

第五章 投资性房地产

■ 本章内容导读

第一节 投资性房地产的定义与范围

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

第三节 投资性房地产的后续计量

第四节 投资性房地产的转换和处置

■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节，主要考点包括：

- (1) 与投资性房地产有关的后续支出；
- (2) 投资性房地产的后续计量；
- (3) 投资性房地产的转换；
- (4) 投资性房地产的处置等。

本章近三年考题题型主要为客观题，每年试题分值在 2 分左右。2023 年本章教材内容基本没有变化。

■ 本章知识讲解

第一节 投资性房地产的定义与范围

一、投资性房地产的定义

二、投资性房地产的范围

一、投资性房地产的定义

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。

二、投资性房地产的范围

(一) 已出租的土地使用权

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。

(二) 持有并准备增值后转让的土地使用权

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。

(三) 已出租的建筑物

已出租的建筑物，是指企业以经营租赁方式出租的建筑物，主要包括：

- (1) 自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物；
- (2) 正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。

企业以经营租赁方式租入再转租的建筑物不属于投资性房地产。

1. 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

明将其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。

提示

“空置建筑物”是指企业新购入、自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物, 以及不再用于日常生产经营活动且经调整后达到可经营出租状态的建筑物。

2. 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。例如, 企业将其办公楼出租, 同时向承租人提供维护、保安等日常辅助服务, 企业应当将其确认为投资性房地产。

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

二、与投资性房地产有关的后续支出

一、投资性房地产的确认和初始计量

(一) 投资性房地产的确认条件

投资性房地产只有在符合其定义的前提下, 同时满足下列条件的, 才能予以确认:

- (1) 与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业;
- (2) 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

(二) 投资性房地产的初始计量

1. 外购的投资性房地产

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。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。

提示

在采用公允价值模式计量下, 企业应当在“投资性房地产”科目下设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目, 按照外购的土地使用权和建筑物发生的实际成本, 记入“投资性房地产——成本”科目。

2. 自行建造的投资性房地产

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。

提示

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。

3. 非投资性房地产转换为投资性房地产

非投资性房地产转换为投资性房地产, 如果投资性房地产采用成本模式计量, 则按照该项房地产在转换日的账面价值入账; 如果投资性房地产采用公允价值模式计量, 则按该项房地产在转换日的公允价值入账。

三 板书

非投资性房地产 → 投资性房地产

- 成本模式：转换日的账面价值
- 公允价值模式：转换日的公允价值

二、与投资性房地产有关的后续支出

（一）资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，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。

企业对某项投资性房地产进行改扩建等再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，再开发期间不计提折旧或摊销。

💡 提示

投资性房地产资本化后续支出的会计处理，应通过“投资性房地产——在建”科目核算，而不是通过“在建工程”科目核算。

教材例 5-1 20×8 年 3 月，甲企业与乙企业的一项厂房经营租赁合同即将到期。该厂房按照成本模式进行后续计量，原价为 2 000 万元，已计提折旧 600 万元。为了提高厂房的租金收入，甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业。3 月 15 日，与乙企业的租赁合同到期，厂房随即进入改扩建工程。12 月 10 日，厂房改扩建工程完工，共发生支出 150 万元，即日按照租赁合同出租给丙企业。假设甲企业采用成本计量模式，不考虑相关税费。

🔍 分析

本例中，改扩建支出属于资本化的后续支出，应当记入投资性房地产的成本。

甲企业的账务处理如下：

（1）20×8 年 3 月 15 日，投资性房地产转入改扩建工程：

借：投资性房地产——在建	1 400
投资性房地产累计折旧	600
贷：投资性房地产	2 000

（2）20×8 年 3 月 15 日—12 月 10 日：

借：投资性房地产——在建	150
贷：银行存款	150

（3）20×8 年 12 月 10 日，改扩建工程完工：

借：投资性房地产	1 550
贷：投资性房地产——在建	1 550

（二）费用化后续支出

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，应当在发生时计入当期损益（其他业务成本）。例如，企业对投资性房地产进行日常维护发生的支出。

企业在发生投资性房地产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。

第三节 投资性房地产的后续计量

- 一、采用成本模式进行后续计量的投资性房地产
- 二、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产
- 三、投资性房地产后续计量模式的变更

