

107年推動我國採用 國際財務報導準則研討會

安永聯合會計師事務所
邱琬茹 執業會計師

2018年11月21日

內容

- ▶ IFRS 16過渡規定
- ▶ 實務導入建議
- ▶ 實務指引釋例
 - 集團與關聯企業間租賃參考範例說明

民國107年
11月
21日

距離IFRS 16適用僅剩一個多月

IFRS 16過渡規定



IFRS 16過渡規定

- ▶ 租賃之定義前後是否有異？
- ▶ 承租人有哪些可供選擇之會計政策選項？
- ▶ 承租人能如何善用IFRS 16提供之實務權宜？

租賃之定義

- ▶ **承租人及出租人**無須於初次適用日重評估合約是否係屬(或包含)租賃。企業得：
 - ▶ 適用IFRS 16於先前適用IAS 17及IFRIC 4時已辨認為租賃之合約
 - ▶ 不適用IFRS 16於先前適用IAS 17及IFRIC 4時已辨認為不包含租賃之合約
- ▶ 若企業於初次適用日時選擇前述實務權宜作法
 - ▶ 應揭露該事實並適用該實務權宜作法於**所有合約**
 - ▶ 企業應將IFRS 16租賃之定義規定適用於初次適用日以後簽訂(或變動)之合約

租賃之定義

IFRIC 4 vs. IFRS 16

| IFRIC 4 | IFRS 16 |
|--|--|
| 特定資產 | 已辨認資產 |
| 使用標的資產之控制權業已移轉 | 對已辨認資產之使用之控制權 <ul style="list-style-type: none">▶ 幾乎所有經濟效益之權利▶ 資產之使用方式及使用目的 |
| 不適用—並無「預先決定」或「設計」之概念 | <ul style="list-style-type: none">▶ 具有主導該資產之使用方式及使用目的之權利；或使用方式及使用目的之攸關決策係預先決定 |
| <ul style="list-style-type: none">▶ 買方於控制該資產較不重大數量之產出為多時，有權利依其決定之方式操作該資產 | <ul style="list-style-type: none">▶ 已預先決定何時使用及如何使用，客戶具操作資產之權利且供應商並無改變操作指示之權利 |
| <ul style="list-style-type: none">▶ 買方於獲取該資產較不重大數量之產出為多時，有權利控制標的資產之實體取用 | 不適用—並無「實體取用」之概念 |
| <ul style="list-style-type: none">▶ 除買方外，極不可能有其他一方獲取較該資產所生產之不重大數量產出，且買方為產出所支付之價格既非每單位固定，亦不等於現時市場價格 | 不適用—並無「定價」之概念 |

承租人如何適用IFRS 16

一致適用於所有租賃



修正式追溯 法1

全部追溯

修正式追溯 法2

承租人營業租賃採修正式追溯下之處理

- ▶ 採修正式追溯下，承租人使用初次適用日承租人增額借款利率，按剩餘租賃給付現值衡量租賃負債
- ▶ 以個別租賃為基礎，**選擇按下列金額之一**衡量使用權資產：
 - 法1：** 使用權資產之帳面金額，如同自開始日已適用本準則，但使用初次適用日之承租人增額借款利率折現；或
 - 法2：** 租賃負債之金額，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(認列於初次適用日前刻之財務狀況表者)

初次適用日之會計處理

釋例—問題背景

承租人對先前依IAS 17分類為營業租賃之不動產租約會計處理
不動產租約摘要如下：

- ▶ 合約開始日為106年1月1日
- ▶ 租期三年，每年年底支付租金\$1,000
- ▶ 承租人於106年及108年1月1日之增額借款利率為6%及3%
- ▶ 本釋例假設無原始直接成本、無租賃誘因、無復原義務

問題：

承租人選擇全部追溯、修正式追溯衡量之租賃負債及使用權資產為何？

全部追溯下財務報表之影響

| | | | 使用權資產 | 租賃負債 | 利息費用 | 折舊費用 | 保留盈餘 |
|---|-----|-------|--------------------|--------------------|------------------|------------------|------|
| 1 | 106 | 1/1 | 2,673 ¹ | 2,673 ¹ | — | — | — |
| 2 | 106 | 12/31 | 1,782 ² | 1,833 ⁴ | 160 ³ | 891 ² | (51) |
| 3 | 107 | 12/31 | 891 | 2,673 | 110 | 891 | — |
| 4 | 108 | 1/1 | 891 | 943 | — | — | — |
| 5 | 108 | 12/31 | — | — | 57 | 891 | — |

1 承租人以6%之利率折現，衡量三年每年給付CU1,000之租賃負債現值 \$2,673

2 $\$2,673 / 3\text{年} = \text{每年折舊 } \891 $\$2,673 - \$891 = \$1,782$

3 $\$2,673 * 6\% = \160

4 $\$2,673 - \$1,000 + 160 = \$1,833$

修正式追溯法¹ 財務報表之影響

| | | | 使用權資產 | 租賃負債 | 利息費用 | 折舊費用 | 保留盈餘 |
|---|-----|-------|------------------|------------------|------|------|-------------------|
| 1 | 106 | 1/1 | — | — | — | — | — |
| 2 | 106 | 12/31 | — | — | — | — | — |
| 3 | 107 | 12/31 | — | — | — | — | — |
| 4 | 108 | 1/1 | 943 ¹ | 971 ² | — | — | (28) ³ |
| 5 | 108 | 12/31 | — | — | 29 | 943 | — |

1 承租人以3%之利率折現，衡量三年每年給付CU1,000之租賃負債現值 \$2,829
 $\$2,829 / 3\text{年} * 2\text{年} = \943

2 承租人以3%之利率折現，衡量尚未給付CU1,000之租賃負債現值 \$971

3 $\$943 - \$971 = \$28$

修正式追溯法² 財務報表之影響

| | | | 使用權資產 | 租賃負債 | 利息費用 | 折舊費用 | 保留盈餘 |
|---|-----|-------|-------|------------------|------|------|------|
| 1 | 106 | 1/1 | — | — | — | — | — |
| 2 | 106 | 12/31 | — | — | — | — | — |
| 3 | 107 | 12/31 | — | — | — | — | — |
| 4 | 108 | 1/1 | 971 | 971 ¹ | — | — | |
| 5 | 108 | 12/31 | — | — | 29 | 971 | — |

1 承租人以3%之利率折現，衡量尚未給付CU1,000之租賃負債現值 \$971

承租人財務報表之表達

| | 全部追溯 | 修正式追溯：法1 | 修正式追溯：法2 |
|-------------------|------------|------------|--------------|
| 108年1月1日資產負債表(部分) | | | |
| 使用權資產 | 891 | 943 | 971 |
| 租賃負債 | 943 | 971 | 971 |
| 108年度現金流量表(部分) | | | |
| 支付租金費用 | 1,000 | 1,000 | 1,000 |
| 108年度綜合損益表(部分) | | | |
| 利息費用 | 57 | 29 | 29 |
| 折舊費用 | <u>891</u> | <u>943</u> | <u>971</u> |
| 總費用 | <u>948</u> | <u>972</u> | <u>1,000</u> |

