

國 際 會 計 準 則 第 4 0 號

個案釋例（2013 年版）草案

## 投資性不動產

徵 求 意 見 函

（請於 105 年 5 月 13 日前，將意見以電子郵件方式寄至  
[tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw)）

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人  
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

# 國際會計準則第 40 號

## 投資性不動產

本次修改彙整如下：

- 1.修改釋例六之「十五、投資性不動產」中有關投資性不動產之公允價值之揭露文字。

說明：以下釋例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

### 釋例一 成本模式 (IAS40.17、IAS40.19、IAS40.20-IAS40.23 及 IAS40.56)

#### 情況一 認列時之衡量

甲公司於 20X2 年 1 月 1 日購買一郊區土地，持有之目的為獲取長期資本增值。甲公司除支付購買成本\$10,000,000 外，另發生移轉產生之稅捐\$30,000、法律服務費\$15,000 及公司承辦人員行政成本\$10,000。相關分錄如下：

|          |           |            |            |
|----------|-----------|------------|------------|
| 20X2/1/1 | 投資性不動產－土地 | 10,045,000 |            |
|          | 現金        |            | 10,045,000 |

說明：投資性不動產按其成本進行原始衡量且包含直接可歸屬之支出；公司承辦人員之行政成本並非直接可歸屬支出。

#### 情況二 重大組成部分分別提列折舊

甲公司於 20X3 年 1 月 1 日以\$250,000,000 購買一棟商辦大樓(土地\$150,000,000 及房屋\$100,000,000)，持有之目的為藉由出租方式收取租金收益。此房屋之重大組成部分有二，一為房屋主體結構，其成本為\$91,000,000，預期耐用年限為 50 年；另一為電梯設備，其成本為\$9,000,000，預期耐用年限為 15 年，該金額占房屋總成本係屬重大，故為重大組成部分。房屋主體結構及電梯設備均採直線法提列折舊，估計殘值為零。20X3 年之相關分錄如下：

|          |            |             |             |
|----------|------------|-------------|-------------|
| 20X3/1/1 | 投資性不動產－土地  | 150,000,000 |             |
|          | 投資性不動產－建築物 | 100,000,000 |             |
|          | 現金         |             | 250,000,000 |

說明：投資性不動產按其成本進行原始衡量。

|                                                         |           |           |
|---------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 20X3/12/31 折舊                                           | 1,820,000 |           |
| 累計折舊—投資性不動產—建築物                                         |           | 1,820,000 |
| 說明：認列房屋主體結構之折舊金額 $\$91,000,000 \div 50 = \$1,820,000$ 。 |           |           |

|                                                    |         |         |
|----------------------------------------------------|---------|---------|
| 20X3/12/31 折舊                                      | 600,000 |         |
| 累計折舊—投資性不動產—建築物                                    |         | 600,000 |
| 說明：認列電梯設備之折舊金額 $\$9,000,000 \div 15 = \$600,000$ 。 |         |         |

### 情況三 透過重置而取得投資性不動產之一部分

甲公司於2X01年1月1日購置辦公大樓並以營業租賃出租，分類為投資性不動產，後續按成本模式衡量，成本 $\$50,000,000$ ，估計可用50年，無殘值，依直線法提列折舊，2X21年1月1日甲公司決定將大樓重新隔間換新內牆，更換新內牆之成本共計 $\$4,000,000$ 。甲公司分別依下列情況作重置新內牆之分錄：

(1) 舊內牆之原始成本為 $\$2,000,000$ 。

|                                                            |                      |           |
|------------------------------------------------------------|----------------------|-----------|
| 2X21/1/1 處分投資性不動產損失                                        | 1,200,000            |           |
| 累計折舊—投資性不動產—建築物                                            | 800,000 <sup>1</sup> |           |
| 投資性不動產—建築物                                                 |                      | 2,000,000 |
| <sup>1</sup> $\$2,000,000 \div 50 \times 20 = \$800,000$ 。 |                      |           |
| 投資性不動產—建築物                                                 | 4,000,000            |           |
| 現金                                                         |                      | 4,000,000 |

