

# IFRS 16「租賃」導入實務

November 19, 2018

資誠聯合會計師事務所  
謝智政 會計師

## 課程大綱

1. 導入IFRS 16之實務議題及因應之道
2. 實務指引釋例\_集團與關聯企業間租賃
3. 影響超越會計

本件資料內容僅供課程內部討論使用，非屬於對相關議題表示之意見，亦不得援引作為任何權利或利益主張之基礎。此份資料未經編製者書面之同意，不得任意轉載或做其他目的之使用。若有任何事實、法令或是政策之變更，編製者保留修正本件資料之權利。



# 導入IFRS 16之實務議題及因應之道

## 1

- 1) 租賃期間
- 2) 折現率
- 3) 租賃修改
- 4) 過渡規定

## 租賃期間

	承租人	出租人	承租人&出租人
不可取消期間	包含	包含	包含
延長租賃選擇權	包含,當承租人 <b>可合理確定</b> 將行使*	包含	包含
終止租賃選擇權	包含,當承租人 <b>可合理確定</b> 將 <b>不行使</b> *	包含	排除, 當承租人及出租人均具有無須另一方同意即可終止租賃之權利, 且所支付之罰款未超過不重大時

\*當該些選擇權排除於租賃期間之判斷, 企業仍須揭露與該修選擇權有關之額外資訊(具重大時)

**可執行權**

**企業於評估合約之可執行性時, 應考量出租人是否可拒絕同意承租人租賃延長之要求。**

## 租賃期間 可合理確定

### 承租人的選擇權

不可取消期間



延長租賃選擇權



終止租賃選擇權

包含,當承租人**可合理確定**將行使

包含,當承租人**可合理確定**將不行使

*Contractual terms*



*Market rates*

### 開始日 / 自開始日至選擇權行使日間 (重評估)

承租人應評估是否「可合理確定」– 應考量行使/不行使選擇權對承租人產生**經濟誘因之所有攸關事實與情況**，例如：

合約條款及條件

重大租賃權益改良

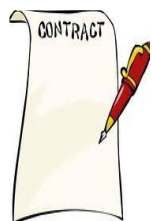
過去實務

與行使選擇權有關之條件

標的資產對承租人營運之重要性及替代性

非貨幣要素

## 租賃期間 續租權



租期終止，合約自動延  
展3年



租期終止，若雙方無異  
議，合約延展3年



租期終止前2個月，承租  
人得優先洽談續租

1. 須先評估該合約是否  
賦予承租人「續租  
權」？

➤ **「可執行權」**

2. 若具續租權，應納入  
**「經濟誘因」**以評  
估是否 **「合理確定」**  
會行使

## 租賃期間 續租權

自建不動產  
估計耐用年限40年



承租土地20年  
合約無續租權

## 土地使用權 / 自建不動產 攤銷年限???

- 『土地使用權』攤銷年限?  
➢ 租賃期間 20年
- 自建不動產攤銷年限?  
➢ 租賃期間及耐用年限孰短者  
→ 20年

### 產業園區土地建築物與設施使用收益 及處分辦法第22條

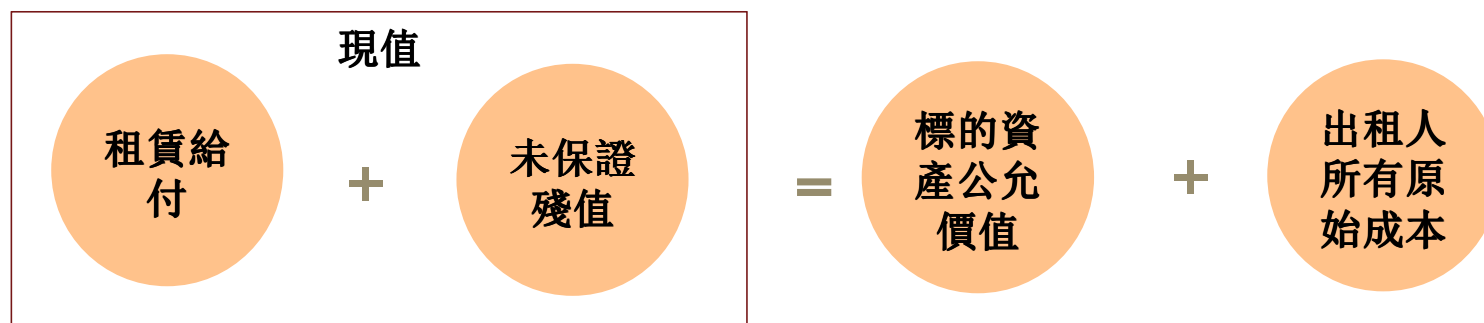
- 產業用地或建築物租賃期限，不得超過二十年。
- 承租人於租賃期間無違反租賃契約情事，期滿有繼續租用之必要者，得優先承租，並應於租賃期滿前一個月以書面提出申請。

有關園區土地之租賃，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IFRS16相關規定實質判斷。

## 折現率

### 承租人增額借款利率

### 租賃隱含利率



若該利率並非容易確定

### 租賃開始日承租人增額借款利率

**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

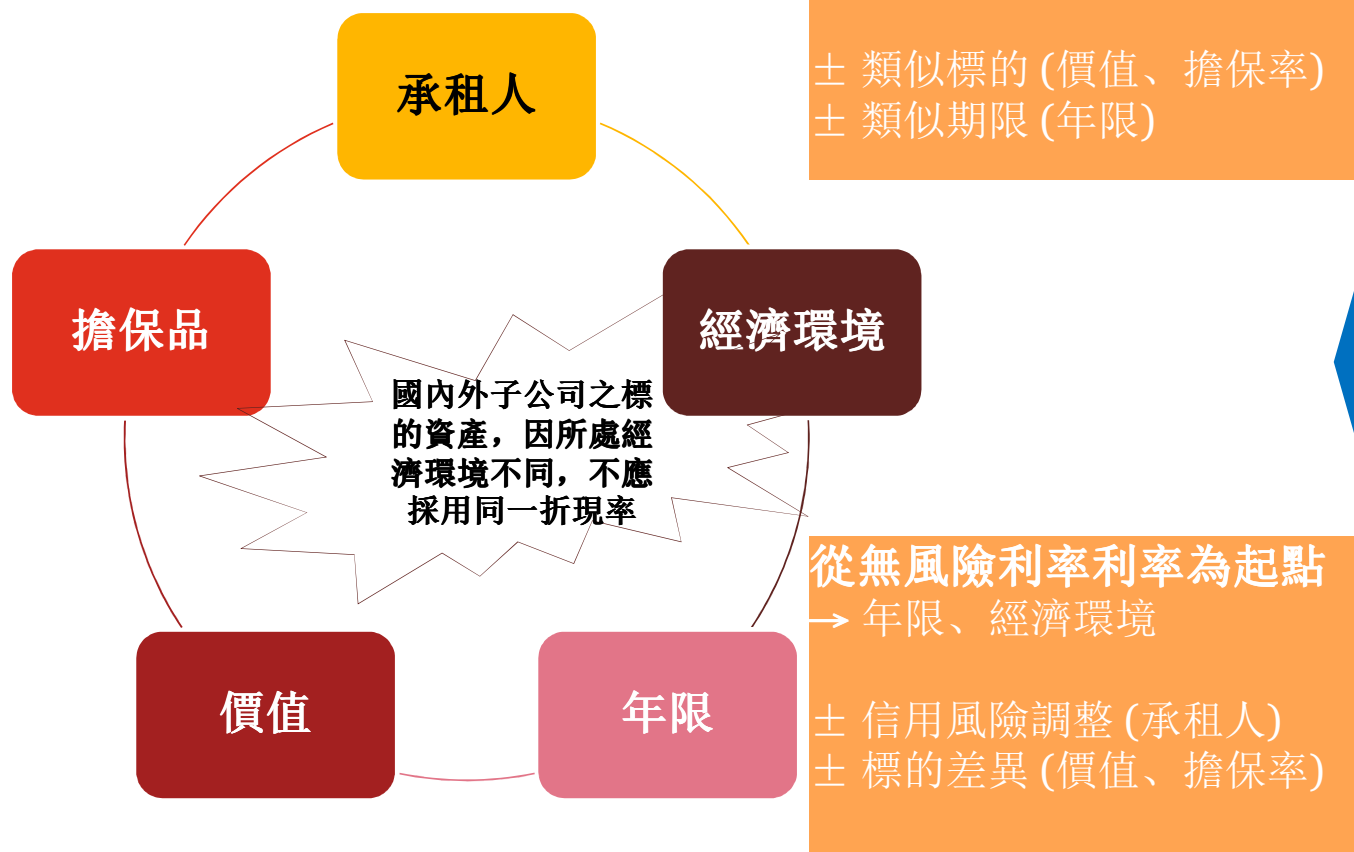
### IFRS 16.BC162

- 取決於標的資產之性質與租賃之條款及條件
- 參照可容易觀察之利率作為起點（例如，承租人為購買所租賃類型資產而借款所支付，或會支付之利率；或在決定適用於不動產租賃之折現率時之不動產收益率）
- 對該可觀察利率應作必要調整以決定IFRS 16中定義之增額借款利率。



