

# 香港与内地投资性房地产 会计处理规定的比较

西南大学经济管理学院 何郑涛 彭珏(教授) 何承岳

**【摘要】** 本文对香港与内地会计准则中关于投资性房地产的处理规定进行了详细比较,并分析了其存在差异的原因,以期为进一步完善相关会计准则提供参考。

**【关键词】** 投资性房地产 确认 计量 披露

为了适应我国市场经济的发展和顺应国际化的要求,财政部于2006年2月15日先后颁布了存货、投资性房地产等39项正式会计准则,这是我国会计准则国际化的一大进步。随着社会经济的发展,内地房地产业开始蓬勃发展,现行的有关房地产的会计准则已不能适应其发展需要。在现行会计制度下,投资性房地产没有作为单独的一项资产反映,而是与企业自用房地产一样纳入固定资产或无形资产进行核算,这在一定程度上不利于反映房地产的实际构成情况及各类房地产对企业经营成果的贡献情况,所以市场上急需一套完整的有关投资性房地产的会计准则。本文就财政部新发布的《企业会计准则第3号——投资性房地产》与香港对应的会计准则即香港会计师公会于2004年12月颁布的HKAS40进行比较,以期对会计准则的完善和发行或拟发行H股的公司及香港上市的房地产公司有所裨益。

## 一、两地有关投资性房地产会计准则的具体比较

1.两地的会计准则制定目的是相同的,都是为了规范企业对投资性房地产的会计处理和相关的信息披露,但是相关项目所定义的范围不同:

(1)为了更好地理解相关定义,香港会计准则中对相关的名词作了详细规定,而内地的会计准则在这一点上就没有涉及。在香港会计准则中所定义的投资性房地产除了包括为赚取租金或资产增值而持有的房地产,还包括如下项目:在融资租赁下承租人租入的资产和在经营租赁下长期租入的资产;为长期增值而持有的土地,即拥有土地所有权。然而根据我国的国家性质和国情,内地企业只能拥有土地使用权。

(2)内地会计准则中明确规定投资性房地产要能够被单独计量和出售,对不能被单独计量与出售的资产的处理尚未提及,而香港会计准则中则对资产能被单独计量和出售与不能单独计量和出售作了不同处理的规定。

2.投资性房地产具体项目的比较。在内地会计准则中有:

①已出租的土地使用权;②持有并准备增值后转让的土地使用权;③已出租的建筑物。而在香港会计准则中主要包括:①为长期资本增值而持有的土地;②尚未确定未来用途的土地;③报告企业拥有并在一项或多项经营租赁下租出的建筑物;④准备在—项或多项经营租赁下租出的空闲建筑物;⑤某些房地产部分用于赚取租金或资本增值,另外部分用于

商品或劳务的生产或供应,或用于管理目的;⑥企业在向其持有的房地产的使用者提供的辅助服务在协议中是属于不重要部分的房地产。由上可知,内地的会计准则也包括企业出租的开发产品但未明确在何种租赁下,而香港会计准则中则明确提出投资性房地产适用的租赁种类。

3.在确认原则上,两者都规定了确认为投资性房地产的条件,即与房地产相关的经济利益可能流入企业、成本能可靠计量。但香港会计准则中还规定了如下原则:①在投资性房地产成本发生时确定该投资性房地产的价值,这些成本包括取得该项投资性房地产的初始成本和以后追加的替换部分或服务于该房地产的成本。②在该确定原则下,企业不以投资性房地产的账面金额确认服务于该房地产的日常成本,而是在这些成本发生时确认为当期损益,这些日常运营成本包括该物业的维修、护理费用等。③通过替换取得的部分投资性房地产,在满足确认标准时,以账面金额确认替换部分的成本,而被替换部分的成本将被注销。

4.在初始计量时,两者都是按实际成本计量,且实际成本都包括买价、相关税费、可直接归属于该资产的相关支出、开发、自建开发的房地产在成为投资性房地产时发生的与之相关的必要支出等。但从具体内容上看两者有诸多不同:内地会计准则中还包括了投资性房地产的后续支出,已经不再提及建造过程中的非正常损失这一项目,将取得投资性房地产的方式大概分为三种,即购买获得、自建和其他方式取得;而香港会计准则中未明确提及投资性物业的后续支出及其处理,明确将在建造过程中的非正常损失排除于实际成本之外,未以条款方式明确取得方式等。

5.在后续计量时,两者都允许采用公允价值模式和成本模式,但各自的侧重点不同。香港会计准则与国际会计准则接轨的程度较高,着重强调以公允价值模式为主,并以大量的篇幅来说明公允价值的定义范围、适用条件等。而内地会计准则强调以成本模式为主,即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;只有在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时才可以使用公允价值模式,且对公允价值的取得等问题做出了较严格的规定。两地准则中都涉及了会计政策上的转换问题,即采用公允价值模式与采用成本模式之间的转换问题,但是两地要求

的力度不同。香港会计准则中以建议的方式表明从公允价值模式变更为成本模式可能导致不恰当的列报,而内地会计准则中明确规定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。

6.香港会计准则对公允价值模式进行了详细的规定,而这些规定与内地会计准则有很大区别。例如:①公允价值变动产生的利得或损失应计入发生期间的损益中,而内地会计准则则要求采用公允价值模式的企业不对投资性房地产计提折旧或进行摊销,应当以会计期末投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值之间的差额计入损益中。②将公允价值与使用价值加以区分,这在内地会计准则中没有提及。③香港会计准则中还要求在确定公允价值时应避免重复计算在资产负债表中以单独的资产或负债确认的资产或负债,并且以示例的方式说明,而内地会计准则中尚未考虑到这一点。

