

第四章 投资性房地产

【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；作为会计要素核算的基础性内容，本章内容也可能在计算题或综合题中出现。

【本章主要内容】

- 第一节 投资性房地产的定义、特征及范围
- 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

第一节 投资性房地产的定义、特征及范围

- ◇投资性房地产的定义与特征
- ◇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 【注意】 中国目前的投资性房地产主要为出租用。持有待增值的“炒楼”一般不作为投资性房地产
2. 特征	①投资性房地产是一种 经营性活动 (不能是投机) 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

主要包括**已出租的土地使用权**、**持有并准备增值后转让的土地使用权**和**已出租的建筑物**。

(一) 属于投资性房地产的项目

范围	相关内容
1. 已出租的土地使用权 (经营租赁方式)	(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； (2) 以经营租赁方式租入 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	闲置土地 ， 不属于 投资性房地产
3. 已出租的建筑物	(1) 是指企业 拥有产权 并以 经营租赁方式出租 的建筑物； (2) 以经营租赁方式租入 再转租 给其他单位的建筑物 不属于 投资性房地产； (3) 通常情况下，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； (4) 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

即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。例如：

- ①企业出租给本企业职工居住的房屋；
- ②企业拥有并自行经营的旅馆饭店；
- ③企业自用的办公楼、生产车间厂房等。

(2) 作为存货的房地产

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】×

【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。

【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

【解析】投资性房地产包括：

- (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。

选项 B，待出租的建筑物不属于投资性房地产；选项 D，不属于企业的资产。

【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. 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。

【例题·多选题】下列各项中，应作为投资性房地产核算的有（ ）。

- A. 已出租的土地使用权
- B. 以经营租赁方式租入再转租的建筑物
- C. 持有并准备增值后转让的土地使用权
- D. 出租给本企业职工居住的自建宿舍楼

【答案】AC

【解析】选项 B，以经营租赁方式租入的建筑物，不具有所有权，再转租的建筑物不能作为投资性房地产核算；选项 D，出租给职工的自建宿舍楼，作为自有固定资产核算，不属于投资性房地产。

【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】√

【解析】投资性房地产主要包括：已出租的土地使用权、持有准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。所以本题的表述正确。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

◇投资性房地产的确认和初始计量

◇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

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概念，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。

(一) 外购的投资性房地产的确认和初始计量

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。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。

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。

【例题·单选题】下列项目中，属于外购投资性房地产的是()。

- A. 企业购入的写字楼直接出租
- B. 企业购入的土地准备建造办公楼
- C. 企业购入的土地准备建造办公楼，之后改为持有以备增值
- D. 企业购入的写字楼自用 2 年后再出租

【答案】 A

【解析】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，才能称之为外购的投资性房地产。

(二) 自行建造的投资性房地产的确认和初始计量

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。自行建造投资性房地产的成本，由建造该项房地产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成。

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。

【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】 ×

【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。

【教材例 4-3】20×9 年 2 月，甲公司从其他单位购入一块土地，并在这块土地上开始自行建造两栋厂房。20×9 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，该厂房产于完工时开始起租。20×9 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 20×9 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
贷：无形资产——土地使用权	4 500 000(9 000 000÷2)
投资性房地产累计摊销	82 500(165 000÷2)

【例题·单选题】甲公司 2 400 万元取得土地使用权并自建三栋同样设计的厂房，其中一栋作为投资性房地产用于经营租赁，三栋厂房工程已经完工，建造支出合计 12 000 万元租赁期开始日“投资性房地产——已出租建筑物”的初始成本是()。

- A. 4 000
- B. 14 400
- C. 7 200
- D. 4 800

【答案】 A

【解析】初始成本=12 000÷3=4 000(万元)。

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，再开发期间应**继续将其作为投资性房地产**(不是“在建工程”科目)，再开发期间不计提折旧或摊销。

转为改扩建时的分录如下：

1. 成本模式

借：投资性房地产——在建
 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

2. 公允价值模式

借：投资性房地产——在建
 ——公允价值变动(或贷方)
 贷：投资性房地产——成本

【教材例 4-4】20×9 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。该厂房屋原价为 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。20×9 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。20×9 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。

