第六章　投资性房地产

**投资性房地产概述**

**01**

**投资性房地产的确认与计量**

**02**

**投资性房地产的后续计量**

**03**

**04 / 投资性房地产的转换与处置**

【本章考情分析】

本章内容在考试中所占分值不多，一般以单选题、多选题、判断题等客观题进行考核。

第一节　投资性房地产概述

投资性房地产的特征

投资性房地产的范围

一、投资性房地产的定义与特征

1.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；投资性房地产应当能够单独计量和出售。

2.特征

①投资性房地产是一种经营性活动；

②投资性房地产在用途、状态、目的等方面区别于作为生产经营场所的房地产和用于销售的房地产。

二、投资性房地产的范围

（一）属于投资性房地产的项目

1.已出租的土地使用权

企业通过出让或转让方式取得的、以租赁方式出租的土地使用权；

①计划用于出租但尚未出租的土地使用权，不属于投资性房地产；

②租入再转租给其他单位的土地使用权不属于投资性房地产。

2.持有并准备增值后转让的土地使用权

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。

按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于投资性房地产。

3.已出租的建筑物

企业拥有产权并出租的建筑物。

①企业租入再转租给其他单位的建筑物不属于投资性房地产；

②已经出租的建筑物，是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定出租的建筑物，一般应自租赁协议规定的租赁开始日起，租出的建筑物才作为已出租的建筑物；

③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，如企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务，应当将该建筑物确认为投资性房地产。

（二）不属于投资性房地产的项目

1.自用房地产

为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。（固定资产、无形资产）

2.作为存货的房地产

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。

【提示】

①持有并准备增值后转让的房屋建筑物不属于投资性房地产。

②企业拥有并自行经营的旅馆，其持有目的主要是通过提供客房服务赚取服务收入，该旅馆不确认为投资性房地产。

③企业出租给本企业职工居住的宿舍，即使按照市场价格收取租金，这部分房产间接为企业自身的生产经营服务，不属于投资性房地产

④某项房地产，部分用于赚取租金或资本增值，部分自用，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。

该项房地产自用的部分，以及不能单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，应当确认为固定资产或无形资产。

⑤通常情况下，对企业持有以备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。

【例题】 2018年5月10日，甲公司与乙公司签订了一项租赁合同，约定自2018年6月1日起，甲公司以年租金8000000元租赁使用乙公司拥有的一块400000平方米的场地，租赁期为8年。

2018年7月1日，甲公司又将这块场地转租给丙公司，以赚取租金差价，租赁期为5年。以上交易假设不违反国家有关规定。

【答案】对于甲公司而言，这项土地使用权不能予以确认，也不属于其投资性房地产。对于乙公司而言，自租赁期开始日（2018年6月1日）起，这项土地使用权属于投资性房地产。

【例题￭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.企业持有拟增值后转让的土地使用权

【答案】BD

【解析】选项A属于企业的固定资产；选项C属于企业的存货。

|  |  |
| --- | --- |
| 内容 | 确认 |
| 土地使用权 | 已出租的 | 投资性房地产 |
| 准备增值后转让的 |
| 计划出租未出租的 | 不属于投资性房地产 |
| 转租的 |
| 自用的 |
| 闲置土地 |

|  |  |
| --- | --- |
| 内容 | 确认 |
| 建筑物 | 已出租的 | 投资性房地产 |
| 相关辅助服务不重大的 |
| 董事会明确表明将其用于出租且持有意图短期内不再发生变化的 |
| 自用的 | 不属于投资性房地产 |
| 转租的 |
| 持有准备增值后转让的 |
| 自行经营的旅馆 |
| 出租给本企业职工的宿舍 |
| 不能单独计量的 |

