品不但不会因减亏而增加300万元利润,反而会减少400万元贡献毛利,利

映出来,而对转入"其他业务收入"账户的公允价值变动损益的金额应以该账户的当日余额为准。

三、以投资性房地产进行非货币性资产交换的会计处理

1. 用以成本模式计量的投资性房地产进行非货币性资产交换的会计处理。

例5:2007年3月15日,ABC公司决定以某项投资性房地产换取N公司某项非专利技术的长期使用权。交换当日,该项投资性房地产的账面原价为200万元,已提折旧120万元,已计提减值准备10万元,公允价值为100万元。N公司该项非专利技术的公允价值为101万元,ABC公司另向N公司支付补价1万元。假定不考虑相关税费,要求做出ABC公司在交换当日的账务处理。

(1)确认该项交易是否属于非货币性资产交换。由于10 000÷(1 000 000+10 000)=0.99%<25%,可判断该交易属于非货币性资产交换。

(2)因为换入的非专利技术未来现金流量在风险上与该项投资性房地产存在显著不同,且换入资产和换出资产的公允价值均能可靠地计量,故该项交换具有商业实质。

(3)2007年3月15日,ABC公司的账务处理:借:无形资产——非专利技术101万元;贷:其他业务收入100万元,银行存款1万元。同时,借:其他业务成本70万元,投资性房地产累计摊销120万元,投资性房地产减值准备10万元;贷:投资性房地产200万元。

2. 用以公允价值模式计量的投资性房地产进行非货币性资产交换的会计处理。

例6:2007年4月5日,ABC公司决定以某项投资性房地产换取Q公司某项非专利技术的长期使用权。交换当日,该项投资性房地产的账面价值为180万元,成本为160万元,公允价值为190万元。交换当日ABC公司该项投资性房地产因公允价值变动所产生的"公允价值变动损益"账户的贷方余额为20万元。Q公司的该项非专利技术的公允价值为189万元,Q公司另支付ABC公司补价1万元。假定不能考虑相关税费,要求做出ABC公司在交换当日的账务处理。

(1)确认该项交易是否属于非货币性资产交换。由于10 000÷(1890 000+10 000)=0.53%<25%,可判定该项交易属于非货币性资产交换。

(2)经分析,该项交换具有商业实质。

(3)2007年4月5日,ABC公司的账务处理:借:无形资产——非专利技术189万元,银行存款1万元;贷:其他业务收入190万元。同时,借:其他业务成本180万元;贷:投资性房地产——成本160万元、——公允价值变动20万元。借:公允价值变动损益20万元;贷:其他业务收入20万元。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006