## 折現率

### 承租人增額借款利率



IFRS問答集「貳、公報及會計處理」第57項次

建議可參考以下三步驟後決定適當之增額借款利率：

1. 決定參考利率(reference rate) – 使用相當存續期間之無風險利率，例如政府公債或國庫券，但因租金逐年給付而公債若係到期支付，應參照加權平均租賃期間；
2. 決定承租人之信用風險貼水 – 可能須仰賴專家、銀行等進行估計，因公司規模、產業、公司信用風險將致各公司間有所差異；
3. 決定租賃特定調整 – 前述風險貼水通常為無擔保品下所決定之利率調整，因使用權資產視同提供借款之擔保品，故應考量此附有擔保下利率之調整，此亦可能須仰賴專家、銀行等進行估計。

## 租賃修改 承租人

單獨租賃，若：



增加租賃之範圍

且

租賃增加之對價

= 增加範圍之單獨價格 (加上適當調整)

其他：

調整現有租賃

- 使用修改生效日之折現率再衡量租賃負債

➤ 若增加租賃範圍

➤ 若對價改變

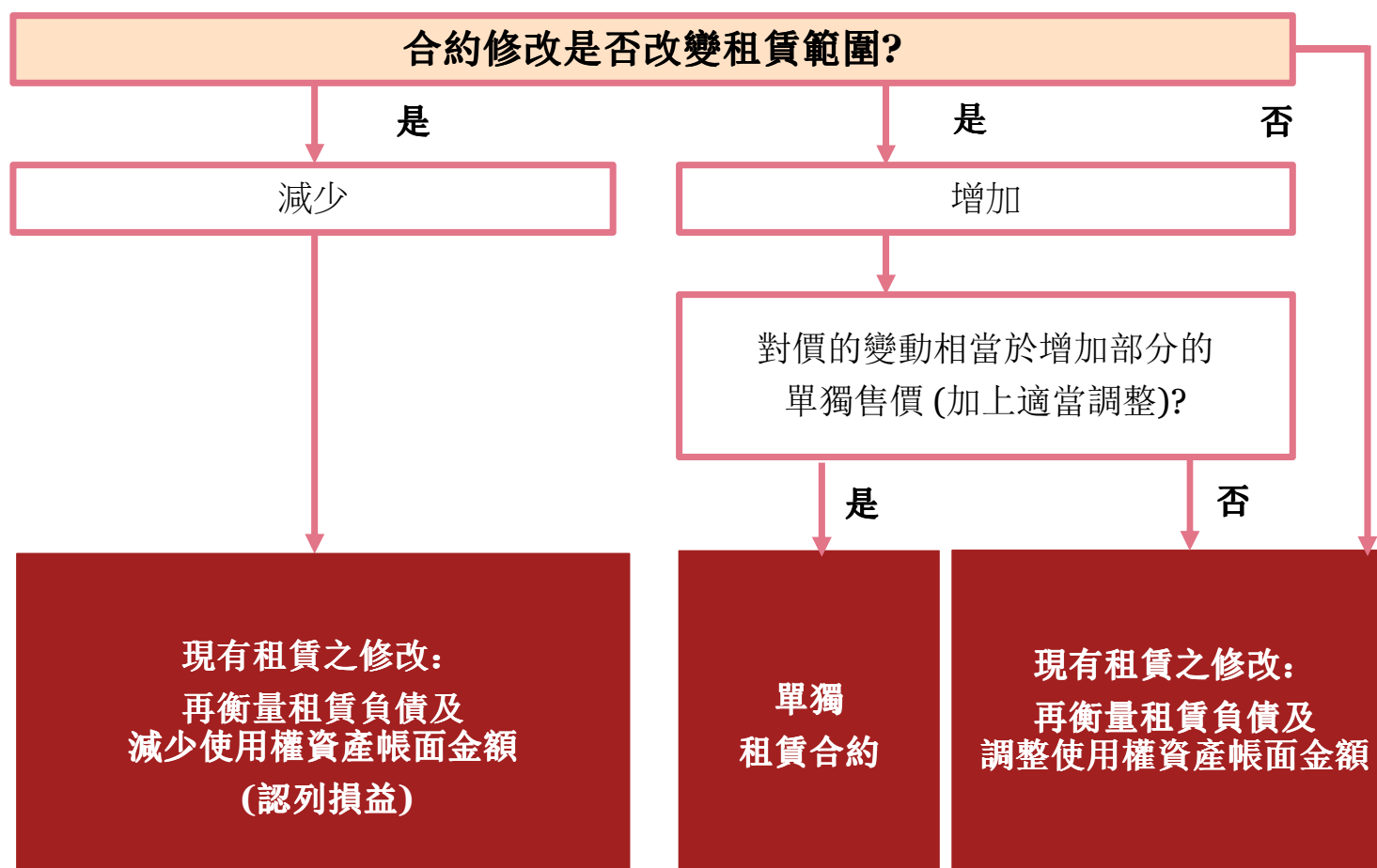
➤ 若減少租賃範圍



相應調整使用權資產

比例減少使用權資產以反映部分租賃終止

## 租賃修改 承租人



## 租賃修改

### 出租人

#### 營業租賃之修改



- 按一項新租賃處理
- 預付/應付租賃給付 = 新租賃之租賃給付之一部分

#### 融資租賃之修改




基於修改內容區分為：

- 以一項單獨租賃處理；或
- 調整現有租賃

租賃修改  
出租人

單獨租賃，若：

 增加租賃之範圍
 及
 租賃增加之對價  
 = 增加範圍之單獨價格 (加上適當調整)

其他：

## 調整現有租賃

若於成立日修改已生效，該租賃分類為：

**營業租賃**



- 自修改生效日起，視為一項新租賃
- 標的資產之帳面金額= 原租賃之投資淨額

## 融資租賃



- 依IFRS 9之規定處理該修改 [金融資產合約現金流量修改]

## 過渡規定

### 生效日

- 2019.1.1 以後開始之年度報導期間
- 初次適用日：係企業第一次適用本準則之年度報導期間之開始日

### 租賃之定義

- **實務權宜作法：無須重評估**
- 若選擇此項實務權宜作法，應適用於**所有合約**

### 承租人

- 依IAS 8追溯適用，或
- **簡化作法**

### 簡化方法

- 於初次適用日認列初次適用本準則之累積影響數，調整期初保留盈餘
- 不得重編比較資訊

## 過渡規定 \_ 簡化方法

承租人\_先前為IAS 17營業租賃

1.

- 使用初次適用日之承租人增額借款利率

2.

- 按剩餘租賃給付現值衡量「**租賃負債**」

3.

