



## 2021 中级会计实务

主讲：杨菠

## 第六章 投资性房地产

## 第二节 长期股权投资的后续计量

## 【案例导入】

北京链家房地产公司为一般纳税人，其专门从事房地产出租或增值后转让获取收益的企业

思考 1:

赚取收益的方式与固定资产、存货的区别

思考 2:

经营租入再转租是否属于投资性房地产

思考 3:

报告使用者在报告日是否需要公允价值

## 【本章考情分析】

## 1. 考试规律分析

本章收录企业会计准则第 3 号投资性房地产相关内容，其内容与固定资产准则相比，有共性，但也有区别，其更突出投资性房地后续计量两种模式，重点内容为转换和计量模式变更、处置业务的会计处理。

本章属于考试重要章节，考试分数较高，题型有客观题、计算分析题，同时也可与所得税、借款费用和差错更正等内容结合在综合题中出现。

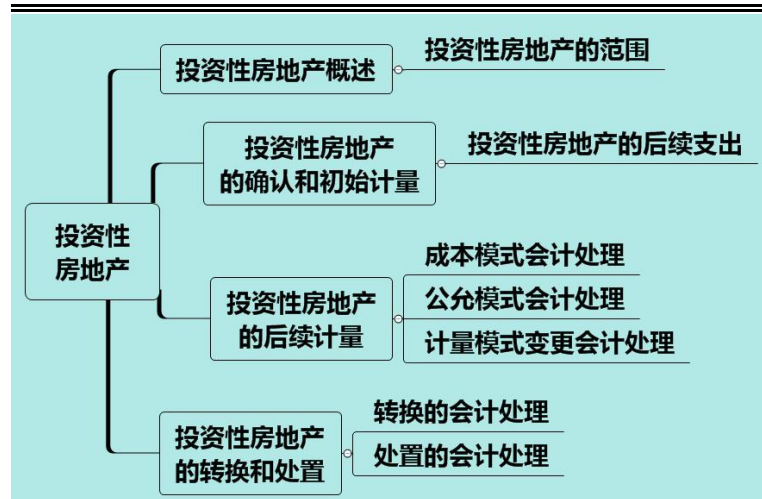
## 2. 最近 3 年题型题量分析

| 题型    | 2020 年   | 2019 年    | 2018 年    |
|-------|----------|-----------|-----------|
| 单项选择题 | 2 题 3 分  | 1 题 1.5 分 | 1 题 1.5 分 |
| 多项选择题 | 2 题 4 分  | 1 题 2 分   | 1 题 2 分   |
| 判断题   | 1 题 1 分  | 1 题 1 分   | 1 题 1 分   |
| 计算分析题 | 1 题 12 分 | 1 题 10 分  | 1 题 10 分  |
| 综合题   | —        | —         | —         |
| 合计    | 20 分     | 14.5 分    | 14.5 分    |

## 【本章 2021 年教材变化】

未发生实质性变化

## 【本章考点清单】



## 第一节 投资性房地产概述

### 一、投资性房地产的定义和特征

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。

【提示】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活动；

(2) 投资性房地产在用途、状态、目的等方面区别于企业作为生产经营场所的房地产和房地产开发企业用于销售的房地产。

#### 重点提示

区别各类资产需要关注：持有房、地的目的。

①持有房、地的目的是以赚取租金或者资本增值，或者两者兼有的是投资性房地产；

②持有房、地的目的是作为生产经营场所的是固定资产；

③持有房、地的目的是房地产开发企业用于出售的房地产的是存货。

【例题·判断题】企业将采用经营租赁方式租入的土地使用权转租给其他单位的，应该将土地使用权确认为投资性房地产（ ）。

【答案】错误

【解析】对于以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的，因不拥有产权，不能确认为投资性房地产。

### 二、投资性房地产的范围

| 范围               | 相关内容                                              |
|------------------|---------------------------------------------------|
| (一) 属于投资性房地产的项目  | 1. 已出租的土地使用权<br>2. 持有并准备增值后转让的土地使用权<br>3. 已出租的建筑物 |
| (二) 不属于投资性房地产的项目 | 1. 自用房地产<br>2. 作为存货的房地产                           |

