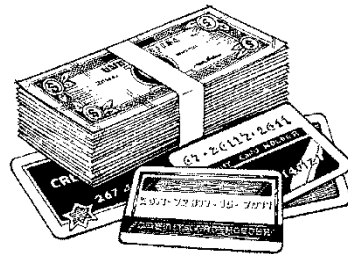


## 第七章

# 營業用資產

- 第一節 不動產、廠房及設備原始認列
- 第二節 利息資本化(IAS 23)
- 第三節 續後衡量
- 第四節 政府補助(IAS 20)
- 第五節 資產交換
- 第六節 減損(IAS 36)、重估價模式
- 第七節 待出售非流動資產及處分群組(IFRS 5)
- 第八節 探勘及評估成本(IFRS 6)
- 附 錄 張仲岳老師教科書重估價模式



## 第一節 不動產、廠房及設備原始認列

企業在日常營運中，需仰賴具長期經濟效益之資產以維持正常運作，此類資產稱為「營業用資產」，依是否具實體形態，可分為「有形」與「無形」兩類。有形營業用資產包括不動產、廠房與設備(IAS 16)、投資性不動產(IAS 40)、生物資產(IAS 41)及礦產資源(IFRS 6)等；無形營業用資產則包含無形資產(IAS 38)與商譽(IFRS 3)。營業用資產的會計處理可分為三個階段：

1. 取得階段：判斷是否符合資產認列要件，並決定初始入帳的衡量基礎。
2. 持有期間：進行成本分攤、帳面金額的後續衡量(如重估或減損)，及處理資產相關支出。
3. 處分階段：評估是否應予除列，計算處分損益，並將資產自財報中移除。

### 一、定義

(一) 根據 IAS 16「不動產、廠房及設備」之定義，所稱不動產、廠房及設備係指符合下列條件之有形項目：

1. 用於商品或勞務之生產或提供、出租予他人或供管理目的而持有。
2. 預期使用期間超過一個會計期間。

(二) 不動產、廠房及設備具有下列各種特徵：

1. 有實體存在。
2. 持有目的在供營業使用：包括用於製造商品、提供勞務或出租予他人，以達企業營業或管理目的。即使資產本身未直接帶來營收，如為防止公安意外所設之安全設備等，若係為管理目的而持有，亦應歸類為不動產、廠房及設備。反之，若資產係為投資、銷售或資本利得目的持有，則應另依性質分類，如列報為投資性不動產或存貨。
3. 耐用年限超過一個會計期間。

請讀者注意，若持有目的不同，將有不同之分類：

- I. 企業購買土地，若係供以後擴建廠房之用，屬不動產、廠房及設備。
- II. 但若為賺取資本增值而持有，則應列報為投資性不動產。
- III. 不動產經銷商及建設公司所持有之土地係以興建建築物出售為目的，故應歸類為存貨。

## 二、不動產、廠房及設備之認列

### (一) 認列條件：

1. 有關的未來經濟效益(future economic benefits)很有可能流入企業。
2. 該項目的成本能夠可靠地衡量。

### (二) 原始衡量：

1. 不動產、廠房及設備若符合認列為資產的條件時，應按照其成本衡量。成本應包含因取得或建造所發生之**原始成本**，以及因資產之增添、部分重置或維修所產生之**後續成本**。
2. 企業於認列不動產、廠房及設備之原始成本時，應將購置及建造過程中所發生且可合理歸屬之必要支出納入資產成本。具體項目包括：：
  - (1) 購買價格(包括進口關稅及其他不能退還的購買稅款)，減除商業折扣及讓價。不論是否取得該折扣，均應將該折扣自購價中減除，以其淨額作為不動產、廠房及設備的成本，未享受的折扣作為營業外支出。
  - (2) 取得土地時之場地整理成本、取得設備時之運輸、拆卸、安裝及組裝成本等、測試資產是否正常運作之成本、專業服務費，如委請專業技師檢測品質及安全性等功能之費用、建造或取得不動產、廠房及設備項目而直接產生之員工福利成本。
  - (3) 當不動產、廠房及設備處於能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態時，即應停止將相關支出認列至該資產之成本中。
  - (4) 不動產、廠房及設備之初期營運損失、遷移或重組所發生之成本、推出新產品或服務，及新地點或新客戶群之業務開發成本等，亦均非屬不動產、廠房及設備項目之成本。

