

國際會計準則第 40 號正體中文版草案

投資性不動產

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見,有意見者請於 99 年 5 月 30 日前,
將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 40 號

投資性不動產

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際會計準則第 40 號

投資性不動產

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會 (IASB) 於 2000 年 4 月發布國際會計準則第 40 號「投資性不動產」。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 40 號。其後，國際會計準則第 40 號及其隨附文件已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」(2004 年 2 月發布)
- 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」(2004 年 3 月發布)
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)*
- 「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月發布)*
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月發布)。[†]

下列解釋與國際會計準則第 40 號 (2003 年修訂) 有關：

- 解釋公告第 21 號「所得稅：重估價非折舊性資產之回收」(2000 年 7 月發布並後續修正)。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

[†] 生效日為 2013 年 1 月 1 日 (得提前適用)

目錄

	條 文
簡介	IN1–IN18
國際會計準則第 40 號	
投資性不動產	
目的	1
範圍	2–4
定義	5–15
認列	16–19
認列時之衡量	20–29
認列後之衡量	30–56
會計政策	30–32C
公允價值模式	33–55
無法可靠決定公允價值	53–55
成本模式	56
轉換	57–65
處分	66–73
揭露	74–79
公允價值模式及成本模式	74–79
公允價值模式	76–78
成本模式	79
過渡規定	80–84
公允價值模式	80–82
成本模式	83–84
生效日	85–85B
國際會計準則第 40 號（2000 年）之撤銷	86



下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 40 號之核准

國際會計準則理事會 (IASB) 對國際會計準則第 40 號 (2003 年修訂) 之結論基礎

國際會計準則委員會 (IASC) 對國際會計準則第 40 號 (2000 年) 之結論基礎



國際會計準則第 40 號「投資性不動產」由第 1 至 86 段條文組成。所有條文均具同等效力。國際會計準則理事會（IASB）採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會（IASB）之準則格式。閱讀國際會計準則第 40 號時，應考量其目的及國際會計準則理事會（IASB）之結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

IN1 國際會計準則第 40 號「投資性不動產」取代 2000 年發布之國際會計準則第 40 號「投資性不動產」，並適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。本準則鼓勵提前適用。

修訂國際會計準則第 40 號之理由

IN2 國際會計準則理事會 (IASB) 制定本修訂之國際會計準則第 40 號，作為國際會計準則改善計畫之一部分。此計畫係基於證券主管機關、專業會計師及其他利害關係人對準則之質疑及批評而進行。本計畫之目的在減少或刪除準則之替代處理、多餘及矛盾之處，以及處理部分趨同之議題並達成其他改善。

IN3 針對國際會計準則第 40 號，理事會之主要目的係作有限度之修訂，使於符合特定條件時，允許承租人在營業租賃下可將其所持有之不動產權益視為投資性不動產。該等條件包括：該不動產在其他方面必須符合投資性不動產之定義，且承租人必須將該租賃視同融資租賃處理，並採用公允價值模式衡量該租賃資產。理事會並未重新考量國際會計準則第 40 號中投資性不動產會計之基本方法。

主要變動

IN4 前一版國際會計準則第 40 號之主要變動敘述如下。

IN5 符合下列條件時，承租人在營業租賃下所持有之不動產權益，得分類為投資性不動產，並按投資性不動產處理：

- (a) 除屬營業租賃外，其餘均符合投資性不動產之定義；
- (b) 將該營業租賃視同按國際會計準則第 17 號「租賃」之融資租賃處理；及
- (c) 承租人對所認列之資產，採用本準則規定之公允價值模式。

IN6 第 IN5 段所述之分類替代選項可依個別不動產逐項選擇。惟本準則之一般規定為所有投資性不動產應一致採用公允價值模式或成本模式之會計處理，因此一旦有一項此類不動產選定第 IN5 段之分類替代選項，則所有分類為投資性不動產者，其會計處理均應一致地採公允價值基礎。

IN7 本準則規定企業應揭露下列項目：

- (a) 採用公允價值模式或成本模式；及
- (b) 若採用公允價值模式，在營業租賃下所持有之不動產權益是否（以及於何種情況下）分類為投資性不動產，並按投資性不動產處理。

- IN8 基於財務報表目的，對投資性不動產所取得之評價進行重大調整時，應對所取得之評價金額及包含於財務報表內之評價金額，兩者間進行調節。
- IN9 本準則闡明以租賃持有之不動產權益若分類為投資性不動產時，以公允價值處理者係該不動產權益，而非標的不動產本身。
- IN10 所有揭露均應提供比較資訊。
- IN11 理事會在其改善計畫中對國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之修正所產生之某些重大變動，已融入本準則中：
- (a) 明確界定投資性不動產應包含之成本，以及被重置項目應於何時除列；
 - (b) 明確界定交換交易（即透過交換全部或部分非貨幣性資產而取得投資性不動產之交易）何時具有商業實質，以及對具有或不具有商業實質之此類交易應如何處理；及
 - (c) 明確界定因投資性不動產減損、損失或廢棄，自第三方取得補償之會計處理。