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。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，只有满足特定条件的情况下才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。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。持续、可靠

案例分析

红星美凯龙家居集团股份有限公司 2022 年半年度报告信息披露（部分）

截至 2022 年 6 月末，公司经营 94 家自营商场，其中自有商场 61 家，相关物业资产计入投资性房地产，并采用公允价值模式进行后续计量。截至报告期末，公司投资性房地产账面价值为 961.64 亿元，占资产总额的比例为 71.80%。

一、采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

在成本模式下，应当按照固定资产准则或无形资产准则的有关规定，对投资性房地产进行后续计量。

1.按期（月）对投资性房地产计提折旧或进行摊销，借记“其他业务成本”等科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。

板书

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

2.取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目。

板书

借：银行存款等

贷：其他业务收入

3.投资性房地产存在减值迹象的，还应当适用资产减值的有关规定。经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。如果已经计提减值准备的投资性房地产的价值又得以恢复，不得转回。

板书

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

二、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

（一）采用公允价值模式计量的前提条件

企业存在确凿证据表明其投资性房地产的公允价值能够持续、可靠取得，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

（二）采用公允价值模式进行后续计量的会计处理

投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的，不计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值计量。资产负债表日，投资性房地产的公允价值与账面余额之间的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。

☐ 板书

借：投资性房地产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益（或相反会计分录）

教材例 5-2 甲公司为从事房地产经营开发的企业。20×8 年 10 月 1 日，甲公司与乙公司签订租赁协议，约定将甲公司开发的一栋精装修的写字楼于开发完成的同时开始租赁给乙公司使用，租赁期为 10 年。签订租赁协议当日，该写字楼开发完成并开始起租，写字楼的造价为 9 000 万元，与当日的公允价值相等。20×8 年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值为 9 200 万元。假设甲公司对投资性房地产采用公允价值计量模式进行后续计量。不考虑其他因素。

甲公司的账务处理如下：

（1）20×8 年 10 月 1 日，甲公司开发完成写字楼并出租：

借：投资性房地产——成本 9 000

贷：开发成本 9 000

（2）20×8 年 12 月 31 日，按照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：

借：投资性房地产——公允价值变动 200

贷：公允价值变动损益 200

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。

（一）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（盈余公积和未分配利润）。

☐ 板书

借：投资性房地产——成本
——公允价值变动（或贷方） } （变更日
公允价值）

投资性房地产累计折旧
投资性房地产累计摊销
投资性房地产减值准备 } （变更日账面价值）
贷：投资性房地产
利润分配——未分配利润 } 差额（或借方）
盈余公积

(二) 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。

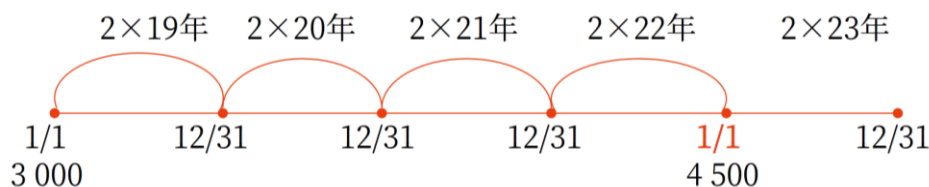
例题 2×19年1月1日，甲公司与乙公司签订经营租赁合同，将甲公司2×18年年末支付3 000万元购置的一栋办公楼作为投资性房地产，自2×19年1月1日开始出租给乙公司。租赁期为10年，每年租金200万元。甲公司对投资性房地产的后续计量采用成本模式，该投资性房地产的预计使用年限为30年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

为了更加真实、客观地反映公司价值，2×23年1月1日起，甲公司董事会决定将该投资性房地产的后续计量模式由成本模式变更为公允价值模式。甲公司能够持续、可靠地取得投资性房地产的公允价值。假定2×22年12月31日与2×23年1月1日该投资性房地产的公允价值均为4 500万元。甲公司按实现净利润的10%计提盈余公积。不考虑所得税等其他因素。

分析

甲公司2×23年1月1日会计政策变更时，该投资性房地产的公允价值4 500万元与其账面价值2 600万元（ $3\,000 - 3\,000/30 \times 4$ ）的差额1 900万元调整期初留存收益。