本例中，改扩建支出属于后续支出，假定符合《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》第六条的规定，应当计入投资性房地产的成本。

甲公司的账务处理如下：

(1)20×9 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)20×9 年 5 月 31 日至 20×9 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)20×9 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 4-5】20×9 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。20×9 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。20×9 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。20×9 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)20×9 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)20×9 年 5 月 31 日至 20×9 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) 20×9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

(二) 费用化的后续支出

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)。

第三节 投资性房地产的后续计量

- ◇采用成本模式计量的投资性房地产
- ◇采用公允价值模式计量的投资性房地产
- ◇投资性房地产后续计量模式的变更

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, 满足特定条件时也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**的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

(一) 科目设置:

1. 投资性房地产
2. 投资性房地产累计折旧(摊销)
3. 投资性房地产减值准备

(二) 会计处理(3个允许: 允许提折旧、允许摊销、允许提减值准备)

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, 按期(月)计提折旧或摊销; 存在减值迹象的, 还应当按照《资产减值》准则的有关规定进行处理。

【提示】投资性房地产的折旧或摊销与固定资产或无形资产的相关规定一样。即: 当期增加的投资性房地产(建筑物)当期不提折旧, 当期减少的投资性房地产(建筑物)当期照提折旧; 当期增加的投资性房地产(土地使用权)当期即开始摊销, 当期减少的投资性房地产(土地使用权)当期停止摊销。

1. 计提折旧或摊销时

借: 其他业务成本	
贷: 投资性房地产累计折旧(摊销)	

2. 计提减值准备时

借: 资产减值损失	
贷: 投资性房地产减值准备	

3. 取得租金收入

借: 银行存款	
贷: 其他业务收入	

【教材例 4-6】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。

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÷20)÷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

二、采用公允价值模式计量的投资性房地产

(一) 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。

(二)采用公允价值模式进行后续计量的会计处理**(3个不允许：不允许提折旧、不允许摊销、不允许提减值准备)**

1. 科目设置：

(1) 投资性房地产——成本
——公允价值变动

(2) 公允价值变动损益

2. 会计处理

(1) 公允价值上升

借：投资性房地产——公允价值变动
贷：公允价值变动损益

(2) 公允价值下降

借：公允价值变动损益
贷：投资性房地产——公允价值变动

(3) 取得租金收入

借：银行存款
贷：其他业务收入

【教材例 4-7】20×9 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。

20×9 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。20×9 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) 20×9 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) 20×9 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

【例题·多选题】下列关于采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产会计处理的表述中，正确的有()。

- A. 按预计使用年限计提折旧
- B. 公允价值变动的金额计入当期损益
- C. 公允价值变动的金额计入其他综合收益
- D. 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时，公允价值高于账面价值的差额计入其他综合收益

【答案】BD

【解析】采用公允价值模式计量的投资性房地产不计提折旧，选项 A 错误；公允价值变动的金额计入公允价值变动损益，选项 C 错误。

【总结】

发生业务	成本模式	公允价值模式
(一) 科目设置	①投资性房地产 ②投资性房地产累计折旧(摊销) ③投资性房地产减值准备	投资性房地产—成本 ——公允价值变动
(二) 账务处理		
1. 增加时 (注意：出租时点)	①外购时(价、税、费) 借：投资性房地产	①外购时(价、税、费) 借：投资性房地产—成本

	贷：银行存款	贷：银行存款
	②自行建造 借：投资性房地产 贷：开发成本/在建工程等	②自行建造 借：投资性房地产— 成本 贷：开发成本/在建工程等
	注意：出租时，房、地 均转换为 投资性房地产	
2. 收租金	借：银行存款 贷：其他业务收入(注：应当考虑 增值税 等相关税费)	
3. 结转成本	借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧(摊销)	
4. 期末计量 (12月31日)	借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧(摊销)	①期末公允价值>账面余值 借：投资性房地产—公允价值变动 贷：公允价值变动损益 ②期末公允价值<账面余值 借：公允价值变动损益 贷：投资性房地产—公允价值变动
5. 减值	借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备 【特别提示】 计提减值后 不允许转回	不允许提减值
6. 后续支出	【特别提示】 企业将某项投资性房地产 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	
	① 资本化 后续支出 A. 转入在建 借：投资性房地产— 在建 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 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	① 资本化 后续支出 A. 转入在建 借：投资性房地产— 在建 贷：投资性房地产— 成本 —公允价值变动 (可借可贷) B. 发生后续支出时 借：投资性房地产— 在建 贷：银行存款等 C. 完工时 借：投资性房地产— 成本 贷：投资性房地产— 在建
	② 费用化 支出 借：其他业务成本 贷：银行存款等	

