



第 10 课 投资性房地产

一、投资性房地产的管理

(一) 投资性房地产的概念

企业持有投资性房地产的目的主要有**赚取租金和资本增值**。属于投资性房地产的项目主要有：

(1) **已出租的土地使用权**。

(2) **持有并准备增值后转让的土地使用权**。

(3) **已出租的建筑物**。如果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。

企业自用房地产和作为存货的房地产不属于投资性房地产。

二、投资性房地产的确认与计量

(一) 投资性房地产的确认

1、投资性房地产的确认条件。

投资性房地产在符合其定义的前提下，同时满足下列条件的予以确认：

(1) 与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业，即有证据表明企业能够获取租金或资本增值，或两者兼而有之。

(2) 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

2. 投资性房地产的确认时点。

情形	确认时点
(1) 已出租的土地使用权、建筑物	租赁期开始日
(2) 对持有并准备增值后转让的土地使用权	将自用土地使用权停止自用，准备增值后转让的日期
(3) 持有以备经营出租的空置建筑物	董事会或类似机构作出书面决议的日期

【例题 1·多选题】下列各项中，属于投资性房地产的有（ ）

- A. 企业拥有并自行经营的饭店
- B. 企业以经营租赁方式租出的写字楼
- C. 房地产开发企业正在开发的商品房
- D. 非房地产开发企业持有拟增值后转让的土地使用权

【答案】BD

【解析】选项 A，属于自用房地产；选项 C，属于作为存货的房地产，均不符合投资房地产的定义。

(二) 投资性房地产的计量

投资性房地产的计量分为**成本模式和公允价值模式**两种。

企业一旦选择采用公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

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**。

企业可以从成本模式变更为公允价值模式，已采用**公允价值模式不得转为成本模式**。

(三) 投资性房地产的会计科目设置

为了反映和监督投资性房地产的取得、计提折旧或摊销、公允价值变动和处置等情况，企业应按照成



老会计，用心传递温度

本模式和公允价值模式分别设置“投资性房地产”等会计科目，会计科目设置的详细情况如表 4-1 所示。

投资性房地产会计科目设置及其对照表

会计科目设置	成本模式	公允价值模式
初始核算	设置“投资性房地产”科目，核算其实际成本及其增减变化，按具体项目(如厂房、已出租土地使用权等)设置明细科目	设置“投资性房地产-成本”科目，核算其实际成本及其增减变化
后续核算	<p>设置“投资性房地产累计折旧”和“投资性房地产累计摊销”科目，分别核算计提折旧或计提摊销</p> <p>设置“投资性房地产减值准备”科目，核算计提的减值准备。</p>	<p>设置“投资性房地产-公允价值变动”科目，核算公允价值增减变动。</p> <p>设置“公允价值变动损益”科目，核算投资性房地产公允价值变动损益</p> <p>设置“其他综合收益”科目，核算非投资性房地产转换为投资性房地产转换日的公允价值大于账面价值的差额</p>
处置核算	设置“其他业务收入”和“其他业务成本”科目，核算处置收益和成本	设置“其他业务收入”和“其他业务成本”科目，核算处置收益和结转的成本

【例题 2·多选题】下列关于投资性房地产后续计量的会计处理中，表述正确的有（ ）。

- A. 企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量
- B. 企业选择采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的，以后期间也可采用成本模式对投资性房地产进行后续计量
- C. 投资性房地产的后续计量模式一经确定不得随意变更
- D. 企业只能采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量

【答案】AC

【解析】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。

三、投资性房地产的账务处理

(一) 取得投资性房地产的账务处理

企业取得投资性房地产，在成本模式下或公允价值模式下均应按照取得时的实际成本核算。

1、外购的投资性房地产。

企业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：

借：投资性房地产

贷：银行存款

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。

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。

【例题 3·案例题】2020 年 2 月，甲企业计划购入一栋写字楼用于对外出租。3 月 1 日，甲企业与乙企业签订了经营租赁合同，约定自写字楼购买日起将该栋写字楼出租给乙企业，为期 5 年。4 月 2 日，甲企业



老会计，用心传递温度

实际购入写字楼，支付价款共计 1 200 万元。假设不考相关税费及其他因素影响。甲企业应作账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000