第二节　投资性房地产的确认与初始计量

投资性房地产的确认条件和初始计量

与投资性房地有关的后续支出

一、投资性房地产的确认条件与初始计量

投资性房地产只有在符合定义，并同时满足下列条件时，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。

（一）外购投资性房地产的确认条件和初始计量

1.确认条件

企业外购的房地产，只有在购入时同时开始对外出租或用于资本增值，才作为投资性房地产确认；

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。

2.初始计量（历史成本）

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。

（二）自行建造的投资性房地产的确认条件和初始计量

1.确认条件

只有在自行建造活动完成（达到预定可使用状态）的同时对外出租或用于资本增值，才确认为投资性房地产；

2.初始计量

按建造该资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等作为入账价值。

【提示】

①自行建造的投资性房地产，相关土地使用权在建造期间的摊销额应计入所建造的投资性房地产的成本；

②建造过程中发生的非正常损失，计入当期损益，不计入投资性房地产的成本。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 成本模式 | 公允价值模式 |
| 科目设置 | ①投资性房地产②投资性房地产累计折旧③投资性房地产累计摊销④投资性房地产减值准备 | 投资性房地产　　　　—成本　　　　—公允价值变动 |
| 外购 | 借：投资性房地产　　应交税费—增（进）　　贷：银行存款 | 借：投资性房地产—成本　　应交税费—增（进）　　贷：银行存款 |
| 自建 | 借：投资性房地产　　贷：在建工程、开发成本 | 借：投资性房地产—成本　　贷：在建工程、开发成本 |

【例题￭计算题】 2018年2月，甲公司从其他单位购入一块使用期限为50年的土地，并在这块土地上开始自行建造两栋厂房，2018年11月，甲公司预计厂房即将完工，与乙公司签订了租赁合同，将其中的一栋厂房租赁给乙公司使用。

租赁合同约定，该厂房于完工时开始起租，2018年12月5日，两栋厂房同时完工。该块土地使用权的成本为900万元，至2018年12月5日，土地使用权已经摊销16.5万元。

两栋厂房的实际造价均为1200万元，能够单独出售，假定两栋厂房分别占用这块土地的一半面积，并且以占用的土地面积作为土地使用权的划分依据。

假设甲公司采用成本模式进行后续计量。

由于甲公司在购入的土地上建造的两栋厂房中，其中的一栋用于出租，因此应当将土地使用权中的对应部分同时转换为投资性房地产，900×1/2=450万元。

【答案】

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产—厂房　1200

　　投资性房地产—厂房　1200

　　贷：在建工程—厂房　2400

借：投资性房地产—已出租土地使用权　450

　　累计摊销　8.25（16.5÷2）

　　贷：无形资产—土地使用权　450（900÷2）

　　　　投资性房地产累计摊销　8.25（16.5÷2）

二、与投资性房地产有关的后续支出

1.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.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。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 成本模式 | 公允价值模式 |
| 账面价值转入在建 | 借：投资性房地产—在建　　投资性房地产折旧/摊销/减值　　贷：投资性房地产 | 借：投资性房地产—在建　　贷：投资性房地产—成本　　　　　　　　　 —公变 |
| 发生后续支出 | 借：投资性房地产—在建　　贷：银行存款等 | 借：投资性房地产—在建　　贷：银行存款等 |
| 完工 | 借：投资性房地产　　贷：投资性房地产—在建 | 借：投资性房地产—成本　　贷：投资性房地产—在建 |
| 费用化后续支出 | 借：其他业务成本　　贷：银行存款等 |

【例题￭计算题】 2018年5月，甲公司与乙公司的一项厂房租赁合同即将到期。该厂房原价为5000万元，已计提折旧1000万元。

为了提高厂房的租金收入，甲公司决定在租赁期满后对该厂房进行改扩建，并与丙公司签订了租赁合同，约定自改扩建完工时将该厂房出租给丙公司。

2018年5月31日，与乙公司的租赁合同到期，该厂房随即进入改扩建工程，2018年12月31日，该厂房改扩建工程完工，共发生支出500万元，均已支付，即日按照租赁合同出租给丙公司。假定甲公司采用成本计量模式。