#### 土地

- (1) 可使資產達到可使用狀態及地點前之一切合理且必要的支出，EX：土地購價、過戶登記費、代書費、工程受益費、填土及整地等使資產達到可使用狀態及地點前之一切合理必要支出。
- (2) 新購土地，地上物拆除費亦為土地的成本，地上物拆除之收入應作為土地成本的減項。
- (3) 土地改良物若具有永久性或由政府負責維護，企業無須負擔後續維護者，應列為土地成本，EX：美化、排水、重劃等。
- (4) 若不具有永久性(耐用年限有限)，應額外設「**土地改良物**」的科目，EX：人行道、停車位、圍籬、下水道、路燈。

### 房屋建築

- (1) 可使資產達到可使用狀態及地點前之一切合理且必要的支出，EX：購價、發包金、建築師費、建築牌照費、過戶登記費、建築期間的責任保險等。
- (2) 在自有土地上拆除原使用的舊屋，改建成新屋，其拆除費用減去殘值後之數額，應列為舊屋之處分損益，不能列作新屋之成本。
- (3) 與建造房屋直接有關之其他支出應列房屋成本(含可資本化之利息)，但意外災害則應作損失處理。
- (4) 若購屋時已預期，購入後將發生之大修支出，應作房屋成本；若購屋時並未預期，應作為損失處理。

### 機器及其他設備

- (1) 機器成本應包括使機器達到可使用狀態及地點前之一切合理必要支出，EX：購價、關稅、原始運輸、拆卸成本、安裝和組裝成本、製造成本、測試資產是否能正常運轉的成本。  
◇ 自2022年1月1日以後開始，測試期間所產出樣品之銷售淨價款不再自成本中扣除；企業應依IAS 2「存貨」之規定衡量該產出之成本，並將銷售之價款及其成本認列於損益。
- (2) 購置運輸設備之成本應包括購價、關稅及其他隨車附徵之稅捐。若牌照稅為定期課徵，則列為費用；如隨車課徵一次，則列為成本；燃料稅則應一律列為費用。
- (3) 因採用新設備而被解僱員工或支付員工訓練成本、不小心運送到倉庫發生意外、工廠未建置完成，放置機器的倉儲成本，不得列為成本，應列為費用或損失。

### 租賃權益改良

- (1) 企業有時會對承租之租賃物，投入改裝、裝潢等支出(EX：M當勞、萬苜健身房)，此類支出若可增加租賃物於租賃期間之使用效益，則應認列為「租賃改良物」。
- (2) 應按耐用年限或租約期間之較短者，加以折舊或攤銷。若承租人有優惠續租權且有意續租，則租約期間應含續租期間。

## 範例1

新營公司於X1年10月1日以\$94,500,000購買一筆土地，並支付土地過戶費\$85,000，用以擴建辦公空間。新營公司另支付\$850,000將土地上的舊三合院拆除，並將殘料出售獲得現金\$115,000。此外，新營公司支付整地費\$250,000、道路鋪設費\$235,000、圍籬與照明設施\$120,000、設置圍牆\$500,000、當年地價稅\$22,000、新辦公空間的建築師設計費\$580,000以及建造工程費\$8,550,000。試計算該筆土地之入帳成本：

- (A)\$94,585,000      (B)\$95,570,000      (C)\$95,685,000      (D)\$105,055,000

【解答】(B)

## 範例2

鹽水公司於X3年4月1日購入一項機器設備，於簽訂合約時，包含折扣條件為3/20,n/60，該設備購買價格為\$1,200,000，並且發生下列成本：關稅\$36,000，運送至公司之運費\$65,000，於運送過程中被開立之交通罰單\$3,000，安裝成本\$20,000，組裝成本\$25,000，為安裝設備強化地板支出\$30,000，測試機器是否正常運作之費用\$34,000，該測試過程所產出樣品之銷售價款\$5,000、出售成本\$500、樣品生產成本\$2,500，於測試過程中不慎毀損之零件成本\$5,000，訓練員工使用機器成本\$60,000，該設備每年保險金額\$80,000，預計管理機器將產生之成本\$70,000。鹽水公司於X3年7月1日付款，鹽水公司所購買設備之成本金額為何？

- (A)\$1,347,000      (B)\$1,374,000      (C)\$1,430,000      (D)\$1,510,000

【解答】(B)

**動手做做看**

1. 七賢企業以\$920,000取得土地一筆，其他相關支出如下： (C)
- |                 |          |
|-----------------|----------|
| 產權調查支出          | \$30,000 |
| 過戶手續費           | 20,000   |
| 依合約由七賢企業支付土地增值稅 | 90,000   |
| 丈量土地面積          | 30,000   |
| 整地支出            | 10,000   |
| 排水系統            | 200,000  |
| 圍牆              | 50,000   |
| 車道建設            | 30,000   |

