

不動產、廠房及設備 & 租賃

安永聯合會計師事務所 宋孟霖會計師
2014年4月11日

內容

- ▶ 不動產、廠房及設備
- ▶ 租賃

不動產、廠房及設備



IAS 16 不動產、廠房及設備—主要規定

- ▶ 範圍與定義
- ▶ 認列與衡量 (含2010年正體中文版與2013年正體中文版之規定)
- ▶ 續後衡量
- ▶ 揭露
- ▶ 首次採用相關之議題

範圍與定義



範圍(IAS 16.3&4)

- ▶ 下列項目不適用IAS 16之規定：
 - ▶ 分類為待出售之不動產、廠房及設備 (依 IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」)
 - ▶ 與農業活動有關之生物資產(依 IAS 41「農業」)
 - ▶ 探勘及評估資產之認列及衡量(依 IFRS 6「礦產資源探勘及評估」)
 - ▶ 礦業權及礦藏(如石油、天然氣及類似非再生資源)
 - ▶ 其他準則對不動產、廠房及設備之認列規定與IAS 16不同(例如:IAS 17 租賃資產)

定義(IAS 16.6)

- ▶ IAS 16所述之不動產、廠房及設備係指符合下列條件之有形項目：
 - ▶ 為供生產、提供商品或勞務、出租予他人或為管理目的而持有；及
 - ▶ 預期使用超過一個會計期間

定義範例 – 藝術收藏品會計處理

- ▶ 若收藏品之用途為展示於大廳等美感裝飾之用途，且企業之正常營業並非買賣收藏品：
 - ▶ 符合不動產、廠房與設備之定義
- ▶ 若企業投資收藏品之目的為長期投資，且企業之正常營業並非買賣收藏品：
 - ▶ 應可參照投資性不動產之會計處理，雖非不動產，但因性質類似，可依據IAS 8援引IAS 40之會計處理
- ▶ 若企業投資收藏品之目的為短期投資，且企業在正常營業中買賣收藏品：
 - ▶ 依據情況而定，可能視為存貨，或以公允價值衡量之商品處理

認列與衡量



認列:一般原則(IAS 16.7)

- ▶ 不動產、廠房及設備項目之成本僅於同時符合下列二條件時，始應認列為資產：
 - ▶ 該項目之未來經濟效益很有可能流入企業；及
 - ▶ 該項目之成本能可靠衡量

認列：備用零件及維修設備(IAS 16.8) (2010年版)

- ▶ 「備用零件及維修設備通常列為存貨且於耗用時認列為損益。惟企業之主要備用零件及備用設備若預期將使用超過一期，則符合不動產、廠房及設備之定義。同樣地，若備用零件及維修設備僅能與某不動產、廠房及設備項目一起使用，亦應按不動產、廠房及設備處理。」
- ▶ 通則：通常列帳為存貨且於耗用時認列為損益
- ▶ 例外：依IAS 16 不動產、廠房及設備之規定處理
 - ▶ 若主要備用零件及維修設備預期使用期間將超過一個會計期間
 - ▶ 若備用零件及維修設備僅能與某不動產、廠房及設備項目一併使用
 - ▶ 惟依IAS16第55段規定，資產之折舊始於該資產達可供使用時，亦即達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點時。因此，備品應於達可供使用狀態時即開始提列折舊，不應待領用後才開始提列折舊

認列：備用零件及維修設備(IAS 16.8) (2013年版)

- ▶ 修改為：「當備用零件、備用設備及維修設備等項目符合不動產、廠房及設備之定義時，應依本國際財務報導準則之規定認列。否則，此等項目應分類為存貨。」
- ▶ 實務界反應在原條文下，使用超過一期之維修設備可能被分類為存貨；因此IASB決議釐清該項設備若符合不動產、廠房及設備之定義，則不應被分類為存貨
- ▶ 此外，IASB亦移除原條文中有關僅能與某不動產、廠房及設備項目一起使用之敘述，因為其較不動產、廠房及設備之定義更為狹義
- ▶ 於導入2013年版時，須檢視是否有符合不動產、廠房及設備之定義之備用零件、備用設備及維修設備等項目，未被適當的分類於不動產、廠房及設備項下

認列：續後成本 (IAS 16.12&13)

▶ 維修 vs 重大支出

維修



1. 人工成本
2. 消耗品成本
3. 小零件成本



發生時認列為損益

重大支出



替換資產之重要零件



若符合認列條件：

1. 以新零件成本增加該資產帳面金額
2. 被替換零件之除列

認列：續後成本-定期重大檢修成本 (IAS 16.14)

- ▶ 不動產、廠房及設備(如飛機)項目持續運作之條件之一可能為定期對故障作重大檢修，而不論該項目是否已被部分重置
 - ▶ 企業執行重大檢修成本時，若其成本符合認列條件，應將其視為重置，認列為不動產、廠房及設備之帳面金額
 - ▶ 除列前次檢修之剩餘帳面金額，不管前次檢修成本於當初取得或建造時是否予以個別辨認

定期重大檢修成本個案釋例

情況一 重大檢測成本已被個別辨認

一機器設備於20X1年原始購買成本中包括安裝時之重大檢測成本\$20,000。按照政府之安全法規，需每5年進行一次大規模之安全檢測。惟20X3年法規修改惟須每3年進行一次安全檢測，公司於20X3年12月31日實際發生之檢測成本為\$25,000。有關重大檢測成本相關分錄如下：

20X1/1/1	機器設備成本	20,000	
	現金(或應付帳款)		20,000
20X3/12/31	折舊	4,000	
(20X2及20X1亦同)	累計折舊-機器設備		4,000
20X3/12/31	處分PPE損失	8,000	
	累計折舊-機器設備	12,000	
	機器設備成本		20,000
20X3/12/31	機器設備成本	25,000	
	現金(或應付帳款)		25,000

定期重大檢修成本個案釋例（續）

情況二 重大檢測成本未被個別辨認

沿情況一，惟購買機器時尚無客觀資料可辨認內含之重大檢測成本。公司於20X3年12月31日經評估認為該機器已有大規模檢測之必要，實際發生之檢測成本為\$25,000。因物價指數上漲，公司以20X3年之實際檢測成本推估20X1年購買機器成本中內含檢測成本應為\$20,000，則相關重大檢測成本相關分錄如下：

20X3/12/31	處分PPE損失	14,000
	累計折舊-機器設備	6,000*
	機器設備成本	20,000

* 該機器設備於20X1年購買時即預估耐用年限為10年，經過3年之累計折舊為6,000

20X3/12/31	機器設備成本	25,000
	現金(或應付帳款)	25,000

衡量：成本要素 (IAS 16.16)

▶ 取得資產成本

▶ 購買價格($C=(P-T-R)$)

C：成本

P：購買價格，包括進口關稅及不可扣抵之進項稅額

T：商業折扣

R：回饋金

- ▶ 為使資產達到能以管理階層所預期方式運作之必要狀態及地點之任何直接可歸屬成本
- ▶ 估計拆卸、移除該項目及復原其所在地點義務之成本
- ▶ 試車所產生之收入可能可作為資產成本之減項

衡量：成本要素-自建資產 (IAS 16.22)

