# 投资性房地产后续计量混合模式探讨

乾惠敏　钟辉利　余　辉

（重庆理工大学会计学院　重庆　400054）

【摘要】投资性房地产后续计量模式有两种，即成本模式和公允价值模式，两种计量模式都存在一定的缺陷。本文分析了单一计量模式的缺陷，提出了同时具有成本模式和公允价值模式特征的混合计量模式，并给出了具体的会计处理，以提高投资性房地产会计信息质量。

【关键词】投资性房地产　后续计量　单一模式　混合模式

投资性房地产有两种后续计量模式，即成本模式和公允价值模式。企业会计准则规定，同一企业只能采用同一种模式对所有投资性房地产进行后续计量。实务中，首先，由于公允价值本身取得成本高或难以可靠取得，使得大部分企业仍采用成本模式，公允价值的应用受到较大的限制。其次，同一企业被限定采用同一计量模式并没有考虑到企业持有投资性房地产的不同目的，无论是用来赚取租金，还是为了实现资本增值，都是被笼统地规定必须采用同一种计量模式。再次，两种计量模式本身还存在一些问题，企业无论采用哪种单一的计量模式都存在一定缺陷。

## 一、投资性房地产采用单一计量模式进行后续计量存在的缺陷

**1.** 单一计量模式使得公允价值不能广泛运用。由于公允价值本身难以可靠取得，或者即使可以可靠取得但取得成本也较高，使得大部分企业不愿意采用公允价值模式。另外，即使企业大部分的投资性房地产的公允价值可以可靠取得而小部分不能可靠取得，企业也只能采用成本模式进行后续计量。这也致使公允价值的应用受到较大的限制，使财务报表不能反映投资性房地产的真实价值。

**2.** 单一计量模式未考虑企业持有投资性房地产的不同目的。投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。对于仅用来赚取租金的房地产，由于租金在租赁期内不变，租赁期内房地产公允价值的变化对企业收益其实并无多大的影响，因而此时采用成本模式进行后续计量更为恰当。而对于用于资本增值或者两种兼有的投资性房地产，以公允价值进行后续计量能提供更有用的信息。但由于投资性房地产始终存在资产损耗，因此笔者认为，公允价值模式下也应当计提折旧。由于同一企业只能采用同一计量模式，如果企业同时具有这三种持有目的的投资性房地产，那么单独采用哪一种计量模式都不合适。

**3.** 单一计量模式本身存在一定缺陷。成本模式以历史成本为基础，虽然满足可靠性要求，但不能较好地反映资产当前的价值，不能给报表使用者提供决策相关的信息。

公允价值模式下也存在较多问题。首先，由于期末公允价值变动损益是计入当期损益，在房地产价格大幅波动的情况下，企业利润也会大幅波动。其次，公允价值模式可能成为企业进行盈余操纵的手段。采用公允价值模式可以虚增企业利润，因为公允价值变动带来的利润实际上是未实现的损益，然而采用公允价值模式就使隐性的利润显性化了。再次，由于不再计提折旧或摊销，使得企业成本费用大幅降低从而使得利润增加。

## 二、混合计量模式的引入

通过以上分析可以看出，采用成本模式或公允价值模式的单一计量模式在运用中存在一定缺陷。刘新勇（2009）提出，企业可以由单一的计量模式逐渐转为以历史成本为主、其他计量模式为辅的多元化选择模式。由此可见，已有学者提出了与混合计量模式相关的概念。笔者将针对投资性房地产的后续计量提出混合计量模式，并给出具体的会计处理，从而弥补单一计量模式存在的缺陷。

### （一）混合计量模式简介

即同时具有成本模式和公允价值模式特征的计量模式。在该模式下，以“投资性房地产——成本”反映投资性房地产取得成本，从而满足可靠性要求；以“投资性房地产——公允价值变动”反映公允价值波动（必须是高于投资性房地产初始成本的波动才列入此科目，否则，计提减值准备），从而满足相关性要求；以“投资性房地产累计折旧（摊销）”反映资产的耗损，以“投资性房地产减值准备”反映投资性房地产账面价值小于可收回金额的减值，已经计提的减值准备不可转回，这样符合谨慎性要求。凡是使用到公允价值计量属性的，都要在附注中进行披露。

在混合计量模式下，企业不仅要区分公允价值能否可靠取得，同时还要区分投资性房地产的持有目的。①当公允价

值不能可靠取得时，或者仅以赚取租金为目的持有投资性房地产时，采用混合计量模式就只涉及“投资性房地产——成本”等科目，不涉及“投资性房地产——公允价值变动”等科目。因为此时没有必要核算其公允价值变动，同时也可以减少企业为取得公允价值付出的成本。②当公允价值可以可靠取得且投资性房地产的持有不是仅以赚取租金为目的时，不仅要反映投资性房地产的成本和公允价值变动，还要计提折旧和摊销，存在减值的还要计提减值准备。这样，不仅可以使得提供的信息更加相关，而且还可以减少因公允价值波动带来的利润波动，更加符合谨慎性要求。

