

投资性房地产会计准则的国际比较

殷爱贞 耿彦军

(中国石油大学 山东东营 257062)

【摘要】 本文对我国《企业会计准则第3号——投资性房地产》与《国际会计准则第40号——投资性房地产》在核算范围、后续计量模式的选择、公允价值的确定等方面的差异进行了比较,以期为完善我国投资性房地产的会计处理提供一条可供借鉴的思路。

【关键词】 投资性房地产 公允价值 比较

投资性房地产产生的现金流量在很大程度上独立于主体持有的其他资产,这一点将投资性房地产与自用房地产区分开来。笔者对我国《企业会计准则第3号——投资性房地产》(CAS3)与《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS40)进行比较,分析它们的不同之处。

一、投资性房地产的核算范围

CAS3规定的投资性房地产的范围要比IAS40规定的范围小,具体表现为以下几方面:

1. IAS40规定,对于承租人经营租赁下持有的房地产权益,当满足一定的条件时,可以将该项房地产权益归类为投资性房地产。CAS3明确规定,经营租入的房地产权益再经营租出的,不能归类为投资性房地产。

2. IAS40规定,对于承租人在融资租赁下持有的房地产权益,如满足投资性房地产的定义,可归类为投资性房地产。但CAS3中没有明确说明。究其原因,可能是由于我国融资租赁的资产大多是动产,极少是房地产,所以对此没有规定。

3. IAS40规定,尚未确定用途的土地被归类为投资性房地产。如果主体尚未确定其持有的土地是自用还是用于正常经营过程中的短期销售,则该土地应被视为用于资本增值,归类为投资性房地产。CAS3规定,只有持有并准备增值后转让的土地使用权可以归类为投资性房地产,用途不明确的土地使用权不能归类为投资性房地产。

4. IAS40规定,准备在一项或多项经营租赁下租出的空置建筑物可以被归类为投资性房地产,该房地产可以尚未签订租赁协议。CAS3则明确规定投资性房地产必须是已经与其他方签订了租赁协议的,自租赁协议规定的租赁开始日起,经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物,方归类为投资性房地产。

5. IAS40中提到的土地是土地所有权,而CAS3中提及的土地是土地使用权。因为在我国,土地归国家和集体所有,企业所能取得的仅仅是土地使用权。

二、投资性房地产后续计量模式的选择

CAS3规定,企业应当在资产负债表日采用成本模式对投

资性房地产进行后续计量,但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。同时规定同一企业对所有投资性房地产只能采用一种计量模式,没有例外。

IAS40规定,投资性房地产的后续计量可以在成本模式和公允价值模式之间任选一种,并且将选定的会计政策运用于其所有投资性房地产。但有以下三个例外:①当承租人在经营租赁下持有的房地产权益被归类为投资性房地产时,投资性房地产的后续计量模式只能采用公允价值模式,从而所有投资性房地产的后续计量模式都只能选用公允价值模式,不得选用成本模式。②如果有证据清楚地表明,当主体首次取得投资性房地产时(或某项现有房地产在完成建造或开发活动后,或改变用途后首次成为投资性房地产时),主体将无法在持续的基础上对投资性房地产的公允价值进行可靠确定,在这种情况下,主体应采用成本模式计量投资性房地产,投资性房地产的残值应假定为零。这种情况下,尽管主体可能对该项投资性房地产采用成本模式,但对于其他各项房地产仍可以采用公允价值模式。③对所有支持着负债的投资性房地产选择公允价值模式或成本模式,这种负债将支付的回报直接与特定资产(包括该投资性房地产)的公允价值或由这些特定资产产生的回报相连接。这一规定不影响对所有其他的投资性房地产选择公允价值模式或成本模式。

三、公允价值的确定

CAS3对于投资性房地产允许采用公允价值计量模式,但对公允价值的定义及确定几乎没有特别的说明。

IAS40中明确规定,投资性房地产的公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的当事人之间自愿进行房地产交换的价格。投资性房地产的公允价值应反映资产负债表日的市场状况。IAS40中具体规定了投资性房地产公允价值确定的方法,这是我国会计准则发展的方向。具体有以下说明:

第一,公允价值的确定。确定公允价值最好的证据是在活跃市场中对同一地理位置和相同状况并具有类似租赁和其他合同的类似房地产的现时价格。在不存在上述活跃市场的

现时价格的情况下,主体应考虑各种不同来源的信息,包括:①在活跃市场中,不同性质、状况或地理位置的房地产的现时价格(或不同租赁或其他合同中的现时价格),对其进行调整以反映那些差异;②类似房地产在不太活跃市场的近期价格,对其进行调整以反映按这些价格发生交易之日以来经济状况的变化;③根据对未来现金流量的可靠估计所作折现的现金流量的预测,辅以任何现有的租赁或其他合同,以及处于相同地理位置和状况下类似房地产的当前市场租金等外部证据,采用反映当前市场对现金流量的金额和时间的不确定性的估计的折现率。