- ▶ 成本之決定原則同外購資產成本
- ▶ 若建造類似於供銷售之資產→成本通常與建造供銷售之存貨資產 (IAS 2「存貨」)一致
- ▶ 消除任何內部利潤
- ▶ 符合認列條件之借款成本可為成本之一部分 (IAS 23「借款成本」)

衡量:成本衡量 (IAS 16.23)

- ▶ 不動產、廠房及設備項目之成本為認列日之約當現銷價格。亦即購買資產立即以現金支付時，企業須自付之金額
- ▶ 約當現銷價格與總支付價款之差額：
 - ▶ 於授信期間認列為利息費用，或
 - ▶ 依 IAS 23 「借款成本」之規定予以資本化

衡量:成本衡量-交換資產 (IAS 16.24&26)

▶ 公允價值衡量

- ▶ 以換出資產之公允價值衡量換入資產之成本(但換入資產的公允價值較為明確者,以換入資產的公允價值衡量)
- ▶ 即使企業無法在交換當時立即除列換出資產,換入資產仍應以換出資產之公允價值衡量

▶ 帳面金額衡量:符合下列情形之一時,換入資產應以換出資產之帳面金額作為成本

- ▶ 該交換交易缺乏商業實質
- ▶ 換入及換出資產之公允價值皆無法可靠衡量

衡量:成本衡量-交換資產 - 範例

▶ 具備商業實質—依公允價值衡量:

	甲公司A機器設備	乙公司B機器設備
機器設備帳面金額(BV)	\$140,000	\$160,000
其公允價值	\$150,000	\$150,000
交換損益	\$10,000	(\$10,000)

甲公司分錄

不動產、廠房及設備—B機器設備	\$150,000
不動產、廠房及設備—A機器設備	\$140,000
處分不動產、廠房及設備利益	\$10,000

乙公司分錄

不動產、廠房及設備—A機器設備	\$150,000
處分不動產、廠房及設備損失	\$10,000
不動產、廠房及設備—B機器設備	\$160,000

衡量:成本衡量-交換資產 - 範例(續)

- ▶ (1)缺乏商業實質或(2)換入資產及換出資產公允價值均無法可靠衡量

<u>甲公司A機器設備</u>		<u>乙公司B機器設備</u>
機器設備帳面金額	\$140,000	\$160,000

甲公司

不動產、廠房及設備—B機器設備	\$140,000
不動產、廠房及設備—A機器設備	\$140,000

乙公司

不動產、廠房及設備—A機器設備	\$160,000
不動產、廠房及設備—B機器設備	\$160,000

續後衡量



續後衡量(IAS 16.29-31)

- ▶ 原始衡量 – 成本模式
- ▶ 續後衡量 – 企業得選擇『成本模式』或『重估價模式』衡量
 - 選定之會計政策應適用於同類別之全部PP&E

- ▶ 成本模式：

$$\text{帳面金額} = \text{成本} - \text{累計折舊} - \text{累計減損損失}$$

- ▶ 重估價模式：

$$\text{帳面金額} = \text{重估價日之公允價值} - \text{後續之累計折舊} - \text{後續之累計減損損失}$$

定期進行重估價，確保帳面金額與資產負債日之公允價值無重大差異

合併個體之固定資產類別應以合併角度考量，包含不同個體中相同性質及用途之固定資產於同一類，例如同一類須採相同續後衡量模式，因此集團內會計原則應為一致。

續後衡量:折舊(IAS 16.6&43&48)

- ▶ 定義： 將資產之可折舊金額（資產成本減除殘值後之餘額）於耐用年限內有系統地分攤
- ▶ 一項不動產、廠房及設備之任一組成部分，若其成本相對於該項目之總成本係屬重大，則該部分應予以單獨提列折舊
- ▶ 每期之折舊費用應認列為當期損益，除非該費用已包含在另一項資產之帳面金額中。例如，製造廠房及設備之折舊係包含於存貨之加工成本中

續後衡量:折舊提列之開始與停止(IAS 16.55)

- ▶ 開始提列折舊：
 - ▶ 已達可供使用狀態時，
 - ▶ 折舊開始時點亦是企業停止將支出資本化為資產帳面金額之時點

- ▶ 下列二者較早之日期予以停止提列折舊
 - ▶ 將資產分類為待出售之日(依照IFRS 5 「待出售非流動資產及停業單位」)
 - ▶ 資產除列日

- ▶ 因此，除資產已全數提列折舊完畢之外，折舊並不因資產發生閒置或不再積極使用而停止

續後衡量:耐用年限(IAS 16.6&56)

- ▶ 耐用年限係指：
 - ▶ 企業預期使用資產之期間；或
 - ▶ 企業預期由資產取得之產量或類似單位

- ▶ 決定資產耐用年限時，下列因素應加以考量：
 - ▶ 資產之預期使用程度
 - ▶ 預期之磨損程度
 - ▶ 技術或商業過時
 - ▶ 使用該資產於法律或類似之限制

續後衡量:折舊方法

- ▶ 折舊方法之原則：採用之折舊方法應能反映企業預期資產未來經濟效益之消耗型態
- ▶ 方法包括：直線法、餘額遞減法、及生產數量法等
- ▶ 至少應於每個會計年度終了時，評估一次剩餘耐用年限、折舊方法及殘值
- ▶ 公開發行公司如需變動折舊性資產耐用年限、折舊方法及殘值，需依循證券發行人財務報告編製準則第六條辦理：
 - ▶ 原則上應於變動前一年度辦理變動相關事宜，惟如於會計年度開始日後始變動者，應增加合理性及必要性等說明
 - ▶ 應於變更前將相關資料洽請會計師就合理性逐項分析出具複核意見
 - ▶ 變動會計政策或會計估計前後，均應提報董事會決議通過及監察人（或審計委員會）承認後公告申報，並提報最近一次股東會

續後衡量:減損及補償 (IAS 16.63&65-66)

- ▶ 減損：依照IAS 36「資產減損」相關規定

- ▶ 減損或遺失之補償：

“不動產、廠房及設備項目之減損或損失”及“第三方之相關理賠或補償給付”及“重置資產之所有續後購買或建造”為獨立經濟事件，會計處理分別如下：

- ▶ 「資產之減損或遺失」：減損依 IAS 36相關規定認列，報廢或處分依 IAS 16除列
- ▶ 「第三方之相關理賠」：於可收得補償金時認列為損益
- ▶ 「重置資產之購買或建造」：續後成本依 IAS 16認列

除列 (IAS 16.67-69)

- ▶ 當資產有下列任一情形時，應予以除列：
 - ▶ 處分時
 - ▶ 預期無法藉由對資產之使用或處分以產生未來經濟效益時
- ▶ 資產除列所產生之損益，應於除列時認列為利得或損失（禁止分類為收入）
- ▶ 以售後租回方式處分時，依IAS 17「租賃」規定處理
- ▶ 除列日之決定—依IAS 18「收入」銷貨收入之認列條件

除役成本及相關負債

- ▶ 不動產、廠房及設備項目之成本包括企業因安裝該項目而發生之拆卸、移除或復原義務之成本。依據IAS 16規定認為不動產、廠房及設備成本之一部分；及IAS 37「負債準備、或有負債及或有資產」之規定予以認列與衡量為負債準備

