

## 2017 税务师考试《财务与会计》第十二章高频考点汇总

### 第十二章 非流动资产（二）

序号	考点	考频
考点一	持有至到期投资的核算	★★★★
考点二	可供出售金融资产的核算	★★★★★
考点三	长期股权投资的初始计量	★★★★
考点四	长期股权投资的权益法核算	★★★★
考点五	权益法与成本法的转换、金融资产与长期股权投资成本法或权益法的转换	★★★★
考点六	企业合并的处理原则	★★★★★
考点七	商品期货套期业务的核算	★★
考点八	投资性房地产的后续计量以及计量模式的转换	★★★★★

#### 2017 税务师《财务与会计》高频考点：持有至到期投资的核算

##### 【内容导航】

1. 持有至到期投资的初始计量
2. 持有至到期投资的后续计量
3. 持有至到期投资的减值
4. 持有至到期投资的处置

##### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2014 年度、2013 年度、2011 年度和 2010 年度出现过单项选择题，在 2013 年度和 2012 年度出现过多项选择题。

##### 【高频考点】持有至到期投资的核算

1. 持有至到期投资的初始计量

- (1) 相关交易费用应当计入初始确认金额。
- (2) 企业取得金融资产所支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应

当单独确认为应收项目进行处理。

(3) 账务处理。

借：持有至到期投资——成本（面值）  
    应收利息（已到付息期但尚未发放的债券利息）  
    贷：银行存款

    持有至到期投资——利息调整（或借记）（倒挤）

2. 持有至到期投资的后续计量

(1) 持有至到期投资按摊余成本进行后续计量，企业在初始确认时，就应当计算确定实际利率，并在其预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。

(2) 持有至到期投资在持有期间应当按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入，计入投资收益。

(3) 持有至到期投资的摊余成本等于其账面价值。

(4) 账务处理。

借：应收利息或持有至到期投资——应计利息（债券面值×票面利率）

    贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率）

    持有至到期投资——利息调整（或借记）（差额）

3. 持有至到期投资的减值

资产负债表日，企业有客观证据表明所拥有的持有至到期投资发生减值的，应当根据账面价值与预计未来现金流量现值之间的差额计算确认减值损失，计提减值准备。

借：资产减值损失

    贷：持有至到期投资减值准备

4. 持有至到期投资的处置

处置持有至到期投资时，要将处置所取得对价的公允价值与持有至到期投资的账面价值的差额确认为投资收益。

借：银行存款

    持有至到期投资减值准备

    贷：持有至到期投资（成本、利息调整、应计利息）

        投资收益（或借记）（差额）

2017 税务师《财务与会计》高频考点：可供出售金融资产的核算

## 【内容导航】

1. 可供出售金融资产的初始计量
2. 可供出售金融资产的后续计量
3. 可供出售金融资产的减值及转回
4. 可供出售金融资产的处置

## 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2013 年度、2012 年度、2011 年度和 2010 年度出现过单项选择题。

## 【高频考点】可供出售金融资产的核算

### 1. 可供出售金融资产的初始计量

(1) 可供出售金融资产应当按照该金融资产的公允价值与相关交易费用之和作为初始确认金额。

(2) 企业取得金融资产所支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的债券利息或现金股利，应当单独确认为应收项目。

### 2. 可供出售金融资产的后续计量

(1) 可供出售金融资产按照公允价值进行后续计量，期末确认的公允价值变动应记入“其他综合收益”科目。

(2) 可供出售金融资产属于债券投资的，应当在期末首先按照摊余成本和实际利率确认利息收入和利息调整的摊销额，然后再确认公允价值变动的金额。

### 3. 可供出售金融资产的减值及转回

(1) 资产负债表日，企业应对持有的可供出售金融资产进行检查，有客观证据表明该金融资产发生减值的，应当确认减值损失，计提减值准备。

(2) 企业针对可供出售金融资产计提减值损失时，应当将原累计计入其他综合收益的金额予以转出。

(3) 对于已确认减值损失的可供出售金融资产，在后续期间公允价值上升且客观上与原减值损失确认后发生的事项有关的，应当分情况进行处理：

①如果是属于可供出售债务工具，则原确认的减值损失应通过“资产减值损失”科目转回；

②如果是属于可供出售权益工具，则原确认的减值损失应通过“其他综合收益”科

目转回。

#### 4. 可供出售金融资产的处置

可供出售金融资产在处置时，应按取得价款与处置部分对应的账面价值的差额计入投资收益，同时，应将处置部分对应原持有期间累计计入其他综合收益的金额予以结转，计入投资收益。