板书



2×23年1月1日，该投资性房地产成本模式下账面价值=3 000-100×4=2 600（万元）；

公允价值模式下公允价值=4 500（万元）；

公允价值与账面价值的差额=4 500-2 600=1 900（万元）。

上述投资性房地产会计政策变更的会计处理如下：

借：投资性房地产——成本	3 000
——公允价值变动 1 500	
投资性房地产累计折旧	
(3 000/30×4) 400	
贷：投资性房地产	3 000
利润分配——未分配利润	1 900
借：利润分配——未分配利润	190
贷：盈余公积	190

第四节 投资性房地产的转换和处置

一、投资性房地产的转换

二、投资性房地产的处置

一、投资性房地产的转换

房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。

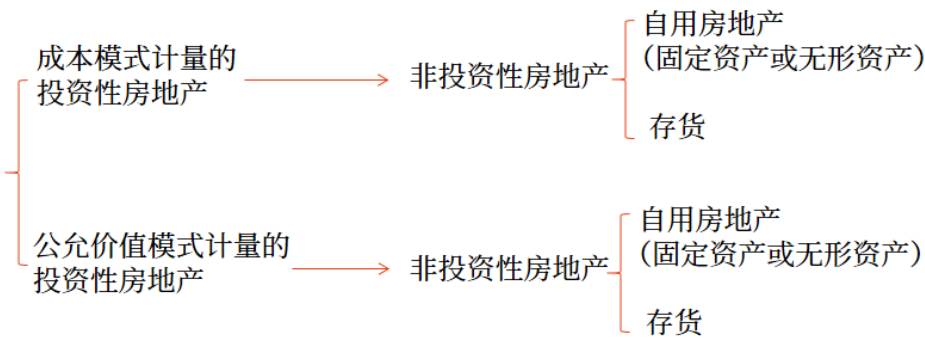
三 板书



(一) 投资性房地产的转换形式和转换日

转换形式		转换日
(1) 投资性房地产转换为非投资性房地产 (投转非)	① 投资性房地产转换为固定资产或无形资产	转换日为房地产 <u>达到自用状态</u> , 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 投资性房地产转换为存货	转换日为租赁期满, 企业董事会或类似机构作出 <u>书面决议</u> 明确表明将其重新开发用于对外销售的日期
(2) 非投资性房地产转换为投资性房地产 (非转投)	① 固定资产或无形资产转换为投资性房地产	转换日 <u>通常</u> 为房地产的 <u>租赁期开始日</u> 。 【提示】 对不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的房地产, 如果企业董事会或类似机构正式作出书面决议, 明确表明其自用房地产用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化, 应视为自用房地产转换为投资性房地产, 转换日为企业董事会或类似机构正式作出 <u>书面决议</u> 的日期。
	② 存货转换为投资性房地产	转换日 <u>通常</u> 为房地产的 <u>租赁期开始日</u> 。 【提示】 对于企业 <u>自行建造或开发完成但尚未使用</u> 的建筑物, 如果企业董事会或类似机构正式作出书面决议, 明确表明其自行建造或开发产品用于经营出租、持有意图短期内不再发生变化的, 应视为存货转换为投资性房地产, 转换日为企业董事会或类似机构作出 <u>书面决议</u> 的日期

(二) 投资性房地产转换为非投资性房地产的会计处理



1. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为非投资性房地产

(1) 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为自用房地产 (自用房地产以固定资产为例)

板书

借：固定资产（投资性房地产的账面余额）

 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

 累计折旧

 固定资产减值准备

教材例 5-3 20×8 年 8 月 1 日，甲企业将出租在外的厂房收回，开始用于本企业生产商品。该项房地产账面价值为 3 765 万元，其中，原价 5 000 万元，累计已提折旧 1 235 万元。假设甲企业采用成本计量模式。

甲企业的账务处理如下：

借：固定资产	5 000
投资性房地产累计折旧	1 235
贷：投资性房地产	5 000
累计折旧	1 235

（2）采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为存货

板书

借：开发产品（转换日的账面价值）

 投资性房地产累计折旧（地上建筑物）

 投资性房地产累计摊销（土地使用权）

 投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产（投资性房地产的账面余额）

账面价值

2. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转换为非投资性房地产

企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为非投资性房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为非投资性房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。

