

公允价值计量模式下投资性房地产核算问题探讨

郑州 田秀群

一、公允价值计量模式的选择问题

允许企业采用公允价值计量模式等其他会计计量模式,这是我国对会计计量问题认识的深化和进步,对提高会计信息质量具有重要意义。就投资性房地产而言,其后续计量既可以采用成本模式,也可以采用公允价值模式。《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定:企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,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。

但是,我国会计准则在计量模式的选择上还是做出了倾向性规定,对公允价值计量模式的运用采取了谨慎的态度。《企业会计准则——基本准则》规定:企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,采用其他计量模式计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。同时,《企业会计准则第3号——投资性房地产》也规定:企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,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。究其原因,主要是公允价值计量模式在我国的应用缺乏经验,而且公允价值计量模式的核心是要求投资性房地产期末公允价值能够持续可靠取得,但在目前我国房地产交易市场还不是非常规范,提供信息的手段和方式还不够统一和完善的情况下,企业获取公允价值有一定的难度和局限。也许是受我国会计准则倾向性规定以及企业自身因素的影响,公允价值计量模式在我国上市公司中并没有被积极采用。

笔者认为,基于以上原因,国家在相关会计准则中对投资性房地产后续计量模式做出倾向性规定,对公允价值计量模式的使用采取谨慎态度是可以理解的。但是,我们不能将成本计量模式理解为会计准则鼓励的计量模式,它只不过是暂时的选择,其实公允价值计量模式才是企业投资性房地产后续计量的恰当选择。因为对会计信息使用者而言,后续计量采用公允价值计量模式较采用成本计量模式而形成的会计信息更加可靠和相关,这正是会计信息的质量要求。所以,作为以向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托经济责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策为目标的企业会计而言,不应该完全受会计准则倾向性规定的约束,只要投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场,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,也就是说,企业只要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,投资性房地产的后续计量就应该积极采用公允价值模式,以提高会计信息的可靠性与相关性,实现与国际会计准则的实质性趋同。

二、公允价值计量模式下的确凿证据问题

公允价值计量模式的采用,是建立在企业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基础上的。这里的“确凿证据”,实际上就是据以进行账务处理的原始凭证。在企业财务会计核算中,原始凭证是经济业务或者事项发生时,记录其发生时间、地点、内容、数量、金额等经济交易或者事项原始状况的会计凭证,是企业经济交易或者事项的载体,是企业实际发生交易或者事项的标志,是会计核算的基本依据。但在公允价值计量模式下,期末并没有实际发生与投资性房地产有关的经济交易,只是由于投资性房地产的公允价值发生了变动从而引发了会计事项——公允价值变动损益的确认和计量。期末投资性房地产的公允价值能否可靠取得,直接影响投资性房地产的账面价值和当期损益。而用于证明投资性房地产期末公允价值的“确凿证据”(原始凭证)应包括哪些及如何取得等问题,就成为公允价值计量模式下投资性房地产核算的一个关键。

笔者认为,采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业,期末至少需要取得或填制以下两种“确凿证据”(原始凭证)。一种是证明投资性房地产期末公允价值为多少的原始凭证。这方面的凭证包括“投资性房地产期末公允价值报告单”以及能够证明报告单上所列示公允价值可靠性的其他相关材料。“投资性房地产期末公允价值报告单”属于自制原始凭证,由企业依据取得的投资性房地产公允价值的可靠证明材料填制。投资性房地产公允价值的可靠证明材料属于外来原始凭证,应包括企业从投资性房地产所在城市活跃房地产交易市场上取得的同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息等资料,可作为“投资性房地产期末公允价值报告单”的确凿证明材料(附件)。另一种是证明投资性房地产期末公允价值变动情况的原始凭证。由企业自行设计“投资性房地产期末公允价值变动损益计算单”,此计算单上应列示“公允价值”和“账面价值”两个金额要素,其中“公允价值”应来自于“投资性房地产期末公允价值报告单”,“账面价值”应来自于“投资性房地产”科目余额(包括“成本”和“公允价值变动”两个明细科目)。依据上述两个金额要素计算出来的差额,确认

投资性房地产期末公允价值变动情况。只有有了上述确凿证据即原始凭证的支持,企业才有可能形成能令人信服、让人明白的公允价值计量结果。

三、公允价值计量模式下账务处理优化问题

《企业会计准则第3号——投资性房地产》及其应用指南中,都对公允价值计量模式下投资性房地产的账务处理作出了原则性的规定。认真研究会计准则及其应用指南可以发现,公允价值计量模式下投资性房地产转换的有关账务处理方法有进一步探讨和优化的必要。

