

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

第四节 投资性房地产的转换和处置

知识点 1 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
<p>成本模式下的转换</p>	<p>(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</p> <p>(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</p> <p>(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</p> <p>(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</p>

【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。（ ）

【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。

【例 5-8】2021 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 2021 年 8 月 31 日将某出租在外的厂房在租赁期满时收回，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。2021 年 8 月 31 日，甲公司将该出租的厂房收回，2021 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 2021 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：

2021 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

【例 5-9】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。2021 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 2021 年 5 月 1 日，租期为 5 年。2021 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：

2021 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

【例 5-10】甲公司是从事房地产开发的企业，2021 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 2021 年 5 月 1 日，租赁期为 5 年。2021 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：

2021 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】

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。

【例题·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】

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

【答案】D

【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	会计处理分录如下： 借：固定资产/无形资产/开发产品（转换当日的公允价值） 贷：投资性房地产-成本 -公允价值变动（或者在借方） 差额：公允价值变动损益 【提示】 ①自用房地产或存货入账价值是转换当日的公允价值； 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）
自用房地产、或存货转换为投资性房地产	会计处理分录如下： 借：投资性房地产-成本（以转换当日的公允价值计量） 累计折旧（摊销） 固定资产（无形资产）减值准备 存货跌价准备 借差：公允价值变动损益 贷：固定资产、无形资产、开发产品 贷差：其他综合收益 【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； 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）； 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）

【例 5-11】2021 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。2021 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
```

【例 5-12】2021 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。2021 年 12 月底，甲公司完成了搬迁工作，原办公楼停止自用。2022 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 2022 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（2022 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 2022 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：

2022 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

【例 5-13】2021 年 4 月 15 日，甲房地产开发公司（简称“甲公司”）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 2021 年 5 月 1 日，租赁期为 5 年。2021 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：

2021 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——公允价值变动——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

知识点 2 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	<p>1. 会计处理的分录：核算处置损益</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>借：其他业务成本 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</p>								
	<p>2. 方法：画小利润表</p> <table border="1" style="margin-left: 40px;"> <thead> <tr> <th colspan="2">小利润表</th> </tr> <tr> <th style="color: red;">处置</th> <th style="color: red;">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>	小利润表		处置	金额	售价（流入）		成本（流出）	
小利润表									
处置	金额								
售价（流入）									
成本（流出）									

	<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>										
(二) 公允模式的投资性房地产的处置	<p>1. 会计处理的分录</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>借：其他业务成本 公允价值变动损益（或贷记） 其他综合收益 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动（或借记）</p>										
	<p>2. 方法：画小利润表</p> <p>小利润表</p> <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>	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											
	<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>										

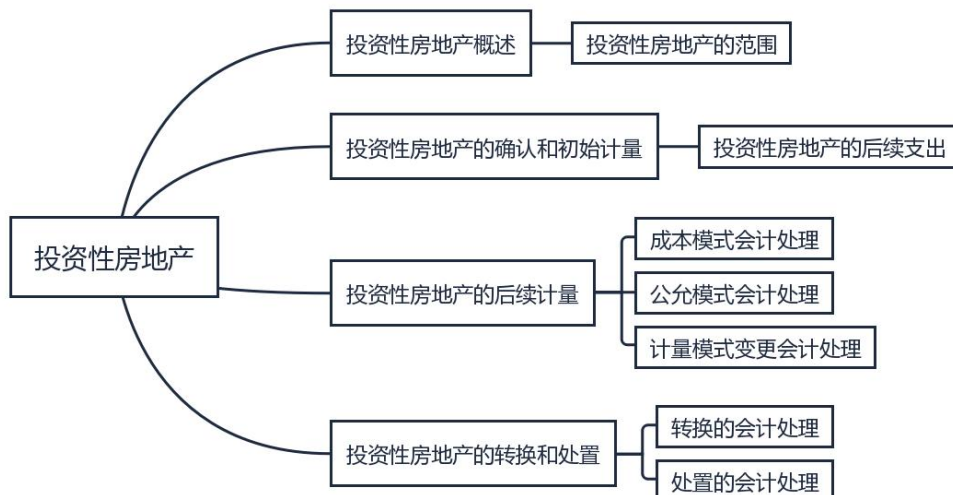
【例 5-14】 甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产。租赁期届满后，甲公司将该栋写字楼出售给乙公司，合同价款为 200 000 000 元，乙公司已用银行存款付清。假设这栋写字楼原采用成本模式计量。出售时，该栋写字楼的成本为 180 000 000 元，已计提折旧 20 000 000 元，不考虑相关税费。

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）

苦难对于天才是一块垫脚石。

——巴尔扎克