#### 提示 1

已出租的土地使用权：企业通过出让或转让方式取得并以经营租赁方式出租的土地使用权。

(1) 企业计划用于出租但尚未出租的土地使用权，不属于此类；



## 老会计-用心传递温

(2) 以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产

### 提示 2

持有并准备增值后转让的土地使用权

(1) 按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于投资性房地产

### 提示 3

已出租的建筑物

(1) 指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的建筑物，以经营租赁方式租入建筑物再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产；

(2) 企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供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

【教材例 6—1】2×18 年 5 月 10 日，甲公司与乙公司签订了一项经营租赁合同，约定自 2×18 年 6 月 1 日起，甲公司每年以租金 8 000 000 元租赁使用乙公司拥有的一块 400 000 平方米的场地，租赁期为 8 年。2×18 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。

### 【思考确认】

甲公司：不能确认其投资性房地产。属于乙公司的投资性房地产

### 提示 4

自用房地产即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。

① 企业出租给本企业职工居住的房屋——固定资产

(土地使用权确认为无形资产)

② 企业拥有并自行经营的旅馆饭店——固定资产

(土地使用权确认为无形资产)

③ 企业自用的办公楼、生产车间厂房等——固定资产 (土地使用权确认为无形资产)

### 提示 5

作为存货的房地产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。这部分房地产属于房地产开发企业的存货，不属于投资性房地产。

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。

【例题·判断题】企业将其拥有的办公大楼由自用转为收取租金收益时，应将其转为投资性房地产。( )

【答案】正确

【例题·多选题】下列各项中，属于投资性房地产的有 ( )。

A. 已出租的建筑物

B. 待出租的建筑物

C. 已出租的土地使用权

D. 以经营租赁方式租入后再转租的建筑物

【答案】AC

### 【本节重点】

投资性房地产范围

## 第二节 投资性房地产的确认和初始计量

### 一、投资性房地产的确认和初始计量



## 老会计-用心传递温

将某个项目确认为投资性房地产，首先应当符合投资性房地产的定义，其次要同时满足投资性房地产的两个确认条件：

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。

|                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>（一）外购投资性房地产的确认条件和初始计量</b> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 对于企业外购的房地产，只有在购入房地产的同时开始对外出租（自租赁期开始日起，下同）或用于资本增值，才能称之为外购的投资性房地产</li> <li>2. 成本（入账价值）=购买价款+相关税费+可直接归属于该资产的其他支出</li> <li>3. 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、无形资产或存货，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，才能从固定资产、无形资产或存货转换为投资性房地产</li> </ol> |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>（二）自行建造投资性房地产的确认条件和初始计量</b> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 企业自行建造（或开发，下同）的房地产，只有在自行建造或开发活动完成（即达到预定可使用状态）的同时开始对外出租或用于资本增值，才能将自行建造的房地产确认为投资性房地产</li> <li>2. 成本（入账价值）=建造该项房地产达到预定可使用状态前发生的必要支出</li> <li>3. 企业自行建造房地产达到预定可使用状态后一段时间才对外出租或用于资本增值的，应当先将自行建造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开始，从固定资产或无形资产转换为投资性房地产</li> </ol> |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

【教材例 6-3】2×18 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。2×18 年 11 月，甲公司预计厂房即将完工，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。租赁合同约定，该厂房屋于完工时开始起租。

2×18 年 12 月 5 日，两栋厂房同时完工。该块土地使用权的成本为 9 000 000 元，至 2×18 年 12 月 5 日，土地使用权已摊销 165 000 元；两栋厂房的实际造价均为 12 000 000 元，能够单独出售。为简化处理，假设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。

甲公司的账务处理如下：

由于甲公司在购入的土地上建造的两栋厂房，其中的一栋厂房用于出租，因此应当将土地使用权中对应部分同时转为为投资性房地产=9 000 000×1/2=4 500 000（元）

