



# IFRS 16「租賃」導入實務暨 集團與關聯企業間租賃

江美艷會計師

Nov. 5 , 2018

# Agenda

## Deloitte Global IFRS 16 and ASC 842 Readiness Survey

### 實務導入議題及建議

- 租賃期間
- 折現率

### 實務指引釋例 -集團與關聯企業 間租賃

- 基礎篇
- 進階篇

# Deloitte Global IFRS 16 and ASC 842 Readiness Survey

Sept. 2018

Readiness survey

調查時間: 2017.11.17 ~ 2018.3.30

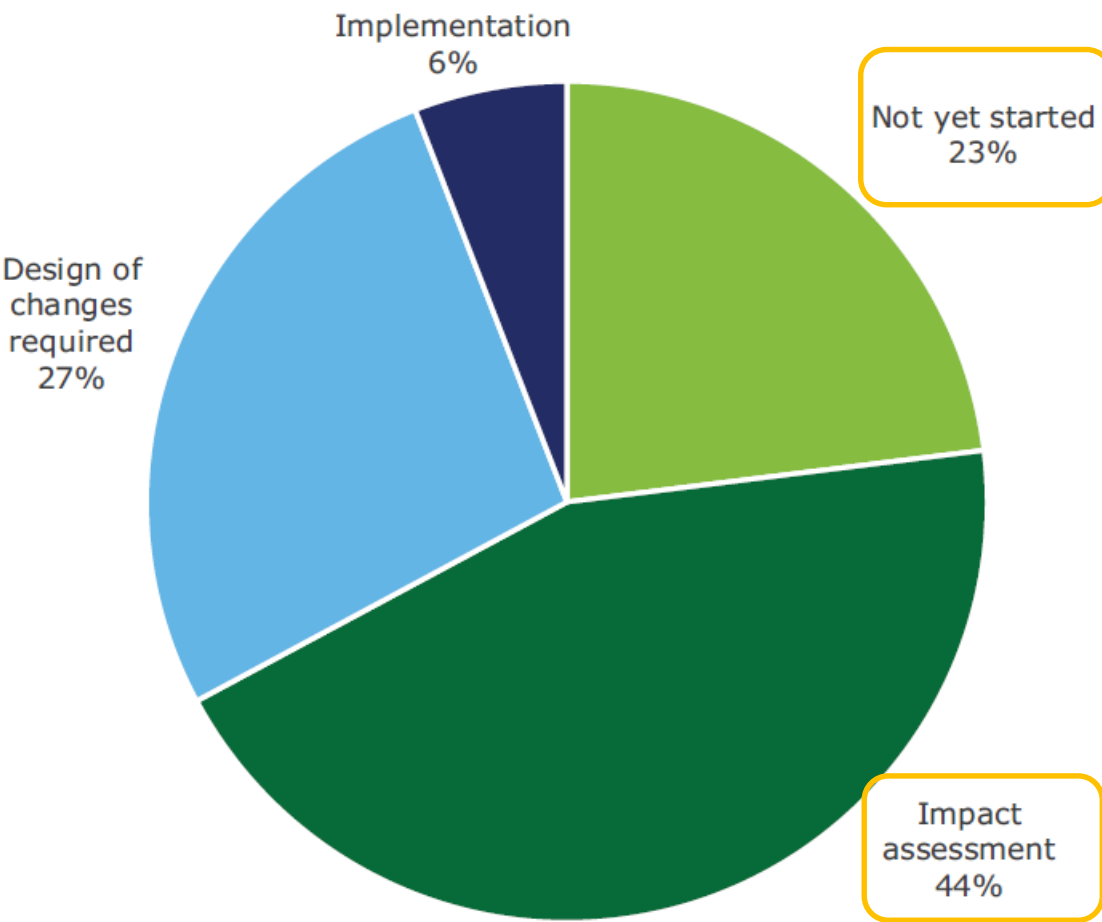
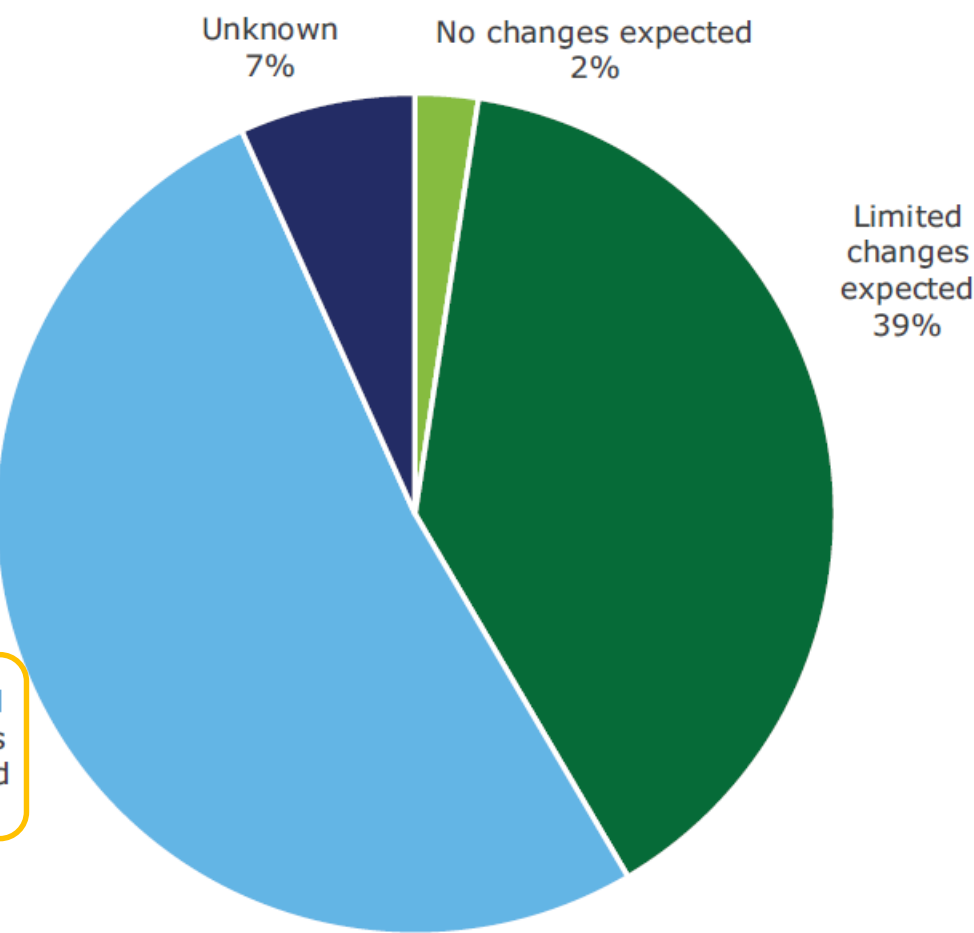
回覆: 來自21個國家、207家公司



# 多數公司預期新租賃準則對其財務報導有重大影響，且尚未開始導入工作或尚在影響評估階段之公司佔多數

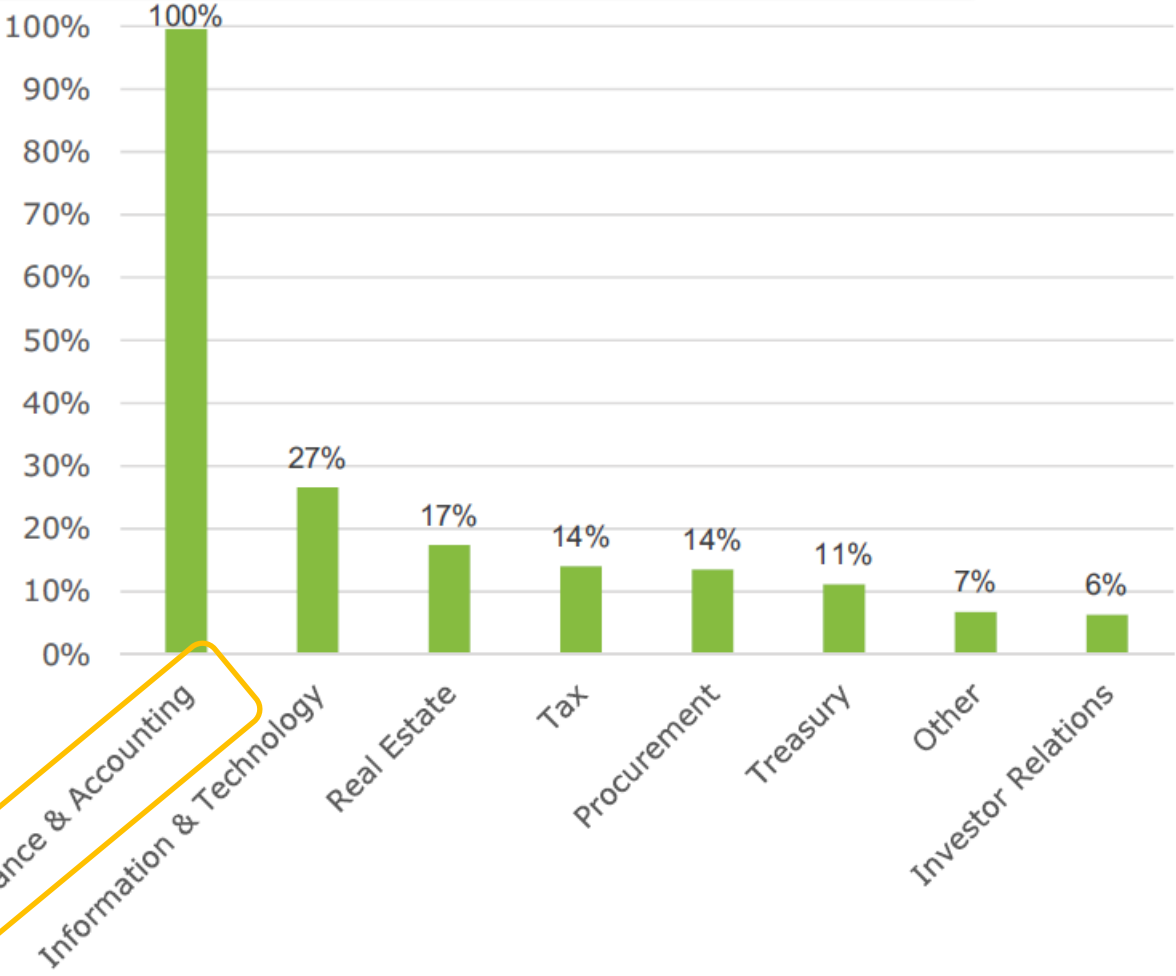
新準則之採用對公司之財務報導有何影響？

公司目前新租賃準則導入位於哪個階段？

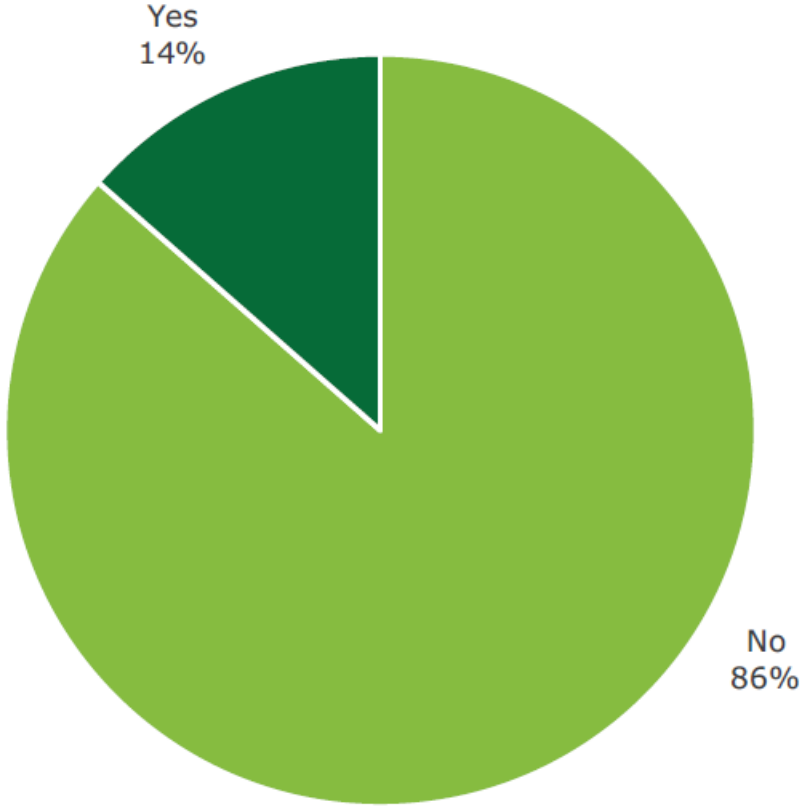


# 負責公司新租賃準則導入工作主要為財會部門

公司負責新租賃準則導入工作之部門為何？\*



公司是否考慮提前適用新租賃準則？  
(註:台灣不得提前適用)

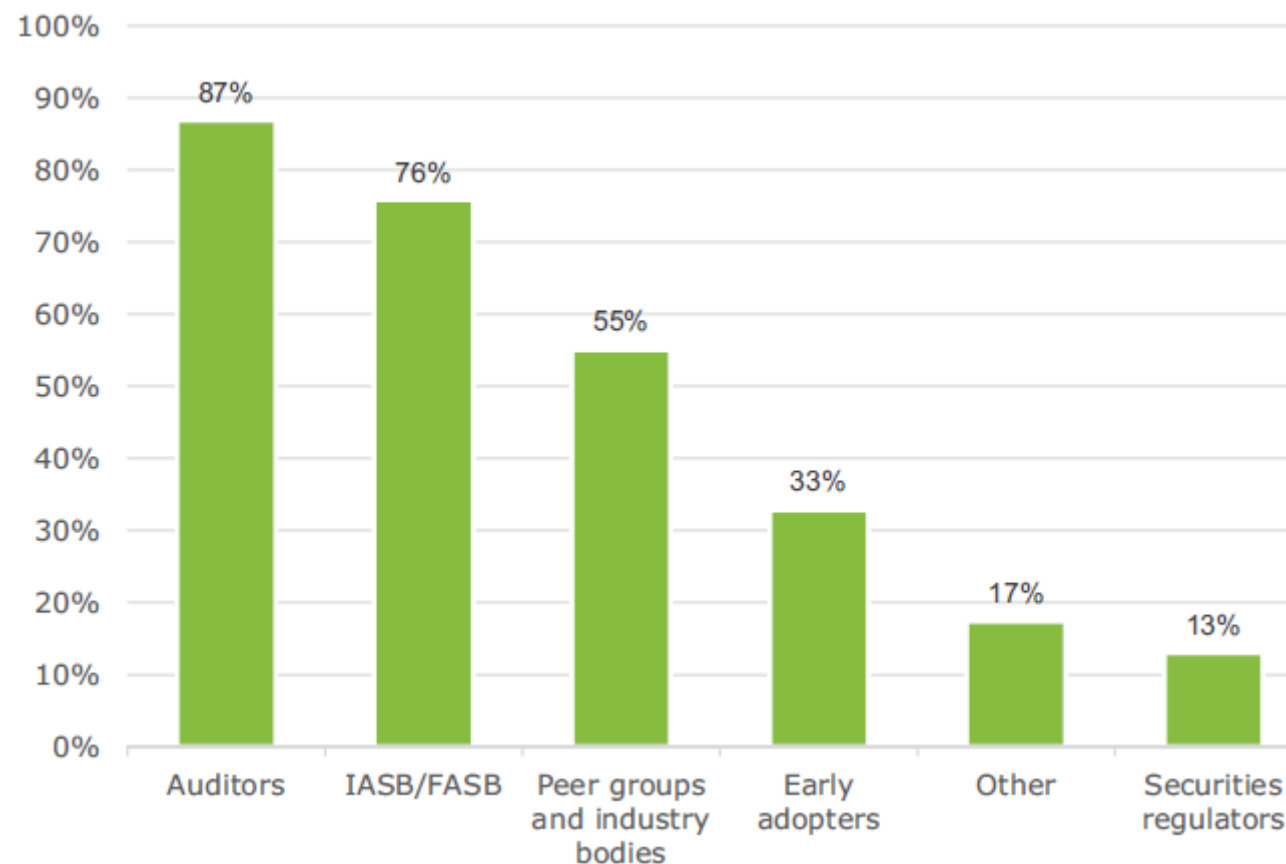


# 導入之主要挑戰為租賃資料收集及彙整所有租賃合約

過渡至新租賃準則，公司所面臨之主要挑戰為何？\*

- 55% Collecting lease data
- 54% Gathering complete population of contracts
- 36% Coordinating among internal departments
- 35% Resourcing
- 35% Planning and executing with other new standards
- 33% Extracting data
- 28% Determining information system capabilities
- 26% Understanding finance process design impact
- 26% Understanding peer best practices
- 24% Finding a vendor with proper IT solutions
- 24% Selecting appropriate transition approaches
- 23% Preparing communication on new Leases Standards
- 19% Revising lease strategy
- 17% Other

