

Discussion on Two Measurement Models of Investment Real Estate Standards

Jing Yang

Taicang Asset Management Group Co., Ltd., Taicang, Jiangsu, 215400, China

Abstract

Since the Ministry of Finance issued the accounting standards for business enterprises NO.3 - investment real estate in 2006, the investment real estate standards have lasted for 14 years. The two measurement models stipulated in the standards and the choice of single measurement model not only have a great impact on the actual implementation of the standards, but also have a certain impact on the use of financial statements by statement users. The paper aims to explore the choice of two existing measurement modes for investment real estate, and consider whether there are other more reasonable treatment methods.

Keywords

investment real estate; measurement mode; unification

关于投资性房地产准则两种计量模式的探讨

杨靖

太仓市资产经营集团有限公司, 中国·江苏 太仓 215400

摘要

自中国财政部于2006年发布《企业会计准则第3号——投资性房地产》至今,投资性房地产准则已历时14年。准则所规定两种计量模式,以及其单一计量模式选择,不仅对企业在实际执行该准则的过程中产生了较大的影响,也对报表使用者使用财务报表产生了一定的影响。论文旨在探讨投资性房地产现有的两种计量模式的选择,考虑是否存在其他更为合理处理方式的可能。

关键词

投资性房地产; 计量模式; 统一

1 引言

中国财政部于2006年2月15日发布财会[2006]3号《企业会计准则第3号-投资性房地产》(以下简称“投资性房地产准则”),并于同年10月30日发布财会[2006]18号《企业会计准则第3号——投资性房地产》应用指南(以下简称“指南”)。准则第九条规定“企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,但本准则第十条规定的除外”。“准则”第十条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”。而指南则明确“企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,也可采用

公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量,不得同时采用两种计量模式。”

财政部于2014年1月26日发布的财会[2014]6号关于印发《企业会计准则第39号——公允价值计量》的通知,正式发布《企业会计准则第39号——公允价值计量》(以下简称“公允价值准则”),公允价值准则明确了公允价值的定义。笔者认为,公允价值准则的发布,更加明确了中国现行的准则中所明确的使用公允价值确认的资产的核算,其中包括公允价值模式计量的投资性房地产^[1]。

2 投资性房地产现有计量模式存在的问题

2.1 成本模式进行后续计量的存在的问题

成本模式计量的投资性房地产,其会计核算与固定资产、

【作者简介】杨靖(1981),女,中国江苏太仓人,本科学历,中级会计师、中级审计师,从事财务会计研究。

无形资产类似。在企业持有上述资产的过程中,需要对其进行折旧、摊销的会计处理,其账面价值随着企业持有期间逐步减少。

在投资性房地产准则中,定义的投资性房地产为“为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产”。笔者认为,对于用于赚取租金的房地产,其实际使用情况与企业自用的房屋、土地性质基本相同。与自用的房地产采用相同的后续计量模式,即成本法,也不存在的问题。但是对于企业持有的用于资本增值的房地产而言,结合中国房地产的实际情况,上述房地产在企业持有期间,存在大幅升值或贬值可能,统一采用成本模式,进行单一的折旧、摊销处理,不仅不能正确反映上述资产的实际价值,甚至可能导致资产实际价值与账面价值出现较大的背离,不能真实的反映企业资产状况^[2]。

2.2 公允价值模式进行后续计量的存在问题

公允价值计量的投资性房地产,以相关资产的公允价值确认其账面价值,可以更好更真实的反映企业持有的以资本增值为目的的房地产的资产状况。

但同样的,为赚取租金的房地产,其实际使用情况与自用房地产并没有本质的区别,笔者认为,上述资产是否完全适用公允价值模式值得探讨。

2.3 准则指南规定的单一计量模式存在的问题

投资性房地产准则指南明确“同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量,不得同时采用两种计量模式。”

同时,投资性房地产准则对于公允价值模式计量的要求为:“(一)投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;(二)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。”