根據上述資料，七賢企業土地之帳列成本應為多少？

- (A)\$1,300,000 (B)\$1,380,000 (C)\$1,100,000 (D)\$1,010,000。

→ **計算過程**

土地之帳列成本

$$= \$920,000 + \$30,000 + 20,000 + 90,000 + 30,000 + 10,000 = \underline{\$1,100,000}$$

2. 新光公司購入上有舊屋之土地一筆以興建新屋，總價\$5,000,000，另支付仲介佣金\$200,000，過戶登記費\$30,000，購入後將舊屋拆除重建，支付拆除費\$50,000，拆除殘料售得\$15,000，整地費\$40,000，建圍牆及鋪設道路\$60,000，建停車場工程款\$80,000，新屋設計費\$100,000，新屋工程款\$3,000,000，建築物使用執照費\$10,000，則應計入土地成本之金額為何？ (B)
- (A)\$5,445,000 (B)\$5,305,000 (C)\$5,280,000 (D)\$5,265,000。

→ **計算過程**

$$\text{土地成本} = \text{總價} \$5,000,000 + \text{仲介佣金} \$200,000 + \text{過戶登記費} \$30,000 + \text{舊屋拆除費} \$50,000 - \text{殘料售得} \$15,000 + \text{整地費} \$40,000 = \underline{\$5,305,000}$$

3. 一次購入房地產一批，準備將基地上的舊建築物拆除，以興建新廠房，則拆除舊建築物之費用，減去出售殘料收入的金額，應列為： (C)
- (A)新廠房的成本 (B)列為當期費用 (C)土地之成本 (D)非常損失。
4. 在自有之土地上拆除舊廠房，以興建新廠房，則拆除舊廠房之成本，減去出售殘料收入的金額，應列為： (B)
- (A)新廠房的成本 (B)舊廠房之處分損益  
(C)列為當期費用 (D)土地之成本。
5. 民國X5年1月1日某公司以\$210,000購得一塊土地作為建廠地基，土地上一棟舊建築物被拆除，並開始建造新建築物，於X5年10月1日完工，此 (D)

段期間計發生下列成本：

拆除舊建物	\$35,000
建築設計費	50,000
土地過戶費及佣金	17,000
建造成本	2,135,000
舊建築物拆除後售得	15,000

則土地與新建物分別成本為

- (A)\$227,000 及\$2,202,000 (B)\$230,000 及\$2,205,000  
(C)\$230,000 及\$2,185,000 (D)\$247,000 及\$2,185,000。

6. 下列何項支出非屬土地的成本？ (D)  
(A)拆除地上舊建物之成本  
(B)舊地主欠付之地價稅  
(C)當年度的地價稅，應分攤於購入前期間之部分  
(D)圍牆及路燈之成本。
7. 方社公司最近購買一土地及其上之舊房屋，此舊房屋已不堪使用，其在賣主之帳面金額為\$850,000，方社公司立即將舊房屋拆除並原地蓋一新房屋，其相關支出如下：土地及舊房屋\$16,800,000，建築執照費\$60,000，地上原住人之搬遷費\$330,000，新建築成本\$3,000,000，舊建築之拆除費\$750,000，拆除期間工人意外傷害賠償\$180,000，停車場興建費\$370,000，請問土地成本為多少？ (C)  
(A)\$16,800,000 (B)\$17,550,000 (C)\$17,880,000 (D)\$18,730,000。
8. 甲公司於X3年進口一台汽車，購價為\$350,000，另外支付運費\$10,000、運送過程保險費\$5,000、關稅\$7,000。汽車進口後發現，運送過程中意外碰撞而支付修理費用\$3,000，另繳交當期牌照稅\$4,000以便掛牌上路，並投保三年期意外險\$6,000。試問汽車的入帳成本應為多少？ (B)  
(A)\$350,000 (B)\$372,000 (C)\$375,000 (D)\$381,000。
9. 丙公司於X1年1月1日購入機器一部，定價\$600,000，因當天立即以現金支付，故可享受1%的現金折扣。丙公司並於當日支付機器運費\$6,000，安裝費\$10,000，因司機於運送過程中超速，接到罰單\$3,000，安裝時工人處理不慎造成機器稍有損壞，另支付\$7,000的修理費，則該機器之成本應為： (A)  
(A)\$610,000 (B)\$616,000 (C)\$620,000 (D)\$626,000。