(2) 無法可靠估計舊內牆之帳面金額，以重置新內牆之成本 $\$4,000,000$ ，考量通貨膨脹因素後，估計當初取得被重置部分之原始成本為 $\$2,200,000$ 。

|                                                            |                      |           |
|------------------------------------------------------------|----------------------|-----------|
| 2X21/1/1 處分投資性不動產損失                                        | 1,320,000            |           |
| 累計折舊—投資性不動產—建築物                                            | 880,000 <sup>2</sup> |           |
| 投資性不動產—建築物                                                 |                      | 2,200,000 |
| <sup>2</sup> $\$2,200,000 \div 50 \times 20 = \$880,000$ 。 |                      |           |
| 投資性不動產—建築物                                                 | 4,000,000            |           |
| 現金                                                         |                      | 4,000,000 |

## 釋例二 公允價值模式 (IAS40.35 及 IAS40.60-IAS40.62)

### 情況一 認列公允價值變動



甲公司於 20X1 年 5 月 1 日購買一棟商辦大樓，持有之目的為藉由出租方式收取租金收益。甲公司除支付購買成本\$200,000,000 外（土地\$100,000,000 及房屋\$100,000,000），另發生代書費\$30,000 及房屋移轉之契稅\$500,000。甲公司於同年 6 月份起以每個月\$200,000 租金出租。甲公司對該商辦大樓採用公允價值模式評價，於 20X1 年 12 月 31 日該商辦大樓之公允價值為\$205,000,000（土地\$104,000,000，房屋\$101,000,000）。相關分錄如下：

|                               |            |             |             |
|-------------------------------|------------|-------------|-------------|
| 20X1/5/1                      | 投資性不動產－土地  | 100,015,000 |             |
|                               | 投資性不動產－建築物 | 100,515,000 |             |
|                               | 現金         |             | 200,530,000 |
| 說明：投資性不動產按其成本進行原始衡量且包含相關交易成本。 |            |             |             |

|                     |      |         |         |
|---------------------|------|---------|---------|
| 20X1/6/1 至          | 現金   | 200,000 |         |
| 20X1/12/31          | 租金收入 |         | 200,000 |
| 說明：每月收取投資性不動產產生之租金。 |      |         |         |

|                         |                      |           |           |
|-------------------------|----------------------|-----------|-----------|
| 20X1/12/31              | 投資性不動產－土地－累計公允價值變動數  | 3,985,000 |           |
|                         | 投資性不動產－建築物－累計公允價值變動數 | 485,000   |           |
|                         | 公允價值調整利益－投資性不動產      |           | 4,470,000 |
| 說明：認列投資性不動產期末公允價值增值之利益。 |                      |           |           |

## 情況二 自採成本模式衡量之不動產、廠房及設備轉入採公允價值模式衡量之投資性不動產

甲公司一自用大樓於 20X3 年 12 月 31 日起改變用途，轉而出租以收取租金收益。該大樓於改變用途前，係分類於採成本模式之不動產、廠房及設備項下，其帳面金額為\$3,125,000（土地成本\$2,000,000；房屋成本\$1,500,000 減累計折舊\$375,000，該大樓估計耐用年限 40 年，無殘值，採直線法提列折舊）。該大樓於改變用途後轉入投資性不動產項下，甲公司之投資性不動產採公允價值模式，於改變用途日該大樓之土地及房屋公允價值分別為\$3,000,000 及\$2,500,000。相關分錄如下：

|                                      |                      |           |           |
|--------------------------------------|----------------------|-----------|-----------|
| 20X3/12/31                           | 不動產、廠房及設備－土地－重估增值    | 1,000,000 |           |
|                                      | 不動產、廠房及設備－房屋及建築－重估增值 | 1,000,000 |           |
|                                      | 累計折舊－房屋及建築           | 375,000   |           |
|                                      | 其他綜合損益－重估價之利益        |           | 2,375,000 |
| 說明：認列土地重估價利益\$1,000,000；以沖銷累計折舊之方法認列 |                      |           |           |