可供承租人使用之實務權宜

選擇修正式追溯者



實務導入建議



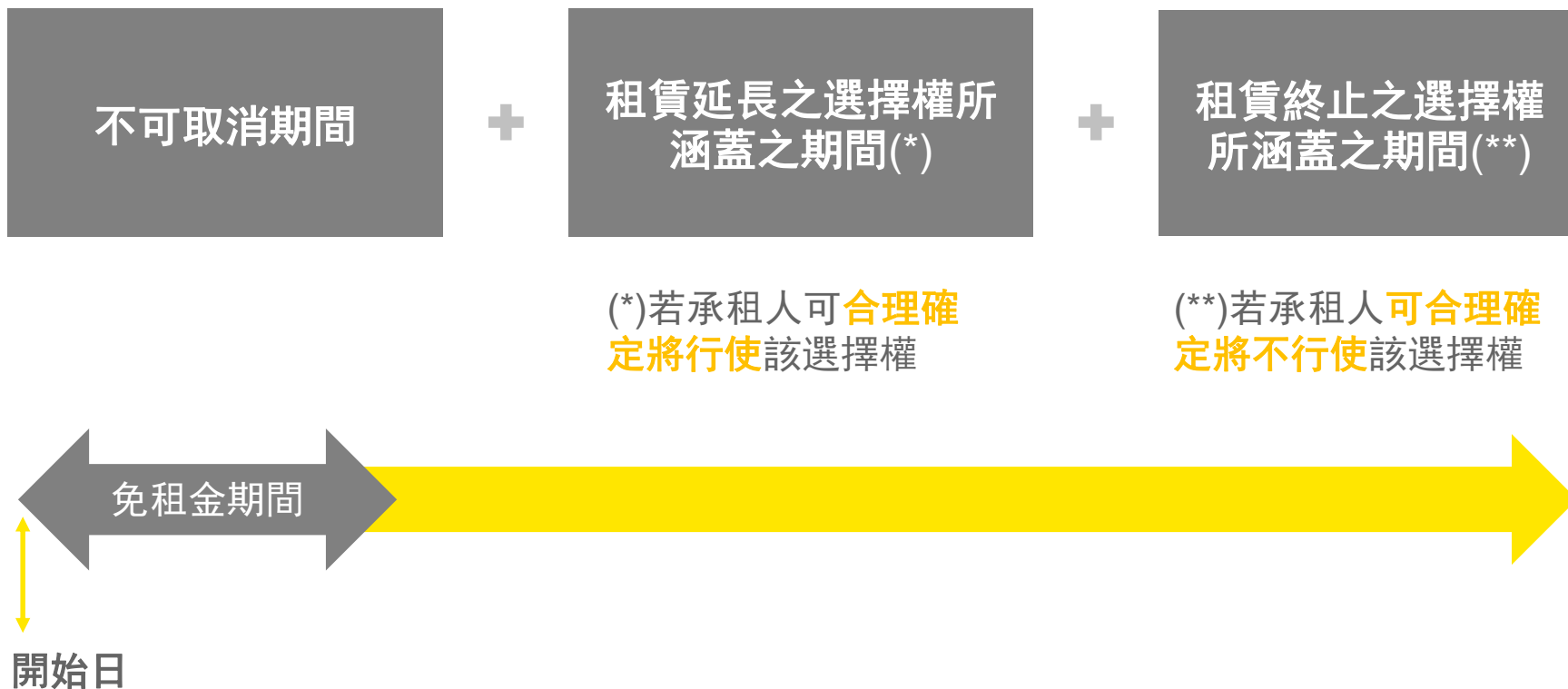
實務常見問題

- ▶ 租賃期間怎麼判斷？
- ▶ 折現率怎麼決定？
- ▶ 其他實務常見問題
- ▶ IFRS 16對財務報表之影響為何？
- ▶ 企業要如何準備額外揭露之要求？

租賃期間



租賃期間



租賃期間(續)



租賃期間

▶ 不可取消期間

加

- ▶ 將行使租賃延長之選擇權
- ▶ 將不行使租賃終止之選擇權

合理確信之評估

是否具經濟誘因行使？

- ▶ 續約時是否取得**相對有利**之租賃條件
- ▶ 是否對標的資產進行**重大租賃權益改良**
- ▶ 終止租約衍生之成本
- ▶ 標的資產是否係**高度客製化**
- ▶ 企業對特定類型資產通常使用期間之相關**過去實務及其經濟理由**
- ▶ 標的資產是否進行**轉租**
- ▶ 選擇權之行使是否**攸關**承租人之**商業決策**
- ▶ 不可取消期間係長或短

租賃期間及租賃延長/終止選擇權之重評估及修正

承租人

- ▶ 重大事項發生或情況重大改變發生時，承租人應**重評估**(reassess)是否可合理確定將行使租賃延長之選擇權或將不行使租賃終止之選擇權，若該事項或情況改變(a)係在承租人控制範圍內；且(b)影響承租人是否可合理確定將行使先前於決定租賃期間時所未包含之選擇權，或將不行使先前於決定租賃期間時所包含之選擇權
- ▶ 若租賃之不可取消期間有變動，承租人應**修正**(revise)租賃期間
- ▶ 對於不以單獨租賃處理之租賃修改，承租人於租賃修改生效日應決定修改後租賃之租賃期間(詳後面租賃修改)

出租人

- ▶ 若租賃之不可取消期間有變動，出租人應**修正**(revise)租賃期間(亦即，若承租人行使先前出租人於決定租賃期間時所未包含之選擇權)

租賃期間之決定

目前園區土地皆為租賃，公司應如何估計合理之租賃期間？

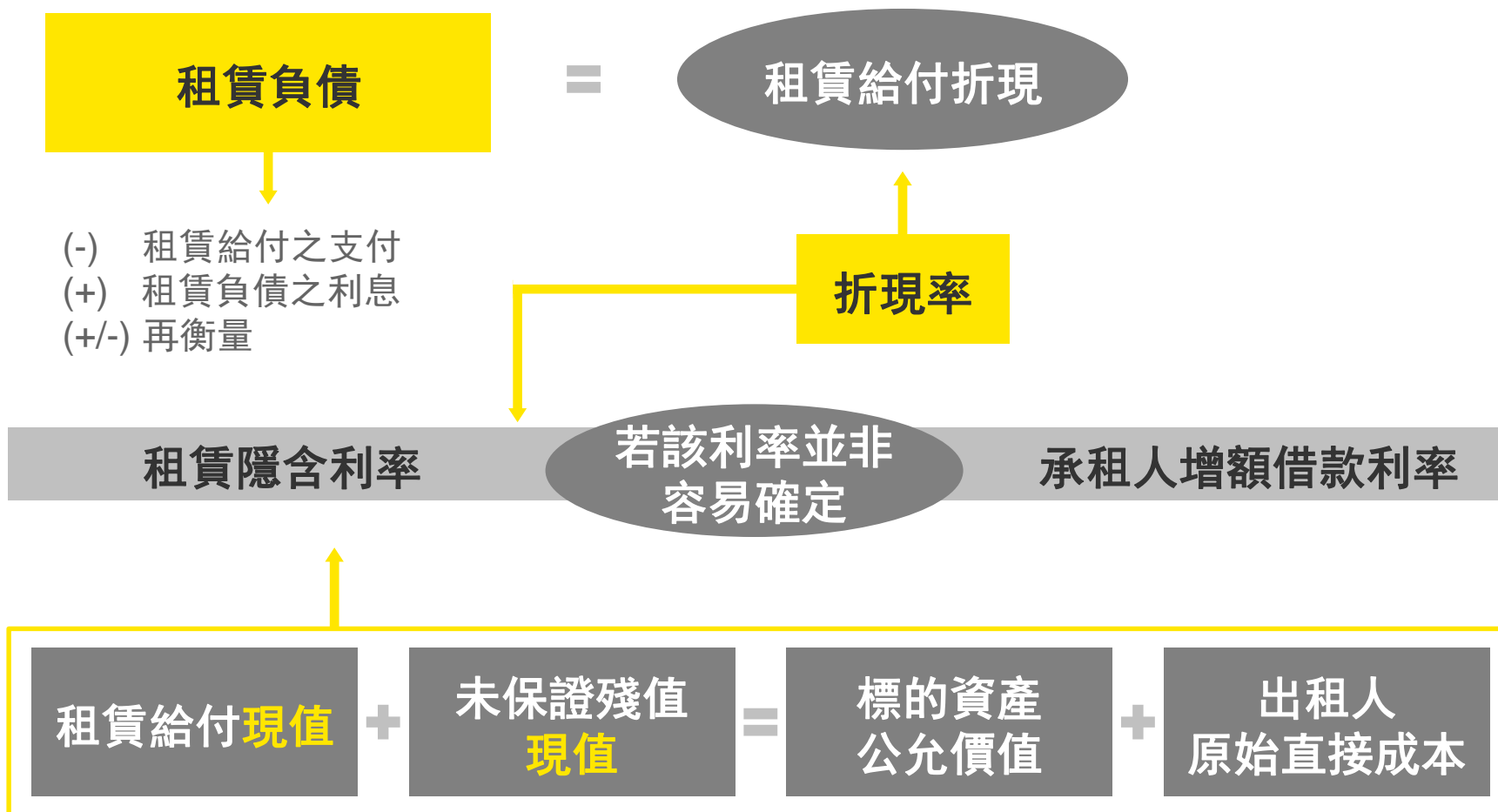
- ▶ 依據IFRS 16.18及IFRS 16附錄 A 用語定義，租賃期間為承租人具有標的資產使用權之不可取消期間，併同：
 - (a)租賃延長之選擇權所涵蓋之期間，若承租人可合理確定將行使該選擇權；及
 - (b)租賃終止之選擇權所涵蓋之期間，若承租人可合理確定將不行使該選擇權
- ▶ 決定租賃期間所需考量之因素包含：合約相關條款、資產相關條款、企業營運相關條款及市場相關條款，較為複雜，建議依IFRS 16.B34~B40進行評估，並依個案與會計師討論

