

投资性房地产会计处理之我见

姜葵

(湖南涉外经济学院 长沙 410013)

【摘要】 现行会计准则引入公允价值计量模式,实现了资产计价模式的重大突破。本文对投资性房地产会计处理中有争议的一些问题加以明确,并指出采用公允价值计量模式可能引发利润操纵的弊端。

【关键词】 投资性房地产 公允价值 公允价值变动损益

《企业会计准则第3号——投资性房地产》(简称“投资性房地产准则”)规范了投资性房地产的确认、计量和相关信息的披露,对投资性房地产引入了公允价值计价,方便了国际投资者横向对比我国国内、国外企业的价值。企业资产增值信息的披露更加透明,有利于企业在资本市场获得正确的定价,从而有利于企业进行再融资,更好地借助资本市场的力量来获得发展。

一、成本计量模式下投资性房地产转换用途时的会计处理

投资性房地产准则第十三条规定,企业有确凿证据表明房地产用途发生改变,应当从转换之日起将投资性房地产转换为其他资产或将其他资产转换为投资性房地产。现在很多教材都是在转换日进行会计处理,但会计处理却有以下两种方式:一种是以转换前房地产的账面价值作为转换后房地产的入账价值;另一种是以转换前房地产的账面余额作为转换后房地产的入账价值。举例如下:

1. 投资性房地产转换为其他资产。

例1:甲企业的某项投资性房地产采用成本模式计量。20×7年5月26日,该项投资性房地产用途发生改变,企业将其转为自用房地产。当日,该项投资性房地产累计已计提折旧120 000元,计提减值准备50 000元,账面原价为350 000元。假定不考虑其他因素,甲企业两种会计处理如下:

(1)以转换前房地产的账面价值作为转换后房地产的入账价值时,会计分录为:借:固定资产180 000,投资性房地产累计折旧120 000,投资性房地产减值准备50 000;贷:投资性房地产350 000。

(2)以转换前房地产的账面余额作为转换后房地产的入账价值时,会计分录为:借:固定资产350 000,投资性房地产累计折旧120 000,投资性房地产减值准备50 000;贷:投资性房地产350 000,累计折旧120 000,固定资产减值准备50 000。

2. 其他资产转换为投资性房地产。

例2:甲企业将自用的一栋办公楼从2007年1月1日起出租给乙企业,租期3年。租赁期开始日,该办公楼的原价为20 000 000元,已提折旧5 000 000元,未计提减值准备。甲企业的账务处理如下:

(1)以转换前房地产的账面价值作为转换后房地产的入账价值时,会计分录为:借:投资性房地产15 000 000,累计折旧5 000 000;贷:固定资产20 000 000。

(2)以转换前房地产的账面余额作为转换后房地产的入账价值时,会计分录为:借:投资性房地产20 000 000,累计折旧5 000 000;贷:固定资产20 000 000,投资性房地产累计折旧5 000 000。

根据现行会计准则规定,在成本计量模式下,应当将转换前房地产的账面价值作为转换后房地产的入账价值。由此可见,会计准则强调转换时是结转账面价值而非账面余额。笔者也认为在房地产转换之日应该采用上述第一种会计处理方式更为合理,即以转换前房地产的账面价值作为转换后房地产的入账价值。

二、公允价值计量模式下投资性房地产处置的会计处理

根据投资性房地产准则的规定,投资性房地产在处置时,应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额直接计入当期损益,但是应该在会计报表附注中披露投资性房地产公允价值变动对损益的影响以及当期处置的投资性房地产和其对损益的影响。然而现在很多出版物却一致按下面这种方式进行会计处理,笔者认为有失妥当。

例3:甲房地产开发企业将开发完成的房地产(写字楼)出租给丙企业,租期从2007年1月1日到2008年12月31日,每年租金3 000 000元,在年末收取。租赁期开始日,该写字楼的账面余额为50 000 000元,公允价值52 000 000元;2007年末,该写字楼公允价值为53 000 000元。2008年末,租赁期届满时,甲企业收回该项投资性房地产,并将该写字楼出售,取得收入58 000 000元。假设甲企业采用公允价值模式计量。甲企业的账务处理如下:

(1)2007年1月1日,将存货转换为投资性房地产:借:投资性房地产——成本52 000 000;贷:开发产品50 000 000,资本公积——其他资本公积2 000 000。

(2)2007年12月31日,按公允价值计量和确认租金收入: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。借:银行存款3 000 000;贷:其他业务收