本準則所規定方法之彙總

- IN12 本準則允許企業選擇以下兩種模式之一：
- (a) 公允價值模式：於該模式下，投資性不動產於原始衡量後按公允價值衡量，公允價值之變動認列為損益；或
 - (b) 成本模式：成本模式於國際會計準則第 16 號中有明確規定，投資性不動產於原始衡量後應以折舊後成本（減除任何累計減損損失）衡量。選擇成本模式之企業，應揭露其投資性不動產之公允價值。
- IN13 承租人在營業租賃下所持有之不動產權益，若選擇將其分類為投資性不動產並依投資性不動產之規定處理者，不得於成本模式及公允價值模式間進行選擇。本準則規定此類投資性不動產應採用公允價值模式衡量。
- IN14 公允價值模式與允許用於某些非金融資產之重估價模式不同。於重估價模式下，帳面金額超出按成本基礎衡量之部分應認列為重估增值。惟於公允價值模式下，公允價值之所有變動均認列為損益。
- IN15 本準則規定企業應將所選擇之模式應用於所有投資性不動產。惟這並不意味所有符合條件之營業租賃均必須分類為投資性不動產。
- IN16 在極端情況下，已採用公允價值模式之企業，於首次取得投資性不動產時（或現有不動產於建造、開發或改變用途完成後，首次轉換為投資性不動產時），可能有明確證據顯示無法在持續基礎上，可靠決定該不動產之公允價值。於此情況下，

本準則規定企業應依國際會計準則第 16 號之成本模式衡量該投資性不動產，直至處分該投資性不動產時為止，其殘值並應假定為零。

IN17 僅於從一種模式改為另一種模式能產生更攸關之表達時，始得改變模式。本準則指出，自公允價值模式改為成本模式高度不可能屬於此種情況。

IN18 關於租賃之分類、融資租賃及營業租賃之會計處理，以及某些關於租賃投資性不動產之揭露要求，國際會計準則第 40 號係沿用國際會計準則第 17 號之規定。當營業租賃下所持有之不動產權益被分類為投資性不動產，並按投資性不動產處理時，國際會計準則第 40 號取代國際會計準則第 17 號，規定該項租賃應按融資租賃處理。國際會計準則第 17 號第 14 至 18 段適用於包含土地及建築物租賃之分類。特別在第 18 段規範於何種情況下，此類租賃之土地及建築物要素無須分開衡量。

國際會計準則第 40 號

投資性不動產

目的

- 1 本準則之目的係訂定投資性不動產之會計處理及相關揭露規定。

範圍

- 2 本準則適用於投資性不動產之認列、衡量及揭露。
- 3 除此之外，本準則適用於承租人按融資租賃處理之租賃合約下所持有之投資性不動產權益於財務報表之衡量；以及出租人在營業租賃下提供予承租人之投資性不動產於財務報表之衡量。本準則不處理下列於國際會計準則第 17 號「租賃」中已規範之事項：
- (a) 融資租賃或營業租賃之分類；
 - (b) 投資性不動產租賃收入之認列（另見國際會計準則第 18 號「收入」）；
 - (c) 承租人按營業租賃處理之租賃合約下所持有之不動產權益於財務報表之衡量；
 - (d) 融資租賃投資淨額於出租人財務報表之衡量；
 - (e) 售後租回交易之會計處理；及
 - (f) 融資租賃與營業租賃之揭露。
- 4 本準則不適用於：
- (a) 與農業活動有關之生物資產（見國際會計準則第 41 號「農業」）；及
 - (b) 礦業權及礦藏（如石油、天然氣及類似非再生資源）。

定義

- 5 本準則用語定義如下：

帳面金額係指資產於財務狀況表內認列之金額。

成本係指為取得資產而於購買或建置時所支付之現金、約當現金或其他對價之公

允價值，或於適用之情況下，依其他國際財務報導準則（例如國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」）之規定，於原始認列時歸屬至該資產之金額。

公允價值係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願之雙方據以達成資產交換之金額。

投資性不動產係指為賺取租金或資本增值或兩者兼具，而由所有者或融資租賃之承租人所持有之不動產（土地或建築物之全部或一部分，或兩者皆有），而非：

- (a) 用於商品或勞務之生產或提供，或供管理目的；或
- (b) 於正常營業中出售。

自用不動產係指用於商品或勞務之生產或提供，或供管理目的，而由所有者或融資租賃之承租人所持有之不動產。

- 6 承租人在營業租賃下所持有之不動產權益，僅當除屬營業租賃外，其餘均符合投資性不動產定義，且承租人對所認列之資產採用第 33 至 55 段規定之公允價值模式時，始得分類為投資性不動產，並按投資性不動產處理。此種分類替代選項可依個別不動產逐項選擇。惟一旦有一項營業租賃下所持有之不動產權益選定此種分類替代選項，則所有已分類為投資性不動產者，其會計處理均應採用公允價值模式。於選定此種分類替代選項時，任何依此分類之權益均應包括於第 74 至 78 段規定之揭露範圍內。
- 7 持有投資性不動產係為賺取租金或資本增值或兩者兼具。因此，投資性不動產所產生之現金流量，在很大程度上係獨立於企業所持有之其他資產，此可用以區分投資性不動產及自用不動產。因商品或勞務之生產或提供（或供管理目的所使用之不動產）所產生之現金流量，不僅歸因於不動產，亦歸因於生產或提供過程中所使用之其他資產。國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定適用於自用不動產。
- 8 下列為投資性不動產之釋例：
- (a) 為獲取長期資本增值，而非供正常營業短期出售所持有之土地。
 - (b) 目前尚未決定未來用途所持有之土地。（若企業尚未決定將土地作為自用不動產或供正常營業短期出售，則該土地應視為獲取資本增值所持有。）
 - (c) 企業所擁有（或企業於融資租賃下所持有），並以一項或多項營業租賃出租之建築物。
 - (d) 空置且將以一項或多項營業租賃出租之建築物。
 - (e) 正在建造或開發，以供未來作為投資性不動產使用之不動產。