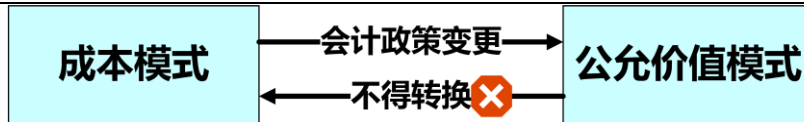
三、投资性房地产后续计量模式的变更

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。

【提示】在极少数情况下，采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，有证据表明，当企业首次取得的投资性房地产时允价值不能持续可靠取得，则应采用成本模式进行后续计量。

投资性房地产后续计量模式的变更如下图所示：



账务处理:

借: 投资性房地产——成本(变更日公允价值)

 投资性房地产累计折旧(摊销)(原房地产已计提的折旧或摊销)

 投资性房地产减值准备

贷: 投资性房地产(原价)

 利润分配——未分配利润(或借记)

 盈余公积(或借记)

【提示】涉及所得税影响的, 调整递延所得税负债(或递延所得税资产)。

【例题·判断题】已采用公允价值模式计量的投资性房地产, 不得从公允价值计算模式转为成本计量模式。()

【答案】√

【解析】《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下, 才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量, 而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·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】投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式计量属于会计政策变更, 公允价值与账面价值的差额应调整期初留存收益(盈余公积和未分配利润)。

【例题·多选题】下列关于企业投资性房地产会计处理表述中, 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, 以成本模式计量的投资性房地产, 计提的减值准备以后不能转回; 选项C, 投资性房地产后续计量模式的变更, 作为会计政策变更, 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。

第四节 投资性房地产的转换和处置

◇ 房地产的转换

◇ 投资性房地产的处置

一、房地产的转换

(一) 房地产的转换形式及转换日

转换形式	转换日
投资性房地产转换为自用房地产	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
作为存货的房地产转为出租	租赁期开始日
自用建筑物或土地使用权停止自用改用于赚取租金或资本增值	租赁期开始日或用于资本增值的日期

房地产开发企业将用于经营租出的房地产重新开发用于对外销售	租赁期届满、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
------------------------------	---

(二) 房地产转换的会计处理

1. 成本模式下转换

在成本模式下，不论非投资性房地产转换为投资性房地产、还是投资性房地产转非投资性房地产，都是将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值，无差额，不确认损益。

(1) 自用房地产与投资性房地产的转换：三个科目对应结转(原值转原值，折旧转折旧，摊销转摊销，减值转减值)。

(2) 存货与投资性房地产的转换：账面价值结转。

(3) 成本模式下的转换不产生损益。

以固定资产转为投资性房地产为例，转换时会计处理：

借：投资性房地产

 累计折旧

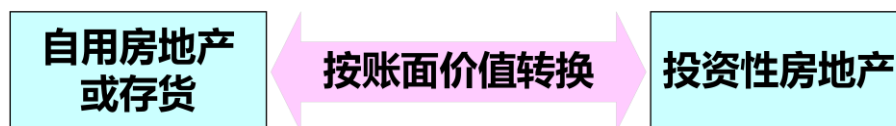
 固定资产减值准备

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

投资性房地产采用成本计量模式的房地产转换如下图所示：



【教材例 4-8】20×9 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 20×9 年 8 月 31 日将某出租在外的厂房在租赁期满时将其收回，用于本公司生产产品。随后，甲公司做好了厂房重新用于生产的各项工作。20×9 年 8 月 31 日，甲公司将该出租的厂房收回，20×9 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 20×9 年 8 月 31 日，账面价值为 60 000 000 元，其中，原价 80 000 000 元，累计已提折旧 20 000 000 元。假定不考虑其他因素。

甲公司的账务处理如下：

20×9 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 4-9】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。20×9 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 20×9 年 5 月 1 日，租期为 5 年。20×9 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：