10. 叮噹公司決定拆除帳面金額為\$3,200,000之舊廠房以興建新廠房。拆除舊廠房之成本為\$140,000，出售拆除廢料得款\$23,000。若新廠房之建造支出為\$7,500,000，則新廠房成本為何？

【解答】

新廠房成本=\$7,500,000

11. 叮鈴公司為興建大樓以\$1,600,000購入一土地，該土地上有一舊屋。該公司另支付下列款項：仲介佣金\$45,000，土地過戶登記費\$35,000，舊屋拆除費\$75,000，拆除舊屋之殘料售得\$25,000，大樓興建前之整地費\$60,000，建置圍牆及鋪設道路\$170,000，興建戶外停車場工程款\$125,000，大樓設計費\$65,000，大樓興建工程款\$1,800,000，建築物使用執照費\$9,000，則土地與房屋之成本分別為何？

【解答】

土地成本\$1,790,000(=\$1,600,000+\$45,000+\$35,000+\$75,000-\$25,000+\$60,000)

房屋成本\$1,874,000(=\$65,000+\$1,800,000+\$9,000)

(三) 資產除役負債準備 (Environmental Liability) (Decommissioning costs Liability) :

1. 拆卸、移除該項目及復原其所在地點之原始估計成本(簡稱除役成本)。例如：核能電廠、開發海底油田或開採礦藏賺取收入以回收其投資，通常法令規定其在投資結束後必須廢除核電設施、清除核廢料，將油田回復原狀並移除相關設備以維護生態。

**會計小知識(自行閱讀)**

企業於原始取得或後續使用資產期間所發生之拆卸、移除及復原義務，其相關成本應列為資產之使用成本。但若為將資產用於特定存貨之生產期間所發生之義務，則該除役成本應列為存貨成本。**估計之除役成本列為資產成本之前提為，企業已存有該拆卸、移除及復原義務；若僅為企業之預估，而無義務存在，則不得將估計之除役成本列為資產成本，因企業若改變資產之使用方式，該除役成本不一定會發生。**

2. 長期性資產完成其獲取利潤之功能後尚須發生之成本，稱為資產除役負債，應按公允價值衡量其金額。
3. 公允價值可依未來淨現金流量之現值或其他適當之方法決定之。應記為相關資產帳面金額之增加，並認列為負債。

**資產除役負債準備會計處理**

取得分錄	資產	XXX	
	現金		XXX
	除役成本負債準備		XXX
年底	折舊費用	XXX	
	累計折舊-資產		XXX
	利息費用	XXX	
	除役成本負債準備		XXX

## 範例3

白河公司於 X1 年初以 \$6,000,000 購入一台放射性設備，花費 \$500,000 安裝及測試，耐用年限 10 年，預期 10 年後無殘值，採用直線法提列折舊，並預計於耐用年限屆滿時，需花費 \$1,000,000 將周遭受影響之環境恢復原狀，該公司之折現率為 6%。

試作：

- (1) 作 X1 年必要之相關分錄。
- (2) 若 X10 年底，白河公司用 \$1,050,000 除役此放射性設備，請作 X10 年底除役設備之分錄。
- (3) 若 X3 年初重新評估該公司之折現率為 5%，且預估耐用年限屆滿時僅需花費 \$800,000，請作 X3 年之相關分錄。
- (4) 延續(3)，在 X3 年底會計師查帳時，發現白河公司於 X1 年初漏未估計除役成本負債準備，已知 X3 年底白河公司帳列保留盈餘為 \$1,000,000，則 X3 年度正確之保留盈餘以及 X4 年之折舊費用分別為何？

## 【解答】

(1)X1/1/1	設備	7,058,395	
	現金		6,500,000
	除役成本負債準備		558,395
	$\$1,000,000 \times p_{10,6\%} = \$558,395$		
X1/12/31	折舊費用	705,840	
	累計折舊—設備		705,840
	$\$7,058,395 \div 10 = \$705,840$		
X1/12/31	利息費用	33,504	
	除役成本負債準備		33,504
	$\$558,395 \times 6\% = \$33,504$		
(2)			
X10/12/31	除役成本負債準備	1,000,000	
	資產除役義務解除損失	50,000	
	現金		1,050,000

(3)

X2年底除役成本負債準備餘額 =  $\$558,395 + \$33,504 + \$35,514 = \$627,413$

X2年底估計變動後除役成本負債準備餘額 =  $\$800,000 \times p_{8,5\%} = \$541,471$