**（二）混合计量模式下的会计处理**

**1.** 公允价值可以持续可靠取得且不是仅以赚取租金为目的。

例：甲公司2010年12月取得一商品房用于资本增值，取得时支付价款2 400万元，预计使用年限为20年，预计净残值为零。2011年3月31日，该商品房公允价值上升为2 600万元；2011年6月30日，其公允价值下降为2 500万元；2011年12月31日，该商品房公允价值下降为2 250万元，公允价值减去处置费用后的金额为2 200万元。2012年6月30日，其公允价值上升为2 300万元；2012年12月31日，其公允价值上升为2 700万元。

2011年12月31日，甲公司与A公司签订租赁协议，将该商品房租给A公司使用，租期1年，年租金100万元，到期一次付清。2013年12月31日，租赁期满，甲公司将投资性房地产收回后直接对外出售，售价为3 000万元。

甲公司账务处理为：

①初始取得时，借：投资性房地产——成本 2 400；贷：银行存款2 400。

②按月计提折旧，借：其他业务成本10；贷：投资性房地产累计折旧10。

③2011年3月31日，公允价值上升，借：投资性房地产——公允价值变动 200；贷：资本公积——其他资本公积200。

④2011年6月30日，公允价值下降，借：资本公积——其他资本公积100；贷：投资性房地产——公允价值变动100。

⑤2011年12月31日，公允价值2 250万元<初始成本2 400万元，账面余额=2 400−120=2 280（万元），用公允价值减去处置费用确认减值损失80万元。“投资性房地产——公允价值变动”科目反映的是公允价值高出初始成本部分的波动，公允价值减少：2 400+200−100−2 400=100（万元）。借：资本公积——其他资本公积100；贷：投资性房地产——公允价值变动100。计提减值准备，借：资产减值损失80；贷：投资性房地产减值准备80。

⑥2012年6月30日，公允价值2 300万元<初始成本2 400万元，不作处理，在附注中披露。

⑦2012年12月31日，公允价值上升，借：投资性房地产——公允价值变动300；贷：资本公积——其他资本公积300。

⑧2013年12月31日，累计计提折旧=360（万元），收取租金100万元，借：其他业务收入100；贷：银行存款100。出售时，借：银行存款3 000；贷：其他业务收入3 000。借：其他业务成本2 260，投资性房地产累计折旧360，投资性房地产减值准备80；贷：投资性房地产——成本2 400、——公允价值变动300。借：资本公积——其他资本公积300；贷：公允价值变动损益300。

**2.** 公允价值不能可靠取得，或仅以赚取租金为目的。此时，混合计量模式下的会计处理和成本模式基本相同。只在房地产初始取得时，借：投资性房地产——成本；贷：银行存款。

**3.** 公允价值初始不能可靠取得，但后来有确凿证据表明可以持续可靠取得，且不是以赚取租金为目的。当公允价值可以可靠取得时，处理方式同本文的举例。

需要说明的是，仅以赚取租金为目的的投资性房地产，即使公允价值可以可靠取得，其核算也不涉及“投资性房地产——公允价值变动”科目，因为没有必要核算其公允价值变动。

**三、结论**

本文提出的混合计量模式的一个重要突破就是将“投资性房地产——公允价值变动”转入“资本公积——其他资本公积”，待到处置时才将“资本公积——其他资本公积”转到“公允价值变动损益”。对于持有为资本增值的投资性房地产，其公允价值变动在持有期间是未实现利润，不必计入当期损益，处置时才真正实现利润。这样处理不仅可以防止利润大幅波动，还可以防止企业利用公允价值变动损益进行盈余操纵。其次，混合计量模式按照企业持有投资性房地产是赚取租金还是增值进行了分类核算，使提供的会计信息更加具有针对性。再次，该模式在部分投资性房地产的公允价值不能可靠取得的情况下，其他可以可靠取得部分也可以使用公允价值，使公允价值得到更广泛的应用。

综上所述，本文提出的计量模式提高了会计信息质量，不仅使会计信息更加相关而且也更加可靠。

**主要参考文献**

**1.** 中国注册会计师协会.会计.北京：中国财政经济出版社，2012

**2.** 郝美丽.投资性房地产两种计量模式比较探析.商业会计，2012；4

**3.** 蒋星宏.投资性房地产公允价值计量模式缺陷.财务与会计，2011；11

**4.** 刘新勇.会计计量模式的多元化选择.商业经济，2009；12