入3 000 000。

(3)2008年12月31日,收回并出售投资性房地产:借:银行存款58 000 000;贷:其他业务收入58 000 000。借:其他业务成本53 000 000;贷:投资性房地产——成本52 000 000、——公允价值变动1 000 000。

同时,将投资性房地产累计公允价值变动损益转入其他业务收入:借:公允价值变动损益1 000 000;贷:其他业务收入1 000 000。另外,将转换时原计入资本公积的部分转入其他业务收入:借:资本公积——其他资本公积2 000 000;贷:其他业务收入2 000 000。

可以看出,该企业将2007年末由于累计公允价值变动导致的房地产升值3 000 000元直接转入了2008年的其他业务收入,但笔者认为该会计处理考虑欠佳,因为“公允价值变动损益”在会计上属于损益类科目,而损益类科目在会计期末应该进行结转,结转至“本年利润”科目后损益类科目在会计期末应当没有余额。而上述会计处理很显然将“公允价值变动损益”当作了资产负债表科目,在2008年12月31日处置时直接转到“其他业务收入”科目,违背了损益类科目在会计期末必须结转的原则。因此,笔者认为上述会计处理在2007年12月31日必须补作一笔会计分录:借:公允价值变动损益1 000 000;贷:本年利润1 000 000。同时,在处置当年应考虑调整会计报表年初未分配利润:借:未分配利润——年初1 000 000;贷:其他业务收入1 000 000。

通过这种会计处理,同样能够体现公允价值变动的累计影响,并且能够很直观地看到该投资性房地产的累计处置净收益,更加符合会计准则的规定。

三、公允价值计量模式下投资性房地产会计处理存在利润操纵空间

公允价值计量模式的应用,可以真实地反映投资性房地产的价值,为报表使用者提供决策有用的信息。在公允价值的运用范围上,《国际会计准则第40号——投资性房地产》允许企业在成本计量模式和公允价值计量模式中任选其一。而我国投资性房地产准则明确规定企业计量模式的选择取决于外部条件的适用性,即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。具体而言,采用公允价值模式计量的,应当同时满足下列条件:一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;二是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做出合理的估计。对建筑物而言,同类或类似的房地产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,同类或类似的房地产是指同一城区、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。可见,我国限定了公允价值的使用范围,充分考虑到了我国市场经济的发育程度,这在一定程度上避免了企业利用公允价值操纵利润。

然而笔者认为,公允价值计量模式的引入加大了房地产

行业利用公允价值操纵利润的空间。理由如下:

1. 公允价值的选择。所谓公允价值,是指在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换的金额。具体到房地产又有其独特性,不同地理位置、结构、用途的房地产其价值差别很大。常见的房地产计价方法主要有市场比较法和收益法。市场比较法是将估价对象与在估价时点近期有过交易的类似房地产进行比较,对这些类似房地产的成交价格做适当的修正,以此估算估价对象的客观合理价格或价值的方法。市场比较法的理论依据是房地产交易中的替代原理。运用市场比较法,要求在同一供求范围内存在较多的类似房地产的交易,而对于不存在活跃的房地产交易市场的,或是很少发生交易的特殊房地产很难适用。收益法是求取估价对象在估价时点之后的正常收益,选取适当的资本化率将其折现到估价时点后累加,以此估算出估价对象的客观合理价格或价值的方法。

由于上述原因,在当前市场环境中,我们很难取得毫无争议的房地产公允价值,这样房地产行业将很有可能利用这些漏洞制造虚假信息,以达到粉饰会计报表的目的。所以笔者认为,一方面应严格限定公允价值计量模式在投资性房地产的适用范围,对那些有收益或有一定潜在收益的房地产可以适用,而对于纯粹消费性和无明显市场经营收益的房地产,或是以自用、自住为目的的房地产则不适用。另一方面应规范公允价值评估体系。当前首先应建立一套严格的资产评估制度,我国会计准则中并没有提到应该如何评估投资性房地产的公允价值,但国际会计准则中给出了三种评价标准,同时国际会计准则也对公允价值的取得、确定以及特殊情况的处理做出了明确的规定,这些都是值得我们参考的。其次应加强资产评估师的队伍建设,因为在未来的资产评估工作中,资产评估师的职业素质将影响最后评估结果的公允性。最后要加强对评估工作的监督,有关部门应严格对评估企业的资质进行审查,并对其评估工作予以监督,杜绝串通舞弊、虚假评估等提供虚假信息的行为。

