

國際會計準則第40號

——投資性房地產

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	5
房地產的分類——投資性房地產或自用房地產	6
確 認	16
確認時的計量	20
確認後的計量	30
會計政策	30
公允價值模式	33
成本模式	56
轉 換	57
處 置	66
披 露	74
公允價值模式和成本模式	74
過 渡 性 規 定	80
公允價值模式	80

成本模式	83
企業合併	84A
國際財務報告準則第 16 號	84B
投資性房地產的轉讓	84C
生效日期	85
《國際會計準則第 40 號》（2000 年）的撤銷	86

國際會計準則第40號

——投資性房地產

目 標

1 本準則的目標是規範投資性房地產的會計處理和相關披露要求。

範 圍

2 本準則適用於投資性房地產的確認、計量和披露。

3 [已刪除]

4 本準則不適用於：

(1) 與農業活動有關的生物資產（參見《國際會計準則第41號——農業》和《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》）；以及

(2) 矿產權和諸如石油、天然氣和類似的不可再生資源等礦產儲量。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指資產在財務狀況表中確認的金額。

成本，指資產購置或建造時，為取得該資產而支付的現金或現金等價物的金額、或其他對價的公允價值，或者是按其他國際財務報告準則（如《國際財務報告準則第2號——股份支付》）的特定要求進行初始確認的歸屬於該資產的金額。

公允價值，指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

投資性房地產，指為賺取租金或為資本增值，或兩者兼有而（由業主或承租人作為使用權資產）持有的房地產（土地或建築物，或建築物的一部分，或兩者兼有），但不包括：

- (1) 用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的的房地產；或者
- (2) 在日常經營過程中銷售的房地產。

自用房地產，指為用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的而（由業主或承租人作為使用權資產）持有的房地產。

房地產的分類——投資性房地產或自用房地產

6 [已刪除]

7 持有投資性房地產是為了賺取租金或資本增值，或兩者兼有。因此，投資性房地產產生的現金流量在很大程度上獨立於主體持有的其他資產。這一點將投資性房地產與自用房地產區分開來。商品或勞務的生產或供應過程中使用的房地產（或用於管理目的的房地產）產生的現金流量不僅歸因於該項房地產，而且歸因於在生產或供應過程中所使用的其他資產。《國際會計準則第 16 號》適用於自用房地產，《國際財務報告準則第 16 號——租賃》適用於由承租人作為使用權資產而持有的自用房地產。

8 投資性房地產的示例如下：

- (1) 為長期資本增值而持有的土地，不包括在正常經營過程中為短期銷售而持有的土地。

(2) 尚未確定未來用途的土地（如果主體尚未確定將其持有的土地用於自用還是用於在正常經營過程中的短期銷售，則持有的土地應被視為用於資本增值）。

(3) 主體擁有（主體作為使用權資產而持有的建築物）並在一項或多項經營租賃下租出的建築物。

(4) 準備在一項或多項經營租賃下租出的空置建築物。

(5) 為將來作為投資性房地產而正在建造或開發過程中的房地產。

9 下列項目為不屬於投資性房地產的示例，因而不適用本準則：

(1) 意圖在正常經營過程中銷售或為銷售而處於建造或開發過程中的房地產（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》），例如，為了在不久的將來處置或為開發和出售而專門取得的房地產。

(2) [已刪除]

(3) 自用房地產（參見《國際會計準則第 16 號》和《國際財務報告準則第 16 號》），包括（除其他資產外）持有的將來用於自用的房地產，持有的為將來開發並隨後作為自用的房地產，僱員佔用的房地產（不管僱員是否按市場價支付租金）以及待處置的自用房地產。

(4) [已刪除]

(5) 融資租賃下出租給另一主體的房地產。

10 某些房地產的一部分用於賺取租金或資本增值，而另外一部分則用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的。如果這些部分能夠單獨出售（或採用融資租賃方式單獨出租），則主體應單獨核算這些部分。如果這些部分不能單獨出售，則只有在不重要的部分是用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的的情況下，才能將該項房地產視為投資性房地產。

11 在某些情況下，主體向其持有的房地產的使用者提供輔助服務。如果該服務在整個協議中是不重大的，則主體應將該項房地產視為投資性房地產。例如，辦公樓的業主向其承租人提供保安和維修服務。

12 在另外一些情況下，提供的服務是重大的。例如，如果主體擁有並經營一家旅館，則向客人提供的服務對整個協議而言是重要的。因此，自營旅館是自用房地產，不是投資性房地產。