中华会计网校

2017 税务师《财务与会计》高频考点：长期股权投资的初始计量

#### 【内容导航】

1. 同一控制下企业合并取得的长期股权投资
2. 非同一控制下的企业合并取得的长期股权投资
3. 非企业合并方式取得的长期股权投资

#### 【考频分析】

考频：★★★



中华会计网校  
www.chinaacc.com

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2014 年、2013 年度、2011 年度和 2009 年度出现过单项选择题。

#### 【高频考点】长期股权投资的初始计量

1. 同一控制下企业合并取得的长期股权投资

##### (1) 初始投资成本

初始投资成本 = 合并日取得被合并方相对于最终控制方而言的所有者权益账面价值 × 持股比例

##### (2) 交易费用的处理

合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，以及为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益（管理费用）。

##### (3) 初始投资成本与所支付合并对价账面价值差额的处理

初始投资成本与所支付合并对价的账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

##### (4) 非现金资产公允价值与账面价值的差额不确认。

2. 非同一控制下的企业合并取得的长期股权投资

##### (1) 初始投资成本

合并成本=支付价款或付出资产的公允价值+发生或承担负债的公允价值+发行权益性证券的公允价值等

(2) 相关税费的处理

①合并中发生的各项直接相关费用,以及购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用,应当于发生时计入当期损益(管理费用);

②以发行权益性证券或债券方式进行的企业合并,所发行权益性证券或债券相关的佣金、手续费等应抵减权益性证券的溢价发行收入或计入债务性证券的初始计量金额。

(3) 付出资产公允价值与账面价值的差额的处理

①合并对价为固定资产、无形资产的,公允价值与账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出;

②合并对价为长期股权投资或金融资产的,公允价值与其账面价值的差额,计入投资收益;

③合并对价为存货的,应当作为销售处理,以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本;

④合并对价为投资性房地产的,以其公允价值确认其他业务收入,同时结转其他业务成本。

3. 非企业合并方式取得的长期股权投资

(1) 初始投资成本

初始投资成本=付出资产或承担负债的公允价值+支付的手续费等必要支出

提示:非企业合并形成的长期股权投资的初始计量与非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的处理原则相似,考生可对比学习。

(2) 具体核算

①以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款作为长期股权投资的初始投资成本,包括购买过程中支付的手续费等必要支出。

②以发行权益性证券方式取得的长期股权投资,其成本为所发行权益性证券的公允价值。

③投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定价值不公允的除外。



2017 税务师《财务与会计》高频考点：长期股权投资的权益法核算

【内容导航】

1. 权益法的适用范围
2. 处理原则

【考频分析】

考频：★★★ 中华会计网校

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题、计算题和综合分析题的常设考点，在 2011 年度和 2010 年度出现过单项选择题。

【高频考点】长期股权投资的权益法核算

1. 权益法的适用范围

权益法适用于对合营企业(共同控制)、联营企业(重大影响)(持股比例一般为 20%~50%)的股权投资。

2. 处理原则

(1) 初始投资成本的调整

①当初始投资成本 > 被投资单位可辨认净资产公允价值 × 持股比例，不调整长期股权投资的初始投资成本，长期股权投资的入账价值等于初始投资成本；

②当初始投资成本 < 被投资单位可辨认净资产公允价值 × 持股比例，差额计入营业外收入，长期股权投资的入账价值为被投资单位可辨认净资产公允价值 × 持股比例。

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

(2) 被投资单位在投资单位取得股权后实现净利润：

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

被投资单位发生净亏损时，作相反分录。

投资方在确认应享有被投资单位净损益份额时，应当按照调整后的被投资单位净利润来确认，再对被投资单位净利润进行调整时，主要考虑两点：

①投资时点被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值的差额；

a. 投资时点存货的账面价值与公允价值不等：

调整后的净利润 = 账面净利润 - (投资日存货公允价值 - 存货账面价值) × 当期出售比例

b. 投资时点固定资产（无形资产）的账面价值与公允价值不等：

调整后的净利润=账面净利润-（资产公允价值/尚可使用年限-资产原价/预计使用年限）

②投资之后，投资方与被投资方之间发生的未实现内部交易损益。

a. 内部存货交易：

交易发生当期，调整后的净利润=账面净利润-（存货内部交易价-存货账面价）×（1-当期出售比例）

后续期间，调整后的净利润=账面净利润+（存货内部交易价-存货账面价）×当期出售比例

b. 内部固定资产（无形资产）交易：

交易发生当期，调整后的净利润=账面净利润-（资产售价-资产成本）+（资产售价-资产成本）/预计使用年限×（当期折旧、摊销月份/12）

后续期间，调整后的净利润=账面净利润+（资产售价-资产成本）/预计使用年限×（当期折旧、摊销月份/12）

（3）发生超额亏损：

投资企业在确认应分担被投资单位发生的亏损时，应按以下顺序处理：

①减记长期股权投资的账面价值；

②长期股权投资账面价值减记至零的情况下，如果有实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目（例如长期应收款），则冲减该长期权益项目；

