|  |
| --- |
| 請注意：本釋例僅供實務參考，若有其他合理作法之結果符合國內法規及國際財務報導準則之規定者，亦可接受。 |

IFRS16釋例三：子公司出租予母公司，子公司財務報表為投資性不動產，母公司個體財務報表依IFRS 16處理，合併財務報表為不動產、廠房及設備

丙公司（母公司）有一100%持有之丁公司(子公司)。丁公司(子公司)於20X1年1月1日取得並出租一全新辦公大樓予丙公司（母公司）。丁公司取得該筆不動產成本為$6,000,000，其中土地成本為$2,000,000；房屋成本為$4,000,000，耐用年限為50年，殘值為$0。丁公司並與丙公司（母公司）簽訂租期為三年，每年年底收取$100,000之市價基礎計價之租金。丙公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為丙公司之營運總部。

於丙公司合併財務報表中，該不動產屬自有之自用不動產，依IAS 16規定處理，丙公司合併財務報表中不動產、廠房及設備係採成本模式衡量。

惟丙公司編製個體財務報表時，依IFRS 16之規定，以3%租賃隱含利率衡量出租賃給付折現值為$282,860。

丁公司之財務報表中，由於該不動產符合IAS 40第5段之定義，分類為「投資性不動產」，並依IAS 40衡量提供予丙公司之投資性不動產。

**租賃負債攤銷表**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 日期 |  | 利息費用(借) |  | 租賃負債(貸) |  | 租賃負債(借) |  | 現金(貸) |  | 租賃負債餘額 |
| 20X1/1/1 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | $282,860 |
| 20X1/12/31 |  | $8,486 |  | $8,486 |  | $100,000 |  | $100,000 |  | 191,346 |
| 20X2/12/31 |  | 5,740 |  | 5,740 |  | 100,000 |  | 100,000 |  | 97,086 | |
| 20X3/12/31 |  | 2,914 |  | 2,914 |  | 100,000 |  | 100,000 |  | 0 | |

X1年分錄

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 丁公司（子公司）財務報表之分錄   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 20X1/1/1 |  |  |  | |  | 投資性不動產－土地 | 2,000,000 |  | |  | 投資性不動產－建築物 | 4,000,000 |  | |  | 現金 |  | 6,000,000 | |  | 說明：投資性不動產按其成本進行原始衡量。 | | | |  |  | | | | 20X1/12/31 | 現金 | 100,000 |  | |  | 租金收入 |  | 100,000 | |  | 說明：丁公司每年年底向丙公司收取租金收入。 | | | |  |  | |  | |  | 折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 |  | |  | 累計折舊－投資性不動產－建築物 |  | 80,000 | |  | 說明：認列投資性不動產辦公大樓每年之折舊金額$4,000,000÷50  =$80,000。 | | |   丙公司（母公司）個體財務報表之分錄 | | | | |
| 20X1/1/1 | 使用權資產 | | 282,860 |  |
|  | 租賃負債 | |  | 282,860 |
|  | 說明：丙公司認列使用權資產及租賃負債 | | |  |
|  |  | | | |
| 20X1/12/31 | 利息費用 | | 8,486 |  |
|  | 租賃負債 | |  | 8,486 |
|  | $282,860 3% = $8,486 | | |  |
|  | 說明：採利息法增加租賃負債帳面金額。 | | | |
|  |  | | | |
|  | 租賃負債 | | 100,000 |  |
|  | 現金 | |  | 100,000 |
|  | 說明：丙公司年底向丁公司繳納租金費用。 | | | |
|  |  | |  |  |
|  | 折舊－使用權資產 | | 94,287 |  |
|  | 累計折舊－使用權資產 | |  | 94,287 |
|  | 說明：對使用權資產提列折舊。 | | | |
|  | $282,860 3年 = $94,287 | | | |
|  |  | | | |
|  | 採用權益法之投資1 | 100,000 | |  |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | | 100,000 |
|  | 說明：丙公司（母公司）認列對丁公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | | |
|  | 1此項目係簡化表達，企業使用之項目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致，以下同，不再重覆提醒。 | | | |
|  |  | | | |
|  | 採用權益法認列之損益份額 | 80,000 | |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | | 80,000 |
|  | 說明：丙公司（母公司）認列對丁公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | | |
|  |  | | | |
|  | 採用權益法之投資 | 2,773 | |  |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | | 2,773 |
|  | 說明：認列之收益$100,000 −認列之費損($8,486 $94,287) = ($2,773)。進行調整以符合證券發行人財務報告編製準則第21條第1項之規定。 | | | |

