

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第四章 投资性房地产

本章考情分析

本章内容近年在考试中一般以客观题型进行考核，在计算分析题和综合题中也会出现。

本章主要考点：

公允价值模式下的计量；投资性房地产的核算范围；投资性房地产转换、计量模式变更、处置（大题）

第一节 投资性房地产的特征和范围

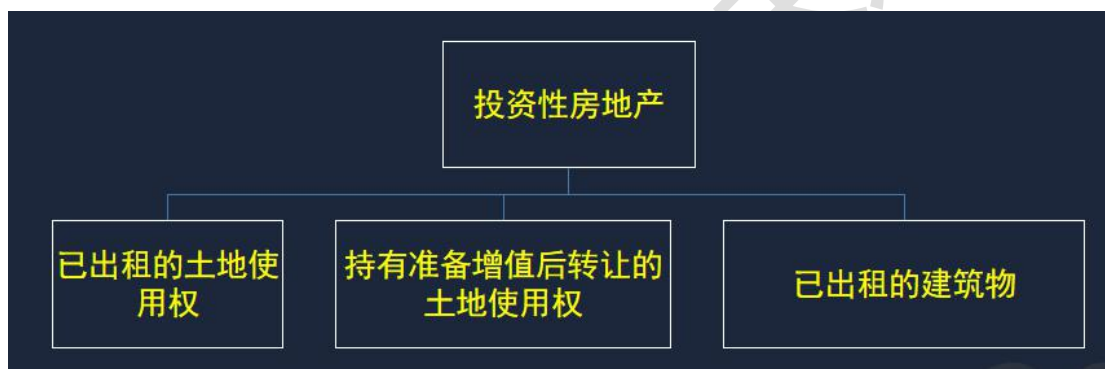
一、投资性房地产的特征

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。

投资性房地产应能够单独出售。

第一节 投资性房地产的特征和范围

二、投资性房地产范围



第一节 投资性房地产的特征和范围

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。

第一节 投资性房地产的特征和范围

区分投资性房地产与固定资产、无形资产：

(1) 自用房地产不属于投资性房地产：

自用建筑物——固定资产

自用土地使用权——无形资产

(2) 作为存货的房地产

第一节 投资性房地产的特征和范围

【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

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条件和初始计量

(一) 外购的投资性房地产的确认和初始计量

按成本进行初始计量。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

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。

借: 投资性房地产

贷: 银行存款

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

(二) 自行建造投资性房地产的确认和初始计量

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。

借: 投资性房地产

贷: 在建工程或开发产品

【记忆技巧】与固定资产的核算类似。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

【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

【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,对外出租后,再转为投资性房地产。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

【例 4-3】2×18 年 2 月,甲公司从其他单位购入一块期限为 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,该厂房产于完工时开始起租,2×18 年 12 月 5 日,两栋厂房同时完工。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

该块土地使用权的成本为 9 000 000 元(分析:取得时确认为无形资产,厂房出租时应将无形资产的对对应部分转为投资性房地产),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,假设两栋厂房分别占用这块土地的一半面积,并以占用的土地面积作为土地使用权划分依据。假设甲公司采用成本模式进行后续计量。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

土地使用权中的对应部分同时转换为投资性房地产

$=9\,000\,000 \times 1/2 = 4\,500\,000$ (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 (9 000 000/2) 4 500 000

投资性房地产累计摊销 (165 000/2) 82 500

第二节 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) 资本化的后续支出

满足投资性房地产确认条件的,应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，再开发期间应继续作为投资性房地产，不计提折旧或摊销。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

【例 4-4】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计量模式。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

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。

(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

注意：不应通过“在建工程”科目核算。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

(2) 2×18 年 5 月 31 日-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

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

【例 4-5】2×18 年 5 月，甲公司与乙公司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，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计量模式。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

(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

投资性房地产——厂房——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

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

(二) 费用化后续支出

日常维护支出：

借：其他业务成本

贷：银行存款等

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

【判断题】投资性房地产的所有后续支出均应资本化。

【答案】：错

第三节 投资性房地产的后续计量

投资性房地产的后续计量有成本模式与公允价值模式两种。

第三节 投资性房地产的后续计量

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。

第三节 投资性房地产的后续计量



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

【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。

第三节 投资性房地产的后续计量

(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

第三节 投资性房地产的后续计量

二、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

核算要点：

1. 不计提折旧，不进行摊销，也不计提减值准备。
2. 取得的租金收入，计入其他业务收入。
3. 期末，公允价值的变动计入“公允价值变动损益”科目。

第三节 投资性房地产的后续计量

【例 4-7】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。

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，参照公司所在地房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。