折現率



原始衡量

租賃給付之折現率



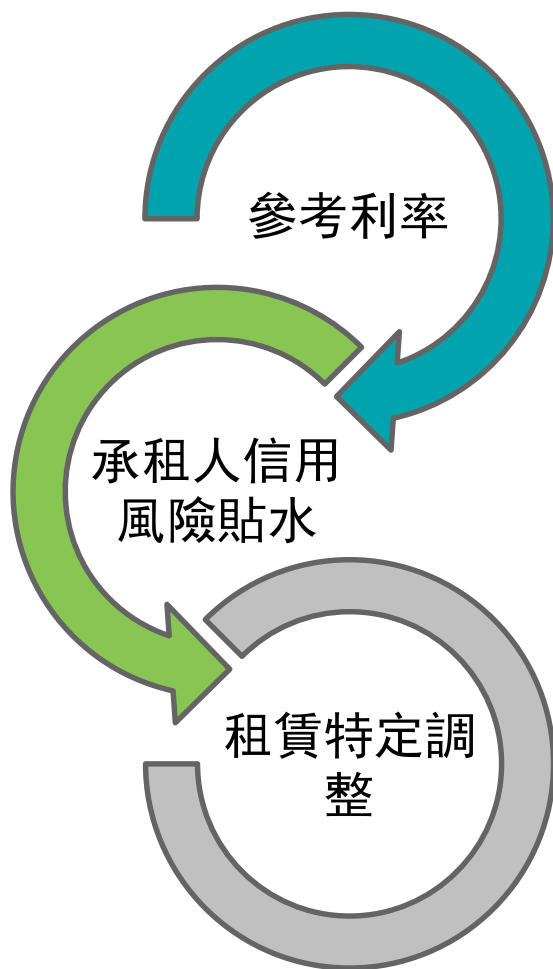
折現率之決定

企業與園區管理局簽訂之土地租約若判斷租賃期間為二十年，因並無二十年的市場利率可供參考，企業應如何決定適當之折現率？

折現率之決定(續)

- ▶ IFRS 16第26段規定，若租賃隱含利率容易確定應使用該利率折現。若該利率並非容易確定，承租人應使用承租人增額借款利率。IFRS 16.BC162提及，取決於標的資產之性質與租賃之條款及條件，承租人於決定其租賃增額借款利率時，或能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)。然而，承租人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
- ▶ 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

折現率



- ▶ 租賃期間
- ▶ 經濟環境 多以無風險利率，如政府公債為起點
- ▶ 使用之幣別
- ▶ 從事租賃活動之承租人
- ▶ 租賃標的物類別
- ▶ ROU做為借款擔保品借入金額

子公司租賃合約折現率之決定

海外子公司之借款利率與台灣母公司差異甚大，各子公司之折現率，是否以各公司之增額借款利率為主？另若以台灣公司關係人資貸給海外公司，那利率是用台灣公司借款利率還是海外？

- ▶ 承租人應使用增額借款利率(若無法取得租賃隱含利率)，增額借款利率為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。故各公司應就所租賃事項個別評估。若集團各公司之融資係以集團統籌處理，未進行個別融資，則可參考集團對各該公司融資之利率，惟應注意若為外幣租賃，折現率亦應為外幣融資之利率

如何決定子公司租賃合約之折現率

子公司(X公司)向母公司(Y公司)承租一大樓。Y公司為跨國企業，且信用良好，X公司之增額借款利率8%；Y公司之增額借款利率為5%，集團間各公司之融資係由Y公司統籌處理。請問X公司應使用哪一個折現率？

選項1： 5%

選項2： 8%

選項3： 5%~8%

折現率能否改以加權平均資金成本替代

增額借款利率公司可否以平均借款利率或加權平均資金成本(WACC)替代？

- ▶ 增額借款利率須取決於標的資產之性質與租賃之條款及條件。於決定其租賃增額借款利率時，或能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**)。然而，承租人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。**WACC並非企業之借款利率**，因WACC尚包含權益成本，故**不宜以其作為租賃之折現率**

不同幣別之租賃是否可使用相同之折現率

如公司同時有美金之租賃及新台幣之租賃，請問是否可使用相同之增額借款利率？

- ▶ 依據IFRS 16附錄 A 用語定義，承租人增額借款利率為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。實務上，因美金借款與新台幣借款之利率依據基礎不同，因此以美金計價之租賃與以新台幣計價之租賃不宜使用相同之增額借款利率
- ▶ 另應留意以外幣計價之租賃負債為貨幣性項目，應按即期匯率換算，相關差額係認列於損益(IFRS 16.BC198)

不同幣別之租賃折現率之決定

X公司承租某設備係以美金計價，惟該公司係於澳洲營運，該公司之功能性貨幣為澳幣，且該公司所有借款均以澳幣計價。請問X公司應使用哪一幣別決定其承租人額額借款利率？

選項1：美金

選項2：澳幣

選項3：X公司可作會計政策之選擇

折現率—浮動利率

X公司簽訂10年光纖電纜租賃合約，並於每年年底支付租金。第1年租賃給付為\$1,000，以後期間之租賃給付與CPI連結，每2年年底時予以調整。

已知租賃開始日CPI為100 (IBR=4%)；預期第一年底CPI將為105 (IBR=5%)；預期第二年底CPI(且實際)為108 (IBR=4.5%)。下列敘述何者正確：

選項1：於第1年底將IBR修正為5%；於第2年底將IBR再修正為4.5%，據以再衡量租賃負債

選項2：租賃負債不因浮動利率而予再衡量，始終將IBR維持在4%，據以衡量租賃負債

註：IBR為承租人增額借款利率

初次適用日時，承租人折現率之決定

初次適用IFRS 16時，公司能否使用單一折現率適用於所有原先分類為營業租賃之合約？

- ▶ 不可以，承租人應依循IFRS 16所規定之方式決定承租人增額借款利率，以衡量租賃負債
- ▶ 可以個別租賃為基礎選擇，對類似特性之租賃組合使用單一折現率之實務權宜作法

初次適用日時，承租人對使用權資產之選擇

初次適用IFRS 16時，是否承租人對使用權資產採用選擇一者，通常較選擇二者低？

- ▶ 如果每期支付之租金皆係固定金額，則答案是肯定的。
- ▶ 這是因為使用權資產與租賃負債攤銷模式不同；使用權資產多採直線基礎攤提，租賃負債採用有效利率法。選擇一的使用權資產之帳面金額，係採如同自開始日即已適用IFRS 16，但使用初次適用日之承租人增額借款利率折現，故其反映使用權資產的攤銷模式；選擇二的使用權資產之帳面金額，係採租賃負債之金額，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，故其反映租賃負債之攤銷模式
- ▶ 因此，於初次適用日，承租人選擇一者，其會較選擇二之使用權資產之帳面金額為低
- ▶ 使用權資產較低，除後續期間折舊費用較低外，可能會認列減損損失之機率也較低

其他常見問題



員工宿舍

公司與管理局簽訂員工宿舍之租賃合約承租與轉租無任何價差，是否可權宜將此交易做為代收付？亦或依IFRS 16之規定，由於符合轉租中使用權資產之租賃，故應依轉租之規定進行相關之會計處理及揭露

- ▶ 因每一合約係單獨協商，且轉租之交易對方與主租賃之交易對方為不同之個體，將主租賃及轉租作為兩項單獨合約處理係屬適當。據此，對轉租出租人而言，源自主租賃之義務通常不會因轉租之條款及條件而消滅
- ▶ 轉租出租人不應將主租賃及同一標的資產之轉租所產生之資產與負債互抵，除非符合金融工具之互抵規定；轉租出租人亦不得將與主租賃及同一標的資產之轉租有關之租賃收益與租賃費用互抵，除非符合IAS 1中互抵之規定。因此，公司應依IFRS 16之規定處理予園區管理局簽訂之主契約及轉租予員工之契約，不得逕以代收代付處理

押金或擔保金

出租人要求承租人支付之押金或擔保金，係屬IFRS 9按攤銷後成本衡量之金融資產範圍，亦或係屬IFRS 16使用權資產之範圍？

- ▶ 承租人應視租賃契約對於「押金」之規範而定：
若屬保證金之性質(即不會抵付租金者)宜以「存出保證金」列示，係屬IFRS 9之範圍；
若屬可抵付租金者，係屬租賃給付之一部分，宜列入「使用權資產」

流動及非流動之分類

租賃負債要分列流動及非流動，那使用權資產是否也要分列流動及非流動？

- ▶ IFRS 16.58規定，承租人應適用國際財務報導準則第7號「金融工具：揭露」第39及B11段之規定揭露租賃負債之到期分析，並與其他金融負債之到期分析分別揭露
- ▶ 相較於租賃負債屬金融負債，而需分列流動及非流動；使用權資產則全數列於非流動資產項下

租賃給付 (1)

X公司簽訂六年之店面租賃合約，每年租賃給付為
 $\$10,000 + 10\% \times \text{銷售金額}$ 。歷史經驗顯示，該店面每年
銷售金額約 $\$80,000 \sim \$120,000$ ，X公司應如何衡量租賃
負債？

根據如上資訊推估預計六年租賃給付約為 $\$120,000$
 $6 \text{ 年} \times (10,000 + 10\% \times (80,000 + 120,000) / 2)$