例：

Dr: 不動產、廠房及設備 XXX

Cr: 除役負債準備 XXX

- ▶ 後續會計期間，若清償除役、復原等義務而流出之具經濟效益資源之估計金額或發生時點或折現率發生變動，則需依據IFRIC 1「現有除役、復原及相關負債之變動」之規定處理

除役成本個案釋例

情況一 原始認列除役負債

丙公司係特用化學生產廠商，20X1年1月1日於澳洲設立化學工廠，雖非租用之土地，但因其中生產用之某一化學原料係屬管制品，當地法令規定儲存設備之使用期限不得超過10年，屆滿時須拆除清理後再另建新儲槽，且須委請具專業資格之環保工程公司處理。儲存設備成本為\$100,000,000，丙依環保公司報價資料概估除役時處理成本\$2,000,000。另以風險調整後年利率4%折現。假設認列後之衡量採成本模式，則20X1年相關分錄如下：

20X1/1/1 倉儲設備成本	101,351,128*
除役負債準備	1,351,128
現金(或應付設備款)	100,000,000
* $2,000,000 \div (1.04^{10}) = 1,351,128$	
20X1/12/31折舊	10,135,113
累計折舊-倉儲設備	10,135,113
20X1/12/31利息費用	54,045 **
除役負債準備	54,045
** $1,351,128 \times 4\% = 54,045$	

除役成本個案釋例（續）

情況二 現有負債準備之變動（估計現金流量改變）

沿情況一，由於拆除該特用化學儲槽之新一代技術已發展成熟且可更有效降低汙染，故於20X4年1月1日法令強制規定未來汰換時應採用新一代技術，丙公司估計處理成本將增加為\$2,200,000，折現率未變動，且假設可回收金額超過帳面金額，故無減損之虞，則20X4年相關分錄如下：

20X4/1/1	倉儲設備成本	151,984 *
	除役負債準備	151,984

$$* (2,200,000 - 2,000,000) \div (1.04^7) = 151,984$$

20X4/12/31	折舊	10,156,825 **
	累計折舊-倉儲設備	10,156,825

$$** (1,351,128 - 135,113 \times 3 + 151,984) \div 7 = 156,825$$

20X1/12/31	利息費用	66,873 ***
	除役負債準備	66,873

$$*** 2,200,000 \div (1.04^7) \times 4\% = 66,873$$



揭露-各類資產應揭露資訊(IAS 16.73)

- ▶ 決定總帳面金額之衡量基礎
- ▶ 所採用之折舊方法
- ▶ 所採用之耐用年限及折舊率
- ▶ 期初與期末之總帳面金額及累計折舊(與累計減損損失加總)
- ▶ 期初與期末帳面金額間之調節，列示下列各項：
 - ▶ 增添之金額
 - ▶ 依IFRS 5分類為待出售資產或包含在待出售處分群組中之資產及其他處分
 - ▶ 由企業合併取得者
 - ▶ 當期認列於其他綜合淨利項下之資產重估價增值或減值，及所認列之減損損失或迴轉金額
 - ▶ 當期計入損益之減損損失
 - ▶ 當期迴轉入損益之減損損失
 - ▶ 折舊費用
 - ▶ 因財務報表自功能性貨幣轉換至不同報表表達貨幣所產生之淨兌換差額
 - ▶ 其他變動項目

揭露-其他應揭露資訊(IAS 16.74-76&78)

- ▶ 不動產、廠房及設備受限制或提供作為擔保之事實及金額
- ▶ 建造過程中資本化為不動產、廠房及設備帳面金額之金額
- ▶ 承諾購買不動產、廠房及設備之金額
- ▶ 若未於損益表中單獨揭露，則應揭露來自第三人對已減損或遺失之不動產、廠房及設備之補償金額
- ▶ 依IAS 8「會計政策、會計估計變動及錯誤」揭露以下之會計估計變動之性質及影響
 - ▶ 殘值、耐用年限、折舊方法
 - ▶ 資產拆除、遷移及回復原狀之成本
- ▶ 依IAS 36之規定揭露已減損不動產、廠房及設備之資訊

揭露-鼓勵揭露資訊(IAS 16.39)

- ▶ 暫時閒置之不動產、廠房及設備帳面金額
- ▶ 已折舊完畢但仍在使用之不動產、廠房及設備總帳面金額 ('gross carrying amount')
- ▶ 不再積極使用但未依IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」規定分類為待出售之不動產、廠房及設備帳面金額
- ▶ 採成本模式之資產，當資產之公允價值與帳面金額有重大差異時，揭露其公允價值

13. 不動產、廠房及設備

不動產、廠房及設備係以取得成本為認列基礎，並減除累計折舊及累計減損後列示，前述成本包含不動產、廠房及設備之拆卸、移除及復原其所在地點之成本及因未完工程所產生之必要利息支出。不動產、廠房及設備之各項組成若屬重大，則單獨提列折舊。當不動產、廠房及設備之重大組成項目須被定期重置，本集團將該項目視為個別資產並以特定耐用年限及折舊方法分別認列。該等被重置部分之帳面金額，則依國際會計準則第16號「不動產、廠房及設備」之除列規定予以除列。重大檢修成本若符合認列條件，係視為替換成本而認列為廠房及設備帳面金額之一部分，其他修理及維護支出則認列至損益。

IAS 16揭露範例 (續)

折舊係以直線法按下列資產之估計耐用年限計提：

房屋及建築	5～50年
機器設備	5年
運輸設備	5年
辦公設備	5年
租賃資產	5～50年
租賃改良	依租賃年限或耐用年限孰短者

不動產、廠房及設備之項目或任一重要組成部分於原始認列後，若予處分或預期未來不會因使用或處分而有經濟效益之流入，則予以除列並認列損益。

不動產、廠房及設備之殘值、耐用年限及折舊方法係於每一財務年度終了時評估，若預期值與先前之估計不同時，該變動視為會計估計變動。

IAS 16揭露範例 (續)

	土地	建築物	XXX	合計
成本：				
103.1.1				
增添				
透過企業合併取得				
處分				
移轉				
匯率變動之影響				
103.12.31				

	土地	建築物	XXX	合計
折舊及減損：				
103.1.1				
當期折舊				
減損損失				
處分				
移轉				
匯率變動之影響				
103.12.31				

本公司建築物之重大組成部分主要為主建物、空調設備及電梯等，並分別按其耐用年限50年、5年及15年提列折舊。

首次採用相關之議題



首次採用IFRS可選擇豁免 – 認定成本

- ▶ 認定成本係針對特定時點資產成本或折舊後成本之替代數
- ▶ 使用公允價值或重估價為認定成本 (IAS 16 / IAS 40)
 - ▶ 可選擇轉換日之公允價值作為某些類別資產於IFRS之認定成本
 - ▶ 可選擇於轉換日或轉換日之前依據先前之一般公認會計準則下作出之重估價為某些資產於IFRS之認定成本
 - ▶ 可選擇基於諸如民營化或初次上市櫃等事件所衡量之公允價值作為某些類別資產於IFRS之認定成本
 - ▶ 適用此豁免之資產類別如下:
 - ▶ 不動產、廠房及設備
 - ▶ 投資性不動產(成本模式); 及
 - ▶ 無形資產 (僅限於符合特定認列條件之無形資產)
- ▶ 此豁免適用於個別資產 (asset by asset basis)
- ▶ 企業亦可不選擇採用此豁免，追溯適用IFRS針對不動產、廠房及設備，投資性不動產及無形資產之規定

