

新企业会计准则讲座 (三)

财政部会计司

《企业会计准则第3号——投资性房地产》

一、投资性房地产准则概述

房地产是土地和房屋及其权属的总称。其中，土地是指土地使用权；房屋是指土地上的房屋等建筑物及构筑物。随着我国社会主义市场经济的发展和完善，企业持有房地产除了用于自身生产经营和管理活动的场所和作为存货对外销售外，还出现了将房地产用于赚取租金或增值收益的活动，甚至成为个别企业的主营业务活动。

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。投资性房地产在用途、状态、目的等方面与企业自用的厂房、办公楼等作为生产经营活动场所的房地产和房地产开发企业用于销售的房地产是不同的。投资性房地产是一种经营性活动，主要形式是出租建筑物、出租土地使用权，这实质上属于一种让渡资产使用权的行为。房地产租金就是让渡资产使用权而取得的使用费收入。投资性房地产的另一种形式是持有并准备增值后转让的土地使用权，其目的是为了增值后转让以赚取增值收益，也是企业为完成其经营目标所从事的经营性活动以及与之相关的其他活动形成的经济利益总流入。

投资性房地产准则共六章十九条，主要规范了投资性房地产的范围、确认和计量、转换和处置以及相关信息的披露等内容。

二、投资性房地产的范围

根据投资性房地产准则的规定，投资性房地产的范围包

括以下方面：

括以下方面：

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。是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。按照国家有关规定认定的闲置土地不属于持有并准备增值后转让的土地使用权。在我国实务中，持有并准备增值后转让的土地使用权这种情况较少。

3、已出租的建筑物。是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括外购、自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。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。

自用房地产、作为存货的房地产不属于投资性房地产。自用房地产，是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。作为存货的房地产，通常是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。

三、投资性房地产的会计处理

投资性房地产应当按照成本进行初始确认和计量。在对投资性房地产进行后续计量时，通常应当采用成本模式。企业只有存在确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的，才允许采用公允价值计量模式。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) 采用成本模式计量的投资性房地产

成本模式下的会计处理比较简单，主要涉及“投资性房

人“比照执行”的范围。这种变化，也体现了现阶段财政管理的阶段性特征。

(三)新通则对企业财务管理的要求和基本内容作出了全新的规定，不再延续旧通则关于反映企业财务状况、核算财务收支的规定，提出了财务风险、财务战略、营运资产及财务控制等新的理念，体现了财务管理与会计核算的区别。

(四)新通则规定了财政职责，将财政机关“三定方案”的规定转化为财务规章，便于各级财政机关依法行政。

(五)新通则规定了投资者、经营者的财务管理主体地位，

有利于完善企业内部法人治理结构，规范企业财务管理。

(六)新通则规定了企业的财务关系，与投资者的产权关系不同，各级财政机关主要依据企业财务关系对企业实施政府宏观财务管理，从而与投资者凭借产权关系的财务管理、经营者凭借委托代理关系的财务管理，共同构成完整的企业财务管理体系。(未完待续)

(执笔：赖永添 吴子云 李 炜)

责任编辑 刘黎静

地产”、“投资性房地产累计折旧(摊销)”、“投资性房地产减值准备”等科目,可比照“固定资产”、“无形资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”等相关科目进行处理。

1、投资性房地产的初始计量

企业外购或自行建造的投资性房地产,应当按照其实际成本计入投资性房地产。自行建造的投资性房地产,应当按照建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出,由在建工程转入投资性房地产。

自用房地产或作为存货的房地产转换为投资性房地产,必须有确凿证据表明房地产用途发生改变,如改变房地产用途的书面决议、从自用状态改为出租状态等。转换日为租赁期开始日,转换当日应当将房地产转换前的账面价值作为转换后投资性房地产的入账价值,由固定资产、无形资产或存货转入投资性房地产。

2、投资性房地产的后续计量和有关的后续支出

企业对投资性房地产进行后续计量时,按照固定资产或无形资产的有关规定,按期(月)计提折旧或摊销。存在减值迹象的,还应当适用资产减值的有关规定。取得的租金收入,计入其他业务收入、主营业务收入等。

对于与投资性房地产有关的后续支出,满足资产确认条件的,应当予以资本化,计入投资性房地产的成本;不满足资产确认条件的,予以费用化,在发生时计入当期损益。

3、投资性房地产转换为自用房地产

投资性房地产转换为自用房地产,即企业将原本用于赚取租金或资本增值的房地产改用于生产商品、提供劳务或者经营管理,投资性房地产相应地转换为固定资产或无形资产。这种情况下,转换日为房地产达到自用状态,企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期,转换当日应当将投资性房地产转换前的账面价值作为转换后固定资产、无形资产、存货的入账价值。

4、投资性房地产的处置

投资性房地产被处置,或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时,应当终止确认该项投资性房地产,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。

(二) 采用公允价值模式计量的投资性房地产

根据投资性房地产准则的规定,采用公允价值模式计量投资性房地产,应当同时满足以下两个条件:一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;二是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做出科学合理的估计。

1、投资性房地产的初始计量

对于外购或自行建造的投资性房地产实际成本的确定,与外购或自行建造的采用成本模式计量的投资性房地产一致。

自用房地产或作为存货的房地产转换为投资性房地产,

应当将房地产转换当日的公允价值作为转换后投资性房地产的入账价值。转换当日的公允价值小于原账面价值的,其差额计入公允价值变动损益;转换当日的公允价值大于原账面价值的,其差额计入资本公积(其他资本公积)。已计提减值、跌价准备的,还应同时结转减值、跌价准备。

2、投资性房地产的后续计量和有关后续支出

采用公允价值模式计量的投资性房地产,不计提折旧或摊销,应当以资产负债表日的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入投资性房地产(公允价值变动)和公允价值变动损益。取得的租金收入,计入其他业务收入或主营业务收入等。

与投资性房地产有关的后续支出,满足资产确认条件的,应当计入投资性房地产的成本;不满足资产确认条件的,在发生时计入当期损益。

3、投资性房地产转换为自用房地产

投资性房地产转换为自用房地产,应当以投资性房地产转换当日的公允价值作为转换后自用房地产的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入公允价值变动损益。

4、投资性房地产的处置

投资性房地产处置时,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。在转换日计入资本公积的金额转到当期损益。

四、新旧准则的比较与衔接

(一) 新旧比较

投资性房地产准则与现行制度相比,主要有以下区别:

1、单独核算和反映投资性房地产。将投资性房地产单独作为一项资产核算和反映,与自用房地产和作为存货的房地产加以区别,从而更加清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力。

2、在满足特定条件的情况下,可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

(二) 新旧衔接

首次执行日,企业应当根据投资性房地产的定义对资产进行重新分类,凡是符合投资性房地产定义和确认条件的建筑物和土地使用权,应当归类为投资性房地产。

通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。采用成本模式的,将有关资产的账面价值作为投资性房地产的入账价值。企业只有符合新准则规定条件,存在确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的,才允许采用公允价值计量模式。采用公允价值模式的,按照首次执行日的公允价值作为投资性房地产入账价值,公允价值与原资产账面价值之间的差额调整期初留存收益。

首次执行日后,应当按照新准则的规定执行。

(未完待续) ■

责任编辑 崔洁