

第九章 不動產、廠房及設備

壹、固定資產之基本觀念

一、固定資產(Fixed Assets)之特性

- 1.供營業使用非以投資或出售為目的。
- 2.可長期使用(預期耐用年限超過一年)。
- 3.具有實際形體。

二、固定資產之內容與分類

1.不動產、廠房及設備 Property, Plant and Equipment;Plant Assets

不動產、廠房及設備之實體不因使用而改變其形狀及大小。

2.礦產資源 Mineral Resources

又稱遞耗資產 Wasting Assets，係指石油、天然氣、煤及其他金屬礦藏等資源，其實體通常因蘊藏物之開採而改變、減少。

3.生物資產 Biological Assets

係指具有生命之動物或植物，例如玉米小麥等農作物、林木、養殖之魚類及牲畜等均屬之。常因成長、退化、生產及繁殖而使其品質或數量發生變化，

(參閱第404頁圖9.1)

三、與固定資產相關之會計問題

- 1.取得時入帳金額之決定。
- 2.持有期間之後續評價：包括取得成本在使用期間之分攤、取得後支出的處理及減損損失之認列。
- 3.處分損益之決定與處分交易之處理。
- 4.不動產、廠房及設備之會計處理要點

(參閱第404頁圖9.2)

貳、不動產、廠房及設備之取得

一、各項廠房設備之成本

1.取得成本之決定原則

- (1)不動產、廠房及設備應以成本為入帳之依據。
- (2)所謂成本係指取得資產時，為使資產達到可供使用之狀態與地點，所發生的一切必要而合理的支出，其金額應以約當現金價格衡量。

2.主要不動產、廠房及設備成本之決定

(1)土地 Land

- ①成本包括現金購買價格、過戶相關之規費與手續費，以及經紀人佣金等，一切為使土地達到預期使用狀態之支出。

②拆除土地上舊屋之費用及土地的清理、整平費用等列為土地成本的一部份，而相關廢料的售價則為土地成本的減少。

(參閱第 405 頁釋例一)

(2)土地改良物 Land Improvement

①耐用年限有限，且應由企業負責維修重置者，其支出應記為土地改良物，並依估計耐用年限分攤成本。

②若可無限期使用，或係由政府負責維修重置者，其支出可併入土地成本，不必另設土地改良物科目。

(3)建築物 Building

建築物成本包括一切使建物達到可供使用狀態之合理必要支出。

(4)設備 Equipment

①成本包括現金購買價格、運費、運送途中之保險費、安裝費及試車費等，一切使設備達到可供使用之地點與狀態之必要支出。

②開始使用後投保意外險之費用，以及疏忽所致之損失等均不得列入設備成本。

(參閱第 406 頁釋例二)

(5)整批購買 Lump—Sum Purchase

①若取得之各項資產均有公允價值，則取得成本按個別資產公允價值佔各項資產公允價值總和之比例，分攤予個別資產。

②若不能同時取得各項資產公允價值之資料，則有公允價值者以公允價值為其取得成本，其餘為無公允價值資產之取得成本。

③若多項資產均無法取得公允價值之資料，則依專家估定之價值比例分攤其總成本。

(參閱第 407 頁釋例三及第 408 頁釋例四)

參、不動產、廠房及設備之折舊

一、折舊之意義 Depreciation

依據成本與收入配合原則，必須將取得該項服務之成本，以合理而有系統的方式分攤到享受服務的各期，作為費用處理。此種分攤成本之程序稱為提列折舊，而每期分攤之費用即稱為折舊費用。

二、折舊之記錄與表達

1. 期末調整分錄：

折舊費用	XXX	
		XXX
累計折舊-○○○		XXX

2. 折舊費用為損益表中之營業費用，累計折舊列為財務狀況表中該項資產成本之抵減項目，以顯示其尚未耗用的服務之帳面金額。

房屋	\$ XXX	
減：累計折舊	<u>(XXX)</u>	\$ XXX

3.提列折舊時貸記累計折舊而不直接貸記資產科目，主要原因有二：

- (1)可以保持資產原始成本之資料。
- (2)可以由累計折舊之數字判斷資產之新舊程度。

三、計算折舊費用之程序

(參閱第410頁圖9.4)

