基于投资性房地产业务分析新会计准则的收益核算特点

上海立信会计学院　刘睿洁

【摘要】本文首先阐述了新颁布的投资性房地产会计准则下投资性房地产的一般会计处理,然后归纳了新会计准则在收益确认方法及披露模式方面的特点,即不区分主营业务和其他业务、允许确认未实现收益、允许收益重分类、集中反映资产持有利得和损失、弱化配比原则、偏重资产负债观等。

【关键词】投资性房地产　收益确认　资产负债观　披露模式

《企业会计准则第3号——投资性房地产》(以下简称"投资性房地产准则")规定,投资性房地产是指为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产,包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权以及已出租的建筑物。可以看出,投资性房地产准则将原先纳入固定资产、无形资产等项目的具有投资性的特定资产集中核算,以反映这一类特殊资产引起的企业财务状况和经营成果的变化。本文重点分析与投资性房地产有关的事项对企业损益的影响。

一、投资性房地产的一般会计处理

1. *投资性房地产的初始计量*。无论是外购还是自行建造,在最初取得投资性房地产时应按照成本进行计量,此时不涉及损益确认。

2. *投资性房地产的后续计量*。企业应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,如果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,则可以采用公允价值模式进行后续计量。①成本模式计量。在成本模式计量下,对投资性房地产的损益处理参照《企业会计准则第4号——固定资产》或《企业会计准则第6号——无形资产》的规定。采用成本模式计量的投资性房地产需要计提折旧或进行摊销,记入"其他业务成本"科目(投资性房地产作为主营业务的,应通过主营业务收入和主营业务成本核算相关损益);相应的租金收入记入"其他业务收入"科目;两者配比得到其他业务利润,作为营业利润的组成部分。采用成本模式计量的投资性房地产如果发生减值,应计提减值准备,通过"资产减值损失"科目核算资产减值对损益的影响。②公允价值模式计量。在这种计量模式下,投资性房地产的后续计量不存在减值和计提折旧的问题,但是应当以资产负债表日的公允价值为基础调整其账面价值,将差额记入"公允价值变动损益"科目,确认未实现的损益,租金收入记入"其他业务收入"科目。

3. *投资性房地产转换过程中的损益处理*。采用成本模式计量的投资性房地产转为自用,或者自用房地产转换为成本模式计量的投资性房地产,直接将转换前的账面价值作为转换后的入账价值,不涉及损益确认。采用公允价值模式计量的投资性房地产转为自用,以转换日的公允价值作为转换后资产的账面价值,此时公允价值与转换前资产的账面价值的差额借记或贷记"公允价值变动损益"科目。

自用房地产或存货转换为按公允价值计价的投资性房地产的处理比较复杂,分为以下两个方面:①若转换日公允价值小于原账面价值,则产生转换损失,其差额应计入当期损益,借记"公允价值变动损益"科目。②若转换日公允价值大于原账面价值,则产生转换收益,不将其直接计入当期损益,而是先记入"资本公积——其他资本公积"科目,待相关的投资性房地产处置时,再进行调整。

4. *投资性房地产处置过程中的损益处理*。①成本模式计量。成本模式计量下投资性房地产的处置收入贷记"其他业务收入"科目,处置时结转的账面余额借记"其他业务成本"科目。②公允价值模式计量。公允价值模式计量下投资性房地产的处置收入贷记"其他业务收入"科目,处置时结转的账面余额借记"其他业务成本"科目。同时,把该项投资性房地产的公允价值变动从"公允价值变动损益"科目转入"其他业务收入"科目。这一处理相当于把以前期间已经列入利润表的未实现公允价值变动损益,在实现当期转入利润表的另一类别中反映,即收益重新分类。处置时,原记入"资本公积——其他资本公积"科目的未确认转换收益,需要进行调整,贷记"其他业务收入"科目。下面笔者对投资性房地产处置过程中确认为损益的事项进行了归纳:

(1)确认为"其他业务收入"的事项。无论采用何种计价模式,投资性房地产的租金收入、处置收入都计入其他业务收入。采用公允价值模式计量的投资性房地产在处置时,还需要将原先确认的未实现公允价值变动损益以及未确认的转换收益转入其他业务收入。

(2)确认为"其他业务成本"的事项。成本模式计量下的投资性房地产的折旧或摊销额,以及处置投资性房地产时结转的账面余额,计入其他业务成本。

(3)确认为"公允价值变动损益"的事项。对于采用公允价值模式计量的投资性房地产,无论是在资产负债表日,还是在转为自用的转换日,其公允价值同账面价值的差异,都属于资产公允价值变动产生的资产持有损益,应予以确认,计入公允

价值变动损益。自用房地产或存货转为公允价值模式计量的投资性房地产,若转换日公允价值小于原资产账面价值,其差额也计入公允价值变动损益。

(4)确认为“资产减值损失”的事项。虽然无法确定公允价值波动,但与固定资产和无形资产相同,采用成本模式计量的投资性房地产需要计提资产减值准备,借记“资产减值损失”科目,相当于只确认资产持有损失,而不考虑资产增值收益。