- 9 下列釋例非屬投資性不動產之項目，因而排除於本準則範圍之外：
- (a) 意圖於正常營業出售，或為供正常營業出售而仍於建造或開發過程中之不動產（見國際會計準則第 2 號「存貨」）。例如，專為於不久之將來處分或開發後再予出售而取得之不動產。
 - (b) 為第三方建造或開發之不動產（見國際會計準則第 11 號「工程合約」）。
 - (c) 自用不動產（見國際會計準則第 16 號），此外，尚包括持有以供未來作自用不動產用途者、持有以供未來開發後作為自用不動產用途者、供員工使用之不動產（無論員工是否按市場行情支付租金），以及待處分之自用不動產。
 - (d) [已刪除]
 - (e) 以融資租賃出租予另一企業之不動產。
- 10 持有某些不動產之目的可能一部分係為賺取租金或資本增值，其他部分則係用於商品或勞務之生產或提供、或供管理目的。各部分若可單獨出售（或以融資租賃單獨出租），則企業對各該部分應分別進行會計處理。各部分若無法單獨出售，則僅在用於商品或勞務之生產或提供、或供管理目的所持有部分係屬不重大時，該不動產始為投資性不動產。
- 11 在某些情況下，企業提供附屬服務予租用企業所持有之不動產之人。若該服務對整體協議係屬不重大，則企業應將該不動產視為投資性不動產。例如，辦公大樓之所有者對租用該大樓之承租人提供保全及維修服務。
- 12 於其他情況下，所提供之服務係屬重大。例如，若企業擁有並經營一家飯店，則提供予顧客之服務對整體協議係屬重大。因此，該自營飯店係自用不動產，而非投資性不動產。
- 13 附屬服務是否重大到使該不動產無法符合投資性不動產，可能很難決定。例如，飯店之所有者有時根據管理合約移轉某些責任予第三方。此類合約之條款可能有極大之差異。於一極端情況，所有者實質上可能為一消極投資者。於另一極端情況，所有者可能僅將日常職能委外，而仍保留經營飯店所產生之現金流量變動之重大風險。
- 14 決定不動產是否符合投資性不動產須作判斷。企業應建立標準，以使其所作之判斷能一致地符合投資性不動產之定義及第 7 至 13 段之相關指引。第 75 段(c)規定企業應揭露於難以分類時所採用之標準。
- 15 在某些情況下，企業所擁有之不動產係由母公司或另一子公司租用。於合併財務報表中，該不動產不符合投資性不動產之定義，因為基於集團之角度，該不動產係自用不動產。惟對擁有該不動產之企業而言，若該不動產符合第 5 段之定義，

則為投資性不動產。因此，出租人於其個別財務報表中，應將該不動產視為投資性不動產。

認列

- 16 投資性不動產僅於同時符合下列兩條件時，始應認列為資產：
- (a) 與投資性不動產相關之未來經濟效益很有可能流入企業；及
 - (b) 投資性不動產之成本能可靠衡量。
- 17 企業應於投資性不動產成本發生時，依此認列原則評估投資性不動產之所有成本。該等成本包括為取得投資性不動產所發生之原始成本，以及後續為增添、部分重置或維修該不動產所發生之成本。
- 18 依第 16 段之認列原則，企業不應將日常對不動產之維修成本認列於投資性不動產之帳面金額中，而是在該等成本發生時認列為損益。日常發生之維修成本主要為人工及消耗品成本，亦可能包括小零件之成本。該等支出之目的通常係為不動產之「維修」。
- 19 投資性不動產之部分可能透過重置而取得。例如，內牆可能係原始牆壁之置換物。依認列原則，企業於現有投資性不動產重置部分之成本發生時，若符合認列條件，則該成本應認列於投資性不動產之帳面金額中。該等被重置部分之帳面金額，應依本準則之除列規定予以除列。

認列時之衡量

- 20 投資性不動產應按其成本進行原始衡量。交易成本應包括於原始衡量中。
- 21 投資性不動產之購買成本包括購買價格及任何直接可歸屬之支出。直接可歸屬支出之例包括法律服務費、不動產移轉之稅捐及其他交易成本等。
- 22 [已刪除]
- 23 投資性不動產之成本不得因下列項目而增加：
- (a) 開辦費（除非係為使該資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態所需之支出），
 - (b) 投資性不動產達到預計租用水準前所發生之營運損失，或
 - (c) 建造或開發不動產過程中，原料、人工或其他資源之異常損耗。
- 24 投資性不動產價款若延遲支付，則該投資性不動產之成本為約當現銷價格。此金

