

投资性房地产核算中的三个疑难问题

冷琳

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

一、投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式时,应作为会计政策变更采用追溯调整法进行调整,能否将其变更时公允价值与账面价值的差额全部调整计入变更当期期初留存收益?

按现行会计准则的规定,在房地产市场比较成熟、能够同时满足下列条件时,允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量,但要求其作为会计政策变更进行追溯调整:①投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;②企业能够从活跃的房地产交易市场上获得同类或类似房地产的市场价格及相关信息。由于投资性房地产原采用成本模式计量时已经计提了折旧(或进行了摊销),甚至计提了减值准备,因此需要将其变更时的账面价值调整为变更时的公允价值。而按照权责发生制原则,这中间的差额笔者认为不能简单地全部调整计入变更当期期初留存收益,而应该区分变更当期期初及以前的差额和变更当期的差额分别计入期初留存收益和当期损益。另外,因为投资性房地产采用公允价值模式计量时,要设置“成本”、“公允价值变动”明细科目,因此需要将变更时账面价值与公允价值的差额调整还原成投资性房地产的初始投资成本和公允价值变动的差额。

具体分两步处理:①将投资性房地产变更前计提的折旧或摊销予以冲销,将以前年度的折旧或摊销冲销时计入变更当期期初留存收益(盈余公积和未分配利润),变更当年度的

折旧或摊销冲销时计入变更当期损益(其他业务成本),如果有减值准备冲销的可参照上述处理,这样就将投资性房地产的账面价值恢复为初始投资成本。②调整投资性房地产初始投资成本与变更时公允价值的差额,而这个差额要区分初始投资成本至变更当期期初公允价值的差额及变更当期期初公允价值至变更日公允价值的差额分别处理,前者计入期初留存收益,后者计入当期损益(公允价值变动损益)。

例1:2008年,甲企业将一栋A写字楼对外出租,采用成本模式进行后续计量。2011年6月1日,假设甲企业持有的投资性房地产满足采用公允价值模式条件,甲企业决定采用公允价值模式对该写字楼进行后续计量。2011年6月1日,该写字楼的原价为9000万元,已提折旧600万元(其中2011年以前计提折旧560万元,2011年计提折旧40万元),没有计提减值准备,公允价值为9200万元。2011年1月1日,该写字楼的公允价值为9100万元。甲企业按净利润的10%计提盈余公积,暂不考虑所得税的影响。

分析:当企业满足条件将投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式时,要将变更时投资性房地产的账面价值调整为公允价值,并且要区分为初始投资成本和公允价值变动,而相关差额则区分为变更当期和以前年度分别计入当期损益和期初留存收益。相关会计分录为:

1. 将投资性房地产的账面价值调整为初始投资成本:

解析:

此题考查的是长期股权投资中的顺流交易与逆流交易,第一个是顺流交易,未实现内部损益100万元;第二个是逆流交易,未实现内部损益40万元。黔昆公司是投资企业。正确的会计处理如表2所示:

表2

单位:万元

	顺流交易	逆流交易
第一会计处理	借:长期股权投资——损益调整 138[(600-100-40)×30%] 贷:投资收益 138	
第二会计处理	借:营业收入 90(300×30%) 贷:营业成本 60(200×30%) 投资收益 30(100×30%)	借:长期股权投资 12(40×30%) 贷:存货 12[(300-260)×30%]

故①的会计处理不正确,应确认投资收益138万,②的会计处理正确。

四、结论

1. 逆流交易与顺流交易的会计处理仅发生在权益法下,其基本原理是完全权益法。

2. 进行逆流交易与顺流交易会计处理的会计主体是投资企业。

3. 三个会计处理中,逆流交易与顺流交易的第一个与第三个分录是相同的;第二个分录,顺流交易是站在母公司的收入与成本的角度来处理的,逆流交易是站在投资收益的角度来处理的。

4. 顺流交易如果不调整收入和成本,就会使母公司个别会计报表中的收入和成本增加,从而增加净利润,上市公司就可以通过增加收入和成本来调整增加净利润达到造假的目的。逆流交易如果不调整投资收益,母公司就可以增加其个别会计报表中的净利润,上市公司可以通过增加投资收益做假来调整增加净利润。○

借:投资性房地产累计折旧 6 000 000;贷:盈余公积 560 000 (5 600 000×10%),利润分配——未分配利润 5 040 000,其他业务成本 400 000。借:投资性房地产——A 写字楼(成本) 90 000 000;贷:投资性房地产——A 写字楼 90 000 000。

2. 调整投资性房地产的公允价值变动差额:借:投资性房地产——A 写字楼(公允价值变动) 2 000 000;贷:盈余公积 100 000(1 000 000×10%),利润分配——未分配利润 900 000,公允价值变动损益 1 000 000。

二、企业将自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,转换日公允价值与原账面价值的差额是否一律计入转换日当期损益?