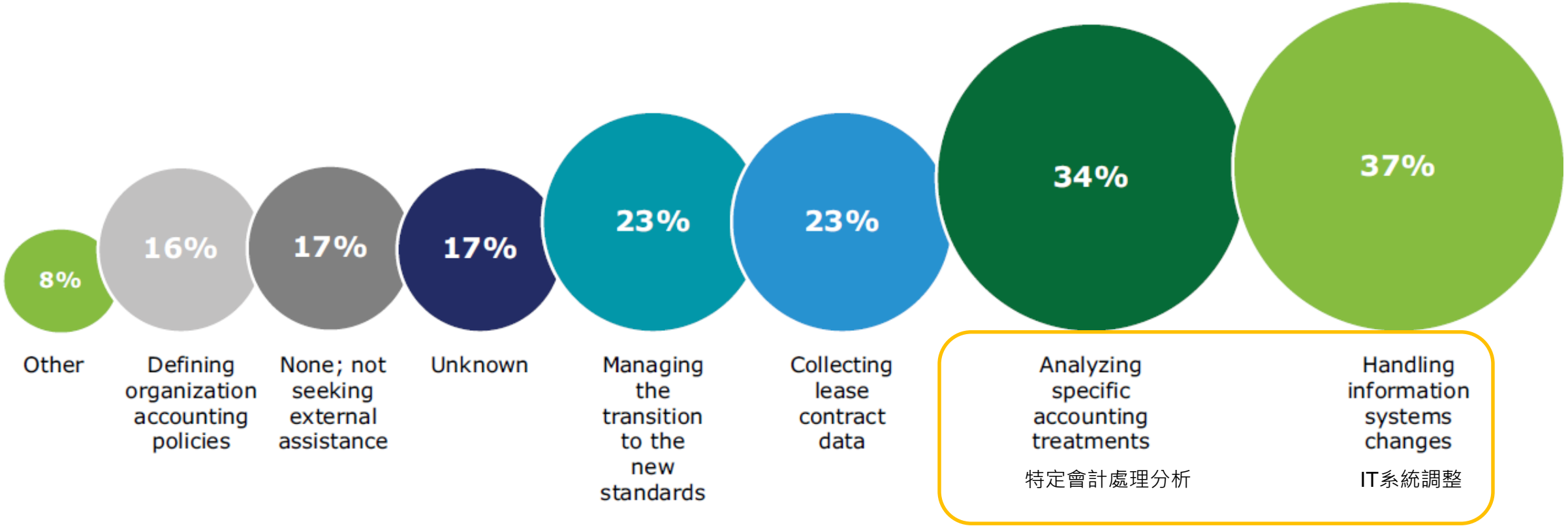
公司參考之新租賃準則導入指引之來源為何？\*



\*可複選

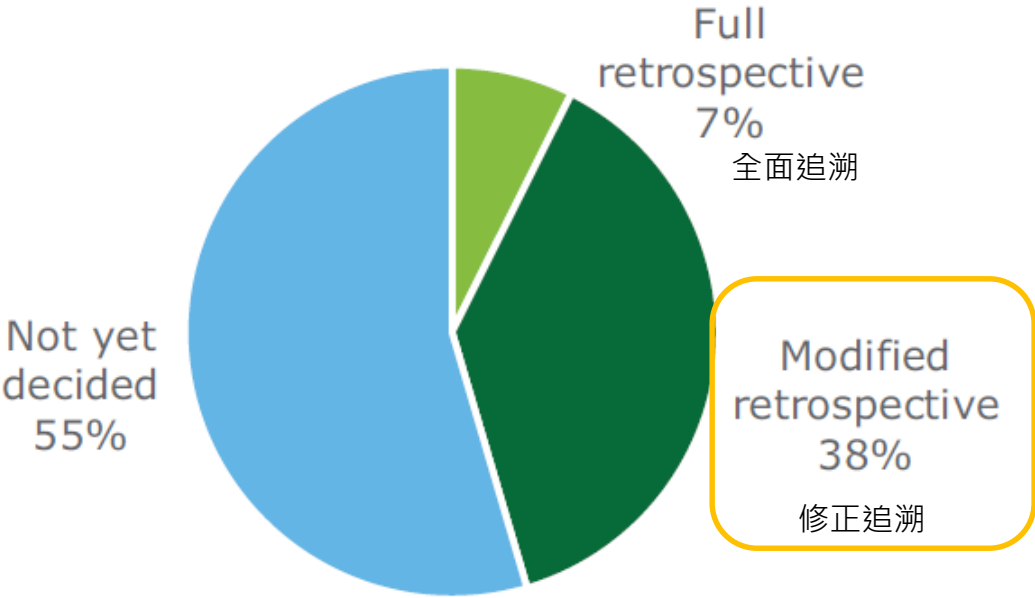
# 對於新租賃準則之採用，公司將委由外部專家協助若干導入工作

就以下項目，有哪些是公司計畫委由外部專家協助進行？\*

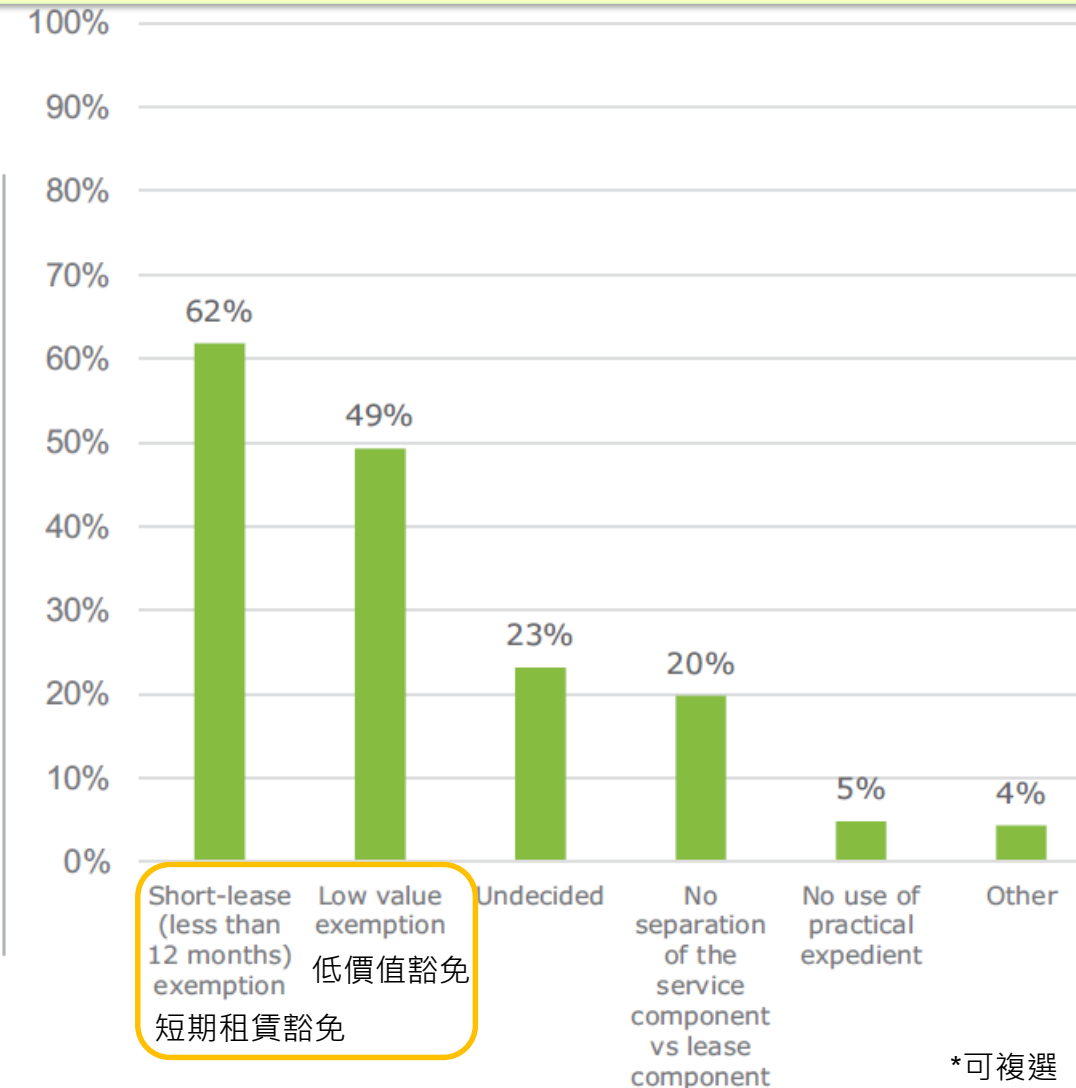


# 許多公司尚未決定其過渡方法，但已考量將使用若干實務權宜作法

公司預計採選用新租賃準則之過渡方法為何？



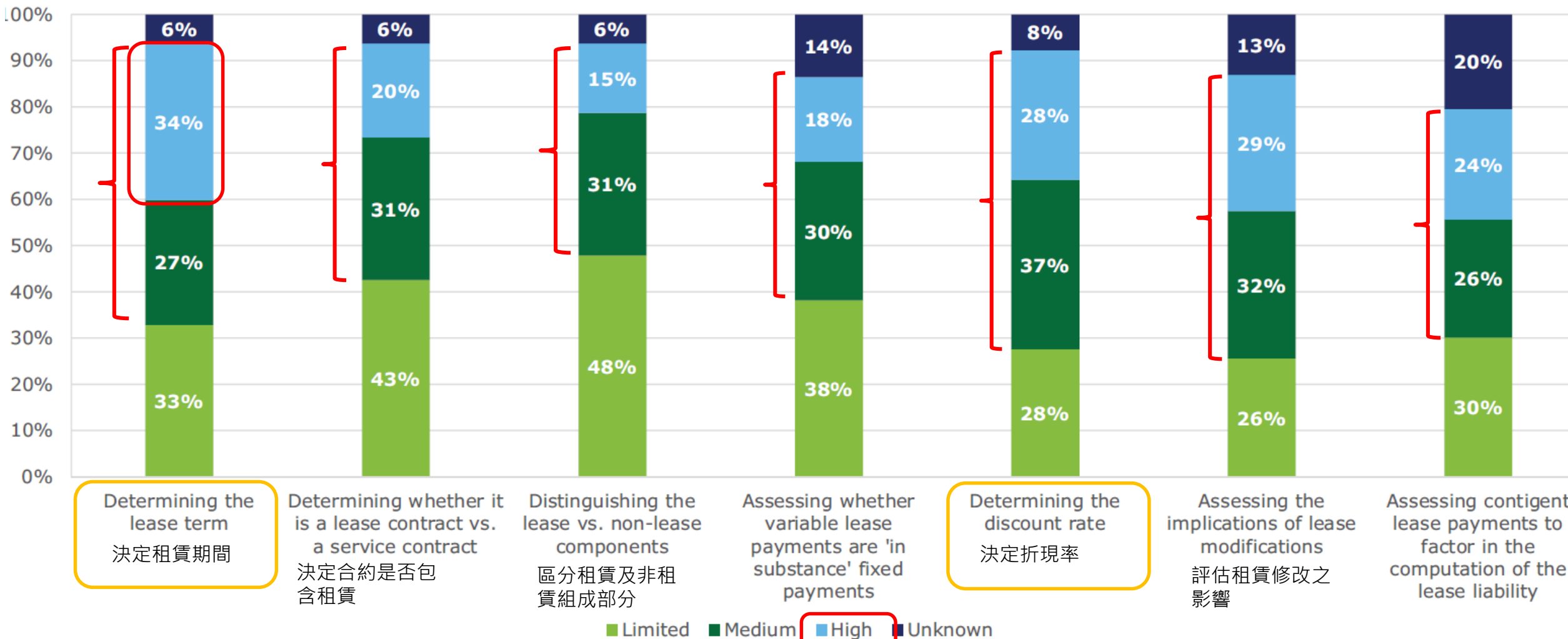
適用IFRS 16時，公司預計將使用以下哪些豁免/實務權宜作法？\*





# 約有半數公司認為以下各議題之複雜度為「中」或「高」

針對以下新租賃準則之議題，於公司應用上之複雜度為何？\*

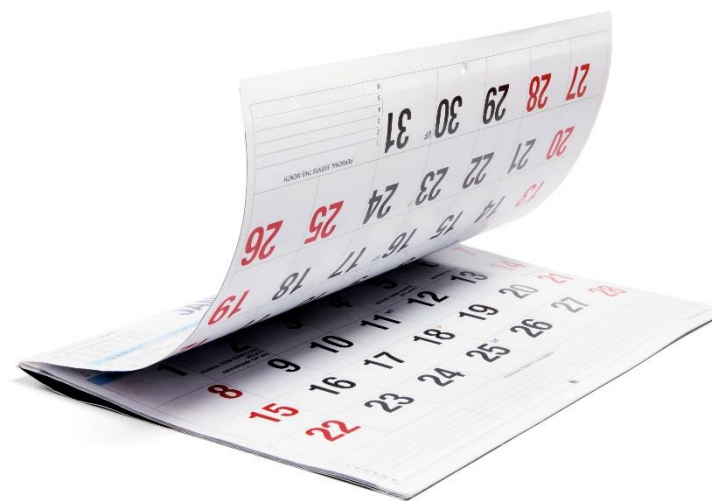


\*可複選

# 實務導入議題及建議



# 租賃期間



# 租賃期間

於租賃開始日依不可取消期間，併同下列兩者決定：

租賃延長之選擇權所涵蓋之期間，若承租者可合理確定將行使該選擇權

租賃終止之選擇權所涵蓋之期間，若承租者可合理確定將不行使該選擇權

# 決定租賃期間之三步驟方法

## Step 1

決定租賃不可取消期間

## Step 2

決定租賃中選擇權之可執行性(Enforceability)

## Step 3

評估是否「合理確定」  
將行使租賃延長及終止  
之選擇權

# Step 1.2.3 – 評估是否「合理確定」將行使租賃延長及終止之選擇權

## Step 1

決定不可取消期間時，應適用合約之定義

僅於合約產生可執行 (enforceable)之權利及義務，該合約始被視為存在

## Step 2

作為合約之一部分，租賃延長或終止選擇權亦須是可執行

選擇權若要可執行，承租人必須有單方面之權利以延長租賃超過不可取消期間

可執行性係就法律而言，不是機率門檻

## Step 3

合理確定是一個高門檻



應考量將對承租人產生經濟誘因以行使（或不行使）選擇權之所有攸關事實及情況

包括自租賃開始日至選擇權行使日間所有事實及情況之預期變動

# 租賃期間考量

合理確定為高門檻  
[2014.3 IASB Update]