額與總支付價款間之差額，應於授信期間內認列為利息費用。

- 25 **以租賃持有且分類為投資性不動產之不動產權益，其原始成本應依國際會計準則第 17 號第 20 段融資租賃之規定處理，即該資產應依不動產之公允價值及最低租賃給付現值兩者孰低者認列。依同一段之規定，亦應認列同等金額之負債。**
- 26 為租賃所支付之額外款項應按最低租賃給付之一部分處理，故包括於該資產之成本中，但不計入負債。以租賃持有之不動產權益若分類為投資性不動產時，以公允價值處理者係該不動產權益，而非標的不動產本身。決定不動產權益公允價值之相關指引，規定於第 33 至 52 段之公允價值模式。當原始認列以公允價值為成本時，該指引亦與該情況下之公允價值決定相關。
- 27 一項或多項投資性不動產，可能係透過交換一項或多項非貨幣性資產，或一組貨幣性及非貨幣性資產而取得。以下討論雖僅提及一項非貨幣性資產與另一項投資性不動產間之交換，但亦適用於前述之各種交換。除(a)交換交易缺乏商業實質，或(b)換入資產及換出資產之公允價值均無法可靠衡量外，該投資性不動產之成本應按公允價值衡量。即使企業無法立即除列換出資產，換入資產仍應按上述方式衡量。若換入資產非按公允價值衡量，其成本應以換出資產之帳面金額衡量。
- 28 企業決定交換交易是否具商業實質時，應考量未來現金流量因該交易所預期改變之程度。交換交易於下列情況下具有商業實質：
- (a) 換入資產之現金流量型態（風險、時點及金額）與換出資產之現金流量型態不同，或
 - (b) 因交換交易而使企業營運中受該項交易影響部分之企業特定價值發生改變，及
 - (c) (a)或(b)之差異相對於所交換資產之公允價值係屬重大。
- 為決定交換交易是否具有商業實質，企業營運中受該項交易影響部分之企業特定價值應反映稅後現金流量。該等分析結果可能顯而易見，不須執行詳細計算。
- 29 對不存在可比市場交易之資產，若(a)該資產公允價值合理估計數之變異區間並不重大，或(b)資產公允價值變異區間內各估計數之機率能合理評估並用以估計公允價值，則該資產之公允價值能可靠衡量。企業若能可靠決定換入資產或換出資產之公允價值，應以換出資產之公允價值衡量換入資產之成本，除非換入資產之公允價值較為明確。

認列後之衡量

會計政策

- 30 除第 32A 及 34 段所述情況外，企業應選擇第 33 至 55 段之公允價值模式或第 56 段之成本模式作為其會計政策，並將所選定之政策適用於所有投資性不動產。
- 31 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」指出，自願性會計政策變動僅適用於該變動能使財務報表提供可靠且更攸關之資訊，以反映交易、其他事項或情況對企業財務狀況、財務績效或現金流量之影響。自公允價值模式改為成本模式，高度不可能產生更攸關之表達。
- 32 無論係基於衡量之目的（若企業採用公允價值模式），抑或揭露之目的（若企業採用成本模式），本準則規定所有企業應決定投資性不動產之公允價值。在決定投資性不動產之公允價值時，本準則鼓勵但不要求企業須以獨立評價人員（具備經認可之相關專業資格，並對所評價之投資性不動產之地點及類型於近期內有相關經驗）之評價為基礎。
- 32A 企業得：
- (a) 對負債所連結之所有投資性不動產（該負債所支付之報酬直接與包含該投資性不動產之特定資產之公允價值或報酬相連結）選擇採用公允價值模式或成本模式；及
 - (b) 對所有其他投資性不動產選擇採用公允價值模式或成本模式，無論於(a)中作何選擇。
- 32B 某些保險人及其他企業可能以發行名目單位之方式經營內部不動產基金，該基金之某些單位由連結型合約之投資者持有，剩餘部分則由企業持有。第 32A 段並不允許企業對該基金所持有之不動產，部分按成本及部分按公允價值衡量。
- 32C 企業對第 32A 段所述之兩種類別若分別採用不同模式，而將某一資產群組內之投資性不動產出售予另一資產群組時，應按公允價值認列，且公允價值累積變動數應認列為損益。據此，投資性不動產從採用公允價值模式之群組出售予採用成本模式之群組時，應以出售日之不動產公允價值為其認定成本。

公允價值模式

- 33 於原始認列後，除第 53 段所述情況外，選擇公允價值模式之企業應按公允價值衡量所有投資性不動產。
- 34 當承租人在營業租賃下所持有之不動產權益，依第 6 段之規定分類為投資性不動產時，應採用公允價值模式，第 30 段之選擇性不適用。
- 35 投資性不動產公允價值變動所產生之利益或損失，應於發生當期認列為損益。
- 36 投資性不動產之公允價值係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願之雙方據

以達成資產交換之價格（見第 5 段）。公允價值明確排除依特殊條件或情況（例如異常融資、售後租回協議、與銷售相關之任一方所作之特殊考量或讓步）平增或平減後之估計價格。