證券發行人財務報告編製準則限制不動產、廠房及設備僅得選擇ROC GAAP之重估價值作為重估價日之認定成本

範例：IFRS 1開帳數之認定成本

IFRS規定	甲公司
▶ 歷史成本	▶ 甲公司可選擇追溯適用IAS 16/IAS 40/IAS 38規定以決定資產之開帳數。
▶ 認定成本	
▶ 轉換日公允價值	編製準則禁止固定資產採用公允價值，甲公司因此不適用此項IFRS 1豁免。惟符合條件之投資性不動產得以公允價值作為認定成本。
▶ 依資產重估價辦法估列之重估增值	帳列土地得考量於民國102年度依公告現值辦理重估價，方得作為重估價日之認定成本。 (除土地外之固定資產得採營利事業資產重估價辦法重估價)
▶ IPO / 私募	編製準則不允許採用此項IFRS 1豁免。

IFRS 1開帳數之認定成本(續)

項目	潛在影響數字之變動方向				注意事項
	民國102年 當期損益	民國103年 期初R/E	民國103年 以後損益	民國103年 期初權益	
IAS 16_不動產、廠 房及設備_認定成本	—	↑	—	—	(1)「土地」須於民國102年依公告現值辦理重估增值。 (2) 相關會計處理，如下所述。

民國102年(ROC GAAP)		民國103年01月01日 (TIFRS)	
Dr.土地-重估增值	XXX	Dr.土地	XXX
Cr.土地增值稅負債	XXX	Cr.土地-重估增值	XXX
Cr.股東權益-重估增值	XXX	Dr.土地增值稅負債	XXX
		Cr.遞延所得稅負債	XXX
		Dr.股東權益-重估增值	XXX
		Cr.保留盈餘	XXX

可選擇豁免 – 固定資產之除役成本

- ▶ 在先前一般公認會計準則下，企業可能已採行某些方法處理於不動產、廠房及設備成本內既有之除役、復原及類似負債，以及此負債之續後變動，但這些方法可能不符合IFRS之規定
- ▶ ROC GAAP雖有解釋函97-340與IFRS類似之除役成本之會計處理，但並不採追溯調整相關規定，因此於轉換日可能存在尚未認列之除役成本
- ▶ 若清償除役、復原等義務而流出之具經濟效益之資源之估計金額或發生時點或折現率發生變動，則需依據IFRIC 1「現有除役、復原及相關負債之變動」之規定處理

可選擇豁免之計算方法

- ▶ IFRS 1之選擇性豁免，允許企業無需追溯適用IFRIC 1規定調整歷史估計變動，而僅需採取以下方式認列除役成本及相關負債：
 - ▶ 於轉換日依IAS 37之規定衡量除役負債
 - ▶ 若除役負債係屬IFRIC 1之範圍內，估計當負債初始產生時，須納入相關資產成本之金額，該金額係以適用該負債期間之調整風險後最佳估計歷史折現率折現至該日之現值
 - ▶ 按目前對資產耐用年限之估計，使用企業依據IFRS所採用之折舊政策，計算該金額於轉換日之累計折舊

可選擇豁免 – 固定資產之除役成本之範例

背景：

- ▶ 企業轉換至國際財務報導準則之日係民國103年1月1日，而首次以國際財務報導準則報導期間結束日為民國104年12月31日。企業建造一工廠且於民國97年1月1日完工及可供使用
- ▶ 工廠成本 = \$1,000
- ▶ 剩餘價值 = \$200
- ▶ 經濟耐用年限 = 10年
- ▶ 第10年需發生之除役成本之原始衡量金額 = \$175
- ▶ 適用除役負債之折現率 = 5%
- ▶ 民國97年1月1日除役負債折現後金額 = \$107.43
- ▶ 民國103年1月1日除役負債折現後金額 = \$143.97

可選擇豁免 – 固定資產之除役成本之範例 (續)

- ▶ 若企業不選擇豁免辦法而追溯適用之情況下，則工廠之除役負債於採用IFRS之初始資產負債表內之帳面價值應如何計算？IFRS轉換日之分錄為何？
 - ▶ 於此情況下，於97/1/1之工廠成本及相對應除役負債準備皆為\$107.43 (\$175折現至Day 1之金額)
 - ▶ 103/1/1 轉換日之分錄如下：

工廠成本	\$107.43
保留盈餘	\$101 (包含折舊費用\$64.46及利息費用\$36.54)
累計折舊	\$64.46 ($\$107.43/10 \times 6$)
除役負債	\$143.97

可選擇豁免 – 固定資產之除役成本之實務考量

- ▶ 實務上，企業若不選擇計算除役成本之豁免辦法，影響為何？
 - ▶ 企業若追溯適用IFRIC 1則必須回到原點且針對期間每一次除役準備之估計變動，依據IFRIC 1之規定處理
 - ▶ 若資產為耐用年限較長之資產，則很可能有許多次估計變動皆需首次適用者一一予以計算處理
- ▶ IFRS 1給予之豁免條款可減少企業重編包含除役成本之不動產、廠房及設備項目所需花費之時間與金錢

租賃



IAS 17 租賃—主要規定

- ▶ 租賃之分類
- ▶ 承租人之租賃會計
- ▶ 出租人之租賃會計
- ▶ 售後租回交易
- ▶ IFRIC 4 決定一項安排是否包含租賃
- ▶ 2010正體中文版與2013年正體中文版之差異

租賃之分類



租賃之分類

分類依據：移轉租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬

- ▶ 風險包括因閒置產能或技術過時造成損失及因經濟環境改變造成投資報酬變動之可能性
- ▶ 報酬可能表現在資產經濟年限期間獲利活動及源自資產增值或殘值變現所能獲取利益之預期
- ▶ 由於出租人與承租人間之交易係以彼此訂定之租賃合約為依據，故採用一致之定義較為適當。但在應用這些定義時，因出租人與承租人所處不同情況，可能導致對同一租賃有不同之分類

租賃之分類(續)

- ▶ 取決於交易實質而非合約形式
- ▶ 通常分類為融資租賃之情況(IAS 17.10)
 - ▶ 租期屆滿，資產所有權移轉予承租人
 - ▶ 優惠承購權
 - ▶ 租期涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分(75%?)
 - ▶ 租賃開始日最低租金給付現值達該租賃資產幾乎所有之公允價值(90%?)
 - ▶ 租賃資產具相當特殊性，以致僅承租人無須重大修改即可使用
 - ▶ 其他(IAS 17.11)
- ▶ 於租賃開始日決定分類
- ▶ 租約修改造造成分類結果不同 — 修訂後合約視為新協議

租賃之分類(續)

