

公允价值计量模式下 投资性房地产合并抵销处理

张泽南(博士)

(西南财经大学会计学院 成都 610041)

【摘要】 现行会计准则准许企业对投资性房地产的后续计量可选择采用成本模式和公允价值模式,不同模式下,集团内部编制合并财务报表的抵销项目和方法不同。本文对公允价值计量模式下投资性房地产相关合并抵销项目进行分析研究,给出了其合并抵销处理的方法,以期对企业集团编制合并财务报表具有指导意义。

【关键词】 投资性房地产 公允价值计量模式 内部未实现损益 合并抵销

《企业会计准则第3号——投资性房地产》指出,当存在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情况下,企业可采用公允价值计量模式对投资性房地产进行后续计量。《企业会计准则第33号——合并财务报表》对企业集团内部交易形成的投资性房地产如何进行合并抵销处理没有做出明确的说明。为此,本文拟对集团内部形成的且后续采用公允计量模式进行计量的投资性房地产合并抵销处理进行分析探讨。

投资性房地产采用公允价值进行后续计量,持有期间不计提折旧(或摊销),而是在资产负债表日将投资性房地产的账面价值调整为公允价值,其账面价值与公允价值的差额计入当期损益(公允价值变动损益)。企业集团编制合并财务报表时,内部交易形成的投资性房地产合并抵销处理应包括但不限于:①投资性房地产原价中内部未实现销售损益的抵销;②公允价值变动金额的抵销;③公允价值变动形成递延所得税资产或递延所得税负债的抵销。

一、投资性房地产业务发生当年的抵销处理

1. 投资性房地产原价中未实现内部销售损益的抵销。 集团内部企业将其自行开发(或外购)的房地产(本文以自行开发情况说明)出售给集团内部其他企业作为投资性房地产。出售方按公允价值作为营业收入,在个别资产负债表中表现为存货的减少,同时在个别利润表中表现为销售损益增加。购买企业,在个别资产负债表中则表现为投资性房地产(不考虑营业税等相关费用)的增加,其“投资性房地产”项目中既包含销售企业的销售成本,也包含内部未实现销售利润。但从整个企业集团来看,这一交易属于集团内部资产的调拨性质。因此,必须将销售企业所实现的内部销售利润与购买企业投资性房地产原价中包含的未实现内部销售利润的金额予以抵销。通过抵销后,使合并财务报表中该投资性房地产原价仍然以销售企业的销售成本(即开发成本)反映。抵销分录为:借记:

“营业收入”项目,贷记:“营业成本”、“投资性房地产——原价”项目。

若购入的房地产是对方单位使用过的房屋及建筑物,其抵销分录为:借记“营业外收入”项目,贷记“投资性房地产——原价”项目。

2. 投资性房地产公允价值变动的抵销。 资产负债表日,购入企业以投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,其公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。其结果是,个别财务报表中增加或减少了投资性房地产的账面价值,同时增加或减少了当期损益。但站在企业集团的角度,是不计算持产收益和损失的,因此必须将公允价值变动金额予以抵销。其抵销分录为:当投资性房地产公允价值大于原账面价值时,借记“投资性房地产——公允价值变动”项目,贷记“公允价值变动损益”项目。当投资性房地产公允价值小于原账面价值时,借记“公允价值变动损益”项目,贷记“投资性房地产——公允价值变动”项目。

3. 递延所得税资产(或递延所得税负债)的抵销。 资产负债表日,购入企业的投资性房地产公允价值大于原账面价值时,账面价值大于其计税基础,形成应纳税暂时性差异;购入企业的投资性房地产公允价值小于原账面价值时,期末的账面价值小于其计税基础,形成可抵扣暂时性差异。购入企业确认暂时性差异并由此形成了递延所得税资产(或递延所得税负债),为此,应将递延所得税资产(或递延所得税负债)与所得税费用予以抵销。其抵销分录为:本期产生的可抵暂时性差异影响纳税的金额,借记“所得税费用”项目,贷记“递延所得税资产”项目;本期产生的应纳税暂时性差异影响纳税的金额,借记“递延所得税负债”项目,贷记“所得税费用”项目。

例1:2011年1月1日,A公司(母公司)以公允价值8000万元将其自建的写字楼销售给B公司(子公司),成本为7000万元。B公司购入该写字楼作为投资性房地产。该写

字楼所在区域有活跃的房地产交易市场,而且能够从房地产交易市场上取得同类房地产的市场报价,B公司决定采用公允价值模式对购入写字楼进行后续计量。B公司所得税税率为25%,假定不考虑营业税及其他费用。2011年12月31日,该写字楼的公允价值为8400万元。A公司(母公司)2011年编制合并财务报表时有关抵销处理如下:

B公司2011年12月31日业务处理

确认投资性房地产公允价值变动收益=8400-8000=400(万元)

