

國際財務報導準則(2017年版)
正體中文版草案

投資性不動產之轉列
(2017年版國際會計準則第40號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於106年6月2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 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

轉列

- 57 當且僅當不動產之用途改變，企業始應將其轉入投資性不動產或從投資性不動產轉出。當不動產符合（或不再符合）投資性不動產之定義且有證據顯示用途改變時，即發生用途改變。單僅管理階層對不動產之使用意圖改變並無法對用途改變提供證據。用途改變之證據之例包括：
- (a) 投資性不動產轉列為自用不動產：開始轉供自用或擬自用而開始開發；
 - (b) 投資性不動產轉列為存貨：擬出售而開始開發；
 - (c) 自用不動產轉列為投資性不動產：結束自用；及
 - (d) 存貨轉列為投資性不動產：成立營業租賃以出租予另一方。
 - (e) [已刪除]
- 58 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處理直至該投資性不動產除列（自財務狀況表中刪除），而不將其重分類為存貨。同樣地，若企業開始再開發一項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，不重分類為自用不動產。

...

過渡規定

...

投資性不動產之轉列

- 84C 2016年12月發布之「投資性不動產之轉列」（國際會計準則第40號之修正）修正第57至58段。企業應適用該等修正內容於企業第一次適用該等修正之年度報導期間開始日（初次適用日）以後發生之用途改變。於初次適用日，企業應重評估該日所持有之不動產之分類，且若適用時，適用第7至14段重分類不動產以反映存在於該日之狀態。
- 84D 雖有第84C段之規定，企業於且僅於不使用後見之明即可依國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定追溯適用第57至58段之修正時，始得如此追溯適用。
- 84E 若依第84C段之規定，企業於初次適用日重分類不動產，企業應：

- (a) 適用第 59 至 64 段之規定處理該重分類。於適用第 59 至 64 段之規定時，企業應：
- (i) 將所有提及之用途改變日解讀為初次適用日；並
 - (ii) 將依第 59 至 64 段原將認列於損益之任何金額於初次適用日認列為保留盈餘初始餘額之調整。
- (b) 揭露依第 84C 段之規定重分類至投資性不動產或從投資性不動產重分類之金額。企業應依第 76 及 79 段之規定，揭露該等重分類之金額作為投資性不動產期初與期末帳面金額間之調節之一部分。

生效日

...

85G 2016 年 12 月發布之「投資性不動產之轉列」（國際會計準則第 40 號之修正）修正第 57 至 58 段，並新增第 84C 至 84E 段。企業應於 2018 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之結論基礎之修正

投資性不動產之轉列

- BC23 理事會收到有關第 57 段之適用之疑問，第 57 段明定轉入投資性不動產或從投資性不動產轉出之規定。該疑問詢問當有證據顯示用途改變時，企業是否將先前分類為存貨之建造或開發中之不動產轉列為投資性不動產，即使該證據並未於第 57 段(a)至(d)中明確列示。
- BC24 第 57 段規定當且僅當用途改變有證據之支持，始應轉入投資性不動產或從投資性不動產轉出。理事會注意到此段「當且僅當」之用語對確保將轉列限於發生用途改變之情況係屬重要。理事會觀察到，國際會計準則第 40 號「投資性不動產」第 57 段(a)至(d)所明定之提供用途改變之證據之情況清單係制定以使其涵括所有情況（如該段提及之「當且僅當」及「有證據顯示」所示）。
- BC25 然而，理事會決定修正第 57 段，俾使其反映下列原則：用途改變涉及(a)不動產是否符合（或不再符合）投資性不動產之定義之評估；及(b)支持已發生用途改變之證據。適用此原則，當且僅當建造或開發中之不動產之用途改變有證據之支持，企業始將此不動產轉入投資性不動產或從投資性不動產轉出。
- BC26 理事會亦重新描述第 57 段(a)至(d)所列之情況清單並非涵括全部例子之清單，以與第 BC25 段所述之原則一致。
- BC27 對理事會之提議之回應者詢問管理階層對不動產之意圖使用方式是否提供建造或開發中之不動產用途改變之足夠證據。理事會決定於第 57 段確認，單僅管理階層之意圖改變不足以支持不動產之轉列。此係因單單管理階層之意圖並無法對用途改變提供證據—企業須已採取可觀察之作為以支持此一改變。
- BC28 部分其他回應者請求理事會說明提供用途改變之實質證據為何。理事會決定此等說明非屬必要。企業於適用第 57 段時須評估特定事實及情況，第 14 段指出決定不動產是否符合投資性不動產須作判斷。
- BC29 回應者同意理事會重新描述第 57 段(a)至(d)所列情況之決議。惟某些回應者對此清單似乎僅適用於已完成之不動產有所疑慮，且因此渠等建議理事會新增建造或開發中之不動產用途改變之例子。理事會決定修正第 57 段(a)（即納入「擬自用而開始開發」）及第 57 段(d)（即提及「成立」營業租賃，因於此時相關不動產之建造可能尚未完成），以作為回應。

過渡規定

- BC30 理事會提議企業追溯適用該等修正。然而，某些回應者不同意。渠等提到對於某些企業，在不使用後見之明下追溯適用係屬不可能，或於某些情況下可能係複雜或負擔過重—例如，於決定有證據顯示前期用途改變之精確時點，或於取得過去轉列日之公允價值。該等回應者建議推延適用或具實務權宜作法之追溯適用。
- BC31 於考量該等意見時，理事會觀察到：
- (a) 對於某些先前之用途改變，初次適用日所認列之金額將不受過渡作法之影響，例如，對採用成本模式之企業，投資性不動產與自用不動產間之轉列。
 - (b) 對於某些先前之用途改變，追溯適用該等修正可能係複雜或可能須使用後見之明，例如，於一段相當長時間前所發生採用公允價值模式衡量之投資性不動產轉列為自用不動產。
 - (c) 推延法將使企業須僅適用該等修正內容於初次適用日以後發生之用途改變。此作法可能阻止企業重分類部分不動產以反映存在於初次適用日之情況。
- BC32 為處理所提出之疑慮，理事會於第 84C 段制定過渡方法，以減輕追溯適用該等修正之負擔，並確保於過渡時企業依修正之準則分類不動產。若企業採用此過渡方法，理事會決定規定對不動產於初次適用日之任何重分類之特定揭露，作為投資性不動產帳面金額之調節（此已須提供）之一部分。此揭露使財務報表使用者知悉有關投資性不動產帳面金額於過渡日之變動，該等變動並非反映不動產於該日用途改變。
- BC33 理事會亦注意到，取決於持有之不動產及先前發生之用途改變，企業或能在不使用後見之明下追溯適用該等修正。若為此種情況，理事會決定該企業不應被阻止追溯適用。