

投资性房地产的会计计量及其纳税影响

四川自贡 王霞

《企业会计准则第3号——投资性房地产》明确了投资性房地产的核算范围,将原属于固定资产和无形资产核算范围的房地产独立出来,作为投资性房地产进行核算,一方面是为了与国际惯例接轨,另一方面是为了使企业所提供的会计信息更加有助于决策。但是,笔者认为,会计准则中的有关规定还有值得商榷的地方,现提出以供探讨。

一、投资性房地产的初始计量及其纳税影响

《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。①外购投资性房地产的成本,包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。②自行建造投资性房地产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。③以其他方式取得的投资性房地产的成本,按照相关会计准则的规定确定。

企业在自行建造投资性房地产的过程中如果存在借款(包括专门借款和一般借款),其所发生的借款费用如果符合资本化条件的,应准予计入投资性房地产的成本。其借款费用准予资本化的时间是以该资产达到预定可使用状态为准,其准予资本化的利息为借款当期实际发生的利息费用,减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额。

税法上规定的借款费用只限于固定资产的专门借款,其借款费用准予资本化的时间是以办理竣工决算为准,准予资本化的利息为不高于银行同期贷款利息。

制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制时,说明投资的实质已改变。《国际会计准则第28号——对联营企业投资会计》(IAS28)规定,在权益法下,对联营企业的投资最初以成本入账,投资日以后,通过增加或减少投资的账面价值来确认投资企业在被投资单位损益中应占的份额。按投资企业所占被投资单位损益的份额确认为投资企业的损益。若收到被投资单位分配的利润,则冲减投资的账面价值,对于不包括在损益表中的被投资单位权益的变动,由此而导致投资企业对被投资单位权益的成比例的变动,也需调整其投资的账面价值。所以,为了提供更准确的财务信息,一是应将剩余投资由成本法转为权益法,二是应根据一致性原则,对剩余投资的账面价值按权益法进行追溯调整。

因此,对于对被投资单位从原取得投资后至转为权益法核算之间被投资单位实现净损益中按照持股比例计算应享有

因此,在存在借款费用的情况下,对投资性房地产采用成本模式进行初始计量,将会导致会计与税法在累计折旧和累计摊销的确认上产生差异,因此企业在所得税纳税申报时需要进行纳税调整。

例1:A公司于2008年1月1日向银行专门借款8000万元,利率6%,期限2年,到期一次还本付息。A公司采用自建方式建造办公楼并用于出租,建造期为1年,于2008年12月31日竣工决算。有关支出如下:2008年1月1日购买工程物资2000万元,4月1日购买工程物资3000万元,10月1日支付工程人员工资500万元,购买工程物资2000万元,12月1日发生工程有关的支出500万元。专门借款中未使用部分全部存入银行,月存款利率为0.5%。该办公楼采用成本模式进行计量。假定会计与税法确定的使用年限都为10年,均采用直线法计提折旧,无残值。

根据会计准则的规定,A公司会计处理如下:

(1)2008年1月1日取得借款。借:银行存款8000万元;贷:长期借款8000万元。

(2)2008年1月1日购买工程物资并被领用。借:工程物资2000万元;贷:银行存款2000万元。借:在建工程2000万元;贷:工程物资2000万元。

(3)2008年4月1日购买工程物资并被领用。借:工程物资3000万元;贷:银行存款3000万元。借:在建工程3000万元;贷:工程物资3000万元。

(4)2008年10月1日支付工程人员工资和购买工程物

的份额,应当在调整长期股权投资账面价值的同时调整留存收益。另外,对于被投资单位在此期间的所有者权益的变动应分为直接计入所有者权益的变动和其他原因造成的所有者权益的变动,对于直接计入所有者权益的变动应按剩余投资享有的份额进行调整。

2.从投资企业和被投资单位的关系来说,两者之间应属于关联方关系,关联方交易很有可能导致交易价格的不公允。所以,我们应根据新会计准则对关联方交易的规范,分两种情况对其进行处理:①如果能提供确凿的证据证明在原取得投资时被投资单位的可辨认净资产的公允价值是公允的,此交易具有商业实质,按非同一控制下的规范对其进行会计处理。②如果没有确凿的证据证明在原取得投资时被投资单位的可辨认净资产的公允价值是公允的,此交易不具有商业实质,不对剩余的长期股权投资账面价值进行调整。○

资,工程物资被领用。借:工程物资 2 000 万元;贷:银行存款 2 000 万元。借:在建工程 2 000 万元;贷:工程物资 2 000 万元。借:在建工程 500 万元;贷:应付职工薪酬 500 万元。借:应付职工薪酬 500 万元;贷:银行存款 500 万元。