（1）2018年5月31日，投资性房地产转入改扩建工程

借：投资性房地产—厂房—在建　4000

　　投资性房地产累计折旧　1000

　　贷：投资性房地产—厂房　5000

（2）2018年5月31日至2018年12月31日，发生改扩建支出

借：投资性房地产—厂房—在建　500

　　贷：银行存款　500

（3）2018年12月31日，改扩建工程完工

借：投资性房地产—厂房　4500

贷：投资性房地产—厂房—在建　4500

【例题￭计算题】 2018年5月，甲公司与乙公司一项厂房租赁合同即将到期，为了提高厂房的租金收入，甲公司决定在租赁期满后对该厂房进行改扩建，并与丙公司签订了租赁合同，约定自改扩建完工时将该厂房出租给丙公司。2018年5月31日，与乙公司的租赁合同到期，该厂房随即进入改扩建工程。

2018年5月31日，该厂房账面余额为2000万元，其中成本1600万元，累计公允价值变动400万元，2018年11月30日该厂房改扩建工程完工，共发生支出300万元，均已支付，即日按照租赁合同出租给丙公司。假定甲公司采用公允价值计量模式。

（1）2018年5月31日，投资性房地产转入改扩建工程

借：投资性房地产—厂房—在建　2000

　　贷：投资性房地产—厂房—成本　1600

　　　　　　　　　　　　　—公允价值变动　400

（2）2018年5月31日至2018年11月30日，发生改扩建支出

借：投资性房地产—厂房—在建　300

　　贷：银行存款　300

（3）2018年11月30日，改扩建工程完工

借：投资性房地产—厂房—成本　2300

　　贷：投资性房地产—厂房—在建　2300

第三节　投资性房地产的后续计量

成本模式计量

公允价值模式计量

后续计量模式的变更

一、采用成本模式计量的投资性房地产

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。

在成本模式下，应当按照固定资产或无形资产的有关规定，对投资性房地产进行后续计量，计提折旧或摊销；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。已经计提减值准备的投资性房地产，其减值准备在以后的会计期间不得转回。

|  |  |
| --- | --- |
| 计提折旧或摊销 | 借：其他业务成本　　贷：投资性房地产累计折旧　　　　投资性房地产累计摊销 |
| 取得的租金收入 | 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） |
| 计提减值准备 | 借：资产减值损失　　贷：投资性房地产减值准备 |

【例题￭计算题】甲公司将一栋写字楼出租给乙公司使用，确认为投资性房地产，采用成本模式进行后续计量，假设这栋办公楼的成本为7200万元，按照年限平均法计提折旧，使用寿命为20年，预计净残值为零。租赁合同约定，乙公司每月等额支付甲公司租金40万元。编制甲公司计提折旧和确认租金收入的会计分录（假定不考虑增值税等相关税费）

【答案】

（1）每月计提折旧

每月计提的折旧=（7200÷20）÷12=30。

借：其他业务成本—出租写字楼折旧　30

　　贷：投资性房地产累计折旧　30

（2）每月确认租金收入

借：银行存款（或其他应收款）　40

贷：其他业务收入—出租写字楼租金收入　40

二、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

1.采用公允价值模式的前提条件

企业只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得，才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。企业一旦选择采用公允价值计量模式，就应当对其所有的投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

2.采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

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。

3.采用公允价值模式进行后续计量的会计处理

①会计处理原则

a.企业采用公允价值模式进行后续计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，不提减值，应当以资产负债表日投资性房地产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之间的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。

b.投资性房地产取得的租金收入，确认为其他业务收入。

|  |  |
| --- | --- |
| 公允价值变动 | ①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　　贷：公允价值变动损益②公允价值低于其账面余额的差额，做相反的会计分录 |
| 取得的租金收入 | 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） |

【例题￭计算题】 2018年9月，甲公司与乙公司签订租赁协议，约定将甲公司新建造的一栋写字楼租赁给乙公司使用，租赁期为10年。

2018年12月1日，该写字楼开始起租，写字楼的工程造价为8000万元，公允价值也为相同金额，该写字楼所在区域有活跃的房地产交易市场，而且能够从房地产交易市场上取得同类房地产的市场报价，甲公司决定采用公允价值模式对该项出租的房地产进行后续计量。