③实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目冲减至零后，如果企业需要承担额外义务的，则确认相应的负债（预计负债）；

④除上述顺序已确认的损失外还存在额外损失的，应备查登记。

提示：确认上述损失后，被投资单位在以后期间实现盈利的，应按照上述相反顺序恢复。

（4）被投资单位在投资单位取得股权后分配现金股利

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

（5）被投资单位在投资单位取得股权后实现其他综合收益

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益

（6）被投资单位在投资单位取得股权后实现除净损益、其他综合收益以及利润分配以

外的其他权益变动（如：股东的资本性投入等）

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

2017 税务师《财务与会计》高频考点：权益法与成本法的转换、金融资产与长期股权

投资成本法或权益法的转换  
【内容导航】

1. 金融资产转为权益法
2. 权益法转为金融资产
3. 多次交易分步实现同一控制下企业合并
4. 多次交易分步完成非同一控制下企业合并
5. 成本法转为权益法
6. 成本法转为金融资产
7. 增资引起的权益法转为权益法

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题、计算题和综合分析题的常设考点，同时是 2014 年会计准则新修订的地方，在 2011 年度出现过单项选择题。

【高频考点】权益法与成本法的转换、金融资产与长期股权投资成本法或权益法的转换

1. 金融资产转为权益法

(1) 长期股权投资初始投资成本 = 原投资公允价值 + 新增投资的投资成本

(2) 会计处理

借：长期股权投资——投资成本（转换日公允价值）

贷：可供出售金融资产/交易性金融资产（账面价值）

投资收益（或借记）

借：其他综合收益/公允价值变动损益（或贷记）

贷：投资收益（或借记）

初始投资成本小于追加投资日享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额：

借：长期股权投资——投资成本



贷：营业外收入

提示：相当于先将金融资产出售，再购入长期股权投资。

## 2. 权益法转为金融资产

①可供出售金融资产或交易性金融资产按当日公允价值确认，长期股权投资按处置处理。

②会计处理

借：可供出售金融资产/交易性金融资产

贷：长期股权投资

投资收益（或借记）

借：其他综合收益

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

或作相反分录。



提示：相当于先将长期股权投资出售，再购入金融资产。

## 3. 多次交易分步实现同一控制下企业合并

(1) 属于一揽子交易的，将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。

(2) 不属于“一揽子交易”的，会计处理为：

初始投资成本 = 享有被合并方净资产在最终控制方角度的账面价值份额

原投资涉及其他综合收益、其他资本公积的，暂不做处理，待处置时结转。处置时，处置后剩余部分仍作为长期股权投资核算的，其他综合收益和其他资本公积按比例结转；处置后剩余部分作为金融资产核算的，其他综合收益和其他资本公积全部结转。

## 4. 多次交易分步完成非同一控制下企业合并

(1) 原投资为权益法核算的，初始投资成本 = 原投资账面价值 + 新投资的投资成本

原投资为金融资产的，初始投资成本 = 原投资公允价值 + 新投资的投资成本

(2) 原投资为权益法核算的，涉及的其他综合收益、其他所有者权益变动待处置长期股权投资时转出；原投资为金融资产的，涉及的其他综合收益在改按成本法核算时结转。

## 5. 成本法转为权益法

(1) 需追溯调整；

(2) 追溯调整会计处理

①剩余投资初始投资成本 < 享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额

借：长期股权投资——投资成本

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润（以前年度）

营业外收入（当年）

### ②对实现净利润追溯

借：长期股权投资——损益调整

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润（以前年度）

投资收益（当年）

对分配现金股利追溯，做上述反分录。

### ③对发生其他综合收益、其他所有者权益变动追溯

借：长期股权投资——其他综合收益

——其他权益变动

贷：其他综合收益

资本公积——其他资本公积

或相反

提示：长期股权投资与金融资产的转换中，只有这种情况需要追溯调整。

### 6. 成本法转为金融资产

剩余股权投资部分应改按金融工具确认和计量准则进行会计处理，在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