- 「**使用權資產**」以**個別租賃為基礎**，選擇
  - (1)追溯計算至租賃開始日，再計提折舊至初次適用日；
  - (2)租賃負債的金額，但該金額須調整與該租賃有關之所有預付或應付之租賃給付金額

### 首次適用之額外揭露規定：

1. 採用實務權宜作法之事實
2. 所適用之承租人增額借款利率之加權平均數
3. IAS 17下揭露之營業租賃承諾，按初次適用日之增額借款折線之折現值，與初次適用日認列之租賃負債，兩者之差異說明

## 過渡規定規定 \_ 簡化方法

承租人\_先前為IAS 17營業租賃一釋例

初次適用日為 **2019/1/1**



### 租期

- 2017/1/1-2021/12/31
- 5年



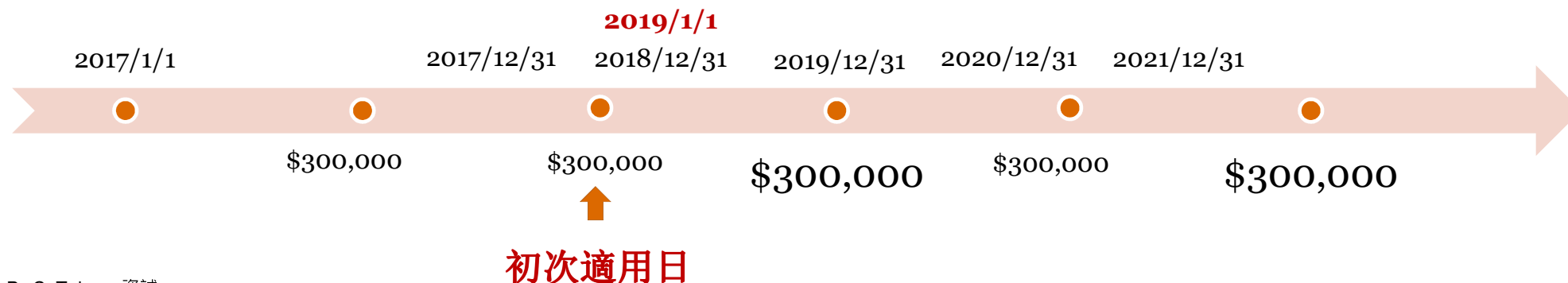
### 租金

- 每年\$300,000
- 年底支付



### 承租人增額借款利率

- 租賃開始日: 8%
- 初次適用日: 6%





## 過渡規定規定 \_ 簡化方法

承租人\_先前為IAS 17營業租賃一釋例

初次適用日為 **2019/1/1**

借:使用權資產 758,225  
借:保留盈餘 43,679  
貸:租賃負債 801,904

**簡化方法 1.**  
使用權資產  
追溯計算至  
租賃開始日

1

	租賃負債	使用權資產	利息費用(6%)	折舊費用
2017/1/1		1,263,709		
2017/12/31		1,010,967		252,742
<b>2019/1/1</b> (2018/12/31)	<b>801,904</b>	<b>758,225</b>		252,742
2019/12/31	550,018	505,483	48,114	252,742
2020/12/31	283,019	252,741	33,001	252,742
2021/12/31	0	0	16,981	252,741

**簡化方法 2.**  
使用權資產=  
租賃負債

2

	租賃負債	使用權資產	利息費用(6%)	折舊費用
<b>2019/1/1</b>	<b>801,904</b>	<b>801,904</b>		
2019/12/31	550,018	534,603	48,114	267,301
2020/12/31	283,019	267,302	33,001	267,301
2021/12/31	0	0	16,981	267,302

## 過渡規定規定 \_ 簡化方法

承租人\_先前為IAS 17營業租賃—釋例

初次適用日為 2019/1/1

### 2018年度

借:利息費用	95,825
借:折舊費用	239,563
借:租賃負債	204,175
貸:累計折舊	239,563
貸:現金	300,000

完全追溯

	租賃負債	使用權資產	利息費用(8%)	折舊費用
2017/1/1	1,197,813	1,197,813		
<b>2018/1/1</b> (2017/12/31)	<b>993,638</b>	<b>958,250</b>	<b>95,825</b>	<b>239,563</b>
<b>2019/1/1</b> (2018/12/31)	<b>773,129</b>	<b>718,687</b>	79,491	239,563
2019/12/31	534,979	479,124	<b>61,850</b>	<b>239,563</b>
2020/12/31	277,778	239,561	42,798	239,563
2021/12/31	0	0	22,222	239,561

### 2018.1.1

借:使用權資產	958,250
借:保留盈餘	35,388
貸:租賃負債	993,638

### 2019.1.1

借:使用權資產	718,687
借:保留盈餘	54,442
貸:租賃負債	773,129

## 實務指引釋例\_集團與關聯企業間租賃

2

## 集團與關聯企業間租賃



證券發行人財務報告編製準則\_第四章\_個體財務報告

### 第二十一條

發行人編製個體財務報告，除對被投資公司具控制、重大影響或合資權益者，其長期股權投資應採權益法評價外，其他會計處理應與第二章規定一致。

**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。**

## 集團間租賃

1

- 「合併報表」無此租賃交易
- 還原租賃交易之會計處理
  - 資產負債及損益重分類 (IP→PPE)
  - 資產負債及損益沖銷 (使用權資產、租賃負債、租金收入、利息費用、折舊費用-ROU)

2

- 「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
- 透過認列權益法之投資份額調整差異數

## 集團內租賃或出租與採權益法投資公司之處理

TAIWAN STOCK EXCHANGE

### 國際財務報導準則 IFRSs

International Financial Reporting Standards

最新消息

107年10月4日公告修訂「一般行業IFRSs會計項目及代碼」及勘誤表

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

版本升級

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

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	107年05月17日
IFRS 16實務指引釋例_兄弟公司間租賃	107年05月17日
IFRS 16實務指引釋例_子公司出租予母公司	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	107年05月17日

母公司出租予非100%持股之子公司  
—釋例二 (尚未正式發布)

IFRS 16實務指引釋例標題	
母公司出租予100%持股之子公司	釋例一
子公司出租予母公司	釋例三
兄弟公司間租賃	釋例四
出租予採用權益法之關聯企業	釋例五

## 集團內租賃之處理

### 釋例一： 母公司出租予100%持股之子公司

- 甲公司(母公司) 於20X1年1月1日取得並出租一全新辦公大樓予100%持有之乙公司（子公司）。
  - 甲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。
- 
- 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衡量提供予乙公司之投資性不動產。甲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。
  - 乙公司於財務報表中依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。

## 集團內租賃之處理

釋例一：母公司出租予100%持股之子公司

### 子公司 (承租人)

	租賃負債				使用權資產			損益影響數
日期	期初餘額	利息費用	現金支付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	利息+折舊
20X1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
20X2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
20X3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

### 母公司 (出租人)

合併報表無此租賃交易→還原調整

	IP-土地	IP-建物			租金收入	投資(損)益	個體報表調整數
日期		期初餘額	折舊費用	期末餘額			
20X1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	(102,773)	2,773
20X2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	(100,027)	27
20X3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	(97,200)	(2,800)



## 集團內租賃之處理

釋例一： 母公司出租予100%持股之子公司

### 乙公司（子公司）財務報表之X1年分錄

20X1/1/1	使用權資產	282,860	
	租賃負債		282,860
	說明：乙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
	$\$282,860 \times 3\% = \$8,486$		
	說明：採利息法增加租賃負債帳面金額。		

20X1/12/31	租賃負債	100,000	
	現金		100,000
	說明：乙公司年底向甲公司繳納租金費用。		
	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。		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

## 集團內租賃之處理

### 釋例一： 母公司出租予100%持股之子公司

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X1年分錄

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：甲公司每年年底向乙公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

20X1/12/31	採用權益法認列之損益份額	102,773	
	採用權益法之投資		102,773
	說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額之影響。		

20X1/12/31	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：母公司認列之收益 $\$100,000$ －子公司認列之費損 $(\$8,486 + \$94,287) = (\$2,773)$ 。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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例一：母公司出租予100%持股之子公司

#### 合併財務報表之X1年沖銷分錄

20X1/12/31	不動產、廠房及設備－土地	2,000,000		20X1/12/31	租金收入	100,000	
	不動產、廠房及設備－房屋及建築	4,000,000			租賃負債	191,346	
	投資性不動產－土地		2,000,000		累計折舊－使用權資產	94,287	
	投資性不動產－建築物		4,000,000		利息費用		8,486
					折舊－使用權資產		94,287
					使用權資產		282,860
	累計折舊－投資性不動產－建築物	80,000			沖銷租賃交易		
	折舊－房屋及建築	80,000					
	累計折舊－房屋及建築		80,000		採用權益法之投資	100,000	
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000		採用權益法認列之損益份額		100,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。				迴轉個體財報所認列之投資損益。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例一：母公司出租予100%持股之子公司