房屋及建築之重估價利益\$1,375,000 (\$2,500,000 - (\$1,500,000 - \$375,000))。

|            |                      |           |           |
|------------|----------------------|-----------|-----------|
| 20X3/12/31 | 投資性不動產—土地            | 3,000,000 |           |
|            | 投資性不動產—建築物           | 2,500,000 |           |
|            | 不動產、廠房及設備—土地         |           | 2,000,000 |
|            | 不動產、廠房及設備—房屋及建築      |           | 1,500,000 |
|            | 不動產、廠房及設備—土地—重估增值    |           | 1,000,000 |
|            | 不動產、廠房及設備—房屋及建築—重估增值 |           | 1,000,000 |

說明：將辦公大樓於改變用途後自不動產、廠房及設備轉入投資性不動產。

### 情況三 自採公允價值模式衡量之投資性不動產轉入不動產、廠房及設備

甲公司一棟原以收取租金收益為持有目的之商辦大樓於20X3年6月30日起改變用途，轉供自用。該大樓於改變用途前，係分類於採公允價值模式之投資性不動產項下，其帳面金額於20X2年12月31日為\$6,000,000（係該商辦大樓於20X2年12月31日之公允價值，其金額分別為土地\$3,000,000及房屋\$3,000,000）。該大樓於改變用途後轉入不動產、廠房及設備項下，由於甲公司之投資性不動產採公允價值模式，因此按公允價值列報之該投資性不動產，於轉換為自用不動產時，以20X3年6月30日之公允價值作為該不動產後續依國際會計準則第16號「不動產、廠房及設備」（以下簡稱IAS16）處理之認定成本。甲公司於改變用途日評估該大樓之公允價值，其公允價值為\$7,050,000（分別為土地\$4,000,000及房屋\$3,050,000）。

|           |                      |           |           |
|-----------|----------------------|-----------|-----------|
| 20X3/6/30 | 投資性不動產—土地—累計公允價值變動數  | 1,000,000 |           |
|           | 投資性不動產—建築物—累計公允價值變動數 | 50,000    |           |
|           | 公允價值調整利益—投資性不動產      |           | 1,050,000 |

說明：認列投資性不動產自期初至用途改變日公允價值增值之利益。

|           |                      |           |           |
|-----------|----------------------|-----------|-----------|
| 20X3/6/30 | 不動產、廠房及設備—土地         | 4,000,000 |           |
|           | 不動產、廠房及設備—房屋及建築      | 3,050,000 |           |
|           | 投資性不動產—土地            |           | 3,000,000 |
|           | 投資性不動產—土地—累計公允價值變動數  |           | 1,000,000 |
|           | 投資性不動產—建築物           |           | 3,000,000 |
|           | 投資性不動產—建築物—累計公允價值變動數 |           | 50,000    |



## 值變動數

說明：辦公大樓於改變用途後自投資性不動產轉入不動產、廠房及設備。

### 釋例三 公允價值模式—透過重置而取得投資性不動產之一部分（IAS40.19、IAS40.50 及 IAS40.68）

甲公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$500,000 購買一空調設備，耐用年限 10 年，無殘值，以直線法提列折舊。甲公司於 20X4 年 12 月 31 日將該空調設備安裝於以公允價值模式衡量之投資性不動產商辦大樓（建築物）。空調設備於安裝於商辦大樓（建築物）後不再提列折舊，因其已包含於投資性不動產—建築物之公允價值中。該空調設備於 20X5 年發生故障，因此須以 \$700,000 之成本更換新空調設備。商辦大樓（建築物）於 20X5 年 1 月 1 日之公允價值為 \$300,000,000；於 20X5 年 12 月 31 日之公允價值則為 \$305,000,000。反映商辦大樓（建築物）空調設備重置之公允價值資訊揭露如下：

#### 情況一 被重置部分之公允價值可辨認

|                           | 投資性不動產—建築物    |
|---------------------------|---------------|
| 20X5年1月1日公允價值             | \$300,000,000 |
| 部分重置之成本                   | 700,000       |
| 除列被重置部分之公允價值 <sup>1</sup> | (100,000)     |
| 公允價值調整產生之利益               | 4,400,000     |
| 20X5年12月31日公允價值           | \$305,000,000 |

