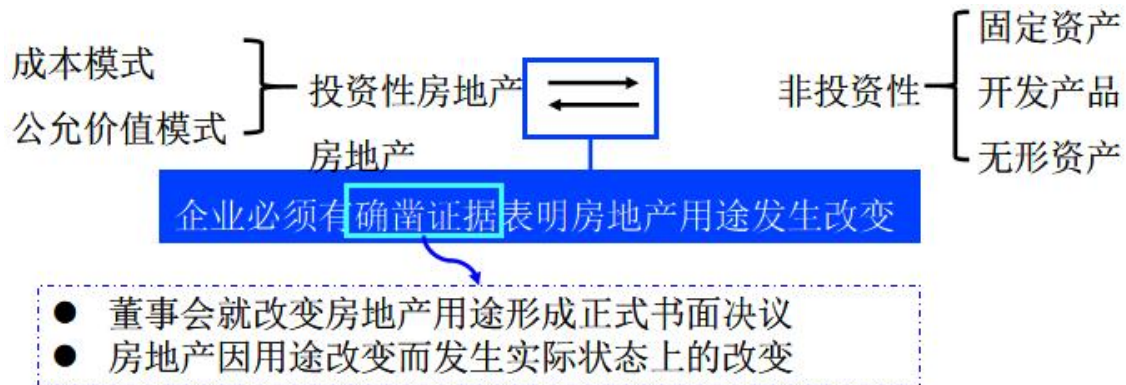


#### 第四节 投资性房地产的转换和处置

##### 一、房地产的转换

###### (一) 投资性房地产转换形式及转换日

房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。



转换形式	转换日
将投资性房地产转为自用房地产	达到自用状态，即企业开始自用的日期
作为存货的房地产改为出租	房地产的租赁期开始日
自用建筑物停止自用，改为出租	租赁期开始日
自用土地使用权停止自用，改用于赚取租金或资本增值	停止自用后，确定用于赚取租金或资本增值的日期
将投资性房地产转为存货	租赁期满，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

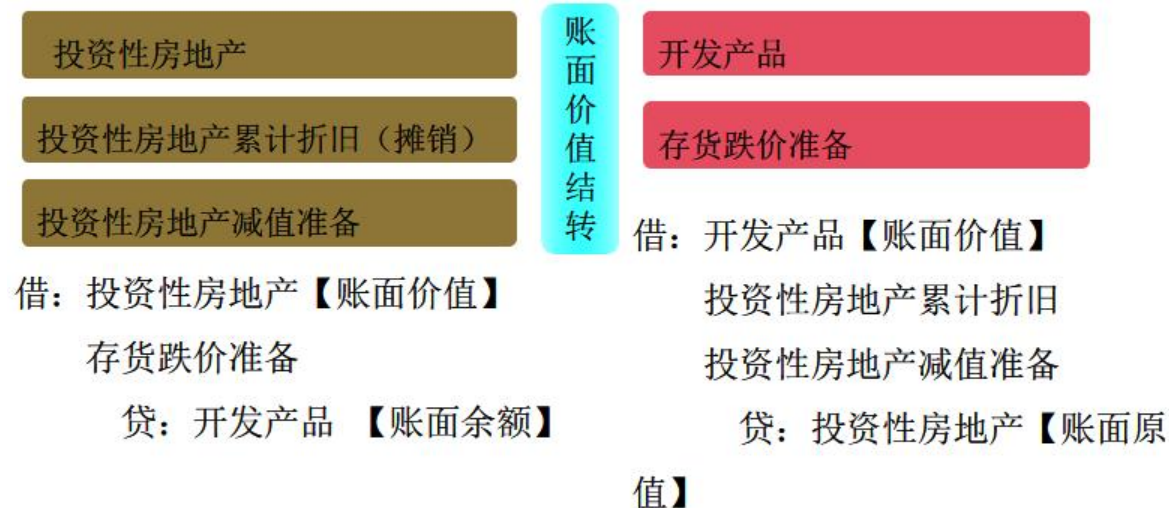
###### 1. 成本模式下的转换

投资性房地产（成本模式） ↔ 非投资性房地产（固定/无形）



### 1.成本模式下的转换

投资性房地产（成本模式） ↔ 非投资性房地产（开发产品）



【记忆口诀】成本模式下的转换：

非流动资产之间对应结转，流动资产与非流动资产之间账面价值结转。

【例 6-8】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，账面价值为 6000 万元，其中，原价 8000 万元，累积已提折旧 2000 万元。假定不考虑其他因素。

