

# 投资性房地产准则若干问题浅析

李孟林

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

**【摘要】** 本文就《企业会计准则第3号——投资性房地产》所规范的投资性房地产内容、后续计量模式及其转换方法等问题进行浅析,并分析了投资性房地产的相关涉税处理问题。

**【关键词】** 投资性房地产 成本模式 公允价值模式

《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”)对投资性房地产的确认、计量和信息披露进行了规范,对于公允、客观地反映企业投资性房地产的价值具有重要意义,但尚存一些不足需要完善。

## 一、关于投资性房地产的界定

投资性房地产准则规定,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。主要包括三类:①已出租的土地使用权,企业计划用于出租但尚未出租的土地使用权不属于此类;②持有并准备增值后转让的土地使用权,但按国家有关规定认定的闲置土地不属于此类;③已出租的建筑物,但企业计划用于出租的建筑物不属于此类。

投资性房地产为何不包括持有的增值的建筑物?有部分实务工作者存在这样的疑问。笔者认为,投资性房地产不包括持有的增值的建筑物的原因是:其一,企业持有的增值的建筑物的目的不一定就是获取增值利益,有可能只是为了满足日常生产经营需要,而投资性房地产的定义是企业一定要有“资本增值”的目的;其二,企业持有的增值的建筑物只要还没有出租,就没有租金的流入,与该资产相关的经济利益没有流入企业,这也不符合投资性房地产的特征。

对实务中企业持有某项土地使用权的目的是否为“增值后转让”,会计准则没有说明判断的依据,目前只能通过企业管理当局土地使用权持有目的的书面决议加以判断。为防止企业将囤积的用于开发后出售的土地使用权擅自转为投资性房地产,会计准则应加快对此做出规范。

值得注意的是,在实务中某些房地产企业将其持有的开发产品临时出租,并将其作为以出售为主要目的的开发产品确认为企业的存货,但从经济实质上讲,在临时出租期间企业持有该房地产的目的是赚取租金,该出租房地产已具有投资性质,满足投资性房地产的定义,房地产租金收入也流入了企业,已经满足了将该项开发产品确认为投资性房地产的条件。

## 二、关于投资性房地产的后续计量模式

投资性房地产准则应用指南中指出: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。企业对投资性房地产的计量一般应选择成本模式,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,才可以用公允价值模式。两种方法的计量基础截然不同,会计处理也不同,因此在具体操作中,同一企业只能采取一种模式对其投资性房地产进行后续计量,避免计量上的前后矛盾,增强数据间的关联性与可比性。

会计计量的五种属性各有其优缺点和使用范围,在同一个企业中,只有选择相应的计量属性对不同的会计要素或项目进行分别计量,才能达到客观真实、全面系统、及时准确地进行会计核算的目的。笔者认为,在成本模式下就要求必须对所有的会计要素、在任何时候都使用“成本”对其计量,或者在公允价值模式下就要求必须对所有的会计要素、在任何时候都使用“公允价值”对其计量的做法还有待商榷。

## 三、关于投资性房地产后续计量模式转换的方法

投资性房地产准则规定,企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的,应当作为会计政策变更,按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》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。只允许从成本模式转为公允价值模式,笔者认为有两个原因:①遵守谨慎性原则。防止企业在公允价值低于成本即投资性房地产严重贬值的时候,通过转换计量模式虚增企业的房地产价值。②相关性是会计信息有用的本质,可靠性是会计信息有用的基础。成本模式可靠性强,公允价值模式相关性强。可靠性可以通过查询原始凭证或会计账簿等方式来保证,但相关性的保证就不会如此简单,所以规定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。

## 四、关于投资性房地产的所得税会计处理

1. 选择采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的,企业对投资性房地产业务的会计处理与税法规定存在很大差异。其期末账面价值为公允价值,而税法并不认可该项资产在持有期间因公允价值变动形成的利得或损失,该项资产在持有期间公允价值变动形成的计入当期的利得或损失不计入应纳税所得额,则其计税基础应为取得时的历史成本减

# 租赁内含利率、租赁合同利率之比较

纪茂利

(沈阳农业大学经济管理学院 沈阳 110161)

