

# 投资性房地产转换时“公允价值与账面价值的差额”如何做账

郑振华

(上饶师范学院 江西上饶 334000)

**【摘要】** 本文以《企业会计准则第3号——投资性房地产》为依据,结合历年的注册会计师考试辅导教材,分析了投资性房地产准则中有关“公允价值与账面价值的差额”的会计处理及其含义。

**【关键词】** 投资性房地产 公允价值 账面价值

在《企业会计准则第3号——投资性房地产》中,涉及“公允价值与账面价值的差额”的会计处理规定有多处,其中三处性质比较特殊,也容易混淆,下文进行具体分析。

## 一、投资性房地产后续计量模式变更时“公允价值与账面价值的差额”的会计处理

注册会计师考试辅导教材中描述,投资性房地产从成本模式转为公允价值模式的,应当作为会计政策变更,并按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。

例1:2010年1月1日,企业购入一栋写字楼并对外出租,成本为9000万元,采用成本模式进行后续计量。截至2011年6月30日,共计提折旧450万元,假设2010年度共计提300万元,2011年1~6月计提150万元。该投资性房地产2010年12月31日的公允价值为9200万元,2011年7月1日的公允价值为9300万元。2011年7月1日,假设该投资性房地产满足公允价值计量条件,甲企业决定采用公允价值模式进行后续计量。甲企业按净利润的10%计提盈余公积,企业无其他投资性房地产,假设不考虑所得税等相关税费。

在成本模式下,2010年度会计分录为:计提折旧时,借:其他业务成本300;贷:投资性房地产累计折旧300。期末,借:本年利润300;贷:其他业务成本300。借:利润分配——未分配利润300;贷:本年利润300。由于可供分配的利润减少300万元,导致2010年末企业可提取的盈余公积和最终未分配利润分别减少30万元和270万元。

在公允价值模式下,2010年度会计分录为:借:投资性房地产——公允价值变动200;贷:公允价值变动损益200。借:公允价值变动损益200;贷:本年利润200。借:本年利润200;贷:利润分配——未分配利润200。由于可供分配的利润增加200万元,导致2010年末企业可提取的盈余公积和最终未分配利润分别增加20万元和180万元。

因此,在2011年对2010年成本模式变更为公允价值模式进行追溯调整时,一方面要冲减已计提的投资性房地产累计折旧,按公允价值调增房地产的账面价值;另一方面要调增2011年年初的期初留存收益。借:投资性房地产累计折旧

300,投资性房地产——公允价值变动200;贷:盈余公积(2011年年初)50,利润分配——未分配利润(2011年年初)450。

2011年1~6月,如果企业要编制半年度报告,则2011年7月1日的调整分录与2010年度类似。借:投资性房地产累计折旧150,投资性房地产——公允价值变动100;贷:盈余公积25,利润分配——未分配利润225。

至此,2010年至2011年6月30日总共应调整的盈余公积为75万元,未分配利润为675万元,即要在2011年7月1日的资产负债表中调增“盈余公积”项目75万元,调增“未分配利润”项目675万元。在2011年7月1日,调整前的成本模式下投资性房地产账面价值为8550万元(9000-450),调整后的公允价值模式下投资性房地产账面价值为9300万元。变更日的公允价值与账面价值之差750万元即为调增的盈余公积和未分配利润之和(75+675)。

## 二、非投资性房地产转换为公允价值模式计量的投资性房地产时“公允价值与账面价值的差额”的会计处理

会计准则规定,当把自用房地产或存货转换为采用公允价值进行后续计量的投资性房地产时,应当将该项房地产按转换日的公允价值计价。转换日的公允价值大于原账面价值的,按其差额贷记“资本公积”科目;转换日的公允价值小于原账面价值的,按其差额借记“公允价值变动损益”科目。

例2:2011年6月30日,企业将其在商业繁华地段的办公楼对外出租,租赁期开始日为2011年7月1日。该办公楼原价为5000万元,已提折旧3000万元,当日该办公楼的公允价值为2500万元。假设企业对投资性房地产采用公允价值进行后续计量。