7.在投资性房地产的转换上,两者都规定了转换条件与转换成立的相关证据。但是香港会计准则规定:①为销售而开始开发,相应地由投资性房地产转换为存货;②投资性的构建和开发完成后由构建、开发过程中的物业转为投资性房地产。

对以成本模式计量的投资性房地产的转换都以原账面金额来确定转换后的入账价值。对以公允价值模式计量的投资性房地产的转换规定中,按公允价值计价的投资性房地产转为自用或存货后续会计处理的房地产的成本都是转换当日的公允价值,但内地会计准则中转换当日的公允价值与投资性房地产原账面价值之间的差额被确认为当期损益,而香港会计准则中对此并未提及。在内地会计准则中当自用房地产或存货转换为以公允价值计价的投资性房地产时,若转换当日的公允价值小于原账面价值,则差额计入当期损益;若转换当日的公允价值大于原账面价值,应当将其差额计入所有者权益。而在香港会计准则中自用房地产转换为以公允价值计价的投资性房地产所产生的公允价值与原账面价值的差额的处理与存货转换为以公允价值计价的投资性房地产所产生的公允价值与原账面价值的差额的处理不同,且以条款的方式列示。即前者的差额处理如下:①房地产账面金额的减少额确认为当期损益,若重估盈余中包含了该项房地产的重估金额,则减少的金额应冲减重估盈余;②账面金额的增加额在已计提的减值范围内确认为当期损益,剩余部分计入权益的重估盈余中,待该项投资性房地产得以处置时,转为留存收益。

8.在处置规定上,两者都明确了终止确认投资性房地产的条件即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。但在其他内容上还存在诸多不同之处,主要有:

(1)香港会计准则将投资性房地产的报废或处置的净处置收入与该项投资性资产的账面金额之间的差额确认为当期损益,而内地会计准则中则是将处置收入扣除其账面价值和相关的税费后的差额计入当期损益。

(2)因投资性房地产受损、遗失或放弃拥有等情况而从第三方获得的补偿,当其成为应收账款时,确认为损益。当企

业以资产的账面金额确认投资性房地产替换部分的成本时,被替换部分的账面金额将会被注销;采用成本模式的投资性物业,其被替换部分不再单独计提折旧,若企业不能确定被替换部分的账面金额,则可以替换部分的成本作为参考。

9.在披露的相关规定上,两者都要求披露:①投资性房地产的种类、金额和计量模式;②投资性房地产转换情况、理由及损益的影响;③若企业采用公允价值模式,应说明公允价值的确定方法及理由;④成本模式下和公允价值模式下的相关处理情况。但是从整体上看,香港会计准则在披露上要比内地会计准则规范得多,完善得多,其对披露的要求分为三部分,即采用公允价值模式和成本模式都需要披露的内容、公允价值模式下的披露要求和成本模式下的披露要求。

## 二、形成差异的原因

1.法律体系不同。内地偏向大陆法系,香港偏向英美法系。内地把会计纳入法律体系加以规范,将会计准则与制度并行,各项的会计处理都以法律条文的形式体现。英美法系以不多的法律条文为基础,以条文内容为原则,香港会计准则正体现了这一特点,它未将会计纳入法律体系,而是用会计准则和公认原则来规范,更重视会计信息的公允和真实,强调依靠企业和会计师的职业判断。

2.经济发展程度不同。香港的商业环境较好,市场经济发展较成熟,金融体系较健全,会计实务比较发达,市场已经普遍接受公平、公开、透明、诚信原则,价格信号能较灵活及时地反映经济本质,在香港会计处理中,能较多地运用公允价值。而内地的经济处于转轨时期,市场经济发展不成熟,交易信息的公开程度还不够高,价格信号多有扭曲,不能真实反映经济本质,这使得大多数内地企业获取公允价值的难度比较大。这体现在会计准则中就是强调以成本模式为主,由于据有关部门的调研,投资性房地产的公允价值在一定情况下是可以确定的,内地会计准则也没有完全否定公允价值,允许公允价值模式的选用,但是要在比较严格的条件下选用。

3.企业租赁方面的规定不同。在内地也存在经营租赁和融资租赁两种,但是融资租赁的主要对象是动产,不动产的融资租赁很少见,而经营租赁租入的房地产在承租方不入账,所以在投资性房地产的相关规定中几乎没有涉及融资租赁的相关规定,而香港会计准则则包含了诸多有关投资性房地产的融资租赁的具体规定。

4.与国际接轨的程度不同。由于香港有良好的商业环境和较完善的市场法规体系,使得香港会计师公会在会计准则的制定上与国际接轨的程度较高,其会计准则的制定多以国际会计准则为基础,具有与国际会计准则相似的法律框架,而内地由于经济、法律、文化等差异,导致其在会计准则的制定上与国际接轨的程度较低,完全依照国际会计准则制定的准则在内地适用性不高,所以内地的投资性房地产会计准则在框架构成、内容设置上还有很多不足。

## 主要参考文献

①属建中.三地会计准则差异的初步探讨.中国财经报,2004-11-05

②胡蓉,朱俊利,程娟.大陆与香港会计准则差异及原因.北京统计,2004;4