

第六节 投资性房地产的核算（教材第十一章第四节）

目录

- PART1 投资性房地产的定义及范围
- PART2 投资性房地产的确认
- PART3 投资性房地产的计量及账务处理
- PART4 投资性房地产的转换
- PART5 投资性房地产的处置

一、投资性房地产的定义及范围

（一）投资性房地产的定义

投资性房地产，是指为**赚取租金或资本增值**，或**两者兼有**而持有的房地产。

区别：

1. 企业**自用**的房地产，企业应当将其作为**固定资产或无形资产**核算。
2. **房地产开发企业**的房地产，是房地产企业的开发产品，应当作为**存货**处理。

提示：

如某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值的情形，并且不同用途的部分能够单独计量和出售的，应当**分别确认**为固定资产、无形资产、存货和投资性房地产。

（二）投资性房地产的范围

1. 已出租的建筑物（经营租赁方式出租，包含自行建造或开发活动结束后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物）。

提示：

（1）以经营租赁方式租入再**转租**的建筑物**不属于**投资性房地产。

（2）对企业持有以备经营出租的**空置建筑物或在建建筑物**，如董事会或类似机构作出**书面决议**，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议，也**应视为投资性房地产**。

2. 已出租的土地使用权（经营租赁方式出租）。

3. 持有并准备增值后转让的土地使用权（闲置土地，**不属于**持有并准备增值的土地使用权）。

4. 一项房地产，部分用于出租（或资本增值）、部分自用，用于出租（或资本增值）的部分应当予以单独确认，应按照不同部分的**公允价值比例将成本在不同部分之间进行分配**，将其确认为**投资性房地产**。

5. 企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中**不重大的**，应当将该建筑物确认为投资性房地产。

二、投资性房地产的确认

投资性房地产只有在符合定义的前提下，**同时满足**下列条件，才能予以确认：

1. 与该投资性房地产相关的经济利益很可能流入企业；
2. 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

三、投资性房地产的计量及账务处理

（一）概述

因投资性房地产的后续计量有**成本模式**和**公允价值模式**，所以投资性房地产的计量所使用的会计科目略有不同。

通常应当采用成本模式计量，满足特定条件时也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投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。（鱼与熊掌不可兼得）

（二）初始计量（来源不同、成本构成不同）

原则：投资性房地产应当按照**成本**进行初始计量。

1. 外购的投资性房地产的确认和初始计量

（1）成本构成

外购的土地使用权和建筑物，按照取得时的实际成本进行初始计量。取得时的实际成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。（**价税费**）

（2）账务处理

①成本模式

借：投资性房地产

贷：银行存款等

②公允价值模式

借：投资性房地产——成本

贷：银行存款等

2. 自行建造投资性房地产的确认和初始计量

(1) 成本构成

自行建造投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成，包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。

建造过程中发生的非正常性损失，直接计入当期损益，不计入建造成本。

(2) 账务处理

①成本模式

借：投资性房地产

贷：在建工程/开发产品

②公允价值模式

借：投资性房地产——成本

贷：在建工程/开发产品

(三) 后续计量

1. 成本模式（矮穷矬）

(1) 处理原则

采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照固定资产和无形资产的有关规定，按期（月）计提折旧或摊销（起止时间相同）；存在减值迹象的，还应当按照资产减值的有关规定进行处理。

(2) 账务处理

①计提折旧或进行摊销时

借：其他业务成本

贷：投资性房地产累计折旧（摊销）

②取得租金收入

借：银行存款

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

③计提减值准备

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

注意：

固定资产、无形资产、投资性房地产（成本模式）的减值准备不得转回。

应收款项、存货的减值准备可以转回。

2. 公允价值模式（高富帅）

(1) 采用公允价值模式计量的前提条件

企业存在确凿证据表明其投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

a. 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。（有市场）

b. 企业能够从活跃的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。（能获得）

(2) 处理原则

投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的，不计提折旧或摊销，也不计提减值准备，应当以资产负债表日的公允价值计量。

(3) 账务处理

①公允价值上升

借：投资性房地产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

②公允价值下降

借：公允价值变动损益

贷：投资性房地产——公允价值变动

③取得租金收入

借：银行存款

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

3. 投资性房地产后续计量模式的变更

（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）以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，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。（矮穷矬变高富帅）

（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。（单行线）

成本模式变更为公允价值模式的账务处理：

借：投资性房地产——成本（变更日公允价值）

投资性房地产累计折旧（摊销）

（原投资性房地产已计提的折旧或摊销）

投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产（原价）

利润分配——未分配利润（或借记）

盈余公积（或借记）

注意：涉及所得税影响的，调整递延所得税负债（或递延所得税资产）。

【单选·2022】甲公司2021年7月1日购入一栋写字楼，实际取得成本为12 500万元，并于当日将该写字楼出租给乙公司使用，租赁期为3年，每年租金为350万元。甲公司对该投资性房地产采用公允价值模式计量。2021年12月31日，该写字楼的公允价值为12 800万元。假设不考虑相关税费，该投资性房地产对甲公司2021年度利润总额的影响金额为（ ）万元。

A. 475

B. 650

C. 300

D. 350

答案：A

解析：影响甲公司2021年度利润总额=租金收入350/2+公允价值变动收益（12 800-12 500）=475（万元）。

（1）2021年7月1日，外购投资性房地产：

借：投资性房地产——成本 12 500

贷：银行存款 12 500

（2）2021年12月31日确认租金收入：

借：银行存款 175

贷：其他业务收入 175

（3）2021年12月31日，公允价值变动：

借：投资性房地产——公允价值变动 300

贷：公允价值变动损益 300

【单选·2019】下列关于投资性房地产后续计量的表述中，错误的是（ ）。

A. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，不应计提折旧或摊销

- B. 已经计提减值准备的投资性房地产的价值又得以恢复的，应当在原计提范围内转回
- C. 已采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产不允许再转为成本模式计量
- D. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按月计提折旧或摊销

答案：B

解析：以成本模式计量的投资性房地产计提的减值准备不可以转回。