（1）采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产（自用房地产以固定资产为例）

板书

借：固定资产（转换日的公允价值）

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）

账面价值

教材例 5-4 20×8 年 10 月 15 日，甲企业因租赁期满，将出租的写字楼收回，开始作为办公楼用于本企业的行政管理。20×8 年 10 月 15 日，该写字楼的公允价值为 4 800 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 4 750 万元，其中，成本为 4 500 万元，公允价值变动为增值 250 万元。

甲企业的账务处理如下：

借：固定资产 4 800
 贷：投资性房地产——成本 4 500
 ——公允价值变动 250
 公允价值变动损益 50

(2) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转换为存货

✎ 板书

借：开发产品（转换日的公允价值）

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）

教材例 5-5 甲房地产开发企业将其开发的部分写字楼用于对外经营租赁。20×8 年 10 月 15 日，因租赁期满，甲企业将出租的写字楼收回，并作出书面决议，将该写字楼重新开发用于对外销售，即由投资性房地产转换为存货，当日的公允价值为 5 800 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 5 600 万元，其中，成本为 5 000 万元，公允价值增值为 600 万元。

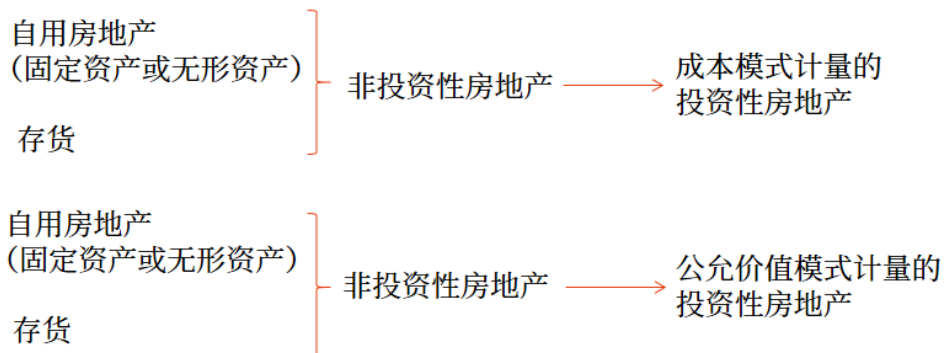
甲企业的账务处理如下：

借：开发产品 5 800
 贷：投资性房地产——成本 5 000
 ——公允价值变动 600
 公允价值变动损益 200

转换形式		会计处理
1. 成本模式转换为非投资性房地产	(1) 转换为自用房地产（自用房地产以固定资产为例）	借：固定资产（投资性房地产的 <u>账面余额</u> ） 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 累计折旧 固定资产减值准备
	(2) 转换为存货	借：开发产品（ <u>转换日的账面价值</u> ） 投资性房地产累计折旧（地上建筑物） 投资性房地产累计摊销（土地使用权） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产（投资性房地产的账面余额）
2. 公允价值模式转换为非投资性房地产	(1) 转换为自用房地产	借：固定资产（ <u>转换日的公允价值</u> ） 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动（或借方）

转换形式		会计处理
		公允价值变动损益（差额，或借方）
	(2) 转换为存货	借：开发产品（ <u>转换日的公允价值</u> ） 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）