在某些情况下,信息的不同来源可能会对投资性房地产的公允价值得出不同的结论。为了在公允价值的合理估计区间内得到对公允价值最可靠的估计,主体应考虑出现这些差异的原因。

第二,在确定投资性房地产的公允价值时,主体不应重复计算作为单独资产或负债确认的资产或负债。例如:①电梯或空调等设备往往构成某一项建筑物整体的组成部分,通常应包括在投资性房地产的公允价值之中,而不是单独作为不动产、厂场和设备进行确认。②如果某一间办公室与配备的家具一道出租,办公室的公允价值通常包括家具的公允价值。③投资性房地产的公允价值不包括预付或应计的经营租赁收益,因为主体将其确认为一项单独的负债或资产。④租赁持有的投资性房地产的公允价值反映了预期的现金流量,包括预期应付的租金。

四、公允价值计量模式下投资性房地产的转换

CAS3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。

以自用房地产转换为投资性房地产为例作账务处理:借:投资性房地产——成本(公允价值),固定资产减值准备,累计折旧,公允价值变动损益(公允价值小于账面价值);贷:固定资产,资本公积——其他资本公积(公允价值大于账面价值)。

处置该投资性房地产时,将原计入所有者权益的部分转出。借:资本公积——其他资本公积;贷:其他业务收入。

IAS40在这方面的规定与CAS3的差别较大,IAS40分别规定了存货、完成的自建投资性房地产与自用房地产转换为以公允价值计量的投资性房地产的处理原则,具体规定如下:①对于将存货转换成按公允价值计量的投资性房地产,转换日该房地产的公允价值与其原先的账面金额之间的任何差额应确认为损益。将存货转换成按公允价值计量的投资性房地产的会计处理与存货销售的会计处理一致。因为存货的最终目的是出售,因此将存货转换为以公允价值计量的投资性房地产时,对该存货视同销售。账务处理如下:借:投资性房地产——成本(公允价值);贷:主营业务收入。借:主营业务收入,存货跌价准备;贷:开发产品。②当主体完成一项按公允价

值计量的自建投资性房地产的建造或开发活动时,在完成之日该项房地产的公允价值与其原先的账面金额之间的任何差额应确认为损益。③如果一项自用房地产转换成按公允价值计量的投资性房地产,主体应在用途改变之日,对该项房地产的账面金额与其公允价值之间的任何差额,采用与IAS16中价值重估相同的方式进行处理。

对重估价与资产账面金额之间的差异作如下会计处理:①如果重估引起资产账面金额增加,增值额应直接贷记权益中的“重估价盈余”科目。但是,就同一资产而言,该增值中相当于转回之前确认为损益的重估价减值的部分,应确认为损益。对于产生的账面金额的增加额应按下列规定进行处理:增加额中相当于转回以前该项房地产的减值损失部分,应确认为损益。确认为损益的金额不得超过将账面金额恢复为如果以前没有确认减值损失应当确定的账面金额(扣除折旧后的净额)所需要的金额。同时,增加额的剩余部分应直接作为重估盈余贷记权益类科目。对于投资性房地产的后续处置,包括在权益中的重估盈余可以转为留存收益。从重估盈余向留存收益的转换不通过损益。②如果重估引起资产账面金额减少,减值额应确认为损益。但是,就同一资产而言,在现有“重估价盈余”科目的贷方余额范围内的减值应直接借记“重估价盈余”科目。

五、投资性房地产的后续支出

CAS3规定,与投资性房地产有关的后续支出,满足投资性房地产确认条件的,应当计入投资性房地产成本;不满足条件的,应当在发生时计入当期损益。但在将投资性房地产的后续支出计入投资性房地产时,没有明确规定如何计入,以及被替换部分的价值如何处理。而这些在IAS40中都有明确的说明。

IAS40规定,与投资性房地产有关的后续支出,满足投资性房地产确认条件的,应当计入投资性房地产成本,否则应当在发生时计入当期损益。

在符合投资性房地产的确认条件时,将某项投资性房地产的部分更换成本在该项资产的账面金额中确认,应终止确认被更换部分的账面金额。但在具体核算时若不容易确认被更换部分的账面金额,则可采用替代方法:在成本模式下,被更换部分可能不单独计提折旧,如果主体确定被更换部分的账面金额不切实可行,那么可以使用更换成本作为被更换部分在取得或建造时的成本的参照。在公允价值模式下,投资性房地产的公允价值可能已经反映出被更换部分已经丧失的价值;在其他情况下,则可能难以辨别被更换部分的公允价值应减少多少,如无法辨别,可采用以下备选方法减少被更换部分的公允价值:将更换成本计入资产的账面金额,然后将该资产视为不涉及更换的增建物重新评估其公允价值。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007