13 確定輔助服務是否足夠重大，從而使得該項房地產不符合投資性房地產的條件可能非常困難。例如，旅館的業主有時根據管理合同將某些責任轉移給第三方。這類管理合同的條款差別很大。一個極端的情況是，業主實質上可能是一個被動投資者。而另一個極端的情況是，業主可能僅是將日常職能委託出去，但仍保留經營旅館所產生的現金流量變化的重大風險。

14 在確定一項房地產是否符合投資性房地產的條件時，需要進行判斷。主體應制定判斷標準，使作出的判斷一貫地符合投資性房地產的定義，並與第 7 段至第 13 段的相關指南相一致。第 75 (3) 段要求主體披露在難以劃分時所採用的判斷標準。

14A 在確定投資性房地產的取得是購買一項資產或一個資產組，還是《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》範圍內的企業合併時，需要進行判斷。在確定該項取得是否為企業合併時，應參考《國際財務報告準則第 3 號》。本準則第 7 段至第 14 段的討論涉及房地產是自用房地產還是投資性房地產，但未涉及確定房地產的取得方式是否為《國際財務報告準則第 3 號》所規範的企業合併。在確定一項特定交易是否符合《國際財務報告準則第 3 號》所規範的企業合併的定義，以及是否符合本準則所定義的投資性房地產時，需分別應用這兩個準則。

15 在某些情況下，主體將其擁有的房地產出租給其母公司或另一家子公司使用。在合併財務報表中，該項房地產不符合投資性房地產的條件，因為從集團角度來看該項房地產屬於自用房地產。但是，從擁有該項房地產的主體來看，如果滿足了本準則第 5 段的定義，那麼該項房地產就是投資性房地產。因此，出租人在其單獨財務報表中應將該項房地產作為投資性房地產。

確 認

16 只有當以下條件都滿足時，投資性房地產才應當被確認為一項資產：

- (1) 與投資性房地產相關的未來經濟利益很可能流入主體；以及
- (2) 投資性房地產的成本能夠可靠地計量。

17 主體應當根據上述確認原則對所有投資性房地產成本於發生時進行評估。這些成本包括為取得投資性房地產發生的初始成本及為增添、部分替換或維修房地產而發生的後續成本。

18 根據第 16 段的確認原則，主體不需要在投資性房地產的帳面金額中確認該項房地產的日常維修成本。相反地，這些成本應在發生時確認為損益。日常維修成本主要包括人工成本和耗材成本，也可能包括次要零部件的成本。這些支出通常是為了對房地產進行“修理和維護”。

19 部分投資性房地產可能是通過更換取得的，例如，內牆可能是原始牆的替換物。根據確認原則，如果滿足確認標準，主體對於更換現有投資性房地產部分的成本，應在其發生時計入該項投資性房地產的帳面金額。被替換部分的帳面金額應按照本準則中的終止確認規定予以終止確認。

19A 承租人作為使用權資產持有的投資性房地產，應當按照《國際財務報告準則第 16 號》進行確認。

確認時的計量

20 投資性房地產應按其成本進行初始計量。交易費用應包括在初始計量之中。

21 投資性房地產的購置成本包括買價和任何可直接歸屬於投資性房地產的支出。例如，可直接歸屬於投資性房地產的支出包括法律服務費、財產轉讓稅及其他交易成本等。

22 [已刪除]

23 以下項目不應增加投資性房地產的成本：

(1) 啟動費（使房地產達到能夠以管理層預定的方式運作所需的必要條件所必須的啟動費除外）；

(2) 投資性房地產達到計劃的佔用水準之前發生的經營虧損；或者

(3) 房地產建造或開發過程中發生的非正常消耗金額，包括浪費的材料、人工或其他資源。

24 如果投資性房地產的付款延期，其成本就是等值付現價格。該金額與總支付金額之間的差額應在信用期內確認為利息費用。

25 [已刪除]

26 [已刪除]

27 一項或多項投資性房地產，可通過與一項或多項非貨幣性資產、或者貨幣性資產與非貨幣性資產組合的交換而取得。以下討論僅涉及一項非貨幣性資產交換另一項非貨幣性資產的情況，但也

適用於前句所描述的所有交換。此類投資性房地產的成本應當以公允價值計量，除非：（1）該交換交易缺乏商業實質；或者（2）換入資產和換出資產的公允價值均不能可靠計量。即使主體不能立即終止確認換出資產，換入資產也應按上述方式計量。如果換入資產不以公允價值計量，那麼其成本應以換出資產的帳面金額計量。

28 在確定交換交易是否具有商業實質時，主體應考慮由於該項交易的發生使主體未來現金流量預期發生變動的程度。如果滿足以下條件，交換交易具有商業實質：

- （1）換入資產的現金流量構成（即風險、時間分佈及金額）不同於換出資產的現金流量構成；或者
- （2）受交易影響的主體經營部分的主體特定價值因交換發生變動；並且
- （3）相對於被交換資產的公允價值，（1）或（2）中的差額是重大的。