－ 融資租賃之判斷

- ▶ 租賃資產經濟年限 vs. 租賃期間

租賃資產

經濟年限

≠

耐用年限

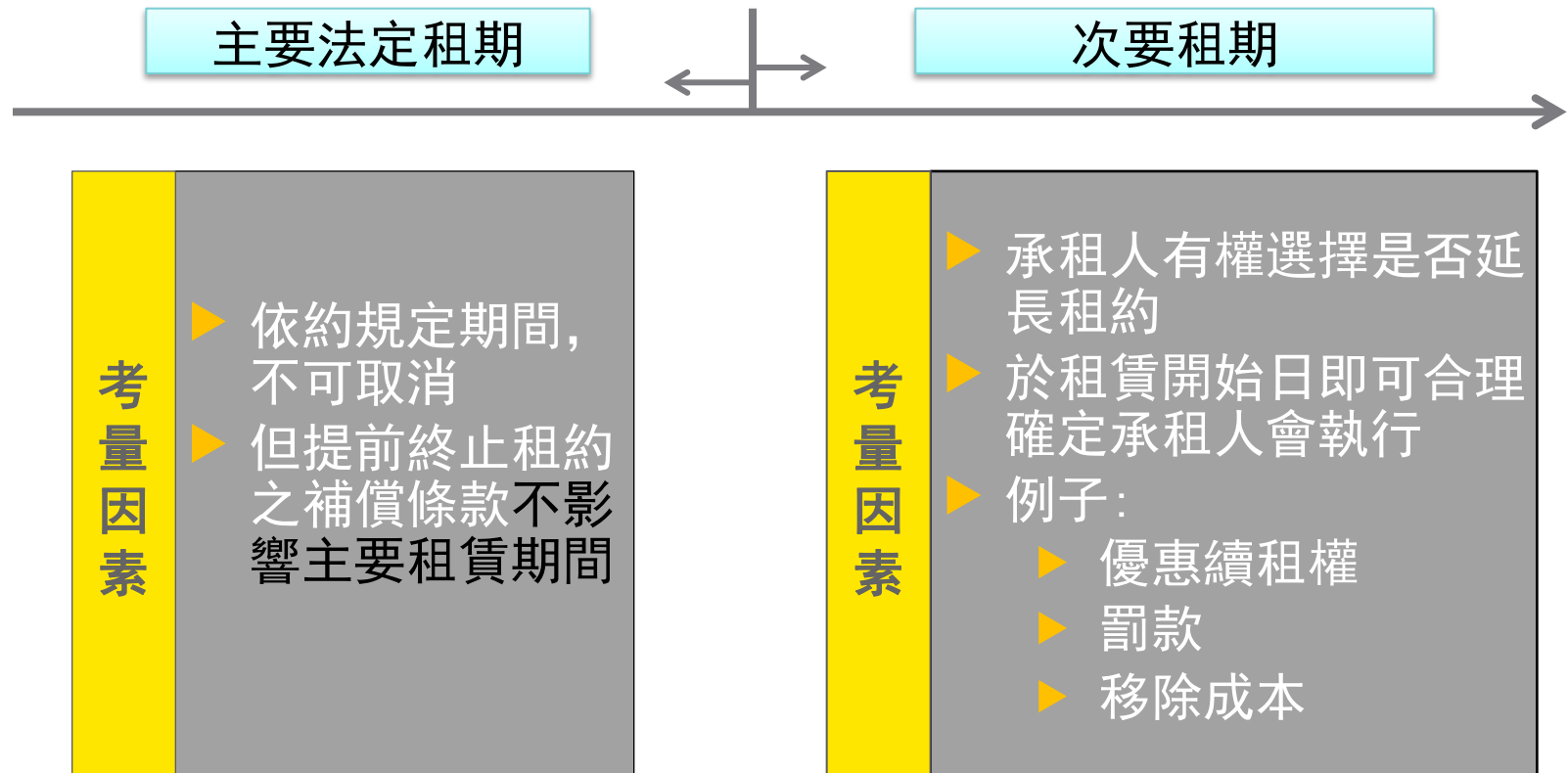
V.S

租賃期間

租賃之分類(續)

－ 融資租賃之判斷

▶ 租賃期間



租賃之分類(續)

－ 融資租賃之判斷

► 決定最低租金給付現值

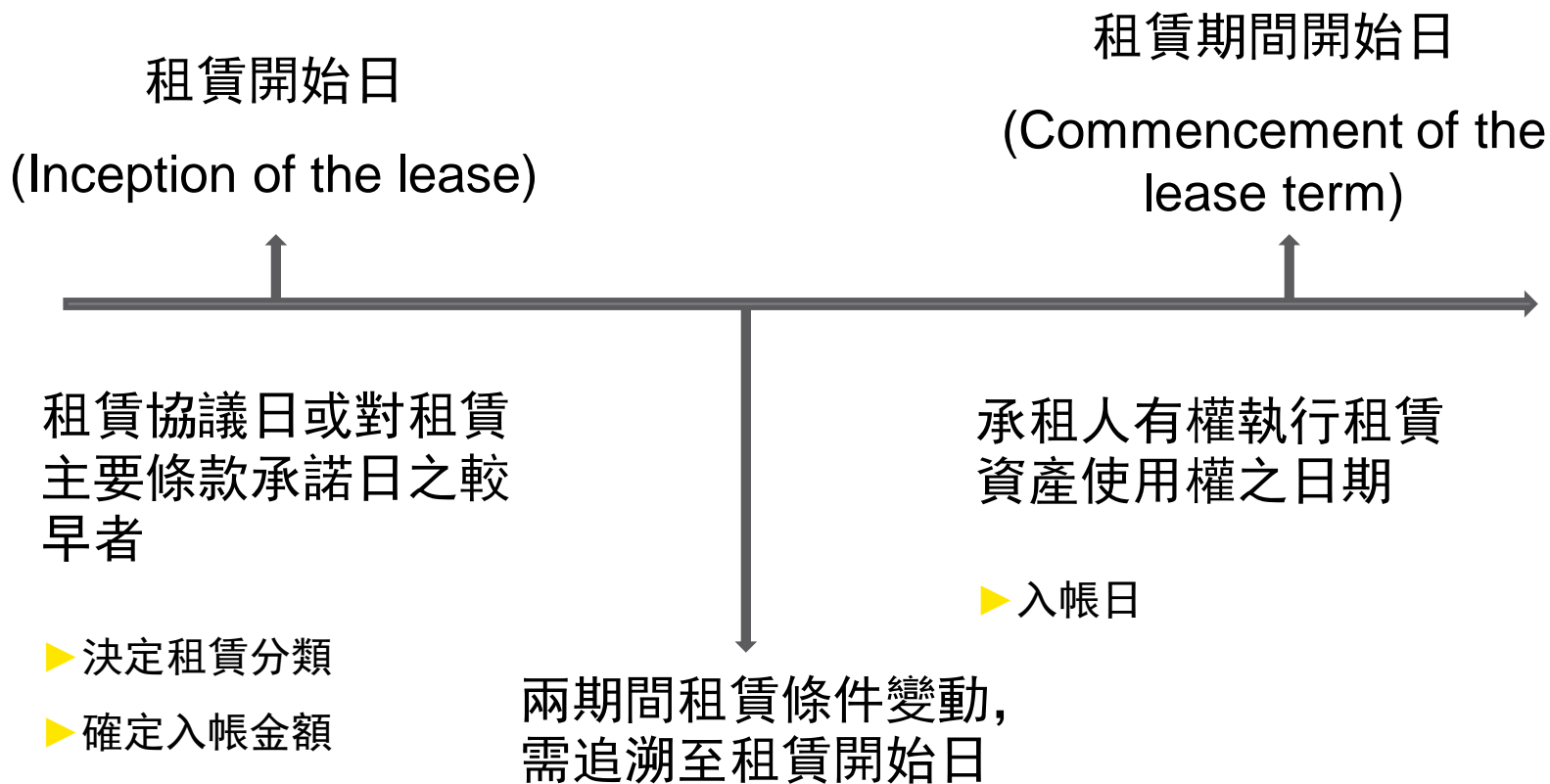
項目	承租人	出租人
每期最低給付租金(註一)	◎	◎
優惠承購價格	◎	◎
保證殘值 －由承租人及其關係人保證部分	◎	◎
保證殘值(註二) －由獨立第三者保證	X	◎
存出保證金之時間價值	◎	◎