单一的计量模式以及较为严格的公允价值判断标准,是制约公司采用公允价值模式计量的主要原因。

笔者认为,准则的上述规定,基于担心企业通过投资性房地产的确认以及两种不同的计量模式进行利润调节,粉饰报表。

投资性房地产准则明确,公允价值模式核算的投资性房地产不得转为成本模式核算。但准则以及应用指南明确的投资性房地产范围包含出租的房地产,而该房地产在企业出租时应纳入投资性房地产项目核算列报,转为自用则将转回固

定资产、无形资产核算。因此如果同时存在两种计量模式,企业可能出现将公允价值模式计量的投资性房地产转回固定资产、无形资产后再确认为成本模式计量的投资性房地产^[3]。

企业可以通过上述处理进行利润调节,达到粉饰报表的目的。因此准则明确,不得同时采用两种计量模式核算投资性房地产。

但单一的计量模式,使得部分企业确实存在可以以公允价值计量的投资性房地产,并且以公允价值计量可以更好的反映资产状况,但基于这一规定,企业仍然选择采用成本模式计量投资性房地产的情况。

3 投资性房地产会计处理的实际情况

在笔者所接触的公司中,存在投资性房地产核算的会计处理情况大致如下。

3.1 未采用公允价值模式计量的公司

笔者接触的部分尚未采用公允价值模式计量的公司,在部分公司意向采用公允价值模式计量。因公司在中国上海、北京等房地产较发达地区拥有房地产,并且其持有目的符合投资性房地产准则的定义,财务上已确认为投资性房地产。上述房地产也满足公允价值确认的条件,基于报表层面的考虑,公允价值模式可以更准确地反映企业资产情况。但由于准则指南明确企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量,基于部分原因考虑,公司未能对投资性房地产采用公允价值模式计量。公司对于公允价值模式计量的主要考虑如下。

(1)虽然公司部分投资性房地产符合公允价值模式计量的要求,但是公司同时存在其他的不满足公允价值模式计量要求的投资性房地产,在无法对于不同房地产项目采用不同计量模式的情况下,公司只能采用成本模式进行计量。

(2)虽然公司当前的投资性房地产符合公允价值模式计量的要求,且不存在其他不满足公允价值模式计量要求的投资性房地产,但无法保证以后存在不满足公允价值模式计量的投资性房地产,且准则也未对该情况下的会计处理进行明确,因此公司只能放弃使用公允价值模式^[4]。

3.2 已采用公允价值模式计量的公司

笔者接触到的部分已采用公允价值模式计量的公司,在其确认采用公允价值模式计量时,其投资性房地产符合投资性房地产准则的相关规定,即满足采用公允价值计量的条件。

在后确认计量模式后，企业新增部分不满足公允家中模式计量的投资性房地产，其实际处理情况如下。

(1) 不将新增的房地产确认为投资性房地产

企业不将上述房地产确认为投资性房地产，将其作为在固定资产、无形资产核算。该处理方式不符合准则要求，但在实际过程中，我们也无法对其进行调整或者做出处理建议。因为准则明确公允价值模式计量的投资性房地产不得转为成本模式，且企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量。因此新增的符合投资性房地产定义的房地产，我们无法对其进行正确的处理。

(2) 将新增的房地产确认为投资性房地产

因企业新增的，用于出租或持有增值的房地产，符合投资性房地产准则定义，因此企业将其确认为投资性房地产，但由于其无法取得公允价值，因此企业将其作为公允价值模式计量的投资性房地产，但不在后续期间确认其公允价值。即不对其确认公允价值变动，也不对其进行折旧、摊销等处理。笔者认为，该方案，是目前准则下，较为合适的处理方案。一方面未违背投资性房地产的确认、后续计量的规定。另一方面，作为投资性房地产，即使不计提折旧、摊销，在资产负债表层面也能更好的反应于资产金额。不会产生因会计处理导致的资产账面价值与其实际价值的背离。

4 国际准则及美国准则的处理

在查阅了《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS40)以及美国准则对于投资性房地产的相关规定后，笔者发现，中国的投资性房地产准则的处理，与国际准则接近，而美国准则并未单独确认投资性房地产，在的处理方式存在较大的不同。中国投资性房地产与国际准则、美国准则在确认及后续计量的对比如表1所示。

