

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」簡介

一、國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之目的及意旨

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」（以下簡稱 IAS40）之目的，係訂定投資性不動產之會計處理及相關揭露規定。IAS40 除適用於投資性不動產之認列、衡量及揭露外，亦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。但不適用於：

- (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）。

二、國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之原則

1. 投資性不動產之認列

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。

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。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（例如法律服務費、不動產移轉之稅捐及其他交易成本）。

2. 投資性不動產之後續衡量

企業應選擇公允價值模式或成本模式作為投資性不動產之會計政策，並將所選定之政策適用於所有投資性不動產，惟下述兩種情況除外：

- (a) 企業得：
 - (i) 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
 - (ii) 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(i)中作何選擇。
- (b) 當承租人在營業租賃下所持有之不動產權益分類為投資性不動產時，應採用公允價值模式。因此，在此情況下所有投資性不動產均應採用公允價值模式。

選擇公允價值模式之企業，應按反映報導期間結束日市場狀況之公允價值衡量所有投資性不動產。投資性不動產公允價值變動所產生之利益或損失，則應於發生當期認列為損益。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。

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。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。

選擇成本模式之企業，應依國際會計準則第 16 號對該模式之規定衡量所有投資性不動產，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。

3. 投資性不動產之轉換

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。按公允價值列報之投資性不動產，於轉換為自用不動產時，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 號處理之認定成本。
- (b) 擬出售而開始開發：將投資性不動產轉換為存貨。按公允價值列報之投資性不動產，於轉換為存貨時，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 2 號處理之認定成本。
- (c) 結束自用：將自用不動產轉換為投資性不動產。自用不動產於轉換為按公允價值列報之投資性不動產時，應將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，依國際會計準則第 16 號之重估價規定處理。
- (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。存貨於轉換為按公允價值列報之投資性不動產時，應將用途改變日之公

允價值與原帳面金額間之差額認列為損益。

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。

4. 投資性不動產之處分

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）。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）。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。

三、投資性不動產之判斷

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。

投資性不動產之例子如下：

- (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。

意圖於正常營業出售之不動產、為第三方建造或開發之不動產、自用不動產及以融資租賃出租予另一企業之不動產，均非屬投資性不動產。

企業可能對不動產提供附屬服務。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。若該服務對整體協議係屬重大，則企業應將該不動產視為自用不動產，例如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。