

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

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。

知识点 1 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	<p>1.成本模式计量的投资性房地产适用的会计科目</p> <p>投资性房地产 投资性房地产累计折旧（摊销） 投资性房地产减值准备</p> <p>2.成本模式后续计量涉及会计处理</p> <p>（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：</p> <p>借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧（摊销）</p> <p>（2）取得租金收入的会计分录如下：</p> <p>借：银行存款等 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>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：</p> <p>借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备</p>
提示	<p>1.投资性房地产减值准备一经计提不得转回</p> <p>2.参照固定资产会计处理</p>

【例 5-6】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 0。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÷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

【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（ ）。

- 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。

【例题·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。

【例题·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

【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。

知识点2 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 投资性房地产——成本 ——公允价值变动 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 （1）取得租金收入会计分录如下： 借：银行存款等 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） （2）公允价值变动会计处理的分录如下： 借：投资性房地产——公允价值变动 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。

【例 5-7】2021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。2021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。2021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) 2021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) 2021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

知识点3 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；

(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()

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。

【例题·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()。

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