- 37 企業於決定公允價值時，無須減除因銷售或其他處分可能產生之交易成本。
- 38 投資性不動產之公允價值，應反映報導期間結束日之市場狀況。**
- 39 公允價值係特定時點之價值。因市場狀況可能改變，所列報之公允價值金額若為其他時點所估計之金額，則可能不正確或不適當。公允價值之定義亦假定銷售合約之交換及完成係同時發生，而無若銷售合約之交換及完成未同時發生時，在公平交易下已充分瞭解並有成交意願之雙方所可能產生之價格變異。
- 40 除此之外，投資性不動產之公允價值，係反映目前租賃之租金收入，以及已充分瞭解並有成交意願之雙方以合理且可佐證之假設為基礎，根據當時狀況所估計之未來租金收入。基於相似基礎，公允價值亦反映與不動產相關之所有預期現金流出（包括租金給付及其他流出）。該等流出有些已反映於負債，有些則與後續期間始認列於財務報表之流出有關（例如定期支付之或有租金）。
- 41 第 25 段規範以租賃持有之不動產權益，其成本之原始認列基礎。第 33 段規定以租賃持有之不動產權益，必要時應重新衡量至公允價值。依市場租金水準議定之租賃，以租賃持有之不動產權益於取得時減除所有預期租賃給付（包括與其相關之已認列負債）後之公允價值應為零。無論租賃資產與負債在會計目的上依國際會計準則第 17 號第 20 段之規定係採公允價值或最低租賃給付現值認列，該公允價值並不會改變。因此，租賃資產由第 25 段規定之成本重新衡量為第 33 段規定之公允價值，應不會產生任何原始利益或損失，除非公允價值係於不同時點衡量。若於原始認列後決定採用公允價值模式，則該情況有可能發生。
- 42 公允價值定義中提及「已充分瞭解並有成交意願之雙方」。所稱之「已充分瞭解」，意指有成交意願之買方及有成交意願之賣方，均瞭解投資性不動產之性質與特性、實際與潛在用途，及於報導期間結束日之市場狀況。有成交意願之買方，係指有購買之動機而非被迫購買。該買方並非急欲購買，亦非不計代價購買。假定之買方將不會支付高於由已充分瞭解並有成交意願之買方與賣方所形成之市場價格。
- 43 有成交意願之賣方並非急欲或被迫以任何價格出售，亦非堅持一個依目前市場狀況認為不合理之價格的賣方。有成交意願之賣方，有動機依市場條件可取得之最佳價格銷售投資性不動產。因有成交意願之賣方乃係假定之所有者，故投資性不動產之實際所有者所面臨之真實情況並不列入考量（例如，有成交意願之賣方並不考量投資性不動產實際所有者之特殊納稅情況）。
- 44 公允價值定義中提及公平交易。公平交易係指交易者間未存在會令交易價格不符

市場條件特性之特別或特殊關係。公平交易係假定交易者非關係人，彼此獨立進行交易。

- 45 在相同地點與狀態且簽訂相似租賃及其他合約之類似不動產，於活絡市場之現時價格，提供公允價值之最佳證據。企業應謹慎辨認不動產之性質、地點、狀態或與該不動產相關之租賃及其他合約之合約條款之任何差異。
- 46 在無第 45 段所述活絡市場之現時價格情況下，企業可考量以下各種不同資訊來源：
- (a) 不同性質、狀態或地點（或簽訂不同租賃或其他合約）之不動產於活絡市場之現時價格，並予以調整以反映該等差異；
 - (b) 類似不動產於較不活絡市場之最近交易價格，並予以調整以反映交易日後之經濟情況改變；及
 - (c) 按可靠估計之未來現金流量及折現率為基礎，預估現金流量折現值。未來現金流量係由現有租賃及其他合約條款，以及（若有可能時）外部證據所佐證，例如當時市場對於相同地點及狀態之類似不動產之租金。採用之折現率應反映當時市場對現金流量金額及時點不確定性之評估。
- 47 在某些情況下，依前段不同資訊來源所估計之投資性不動產公允價值可能不同。企業應考量構成該等差異之原因，於公允價值合理估計數之區間內取得最可靠之公允價值估計數。
- 48 在極端情況下，企業首次取得投資性不動產時（或現有不動產於改變用途後，首次成為投資性不動產時），有明確證據顯示該資產公允價值合理估計數之區間變異相當大，且區間內各估計數之機率極難評估，以致於估計單一公允價值並不具有用性。此種情況可能表示無法在持續基礎上，可靠決定該不動產之公允價值（見第 53 段）。
- 49 公允價值與國際會計準則第 36 號「資產減損」所定義之使用價值不同。公允價值係反映已充分瞭解並有成交意願買方及賣方之知識及估計。相對地，使用價值係反映企業之估計，包括專屬於該企業而非適用於一般企業之要素所造成之影響。例如，對已充分瞭解並有成交意願之買方及賣方而言，公允價值並不反映下列在某種程度上通常無法取得之要素：
- (a) 將不同地點之不動產進行組合所衍生之額外價值；
 - (b) 投資性不動產與其他資產間之綜效；
 - (c) 目前所有者特有之法定權利或法令限制；及
 - (d) 目前所有者特有之租稅利益或負擔。

- 50 於公允價值模式下決定投資性不動產之帳面金額時，企業不得重複列計已單獨認列之資產或負債。例如：
- (a) 電梯或空調等設備通常為建築物整體之一環，且一般已包含於投資性不動產之公允價值中，而不單獨認列為不動產、廠房及設備。
 - (b) 附有傢俱之出租辦公室，其辦公室之公允價值一般已包含傢俱之公允價值，因為租金收入係與附有傢俱之辦公室相關。當傢俱已包含於投資性不動產公允價值中，企業不應將該傢俱認列為單獨資產。
 - (c) 投資性不動產之公允價值不應包含預收或應收營業租賃收入，因為企業應將其認列為單獨負債或資產。
 - (d) 以租賃持有之投資性不動產，其公允價值係反映預期之現金流量（包括預期可能支付之或有租金）。因此，若所取得之不動產評價已扣除所有預期支付款項時，將有必要加回已認列之租賃負債，以得出公允價值模式下投資性不動產之帳面金額。
- 51 投資性不動產之公允價值並不反映將可改善或增益該不動產之未來資本支出，亦不反映源自該未來支出之相關未來效益。
- 52 在某些情況下，企業預期投資性不動產之相關給付現值（不含已認列為負債之給付）將超出相關現金收入之現值。企業應依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定，決定是否須認列負債，以及若須認列應如何衡量。