#### 乙公司（子公司）財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	利息費用	5,740	
	租賃負債		5,740
	$\$191,346 \times 3\% = \$5,740$		
	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：乙公司年底向甲公司繳納租金費用。		
	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		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	現金	100,000	
	租金收入		100,000
	說明：甲公司每年年底向乙公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		
	採用權益法認列之損益份額	100,027	
	採用權益法之投資		100,027
	說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(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：母公司認列之收益 $\$100,000 - \text{子公司認列之費損}(\$5,740 + \$94,287) = (\$27)$ 。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。		

## 集團內租賃之處理

釋例一： 母公司出租予100%持股之子公司

### 合併財務報表之X2年沖銷分錄

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
	累計折舊－投資性不動產－建築物	160,000	
	折舊－房屋及建築	80,000	
	累計折舊－房屋及建築		160,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X2/12/31	租金收入	100,000	
	租賃負債	97,086	
	累計折舊－使用權資產	188,574	
	採用權益法之投資		2,773
	利息費用		5,740
	折舊－使用權資產		94,287
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	採用權益法之投資	100,000	
	採用權益法認列之損益份額		100,000
	迴轉個體財報所認列之投資損益。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例一：母公司出租予100%持股之子公司

#### 乙公司（子公司）財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	利息費用	2,914	
	租賃負債		2,914
	$\$97,086 \times 3\% = \$2,914$		
	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：乙公司年底向甲公司繳納租金費用。		
	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		
	$\$282,860 - \$94,287 \times 2 = \$94,286$		

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	現金	100,000	
	租金收入		100,000
	說明：甲公司每年年底向乙公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		
	採用權益法認列之損益份額	97,200	
	採用權益法之投資		97,200
	說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(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：母公司認列之收益 $\$100,000$ －子公司認列之費損 ( $\$2,914 + \$94,286$ ) = $\$2,800$ 。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。		

## 集團內租賃之處理

釋例一： 母公司出租予100%持股之子公司

### 合併財務報表之X3年沖銷分錄

20X3/12/31	不動產、廠房及設備－土地	2,000,000		20X3/12/31	租金收入	100,000	
	不動產、廠房及設備－房屋及建築	4,000,000			累計折舊－使用權資產	282,860	
	投資性不動產－土地		2,000,000		採用權益法之投資		2,800
	投資性不動產－建築物		4,000,000		利息費用		2,914
					折舊－使用權資產		94,286
					使用權資產		282,860
					沖銷租賃交易		
	累計折舊－投資性不動產－建築物	240,000					
	折舊－房屋及建築	80,000			採用權益法之投資	100,000	
	累計折舊－房屋及建築		240,000		採用權益法認列之損益份額		100,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000				
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。				迴轉個體財報所認列之投資損益。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

- 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(100%持有丁公司之母公司)。
  - 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
- 
- 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，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。



## 集團內租賃之處理

釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

### 子公司 (出租人)

	IP-土地	IP-建物			租金收入	損益影響數
日期		期初餘額	折舊費用	期末餘額		折舊+租金
20X1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000
20X2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000
20X3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000

### 母公司 (承租人)

合併報表無此租賃交易→還原調整

	租賃負債				使用權資產			投資(損)益	個體報表調整數
日期	期初餘額	利息費用	現金支付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額		
20X1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	20,000	2,773
20X2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	20,000	27
20X3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	20,000	(2,800)

## 集團內租賃之處理

### 釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

#### 丁公司（子公司）財務報表之X1年分錄

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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

#### 丙公司（母公司）個體財務報表之X1年分錄

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
	$\$282,860 \times 3\% = \$8,486$		
	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：丙公司年底向甲公司繳納租金費用。		
	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。		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

20X1/12/31	採用權益法認列之損益份額	20,000	
	採用權益法之投資		20,000
	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。		

20X1/12/31	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：母公司認列之收益\$100,000－子公司認列之費損(\$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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

#### 合併財務報表之X1年沖銷分錄

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

## 集團內租賃之處理

### 釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

#### 丁公司（子公司）財務報表之X2年分錄

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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

#### 丙公司（母公司）個體財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	利息費用	5,740	
	租賃負債		5,740
	$\$191,346 \times 3\% = \$5,740$		
	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 $\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		
	採用權益法之投資	20,000	
	採用權益法認列之損益份額		20,000
	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。		
20X1/12/31	採用權益法之投資	27	
	採用權益法認列之損益份額		27
	說明：母公司認列之收益 $\$100,000$ －子公司認列之費損 $(\$5,740 + \$94,287) = (\$27)$ 。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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

#### 合併財務報表之X2年沖銷分錄

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
	累計折舊－投資性不動產－建築物	160,000	
	折舊－房屋及建築	80,000	
	累計折舊－房屋及建築		160,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X2/12/31	租金收入	100,000	
	租賃負債	97,086	
	累計折舊－使用權資產	188,574	
	採用權益法之投資		2,773
	利息費用		5,740
	折舊－使用權資產		94,287
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	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。		

## 集團內租賃之處理

釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

### 丁公司（子公司）財務報表之X3年分錄

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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

### 丙公司（母公司）個體財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	利息費用	2,914	
	租賃負債		2,914
	$\$191,346 \times 3\% = \$5,740$		
	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	94,286	
	累計折舊－使用權資產		94,286
	說明：對使用權資產提列折舊		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		
	採用權益法之投資	20,000	
	採用權益法認列之損益份額		20,000
	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。		
20X3/12/31	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：母公司認列之收益 $\$100,000$ －子公司認列之費損 $(\$2,914 + \$94,286) = (2,800)$ 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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例三：100%持股之子公司出租予母公司

#### 合併財務報表之X3年沖銷分錄

20X3/12/31	不動產、廠房及設備－土地	2,000,000		20X3/12/31	租金收入	100,000	
	不動產、廠房及設備－房屋及建築	4,000,000			累計折舊－使用權資產	282,860	
	投資性不動產－土地		2,000,000		採用權益法之投資		2,800
	投資性不動產－建築物		4,000,000		利息費用		2,914
					折舊－使用權資產		94,286
					使用權資產		282,860
	累計折舊－投資性不動產－建築物	240,000			沖銷租賃交易		
	折舊－房屋及建築	80,000					
	累計折舊－房屋及建築		240,000		採用權益法認列之損益份額	17,200	
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000		採用權益法之投資		17,200
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。				迴轉個體財報所認列之投資損益。		



## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

- 甲公司(母公司)100%持有A公司(子公司)及B公司(子公司)。A公司於20X1年1月1日取得並出租一全新辦公大樓予100%持有之B公司。
  - A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。
  - A公司並與B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。
- 
- 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。
  - A公司之財務報表中，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B公司之投資性不動產。A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。
  - B公司於財務報表中依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。

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### A子公司 (承租人)

	租賃負債				使用權資產			損益影響數
日期	期初餘額	利息費用	現金支付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	利息+折舊
20X1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
20X2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
20X3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

#### 母公司

日期	投資(損)益	個體報表調整數
20X1	(82,773)	2,773
20X2	(80,027)	27
20X3	(77,200)	(2,800)

合併報表無此租賃交易→還原調整

#### B子公司 (出租人)

	IP-土地	IP-建物			租金收入	損益影響數
日期		期初餘額	折舊費用	期末餘額		折舊+租金
20X1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000
20X2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000
20X3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### B公司（子公司）財務報表之X1年分錄

20X1/1/1	使用權資產	282,860	
	租賃負債		282,860
	說明：B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
	$\$282,860 \times 3\% = \$8,486$		
	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：B公司年底向A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。		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

#### A公司（子公司）財務報表之X1年分錄

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：甲公司每年年底向乙公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X1年分錄

20X1/12/31	採用權益法認列之損益份額	82,773	
	採用權益法之投資		822,773
	說明：甲公司(母公司)認列對A公司(子公司)及B公司(子公司)所享有損益份額之影響。		

20X1/12/31	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：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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### 合併財務報表之X1年沖銷分錄

