

投资性房地产后续计量模式 变更的会计处理探讨

姜德杰 戎小红

摘要：我国会计准则体系规定对投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式应用追溯调整法进行会计处理。而准则讲解按公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益的具体会计处理方法，与追溯调整法并不完全相同。本文通过比较分析实务中具体会计处理方法与追溯调整法的不同，探讨具体会计处理方法存在的问题，分析特定市场状况和历史条件下选择具体会计处理方法的可能原因。对此会计政策变更，笔者建议应严格按会计准则体系要求的追溯调整法进行会计处理。

关键词：成本模式；公允价值模式；追溯调整法

中图分类号：F234.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)09-0042-03

一、准则体系规定及相关讲解的会计处理方法

投资性房地产主要依据《企业会计准则第3号——投资性房地产》(以下简称3号准则)进行会计处理。3号准则及其应用指南原则性规定投资性房地产后续计量不得由公允价值模式转为成本模式，可由成本模式转为公允价值模式且应当作为会计政策变更处理，具体的会计处理方式并没有规定。《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(以下简称28号准则)规定会计政策变更应采用追溯调整法处理。

至于具体会计处理方法，财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》(以下简称准则讲解)以及中国注册会计师协会编写的《2018年度注册会计师全国统一考试辅导教材(会计)》(以下简称注会教材)中均表述为：成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，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。现举例如下：

甲公司有A房产对外出租，采用成本法进行后续计量，A

房产账面原值为300万元，未计提资产减值准备。2014年12月31日A房产累计计提折旧80万元，A房产公允价值为500万元；2015年7月30日已累计计提折旧100万元，A房产公允价值为600万元。2015年7月30日，甲公司投资性房地产后续计量模式由成本模式变更为公允价值模式，公司按净利润10%比例计提法定盈余公积，不考虑所得税因素。按照上述具体会计处理方法，应调整增加资产负债表期初未分配利润360万元、盈余公积40万元和投资性房地产400万元。具体会计处理为(单位：万元，下同)：

借：投资性房地产——成本	600
累计折旧	100
贷：投资性房地产——A房产	300
利润分配——未分配利润	360
盈余公积	40

二、相关讲解会计处理方法存在的问题

3号准则和28号准则规定投资性房地产由成本模式转为公允价值模式应当采用追溯调整法。而按公允价值与账面价

作者简介：姜德杰，江苏省海外企业集团有限公司，高级会计师，江苏省会计领军人才(第三期)；
戎小红，江苏中烟工业有限公司，高级会计师，江苏省会计领军人才(第三期)。

值的差额调整期初留存收益的会计处理方法,与追溯调整法相比并不完全一致,存在如下问题。

(一) 调整的期初留存收益金额有误

根据追溯调整法,若会计政策变更当期期初投资性房地产公允价值可取得,则应按会计政策变更前期末投资性房地产公允价值变动对留存收益的累计影响数调整资产负债表的期初留存收益。以上述案例为例,应调整增加资产负债表期初的未分配利润252万元、盈余公积28万元和投资性房地产280万元。会计处理为:

借:投资性房地产——成本	500
累计折旧	80
贷:投资性房地产——A房产	300
利润分配——未分配利润	252
盈余公积	28

若按准则讲解和注会教材给出的会计处理方法,则会计政策变更当期期初至会计政策变更日期期间投资性房地产公允价值变动与计提折旧(摊销)的金额也一并调整了期初留存收益。具体到上述案例中,会计政策变更当期期初至会计政策变更日期期间投资性房地产公允价值增加100万元,共计提折旧20万元,多调整增加期初留存收益120(100+20)万元。

(二) 未调整比较报表的利润表

根据追溯调整法,列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整,但会计政策变更累计影响数不能确定的除外。所以,投资性房地产后续计量模式由成本模式变更为公允价值模式时,应该调整会计政策变更当期利润表的上年金额,除非上年同期投资性房地产公允价值变动金额无法取得。

依据准则讲解和注会教材给出的会计处理方法,仅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,不区分上年同期公允价值变动金额能否取得,均不对会计政策变更当期利润表的上年金额进行调整,这明显与追溯调整法的会计处理原则不一致。

(三) 会计政策变更期初至变更日公允价值变动的处理不当

根据追溯调整法,对某项交易或事项变更会计政策,视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策,并以此对财务报表相关项目进行调整,据此,会计政策变更期初至变更日投资性房地产公允价值变动的金额应当记入当期利润表,并转回当期投资性房地产已计提的折旧(摊销)。

依据准则讲解和注会教材给出的会计处理方法,则将会计政策变更期初至变更日投资性房地产公允价值变动与计提折旧(摊销)的金额一并调整期初留存收益,并未反映在当期。特别是对会计政策变更当期已经计提的折旧(摊销),在会计

政策变更时先转回更合适。

(四) 调整后投资性房地产期初金额与实际价值不符

根据追溯调整法,一般应调整会计政策变更当期资产负债表的期初数,将资产负债表中投资性房地产列报金额调整为会计政策变更期初投资性房地产的公允价值。具体到上述案例中,应将2015年资产负债表中投资性房地产的期初金额调整为500万元。

依据准则讲解和注会教材给出的会计处理方法,在会计政策变更后当期资产负债表调整后投资性房地产期初列报金额为会计变更时公允价值与当期已计提折旧(摊销)之和。具体到上述案例中,应将2015年资产负债表中投资性房地产的期初金额调整为600万元,这种调整与追溯调整法的调整并不一定一致。