為了確定交換交易是否具有商業實質，受交易影響的主體經營部分的主體特定價值應當反映稅後現金流量。這些分析的結果可能無須主體詳細計算即是清楚的。

29 如果（1）公允價值計量的合理範圍的變動幅度相對該資產並不重大；或者（2）在此範圍內各估計值的概率能被合理評估並用於公允價值計量，則該投資性房地產的公允價值能夠可靠地計量。如果主體能夠可靠地計量換入資產或換出資產的公允價值，則換入資產的成本應以換出資產的公允價值計量，除非換入資產的公允價值更加清楚明瞭。

29A 承租人作為使用權資產持有的投資性房地產，應當按照《國際財務報告準則第 16 號》對其成本進行初始計量。

確認後的計量

會計政策

30 除了第 32A 段中指出的例外事項，主體應選擇第 33 段至第 55 段的公允價值模式或第 56 段的成本模式作為其會計政策，並且將選定的會計政策運用於其所有的投資性房地產。

31 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定，只有能夠導致使財務報表就有關交易、其他事項或事件對主體財務狀況、財務業績或現金流量的影響提供可靠和更相關的信息的情況下，才能自願變更會計政策。從公允價值模式變更為成本模式幾乎不可能導致更相關的列報。

32 本準則要求所有主體為計量目的（如果主體採用公允價值模式）或為披露目的（如果主體採用成本模式）而計量投資性房地產的公允價值。鼓勵但不要求主體根據具有被認可的相關執業資格，並具有對所評估的投資性房地產的地理位置和類型方面的近期經驗的獨立評估師的評估計量投資性房地產的公允價值。

32A 主體可以：

(1) 對所有支持著負債的投資性房地產選擇公允價值模式或成本模式，這種負債將支付的回報直接與特定資產（包括該投資性房地產）的公允價值或由這些特定資產所產生的回報相掛鉤；以及

(2) 對所有其他的投資性房地產選擇公允價值模式或成本模式，而無論在(1)中作何選擇。

32B 某些主體會以內部或外部方式運作一項向投資者提供以基金單位確定利益的投資基金。類似地，一些主體會簽發具有直接參與分紅特徵的保險合同組，其基礎項目標的資產包括投資性房地產。僅就第 32A 段至第 32B 段而言，保險合同包括了具有相機參與分紅特徵的投資合同。第 32A 段不允許主體以部分成本模式和部分公允價值模式來計量該基金所持有的房地產（或作為基礎項目

的房地產）。（對於本段落中所用的術語，參見《國際財務報告準則第 17 號——保險合同》中的定義）。

32C 如果主體對第 32A 段所述的兩種類型選擇了不同的模式，那麼採用不同模式計量的資產集合之間銷售投資性房地產應以公允價值確認，並且公允價值的累計變化應確認為損益。因此，如果一項投資性房地產從採用公允價值模式的資產集合銷售到採用成本模式的資產集合，那麼該房地產在銷售日的公允價值就成為其認定成本。

公允價值模式

33 初始確認後，選擇公允價值模式的主體應按公允價值計量其全部投資性房地產，但不包括第 53 段所描述的情形。

34 [已刪除]

35 投資性房地產公允價值變動產生的利得或損失應在產生當期確認為損益。

36—39 [已刪除]

40 在按照《國際財務報告準則第 13 號》計量投資性房地產的公允價值時，主體還應確保公允價值反映了當前租賃所產生的租金收益以及在當前市場狀況下市場參與者對投資性房地產進行定價時將會運用的一些其他假設。

40A 當承租人使用公允價值模式計量作為使用權資產持有的投資性房地產時，應當以公允價值計量使用權資產，而不是標的資產。

41 《國際財務報告準則第 16 號》規定了承租人作為使用權資產持有的投資性房地產的成本的初始確認基礎。。第 33 段規定，如果主體選擇公允價值模式，承租人作為使用權資產持有的投

資性房地產應在必要時重新評估其公允價值。當租賃付款額按市場價格確定時，承租人作為使用權資產持有的投資性房地產在取得時的公允價值，減去全部預期租賃付款額（包括已確認為租賃負債的付款額），金額應為零。因此，將按照《國際財務報告準則第 16 號》以成本計量的使用權資產按照第 33 段（考慮第 50 段的要求）以公允價值重新計量不會產生任何初始利得或損失，除非公允價值是在不同時間計量的。如果在初始確認之後決定採用公允價值模式，這種情況就可能發生。

