

浅谈投资性房地产的会计处理

江苏连云港 王朋才

《国际会计准则第40号——投资性房地产》(以下简称《投资性房地产》)对投资性房地产的确认与计量以及会计处理提出了根本要求。本文拟就投资性房地产的会计处理问题进行一些探讨。

一、投资性房地产的核算范畴

1.含义。投资性房地产是指企业为了赚取租金收入或引起资产增值而部分或全部持有的土地、房屋建筑物等。投资性房地产是一种特殊资产,主要体现在以下几方面:第一,投资性房地产不用于销售。第二,投资性房地产的实际使用寿命较长,应当对其后续支出与处置加以考虑。第三,企业持有的自用或用于销售的土地应界定为无形资产范畴,对于为了出租或资本增值而持有的土地使用权应界定为投资性房地产。第四,企业持有投资性房地产的目的是赚取长期的租金收益或获得资本增值,对于这部分资产的核算,应当充分遵循实质重于形式原则来对收益进行确认。

2.范畴。随着《投资性房地产》的公布,国际会计准则首次明确将投资性房地产与其他经营性房地产、自用性房地产分开。投资性房地产不应当包括以下内容:①用于商品的生产或劳务的供应,或用于管理目的的房地产;②在正常经营过程中销售的房地产。

符合下列内容的应界定为投资性房地产:①为长期资本增值而持有的土地,不包括在正常经营过程中为短期销售而持有的土地;②尚未确定用途的土地应视为用于资本增值;③企业拥有(或报告企业在融资租赁方式下持有)并在一项或多项经营租赁下租出的建筑物;④准备在多项经营租赁下租出的空闲建筑物。

二、投资性房地产的会计确认与计量

1.会计确认。企业取得投资性房地产,只有在同时具备以下两个条件时才可以进行会计确认:①因取得产权而发生的成本可以计量;②因该投资性房地产而包含的租金收入、使用收费或增值收益能够流入企业。

2.会计计量。企业取得的投资性房地产应按照实际成本原则进行计量。对于企业购入的投资性房地产,应当将为取得该项资产而发生的价款、相关税金、手续费(如合同费、公证费、保险费等)计入成本。对于企业自行开发的投资性房地产,应当将开发过程中为该资产发生的一切支出作为成本入账,包括项目确定、场地清理以及建造过程中发生的直接材料、直接人工、施工管理等。将完工日自行开发的房地产作为投资性房地产时应采用公允价值计量,在完工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都应在当

期净损益中确认。企业因债务重组、非货币性交易等取得的投资性房地产应依据相关会计准则进行会计确认与计量。另外,启动费(使房地产达到工作状态所必需的启动费除外)和在投资性房地产达到计划的占用水平之前发生的初始经营亏损或在房地产的建造或开发过程中浪费的材料、人工或其他资源等非正常损失,不作为投资性房地产的成本。

三、投资性房地产发生的后续支出

对已有投资性房地产发生的后续支出,如果估计的业绩标准确有提高且未来经济利益很可能流入企业,则相关的后续支出应增加投资性房地产的账面金额,所有其他后续支出应在发生的当期确认为费用。另外,如果在确定某项投资性房地产的账面金额时考虑了未来经济利益的损失,则为恢复该资产的预期未来经济利益而发生的后续支出应当资本化;如果某项资产的买价反映了企业为使该资产达到工作状态而在未来必须发生支出的义务,则后续支出应增加账面金额。其他为了投资性房地产的经营管理或维持其获利能力而发生的支出则应当确认为当期损益。

四、投资性房地产的处置

当投资性房地产处置或永久退出使用且预期没有来自处置的未来经济利益流入时,应终止确认投资性房地产。在企业的经营过程中,销售或订立一项融资租赁合同可能会导致一项投资性房地产的处置。如果属于销售投资性房地产,在确定投资性房地产的处置日时,企业应按照确认商品销售收入的标准,合理确定销售实现的时点;如果是通过订立一项融资租赁合同或通过售后租回方式进行处置的,则应按照会计准则中的相关规定进行处理。

对投资性房地产的处置进行损益计量时,如果属于销售或报废投资性房地产,企业应根据投资性房地产的报废或处置的净处置收入与该项资产的账面金额之间的差额,确定由此所产生的利得或损失,并应在利润表中将其确认为收益或费用;如果是通过订立一项融资租赁合同或通过售后租回方式进行处置的,则应按照会计准则中的相关规定进行处理。

处置投资性房地产所产生的应收对价,应按公允价值进行初始确认。如果投资性房地产的付款额延期支付,则收到的对价应按与现金价格相等的金额进行初始确认。对价的名义金额和与现金价格相等的金额之间的差额,应确认为利息收入。

对于投资性房地产的处置过程中发生的或有事项,企业应根据会计准则的要求,合理核算在处置某项投资性房地产之后仍保留的所有负债。○