(五) 未对政策变更当期已计提的折旧进行恰当处理

根据追溯调整法,本案例中在政策变更当期已计提的折旧金额(假设为管理用固定资产)应予冲减管理费用20万元,同时冲减累计折旧20万元。

依据准则讲解和注会教材给出的会计处理方法,在会计政策变更后,对当期记入管理费用的20万元没有进行调整,这就导致了当期利润表多确认管理费用20万元,也造成当期利润表数据的失真。实际上,此20万元包含在第(一)项所述“多调整增加期初留存收益120(100+20)万元”中,这样,增多了期初的留存收益,同时也增加了当期管理费用,对会计政策变更期末最终留存收益金额没有影响。

三、相关讲解会计处理方法背后的逻辑

笔者认为,准则讲解和注会教材给出的具体会计处理方法,虽与3号准则和28号准则所规定的追溯调整法不完全一致,但有其理由。

(一) 防止利用会计政策变更操纵利润

准则讲解和注会教材给出的具体会计处理方法,在投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式时,变更当期期初至会计政策变更日期期间的投资性房地产公允价值变动不影响当期损益,仅会计政策变更后的投资性房地产公允价值变动才计入利润表,有效地防止了利用变更投资性房地产后续计量的会计政策操纵利润。特别是在我国房地产价格近年总体呈上涨趋势的情况下,准则讲解和注会教材给出的具体会计处理方法,能有效地减少利用会计政策变更粉饰利润表,防止利润不及预期而临时特别是年底通过变更会计政策操纵利润,是一种面对现实条件更加谨慎性的选择。以上述案例为例,会计政策变更当期期初至会计政策变更日期期间的投资性房地产公允价值变动100万元,并未计入会计政策变更

当期的利润表,同时,此期间计提的折旧20万元也未要求转回,在房地产价格上涨背景下,此种方法实际上是减少了变更当期的利润。

(二) 采用近似公允价值调整期初投资性房地产列报金额

公允价值原本就是合理估计的近似值,按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调整期初留存收益,可视为会计政策变更当期期初与会计政策变更时的投资性房地产公允价值相当。调整后投资性房地产期初列报金额为会计变更时公允价值与当期已计提折旧之和,此金额与未调整的投资性房地产期初列报金额相比,更接近期初投资性房地产的公允价值。这种具体会计处理方法不再区分会计政策变更时期初累积影响数是否能够追溯计算的情况,统一运用近似估计的手段确定期初投资性房地产的公允价值,存在着一定的合理性且容易进行会计处理。

(三) 从重要性角度考量

通常情况下,扣除利润分配等因素,资产负债表未分配利润的期末金额减未分配利润期初金额应等于利润表本年净利润。投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式时,如不对期初留存收益金额进行调整,则上述等式关系可能被破坏,可能会引起报表使用者的误读。结合新准则实施以来我国房产整体增值的大背景,很多投资性房地产公允价值远远高于其历史成本,甚至是历史成本的几倍,至投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式这一会计政策变更时的期初,投资性房地产累计公允价值变动与累计已计提的折旧之和,按追溯调整法应调整期初留存收益,这一数据与会计政策变更时当期公允价值变动与计提折旧之和相比要大得多,也重要得多,因此,具体会计处理方法是从小重要性角度出发的。

(四) 统一会计处理增强不同企业间的可比性

按照3号准则和28号准则,投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式采用追溯调整法进行会计处理,但由于对会计政策变更期初和前期累计影响数的确定存在着不确定性,可能导致会计处理不同,甚至出现不得不采用未来适用法等情况,这导致了同一会计政策变更在不同企业的会计处理的不同,致使不同企业间会计信息缺乏可比性。准则讲解和注会教材给出的统一具体会计处理方法,增强了不同企业间会计信息的可比性,更有利于报表使用者做出比较分析和选择。

四、对相关讲解会计处理方法的调整

在我国房地产价格总体呈上涨的历史背景下,投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式的会计政策变

更很可能会对会报表产生较大的影响,而随着信息化交易平台的搭建及房地产管理机构数据的联网与共享,投资性房地产公允价值的历史数据和现实数据都较容易取得。同时,在我国准则体系中,基本准则属于部门规章,具体准则、应用指南和解释属于规范性文件,属于我国法律体系组成部分,应予遵守。因此,对投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式这一会计政策变更的会计处理,应严格采用追溯调整法进行会计处理。

就本文案例而言,在会计政策变更时,应调整报表的期初数,会计分录为:

借:投资性房地产——成本	500
累计折旧	80
贷:投资性房地产——A房产	300
利润分配——未分配利润	252
盈余公积	28

经此调整:会计政策变更时,资产负债表的期初数如实反映了当时投资性房地产的实际价值500万元,留存收益金额也恰当的反映了至会计政策变更期初投资性房地产200万元的累计增值所增加的所有者权益金额、以及转回以前年度计提折旧的金额80万元。

同时,按追溯调整法,对会计政策变更当期投资性房地产公允价值变动进行调整,并转回当年计提的折旧金额,会计分录为:

借:投资性房地产——公允价值变动	100
贷:公允价值变动损益	100
借:累计折旧	20
贷:管理费用(等)	20

经此调整:当期利润表如实列式了会计政策变更期初至变更日投资性房地产公允价值变动100万元;转回会计政策变更当期已计提的折旧20万元,也还原了管理费用等报表项目的实际金额;同时,资产负债表也如实地列式了期末投资性房地产的实际价值600(500+100)万元。

五、两种会计处理方法对报表主要项目的影响

依据准则讲解和注会教材给出的会计处理方法和调整后的会计处理方法进行处理,对当期报表列报的影响不同。

此外,如能取得前期投资性房地产公允价值变动相关金额的,还应调整列报前期最早期初留存收益,并一并调整其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据。同时,对这一会计政策变更的原因和影响进行详细披露,以便于报表使用者合理解读。❏

责任编辑 武献杰