

## 《2011 產業系列 02》不動產行業導入 IFRSs 實務探討

勤業眾信聯合會計師事務所

IFRS 專業服務團隊

江美艷會計師

### 產業系列文章版本更新(2011 年版本 vs 2010 年版本)

勤業眾信為提供 IFRS 專業服務，特別重新檢視 2010 年發布之產業系列文章，並參照目前國際財務報導準則最新發展更新文章內容，藉以協助各產業讀者在導入 IFRSs 過程掌握最新動態。

- ✓ 簽訂之不動產建造協議，應按 IAS 11 或 IAS 18 處理？
- ✓ 包工包料或包工不包料之不動產建造協議，屬勞務提供協議或商品銷售協議？
- ✓ 飯店不動產應分類為「不動產、廠房及設備」或「投資性不動產」？！

有關不動產建造活動之協議，依照目前我國之會計準則，因其符合長期工程合約之定義<sup>1</sup>，故以長期工程合約準則作會計處理。然而，若企業之建案類型係以興建預售屋為主時，在國際財務報導準則(IFRSs)下，除非買方能指定建物主要結構部分設計或變更，否則應依照 IAS 18『收入』處理，而非 IAS 11『建造合約』。IFRSs 強調，企業應以交易之實質作會計處理，故於導入 IFRSs 時，企業對所簽訂之複雜且多樣協議須先分析，辨認協議中除不動產建造外，是否尚包含有勞務提供或商品銷售之組成部分，且協議中的不動產建造是否符合建造合約之定義，經判斷後始分別依照適當之準則(IAS 11 或 IAS 18)作會計處理。另不動產業者通常擁有相當多筆建物並以出租方式經營，依照我國目前規定，企業供長期出租用之資產，目前是列於固定資產並單獨以「出租資產」或「房屋設備」科目列示，且以成本減除累計折舊及累計減損之方式作後續衡量。惟 IFRSs 對於為賺取租金或資本增值或兩者兼具所持有之不動產，特以 IAS 40『投資性不動產』規範，

<sup>1</sup> 長期工程合約係指承建工程，其工期在一年以上之合約，例如房屋、橋樑、水壩、船舶及河川濬漂等工程合約。

其允許企業可選用成本模式或公允價值模式衡量，且應以投資性不動產表達。採公允價值模式雖可反映帳列投資性不動產之真正價值，但公允價值取得將會是企業即將面臨的挑戰。因目前不動產業者所作的會計處理與 IFRSs 之規範有顯著之差異，本文將針對不動產業者常見之不動產建造協議及從事之不動產投資交易進行探討與說明，以協助其於導入 IFRSs 時，決定適當之會計處理。

## 買方可指定主要結構設計之不動產建造協議

### 適用 IAS 11 或 IAS 18 ?

依據國際財務報導解釋第 15 號『不動產建造之協議』(IFRIC 15)，若不動產買方在建造工程開始前及/或在工程進行中能指定不動產主要結構部分設計及變動，無論其是否有運用該項權利，該不動產建造協議將符合建造合約定義，而應依照 IAS 11 處理。例如，A 公司購買土地以興建醫院，並委託 B 建設公司依其要求設計與建造建築物。於此協議下，因在建造前，所有醫院主體結構的設計決策係由 A 公司決定，故該協議符合建造合約定義。是以，B 建設公司應將此協議視為建造合約並依 IAS 11 處理。反之，若買方對設計的影響能力有限，例如僅可從賣方指定的選項範圍內挑選或僅能對基本設計要求些微變更時，則此類型協議非屬建造合約。例如，C 公司正在開發住宅不動產，並於工程進行中即開始對潛在買方推銷公寓。C 公司與買方簽訂的銷售協議中，買方僅能指定少數的基本設計變更，例如變更內部裝潢等。於此協議下，雖然買方可指定公寓內部裝潢變更，但仍不得指定或變更公寓之主要結構設計。故此例之協議非屬 IAS 11 所規範之建造合約，而應適用 IAS 18 規定。