僅於合約產生可執行之權利及義務時，該合約始被視為存在。被納入租賃期間之任何租賃延長或租賃終止之選擇權亦須為可執行  
[IFRS 16.BC127]

若選擇權所涵蓋期間並非可執行，例如承租人未經出租人同意即無法執行租賃之延長，承租人於超過不可取消期間後不具有對資產之使用權[IFRS 16.BC127]

若承租人具有租賃延長或租賃終止之權利，可執行之權利及義務將超出原始不可取消期間，且租賃之各方於其對租賃期間之評估中須考量該等選擇權所涵蓋期間。[IFRS 16.BC128]

租賃之不可取消期間越短，承租人越有可能將行使租賃延長之選擇權(因取得重置資產有關之成本)[IFRS 16.B39]

若承租人通常於特定期間使用特定類型資產，或若承租人對特定類型標的資產之租賃有經常行使選擇權之實務，於評估其是否可合理確定將行使對該等資產之租賃之選擇權時，應考量此過去實務之經濟理由。  
[IFRS 16.B40]



## 快問快答

承租人A與出租人B之車輛租賃符合IFRS 16租賃之定義，租約為2年，A有權再延長1年。在第3年過後，A可按每年度基礎取得B同意後延長租賃。



於決定租賃期間時，管理階層是否應考量延長租賃超過3年的可能性？

**A**

是. 若選擇權之行使係合理確定

**B**

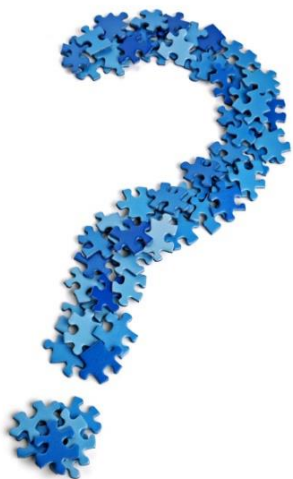
否. 該延長租賃選擇權並非可執行





## 快問快答

承租人A與出租人B之車輛租賃符合IFRS 16租賃之定義，租約為2年，A有權再延長1年。在第3年過後，A可每年取得B同意後延長租賃。



於決定租賃期間時，管理階層是否應考量延長租賃超過3年的可能性？

A

是. 若選擇權之行使係合理確定

B

否. 該延長租賃選擇權並非可執行

如果沒有B的同意，  
A不能執行租賃的  
延長 (無可執行之  
權利)

## 背景

- 承租人與園區管理局簽訂之土地租約中述明「租賃期間屆滿，甲乙雙方得另訂新約，未訂新約者，本契約當然終止」，乙方不得以任何理由主張租賃關係繼續或不定期租賃」，除此之外合約中未提及續租條款。惟管理局土地租賃尚受產業園區土地建築物與設施使用收益及處分辦法所規範，其中第22條規定「產業用地或建築物租賃期限，不得超過20年。承租人於租賃期間無違反租賃契約情事，期滿有繼續租用之必要者，得優先承租，並應於租賃期滿前一個月以書面提出申請。」
- 另IFRS 16.BC127提及「作為合約之一部分，被納入租賃期間之任何租賃延長或租賃終止之選擇權亦須為可執行；例如承租人須可執行其權利以延長租賃超過不可取消期間。若選擇權所涵蓋期間並非可執行，例如承租人未經出租人同意即無法執行租賃之延長，承租人於超過不可取消期間後不具有對資產之使用權。」

# 園區土地租賃期間之決定及租賃改良之攤銷年限(續)

證交所IFRS問答集

## 問題

- 1. 此合約依IFRS 16.BC 127評估是否具有續租權?
- 2. 若此合約約定之土地使用期間為10年，且若依IFRS 16判斷以上條款未賦予承租人續租權，則於該承租土地上所建照之廠房依IAS 16評估之耐用年限是否即不得超過10年? 是否可主張因IFRS 16對是否有續租權強調法律上之可執行權利，而耐用年限評估係基於企業之預期，二者認定之基礎有所差異而可作出不同結論? (eg. 是否耐用年限與租期評估可分開考量?)

## 回答

- 1. 有關承租人是否具有可執行之續租權利，應依合約條款、條件及其他相關事實及情況（包含相關法令及行政規則等），按IFRS 16相關規定實質判斷。
- 2. 依IFRS 16.32規定，承租人應自開始日起至使用權資產之耐用年限屆滿時或租賃期間屆滿時兩者之較早者，對使用權資產提列折舊。故承租人租賃期間若短於承租土地上建造廠房之耐用年限，應以租賃期間作為廠房提列折舊之年限。

# 《Q&A》短期租賃—承租人有權於12個月內終止

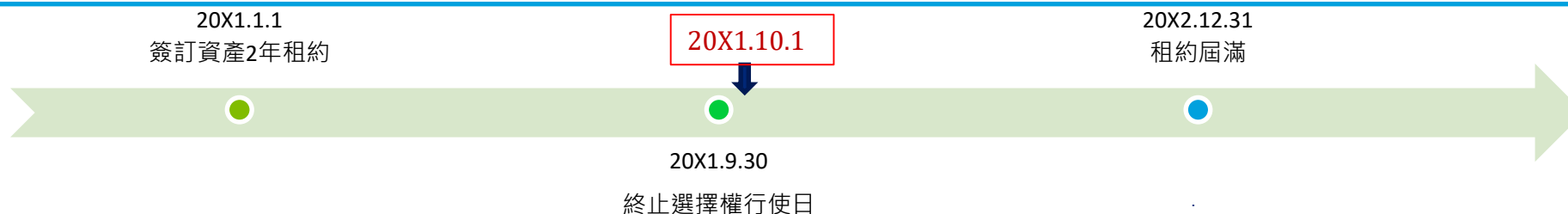


## 背景

- A公司於20X1.1.1簽訂承租某資產之2年期租賃。依合約，A公司有權於20X1.12.31終止租賃且不需支付任何罰款，但須於3個月(i.e., 20X1.9.30)前通知。若A公司未於20X1.9.30行使終止選擇權，該租賃將於20X2.12.31屆滿(亦即，自20X1.10.1起，剩餘租賃期間將為15個月)
- 於租賃開始日，A公司決定，租賃期間為12個月，因其非合理確定將於12個月後繼續使用該資產。因此，該租賃於20X1.1.1符合短期租賃之定義，A公司對該租賃適用短期租賃豁免。

## Question

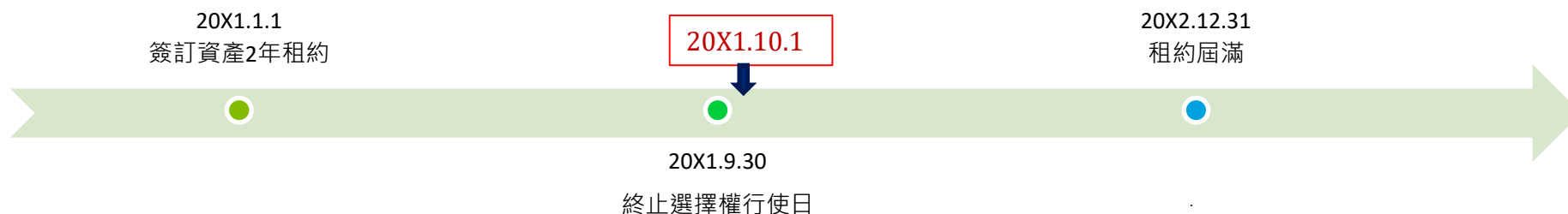
- 該租賃自20X1.10.1起是否得適用短期租賃認列豁免？



# 《Q&A》短期租賃—承租人有權於12個月內終止(續)

## Analysis

- 否。IFRS 16.7指出，當承租人適用短期租賃豁免，若符合下列條件時，承租人應將該租賃視為一新租賃：
  - (a) 有租賃修改；或
  - (b) 租賃期間有任何變動（例如，承租人行使先前於決定租賃期間時所未包含之選擇權）。
- 此外，IFRS 16.21規定，若租賃之不可取消期間有變動，企業應修正租賃期間，其中一種情況即為，承租人不行使先前於決定租賃期間時所包含之選擇權
- 於所述情況，A公司不行使先前於決定租賃期間時所包含之終止選擇權，此導致不可取消期間之變動，因此，A公司應於20X1.10.1將該租賃視為一新租賃，租賃期間為15個月。是以，該租賃自20X1.10.1不符合短期租賃之定義。



# 非連續性使用期間之租賃

## Example 2

Company B owns a commercial parking garage in a large retail shopping district and charges customers a higher rate to use the garage between the hours of 10 a.m. and 10 p.m. (peak hours). Company B enters into an arrangement with Retailer X that will give X the exclusive right to use the parking garage during peak hours for the next three years. Companies other than X have the right to use the parking garage during off-peak hours.

In this example, the lease term is 18 months (i.e., 12 hours a day for 36 months). Company B and Retailer X should therefore use this lease term when determining the lease classification.

## Example 5-1

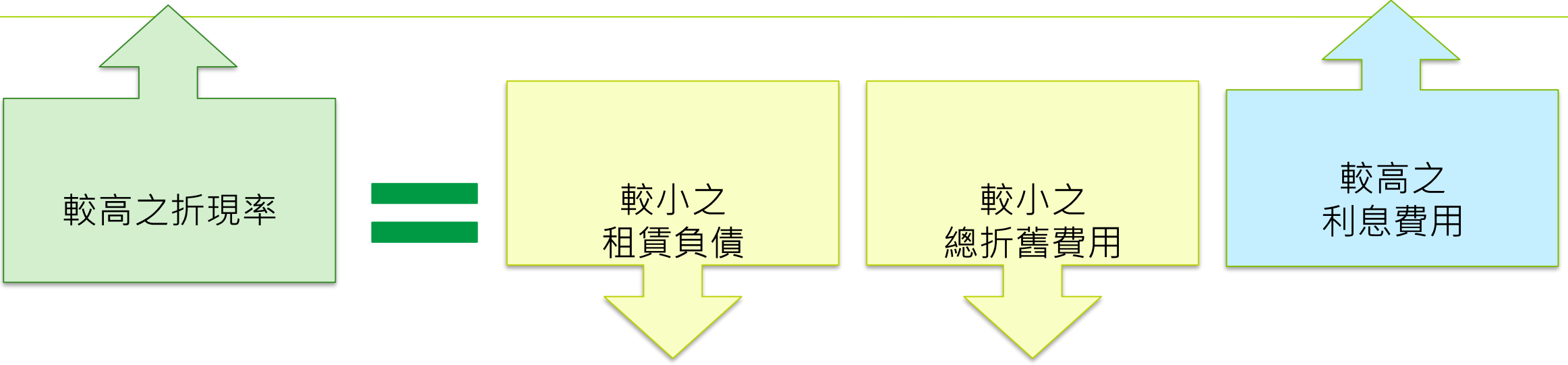
### Seasonal Retail Lease

RetailCo enters into a three-year agreement with Landlord under which RetailCo will lease a store in a mall during the months of October, November, and December in each year. Landlord agrees to provide the same store for each of the three years. The aggregate of the nonconsecutive periods (i.e., the period of use) during which the store will be leased by RetailCo is nine months (i.e., three months for each year of the agreement). Accordingly, the lease term is also nine months. RetailCo may elect the short-term lease recognition exemption in this scenario.

# 折現率



# 折現率之影響



在租賃初期會產生較高的總租賃費用

假設租賃期間3年，每年年底支付\$100,000								
折現率	租賃負債				使用權資產			利息+折舊費用
	期初餘額	利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	
6%	267.301	16,038	(100,000)	183,339	267.301	89,100	178,201	105,138
	183,339	11,000	(100,000)	94,340	178,201	89,100	89,100	100,100
	94,340	5,660	(100,000)	0	89,100	89,100	0	94,760
3%	282.860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	102,773
	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,287	100,027
	97,086	2,914	(100,000)	0	94,287	94,287	0	97,201



# 折現率

租賃給付應以  
下列利率折現



租賃隱含利率

使  
(a)租賃給付及(b)未保證殘值兩者現值  
等於  
(i)標的資產公允價值  
及(ii)出租人所有原始  
直接成本兩者總和  
之利率

若租賃隱含利率  
非容易確定

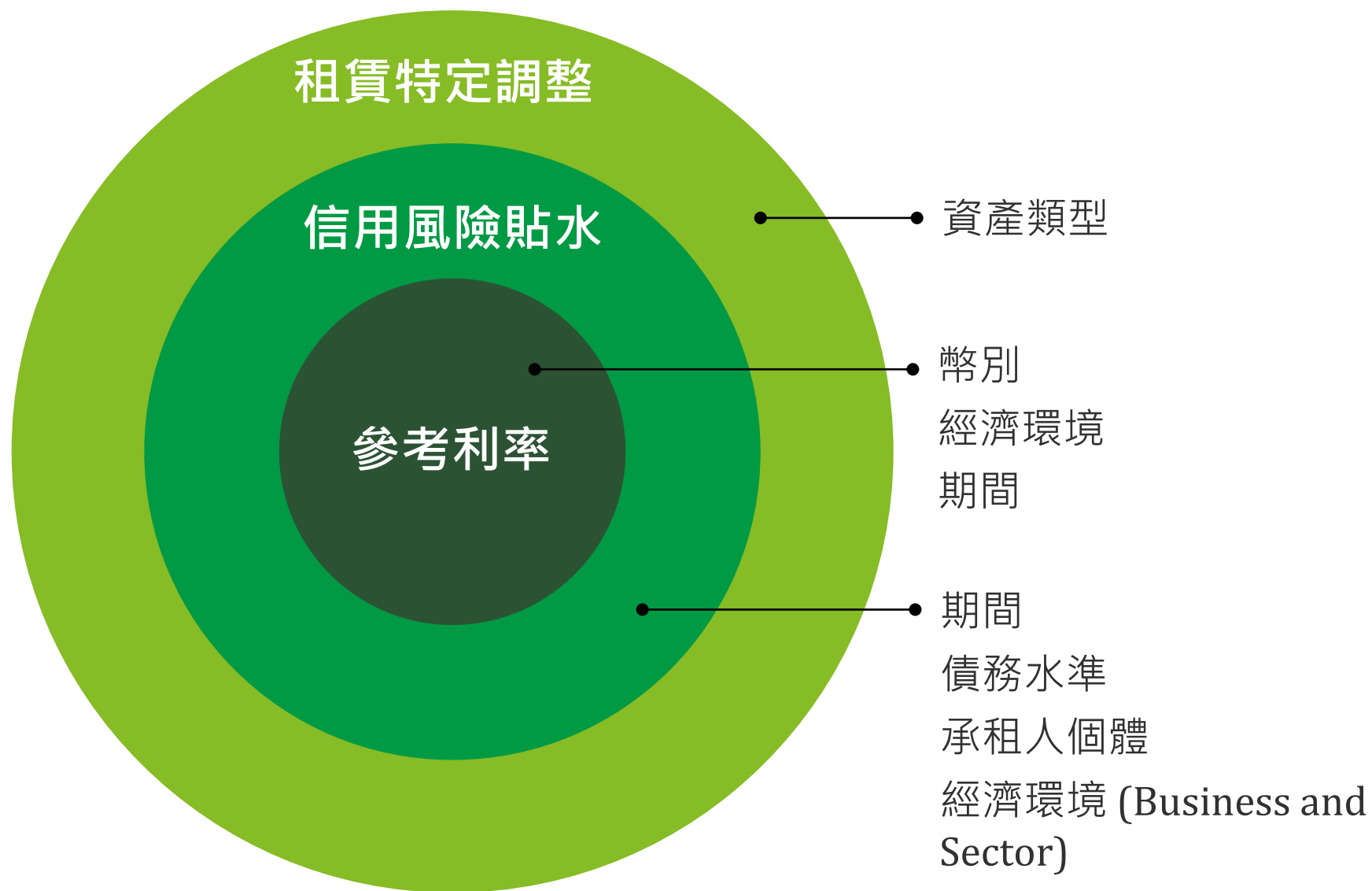


承租人增額借  
款利率(IBR)