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



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

【教材例 6-4】2×18 年 5 月，甲公司与乙公司的一项厂房经营租赁合同即将到期。该厂房原价为 50 000 000 元，已计提折旧 10 000 000 元。为了提高厂房的租金收入，甲公司决定





## 老会计-用心传递温

在租赁期满后对该厂房进行改扩建，并与丙公司签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将该厂房出租给丙公司。2×18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。

2×18年12月31日，该厂房改扩建工程完工，共发生支出5 000 000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模式计量。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2×18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 40 000 000

投资性房地产累计折旧 10 000 000

贷：投资性房地产——厂房 50 000 000

(2) 2×18年5月31日至2×18年12月31日，发生改扩建支出

借：投资性房地产——厂房——在建 5 000 000

贷：银行存款 5 000 000

(3) 2×18年12月31日，改扩建工程完工

借：投资性房地产——厂房 45 000 000

贷：投资性房地产——厂房——在建 45 000 000

【教材例 6-5】2×18年5月，甲公司与乙公司的一项厂房经营租赁合同即将到期。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，并与丙公司签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将该厂房出租给丙公司。2×18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。2×18年5月31日，该厂房账面余额为20 000 000元，其中成本16 000 000元，累计公允价值变动4 000 000元。

2×18年11月30日该厂房改扩建工程完工，共发生支出3 000 000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模式计量。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2×18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 20 000 000

贷：投资性房地产——厂房——成本 16 000 000

——公允价值变动 4 000 000

(2) 2×18年5月31日至2×18年11月30日，发生改建支出

借：投资性房地产——厂房——在建 3 000 000

贷：银行存款 3 000 000

(3) 2×18年11月30日，改扩建工程完工

借：投资性房地产——厂房——成本 23 000 000

贷：投资性房地产——厂房——在建 23 000 000

【例题·判断题】企业将自行建造的房地产达到预定可使用状态时开始自用，之后改为对外出租，应当在该房地产达到预定可使用状态时确认为投资性房地产。( )

【答案】错误

【解析】企业自行建造房地产达到预定可使用状态后一段时间才对外出租或用于资本增值的，应得先将自行建造的房地产确认为固定资产等，对外出租时，再转为投资性房地产。



## 老会计-用心传递温

【例题·判断题】甲公司将其自有写字楼的部分楼层以经营租赁方式对外出租，因自用部分与出租部分不能单独计量，为此甲公司将该写字楼整体确认为固定资产。（ ）（2019）

【答案】正确

【解析】企业写字楼部分用于对外出租，无法明确区分自用与出租部分的，应将该写字楼整体确认为固定资产核算。

【本节重点】

### 投资性房地产初始计量

### 第三节 投资性房地产的后续计量

【考试要点】投资性房地产后续计量一般原则

1. 投资性房地产的后续计量有成本和公允价值两种模式；
2. 通常应当采用成本模式，只有满足特定条件的情况下才可以采用公允价值模式；
3. 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；
4. 成本模式在满足条件时可以变更为公允价值模式（属于政策变更），公允价值模式不能变更为成本模式。

#### 一、采用成本模式计量的投资性房地产

| 计量模式 | 相关内容                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 成本模式 | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 成本模式计量的投资性房地产适用的会计科目<br/>投资性房地产<br/>投资性房地产累计折旧（摊销）<br/>投资性房地产减值准备</li> <li>2. 成本模式后续计量涉及会计处理<br/>（1）按照固定资产或无形资产的有关规定，按期（月）计提折旧或摊销的会计分录如下：<br/>借：其他业务成本<br/>    贷：投资性房地产累计折旧（摊销）<br/>（2）取得租金收入的会计分录如下：<br/>借：银行存款等<br/>    贷：其他业务收入<br/>        应交税费——应交增值税（销项税额）</li> <li>3. 存在减值迹象的适用资产减值的有关规定，计提减值的会计分录如下：<br/>借：资产减值损失<br/>    贷：投资性房地产减值准备</li> </ol> |
| 提示   | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 投资性房地产减值准备一经计提不得转回</li> <li>2. 参照固定资产会计处理</li> </ol>                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

