
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 IASB 公開草案「投資不動産の振替（IAS 第 40 号の修正案）」

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016年2月開催の第3回 IFRS 適用課題対応専門委員会で議論し、当委員会よりコメント・レターを提出した IASB 公開草案「投資不動産の振替（IAS 第 40 号『投資不動産』の修正案）」（以下「本公開草案」という。）に関して、その後の経過についてご説明することを目的として作成しており、特段、ご意見を求めるものではない。

II. 背景

要望書の論点

2. 本公開草案は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）に寄せられた、IAS 第 40 号「投資不動産」（以下「IAS 第 40 号」という。）第 57 項の適用について明確化を求める要望書に対し、範囲の限定的な修正により対処するものであった。
3. 要望書の提出者は、2008年5月の「IFRS の改善」により、IAS 第 40 号第 8 項(e)に、投資不動産の例として「投資不動産としての将来の利用のために建設中又は開発中である不動産」が加えられた際に、投資不動産への振替又は投資不動産からの振替を扱う IAS 第 40 号第 57 項に対して、建設中又は開発中である不動産に関する適合修正がなされなかったため、当該不動産について同項に基づく振替を禁止することが意図されているかを明確化することを求めている。

公開草案における修正案

4. 本公開草案では、IAS 第 40 号第 57 項について、(1) 証拠によって裏付けられた用途変更がある場合にのみ、かつ対象とする不動産が投資不動産に該当するか否かに基づいて、投資不動産への振替又は投資不動産からの振替を行うこと、及び(2) 同項 (a)～(d) のリストが証拠の例を網羅するものではないこと、を明確化する目的で IAS 第 40 号第 57 項に対する次の修正を提案していた。

IAS 第 40 号 第 57 項（本公開草案 下線部を追加、取消線部を削除）

57 企業は、投資不動産への振替又は投資不動産からの振替は、次により証明される用途変更の証拠がある場合に、かつ、その場合にのみ、不動産を投資不動産に又は投資不動産から行わなければ振り替えなければならない。用途変更は、不動産が投資不動産の定義を満たしたか又は満たさなくなった場合に生じる。投資不動産への振替又は投資不動産からの振替を生じる用途変更の裏付けとなる証拠の例としては、特に、次のものがある。

経過措置について

5. IASBは、本公開草案による修正について特段の経過措置を設けないことを提案していた。この場合、本公開草案による修正は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(以下「IAS第8号」という。)第35項に従って、会計方針の変更に該当するものとして表示される過去の報告期間のそれぞれに遡及適用されることになる。また、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正を提案していなかったため、初度適用企業においても遡及適用されることになる。

ASBJからのコメント

6. 当委員会からは修正案と経過措置について、次の内容のコメント・レターを2016年3月に提出した。
- (1) 本公開草案において提案されている修正については、IAS第40号第57項の適用に係る実務上のばらつきを削減する効果があると考えられるため、これに概ね同意する。
- (2) しかし、次の点について更なる修正を行うべきである。
- ① 「用途の変更」という用語について、見直しを行うべきである。不動産が未だ使用されていない場合(例えば、不動産が建設中又は開発中の場合)に振替を実施すべき状況があるため「用途の変更」という用語を「用途に関する企業の方針の変更」に見直しを行うこと
- ② 実務において、企業が正式なプロセスに沿って準備し承認した内部文書(関連する稟議書や取締役会の議事録など)や不動産の用途に関する方針の変更に関する企業の決定を第三者に示した文書(プレスリリースなど)が証拠に含まれるかが、しばしば論点となっていることに鑑み、「証拠」に何が含まれるか、必要な明確化を行うこと(これによって、「用途に関する企業の方針の変更」がある場合に振替がなされるべき旨が明らかになると考えられる。)
- ③ IAS第40号第57項の修正と整合させる形で、IAS第40号第58項の修正を行うこと
- ④ 棚卸資産や自己使用不動産から投資不動産への振替を行う場合、新たに振替時点における公正価値を測定する必要があるため、当該測定において、重要な事後的判断が介入する可能性があるものと考えられるため、当該介入を避けるために、修正提案の適用初年度の期首における移行措置を再検討すべきであること

