

《企业会计准则第3号——投资性房地产》解析

上海百联集团有限公司 史敏

一、新准则的主要规定及相关会计处理

根据新准则第二条规定,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。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

新准则主要规范三类投资性房地产: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。新准则也明确规定自用房地产和作为存货的房地产不属于投资性房地产。自用房地产是指企业为生产商品、提供劳务或经营管理而持有的房地产,其核算由《企业会计准则第4号——固定资产》规范。作为存货的房地产,符合存货的定义(即企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品),由《企业会计准则第1号——存货》规范。另外,由建造合同形成的“企业代建的房地产”,适用《企业会计准则第15号——建造合同》。

1.投资性房地产的确认。新准则第六条规定投资性房地产只有同时满足两个条件才能予以确认:①与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业。其判断的主要依据是与该投资性房地产相关的风险和报酬是否转移到了企业。②该投资性房地产的成本能够可靠地计量。符合以上确认条件的,转入“投资性房地产”科目核算,借:投资性房地产;贷:银行存款(或开发产品、固定资产、无形资产)。

2.投资性房地产的初始计量。

(1)初始计量。新准则第七条规定,投资性房地产应当按照成本进行初始计量。外购投资性房地产的成本,包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出;自行建造投资性房地产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成;以其他方式取得的投资性房地产的成本,按照相关会计准则的规定确定。

(2)后续支出。符合投资性房地产确认条件的后续支出,应当计入投资性房地产的成本,会计处理为:借:投资性房地产;贷:银行存款等。不符合投资性房地产确认条件的后续支出,应当在发生时计入当期损益,会计处理为:借:营业(管理)费用;贷:银行存款等。

3.投资性房地产的后续计量。新准则引入了公允价值,在投资性房地产的后续计量中允许企业选择采用成本模式或公允价值模式。

(1)成本模式。投资性房地产中建筑物的后续计量,适用《企业会计准则第4号——固定资产》,会计处理为:借:主营业务成本(或其他业务成本);贷:累计折旧。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》,会计处

理为:借:管理费用——无形资产摊销;贷:无形资产。

建筑物、土地使用权发生减值的,适用《企业会计准则第8号——资产减值》,会计处理为:借:资产减值损失——投资性房地产(无形资产)减值准备;贷:投资性房地产(无形资产)减值准备。

(2)公允价值模式。对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的,应当同时满足两个条件: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。

对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的,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,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。若投资性房地产的公允价值大于其账面价值,则会计处理为:借:投资性房地产;贷:公允价值变动损益。若投资性房地产的公允价值小于其账面价值,作相反会计分录。由于公允价值已经充分考虑了该类资产有形和无形价值的损耗,因此不再需要对投资性房地产计提折旧或进行摊销。

企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。企业已经采用公允价值模式的,不得从公允价值模式转为成本模式;企业原采用成本模式转为采用公允价值模式的,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。

4.投资性房地产的转换。企业有确凿证据表明房地产用途发生改变,满足下列条件之一的,就可以进行转换,即将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产:①投资性房地产开始自用;②作为存货的房地产改为出租;③自用土地使用权停止自用,用于赚取租金或资本增值;④自用建筑物停止使用改为出租。

(1)在成本模式下,企业应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。会计处理为:借:投资性房地产;贷:开发产品(或固定资产、无形资产)。或:借:固定资产等;贷:投资性房地产。

(2)在公允价值模式下:①投资性房地产转换为自用房地产时,企业应当以转换日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。会计处理为:借:固定资产,公允价值变动损益;贷:投资性房地产。或:借:固定资产;贷:投资性房地产,公允价值变动损益。②自用房地产或存货转换为投资性房地产时,企业应当以转换日公允价值作为投资性房地产的账面价值。转换日公允价值小于

《企业会计准则第4号——固定资产》解析

太原铁路局 师永 中铁三局集团有限公司 秦永虎

2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则第4号——固定资产》(以下简称“新准则”)。新准则较2001年11月9日发布的《企业会计准则——固定资产》(以下简称“旧准则”),在体系结构和内容表述上都有较大变化。

一、新准则的主要内容

新准则共有6章25条,分为总则、确认、初始计量、后续计量、处置和披露。

1.总则。明确了新准则的制定原则和适用范围,规定适用范围不包括作为投资性房地产的建筑物和生产性生物资产。

2.确认。新准则规定,固定资产的确认需要同时满足两个条件:①与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;②该固定资产的成本能够可靠地计量。与旧准则相比,新准则取消了后续支出资本化的单独确认原则,规定:与固定资产有关的后续支出是否资本化,也按照固定资产的确认条件进行判断。

原账面价值,其差额计入当期损益。会计处理为:借:投资性房地产,公允价值变动损益;贷:开发产品(或固定资产、无形资产)。转换日公允价值大于原账面价值,其差额计入所有者权益。会计处理为:借:投资性房地产;贷:开发产品(或固定资产、无形资产),资本公积。

5.投资性房地产的处置。当企业处置投资性房地产,或者永久退出使用(如土地使用权等),并且预计不能从其处置中取得经济利益时,企业应当终止对该项投资性房地产的确认。

企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损,应根据该资产处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。会计处理为:借:银行存款,管理费用,非流动资产处置损益;贷:投资性房地产。或:借:银行存款,管理费用;贷:投资性房地产,非流动资产处置损益。

二、新准则对企业的影响

1.对企业资产结构的影响。《企业会计准则第3号——投资性房地产》施行以后,原来分别在存货、固定资产、无形资产中核算和列报的投资性房地产,将统一在“投资性房地产”中核算,并在资产负债表上单独列报。这一变化将影响企业的资产结构,尤其是有大量投资性房地产在存货中核算的企业,执行新准则后全部转入“投资性房地产”核算,减少了企业的流动资产,降低了流动比率。

2.对企业损益的影响。《企业会计准则第3号——投资性

同时,新准则取消了“企业在对固定资产进行确认时,应当按照固定资产定义和确认条件,考虑企业的具体情形加以判断”的规定。

3.初始计量。

(1)外购固定资产的成本,包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

(2)自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

(3)投资者投入固定资产的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。

(4)取消了盘盈和接受捐赠的固定资产的初始计量的有关规定。

(5)增加了预计弃置费用初始计量的规定。新准则规定,确定固定资产成本时,应当考虑预计弃置费用因素。

此外,新准则的规定注重与相关准则的紧密衔接。这主要

《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十条中明确规定,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。由于我国房地产市场仍处于发展阶段,不排除部分投资性房地产出现贬值的可能,但总体来说投资性房地产有持续稳定的增值潜力,执行新准则将会给企业带来额外的利润增长。利润增长来源于两方面,一是投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量带来的资产增值,二是在公允价值模式下投资性房地产不需要计提折旧和进行摊销而减少的成本支出。这两方面增加的利润是否要缴纳企业所得税,税收政策尚未规定。

采用公允价值计量投资性房地产转换为自用房地产时,应当以转换日的公允价值作为自用房地产的账面价值。当公允价值大于该房地产初始计量成本时,就面临着这样一个问题:投资性房地产转换为自用房地产后,企业应该按照哪一个计税基础来缴纳房产税,在现有的税法中也没有相应的规定。

3.对企业所有者权益的影响。由于近年来我国房地产市场的快速发展,企业持有的投资性房地产的账面价值普遍低于其公允价值。在企业首次执行《企业会计准则第3号——投资性房地产》时,公允价值与原账面价值的差额调整留存收益;在企业将自用房地产转换为投资性房地产时,公允价值大于原账面价值的差额计入所有者权益。两种调整方法都将增加企业的所有者权益。○