浅谈投资性房地产的会计处理

吴娜娜

(辽宁信息职业技术学院 辽宁辽阳 111000)

【摘要】《企业会计准则第3号——投资性房地产》对投资性房地产的会计处理作了系统规范。本文结合实例阐述了投资性房地产的确认、计量及转换等问题。

【关键词】投资性房地产 成本模式 公允价值模式

一、投资性房地产的确认

《企业会计准则第3号——投资性房地产》(简称"3号准则")规定投资性房地产在同时满足下列条件时予以确认:①符合投资性房地产的定义,即为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产。②与该投资性房地产相关的经济利益很可能流入企业。③该投资性房地产的成本能够可靠地计量。根据上述规定,企业应对其固定资产、无形资产等进行重新分类,并对确认的投资性房地产进行恰当的会计处理。

二、投资性房地产的计量

1. *投资性房地产的初始计量*。投资性房地产应当按照成本进行初始计量。投资性房地产在不同取得渠道下的入账成本是不同的,应分别计量:①外购的投资性房地产的成本,由购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出构成。②自行建造的投资性房地产的成本,由建造该房地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。

2. *投资性房地产的后续计量*。3号准则规定,投资性房地产的后续计量有成本模式和公允价值模式两种。企业通常应当采用成本模式计量,如果有确凿证据表明该投资性房地产的公允价值能够持续可靠地取得,才可以对该投资性房地产

险和失业保险由企业和个人共同缴纳保费。其中,养老保险费按工资总额由企业缴纳20%,个人缴纳8%,医疗保险费由企业缴纳10%,个人缴纳2%,失业保险费由企业缴纳1.5%,个人缴纳0.5%。工伤保险费和生育保险费完全由企业承担,个人不需缴纳,分别按工资总额由企业缴纳0.5%和0.8%,不同地区的比例略有不同。住房公积金的缴纳比例一般不超过上年月平均工资的12%。企业按国家规定的比例缴纳的各种保险费和住房公积金均可在税前扣除,商业保险除外。

4. 现行会计准则虽然取消了职工福利费用的具体计提比例,但企业可以据实列支,只是税前列支额度必须控制在工资总额的14%以内。

5. 关于辞退补偿的规定。职工没有选择继续在职的权利,属于因解除与职工的劳动关系而给予职工的补偿,符合国家文件规定的,可以税前扣除;职工有选择继续在职的权利,属于或有事项,会计上通过预计负债计入了费用,而税法规定对企业确认的预计负债而计入费用的金额不允许税前扣除。

四、完善会计核算的建议

1. 明确福利费新旧会计处理的衔接方法。现行会计准则虽然规定了应付福利费不再计提,而是据实列支,但并未对执行该准则前应付福利费余额的处理做出明确规定,使得企业出现不同的处理,影响了会计信息的可比性,因此,应该对应付福利费余额的处理进行统一规范。笔者认为,应付福利费余额可以调整2007年度留存收益,也可以一次冲减当期损益,或者继续用于以后的福利费开支,直至用完为止。

2. 增加对企业预计支付待退休和退养人员等职工薪酬的规范。企业与职工协议停止其服务但未解除劳动关系直至该职工法定退休,企业承诺按期支付给该职工在停止服务日至法定退休日这一期间内的每期工资及应为其缴纳的社会保险费已构成企业预计负债并确认为当期损益,计量时可按现行或预测的工作和社会保险费用水平结合承诺期限进行精算得到现值,企业每期应重新进行审核和精算调整,调整额计入当期损益,并按一年内到期和一年以上到期分别列为流动负债和长期负债。对此,应进一步做出规范。

3. 进一步细化非货币性福利的计价方法。虽然会计准则指南中对企业外购商品、生产的产品、无偿提供住房等非货币性福利的计量进行了阐析,但还不够规范,如对非货币性福利按什么方法计量,是账面价值还是公允价值,适用于哪些情况,如按公允价值计量,公允价值与账面价值的差额如何处理等都不够明确。实际工作中,非货币性福利涉及的情况多种多样,界定非货币性福利的计价方法应充分考虑实务的可操作性、统一性和灵活性。

主要参考文献

1. 财政部会计司. 企业会计准则第9号——职工薪酬.北京:人民出版社,2006

2. 吕佳桥.企业会计准则实用操作详解.上海:上海财经大学出版社,2007

采用公允价值模式进行后续计量。

(1)采用成本模式进行后续计量。在成本模式下应当按照固定资产或无形资产的有关规定，对投资性房地产进行后续计量、计提折旧或进行摊销，存在减值迹象的，还应按照资产减值的有关规定进行会计处理。