【教材例 6-6】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



## 老会计-用心传递温

式进行后续计量。假设这栋办公楼的成本为 72 000 000 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。经营租赁合同约定，乙公司每月等额支付甲公司租金 400 000 元（假定不考虑增值税）。

甲公司的账务处理如下：

（1）每月计提折旧

每月计提的折旧 =  $(72\,000\,000 \div 20) \div 12 = 300\,000$ （元）

借：其他业务成本——出租写字楼折旧 300 000

贷：投资性房地产累计折旧 300 000

（2）每月确认租金收入

借：银行存款（或其他应收款） 400 000

贷：其他业务收入——出租写字楼租金收入 400 000

### 【例题·单选题】

企业对其分类为投资性房地产的写字楼进行日常维护所发生的相关支出，应当计入的财务报表项目是（ ）。（2019）

- A. 营业成本                      B. 投资收益                      C. 管理费用                      D. 营业外支出

【答案】A

【解析】对其分类为投资性房地产的写字楼进行日常维护所发生的相关支出应计入其他业务成本，对应的报表项目为营业成本。

【例·单选题】2×18 年 12 月 31 日，甲公司以银行存款 12 000 万元外购一栋写字楼并立即出租给乙公司使用，租期 5 年，每年末收取租金 1 000 万元。该写字楼的预计使用年限为 20 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。甲公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量。2×19 年 12 月 31 日，该写字楼出现减值迹象，可收回金额为 11 200 万元。不考虑其他因素，与该写字楼相关的交易或事项对甲公司 2×19 年度营业利润的影响金额为（ ）万元。（2020 年）

- A. 400                      B. 800                      C. 200                      D. 1 000

【答案】C

【解析】

（1）2×19 年写字楼计提折旧金额 =  $12\,000 / 20 = 600$ （万元），计入其他业务成本；

（2）2×19 年年末，减值测试前写字楼的账面价值 =  $12\,000 - 600 = 11\,400$ （万元），小于其可收回金额，应计提减值准备 =  $11\,400 - 11\,200 = 200$ （万元），计入资产减值损失；

（3）2×19 年确认租金收入 1 000 万元，计入其他业务收入；综上，与该写字楼相关的交易或事项对甲公司 2×19 年度营业利润的影响金额 =  $-600 - 200 + 1\,000 = 200$ （万元），选项 C 正确。

【例·多选题】下列各项中对企业以成本模式计量的投资性房地产会计处理的表述中，正确的有（ ）。（2020）

- A. 年末无需对其预计使用寿命进行复核  
B. 计提的减值准备，在以后的会计期间不允许转回  
C. 存在减值迹象时，应当进行减值测试  
D. 应当按期计提折旧或摊销

【答案】BCD





## 老会计-用心传递温

【解析】选项 A，成本模式计量的投资性房地产，应当按期计提折旧或摊销，年末需要对其预计使用寿命、预计净残值、折旧或摊销方法等进行复核。

### 二、采用公允价值模式计量的投资性房地产

| 计量模式 | 相关内容                                                                                                                                                   |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 公允模式 | 1. 采用公允价值模式计量的投资性房地产适用的会计科目<br>投资性房地产——成本<br>——公允价值变动<br>公允价值变动损益（损益类）                                                                                 |
|      | 2. 公允价值模式后续计量涉及会计处理<br>(1) 取得租金收入会计分录如下：<br>借：银行存款等<br>贷：其他业务收入<br>应交税费——应交增值税（销项税额）<br>(2) 公允价值变动会计处理的分录如下：<br>借：投资性房地产——公允价值变动<br>贷：公允价值变动损益（或做相反分录） |
| 提示   | 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摊销，也不计提减值准备。                                                                                                            |

【教材例 6-7】2×18 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。2×18 年 12 月 1 日，该写字楼开始起租，写字楼的工程造价为 80 000 000 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。

