

《IFRS 專題報導-不動產、廠房、設備及使用權資產（上）》重大資本支出 攸關營運績效

日期：2020-01-15 媒體：報紙 媒體名稱：工商時報(Commercial Times) 版位：第 B05 版上市櫃 3／集中市場

【前言】不動產、廠房及設備是企業用於生產商品、提供勞務或管理目的（如營運總部）且預期使用期間超過一年的有形資產，對資本密集產業（如半導體產業）而言，不動產、廠房及設備相關支出係屬營運之重大資本支出，影響企業資金運用及營運績效之程度較大，因此投資人閱讀企業財務報告時，需留意不動產、廠房及設備占整體資產之比重與可能衍生之營運風險。早期財務報告係以固定資產項目表達，自導入國際財務報導準則（IFRS）後，則改以不動產、廠房及設備項目表達。

後續衡量－成本模式及重估價模式

不動產、廠房及設備之會計處理規定於國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」（IAS16），依該準則規定，不動產、廠房及設備原始入帳時應以成本認列，企業續後可對不動產、廠房及設備選擇成本模式或重估價模式處理。成本模式下，資產負債表之金額以成本減除累計折舊與累計減損後之金額表達；重估價模式下，則是以重估價日的公允價值減除重估價後的累計折舊與累計減損後之金額表達。

由於不動產、廠房及設備等重大資本支出之目的係用於生產商品或提供勞務，在企業永續經營模式下，企業將長期持有該等資產，爰公允價值之波動對財務報告使用者較不攸關，是以我國證券發行人財務報告編製準則規定，不動產、廠房及設備僅允許採用成本模式，暫不開放採重估價模式，故本文主要介紹現行實務所採用之成本模式。

不動產、廠房及設備之折舊

企業需對不動產、廠房及設備未來經濟效益之預期耗用型態選定折舊方法以提列折舊，因此不同資產採用折舊攤銷之方式可能不同，實務上常見的折舊方法有直線法、餘額遞減法及生產數量法；此外，計算折舊時亦涉及耐用年限與殘值之估計。

因折舊方法、耐用年限及殘值均係企業對不動產、廠房及設備使用狀況的預期，是以企業至少須在每一年年底檢視折舊提列所反映的使用狀況是否仍符原先預期，若發生重大變動，企業應調整折舊方法、耐用年限及殘值等會計估計事項。

不動產、廠房及設備之減損

又不動產、廠房及設備受產業環境或科技等變化影響，可能會發生減損，因此企業除提列折舊外，尚須依據國際會計準則第 36 號「資產減損」（IAS 36）規定，確認資產是否存有減損跡象，若有，應即依據 IAS 36 規定進行測試，並依據測試結果確認是否需提列減損損失。

依據 IAS 36 規定，評估減損時須確認是以「個別資產」或「現金產生單位」進行評估，所謂現金產生單位係指可產生現金流入的最小可辨認資產群組，且此現金流入大部分獨立於其他資產或資產群組的現金流入。資產除非無法產生大部分獨立於其他資產或資產群組之現金流入，而須就現金產生單位進行測試，否則將就個別資產進行測試。

例如 A 公司係汽車製造商，其生產之傳統房車係以集中配銷之方式銷售亞洲地區，由於其生產及組裝汽車之廠房及相關機器設備等資產，個別均無法產生大部分獨立之現金流入，因此將須以整體廠房及機器設備作為一個現金產生單位進行測試，進行測試時係透過計算可回收金額，即估計該使用（即使用價值）或出售（即公允價值減處分成本）而回收之金額，當帳面金額若超過可回收金額（使用價值或公允價值減處分成本孰高者），則該資產已發生減損。

以前開例子續予說明，若 A 公司生產的傳統房車相關設備成本 100 萬元，估計殘值為 20 萬元，耐用年限為八年，以直線法提列折舊，因此第四年年底帳列金額 60 萬元。A 公司此時發現消費者出現明顯偏好跨界休旅車的趨勢，其生產的傳統房車預期銷售量將明顯減少，A 公司經評估此係生產房車之機器設備所屬廠房現金產生單位的減損跡象，因此進一步計算可回收金額。