2018年12月31日，该写字楼的公允价值为8400万元。

编制甲公司的会计分录。

【答案】

（1）2018年12月1日，甲公司出租写字楼

借：投资性房地产—写字楼—成本　8000

　　贷：固定资产—写字楼　8000

（2）2018年12月31日，按照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—写字楼—公允价值变动　400

　　贷：公允价值变动损益—投资性房地产　400

三、投资性房地产后续计量模式的变更

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，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。

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。

借：投资性房地产—成本（转换日公允价值）

　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值

　　贷：投资性房地产

　　　　利润分配—未分配利润（或借方）

　　　　盈余公积（或借方）

【提示】上述账务处理不考虑所得税的影响。

【例题￭单选题】投资性房地产的后续计量从成本模式转为公允价值模式的，转换日投资性房地产的公允价值高于其账面价值的差额会对下列财务报表项目产生影响的是（　）。

A.资本公积

B.营业外收入

C.未分配利润

D.投资收益

【答案】C

【解析】投资性房地产由成本模式转为公允价值模式，应该作为会计政策变更处理，公允价值与账面价值的差额应计入留存收益。

【例题￭多选题】下列关于企业投资性房地产会计处理的表述中，正确的有（　）。

A.自行建造的投资性房地产，按达到预定可使用状态前所发生的必要支出进行初始计量

B.以成本模式进行后续计量的投资性房地产，计提的减值准备以后会计期间可以转回

C.投资性房地产后续计量由成本模式转为公允价值模式时，其公允价值与账面价值的差额应计入当期损益

D.满足投资性房地产确认条件的后续支出，应予以资本化

【答案】AD

【解析】选项B，投资性房地产计提的减值准备以后期间不得转回；选项C，投资性房地产成本模式转为公允价值模式应作为会计政策变更处理，公允价值与账面价值的差额，调整留存收益。

1. 投资性房地产的转换与处置

成本模式计量

公允价值模式计量

后续计量模式的变更

1. 投资性房地产的转换
2. 房地产的转换形式及转换日

|  |  |
| --- | --- |
| 形式 | 转换日 |
| 投转非 | ①投资性房地产→固定资产/无形资产 | 房地产达到自用状态，企业开始将其用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期 |
| ②投资性房地产→存货（房企） | 租赁期满，企业董事会或类似机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期 |
| 非转投 | ①存货→投资性房地产（房企） | 租赁开始日 |
| ②固定资产→投资性房地产 |
| ③无形资产→投资性房地产 | 自用土地使用权停止自用后，确定用于赚取租金或资本增值的日期 |

（二）投资性房地产转换的会计处理

1.成本模式

房地产转换后的入账价值，以其转换前的账面价值确定。

|  |  |
| --- | --- |
| ①投资性房地产→固定资产/无形资产 | ②固定资产/无形资产→投资性房地产 |
| 借：固定资产/无形资产　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值　　贷：投资性房地产　　　　累计折旧/累计摊销/减值 | 借：投资性房地产　　累计折旧/累计摊销/减值　　贷：固定资产/无形资产　　　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值 |
| ③投资性房地产→存货 | ④存货→投资性房地产 |
| 借：开发产品　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值　　贷：投资性房地产 | 借：投资性房地产　　存货跌价准备　　贷：开发产品 |

【例题￭计算题】 2018年8月10日，为扩大生产经营，甲公司董事会作出决议，计划于2018年8月31日将某出租在外的厂房在租赁期满时将其收回，用于本公司产品的生产，随后，甲公司做好了用于产品生产的各项准备工作。2018年8月31日，甲公司将出租的厂房收回，2018年9月1日，开始用于本企业产品的生产。该项房地产在转换前采用成本模式计量。