(三) 非投资性房地产转换为投资性房地产的会计处理



1. 非投资性房地产转换为采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

(1) 作为存货的房地产转换为采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

☐ 板书

借：投资性房地产（转换日的账面价值）

存货跌价准备（已计提的跌价准备）

贷：开发产品（转换日的账面余额）

(2) 自用房地产转换为采用成本模式进行后续计量的投资性房地产（自用房地产以固定资产为例）

☐ 板书

借：投资性房地产（转换日的账面余额）

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

投资性房地产累计折旧

投资性房地产减值准备

2. 非投资性房地产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

(1) 作为存货的房地产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

①如果转换日的公允价值小于原账面价值，其差额计入当期损益（公允价值变动损益）；借：投资性房地产（转换日的公允价值）

存货跌价准备

公允价值变动损益（借方差额）

贷：开发产品（转换日的账面余额）

②如果转换日的公允价值大于原账面价值，其差额计入其他综合收益。

借：投资性房地产（转换日的公允价值）

存货跌价准备

贷：开发产品（转换日的账面余额）

其他综合收益（贷方差额）

提示

当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（其他业务成本）。

教材例 5-6 20×8 年 3 月 10 日，甲房地产开发公司与乙企业签订了租赁协议，将其开发的一栋写字楼出租给乙企业。租赁期开始日为 20×8 年 4 月 15 日。20×8 年 4 月 15 日，该写字楼的账面余额 45 000 万元，公允价值为 47 000 万元。20×8 年 12 月 31 日，该项投资性房地产的公允价值为 48 000 万元。

甲企业的账务处理如下：

（1）20×8 年 4 月 15 日：

借：投资性房地产——成本	47 000
贷：开发产品	45 000
其他综合收益	2 000

（2）20×8 年 12 月 31 日：

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

（2）自用房地产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产（自用房地产以固定资产为例）

①如果转换日的公允价值小于原账面价值，其差额计入当期损益（公允价值变动损益）；

借：投资性房地产——成本（转换日的公允价值）

累计折旧

固定资产减值准备

公允价值变动损益（借方差额）

贷：固定资产

②如果转换日的公允价值大于原账面价值，其差额计入其他综合收益。

借：投资性房地产——成本（转换日的公允价值）

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

其他综合收益（贷方差额）（why）

小彬老师观点

由于之前非投资性房地产未按公允价值计量，在较长的公允价值上升期间积累了较高的公允价值变动金额，如果在转换为公允价值计量时直接转入损益，容易使企业产生调节利润的漏洞。

原值400万元，
预计使用寿命为40年

20年后
账面价值200万元，
公允价值8 000万元

教材例 5-7 20×8 年 6 月，甲企业打算搬迁至新建办公楼，由于原办公楼处于商业繁华地段，甲企业准备将其出租，以赚取租金收入。20×8 年 10 月 30 日，甲企业完成了搬迁工作，原办公楼停止自用。并与乙企业签订了租赁协议，将其原办公楼租赁给乙企业使用，租赁期开始日为 20×8 年 10 月 30 日，租赁期限为 3 年。20×8 年 10 月 30 日，该办公楼原价为 5 亿元，已提折旧 14 250 万元，公允价值为 35 000 万元。假设甲企业对投资性房地产采用公允价值模式计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本	35 000
累计折旧	14 250
公允价值变动损益	750
贷：固定资产	50 000

拓展

若 20×8 年 10 月 30 日，该办公楼的公允价值为 45 000 万元，则甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本	45 000
累计折旧	14 250
贷：固定资产	50 000
其他综合收益	9 250

转换形式		会计处理
1. 非投资性房地产转换为成本模式	(1) 自用房地产转为成本模式 (自用房地产以固定资产为例)	借：投资性房地产（ <u>转换日的账面余额</u> ） 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备
	(2) 存货转为成本模式	借：投资性房地产（ <u>转换日的账面价值</u> ） 存货跌价准备（已计提的跌价准备） 贷：开发产品（转换日的账面余额）
2. 非投资性房地产转换为公允价值模式	(1) 自用房地产转为公允价值模式 (自用房地产以固定资产为例)	①若转换日的公允价值 <u>小于</u> 原账面价值 借：投资性房地产——成本（转换日的公允价值） 累计折旧 固定资产减值准备 <u>公允价值变动损益（借方差额）</u> 贷：固定资产
		②若转换日的公允价值 <u>大于</u> 原账面价值 借：投资性房地产——成本（转换日的公允价值）

转换形式		会计处理
		累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 <u>其他综合收益（贷方差额）</u>
	(2) 存货转为公允价值模式	①若转换日的公允价值 <u>小于</u> 原账面价值 借：投资性房地产（转换日的公允价值） 存货跌价准备 <u>公允价值变动损益（借方差额）</u> 贷：开发产品（转换日的账面余额） ②若转换日的公允价值 <u>大于</u> 原账面价值 借：投资性房地产（转换日的公允价值） 存货跌价准备 贷：开发产品（转换日的账面余额） <u>其他综合收益（贷方差额）</u>