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
	累計折舊－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
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X1/12/31	租金收入	100,000	
	租賃負債	191,346	
	累計折舊－使用權資產	94,287	
	利息費用		8,486
	折舊－使用權資產		94,287
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	採用權益法之投資	80,000	
	採用權益法認列之損益份額		80,000
	迴轉個體財報所認列之投資損益。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### B公司（子公司）財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	利息費用	5,740	
	租賃負債		5,740
	$\$191,346 \times 3\% = \$5,740$		
	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：B公司年底向A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		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

#### A公司（子公司）財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	現金		
		100,000	
	租金收入		100,000
	說明：A公司每年年底向B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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	採用權益法認列之損益份額	80,027	
	採用權益法之投資		80,027
	說明：甲公司(母公司)認列對A公司(子公司)及B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：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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### 合併財務報表之X2年沖銷分錄

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
	累計折舊－投資性不動產－建築物	160,000	
	折舊－房屋及建築	80,000	
	累計折舊－房屋及建築		160,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X2/12/31	租金收入	100,000	
	租賃負債	97,086	
	累計折舊－使用權資產	188,574	
	採用權益法之投資		2,773
	利息費用		5,740
	折舊－使用權資產		94,287
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	採用權益法之投資	80,000	
	採用權益法認列之損益份額		80,000
	迴轉個體財報所認列之投資損益。		



## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### B公司（子公司）財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	利息費用	2,914	
	租賃負債		2,914
	$\$97,086 \times 3\% = \$2,914$		
	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：B公司年底向A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		
	$\$282,860 - \$94,287 \times 2 = \$94,286$		

#### A公司（子公司）財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	現金	100,000	
	租金收入		100,000
	說明：A公司每年年底向B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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X3年分錄

20X3/12X31	採用權益法認列之損益份額	77,200	
	採用權益法之投資		77,200
	說明：甲公司(母公司)認列對A公司(子公司)及B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：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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例四：兄弟公司間租賃

#### 合併財務報表之X3年沖銷分錄

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
	累計折舊－投資性不動產－建築物	240,000	
	折舊－房屋及建築	80,000	
	累計折舊－房屋及建築		240,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X3/12/31	租金收入	100,000	
	累計折舊－使用權資產	282,860	
	採用權益法之投資		2,800
	利息費用		2,914
	折舊－使用權資產		94,286
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	採用權益法之投資	80,000	
	採用權益法認列之損益份額		80,000
	迴轉個體財報所認列之投資損益。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例二： 母公司出租予70%持股之子公司

- 甲公司(母公司) 於20X1年1月1日取得並出租一全新辦公大樓予70%持有之乙公司（子公司）。
  - 甲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。
- 
- 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衡量提供予乙公司之投資性不動產。甲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。
  - 乙公司於財務報表中依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。

## 集團內租賃之處理

釋例二：母公司出租予70%持股之子公司

### 子公司 (承租人)

	租賃負債				使用權資產			損益影響數	母公司	非控制權益
日期	期初餘額	利息費用	現金支付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	利息+折舊	70%	30%
20X1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)	(71,941)	(3,232)
20X2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)	(70,019)	(30,008)
20X3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)	(68,040)	(29,160)

### 母公司 (出租人)

合併報表無此租賃交易→還原調整

	IP-土地	IP-建物			租金收入	投資(損)益	個體報表調整數
日期		期初餘額	折舊費用	期末餘額			
20X1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	(71,941)	2,773
20X2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	(70,019)	27
20X3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	(68,040)	(2,800)

## 集團內租賃之處理

### 釋例二：母公司出租予70%持股之子公司

#### 乙公司（子公司）財務報表之X1年分錄

20X1/1/1	使用權資產	282,860	
	租賃負債		282,860
	說明：乙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
	$\$282,860 \times 3\% = \$8,486$		
	說明：採利息法增加租賃負債帳面金額。		

20X1/12/31	租賃負債	100,000	
	現金		100,000
	說明：乙公司年底向甲公司繳納租金費用。		
	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。		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

## 集團內租賃之處理

### 釋例二：母公司出租予70%持股之子公司

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X1年分錄

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：甲公司每年年底向乙公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

20X1/12/31	採用權益法認列之損益份額	71,941	
	採用權益法之投資		71,941
	說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有70%損益份額之影響。		

20X1/12/31	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：子公司當年度損益為 $(\$8,486) + (\$94,287) = (\$102,773)$ ，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 $(\$102,773) * 30\% = (\$30,832)$ ，歸屬於母公司之損益為 $(\$80,000) - (\$30,832) = (\$49,168)$ ，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益 $(\$100,000 - \$80,000 - \$102,773 * 70\%) = (\$51,941)$ ，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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例二：母公司出租予70%持股之子公司

#### 合併財務報表之X1年沖銷分錄

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
	累計折舊－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
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X1/12/31	租金收入	100,000	
	租賃負債	191,346	
	累計折舊－使用權資產	94,287	
	利息費用		8,486
	折舊－使用權資產		94,287
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	採用權益法之投資	69,168	
	採用權益法認列之損益份額		69,168
	迴轉個體財報所認列之投資損益。		



## 集團內租賃之處理

### 釋例二：母公司出租予70%持股之子公司

#### 乙公司（子公司）財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	利息費用	5,740	
	租賃負債		5,740
	$\$191,346 \times 3\% = \$5,740$		
	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：乙公司年底向甲公司繳納租金費用。		
	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		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	現金	100,000	
	租金收入		100,000
	說明：甲公司每年年底向乙公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		
	採用權益法認列之損益份額	70,019	
	採用權益法之投資		70,019
	說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有70%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：子公司當年度損益為 $(\$5,740) + (\$94,287) = (\$100,027)$ ，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 $(\$102,027) * 30\% = (\$30,008)$ ，歸屬於母公司之損益為 $(\$80,000) - (\$30,008) = (\$49,992)$ ，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益 $(\$100,000 - \$80,000 - \$100,027 * 70\%) = (\$50,019)$ ，差額\$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。			

## 集團內租賃之處理

### 釋例二：母公司出租予70%持股之子公司

#### 合併財務報表之X2年沖銷分錄

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
	累計折舊－投資性不動產－建築物	160,000	
	折舊－房屋及建築	80,000	
	累計折舊－房屋及建築		160,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X2/12/31	租金收入	100,000	
	租賃負債	97,086	
	累計折舊－使用權資產	188,574	
	採用權益法之投資		2,773
	利息費用		5,740
	折舊－使用權資產		94,287
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	採用權益法之投資	69,992	
	採用權益法認列之損益份額		69,992
	迴轉個體財報所認列之投資損益。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例二：母公司出租予70%持股之子公司

#### 乙公司（子公司）財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	利息費用	2,914	
	租賃負債		2,914
	$\$97,086 \times 3\% = \$2,914$		
	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：乙公司年底向甲公司繳納租金費用。		
	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		
	$\$282,860 - \$94,287 \times 2 = \$94,286$		

#### 甲公司（母公司）個體財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	現金	100,000	
	租金收入		100,000
	說明：甲公司每年年底向乙公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		
	採用權益法認列之損益份額	70,840	
	採用權益法之投資		70,840
	說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有70%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：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 $(\$97,200) \times 30\% = (\$29,160)$ ，歸屬於母公司之損益為 $(\$80,000) - (\$29,160) = (\$50,840)$ ，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益 $(\$100,000 - \$80,000 - \$97,200 \times 70\%) = (\$48,040)$ ，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。			

## 集團內租賃之處理

### 釋例二：母公司出租予70%持股之子公司

#### 合併財務報表之X3年沖銷分錄

20X3/12/31	不動產、廠房及設備－土地	2,000,000		20X3/12/31	租金收入	100,000	
	不動產、廠房及設備－房屋及建築	4,000,000			累計折舊－使用權資產	282,860	
	投資性不動產－土地		2,000,000		採用權益法之投資		2,800
	投資性不動產－建築物		4,000,000		利息費用		2,914
					折舊－使用權資產		94,286
					使用權資產		282,860
					沖銷租賃交易		
	累計折舊－投資性不動產－建築物	240,000					
	折舊－房屋及建築	80,000			採用權益法之投資	100,000	
	累計折舊－房屋及建築		240,000		採用權益法認列之損益份額		100,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000				
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。				迴轉個體財報所認列之投資損益。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例六：持股70%之子公司出租予母公司