截止2018年8月31日，账面价值为6000万元，其中原价8000万元，累计已提折旧2000万元，假设不考虑其他因素。

【答案】 转换日是2018年9月1日，甲公司的账务处理如下：

借：固定资产—厂房　8000

　　投资性房地产累计折旧　2000

　　贷：投资性房地产—厂房　8000

　　　　累计折旧—厂房　2000

【例题￭计算题】甲公司拥有一栋本公司总部办公使用的办公楼，公司董事会就将该栋办公楼用于出租形成了书面决议。

2018年4月10日，甲公司与乙公司签订了租赁协议，将这栋办公楼整体出租给乙公司使用，租赁期开始日为2018年5月1日，租期为5年。

2018年5月1日，这栋办公楼的账面余额50000万元，已计提折旧500万元。假设甲公司所在城市不存在活跃的房地产交易市场。

【答案】

转换日是2018年5月1日，甲公司的账务处理如下：

借：投资性房地产—办公楼　50000

　　累计折旧　500

　　贷：固定资产—办公楼　50000

　　　　投资性房地产累计折旧　500

【例题￭计算题】甲公司是从事房地产开发的企业，2018年4月10日，甲公司董事会就将其开发的一栋写字楼不再出售改用作出租形成了书面决议。

甲公司遂与乙公司签订了租赁协议，将此写字楼整体出租给乙公司使用，租赁期开始日为2018年5月1日，租赁期为5年，2018年5月1日，该写字楼的账面余额50000万元，未计提存货跌价准备，转换后采用成本模式进行后续计量。

【答案】

转换日是2018年5月1日，甲公司的账务处理如下：

借：投资性房地产—写字楼　50000

贷：开发产品　50000

【例题￭单选题】 2019年7月1日，甲公司将一项按照成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为固定资产。该资产在转换前的账面原价为4000万元，已计提折旧200万元，已计提减值准备100万元，转换日的公允价值为3850万元，假定不考虑其他因素，转换日甲公司应借记“固定资产”科目的金额为（）万元。

A.3700

B.3800

C.3850

D.4000

【答案】D

【解析】

借：固定资产　4000

　　投资性房地产累计折旧　200

　　投资性房地产减值准备　100

　　贷：投资性房地产　4000

　　　　累计折旧　200

　　　　固定资产减值准备　100

2.公允价值模式

以公允价值计价的投资性房地产转换为自用房地产或存货时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产或存货的入账价值，转换当日的公允价值与投资性房地产原账面价值之间的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。

自用房地产或存货转换为以公允价值计量的投资性房地产时，如果转换当日的公允价值小于原账面价值，应当将差额计入当期损益；如果转换当日的公允价值大于原账面价值，应当将其差额计入其他综合收益。待该项投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分应转入当期损益。



|  |  |
| --- | --- |
| ①投资性房地产→固定/无形 | ②固定/无形→投资性房地产 |
| 借：固定资产/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） | a.转换日公允价值＜账面价值借：投资性房地产—成本（公允价值）　　累计折旧/摊销/减值　　公允价值变动损益　　贷：固定资产/无形资产b.转换日公允价值＞账面价值借：投资性房地产—成本（公允价值）　　累计折旧/摊销/减值　　贷：固定资产/无形资产　　　　其他综合收益 |
| ③投资性房地产→存货 | ④存货→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（或借方） | a.转换日公允价值＜账面价值借：投资性房地产—成本（公允价值）　　存货跌价准备　　公允价值变动损益　　贷：开发产品b.转换日公允价值＞账面价值借：投资性房地产—成本（公允价值）　　存货跌价准备　　贷：开发产品　　　　其他综合收益 |

【例题￭计算题】 2018年11月1日，租赁期满，甲公司将出租的写字楼收回，公司董事会就将该写字楼作为办公楼用于本公司的行政管理形成了书面决议。

2018年11月1日，该写字楼正式开始自用，相应由投资性房地产转换为自用房地产，当日的公允价值为7200万元。

该项房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为7000万元，其中，成本为6700万元，公允价值变动为增值300万元。

【答案】转换日是2018年11月1日，甲公司的账务处理如下：

借：固定资产—写字楼　7200

　　贷：投资性房地产—写字楼—成本　6700

　　　　　　　　　　　　　　—公允价值变动　300

　　　　公允价值变动损益—投资性房地产　200

【例题￭计算题】 2018年8月，甲公司打算搬迁至新建办公楼，由于原办公楼处于商业繁华地段，甲公司准备将其出租，以赚取租金收入，已经公司董事会批准形成书面决议。

2018年12月底，甲公司完成了搬迁工作，原办公楼停止自用。2019年1月1日，甲公司与乙公司签订了租赁协议，将其原办公楼租赁给乙公司使用，约定租赁期开始日即使为2019年1月1日，租赁期为3年。

