

2009年中级会计职称会计实务知识点总结：第五章会计师资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/548/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c44_548570.htm 第五章 投资性房地产 一、主要账务处理 投资性房地产，顾名思义是包括房产和地产两部分的，那么自然是包括了投资性房地产的两种情况：房地产整体的出租和持有增值后转让的土地使用权。这里的重点其实还是公允价值计量的投资性房地产，至于成本模式计量本质上就是和固定资产核算一致，没有什么难点。公允价值计量的投资性房地产入账价值的确定需要区分几种情况，一种是外购的，这个大家肯定业务很娴熟了；另外是自用的房地产转换为投资性房地产，还有是作为存货核算的房地产作为投资性房地产。借：投资性房地产 贷：银行存款 借：投资性房地产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 关于自用的房地产转换为投资性房地产的，大多数企业都是这么干的，虽然是来了个转换但是本质上还是属于自己的房地产，只是原来住的是自己人，现在换了外人了，本质上是没有什么差别的，因此假如说你这个投资性房地产成本模式计量的，所谓成本模式其实就是和固定资产的历史成本法计量是一个概念，那么各个明细科目平稳过渡，固定资产换成了投资性房地产，累积摊销换成了投资性房地产累积折旧（摊销），固定资产减值准备换成了投资性房地产减值准备，这里需要注意一下，为什么有个投资性房地产累积折旧（摊销）呢？是因为如果土地使用权不能单独和算的话，那么就和房子一起计提折旧了，所以会有一个“摊销”的意思，当然如果这个投资性房地产就是土地使用权，那么自然就是用投资性房地

产累积摊销了。需要注意一个问题那就是自己住改成别人住了，以后折旧肯定不能记在自己名下了，肯定要在别人名下，那么租金收入是“其他业务收入”，自然折旧和摊销就是“其他业务支出”了，不是一家人不进一家门嘛。借：投资性房地产 - 成本 累计折旧 固定资产减值准备（公允价值变动损益） 贷：固定资产（资本公积 - 其他资本公积） 借：投资性房地产 - 公允价值变动 贷：公允价值变动损益 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 如果是自用的转换为投资性房地产，发现这个投资性房地产公允价值能够可靠获得，那么后续计量用公允价值计量法。这个时候公允价值一般会 and 账面价值会有差异，那么应该怎么办呢？一个原则就是高于的部分一定不能让你记损益，为什么？因为会计准则就是千方百计的防止上市公司调节利润，所以这个口子一定要堵上；之前大家听说过资产评估增值的问题，老是抱怨怎么会计就是不做处理？原因就是你是历史成本法计量，公允价值和你没有关系，所以资产评估增值也自然和你没有关系了。而在这个转换的时候，以后是公允价值计量了，资产评估增值终于可以被承认了，会计上可以做处理了。但是需要注意一下，这个房子是谁的？是投资者的！那么资产评估增值是谁的？当然也是投资者大家的，所以这个计入了“资本公积 - 其他资本公积”，之所以是其他资本公积，原因就是在这个资本公积是由于其他原因导致的，一般就是评估增值了。那么公允价值如果小于账面价值了怎么办？考虑到以后公允价值变动就是公允价值变动损益了，所以转换的时候也让你计入到公允价值变动损益，就是说以后还会有回旋的余地，准则没有说让你认栽，君子报仇十年不晚，相信你会公允价值回升的

，所以计入损益以后等着回升吧。借：固定资产 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 累计折
旧 固定资产减值准备 借：固定资产 贷：投资性房地产 - 成本
投资性房地产 - 公允价值变动 公允价值变动损益 如果是作为
存货核算的房地产，也就是房地产公司自己开发的房地产转
换为投资性房地产了，这个其实就是领用本企业的存货了，
在一般企业中自用产成品有个视同销售的处理，就是说税务
部门肯定会征你税，就实际上和你卖出去再买回来一个道理
，税负不能少。在转换的时候也是一样的道理，本来是出售
的房地产，本来是税务部门等着征税的房地产存货，你忽然
说自用了，税务部门接受不了这个打击，不行我要征税，如
果放过，别的卖东西的肯定不干，所以这个时候存货房地产
改变用途成了投资性房地产，本质上性质发生了变化了，所
以视同销售征收企业所得税。也许有人说不是销售房地产有
营业税吗？这里忽略了一点：视同销售毕竟不是真正的销售
，所以营业税不会涉及，一个原因是营业税必须有营业额，
另外的原因是营业税本身就没有什么视同销售的说法，营业
税就只认真正的销售，别的装销售肯定不干。另外土地增值
税也不会认，因为土地增值税有个要求就是所有权要发生转
移。另外房地产存货转换为自用房地产也是一样的道理，本
质上性质发生变化，这里说的性质主要是指：存货是销售的
，固定资产是自用的，两个资产的风险水平也不一样，这就
是性质的差别。借：投资性房地产 - 成本（公允价值变动损
益） 贷：开发产品 资本公积 - 其他资本公积 上面说的几种是
投资性房地产增加的核算；持有期间的核算，成本法基本上
没有什么难点，本质上就是固定资产的历史成本法计量；至