註一：各期最低給付租金不包含或有租金

註二：保證殘值定義不同，可能會導致承租人和出租人分類不同

租賃之分類 (續)

判斷租賃交易類型需注意以下兩個時點：



租賃之分類(續)

- ▶ 包含土地及建築物租賃之分類
 - ▶ 區分營業租賃或融資租賃之標準一樣
 - ▶ 土地及建築物要素分別考量以判斷分類
 - ▶ 土地判斷之重要考量—土地通常具非確定經濟年限
 - ▶ 最低租賃給付之分攤—按租賃權益公允價值之相對比例分攤
 - ▶ 土地要素原始認列金額不重大，則土地與建築物可按單一項目處理
 - ▶ 承租人對土地及建築物同時依IAS 40分類為投資性不動產且採用公允價值模式時，土地及建築物無須分開衡量。
 - ▶ 承租人可能將營業租賃下所持有之不動產權益分類為投資性不動產。如將不動產權益分類為投資性不動產，該不動產權益應以融資租賃方式處理，並採公允價值模式認列該資產

SIC 27 評估法律形式為租賃之交易實質

SIC 27規定： 即便法律形式上為租賃，但須依下列指標逐一判斷交易實質是否符合租賃定義：

- ▶ 企業保有附屬於標的資產所有權之所有風險及報酬，並享有與該安排前實質相同之使用權；
- ▶ 作出該安排之主要理由為取得特定稅賦結果，而非移轉資產之使用權；
- ▶ 附加選擇權之條款使得該選擇權幾乎一定會被行使（例如，某一賣權於可行使時，其可行使價格係充分地高於預期公允價值）

承租人之租賃會計



承租人之租賃會計

▶ 融資租賃

- ▶ 原始認列—租賃資產公允價值或最低租金給付現值取低者
 - ▶ 最低租金給付現值之折現率—租賃隱含利率，如租賃隱含利率不確定，則採承租人增額借款利率
 - ▶ 同時認列一項資產及一項負債
 - ▶ 原始直接成本列為資產增加數
 - ▶ 租賃負債應區分流動及非流動
- ▶ 後續衡量
 - ▶ 最低租金給付分配予財務費用並降低尚未支付之負債
 - ▶ 或有租金於發生時認列
 - ▶ 提列折舊
 - ▶ 評估減損

承租人之融資租賃會計—釋例

- ▶ 甲公司與乙公司於20X1年1月1日簽訂租賃合約，甲自20X1年1月1日起向乙租用機器一部，租期4年，每年年初給付租金\$400,000。該租賃合約經甲評估係屬融資租賃。租期屆滿時甲得選擇以\$50,000承購該機器，此價格明顯低於選擇權行使日該資產公允價值之價格，因此20X1年1月1日即可合理確定此選擇權將被行使。承購後該機器預計可再使用3年，無殘值，採直線法計提折舊。甲簽約時無法得知乙之租賃隱含利率，甲之增額借款利率為15%，該機器之公允價值為\$1,500,000。甲為協商及取得租賃合約所發生之直接可歸屬成本為\$58,122

承租人之融資租賃會計—釋例(續)

▶ 租賃開始日

租賃資產	1,341,878	
應付租賃款		1,341,878*

租賃資產	58,122	
現金		58,122

應付租賃款	400,000	
現金		400,000

* $400,000 + (400,000 \times 2.283225) + (50,000 \times 0.571753) = 1,341,878$
 $1,341,878 < 1,500,000$

承租人之融資租賃會計—釋例(續)

▶ 20X1年12月31日

利息費用 141,282*

應付租賃款 141,282

* $(1,341,878 - 400,000) \times 15\% = 141,282$

折舊 200,000**

累計折舊—租賃資產 200,000

** $(1,341,878 + 58,122) \div 7 = 200,000$

承租人之租賃會計(續)

▶ 融資租賃

▶ 揭露

- ▶ 承租人對融資租賃，必須符合國際財務報導準則第7號「金融工具：揭露」之規定，並應作下列揭露：
 - ▶ 各類資產於報導期間結束日之淨帳面金額
 - ▶ 報導期間結束日未來最低租賃給付總額及其現值之調節。此外，企業並應就下列各期間，揭露報導期間結束日未來最低租賃給付總額及其現值：
 - ▶ 不超過一年；
 - ▶ 超過一年但不超過五年；
 - ▶ 超過五年
 - ▶ 當期認列為費用之或有租金

承租人之租賃會計(續)

▶ 融資租賃

▶ 揭露

- ▶ 承租人對融資租賃，必須符合國際財務報導準則第7號「金融工具：揭露」之規定，並應作下列揭露(續)：
 - ▶ 報導期間結束日依據不可取消之轉租合約，預期將收到之未來最低轉租給付總額
 - ▶ 承租人重大租賃協議之一般說明，包括但不限於下列各項：
 - ▶ 決定應付或有租金之基礎
 - ▶ 續租或購買之選擇權及租金調漲條款之存在及其內容；及
 - ▶ 附加於租賃協議之限制，例如對股利、新增負債及未來租賃之限制
- ▶ 此外，國際會計準則第16號、國際會計準則第36號、國際會計準則第38號、國際會計準則第40號及國際會計準則第41號之揭露規定，亦適用於承租人之融資租賃資產

承租人之租賃會計(續)

► 融資租賃

應付租賃款

本集團許多不同之廠房及機器設備項目係以融資租賃之方式持有。此類租賃合約含有承租人之購買選擇。融資租賃之未來最低租賃給付總額及其現值之調節列示如下：

	104.12.31		103.12.31		103.1.1	
	最低給付額	<u>給付額現值</u>	最低給付額	<u>給付額現值</u>	最低給付額	<u>給付額現值</u>
不超過一年						
超過一年但不超過五年						
超過五年						
最低租賃給付總額						
減：財務成本						
最低租賃給付額現值						
流 動						
非 流 動						

承租人之租賃會計—釋例(續)

► 20X1年12月31日財務報表附註揭露：

X. 應付租賃款

本集團機器設備係以融資租賃之方式持有。此類租賃合約含有承租人之購買選擇。融資租賃之未來最低租賃給付總額及其現值之調節列示如下：

	20X1.12.31	
	最低給付額	給付額現值
不超過一年	400,000	297,526
超過一年但不超過五年	850,000	785,634
超過五年	0	0
最低租賃給付總額	1,250,000	
減：財務成本	166,840	
最低租賃給付額現值	1,083,160	1,083,160
流 動	297,526	
非 流 動	785,634	

承租人之租賃會計—釋例(續)

► 20X4年12月31日

應付租賃款	50,000
機器設備	1,400,000
累計折舊—租賃資產	800,000
現金	50,000
租賃資產	1,400,000
累計折舊—機器設備	800,000