20×9 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 4-10】甲公司是从从事房地产开发的企业，20×9 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 20×9 年 5 月 1 日，租赁期为 5 年。20×9 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：

20×9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。

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。

2. 公允价值模式下的转换

处理原则：转换后形成的资产按转换日该资产的公允价值入账。具体分以下两种情形：

①投资性房地产转非投资性房地产

应当以其转换当日的公允价值作为转换后的非投资性房地产的入账价值，其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)。

以投资性房地产转换为固定资产为例：

借：固定资产(转换日公允价值)

贷：投资性房地产——成本
——公允价值变动(假设增值)

公允价值变动损益(差额，可能在借方)

【提示】由于在公允价值模式下，每个资产负债表日都要根据公允价值调整投资性房地产的价值，而转换日距离前一资产负债表日不足一个会计期间，所以在此期间的公允价值变动一般不应很重大。因此不用区分该差额是在借方还是贷方，将前一资产负债表日至转换日期间的公允价值变动均计入当期损益。

②非投资性房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产

转换后形成的投资性房地产按转换日公允价值计量。转换日公允价值小于原账面价值，差额计入当期损益，记入“公允价值变动损益”科目。转换日公允价值大于原账面价值，差额记“其他综合收益”科目。

【提示】“其他综合收益”应在处置该投资性房地产时，转入处置当期损益(冲减其他业务成本)。

以固定资产转换为投资性房地产为例：

借：投资性房地产——成本(公允价值)

累计折旧

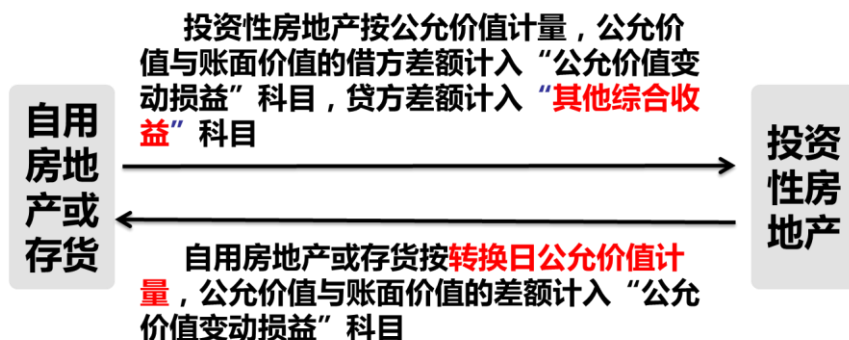
固定资产减值准备

公允价值变动损益(借方差额)

贷：固定资产

其他综合收益(贷方差额)

投资性产房地采用公允价值计量模式的房地产转换如下图所示：



【提示】不管是投资性房地产转为非投资性房地产还是非投资性房地产转为投资性房地产，都要区分两种模式：

一是成本模式，二是公允价值模式。

(1) 在成本模式下，都是相应账户的对应结转，不确认损益。

(2) 在公允价值模式下，转出的都是相关资产的账面价值，借方入账都是按照公允价值来入账，这样借贷方会存在一个差额，这个差额的处理方式不同：

在由投资性房地产转为非投资性房地产时，这个差额都记入“公允价值变动损益”科目，而在由非投资性房地产转为投资性房地产时，这个差额如果是借方，则记入“公允价值变动损益”科目，如果是贷方则记入“其他综合收益”。

【总结】

	成本模式	公允价值模式
(一) 投转非		
1. 投资性房地产 转为自用房地产	(原转原、折转折、摊转摊、准转准) 借：固定资产/无形资产 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 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备	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(可借可贷) 公允价值变动损益(可借可贷)
2. 投资性房地产 转为存货	借：开发产品(倒挤) 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	借：开发产品(公允价值) 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动(可借可贷) 公允价值变动损益(可借可贷)
(二) 非转投		
1. 自用房地产 转换为投资性房地产	(原转原、折转折、摊转摊、准转准) 借：投资性房地产 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备 贷：固定资产/无形资产 投资性房地产累计折旧(摊销) 投资性房地产减值准备	借：投资性房地产——成本(公允价值) 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备 公允价值变动损益(倒挤，借差) 贷：固定资产/无形资产 其他综合收益(倒挤，贷差) 【注意】处置时，将其他综合收益转入当期损益(其他业务成本)
2. 存货 转换为投资性房地产	借：投资性房地产(倒挤) 存货跌价准备 贷：开发产品	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(倒挤，借差) 贷：开发产品 其他综合收益(倒挤，贷差) 【注意】处置时，将其他综合收益转入当期损益(其他业务成本)