2. 关注未确定用途的土地使用权。笔者认为,未确定用途的土地使用权的核算是现行会计准则在实施过程中的又一难点所在。国际会计准则将尚未确定未来用途的土地确认为投资性房地产,但我国会计准则对地产的确认比较严格,只有两种情况即“已出租的”和“持有并准备增值后转让的”才可以确认为投资性房地产。然而我们在分析房地产行业报表时,笔者却发现大部分上市公司的会计报表附注中对于土地使用权的用途并未给出明确的说明,从准则实施的角度看,如果不对这些内容加以规范和控制,这些内容很可能成为此类上市公司进行利润操纵的载体。

3. 公允价值计量模式的选择标准。从上述分析中可以看出,在公允价值计量模式还是成本计量模式的选择上,现行会计准则规定的标准是非常宽松的,即有活跃的房地产交易市场及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做出合理的估计的企业均可采用公允价值计量模式。笔者认

成本法下长期股权投资的备查账辅助核算

赵严翠

(哈尔滨工业大学 山东威海 264200)

【摘要】 长期股权投资会计处理采用成本法时,为了方便、准确地对投资收益和初始投资成本进行核算,笔者在教学与实践过程中总结出了一套简便方法,即通过建立备查账来进行辅助核算。

【关键词】 成本法 长期股权投资 备查账

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:采用成本法核算的长期股权投资,投资企业确认投资收益,仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。本文建立备查账来进行辅助核算,具体格式见后文的案例分析。为理解与列示方便,把会计准则规定中“被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额”与投资企业持股比例的乘积即投资企业投资后应该得到的部分简称为“应得”,把“所获得的利润或现金股利”与投资企业持股比例的乘积即投资企业投资后实际得到的部分简称为“实得”,把“累计应冲减的初始投资成本金额”简称为“累计应冲减”。

一、备查账各栏目之间的关系

《企业会计准则讲解2006》中给出了具体的计算公式:

为,企业会故意迎合这些条件以采用公允价值计价,从而达到粉饰会计报表的目的。

采用公允价值计价,能使房地产企业的巨额资产浮出水面,净资产值将会得到较大幅度的提升。我国会计准则规定:转换当日的公允价值大于原账面价值的,其差额计入所有者权益。而在后续计量中,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的,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

例如某企业2007年初用银行存款1亿元购入一块土地使用权,用于出租或资本增值,即完全符合会计准则关于投资性房地产的定义。我们可以看到,该土地使用权若沿用旧会计准则则作为无形资产核算,那么每年必须摊销一部分土地使用权计入企业管理费用。若以10年为摊销期,该土地使用权将会使企业2007年利润减少1 000万元。现在企业采用新会计准则核算投资性房地产,首先是采用公允价值计量,不对投资性房地产计提折旧或进行摊销,那么2007年该土地使用权将不会产生摊销费用,从而不会导致该企业当年利润减少。其次在公允价值计量模式下,由于投资性房地产公允价值变动的增值部分将进入当年的利润表,从而虚增企业利润。若2007年末该项土地使用权公允价值评估为2.5亿元,那么企业利润将会由于

应冲减初始投资成本=[投资后至本年末(或本期末)止被投资单位分派的现金股利或利润-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益]×投资企业的持股比例-投资企业已冲减的初始投资成本

应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减初始投资成本

根据上面的简称,计算公式可以简化为:

应冲减初始投资成本=累积实得-累积应得-已冲减的初始投资成本 (1)

根据会计准则规定可知:

累积实得-累积应得=累计应冲减 (2)

把(2)式代入(1)式得出:

应冲减初始投资成本=累计应冲减-已冲减的初始投资

该项土地使用权的升值而增加1.5亿元(假定不考虑所得税的影响),所以该企业由于这一土地使用权采用公允价值计量而坐享利润1.5亿元。

可见,由于房地产行业投资性房地产在总资产中所占的比重较大,上市公司中基本符合会计准则规定的投资性房地产特征的也比较多。

现行会计准则的出台,目的是使会计报表能够更加客观地反映这部分资产的真实价值,保证信息的客观性,为信息使用者提供决策有用的信息。但是,在会计准则实施的过程中,应考虑到房地产有其特殊性,不同城市、地段、结构、用途的房地产其价值差别也很大。因此,在公允价值计量模式还是成本计量模式的选择上,笔者认为准则制定机构一方面应制定更加详细并具有操作性的标准,另一方面应加强对准则实施中企业行为的监管,以引导企业规范经营。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编.会计.北京:经济科学出版社,2007
2. 财政部会计资格评价中心编.2007年全国会计专业技术资格考试辅导用书《中级会计实务》.北京:经济科学出版社,2007