如上所述，美国准则并没有区分投资性房地产。即使持有目的为投资的不动产、厂房等，与自由的不动产、厂房和设备的处理方式一致。笔者认为，用于出租的房屋、土地等不动产，其资产的实际情况与自用房屋、土地类似，划分为投资性房地产后，与自用房屋、土地采取相同的后续处理方式可以理解，但以投资为目的的房屋、土地，结合中国的实际情况，其实际资产价值在持有期间，可能出现较大的变化，采用历史成本核算，不尽合理。

中国准则的处理原则与国际准则大致相同，在对于公允价值的确认上存在差异，中国准则对于公允价值模式的选择以及确认有着更为严格的要求。但对于后续计量模式上，IAS40在特殊情况下，允许同时存在两种计量模式，即“如果采用公允价值模式的主体在取得特定房地产时，有清晰证

表1 中国投资性房地产与国际准则、美国准则在确认及后续计量的对比

项目	中国准则	国际准则	美国准则	备注
列报范围	为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产	为赚取租金或为资本增值，或两者兼有而（由业主或融资租赁的承租人）持有的土地或建筑物（或建筑物的一部分）或两者兼有	没有类似规定	注1
后续计量方式	一般为成本模式，满足条件的可以使用公允价值模式	可以选择公允价值或成本模式	成本模式	
是否允许同时存在两种计量模式	不允许	允许	不适用	注2

注1：中国准则与国际准则均将出租的房地产确认为投资性房地产，而美国准则并未但单独确认投资性房地产，“不动产、厂场和设备”指引中，为投资目的而持有的房地产与其他不动产、厂场和设备的处理相同。

注2：IAS40明确，如果采用公允价值模式的主体在取得特定房地产时，有清晰证据表明主体无法在持续基础上确定该房地产的公允价值，则应针对该房地产采用成本模式，且直至该房地产被处置前须继续采用成本模式。

据表明主体无法在持续基础上确定该房地产的公允价值,则应针对该房地产采用成本模式,且直至该房地产被处置前须继续采用成本模式。”

笔者认为,相较于IAS40,中国准则中更为严格公允价值认定,可以准确地反映投资性房地产的实际价值。而IAS40对于特殊情况的考虑,可以使得企业在实际经营管理过程中更好的适用投资性房地产准则并且可以更合理的反映企业资产的实际状况。但对于特殊情况下仍然选用成本模式的处理方式,仍然值得探讨。

5 对投资性房地产计量模式的建议

综上所述,笔者建议,可以根据企业不同的持有目的,将投资性房地产区分为用于出租或资本增值两项,并分别确认其后续处理,两项投资性房地产分别选择不同的后续计量模式。

5.1 用于出租的投资性房地产

参照固定资产、无形资产,统一使用成本法进行后续计量。在投资性房地产与固定资产、无形资产换过的过程中,对于报表也无法构成实质性的影响

5.2 以资本增值为目的的投资性房地产

以投资为目的的投资性房地产,在满足公允价值模式计

量的情况下,仍然根据现有的准则进行处理,确认为以公允价值计量的投资性房地产,但对于该投资性房地产,以后期间不得使用成本模式计量,即不同于现有准则对于企业整体仅能选择一种计量方式,而是根据单项资产,仅能选用一种计量方式进行核算。

对于不满足公允价值模式计量的情况下,也不采用成本模式进行折旧、摊销的确认,而是选择账面价值或者取得成本确认为投资性房地产,由于公允价值无法取得,其账面价值保持不变并在财务报表附注中予以说明。

参考文献

- [1] 中华人民共和国财政部.企业会计准则第3号——投资性房地产[S].2008.
- [2] 中华人民共和国财政部.《企业会计准则第3号——投资性房地产》应用指南[S].2006.
- [3] 刘丰收,白璐.致同美国公认会计原则实务指引:美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较(中英文对照)[M].北京:经济科学出版社,2010.
- [4] 国际会计准则第40号——投资性房地产(IAS40)[S].2004.