(5)2008 年 12 月 1 日,发生工程有关的支出。借:在建工程 500 万元;贷:银行存款 500 万元。

(6)2008 年 12 月 31 日,计算工程应负担的利息。资本化的利息=8 000×6%-(6 000×0.5%×3+3 000×0.5%×6+500×0.5%×1)=297.5(万元)。借:在建工程 297.5 万元,财务费用 182.5 万元;贷:应付利息 480 万元。

(7)2008 年 12 月 31 日工程竣工交付使用。借:固定资产 8 297.5 万元;贷:在建工程 8 297.5 万元。

固定资产年折旧额=8 297.5÷10=829.75(万元),税法上确认的资本化利息=8 000×6%=480(万元),计税成本=8 000+480=8 480(万元)。因此会计账面价值小于计税成本,初始成本确认的差异为 182.5 万元,为可抵扣暂时性差异。

二、投资性房地产的后续计量及其纳税影响

《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》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。

例 2:2007 年 1 月 1 日 A 公司将自建的办公楼在建成当日直接出租给 B 公司使用,租赁期为 10 年。该办公楼的造价为 200 万元。由于该办公楼处于繁华商业区,存在活跃的交易市场,而且能够取得相关的信息,A 公司决定采用公允价值模式对出租的房地产进行后续计量。2007 年 12 月 31 日,该办公楼的公允价值为 240 万元。2008 年 12 月 31 日该办公楼的公允价值为 280 万元。

根据会计准则的规定,A 公司会计处理如下:

(1)2007 年 1 月 1 日,办公楼建成并出租。借:投资性房地产——成本 200 万元;贷:在建工程 200 万元。

(2)2007 年 12 月 31 日,借:投资性房地产——公允价值变动 40 万元;贷:公允价值变动损益 40 万元。

(3)2008 年 12 月 31 日,借:投资性房地产——公允价值变动 40 万元;贷:公允价值变动损益 40 万元。

按会计准则的规定,A 公司对出租的办公楼不计提折旧。笔者认为这种做法存在问题。A 公司不管是将该办公楼自用还是出租,该办公楼都会随着使用而发生相应的物理损耗。如果只因为将该办公楼出租就不对其计提折旧,显然不符合客观性原则。同时其公允价值没能代表其真正的价值,不符合相

关性原则。在我国目前相关法律法规不太健全的情况下,容易导致企业资产价值和利润虚增,不符合谨慎性原则,不利于信息使用者的决策。

因此笔者认为,对采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产应该在其租赁期计提折旧或进行摊销。其折旧和摊销的计算参照固定资产和无形资产的相关规定进行。这样一方面使得“公允价值的变动”真正体现了由于市场环境等因素的影响而产生的企业资产价值的波动,另一方面也真实反映了资产的损耗,同时也可以避免企业利用会计准则进行人为的调节利润。

则在 2007 年 12 月 31 日和 2008 年 12 月 31 日计提折旧时,假定该办公楼按平均年限法计提折旧,预计使用年限为 20 年,无净残值。会计处理为:借:其他业务成本 10 万元;贷:累计折旧 10 万元。

三、投资性房地产转换的计量

1. 成本模式下的转换。《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》第十四条规定,在成本模式下,应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。而《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》应用指南则规定,按转换当日的账面余额等分别转入“固定资产”或“投资性房地产”。

例 3:2007 年 7 月 31 日,A 公司将出租在外的厂房收回自用,采用成本模式计量,账面价值 300 万元,原价 500 万元,累计折旧 200 万元。

根据会计准则的规定,会计处理为:借:固定资产 300 万元,投资性房地产累计折旧 200 万元;贷:投资性房地产 500 万元。

根据应用指南的规定,会计处理为:借:固定资产 500 万元,投资性房地产累计折旧 200 万元;贷:投资性房地产 500 万元,累计折旧 200 万元。

笔者认为,会计准则应该和应用指南的表述一致,不应出现差异。笔者赞成会计准则的规定,按转换当日的账面价值入账,这样更能提供具有决策价值的信息。而应用指南规定的会计处理则不符合相关性的会计信息质量要求。

2. 公允价值模式下自用房地产转为投资性房地产。《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。笔者认为,会计准则这样规定不符合可比性原则,同时当转换当日的公允价值小于原账面价值时,其差额导致利润减少,企业少交税;当转换当日的公允价值大于原账面价值时,其差额导致所有者权益增加,而企业依然不交税。因此,笔者建议比照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》,对于存在商业实质的自用转投资,当转换当日的公允价值大于原账面价值时,其差额计入当期损益;对于不存在商业实质的,关联方交易的自用转投资,则计入所有者权益。○