<sup>1</sup> 投資性不動產被重置部分之公允價值為 \$100,000。

#### 情況二 被重置部分之公允價值難以辨認

|                 | 投資性不動產—建築物    |
|-----------------|---------------|
| 20X5年1月1日公允價值   | \$300,000,000 |
| 增添—源自後續支出       | 700,000       |
| 公允價值調整產生之利益     | 4,300,000     |
| 20X5年12月31日公允價值 | \$305,000,000 |

說明：依國際會計準則第 40 號「投資性不動產」（以下簡稱 IAS40）第 68 段之規定於公允價值模式下，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。

## 釋例四 在營業租賃或融資租賃下所持有之不動產權益 (IAS40.6、IAS40.25-IAS40.26及IAS40.41)

### 情況一 在營業租賃下所持有之不動產權益

甲公司與乙公司簽訂一商辦大樓之租賃合約，甲公司自20X1年1月1日起向乙公司租用一商辦大樓及其所座落之土地，租期十年，每年1月1日給付租金\$50,000,000，租期屆滿該商辦大樓返還乙公司，租賃合約經判斷為營業租賃，租賃隱含利率為5%。由於甲公司在營業租賃下所持有之前述不動產權益，除屬營業租賃外，其餘均自始符合投資性不動產定義，且甲公司對該不動產權益採用公允價值模式，因此得將該權益分類為投資性不動產，並按投資性不動產處理。相關分錄如下：

#### 租賃期間開始日之分錄

|          |                 |             |
|----------|-----------------|-------------|
| 20X1/1/1 | 投資性不動產—租賃權益—土地  | 243,234,650 |
|          | 投資性不動產—租賃權益—建築物 | 162,156,434 |
|          | 應付租賃款           | 405,391,084 |
|          | 應付租賃款           | 50,000,000  |
|          | 現金              | 50,000,000  |

說明：1. 最低租賃給付現值 = (第一期租金\$50,000,000 + 其餘九期租金\$50,000,000 × 租賃隱含利率5%之9年期年金現值7.10782168) = \$405,391,084。

2. 依據IAS 40第41段之規定，於原始認列之時點，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後之公允價值應為零。因此最低租賃給付現值\$405,391,084應與不動產權益之公允價值相等，故以最低租賃給付現值為投資性不動產入帳基礎（假設土地及房屋分別為\$243,234,650及\$162,156,434）。

#### 20X1年12月31日認列利息費用之分錄

|            |       |            |
|------------|-------|------------|
| 20X1/12/31 | 利息費用  | 17,769,554 |
|            | 應付租賃款 | 17,769,554 |

說明：利息費用 = 應付租賃款 × 隱含利率 = (\$405,391,084 - \$50,000,000) × 5% = \$17,769,554。

20X1年12月31日該不動產權益之公允價值為\$400,000,000（土地及房屋分別



為\$250,000,000及\$150,000,000)。相關分錄如下：

|            |                           |           |            |
|------------|---------------------------|-----------|------------|
| 20X1/12/31 | 投資性不動產－租賃權益－土地－累計公允價值變動數  | 6,765,350 |            |
|            | 公允價值調整損失－投資性不動產           | 5,391,084 |            |
|            | 投資性不動產－租賃權益－建築物－累計公允價值變動數 |           | 12,156,434 |

## 情況二 在融資租賃下所持有之不動產權益

會計處理與情況一並無不同。

## 釋例五 於個體財務報表視為投資性不動產，而於合併財務報表應視為不動產、廠房及設備（IAS40.15）

甲公司自20X5年1月1日起取得並出租一全新辦公大樓予100%持有甲公司之母公司（乙公司）。甲公司每月向乙公司收取之租金係以市價為基礎，金額為\$200,000。乙公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為乙公司之營運總部。

於乙公司合併財務報表中，該不動產並不符合投資性不動產之定義，因為基於合併集團之角度，該不動產係屬自用。惟甲公司編製個體財務報表時，應將該不動產視為投資性不動產，因其符合IAS 40第5段之定義。合併集團之不動產、廠房及設備係採成本模式衡量，甲公司個體財務報表針對投資性不動產亦採成本模式衡量。土地成本為\$100,000,000；房屋成本為\$100,000,000，耐用年限為50年，殘值為\$0。

