

会计.6.投资性房地产

投资性房地产的特征与范围

定义	指为了赚取租金/资本增值而持有的房地产. 能够单独计量和出售	
不属于的项目	<ol style="list-style-type: none"> 自用房地产(生产经营用): 企业出租给本企业职工居住的宿舍, 属于间接为企业自身的生产经营服务, 具有自用性质, 也不属于. 企业拥有并自行经营的旅馆饭店, 也不属于 作为存货的房地产: 房地产开发企业持有以备增值后出售的房屋/用于开发后出售的土地使用权及商品房 企业以经营租赁方式租入再转租给其他单位/个人的建筑物/土地所有权(无控制权) 按照国家有关规定闲置的土地 	
需具体情况判断的项目	<ol style="list-style-type: none"> 前部分赚取租金/资本增值, 后部分自用: 1>能够单独计量/出售的, 前部分确认为投资性房地产; 2>不能单独计量/出售的, 前部分不能确认为投资性房地产 出租且提供辅助服务的建筑物: 1>提供服务在整个协议中不重大的, 按投资性房地产核算, 如提供保安的办公楼; 2>重大的, 视为经营场所, 确认为自用, 如自行经营的酒店客房 	
范围	已出租的土地使用权	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
	持有并准备增值后转让的土地使用权	不包括闲置土地. 如果持有并准备增值后转让的土地使用权属于房地产企业持有的, 此时应该作为房地产企业的存货核算, 不作为投资性房地产核算
	已出租的建筑物	<p>用于出租的建筑物是企业拥有产权的建筑物. 已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议, 约定以经营租赁方式出租的建筑物.</p> <p>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</p> <p>已出租的投资性房地产租赁期届满, 暂时空置但继续用于出租的, 仍作为投资性房地产核算</p> <p>土地使用权连同地上建筑物整体出租的, 建筑物和相应土地使用权均应转为投资性房地产</p>
	<p>母公司以经营租赁方式向子公司租出的房地产, 确认为母公司的投资性房地产</p> <p>但在编制合并报表时, 应将其作为企业集团的自用房地产</p>	

投资性房地产的确认/初始计量/后续支出

初始计量	应按照成本进行初始计量	
	外购	<p>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</p> <p>企业购入的房地产, 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的, 应按照不同部分的公允价值占公允价值总额的比例将成本在不同部分之间进行分配</p>
	自行建造	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
后续支出	资本化	进行改扩建等在开发且将来仍作为投资性房地产的, 在再开发期间应继续将其作为投资性房地产, 转入“投资性房地产-在建”明细科目, 在开发期间不计提折旧/摊销
	费用化	与投资性房地产有关的后续支出, 不满足投资性房地产确认条件的, 应在发生时计入当期损益. 发生费用化的后续支出时, 借记“其他业务成本”等科目, 贷记“银行存款”等科目

投资性房地产的后续计量

概念	<p>投资性房地产后续计量可以选择成本模式或公允价值模式, 但同一企业只能采用一种模式对其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</p> <p>极少数情况下, 已采用公允价值模式计量投资性房地产的企业, 新取得一项投资性房地产, 有证据表明该项投资性房地产的公允价值确实无法持续可靠取得的, 可单独对其采用成本模式计量直至处置, 并假设无残值</p>
----	--

	成本模式	公允价值模式
处理原则	1. 设置“投资性房地产”账户,按固定资产(建筑物)或无形资产(土地所有权)的有关规定进行后续计量 2. 按期(月)计提折旧或摊销,通过“其他业务成本”科目核算 3. 存在减值迹象的适用资产减值的有关规定 4. 符合条件可转为公允价值模式	1. 设“投资性房地产”账户,下设“成本”“公允价值变动”明细科目 2. 不计提折旧/摊销/减值准备 3. 期末确认公允价值变动,通过“公允价值变动损益”科目核算 4. 不可转为成本模式
账务处理	1. 确认租金收入 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) 企业对于建筑物/不动产租赁服务/土地使用权的出租/转让行为按11%的税率缴纳增值税,也适用公允模式 2. 折旧/摊销分录 借:其他业务成本 贷:投资性房地产累计折旧(摊销) 3. 发生减值时 借:资产减值损失 贷:投资性房地产减值准备	1. 确认租金收入 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) 2. 公允价值变动 借:投资性房地产-公允价值变动 贷:公允价值变动损益【或相反】
变更	企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更 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,并按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	借:投资性房地产-成本【原值】 -公允价值变动【公允价值与原值差额】 投资性房地产累积折旧/摊销【已计提折旧/摊销】 投资性房地产减值准备【已计提的减值准备】 贷:投资性房地产【账面余额】 盈余公积【或借方】 利润分配-未分配利润【或借方】

投资性房地产的转换

转换	因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类. 投资性房地产 <-> 非投资性房地产	
转换形式的转换日	形式	转换日
	将作为存货的房地产,改为出租 自用土地所有权改为资本增值 投资性房地产转为自用房地产 投资性房地产转为存货	→ 租赁期开始日 → 停止自用并确定用于资本增值的日期 → 达到自用状态且企业开始自用的日期 → 租赁期届满,董事会/类似机构作出书面决议表明将其重新开发用于对外出售的日期
	成本模式	公允价值模式
投资性房地产 ↓ 非投资性房地产	原则: 对应结转,不确认损益 借:固定/无形资产【原值】 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【原值】 累计折旧/摊销 固定/无形资产减值准备	差额计入公允价值变动损益 借:固定/无形资产【公允价值】 贷:投资性房地产-成本 -公允价值变动【或借方】 公允价值变动损益【或借方】
	借:开发产品 投资性房地产累积折旧/摊销 投资性房地产减值准备 贷:投资性房地产	借:开发产品【公允价值】 贷:投资性房地产-成本 -公允价值变动【或借方】 公允价值变动损益【差额,或借方】

非 投资性 房地产 ↓ 投资性 房地产	原则	对应结转, 不确认损益	公允价值<原账面价值:借方差额→公允价值变动损益 公允价值>原账面价值:贷方差额→其他综合收益
	自用 ↓ 投资性 房地产	借:投资性房地产【原值】 累计折旧/摊销 固定/无形资产减值准备 贷:固定/无形资产【原值】 投资性房地产累计折旧/摊销 投资性房地产减值准备	借:投资性房地产-成本【当日公允价值】 公允价值变动损益【借方差额才出现】 累计折旧/摊销 固定/无形资产减值准备 贷:固定/无形资产【原值】 其他综合收益【贷方差额才出现】
	存货 ↓ 投资性 房地产	借:投资性房地产【原值】 存货跌价准备 贷:开发产品【存货账面余额】	借:投资性房地产-成本【当日公允价值】 公允价值变动损益【借方差额才出现】 存货跌价准备 贷:开发产品 其他综合收益【贷方差额才出现】

投资性房地产的处置

核算 要点	1. 处置的收入和成本分别通过“其他业务收入”和“其他业务成本”科目核算 2. 转换日计入“其他综合收益”或“公允价值变动损益”的差额, 转入“其他业务成本”科目 3. 持有期间产生的“公允价值变动损益”累计额, 转入“其他业务成本”科目	
会计 处理	成本模式	公允价值模式
	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) 借:其他业务成本 投资性房地产累计折旧/摊销 投资性房地产减值准备 贷:投资性房地产	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) 借:其他业务成本 贷:投资性房地产-成本 -公允价值变动【或借方】 借:其他综合收益【转换日计入其他综合收益的金额】 贷:其他业务成本 借:公允价值变动损益 贷:其他业务成本【或相反】