对投资性房地产准则的思考

国家税务总局扬州税务进修学院　李　明

【摘要】本文通过对《企业会计准则第3号——投资性房地产》的分析,探讨该准则在理解与应用过程中可能存在的问题。

【关键词】投资性房地产　公允价值计量　成本计量　公允价值变动损益

一、投资性房地产的名称与内容存在一定问题

1. 投资性房地产概念容易产生歧义。投资性房地产是一个会计专业术语,是指为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产,但是容易与"投资性的房地产"相混淆。投资性房地产主要与房地产出租相关,而投资性的房地产主要与房地产对外投资相关。

2. 投资性房地产的内涵存在问题。根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》(以下简称"投资性房地产准则")的规定,投资性房地产具体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。根据我国相关法律规定,持有并准备增值后转让的土地使用权在我国是不存在的,因为我国企业在购买土地使用权时必须明确用途,等到增值后再转让类似于"炒地皮",这是我国法律不允许的。另外《企业会计准则——应用指南》规定,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。因此投资性房地产准则把持有并准备增值后转让的土地使用权作为投资性房地产核算不具有现实意义。

二、投资性房地产按照成本模式核算没有实质意义

例1:2×05年12月31日光明股份有限公司一建筑物完工并投入使用,总价值为1 000 000元,预计使用年限为20年,采用直线法计提折旧,假设报废时无残值。使用一年后于2×07年1月1日将该建筑物对外出租,租期为2年,每年收取租金80 000元,出租当日该建筑物的公允价值为1 050 000元,2×07年12月31日该建筑物的公允价值为1 100 000元,2×08年12月31日该建筑物的公允价值为1 200 000元。2×08年12月31日租赁期届满公司收回自己使用,2×10年12月31日公司将该建筑物对外出售,价格为1 300 000元。

1. 按照《企业会计制度》的规定核算。

(1)2×05年12月31日该建筑物完工时:借:固定资产1 000 000;贷:在建工程1 000 000。

(2)2×07年1月1日将该建筑物对外出租,因为不改变固定资产的所有权,因此不需要调整固定资产的账面原值,只需要按照直线法每年提取折旧50 000元。①取得租金收入:借:银行存款80 000;贷:其他业务收入80 000。②假设按年计提折旧:借:其他业务支出50 000;贷:累计折旧50 000。

(3)2×08年12月31日租赁期届满公司收回自己使用,从2×08年12月31日起固定资产计提折旧开始计入管理费用。借:管理费用50 000;贷:累计折旧50 000。

(4)2×10年12月31日公司将该建筑物对外出售,价格为1 300 000元,该建筑物已经计提折旧为250 000元(50 000×5)。具体会计处理如下:①固定资产投入清理:借:固定资产清理750 000,累计折旧250 000;贷:固定资产1 000 000。②取得转让收入:借:银行存款1 300 000;贷:固定资产清理1 300 000。③按转让收入的5%计算应交营业税:借:固定资产清理65 000;贷:应交税金——应交营业税65 000。④结转清理净收益:借:固定资产清理485 000;贷:营业外收入——处理固定资产净收益485 000。因此按照《企业会计制度》的规定进行核算比较简单。

2. 按照投资性房地产准则的规定进行核算。

(1)2×05年12月31日该建筑物完工时:借:固定资产1 000 000;贷:在建工程1 000 000。

(2)2×06年计提折旧:借:管理费用50 000;贷:累计折旧50 000。

(3)2×07年1月1日将该建筑物对外出租时:①对外出租:借:投资性房地产1 000 000,累计折旧50 000;贷:固定资产1 000 000,投资性房地产累计折旧50 000。②取得租金收入:借:银行存款80 000;贷:其他业务收入80 000。③假设按年计提折旧:借:其他业务成本50 000;贷:投资性房地产累计折旧50 000。

(4)2×08年12月31日租赁期届满公司收回自己使用:借:固定资产1 000 000,投资性房地产累计折旧150 000;贷:投资性房地产1 000 000,累计折旧150 000。收回后每年计提折旧50 000元:借:管理费用50 000;贷:累计折旧50 000。

(5)2×10年12月31日公司将该建筑物对外出售,价格为1 300 000元。具体会计处理如下:①固定资产投入清理:借:固定资产清理750 000,累计折旧250 000;贷:固定资产1 000 000。②取得转让收入:借:银行存款1 300 000;贷:固定资产清理1 300 000。③按转让收入的5%计算应交营业税:借:固定资产清理65 000;贷:应交税费——应交营业税

65 000。④结转清理净收益:借:固定资产清理 485 000;贷:营业外收入——处理固定资产净收益 485 000。

根据投资性房地产准则的规定进行核算，增加了核算工作量,但是企业房地产出租期间是通过“固定资产”科目进行核算还是通过“投资性房地产”科目进行核算仅仅是形式上的变化,本质没有发生变化。

