|  |
| --- |
| 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釋例六：子公司出租予對其持股70%之母公司，母公司個體財務報表為使用權資產，合併財務報表為不動產、廠房及設備

乙公司(子公司)於20X1年1月1日取得並出租一全新辦公大樓予對其持股70%之甲公司（母公司）。乙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。甲公司並與乙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。甲公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為甲公司之某營運據點。

於甲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，甲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。

惟甲公司編製個體財務報表時，該不動產係IFRS 16之使用權資產。乙公司基於未移轉附屬於標的所有權之幾乎所有風險及報酬，依IFRS 16將此租賃分類為營業租賃。

甲公司於個體財務報表中依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。

**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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 甲公司（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：甲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：甲公司年底向乙公司繳納租金費用。 | | |
|  |  |  |  |
|  | 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 | | |

乙公司（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：乙公司每年年底向甲公司收取租金收入。 | | |
|  |  | |  |
|  | 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。 | | |
| 甲公司（母公司）個體財務報表對乙公司（子公司）採權益法之分錄 | | | |
|  | 採用權益法之投資 | 14,000 |  |
|  | 採用權益法認列之損益份額1 |  | 14,000 |
|  | 說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額70%之影響（$20,000\*70%＝$14,000）。 | | |
|  | 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。 | | |
|  |  | | |
|  | 採用權益法之投資 | 2,773 |  |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | 2,773 |
|  | 說明：子公司當年度利益為$100,000-$80,000 = $20,000，合併財報中非控制權益係反映子公司之權益中歸屬於非控制權益之部分[註：IFRS 10附錄A非控制權益定義係子公司之權益中非直接或間接歸屬於母公司之部分]，故合併損益($80,000)中歸屬於非控制權益之損益為$20,000\*30% = $6,000，歸屬於母公司之損益為($80,000) – $6,000 = ($86,000)，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益($102,773)+$14,000= ($88,773)，差額$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 |  | 40,000,000 |
|  | 說明：重分類資產項目。 | | |
|  |  | | |
| 20X1/12/31 | 採用權益法認列之損益份額 | 16,773 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 16,773 |
|  | 迴轉個體財報所認列之投資損益($14,000+$2,773)。 | | |
|  |  | | |
|  | 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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 甲公司（母公司）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：甲公司年底向乙公司繳納租金費用。 | | |
|  |  | | |
|  | 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 | | |

乙公司（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：乙公司每年年底向甲公司收取租金收入。 | | |
|  |  | | |
|  | 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。 | | |
|  | | | |
| 甲公司（母公司）個體財務報表對乙公司（子公司）採權益法之分錄 | | | |
|  | 採用權益法之投資 | 14,000 |  |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | 14,000 |
|  | 說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額70%之影響（$20,000\*70%＝$14,000）。 | | |
|  |  | | |
|  | 採用權益法之投資 | 27 |  |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | 27 |

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：重分類資產項目。 | | |
|  |  | | |
| 20X2/12/31 | 採用權益法認列之損益份額 | 14,027 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 14,027 |
|  | 迴轉個體財報所認列之投資損益($14,000+$27)。 | | |
|  |  | | |
|  | 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 |  | 2,772 |
|  | 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

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 甲公司（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：甲公司年底向乙公司繳納租金費用。 | | | | |
|  |  | | |  |  |
|  | 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 | | | | |

乙公司（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：乙公司每年年底向甲公司收取租金收入。 | | |
|  |  | |  |
|  | 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。 | | |
|  | | | |
| 甲公司（母公司）個體財務報表對乙公司（子公司）採權益法之分錄 | | | |
|  | 採用權益法之投資 | 14,000 |  |
|  | 採用權益法認列之損益份額 |  | 14,000 |
|  | 說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額70%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：子公司當年度損益為($2,914)+($94,286) =($97,200)，合併財報中非控制權益係反映子公司之權益中歸屬於非控制權益之部分[註：IFRS 10附錄A非控制權益定義係子公司之權益中非直接或間接歸屬於母公司之部分]，故合併損益($80,000)中歸屬於非控制權益之損益為$20,000\*30% = $6,000，歸屬於母公司之損益為($80,000) – $6,000 = (86,000)，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益($97,200+ $14,000= ($83,200)，差額$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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 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：重分類資產項目。 | | |
|  |  | | |
| 20X3/12/31 | 採用權益法認列之損益份額 | 11,200 |  |
|  | 採用權益法之投資 |  | 11,200 |
|  | 迴轉個體財報所認列之投資損益（$14,000-$2,800）。 | |  |
|  |  | |  |
|  | 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。 | | |

註：前述交易就母公司及子公司之財務報表而言，係屬IFRS 16下之租賃；惟就集團合併報表則屬IAS 16下之不動產、廠房及設備。因此，母公司個體財務報表須依據證券發行人財務報告編製準則第21條之規定，進行採用權益法之投資及損益調整，使其與合併報表中不動產、廠房及設備之相關損益金額相符。因此，於編製集團合併報表時，係依據IFRS 10.B86規定，全數銷除與集團內個體間之交易有關之集團內相關會計項目，以反映相關不動產、廠房及設備之處理。續後即依據IFRS 10.B94之規定，將銷除與集團內個體間交易後之損益及其他綜合損益各組成部分歸屬於母公司業主及非控制權益。依據IFRS 10.B94之規定處理時，將租賃處理之差異歸屬於母公司，此作法下，若子公司為具重大非控制權益之子公司而須揭露IFRS 12規定之彙總性財務資訊時，非控制權益金額亦可勾稽。