

# 我国需要单独制定投资性房地产准则吗

朱玉广

(泰州职业技术学院 江苏泰州 225300)

**【摘要】** 本文认为,出租房屋和土地使用权不属于会计中的投资行为,企业如果仅仅是出租房屋和土地使用权,则无须通过公允价值模式计量。同时,企业持有以备将来增值并转让的土地使用权也不属于投资行为,转让土地使用权会受到政府宏观调控等诸多因素的限制,在我国不可能出现完全独立的土地使用权转让公允价值形成机制。综合上述因素,《企业会计准则第3号——投资性房地产》应予取消,相关内容可并入固定资产、无形资产准则中。

**【关键词】** 出租 投资性房地产 公允价值 土地使用权

《企业会计准则第3号——投资性房地产》提出了投资性房地产的概念,推出了投资性房地产的公允价值计量模式。众多专家学者认为,只有实现与国际会计准则的全面趋同才是我国会计准则发展的必由之路,但是笔者认为《企业会计准则第3号——投资性房地产》在我国完全可以取消。

## 一、出租房屋和土地使用权不属于投资行为

《企业会计准则第31号——现金流量表》第4条规定,现金流量表应当分别经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量。第12条规定,投资活动,是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动。第14条规定,筹资活动,是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。第8条则规定,经营活动,是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

对照上述规定可以分析得出,出租房屋和土地使用权不属于投资活动,更不属于筹资活动,而应归类于经营活动。

我们再从出租房屋和土地使用权业务的账务处理分析。收到租金时贷记“其他业务收入”科目,在成本模式下计提折旧或摊销时借记“其他业务成本”科目等,从账务处理来看,至少可以发现两方面的信息:一是出租房屋和土地使用权的整个账务处理始终与“投资收益”账户毫无联系,又如何说明出租房屋和土地使用权是投资行为呢?二是此资产出租活动属于其他业务,其他业务是与主营业务紧密相连的,主营业务收入与其他业务收入两者一起构成了利润表中的“营业收入”,而利润表中与“营业收入”项目并列的还包括“投资收益”等项目,即作为投资活动产生的“投资收益”与其他业务收支是并列关系,而不是包含与被包含的关系。笔者认为,出租房屋和土地使用权的账务处理与现金流量表、利润表之间是存在逻辑联系的,在进行账务处理时作为“其他业务”处理,在现金流量表内归属于“经营活动”范畴,在利润表内列示于“营业收入”、“营业成本”中,与现金流量表中的“投资活动”、利润表中的“投资收益”都无关,充分说明了出租房屋和土地使用权不属于投资行为。

再退一步思考,既然出租房屋、土地使用权属于投资活动,需要单设“投资性房地产”会计科目核算,那么出租与房地产价值大致相当的大型生产设备,是不是也要制定单独的投资性固定资产准则呢?如果以此类推,就会出现投资性无形资产准则、投资性生物资产准则等。笔者认为,会计准则必须真正做到以原则为导向,需要站在一个更高的高度总揽全局,达到马克思所阐述的“过程的控制和观念的总结”的境界,而不能人云亦云,生搬硬套。

《企业会计准则第21号——租赁》中对资产租赁已经制定了非常明确的规范,我们很难发现出租房屋和土地使用权与租赁准则规定的租赁行为的本质区别所在。本来出租行为是古而有之的一种经营活动,没有必要非给它穿上“投资性房地产”的外衣。

## 二、取消出租的房屋和土地使用权的公允价值计量模式

有人认为,对出租的房屋和土地使用权采用公允价值模式计量,更能体现决策有用观,对此笔者持反对意见。试想,如果我是承租人,我拟承租一套房屋,我更关心的是房屋的租金,而不是其公允价值(除非我有购买的意愿),只要租金在我的心理承受价位范围之内,我都可以接受,至于其公允价值的高低,与我并没有太大的关系。

对于一般的投资者而言,出租的房屋和土地使用权的公允价值信息可能非但不能“决策有用”,反而会误导他们。因为相比于账面价值,公允价值会偏高,尤其在我国更是如此,但是它并不能带来真正的现金流入,同时虚增的净资产也是空中楼阁,在管理层持有意图未发生改变的情况下,即管理层并未打算变出租为出售的情况下,虚高的公允价值并不能成为真金白银,此时的报表数字可能会蒙蔽一般投资者的双眼,从而导致他们作出错误的决策。

笔者认为,对于房屋和土地使用权,如果管理层的持有意图仅仅是出租,那就不需要采用公允价值模式计量;如果管理层有将来出售的意图,则应该使用公允价值模式计量。假设某人十年前在老市区购买或砌了一套房子,成本为10万元,其

现在的公允价值达到了100万元。如果该房子是他唯一的房产,其持有的目的是自住,而并不打算出售,此时房子的公允价值再高也与他无关联。如果某人改变持有意图而准备将其出售,他可以得到100万元资金,或许100万元已经买不起同样地段同样面积的房子了,但是仍可以考虑在其他地理位置稍偏一点的地段购房,或者接受拆迁安置住房。

同理,从企业角度考虑,公允价值只有在房地产有出售意图的情况下才有价值和意义。而且如果存在真正活跃的房地产交易市场,那么就不可能出现这样的情况,即当管理层仅仅有出租房地产的意向时可以获取房地产公允价值的信息,而当管理层有朝一日准备出售房地产时却无法获取公允价值的相关信息,因为历史是进步的,正如我们国家的市场经济地位正逐步被西方国家认可一样。

