



投资性房地产核算应注意的问题

华北电力大学工商管理学院 杨方文

一、如何选择投资性房地产的会计计量模式

如果企业将一项房地产确认为投资性房地产,其会计处理将有别于一般固定资产或无形资产以及作为存货的房地产。投资性房地产的会计处理内容主要包括初始计量和后续计量。

关于投资性房地产的初始计量,《企业会计准则第3号——投资性房地产》(以下简称“新准则”)第7条规定,投资性房地产应当按照成本进行初始计量。在这方面,投资性房地产与一般固定资产或无形资产以及作为存货的房地产没有区别,均采用成本计量模式。但是,在后续计量上,则有不同计量模式可供选择。

关于投资性房地产的后续计量,新准则规定了两种计量模式。第一种是成本模式,新准则第9条规定,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。第二种是公允价值模式,新准则第10条规定,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。那么,企业如何选择投资性房地产的会计计量模式呢?

客观而言,公允价值模式更符合投资性房地产的特征,能够反映投资性房地产的市场价值和盈利能力。但是,我国房地产市场普遍不够成熟,交易信息的公开程度也不够高,是公允价值模式广泛应用的制约因素。因此,成本模式是投资性房地产后续计量的基准模式。采用成本模式计量的建筑物的后续计量,适用《企业会计准则第4号——固定资产》;采用成本模式计量的土地使用权的后续计量,适用《企业会计准则第6号——无形资产》。

虽然成本模式是投资性房地产后续计量的基准模式,但并不排除公允价值模式的应用。因为就目前情况看,投资性房地产的公允价值在某些情况下是可以取得的,其关键是公允价值模式的应用是否符合条件。新准则第10条规定,采用公

(1)如果企业不是大规模修订计划价,需要个别调整偏差较大的计划价的,除可以通过以上方法调整外,还可以通过虚打出库单的方法进行调整。先按照旧计划价打蓝字领用单(清空旧账页),再按照新计划价打红字领用单,通过“材料成本差异”科目进行过渡。先是按照蓝字领用单计划价金额,借记“材料成本差异”科目,贷记“原材料”科目(蓝字);再按照红字领用单计划价金额,借记“材料成本差异”科目,贷记“原材料”科目(红字)。调整结果类似于方案二。

(2)如果企业因为管理上的需要,需将已存在计划价的总成件拆分成零散件并逐个制定计划价的,应保证拆分的零散件计划价之和等于其总成件计划价。

三、材料成本差异率的计算公式

采用计划成本法的企业,应当在月份终了时计算材料成本差异率,据以分配当月形成的材料成本差异。材料成本差异率的计算公式如下:本月材料的成本差异率=(月初结存材料的材料成本差异+本月收入材料的材料成本差异)÷(月初结存材料的计划成本+本月收入材料的计划成本)×100%。

1.从理论上讲,构成公式分母的“本月收入材料的计划成本”不包括暂估入账的材料的计划成本。因为公式分子中没有暂估与材料对应的材料成本差异,如果不剔除公式分母中暂估入账材料的计划成本,则会造成公式分子与分母口径不一致,违背了配比原则。

具体来说,月末暂估入账的原材料,其本身的材料成本差异在暂估当月并未体现出来,但却参与了本月材料成本差异

的分摊计算。等到以后月份该批材料结算的发票账单到达,其材料成本差异才登记入账,并参加下月份耗用材料成本差异的分摊。在这种情况下,在材料暂估入账的月份及其以后月份,实际发出材料的成本反映就会失真。当该批材料的成本差异为正值时,就出现了低估该月份发出材料的实际成本,高估以后月份发出材料的实际成本的现象;反之,则会高估该月份发出材料的实际成本,低估以后月份发出材料的实际成本。这样就违背了配比原则,造成会计信息失真。

2.账务处理。目前,许多采用计划成本法的企业计算材料成本差异率时,公式分母并未剔除暂估入账材料的计划成本。因为当月暂估入库的预计价差已经以暂估形式体现在了“材料成本差异”科目中,因此作为暂估入库的物资与正式入库的物资价值已相差无几,可视同正式入库的物资处理,加入材料成本差异率公式分母。

笔者认为,即使核算时预计价差未以暂估形式体现到“材料成本差异”科目中,计算材料成本差异率时公式分母并未剔除暂估入账材料的计划成本,问题也不大(但要建立在市场价格与计划价偏差不大的前提下)。因为从长期来看,公式分母是否剔除暂估入账材料的计划成本对于材料成本差异的分配金额影响并不大。关键是发票账单报账形成的材料成本差异的核算要正确,材料成本差异率并不是主要问题。只要每月发出材料金额足够大,材料成本差异很快就会被分配结转出去。只要坚持材料成本差异率计算的一贯性原则,各年度保持一贯性,会计信息失真的说法则属言过其实。○