III. 2016年5月開催のIFRS-IC会議（コメント・レターの検討）

7. 公開草案に対して56通のコメント・レターがIASBに寄せられており、多くの回答者が公開草案における修正提案を支持した一方で、追加の提案やコメントも聞かれた。寄せられた提案やコメントにおける、主な論点は次のとおりである。

（公開草案における修正提案について）

- (1) 不動産の用途に関する経営者の意図が、建設中又は開発中の不動産の用途の変更を支持する十分な証拠となるかを明確化すること（論点1）
- (2) 建設中又は開発中の不動産の用途変更を支持する証拠の例示を加えること（論点2）
- (3) 何が用途変更の実質的な証拠を提供するか明確化すること（論点3）
- (4) 投資不動産が棚卸資産に振り替えられ得る状況を明確化すること（論点4）
- (5) IAS第40号第57項の要求事項が、不動産の一時的な振替にも適用されるかどうかを明確化すること（論点5）
- (6) 投資不動産への振替又は投資不動産からの振替を再定義すべきこと（論点6）

（経過措置について）

- (7) 重大な事後的判断の介入なしに、あるいは大きな負荷なしに遡及修正することが可能かどうかを検討すること（論点7）
8. 以下において、それぞれの論点毎に、①寄せられたコメント、②IASBスタッフの提案、に加え、特定の論点については、③IFRS-ICにおける議論の概要について記載する。なお、IFRS-IC会議においてIASBスタッフが提案したIAS第40号の修正案は別紙1に記載している。

（公開草案における修正提案について）

論点1：不動産の用途に関する経営者の意図が、建設中又は開発中の不動産の用途の変更を支持する十分な証拠となるか。

寄せられたコメント

9. 建設中又は開発中の不動産の将来の用途は、経営者の意図が大きく反映され、また当該意図には、証拠となる観察可能な行動が伴わないケースが多々ある。
10. 複数のコメント提出者は、そういった状況に鑑み、不動産の用途に関する経営者の意図が、建設中又は開発中の不動産の用途変更を支持する証拠となるかを明確化するこ

とを求めた。この点について、当委員会や AAT (Association of Accounting Technicians) からは、「用途の変更」の用語を「用途に関する企業の方針の変更」とすることや、「意図された用途の変更」に変更する提案がなされた。

IASB スタッフの提案

11. IASB スタッフは、未使用の土地を例に挙げ、振替においては、例えば不動産の販売を目的とした宣伝活動のような、観察可能な行動 (Observable actions) が用途変更の証拠として必要であるとした。また、証拠となる観察可能な行動により、不動産自体に物理的な変更が生じるとは限らないとした。
12. また、公開草案における結論の背景 BC3 項の「経営者の意図の変更は、それのみでは途変更の証拠とならない」という記述を、基準本文に追記することで明確化を図ることを提案した。

論点 2 : 建設中又は開発中の不動産の用途変更を支持する証拠の例示を加えること

寄せられたコメント

13. 複数のコメント提出者は、IAS 第 40 号第 57 項の既存の例示が、完成した不動産に対するもののみとなっており、建設中又は開発中の不動産についての例示を加えることを求め、用途に適切な経営陣からの承認取得等を具体例として挙げた。
14. あるコメント提出者は、IAS 第 40 号第 57 項の要求事項が、建設中又は開発中の不動産にも適用されることを明記することを提案した。