無法可靠決定公允價值

- 53 企業能在持續基礎上，可靠決定投資性不動產之公允價值，係一可反駁之推定。僅在極端情況下，企業於首次取得投資性不動產（或現有不動產於改變用途後，首次轉換為投資性不動產）時，可能有明確證據顯示無法在持續基礎上，可靠決定投資性不動產之公允價值。此情況僅發生於可比市場交易不頻繁且亦無法取得可靠之替代公允價值估計數（例如根據預估現金流量折現值）。企業若確定建造中之投資性不動產其公允價值確實無法可靠決定，但預期於建造完成時其公允價值能可靠決定，則對建造中之投資性不動產先按成本衡量，一旦其公允價值能可靠決定或建造完成時（以較早者為準），應即改按公允價值衡量。企業若確定無法在持續基礎上，可靠決定投資性不動產（建造中之投資性不動產除外）之公允價值，則應依國際會計準則第 16 號之成本模式衡量投資性不動產，其殘值應假定為零。企業應依國際會計準則第 16 號之規定處理，直至處分該投資性不動產。
- 53A 對先前按成本衡量之建造中之投資性不動產，企業一旦能可靠衡量其公允價值時，應按公允價值衡量。建造中之投資性不動產一旦完成，即假設其公允價值能可靠衡量。若並非如此，按第 53 段之規定，該不動產之會計處理應依國際會計準

則第 16 號之規定，採用成本模式。

- 53B 關於建造中投資性不動產之公允價值能可靠衡量之推定，僅於原始認列時可予反駁。企業若對一項建造中之投資性不動產已採公允價值衡量，則在該不動產完工時不得主張其公允價值無法可靠衡量。
- 54 在極端情況下，企業依第 53 段所述之原因被迫按國際會計準則第 16 號之規定採用成本模式衡量某項投資性不動產，對於其他所有之投資性不動產（包括建造中之投資性不動產）仍應採用公允價值模式衡量。在此種情況下，企業雖對某項投資性不動產採用成本模式，對其他每項不動產之會計處理，仍應持續採用公允價值模式。
- 55 企業先前若按公允價值衡量投資性不動產，則直至處分（或直至不動產變更為自用不動產，或企業開始開發該不動產以供後續正常營業出售）前，應持續按公允價值衡量該不動產，即使可比市場交易變為較不頻繁，或市價變為較不容易取得時亦然。

成本模式

- 56 於原始認列後，選擇成本模式之企業對所有投資性不動產之衡量，應依國際會計準則第 16 號對該模式之規定處理，但依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」符合分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之條件者除外。符合分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）條件之投資性不動產，應依國際財務報導準則第 5 號之規定衡量。

轉換

- 57 轉入投資性不動產或從投資性不動產轉出，僅於用途改變且有下列證據證明時始得為之：
- (a) 開始轉供自用：將投資性不動產轉換為自用不動產；
 - (b) 擬出售而開始開發：將投資性不動產轉換為存貨；
 - (c) 結束自用：將自用不動產轉換為投資性不動產；或
 - (d) 開始以營業租賃出租予另一方：將存貨轉換為投資性不動產。
 - (e) [已刪除]
- 58 第 57 段(b)規定僅於擬出售而開始開發，且有證據證明用途發生改變時，企業始應將投資性不動產轉換為存貨。企業若決定不經開發而直接處分一項投資性不動產

時，應持續按投資性不動產而非存貨處理，直至該投資性不動產除列（自財務狀況表中刪除）。同樣地，若企業開始再開發現有之投資性不動產，以供未來持續作投資性不動產使用，則該不動產於再開發期間仍屬投資性不動產，不得重分類為自用不動產。

- 59 當企業對投資性不動產採用公允價值模式時，第 60 至 65 段之規定適用於其認列及衡量之相關問題。企業於採用成本模式時，投資性不動產、自用不動產及存貨間之轉換，並不改變所轉換不動產之帳面金額，亦不改變用於衡量或揭露目的之成本。
- 60 按公允價值列報之投資性不動產，於轉換為自用不動產或存貨時，應以用途改變日之公允價值作為該不動產後續依國際會計準則第 16 號或國際會計準則第 2 號處理之認定成本。
- 61 企業若將自用不動產轉換為按公允價值列報之投資性不動產，直至用途改變日之前，應依國際會計準則第 16 號之規定處理。企業對該不動產於用途改變日依國際會計準則第 16 號所認列之帳面金額與其公允價值間之差額，應依國際會計準則第 16 號之重估價規定處理。
- 62 於自用不動產轉換為按公允價值列報之投資性不動產前，企業應對該不動產提列折舊，並認列已發生之減損損失。企業對該不動產於用途改變日依國際會計準則第 16 號所認列之帳面金額與其公允價值間之差額，應依國際會計準則第 16 號之重估價規定處理。換言之：
- (a) 不動產帳面金額之任何減少數應認列為損益。惟若該減少數仍在不動產重估增值金額之範圍內，則應將該減少數認列於其他綜合損益，並沖減權益中之重估增值。
- (b) 不動產帳面金額之任何增加數應依下列方式處理：
- (i) 屬迴轉該不動產先前已認列減損損失之部分，該增加數應認列為損益。認列為損益之金額，不得超過將不動產帳面金額恢復至應有帳面金額（未認列減損損失並減除應提列折舊後之帳面金額）所需之金額。
- (ii) 其餘增加部分應認列於其他綜合損益，並增加權益中之重估增值。於後續處分投資性不動產時，包括於權益中之重估增值轉入保留盈餘時不得透過損益。
- 63 將存貨轉換為按公允價值列報之投資性不動產，該不動產於用途改變日之公允價值與原帳面金額間之差額應認列為損益。
- 64 將存貨轉換為按公允價值列報之投資性不動產，其會計處理與出售存貨之會計處理一致。

