

投资性房地产计量模式 变更时会计处理的改进

姚广

(河南理工大学经济管理学院 河南焦作 454000)

《企业会计准则第3号——投资性房地产》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。但投资性房地产后续计量模式变更的会计核算还有一些问题需要探讨。

一、计量模式变更的会计核算存在的问题

成本模式转为公允价值模式的,应当作为会计政策变更处理,将计量模式变更时的公允价值与账面价值的差额,调整期初留存收益。

例:20×7年1月1日,甲企业将一栋写字楼对外出租,采用成本模式进行后续计量,该写字楼的原价为9 000万元,已计提折旧45万元,剩余使用年限为99.5年,无残值,采用年限平均法计提折旧。20×9年7月1日,假设甲企业持有的投资性房地产满足采用公允价值模式计量的条件,甲企业决定采用公允价值模式对该写字楼进行后续计量。20×9年7月1日,该写字楼公允价值为9 500万元。甲企业的企业所得税税率为25%,按净利润的10%计提盈余公积。

甲企业的账务处理如下:借:投资性房地产——成本9 500万元,投资性房地产累计折旧270万元;贷:投资性房地产9 000万元,利润分配——未分配利润693万元,盈余公积77万元。

以上会计分录是在投资性房地产后续计量模式变更时进行的账务处理,其存在以下问题:①会计信息的可靠性较低。虽然调整了期初留存收益,但此会计分录中的留存收益却包含了20×9年年初至变更日期间的公允价值变动损益,这显然与配比原则相悖,因此导致相关会计信息的可靠性降低。②追溯调整法应用不当。在会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下,企业应当采用追溯调整法进行会计处理,将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益。会计政策变更对列报前期影响数不易确定的,应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。但是,以上账务处理并没有考虑该投资性房地产以前各期末的公允价值是否能可靠地取得。③计量模式变更的账务处理没有考虑对企业递延所得税的影响,不符合客观实际。

二、改进方法

投资性房地产计量模式变更时的会计核算应该严格按照

追溯调整法的要求进行调整。承上例,假设该写字楼20×7年12月31日和20×8年12月31日的公允价值能可靠地取得,分别为9 100万元、9 200万元。

1. 计算计量模式变更后的累积影响数。累积影响数由投资性房地产的公允价值变动额和累计计提折旧额构成。因此,投资性房地产在任何时点的公允价值变动额=税前差异-累计折旧。20×7年年末,该写字楼的公允价值为9 100万元,账面价值为8 865万元,税前差异为235万元(其中:公允价值变动影响额为100万元,成本模式下计提折旧影响额为135万元),所得税影响额为58.75万元,税后差异为176.25万元;20×8年年末,该写字楼的公允价值为9 200万元,账面价值为8 775万元,税前差异为425万元(其中:公允价值变动影响额为200万元,成本模式下计提折旧影响额为225万元),所得税影响额为106.25万元,税后差异为318.75万元。甲公司变更当期的比较财务报表列报前期最早期初为20×8年1月1日。

2. 编制有关项目的调整分录。

(1)对20×7年有关项目的调整分录:借:投资性房地产——公允价值变动100万元,投资性房地产累计折旧135万元;贷:利润分配——未分配利润148.625万元,盈余公积27.625万元,递延所得税负债58.75万元。

(2)对20×8年有关项目的调整分录:借:投资性房地产——公允价值变动200万元,投资性房地产累计折旧225万元;贷:利润分配——未分配利润286.875万元,盈余公积31.875万元,递延所得税负债106.25万元。

3. 变更日甲企业的账务处理。笔者认为,在20×9年7月1日,企业投资性房地产即写字楼的公允价值为9 500万元,本年年初至变更日的公允价值变动为300万元,应将其计入公允价值变动损益。将投资性房地产期初公允价值与账面价值的差额,调整期初留存收益。变更日的投资性房地产累计折旧270万元转出,其中本期期初至变更日计提的投资性房地产累计折旧45万元,转回至其他业务成本。因此,变更日甲企业的账务处理为:借:投资性房地产——成本9 000万元、——公允价值变动500万元,投资性房地产累计折旧270万元;贷:投资性房地产9 000万元,利润分配——未分配利润286.875万元,盈余公积31.875万元,递延所得税负债106.25万元,其他业务成本45万元,公允价值变动损益300万元。○