合併財務報表之沖銷分錄

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 20X1/12/31 | 不動產、廠房及設備－土地 | 2,000,000 |  |
|  | 不動產、廠房及設備－房屋及建築 | 4,000,000 |  |
|  | 投資性不動產－土地 |  | 2,000,000 |
|  | 投資性不動產－建築物 |  | 4,000,000 |
|  | 說明：重分類丁公司(子公司)之資產項目。 | | |
|  |  | | |
| 20X1/12/31 | 採用權益法認列之損益份額 | 22,773 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 22,773 |
|  | 迴轉個體財報所認列之投資損益。 | | |
|  |  | | |
|  | 租金收入 | 100,000 |  |
|  | 租賃負債 | 191,346 |  |
|  | 利息費用 |  | 8,486 |
|  | 使用權資產 |  | 282,860 |
|  |  |  |  |
|  | 累計折舊－使用權資產 | 94,287 |  |
|  | 折舊－使用權資產 |  | 94,287 |
|  |  |  |  |
|  | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 |  |
|  | 折舊－投資性不動產－建築物 |  | 80,000 |
|  |  |  |  |
|  | 折舊－房屋及建築 | 80,000 |  |
|  | 累計折舊－房屋及建築 |  | 80,000 |
|  | 說明：將投資性不動產沖轉為自用不動產。 | | |

X2年分錄

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 丁公司（子公司）財務報表之分錄   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 20X2/12/31 | 現金 | 100,000 |  | |  | 租金收入 |  | 100,000 | |  | 說明：丁公司每年年底向丙公司收取租金收入。 | | | |  |  | | | |  | 折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 |  | |  | 累計折舊－投資性不動產－建築物 |  | 80,000 | |  | 說明：認列投資性不動產辦公大樓每年之折舊金額$4,000,000÷50  =$80,000。 | | |   丙公司（母公司）個體財務報表之分錄 | | | | |
| 20X2/12/31 | 利息費用 | 5,740 |  | |
|  | 租賃負債 |  | 5,740 | |
|  | $191,346 3% = $5,740 | |  | |
|  | 說明：採利息法增加租賃負債帳面金額。 | |  | |
|  |  | |  | |
|  | 租賃負債 | 100,000 |  | |
|  | 現金 |  | 100,000 | |
|  | 說明：丙公司年底向丁公司繳納租金費用。 | | | |
|  |  | | | |
|  | 折舊－使用權資產 | 94,287 |  | |
|  | 累計折舊－使用權資產 |  | 94,287 | |
|  | 說明：對使用權資產提列折舊 |  |  | |
|  | $282,860 3年 = $94,287 | | | |
|  |  | | | | |
|  | 採用權益法之投資 | 100,000 | |  | |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | | 100,000 | |
|  | 說明：丙公司（母公司）認列對丁公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | | | |
|  |  | | | | |
|  | 採用權益法認列之損益份額 | 80,000 | |  | |
|  | 採用權益法之投資 |  | | 80,000 | |
|  | 說明：丙公司（母公司）認列對丁公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | | | |
|  |  | | | | |
|  | 採用權益法之投資 | 27 | |  | |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | | 27 | |
|  | 說明：認列之收益$100,000 −認列之費損($5,740 $94,287) = ($27)。進行調整以符合證券發行人財務報告編製準則第21條第1項之規定。 | | | | |