【教材例 4-11】20×9 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。20×9 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 4-12】20×9 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。20×9 年 12 月底，甲公司完成了搬迁工作，原办公楼停止自用。2×10 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 2×10 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(2×10 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 2×10 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：

2×10 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 4-13】20×9 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 20×9 年 5 月 1 日，租赁期为 5 年。20×9 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：

20×9 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】长江公司为房地产开发企业，于 2014 年 1 月 1 日将一幢商品房对外出租并采用公允价值模式计量，租期为 3 年，每年 12 月 31 日收取租金 100 万元，出租时，该幢商品房的成本为 2 000 万元，公允价值为 2 200 万元，2014 年 12 月 31 日，该幢商品房的公允价值为 2 150 万元。长江公司 2014 年应确认的公允价值变动损益为() 万元。

- A. 损失 50
- B. 收益 150
- C. 损失 150
- D. 损失 100

【答案】A

【解析】出租时公允价值大于成本的差额应计入其他综合收益，则长江公司 2014 年应确认的公允价值变动损失=转换日公允价值 2 200-年末公允价值 2 150=50(万元)。

【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()。(2017 年)

- 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。

二、投资性房地产的处置

当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。

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)。

(一) 成本模式计量的投资性房地产处置

1. 实际收到的处置收入——计入其他业务收入;
2. 处置投资性房地产的账面价值——计入其他业务成本;

会计处理:

借: 银行存款(实收款)

贷: 其他业务收入

 应交税费——应交增值税(销项税额)

借: 其他业务成本

 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

【教材例 4-14】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	

(二) 公允价值模式计量的投资性房地产处置

- (1) 实际收到的处置收入——计入其他业务收入;
- (2) 处置投资性房地产的账面余额——计入其他业务成本;
- (3) 将公允价值变动损益和转换中形成的其他综合收益——转入“其他业务成本”。

会计处理:

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)

借: 其他业务成本

 贷: 投资性房地产——成本

 ——公允价值变动(或借方)

借: 其他综合收益

 贷: 其他业务成本

借: 公允价值变动损益(或贷方)

 贷: 其他业务成本

合并会计分录:

借: 银行存款

 公允价值变动损益(或贷方)

 其他综合收益

 其他业务成本

 贷: 投资性房地产——成本

 ——公允价值变动(或借方)

 其他业务收入

【相关链接】与投资性房地产有关的所得税问题

(1) 非投资性房地产转换为投资性房地产, 投资性房地产公允价值大于非投资性房地产账面价值的差额, 形成的应纳税暂时性差异确认的递延所得税负债, 其对应科目为“其他综合收益”, 其他原因产生的暂时性差异的所得税

影响计入“所得税费用”科目。

(2)当处置该项投资性房地产时，原直接计入所有者权益的金额直接计入当期损益，与此相关的原确认的递延所得税也应转入当期损益。

【总结】

成本模式	公允价值模式
①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)	①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借：其他业务成本(倒挤) 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	②借：其他业务成本 贷：投资性房地产—成本 一公允价值变动(可借可贷)
	同时： ③借：公允价值变动损益(可借可贷) 贷：其他业务成本
	同时： 借：其他综合收益 贷：其他业务成本

【例题·单选题】 甲公司为房地产开发企业，对投资性房地产按照公允价值模式计量，该公司 2014 年 7 月 1 日将一项账面价值 2 000 万元、已经开发完成作为存货的房产转为经营性出租，公允价值为 2 500 万元。2014 年 12 月 31 日其公允价值为 2 400 万元，甲公司确认了该公允价值变动，2015 年 7 月租赁期满甲公司以 3 000 万元价款将其出售，甲公司应确认的其他业务收入是()万元。