在确定该投资性房地产的公允价值时，甲公司选取了与该处房产所处地区相近，结构及用途相同的房地产，参照公司所在地产交易市场上平均销售价格，结合周边市场信息和自有房产的特点。2×18 年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值为 84 000 000 元。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2×18 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 80 000 000  
    贷：固定资产——写字楼 80 000 000

(2) 2×18 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 4 000 000  
    贷：公允价值变动损益——投资性房地产 4 000 000

### 三、投资性房地产后续计量模式的变更

#### 1. 投资性房地产后续计量模式的变更原则：

(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；



## 老会计-用心传递温

(2) 成本模式在满足条件时可以变更为公允价值模式(属于政策变更), 公允价值模式不能变更为成本模式;

(3) 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。

2. 投资性房地产后续计量模式的变更的会计分录:

借: 投资性房地产——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

    利润分配——未分配利润

    盈余公积

### 提示

①会计科目“投资性房地产—成本”: 计量金额均为当日公允价;

②留存收益包括未分配利润和盈余公积, 前者一般占 90%, 后者占 10%;

③计量模式的变更与转换业务的区别, 这部分内容容易混淆

【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( )。(2017 年)

- 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。

【例·多选题】下列各项关于企业投资性房地产后续计量的表述中, 正确的有( )。(2020 年)

- A. 采用公允价值模式计量的, 不得计提折旧或摊销
- B. 由成本模式转为公允价值模式的, 应作为会计政策变更处理
- C. 采用成本模式计量的, 不得确认减值损失
- D. 已经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

【答案】ABD

【解析】选项 A, 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、不确认减值; 选项 B、D, 满足条件, 投资性房地产可以从成本模式转为公允价值模式计量(属于会计政策变更), 但是不得从公允价值模式转为成本模式计量; 选项 C, 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产, 存在减值迹象时, 应进行减值测试, 确定发生减值的, 应当计提减值准备。

### 【本节重点】

投资性房地产后续计量会计处理

投资性房地产的计量模式变更



#### 第四节投资性房地产的转换和处置

##### 一、 房地产的转换

###### （一）房地产的转换形式及转换日

房地产的转换时是房地产用途的变更

1. 投资性房地产开始自用
2. 作为存货的房地产，改为出租
3. 自用建筑物停止自用，改为出租
4. 自用土地使用权停止自用，改用于赚取租金或资本增值
5. 房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外出售，从投资性房地产转为存货

###### 【考试要点】转换日

1. “自用房地产或存货”转换为“投资性房地产”租赁期开始日或用于资本增值的日期
2. “投资性房地产”转换为“自用房地产”房地产达到自用状态日期
- “投资性房地产”转换为“存货”

租赁期满，企业董事会或类似机构作出决议明确表明将其重新开发用于对外出售的日期

###### （二）房地产转换的会计处理

###### 1. 成本模式下的转换

| 转换 | 相关内容 |
|----|------|
|----|------|



## 成本模式下的转换

(1) 投资性房地产转为自用房地产

借：固定资产、无形资产

贷：投资性房地产

借：投资性房地产累计折旧（摊销）

贷：累计折旧（摊销）

借：投资性房地产减值准备

贷：固定资产（无形资产）减值准备

【提示】一对一结转

(2) 投资性房地产转换为存货

借：开发产品

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

【提示】不是一对一结转，开发产品金额为投资性房地产账面价值

(3) 自用房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产

贷：固定资产、无形资产

借：累计折旧（摊销）

贷：投资性房地产累计折旧（摊销）

借：固定资产（无形资产）减值准备

贷：投资性房地产减值准备

【提示】一对一结转

(4) 作为存货的房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产

存货跌价准备

贷：开发产品

【提示】不是一对一结转，投资性房地产金额为开发产品的账面价值

【例·判断题】自用房地产转换为以成本模式计量的投资性房地产，不影响损益金额。（ ）  
（2020 年）

【答案】√

【解析】自用房地产转为成本模式下的投资性房地产时，对应科目等额结转，不产生差异，不影响损益金额。

【教材例 6-8】2×18 年 8 月 10 日，为扩大生产经营，甲公司董事会作出书面决议，计划于 2×18 年 8 月 31 日将某出租在外的厂房在租赁期满后收回，用于本公司生产产品。随后，甲公司做好了厂房重新用于生产的各项准备工作。