- 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(70%持有丁公司之母公司)。
  - 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
- 
- 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，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。

## 集團內租賃之處理

釋例六：持股70%之子公司出租予母公司

### 子公司 (出租人)

	IP-土地	IP-建物			租金收入	損益影響數	母公司	非控制權益
日期		期初餘額	折舊費用	期末餘額		折舊+租金	70%	30%
20X1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000	20,000	14,000	6,000
20X2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000	20,000	14,000	6,000
20X3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000	20,000	14,000	6,000

合併報表無此租賃交易→還原調整

### 母公司 (承租人)

	租賃負債				使用權資產			投資(損)益	個體報表調整數
日期	期初餘額	利息費用	現金支付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額		
20X1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	14,000	2,773
20X2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	14,000	27
20X3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	14,000	(2,800)

## 集團內租賃之處理

### 釋例六：持股70%之子公司出租予母公司

#### 丁公司（子公司）財務報表之X1年分錄

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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例六：持股70%之子公司出租予母公司

#### 丙公司（母公司）個體財務報表之X1年分錄

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
	$\$282,860 \times 3\% = \$8,486$		
	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：丙公司年底向甲公司繳納租金費用。		
	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。		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

20X1/12/31	採用權益法認列之損益份額	14,000	
	採用權益法之投資		14,000
	說明：丙公司(母公司)認列對丁公司(子公司)所享有70%損益份額之影響。		

20X1/12/31	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：子公司當年度損益為\$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 $\$20,000 \times 30\% = \$6,000$ ，歸屬於母公司之損益為 $(\$80,000) - \$6,000 = (\$74,000)$ ，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益 $(\$8,486) + (\$94,287) + \$20,000 \times 70\% = (\$88,773)$ ，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。			



## 集團內租賃之處理

### 釋例六：持股70%之子公司出租予母公司

#### 合併財務報表之X1年沖銷分錄

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
	累計折舊－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
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X1/12/31	租金收入	100,000	
	租賃負債	191,346	
	累計折舊－使用權資產	94,287	
	利息費用		8,486
	折舊－使用權資產		94,287
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	採用權益法之投資	16,773	
	採用權益法認列之損益份額		16,773
	迴轉個體財報所認列之投資損益。		

## 集團內租賃之處理

釋例六：持股70%之子公司出租予母公司

### 丁公司（子公司）財務報表之X2年分錄

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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

### 丙公司（母公司）個體財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	利息費用	5,740	
	租賃負債		5,740
	$\$191,346 \times 3\% = \$5,740$		
	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		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		
	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：丙公司(母公司)認列對丁公司(子公司)所享有70%損益份額之影響。		
20X1/12/31	採用權益法之投資	27	
	採用權益法認列之損益份額		27

說明：歸屬於母公司之損益為 $(\$86,000)$ ，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益 $(\$5,740) + (\$94,287) + \$20,000 \times 70\% = (\$86,027)$ ，差額 $\$27$ ，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。

## 集團內租賃之處理

### 釋例六：持股70%之子公司出租予母公司

#### 合併財務報表之X2年沖銷分錄

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
	累計折舊－投資性不動產－建築物	160,000	
	折舊－房屋及建築	80,000	
	累計折舊－房屋及建築		160,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X2/12/31	租金收入	100,000	
	租賃負債	97,086	
	累計折舊－使用權資產	188,574	
	採用權益法之投資		2,773
	利息費用		5,740
	折舊－使用權資產		94,287
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例六：70%持股之子公司出租予母公司

#### 丁公司（子公司）財務報表之X3年分錄

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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		

#### 丙公司（母公司）個體財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	利息費用	2,914	
	租賃負債		2,914
	$\$191,346 \times 3\% = \$5,740$		
	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	94,286	
	累計折舊－使用權資產		94,286
	說明：對使用權資產提列折舊 $\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		
	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：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。		
20X3/12/31	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：歸屬於母公司之損益為 $(\$86,000)$ ，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益 $(\$2,914) + (\$94,286) + \$20,000 \times 70\% = (\$83,200)$ ，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。		

## 集團內租賃之處理

### 釋例六：70%持股之子公司出租予母公司

#### 合併財務報表之X3年沖銷分錄

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
	累計折舊－投資性不動產－建築物	240,000	
	折舊－房屋及建築	80,000	
	累計折舊－房屋及建築		240,000
	折舊－投資性不動產－建築物		80,000
	說明：將投資性不動產重分類為自用不動產。		

20X3/12/31	租金收入	100,000	
	累計折舊－使用權資產	282,860	
	採用權益法之投資		2,800
	利息費用		2,914
	折舊－使用權資產		94,286
	使用權資產		282,860
	沖銷租賃交易		
	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。		

## 出租與採權益法投資公司之處理

### 釋例五：出租予採用權益法之關聯企業

- 戊公司(投資公司)於20X1年1月1日取得並出租一全新辦公大樓予30%持有之己公司(被投資公司)。
  - 戊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。
  - 戊公司並與己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。
- 
- 戊公司之財務報表中，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衡量提供予己公司之投資性不動產。戊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。
  - 己公司於財務報表中依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。

## 出租與採權益法投資公司之處理

### 釋例五：出租予採用權益法之關聯企業

#### 己 被投資公司 (承租人)

	租賃負債				使用權資產			損益影響數
日期	期初餘額	利息費用	現金支付	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額	利息+折舊
20X1	282,860	8,486	(100,000)	191,346	282,860	94,287	188,573	(102,773)
20X2	191,346	5,740	(100,000)	97,086	188,573	94,287	94,286	(100,027)
20X3	97,086	2,914	(100,000)	0	94,286	94,286	0	(97,200)

持股比例	投資(損)益
30%	(30,832)
30%	(30,008)
30%	(29,160)

#### 戊 投資公司 (出租人)

	IP-土地	IP-建物			租金收入
日期		期初餘額	折舊費用	期末餘額	
20X1	2,000,000	4,000,000	80,000	3,920,000	100,000
20X2	2,000,000	3,920,000	80,000	3,840,000	100,000
20X3	2,000,000	3,840,000	80,000	3,760,000	100,000

投資(損)益
(30,832)
(30,008)
(29,160)

## 出租與採權益法投資公司之處理

### 釋例五：出租予採用權益法之關聯企業

#### 己公司（被投資公司）財務報表之X1年分錄

20X1/1/1	使用權資產	282,860	
	租賃負債		282,860
	說明：己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
	$\$282,860 \times 3\% = \$8,486$		
	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：己公司年底向戊公司繳納租金費用。		
	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。		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

#### 戊公司（投資公司）財務報表之X1年分錄

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：戊公司每年年底向己公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		
20X1/12/31	採用權益法認列之損益份額	30,832	
	採用權益法之投資		30,832
	說明：戊公司(投資公司)認列對己公司(被投資公司)所享有30%損益份額之影響。		



## 出租與採權益法投資公司之處理

### 釋例五：出租予採用權益法之關聯企業

#### 己公司（被投資公司）財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	利息費用	5,740	
	租賃負債		5,740
	$\$191,346 \times 3\% = \$5,740$		
	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：己公司年底向戊公司繳納租金費用。		
	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		
	$\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$		

#### 戊公司（投資公司）財務報表之X2年分錄

20X2/12/31	現金	100,000	
	租金收入		100,000
	說明：戊公司每年年底向己公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		
	採用權益法認列之損益份額	30,008	
	採用權益法之投資		30,008
	說明：戊公司(投資公司)認列對己公司(被投資公司)所享有30%損益份額之影響。		

## 出租與採權益法投資公司之處理

### 釋例五：出租予採用權益法之關聯企業

#### 己公司（被投資公司）財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	利息費用	2,914	
	租賃負債		2,914
	$\$97,086 \times 3\% = \$2,914$		
	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：己公司年底向戊公司繳納租金費用。		
	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		
	$\$282,860 - \$94,287 \times 2 = \$94,286$		