IASB スタッフの提案

15. IASB スタッフは、例えば IAS 第 40 号第 57 項 (b) において示されている、売却を目的とした開発の開始の例示は、売却予定の完成した不動産を再開発する場合、あるいは売却予定の土地の開発、建物の建設等が該当し、完成した不動産のみを対象としているわけではないと考えた。さらに適切な経営陣からの承認取得等を含めたコメント提出者の例示の一部が用途変更の証拠となるかは、個々の事実と状況に依存するため、必ずしも証拠とならない可能性があるとした。
16. IASB スタッフはまた、特定の例示の記載が役立つことは理解するものの、新たな例示の追加により、潜在的な疑問を生じさせることを懸念し、既存の証拠の例示の一部の文言を次のように修正することにより対処することを提案した。
 - (1) 自己使用の開始についての証拠の例示に、自己使用を目的とした開発を加えること (第 57 項 (a))
 - (2) オペレーティング・リースの開始 (Commencement) についての例示を、オペレーティング・リースの契約 (inception) に変更すること (第 57 項 (d))

17. さらに、IAS 第 40 号第 57 項の要求事項が建設中又は開発中の不動産に適用されることは、建設中又は開発中の不動産が投資不動産に含まれることが他の項により明確であるため、改めて明確化する必要はないとした。

IFRS-IC における議論の概要

18. IFRS-IC メンバーより、スタッフ提案に対し同意が得られたものの、経営者の意図が、そのみでは用途変更の証拠とならないことを明確化する中で、IAS 第 40 号第 57 項 (b) の例示において、目的 (view) という表現を使用することは適切ではなく、変更を検討すべきという意見があった。

論点 3：何が用途変更の実質的な証拠を提供するか明確化をはかること

寄せられたコメント

19. 複数のコメント提出者より、主観的な振替を避けるために、何が用途変更の証拠となるかを明確化するための判断基準を示すべきとするコメントがあり、例えば規制当局からの認可の取得や、設計や建設活動等の再開の実施などを、用途変更の実質的な証拠の例として提供することが提案された。

IASB スタッフの提案

20. IASB スタッフは、不動産の当初認識時の分類と同様に、IAS 第 40 号第 57 項の適用にあたっては、関連する全ての事実と状況を評価し、判断する必要があると考えた。
21. 例えば、販売を目的として開発された不動産において、より高い価格で売却するために貸手を募集する状況において、当該貸手を探す活動は、棚卸資産である販売目的の不動産を投資不動産に振り替える用途変更の証拠とはならない。
22. IASB スタッフは、前項の例示のように、特定の状況や行動は、あるケースでは用途変更の証拠となり、それ以外のケースでは証拠とならない可能性があり、対象となる不動産が、投資不動産の定義を満たすかあるいは満たなくなったか、つまり用途変更が生じたかどうかを評価するためには判断が必要であることを、IAS 第 40 号第 14 項の分類についての記述同様に振替時についても IASB が強調すべきと考え、その旨を結論の背景に加えることを検討している。

論点 4：投資不動産が棚卸資産に振り替えられ得る状況を明確化すること

寄せられたコメント

23. あるコメント提出者より、IAS 第 40 号第 57 項 (b) に関連した第 58 項の適合修正が行われない場合、販売を目的とした開発の開始されたケースのみにおいて、投資不動産から棚卸資産への振替がなされると捉えうるため、IASB が例外としての取扱いを意図しないのであれば、第 58 項の修正を行うべきであることを提案した。

24. 当該コメント提出者はまた、経営者の意図に依存した、「販売を目的とした (with a view to sale) 」という表現を、修正提案の方針と一貫していないものとして、避けることを提案した。

IASB スタッフの提案

25. IASB スタッフは、すでに本公開草案において IAS 第 40 号第 57 項の例が網羅的なものではなく、証拠の例示であることを明確化しているため、投資不動産から棚卸資産に振り替えられる特定の状況について対処する必要はないとした。

論点 5：IAS 第 40 号第 57 項の要求事項が、不動産の一時的な振替にも適用されるかどうかを明確化すること

寄せられたコメント

26. 少数の回答者は、IAS 第 40 号第 57 項の投資不動産からの又は投資不動産への振替の原則が、一時的な振替にも適用されるかを明確化することを求めた。
27. 当該コメント提出者からは、例えば不動産市況が軟調の際、市況の回復を待って不動産を販売することを決定し、当該不動産を一旦リースに供する様なケースについて、当該一時的なリースの開始により棚卸資産から投資不動産へ振替を行うことになるのかについて照会がなされた。