承租人於類似經濟環境  
中為取得與使用權資產  
價值相近之資產，而以  
類似擔保品與類似期間  
借入所需資金應支付之  
利率。

預期實務上將大量使用  
IBR決定折現率

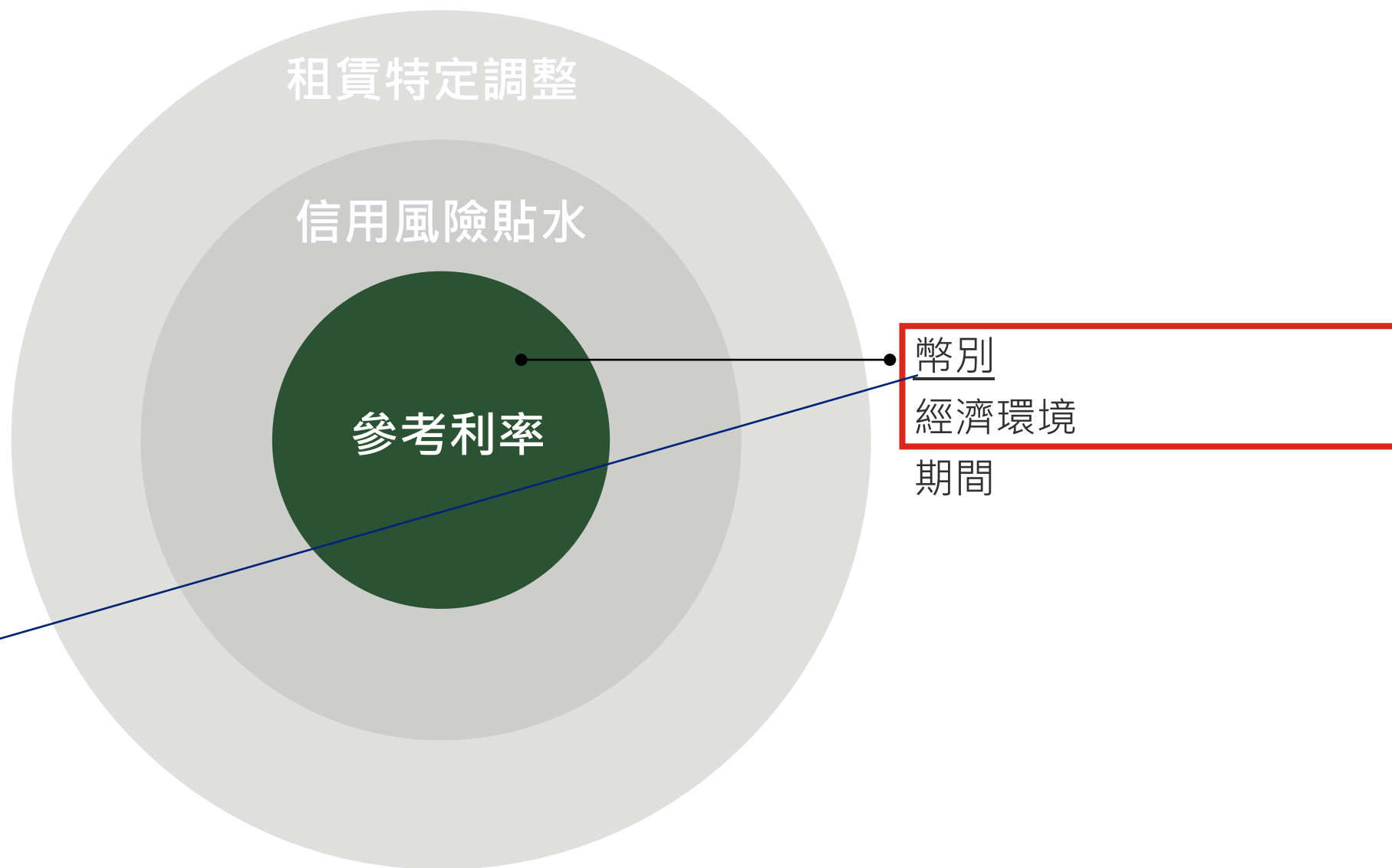
# 決定增額借款利率



# 步驟 1 決定參考利率

參考利率通常是  
無風險利率

例如政府公債利率或殖利率曲線 (即LIBOR, US 國庫券)。該等利率為公開資訊，相對容易取得，但須考量幣別





## 快問快答

B之子公司有一筆以美元計價之租賃，該子公司功能性貨幣為歐元。



承租人應採用哪一種幣別決定增額借款利率？

A 美元

B 歐元



## 快問快答

B之子公司有一筆以美元計價之租賃，該子公司功能性貨幣為歐元。



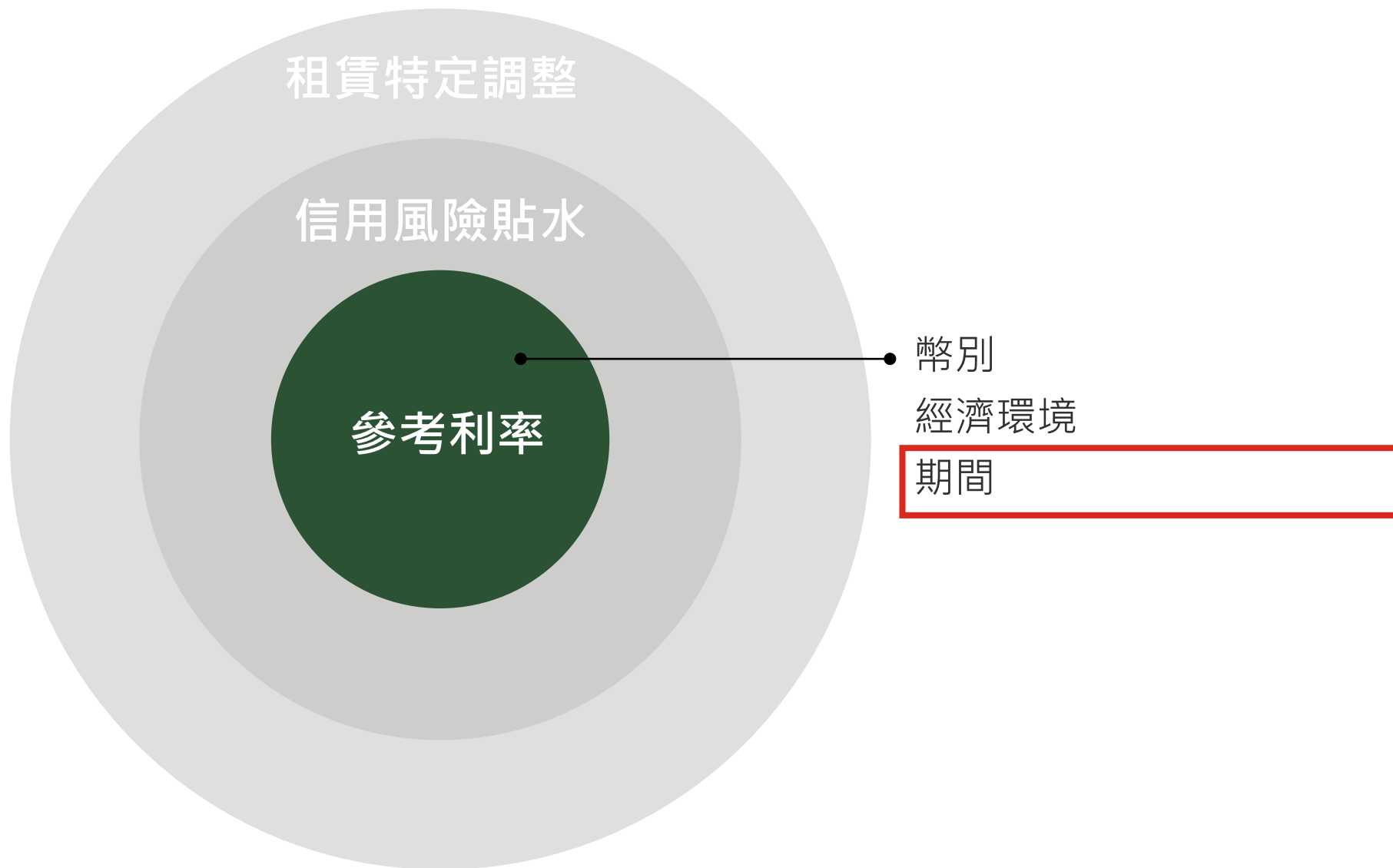
承租人應採用哪一種幣別決定增額借款利率？

**A** 美元

**B** 歐元

# 步驟 1 決定參考利率

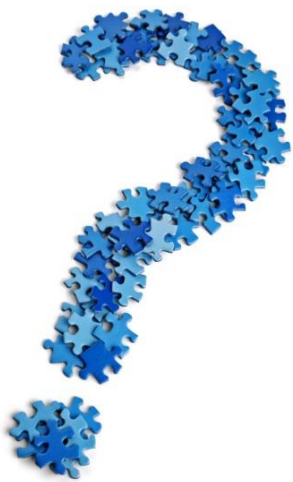
參考利率通常是無  
風險利率





## 快問快答

C有一筆15年租期之租賃，約定按月付租賃給付。C 提議選擇15年期政府公債利率作為參考利率。



用此方式決定參考利率是否可接受？

**A** 是

**B** 否

**C** 不一定



## 快問快答

C有一筆15年租期之租賃，約定按月付租賃給付。C 提議選擇15年期政府公債利率作為參考利率。



用此方式決定參考利率是否可接受？

**A**

是

**B**

否

**C**

不一定



# 加權平均租賃/借款期間

Year	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
借款 A	-	-	-	-	-	-	-	-	-	\$100
借款 B	\$10	\$10	\$10	\$10	\$10	\$10	\$10	\$10	\$10	\$10

政府公債或殖利率曲線決定之無風險利率，係假設資金係於到期時償還。  
惟租賃的償還通常於租賃期間內陸續發生。付款頻率越頻繁將降低借款的風險，因此可預期較低風險將對應到較低利率。

The table below illustrates this for (a) a 10 year £100m government bond (no interest assumed for simplicity) and (b) a 10 year lease with £10m annual payments made at the end of the year. The resulting ratio is 55%. The maturity payment ratio

Year	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total	Weighted average repayment maturity
Bond cash flows	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100	100	10.0
Weighted payments	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1000	1000	
Lease cash flows	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	100	5.50
Weighted payments	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100	550	

The resulting graph below outlines how the maturity payment ratio varies against the total duration of the lease.

Comparison of total lease term against maturity payment ratio

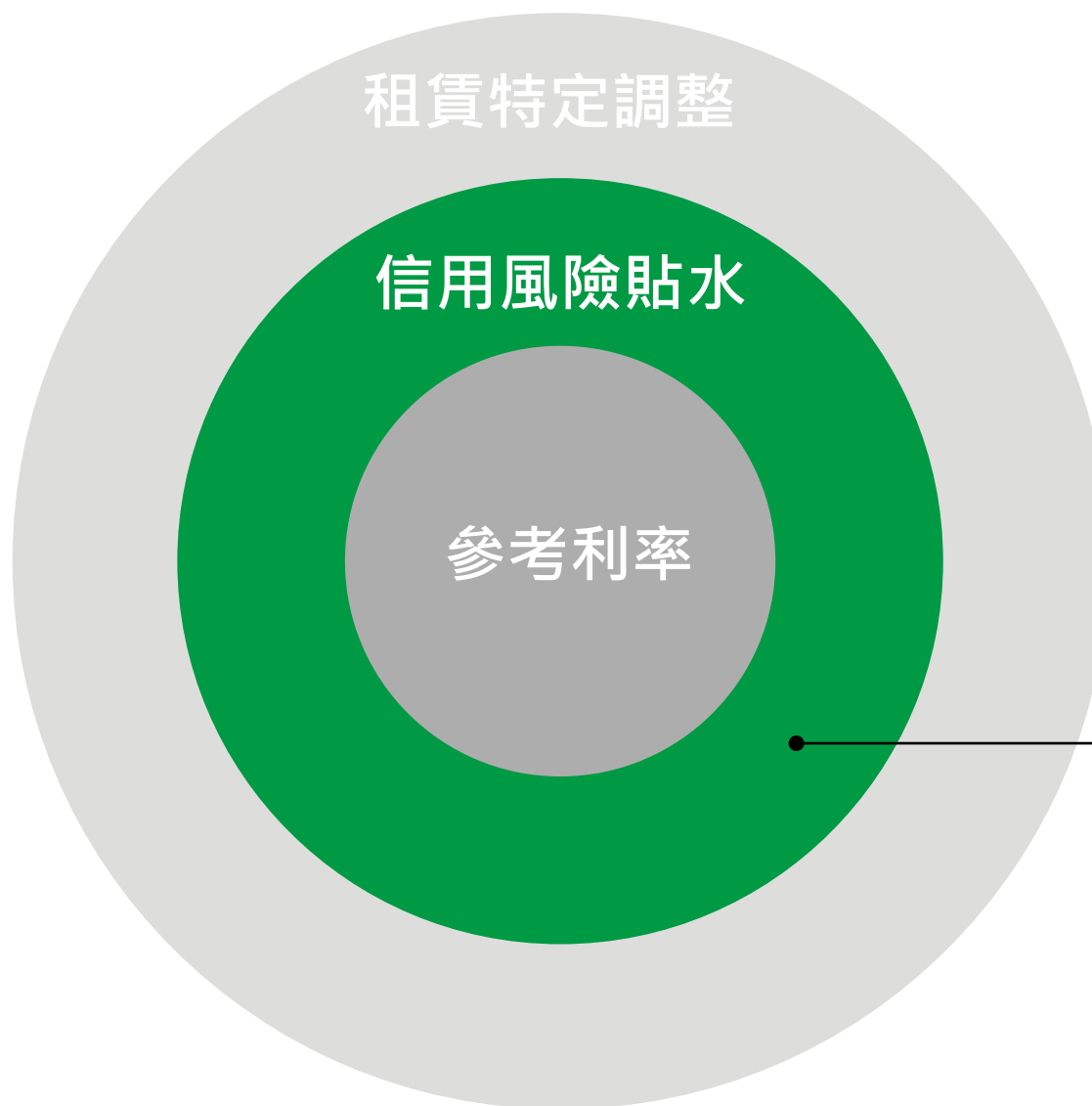


This graph shows that: a lease with a 5-year contractual term and an annual repayment profile would correlate to a government bond with 60% of this duration, so a 3-year debt instrument

## 步驟 2 決定信用風險貼水



信用風險貼水係用來調整參考利率之額外差額，以反映承租人之風險



應考量請專家檢查信用風險貼水之調整是否完整、合理且可被證實

實務上的挑戰不在於調整的方向（例如增加或減少信用價差(credit spread)），而是在於在如何取得相關資訊來進行調整及應調整的程度

期間  
債務水準  
承租人個體  
經濟環境 (Business and Sector)

# 決定信用風險貼水應考量之因素

## 應考量之因素隨時間而改變

以前適用之因素，現在可能不適用

例如財務風險改變（即資本結構、財務槓桿）、業務與部門風險改變，及信貸市場流動性之改變等。每個租賃案件都應依照事實情況做適度調整

即使企業為零負債且/或具有淨現金餘額，假設該等企業之信用價差為零並不合理，因為IFRS 16規定折現率須反映承租人為了借款而需要支付之利率

## 應考量企業：

舉借及到期償還之歷史紀錄	其他融資方式之借款利率	信用評等	信用紀錄之長度	違約證據	償還借款之現時能力	財務槓桿	未來經濟前景
--------------	-------------	------	---------	------	-----------	------	--------

