

谈投资性房地产会计处理的改进

浙江温州 申屠新飞 赵海鹰

最近,笔者在学习财政部会计司编写组编著的《企业会计准则讲解》(人民出版社,2007年4月)以及讲授2007年度会计职称考试辅导教材《中级会计实务》时,发现现行《企业会计准则第3号——投资性房地产》及其应用指南(以下简称“投资性房地产准则”)的有关会计处理规定存在可理解性不强、容易引起报表使用者误解的问题。

一、关于计量模式的转变问题

投资性房地产准则规定,投资性房地产的后续计量有成本和公允价值两种模式。通常应当采用成本计量模式,但在满足特定条件时也可以采用公允价值计量模式。但是企业只能采用一种计量模式,不得同时采用两种计量模式。企业可以从成本模式转变为公允价值模式,但不能从公允价值模式转变为成本模式。成本模式转变为公允价值模式应作为会计政策变更处理。众所周知,一般情况下会计政策变更的处理方法为追溯调整法,该方法的核心是调整后的相关账户余额与该事项初次发生时就采用新会计政策的余额相一致,这也是判断会计处理是否正确的唯一标准。也就是说,成本模式转变为公允价值模式后各明细账户的余额与一直采用公允价值计量模式的余额应该相等。

但是,2007年度会计职称考试辅导教材《中级会计实务》和《企业会计准则讲解》对计量模式转变的会计处理做出如下规定:企业变更投资性房地产计量模式时,应当按变更日投资性房地产的公允价值,借记“投资性房地产(成本)”科目,按已计提的累计折旧或摊销,借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目,原已计提减值准备的,借记“投资性房地产减值准备”科目,按投资性房地产的账面余额,贷记“投资性房地产”科目,按其公允价值与账面价值之间的差额,贷记或借记“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等科目。从该规定可以看出,政策变更后,“投资性房地产(成本)”账户的余额反映变更日投资性房地产的公允价值。但是,取得投资性房地产后,如果一直采用公允价值模式进行计量,则“投资性房地产(成本)”账户的余额应该反映取得时的成本,其公允价值的变动体现在“投资性房地产(公允价值变动)”账户。因此,通过对比可以得出如下结论:投资性房地产的计量模式从成本模式转变为公允价值模式时,按2007年度会计职称考试辅导教材《中级会计实务》和《企业会计准则讲解》的解释所做的处理结果与一直采用公允价值计量模式的结果不相同,这就违背了追溯调整的基本要求。

例4:假定例3中,2007年甲公司因乙公司实现净利润确认的投资收益为400万元,甲公司2007年除以上投资收益外发生净亏损200万元,其他条件相同。

甲公司2007年总体实现净利润200万元(400-200),因此提取盈余公积20万元(200×10%),增加未分配利润180万元(200-20)。甲公司2008年1月1日因追加投资调整留存收益有以下两种情况:

第一种情况:调整实际计提的盈余公积20万元和未分配利润180万元。借:盈余公积20万元,利润分配——未分配利润180万元;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)200万元。调整后长期股权投资的账面余额为2200万元(2000+400-200)。这种调整能够保持账面上的一致性,但不具有合理性,长期股权投资的账面价值无法恢复至最初取得成本2000万元。

第二种情况:调整因确认投资收益应提取的盈余公积40万元和未分配利润360万元。借:盈余公积40万元,利润分配——未分配利润360万元;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元。调整后长期股权投资的账面余额为2000万元(2000+400-400)。这种调整具有合理性,能使长

期股权投资的账面价值恢复至最初取得成本2000万元,但不能保持账面上的一致性。因此,建议企业会计准则及其应用指南能够给予准确的界定。关于追加投资1500万元的有关会计处理在此从略,下同。

(3)合并前被投资单位实现净收益,投资企业其他经营发生亏损,总体实现净亏损。

例5:假定例3中,2007年甲公司因乙公司实现净利润确认的投资收益为400万元,甲公司2007年除以上投资收益外发生净亏损600万元,其他条件相同。

甲公司2007年总体发生净亏损200万元(600-400),不再提取盈余公积。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元;贷:利润分配——未分配利润400万元。

(4)合并前被投资单位发生净亏损,投资企业也发生净亏损。

例6:假定例3中,2007年甲公司因乙公司发生净亏损确认的投资损失为400万元,甲公司2007年除以上投资损失外发生净亏损600万元,其他条件相同。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元;贷:利润分配——未分配利润400万元。○

另外,投资性房地产准则规定,处置投资性房地产时,应将该项投资性房地产的公允价值变动转入“其他业务收入”科目,那么这里的“公允价值变动”是指该项房地产取得日至出售日之间的公允价值变动还是计量模式转换日至出售日之间的公允价值变动?例如,某公司将一幢刚完工的厂房出租,成本价为1 400万元,按20年计提折旧。一年后将计量模式从成本模式转换为公允价值模式,转换日公允价值为2 000万元。第四年底的公允价值为2 400万元,第五年2月收回该项房地产并予以出售,出售价为2 500万元。在本例中,出售时该项房地产的公允价值变动是1 000万元还是400万元?从信息的完整性角度看,应该是1 000万元。但是如果按现行有关规定处理,则在账面上只能提供400万元的公允价值变动信息,不能提供1 000万元的公允价值变动信息,因此这种方法有可能误导会计信息使用者的决策。