42—47 [已刪除]

48 在特例情形下，有證據清楚地表明，當主體首次取得一項投資性房地產時（或某項現有房地產在改變用途後首次成為投資性房地產時），公允價值合理估計數的變動區間差異極大，公允價值變動區間內，各種用於確定公允價值估計數的概率極難合理地確定，從而否定了公允價值單一計量的有用性。這種情況可能表明房地產的公允價值將無法在持續的基礎上可靠計量（參見第 53 段）。

49 [已刪除]

50 在公允價值模式下確定投資性房地產的帳面金額時，主體不應重複計算作為單獨資產或負債確認的資產或負債，例如：

(1) 電梯或空調等設備往往構成某一項建築物整體的組成部分，通常應包括在投資性房地產的公允價值之中，而不是單獨作為不動產、廠場和設備確認。

(2) 如果某一間辦公室與配備的傢俱一起出租，辦公室的公允價值通常包括傢俱的公允價值，因為租金收益是配備了傢俱的辦公室的收益。在投資性房地產的公允價值中包括傢俱的情況下，主體不應將傢俱作為一項單獨資產確認。

(3) 投資性房地產的公允價值不包括預付或應計的經營租賃收益，因為主體將其確認為一項單獨的負債或資產。

(4) 承租人作為使用權資產持有的投資性房地產的公允價值反映了預期的現金流量（包括預期應付的可變租賃付款額）。相應地，如果對房地產的估價是扣除了所有的預期付款額，那麼有必要將所有已確認的租賃負債加回，以得到公允價值模式下該投資性房地產的帳面金額。

51〔已刪除〕

52 在某些情況下，主體預期與某項投資性房地產相關的支出（並非是與已確認的負債相關的付款）的現值會超過相關現金收入的現值。主體應運用《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》以確定是否確認一項負債，如果確認，則還需確定如何計量。

無法可靠計量公允價值

53 一個可推翻的假定是主體將能夠在持續的基礎上可靠地計量投資性房地產的公允價值。但是，在例外情況下，有證據清楚地表明，當主體首次取得投資性房地產時（或某項現有房地產在改變用途後首次成為投資性房地產時），主體將無法在持續的基礎上對投資性房地產的公允價值進行可靠計量。當且僅當可比的房地產市場不活躍（例如，近期幾乎沒有交易，或報價不是當前的，或所觀測到的交易價格表明賣方被迫出售），並且公允價值的其他可靠計量無法取得（例如，根據折現的現金流量預測）的情況下才可能出現。如果主體判定在建投資性房地產的公允價值無法可靠計量，但預期建造完成後的房地產公允價值能夠可靠計量，那麼在公允價值能夠可靠計量或建造完成（兩者孰早）之前，主體應以成本計量在建投資性房地產。如果主體判定投資性房地產（除在建投資性房地產以外）的公允價值無法在持續的基礎上進行可靠計量，主體應採用《國際會計準則第 16 號》中的成本模式計量自有的投資性房地

產或按照《國際財務報告準則第 16 號》計量承租人作為使用權資產持有的投資性房地產。投資性房地產的殘值應假定為零。在該項投資性房地產處置之前，主體應繼續採用《國際會計準則第 16 號》或《國際財務報告準則第 16 號》進行會計處理。

53A 原先以成本計量的在建投資性房地產，一旦主體能夠可靠地計量其公允價值，應按照該在建投資性房地產的公允價值計量。一旦該投資性房地產的建造完成，則假定公允價值能夠可靠地計量。否則，根據第 53 段，應按照《國際會計準則第 16 號》對自有的投資性房地產按成本模式進行核算，或者按照《國際財務報告準則第 16 號》對承租人作為使用權資產持有的投資性房地產按成本模式進行核算。

53B 對於在建投資性房地產的公允價值能夠可靠計量的假定，只可在初始確認時被推翻。已按照公允價值計量了一項在建投資性房地產的主體，不可能得出結論認為已完成建造的投資性房地產的公允價值不能可靠計量。

54 在特殊情況下，如果主體因第 53 段所述的原因而被迫按照《國際會計準則第 16 號》或《國際財務報告準則第 16 號》採用成本模式計量某項投資性房地產，主體所有其他投資性房地產（包括在建投資性房地產）還應按公允價值計量。在這種情況下，儘管主體可能對某項投資性房地產採用成本模式，但對於其他的每項房地產仍應繼續採用公允價值模式進行核算。

55 如果主體原先按公允價值計量某一項投資性房地產，即使可比的市場交易變得不經常發生或市場價格變得不易取得，在該項投資性房地產處置（或變為自用，或主體為以後在正常經營過程中銷售而開始開發）之前，主體仍應繼續按公允價值對其進行計量。