借：可供出售金融资产/交易性金融资产

贷：长期股权投资

投资收益

提示：相当于先将长期股权投资出售，再购入金融资产。

### 7. 增资引起的权益法转为权益法

投资方因增加投资等原因对被投资单位的持股比例增加，但被投资单位仍然是投资方的联营企业或合营企业时，投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，不调整长期股权投资成本；如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，应按该差额，调整长

期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时，应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的高誉或计入损益的金额。

## 2017 税务师《财务与会计》高频考点：企业合并的处理原则

### 【内容导航】

1. 同一控制下企业合并的处理原则
2. 非同一控制下企业合并的处理原则

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题、计算题和综合分析题的常设考点，属于 2017 年教材的新增内容。

### 【高频考点】企业合并的处理原则

#### 1. 同一控制下企业合并的处理原则

(1) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。

(2) 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。

当被合并方的会计政策与合并方不同时，应按合并方的会计政策调整被合并方的资产、负债，并以调整后的金额纳入合并数据。

(3) 合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，不作为资产的处置损益，不影响合并当期利润表，有关差额应调整资本公积（股本溢价）。

#### 2. 非同一控制下企业合并的处理原则

##### (1) 确定购买方和购买日

① 购买方是企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。

② 购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期。

##### (2) 确定企业合并成本

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值。

(3) 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

①购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。

②购买方在企业合并中取得的无形资产应符合无形资产的界定且其在购买日的公允价值能够可靠计量。

③对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

④企业合并中取得的资产、负债在满足确认条件后，应以其公允价值计量。

(4) 企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额的处理

①企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应确认为商誉。

控股合并情况下，该差额是指合并财务报表中应列示的商誉；吸收合并情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

②企业合并成本小于合并中取得的被购买方净资产公允价值份额的部分，应计入合并当期损益。

在吸收合并的情况下，上述差额应计入购买方合并当期的个别利润表；在控股合并的情况下，上述差额应体现在购买方合并当期的合并利润表中，不影响购买方的个别利润表。

(5) 企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整

按照购买法核算的企业合并，基本原则是确定公允价值，无论是作为合并对价付出的各项资产的公允价值，还是合并中取得被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值，如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定的，合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。

## 2017《财务与会计》高频考点：商品期货套期业务的核算

### 【内容导航】

1. 商品期货套期业务的会计处理原则
2. 商品期货套期业务的主要账务处理

### 【考频分析】

考频：★★



复习程度：本考点属于 2017 年教材新增内容，难度较大，大家一定要在理解的基础上掌握其处理原则。但是本知识点所占分值不高，预计为 2 分左右。

**【高频考点】商品期货套期业务的核算**

1. 商品期货套期业务的会计处理原则

基本原则		内容	
		公允价值套期	现金流量套期
套期期间的处理		将套期工具公允价值变动形成的利得或损失计入当期损益	将套期工具累计利得或损失中不超过被套期项目累计预计现金流量现值变动的部分作为有效套期部分，计入其他综合收益，超过部分作为无效套期部分计入当期损益
套期关系终止		发生下列情况之一时，套期关系终止： ①因风险管理目标的变化，企业不能再指定既定的套期关系； ②套期工具被平仓或到期交割； ③被套期项目风险敞口消失； ④考虑再平衡后，套期关系不再满足有关套期会计的应用条件	
后续处理		①被套期项目为存货的，实现销售时，将其账面价值转出计入销售成本； ②被套期项目为采购商品的确定承诺的，将累计公允价值变动形成的资产或负债转出并计入存货初始成本； ③被套期项目为销售商品的确定承诺的，将累计公允价值变动形成的资产或负债转出并计入销售收入	①被套期项目为预期商品采购的，将其套期储备转出并计入存货初始成本； ②被套期项目为预期商品销售的，将其套期储备转出并计入销售收入； ③预期交易预期不再发生时，企业应当将其套期储备重分类至当期损益
套期关系评估		企业至少应当在资产负债表日或相关情况发生重大变化将影响套期有效性要求时，对现有的套期关系进行评估，并以书面形式记录评估情况	
组合套期	总敞口套期	针对各组成项目，分别确认公允价值变动，将其计入当期损益并调整被套期项目的账面价值	将相关套期储备转出时，按系统、合理的方法将转出金额在被套期项目组合中分摊，分别计入被套期项目影响的相应项目
	净敞口套期	针对各组成项目，分别确认公允价值变动，将其计入当期损益并调整被套期项目的账面价值	企业不得将风险净敞口指定为现金流量套期的被套期项目