转换日

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产—厂房	8 000
投资性房地产累计折旧	2 000
贷：投资性房地产—厂房	8 000
累计折旧—厂房	2 000

【例 6-9】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 50000 万元，已计提折旧 500 万元。假设甲公司所在城市不存在活跃的房地产交易市场。

转换日

甲公司的账务处理如下：

借：投资性房地产—办公楼	50 000
累计折旧	500
贷：固定资产—办公楼	50 000
投资性房地产累计折旧	500

【例 6-10】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。甲公司遂于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 50000 万元，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：

借：投资性房地产—写字楼	50 000
贷：开发产品	50 000

转换日

## 2.公允价值模式下的转换

投资性房地产（公允价值模式） $\longleftrightarrow$  非投资性房地产（固定/无形）

借：投资性房地产—成本【公允价值】 累计折旧（累计摊销） 固定（无形）资产减值准备 公允价值变动损益【借差】 贷：固定资产（无形资产）【原 值】	借：固定资产（无形资产）【公允价值】 公允价值变动损益【借差】 贷：投资性房地产—成本 一公允价值变 动 公允价值变动损益【贷差】
其他综合收益【贷差】	

**【记忆口诀】** 公允价值模式下的转换：

公允价值与账面价值借方差额计入公允价值变动损益；

贷方差额 分情况	}	投资性房地产转非投资性房地产：计入公允价值变 动损益 非投资性房地产转投资性房地产：计入其他综合收 益
-------------	---	--

**【例 6-11】** 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 7200 万元。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 7000 万元，其中，成本为 6700 万元，公允价值变动为增值 300 万元。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产—写字楼	7 200	
贷：投资性房地产—写字楼—成本	6 700	
—公允价值变动		300
公允价值变动损益—投资性房地产	200	

转换日

**【例 6-12】** 2021 年 8 月，甲公司准备搬至新办公楼，遂准备将旧办公楼出租，以赚取租金收入，公司董事会已经批准形成书面决议。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。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 38000 万元，其原价为 55000 万元，已提折旧 15000 万元。

甲公司的账务处理如下：

借：投资性房地产—办公楼—成本	38 000	
公允价值变动损益—投资性房地产	2 000	
累计折旧	15 000	
贷：固定资产—办公楼		55 000

转换日

**【例 6-13】** 甲公司是从从事房地产开发的企业，2021 年 4 月 15 日甲公司董事会就将其开发的一栋写字楼用于出租形成了书面决议。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 40000 万元，公允价值为 43000 万元。

转换日

假设甲公司对出租的写字楼采用公允价值模式计量，甲公司的账务处理如下：

借：投资性房地产—写字楼—成本	43 000
贷：开发产品	40 000
其他综合收益—公允价值变动—投资性房地产	3 000

**【例·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小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】** B

**【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，当日公允价值小于账面价值的差额，应该计入公允价值变动损益。

## 二、投资性房地产的处置

企业可以通过对外出售或转让的方式处置投资性房地产,因非货币性资产交换等而减少投资性房地产也属于投资性房地产的处置。

成本模式计量	公允价值模式计量
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）	

成本模式计量	公允价值模式计量
借：其他业务成本	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）	贷：投资性房地产—成本
投资性房地产减值准备	—公允价值变动（或借记）
贷：投资性房地产	借：公允价值变动损益
	贷：其他业务成本
	借：其他综合收益

	贷：其他业务成本  或作相反分录
--	------------------------

**【新增】**公允价值模式计量的投资性房地产的账面余额一般与成本不是一个金额，因为“投资性房地产——成本”核算的是投资性房地产初始计量时的金额，在公允价值模式计量的投资性房地产后续计量中，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，即投资性房地产的账面价值中还包含累计确认的公允价值变动。

由于公允价值模式计量的投资性房地产不计提折旧或摊销，也不存在减值问题，因此公允价值模式计量的投资性房地产的账面余额与其账面价值相等。

**【例·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，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，作为会计政策变更处理，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。