成本模式

56 初始確認之後，選擇成本模式計量投資性房地產的主體應遵循以下原則：

- (1) 如果符合持有待售分類標準的（或是包含在劃分為持有待售的處置組中）投資性房地產，按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》計量投資性房地產；
- (2) 如果承租人作為使用權資產而持有投資性房地產，且該投資性房地產不符合《國際財務報告準則第 5 號》中持有待售分類標準，按照《國際財務報告準則第 16 號》計量該投資性房地產；以及
- (3) 對於所有其他情況下以成本模式計量的投資性房地產，按照《國際會計準則第 16 號》進行計量。

轉換

57 當且僅當用途發生改變時，投資性房地產才可能轉換成其他資產或從其他資產轉換成投資性房地產。用途發生改變是指房地產滿足或不再滿足投資性房地產的定義，且有證據表明房地產的用途發生改變。單獨來說，管理層使用意圖的改變並不足以證明房地產用途發生了改變。用途發生改變包括以下示例：

- (1) 開始自用，或開始以自用為目的的開發，相應地由投資性房地產轉換成自用房地產；
- (2) 為銷售而開始開發，相應地由投資性房地產轉換成存貨；
- (3) 結束自用，相應地由自用房地產轉換成投資性房地產；以及
- (4) 開始一項租給另一方的經營租賃，相應地由存貨轉換成投資性房地產。
- (5) [已刪除]

58 如果主體決定處置某項不需進一步開發的投資性房地產，在終止確認（從財務狀況表消除）之前，主體應繼續將其作為投資性房地產而不是作為存貨進行會計處理。類似地，如果主體為在將來繼續作為投資性房地產使用而開始對某項現有投資性房地產進行再開發，再開發期間主體應繼續將其作為投資性房地產，而不是將其重新劃分為自用房地產。

59 第 60 段至第 65 段涉及主體對投資性房地產採用公允價值模式的情況下所產生的確認和計量問題。在主體採用成本模式的情況下，投資性房地產、自用房地產和存貨之間的相互轉換不應改變所轉換房地產的帳面金額，也不會因計量或披露目的而改變該項房地產的成本。

60 如果將按公允價值計量的投資性房地產轉換成自用房地產或存貨，根據《國際會計準則第 16 號》、《國際財務報告準則第 16 號》或《國際會計準則第 2 號》進行後續會計處理的房地產的認定成本，應是其用途改變之日的公允價值。

61 如果一項目自用房地產轉換成一項按公允價值計量的投資性房地產，主體應在用途改變之日之前採用《國際會計準則第 16 號》，並針對承租人作為使用權資產而持有的房地產採用《國際財務報告準則第 16 號》。主體應在用途改變之日，對按照《國際會計準則第 16 號》或《國際財務報告準則第 16 號》核算的該項房地產的帳面金額與其公允價值之間的任何差額，採用與《國際會計準則第 16 號》中重估價相同的方式進行處理。

62 在自用房地產成為按公允價值計量的投資性房地產之前，主體應對該項房地產（或使用權資產）計提折舊並確認已發生的任何減值損失。主體應在用途改變之日，對按照《國際會計準則第 16 號》或《國際財務報告準則第 16 號》核算的該項房地產的帳面

金額與其公允價值之間的任何差額，採用與《國際會計準則第 16 號》中重估價相同的方式進行處理。換言之：

(1) 因重估引起的任何房地產帳面金額的減少額均應確認為損益。但是，在重估盈餘範圍內的減少額應確認為其他綜合收益，並減少權益內的重估盈餘。

(2) 因重估產生的任何房地產帳面金額的增加額應按下列規定進行處理：

①增加額中相當於轉回以前該項房地產的減值損失部分，應確認為損益。確認為損益的金額不得超過將帳面金額恢復至未確認減值損失應當確認的帳面金額（扣除折舊後的淨額）所需的差額。

②增加額的剩餘部分應確認為其他綜合收益，並增加權益內的重估盈餘。在投資性房地產後續處置時，包括在權益中的重估盈餘可以轉入留存收益。從重估盈餘轉入留存收益不通過損益。

63 對於將存貨轉換成按公允價值計量的投資性房地產，轉換日該房地產的公允價值與其原先的帳面金額之間的差額應確認為損益。

64 將存貨轉換成按公允價值計量的投資性房地產的會計處理與存貨銷售的會計處理是一致的。

65 當主體完成一項將按公允價值計量的自建投資性房地產的建造或開發活動時，在完成之日該項房地產的公允價值與其原先的帳面金額之間的差額應確認為損益。

處 置

66 當投資性房地產被處置或永久退出使用，且預期沒有來自處置的未來經濟利益流入時，應終止確認投資性房地產（從財務狀況表中消除）。

67 處置投資性房地產可以通過銷售或訂立融資租賃合同來實現。投資性房地產的處置日期，按照《國際財務報告準則第 15 號》中判斷履行履約義務時點的規定，是接收方取得該投資性房地產控制權的日期。《國際財務報告準則第 16 號》適用於訂立融資租賃合同或採取售後租回方式進行的處置。