(2)采用公允价值模式进行后续计量。在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。采用公允价值模式计量，要满足以下条件：①投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；②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，从而能对持有的投资性房地产的公允价值做出合理的估计。采用公允价值模式进行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，公允价值与账面价值的差额计入公允价值变动损益。

(3)后续计量模式的变更。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，应作为会计政策变更处理，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。企业应当按变更日的公允价值，借记“投资性房地产(成本)”科目，按已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目，原来已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，按原账面余额贷记“投资性房地产”科目，按公允价值和账面价值的差额，借记或贷记“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等科目。而已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

三、投资性房地产的转换

1. 成本模式下的转换。①投资性房地产转为自用。应按该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧、减值准备等，分别转入“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目。②作为存货的房地产转换为投资性房地产，应按该存货在转换日的账面余额，借记“投资性房地产”科目，已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按账面余额，贷记“开发产品”等科目。③自用的土地使用权或建筑物转换为投资性房地产，应按该项土地使用权或建筑物在转换日的原价、累计折旧、减值准备等，分别转入“投资性房地产”、“投资性房地产累计折旧(摊销)”、“投资性房地产减值准备”科目。

2. 公允价值模式下的转换。

(1)投资性房地产转为自用。应按其在转换日的公允价值作为自用房地产的入账价值，转换当日的公允价值和账面价值的差额贷记或借记“公允价值变动损益”，借：固定资产或无形资产(公允价值)；贷：投资性房地产——成本(账面价值)、——公允价值变动，公允价值变动损益（根据差额借或贷）。

(2)作为存货的房地产转换为投资性房地产。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。

例：丁公司是从事房地产开发业务的企业，20×7 年 3 月 8 日与 C 公司签订租赁协议，将其开发的一座商务楼整体出租给 C 公司使用，租赁开始日为 20×7 年 4 月 15 日，该日商务楼账面余额为 4 500 万元，已提存货跌价准备 300 万元，当日的公允价值为 4 100 万元。20×7 年 12 月 31 日的公允价值为 4 350 万元。20×8 年租赁期满，丁公司收回该商务楼，并于当年 6 月以 4 600 万元的价格出售。其账务处理如下：

20×7 年 4 月 15 日，借：投资性房地产(成本)4 100 万元，存货跌价准备 300 万元，公允价值变动损益 100 万元；贷：开发产品 4 500 万元。

20×7 年 12 月 31 日，借：投资性房地产——公允价值变动 250 万元；贷：公允价值变动损益 250 万元。

20×8 年 6 月，借：银行存款 4 600 万元；贷：其他业务收入 4 600 万元。借：其他业务成本 4 350 万元；贷：投资性房地产(成本)4 100 万元、——公允价值变动 250 万元。

同时结转公允价值变动损益，借：公允价值变动损益 150 万元；贷：其他业务收入 150 万元。

假设转换日的公允价值为 4 400 万元，其账务处理应为：

20×7 年 4 月 15 日，借：投资性房地产(成本)4 400 万元、存货跌价准备 300 万元；贷：开发产品 4 500 万元，资本公积——其他资本公积 200 万元。

20×7 年 12 月 31 日，借：公允价值变动损益 50 万元；贷：投资性房地产——公允价值变动 50 万元。

20×8 年 6 月，借：银行存款 4 600 万元；贷：其他业务收入 4 600 万元。借：其他业务成本 4 350 万元，投资性房地产——公允价值变动 50 万元。贷：投资性房地产(成本) 4 400 万元。

同时结转公允价值变动损益，借：其他业务收入 50 万元；贷：公允价值变动损益 50 万元。

结转资本公积，借：资本公积——其他资本公积 200 万元；贷：其他业务收入 200 万元。

(3)自用的土地使用权或建筑物转换为投资性房地产。应按其在转换日的公允价值，借记“投资性房地产(成本)”，按其账面余额贷记“固定资产”等科目，按已计提的累计折旧等，借记“累计折旧”等科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备，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。

四、投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益，将实际收到的处置收入计入其他业务收入，所处置投资性房地产的账面价值计入其他业务成本。

主要参考文献

1. 王朋才.浅谈投资性房地产的会计处理.财会月刊(会计)，2006；2

2. 阳晓晖.投资性房地产会计政策选择.中国乡镇企业会计，2007；9