假设2019年1月1日，该办公楼的公允价值为38000万元，其原价为55000万元，已提折旧15000万元。甲公司对出租的该办公楼采用公允价值模式计量。

【答案】转换日是2019年1月1日，甲公司的账务处理如下：

借：投资性房地产—办公楼—成本　38000

　　公允价值变动损益—投资性房地产　2000

　　累计折旧　15000

贷：固定资产—办公楼　55000

【例题￭计算题】 2018年4月15日，甲房地产开发公司（甲公司）董事会形成书面决议，将其开发的一栋写字楼用于出租。甲公司遂与乙公司签订了租赁协议，租赁期开始日为2018年5月1日，租赁期为5年。

2018年5月1日，该写字楼的账面余额为40000万元，公允价值为43000万元。

【答案】转换日是2018年5月1日，甲公司的账务处理如下：

借：投资性房地产—写字楼—成本　43000

　　贷：开发产品　40000

　　　　其他综合收益—公允价值变动—投资性房地产　3000

【例题￭单选题】自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，转换日该房地产公允价值大于账面价值的差额，正确的会计处理是（）。

A.计入其他综合收益

B.计入期初留存收益

C.计入营业外收入

D.计入公允价值变动损益

【答案】A

【解析】自用房地产转换为公允价值模式计量的投资性房地产时，转换日公允价值大于账面价值的差额记入“其他综合收益”科目。

二、投资性房地产的处置

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（将实际收到的处置收入计入其他业务收入，所处置投资性房地产的账面价值计入其他业务成本）。

|  |  |
| --- | --- |
| 成本模式 | 公允价值模式 |
| ①实际收到款项借：银行存款　　贷：其他业务收入　　　　应交税费—增（销）②结转账面价值借：其他业务成本　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值　　贷：投资性房地产 | ①实际收到的款项借：银行存款　　贷：其他业务收入　　　　应交税费—增（销）②结转账面价值借：其他业务成本　　贷：投资性房地产—成本　　　　　　　　　　—公变（或借方）③结转公允价值变动损益借：公允价值变动损益　　贷：其他业务成本或相反分录④结转其他综合收益借：其他综合收益　　贷：其他业务成本 |

【例题￭计算题】甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产。租赁期届满后，甲公司将该栋写字楼出售给乙公司，合同价款为20000万元，乙公司已用银行存款付清。假设这栋写字楼原采用成本模式计量。出售时，该栋写字楼的成本为18000万元，已计提折旧2000万元，不考虑相关税费，编制甲公司相关会计分录。

【答案】

借：银行存款　20000

　　贷：其他业务收入　20000

借：其他业务成本　16000

　　投资性房地产累计折旧　2000

贷：投资性房地产—写字楼　18000

【例题￭单选题】 2016年12月20日甲公司与乙公司签订协议，将自用的办公楼出租给乙公司，租期为3年，每年租金为500万元，于年初收取，2017年1月1日为租赁期开始日，2019年12月31日到期。甲公司采用公允价值模式计量投资性房地产。2017年1月1日此办公楼的公允价值为900万元，账面原价为2000万元，已提折旧为1200万元，未计提减值准备。2017年12月31日该办公楼的公允价值为1200万元，2018年12月31日办公楼的公允价值为1800万元，2019年12月31日办公楼的公允价值为1700万元。2019年12月31日租赁协议到期，甲公司与乙公司达成协议，将该办公楼出售给乙公司，价款为3000万元，增值税税率为9%。2020年初完成交易。则甲公司出售办公楼时影响营业利润的金额为（）万元。