### 甲公司（子公司）個體財務報表之分錄

|            |                      |             |             |
|------------|----------------------|-------------|-------------|
| 20X5/1/1   | 投資性不動產－土地            | 100,000,000 |             |
|            | 投資性不動產－建築物           | 100,000,000 |             |
|            | 現金                   |             | 200,000,000 |
|            | 說明：投資性不動產按其成本進行原始衡量。 |             |             |
| 20X5/1/1 至 | 現金                   | 200,000     |             |
| 20X5/12/31 | 租金收入                 |             | 200,000     |
|            | 說明：甲公司每月向乙公司收取租金收入。  |             |             |
| 20X5/12/31 | 折舊                   | 2,000,000   |             |
|            | 累計折舊－投資性不動產－建築物      |             | 2,000,000   |



說明：認列投資性不動產辦公大樓每年之折舊金額 $\$100,000,000 \div 50$   
 $= \$2,000,000$ 。

乙公司（母公司）個體財務報表之分錄

|            |      |         |         |
|------------|------|---------|---------|
| 20X5/1/1 至 | 租金費用 | 200,000 |         |
| 20X5/12/31 | 現金   |         | 200,000 |

說明：乙公司每月向甲公司繳納租金費用。

|            |                           |           |           |
|------------|---------------------------|-----------|-----------|
| 20X5/12/31 | 採用權益法之投資                  | 2,400,000 |           |
|            | 採用權益法認列之損益份額 <sup>1</sup> |           | 2,400,000 |
|            | 採用權益法認列之損益份額 <sup>1</sup> | 2,000,000 |           |
|            | 採用權益法之投資                  |           | 2,000,000 |

說明：子公司出租大樓予母公司所認列相關收入及折舊費用對母公司  
 認列所享有子公司損益份額之影響。

<sup>1</sup> 此科目係簡化表達，企業使用之科目應與證交所公布之「一般行業資產負債表  
 及綜合損益表會計項目及代碼」一致。

合併財務報表之沖銷分錄

|            |      |           |           |
|------------|------|-----------|-----------|
| 20X5/12/31 | 租金收入 | 2,400,000 |           |
|            | 租金費用 |           | 2,400,000 |

說明：迴轉集團內公司之交易。

|                 |             |             |
|-----------------|-------------|-------------|
| 不動產、廠房及設備—土地    | 100,000,000 |             |
| 不動產、廠房及設備—房屋及建築 | 100,000,000 |             |
| 累計折舊—投資性不動產—建築物 | 2,000,000   |             |
| 投資性不動產—土地       |             | 100,000,000 |
| 投資性不動產—建築物      |             | 100,000,000 |
| 累計折舊—房屋及建築      |             | 2,000,000   |

說明：將投資性不動產沖轉為自用不動產。



## 釋例六 投資性不動產之揭露 (IAS40.57、IAS40.74- IAS40.75、IAS40.79、IFRS13.93及IFRS13.97)

甲公司及其子公司  
合併財務報表附註 (部分)  
20X4 及 20X3 年度

### 四、重要會計政策之彙總說明

⋮

#### (二十) 投資性不動產

投資性不動產係按其成本進行原始衡量，成本包括為取得投資性不動產所發生之原始成本（包含交易成本），以及後續為增添、部分重置或維修該投資性不動產所發生之成本。本集團之投資性不動產於原始認列後即採成本模式，並依國際會計準則第16號對該模式之規定處理並於處分或預期無法由使用或處分產生未來經濟效益之情況下，即予以除列並認列損益。除列投資性不動產所產生之損益，係投資性不動產之帳面金額與淨處分價款間之差額，並認列為損益項下之其他收益（費損）。

本集團投資性不動產之折舊係以直線法按估計耐用年限計提並認列為損益，因其最能貼切反映資產未來經濟效益之預期耗用模式。本集團之建築物20X4年及20X3年之估計耐用年限為30～50年，本集團於每一報導期間結束日檢視建築物之折舊方法、耐用年限及殘值，並於必要時進行調整。