68 如果主體按照第 16 段中的確認原則，在資產的帳面金額中確認某項投資性房地產的組成部分替換成本，則主體應終止確認被替換部分的帳面金額。對於採用成本模式核算的投資性房地產，被替換部分可能不單獨計提折舊。如果確定被替換部分的帳面金額不切實可行，主體則可用替換部分的成本作為確定於購置或建造時被替換部分的參考。在公允價值模式下，投資性房地產的公允價值可能已經反映出被替換部分已經喪失其價值。在其他情況下，則可能難以辨別被替換部分的公允價值應減少多少。如無法辨別，可採用以下備選方法減少被替換部分的公允價值：將替換成本計入資產的帳面金額，然後將該資產視為不涉及替換的增建物重新評估其公允價值。

69 應根據投資性房地產的報廢或處置的淨處置收入與該項資產的帳面金額之間的差額，確定由此所產生的利得或損失，並應在報廢或處置當期確認為損益（除非適用《國際財務報告準則第 16 號》對售後租回的不同規定）。

70 用於計算投資性房地產終止確認形成的利得或損失的對價金額，按照《國際財務報告準則第 15 號》第 47 段至第 72 段關於確定交易價格的規定確定。計算利得或損失的對價，其估計金額的後續變動應當按照《國際財務報告準則第 15 號》中交易價格變動的規定進行會計處理。

71 主體應恰當地運用《國際會計準則第 37 號》或其他國際財務報告準則，核算主體在處置某項投資性房地產之後仍保留的負債。

72 投資性房地產發生減值、損失或放棄而從第三方獲得的補償，應在可收取補償時確認為損益。

73 投資性房地產的減值或損失，相關的向第三方的索賠或第三方支付的補償，以及更換資產發生的後續購置或建造都是獨立的經濟事項，應分別按以下方法進行核算：

(1) 投資性房地產的減值應按照《國際會計準則第 36 號》確認；

(2) 投資性房地產的報廢或處置應按照本準則第 66 段至第 71 段規定確認；

(3) 投資性房地產發生減值、損失或放棄而從第三方獲得的補償，應在可收取補償時確認為損益；以及

(4) 為替換而修復、購置或建造的資產成本應按照本準則第 20 段至第 29 段的規定確定。

披 露

公允價值模式和成本模式

74 除《國際財務報告準則第 16 號》規定的披露外，還應披露下列內容。按照《國際財務報告準則第 16 號》，投資性房地產的業主應作為出租人披露其所從事的租賃。作為使用權資產而持有投資性房地產的承租人按照《國際財務報告準則第 16 號》的規定披露其承租的信息，以及根據《國際財務報告準則第 16 號》對出租人的規定披露已簽訂的任何經營租賃的信息。

75 主體應披露：

(1) 其採用了公允價值模式還是成本模式。

(2) [已刪除]

(3) 在難以歸類的情況下（參見第 14 段），主體用於區分投資性房地產、自用房地產以及持有以備正常經營過程中銷售的房地產的標準。

(4) [已刪除]

(5) (在財務報表中計量或披露的) 投資性房地產的公允價值依賴於獨立評估師所作評估的範圍，獨立評估師應具有認可的相關專業資格，並具有對所評估的投資性房地產的地理位置和類型方面的近期經驗。如果不存在這種評估，應披露這一事實。