#### 戊公司（投資公司）財務報表之X3年分錄

20X3/12/31	現金	100,000	
	租金收入		100,000
	說明：戊公司每年年底向己公司收取租金收入。		
	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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。		
	採用權益法認列之損益份額	29,160	
	採用權益法之投資		29,160
	說明：戊公司(投資公司)認列對己公司(被投資公司)所享有30%損益份額之影響。		

# 影響超越會計

3

## 會計監管

### 資產負債表的變化

#### 資產負債表

資產



負債



#### 損益表

租賃費用



折舊費用



利息費用



息稅前利潤



息稅折舊及攤銷前淨利



每股收益



#### 現金流量表

營業活動現金流量



籌資活動現金流量



### 重新定義關鍵績效指標：

- 流動比率
- 資產周轉率
- 利息償付比率
- 淨收入
- 資本收益率
- 淨資產收益率
- 營業活動現金流量

### 可能影響未來的交易：

- 債務或權益籌資
- 收購和併購
- 售後租回
- 租賃與購買的決策

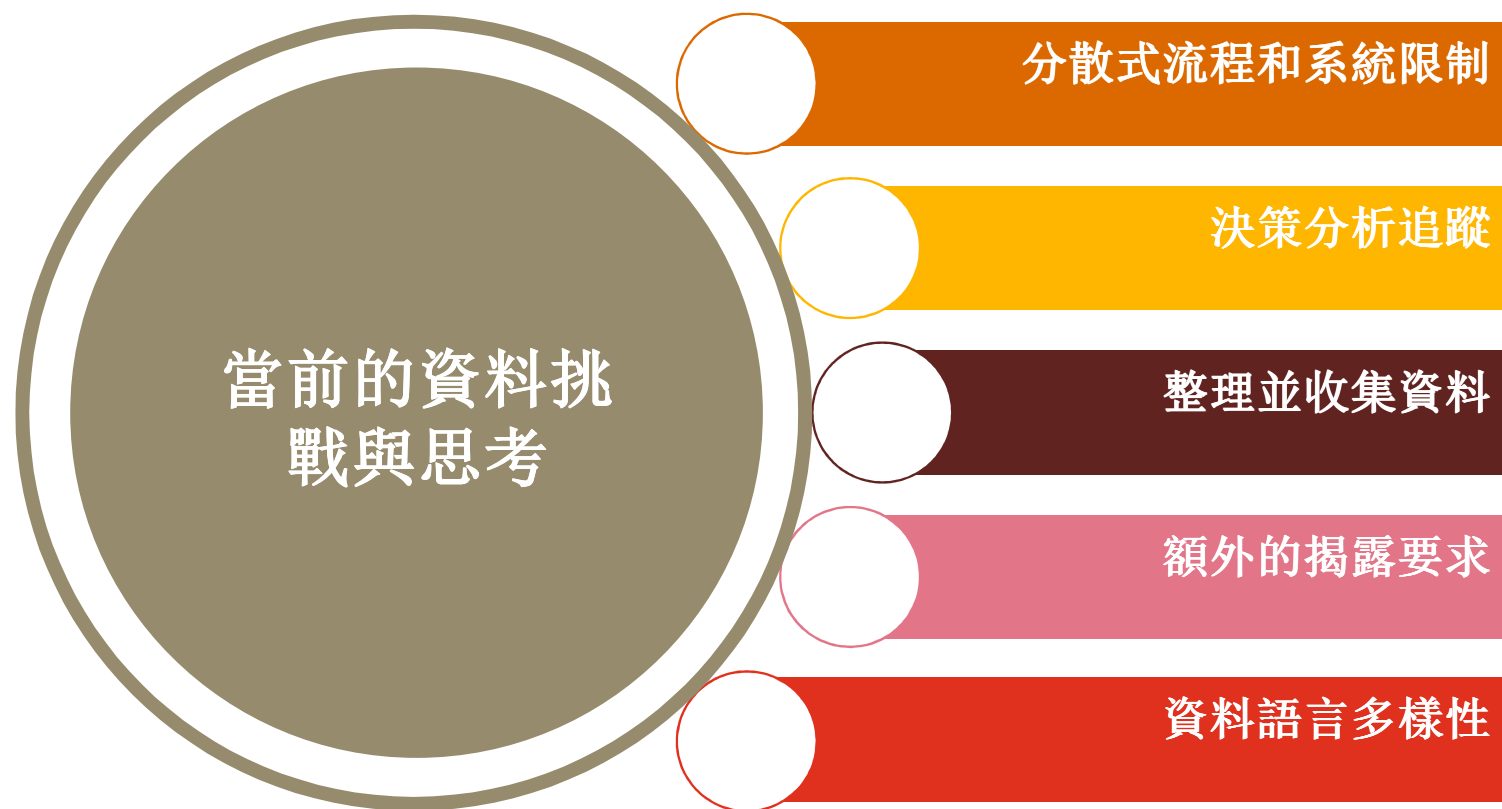
### 影響一系列安排：

- 融資計畫與契約
- 採購計畫
- 薪酬和雇員計畫
- 稅務籌畫
- 避險
- 識別其餘的租賃

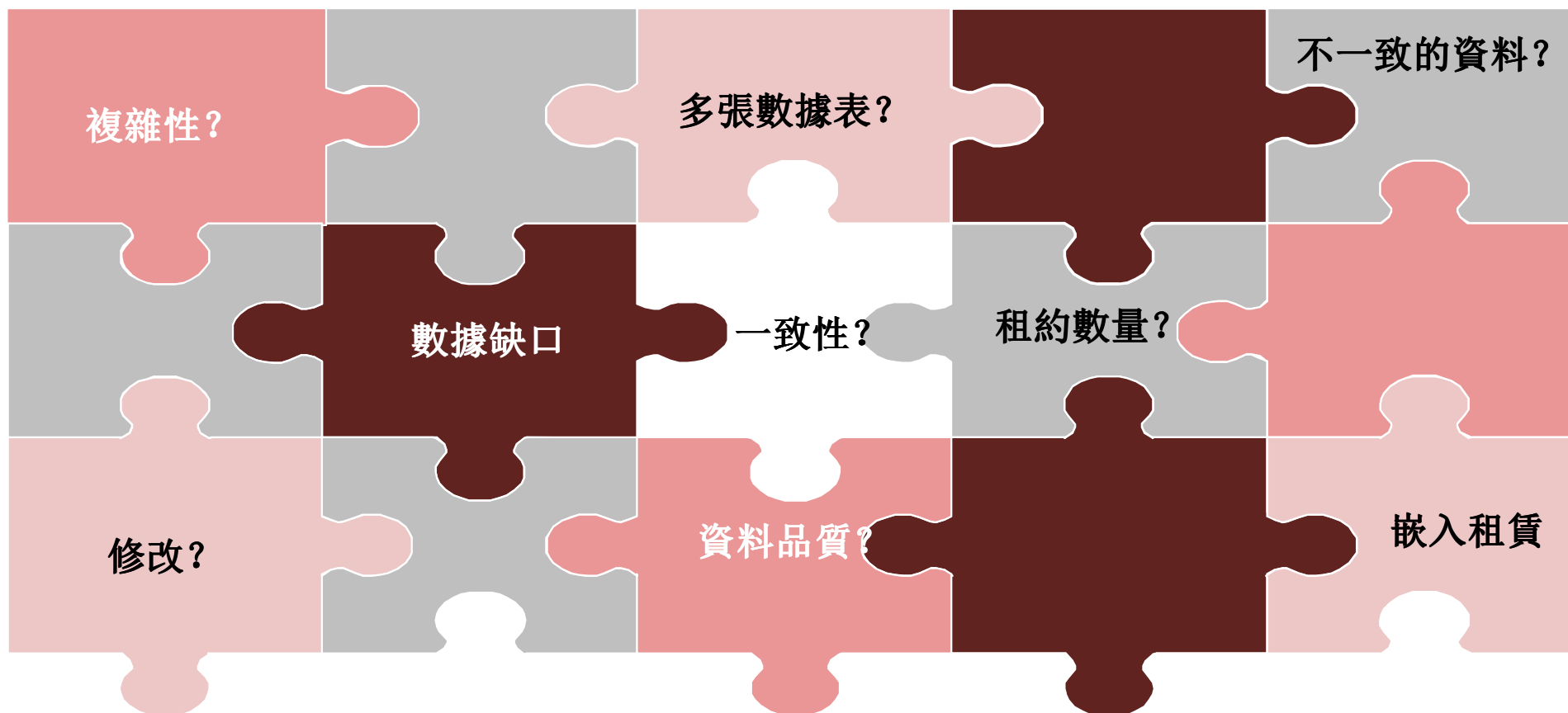
### 需要管理利益相關者：

- 銀行/債權人
- 投資者/分析師
- 評級機構
- 供應商
- 管理層/員工
- 稅務機關
- 監管機構

## 日益增長的資料需求



## 評估潛在資料缺口



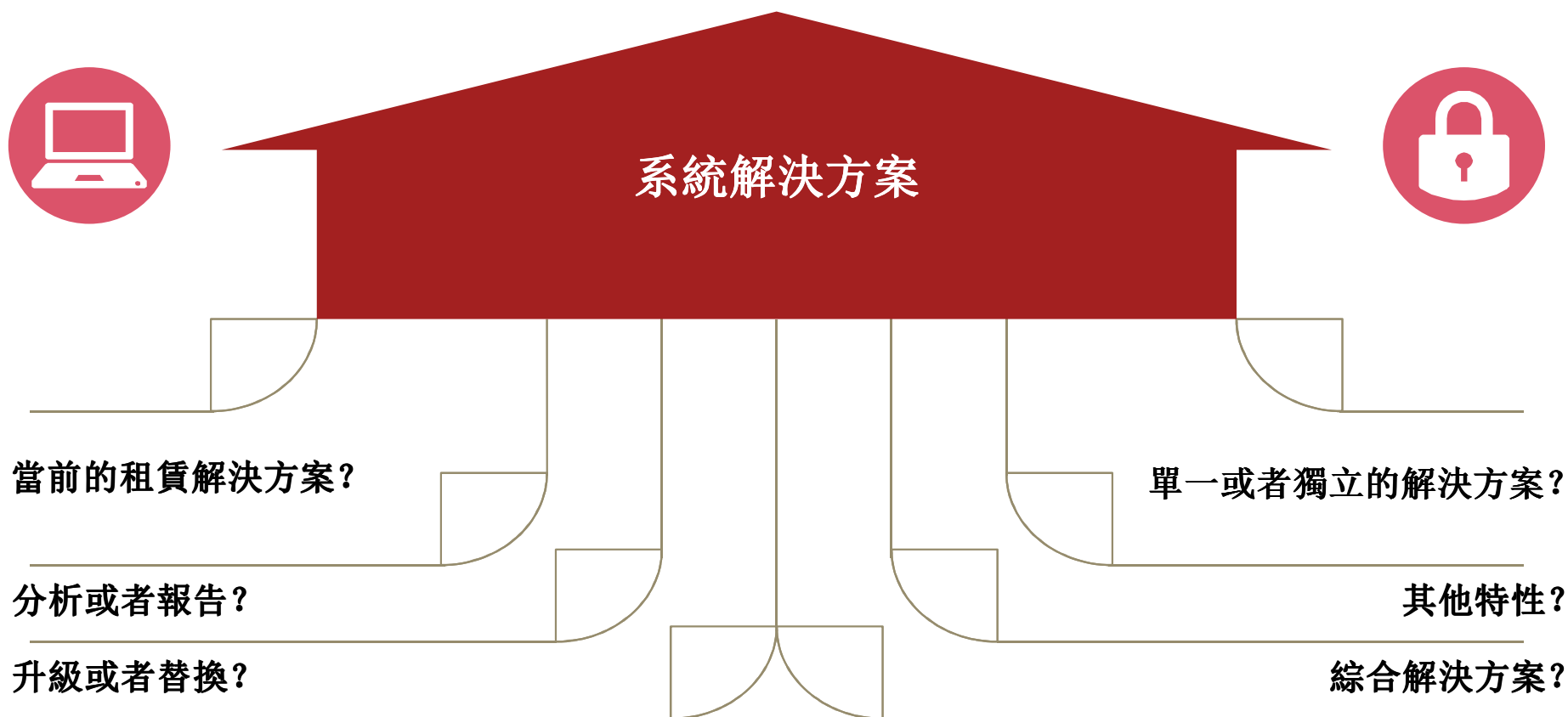
## 業務流程可能需要改變，產生新的控制要求



控制考慮因素



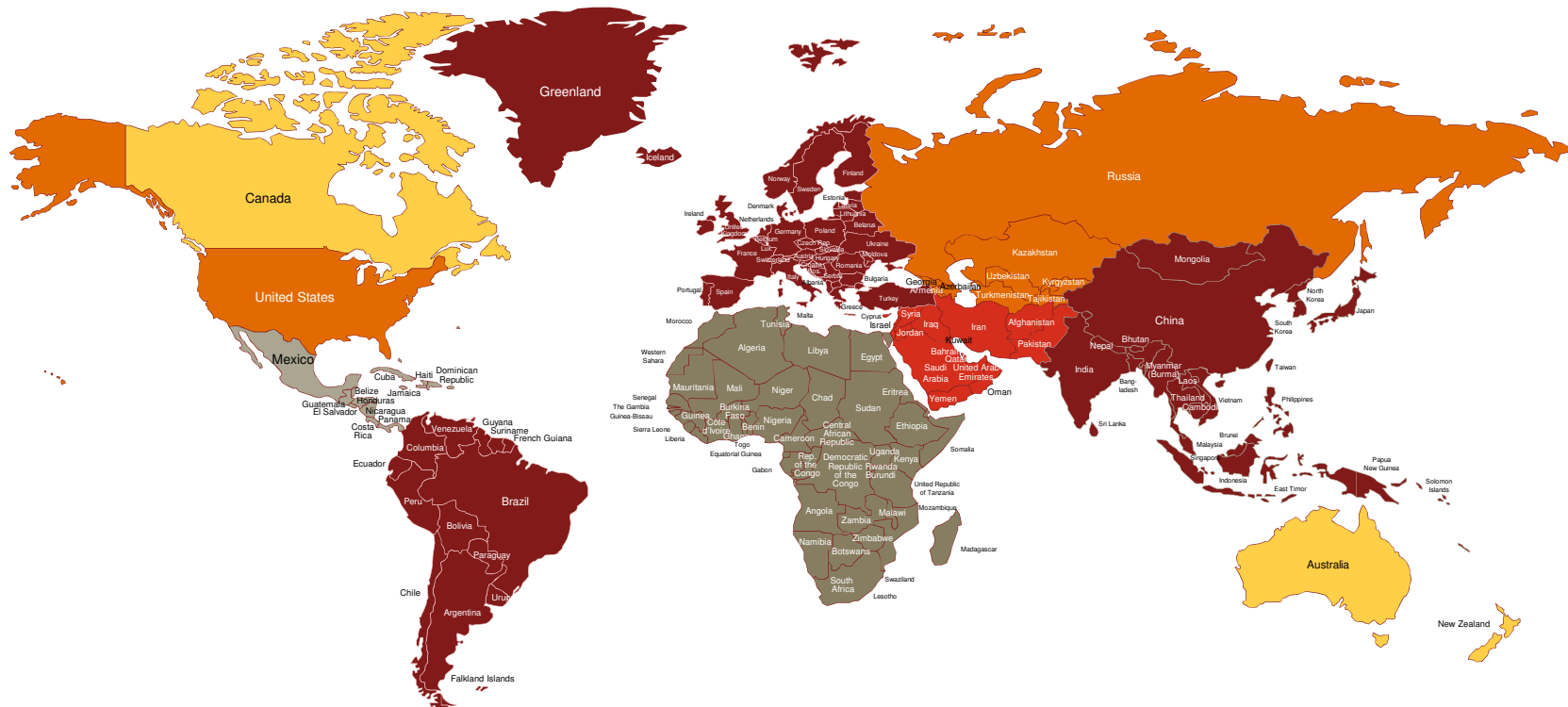
## 考慮系統需求





## 考慮稅務因素

在不同的稅務管轄運營租賃，要基於相關的會計處理或者合約的法定形式並考慮評估有關的稅務因素。





## 資誠與您攜手並進 共創價值

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2018 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.