二、新会计准则在收益确认方法及披露模式方面的特点

1. *不区分主营业务与其他业务*。随着竞争的加剧以及经济环境中不确定因素的增加,企业尤其是大型企业集团的经营活动呈现多元化以及多变的特性,主营业务与其他业务的界限逐渐模糊。因此,虽然新会计准则中仍然区分主营业务和其他业务(如投资性房地产的相关收入都列入其他业务收入),但是利润表中不再区分主营业务利润与其他业务利润,所有经营活动产生的收入与成本都通过营业收入与营业成本来反映。

2. *允许确认未实现收益*。引入公允价值计量模式并确认公允价值波动带来的损益,是我国新会计准则和国际趋同的一大体现。这对利润表的影响就是允许确认资产公允价值向上波动产生的未实现资产持有利得。采用公允价值模式计量的投资性房地产,在资产负债表日确认的公允价值大于账面价值的差额就是未实现的资产持有利得,属于未实现收益。

3. *允许收益重分类调整*。“公允价值变动损益”科目反映的损益是未实现的资产持有利得或损失,具有过渡性质,待实现后性质发生变化,需要进行重新确认,即收益的重分类调整。企业会计准则应用指南的“会计科目和主要账务处理”中规定:采用公允价值模式计量的投资性房地产处置时,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。这一处理,把原先确认的未实现损益,在实现后转入到反映已实现收益的其他业务收入中。即投资性房地产的公允价值变动损益,在该项资产没有处置前属于未实现损益,应在利润表中的“公允价值变动损益”项目中反映;处置后转为已实现收益,相关的损益需要转入“其他业务收入”项目中反映。

另外,允许某些绕过利润表直接在资产负债表中反映的项目在性质发生变化后,转入利润表反映。例如,自用房地产或存货转换为按公允价值计价的投资性房地产,如果产生转换收益,则先记入“资本公积——其他资本公积”科目,待该资产处置时,该项转换收益实现,转入其他业务收入。

4. *集中反映资产持有利得和损失*。在旧会计准则体系下,未实现的资产持有损失分别在不同的项目下列示,如存货跌价准备计入管理费用,固定资产减值准备计入营业外支出,投资减值准备计入投资收益。在新会计准则体系下,专门设置“资产减值损失”和“公允价值变动损益”科目核算资产持有利得和损失。新会计准则规定的需要计提资产减值准备的项目增多,“资产减值损失”科目可以集中反映这一类性质相同的项目对企业经营成果的影响。另外,由于引入公允价值计量,由公允价值波动产生的未实现利得和损失可以集中在“公允价值变动损益”科目中反映。

5. *营业利润包含的内容增加*。旧会计准则中营业利润仅包含主营业务利润、其他业务利润以及期间费用。新会计准则中营业利润增加了资产减值损失、公允价值变动损益、投资收益等内容。这一处理使已经实现的收入费用和未实现的资产持有利得、损失同时在一个大类下反映。对于与投资性房地产有关的损益,分别在营业收入、营业成本、资产减值损失以及公允价值变动损益中反映,这些项目全部包含在营业利润中,反映企业的经营成果。

6. *弱化配比原则*。由于经济活动复杂性增加,资产价格波动频繁,企业的经营损益不再单单是营业收入和营业成本相配比的结果。例如,资产价值波动产生的资产持有利得或损失,以及企业投资活动产生的投资收益,在企业利润总额中所占的比重增加,但确认这些损益却不适用配比原则。因此新会计准则取消了配比原则,利润表中也不再反映主营业务收入和主营业务成本配比产生的主营业务利润,弱化了收入与费用的配比原则。

7. *偏重资产负债观*。新会计准则体系采用资产负债观,许多具体准则的规定都体现了这一观点,如所得税的处理采用资产负债表债务法、存货发出计价取消后进先出法、扩大借款费用的资本化范围等。新会计准则体系弱化配比原则、允许采用公允价值计量、进一步突破历史成本原则,使收益确认模式由偏重收入费用观转为偏重资产负债观。同旧会计准则相比,绕过利润表直接在所有者权益中反映的项目减少,除了少量的项目,利润表中的净利润可以反映一定期间内由投资者投入资本以及分配利润之外的因素引起的期末、期初所有者权益的变化。例如,对于投资性房地产来说,只有由自用转为采用公允价值模式计量时,转换当期的转换收益才绕过利润表计入所有者权益,待该资产处置时再转入利润表反映。

三、结论

新会计准则体系采用资产负债观,突破了历史成本原则、配比原则和稳健性原则的限制,允许确认未实现资产持有利得,使利润表中反映的收益趋近全面收益,体现了与国际会计准则的趋同。新会计准则中收益确认方法及披露模式突破传统,适应经济环境的变化,提供的收益信息更具相关性,更能满足信息使用者的决策需要。

不过,投资性房地产准则仍有一些地方值得商榷。例如对于采用公允价值模式计量的投资性房地产引起的损益,投资性房地产准则规定在其他业务收入和其他业务成本中反映,但是根据这一类资产的投资性,其损益在投资收益中反映更为恰当。因此,需要根据未来经济的发展以及新会计准则在应用中暴露出来的问题,不断修订和完善其收益确认方法及披露模式。

主要参考文献

1. 葛家澍.论财务业绩报告的改进.关于会计基本理论与方法问题.北京:经济科学出版社,2004

2. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001