归纳

投资性房地产转换的会计处理

模式	转换形式	会计处理
成本模式	1.投资性房地产转换为非投资性房地产	(1) 投资性房地产转为自用房地产，按其账面余额、累计折旧、减值准备分别转入固定资产、累计折旧、固定资产减值准备科目（自用房地产以固定资产为例）
		(2) 投资性房地产转为存货，按该项投资性房地产转换日的 <u>账面价值</u> ，借记“开发产品”科目
	2.非投资性房地产转换为投资性房地产	(1) 自用房地产转为投资性房地产，按其原价、累计折旧、减值准备分别转入投资性房地产、投资性房地产累计折旧、投资性房地产减值准备科目（以固定资产为例）
		(2) 存货转换为投资性房地产，按该项存货在转换日的 <u>账面价值</u> ，借记“投资性房地产”科目，贷记“开发产品”等科目，已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备
公允价值模式	1. 投资性房地产转换为非投资性房地产	以转换日的公允价值作为账面价值 公允价值<原账面价值的差额计入公允价值变动损益
		以转换日的公允价值作为账面价值 公允价值>原账面价值的差额计入公允价值变动损益

模式	转换形式	会计处理
	2.非投资性房地产转换为投资性房地产	以转换日的公允价值作为账面价值 公允价值<原账面价值的差额计入 <u>公允价值变动损益</u>
		以转换日的公允价值作为账面价值 公允价值>原账面价值的差额计入 <u>其他综合收益</u>

例题·2022年单选题 2×21年9月30日,甲公司出租给乙公司的一栋办公楼到期,经甲公司董事会书面决议,到期收回的办公楼改为自用办公楼。甲公司原对出租的办公楼采用公允价值模式进行后续计量。甲公司为房地产开发企业,不考虑相关税费及其他因素,下列各项关于甲公司2×21年会计处理的表述中,正确的是()。

- A. 收回的办公楼按收回日的公允价值入账
- B. 办公楼收回时的公允价值与原出租时账面价值之间的差额确认为其他综合收益
- C. 将办公楼由出租改为自用按会计政策变更进行会计处理
- D. 收回的办公楼在资产负债表中列报为存货

【答案】A

【解析】企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为非投资性房地产时,应当以其转换当日的公允价值作为非投资性房地产的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入公允价值变动损益,选项A正确,选项B错误;投资性房地产转换为非投资性房地产,不属于会计政策变更,选项C错误;甲公司收回的办公楼改为自用办公楼,不是作为商品出售,不应列报为存货,选项D错误。

二、投资性房地产的处置

(一) 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产的处置

1. 处置采用成本模式计量的投资性房地产时,应当按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目。

☐ 板书

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. 按该项投资性房地产的账面价值,借记“其他业务成本”科目,按其账面余额,贷记“投资性房地产”科目,按照已计提的折旧或摊销,借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目,原已计提减值准备的,借记“投资性房地产减值准备”科目。

☐ 板书

借: 其他业务成本 (账面价值)

 投资性房地产累计折旧

 投资性房地产累计摊销

 投资性房地产减值准备

贷: 投资性房地产

(二) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产的处置

1. 处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时, 应按实际收到的金额, 借记“银行存款”等科目, 贷记“其他业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目。

✎ 板书

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. 按该项投资性房地产的账面余额, 借记“其他业务成本”科目, 按其成本, 贷记“投资性房地产——成本”科目, 按其累计公允价值变动, 贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目。

✎ 板书

借: 其他业务成本(账面余额)

贷: 投资性房地产——成本

——公允价值变动(或借方)

3. 结转该项投资性房地产的累计公允价值变动, 借记或贷记“公允价值变动损益”科目, 贷记或借记“其他业务成本”科目。

✎ 板书

借: 公允价值变动损益

贷: 其他业务成本

(或相反会计分录)