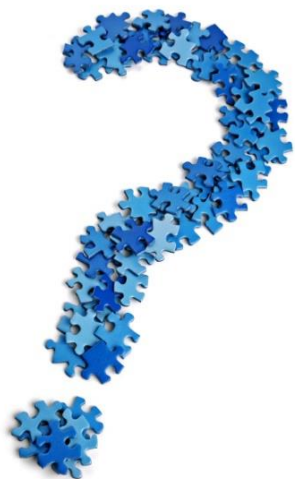


## 快問快答

D公司擁有之投資性不動產係位於購物中心內之多個零售店，且該公司沒有其他資產。D公司係於四年前購買該等零售店。

取得該不動產之資金來源80%來自外部借款及20%發行股本。

D公司在同一購物中心承租其他零售店。



**D公司採用WACC作為租賃折現率，是否可接受？**

**A** Yes

**B** No

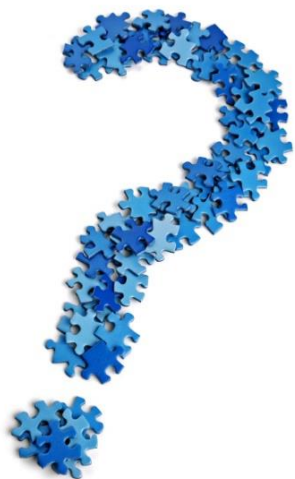


## 快問快答

D公司擁有之投資性不動產係位於購物中心內之多個零售店，且該公司沒有其他資產。D公司係於四年前購買該等零售店。

取得該不動產之資金來源80%來自外部借款及20%發行股本。

D公司在同一購物中心承租其他零售店。



D公司採用WACC作為租賃折現率，是否可接受？

A

Yes

B

No

**WACC**包含市場對於企業長期如何以債務與權益(各具有不同報酬率)來組織其融資來源的看法。WACC包含各種融資來源，包含股權，反觀**增額借款利率**係僅考量借款之利率。

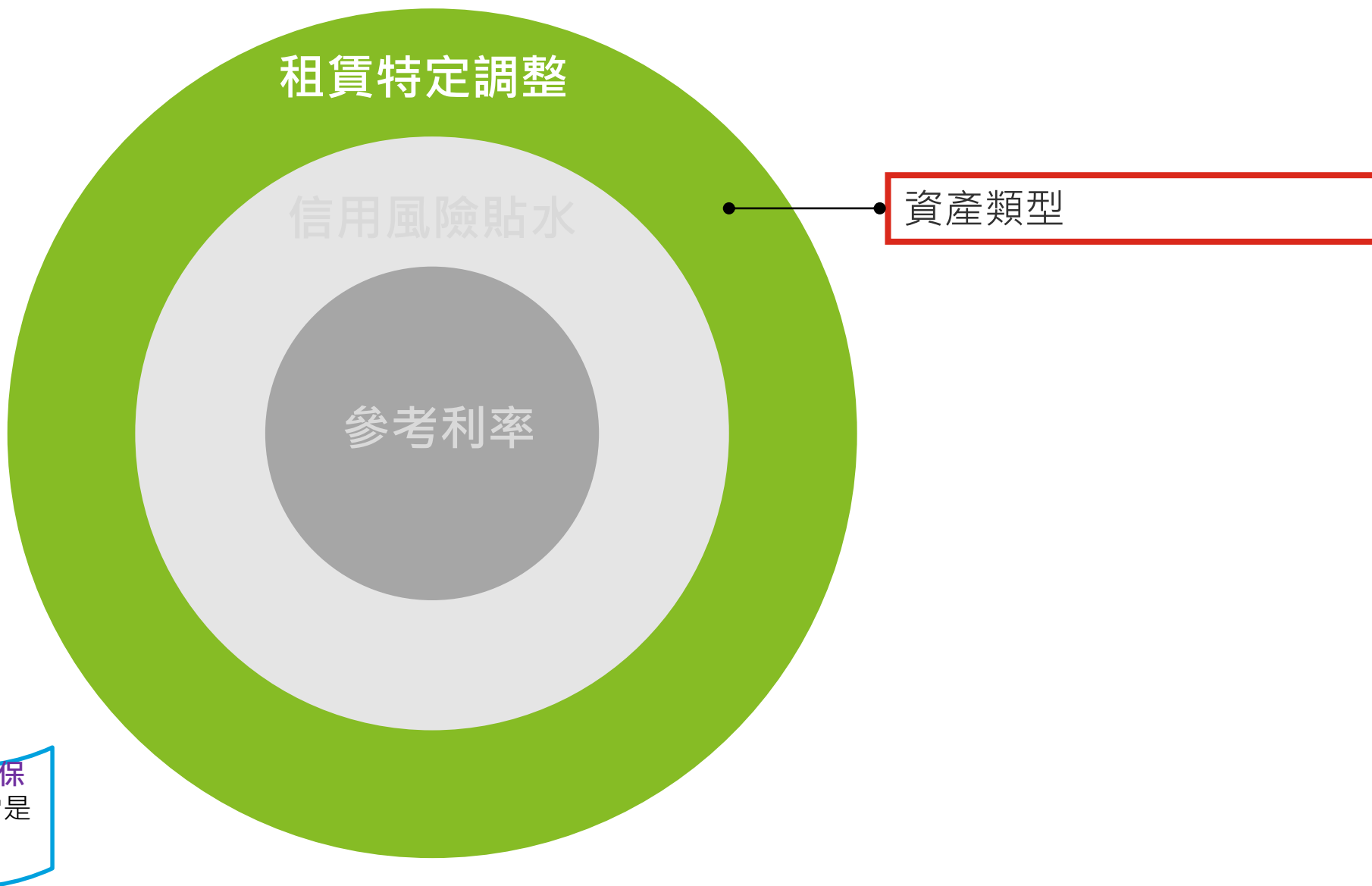
企業**WACC**反映企業整體營運風險，並非租賃合約特定風險，其並未考慮租期、價值或租賃標的資產之擔保等因素

### 步驟 3 決定租賃特定調整

應調整以反映出租人具有資產擔保之情形

企業可能需向銀行或債權人取得不同存續期限之**無抵押**及**有抵押**借款之指示性利率(indicative rate)，以決定適當之調整

注意：租賃合約係屬**有抵押擔保**之借款協議，而公司借款通常是**無抵押擔保**



# 實務指引釋例

## -集團與關聯企業間租賃

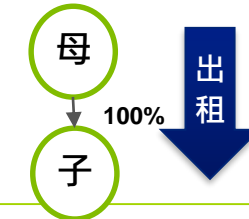




# 集團與關聯企業間租賃彙總-基礎篇



# 情況一 母公司出租予100%子公司

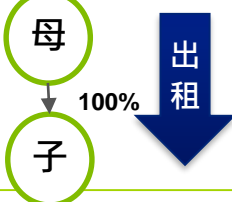


- 母公司20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予100%持有之子公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- 母公司個體財報將此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式衡量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 於母公司合併財務報表中，該不動產屬PPE，並依IAS 16採成本模式衡量。
- 假設該租賃之隱含利率為3%，子公司租賃給付折現值為\$282,860 ①

# 情況一 母公司出租予100%子公司(續)



子公司

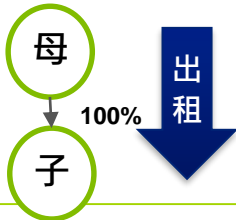
年度	租賃負債				使用權資產			損益影響數
	期初餘額	3% 利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	折舊+利息費用
	A	B=A*3%	C	D=A+B+C	E			B+E
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

前頁①

282,860/3年

母公司採權益  
法認列之投資  
損益

# 情況一 母公司出租予100%子公司(續)



## 母公司個體

前一頁子公司  
損益影響數

年度	投資性不動產(IP)-土地	投資性不動產(IP)-建築物			租金收入	採權益法認列之投資損益	個體財報之損益影響數(調整前)
		期初餘額	折舊	期末餘額			
			a		b	c	b-a+c
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	(102,773)	( 82,773)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	(100,027)	( 80,027)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	(97,200)	( 77,200)

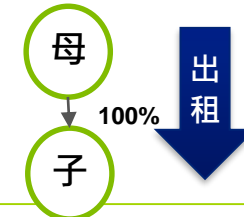
## 母公司合併

合併財務報表中，該不動產屬集團自用PPE

年度	PPE-土地	PPE-建築物			租金收入	採權益法認列之投資損益	合併財報之損益影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額			
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000			(80,000)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000			(80,000)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000			(80,000)

年度	差異數
1	(2,773)
2	(27)
3	2,800

# 情況一 母公司出租予100%子公司(續)



證券發行人財務報告編製準則第21條規定，「個體財務報告本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同」。

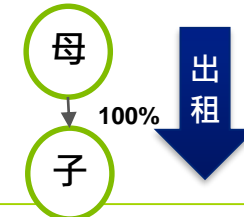
年度	個體財報之損益	合併之損益 影響數	差異數
	影響數 (調整前)		
1	( 82,773)	(80,000)	(2,773)
2	( 80,027)	(80,000)	(27)
3	( 77,200)	(80,000)	2,800

➡ 母公司個體財報調整分錄(以第1年為例):

Dr. 採權益法之投資 2,773

Cr. 採權益法認列之損益份額 2,773

# 情況一 母公司出租予100%子公司 (續)



以第1年為例 \*非完整財報，僅列示租賃相關科目

	母公司個體			子公司 (b)	合併沖銷 (c)	母公司合併 (a)+(b)+(c)
	調整前	調整數	調整後 (a)			
<b>資產負債科目</b>						
IP-土地	2,000,000				(2,000,000) ①	
IP-建築物	3,920,000				(3,920,000)	
<b>PPE-土地</b>					2,000,000	<b>2,000,000</b>
<b>PPE-建築物</b>					3,920,000	<b>3,920,000</b>
採權益法之投資	(102,773)	2,773	(100,000)		100,000 ②	
使用權資產				188,573	(188,573) ③	
租賃負債				(191,346)	191,346	
<b>損益科目</b>						
租金收入	100,000		100,000	0	(100,000)	
<b>折舊費用</b>	(80,000)		(80,000)	(94,287)	94,287	<b>(80,000)</b>
採權益法認列之損益份額	(102,773)	2,773	(100,000)		100,000 ②	
<b>利息費用</b>				(8,486)	8,486 ③	
<b>損益影響數</b>	<b>(82,773)</b>		<b>(80,000)</b>	(102,773)		<b>(80,000)</b>

① 合併財報IP改列PPE

PPE-土地 2,000,000  
PPE-建物 3,920,000  
IP-土地 2,000,000  
IP-建物 3,920,000

② 迴轉個體財報所認列之投資損益

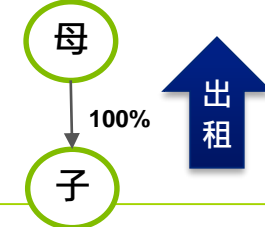
採權益法投資 100,000  
採權益法認列之損益份額 100,000

③ 沖轉集團間租賃交易

租賃負債 191,346  
租金收入 100,000  
使用權資產 188,573  
折舊費用 94,287  
利息費用 8,486

合併與個體財報之損益影響數相同

## 情況二 子公司出租予母公司

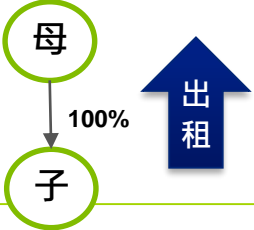


- 母公司持股100%之子公司於20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予母公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- **子公司**將此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 於母公司**合併財務報表**中，該不動產屬PPE，並依IAS 16採成本模式衡量。
- 假設該租賃之隱含利率為3%，母公司將租賃給付折現值為\$282,860

# 情況二 子公司出租予母公司 (續)



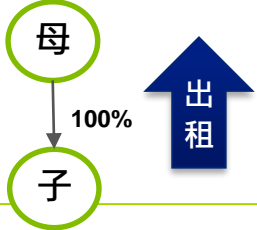
子公司

年度	投資性不動產(IP)-土地	投資性不動產(IP)-建築物			租金收入	財報之損益 影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額		
			a		b	b-a
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000

母公司採權益  
法認列之投資  
損益



# 情況二 子公司出租予母公司 (續)



## 母公司個體

租賃負債					使用權資產			採權益法認列之投資損益	損益影響數
	期初餘額	3%利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額		
年度	A	B=A*3%	C	D=A+B+C		E		F	F-(B+E)
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	20,000	(82,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	20,000	(80,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	20,000	(77,200)

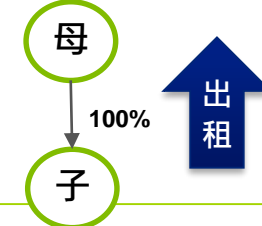
## 母公司合併

合併財務報表中，該不動產屬集團自用PPE

年度	PPE-土地	PPE-建築物			租金收入	採權益法認列之投資損益	合併財報之損益影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額			
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000			(80,000)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000			(80,000)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000			(80,000)

年度	差異數
1	(2,773)
2	(27)
3	2,800

## 情況二 子公司出租予母公司 (續)



證券發行人財務報告編製準則第21條規定，「個體財務報告本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同」。

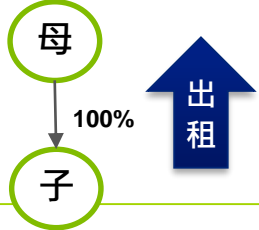
年度	個體財報之損 益影響數 (調整前)	合併之損益影 響數	差異數
1	( 82,773)	(80,000)	(2,773)
2	( 80,027)	(80,000)	(27)
3	( 77,200)	(80,000)	2,800

➡ 母公司個體財報調整分錄(以第1年為例):

Dr. 採權益法之投資 2,773

Cr. 採權益法認列之損益份額 2,773

# 情況二 子公司出租予母公司 (續)



以第1年為例 \*非完整財報，僅列示租賃相關科目

	母公司個體			子公司 (b)	合併沖銷 (c)	母公司合併 (a)+(b)+(c)
	調整前	調整數	調整後 (a)			
資產負債科目						
IP-土地				2,000,000	(2,000,000)	
IP-建築物				3,920,000	(3,920,000)	
PPE-土地					2,000,000	2,000,000
PPE-建築物					3,920,000	3,920,000
採權益法之投資	20,000	2,773	22,773		(22,773)	
使用權資產	188,573		188,573		(188,573)	
租賃負債	(191,346)		(191,346)		191,346	
損益科目						
租金收入				100,000	(100,000)	
折舊費用	(94,287)		(94,287)	(80,000)	94,287	(80,000)
採權益法認列之 損益份額	20,000	2,773	22,773		(22,773)	
利息費用	(8,486)		(8,486)		8,486	
損益影響數	(82,773)		(80,000)	20,000		(80,000)

1 合併財報IP改列PPE

PPE-土地 2,000,000  
PPE-建物 3,920,000  
IP-土地 2,000,000  
IP-建物 3,920,000

2 迴轉個體財報所認列之投資損益

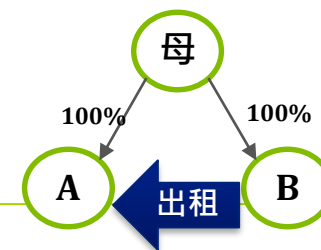
採權益法認列之損益份額 22,773  
採權益法投資 22,773

3 沖轉集團間租賃交易

租賃負債 191,346  
租金收入 100,000  
使用權資產 188,573  
折舊費用 94,287  
利息費用 8,486

合併與個體財報之損益影響數相同

## 情況三 兄弟公司間租賃

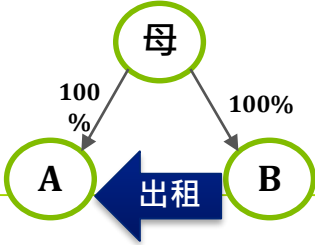


- 母公司100%持有A子公司及B子公司，B公司於20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予A公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- **B公司**將此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 於母公司**合併財務報表**中，該不動產屬PPE，並依IAS 16採成本模式衡量。
- 假設該租賃之隱含利率為3%，**A公司**將租賃給付折現值為\$282,860 ①