選項1：租賃負債應較 $\$120,000$ 為高

選項2：折現後之租賃負債應較 $\$120,000$ 低

選項3：折現後之租賃負債應較 $\$60,000$ 低，與未來銷售金額
連結者不予考慮

租賃給付 (2)

Y公司簽訂10年光纖電纜租賃合約，並於每年年底支付租金。第1年租賃給付為\$1,000，以後期間之租賃給付與CPI連結，並約定每隔兩年之年底時予以調整。已知租賃開始日CPI為100；預期第1年底CPI將為105；預期第2年底CPI(且實際)為108。下列敘述何者正確：

- 選項1：於開始日，租賃負債按10年，每年給付\$1,000之現值折現衡量；於第2年底依\$1,080按剩餘8年再衡量租賃負債
- 選項2：於開始日，租賃負債按第1年\$1,000、第2年\$1,050及第3年至第10年按\$1,080折現衡量租賃負債

租賃給付 (3)

Z公司簽訂5年租賃合約，租賃開始日標的資產公允價值為\$1,000。合約中約定Z公司以每年年底LIBOR*\$1,000決定租賃給付，另約定於第5年底租期屆滿時Z公司需額外支付\$1,000予出租人。







已知租賃開始日LIBOR為5%，於租賃開始日應採下列何者計算租賃給付：

| | 第1年 | 第2年 | 第3年 | 第4年 | 第5年 |
|-----|-----|-----|-----|-----|-------|
| 選項1 | 50 | 50 | 50 | 50 | 1,050 |
| 選項2 | - | - | - | - | 1,000 |

IFRS 16對財務報表之影響



採用IFRS 16前後，對資產負債表之影響

| | IAS 17 | | IFRS 16 |
|--|---|---|---|
| | Finance leases | Operating leases | All leases |
| Assets |   | _____ |   |
| Liabilities | \$\$\$\$ | _____ | \$\$\$\$ |
| Off balance sheet rights / obligations | _____ |   \$\$\$\$ | _____ |

* IASB - IFRS 16 Effects analysis

採用IFRS 16前後，對綜合損益表之影響

| | IAS 17 | | IFRS16 |
|---|----------------|----------------------|--------------|
| | Finance leases | Operating leases | All leases |
| Revenue | \$\$\$\$ | \$\$\$\$ | \$\$\$\$ |
| Operating costs (excluding depreciation and amortisation) | _____ | Single lease expense | _____ |
| EBITDA | | _____ | ▲▲ |
| Depreciation and amortisation | Depreciation | _____ | Depreciation |
| Operating profit | | | ▲ |
| Finance costs | Interest | | Interest |
| Profit before tax | | | ↔ |

* IASB - IFRS 16 Effects analysis

IFRS 16適用後之資產負債表

| | | | | | | | | | | | |
|--|---------|--|--|--|--|--|----------------|--|--|--|--|
| | | | | | | | <u>租賃負債-流動</u> | | | | |
| | 生物資產-流動 | | | | | | XXXX | | | | |
| | 預付款項 | | | | | | 其他流動負債 | | | | |

| | | | | | | | | | | | |
|--|--------------|--|--|--|--|--|--------------------|--|--|--|--|
| | 生物資產-流動 | | | | | | <u>租賃負債-流動</u> | | | | |
| | 預付款項 | | | | | | XXXX | | | | |
| | 待出售非流動資產 | | | | | | 其他流動負債 | | | | |
| | 待分配予業主之非流動資產 | | | | | | | | | | |
| | XXXX | | | | | | | | | | |
| | 其他流動資產 | | | | | | | | | | |
| | 非流動資產 | | | | | | 非流動負債 | | | | |
| | 透過損益按公允價值衡量之 | | | | | | 透過損益按公允價值衡量之 | | | | |
| | 金融資產-非流動 | | | | | | 金融負債-非流動 | | | | |
| | 透過其他綜合損益按公允價 | | | | | | 避險之金融負債-非流動 | | | | |
| | 值衡量之金融資產-非流動 | | | | | | 合約負債-非流動 | | | | |
| | 按攤銷後成本衡量之金融資 | | | | | | 應付公司債 | | | | |
| | 產-非流動 | | | | | | | | | | |
| | 避險之金融資產-非流動 | | | | | | 長期借款 | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | 合約資產-非流動 | | | | | | 負債準備-非流動 | | | | |
| | 採用權益法之投資 | | | | | | | | | | |
| | 不動產、廠房及設備 | | | | | | 遞延所得稅負債 | | | | |
| | <u>使用權資產</u> | | | | | | <u>租賃負債-非流動</u> | | | | |
| | 投資性不動產 | | | | | | XXXX | | | | |
| | 無形資產 | | | | | | 其他非流動負債 | | | | |
| | | | | | | | 負債總計 | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | 歸屬於母公司業主之權益 | | | | |

IFRS 16適用後之綜合損益表

| | | | | |
|--------------------|---------|--|--|--|
| 營業收入 | | | | |
| 營業成本 | 租賃收入/成本 | | | |
| 營業毛利 | | | | |
| 營業費用 | | | | |
| 推銷費用 | 租金收入/支出 | | | |
| 管理費用 | 折舊費用 | | | |
| 研發費用 | | | | |
| 其他費用 | | | | |
| 預期信用減損損失(利益)(註一) | | | | |
| 其他收益及費損淨額(註二) | | | | |
| 營業利益 | | | | |
| 營業外收入及支出 | 利息費用 | | | |
| 其他收入(註三) | | | | |
| 其他利益及損失(註四) | | | | |
| 除列按攤銷後成本衡量之金融資產淨損益 | | | | |
| 財務成本 | | | | |
| 預期信用減損損失(利益)(註一) | | | | |
| 採用權益法之關聯企業及合資損益之份額 | | | | |
| 金融資產重分類淨損益(註五) | | | | |
| XXXX | | | | |

IFRS 16適用後之現金流量表

| | | | |
|--|--|--|--|
| <p>營業活動之現金流量：</p> <p>繼續營業單位稅前淨利（損失）</p> <p>停業單位稅前淨利（損失）</p> <p>本期稅前淨利(淨損)</p> <p>調整項目：</p> <p>收益費損項目</p> <p>預期信用減損損失</p> <p>折舊費用</p> | | | |
| <p>投資活動之現金流量：</p> <p>對子公司之收購（扣除所取得之現金）</p> <p>出售設備</p> <p>購買土地及房屋</p> <p>收取之利息（註一）</p> <p>收取之股利（註一）</p> <p>XXXX</p> <p>投資活動之淨現金流入(流出)</p> <p>籌資活動之現金流量：</p> <p>發放現金股利（註二）</p> <p>購買庫藏股票</p> <p>現金增資</p> <p>支付之利息（註一）</p> <p>XXXX</p> <p>籌資活動之淨現金流入(流出)</p> | <p>取得使用權資產</p> <p>應付租賃款增加/減少</p> <p>租賃負債本金償還</p> | | |

額外揭露之準備



揭露目的：提供財務報表使用者評估租賃對承租人財務狀況、財務績效及現金流量之影響

承租人

以表格之格式提供，除非另一格式更適當



- ▶ 依標的資產類別揭露報導期間結束日使用權資產之帳面金額
- ▶ 使用權資產增添
- ▶ 依標的資產類別揭露使用權資產折舊費用
- ▶ 租賃負債之到期分析
- ▶ 租賃負債之利息費用
- ▶ 短期租賃及低價值資產租賃之費用
- ▶ 不計入租賃負債衡量之變動租賃給付之費用
- ▶ 來自轉租使用權資產之收益、售後租回交易之損益
- ▶ 租賃之現金流出總額
- ▶ 提供額外質性及量化之租賃活動資訊(如：展期或終止選擇權、變動租賃給付、保證殘值等)

揭露(續)

揭露目的：提供財務報表使用者評估租賃對出租人財務狀況、財務績效及現金流量之影響

出租人

以表格之格式提供，除非另一格式更適當



- ▶ 對於融資租賃：銷售利潤或損失、租賃投資淨額之融資收益、不計入租賃投資淨額衡量中之變動租賃給付之相關收益、融資租賃投資淨額之帳面金額重大變動質性及量化說明，與應收租賃給付之到期分析
- ▶ 對於營業租賃：租金收益、IAS 16之揭露規定、租賃給付之到期分析
- ▶ 提供額外質性及量化租賃活動相關資訊(如：租賃活動之性質、如何管理與其就標的資產所保留權利有關之風險等)

實務指引釋例



集團會計下之租賃樣態舉例一以營業租賃為例

▶ 母公司出租予子公司

- ▶ 於母公司個體財務報表為投資性不動產
- ▶ 於子公司財務報表為依據IFRS 16處理之租賃
- ▶ 於集團合併財務報表為不動產、廠房及設備

▶ 子公司出租予母公司

- ▶ 於母公司個體財務報表為為依據IFRS 16處理之租賃
- ▶ 於子公司財務報表為投資性不動產
- ▶ 於集團合併財務報表為不動產、廠房及設備

▶ 子公司出租予另一子公司

- ▶ 於承租方子公司財務報表為依據IFRS 16處理之租賃
- ▶ 於出租方子公司財務報表為投資性不動產
- ▶ 於集團合併財務報表為不動產、廠房及設備

集團會計下之租賃樣態舉例一以營業租賃為例(續)