- A. 3 000
- B. 3 500
- C. 2 900
- D. 3 400

【答案】 A

【解析】 处置时以售价确认为其他业务收入。

【例题·计算分析题】 长江房地产公司(以下简称长江公司)于 2019 年 1 月 1 日将一幢商品房对外出租并采用公允价值模式计量，租期为 3 年，每年 12 月 31 日收取租金 218 万元(含增值税 18 万元)，出租时，该幢商品房的成本为 5 000 万元，公允价值为 6 000 万元，2019 年 12 月 31 日，该幢商品房的公允价值为 6 300 万元，2020 年 12 月 31 日，该幢商品房的公允价值为 6 600 万元，2021 年 12 月 31 日，该幢商品房的公允价值为 6 700 万元，2022 年 1 月 10 日将该幢商品房对外出售，收到 7 412 万元(含增值税 612 万元)存入银行。

要求：编制长江公司上述经济业务的会计分录。(假定按年确认公允价值变动损益和确认租金收入，答案中的金额单位用万元表示)

(1) 2019 年 1 月 1 日

借：投资性房地产——成本 6 000
 贷：开发产品 5 000
 其他综合收益 1 000

(2) 2019 年 12 月 31 日

借：银行存款 218
 贷：其他业务收入 200
 应交税费——应交增值税(销项税额) 18

借：投资性房地产——公允价值变动 300
 贷：公允价值变动损益 300

(3) 2020 年 12 月 31 日

借：银行存款 218
 贷：其他业务收入 200

应交税费——应交增值税（销项税额）	18
借：投资性房地产——公允价值变动	300
贷：公允价值变动损益	300
(4) 2021年12月31日	
借：银行存款	218
贷：其他业务收入	200
应交税费——应交增值税（销项税额）	18
借：投资性房地产——公允价值变动	100
贷：公允价值变动损益	100
(5) 2022年1月10日	
借：银行存款	7 412
贷：其他业务收入	6 800
应交税费——应交增值税（销项税额）	612
借：其他业务成本	6 700
贷：投资性房地产——成本	6 000
——公允价值变动	700
借：其他综合收益	1 000
公允价值变动损益	700
贷：其他业务成本	1 700

【例题·计算分析题】2010年12月16日，甲公司与乙公司签订了一项租赁协议，将一栋经营管理用写字楼出租给乙公司，租赁期为3年，租赁期开始日为2011年1月1日，年租金为240万元，于每年年初收取。相关资料如下：

(1) 2010年12月31日，甲公司将该写字楼停止自用，准备出租给乙公司，拟采用成本模式进行后续计量，预计尚可使用46年，预计净残值为20万元，采用年限平均法计提折旧，不存在减值迹象。该写字楼于2006年12月31日达到预定可使用状态时的账面原价为1 970万元，预计使用年限为50年，预计净残值为20万元，采用年限平均法计提折旧。

(2) 2011年1月1日，预收当年租金240万元，款项已收存银行。甲公司按月将租金收入确认为其他业务收入，并结转相关成本。

(3) 2012年12月31日，甲公司考虑到所在城市存在活跃的房地产市场，并且能够合理估计该写字楼的公允价值，为提供更相关的会计信息，将投资性房地产的后续计量从成本模式转换为公允价值模式，当日，该写字楼的公允价值为2 000万元。

(4) 2013年12月31日，该写字楼的公允价值为2 150万元。

(5) 2014年1月1日，租赁合同到期，甲公司为解决资金周转困难，将该写字楼出售给丙企业，价款为2 100万元，款项已收存银行。

甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积，不考虑其他因素。

要求：

(1) 编制甲公司2010年12月31日将该写字楼转换为投资性房地产的会计分录。

(2) 编制甲公司2011年1月1日收取租金、1月31日确认租金收入和结转相关成本的会计分录。

(3) 编制甲公司2012年12月31日将该投资性房地产的后续计量由成本模式转换为公允价值模式的相关会计分录。

(4) 编制甲公司2013年12月31日确认公允价值变动损益的相关会计分录。

(5) 编制甲公司2014年1月1日处置该投资性房地产时的相关会计分录。

(采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产应写出必要的明细科目；答案中的金额单位用万元表示)