2×18 年 8 月 31 日，甲公司将该出租的厂房收回，2×18 年 9 月 1 日开始用于本公司生产产品。该项房地产在转换前采用成本模式计量，截至 2×18 年 8 月 31 日，账面余额为 80 000 000 元，已计提累计折旧金额为 20 000 000 元。假定不考虑其他因素。

甲公司的账务处理如下：



## 老会计-用心传递温

2×18年9月1日

借：固定资产——厂房 80 000 000  
     投资性房地产累计折旧 20 000 000  
     贷：投资性房地产——厂房 80 000 000  
         累计折旧——厂房 20 000 000

【教材例 6-9】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。2×18年4月10日，甲公司与乙公司签订了经营租赁协议，将这栋办公楼整体出租给乙公司使用，租赁期开始日为2×18年5月1日，租期为5年。2×18年5月1日，这栋办公楼的账面余额为500 000 000元，已计提折旧5 000 000元。假设甲公司所在城市不存在活跃的房地产交易市场。

甲公司的账务处理如下：

2×18年5月1日

借：投资性房地产——办公楼 500 000 000  
     累计折旧 5 000 000  
     贷：固定资产——办公楼 500 000 000  
         投资性房地产累计折旧 5 000 000

【教材例 6-10】甲公司是从事房地产开发的企业，2×18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2×18年5月1日，租赁期为5年。2×18年5月1日，该写字楼的账面余额为500 000 000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。

甲公司的账务处理如下：

2×18年5月1日

借：投资性房地产——写字楼 500 000 000  
     贷：开发产品 500 000 000

【例题·单选题】2011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4 000万元，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3 850万元，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。（2012年）

A. 3 700      B. 3 800      C. 3 850      D. 4 000

【答案】D

【解析】转换日甲公司应按转换前投资性房地产原价4 000万元借记“固定资产”科目。

【例·单选题】2×20年1月1日，甲公司将自用的写字楼转换为以成本模式进行后续计量的投资性房地产。转换当日写字楼的账面余额为5000万元，已计提折旧500万元，已计提固定资产减值准备400万元；公允价值为4200万元。甲公司将该写字楼转为投资性房地产核算时的初始入账价值为（ ）万元。（2020年）

A. 5000      B. 4600      C. 4200      D. 4100

幻灯片 108

【答案】D





## 老会计-用心传递温

【解析】自用写字楼转换为以成本模式后续计量的投资性房地产，应以转换当日写字楼的账面价值 4100 万元（5000—500—400）作为投资性房地产的初始入账价值。

### 2. 公允模式下的转换会计处理

| 转换类型               | 相关内容                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 投资性房地产转为自用房地产或者存货  | <p>会计处理分录如下：</p> <p>借：固定资产/无形资产/开发产品（转换当日的公允价值）<br/>贷：投资性房地产—成本<br/>—公允价值变动（或者在借方）<br/>差额：公允价值变动损益</p> <p>【提示】</p> <p>①自用房地产或存货入账价值是转换当日的公允价值；<br/>②转换当日的公允价值与原账面价值之间的差额是该资产后续公允价值变动，计入当期损益（公允价值变动损益）</p>                                                                                                        |
| 自用房地产、或存货转换为投资性房地产 | <p>会计处理分录如下：</p> <p>借：投资性房地产—成本（以转换当日的公允价值计量）<br/>累计折旧（摊销）<br/>固定资产（无形资产）减值准备<br/>存货跌价准备<br/>借差：公允价值变动损益<br/>贷：固定资产、无形资产、开发产品<br/>贷差：其他综合收益</p> <p>【提示】①投资性房地产按公允价值计量的转换属于跨界的会计处理；<br/>②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，除重新确认科目，金额也要重新确认（投资性房地产按照转换当日的公允价值）；<br/>③如果转换当日的公允价值小于原账面价值，说明资产减值，应当将差额计入当期损益（公允价值变动损益）</p> |