第三节 投资性房地产的后续计量

(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

第三节 投资性房地产的后续计量

【多选题】下列有关投资性房地产后续计量会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 不同企业可以分别采用成本模式或公允价值模式
- B. 满足特定条件时可以采用公允价值模式
- C. 同一企业可以分别采用成本模式和公允价值模式
- D. 同一企业不得同时采用成本模式和公允价值模式

【答案】： ABD

第三节 投资性房地产的后续计量

三、投资性房地产后续计量模式的变更

基本规定：

成本模式可以转为公允价值模式，但公允价值模式不得转为成本模式。

成本模式转为公允价值模式，作为会计政策变更处理。

第三节 投资性房地产的后续计量

会计处理：

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，要进行追溯调整，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（盈余公积、利润分配——未分配利润）。

第三节 投资性房地产的后续计量

投资性房地产累计折旧（摊销）（已计提的折旧或摊销）
投资性房地产减值准备

利润分配——未分配利润【(公允价值-账面价值)×90%，或借记】

第三节 投资性房地产的后续计量

【答案】：正确

【判断题】企业对投资性房地产,无论采用何种计量模式,均应计提折旧或进行摊销。()

第四节 投资性房地产的转换和处置

（一）房地产的转换形式及转换日

第四节 投资性房地产的转换和处置

第四节 投资性房地产的转换和处置

（二）房地产转换的会计处理

处理原则：对应结转，不确认损益。

(1) 投资性房地产转为自用房地产;

投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销）

贷：投资性房地产

固定资产减值准备（无形资产减值准备）

【例 4—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。

2×18年9月1日:

借：固定资产 80 000 000

投资性房地产累计折旧 20 000 000
借：投资性房地产 80 000 000
 累计折旧 20 000 000

第四节 投资性房地产的转换和处置

(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
 投资性房地产减值准备
贷：投资性房地产

第四节 投资性房地产的转换和处置

(3) 自用房地产转为投资性房地产

【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。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 20×9 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。

第四节 投资性房地产的转换和处置

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

第四节 投资性房地产的转换和处置

(4) 作为存货的房地产转为投资性房地产

【例 4—10】甲公司是从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为出租形成了书面决议。甲公司与乙公司签订了租赁协议，将此写字楼整体租给乙公司使用，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，该写账面余额 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。