(6) 下列項目確認的損益金額：

①來自投資性房地產的租金收益；

②在當期產生租金收益的投資性房地產發生的直接經營費用（包括修理和維護費用）；

③在當期不產生租金收益的投資性房地產發生的直接經營費用（包括修理和維護費用）；以及

④投資性房地產從採用成本模式的資產集合中銷售到採用公允價值模式的資產集合時，確認為損益的公允價值的累計變化（參見第 32C 段）。

(7) 存在投資性房地產變現能力受限的情況與相應金額，或存在對收益和處置收入匯回的限制情況與相應金額。

(8) 包括對投資性房地產進行購置、建造或開發、修理、維護或保養等合同義務。

公允價值模式

76 除第 75 段的披露要求外，採用第 33 段至第 55 段規定的公允價值模式的主體還應披露當期期初和期末對投資性房地產帳面金額的調節，列示下列內容：

(1) 增加，分別披露由購置所導致的增加和由確認在資產帳面金額中的後續支出所導致的增加；

(2) 通過企業合併方式購置所導致的增加；

(3) 按照《國際財務報告準則第 5 號》被劃分為持有待售的資產，或成為一項持有待售的處置組的一部分，以及其他待處置資產；

(4) 公允價值調整所產生的淨利得或淨損失；

(5) 將財務報表折算為其他列報貨幣，以及將境外經營折算為主體的列報貨幣而形成的淨匯兌差額；

(6) 轉換成存貨和自用房地產或由存貨和自用房地產轉換而來的投資性房地產；以及

(7) 其他變動。

77 出於提供財務報表目的（例如，為了避免第 50 段中所述的對確認為單獨資產或負債的資產和負債進行重複計算）對投資性房地產的估值進行重大調整時，主體應披露該估值與財務報表中調整後估值之間的調節，分別列明所有已經加回的已確認租賃負債的合計金額，以及所有其他重大調整。

78 在第 53 段中提到的特例情形下，當主體採用《國際會計準則第 16 號》中的成本模式或《國際財務報告準則第 16 號》計量投資性房地產時，按照第 76 段要求的調節應分別披露與該項投資性房地產有關的金額和與其他投資性房地產有關的金額。此外，主體還應披露：

(1) 對該項投資性房地產的描述；

(2) 對公允價值無法可靠計量的解釋；

(3) 如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍；以及

(4) 對不按公允價值計量的投資性房地產進行處置時：

①主體處置了不按公允價值計量的投資性房地產的事實；

②該項投資性房地產處置時的帳面金額；以及

③確認的利得或損失金額。

成本模式

79 除了第 75 段要求的披露外，採用第 56 段規定的成本模式的主體還應披露：

(1) 使用的折舊方法；
(2) 使用壽命或使用的折舊率；
(3) 當期期初和期末的帳面總金額和累計折舊（與累計減值損失合計）；

(4) 當期期初和期末對投資性房地產帳面金額的調節，列示下列內容：

①增加，分別披露由購置所導致的增加和由確認為資產的後續支出所導致的增加；

②通過企業合併方式購置所導致的增加；

③按照《國際財務報告準則第 5 號》被劃分為持有待售的資產，或成為一項持有待售的處置組的一部分，以及其他待處置資產；

④折舊；

⑤按照《國際會計準則第 36 號》的要求，當期確認的減值損失金額以及轉回的減值損失金額；

⑥將財務報表折算為其他列報貨幣，以及將境外經營折算為主體的列報貨幣而形成的淨匯兌差額；

⑦轉換成存貨和自用房地產或由存貨和自用房地產轉換而來的投資性房地產；以及

⑧其他變動。

(5) 投資性房地產的公允價值。在第 53 段所描述的特例情形下，當主體無法可靠計量投資性房地產的公允價值時，主體應披露：

①對該項投資性房地產的描述；
②對公允價值無法可靠計量的解釋；以及
③如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍。

過渡性規定

公允價值模式

80 如果主體以前採用了《國際會計準則第 40 號》（2000 年），並且首次決定將經營租賃下持有的部分或全部符合條件的房地產權益歸類為投資性房地產核算，那麼主體應將該決定的影響確認為對首次作出決定當期的留存收益期初餘額的調整。此外：

(1) 如果主體在以往期間曾公開（在財務報表中或以其他方式）披露了其房地產權益的公允價值（以符合《國際財務報告準則第 13 號》中公允價值的定義為基礎計量），則鼓勵但不要求主體：

① 對公開披露了公允價值的所列報的最早期間留存收益的期初餘額進行調整；以及

② 重述那些期間的可比信息；以及

(2) 如果主體以往期間沒有公開披露(1) 中所述的信息，則主體不必重述可比信息，但應披露這一事實。

81 本準則與《國際會計準則第 8 號》規定的處理方法不同。《國際會計準則第 8 號》規定重述可比信息，除非該重述不切實可行。

82 當主體首次執行本準則時，對留存收益期初餘額的調整包括投資性房地產重估盈餘中金額的重新分類。

成本模式

83 《國際會計準則第 8 號》適用於主體首次運用本準則並選擇採用成本模式時所產生的會計政策變更。會計政策變更的影響包括投資性房地產重估價盈餘中金額的重新分類。

84 第 27 段至第 29 段關於通過資產交換交易取得的投資性房地產的初始計量的規定僅應採用未來適用法適用於未來交易。

企業合併

84A 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2011—2013）》增加了第 14A 段，並在第 6 段前增加了一個標題。主體應以未來適用法，自採用這些修訂的第一期期初起，對之後購置的投資性房地產均採用這些修訂。因此，不應該調整對以往期間所購投資性房地產的會計核算。然而，當且僅當主體對以前的交易在採用這些修訂後能夠獲取所有需要的信息時，主體可以選擇在生效日期或以後日期後開始的首個完整年度之初以前就單獨購置的投資性房地產採用這些修訂。