但生產房車的廠房無法取得市場買家的報價，無法計算廠房公允價值，A 公司爰計算該廠房現金產生單位之使用價值，確定廠房現金產生單位應認列之減損損失金額後，將減損損失金額歸屬到廠房各組成部分，而歸屬到生產房車之機器設備之減損損失為 20 萬元，因此機器設備之帳列金額，將由 60 萬元減少至 40 萬元。

生產性植物

此外，不動產、廠房及設備還包括生產性植物。生產性植物是指栽培來生產農業產品的植物，生產農業產品的週期預期會超過一年，且除了最後以殘料的方式出售外，不會被當作農業產品出售，例如油棕樹及橡膠樹。

由於成熟的生產性植物於未來數個期間生產農產品，該植物本身經濟效益不重大，類似機器用以製造商品的用途，其未來獲利潛能於生產年限內逐年遞減，與其他折舊性資產（例如廠房及機器）類似，因此 IAS 16 規定，生產性植物符合不動產、廠房及設備的定義，採用相同的會計處理（成本模式）。至於生產性動物之會計處理，仍依 IAS41「農業」規定辦理，主係準則制定機構考量動物並未附著於土地，且通常有活絡市場可取得公允價值，因此不動產、廠房及設備之會計處理僅納入生產性植物。

【結語】

不動產、廠房及設備通常係資本密集投入企業重要的支出項目，投資人可從財務報告內折舊費用占收入比率，觀察對當年度營運之影響程度，亦應留意財務報告附註所揭露之資產折舊提列方式；此外，當產業環境或景氣產生大幅變動時，資本密集產業之高額不動產、廠房及設備，可能因此認列重大之減損損失，閱表者檢視財務報告時，可注意企業減損評估之過程與結果。本篇文章希望能讓投資人知悉不動產、廠房及設備項目之閱讀重點，下篇文章將繼續介紹使用權資產。

重大資本支出 攸關營運績效

【前言】

不動產、廠房及設備是企業用於生產商品、提供勞務或管理目的（如營運總部）且預期使用期間超過一年的有形資產，對資本密集產業（如半導體產業）而言，不動產、廠房及設備相關支出係屬營運之重大資本支出，影響企業資金運用及營運績效之程度較大，因此投資人閱讀企業財務報告時，需留意不動產、廠房及設備占整體資產之比重與可能衍生之營運風險。早期財務報告係以固定資產項目表達，自導入國際財務報導準則（IFRS）後，則改以不動產、廠房及設備項目表達。

後續衡量—成本模式及重估價模式

不動產、廠房及設備之會計處理規定於國際會計準則第16號「不動產、廠房及設備」（IAS 16），依該準則規定，不動產、廠房及設備原始入帳時應以成本認列，企業後續可對不動產、廠房及設備選擇成本模式或重估價模式處理。成本模式下，資產負債表之金額以成本減除累計折舊與累計減損後之金額表達；重估價模式下，則是以重估價日的公允價值減除重估價後的累計折舊與累計減損後之金額表達。

由於不動產、廠房及設備等項重大資本支出之目的係用於生產商品或提供勞務，在企業永續經營模式下，企業將長期持有該等資產，爰公允價值之波動對財務報告使用者較不攸關，是以我國證券發行人財務報告編製準則規定，不動產、廠房及設備僅允許採用成本模式，暫不開放採重估價模式，故本文主要介紹現行實務所採用之成本模式。

不動產、廠房及設備之折舊

企業需對不動產、廠房及設備未來經濟效益之預期耗用型態選定折舊方法以提列折舊，因此不同資產採用折舊攤銷之方式可能不同，實務上常見的折舊方法有直線法、餘額遞減法及生產數量法；此外，計算折舊時亦涉及耐用年限與殘值之估計。