- ▶ 投資公司出租予關聯企業
 - ▶ 於投資方財務報表為投資性不動產
 - ▶ 於關聯企業財務報表為依據IFRS 16處理之租賃
- ▶ 對子公司存在非控制權益時
 - ▶ 由於集團合併財務報表為不動產、廠房及設備，且租賃雙方均為已實現之損益，故以不動產、廠房及設備之折舊金額扣除非控制權益對子公司相關損益之享有數後，決定集團合併財務報表中歸屬母公司之損益及母公司個體財務報表之損益
- ▶ 除與關聯企業間之租賃外，須依據證券發行人財務報告編製準則第21條第1項之規定，決定母公司個體財務報表中應有之調整分錄，使母公司個體財務報表之損益等於集團合併財務報表中歸屬母公司之損益

集團會計下之租賃樣態舉例一以營業租賃為例(續)

- ▶ 情境一：母公司出租予子公司
- ▶ 情境二：子公司出租予母公司
- ▶ 情境三：投資公司出租予關聯企業
- ▶ 情境四：母公司出租予非100%子公司
- ▶ 情境五：非100%子公司出租予母公司
- ▶ 情境六：子公司出租予另一子公司

情境一： 母公司出租予子公司

- ▶ 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(子公司)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。乙公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為乙公司之營運總部。

情境一： 母公司出租予子公司(續)

X1年分錄

乙公司(子公司)財務報表之分錄－依據IFRS 16處理之租賃

| | | | |
|------------|---|---------|---------|
| 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 |
| | 說明：採利息法增加租賃負債帳面金額。 $\$282,860 \times 3\% = \$8,486$ | | |

情境一： 母公司出租予子公司(續)

| | | | |
|--|---|---------|---------|
| | 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。 $\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$ | | |

情境一： 母公司出租予子公司(續)

甲公司(母公司)個體財務報表之分錄－投資性不動產

| | | | |
|------------|----------------------|-----------|-----------|
| 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 | | |

情境一： 母公司出租予子公司(續)

| | | | |
|--|--|--------|--------|
| | 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 ¹ | 8,486 | |
| | 採用權益法之投資 | | 8,486 |
| | 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 | | |
| | ¹ 此項目係簡化表達，企業使用之項目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致，以下同，不再重覆提醒 | | |
| | | | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | 94,287 | |
| | 採用權益法之投資 | | 94,287 |
| | 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 | 2,773 | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | | 2,773 |
| | 說明：由於合併財務報表歸屬母公司之損益為折舊－房屋及建築\$80,000，故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 $(\$ (100,000) + \$80,000 + \$8,486 + \$94,287 - \$80,000 = \$2,773)$ | | |

情境一： 母公司出租予子公司(續)

合併財務報表之沖銷分錄－不動產、廠房及設備

| | | | |
|------------|------------------------|-----------|------------|
| 20X1/12/31 | 不動產、廠房及設備－土地 | 2,000,000 | |
| | 不動產、廠房及設備－房屋及建築 | 4,000,000 | |
| | 投資性不動產－土地 | | 2,000,000 |
| | 投資性不動產－建築物 | | 40,000,000 |
| | 說明：重分類資產項目 | | |
| | | | |
| | 採用權益法之投資 | 100,000 | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | | 100,000 |
| | 說明：迴轉個體財報所認列之投資損益 | | |
| | 租金收入 | 100,000 | |
| | 租賃負債 | 191,346 | |
| | 利息費用 | | 8,486 |
| | 使用權資產 | | 282,860 |
| | 累計折舊－使用權資產 | 94,287 | |
| | 折舊－使用權資產 | | 94,287 |
| | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 | |
| | 折舊－投資性不動產－建築物 | | 80,000 |
| | | | |
| | 折舊－房屋及建築 | 80,000 | |
| | 累計折舊－房屋及建築 | | 80,000 |
| | 說明：將投資性不動產沖轉為不動產、廠房及設備 | | |

情境一： 母公司出租予子公司(續)

X1年合併沖銷－租賃相關部分

A + B + C = D

| | 母公司個 體調整前 | 調整數 (編準) | 母公司個 體調整後 | 子公司 | 合併沖銷 | 合併財務 報表 |
|------------------|--------------|-------------|--------------|-----------|-------------|------------|
| PP&E－土地 | | | | | 2,000,000 | 2,000,000 |
| PP&E－建築物 | | | | | 3,920,000 | 3,920,000 |
| IP－土地 | 2,000,000 | | 2,000,000 | | (2,000,000) | |
| IP－建築物 | 3,920,000 | | 3,920,000 | | (3,920,000) | |
| 採用權益法之投資 | (102,773) | 2,773 | (100,000) | | 100,000 | |
| 使用權資產 | | | | 188,573 | (188,573) | |
| 租賃負債 | | | | (191,346) | 191,346 | |
| 租金收入 | 100,000 | | 100,000 | | (100,000) | |
| 折舊費用 | (80,000) | | (80,000) | (94,287) | 94,287 | (80,000) |
| 利息費用 | | | | (8,486) | 8,486 | |
| 採用權益法認列之 損益份額 | (102,773) | 2,773 | (100,000) | | 100,000 | |
| 相關損益數小計 | (82,773) | | (80,000) | (102,773) | | (80,000) |

情境二：子公司出租予母公司

- ▶ 乙公司(子公司) 於20X1年1月1日取得並出租一全新辦公大樓予持有其100%之甲公司(母公司)。乙公司取得該筆不動產成本為\$6,000,000，其中土地成本為\$2,000,000；房屋成本為\$4,000,000，耐用年限為50年，殘值為\$0。乙公司(子公司) 並與甲公司簽訂租期為三年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。甲公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為甲公司之營運總部。

情境二：子公司出租予母公司(續)

X1年分錄

甲公司(母公司)個體財務報表之分錄－依據IFRS 16處理之租賃

| | | | |
|------------|---|---------|---------|
| 20X1/1/1 | 使用權資產 | 282,860 | |
| | 租賃負債 | | 282,860 |
| | 說明：甲公司認列使用權資產及租賃負債 | | |
| | | | |
| 20X1/12/31 | 利息費用 | 8,486 | |
| | 租賃負債 | | 8,486 |
| | 說明：採利息法增加租賃負債帳面金額。 $\$282,860 \times 3\% = \$8,486$ | | |

情境二：子公司出租予母公司(續)

| | | | |
|--|--|---------|---------|
| | 租賃負債 | 100,000 | |
| | 現金 | | 100,000 |
| | 說明：甲公司年底向乙公司繳納租金費用 | | |
| | | | |
| | 折舊－使用權資產 | 94,287 | |
| | 累計折舊－使用權資產 | | 94,287 |
| | 說明：對使用權資產提列折舊。 $\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$ | | |

情境二：子公司出租予母公司(續)

乙公司(子公司)財務報表之分錄－投資性不動產

| | | | |
|------------|---|-----------|-----------|
| 20X1/1/1 | | | |
| | 投資性不動產－土地 | 2,000,000 | |
| | 投資性不動產－建築物 | 4,000,000 | |
| | 現金 | | 6,000,000 |
| | 說明：投資性不動產按其成本進行原始衡量 | | |
| 20X1/12/31 | 現金 | 100,000 | |
| | 租金收入 | | 100,000 |
| | 說明：乙公司每年年底向甲公司收取租金收入 | | |
| | | | |
| | 折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 | |
| | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | | 80,000 |
| | 說明：認列投資性不動產辦公大樓每年之折舊金額 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ | | |

情境二：子公司出租予母公司(續)

甲公司(母公司)個體財務報表之分錄－採用權益法之處理

| | | | |
|--|--|---------|---------|
| | 採用權益法之投資 | 100,000 | |
| | 採用權益法認列之損益份額 ¹ | | 100,000 |
| | 說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額之影響 | | |
| | ¹ 此項目係簡化表達，企業使用之項目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致，以下同，不再重覆提醒 | | |
| | | | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | 80,000 | |
| | 採用權益法之投資 | | 80,000 |
| | 說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額之影響 | | |
| | | | |
| | 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：由於合併財務報表歸屬母公司之損益為折舊－房屋及建築\$80,000，故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($\$(100,000) + \$80,000 + \$8,486 + \$94,287 - \$80,000 = \$2,773$) | | |

情境二：子公司出租予母公司(續)