IASB スタッフの提案

28. IASB スタッフは、当該一時的な振替において用途変更が生じたか否かを決定するためには、関連する全ての事実と状況を評価する必要があるとし、本公開草案の修正において、一時的な振替に個別に対処すべきとは考えなかった。

論点 6：投資不動産への振替又は投資不動産からの振替を再定義すべきこと

寄せられたコメント

29. あるコメント提出者は、提案されている修正は実務上のばらつきに対処しておらず、IASB において、用途変更がある場合の投資不動産への振替又は投資不動産からの振替の原則を再定義し、当該振替の決定を支持する特定の要求事項を提示すべきことを提案した。
30. 当該コメント提出者はまた、IAS 第 40 号第 57 項の証拠の例示は、投資不動産の定義と整合していないため、潜在的に財務諸表作成者をミスリードし、混乱を招く可能性があるとした。

IASB スタッフの提案

31. IASB スタッフは、IAS 第 40 号第 57 項の原則は、不動産が、販売を目的として IAS 第 2 号「棚卸資産」に従うか、自己使用不動産として IAS 第 16 号「有形固定資産」に従うか、

賃料と資本増価を目的として IAS 第 40 号に従うか、を評価することを企業に求めており、関連する基準と整合的であるため再定義は不要であるとした。

(経過措置について)

論点 7： 重大な事後的判断の介入なしに、あるいは大きな負荷なしに遡及修正することが可能か

寄せられたコメント

32. 提案された修正を遡及的に適用することについては、次のような様々な意見があった。

- (1) 複数のコメント提出者は提案された移行措置に同意したものの、いくつかのケースにおいては、事後的判断なしに完全な遡及を行うことは不可能だと考えていた。
- (2) また他のコメント提出者は、遡及適用は複雑になりすぎるため移行措置について再検討すべきとして、次のようにコメントした。

- ① 活発な市場がない資産の評価を行う際や、用途変更の証拠がいつ時点のものかを決定する際など、遡及適用には常に事後判断が生じる。
- ② 新しい会計方針を、過去から適用していたかのように大量の不動産に対して適用することは大きな負担となりうる。なぜなら、過去に振替に該当しなかった不動産について、振替を支持する証拠を取得するとともに、新しい、あるいは見直された時点における公正価値を取得することとなるためである。

33. 遡及適用に同意しなかった回答者は、IASB は次のいずれかを要求すべきと考えた。

- (1) 将来に向けた適用
- (2) 何らかの実務上の便法（限定的な遡及適用方式）を伴った遡及適用

IASB スタッフの提案

34. 提出されたコメントを検討し、IASB スタッフは、遡及適用した場合と、移行日以降に生じた用途の変更についてのみ修正を行った場合とで、移行時にどのような認識額の差が生じるかを評価した。

35. 公正価値モデルを採用している投資不動産から自己使用不動産への振替や、棚卸資産から投資不動産への振替においては、明確化の影響により振替のタイミングが異なることとなり、それぞれのタイミングの公正価値の違いにより適用される見做し原価が見直されることとなるが、大きな市場の変化が無い限り、その差は大きなものとはならないと IASB スタッフは考察した。

36. IASB スタッフは、全ての取引の遡及修正は煩雑となるが、前項の仮に遡及適用したとしても影響額が小さいと見込まれることも考慮し、移行日以降の取引について将来に向けて修正することを推奨した。
37. IASB スタッフはまた、有用な情報を提供する観点から、遡及適用について実務上の便法を設定することを推奨しなかった。さらに、IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」においてIAS 第40号に関して例外規定も免除規定も設けられなかったことと整合的に、初度適用企業について便法を設定しないことを提案した。