为了避免上述情况出现,笔者认为从成本模式转变为公允价值模式时,“投资性房地产(成本)”账户的余额仍然反映取得时的成本;转变日投资性房地产的公允价值与该资产原始成本之间的差异调整记入“投资性房地产(公允价值变动)”科目的借方或贷方。通过这样处理,既可以确保追溯后各明细账户余额与一直采用公允价值计量模式的账户余额相同,同时也可以可以在账面上提供比较全面、客观的会计信息,以利于单位内部和有关各方的决策。

仍以前面的例子为例说明如下:假设该厂房完工交付使用日为2005年12月31日,出租日为2006年1月1日,按平均年限法计提折旧,2007年1月起转换计量模式,2009年2月收回该资产并出售。该企业按净利润的10%提取盈余公积。如果按照2007年中级会计职称考试辅导教材《中级会计实务》的解释进行处理,则应编制如下会计分录:①出租时,借:投资性房地产——成本1 400万元;贷:在建工程1 400万元。②2006年底按20年计提折旧,借:其他业务成本70万元;贷:投资性房地产累计折旧70万元。③2007年初对计量模式进行转换,转换日公允价值为2 000万元。借:投资性房地产——成本2 000万元,投资性房地产累计折旧70万元;贷:利润分配——未分配利润603万元,盈余公积67万元,投资性房地产——成本1 400万元。

如果按本文观点处理,则应编制如下会计分录:借:投资性房地产——成本1 400万元、——公允价值变动600万元,投资性房地产累计折旧70万元;贷:利润分配——未分配利润603万元,盈余公积67万元,投资性房地产1 400万元。

对比上述两笔分录,笔者认为,按本文观点处理,其结果所提供的会计信息更加全面,也更加可靠。

二、关于投资性房地产的转换问题

投资性房地产的转换,实质上是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。企业有确凿证据表明房地产用途发生改变并满足有关条件时,应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产。投资性房地产准则规定,企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值计量模式的投资性房地产时,应当按该项房地产在转换日的公允价

值,借记“投资性房地产(成本)”科目,原已计提跌价准备的,借记“存货跌价准备”科目;按其账面余额,贷记“开发产品”等科目。同时,转换日的公允价值小于账面价值的,按其差额,借记“公允价值变动损益”科目;转换日的公允价值大于账面价值的,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

对于此规定,笔者认为缺乏可比性。转换日房地产的公允价值大于其账面价值的,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目,而不是记入“公允价值变动损益”科目,这样处理的唯一理由应该是“尚未真正实现的收益计入当期利润不符合稳健性原则”,但笔者感到困惑的是,在公允价值计量模式下,当公允价值大于账面价值的,为什么又可以记入“公允价值变动损益”科目呢?性质相同的经济业务为什么处理结果不同?因此为了避免上述问题的出现,转换业务发生时,笔者认为,应按该项房地产的成本价记入“投资性房地产(成本)”科目,公允价与成本价的差异同时记入“投资性房地产(公允价值变动)”和“公允价值变动损益”科目,这样可以比较全面地反映该项投资性房地产价值的变化过程以及对损益的影响。

三、关于投资性房地产的处置问题

投资性房地产准则规定,采用公允价值计量模式的投资性房地产被处置时,应按该项投资性房地产的公允价值变动额,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“其他业务收入”科目。笔者认为,这样处理的好处在于能够真实地反映该项房地产在处置过程中实现的净利润。例如,2004年初购入一幢房屋,买价为1 200万元,并立即出租。采用公允价值模式计量,2005年、2006年底公允价值分别为1 500万元、1 700万元,2007年初收回该项房地产,并以2 000万元的价格出售。在本例中,出售该项房地产时,其账面价值为1 700万元(投资性房地产——成本1 200万元、投资性房地产——公允价值变动500万元),出售价为2 000万元,因此获利300万元。但是从整个过程看,该项房地产的出售给企业带来的真正利润应该是800万元,只不过另外的500万元已经体现在2005年和2006年的“公允价值变动损益”科目中。

按会计准则的规定,企业必须将上述500万元从“公允价值变动损益”科目转入“其他业务收入”科目,因此本年度利润表所体现的出售利润为800万元,这样的处理似乎合理。但是我们不得不注意的是,这样处理也会引起一个严重的后果:在本期利润表中,公允价值变动损益人为地出现了损失500万元。首先,很容易让人联想到企业资产是不是发生了重大的跌价损失,这就容易误导报表使用者的决策。其次,收入重复计算。在本例中,2 000万元的销售收入已经包含了2005年和2006年的公允价值变动损益500万元,如果按照会计准则的规定将上述公允价值变动损益500万元转入其他业务收入,显然收入被重复计算了。最后,即使这种处理方法是合理的,那么企业固定资产、无形资产、长期股权投资等所计提的减值准备,实际上也是一种“公允价值变动损益”,在处置上述资产时,是否也需要将“资产减值损失”转入相应的收入呢?因此,笔者认为,处置投资性房地产时,不应该将公允价值变动损益转入其他业务收入。○