《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十六条规定:“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时,投资性房地产按照转换当日的公允价值计价,转换当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”。具体账务处理为:将作为存货的房地产转换为投资性房地产的,应按其在转换日的公允价值,借记“投资性房地产——成本”科目,按其账面余额,贷记“开发产品”等科目,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目或借记“公允价值变动损益”科目。已计提跌价准备的,还应同时结转跌价准备。将自用的建筑物转换为投资性房地产的,按其在转换日的公允价值,借记“投资性房地产——成本”科目,按已计提的累计折旧等,借记“累计折旧”等科目,按其账面余额,贷记“固定资产”等科目,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目或借记“公允价值变动损益”科目。已计提减值准备的,还应同时结转减值准备。

笔者认为,上述账务处理方法有待改进和优化。其主要理由是:上述账务处理方法与《企业会计准则第3号——投资性房地产》的有关规定并不一致。《企业会计准则第3号——投资性房地产》第七条规定:投资性房地产应当按照成本进行初始计量。同时该准则第九、十条规定:企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,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。从上述规定不难看出,上述会计准则中出现的两个计量时间概念:一个是初始计量,另一个是后续计量。所谓初始计量,是指投资性房地产初始确认时的会计计量,应采取成本计量模式;而后续计量则是相对于初始计量而言的,是投资性房地产经过初始计量确认入账以后,在资产负债表日所进行的价值再计量,既可以采用成本计量模式,符合条件的也可以采用公允价值计量模式。

在弄清了上述两个计量时间概念以及各自应采用的计量模式之后,下面将分析企业将自用房地产或存货转换为投资性房地产时,对于投资性房地产来说到底是初始计量还是后续计量。笔者认为,自用房地产或存货转换为投资性房地产时,是初始计量而不是后续计量,因为在没有转换之前,自用房地产或作为存货的房地产并不属于投资性房地产。分析到这里就不难发现,如果规定在自用房地产或存货转换为投资性房地产即投资性房地产刚刚被确认时,采用公允价值计量,

不仅会造成会计准则前后规定的不一致,而且人为地把核算问题复杂化,使企业在转换当日出现了本不应该出现的资本公积或者公允价值变动损益,所以其账务处理方法有改进与优化的必要。

改进与优化后的账务处理方法是:在转换日,按照转换资产的账面价值确认投资性房地产的入账成本。即在转换日,将作为存货的房地产转换为投资性房地产的,应按其在转换日的账面价值,借记“投资性房地产——成本”科目,按已经计提的跌价准备,借记“存货跌价准备”科目,按账面余额,贷记“开发产品”等科目;将自用的建筑物转换为投资性房地产的,应按其在转换日的账面价值,借记“投资性房地产——成本”科目,按已计提的累计折旧,借记“累计折旧”科目,按已经计提的减值准备,借记“固定资产减值准备”科目,按其账面余额,贷记“固定资产”科目。

期末资产负债表日,再对转换形成的投资性房地产按照公允价值进行后续计量,如果投资性房地产的公允价值大于账面价值,按其差额,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;如果投资性房地产的公允价值小于账面价值,按其差额,借记“公允价值变动损益”科目,贷记“投资性房地产——公允价值变动”科目。

上述账务处理方法的改进和优化,不仅保持了会计准则前后规定的一致性,而且简化了核算。□

财政部 国家税务总局 财税[2009]23号文件

延长下岗失业人员 再就业有关税收政策的规定

法规制度

一、对持《再就业优惠证》人员从事个体经营的,3年内按每户每年8000元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加和个人所得税。

二、对符合条件的企业在新增加的岗位中,当年新招用持《再就业优惠证》人员,与其签订1年以上期限劳动合同并缴纳社会保险费的,3年内按实际招聘人数予以定额依次扣减营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。定额标准为每人每年4000元,可上下浮动20%。由各省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况在此幅度内确定具体定额标准,并报财政部和国家税务总局备案。

三、上述税收优惠政策的审批期限为2009年1月1日至2009年12月31日。具体操作办法继续按照《财政部 国家税务总局关于下岗失业人员再就业有关税收政策问题的通知》(财税[2005]186号)和《国家税务总局 劳动和社会保障部关于下岗失业人员再就业有关税收政策具体实施意见的通知》(国税发[2006]8号)的相关规定执行。

(2009年3月3日印发)