

# 投资性房地产会计准则完善建议

重庆 欧理平

为规范投资性房地产的确认、计量和相关信息的披露,财政部于2006年2月15日颁布了《企业会计准则第3号——投资性房地产》(以下简称“准则”)。在此之前,我国企业没有进行投资性房地产的单独核算,其确认、计量等都与一般的固定资产、无形资产(土地使用权)类似,也没有进行单独的信息披露。准则借鉴了国际会计准则的相关规定,引入了公允价值计量模式,并规定了投资性房地产与自用房地产转换的会计处理方法,填补了我国会计准则的空白,但在一些具体的核算方法上仍有待完善。

## 一、自用房地产转换为公允价值计量的投资性房地产的差额处理

准则规定,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,投资性房地产应当按照转换当日的公允价值计量。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(公允价值变动损益);转换当日的公允价值大于原账面价值的,其差额作为资本公积(其他资本公积),计入所有者权益。这与《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40)的规定存在差异。IAS 40规定存货转换为投资性房地产,其转换之日房地产的公允价值与其原先的账面金额之间的任何差额均应在当期损益中确认。准则规定遵循的是谨慎性原则,目的是抑制利润操纵。但是这样一种处理方法

存在以下两个问题:

1. 与准则整体原则相悖。在准则中已经引入公允价值的计价方法,允许企业在期末符合条件的前提下,按照公允价值对投资性房地产进行重新计价,并将公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。既然在采用公允价值计量模式下,投资性房地产的价值发生变化,无论增值、减值均可计入当期损益,而为何将自用房地产或存货转换为投资性房地产时的增值部分直接计入所有者权益?

2. 转换时增减值不对称处理。按准则要求,当自用房地产转换为采用公允价值计量的投资性房地产时,公允价值小于原账面价值的计入当期损益,而公允价值大于原账面价值的计入资本公积。这与2000年所颁布的《企业会计制度》中大量的不对称处理方法如出一辙。例如,在《企业会计制度》中接受捐赠计入资本公积,而对外捐赠计入营业外支出;无法收回的应收账款通过坏账准备计入当期损益,而确实无法支付的应付账款转入资本公积。由于《企业会计制度》的制定采用收入费用观作为指导思想,更强调谨慎性原则,这种处理方法与整个制度体系相一致,是可以接受的。但现行的企业会计准则体系遵循的是资产负债观,更强调会计信息的相关性,在此背景下仍然按照“减值确认损失,增值直接计入所有者权益”的思想,是一种因循守旧。同时准则规定,当采用公允价值计量

## 六、改进管理会计教学与研究方法

管理会计在我国能否得到推广应用,关键还是在于应用管理会计的人。目前我国的管理会计教学存在许多问题,理论联系实际较差,学生学完了根本不会用。管理会计研究应当强调经验总结的重要性,崇尚归纳推理。应当广泛介绍管理会计的应用实例,打破管理会计研究“就管理会计论管理会计”的格局,注重学科间的相互渗透,反对华而不实的研究作风。在选择研究方法时,特别是在推崇某一种方法时,要防止走极端,应当具体问题具体分析。

由于管理会计学属于综合性学科,具有鲜明的实践性和显著的灵活性,因此管理会计系统中社会人文因素比较明显。为了适应新经济环境的需要,更好地解决现代管理会计理论与实际脱节的问题,我们应当提倡进一步采用“实地研究”和“案例研究”方法。“实地研究”方法主张到企业实地观察了解实际的管理系统是如何运行的,管理会计技术在实际系统中又是如何应用的,旨在缩小理论和实践之间的差距,从而保证“理论联系实际”。“案例研究”方法则主张研究人员通过对一

些成功应用管理会计的企业的有关资料的搜集、整理,写出详细的研究报告和分析结果,并以此指导管理会计实践和管理会计教学,它充分体现了管理会计学科的特征。

## 七、科学地衡量应用效果

企业应用管理会计与财务会计明显不同,要求也不一样。应用管理会计不求面面俱到,只要求某一方面或几个方面有效果。事实上,许多成功企业也只不过在一个或几个方面成功地应用了一些科学管理方法,企业应当选择自己最需要解决的问题,看它能不能用管理会计的办法解决:如果解决了,就说明有效果;如果这个问题很重要,则说明管理会计的应用效果很显著;如果不是很重要的问题,偏偏套用一些管理会计方法,花费大量精力,就算有一些应用效果,也不值得提倡。

## 主要参考文献

1. 袁学英.无形资产若干问题探讨.财会研究,2004;8
2. 李立宏.紫光蜕变.知识经济,2004;6
3. 王隼华.管理会计的过去与未来.中国内部审计,2006;9
4. 王隼华.资金管理巧用网上银行.首席财务官,2006;9

的投资性房地产转换为自用房地产时,按转换日公允价值计量,无论公允价值大于或小于账面价值均计入当期损益(公允价值变动损益)。同样是公允价值计量的投资性房地产与自用房地产的转换,二者的处理却不一致,令人费解。

笔者建议处理方法为: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,投资性房地产应当按照转换当日的公允价值计量,其差额均计入当期损益(公允价值变动损益),处置投资性房地产时对该公允价值变动损益进行调整。

## 二、公允价值计量的投资性房地产转换为自用房地产形成的公允价值变动损益的后续处理

准则规定,采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时,应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益(公允价值变动损益)。但是如果一项以公允价值计量的投资性房地产转换为自用房地产并一直持有,最后以固定资产或固定资产的形态进行处置,则转换前形成的公允价值变动损益以及因转换而形成的公允价值变动损益在以后的期间应如何处理?