投资性房地产账面价值=8000+400=8400(万元)

投资性房地产计税基础=8000(万元)

本期确认的应纳税暂时性差异=8400-8000=400(万元)

本期确认的递延所得税负债=400×25%=100(万元)

A公司合并抵销处理如下:

(1)投资性房地产原价中未实现内部销售利润的抵销:借:营业收入8000;贷:营业成本7000,投资性房地产——原价1000。

(2)投资性房地产公允价值变动损益的抵销:借:公允价值变动损益400;贷:投资性房地产——公允价值变动400。

(3)递延所得税负债的抵销:借:递延所得税负债100;贷:所得税费用100。

二、投资性房地产持有期间的抵销处理

1. 年初未分配利润的调整。企业集团上期“合并所有者权益变动表”中期末未分配利润,应为本期“合并所有者权益变动表”的期初未分配利润。但本期编制合并财务报表是以母公司和子公司当期的个别财务报表为基础编制的,以个别财务报表为基础加总得出的期初未分配利润与上一会计期间“合并所有者权益变动表”中的未分配利润金额之间会产生差额。为此,在编制合并财务报表时,必须将投资性房地产原价中未实现内部销售利润、以前期间累计确认的公允价值变动损益、递延所得税资产(或递延所得税负债)对本期期初未分配利润的影响予以抵销,调整本期期初未分配利润的金额。

①投资性房地产原价中未实现内部销售利润的调整。借记“未分配利润——年初”项目,贷记“投资性房地产——原价”项目。②以前期间累计公允价值变动损益的调整。以前期间形成的公允价值收益的调整,借记“未分配利润——年初”项目,贷记“投资性房地产——公允价值变动”项目。以前期间形成公允价值损失的调整,借记“投资性房地产——公允价值变动”项目,贷记“未分配利润——年初”项目。③以前期间形成递延所得税资产(或递延所得税负债)的调整。以前期间形成递延所得税资产的调整,借记“未分配利润——年初”项目,贷记“递延所得税资产”项目。以前期间形成递延所得税负债的调整,借记“递延所得税负债”项目,贷记“未分配利润——年初”项目。

2. 本期投资性房地产相关项目的合并抵销处理。首先,将企业集团内部交易形成的投资性房地产公允价值变动的金

额予以抵销;其次,将投资性房地产公允价值变动由此形成的递延所得税资产(或递延所得税负债)予以抵销。

①本期末确认公允价值变动金额的抵销。投资性房地产公允价值大于账面价值时,借记“投资性房地产——公允价值变动”项目,贷记“公允价值变动损益”项目;投资性房地产公允价值小于账面价值时,借记“公允价值变动损益”项目,贷记“投资性房地产——公允价值变动”项目。②递延所得税资产(或递延所得税负债)的抵销。增加的可抵扣暂时性差异而形成递延所得税资产和所得税费用的抵销,借记“所得税费用”项目,贷记“递延所得税资产”项目,可抵扣暂时性差异转回时作相反抵销分录;增加的应纳税暂时性差异而形成递延所得税负债和所得税费用的抵销,借记“递延所得税负债”项目,贷记“所得税费用”项目,应纳税暂时性差异转回时作相反抵销分录。

例2:承例1,2012年12月31日,B公司持有的写字楼公允价值为8200万元。A公司在编制合并财务报表时有关抵销处理如下:

B公司2012年12月31日业务处理如下:

确认投资性房地产公允价值变动损失=8200-8400=-200(万元)

投资性房地产账面价值=8400-200=8200(万元)

投资性房地产计税基础=8000(万元)

累计应纳税暂时性差异=8200-8000=200(万元)

本期确认应纳税暂时性差异=200-400=-200(万元)

本期确认的递延所得税负债=-200×25%=-50(万元)

A公司合并抵销处理如下:

(1)期初未分配利润的调整:①投资性房地产原价中未实现内部销售利润的调整:借:未分配利润——年初1000;贷:投资性房地产——原价1000。②以前期间累计公允价值变动损益的调整:借:未分配利润——年初400;贷:投资性房地产——公允价值变动400。③以前期间形成递延所得税资产的调整:借:递延所得税负债1000;贷:未分配利润——年初1000。

(2)本期投资性房地产相关项目的抵销。①本期公允价值变动损益的抵销:借:投资性房地产——公允价值变动200;贷:公允价值变动损益200。②递延所得税负债(差异回转)的抵销:借:所得税费用50;贷:递延所得税负债50。

投资性房地产在以后使用期间都会涉及期初未分配利润的调整和本期相关项目的抵销处理,只不过公允价值变动的抵销和由此产生的暂时性差异形成递延所得税资产(或递延所得税负债)的抵销金额不同而已。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.2010企业会计准则解释.北京:中国财政经济出版社,2010