本集團之主要營業活動為營建及出租辦公大樓。本集團依下列原則將資產轉入投資性不動產或由投資性不動產轉出：

1. 投資性不動產開始轉供自用：將投資性不動產轉換為不動產、廠房及設備；
2. 擬出售而開始開發之投資性不動產：將投資性不動產轉換為存貨；
3. 結束自用尚未決定用途或擬繼續持有以獲取長期資本增值：將不動產、廠房及設備轉換為投資性不動產；或
4. 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。

⋮



## 十五、投資性不動產

|                | 土地              | 建築物            | 總計              |
|----------------|-----------------|----------------|-----------------|
| <b>成本</b>      |                 |                |                 |
| 20X3年1月1日餘額    | \$7,900         | \$5,000        | \$12,900        |
| 增添－源自購買        | 2,000           | 1,000          | 3,000           |
| 增添－源自後續支出      | —               | 500            | 500             |
| 透過企業合併取得       | 5,000           | 2,000          | 7,000           |
| 移轉至不動產、廠房及設備   | (3,500)         | (2,000)        | (5,500)         |
| 處分             | —               | —              | —               |
| 匯率變動之影響        | —               | —              | —               |
| 20X3年12月31日餘額  | <u>\$11,400</u> | <u>\$6,500</u> | <u>\$17,900</u> |
| 20X4年1月1日餘額    | \$11,400        | \$6,500        | \$17,900        |
| 增添－源自購買        | —               | —              | —               |
| 增添－源自後續支出      | —               | 700            | 700             |
| 透過企業合併取得       | —               | —              | —               |
| 自不動產、廠房及設備轉入   | 1,000           | 500            | 1,500           |
| 處分             | —               | —              | —               |
| 匯率變動之影響        | —               | —              | —               |
| 20X4年12月31日餘額  | <u>\$12,400</u> | <u>\$7,700</u> | <u>\$20,100</u> |
| <b>折舊及減損損失</b> |                 |                |                 |
| 20X3年1月1日餘額    | \$ —            | \$1,000        | \$1,000         |
| 本年度折舊          | —               | 150            | 150             |
| 減損損失           | —               | —              | —               |
| 移轉至不動產、廠房及設備   | —               | (400)          | (400)           |
| 處分             | —               | —              | —               |
| 匯率變動之影響        | —               | —              | —               |
| 20X3年12月31日餘額  | <u>\$ —</u>     | <u>\$750</u>   | <u>\$750</u>    |
| 20X4年1月1日餘額    | \$ —            | \$750          | \$750           |
| 本年度折舊          | —               | 180            | 180             |
| 減損損失           | —               | —              | —               |
| 自不動產、廠房及設備轉入   | —               | 250            | 250             |
| 處分             | —               | —              | —               |
| 匯率變動之影響        | —               | —              | —               |
| 20X4年12月31日餘額  | <u>\$ —</u>     | <u>\$1,180</u> | <u>\$1,180</u>  |

續下頁...



...接上頁

**帳面金額**

|                  |          |         |          |
|------------------|----------|---------|----------|
| 20X3 年 1 月 1 日   | \$7,900  | \$4,000 | \$11,900 |
| 20X3 年 12 月 31 日 | \$11,400 | \$5,750 | \$17,150 |
| 20X4 年 12 月 31 日 | \$12,400 | \$6,520 | \$18,920 |

**(一) 擔保**

本集團投資性不動產未有提供擔保之情事。

**(二) 投資性不動產之收益**

|                             | 20X4 年 | 20X3 年 |
|-----------------------------|--------|--------|
| 投資性不動產之租金收入                 | \$500  | \$450  |
| 減：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 | (100)  | (80)   |
| 當期末產生租金收入之投資性不動產所發生之直接營運費用  | (20)   | (20)   |
| 合計                          | \$380  | \$350  |

**(三) 投資性不動產之公允價值**

本集團持有之投資性不動產並非按公允價值衡量，而僅揭露其公允價值之資訊。本集團持有之投資性不動產之公允價值於 20X4 年 12 月 31 日及 20X3 年 12 月 31 日分別為 \$42,000 及 \$35,000，該公允價值衡量屬第 3 等級。本集團之投資性不動產係由內部評價系統採用收益法決定其公允價值，其中主要使用之輸入值包括……