💡 提示

该笔会计分录不影响处置当期的利润总额。

4. 若该项投资性房地产存在原转换日计入其他综合收益的金额, 则借记“其他综合收益”科目, 贷记“其他业务成本”科目。

✎ 板书

借: 其他综合收益

贷: 其他业务成本

教材例 5-8 甲企业为一家房地产开发企业。20×7 年 3 月 10 日, 甲企业与乙企业签订了租赁协议, 将其开发的一栋写字楼出租给乙企业使用, 租赁期开始日为 20×7 年 4 月 15 日。20×7 年 4 月 15 日, 该写字楼的账面余额 45 000 万元, 公允价值为 47 000 万元。20×7 年 12 月 31 日, 该项投资性房地产的公允价值为 48 000 万元。20×8 年 6 月租赁期届满, 企业收回该项投资性房地产, 并以 55 000 万元出售, 出售款项已收讫。甲企业采用公允价值模式计量, 不考虑相关税费。

甲企业的账务处理如下(金额单位以万元表示):

(1) 20×7 年 4 月 15 日, 存货转换为投资性房地产:

借: 投资性房地产——成本	47 000
贷: 开发产品	45 000
<u>其他综合收益</u>	2 000

(2) 20×7 年 12 月 31 日, 公允价值变动:

借: 投资性房地产——公允价值变动

	1 000
贷：公允价值变动损益	1 000
(3) 20×8 年 6 月，出售投资性房地产：	
①	
借：银行存款	55 000
贷：其他业务收入	55 000
②	
借：其他业务成本	48 000
贷：投资性房地产——成本	47 000
——公允价值变动	1 000
③	
借：公允价值变动损益	1 000
贷：其他业务成本	1 000
④	
借：其他综合收益	2 000
贷：其他业务成本	2 000

例题·单选题

2×21 年 6 月 20 日，甲公司董事会作出书面决议，将一栋闲置办公楼用于出租，且明确出租办公楼的意图在短期内不会发生变化。当日，办公楼的成本为 3 200 万元，已计提折旧为 2 100 万元，未计提减值准备，公允价值为 2 400 万元，甲公司采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。2×21 年 6 月 25 日，甲公司与承租方签订办公楼租赁合同，租赁期为自 2×21 年 7 月 1 日起 2 年。办公楼 2×21 年 12 月 31 日的公允价值为 2 600 万元，2×22 年 12 月 31 日的公允价值为 2 640 万元。2×23 年 7 月 1 日，甲公司收回租赁期届满的办公楼并对外出售，取得价款 2 800 万元。不考虑其他因素，甲公司 2×23 年度因出售办公楼而应确认的损益金额是（ ）。

- A. 160 万元
B. 400 万元
C. 1 460 万元
D. 1 700 万元

【答案】C

【解析】因出售办公楼而应确认损益的金额=其他业务收入 2800-其他业务成本 2 640+其他综合收益结转 [2 400-(3 200-2 100)]=1 460 (万元)。

分析

有关会计处理如下：

(1) 2×21 年 6 月 20 日	
借：投资性房地产——成本	2 400
累计折旧	2 100
贷：固定资产	3 200
其他综合收益	1 300
(2) 2×21 年 12 月 31 日	
借：投资性房地产——公允价值变动	200
贷：公允价值变动损益	200
(3) 2×22 年 12 月 31 日	
借：投资性房地产——公允价值变动	40
贷：公允价值变动损益	40

(4) 2×23 年 7 月 1 日出售:

①

借: 银行存款	2 800
贷: 其他业务收入	2 800

②

借: 其他业务成本	2 640
贷: 投资性房地产——成本	2 400
——公允价值变动	240

③

借: 公允价值变动损益	(200+40) 240
贷: 其他业务成本	240

💡 提示

该笔会计分录不影响处置当期的利润总额。

④

借: 其他综合收益	1 300
贷: 其他业务成本	1 300

■ 本章小结

- | | | |
|-----|----------------|---|
| 第一节 | 投资性房地产的定义与范围 | <ul style="list-style-type: none"> 一、投资性房地产的定义 二、投资性房地产的范围 |
| 第二节 | 投资性房地产的确认和初始计量 | <ul style="list-style-type: none"> 一、投资性房地产的确认和初始计量 二、与投资性房地产有关的后续支出 |
| 第三节 | 投资性房地产的后续计量 | <ul style="list-style-type: none"> 一、采用成本模式进行后续计量的投资性房地产 二、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产 三、投资性房地产后续计量模式的变更 |
| 第四节 | 投资性房地产的转换和处置 | <ul style="list-style-type: none"> 一、投资性房地产的转换 二、投资性房地产的处置 |