承租人之租賃會計(續)

- ▶ 營業租賃
 - ▶ 按直線基礎於租期內認列為費用

承租人之租賃會計(續)

- ▶ 營業租賃釋例 – 未來租金調漲
- ▶ 公司簽訂三年期辦公室租賃合約，合約中明訂承租第一年每月租金\$50,000，第二年起每年租金調漲5%，依IAS17之規定，公司第一年帳上應認列多少租金費用？
- ▶ 答：
 - ▶ 三年租賃期間之總租金支出：
$$50,000 + 50,000(1+5\%) + 50,000(1+5\%)(1+5\%) = 157,625$$
 - ▶ 直線法下，各期應認列之租金費用：
$$157,625 / 3 = 52,542$$

承租人之租賃會計(續)

▶ 營業租賃

▶ 揭露

- ▶ 承租人對營業租賃，必須符合國際財務報導準則第7號之規定，並應作下列揭露：
 - ▶ 下列各期間不可取消營業租賃之未來最低租賃給付總額：
 - ▶ 不超過一年；
 - ▶ 超過一年但不超過五年；
 - ▶ 超過五年
 - ▶ 報導期間結束日依據不可取消之轉租合約，預期將收到之未來最低轉租給付總額

承租人之租賃會計(續)

▶ 營業租賃

▶ 揭露

- ▶ 承租人對營業租賃，必須符合國際財務報導準則第7號之規定，並應作下列揭露(續):
 - ▶ 當期認列為費用之租賃及轉租給付，並分別列示最低租賃給付、或有租金及轉租給付
 - ▶ 承租人重大租賃協議之一般說明，包括但不限於下列各項：
 - ▶ 決定應付或有租金之基礎
 - ▶ 續租或購買之選擇權及租金調漲條款之存在及其內容；及
 - ▶ 附加於租賃協議之限制，例如對股利、新增負債及未來租賃之限制

承租人之租賃會計(續)

營業租賃承諾—本集團為承租人

本集團簽訂汽車及機器設備之商業租賃合約，其平均年限為X至X年且無續租權，在此合約中並未對本集團加諸任何限制條款。

依據不可取消之營業租賃合約，民國一〇四年十二月三十一日、一〇三年十二月三十一日及一〇三年一月一日之未來最低租賃給付總額如下：

	104.12.31	103.12.31	103.1.1
不超過一年			
超過一年但不超過五年			
超過五年			

出租人之租賃會計

出租人之租賃會計

▶ 融資租賃

- ▶ 原始認列 — 認列租賃投資淨額為應收租賃款
 - ▶ 應收租賃款包括本金之收回與融資收益
 - ▶ 原始直接成本列入應收租賃款中
- ▶ 後續衡量
 - ▶ 融資收益 — 各期間有固定報酬
 - ▶ 未保證殘值定期複核並調整
 - ▶ 符合IFRS 5分類為待出售者，按該規定處理
 - ▶ 製造商或經銷商出租人 — 認列銷售損益及融資收益

出租人之租賃會計(續)

▶ 融資租賃

▶ 揭露

- ▶ 出租人對融資租賃，必須符合國際財務報導準則第7號之規定，並應作下列揭露：
 - ▶ 報導期間結束日租賃投資總額及應收最低租賃給付現值之調節。此外，企業並應就下列各期間，揭露報導期間結束日租賃投資總額及應收最低租賃給付現值：
 - ▶ 不超過一年；
 - ▶ 超過一年但不超過五年；
 - ▶ 超過五年
 - ▶ 未賺得融資收益
 - ▶ 屬於出租人利益之未保證殘值
 - ▶ 應收最低租賃給付之備抵呆帳
 - ▶ 認列為當期收益之或有租金
 - ▶ 出租人重大租賃協議之一般說明

出租人之融資租賃會計—釋例

出租人非屬製造商或經銷商

- ▶ 乙公司與甲公司簽訂租賃合約，乙自20X1年1月1日將機器一部出租予甲，租期4年，每年年初給付租金\$357,143。該租賃合約經乙評估係屬融資租賃。租期屆滿時機器有未保證之估計殘值\$350,000，甲無優惠承購權。乙為安排該租賃，發生增額且直接可歸屬之佣金支出\$237,370，20X1年1月1日之資產帳面價值及公允價值均為\$1,200,000，乙對甲租金之收款符合可認列之標準。

租賃隱含利率 i 之計算：

$357,143 + 357,143 \times 3 \text{期利率 } i \text{ 之年金現值} +$
 $350,000 \times 4 \text{期利率 } i \text{ 之複利現值}$

$= 1,200,000 + 237,370$

$i = 12\%$

出租人之融資租賃會計—釋例(續)

出租人非屬製造商或經銷商

乙相關分錄如下：

▶ 租賃開始日

應收租賃款	1,778,572*	
出租資產		1,200,000
現金		237,370
融資租賃之未賺得融資收益		341,202
* $357,143 \times 4 + 350,000 = 1,778,572$		
現金	357,143	
應收租賃款		357,143

▶ 20X1年12月31日

融資租賃之未賺得融資收益	129,627	
利息收入		129,627

出租人之融資租賃會計—釋例

出租人為製造商或經銷商

- ▶ 沿前例，惟乙公司為製造商或經銷商，20X1年1月1日資產帳面金額為\$1,130,000，公允價值為\$1,352,549，市場利率為16%，相關分錄如下：

- ▶ 租賃開始日

應收租賃款	1,778,572	
銷貨成本	936,698 * *	
佣金支出	237,370	
存貨—機器設備		1,103,000
銷貨收入		1,159,247*
融資租賃之未賺得融資收益		426,023
現金		237,370

* $357,143 \times (1 + 2.24589) = 1,159,247$

* * $1,130,000 - 350,000 \times 0.552291 = 936,698$

現金	357,143	
應收租賃款		357,143

出租人之租賃會計(續)

- ▶ 營業租賃
 - ▶ 依直線基礎認列收益
 - ▶ 原始直接成本—加計至租賃資產帳面價值並於租期認列為費用
 - ▶ 提列折舊

出租人之租賃會計(續)

- ▶ 營業租賃釋例 -免租金之租賃期間
- ▶ A 公司出租百貨商場予B 公司，租賃合約中明訂約期為5年，每年租金為\$50,000，並給予B公司承租前六個月免租金之優惠，則依照IAS17規定，A公司與B公司第一年帳上應認列多少租金收入及費用？
- ▶ 答：
應將租金平均分攤於租期中，包含免租期間
 - ▶ 整體租賃期間之總租金收入及費用：
 $\$50,000 \times 4.5\text{年} = \$225,000$
 - ▶ 直線法下，各期應認列之租金收入及費用：
 $\$225,000 / 5\text{年} = \$45,000$

出租人之租賃會計(續)

▶ 營業租賃

▶ 揭露

- ▶ 出租人對營業租賃，必須符合國際財務報導準則第7號之規定，並應作下列揭露：
 - ▶ 下列各期間不可取消營業租賃之未來最低租賃給付總額：
 - ▶ 不超過一年；
 - ▶ 超過一年但不超過五年；
 - ▶ 超過五年
 - ▶ 當期認列為收益之或有租金總額
 - ▶ 出租人租賃協議之一般說明
- ▶ 此外，國際會計準則第16號、國際會計準則第36號、國際會計準則第38號、國際會計準則第40號及國際會計準則第41號之揭露規定，亦適用於出租人之營業租賃資產