- 65 企業對後續將按公允價值列報之自建投資性不動產，於建造或開發完成時，該不動產之公允價值與原帳面金額間之差額，應認列為損益。

處分

- 66 投資性不動產於處分時，或永久不再使用且預期無法由處分產生未來經濟效益時，應予除列（自財務狀況表中刪除）。
- 67 投資性不動產可能透過出售或融資租賃完成處分。於決定投資性不動產之處分日時，企業應依國際會計準則第 18 號關於認列商品銷售收入條件之規定，並考量國際會計準則第 18 號附錄中之相關指引。關於融資租賃及售後租回之處分，則應適用國際會計準則第 17 號之規定。
- 68 企業若依第 16 段認列原則之規定，將投資性不動產部分重置之成本認列於資產之帳面金額時，應除列被重置部分之帳面金額。對採用成本模式處理之投資性不動產，該被重置部分可能為未單獨提列折舊之部分。實務上企業若無法決定被重置部分之帳面金額，則可使用重置部分之成本作為被重置部分於取得或建造時成本之參考。於公允價值模式下，投資性不動產之公允價值可能已反映被重置部分已損失其價值。於其他情況下，被重置部分之公允價值應減少之金額，可能難以辨別。於實務上難以決定時，減少被重置部分公允價值之另一替代方法為將該重置視為增添，而將重置部分之成本計入該資產之帳面金額，然後再重新評估該資產之公允價值。
- 69 報廢或處分投資性不動產所產生之利益或損失金額，應為淨處分價款與資產帳面金額間之差額，並應將該利益或損失於報廢或處分期間認列為損益（除售後租回於國際會計準則第 17 號另有規定外）。
- 70 處分投資性不動產之應收對價，於原始認列時應採公允價值。特別是投資性不動產價款若延遲支付，所收取之對價於原始認列時應採約當現銷價格。該對價之名目金額與約當現銷價格間之差額，應依國際會計準則第 18 號之規定採有效利率法，認列為利息收入。
- 71 企業對於處分投資性不動產後仍保留之負債，應依情況適當採用國際會計準則第 37 號或其他相關準則之規定。
- 72 因投資性不動產之減損、損失或廢棄，而自第三方取得之補償，應於該補償可收取時，認列為損益。
- 73 投資性不動產之減損或損失、因該減損或損失而向第三方請求或由第三方支付之補償，以及重置該投資性不動產之後續購買或建造，均為個別經濟事項，應分別依下列方式處理：

- (a) 投資性不動產之減損，應依國際會計準則第 36 號之規定認列；
- (b) 投資性不動產之報廢或處分，應依本準則第 66 至 71 段之規定認列；
- (c) 因投資性不動產之減損、損失或廢棄，而自第三方取得之補償，應於該補償可收取時，認列為損益；及
- (d) 為重置而修復、購買或建造之資產，其成本應依本準則第 20 至 29 段之規定處理。

揭露

公允價值模式及成本模式

74 企業除依國際會計準則第 17 號之揭露規定外，尚應符合以下之揭露要求。依國際會計準則第 17 號之規定，投資性不動產之所有者應以出租人之身分揭露其所簽訂之租賃。因融資租賃或營業租賃而持有投資性不動產之企業，應以承租人之身分揭露其所簽訂之融資租賃，並以出租人之身分揭露其所簽訂之任何營業租賃。

75 企業應揭露：

- (a) 採用公允價值模式或成本模式。
- (b) 若採用公允價值模式，在營業租賃下所持有之不動產權益是否（以及於何種情況下）分類為投資性不動產，並按投資性不動產處理。
- (c) 於難以分類時（見第 14 段），用以區分投資性不動產或自用不動產，以及區分投資性不動產或持有供正常營業出售不動產所採用之標準。
- (d) 決定投資性不動產公允價值所採用之方法及重大假設，包括說明公允價值之決定是否具市場證據支持，或因該不動產之性質及缺乏可比市場資料，致公允價值之決定大部分係依賴其他要素（企業應揭露該等要素）。
- (e) 投資性不動產公允價值（衡量或揭露於財務報表）係以獨立評價人員（具備經認可之相關專業資格，並對所評價之投資性不動產之地點及類型於近期內有相關經驗）之評價為基礎之程度。投資性不動產公允價值若未經獨立評價人員評價，應揭露此事實。
- (f) 因下列事項而認列於損益之金額：
 - (i) 投資性不動產之租金收入；
 - (ii) 當期產生租金收入之投資性不動產所發生之直接營運費用（包括維修）；

及

- (iii) 當期未產生租金收入之投資性不動產所發生之直接營運費用（包括維修）。
- (iv) 投資性不動產從採用成本模式之群組出售予採用公允價值模式之群組時，認列為損益之公允價值累積變動數（見第32C段）。
- (g) 對投資性不動產變現所存在之限制及其金額，或對收益及處分匯回所存在之限制及其金額。
- (h) 購買、建造或開發投資性不動產或修理、維護或增益投資性不動產之合約義務。