因折舊方法、耐用年限及殘值均係企業對不動產、廠房及設備使用狀況的預期，是以企業至少須在每一年年底檢視折舊提列所反映的使用狀況是否仍符原先預期，若發生重大變動，企業應調整折舊方法、耐用年限及殘值等會計估計事項。

不動產、廠房及設備之減損

又不動產、廠房及設備受產業環境或科技等變化影響，可能會發生減損，因此企業除提列折舊外，尚須依據國際會計準則第36號「資產減損」（IAS 36）規定，確認資產是否存在減損跡象，若有，應即依據IAS 36規定進行測試，並依據測試結果確認是否需提列減損損失。

依據IAS 36規定，評估減損時須確認是以「個別資產」或「現金產生單位」進行評估，所謂現金產生單位係指可產生現金流入的最小可辨認資產群組，且此現金流入大部分獨立於其他資產或資產群組的現金流入。資產除非無法產生大部分獨立於其他資產或資產群組之現金流入，而須就現金產生單位進行測試，否則將就個別資產進行測試。

此外，不動產、廠房及設備還包括生產性植物。生產性植物是指栽培來生產農業產品的植物，生產農業產品的週期預期會超過一年，且除了最後以殘料的方式出售外，不會被當作農業產品出售，例如油棕樹及橡膠樹。

由於成熟的生產性植物於未

來數個期間生產農產品，該植物本身經濟效益不重大，類似機器用以製造商品的用途，其未來獲利潛能於生產年限內逐年遞減，與其他折舊性資產（例如廠房及機器）類似，因此IAS 16規定，生產性植物符合不動產、廠房及設備的定義，

例如A公司係汽車製造商，其生產之傳統房車係以集中配銷之方式銷售亞洲地區，由於其生產及組裝汽車之廠房及相關機器設備等資產，個別均無法產生大部分獨立之現金流入，因此將須以整體廠房及機器設備作為一個現金產生單位進行測試，進行測試時係透過計算可回收金額，即估計該使用（即使用價值）或出售（即公允價值減處分成本）而回收的金額，當帳面金額若超過可回收金額（使用價值或公允價值減處分成本孰高者），則該資產已發生減損。

以前開例子續予說明，若A公司生產的傳統房車相關設備成本100萬元，估計殘值為20萬元，耐用年限為八年，以直

線法提列折舊，因此第四年年底帳列金額60萬元。A公司此時發現消費者出現明顯偏好跨界休旅車的趨勢，其生產的傳統房車預期銷售量將明顯減少，A公司經評估此係生產房車之機器設備所屬廠房現金產生單位的減損跡象，因此進一步計算可回收金額。

但生產房車的廠房無法取得市場買家的報價，無法計算廠房公允價值，A公司爰計算該廠房現金產生單位之使用價值，確定廠房現金產生單位應認列之減損損失金額後，將減損損失金額歸屬到廠房各組成部分，而歸屬到生產房車之機器設備之減損損失為20萬元，因此機器設備之帳列金額，將由60萬元減少至40萬元。

生產性植物

來數個期間生產農產品，該植物本身經濟效益不重大，類似機器用以製造商品的用途，其未來獲利潛能於生產年限內逐年遞減，與其他折舊性資產（例如廠房及機器）類似，因此IAS 16規定，生產性植物符合不動產、廠房及設備的定義，

採用相同的會計處理（成本模式）。至於生產性動物之會計處理，仍依IAS 41「農業」規定辦理，主係準則制定機構考量動物並未附著於土地，且通常有活絡市場可取得公允價值，因此不動產、廠房及設備之會計處理僅納入生產性植物。

【結語】

生大幅變動時，資本密集產業之高額不動產、廠房及設備，可能因此認列重大之減損損失，閱表者檢視財務報告時，可注意企業減損評估之過程與結

果。本篇文章希望能讓投資人知悉不動產、廠房及設備項目之閱讀重點，下篇文章將繼續介紹使用權資產。（台灣證券交易所提供，呂淑美整理）