**【摘要】** 租赁内含利率并不一定小于租赁合同利率,通过公式和理论比较,多数情况下租赁内含利率是大于租赁合同利率的,和租赁准则的隐含假设不相符。承租人对最低租赁付款额进行折现时使用租赁合同利率更为相关和可靠。同时,确定承租人租赁资产的入账价值有更简单实用的方法。

**【关键词】** 租赁内含利率 租赁合同利率 入账价值

《企业会计准则第21号——租赁》(以下简称“租赁准则”)规定,承租人在计算最低租赁付款额现值时,要按照租赁内含利率、租赁合同利率、同期银行贷款利率的顺序确定折现率,未确认融资费用摊销时采用实际利率法,利率为最低租赁付款额折现时使用的利率。这一顺序的确定借鉴了国际会计准则的规定,目的有两个:一是反映利率与承租人筹资本的相关性;二是使承租人在租赁开始日,最低租赁付款额的现值占租赁开始日租赁资产公允价值的比例大于或等于90%,从而可避免承租人将融资租赁作为经营租赁进行会计处理,出现

去按照税法规定允许税前扣除的折旧额后的金额,所以该项资产在持有期间的账面价值与计税基础之间存在差异。由于税法允许税前扣除的折旧费,按照会计准则规定在处置时最终也得到扣除,只是税法允许扣除的时间早于会计准则允许扣除的时间,所以其账面价值与计税基础之间差异是暂时性差异,而此时的暂时性差异将于未来期间计入企业的应纳税所得额,产生未来期间的应税义务,因而属于应纳税暂时性差异,其所得税影响应确认相关的递延所得税负债。

按照资产负债项目账面价值与计税基础之间的差异的不同,确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,分别计算相应暂时性差异的汇总数,由此确定期末递延所得税资产或递延所得税负债的应有余额,再根据递延所得税资产或递延所得税负债的期初数计算确定递延所得税资产或递延所得税负债本期应调整数额。

2. 采用递延方式分期收款、实质上具有融资性质的投资性房地产销售产生的长期应收款,满足收入确认条件的,按应收的合同或协议价款的公允价值确认收入和未实现融资收益。同时,按该投资性房地产的账面价值结转成本,未实现融资收益在以后会计期间按实际利率法冲减财务费用。《企业所得税法实施条例》规定,以分期收款方式销售投资性房地产的,按合同约定的收款日期确认收入的实现。由于两者规定的不同会产生暂时性差异,应确认递延所得税资产或递延所得税负债。

表外融资的情况。以此为前提,则其中隐含的假设为:租赁内含利率<租赁合同利率<同期银行贷款利率,从而使计算出的最低租赁付款额的现值呈现相反的顺序。那么,这样的假设成立吗?承租人租赁资产入账价值有无更简单实用的确定方法?以下我们对此一一进行分析。

## 一、租赁内含利率与租赁合同利率的内涵

根据租赁准则,租赁内含利率是指在租赁开始日,使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率。用公式表示

3. 非同一控制下企业合并中取得投资性房地产的,合并方在合并日按取得的各项投资性房地产的公允价值确认入账价值,将作为合并对价的投资性房地产的价值确认为合并成本,为进行企业合并发生的各项直接相关费用也计入投资性房地产的合并成本,将作为合并对价的投资性房地产购买日的公允价值与账面价值的差额计入当期损益。非同一控制下企业合并中取得的投资性房地产的账面价值与计税基础不同,产生暂时性差异,应确认递延所得税资产或递延所得税负债。由于企业合并产生的递延所得税资产或递延所得税负债计入所有者权益而不计入当期损益,因此用递延所得税资产或递延所得税负债本期应调整的数额,扣除计入所有者权益的部分,就可以确认递延所得税费用。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 葛家澍.财务会计理论研究.厦门:厦门大学出版社,2006
4. 房地产计税依据改革课题组,王晓丰,熊小刚,陈洁,陈志宏.房地产计税依据改革的方案建议.税务研究,2006;3
5. 薛东成,王慧娟.公允价值模式下投资性房地产的会计处理与纳税调整.财务与会计(综合版),2008;2