

# 注册会计师 教材精讲班 会计

## 第五章 投资性房地产

### 第二节 投资性房地产的确认和初始计量

#### 【知识点 1】投资性房地产的确认和初始计量

##### 一、投资性房地产的确认和初始计量

将某项资产确认为投资性房地产，首先应当符合投资性房地产的定义，其次要同时满足投资性房地产的两个确认条件：

- (1) 与该投资性房地产相关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

情形	确认时点
(1) 已出租的土地使用权、建筑物	租赁期开始日
(2) 对持有并准备增值后转让的土地使用权	将自用土地使用权停止自用，准备增值后转让的日期

**【例题·单选题】**20×9年3月8日，甲公司董事会通过将其自用的一栋办公楼用于出租的议案，并形成书面决议。20×9年4月30日，甲公司已将该栋办公楼全部腾空，达到可以出租的状态。20×9年5月25日，甲公司与乙公司签订租赁合同，将该栋办公楼出租给乙公司。根据租赁合同的约定，该栋办公楼的租赁期为10年，租赁期开始日为20×9年6月1日；首二个月为免租期，乙公司不需要支付租金。不考虑其他因素，甲公司上述自用办公楼转换为投资性房地产的转换日是（ ）。

- A. 20×9年3月8日
- B. 20×9年4月30日
- C. 20×9年6月1日
- D. 20×9年5月25日

**【答案】** C

**【解析】**自用建筑物停止自用改为出租，转换日通常为租赁期开始日（承租人有权行使其租赁资产的日期），即乙公司自租赁期开始日为20×9年6月1日起就已拥有对办公楼使用权的控制，选项C正确。

#### 【知识点 2】投资性房地产初始计量

##### 一、投资性房地产初始计量

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

###### （一）外购的投资性房地产的确认和初始计量

对于企业外购的房地产，只有在购入房地产的同时开始对外出租（自租赁期开始日起，下同）或用于资本增值，才能称之为外购的投资性房地产。外购投资性房地产的实际成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

企业购入房地产，自用一段时间之后再改为出租或用于资本增值的，应当先将外购的房地产确认为固定资产或无形资产，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，才能从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

###### （二）自行建造投资性房地产的确认和初始计量

自行建造投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成，包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失，直接计入当期损益，不计入建造成本。

## 二、与投资性房地产有关的后续支出

### （一）资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本。

企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，在再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧或摊销。

转为改扩建时的分录如下：

#### 1. 成本模式

借：投资性房地产——在建  
     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

#### 2. 公允价值模式

借：投资性房地产——在建  
     ——公允价值变动（也可能在贷方）  
 贷：投资性房地产——成本

转为改扩建时的分录如下：

#### 3. 改扩建支出

借：投资性房地产——在建  
 贷：银行存款

#### 4. 完工，达到预定可使用状态

借：投资性房地产  
 贷：投资性房地产——在建

**【教材 5-1】**20×8 年 3 月，甲企业与乙企业的一项厂房经营租赁合同即将到期。该厂房按照成本模式进行后续计量，原价为 2 000 万元，已计提折旧 600 万元。为了提高厂房的租金收入，甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业。3 月 15 日，与乙企业的租赁合同到期，厂房随即进入改扩建工程。12 月 10 日，厂房改扩建工程完工，共发生支出 150 万元，即日按照租赁合同出租给丙企业。假设甲企业采用成本计量模式。

本例中，改扩建支出属于资本化的后续支出，应当计入投资性房地产的成本。

甲企业的账务处理如下：

（1）20×8 年 3 月 15 日，投资性房地产转入改扩建工程：

借：投资性房地产——厂房（在建）	14 000 000
投资性房地产累计折旧	6 000 000
贷：投资性房地产——厂房	20 000 000

（2）20×8 年 3 月 15 日～12 月 10 日：

借：投资性房地产——厂房（在建）	1 500 000
贷：银行存款	1 500 000

（3）20×8 年 12 月 10 日，改扩建工程完工：

借：投资性房地产——厂房	15 500 000
贷：投资性房地产——厂房（在建）	15 500 000

**【教材 5-2】**20×8 年 3 月，甲企业与乙企业的一项厂房经营租赁合同即将到期。为了提高厂房的租金收入，甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业。3 月 15 日，与乙企业的租赁合同到期，厂房随即进入改扩建工程。11 月 10 日，厂房改扩建工程完工，共发生支出 150 万元，即日起按照租赁合同出租给丙企业。3 月 15 日，厂房账面余额为 1 200 万元，其中成本 1 000 万元，累积公允价值变动 200 万元。

假设甲企业采用公允价值计量模式。

甲企业的账务处理如下：

(1) 20×8年3月15日，投资性房地产转入改扩建工程：	
借：投资性房地产——厂房（在建）	12 000 000
贷：投资性房地产——成本	10 000 000
——公允价值变动	2 000 000
(2) 20×8年3月15日~11月10日：	
借：投资性房地产——厂房（在建）	1 500 000
贷：银行存款	1 500 000
(3) 20×8年11月10日，改扩建工程完工：	
借：投资性房地产——成本	13 500 000
贷：投资性房地产——厂房（在建）	13 500 000

(二) 费用化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益（其他业务成本）。

**【例题·单选题】**2×18年1月20日，甲公司与丙公司签订租赁协议，将原出租给乙公司并即将在2×18年3月1日到期的厂房租赁给丙公司。该协议约定，甲公司2×18年7月1日起将厂房出租给丙公司，租赁期为5年，每月租金为60万元，租赁期首3个月免租金。为满足丙公司租赁厂房的需要，甲公司2×18年3月2日起对厂房进行改扩建，改扩建工程2×18年6月29日完工并达到预定可使用状态。甲公司对出租厂房采用成本模式进行后续计量。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 2×18年确认租金收入180万元
- B. 改扩建过程中的厂房确认为投资性房地产
- C. 厂房改扩建过程中发生的支出直接计入当期损益
- D. 厂房在改扩建期间计提折旧

**【答案】** B

**【解析】** 出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应当确认租金收入。2×18年甲公司应确认租金收入为 $[60 \times (5 \times 12 - 3)] / 5 \times 6 / 12 = 342$ （万元）。选项A错误；企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，在再开发期间应继续将其作为投资性房地产，不转入在建工程，再开发期间不计提折旧或摊销。选项B正确，选项D错误；与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当予以资本化计入投资性房地产成本，选项C错误。