

# 投资性房地产转换为其他资产的会计处理

郭昌荣

(忻州师范学院会计系, 山西忻州 034000)

**【摘要】** 根据我国现行会计准则的规定,以公允价值计量的投资性房地产转换为固定资产时,以转换时的公允价值入账,不进行追溯调整。这不仅会对企业的财务状况造成巨大的影响,而且不符合可比性信息质量的要求,笔者认为应进行完善,改为追溯调整的方法核算。

**【关键词】** 投资性房地产; 公允价值; 转换

投资性房地产与其他资产的转换是《企业会计准则第3号——投资性房地产》学习的重难点,也是实务中进行报表操作常用的手法之一。本文通过对投资性房地产转换为其他资产会计处理进行分析,发现了目前做法中存在的一些问题,进而提出了改进意见。这里的其他资产主要包括固定资产和存货,由于固定资产比较具有代表性,下面分析问题以固定资产为例进行。

## 一、会计处理

### (一)成本模式下各种情况比较分析

#### 1. 一直作为固定资产核算。

例1:2008年12月31日,甲股份有限公司支付价款600万元购买了一栋房屋,作为固定资产核算,使用年限50年,净残值为零。2014年12月31日,该固定资产累计计提折旧72万元,账面价值为528万元。

2. 先作为固定资产,转换为投资性房地产后又转换为固定资产。

例2:2008年12月31日,甲股份有限公司(简称“甲公司”)支付价款600万元,购买了一栋房屋,作为固定资产管理,使用年限50年,净残值为零。2010年12月31日,由于用途的改变,甲公司决定将该房产用于出租,租期四年。甲公司对投资性房地产采用成本模式核算。转换日,甲公司会计处理如下:

借:投资性房地产	600
累计折旧	24
贷:固定资产	600
投资性房地产累计折旧	24

2014年12月31日,租期届满,甲公司决定不再出租,将其由投资性房地产作为固定资产管理。转换日会计处理如下:

借:固定资产	600
投资性房地产累计折旧	72

贷:投资性房地产	600
累计折旧	72

#### 3. 先作为投资性房地产,后转换为固定资产。

例3:2008年12月31日,甲公司支付价款600万元购买了一栋房屋,用于出租,租期6年。甲公司对其持有的投资性房地产采用成本模式核算。取得时做如下会计处理:

借:投资性房地产	600
贷:银行存款	600

2014年12月31日,甲公司决定停止出租,将其转换为自用房地产,转换时的会计处理和例2中的最后一笔会计分录相同。将投资性房地产的账面原价转为固定资产的账面原价,将投资性房地产累计折旧转为固定资产累计折旧。

通过上述会计处理我们不难看出,在成本模式下,上述三种核算方式都不会对资产的账面价值产生影响。购入六年后,最终固定资产的账面价值均为528万元。

### (二)公允价值模式下各种情况比较分析

#### 1. 一直作为固定资产核算。

例4:2008年12月31日,甲公司支付价款600万元购买了一栋房屋,作为固定资产管理,使用年限50年,净残值为零。每年计提折旧12万元。2014年12月31日,该固定资产累计计提折旧72万元,账面价值为528万元。

2. 先作为固定资产,转换为以公允价值计量的投资性房地产后又转换为固定资产。

例5:2008年12月31日,甲公司支付价款600万元购买了一栋房屋,作为固定资产管理,使用年限50年,净残值为零。2010年12月31日,由于用途改变,甲公司决定将该房产用于出租,租期四年。甲公司对投资性房地产采用公允价值计量。

2010年12月31日该房产的账面价值为576万元,公允价值为1 000万元,甲公司会计分录如下:

借:投资性房地产——成本	1 000
累计折旧	24
贷:固定资产	600
其他综合收益	424

2014年12月31日,甲公司决定不再出租,将其转作固定资产。转换日公允价值2 000万元,累计公允价值变动损益1 000万元,其中200万元为当年公允价值变动,800万元为前期累计公允价值变动。转换日会计处理如下:

借:固定资产	2 000
贷:投资性房地产——成本	1 000
——公允价值变动	800
公允价值变动损益	200

3. 先作为以公允价值计量的投资性房地产,后转换为固定资产。

例6:2008年12月31日,甲公司支付价款600万元,购买了一栋房屋,用于出租,租期6年。该房屋的公允价值能够持续可靠地取得,因此对其采用公允价值模式计量。取得时做如下会计处理:

借:投资性房地产——成本	600
贷:银行存款	600

2014年12月31日,租期届满,该房屋转为自用。当日该房屋的公允价值为2 000万元,累计公允价值变动损益1 400万元,其中200万元为当年公允价值变动,1 200万元为前期累计公允价值变动。转换日会计处理如下:

借:固定资产	2 000
贷:投资性房地产——成本	600
——公允价值变动	1 200
公允价值变动损益	200

首先,把上述第一种情况和第二、三种情况进行比较可以发现,同样的固定资产,如果一直作为固定资产核算,在2014年12月31日的账面价值是528万元,而经过转换后,账面价值变成了2 000万元,相差竟然达到1 472万元。

其次,把上述第二种情况和第三种情况进行比较,可以发现,转换为投资性房地产的时间不同,上述公允价值与账面价值的差额的会计处理也不同。在第二种情况下,转换之后较第一种情况少确认了4年的折旧费48万元,另外有424万元在第一次转换时计入了所有者权益(其他综合收益),不影响净利润,剩余1 000万元是作为投资性房地产公允价值的变动,计入了变动当期的损益中,影响转换当期的净利润和期初留存收益;在第三种情况下,差额全部计入公允价值变动当期的损益,影响转换当期的净利润和期初留存收益。

## 二、存在的问题

1. 对企业财务状况的影响。目前的这种处理方法,在我国房地产价格持续走高的现实环境下,不转换和经

过两次或一次转换,会对资产的账面价值造成较大的影响,从而影响以资产为基础计算的一系列财务比率,影响相关信息使用者基于企业财务状况作出的评价与决策。

2. 原计入其他综合收益的金额的处理问题。这里的其他综合收益从本质上讲是与特定资产或负债相关的调整项目,发生时直接计入了所有者权益中。通常情况下,在特定资产或负债处置时,与之相关的其他综合收益应一并转销。但是,从上述分析中我们可以看出,该房屋通过与投资性房地产的两次转换,最终又成为其他资产时,由于并没有处置该资产,按照现行准则的规定,原计入其他综合收益的金额也无须转销,该金额将永远存在,但已不再符合其他综合收益的属性,同时还将对利润表中的综合收益列报金额产生影响。

3. 不符合可比性信息质量要求。同样的资产经过不同的处理就能以不同的价值出现在报表之中,使得企业在不同时期,或者同一时期的不同企业之间的财务报表的可比性大打折扣,导致会计信息失真,降低报表的质量。

## 三、相关建议

### 1. 公允价值模式下第二种情况的追溯调整。

例7:2014年12月31日,该房屋从投资性房地产转换为固定资产时,入账价值应按照528万元反映,公允价值与入账价值的差额为1 472万元。其中,原来计入其他综合收益的424万元应予以转销,其余的1 048万元,200万元冲减当年确认的公允价值变动损益,848万元调整期初留存收益。

借:固定资产	528
公允价值变动损益	200
其他综合收益	424
盈余公积	84.8
未分配利润	763.2
贷:投资性房地产——成本	1 000
——公允价值变动	1 000

### 2. 公允价值模式下第三种情况的追溯调整。

例8:2014年12月31日,从投资性房地产转换为固定资产时应按照528万元入账,公允价值与入账价值的差额1 472万元,在冲减当年确认的公允价值变动损益200万元之后调整期初留存收益。

借:固定资产	528
公允价值变动损益	200
盈余公积	127.2
未分配利润	1 144.8
贷:投资性房地产——成本	600
——公允价值变动	1 400

## 主要参考文献

林钢.企业会计准则若干问题的思考(二)[J].会计之友,2014(5).