## 含有土地銷售之不動產建造協議

### 拆出可單獨辨認之組成部分

在不動產建造協議中，除不動產建造工程外，可能尚包括商品銷售或勞務提供之組成部分，例如，出售土地或提供不動產管理服務。依照 IFRIC 15，協議中若可辨認出不動產建造以外的組成部分，則應將協議劃分為可單獨辨認之組成部分且將已收或應收總對價的公允價值分攤至各組成部分。例如，D 公司購買土地以興建商用辦公大樓，並於工程進行中即開始推銷個別單位。D 公司與 E 公司簽訂無條件之銷售協議，依協議規定買方不得將土地或尚未建造完成之辦公大樓退回給 D 公司。於此例中，此項協議除建造辦公大樓組成部分外，似包含有土地銷售組成部分。在 IFRSs 下，當企業辨認出不動產建造

以外的組成部分時，應進一步判斷組成部分是否須自協議中個別拆出，抑或整體視為單一交易處理。此例中，因為買方不得將土地或尚未建造完成之辦公大樓退回給企業，故協議中之兩個組成部分應分別認列，其中土地銷售組成部分屬商品銷售，應適用 IAS 18 之相關規範。而有關建造辦公大樓組成部分，若買方不得指定辦公大樓主要結構部分之設計，則非屬建造合約，亦應適用 IAS 18 之相關規範。反之，協議若規定，當 D 公司無法完成辦公大樓興建時，土地銷售將隨之撤銷。於此情況下，因為實際上土地銷售之收入取決於辦公大樓興建完成與否，故兩個組成部分應合併考量，並以單一合約處理。

## 包工包料或包工不包料之不動產建造協議

### 屬勞務提供協議或商品銷售協議？

若協議不符合建造合約之定義時，其將屬 IAS 18 之適用範圍，則應再進一步判斷該協議究竟是屬勞務之提供或屬商品之銷售。在某些情況下，買方將直接提供建材供企業建造，則於此情況下，此協議或組成部分可能僅為勞務提供協議而應依照 IAS 18 有關勞務提供之收入認列規定處理。反之，若協議規定，承包工程業者須提供建材，則應將該協議視為商品銷售協議，在符合 IAS 18 所列有關商品銷售之認列條件下始認列收入。

## 持續參與管理之不動產建造協議

### 收入可能須予以遞延或全部排除

若不動產建造協議經判斷屬商品銷售協議時，企業應於符合 IAS 18 有關商品銷售之收入認列條件時方可認列收入。惟若不動產建造協議要求不動產業者在完成不動產建造且買方亦取得不動產的情況下，企業保證使用不動產一段特定期間，或保證買方在特定期間的投資報酬率。於此情況下，收入認列可能須予以遞延或全部排除。企業應考量協議條件及所有相關事實與情況，以決定其是否既未持續參與管理，亦未掌握建造不動產之相關有效控制權。

## 投資性不動產

### 飯店不動產屬「不動產、廠房及設備」或「投資性不動產」？

若企業擁有一飯店不動產時，企業對該不動產應分類為不動產、廠房及設備(適用 IAS 16)，抑或分類為投資性不動產(適用 IAS 40)？IAS 16 所稱之不動產、廠房及設備係指企業用於

商品或勞務之生產或提供抑或為管理目的而持有者，且預期使用超過一個會計期間。而 IAS 40 之投資性不動產係指為賺取租金或資本增值或兩者兼具所持有之不動產。是以，此例若企業是以經營者之身分持有該飯店，亦即企業對該飯店之主要收入來源係每日或每週住房率及餐廳與其他設施的使用，且企業直接提供服務予飯店住客及用餐者，則該飯店可能屬企業為提供服務而持有之不動產，則應適用 IAS 16。反之，若企業是以房東身分持有該飯店，亦即企業對該飯店之主要收入係來自長期租賃，則該飯店可能屬企業之投資性不動產而適用 IAS 40，即使企業提供相對不重大之附屬服務(如清潔)。

