

成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失,冲减长期应收项目等的账面价值。

最后,经过上述处理,按照投资合同或协议约定企业仍承担额外义务的,应按预计承担的义务确认预计负债,计入当期投资损失。

被投资单位以后期间实现盈利的,企业扣除未确认的亏损分担额后,应与上述相反的顺序处理,减记已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值,同时确认投资收益。

(二)被投资单位除净损益以外所有者权益其他变动的处理

对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,在持股比例不变的情况下,企业按照持股比例计算享有或承担的部分,调整长期股权投资的账面价值,同时增加或减少资本公积(其他资本公积)。

四、共同控制经营及共同控制资产

(一)共同控制经营

企业使用本企业的资产或其他经济资源与其他合营方共同进行某项经济活动(该经济活动不构成独立的会计主体),并且按照合同或协议约定对该经济活动实施共同控制的,为共同控制经营。在共同控制经营下,每一合营方归集本企业发生的相关成本费用,同时按照合营合同或协议约定分享合营产生的收入。共同控制经营的合营方,应当按照以下原则进行处理:

1. 确认其所控制的用于共同控制经营的资产及发生的负债。

2. 确认与共同控制经营有关的成本费用及共同控制经营产生收入的份额。

(二)共同控制资产

企业与其他合营方共同投入或出资购买一项或多项资产(有关的资产不构成独立的会计主体),按照合同或协议约定对有关的资产实施共同控制的,为共同控制资产。每一合营方通过其所控制的资产份额享有共同控制资产带来的未来经济利益,按照合同或协议约定分享相关的产出并分担所发生费用。比如,两个企业共同控制一栋出租的房屋,每一合营方均享有该房屋出租收入的一定份额并承担相应的费用。共同控制资产的合营方,应当按照以下原则进行处理:

1. 根据共同控制资产的性质,如固定资产、无形资产等,确认本企业拥有该资产的份额。

2. 确认与其他合营方共同承担的负债中应由本企业负担的部分以及本企业直接承担的与共同控制资产相关的负债。

3. 确认共同控制资产产生的收入中应由本企业享有的部分。

4. 确认与其他合营方共同发生的费用中应由本企业负担的部分以及本企业直接发生的与共同控制资产相关的费用。

《企业会计准则第3号

——投资性房地产》应用指南

一、投资性房地产的范围

根据本准则第二条和第三条规定,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,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。

(一)已出租的土地使用权和已出租的建筑物,是指以经营租赁方式出租的土地使用权和建筑物。其中,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;用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物。

(二)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。

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。

(三)某项房地产,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,能够单独计量和出售的、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;不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分,不确认为投资性房地产。

(四)企业将建筑物出租,按租赁协议向承租人提供的辅助服务在整个协议中不重大的,如企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务,应当将该建筑物确认为投资性房地产。

企业拥有并自行经营的旅馆饭店,其经营目的主要是通过提供客房服务赚取服务收入,该旅馆饭店不确认为投资性房地产。

二、投资性房地产的后续计量

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,也可采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但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。

(一)采用成本模式对投资性房地产进行后续计量

在成本模式下,应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》和《企业会计准则第6号——无形资产》的规定,对投资性房地产进行计量,计提折旧或摊销;存在减值迹象的,应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行处理。

(二)采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量

根据本准则第十条规定,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的,才可以采用公允价值模式计量。

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,通常是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。

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。

三、投资性房地产的转换

(一)转换日的确定。

1. 投资性房地产开始自用,是指投资性房地产转为自用房地产。其转换日为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、自用土地使用权停止自用改为出租,其转换日为租赁期开始日。

(二)自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产。

自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产,该项投资性房地产应当按照转换日的公允价值计量。

转换日的公允价值小于原账面价值的,其差额计入当期损益。

转换日的公允价值大于原账面价值的,其差额作为资本公积(其他资本公积),计入所有者权益。处置该项投资性房地产时,原计入所有者权益的部分应当转入处置当期损益。

《企业会计准则第4号——固定资产》

应用指南

一、固定资产的折旧

(一)固定资产应当按月计提折旧,当月增加的固定资产,当月不计提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月仍计提折旧,从下月起不计提折旧。

固定资产提足折旧后,不论能否继续使用,均不再计提折旧;提前报废的固定资产,也不再补提折旧。提足折旧,是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。应计折旧额,是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

(二)已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,应当按照估计价值确定其成本,并计提折旧;待办理竣工决算后,再按实际成本调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产的更新改造等后续支出,满足本准则第四条规定确认条件的,应当计入固定资产成本,如有被替换的部分,应扣除其账面价值;不满足本准则第四条规定确认条件的固定资产修理费用等,应当在发生时计入当期损益。

三、固定资产的弃置费用

弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定,企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出,如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务等。企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。油气资产的弃置费用,应当按照《企业会计准则第27号——石油天然气开采》及其应用指南的规定处理。

不属于弃置义务的固定资产报废清理费,应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

四、备品备件和维修设备

备品备件和维修设备通常确认为存货,但符合固定资产定义和确认条件的,如企业(民用航空运输)的高价周转件等,应当确认为固定资产。

五、经营租入固定资产改良

企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出,应予资本化,作为长期待摊费用,合理进行摊销。

《企业会计准则第5号——生物资产》

应用指南

一、生物资产与农产品

本准则规范的农业,包括种植业、畜牧养殖业、林业和水产业等。

有生命的动物和植物具有生物转化的能力,这种能力导致生物资产质量或数量发生变化,通常表现为生长、蜕化、生产和繁殖等。生物资产的形态、价值以及产生经济利益的方式,随其出生、成长、衰老、死亡等自然规律和生产经营活动的变化而变化。企业从事农业生产的目的,主要是增强生物资产的生物转化能力,最终获得更多的符合市场需要的农