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

第四节 投资性房地产的转换和处置

【单选题】2017 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】：成本模式下是对应结转

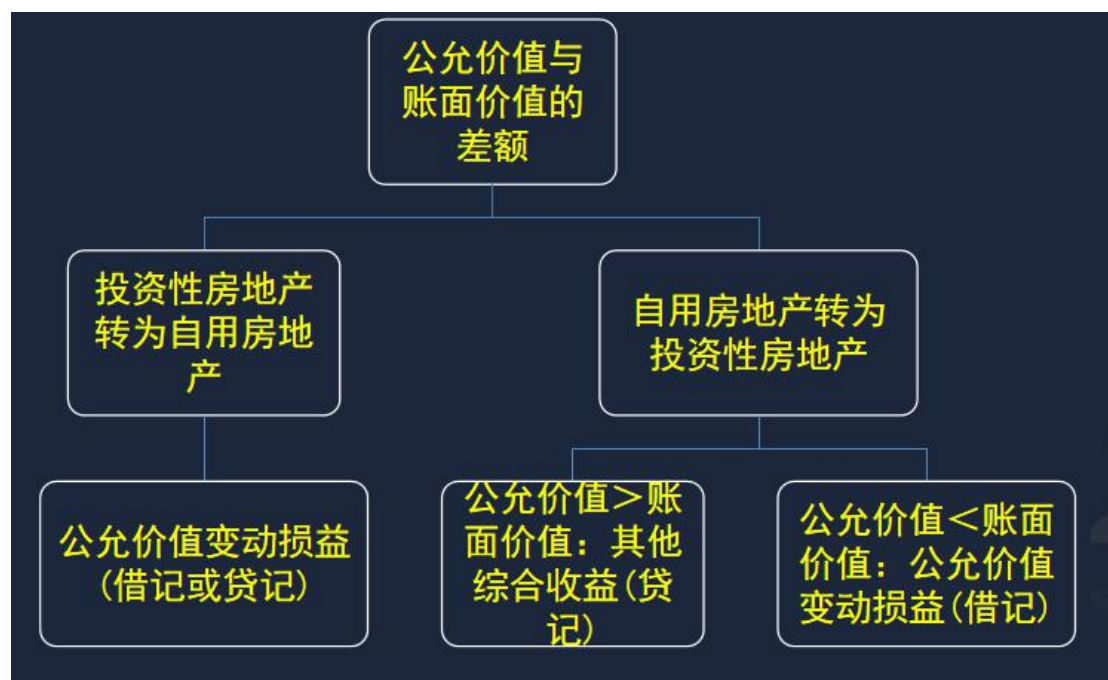
第四节 投资性房地产的转换和处置

借：固定资产 4 000
 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	4 000
累计折旧	200
固定资产减值准备	100

第四节 投资性房地产的转换和处置

2. 公允价值模式下的转换



第四节 投资性房地产的转换和处置

(1) 转换日会计处理：

借：固定资产/无形资产等（投资性房地产的公允价值）

 贷：投资性房地产——成本

 ——公允价值变动（或借记）

 公允价值变动损益（或借记）

第四节 投资性房地产的转换和处置

【例 4—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为自用房地产，当日的公允价值为 72 000 000 元，该房地产在转换前采用公允价值计量，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。

第四节 投资性房地产的转换和处置

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

第四节 投资性房地产的转换和处置

(2) 投资性房地产转换为存货

借：开发产品（公允价值）

 贷：投资性房地产——成本

—公允价值变动（或在借方）

公允价值变动损益 （或借方）

第四节 投资性房地产的转换和处置

（3）自用房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产—成本 （转换日的公允价值）

累计折旧（或累计摊销）

固定资产减值准备（或无形资产减值准备）

公允价值变动损益（或贷记其他综合收益）（差额）

贷：固定资产（或无形资产）

第四节 投资性房地产的转换和处置

【例 4—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地段，甲企业准备将其出租，以赚取租金收入，董事会已形成书面决议。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企业使用，租赁期开始日 2×19 年 1 月 1 日，租赁期限为 3 年。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。

第四节 投资性房地产的转换和处置

借：投资性房地产——办公楼——成本 380 000 000

公允价值变动损益 20 000 000

累计折旧 150 000 000

贷：固定资产 550 000 000

第四节 投资性房地产的转换和处置

【单选题】企业将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时，公允价值与原账面价值的差额应计入（ ）。

- A. 投资收益
- B. 公允价值变动损益
- C. 营业外收入
- D. 其他业务收入

【答案】：B

第四节 投资性房地产的转换和处置

（4）作为存货的房地产转为投资性房地产

【例 4—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。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。

第四节 投资性房地产的转换和处置

借：投资性房地产—成本 430 000 000

贷：开发产品 400 000 000

其他综合收益 30 000 000

第四节 投资性房地产的转换和处置

【总结】投资性房地产的变更与转换

1、计量模式的变更

成本模式转为公允价值模式，差额计入留存收益

2、投资性房地产与非投资性房地产之间的转换

(1) 成本模式：一一对应

(2) 公允价值模式：非投资性房地产转换为投资性房地产，贷方差额计入其他综合收益，其他情况下，差额均计入公允价值变动损益

第四节 投资性房地产的转换和处置

二、投资性房地产的处置

(一) 成本模式计量的投资性房地产的处置

【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。租赁期满，甲公司将其出售给乙公司，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，该写字楼的成本 180 000 000 元，已计提折旧 20 000 000 元，不考虑相关税费。

第四节 投资性房地产的转换和处置

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

第四节 投资性房地产的转换和处置

(二) 公允价值模式计量的投资性房地产处置

借：银行存款	
贷：其他业务收入	
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）	

第四节 投资性房地产的转换和处置

借：公允价值变动损益（或其他综合收益）	
贷：其他业务成本	
或：	
借：其他业务成本	
贷：公允价值变动损益（或其他综合收益）	