IFRS-IC における議論の概要

38. IFRS-IC メンバーより、移行措置において、移行日以降の用途変更のみについて将来にむかって本修正を適用するのみでなく、移行日時点の不動産の分類を見直すことも追加すべきという指摘があった。

IV. IFRS-IC 会議の議論の結果

39. 会議での意見が反映され、次の内容の修正をIASBに提案し、将来IASBにおいて修正提案が議論される予定である旨のIFRIC-Updateが公表されている。
- (1) 経営者の意図の変更は、それ単独では、用途変更の証拠を示すものではない旨をIAS 第40号の第57項において明確化すること¹（論点1）
 - (2) IAS 第40号第57項の2つの例示について、完成した不動産だけでなく建設中又は開発中の不動産にも関連した例示となるよう、文言を修正すること（論点2）
 - (3) 結論の背景において、不動産が投資不動産の定義を満たすか、あるいは満たさなくなっただかを評価するためには、判断を要する必要があることを強調すること（論点3）
 - (4) 修正適用時に、企業が次のいずれかの移行アプローチを適用することを認めること（論点7）
 - ① IAS 第8号に従って完全遡及適用する。
 - ② 移行日において、用途を反映するように不動産の分類を再評価し、当該移行日の後に生じた用途変更について修正提案を適用する。

¹ 本資料第11項に記載の通り、観察可能な行動（Observable actions）が用途変更の証拠となり、当該行動によって必ずしも不動産そのものに物理的な変化が生じるわけではないとしている。また、具体例として不動産の販売を目的とした宣伝活動が挙げられている。

V. 今後の予定

40. 現在公表されている IASB の 2016 年 5 月 20 日付のワークプラン上では、IFRS-IC の提案についての IASB における議論を経て、6 カ月以内に確定版の会計基準の修正が公表されることが予定されている。

以 上

(別紙1)

IASB スタッフより提案された公開草案の修正案

[案] IAS 第40号「投資不動産」の修正

第57項 及び第58項を修正し、第85F項を追加する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。(公開草案より修正した文言を赤字及びイタリック)

振替

57 企業は、投資不動産への振替又は投資不動産からの振替は、次により証明される用途変更の証拠がある場合に、かつ、その場合にのみ、不動産を投資不動産に又は投資不動産から行わなければ振り替えなければならない。用途変更は、不動産が投資不動産の定義を満たしたか又は満たさなくなった場合に、かつ用途変更の証拠がある場合に生じる。投資不動産への振替又は投資不動産からの振替を生じる用途変更の裏付けとなるであろう証拠の例としては、特に、次のものがある。

- (a) 投資不動産から自己使用不動産への振替については、自己使用、又は自己使用を目的とした開発の開始
- (b) 投資不動産から棚卸資産への振替については、販売を目的とした開発の開始
- (c) 自己使用不動産から投資不動産への振替については、自己使用の終了
- (d) 棚卸資産から投資不動産への振替については、他者へのオペレーティング・リースの契約開始 (commencement inception)
- (e) [削除] ...

58 第57項 (b)は、販売を目的とした開発の開始などにより証明される用途変更がある場合に、かつその場合にのみ、投資不動産を棚卸資産へ振り替えることを企業に要求している。企業が投資不動産の開発を伴わない処分を決定する場合には、企業は認識の中止を行う(財政状態計算書から除去する)まで、その不動産を引き続き投資不動産として扱い、棚卸資産としては扱わない。同様に、既存の投資不動産を将来も投資不動産として継続して使用するため再開発を開始する場合には、当該不動産は、再開発期間中も自己使用不動産として分類変更することはせず、投資不動産のままとする。不動産の用途に関する経営者の意図の変化は、そのみでは用途変更の証拠とならない。

発効日...