合併財務報表之沖銷分錄－不動產、廠房及設備

| | | | |
|------------|------------------------|-----------|------------|
| 20X1/12/31 | 不動產、廠房及設備－土地 | 2,000,000 | |
| | 不動產、廠房及設備－房屋及建築 | 4,000,000 | |
| | 投資性不動產－土地 | | 2,000,000 |
| | 投資性不動產－建築物 | | 40,000,000 |
| | 說明：重分類資產項目 | | |
| | | | |
| | 採用權益法之投資 | 22,773 | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | | 22,773 |
| | 說明：迴轉個體財報所認列之投資損益 | | |
| | 租金收入 | 100,000 | |
| | 租賃負債 | 191,346 | |
| | 利息費用 | | 8,486 |
| | 使用權資產 | | 282,860 |
| | 累計折舊－使用權資產 | 94,287 | |
| | 折舊－使用權資產 | | 94,287 |
| | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 | |
| | 折舊－投資性不動產－建築物 | | 80,000 |
| | | | |
| | 折舊－房屋及建築 | 80,000 | |
| | 累計折舊－房屋及建築 | | 80,000 |
| | 說明：將投資性不動產沖轉為不動產、廠房及設備 | | |

情境二：子公司出租予母公司(續)

X1年合併沖銷－租賃相關部分

A + B + C = D

| | 母公司個 體調整前 | 調整數 (編準) | 母公司個 體調整後 | 子公司 | 合併沖銷 | 合併財務 報表 |
|------------------|--------------|-------------|--------------|-----------|-------------|------------|
| PP&E－土地 | | | | | 2,000,000 | 2,000,000 |
| PP&E－建築物 | | | | | 3,920,000 | 3,920,000 |
| IP－土地 | | | | 2,000,000 | (2,000,000) | |
| IP－建築物 | | | | 3,920,000 | (3,920,000) | |
| 採用權益法之投資 | 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 | |
| 租金收入 | | | | 100,000 | (100,000) | |
| 折舊費用 | (94,287) | | | (80,000) | 94,287 | (80,000) |
| 利息費用 | (8,486) | | (8,486) | | 8,486 | |
| 採用權益法認列之 損益份額 | 20,000 | 2,773 | 22,773 | | (22,773) | |
| 相關損益數小計 | (82,773) | | (80,000) | 20,000 | | (80,000) |

情境三：投資公司出租予關聯企業

- ▶ 甲公司(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%持有之乙公司(關聯企業)。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。乙公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為乙公司之營運總部。

情境三：投資公司出租予關聯企業(續)

X1年分錄

乙公司財務報表之分錄－依據IFRS 16處理之租賃

| | | | |
|------------|---|---------|---------|
| 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 |
| | 說明：採利息法增加租賃負債帳面金額。 $\$282,860 \times 3\% = \$8,486$ | | |

情境三：投資公司出租予關聯企業(續)

| | | | |
|--|--|---------|---------|
| | 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。 $\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$ | | |

情境三：投資公司出租予關聯企業(續)

甲公司財務報表之分錄－投資性不動產

| | | | |
|------------|----------------------|-----------|-----------|
| 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 | | |

情境三：投資公司出租予關聯企業(續)

| | | | |
|--|--|--------|--------|
| | 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 ¹ | 2,546 | |
| | 採用權益法之投資 | | 2,546 |
| | 說明：甲公司認列對乙公司所享有利息費用30%之影響($\$8,486 \times 30\% = \$2,546$) | | |
| | ¹ 此項目係簡化表達，企業使用之項目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致，以下同，不再重覆提醒 | | |
| | | | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | 28,286 | |
| | 採用權益法之投資 | | 28,286 |
| | 說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有折舊費用30%之影響($\$94,287 \times 30\% = \$28,286$) | | |

情境四：母公司出租予非100%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(子公司)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。乙公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為乙公司之營運總部。

情境四：母公司出租予非100%子公司(續)

X1年分錄

乙公司（子公司）財務報表之分錄－依據IFRS 16處理之租賃

| | | | |
|------------|----------------------------------|---------|---------|
| 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。 | | |
| | 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。 | | |

情境四：母公司出租予非100%子公司(續)

甲公司（母公司）個體財務報表之分錄－投資性不動產

| | | | |
|------------|---|-----------|-----------|
| 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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。 | | |

情境四： 母公司出租予非100%子公司(續)

| | | |
|--|--------|--------|
| 採用權益法認列之損益份額 ¹ | 5,940 | |
| 採用權益法之投資 | | 5,940 |
| 說明： 甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額70%之影響 ($\$8,486 \times 70\% = \$5,940$)。 | | |
| ¹ 此項目係簡化表達，企業使用之項目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致，以下同，不再重覆提醒。 | | |
| 採用權益法認列之損益份額 | 66,001 | |
| 採用權益法之投資 | | 66,001 |
| 說明： 甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額70%之影響 ($\$94,287 \times 70\% = \$66,001$)。 | | |
| 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 $(\$102,773) \times 30\% = (\$30,832)$ ，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 $(\$100,000 - \$80,000 - \$102,773 \times 70\%) = (\$51,941)$ ，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。 | | |

情境四：母公司出租予非100%子公司(續)

合併財務報表之沖銷分錄

| | | | |
|------------|---|-----------|------------|
| 20X1/12/31 | 不動產、廠房及設備－土地 | 2,000,000 | |
| | 不動產、廠房及設備－房屋及建築 | 4,000,000 | |
| | 投資性不動產－土地 | | 2,000,000 |
| | 投資性不動產－建築物 | | 40,000,000 |
| | 說明：重分類資產項目。 | | |
| 20X1/12/31 | 採用權益法之投資 | 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（\$5,940 + \$66,001 - \$2,773）。 | | |
| | 租金收入 | 100,000 | |
| | 租賃負債 | 191,346 | |
| | 利息費用 | | 8,486 |
| | 使用權資產 | | 282,860 |
| | 累計折舊－使用權資產 | 94,287 | |
| | 折舊－使用權資產 | | 94,287 |
| | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 | |
| | 折舊－投資性不動產－建築物 | | 80,000 |
| | 折舊－房屋及建築 | 80,000 | |
| | 累計折舊－房屋及建築 | | 80,000 |
| | 說明：將投資性不動產沖轉為自用不動產。 | | |

情境四：母公司出租予非100%子公司(續)

X1年合併沖銷－租賃相關部分

A + B + C = D

| | 母公司個 體調整前 | 調整數 (編準) | 母公司個 體調整後 | 子公司 | 合併沖銷 | 合併財務 報表 |
|------------------|--------------|-------------|--------------|-----------|-------------|------------|
| PP&E－土地 | | | | | 2,000,000 | 2,000,000 |
| PP&E－建築物 | | | | | 3,920,000 | 3,920,000 |
| IP－土地 | 2,000,000 | | | | (2,000,000) | |
| IP－建築物 | 3,920,000 | | | | (3,920,000) | |
| 採用權益法之投資 | (71,941) | 2,773 | (69,168) | | 69,168 | |
| 使用權資產 | | | | 188,573 | (188,573) | |
| 租賃負債 | | | | (191,346) | 191,346 | |
| NCI | | | | | 30,832 | 30,832 |
| 租金收入 | 100,000 | | 100,000 | | (100,000) | |
| 折舊費用 | (80,000) | | (80,000) | (94,287) | 94,287 | (80,000) |
| 利息費用 | | | | (8,486) | 8,486 | |
| 採用權益法認列之 損益份額 | (71,941) | 2,773 | (69,168) | | 69,168 | |
| 相關損益數小計 | (51,941) | | (49,168) | (102,773) | | (80,000) |
| －歸屬於母公司 | | | | | | (49,168) |
| －歸屬於NCI | | | | | (30,832) | (30,832) |

情境五：非100%子公司出租予母公司

- ▶ 乙公司(子公司)於20X1年1月1日取得並出租一全新辦公大樓予對其持股70%之甲公司(母公司)。乙公司取得該筆不動產成本為\$6,000,000，其中土地成本為\$2,000,000；房屋成本為\$4,000,000，耐用年限為50年，殘值為\$0。甲公司並與乙公司簽訂租期為三年，每年年底收取\$100,000之市價基礎計價之租金。甲公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為甲公司之某營運據點。

情境五：非100%子公司出租予母公司(續)

X1年分錄

甲公司(母公司)個體財務報表之分錄－依據IFRS 16處理之租賃

| | | | |
|------------|---|---------|---------|
| 20X1/1/1 | 使用權資產 | 282,860 | |
| | 租賃負債 | | 282,860 |
| | 說明：甲公司認列使用權資產及租賃負債 | | |
| | | | |
| 20X1/12/31 | 利息費用 | 8,486 | |
| | 租賃負債 | | 8,486 |
| | 說明：採利息法增加租賃負債帳面金額 $\$282,860 \times 3\% = \$8,486$ | | |
| | | | |
| | 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 $\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$ | | |

情境五：非100%子公司出租予母公司(續)