按现行会计准则的规定,企业将自用房地产用作赚取租金或资本增值,即在持有目的改变时,可将其转换为投资性房地产。如果条件具备,可采用公允价值模式计量,按转换日的公允价值作为投资性房地产的入账价值。而原作为自用房地产时,企业已对其计提折旧或分期摊销,甚至计提减值准备,转换时其公允价值与原账面价值的差额要及时处理。

这里为避免企业通过自用房地产与投资性房地产的转换操纵企业利润进而影响会计信息质量,对此差额我们要区别处理:如果转换时公允价值大于原账面价值,差额部分不得计入当期损益,而应记入所有者权益项目“资本公积”;如果转换时公允价值小于原账面价值,差额部分应记入“公允价值变动损益”的借方,并在财务报表附注中披露这一会计事项。具体会计分录为:借:投资性房地产——成本,累计折旧(累计摊销),固定资产(无形资产)减值准备,公允价值变动损益(转换时公允价值小于原账面价值);贷:固定资产(无形资产),资本公积(转换时公允价值大于原账面价值)。

例 2:2011 年 2 月,甲企业打算搬迁至新建办公楼,由于原办公楼处在商业繁华地段,甲企业准备将其出租以赚取租金收入。2011 年 5 月 31 日,甲企业完成了搬迁工作,原办公楼停止自用,并与乙企业签订了租赁协议,将其原办公楼租赁给乙企业使用,租赁开始日为 2011 年 6 月 1 日,租赁期限为 5 年。2011 年 6 月 1 日,该办公楼原价为 3 亿元,已提折旧 0.8 亿元,公允价值为 2.4 亿元。假设甲企业对投资性房地产采用公允价值模式计量。

分析:甲企业将原自用的老办公楼转换为赚取租金用的投资性房地产时,应按转换日的公允价值 2.4 亿元作为投资性房地产的入账价值。

转换日公允价值为 2.4 亿元,原账面价值为 2.2 亿元,公允价值大于账面价值的差额 0.2 亿元记入“资本公积”的贷方,会计分录为:借:投资性房地产——办公楼(成本) 240 000 000,累计折旧 80 000 000;贷:固定资产 300 000 000,资本公积——其他资本公积 20 000 000。

而如果上例中转换日原办公楼的公允价值为 2 亿元,则公允价值小于账面价值的差额 0.2 亿元记入“公允价值变动损益”的借方,会计分录为:借:投资性房地产——办公楼(成本) 200 000 000,累计折旧 80 000 000,公允价值变动损益 20 000 000;贷:固定资产 300 000 000。

三、投资性房地产处置时是否应区分成本与公允价值计量模式分别核算,这两种模式在结转账面价值时有无差异?

投资性房地产有成本与公允价值两种不同的后续计量模式,在这两种不同计量模式下有不同的明细科目设置,当企业由于出售、交换、报废等原因处置投资性房地产时,应当将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。而在结转投资性房地产账面价值时,需要将其明细科目分别结转,并且在公允价值计量模式下还涉及投资性房地产持有期间“资本公积”相关余额、“公允价值变动损益”相关发生额的转出。因此,投资性房地产处置时应区分成本与公允价值计量模式分别核算,不能笼统地混在一起。

例 3:甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产,采用成本模式计量。租赁期满后,甲公司将该写字楼出售给乙企业,合同价款为 6 000 万元,已收取存入银行。出售时,该写字楼的成本为 1 亿元,已计提折旧 5 000 万元,已提减值准备 500 万元,假设营业税税率为 5%,暂不考虑其他税费。

分析:甲公司写字楼原采用成本模式计量,并已计提折旧和减值准备,转让时需将其账面价值结转,将原价、折旧和减值准备分别转出。会计分录为:借:银行存款 60 000 000;贷:其他业务收入 60 000 000。借:其他业务成本 45 000 000,投资性房地产累计折旧 50 000 000,投资性房地产减值准备 5 000 000;贷:投资性房地产 100 000 000。借:营业税金及附加 3 000 000;贷:应交税费——应交营业税 3 000 000。

例 4:如果甲公司 2009 年 1 月将其原自用的一栋办公楼租赁给乙企业使用,租期 2 年,租赁日该办公楼的成本为 5 000 万元,已提折旧 1 000 万元,公允价值为 4 500 万元。2010 年 12 月 31 日,该办公楼的公允价值为 4 700 万元。2011 年 1 月 15 日,甲公司收回该办公楼并以 5 200 万元的价格出售,价款收取存入银行。假设该办公楼采用公允价值模式计量,营业税税率为 5%,暂不考虑其他税费。

分析:该例涉及办公楼由自用房地产转换为投资性房地产及投资性房地产的后续计量及处置,依据前面所述的转换原则确认转换日公允价值与账面价值的差额,并且在处置时要分别结转相关明细科目的余额、转换时确认的公允价值与原账面价值的差额及持有期间确认的公允价值变动损益。具体会计分录为:

1. 2009 年 1 月办公楼转换为投资性房地产:借:投资性房地产——成本 45 000 000,累计折旧 10 000 000;贷:固定资产 50 000 000,资本公积——其他资本公积 5 000 000。

2. 2010 年 12 月 31 日,确认公允价值变动额:借:投资性房地产——公允价值变动 2 000 000;贷:公允价值变动损益 2 000 000。

3. 2011 年 1 月 15 日,出售投资性房地产:借:银行存款 52 000 000;贷:其他业务收入 52 000 000。借:其他业务成本 40 000 000,资本公积——其他资本公积 5 000 000,公允价值变动损益 2 000 000;贷:投资性房地产——成本 45 000 000、——公允价值变动 2 000 000。借:营业税金及附加 2 600 000;贷:应交税费——应交营业税 2 600 000。○