A.1300　B.1400　C.1050　D.1200



①17.1.1 固定资产转换投资性房地产

借：投资性房地产—成本　900

　　累计折旧　1200

　　贷：固定资产　2000

　　　　其他综合收益　100

②17.12.31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

③18.12.31公允价值变动

借：投资性房地产—公允价值变动　600

　　贷：公允价值变动损益　600

④19.12.31公允价值变动

借：公允价值变动损益　100

　　贷：投资性房地产—公允价值变动　100

⑤20年初出售

借：银行存款　3270

　　贷：其他业务收入　3000

　　　　应交税费—应交增值税（销项税额）　270

借：其他业务成本　1700

　　贷：投资性房地产—成本　900

　　　　　　　　　　—公允价值变动　800

借：公允价值变动损益　800

　　贷：其他业务成本　800

借：其他综合收益　100

　　贷：其他业务成本　100

出售时影响利润金额=3000-1700+100=1400

【答案】B

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 业务类型 | 成本模式 | 公允价值模式 |
| 外购 | 借：投资性房地产　　应交税费—增（进）　　贷：银行存款 | 借：投资性房地产—成本　　应交税费—增（进）　　贷：银行存款 |
| 自建 | 借：投资性房地产　贷：在建工程/开发成本 | 借：投资性房地产—成本　贷：在建工程/开发成本 |
| 收租 | 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） |
| 折旧/摊销 | 借：其他业务成本　　贷：投资性房地产累计折旧/摊销 | 无 |
| 减值 | 借：资产减值损失　　贷：投资性房地产减值准备 | 无 |
| 公允价值变动 | 无 | 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分录 |
| 资本化支出 | a.转入在建借：投资性房地产—在建　　投资性房地产折旧/摊销/减值　　贷：投资性房地产b.发生后续支出时借：投资性房地产—在建　　贷：银行存款/应付账款等c.完工时借：投资性房地产　　贷：投资性房地产—在建 | a.转入在建借：投资性房地产—在建　　贷：投资性房地产—成本　　　　　　　　　　—公变b.发生后续支出时借：投资性房地产—在建　　贷：银行存款/应付账款等c.完工时借：投资性房地产—成本　　贷：投资性房地产—在建 |
| 费用化支出 | 借：其他业务成本　　贷：银行存款等 |
| 模式变更 | 借：投资性房地产—成本（转换日公允价值）　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值　　贷：投资性房地产　　　　利润分配—未分配利润（或借方）　　　　盈余公积（或借方） |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 投→固/无/存 | 成本模式 | 借：固定资产/无形资产/开发产品　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值　　贷：投资性房地产　　　　累计折旧/摊销/减值 |
| 公允价值模式 | 借：固定资产/无形资产/存货　　贷：投—成本　　　　　—公变（或借方）　　　　公允价值变动损益（或借方） |
| 固/无/存→投 | 成本模式 | 借：投资性房地产　　累计折旧/累计摊销/减值　　贷：固定资产/无形资产/开发产品　　　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值 |
| 公允价值模式 | 借：投资性房地产—成本　　累计折旧/摊销/减值　　公允价值变动损益（借差）　　贷：固定资产/无形资产/开发产品　　　　其他综合收益（贷差） |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 成本模式 | 公允价值模式 |
| 处置 | ①实际收到款项借：银行存款　　贷：其他业务收入　　　　应交税费—增（销）②结转账面价值借：其他业务成本　　投资性房地产累计折旧/摊销/减值　　贷：投资性房地产 | ①实际收到的款项借：银行存款　　贷：其他业务收入　　　　应交税费—增（销）②结转账面价值借：其他业务成本　　贷：投资性房地产—成本　　　　　　　　　　—公变（或借方）③结转公允价值变动损益借：公允价值变动损益　　贷：其他业务成本或相反分录④结转其他综合收益借：其他综合收益　　贷：其他业务成本 |

**本章小结**

1.掌握投资性房地产的特征和范围

2.掌握投资性房地产的确认条件

3.掌握投资性房地产初始计量的核算

4.掌握与投资性房地产有关的后续支出的核算

5.掌握投资性房地产后续计量的核算

6.掌握投资性房地产转换的核算

7.熟悉投资性房地产处置的核算