註 1：依國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」（以下簡稱 IFRS13）第 97 段之規定，對於財務狀況表中非按公允價值衡量但須揭露公允價值之資產及負債之每一類別，企業應揭露 IFRS13 第 93 段(b)、(d)及(i)規定之資訊：(1)公允價值衡量按整體歸類在公允價值層級中之等級（第 1、2 或 3 等級）；(2) 對於被歸類在公允價值層級中第 2 等級及第 3 等級之公允價值衡量，說明用於公允價值衡量之評價技術及輸入值。若評價技術已有變動（例如自市場法改變為收益法或採用額外評價技術），企業應揭露該變動及作此變動之理由；(3) 若非金融資產之最高及最佳使用異於其現時使用，則企業應揭露該事實及為何該非金融資產以異於其最高及最佳使用之方式在使用。

註 2：企業應依 IAS 40 第 75 段(e)之規定揭露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。



註 3：投資性不動產後續衡量採公允價值模式者，其揭露除依國際會計準則第 40 號規定辦理外，應於附註揭露證券發行人財務報告編製準則第 9 條第四項第四款第三目規定之資訊。

## 釋例七 負債所連結之投資性不動產（IAS40.32C及IAS40.75(f)）

丁公司為一保險公司，其針對與負債連結之投資性不動產（該負債所支付之報酬直接與該投資性不動產之公允價值相連結），選擇採用公允價值模式，對於所有其他持有之投資性不動產則選擇採用成本模式衡量。

丁公司於 20X6 年 6 月 30 日將一土地自與分離基金負債連結之投資性不動產群組中，出售予其他採用成本模式衡量之投資性不動產群組。該土地於 20X6 年 6 月 30 日之帳面金額為 \$2,000,000，其公允價值於 20X6 年 6 月 30 日為 \$2,200,000。丁公司另自其他採用成本模式衡量之投資性不動產群組出售一棟建築物至與分離基金負債連結之投資性不動產群組，該建築物於 20X6 年 6 月 30 日之淨帳面金額為 \$2,500,000，其公允價值於 20X6 年 6 月 30 日為 \$2,200,000。丁公司相關分錄如下：

|           |                                              |         |
|-----------|----------------------------------------------|---------|
| 20X6/6/30 | 與負債連結之投資性不動產－土地－累計                           | 200,000 |
|           | 公允價值變動數                                      |         |
|           | 公允價值調整利益－投資性不動產                              | 200,000 |
|           | 說明：認列投資性不動產自公允價值模式群組出售予成本模式群組時按公允價值衡量所產生之利益。 |         |

|           |                                              |         |
|-----------|----------------------------------------------|---------|
| 20X6/6/30 | 公允價值累積變動數－投資性不動產 <sup>1</sup>                | 300,000 |
|           | 投資性不動產－建築物                                   | 300,000 |
|           | 說明：認列投資性不動產自成本模式群組出售予公允價值模式群組時按公允價值衡量所產生之損失。 |         |

<sup>1</sup> 依 IAS40 第 32C 段之規定，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。丁公司將採用成本模式衡量之投資性不動產出售予採用公允價值模式之與負債連結之投資性不動產群組，其所認列之「公允價值累積變動數－投資性不動產」係損益科目。237

|                  |           |
|------------------|-----------|
| 投資性不動產－土地        | 2,200,000 |
| 與負債連結之投資性不動產－建築物 | 2,200,000 |
| 與負債連結之投資性不動產－土地  | 2,000,000 |
| 與負債連結之投資性不動產－土地－ | 200,000   |
| 累計公允價值變動數        |           |
| 投資性不動產－建築物       | 2,200,000 |



說明：以出售日之土地公允價值作為採成本模式衡量之投資性不動產認定成本。

丁公司對負債所連結之投資性不動產之相關揭露如下：

十五、投資性不動產

|                           | 20X6年       | 20X5年 |
|---------------------------|-------------|-------|
| 投資性不動產自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    | (\$300,000) | \$—   |