國際財務報告準則第 16 號

84B 首次適用《國際財務報告準則第 16 號》及其對本準則相關修訂的主體，對於作為使用權資產持有的投資性房地產應適用《國際財務報告準則第 16 號》附錄三的過渡性規定。

投資性房地產的轉讓

84C 2016 年 12 月發佈的《投資性房地產的轉讓》（對《國際會計準則第 40 號》的修訂）修訂了第 57 段至第 58 段。主體應對在首次採用該修訂（首次執行日）的年度報告期間開始之日或之後發生的用途改變應用該修訂。在首次執行日，主體應重新評估該日所持有的所有房地產的分類，並根據第 7 段至第 14 段對房地產重分類以反映該日存在的情況（如適用）。

84D 儘管有第 84C 段的規定，僅當主體無須後見之明的情況下，允許追溯採用《國際會計準則第 8 號》對第 57 段至第 58 段的修訂。

84E 若按照第 84C 段的規定，主體在首次執行日重分類房地產，主體應：

- (1) 根據第 59 段至第 64 段的規定對重分類進行會計處理。在應用第 59 段至第 64 段的規定時，主體應：
- ①將所有提及的用途改變日解讀為首次執行日，並；
 - ②將原本按照第 59 段至第 64 段確認為損益的金額在首次執行日調整期初留存收益。

(2) 按照第 84C 段的規定披露重分類轉入或轉出投資性房地產的金額。主體應按照第 76 段至第 79 段的規定，披露重分類的投資性房地產的帳面金額，作為報告期期初和期末之間的調節項的一部分。

生效日期

85 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

85A 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）修訂了國際財務報告準則中所使用的術語。此外還修訂了第 62 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用上述修訂。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂也應適用於提前採用的期間。

85B 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 8 段、第 9 段、第 48 段、第 53 段、第 54 段和第 57 段，刪除了第 22 段，增加了第 53A 和 53B 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間按照未來適用法採用這些修訂。如果自 2009 年 1 月 1 日以前的任何一天開始，在建投資性房地產的公允價值能夠在當天被計量，則允許主體對在建投資性房地產採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂，該主體應該對

此進行披露，並同時採用《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中對第 5 段和第 81E 段的修訂。

85C 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 5 段中對公允價值的定義，修訂了第 26 段、第 29 段、第 32 段、第 40 段、第 48 段、第 53 段、第 53B 段、第 78 段至第 80 段和第 85B 段，刪除了第 36 段至第 39 段、第 42 段至第 47 段、第 49 段、第 51 段和第 75 (4) 段。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂。

85D 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2011—2013）》分別在第 6 段前和第 84 段後增加了標題，增加了第 14A 段和第 84A 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間採用上述修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂，應當披露這個事實。

85E 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 3 (2) 段、第 9 段、第 67 段和第 70 段。主體在應用《國際財務報告準則第 15 號》時需應用這些修訂。

85F 2016 年 1 月發佈的《國際財務報告準則第 16 號》修訂了《國際會計準則第 40 號》的範圍，將投資性房地產定義為包括自用投資性房地產和承租人作為使用權資產而持有的房地產。《國際財務報告準則第 16 號》修訂了第 5 段、第 7 段、第 8 段、第 9 段、第 16 段、第 20 段、第 30 段、第 41 段、第 50 段、第 53 段、第 53A 段、第 54 段、第 56 段、第 60 段、第 61 段、第 62 段、第 67 段、第 69 段、第 74 段、第 75 段、第 77 段和第 78 段，增加了第 19A 段、第 29A 段、第 40A 段和第 84B 段及其相關的標題，並刪除第 3 段、第 6 段、第 25 段、第 26 段和第 34 段。主體在應用《國際財務報告準則第 16 號》時需應用這些修訂。

85G 2016 年 12 月發佈的《投資性房地產的轉讓》（對《國際會計準則第 40 號》的修訂）修訂了第 57 段至第 58 段並增加了第 84C 段至 84E 段。主體應對自 2018 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用上述修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂，應當披露這個事實。

85H 於 2017 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 17 號》對第 32B 段進行了修訂。主體應在採用《國際財務報告準則第 17 號》時應用這些修訂。

《國際會計準則第 40 號》（2000 年）的撤銷

86 本準則取代了《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》（2000 年發佈）。