【答案】

(1) 2010年12月31日

借：投资性房地产	1 970
累计折旧	156[(1 970-20)/50×4]
贷：固定资产	1 970

投资性房地产累计折旧	156	
(2)2011年1月1日预收租金		
借：银行存款	240	
贷：预收账款		240
2011年1月31日		
每月确认租金收入=240/12=20(万元)		
每月计提的折旧额=(1 970-156-20)/46/12=3.25(万元)		
借：预收账款	20	
贷：其他业务收入		20(240/12)
借：其他业务成本	3.25	
贷：投资性房地产累计折旧		3.25
(3)2012年12月31日		
借：投资性房地产——成本	2 000	
投资性房地产累计折旧	234[156+(1 970-156-20)/46×2]	
贷：投资性房地产		1 970
盈余公积		26.4
利润分配——未分配利润		237.6
(4)2013年12月31日		
借：投资性房地产——公允价值变动损益	150	
贷：公允价值变动损益		150
(5)2014年1月1日		
借：银行存款	2 100	
贷：其他业务收入		2 100
借：其他业务成本	2 150	
贷：投资性房地产——成本		2 000
——公允价值变动		150
借：公允价值变动损益	150	
贷：其他业务成本		150

【例题·综合题】(2017年)

甲公司适用的所得税税率为25%。相关资料如下：

资料一：2010年12月31日，甲公司用银行存款44 000万元购入一栋达到预定可使用状态的写字楼，立即以经营租赁方式对外出租，租赁期为2年，并办妥相关手续。该写字楼预计尚可使用22年，其取得时的成本与计税基础一致。

资料二：甲公司对该写字楼采用公允价值模式进行后续计量。所得税纳税申报时，该写字楼在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额为2 000万元。

资料三：2011年12月31日和2012年12月31日，该写字楼的公允价值分别为45 500万元和50 000万元。

资料四：2012年12月31日，租赁期届满，甲公司收回写字楼，并供本公司行政管理部门使用。甲公司自2013年开始对该写字楼按年限平均法计提折旧，预计尚可使用20年，预计净残值为零。所得税纳税申报时，改写字楼在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额均为2 000万元。

资料五：2016年12月31日，甲公司以52 000万元出售该写字楼，款项收讫并存入银行。

要求：

- (1)编制甲公司2010年12月31日购入并立即出租该写字楼的相关会计分录。
- (2)编制甲公司2011年12月31日对该写字楼因公允价值变动进行后续计量的相关会计分录。
- (3)分别计算甲公司2011年12月31日该写字楼的账面价值、计税基础、暂时性差异(需指出是应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异)，以及由此应确认的递延所得税负债或递延所得税资产的金额。
- (4)编制甲公司2012年12月31日收回该写字楼并转为自用的会计分录。
- (5)分别计算甲公司2013年12月31日该写字楼的账面价值、计税基础、暂时性差异(需指出是应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异)，以及相应的递延所得税负债或递延所得税资产的账面余额。

(6)编制甲公司出售该写字楼的相关会计分录。

【答案】

(1)

借：投资性房地产——成本 44 000
 贷：银行存款 44 000

(2)

借：投资性房地产——公允价值变动 1 500
 贷：公允价值变动损益 1500

(3)

该写字楼的账面价值=45500(万元)

计税基础=44000-2000=42 000(万元)

资产的账面价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异，其金额=45500-42000=3500(万元)

应确认的递延所得税负债=3500×25%=875(万元)

(4)

借：固定资产 50 000
 贷：投资性房地产——成本 44 000
 ——公允价值变动 1 500
 公允价值变动损益 4 500

(5)

账面价值=50000-500000/20=47500(万元)

计税基础=44000-2000×3=38000(万元)

应纳税暂时性差异的余额=47500-38000=9500(万元)

递延所得税负债的账面余额=9500×25%=2375(万元)

(6)

借：固定资产清理 40 000
 累计折旧 10 000
 贷：固定资产 50 000

借：银行存款 52 000
 贷：固定资产清理 40 000
 资产处置损益 12 000

【本章小结】

1. 掌握投资性房地产的范围；
2. 掌握投资性房地产的后续支出；
3. 掌握投资性房地产的后续计量；
4. 掌握投资性房地产的转换；
5. 掌握投资性房地产的处置。