### **出租辦公室並提供 IT 系統及秘書服務**

依 IAS 40，若企業對不動產使用人提供附屬服務，當該服務對整體合約不重大時，企業應將該不動產分類為投資性不動產。例如，企業出租裝潢好的辦公室，並對承租人提供 IT 系統及秘書服務，若所提供服務佔合約重大部分，則合約在本質上應為提供服務而非投資性不動產，因此辦公室屬企業之自有資產，應適用 IAS 16。反之，若提供的附屬服務係保全服務或清潔服務時，因通常清潔服務相對於租賃合約非屬重大，故辦公室應列為投資性不動產。實務上所提供之附屬服務大多介於上述兩者之間，故企業應詳細評估合約內容，以判斷提供之附屬服務是否「重大」。

### **公允價值之挑戰**

IAS 40 對於投資性不動產之規定為，企業得選用成本模式或公允價值模式作後續衡量，且選定後應適用於所有之投資性不動產。相較於目前我國僅允許採成本模式下，採公允價值模式較能反映出資產的真正價值。對於投資性不動產之公允價值，IAS 40 僅鼓勵但不要求企業使用獨立評價人員的評價作為決定公允價值的基礎。是以，企業仍得以內部評價系統決定公允價值，而此將涉及企業系統的建立。若企業基於成本效益考量，選擇以內部評價系統自行決定公允價值時，此衍生額外的考量，例如企業本身是否有足夠內部資源可決定出可靠的公允價值，或企業可否取得決定公允價值之參考資訊。惟若企業選擇使用獨立評價專家的評價時，IAS 40 規範之評價人員係指具有經認可之相關專業資格，並對於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者，但在某些市場中，企業要找到符合 IAS 40 之評價專家恐有困難。是以，如何取得投資性不動產之公允價值將為企業導入 IFRSs 後所面臨的一項挑戰。

下列附表係對投資性不動產之會計政策及附註揭露釋例，供讀者參考。

### **重大會計政策揭露**

### 投資性不動產

投資性不動產為賺取租金及/或資本增值而持有的不動產(包括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)。於原始認列後，投資性不動產係採公允價值模式衡量，且其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。

於建造期間，建造中投資性不動產之建造成本資本化認列為投資性不動產成本之一部分。自2009年1月1日起，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亦採公允價值模式衡量，且其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。

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予以除列。投資性不動產報廢或處分之損益按淨處分價款及帳面價值間之差額計算，並於報廢或處分當期認列為損益。

### 附註

#### 投資性不動產

	2009	2008
	港幣百萬元	港幣百萬元
<b>公允價值</b>		
期初餘額	-	XX
匯兌調整	-	X
透過企業合併取得	XXX	-
添置	XX	-
因公允價值變動調整之淨損益	XX	XX
移轉為開發中之待售不動產	-	(XXX)
期末餘額	XXX	-

所有之投資性不動產均為位於中國以中期租賃持有之不動產。於 2009 年 12 月 31 日之金額係指以住宅及商業綜合為目的之建造中投資性不動產。本集團以營業租賃持有所持有之投資性不動產之不動產權益係為以賺取租金或資本增值所持有，故分類為投資性不動產並以公允價值衡量。

於 2009 年 12 月 31 之公允價值乃根據獨立專業符合資格評價師重慶瑞升房地產評估有限責任公司進行的估價。重慶瑞升房地產評估有限責任公司與本集團並無關聯，且近期曾於相關地點對同類不動產進行估價。估價係考量鄰近投資性不動產之淨收入，並考量完成建造所需之建築成本。

[資料來源：瑞安建業 2009 年財務報表]

## 結語

所謂萬丈高樓平地起，要建築一棟屹立不搖的摩天大樓需要先有紮實且穩固的地基。企業之 IFRSs 導入工程就如同建築大樓一樣，而瞭解涉及不動產業者之相關 IFRSs 規定就如同打地基，企業須深入且全面了解相關規範，IFRSs 導入工程才得以順利完成。希望藉由本文之介紹，使不動產業者對與其相關 IFRSs 規定有相當了解，並使企業得依其所從事之交易辨認出企業本身之我國與 IFRSs 會計處理差異，進而擬訂企業本身的接軌藍圖及轉換計畫。

### 關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對這些問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

©2011 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有  
保留一切權利