转换日,企业的账务处理如下:借:投资性房地产——成本2500,累计折旧3000;贷:固定资产5000,资本公积500。

此处将公允价值与账面价值的差额列入资本公积是有原因的。转换日把资产的账面价值调整为公允价值,其实质是资产公允价值变动或评估增值,本来应列入公允价值变动损益,但这样处理会导致企业在转换日当期利润发生明显变化。由于转换的成本不高,企业就会利用这个会计处理进行利润操

# 投资性房地产处置核算存在的问题

王慧敏

(西南大学经济管理学院 重庆 400715)

**【摘要】** 本文针对以公允价值模式计量的投资性房地产处置环节账务处理中存在的问题,从报表列示、会计信息可比性和可理解性等角度进行了分析,并提出改进方法。

**【关键词】** 公允价值变动损益 投资性房地产 公允价值计量模式

## 一、以公允价值模式计量的投资性房地产的处置核算

在处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时,按照实际收到的金额确认收入,按该项投资性房地产的账面价值结转成本,同时结转投资性房地产累计公允价值变动,若存在原转换日计入资本公积的金额,也要一并结转。

笔者认为现行的账务处理存在几点不妥之处,为说明问题,下文引用财政经济出版社出版的2011年中国注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》(简称《教材》)的例题进行具体分析。

例:甲为一家房地产开发企业,2007年3月10日甲企业与乙企业签订了租赁协议,将其开发的一栋写字楼出租给乙企业使用,租赁期开始日为2007年4月15日。2007年4月15日,该写字楼的账面余额为45 000万元,公允价值为47 000万元。2007年12月31日,该项投资性房地产的公允

价值为48 000万元。2008年6月租赁期届满,企业收回该项投资性房地产,并以55 000万元出售,款项已收讫。甲企业采用公允价值模式计量,不考虑相关税费。

甲企业的账务处理:①2007年4月15日,存货转换为投资性房地产,借:投资性房地产——成本47 000;贷:开发产品45 000,资本公积——其他资本公积2 000。②2007年12月31日,公允价值变动,借:投资性房地产——公允价值变动1 000;贷:公允价值变动损益1 000。③2008年6月,出售投资性房地产,借:银行存款55 000,公允价值变动损益1 000,资本公积——其他资本公积2 000,其他业务成本45 000;贷:投资性房地产——成本47 000、——公允价值变动1 000,其他业务收入55 000。

## 二、现行核算方法存在的问题

### 1. 结转投资性房地产累计公允价值变动时不应转入其

纵。为了堵住这个利润操纵缺口,会计准则对其进行了限制。

如果本题假设转换日办公楼的公允价值为1 500万元,则会计分录为:借:投资性房地产——成本1 500,累计折旧3 000,公允价值变动损益500;贷:固定资产5 000。

此处公允价值与账面价值的差额的实质是资产公允价值变动金额或评估减值金额。会计准则贯彻了公允价值计量属性,将其列入“公允价值变动损益”科目的借方。这种处理会导致转换时会计利润的减少,企业一般不会利用该转换来操纵利润。

## 三、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转换为自用房地产时“公允价值与账面价值的差额”的会计处理

会计准则规定,企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时,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(公允价值变动损益)。

例3:2011年7月20日,企业因租赁期满,将出租的写字楼收回作为自用办公楼。2011年7月20日该写字楼的公允价值为4 800万元,在转换前该项房地产采用公允价值模式计量,原账面价值为4 750万元,其中成本为4 500万元,公允

价值变动为增值250万元。

企业的账务处理如下:借:固定资产4 800,贷:投资性房地产——成本4 500、——公允价值变动250,公允价值变动损益50。

此处公允价值变动损益的会计处理与上述第二种情况既有相同之处,也有不同之处。相同之处即均是资产的公允价值变动金额,不同之处是该公允价值变动损益金额实质是补提原公允价值模式下公允价值变动时未做账的部分。假设企业投资性房地产原账面价值的余额是截止到2011年6月30日的余额,则在7月20日,企业要对7月1日到7月20日之间的公允价值变动部分进行补充会计处理。即:借:投资性房地产——公允价值变动50;贷:公允价值变动损益50。

这样在转换日,资产的账面价值为4 800万元,等于转换当日的公允价值。然后,进行转换的会计处理如下:借:固定资产4 800;贷:投资性房地产——成本4 500、——公允价值变动300。

## 主要参考文献

中国注册会计师协会编.2011年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2011