85F [日付] 公表の [案] 「投資不動産の振替」 (IAS 第40号の修正) により、第57項が修正された。企業は、当該修正を次のいずれかの方法により [公開後に挿入する日付] 以後に開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該

修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。企業は、当該修正をIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならない。

- (a) IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、表示させる各期間に遡及適用する、又は
- (b) IAS第40号第57項の修正の適用初年度における報告期間の期首から将来に向かって、不動産の用途変更が生じていた場合に修正提案を適用する。

(別紙2)

関連する基準等 (IAS 第40号)

定義

5 投資不動産とは、次の目的を除き、賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を目的として（所有者又はファイナンス・リースの借手が）保有する（土地若しくは建物—又は建物の一部—又はそれら両方の）不動産をいう。

(a) 財又はサービスの生産又は供給、あるいは経営管理目的のための使用

(b) 通常の営業過程における販売

不動産の投資不動産又は自己使用不動産としての分類

8 以下は、投資不動産の例である。

(a) 通常の営業過程における短期間な販売ではなく、長期的な資本増価のために保有される土地

(b) 将来の用途を現時点では未定のまま保有している土地（企業がそれを自己使用不動産として使用するかあるいは通常の営業過程における短期間の販売に使用するか決定していない場合には、土地は資本増価のため保有するとみなされる）

(c) 企業が所有（又はファイナンス・リースに基づいて企業が保有）し、1つ又は複数のオペレーティング・リースに基づいてリースされている建物

(d) 現在は借手がないが、1つ又は複数のオペレーティング・リースに基づいてリースするために保有している建物

(e) 投資不動産としての将来の利用のために建設中又は開発中である不動産

9 以下は投資不動産ではなく、したがって、本基準の範囲外となる不動産の例である。

(a) 通常の営業過程における販売のため保有しているか又はそのような販売を目的として建設中若しくは開発中の不動産（IAS 第2号「棚卸資産」参照）、例えば、取得後短期間で処分する目的又は開発し再販売する目的のみで取得した不動産

(b) **【削除】** 第三者のために建設中又は開発中の不動産（IAS 第11号「工事契約」を参照）。

(c) 自己使用不動産（IAS 第16号参照）、特に、自己使用不動産として将来使用するために保有している不動産、将来開発した後自己使用不動産として使用するために保有している不動産、従業員が占有している不動産（従業員が市場レートで賃借料を支払うか否かは関係ない）及び処分予定の自己使用不動産など

(d) **【削除】** 将来に投資不動産として使用する目的で建設中又は開発中の不動産。このような不動産に

~~対しては、建設又は開発が完了しその不動産が投資不動産となって本基準の適用対象となるまでは、IAS第16号を適用する。しかし、投資不動産として継続して使用するために再開発中の既存の投資不動産は、本基準の適用対象である(第58項を参照)。~~

(e) ファイナンス・リースの下で他の企業にリースされる不動産。

14 不動産が投資不動産に該当するか否かの決定には判断が必要になる。企業は、投資不動産の定義及び第7項から第13項までの関連する指針に従って、首尾一貫した判断が下せるように判断基準を設定する。第75項(c)は、分類が困難な場合にはこれらの判断規準を開示するよう企業に要求している。

振替

57 投資不動産への振替又は投資不動産からの振替は、次により証明される用途変更がある場合に、かつ、その場合にのみ、行わなければならない。

- (a) 投資不動産から自己使用不動産への振替については、自己使用の開始
- (b) 投資不動産から棚卸資産への振替については、販売を目的とした開発の開始
- (c) 自己使用不動産から投資不動産への振替については、自己使用の終了
- (d) 棚卸資産から投資不動産への振替については、他者へのオペレーティング・リースの開始
- (e) ~~[削除] 建設又は開発過程の不動産(IAS第16号の適用対象)から投資不動産への振替に関しては、建設又は開発の完了~~