出租人之租賃會計(續)

營業租賃承諾—本集團為出租人

本集團簽訂商業財產租賃合約，其剩餘年限介於5年至20年間，所有租賃合約皆包含能依據每年市場環境調整租金之條款。

依據不可取消之營業租賃合約，民國一〇四年十二月三十一日、一〇三年十二月三十一日及一〇三年一月一日承租人之未來最低租賃給付總額如下：

	104.12.31	103.12.31	103.1.1
不超過一年			
超過一年但不超過五年			
超過五年			

售後租回交易



售後租回交易

- ▶ 銷售再租回
- ▶ 售後租回—融資租賃
 - ▶ 售價超過帳面金額部分遞延，於租賃期間攤銷
- ▶ 售後租回—營業租賃
 - ▶ 以公允價值達成交易—認列損益
 - ▶ 售價低於公允價值
 - ▶ 認列損益
 - ▶ 若損失將由低於市場價格之未來租賃給付補償—遞延並於資產預期使用期間攤銷
 - ▶ 售價高於公允價值
 - ▶ 高出公允價值部份遞延並於資產預期使用期間攤銷
 - ▶ 若利得將由高於市場價格之未來租賃給付回饋—遞延並於資產預期使用期間攤銷
 - ▶ 公允價值低於帳面價值—差額立即認列損失

售後租回—釋例

融資租賃—售價低於公允價值(租期屆滿資產返還出租人)

- ▶ 甲公司於20X1年1月1日將機器一部以\$900,000出售予乙(非製造商承銷商)，並立即簽約租回，租期6年。甲取得機器之原始成本為\$1,250,000，已按直線法提列折舊\$250,000，剩餘耐用年限8年，該機器出售時之公允價值為\$1,310,591。甲每年年初給付租金\$250,000，租期屆滿後須將機器返還予乙，該租賃判斷為融資租賃。已知乙租賃隱含利率為10%。估計租賃期間屆滿時機器公允價值\$200,000，甲相關分錄如下：

▶ 出售分錄

現金	900,000
未實現售後租回損失	100,000
累計折舊—機器設備	250,000
機器設備	1,250,000

▶ 租賃期間開始日分錄

租賃資產	1,197,696
應付租賃款	1,197,696
應付租賃款	250,000
現金	250,000

售後租回—釋例 (續)

融資租賃—售價低於公允價值 (租期屆滿資產返還出租人)

▶ 20X1年12月31日認列利息及折舊之分錄：

利息費用	94,770	
應付租賃款		94,770
折舊	199,616	
累計折舊—機器設備		199,616
折舊	16,667	
未實現售後租回損失		16,667

售後租回—釋例(續)

融資租賃—售價低於公允價值(租期屆滿資產無條件移轉予承租人)

- ▶ 沿上例，惟租期屆滿後機器無條件移轉予甲公司
- ▶ 由於租期屆滿後機器無條件移轉予甲公司，依SIC 27之規定，該資產實質上係作為借款之擔保品並未出售，故甲於出售該機器時不列出售而係認列借款，甲公司之分錄：

▶ 20X1年1月1日

現金	900,000
長期借款	900,000
長期借款	250,000
現金	250,000

▶ 20X1年12月31日

利息費用	173,334
應付利息	173,334
折舊	125,000
累計折舊—機器設備	125,000

IFRIC 4 決定一項安排是否包含租賃



IFRIC 4 決定一項安排是否包含租賃

- ▶ 根據合約實質判斷合約是否為租賃或含有租賃而非法律形式，以確保財務報表上的表達，符合它們的商業實質
- ▶ 合約內含租賃，則應按IAS 17 之規定處理租賃部分
- ▶ 我國目前尚無針對判斷交易安排是否含有租賃有相關規定

IFRIC 4 決定一項安排是否包含租賃

應評估

- ▶ 該安排之履行取決於某項特定資產之使用
- ▶ 安排轉移資產之使用
 - ▶ 若符合下列任一情況，則標的資產之控制權業已轉移

▶ 有權操作

▶ 實體控制

▶ 定價

- 獲取或控制該資產較高大之產出，有能力操作該資產
- 獲取或控制該資產較高大之產出，有能力控制標的資產之實體取用

買方支付價格非為固定依每產出單位計算，也不等於產出交付時的市價，（暗示買方係支付資產的使用權利，而非只是購買資產所生產出來的商品）

- ▶ 區分租賃給付與其他給付

IFRIC 4 決定一項安排是否包含租賃

A公司與B公司訂約，由B公司提供A公司製造活動所需之電力，B公司在A公司旁建造了一座電力工廠以便立即地提供電力給A公司

1. 除了電力工廠外，B公司仍可以從其他來源提供電力給A公司，但不符合經濟效益
2. B公司仍保有對將該工廠所有權（可自行轉讓他人、移除或擴建）。但在交易開始日，B公司並無此意圖，且該公司是依照A公司需求來建造
3. B公司需負責電力工廠續後維修及資本支出
4. B公司需隨時準備提供A公司每月所需最低電力需求量
5. 價格訂定係由最低每月應支付金額，再加上一變動價格，變動價格訂定係依照每月電力廠90%變動成本
6. B公司若無法維持每月最低電力供給量，則需退回其每月固定費用

IFRIC 4 決定一項安排是否包含租賃 釋例(續)

安排轉移資產之使用權之判斷:	判斷
當購買者有操作資產或指揮他人去操作資產的能力或權利，同時取得或控制較為重要的資產產出的時候	V
當購買者對資產有實體控制的能力或權利，同時取得或控制較為重要的資產產出的時候	V
當購買者以外的第三者取得較重大的資產產出可能性很小，且購買者付出的價格非為固定依每產出單位計算，也不等於產出交付時的市價	V

結論：

- 1.A公司有指揮B公司操作電力廠的能力,且電力廠主要的產出應出售給A公司
- 2.A公司購買電力價格雙方議定並非單一固定價格，也非當時市場價格

故,此交易之經濟實質應屬於電力工廠的租賃交易

2010年正體中文版與2013年正體中文版之差異



2010年正體中文版與2013年正體中文版之差異

- ▶ 規定無重大差異，僅部分用語酌予修改

EY安永

Assurance 審計 | Tax 稅務 | Transactions 交易 | Advisory 諮詢

關於安永

安永是全球領先的審計、稅務、交易和諮詢服務機構之一。我們的深刻洞察力和優質服務有助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。我們致力培養傑出領導人才，通過團隊合作落實我們對所有利益相關者的堅定承諾。因此，我們在為員工、客戶及社群建設更美好的商業世界的過程中扮演重要角色。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，也可指其中一個或多個成員機構，各成員機構都是獨立的法人個體。Ernst & Young Global Limited 是英國一家擔保有限公司，並不向客戶提供服務。如欲進一步瞭解安永，請參考安永網站 www.ey.com

© 2014安永，台灣
版權所有。

APAC no. 14001221

本資料之編製僅為一般資訊目的，並非旨在成為可仰賴的會計、稅務或其他專業建議。
請聯繫您的顧問以獲取具體建議。

www.ey.com/taiwan



Thank you
謝謝



Building a better
working world