2. 商品期货套期业务的主要账务处理



情形	账务处理	
指定套期关系	借：被套期项目（存货账面价值） 存货跌价准备 贷：原材料/库存商品	
套期关系存续期间	公允价值套期 借：套期工具/被套期项目 贷：套期损益 或相反	现金流量套期 借：套期工具 公允价值变动损益（倒挤，或贷记） 贷：其他综合收益—套期储备 或相反 <b>【提示】</b> 其他综合收益的金额为套期工具累计产生的利得或损失与被套期项目累计预计现金流量现值的变动两者绝对值中较低者的金额（套期有效部分）与套期储备账面余额的差额
套期关系终止	预期交易预期不再发生时： 借：其他综合收益—套期储备 贷：公允价值变动损益 或相反 套期关系终止后原被套期的存货存续的： 借：原材料/库存商品 存货跌价准备 贷：被套期项目	
后续处理	公允价值套期 被套期项目为存货： 借：主营业务成本 贷：被套期项目 被套期项目为采购商品的确定承诺： 借：原材料 贷：被套期项目 被套期项目为销售商品的确定承诺： 借：被套期项目 贷：主营业务收入 被套期项目为风险净敞口的，当被套期项目形成的存货以及作为被套期项目的存货或销售商品的确定承诺结转损益时： 借：被套期项目 原材料 贷：净敞口套期损益	现金流量套期 ①被套期项目为预期商品采购： 借：原材料 贷：其他综合收益—套期储备 ②被套期项目为预期商品销售： 借：其他综合收益—套期储备 贷：主营业务收入 ③在预期交易成为确定承诺并被指定为公允价值套期被套期项目： 借：其他综合收益—套期储备 贷：被套期项目

## 2017 税务师《财务与会计》高频考点：投资性房地产的后续计量以及计量模式的转换

### 【内容导航】

1. 成本模式下的会计处理
2. 公允价值模式下的会计处理
3. 后续计量模式的变更
4. 非投资性房地产与投资性房地产的转换

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2015 年度、2013 年度和 2011 年度出现过单项选择题，在 2013 年度出现过多项选择题。

### 【高频考点】投资性房地产的后续计量以及计量模式的转换

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，满足特定条件的情况下也可以采用公允价值模式。但是，同一企业只能采用一种模式对所有的投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

#### 1. 成本模式下的会计处理

##### (1) 确认租金收入

借：银行存款

贷：其他业务收入

##### (2) 计提折旧或摊销

借：其他业务成本

贷：累计摊销

##### (3) 发生减值

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

#### 2. 公允价值模式下的会计处理

##### (1) 确认租金收入

借：银行存款

贷：其他业务收入

##### (2) 资产负债表日确认公允价值变动

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）

注：公允价值模式下不计提折旧或摊销，也不计提减值。

### 3. 后续计量模式的变更

（1）为保证会计信息的可比性，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）投资性房地产能够由成本模式转为公允价值模式，但是不得由公允价值模式转为成本模式

（3）成本模式转为公允价值模式应当作为会计政策变更处理，并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。

#### （4）会计处理

借：投资性房地产——成本（原值）

——公允价值变动（变更日公允价值—原值）

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

盈余公积（或借记）

利润分配——未分配利润（或借记）

### 4. 非投资性房地产与投资性房地产的转换

#### （1）成本模式下投资性房地产转换为非投资性房地产

##### ①成本模式下投资性房地产转换为自用房地产

借：固定资产（无形资产）（账面余额）

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（账面余额）

累计折旧（累计摊销）

固定资产（无形资产）减值准备

##### ②成本模式下投资性房地产转换为存货

借：开发产品（转换日账面价值）

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（账面余额）

(2) 非投资性房地产转换为成本模式下投资性房地产

①自用房地产转换为成本模式下投资性房地产

借：投资性房地产（账面余额）

    累计折旧（累计摊销）

    固定资产（无形资产）减值准备

贷：固定资产（无形资产）（账面余额）

    投资性房地产累计折旧（摊销）

    投资性房地产减值准备

②存货转换为成本模式下投资性房地产

借：投资性房地产

    存货跌价准备

贷：开发产品（存货账面余额）

总结：成本模式下的转换：对应结转，不确认损益

(3) 公允价值模式下投资性房地产转换为非投资性房地产

借：固定资产、无形资产、开发产品（公允价值）

    贷：投资性房地产——成本

        ——公允价值变动（或借记）

        公允价值变动损益（或借记）

(4) 非投资性房地产转换为公允价值模式下投资性房地产

借：投资性房地产——成本

    累计折旧（累计摊销）

    固定资产（无形资产）减值准备、存货跌价准备

    公允价值变动损益（借差）

贷：固定资产、无形资产、开发产品（原值）

    其他综合收益（贷差）

注意：借贷方差额的处理是关键考点