2、自行建造的投资性房地产

在采用成本模式计量下，自行建造的投资性房地产，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。

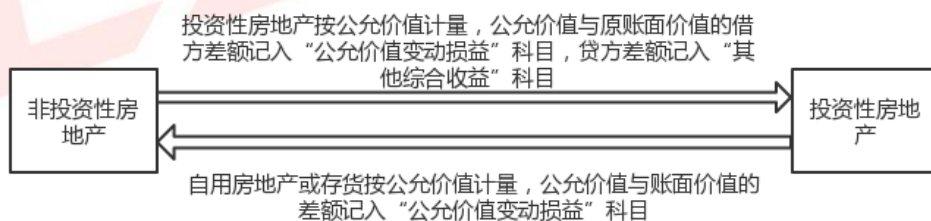
【例题 4·案例题】2020 年 2 月，甲公司从其他单位购入一块使用年限为 50 年的土地，并在此土地上开始自行建造两栋厂房。2020 年 11 月，甲公预计厂房即将完工，与乙公司签订了经营租赁合同，将其中的一栋厂房租赁给乙公司使用。合同约定于厂房完工交付使用时开始起租，租赁期为 6 年，每年年末支付租金 288 万元。2020 年 12 月 5 日，两栋厂房同时完工达到预定可使用状态并交付使用。该土地所有权的成本为 900 万元，至 2020 年 12 月 5 日，该土地使用权已累计计提摊销 16.50 万元；两栋厂房的实际造价成本均为 1 200 万元，能够单独出售。两栋厂房分别占用土地为这块土地的一半面积。甲公司应作账务处理如下：

借：固定资产——厂房	12 000 000
投资性房地产——厂房	12 000 000
贷：在建工程——厂房	24 000 000

将出租厂房应分摊的土地使用权转作投资性房地产累计摊销：

借：投资性房地产——已出租土地使用权	4 500 000
累计摊销	82 500
贷：无形资产——土地使用权	4 500 000
投资性房地产累计摊销	82 500

3、自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产。



(二) 投资性房地产后续核算的账务处理

1、采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。

在成本模式下，应当按照投资性房地产的实际成本进行计量，在持有期间比照固定资产或无形资产的相关规定计提折旧或摊销；存在减值迹象的，应当按照资产减值的相关规定进行处理。

【例题 5·案例题】承【例 4】甲公司按月计提投资性房地产折旧和摊销。预计出租的厂房使用寿命为 20 年，预计净残值为 0；土地使用权按 50 年摊销。按照年限平均法计提折旧和摊销。甲公司应作账务处理如下：

(1) 每月计提折旧 50 000 元和摊销 7 500 元。



老会计，用心传递温度

借：其他业务成本—出租厂房折旧 50 000
 —投资性房地产累计摊销 7 500
 贷：投资性房地产累计折旧 50 000
 投资性房地产累计摊销 7 500

(2) 每月确认应收租金收入 24 万元：

借：其他应收款—应收租金 (2 880 000 ÷ 12) 240 000
 贷：其他业务收入 240 000

2、采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。

采用公允价值模式计量，企业应设置“投资性房地产—成本”科目和“投资性房地产—公允价值变动”科目及其“公允价值变动损益—投资性房地产”科目，分别核算投资性房地产的成本和后续计量公允价值变动及其由公允价值变动而产生的损益。采用公允价值模式进行后续核算，投资性房地产不应计提折旧或摊销。

【例题 6·案例题】承【例 3】2020 年 4 月 2 日，甲企业购入写字楼，支付价款共计 1 200 万元，与公允价值为相同金额。该写字楼所在区域有活跃的房地产交易市场，而且能够从房地产市场上获得同类房地产的市场报价。假设不考相关税费及其他因素影响。甲企业采用公允价值模式对该项出租房地产进行后续核算。2020 年 12 月 31 日该写字楼的公允价值为 1 320 万元。甲公司应作账务处理如下：

(1) 2020 年 4 月 2 日，购入写字楼：

借：投资性房地产—成本 12 000 000
 贷：银行存款 12 000 000

(2) 2020 年 12 月 31 日，按公允价值调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益：

借：投资性房地产—公允价值变动 1 200 000
 贷：公允价值变动损益—投资性房地产 1 200 000

(三) 投资性房地产处置的账务处理

企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

【例题 7·案例题】甲公司将一幢出租用房出售，取得收入 4 000 万元存入银行。甲公司采用成本模式计量，该幢出租房的账面原值为 8 600 万元，已计提折旧 5 160 万元，未计提减值准备。假定不考相关税费等其他因素。甲公司应作账务处理如下：

借：银行存款 40 000 000
 贷：其他业务收入 40 000 000
 借：其他业务成本 34 400 000
 投资性房地产累计折旧 51 600 000
 贷：投资性房地产 86 000 000

【例题 8·案例题】甲公司将一幢出租用房出售，取得收入 8 600 万元存入银行。甲公司采用公允价值模式计量，该幢出租房出售时投资性房地产的成本明细科目借方余额为 8 600 万元、公允价值变动明细科目贷方余额为 200 万元。假定不考相关税费等其他因素。甲公司应作账务处理如下：

借：银行存款 86 000 000



老会计，用心传递温度

贷：其他业务收入 86 000 000
借：其他业务成本 84 000 000
 投资性房地产—公允价值变动 2 000 000
贷：投资性房地产—成本 86 000 000

老会计
www.lkj100.com