# 情況三 兄弟公司間租賃(續)



## A子公司

年度	租賃負債				使用權資產			損益影響數
	期初餘額	3% 利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	折舊+利息費用
	A	B=A*3%	C	D=A+B+C	E			B+E
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

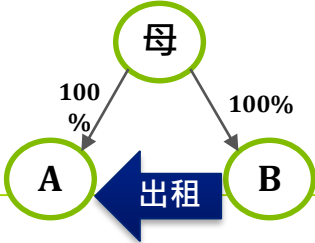
## B子公司

年度	投資性不動 產(IP)-土地				租金收入	損益影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額		
			a		b	b-a
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000

母公司採權益  
法認列之投資  
損益-A子公司

母公司採權益法認列  
之投資損益-B子公司

# 情況三 兄弟公司間租賃(續)



母公司個體

前一頁子公司  
損益影響數

採權益法認列之投資損益			損益影響數
年度	A子公司	B子公司	A+B
1	(102,773)	20,000	(82,773)
2	(100,027)	20,000	(80,027)
3	(97,200)	20,000	(77,200)

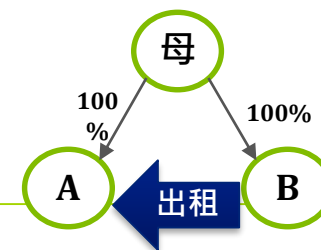
年度	差異數
1	(2,773)
2	(27)
3	2,800

母公司合併

合併財務報表中，該不動產屬集團自用PPE

年度	PPE-土地	PPE-建築物			租金收入	採權益法 認列之投 資損益	合併財報 之損益影 響數
		期初餘額	折舊	期末餘額			
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000			(80,000)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000			(80,000)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000			(80,000)

## 情況三 兄弟公司間租賃 (續)



證券發行人財務報告編製準則第21條規定，「個體財務報告本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同」。

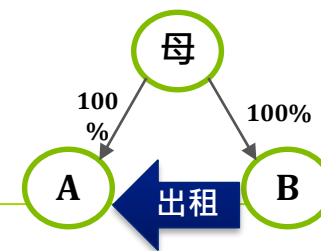
年度	個體財報之損 益影響數 (調整前)	合併之損益影 響數	差異數
1	( 82,773)	(80,000)	(2,773)
2	( 80,027)	(80,000)	(27)
3	( 77,200)	(80,000)	2,800

➡ 母公司個體財報調整分錄(以第1年為例):

Dr. 採權益法之投資 2,773

Cr. 採權益法認列之損益份額 2,773

# 情況三 兄弟公司間租賃(續)



以第1年為例 \*非完整財報，僅列示租賃相關科目

	母公司個體			A子公司 (b)	B子公司 (c)	合併沖銷 (d)	母公司合併 (a)~(d)
	調整前	調整數	調整後 (a)				
<b>資產負債科目</b>							
IP-土地					2,000,000	(2,000,000)	
IP-建築物					3,920,000	(3,920,000)	
<b>PPE-土地</b>						2,000,000	<b>2,000,000</b>
<b>PPE-建築物</b>						3,920,000	<b>3,920,000</b>
採權益法之投資	(82,773)	2,773	(80,000)			80,000	
使用權資產				188,573		(188,573)	
租賃負債				(191,346)		191,346	
<b>損益科目</b>							
租金收入					100,000	(100,000)	
<b>折舊費用</b>				(94,287)	(80,000)	94,287	<b>(80,000)</b>
採權益法認列之損益份額	(82,773)	2,773	(80,000)			80,000	
利息費用				(8,486)		8,486	
<b>損益影響數</b>	<b>(82,773)</b>		<b>(80,000)</b>	<b>(102,773)</b>	<b>20,000</b>		<b>(80,000)</b>

① 合併財報IP改列PPE

PPE-土地 2,000,000  
PPE-建物 3,920,000  
IP-土地 2,000,000  
IP-建物 3,920,000

② 迴轉個體財報所認列之投資損益

採權益法投資 80,000  
採權益法認列損益份額 80,000

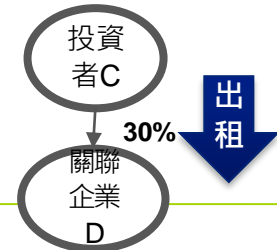
③ 沖轉集團間租賃交易

租賃負債 191,346  
租金收入 100,000  
使用權資產 188,573  
折舊費用 94,287  
利息費用 8,486

合併與個體財報之損益影響數相同



## 情況四 出租予關聯企業

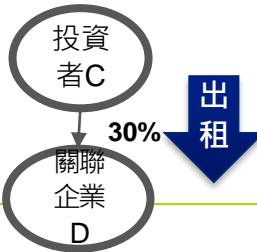


- C公司於20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予30%持有之關聯企業D公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- **C公司財報**此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式衡量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 假設該租賃之隱含利率為3%，關聯企業D將租賃給付折現值為\$282,860 ①

# 情況四 出租予關聯企業(續)



D公司

年度	租賃負債				使用權資產			損益影響數
	期初餘額	3% 利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	折舊+利息 費用
	A	B=A*3%	C	D=A+B+C	E			B+E
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

持股  
比率

X30%

(30,832)

(30,008)

(29,160)

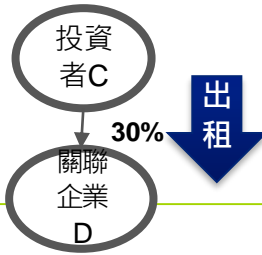
C公司採權益  
法認列之投資  
損益

282,860/3年

## 情況四 出租予關聯企業(續)

### 投資者C公司

前一頁關聯企業損益影響數



年度	投資性不動產 (IP)-土地	投資性不動產(IP)-建築物			租金收入	採權益法認列之投資損益
		期初餘額	折舊	期末餘額		
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	(30,832)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	(30,008)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	(29,160)



權益法係依取得後投資者對被投資者淨資產之份額之變動而調整之會計方法，因是，對於與關聯企業之租賃交易按投資公司對關聯企業所享有權益比例份額認列。不調整租賃交易之影響，以反映投資者對關聯企業淨資產權益份額。

<http://www.twse.com.tw/IFRS/updateExp>



TAIWAN  
STOCK EXCHANGE

▶ 訊息中心 ▶ 關於IFRSs ▶ 版本升級 ▶ IFRSs轉換實務 ▶ 採用IFRSs ▶ 推動小組工作計畫 ▶ IFRSs知識學習 ▶ 聯絡我們 ▶ 網站地圖

# 國際財務報導準則 IFRSs

## International Financial Reporting Standards

### 最新消息

金管會發布我國108年適用國際財務報導準則（IFRSs）公報範圍之認可令

IFRS專區新增IFRS 16實務指引釋例

函知「IFRS16租賃導入計畫參考範例」、導入計畫疑義問答、導入計畫問卷調查

▶ 版本升級

▶ 首頁 / 版本升級 / 實務指引及範例

### 實務指引及範例

標題	日期
IFRS 16實務指引釋例_出租予採用權益法之關聯企業	情況四 107年05月17日
IFRS 16實務指引釋例_兄弟公司間租賃	情況三 107年05月17日
IFRS 16實務指引釋例_子公司出租予母公司	情況二 107年05月17日
IFRS 16實務指引釋例_母公司出租予100%持股之子公司	情況一 107年05月17日

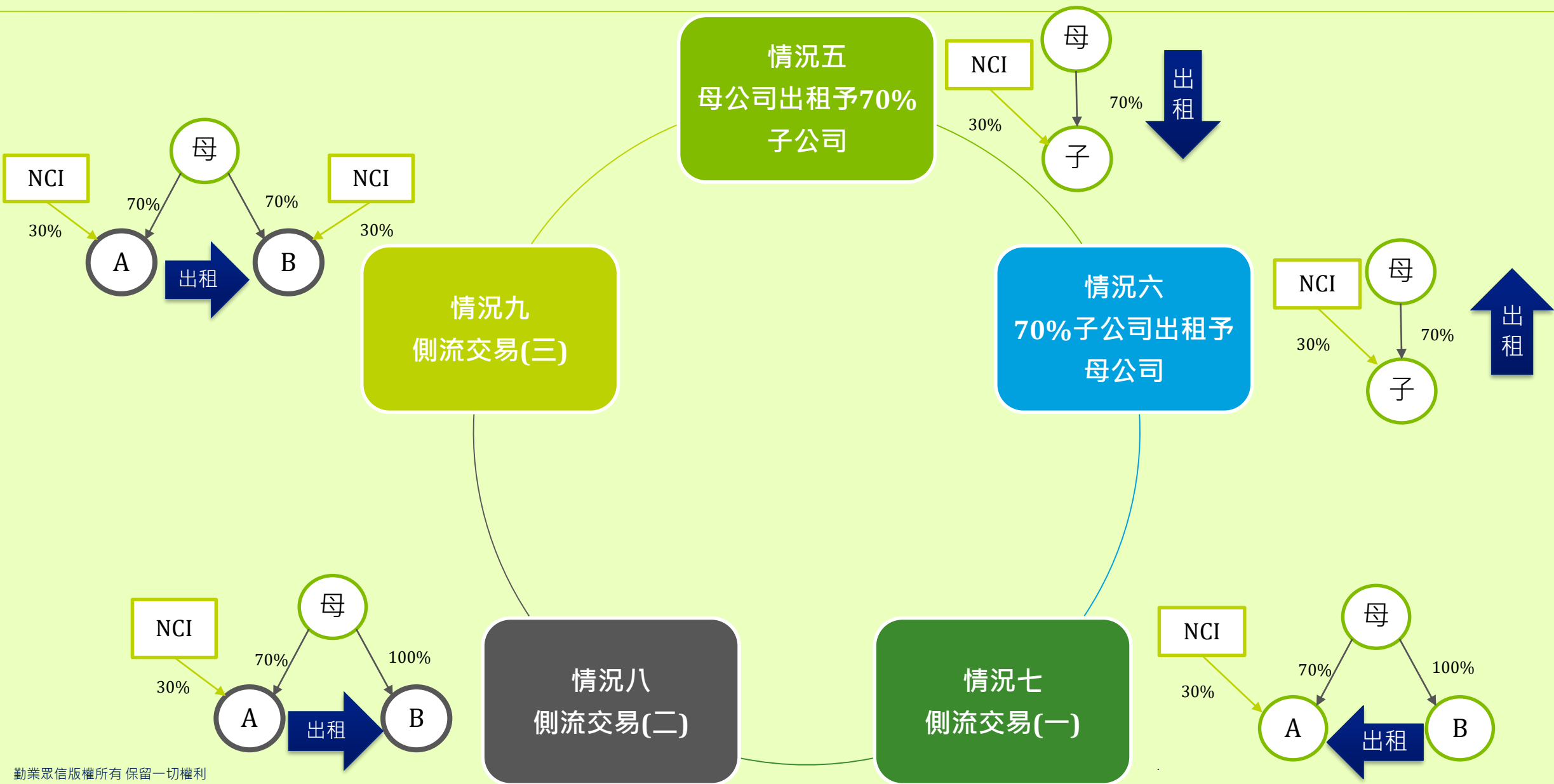
### 全面升級架構

#### 2013年版IFRSs

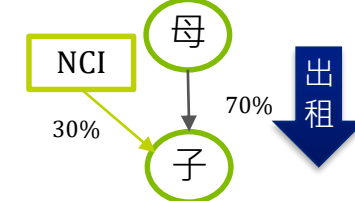
- » 2013年版與2010年版差異
- » 2013年版實務指引及範例

**逐號採用最新版**

# 集團間租賃彙總-進階篇



## 情況五 母公司出租予70%子公司

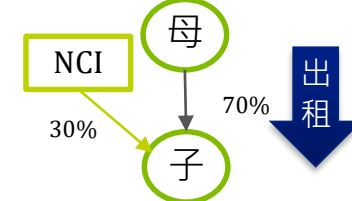


- 母公司於20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予持股70%之子公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- **母公司個體財報**將此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式衡量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 於母公司**合併財務報表**中，該不動產屬PPE，並依IAS 16採成本模式衡量。
- 假設該租賃之隱含利率為3%，子公司租賃給付折現值為\$282,860

## 情況五 母公司出租予70%子公司(續)



當母公司出租不動產予非100%持股之子公司，出租人為營業租賃之情形下，於母公司合併財務報告應如何處理？

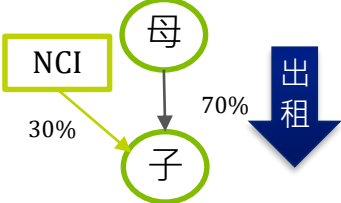


### 證交所暫定結論

- 有關母公司與非100%持股子公司間租賃交易之損益分配，於母公司合併財務報告以**子公司損益（合併沖銷前）**計算歸屬於NCI之損益，其餘部分歸屬於母公司。



# 情況五 母公司出租予70%子公司(續)



子公司

年度	租賃負債				使用權資產			損益影響數
	期初餘額	3% 利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	折舊+利息 費用
	A	B=A*3%	C	D=A+B+C	E			B+E
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

282,860/3年

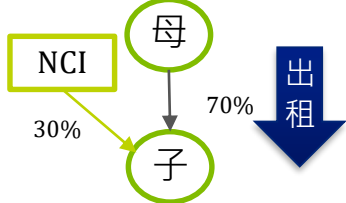
歸屬於 70%母公 司之損益 影響數	歸屬於 30%NCI之 損益影響 數
(71,941)	(30,832)
(70,019)	(30,008)
(68,040)	(29,160)

母公司採權  
益法認列之  
投資損益影  
響數

歸屬於NCI  
之損益影  
響數



情況五 母公司出租予70%子公司(續)



前一頁歸屬於母公司之  
子公司損益影響數

母公司個體

年度	投資性不動 產(IP)-土地	投資性不動產(IP)-建築物			租金收入	採權益法 認列之投 資損益	個體財報 之損益影 響數(調整 前)
		期初餘額	折舊	期末餘額			
			a		b	c	b-a+c
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	(71,941)	(51,941)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	(70,019)	( 50,019)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	(68,040)	( 48,040)

年度	差異數
1	(2,773)
2	(27)
3	2,800

前一頁歸屬於  
30%NCI之損益  
影響數

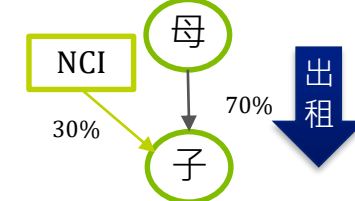
母公司合併

合併財務報表中，該不動產屬集團自用PPE

年度	PPE-土地	PPE-建築物			租金收入	採權益法 認列之投 資損益	合併財報 之損益影 響數
		期初餘額	折舊	期末餘額			
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000			(80,000)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000			(80,000)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000			(80,000)

歸屬於 NCI之損 益影響數	歸屬母公 司之損益 影響數
(30,832)	(49,168)
(30,008)	(49,992)
(29,160)	(50,840)

## 情況五 母公司出租予70%子公司(續)



證券發行人財務報告編製準則第21條規定，「個體財務報告本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同」。

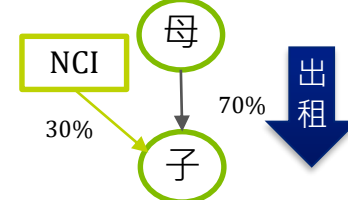
年度	個體財報之損益影響數 (調整前)	合併歸屬於母公司之損益影響數	差異數
1	(51,941)	(49,168)	(2,773)
2	( 50,019)	(49,992)	(27)
3	( 48,040)	(50,840)	2,800