【教材例 6-11】2×18 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。2×18 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 72 000 000 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 70 000 000 元，其中，成本为 67 000 000 元，公允价值变动为增值 3 000 000 元。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产——写字楼 72 000 000  
贷：投资性房地产——写字楼——成本 67 000 000  
——公允价值变动 3 000 000  
公允价值变动损益——投资性房地产 2 000 000

【教材例 6-12】2×18 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



## 老会计-用心传递温

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。2×18年12月底，甲公司完成了搬迁工作，原办公楼停止自用。2×19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，约定租赁期开始日为2×19年1月1日，租赁期为3年。

在该例中，甲公司应当于租赁期开始日（2×19年1月1日），将自用房地产转换为投资性房地产。该办公楼所在地房地产交易活跃，公司能够从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，假设甲公司对出租的该办公楼。

采用公允价值模式计量假设2×19年1月1日，该办公楼的公允价值为380 000 000元，其原价为550 000 000元，已提折旧150 000 000元。

甲公司的账务处理如下：

2×19年1月1日

|                   |             |
|-------------------|-------------|
| 借：投资性房地产——办公楼——成本 | 380 000 000 |
| 公允价值变动损益——投资性房地产  | 20 000 000  |
| 累计折旧              | 150 000 000 |
| 贷：固定资产——办公楼       | 550 000 000 |

【教材例 6-13】2×18年4月15日，甲房地产开发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2×18年5月1日，租赁期为5年。2×18年5月1日，该写字楼的账面余额为400 000 000元。公允价值为430 000 000元。

甲公司的账务处理如下：

2×18年5月1日

|                   |             |
|-------------------|-------------|
| 借：投资性房地产——写字楼——成本 | 430 000 000 |
| 贷：开发产品            | 400 000 000 |
| 其他综合收益——投资性房地产    | 30 000 000  |

【例题·单选题】企业将自用房地产转为以公允价值模式计量的投资性房地产。下列关于转换日该房地产公允价值大于账面价值的差额的会计处理表述中，正确的是（ ）。

- A. 计入递延收益
- B. 计入当期损益
- C. 计入其他综合收益
- D. 计入资本公积

【答案】C

【解析】企业将自用房地产转为以公允价值模式计量的投资性房地产，当日公允价值大于账面价值的差额，应该计入其他综合收益，C项正确。

【例题·多选题】企业将自用房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产时，转换日的公允价值与原账面价值的差额，可能影响的财务报表项目有（ ）。（2019）

- A. 资本公积
- B. 其他综合收益
- C. 公允价值变动收益
- D. 投资收益

【答案】BC

【解析】企业将自用房地产转换为以公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，转换日公允价值大于账面价值的差额计入其他综合收益，公允价值小于账面价值的差额计入公允价值变动损益，选项B和C正确