允价值模式进行后续计量的,应当同时满足下列条件:
①投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;②企业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,从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计。

如果企业采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量,那么,其会计处理将与一般固定资产或无形资产的会计处理产生较大的差异(详见表1)。

表1

投资性房地产	公允价值模式	成本模式
计量问题	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	应当按照实际发生的成本计量,不得调整固定资产和无形资产的账面价值
公允价值与原账面价值间的差额	作为利得或损失计入当期损益	按实际成本确定账面价值,不确认公允价值变化所产生的利得或损失
减值问题	不考虑	考虑
折旧或摊销	不对投资性房地产计提折旧或进行摊销	对投资性房地产计提折旧或进行摊销

鉴于成本模式与公允价值模式间的差异,企业应当进行慎重选择,否则会给予其日后的处理带来不必要的麻烦。这是因为:①企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更;②成本模式转为公允价值模式的,应当作为会计政策变更,按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理;③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。所以,企业决定采用公允价值模式时,必须全面考虑其对企业财务状况、经营成果以及现金流量情况的近期及长远影响,慎重选择投资性房地产的后续计量模式。

二、公允价值模式下,新准则与税法处理规定的差异应当如何调整

在公允价值模式下,企业对投资性房地产业务的账务处理不仅与成本模式有不同之处,而且与税法规定也存在很大差异(详见表2),这些差异都是核算时必须注意的问题。

表2

项目	会计准则	税法
计量问题	同时满足条件时可以采用公允价值计量	应当按照实际发生的成本计量,除非符合规定,不得调整固定资产和无形资产的账面价值
公允价值与原账面价值间的差额	作为利得或损失计入当期损益	按实际成本确定账面价值,不确认公允价值变化所产生的利得或损失
折旧或摊销	不对投资性房地产计提折旧或进行摊销	对投资性房地产计提折旧或进行摊销

下面通过例子加以说明:

1. 2007年1月1日,A企业(非房地产开发企业)将一栋新建成的厂房出租给某单位,该厂房实际建造成本为800000元。这时A企业应将出租的厂房确认为投资性房地产:借:投资性房地产800000元;贷:在建工程800000元。

2. 2007年12月31日,该厂房的市场价格为1000000

元。这时A企业应当按照新准则的规定对投资性房地产的账面价值进行调整:借:投资性房地产200000元;贷:利得200000元。

3. 假设A企业2007年度实现利润共计1000000元。这时A企业应当于年度终了时计算所得税:

(1)税法允许计提折旧(假设按20年直线法计提折旧不考虑残值),而会计准则不允许计提折旧,因此,多计纳税所得40000元(800000÷20),应当予以调整。

(2)税法不确认公允价值变化所产生的利得或损失,因此,多计纳税所得200000元,应当予以调整。

(3)厂房账面价值为1000000元,而计税基础为760000元(800000-40000),根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,两者之间的差额240000元(1000000-760000)属于应纳税暂时性差异,应当确认递延所得税负债79200元(240000×33%)。

根据以上分析,企业应作如下账务处理:借:所得税330000元(1000000×33%);贷:应交税金——应交所得税250800元[(1000000-40000-200000)×33%],递延所得税79200元(240000×33%)。

4. 2008年12月31日,该厂房的市场价格为900000元,假设以上其他条件不变。

(1)A企业应当按照新准则的规定对投资性房地产的账面价值进行调整:借:损失100000元;贷:投资性房地产100000元。

(2)A企业应当于年度终了时计算所得税:借:所得税330000元(1000000×33%),递延所得税19800元[79200-(900000-720000)×33%];贷:应交税金——应交所得税349800元。

5. 2009年12月31日,A企业将该厂房出售,取得价款1000000元,假设以上其他条件不变。

(1)A企业取得价款:借:银行存款1000000元;贷:投资性房地产900000元,利得100000元。

(2)A企业应当于年度终了时计算所得税:借:所得税330000元(1000000×33%),递延所得税负债59400元[79200-19800-(0-0)×33%];贷:应交税金——应交所得税389400元。

此外,在公允价值计量模式下,对于投资性房地产与固定资产或无形资产以及作为存货的房地产之间的相互转换,税法和会计准则之间的差异也应引起我们的注意(详见表3)。

表3

项目	会计准则	税法
投资性房地产转换为自用房地产	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	投资性房地产与固定资产、无形资产或其他资产之间的相互转换,一般情况下,应当按照实际成本作为其入账价值,不确认转换收益或损失。另外,对于房地产开发企业将开发产品转作固定资产的,应视同销售确认相应的所得,同时按视同销售价格确认投资性房地产的计税成本
自用房地产或存货(商品房)转换为投资性房地产	应当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	