公允價值模式

76 除依第 75 段之規定揭露外，採用第 33 至 55 段公允價值模式之企業，應揭露投資性不動產期初與期末帳面金額間之調節，列示下列各項：

- (a) 增添之金額，應分別揭露源自購買增添者，及源自後續支出認列為資產帳面金額而增添者；
- (b) 源自企業合併取得而增添者；
- (c) 依國際財務報導準則第 5 號規定分類為待出售或包括於分類為待出售之處分群組中之資產，以及其他處分；
- (d) 因公允價值之調整而產生之淨利益或淨損失；
- (e) 將財務報表換算為不同表達貨幣所產生之淨兌換差額，以及將國外營運機構換算為報導個體之表達貨幣所產生之淨兌換差額；
- (f) 轉出至存貨及自用不動產或自存貨及自用不動產轉入；及
- (g) 其他變動。

77 基於財務報表目的（例如為避免如第 50 段所述重複列計已單獨認列之資產或負債），對投資性不動產所取得之評價進行重大調整時，企業應揭露所取得之評價金額及包含於財務報表內之調整後評價金額兩者間之調節，並單獨列示加回之任何已認列租賃負債之彙總金額及任何其他重大調整。

78 於第 53 段所述之極端情況下，企業依國際會計準則第 16 號採用成本模式衡量投資性不動產時，對依第 76 段所述之調節，應將該投資性不動產相關金額與其他投資性不動產相關金額分別揭露。此外，企業應揭露：

- (a) 該項投資性不動產之描述；

- (b) 說明何以公允價值無法可靠決定；
- (c) 若可能，公允價值高度可能落入之估計區間；及
- (d) 處分非按公允價值列報之投資性不動產時：
 - (i) 企業處分非按公允價值列報之投資性不動產之事實；
 - (ii) 該投資性不動產於出售時之帳面金額；及
 - (iii) 所認列之利益或損失金額。

成本模式

79 除依第 75 段之規定揭露外，依第 56 段所述採用成本模式衡量之企業應揭露：

- (a) 所採用之折舊方法；
- (b) 所採用之耐用年限或折舊率；
- (c) 期初與期末之總帳面金額及累計折舊（與累計減損損失加總）；
- (d) 投資性不動產期初與期末帳面金額間之調節，列示下列各項：
 - (i) 增添之金額，應分別揭露源自購買增添者，及源自後續支出認列為資產而增添者；
 - (ii) 源自企業合併取得而增添者；
 - (iii) 依國際財務報導準則第 5 號規定分類為待出售或包括於分類為待出售之處分群組中之資產，以及其他處分；
 - (iv) 折舊；
 - (v) 依國際會計準則第 36 號之規定，當期所認列之減損損失及減損損失迴轉之金額；
 - (vi) 將財務報表換算為不同表達貨幣所產生之淨兌換差額，以及將國外營運機構換算為報導個體之表達貨幣所產生之淨兌換差額；
 - (vii) 轉出至存貨及自用不動產或自存貨及自用不動產轉入；及
 - (viii) 其他變動；及
- (e) 投資性不動產之公允價值。於第 53 段所述之極端情況下，無法可靠決定投資性不動產之公允價值時，企業應揭露：
 - (i) 該項投資性不動產之描述；

- (ii) 說明何以公允價值無法可靠決定；及
- (iii) 若可能，公允價值高度可能落入之估計區間。

過渡規定

公允價值模式

- 80 先前已適用國際會計準則第 40 號（2000 年），並首次將營業租賃所持有之部分或全部符合規定之不動產權益分類為投資性不動產並列報之企業，應於首次採用時，將影響數作為該期保留盈餘初始餘額之調整數。此外：
- (a) 若企業以前期間已公開揭露（於財務報表或以其他方式）該等不動產權益之公允價值（以符合第 5 段公允價值定義及第 36 至 52 段指引之基礎所決定），則鼓勵但不強制該企業：
 - (i) 於該公允價值最早公開揭露之表達期間，調整其保留盈餘之初始餘額；及
 - (ii) 重編該等期間之比較資訊；以及
 - (b) 若企業先前無公開揭露(a)所敘述之資訊，則不得重編比較資訊，但應揭露此一事實。
- 81 本準則與國際會計準則第 8 號規定之會計處理不同。國際會計準則第 8 號規定應重編比較資訊，除非該重編於實務上不可行。
- 82 企業於首次適用本準則時，對保留盈餘初始餘額之調整包括投資性不動產任何重估增值金額之重分類。

成本模式

- 83 當企業首次適用本準則且選擇採用成本模式時，任何會計政策之變動應適用國際會計準則第 8 號之規定。會計政策變動之影響數包括投資性不動產任何重估增值金額之重分類。
- 84 第 27 至 29 段關於透過資產交換交易所取得之投資性不動產之原始衡量規定，僅推延適用於未來之交易。

生效日

- 85 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度適用本準則。本準則鼓勵提前適用。企業若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露此一事實。
- 85A 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則所使用之專用術語，並修正第 62 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），該等修正內容亦應提前適用。
- 85B 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 8、9、48、53、54 及 57 段，刪除第 22 段，並新增第 53A 及 53B 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度推延適用該等修正內容。企業於 2009 年 1 月 1 日前之任何日期均可對建造中之投資性不動產適用該修正內容，前提為必須於該適用日決定其公允價值。該等修正內容得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露此一事實，且應同時採用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」第 5 及 81E 段之修正內容。

國際會計準則第 40 號（2000 年）之撤銷

- 86 本準則取代國際會計準則第 40 號「投資性不動產」（2000 年發布）。