因此,管理层的持有意图对房地产是采用公允价值模式或成本模式计量起着决定性的作用。《企业会计准则讲解2008》也充分强调了管理层持有意图的重要性。例如,以前在界定出租的房屋和土地使用权是否为投资性房地产时,强调必须是已经出租的,并有租赁协议作为凭据,但最新的准则讲解只是强调了管理层有拟出租的意图足矣,因为实质远比形式更重要。

取消对出租的房屋和土地使用权的公允价值计量模式以后,则不存在出租的房屋和土地使用权后续计量模式的变更问题了,因此对于出租的房屋和土地使用权就应采用成本模式计量了,并将它们重新归入固定资产、无形资产核算,相应地也不存在出租的房屋和土地使用权在投资性房地产与自用之间转换的问题了。如此一来,现行投资性房地产准则中关于出租的房屋和土地使用权的特殊规定就可以完全取消了。

### 三、核算持有以备增值的土地使用权无须单设投资性房地产准则

我国土地属于国家和集体所有,与西方国家土地属于私人所有不同,所以在我国只能转让土地使用权。我国企业如何才能取得土地使用权呢?无非是出让和转让两种形式。那么哪些企业可能拥有持有以备增值并转让的土地使用权呢?笔者认为主要有三种:第一种是在老市区的企业,随着城市化进程的加快,需要迁出老城区;第二种是已支付土地出让金、取得了土地使用权并已经开工建设,但工程尚未完工,同时并未构成《闲置土地处理办法》所指的闲置土地,但是市场行情达不到投资者的预期,投资者拟解散的企业;第三种是企业从其他企业取得了土地使用权,拟再次转让。

其实,无论哪种情形的土地使用权转让,我们至少应该看到两点。第一点,在我国,土地使用权决不能等同于一般的商品,它的转让决不是随心所欲地进行的,受政府宏观调控的影响非常大。我国仍属于发展中国家,仍非常重视招商引资,非常强调通过成立经济特区、经济开发区、工业园区等特定区域发挥它们对经济的引领作用。试想一个入住经济开发区的企业是否有足够的权限自行决定转让土地使用权呢?此时企业转让土地使用权远不是转让双方达成意向、交易就可以成功那么简单了。如果项目不符合政府宏观战略部署的要求,则该

交易肯定会被宣布暂停,直至寻求到政府满意的项目,土地使用权才能顺利转让,那么在这种情况下,并未形成真正的公允价值,更多的是表现为一种政府指导价。第二,我们还应该看到,在上述三种情形中,第三种情形的投机色彩会更浓一点,那它与投资性房地产的“投资性”特征就不相符合。在国际会计准则中,土地所有权被界定为长期资本,并未包括正常经营过程中为了短期销售而持有的土地,而我国会计准则并未强调此点。同时,我们还应该清楚地看到,土地使用权转让对于企业来说属于偶发事项,绝非经常性业务,很难解释偶发事项会具有“投资性”的特征与内涵。

因此,笔者认为持有以备增值并转让的土地使用权,即使不是投机,也不能认定为投资,因此应该揭开其“投资性房地产”的神秘面纱,而将其还原为一般的无形资产,在“无形资产”总账科目下单设“持有以备增值并转让的土地使用权”明细科目进行核算,而不是设“投资性房地产”科目核算,以免发生“投资”与“投机”之纠结。

至此,取消公允价值计量模式后,出租的房屋和土地使用权分别并入了固定资产与无形资产中,持有以备增值并转让的土地使用权也并入无形资产中,而现行准则认定投资性房地产的范围就是出租的房屋、出租的土地使用权以及持有以备增值并转让的土地使用权三类,根据前面的阐述,该合并的合并了,该取消的取消了,因此现行投资性房地产准则就没有单独存在的必要了。

当然,建议取消现行投资性房地产准则还有其他方面的考虑。例如,从我国应用投资性房地产准则的范围来看,我国企业2007年开始执行新企业会计准则,当年只有18家上市公司对投资性房地产启用公允价值计量模式,如果不启用公允价值计量模式,那么投资性房地产与一般的固定资产、无形资产并无太大的区别。到目前为止,上市公司中使用公允价值计量模式对投资性房地产进行核算的仍寥寥无几,即使是已经使用公允价值计量模式的上市公司,真正从决策有用观出发的也很少,更多的还是从维护企业自身利益角度出发的。

另外,我们还应该对我国的会计改革与发展作进一步反思:我国的会计准则是不是一定要与国际会计准则趋同才有出路?借贷记账法沿用了几百年,到目前为止也没有发生根本性的变化,而我们的会计准则在不断增多,却仍未能将问题说清说透。例如,投资性房地产是不是在固定资产、无形资产准则中就无法表述清楚?是不是创造了一个新名词“投资性房地产”,问题就阐述透彻了呢?笔者相信在不久的将来,我国的会计准则将进入一个“瘦身”的阶段,真正践行“原则导向”的理念才是我国会计准则发展的必由之路。

#### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
3. 财政部会计资格评价中心编.中级会计实务.北京:经济科学出版社,2010