例如,一项投资性房产转换为自用,转换日账面价值为120万元,其中“投资性房地产——成本”为100万元,“投资性房地产——公允价值变动”为20万元,转换日公允价值为150万元。

在转换日的账务处理如下:借:固定资产150万元;贷:投资性房地产——成本100万元、——公允价值变动20万元,公允价值变动损益30万元。转换后该房产按照《企业会计准则第4号——固定资产》进行核算。

对该例进行分析,可以发现由于该房产由于曾作为以公允价值计量的投资性房地产进行核算,至转换日总计确认的公允价值变动损益为30万元,直至该房产进行处置时公允价值变动损益未进行任何调整。这与准则体系中公允价值变动损益的核算原理不符(准则规定,处置资产时要调整此前确认的公允价值变动损益,交易性金融资产、投资性房地产都是如此)。

解决问题的方法有两种:

方法一:用以前确认的公允价值变动损益对转换后固定资产(无形资产)的折旧(摊销)费用进行调整。

对上例分析可以发现,转换后固定资产的账面价值为150万元,假定该固定资产的剩余使用年限为10年,不考虑净残值,采用直线法计提折旧,则以后每年应计提的折旧为15万元( $150 \div 10$ )。而如果以成本计算,则每年应计提的折旧为10万元( $100 \div 10$ )。两者间的差异导致的结果是每年的折旧费用增加5万元。

建议用以前确认的公允价值变动损益对折旧费用进行调整,针对本例的会计分录为(假定该房产折旧费用计入管理费用):借:公允价值变动损益5万元;贷:管理费用5万元。至使用年限结束,该公允价值变动损益全部调整完毕。

方法二:在自用房地产使用期间不调整,至处置时用该公

允价值变动损益调整处置时所确认的营业外收入(或营业外支出)。

按上例,假设该房产处置时已提折旧130万元,处置时取得收入100万元,则处置净收益为80万元(营业外收入80万元)。同时调整公允价值变动损益:借:公允价值变动损益80万元;贷:营业外收入80万元。

方法一较为复杂,但符合折旧(摊销)的本质——成本的分摊,在历史成本计量模式下,资产的摊销对象毫无疑问是其历史成本,或平均摊销,或加速摊销。而在公允价值计量模式下,资产的摊销对象有公允价值和实际成本两种选择。许多学者认为,资产的摊销对象应是其公允价值。但以公允价值作为摊销的对象,当资产增值时,则会虚增费用;当资产减值时,则会少计费用,造成费用不实。公允价值在性质上近似于一种客观的评估价值,它不属于费用类科目的核算内容,所以资产的摊销对象应是其实际成本,而不是其公允价值。正因为如此,在公允价值计量的投资性房地产转为自用后,需要用以前确认的公允价值变动损益对折旧额或摊销额进行调整。方法二简便易行,同时与处置以公允价值计量的投资性房地产时公允价值变动损益的调整原理一致,故建议采用方法二对准则进行修订。

## 三、处置公允价值计量的投资性房地产时原确认的公允价值变动损益的处理

准则规定,投资性房地产是企业的一项经营活动,故其处置与固定资产、无形资产的核算方法均不相同,需要通过其他业务收入(或其他业务成本)反映,即处置时按其收入确认其他业务收入,将其账面价值转入其他业务成本。以公允价值模式计量的投资性房地产处置时,同时按该项投资性房地产的公允价值变动,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。按该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“其他业务收入”科目。

按准则应用指南要求,公允价值变动在处置时对其他业务收入进行了调整,但企业在处置投资性房地产时所取得的收入是一个确定的金额,即其他业务收入的金额是不会发生变动的。

同时,以公允价值计量的投资性房地产,期末确认公允价值变动或转换时所形成的资本公积都是对该投资性房地产账面价值的一种调整,这种调整在处置时体现为其他业务成本的变动。如公允价值上升而对资产账面价值的调整在处置时表现为其他业务成本的增加而不是其他业务收入的减少;公允价值下降对资产账面价值的调整在处置时反映为其他业务成本的减少而不是其他业务收入的增加。

笔者建议修订为:以公允价值模式计量的投资性房地产处置时,同时按该项投资性房地产的公允价值变动,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“其他业务成本”科目。按该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“其他业务成本”科目。○