

# 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

他业务成本。会计准则中引入了公允价值计量属性,新增了“公允价值变动损益”账户,用来核算企业采用公允价值计量的交易性金融资产、投资性房地产发生公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或者损失。该损益作为营业利润的组成部分,在利润表中单列反映。投资性房地产公允价值变动作为利得或损失反映在“公允价值变动损益”账户中,结转时应计入营业外收支而非其他业务成本。

2. 公允价值变动损益跨期处理在利润表中的列示存在问题。2007年资产负债表日要将公允价值变动损益结转到本年利润,并在利润表中单列。2007年12月公允价值变动损益在利润表中的列示见表1。

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减:营业成本		
.....		
加:公允价值变动收益(损失用“-”号填列)	10 000 000	
投资收益(损失用“-”号填列)		
二、营业利润(损失用“-”号填列)		
.....		

2008年要将2007年确认的未实现公允价值变动收益随着投资性房地产出售而结转到反映已实现收益的账户中,按照《教材》的做法,抵减了其他业务成本,而其他业务成本在资产负债表日将会转入本年利润。这样在2008年6月利润表中对已经在2007年12月利润表中结转的公允价值变动收益会多结转一次,虽然这一次结转对利润大小并没有影响(因为其他业务成本也会列示在利润表中),但是与2007年12月利润表相比,“公允价值变动收益”这一项目将以相反方向相同金额(-10 000 000)列示,很难分清是本期确认的未实现损失还是结转的已实现收益。要想在利润表中清楚地反映因公允价值变动形成的“未实现”和“已实现”的损益,现行利润表是无法做到的。

3. 《教材》的处理方法存在明显的费解之处。既然“公允价值变动损益”账户期末结转“本年利润”账户后无余额,在下一年出售房地产时又怎么会从“公允价值变动损益”账户借方转出呢?这种处理在操作上不符合会计常规做法,违背了会计信息的可理解性。

4. 出售投资性房地产综合账务处理不妥。《教材》中甲企业账务处理③用了一笔综合分录,这种处理方法一方面不能清晰地分别表达确认收入和结转成本,另一方面不符合准则制度中对处理方法的描述。

### 三、改进建议

1. 对于上述问题2、3,本文提出以下两个可行的处理办法供实务工作者参考。

(1)改进利润表的设置。针对上文指出的利润表“公允价值变动损益”一栏列示内容不够清楚的问题,本文赞成在利润

表中添加一行(见表2)以区分未实现和已实现的公允价值变动收益的情况。改进后的利润表能使信息使用者比较直观地分辨持有未实现的收益、持有未实现的损失、已实现收益及已实现损失,有利于会计信息的清楚表述,提高了其使用价值。

表2

加:(未实现)公允价值变动收益(损失用“-”号填列)
减:(已实现)公允价值变动收益(损失用“-”号填列)

(2)取消处置时“公允价值变动损益”的结转。实务操作中更简单易行且道理上说得通的做法应该是在实现收益当年不进行“公允价值变动损益”的结转处理。由于投资性房地产公允价值变动总是在“投资性房地产——公允价值变动”和“公允价值变动损益”两个账户中进行登记,两个账户登记的金额总是借贷方向相反、金额相等,从例题看,公允价值变动损益若不在2007年末转入本年利润,它的账户余额与“投资性房地产——公允价值变动”明细账户中的余额相等。那么当2008年处置投资性房地产时,整个过程实现的收益就可以通过“其他业务收入”加上处置时“投资性房地产——公允价值变动”账户金额之和来获得。这样的实务操作方法能够避免“公允价值变动损益”账户虚增发生额以及资产负债表日结转本年利润和利润表中“公允价值变动损益”项目也虚增的情况。

2. 对于上述问题4,可以有两种改进办法:

(1)为了账务处理思路更清晰,将《教材》例题中综合分录③拆分为四笔分录:①出售,借:银行存款 55 000;贷:其他业务收入 55 000。②投资性房地产账面价值转入其他业务成本,借:其他业务成本 48 000;贷:投资性房地产——成本 47 000、——公允价值变动 1 000。③结转资本公积余额,借:资本公积——其他资本公积 20 000;贷:其他业务成本 20 000。④结转投资性房地产累计公允价值变动,借:公允价值变动损益 1 000;贷:其他业务成本 1 000。

其他业务成本=48 000-2 000-1 000=45 000(万元),恰能反映这项投资性房地产形成时的历史成本。

(2)将《教材》例题中综合分录③拆分为上述四笔分录,其中③、④两笔分录按照《企业会计制度》的规定,资本公积余额、投资性房地产累计公允价值变动均结转至“其他业务收入”账户,处理如下:③结转资本公积余额,借:资本公积——其他资本公积 20 000;贷:其他业务收入 20 000。④结转投资性房地产累计公允价值变动,借:公允价值变动损益 1 000;贷:其他业务收入 1 000。

从以上账务处理可知,确认的其他业务收入合计 58 000 万元,其他业务成本为 48 000 万元,毛利为 10 000 万元,与原综合分录的结果对损益的确认是相同的。显然,对出售按照公允价值模式计量的投资性房地产分开作账务处理比综合处理思路更加清晰,也符合准则指南的规定。

### 主要参考文献

中国注册会计师协会.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