58 第57項(b)は、販売を目的とした開発の開始により証明される用途変更がある場合に、かつその場合にのみ、投資不動産を棚卸資産へ振り替えることを企業に要求している。企業が投資不動産の開発を伴わない処分を決定する場合には、企業は認識の中止を行う(財政状態計算書から除去する)まで、その不動産を引き続き投資不動産として扱い、棚卸資産としては扱わない。同様に、既存の投資不動産を将来も投資不動産として継続して使用するため再開発を開始する場合には、当該不動産は、再開発期間中も自己使用不動産として分類変更することはせず、投資不動産のままとする。

59 第60項から第65項は、企業が投資不動産に公正価値モデルを使用する場合に生じる認識及び測定に関する事項に適用される。企業が原価モデルを使用する場合、投資不動産と自己使用不動産及び棚卸資産との間での振替は、振り替えた不動産の帳簿価額を変化させず、また、測定又は開示の目的上、当該不動産の取得原価を変化させない。

60 公正価値で計上していた投資不動産から自己使用不動産又は棚卸資産への振替に関しては、IAS第16号又はIAS第2号に基づく振替後の会計処理における当該不動産のみなし原価は、用途変更日の公正価値としなければならない。

- 61 自己使用不動産が公正価値で計上する投資不動産になった場合には、企業は用途変更日までは IAS 第16号を適用しなければならない。企業は、用途変更日における IAS 第16号に従った当該不動産の帳簿価額と公正価値との差額を、IAS 第16号に従った再評価と同一の方法で処理しなければならない。
- 62 企業は、自己使用不動産が公正価値で計上する投資不動産となる日まで、当該不動産の減価償却を行い、発生している減損損失をすべて認識する。企業は、その日現在の IAS 第16号に従った当該不動産の帳簿価額と公正価値との差額があれば、IAS 第16号に従った再評価と同一の方法で処理する。言い換えれば、
- (a) 当該不動産の帳簿価額に生じた減少額は純損益に認識する。しかし、当該不動産の再評価剰余金に含まれている金額の範囲で、当該減少額はその他の包括利益に認識され、資本の中の再評価剰余金の減額となる。
 - (b) 帳簿価額に生じた増加額は次のように処理する。
 - (i) 増加額のうち当該不動産の過去の減損の戻入れになる範囲まで、増加額を純損益に認識する。純損益に認識される金額は、減損損失が認識されていなかったとした場合に（減価償却額控除後）算定されていたであろう帳簿価額まで帳簿価額を回復させるために必要な金額を超えない。
 - (ii) 増加額の残額があれば、その他の包括利益に認識し、資本の中の再評価剰余金を増額する。投資不動産のその後の処分がある場合は、資本に含まれている再評価剰余金を利益剰余金に振り替える。再評価剰余金から利益剰余金への振替は純損益を経由しない。
- 63 棚卸資産から公正価値で計上する投資不動産への振替に関しては、振替日現在の不動産の公正価値と従前の帳簿価額との差額を純損益に認識しなければならない。
- 64 棚卸資産から公正価値で計上される投資不動産への振替の処理は、棚卸資産の販売の処理と整合的である。
- 65 公正価値で計上される自家建設の投資不動産の建設又は開発を企業が完了した時点で、その日現在の不動産の公正価値と従前の帳簿価額との差額を純損益に認識しなければならない。

発効日

- 85B 2008年5月公表の「IFRSの改善」により、第8項、第9項、第48項、第53項、第54項及び第57項が修正、第22項が削除され、第53A項及び第53B項が追加された。企業は、当該修正を2009年1月1日以後開始する事業年度に、将来に向かって適用しなければならない。企業は、2009年1月1日前の時点で、建設中の投資不動産の公正価値が測定された場合には、そのどの日からでも建設中の投資不動産にこの修正の適用が認められる。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示するとともに、IAS 第16号「有形固定資産」の第5項及び第81E項の修正を同時に適用しなければならない。