

第五章 投资性房地产

第三节 投资性房地产的后续计量

【知识点 1】投资性房地产的后续计量

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、采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

(一) 科目设置

投资性房地产

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

(二) 会计处理

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，计提折旧或摊销；存在减值迹象的，还应当按照资产减值的有关规定进行处理。

1. 计提折旧或进行摊销时

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

 应交税费—应交增值税（销项税额）

【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致。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。

【例题·单选题】甲公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量。自 2×20 年 1 月 1 日起，甲公司将一项投资性房地产出租给某单位，租期为 4 年，每年收取租金 650 万元，增值税 58.5 万元。该投资性房地产原价为 12 000 万元，预计使用年限为 40 年，预计净残值为零；至 2×20 年 1 月 1 日已使用 10 年，累计折旧 3 000 万元。2×20 年 12 月 31 日，甲公司在对该投资性房地产进行减值测试时，发现该投资性房地产的可收回金额为 8 800 万元。假定不考虑其他相关税费，该投资性房地产对甲公司 2×20 年利润总额的影响金额为（ ）万元。

A. 250 B. 350 C. 450 D. 650

【答案】B

【解析】2×20 年计提折旧= (12 000-3 000) / (40-10) =300 (万元)，2×20 年 12 月 31 日计提减值准备前投资性房地产账面价值= (12 000-3 000) -300=8 700 (万元)，因可收回金额为 8 800 万元，所以不需计提减值准备。该投资性房地产对甲公司 2×20 年利润总额的影响金额=650-300=350 (万元)。

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的，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）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

（三）采用公允价值模式进行后续计量的会计处理

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
 应交税费——应交增值税（销项税额）

【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。

【教材 5-3】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。当年 10 月 1 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。20×8 年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值为 9 200 万元。假设甲公司采用公允价值计量模式。

甲企业的账务处理如下：

（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 90 000 000
 贷：开发成本 90 000 000

（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 2 000 000
 贷：公允价值变动损益 2 000 000

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。以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。

【知识点 2】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由成本模式变更为公允价值模式的账务处理：

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）
 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）。