乙公司(子公司)財務報表之分錄－投資性不動產

| | | | |
|------------|---|-----------|-----------|
| 20X1/1/1 | | | |
| | 投資性不動產－土地 | 2,000,000 | |
| | 投資性不動產－建築物 | 4,000,000 | |
| | 現金 | | 6,000,000 |
| | 說明：投資性不動產按其成本進行原始衡量 | | |
| | | | |
| 20X1/12/31 | 現金 | 100,000 | |
| | 租金收入 | | 100,000 |
| | 說明：乙公司每年年底向甲公司收取租金收入。 | | |
| | 折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 | |
| | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | | 80,000 |
| | 說明：認列投資性不動產辦公大樓每年之折舊金額 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ | | |

情境五：非100%子公司出租予母公司(續)

甲公司(母公司)個體財務報表之分錄－採用權益法之處理

| | | | |
|--|---|--------|--------|
| | 採用權益法之投資 | 14,000 | |
| | 採用權益法認列之損益份額 ¹ | | 14,000 |
| | 說明：甲公司(母公司)認列對乙公司(子公司)所享有損益份額70%之影響 (\$20,000*70%=\$14,000) | | |
| | ¹ 此項目係簡化表達，企業使用之項目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致，以下同，不再重覆提醒 | | |
| | | | |
| | 採用權益法之投資 | 2,773 | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | | 2,773 |
| | 說明：子公司當年度利益為\$100,000-\$80,000 = \$20,000，合併財報中非控制權益係反映子公司之權益中歸屬於非控制權益之部分，故合併損益(\$80,000)中歸屬於非控制權益之損益為\$20,000*30% = \$6,000，歸屬於母公司之損益為(\$80,000) - \$6,000 = (\$86,000)，該金額與母公司考慮合併與個體差異調整前之損益(\$102,773) + \$14,000 = (\$88,773)，差額\$2,773，進行調整以符合證券發行人財務報告編製準則第21條第1項之規定 | | |

情境五：非100%子公司出租予母公司(續)

合併財務報表之沖銷分錄—不動產、廠房及設備

| | | | |
|------------|-------------------------------------|-----------|------------|
| 20X1/12/31 | 不動產、廠房及設備—土地 | 2,000,000 | |
| | 不動產、廠房及設備—房屋及建築 | 4,000,000 | |
| | 投資性不動產—土地 | | 2,000,000 |
| | 投資性不動產—建築物 | | 40,000,000 |
| | 說明：重分類資產項目 | | |
| 20X1/12/31 | 採用權益法之投資 | 16,773 | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | | 16,773 |
| | 說明：迴轉個體財報所認列之投資損益(\$14,000+\$2,773) | | |
| | | | |
| | 租金收入 | 100,000 | |
| | 租賃負債 | 191,346 | |
| | 利息費用 | | 8,486 |
| | 使用權資產 | | 282,860 |
| | 累計折舊—使用權資產 | 94,287 | |
| | 折舊—使用權資產 | | 94,287 |
| | | | |
| | 累計折舊—投資性不動產—建築物 | 80,000 | |
| | 折舊—投資性不動產—建築物 | | 80,000 |
| | | | |
| | 折舊—房屋及建築 | 80,000 | |
| | 累計折舊—房屋及建築 | | 80,000 |
| | 說明：將投資性不動產沖轉為自用不動產 | | |

情境五：非100%子公司出租予母公司(續)

X1年合併沖銷－租賃相關部分

A + B + C = D

| | 母公司個 體調整前 | 調整數 (編準) | 母公司個 體調整後 | 子公司 | 合併沖銷 | 合併財務 報表 |
|-------------------------------|--------------|-------------|--------------|-----------|-------------|-------------------------------|
| PP&E－土地 | | | | | 2,000,000 | 2,000,000 |
| PP&E－建築物 | | | | | 3,920,000 | 3,920,000 |
| IP－土地 | | | | 2,000,000 | (2,000,000) | |
| IP－建築物 | | | | 3,920,000 | (3,920,000) | |
| 採用權益法之投資 | 14,000 | 2,773 | 16,773 | | (16,773) | |
| 使用權資產 | 188,573 | | 188,573 | | (188,573) | |
| 租賃負債 | (191,346) | | (191,346) | | 191,346 | |
| NCI | | | | | (6,000) | (6,000) |
| 租金收入 | | | | 100,000 | (100,000) | |
| 折舊費用 | (94,287) | | (94,287) | (80,000) | 94,287 | (80,000) |
| 利息費用 | (8,486) | | (8,486) | | 8,486 | |
| 採用權益法認列之 損益份額 | 14,000 | 2,773 | 16,773 | | (16,773) | |
| 相關損益數小計 －歸屬於母公司 －歸屬於NCI | (88,773) | | (86,000) | 20,000 | 6,000 | (80,000) (86,000) 6,000 |

情境六：子公司出租予另一子公司

- ▶ 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。B公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為B公司之營運總部。

情境六：子公司出租予另一子公司(續)

X1年分錄

B公司（子公司）財務報表之分錄－依據IFRS 16處理之租賃

| | | | |
|------------|---------------------------------------|---------|---------|
| 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。 | | |
| | $\$282,860 \div 3\text{年} = \$94,287$ | | |

情境六：子公司出租予另一子公司(續)

A公司（子公司）財務報表之分錄－投資性不動產

| | | | |
|------------|---|-----------|-----------|
| 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 $\$4,000,000 \div 50 = \$80,000$ 。 | | |

情境六：子公司出租予另一子公司(續)

甲公司（母公司）個體財務報表之分錄－採用權益法之處理

| | | | |
|--|---|---------|---------|
| | 採用權益法認列之損益份額 ¹ | 8,486 | |
| | 採用權益法之投資 | | 8,486 |
| | 說明：甲公司(母公司)認列對B公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | |
| | ¹ 此項目係簡化表達，企業使用之項目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致，以下同，不再重覆提醒。 | | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | 94,287 | |
| | 採用權益法之投資 | | 94,287 |
| | 說明：甲公司(母公司)認列對B公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | |
| | 採用權益法之投資 | 100,000 | |
| | 採用權益法認列之損益份額 | | 100,000 |
| | 說明：甲公司(母公司)認列對A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 | 80,000 | |
| | 採用權益法之投資 | | 80,000 |
| | 說明：甲公司(母公司)認列對A公司(子公司)所享有損益份額之影響。 | | |
| | 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。 | | |

情境六：子公司出租予另一子公司(續)

合併財務報表之沖銷分錄－不動產、廠房及設備

| | | | |
|------------|----------------------|-----------|------------|
| 20X1/12/31 | 不動產、廠房及設備－土地 | 2,000,000 | |
| | 不動產、廠房及設備－房屋及建築 | 4,000,000 | |
| | 投資性不動產－土地 | | 2,000,000 |
| | 投資性不動產－建築物 | | 40,000,000 |
| | 說明：重分類A公司(子公司)之資產項目。 | | |
| 20X1/12/31 | 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。 | | |
| | 租金收入 | 100,000 | |
| | 租賃負債 | 191,346 | |
| | 利息費用 | | 8,486 |
| | 使用權資產 | | 282,860 |
| | 累計折舊－使用權資產 | 94,287 | |
| | 折舊－使用權資產 | | 94,287 |
| | 累計折舊－投資性不動產－建築物 | 80,000 | |
| | 折舊－投資性不動產－建築物 | | 80,000 |
| | 折舊－房屋及建築 | 80,000 | |
| | 累計折舊－房屋及建築 | | 80,000 |
| | 說明：將投資性不動產沖轉為自用不動產。 | | |

情境六：子公司出租予另一子公司(續)

X1年合併沖銷－租賃相關部分

A + B + C + D = E

| | 母公司個 體調整前 | 調整數 (編準) | 母公司個 體調整後 | A子公司 | B子公司 | 合併沖銷 | 合併財務報 表 |
|------------------|--------------|-------------|--------------|-----------|-----------|-------------|------------|
| PP&E－土地 | | | | | | 2,000,000 | 2,000,000 |
| PP&E－建築物 | | | | | | 3,920,000 | 3,920,000 |
| IP－土地 | | | | | 2,000,000 | (2,000,000) | |
| IP－建築物 | | | | | 3,920,000 | (3,920,000) | |
| 採用權益法之投資 | (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 | |
| 租金收入 | | | | | 100,000 | (100,000) | |
| 折舊費用 | | | | (94,287) | (80,000) | 94,287 | (80,000) |
| 利息費用 | | | | (8,486) | | 8,486 | |
| 採用權益法認列之 損益份額 | (82,773) | 2,773 | (80,000) | | | 80,000 | |
| 相關損益數小計 | (82,773) | | (80,000) | (102,773) | 20,000 | | (80,000) |