合併財務報表之沖銷分錄

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 20X2/12/31 | 不動產、廠房及設備－土地 | 2,000,000 |  |
|  | 不動產、廠房及設備－房屋及建築 | 4,000,000 |  |
|  | 投資性不動產－土地 |  | 2,000,000 |
|  | 投資性不動產－建築物 |  | 4,000,000 |
|  | 說明：重分類丁公司(子公司)之資產項目。 | | |
|  |  | | |
| 20X2/12/31 | 採用權益法認列之損益份額 | 20,027 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 20,027 |
|  | 迴轉個體財報所認列之投資損益。 | | |
|  |  | | |
|  | 租金收入 | 100,000 |  |
|  | 租賃負債 | 97,086 |  |
|  | 累計折舊－使用權資產 | 94,287 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 2,773 |
|  | 利息費用 |  | 5,740 |
|  | 使用權資產 |  | 282,860 |
|  |  |  |  |
|  | 累計折舊－使用權資產 | 94,287 |  |
|  | 折舊－使用權資產 |  | 94,287 |
|  |  |  |  |
|  | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 |  |
|  | 折舊－投資性不動產－建築物 |  | 80,000 |
|  |  |  |  |
|  | 折舊－房屋及建築 | 80,000 |  |
|  | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 |  |
|  | 累計折舊－房屋及建築 |  | 160,000 |
|  | 說明：將投資性不動產沖轉為自用不動產。 | | |

X3年分錄

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 丁公司（子公司）財務報表之分錄   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 20X3/12/31 | 現金 | 100,000 |  | |  | 租金收入 |  | 100,000 | |  | 說明：丁公司每年年底向丙公司收取租金收入。 | | | |  |  | |  | |  | 折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 |  | |  | 累計折舊－投資性不動產－建築物 |  | 80,000 | |  | 說明：認列投資性不動產辦公大樓每年之折舊金額$4,000,000÷50  =$80,000。 | | |   丙公司（母公司）個體財務報表之分錄 | | | | | |
| 20X3/12/31 | 利息費用 | | 2,914 | |  |
|  | 租賃負債 | |  | | 2,914 |
|  | $97,086 3% = $2,914 | | | |  |
|  | 說明：採利息法增加租賃負債帳面金額。 | | | | |
|  |  | | | |  |
|  | 租賃負債 | 100,000 | | |  |
|  | 現金 |  | | | 100,000 |
|  | 說明：丙公司年底向丁公司繳納租金費用。 | | | | |
|  |  | | |  |  |
|  | 折舊－使用權資產 | | | 94,286 |  |
|  | 累計折舊－使用權資產 | | |  | 94,286 |
|  | 說明：對使用權資產提列折舊 | | |  |  |
|  | $282,860 - $94,2872 = $94,286 | | | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | | |
|  | 採用權益法之投資 | 100,000 |  |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | 100,000 |
|  | 說明：丙公司（母公司）認列對丁公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | |
|  |  | | |
|  | 採用權益法認列之損益份額 | 80,000 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 80,000 |
|  | 說明：丙公司（母公司）認列對丁公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | |
|  |  | | |
|  | 採用權益法認列之損益份額 | 2,800 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 2,800 |
|  | 說明：認列之收益$100,000 −認列之費損($2,914 $94,286) = $2,800。進行調整以符合證券發行人財務報告編製準則第21條第1項之規定。 | | |

合併財務報表之沖銷分錄

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 20X3/12/31 | 不動產、廠房及設備－土地 | 2,000,000 |  |
|  | 不動產、廠房及設備－房屋及建築 | 4,000,000 |  |
|  | 投資性不動產－土地 |  | 2,000,000 |
|  | 投資性不動產－建築物 |  | 4,000,000 |
|  | 說明：重分類丁公司(子公司)之資產項目。 | | |
|  |  | | |
| 20X3/12/31 | 採用權益法認列之損益份額 | 17,200 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 17,200 |
|  | 迴轉個體財報所認列之投資損益。 | |  |
|  |  | |  |
|  | 租金收入 | 100,000 |  |
|  | 累計折舊－使用權資產 | 188,574 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 2,800 |
|  | 利息費用 |  | 2,914 |
|  | 使用權資產 |  | 282,860 |
|  |  |  |  |
|  | 累計折舊－使用權資產 | 94,286 |  |
|  | 折舊－使用權資產 |  | 94,286 |
|  |  |  |  |
|  | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 |  |
|  | 折舊－投資性不動產－建築物 |  | 80,000 |
|  |  |  |  |
|  | 折舊－房屋及建築 | 80,000 |  |
|  | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 160,000 |  |
|  | 累計折舊－房屋及建築 |  | 240,000 |
|  | 說明：將投資性不動產沖轉為自用不動產。 | | |