## 二、投资性房地产的处置

| 项目                 | 相关内容                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
|--------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|----|--------|--|--------|--|------------|--|----------|
| (一) 成本模式的投资性房地产的处置 | 1. 会计处理的分录：核算处置损益<br>借：银行存款等<br>贷：其他业务收入<br>应交税费——应交增值税（销项税额）<br>借：其他业务成本<br>投资性房地产累计折旧/投资性房地产<br>累计摊销<br>投资性房地产减值准备<br>贷：投资性房地产                                                                                                                                                                                       |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
|                    | 2. 方法：画小利润表<br>小利润表 <table border="1"> <thead> <tr> <th>处置</th><th>金额</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>售价（流入）</td><td></td></tr> <tr> <td>成本（流出）</td><td></td></tr> </tbody> </table> <p>【要点提示】①投资性房地产的处置属于日常活动，应确认收入和费用，成本模式下处置分录是两个；②会计科目：其他业务收入、其他业务成本</p>                                                       | 处置 | 金额 | 售价（流入） |  | 成本（流出） |  |            |  |          |
| 处置                 | 金额                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
| 售价（流入）             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
| 成本（流出）             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
| (二) 公允模式的投资性房地产的处置 | 1. 会计处理的分录<br>借：银行存款等<br>贷：其他业务收入<br>应交税费——应交增值税（销项税额）<br>借：其他业务成本<br>公允价值变动损益（或贷记）<br>其他综合收益<br>贷：投资性房地产——成本<br>——公允价值变动（或借记）                                                                                                                                                                                         |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
|                    | 2. 方法：画小利润表<br>小利润表 <table border="1"> <thead> <tr> <th>处置</th><th>金额</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>售价（流入）</td><td></td></tr> <tr> <td>成本（流出）</td><td></td></tr> <tr> <td>结转公允价值变动损益</td><td></td></tr> <tr> <td>结转其他综合收益</td><td></td></tr> </tbody> </table> <p>【要点提示】公允模式下处置需要结转累计公允价值变动和其他综合收益，结转到其他业务成本</p> | 处置 | 金额 | 售价（流入） |  | 成本（流出） |  | 结转公允价值变动损益 |  | 结转其他综合收益 |
| 处置                 | 金额                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
| 售价（流入）             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
| 成本（流出）             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
| 结转公允价值变动损益         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |    |        |  |        |  |            |  |          |
| 结转其他综合收益           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |    |        |  |        |  |            |  |          |

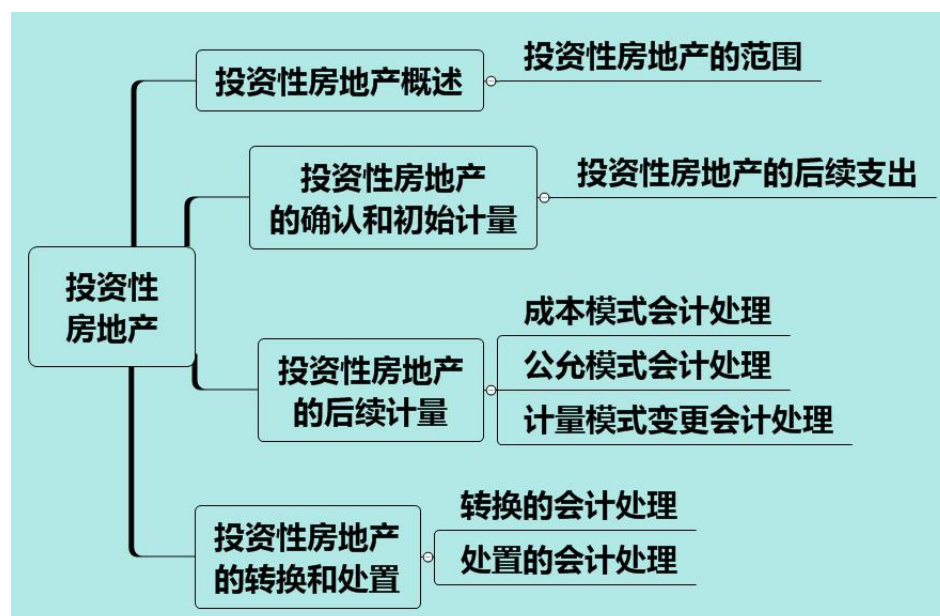


【教材例 6-14】甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产。租赁期届满后，甲公司将该栋写字楼出售给乙公司，合同价款为 200 000 000 元，乙公司已用银行存款付清。假设这栋写字楼原采用成本模式计量。出售时，该栋写字楼的成本为 180 000 000 元，已计提折旧 20 000 000 元，不考虑相关税费。

甲公司的账务处理如下：

|               |             |
|---------------|-------------|
| 借：银行存款        | 200 000 000 |
| 贷：其他业务收入      | 200 000 000 |
| 借：其他业务成本      | 160 000 000 |
| 投资性房地产累计折旧    | 20 000 000  |
| 贷：投资性房地产——写字楼 | 180 000 000 |

#### 【本章小结】



#### 【本节重点】

公允模式下投资性房地产的转换（固定资产转换按公允价值计量的投资性房地产）

投资性房地产的处置（方法：画小利润表）



请关注公众号、听更多免费直播