

## 第五章 投资性房地产

## 一、投资性房地产的范围

## (一) 属于投资性房地产的范围

1. **已出租的土地使用权**，是指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。

2. **持有并准备增值后转让的土地使用权**，是指企业通过出让或转让方式取得并准备增值后转让的土地使用权。

3. **已出租的建筑物**，是指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的房屋等建筑物。

## (二) 不属于投资性房地产的情形

自用房地产	指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产，如企业的厂房和办公楼、企业生产经营用的土地使用权等
作为存货的房地产	指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地使用权。这部分房地产属于房地产开发企业的存货
以上二者兼而有之	某项房地产部分用于赚取租金或资本增值，部分用于生产商品、提供劳务或经营管理，能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，应当确认为投资性房地产；不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，不确认为投资性房地产

## 二、投资性房地产的初始计量

## (一) 外购的投资性房地产

对于企业外购的房地产，只有在**购入房地产的同时开始对外出租**（自租赁期开始日起，下同）或用于资本增值，才能作为投资性房地产加以确认。

外购投资性房地产的成本包括购买价款、相关税费和**可直接归属于该资产的其他支出**。

企业购入房地产，**自用一段时间之后再改为出租**或用于资本增值的，应当先将外购的房地产**确认为固定资产或无形资产**，自租赁期开始日或用于资本增值之日起，再从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

## (二) 自行建造的投资性房地产

企业自行建造（或开发，下同）的房地产，只有在**自行建造或开发活动完成**（即达到预定可使用状态）的**同时开始对外出租**或用于资本增值，才能将其确认为投资性房地产。

企业自行建造房地产达到预定可使用状态后一段时间才对外出租或用于资本增值的，应当先将自行建造的房地产确认为固定资产、无形资产或存货，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，从固定资产、无形资产或存货转换为投资性房地产。

## 三、投资性房地产的后续计量

投资性房地产的后续计量有成本和公允价值两种模式，通常应当采用成本模式计量，满足特定条件时可以采用公允价值模式计量。但是，**同一企业**只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，**不得同时采用两种计量模式**。

## (一) 成本模式和公允价值模式下的会计处理

项目	采用成本模式计量的投资性房地产	采用公允价值模式计量的投资性房地产
相关规定	相关规定与固定资产和无形资产核算规定相同	企业存在确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的，可以采用公允价值计量模式。即应当 <b>同时满足以下两个条件</b> ： 1. 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场； 2. 企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信

		息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。
会计处理	1.计提折旧或进行摊销 <b>借：其他业务成本</b> 贷：投资性房地产累计折旧 投资性房地产累计摊销	1.投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额 借：投资性房地产——公允价值变动 <b>贷：公允价值变动损益</b> 公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录
	2.取得的租金收入（假定不考虑增值税） 借：银行存款 <b>贷：其他业务收入</b>	(2) 取得的租金收入时： 同左
	3.投资性房地产存在减值迹象的，计提资产减值时 <b>借：资产减值损失</b> <b>贷：投资性房地产减值准备</b>	——

### (二) 投资性房地产后续计量模式的变更

#### 1. 模式变更的原则

- (1) 企业对投资性房地产的计量模式**一经确定，不得随意变更**。
- (2) 只有在房地产市场比较成熟、能够**满足采用公允价值模式条件**的情况下，才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。
- (3) 已采用公允价值模式计量的投资性房地产，**不得从公允价值模式转为成本模式**。

#### 2. 成本模式转为公允价值模式的会计处理

- (1) 应当作为**会计政策变更**处理，并追溯调整将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**（盈余公积、未分配利润）。

#### (2) 会计处理如下：

借：投资性房地产——成本【公允价值】  
    投资性房地产累计折旧【成本模式下已计提的折旧】  
    投资性房地产减值准备【成本模式下已计提的减值准备】  
    贷：投资性房地产【成本模式下的账面原值】  
        **盈余公积【(公允价值 - 成本模式下的账面价值) × 10%】**  
        **利润分配——未分配利润【(公允价值 - 成本模式下的账面价值) × 90%】**

### (三) 投资性房地产的转换

#### 1. 投资性房地产转换的会计处理

##### ① 非房地产企业

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
a. 自用房地产转换为投资性房地产 借： <b>投资性房地产【原值】</b> 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备） 贷： <b>固定资产（无形资产）【原值】</b> 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销） 投资性房地产减值准备	a. 自用房地产转换为投资性房地产 借：投资性房地产——成本【公允价值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备） <b>公允价值变动损益【借差】</b> 贷：固定资产（无形资产）【原值】 <b>其他综合收益【贷差】</b>

b.投资性房地产转换为自用房地产 借：固定资产（无形资产）【原值】 投资性房地产累计折旧（投资性房地产 累计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产【原值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值 准备）	b.投资性房地产转换为自用房地产 借：固定资产（无形资产）【公允价值】 <b>公允价值变动损益【借差】</b> 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动【或 在借方】 <b>公允价值变动损益【贷差】</b>
--	--

## ②房地产企业

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
a.作为存货的房地产转换为投资性房地产 借：投资性房地产【账面价值】 存货跌价准备【已计提存货跌价准备】 贷：开发产品【账面余额】	a.作为存货的房地产转换为投资性房地产 借：投资性房地产——成本【公允价值】 存货跌价准备【已计提存货跌价准备】 <b>公允价值变动损益【借差】</b> 贷：开发产品【账面余额】 <b>其他综合收益【贷差】</b>
b.投资性房地产转换为存货 借： <b>开发产品【账面价值】</b> 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产【账面原值】	b.投资性房地产转换为存货 借：开发产品【公允价值】 <b>公允价值变动损益【借差】</b> 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 <b>公允价值变动损益【贷差】</b>

## (四) 投资性房地产的后续支出

## 1.资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，**满足投资性房地产确认条件的**，应当**计入投资性房地产成本**。

## 2.费用化的后续支出

不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时**计入当期损益（其他业务成本）**。

## 四、投资性房地产的处置

企业可以通过对外**出售或转让**的方式处置投资性房地产，因**非货币性资产交换**等而减少投资性房地产也属于投资性房地产的处置。

成本模式计量的投资性房地产	公允价值模式计量的投资性房地产
1.确认收入 借：银行存款等 <b>贷：其他业务收入</b> 应交税费——应交增值税（销项税额）	1.确认收入 同左
2.结转成本 <b>借：其他业务成本</b> 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累 计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	2.结转成本 借：其他业务成本 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 （或借记） <b>借：其他业务成本</b> <b>贷：公允价值变动损益</b>

	或作相反的处理 <b>借：其他综合收益</b> <b>贷：其他业务成本</b>
--	---