➡ 母公司個體財報調整分錄(以第1年為例):

Dr. 採權益法之投資 2,773

Cr. 採權益法認列之損益份額 2,773

# 情況五 母公司出租予70%子公司(續)



以第1年為例 \*非完整財報，僅列示租賃相關科目

	母公司個體			子公司 (b)	合併沖銷 (c)	母公司合併 (a)+(b)+(c)
	調整前	調整數	調整後 (a)			
資產負債科目						
IP-土地	2,000,000				(2,000,000) ①	
IP-建築物	3,920,000				(3,920,000)	
PPE-土地					2,000,000	2,000,000
PPE-建築物					3,920,000	3,920,000
採權益法之投資	(71,941)	2,773	(69,168)		69,168 ②	
使用權資產				188,573	(188,573) ③	
租賃負債				(191,346)	191,346	
NCI					30,832 ④	30,832
損益科目						
租金收入	100,000		100,000		(100,000) ③	
折舊費用	(80,000)		(80,000)	(94,287)	94,287	(80,000)
採權益法認列之損益份額	(71,941)	2,773	(69,168)		69,168 ②	
利息費用				(8,486)	8,486 ③	
損益影響數	(51,941)		(49,168)	(102,773)		(80,000)
-歸屬於母公司						(49,168)
-歸屬於NCI					(30,832) ④	(30,832)

合併與個體財報之損益影響數相同

30%

① 合併財報IP改列PPE

PPE-土地 2,000,000  
PPE-建物 3,920,000  
IP-土地 2,000,000  
IP-建物 3,920,000

② 迴轉個體財報所認列之投資損益

採權益法投資 69,168  
採權益法認列損益份額 69,168

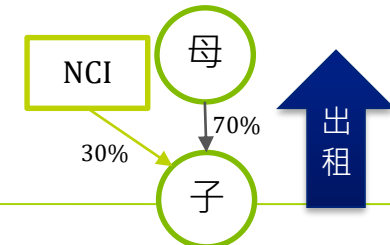
③ 沖轉集團間租賃交易

租賃負債 191,346  
租金收入 100,000  
使用權資產 188,573  
折舊費用 94,287  
利息費用 8,486

④ 列出NCI  
NCI 30,832  
NCI 淨損 30,832

合併與個體財報之損益影響數相同

## 情況六 70%子公司出租予母公司

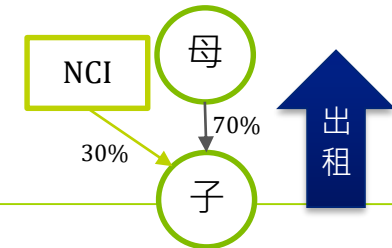


- 母公司持股70%之子公司於20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予母公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- **子公司**將此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 於母公司**合併財務報表**中，該不動產屬PPE，並依IAS 16採成本模式衡量。
- 假設該租賃之隱含利率為3%，母公司將租賃給付折現值為\$282,860

## 情況六 70%子公司出租予母公司(續)



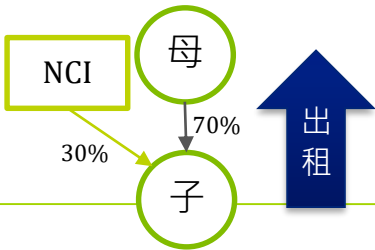
非100%持股之子公司出租不動產予其母公司，出租人為營業租賃之情形下，於母公司合併財務報告應如何處理？



### 證交所暫定結論

- 有關母公司與非100%持股子公司間租賃交易之損益分配，於母公司合併財務報告以**子公司損益（合併沖銷前）**計算歸屬於NCI之損益，其餘部分歸屬於母公司。

# 情況六 70%子公司出租予母公司(續)



## 子公司

年度	投資性不動產(IP)-土地				租金收入	損益影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額		
			a		b	b-a
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000

歸屬於70%母公司之損益影響數	歸屬於30%NCI之損益影響數
14,000	6,000
14,000	6,000
14,000	6,000

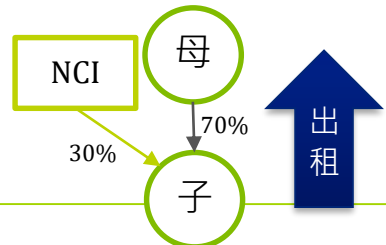
母公司採權益法認列之投資損益影響數

歸屬於NCI之損益影響數

Green arrow labeled **x70%** points from the Subsidiary's Income Statement to the Parent's Investment Income Statement.

Green arrow labeled **x30%** points from the Subsidiary's Income Statement to the NCI's Investment Income Statement.

情況六 70%子公司出租予母公司(續)



前一頁子公司  
損益影響數

母公司個體

年度	租賃負債				使用權資產			採權益法認列之投資損益	損益影響數
	期初餘額	3%利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額		
	A	B=A*3%	C	D=A+B+C	E			F	F-(B+E)
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	14,000	(88,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	14,000	(86,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	14,000	(83,200)

年度	差異數
1	(2,773)
2	(27)
3	2,800

前一頁歸屬於  
30%NCI之損益  
影響數

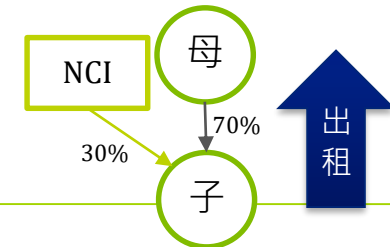
母公司合併

合併財務報表中，該不動產屬集團自用PPE

年度	PPE-土地	PPE-建築物			租金收入	採權益法認列之投資損益	合併財報之損益影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額			
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000			(80,000)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000			(80,000)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000			(80,000)

歸屬於 NCI之損益 影響數	歸屬母公 司之損益 影響數
6,000	(86,000)
6,000	(86,000)
6,000	(86,000)

## 情況六 70%子公司出租予母公司(續)



證券發行人財務報告編製準則第21條規定，「個體財務報告本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同」。

年度	個體財報之損益影響數 (調整前)	合併歸屬於母公司之損益影響數	差異數
1	(88,773)	(86,000)	(2,773)
2	(86,027)	(86,000)	(27)
3	(83,200)	(86,000)	2,800

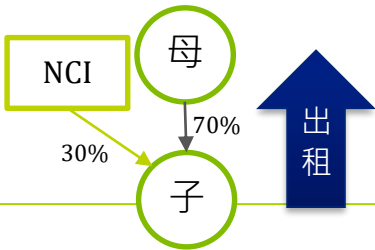
➡ 母公司個體財報調整分錄(以第1年為例):

Dr. 採權益法之投資 2,773

Cr. 採權益法認列之損益份額 2,773



# 情況六 70%子公司出租予母公司(續)



以第1年為例 \*非完整財報，僅列示租賃相關科目

	母公司個體			子公司 (b)	合併沖銷 (c)	母公司合併 (a)+(b)+(c)
	調整前	調整數	調整後 (a)			
資產負債科目						
IP-土地				2,000,000	(2,000,000) ①	
IP-建築物				3,920,000	(3,920,000)	
PPE-土地					2,000,000	2,000,000
PPE-建築物					3,920,000	3,920,000
採權益法之投資	14,000	2,773	16,773		(16,773) ②	
使用權資產	188,573		188,573		(188,573) ③	
租賃負債	(191,346)		(191,346)		191,346	
NCI					(6,000) ④	(6,000)
損益科目						
租金收入				100,000	(100,000) ③	
折舊費用	(94,287)		(94,287)	(80,000)	94,287	(80,000)
採權益法認列之損益份額	14,000	2,773	16,773		(16,773) ②	
利息費用	(8,486)		(8,486)		8,486 ③	
損益影響數	(88,773)		(86,000)	20,000	x30%	(80,000)
-歸屬於母公司						(86,000)
-歸屬於NCI					6,000 ④	6,000

① 合併財報IP改列PPE

PPE-土地 2,000,000  
PPE-建物 3,920,000  
IP-土地 2,000,000  
IP-建物 3,920,000

② 迴轉個體財報所認列之投資損益

採權益法認列損益份額 16,773  
採權益法投資 16,773

③ 沖轉集團間租賃交易

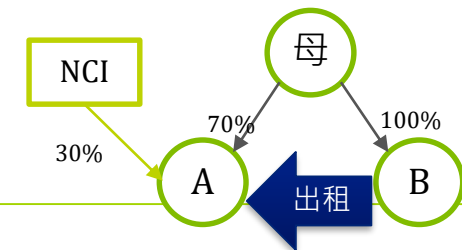
租賃負債 191,346  
租金收入 100,000  
使用權資產 188,573  
折舊費用 94,287  
利息費用 8,486

④ 列出NCI

NCI淨利6,000  
NCI 6,000

合併與個體財報之損益影響數相同

## 情況七 側流交易(一)

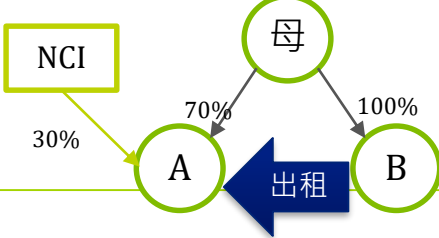


- 母公司持股100%之B子公司於20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予母公司持股70%之A子公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- **B公司**將此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 於母公司**合併財務報表**中，該不動產屬PPE，並依IAS 16採成本模式衡量。
- 假設該租賃之隱含利率為3%，A公司將租賃給付折現值為\$282,860

# 情況七 側流交易(一) (續)

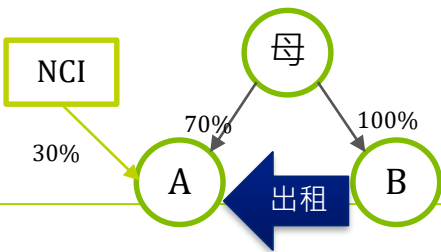


## B子公司

年度	投資性不動產(IP)-土地				租金收入	財報之損益 影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額		
			a		b	b-a
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000

母公司採  
權益法認  
列之投資  
損益

# 情況七 側流交易(一) (續)



## A子公司

年度	租賃負債				使用權資產			損益影響數
	期初餘額	3% 利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	折舊+利息 費用
	A	B=A*3%	C	D=A+B+C	E			B+E
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

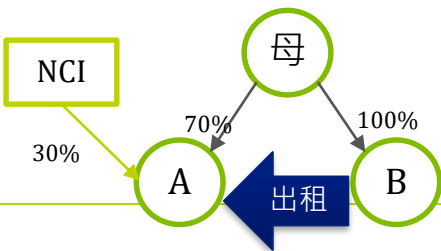
282,860/3年

歸屬於 70%母公 司之損益 影響數	歸屬於 30%NCI之 損益影響 數
(71,941)	(30,832)
(70,019)	(30,008)
(68,040)	(29,160)

母公司採 權益法認 列之投資 損益	歸屬於 NCI之損 益
----------------------------	-------------------

# 情況七 側流交易(一) (續)



## 母公司個體

前兩頁歸屬於母公司之損益影響數

年度	採權益法認列之投資損益 A公司(70%)	採權益法認列之投資損益 B公司(100%)	損益影響數
	a	b	a+b
1	(71,941)	20,000	(51,941)
2	(70,019)	20,000	(50,019)
3	(68,040)	20,000	(48,040)

年度	差異數
1	(2,773)
2	(27)
3	2,800

## 母公司合併

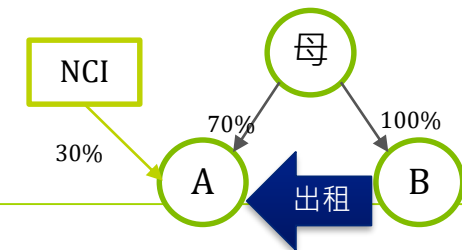
合併財務報表中，該不動產屬集團自用PPE

年度	PPE-土地	PPE-建築物			合併財報之損益影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額	
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	(80,000)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	(80,000)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	(80,000)

前一頁歸屬於30%NCI之損益影響數

歸屬於NCI之損益影響數	歸屬母公司之損益影響數
(30,832)	(49,168)
(30,008)	(49,992)
(29,160)	(50,840)

# 情況七 側流交易(一) (續)



證券發行人財務報告編製準則第21條規定，「**個體財務報告**本期損益及其他綜合損益應與**合併基礎編製之財務報告中**本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及**個體財務報告**業主權益應與**合併基礎編製之財務報告中**歸屬於母公司業主之權益相同」。

年度	個體財報之損益影響數 (調整前)	合併歸屬於母公司之損益影響數	差異數
1	(51,941)	(49,168)	(2,773)
2	( 50,019)	(49,992)	(27)
3	( 48,040)	(50,840)	2,800

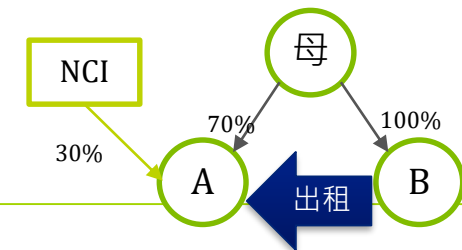
➡ 母公司個體財報調整分錄(以第1年為例):

Dr. 採權益法之投資 2,773

Cr. 採權益法認列之損益份額 2,773

# 情況七 側流交易(一) (續)

以第1年為例 \*非完整財報，僅列示租賃相關科目



	母公司個體			A子公司 (b)	B子公司 (c)	合併沖銷 (d)	母公司合併 (a)+(b)+(c)+(d)
	調整前	調整數	調整後 (a)				
資產負債科目							
IP-土地					2,000,000	(2,000,000) ❶	
IP-建築物					3,920,000	(3,920,000)	
PPE-土地						2,000,000	2,000,000
PPE-建築物						3,920,000	3,920,000
採權益法之投資	(51,941)	2,773	(49,168)			49,168 ❷	
使用權資產				188,573		(188,573) ❸	
租賃負債				(191,346)		191,346	
NCI						30,832 ❹	30,832
損益科目							
租金收入					100,000	(100,000) ❸	
折舊費用				(94,287)	(80,000)	94,287	(80,000)
採權益法認列之 損益份額	(51,941)	2,773	(49,168)			49,168 ❷	
利息費用				(8,486)		8,486 ❸	
損益影響數	(51,941)		(49,168)	(102,773)	20,000		(80,000)
-歸屬於母公司					x30%		(49,168)
-歸屬於NCI						(30,832) ❹	(30,832)

合併與個體財報之損益影響數相同

❶ 合併財報IP改列PPE

PPE-土地 2,000,000  
PPE-建物 3,920,000  
IP-土地 2,000,000  
IP-建物 3,920,000

❷ 迴轉個體財報所認列之投資損益

採權益法投資 49,168  
採權益法認列損益份額 49,168

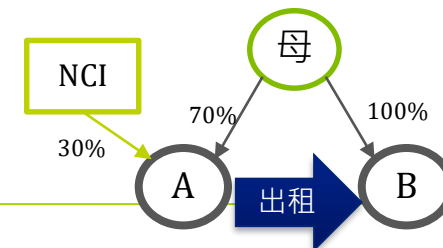
❸ 沖轉集團間租賃交易

租賃負債 191,346  
租金收入 100,000  
使用權資產 188,573  
折舊費用 94,287  
利息費用 8,486

❹ 列出NCI

NCI 30,832  
NCI 淨損 30,832

## 情況八 側流交易(二)



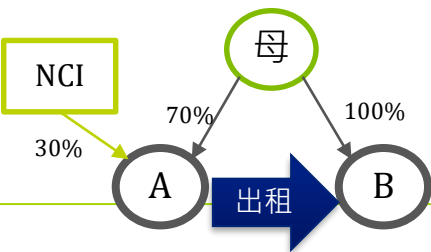
- 母公司持股70%之A子公司於20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予母公司持股100%之B子公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- **A公司**將此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 於母公司**合併財務報表**中，該不動產屬PPE，並依IAS 16採成本模式衡量。
- 假設該租賃之隱含利率為3%，B公司將租賃給付折現值為\$282,860 ①



# 情況八 側流交易(二) (續)



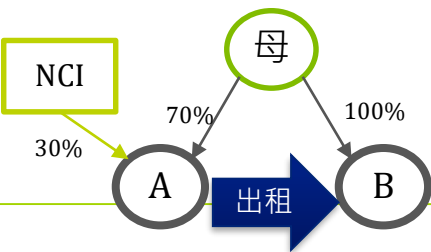
## B子公司

租賃負債					使用權資產			損益影響數
期初餘額		3% 利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	折舊+利息 費用
年度	A	B=A*3%	C	D=A+B+C	E			B+E
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

282,860/3年

母公司採權益法認列之投資損益影響數-B

# 情況八 側流交易(二) (續)



## A子公司

年度	投資性不動產(IP)-土地				租金收入	財報之損益影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額		
			a		b	b-a
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000

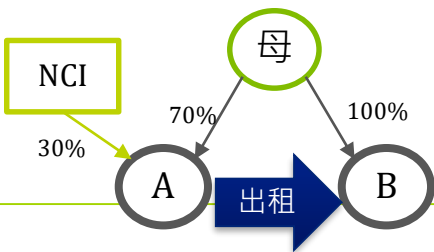
歸屬於70%母公司之損益影響數	歸屬於30%NCI之損益影響數
14,000	6,000
14,000	6,000
14,000	6,000

母公司採權益法認列之投資損益影響數-A	歸屬於NCI之損益影響數
---------------------	--------------

Arrows indicate the flow of data: x70% from the first table to the second, and x30% from the first table to the third.