三、投资性房地产按照公允价值模式核算有人为调节资产与利润的嫌疑

根据投资性房地产准则第十条规定，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，可以对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,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；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。第十一条规定,采用公允价值模式计量的,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,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

因此投资性房地产按照公允价值模式核算，对资产和利润都会产生一定的影响，同时也造成了会计与税法之间的差异。企业如果想调节资产和利润,只要将不动产对外进行短期出租,然后收回,就可以将原来按成本模式计量的不动产调整为按公允价值模式计量的投资性房地产，将若干年不动产的升值一下子都释放出来，调节资产与利润的效果是比较明显的,下面举例说明。

例 2:承例 1,假设对投资性房地产按照公允价值计量,其他条件相同。

(1)2×05 年 12 月 31 日该建筑物完工时:借:固定资产 1 000 000;贷:在建工程 1 000 000。

(2)假设 2×06 年按年计提折旧:借:管理费用 50 000;贷:累计折旧 50 000。

(3)2×07 年 1 月 1 日将该建筑物对外出租时：①建筑物对外出租:借:投资性房地产——成本 1 050 000,累计折旧 50 000;贷:固定资产 1 000 000,资本公积——其他资本公积 100 000。税务分析:按照我国现行税法的规定,尽管企业资产发生了增值，但不涉及所得税问题。如果建筑物发生价格下跌,则会计核算与税法存在差异,需要进行纳税调整。②取得租金收入:借:银行存款 80 000;贷:其他业务收入 80 000。

根据投资性房地产准则和《企业会计准则——应用指南》的规定，在资产负债表日应对投资性房地产按当日公允价值计量,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;投资性房地产的公允价值低于其账面余额的差额,做相反的会计分录，同时不再对投资性房地产提取折旧或进行摊销。因此 2×07 年 12 月 31 日对投资性房地产按当日公允价值进行计量,同时调整当期损益。借:投资性房地产——公允价值变动 50 000;贷:公允价值变动损益 50 000。税务分析:由于“公允价值变动损益”属于损益类账户,会对当期损益产生影响,增加当年度利润 50 000 元,而按我国企业所得税法的规定,不涉及应纳税所得额的计算,因此当年度需在利润的基础上纳税调减 50 000 元;同时考虑到在公允价值模式计量下,该建筑物不再计提折旧,而税法规定公司在本年度计算应纳税所得额时允许扣除折旧 50 000 元,需纳税调减 50 000 元。

(4)2×08 年 12 月 31 日租赁期届满公司收回自己使用:根据投资性房地产准则和《企业会计准则——应用指南》的规定，公司将采用公允价值模式计量的投资性房地产转为自用时,应按该项投资性房地产在转换日的公允价值,借记“固定资产”、“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。借:固定资产 1 200 000;贷:投资性房地产——成本 1 050 000、——公允价值变动 50 000,公允价值变动损益 100 000。

(5)收回后每年计提折旧:借:管理费用 70 588.2;贷:累计折旧 70 588.2。税法规定在计算应纳税所得额时允许扣除折旧为 50 000 元,需纳税调增 20 588.2 元。

(6)出售时:①固定资产投入清理:借:固定资产清理 1 058 823.6,累计折旧 141 176.4;贷:固定资产 1 200 000。②取得转让收入:借:银行存款 1 300 000;贷:固定资产清理 1 300 000。③按转让收入的 5%计算应交营业税:借:固定资产清理 65 000;贷:应交税费——应交营业税 65 000。④结转清理净收益：借：固定资产清理 176 176.4；贷：营业外收入——处理固定资产净收益 176 176.4。而应计入应纳税所得额的营业外收入为 485 000 元,因此存在差异,需要纳税调增 308 823.6 元。

四、出售投资性房地产的会计处理违背了配比性原则

按照公允价值模式计量投资性房地产出售时，投资性房地产准则规定按该项投资性房地产的公允价值变动，借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“其他业务收入”科目。这明显违背了配比性原则的要求。《企业会计准则——应用指南》规定,处置投资性房地产时,应按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”科目。按该项投资性房地产的账面余额,借记“其他业务成本”科目,贷记“投资性房地产(成本)”科目,贷记或借记“投资性房地产(公允价值变动)”科目;同时,按该项投资性房地产的公允价值变动,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“其他业务收入”科目。按该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“其他业务收入”科目。由于按照公允价值计量的投资性房地产出售时,价格是真实的,主要是投资性房地产的成本发生了变化,根据配比性原则的要求，出租开始日以及期末按照公允价值计量产生的公允价值变动损益或资本公积应作为调节其他业务成本的项目更加合适。

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