于公允价值模式的计量，其实相当于是交易性金融资产的后
续计量差不多，所以说掌握了金融资产，投资性房地产基本
上就没有什么悬念了。说说投资性房地产的减少吧。比如说
租了半天，人家住腻了，自己也想用用，所以就收回作为自
用固定资产。如果是成本模式计量的投资性房地产转换为自
用的，那么基本上也没有什么悬念，同样的历史成本法，大
家都是一路人，所以当初怎么转过去的现在怎么转回来，一
个一个科目对应着，顺利对接，严丝合缝的。比较麻烦的就
是公允价值计量的转换为自用了，公允价值计量方法和历史
成本法还是有差异的，考试经常会考你公允价值和账面价值
不一致的时候。对于这个差额的处理其实也是延续了之前的
处理原则。再考虑之前的差额处理之所以出现不一样：一个
原因是之前自用固定资产的时候就不做处理，所以转换的时
候当然要商量商量了。在投资性房地产往回转的时候也一样
道理，因为公允价值模式计量的时候，对于公允价值变动就
是计入到公允价值变动损益中的，所以最后转换的时候也依
然遵循了这样的处理方法，这就是惯性原则。有人要问了，
那这个公允价值变动损益什么时候才能处置呢？根据公允价
值计量法的原则，年末公允价值变动损益可以转入本年利润
，但是注意，你现在还是公允价值变动损益，现在承认了你
损益了，不等于真的就认可你了，因为公允价值始终是个不
切实际的东西，只有是实实在在的钱到了自己的腰包才是真
的，所以只有是最后处置资产的时候这个公允价值变动损益
才算是“媳妇熬成婆”，真正的名正言顺进入了“其他业务
收入”。借：公允价值变动损益 贷：其他业务收入 借：递延
所得税负债 贷：所得税费用 最后投资性房地产处置的时候，

由于投资性房地产本质上属于经营租赁，所以核算的话就是确认其他业务收入，结转其他业务成本，道理上等同于存货销售的核算，这个大家没有什么疑问基本上。二、涉及的其他知识点在交易性金融资产的时候已经说过了，公允价值计量法会形成暂时性差异，原因就是税法是按照历史成本法计量的，会计上怎么折腾公允价值和税法没有关系，税法上只看最后结果，也就是最后资产处置的时候，就想会计上最后处置的时候才承认公允价值变动损益是投资收益或者是其他业务收入一样，税法上也是在最后处置的时候才会承认你公允价值。因此公允价值变动形成的就是暂时性差异。在资产转换的时候，因为资产没有处置，由于公允价值变动形成的递延所得税也不需要结转，一直让它就呆着。以后计提减值了，一般人以为肯定是确认递延所得税资产啊，这里需要注意一下：假如说你这个投资定房地产之前由于公允价值变动确认过递延所得税负债呢？那么转换为自用以后计提减值实际上属于什么？实际上就是属于公允价值的变动而已，只不过在历史成本法下作为减值核算了，不承认公允价值而已，所以应该先是作为递延所得税负债的转回，超过的部分才是作为递延所得税资产。这里就牵扯出另外一个问题：一个资产或者负债只能确认递延所得税资产或者是递延所得税负债，也就是说递延所得税资产和递延所得税负债在一个资产这里不共戴天，不能同时确认，这也就告诉我们一个道理：不能脚踏两条船，老老实实的一如既往一些，确认递延所得税资产了先要把它转回了，然后才能确认递延所得税负债，反过来是一样道理。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com