# 情況八 側流交易(二) (續)



## 母公司個體

前兩頁歸屬於母公司之損益影響數

年度	採權益法認列 之投資損益 A公司(70%)	採權益法認列 之投資損益 B公司(100%)	損益影響數
	a	b	a+b
1	14,000	(102,773)	(88,773)
2	14,000	(100,027)	(86,027)
3	14,000	(97,200)	(83,200)

年度	差異數
1	(2,773)
2	(27)
3	2,800

## 母公司合併

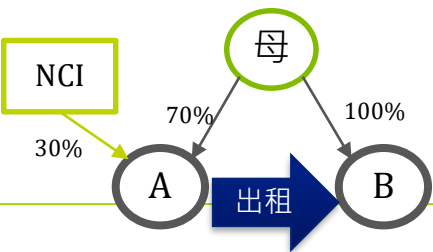
合併財務報表中，該不動產屬集團自用PPE

年度	PPE-土地	PPE-建築物			合併財報 之損益影 響數
		期初餘額	折舊	期末餘額	
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	(80,000)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	(80,000)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	(80,000)

前一頁歸屬於30%NCI之損益影響數

歸屬於 NCI之損 益影響數	歸屬母公 司之損益 影響數
6,000	(86,000)
6,000	(86,000)
6,000	(86,000)

# 情況八 側流交易(二) (續)



證券發行人財務報告編製準則第21條規定，「**個體財務報告**本期損益及其他綜合損益應與**合併基礎編製之財務報告中**本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及**個體財務報告**業主權益應與**合併基礎編製之財務報告中**歸屬於母公司業主之權益相同」。

年度	個體財報之損益影響數 (調整前)	合併歸屬於母公司之損益影響數	差異數
1	(88,773)	(86,000)	(2,773)
2	(86,027)	(86,000)	(27)
3	(83,200)	(86,000)	2,800

➡ 母公司個體財報調整分錄(以第1年為例):

Dr. 採權益法之投資	2,773
Cr. 採權益法認列之損益份額	2,773

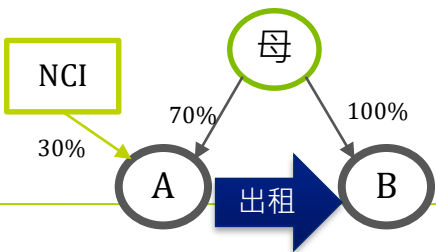
# 情況八 側流交易(二) (續)

以第1年為例 \*非完整財報，僅列示租賃相關科目

資產負債科目	母公司個體			A子公司 (b)	B子公司 (c)	合併沖銷 (d)	母公司合併 (a)+(b)+(c)+(d)
	調整前	調整數	調整後 (a)				
IP-土地				2,000,000		(2,000,000) ❶	
IP-建築物				3,920,000		(3,920,000)	
PPE-土地						2,000,000	2,000,000
PPE-建築物						3,920,000	3,920,000
採權益法之投資	(88,773)	2,773	(86,000)			86,000 ❷	
使用權資產					188,573	(188,573) ❸	
租賃負債					(191,346)	191,346 ❸	
NCI						(6,000) ❹	(6,000)
損益科目							
租金收入				100,000		(100,000) ❸	
折舊費用				(80,000)	(94,287)	94,287 ❸	(80,000)
採權益法認列之損益份額	(88,773)	2,773	(86,000)			(86,000) ❷	
利息費用					(8,486)	8,486 ❸	
損益影響數	(88,773)		(86,000)	20,000	(102,773)		(80,000)
-歸屬於母公司							(86,000) ❹
-歸屬於NCI						6,000	6,000

合併與個體財報之損益影響數相同

x30%



❶ 合併財報IP改列PPE

PPE-土地 2,000,000  
PPE-建物 3,920,000  
IP-土地 2,000,000  
IP-建物 3,920,000

❷ 迴轉個體財報所認列之投資損益

採權益法認列損益份額 86,000  
採權益法投資 86,000

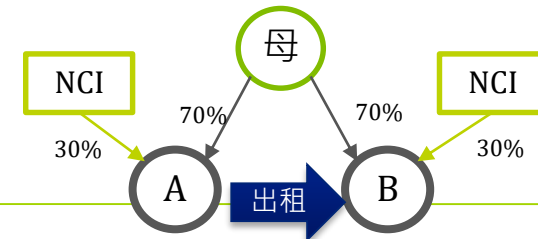
❸ 沖轉集團間租賃交易

租賃負債 191,346  
租金收入 100,000  
使用權資產 188,573  
折舊費用 94,287  
利息費用 8,486

❹ 列出NCI

NCI淨利 6,000  
NCI 6,000

## 情況九 側流交易(三)

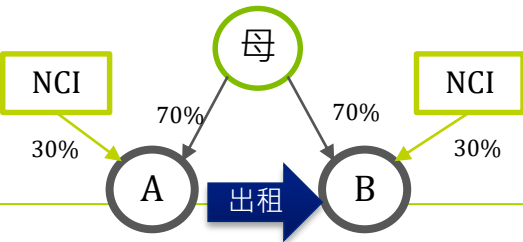


- 母公司持股70%之A子公司於20X1年1月1日取得並出租「辦公大樓」予母公司持股70%之B子公司，租賃期間為3年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。
- **A公司**將此租賃分類為營業租賃，且該不動產分類為「投資性不動產」(IP)，並以成本模式量。

辦公大樓	成本	耐用年限	每年折舊
土地	2,000,000		
建築物	4,000,000	50年，殘值\$0	80,000

- 於母公司**合併財務報表**中，該不動產屬PPE，並依IAS 16採成本模式衡量。
- 假設該租賃之隱含利率為3%，B公司將租賃給付折現值為\$282,860

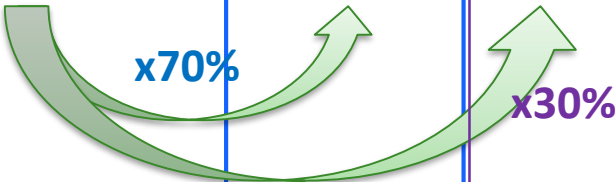
# 情況九 側流交易(三)(續)



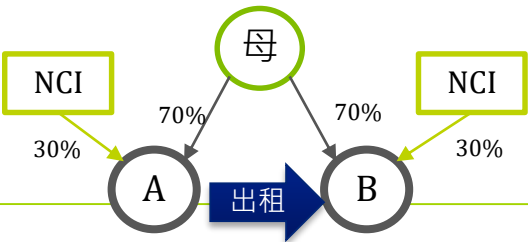
## A子公司

年度	投資性不動產(IP)-土地				租金收入	財報之損益影響數
		期初餘額	折舊	期末餘額		
			a		b	b-a
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000

歸屬於70%母公司之損益影響數	歸屬於30%NCI之損益影響數
14,000	6,000
14,000	6,000
14,000	6,000
母公司採權益法認列之投資損益	歸屬於NCI之損益



# 情況九 側流交易(三)(續)



## B子公司

年度	租賃負債				使用權資產			損益影響數
	期初餘額	3% 利息費用	租賃給付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	折舊+利息 費用
	A	B=A*3%	C	D=A+B+C	E			B+E
1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

282,860/3年

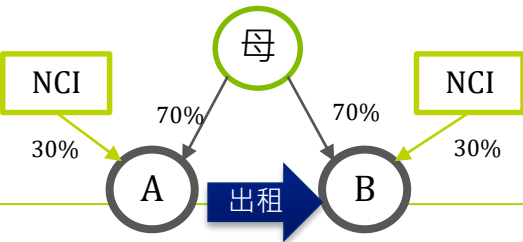
歸屬於 70%母公 司之損益 影響數	歸屬於 30%NCI之 損益影響 數
(71,941)	(30,832)
(70,019)	(30,008)
(68,040)	(29,160)

母公司採權  
益法認列之  
投資損益影  
響數

歸屬於  
NCI之損  
益影響數



情況九 側流交易(三)(續)



母公司個體

前兩頁歸屬於母公司之損益影響數

年度	採權益法認列 之投資損益 A公司(70%)	採權益法認列 之投資損益 B公司(70%)	損益影響數
	a	b	a+b
1	14,000	(71,941)	(57,941)
2	14,000	(70,019)	(56,019)
3	14,000	(68,040)	(54,040)

年度	差異數
1	(2,773)
2	(27)
3	2,800

母公司合併

合併財務報表中，該不動產屬集團自用PPE

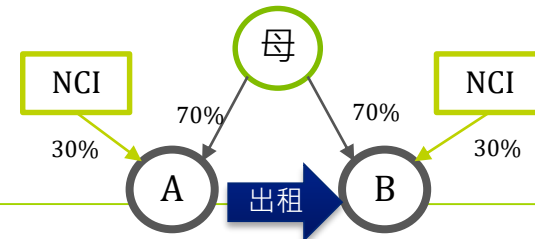
年度	PPE-土地	PPE-建築物			合併財報 之損益影 響數
		期初餘額	折舊	期末餘額	
1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	(80,000)
2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	(80,000)
3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	(80,000)

前兩頁歸屬於NCI之損益影響數

歸屬於 NCI之損 益-A	歸屬於 NCI之損 益-B	歸屬於 NCI之損 益影響數 (A+B)
6,000	(30,832)	(24,832)
6,000	(30,008)	(24,008)
6,000	(29,160)	(23,160)

歸屬母公 司之損益 影響數
(55,168)
(55,992)
(56,840)

# 情況九 側流交易(三)(續)



證券發行人財務報告編製準則第21條規定，「**個體財務報告**本期損益及其他綜合損益應與**合併基礎編製之財務報告中**本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及**個體財務報告**業主權益應與**合併基礎編製之財務報告中**歸屬於母公司業主之權益相同」。

年度	個體財報之損益影響數 (調整前)	合併歸屬於母公司之損益影響數	差異數
1	(57,941)	(55,168)	(2,773)
2	(56,019)	(55,992)	(27)
3	(54,040)	(56,840)	2,800

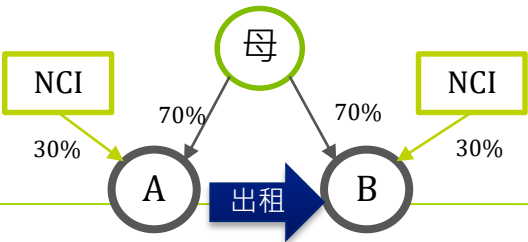
➡ 母公司個體財報調整分錄(以第1年為例):

Dr. 採權益法之投資 2,773

Cr. 採權益法認列之損益份額 2,773

# 情況九 側流交易(三)(續)

以第1年為例 \*非完整財報，僅列示租賃相關科目



資產負債科目	母公司個體			A子公司 (b)	B子公司 (c)	合併沖銷 (d)	母公司合併 (a)+(b)+(c)+(d)
	調整前	調整數	調整後 (a)				
IP-土地				2,000,000		(2,000,000) ❶	
IP-建築物				3,920,000		(3,920,000)	
PPE-土地						2,000,000	2,000,000
PPE-建築物						3,920,000	3,920,000
採權益法之投資	(57,941)	2,773	(55,168)			55,168 ❷	
使用權資產					188,573	(188,573) ❸	
租賃負債					(191,346)	191,346	
NCI						24,832 ❹	24,832
損益科目							
租金收入				100,000		(100,000) ❸	
折舊費用				(80,000)	(94,287)	94,287	(80,000)
採權益法認列之損益份額	(57,941)	2,773	(55,168)			55,168 ❷	
利息費用					(8,486)	8,486 ❸	
損益影響數	(57,941)		(55,168)	20,000	(102,773)		(80,000)
-歸屬於母公司							(55,168)
-歸屬於NCI							(24,832) ❹

❶ 合併財報IP改列PPE

PPE-土地 2,000,000  
PPE-建物 3,920,000  
IP-土地 2,000,000  
IP-建物 3,920,000

❷ 迴轉個體財報所認列之投資損益

採權益法投資 55,168  
採權益法認列損益份額 55,168

❸ 沖轉集團間租賃交易

租賃負債 191,346  
租金收入 100,000  
使用權資產 188,573  
折舊費用 94,287  
利息費用 8,486

❹ 列出NCI

NCI 24,832  
NCI淨損 24,832

合併與個體財報之損益影響數相同

## 關於德勤全球

Deloitte ( "德勤" ) 泛指德勤有限公司 ( 一家根據英國法律組成的私人擔保有限公司，以下稱德勤有限公司("DTTL"))，以及其一家或多家會員所。每一個會員所均為具有獨立法律地位之法律實體。德勤有限公司 ( 亦稱"德勤全球" ) 並不向客戶提供服務。請參閱 [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) 中有關德勤有限公司及其會員所法律結構的詳細描述。德勤為各行各業之上市及非上市客戶提供審計、稅務、風險諮詢、管理顧問及財務顧問服務。德勤聯盟遍及全球逾150個國家，憑藉其世界一流和優質專業服務，為客戶提供應對其最複雜業務挑戰所需之深入見解。德勤約220,000 名專業人士致力於追求卓越，樹立典範。

## 關於勤業眾信

勤業眾信 ( Deloitte & Touche ) 係指德勤有限公司 ( Deloitte Touche Tohmatsu Limited ) 之會員，其成員包括勤業眾信聯合會計師事務所、勤業眾信管理顧問股份有限公司、勤業眾信財稅顧問股份有限公司、勤業眾信風險管理諮詢股份有限公司、德勤財務顧問股份有限公司、德勤不動產顧問股份有限公司、及德勤商務法律事務所。勤業眾信以卓越的客戶服務、優秀的人才、完善的訓練及嚴謹的查核於業界享有良好聲譽。透過德勤有限公司之資源，提供客戶全球化的服務，包括赴海外上市或籌集資金、海外企業回台掛牌、中國大陸及東協投資等。

本出版物係依一般性資訊編寫而成，僅供讀者參考之用。德勤有限公司、會員所及其關聯機構(統稱"德勤聯盟")不因本出版物而被視為對任何人提供專業意見或服務。對信賴本出版物而導致損失之任何人，德勤聯盟之任一個體均不對其損失負任何責任。