IFRS 16實務指引釋例資訊



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

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

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

● 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 | 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 |
| IFRS 9實務指引_一般行業應收帳款及應收票據之壞帳估計 | 107年01月16日 |
| IFRS 9實務指引_現金流量測試 | 107年01月16日 |
| IFRS 9實務指引_背書保證損失估計 | 107年01月16日 |
| IFRS 9實務指引_槓桿工具分類判斷 | 107年01月16日 |
| IFRS 9實務指引_金融工具自原始認列後信用風險是否顯著增加 | 107年01月16日 |
| IFRS 9實務指引_銀行信用卡減損評估 | 107年01月16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

- » IFRSs版本差異
- » 實務指引及範例

法規與問答集

IFRSs問答集

[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

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

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

[訊息中心](#)

[首頁 / 訊息中心 / 問答集](#)

問答集

| 逐號採用最新版 | |
|--------------------|------------|
| 標題 | 日期 |
| 107年第1季IFRSs研討會問答集 | 107年03月09日 |
| 104年第2季IFRSs研討會問答集 | 104年08月13日 |
| 企業併購之會計處理 | 104年10月13日 |
| 104年第4季IFRSs研討會問答集 | 105年02月02日 |
| 105年第2季IFRSs研討會問答集 | 105年09月12日 |
| 105年第4季IFRSs研討會問答集 | 106年02月02日 |
| 106年第3季IFRSs研討會問答集 | 106年09月13日 |
| IFRSs問答集 | 107年10月18日 |

最新活動

新聞發布

法規資訊

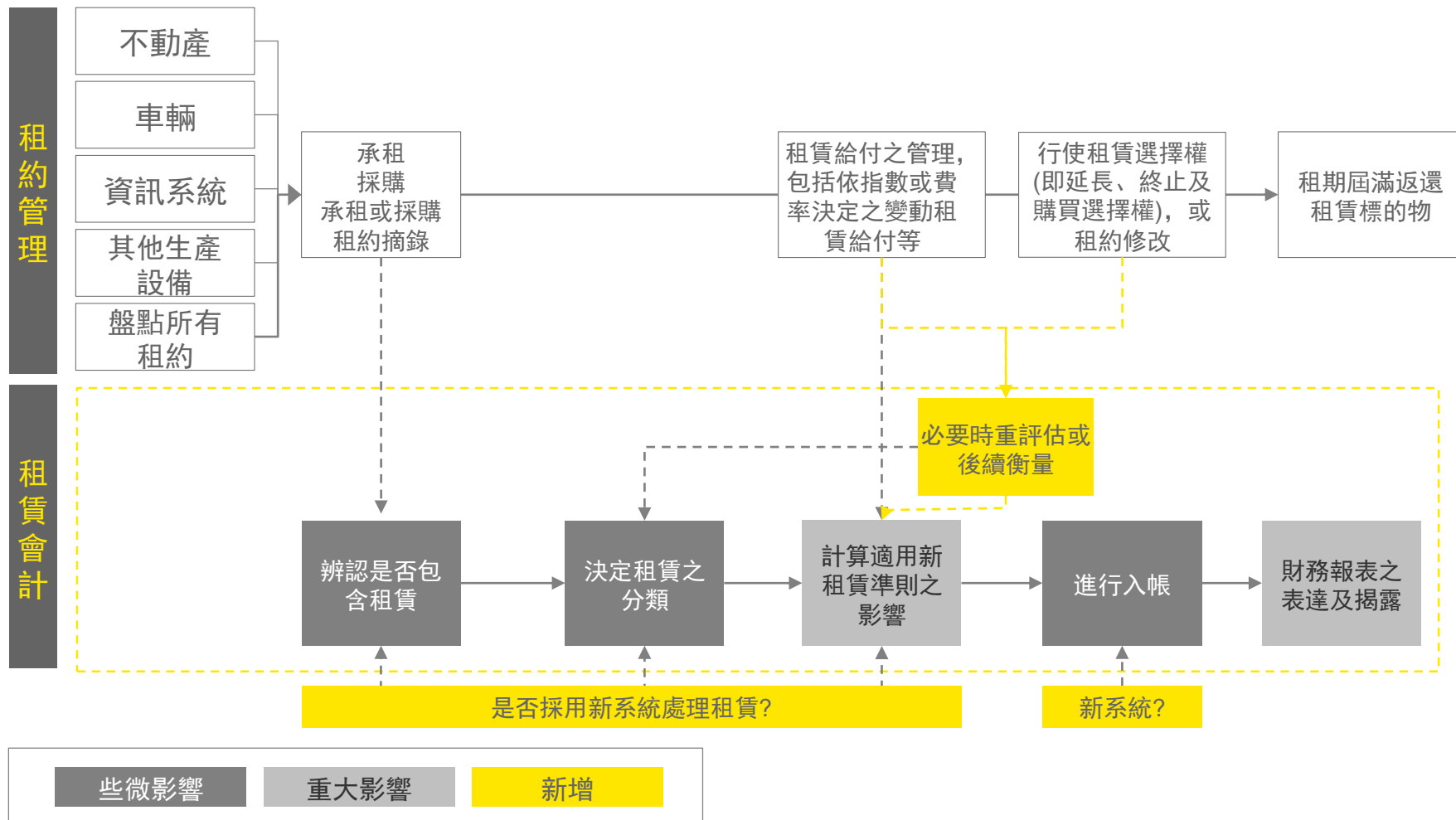
問答集

相關網站





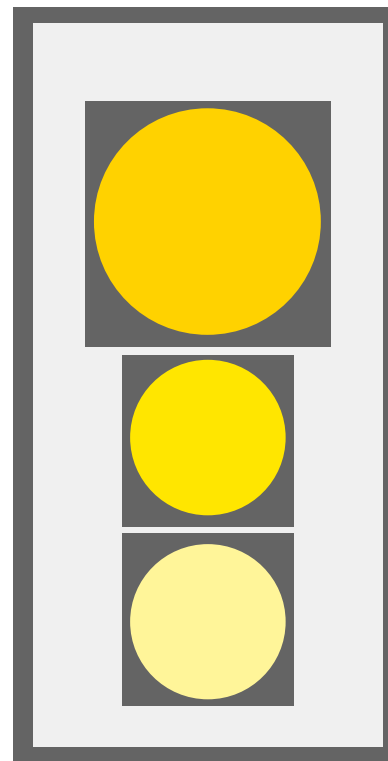
影響評估



資料蒐集及應用

我們發現客戶對於租賃合約管理、租賃資料蒐集與是否能利用數據分析工具適當反應租賃合約變數非常在意

- 1 租賃合約沒有統一管理並建檔
- 2 租賃對象眾多、給付條件複雜，導致租約管理不易
- 3 租賃合約修改；暫時性租金調降
- 4 租約重新交涉導致先簽短期租約，爾後改為長期
- 5 租金方式包含固定及變動之各種組合方式，增加複雜度



資料蒐集及應用

我們發現客戶對於租賃合約管理、租賃資料蒐集與是否能利用數據分析工具適當反應租賃合約變數非常在意

6

變動租金連結到銷售，每年設定不同的百分比，且有營收抽成的包底金額

7

非租賃組成部分或者其他支付款項，例如行銷贊助費、水電費等，如何納入租約資料管理

8

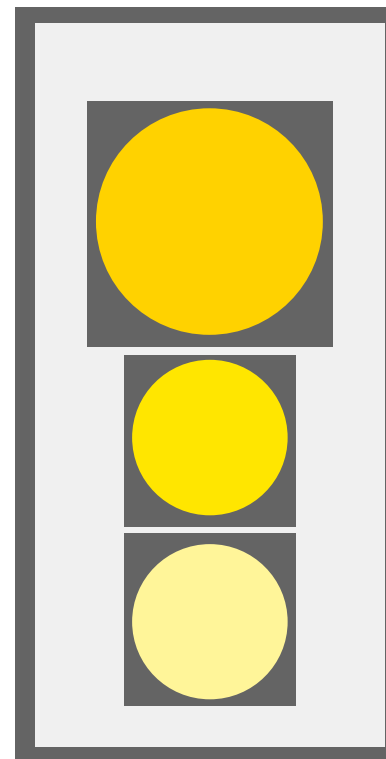
轉租的資料管理

9

租金給付條件是否有優惠空間之評估；如提前給付之優惠等

10

租賃對象、金額及地區等租賃分析資訊，以利價格談判



依據過去經驗，歸納出...



IFRS 16重行定義租賃可能導致適用範圍出現差異



出現額外需進行判斷及估計之情況



承租人有機會仍維持資產負債表外之狀況，但卻衍生商業風險



IFRS 16影響企業要採租賃，亦或購買之決定



IFRS 16增加承租人及出租人揭露之內容



初次適用時提供許多選項可供選擇，利弊選擇應妥善思考

Questions?



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。

EY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。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站www.ey.com/taiwan

© 2018 安永，台灣
版權所有。

APAC no. 14004073

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