

对固定资产与公允价值计量 投资性房地产二次转换问题的建议

范云飞

现行准则允许投资性房地产与其他资产进行转换,但却没有对转换的条件进行严格限制,这为企业实现其财务目标留下了一定的操作空间。我国企业会计准则规定,企业有确凿证据表明房地产用途发生改变的,应当将投资性房地产与其他资产进行相互转换。准则的这一转换规定对客观条件并未做出严格的限制,即企业只要持有目的改变,就可以将同一建筑物或土地使用权在两类资产之间进行转换。这样就产生了一个问题:企业可能会利用准则允许进行的资产类别转换,例如通过将固定资产与投资性房地产进行连续两次转换等手段,人为操纵资产的账面价值,进而实现盈余管理和粉饰报表等财务目标。

(一) 相关准则完善建议

运用固定资产与投资性房地产之间的二次转换大幅度提高资产的账面价值和年折旧额,违背了固定资产按照历史成本计量的基本原则,放大了“税盾”作用。从完善准则的角度出发,笔者建议从以下两个方面对准则予以适当补充。

1. 二次转换的增值应当计入当期损益

准则中并未提及二次转换的会计处理,特别是对在第一次转换环节中产生的“资本公积——其他资本公积”贷方余额如何处理的问题未作出明确规定。为限制企业任意变更资产类别,笔者建议准则中加入如下规定:企业及其关联方的其他资产由于持有意图或能力发生改变,使得该项资产在转换为投资性房地产之后二次转换为原资产类别的,应当在二次转换当日将公允价值计量模式下

产生的公允价值变动损益余额计入所有者权益,累计产生的贷方余额应转入当期其他业务收入,借方余额在该资产处置时一次性转入当期损益。

2. 加入约束二次转换的条款

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对持有至到期投资与可供出售金融资产的重分类中作出了明确的限制性规定。据此,可以在投资性房地产准则中列示类似的约束性条款:企业将其他资产转换为投资性房地产且以公允价值模式进行后续计量的,因持有意图或能力发生改变,使得该项资产二次转换为原资产类别的,在本会计年度及以后两个完整的会计年度内,该企业的投资性房地产不得再继续采用公允价值模式进行计量。但有下列情况之一的除外:

(1) 二次转换日该房地产的公允价值已接近残值,或剩余使用寿命已不具有重要性。

(2) 二次转换是由于企业无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项所引起的。此类事项主要包括:房地产市场急剧恶化,政府对投资性房地产征收高额税收所引发的系统性风险,相关政策决定对当期公允价值变动损益征收企业所得税而将投资性房地产转为固定资产进行管理等情况。

(二) 实际工作中应注意的问题

1. “资本公积——其他资本公积”科目余额的转出时机

现行准则并未对资本公积项目列出专门章节说明,但在金融工具确认和计量、长期股权投资、投资性房地产、套

期保值和股份支付等准则中均涉及到其他资本公积科目的核算。从这些准则的应用情况来看,“资本公积——其他资本公积”科目主要核算直接计入所有者权益的利得和损失,该科目的余额在相应资产处置等情况下应当转出。因此在二次转换的环节,应视为固定资产重置入账,在此时转出货方余额方符合准则的本意。

2. 投资性房地产应当采用历史成本模式进行计量

在上述所反映的问题中,采用公允价值模式计量是产生固定资产账面价值变化的根本原因。《企业会计准则第3号——投资性房地产》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。可见准则对投资性房地产采用公允价值模式计量是不鼓励的。目前我国的房地产市场因缺乏必要的技术手段和评估能力来获取真正的公允价值,因此尚不具备采用公允价值计量模式的条件。尽管历史成本计量模式不能充分反映市场的变化,但该种模式坚持了一贯性和可比性的会计信息质量要求,降低了企业资产和损益的波动程度,更有利于保护投资者利益。

3. 谨慎性原则的运用应当是广泛的

准则对其运用公允价值计量的态度是适度、谨慎和有条件的。作为一项重要的会计信息质量要求,谨慎性原则不仅表现在会计估计上,在计量模式的选择上同样重要。其中根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十六条的相关规定,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,转换当日的公允价值大于原账面价值的,差额计入所有者权益,而非当期损益,这充分体现了准则对公允价值计量投资性房地产可能产生的资产高估和利润操纵所作出的明确限制。

(作者单位:中国人民银行常州市中心支行)

责任编辑 刘忻