1.折舊方法—平均法

直線法 Straight-Line	以時間(年、月)為計算折舊的單位。 $\text{每年折舊費用} = \frac{\text{應折舊成本}}{\text{估計耐用年限}} = \frac{\text{成本} - \text{估計殘值}}{\text{估計耐用年限}}$
活動量法 Units of Activity	以投入(如機器工作時數)或產出(如產量)為計算折舊之單位。 $\text{每單位活動量之折舊費用} = \frac{\text{應折舊成本}}{\text{估計總活動量}}$ $\text{每年折舊費用} = \text{每單位活動量之折舊費用} \times \text{該年度實際活動量}$

(參閱第412頁釋例五)

2.折舊方法—遞減法

餘額遞減法 Declining-Balance	以帳面金額為計算折舊之基礎，不需要考慮殘值。 最常用者為直線法折舊率之二倍，稱為雙倍餘額遞減法。 $\text{每年折舊費用} = \text{期初資產帳面金額} \times \text{固定折舊率}$ <p>(參閱第 413 頁釋例六)</p>
年數合計法 Sum-of-the-Years'-Digits	按固定折舊基礎乘以遞減之折舊率決定折舊金額，又稱年數倒比法、變率遞減法。 $\text{每年折舊費用} = \text{應折舊成本} \times \frac{\text{期初尚餘之耐用年數}}{\text{耐用年數合計數}}$ $\text{耐用年限合計數} = N = (1+2+\dots+n) = \frac{n(n+1)}{2}$ <p>(參閱第 413 頁釋例七)</p>

四、折舊估計之變動

- (1)折舊估計之變動係採不溯及既往之原則處理。
- (2)不調整以前年度之折舊費用與累計折舊。
- (3)以估計變動次期期初該資產之帳面金額依改變後之折舊方法或修正後之剩餘耐用年限與殘值，計算以後各期之折舊。

(參閱第416頁釋例八及釋例九)

肆、不動產、廠房及設備使用期間之支出

一、使用期間支出之處理原則

- 1.支出之效益及於一年以上者為資本支出(Capital Expenditure)，應作為資產帳面金額之增加；支出之效益僅及於當年者為收益支出(Revenue Expenditure)，應作為當期費用處理。

2. 為提高資產服務效率或延長資產耐用年限而發生之支出為資本支出；為維持資產正常使用而發生之支出為收益支出，應列為費用處理。
3. 資本支出能延長資產耐用年限者，應藉累計折舊之減少以提高資產帳面金額；資本支出未能延長資產耐用年限者，應作為資產成本的增加。
4. 基於重要性與成本效益之考量，一定金額以下之支出可逕列為收益支出處理。

(參閱第418頁圖9.6)

二、使用期間各項支出之處理方式

1. 增添 Addition

增添係指對原有資產加以擴充或增加附屬物。

2. 改良與重置 Improvement & Replacement

改良係指加強舊資產，重置係指將舊資產之一部分裝置以品質較佳者予以更換，是為汰舊換新。

(1) 改良之支出能延長資產之使用年限者，應借記累計折舊。

(2) 改良之支出不能延長資產耐用年限，但能提高資產之服務品質者，應借記該資產帳戶。

(3) 若被汰換組件之帳面金額可以得知，則應沖銷其成本與累計折舊，並認列處分資產損失，重置新組件之支出則作為資產成本之增加。

3. 維修 Repairs

(1) 若係為維持資產正常運作之經常性維修，其支出為收益支出，應列為當期費用。

(2) 若係為延長使用年限或提高服務效能而為之非常性維修，則其支出應視為資本支出，並依其是否延長使用年限而作為累計折舊之減少或成本之增加。

(參閱第420頁釋例十)

三、資本支出對折舊之影響

資產使用期間之資本支出，應比照折舊估計之變動，將支出後資產之帳面金額，按原折舊方法，在剩餘耐用年限內提列折舊。(參閱第420頁釋例十一)

四、支出劃分錯誤之影響

影響支出當期之損益及資產之評價，亦將透過折舊提列之錯誤而影響以後數期的財務報表。但就資產使用期間整體而言，其影響將互相抵銷。

(參閱第421頁釋例十二)

伍、不動產、廠房及設備之處分

一、不動產、廠房及設備處分的一般會計處理程序

- (1) 若於期中處分，先提列期初至處分日之折舊費用。
- (2) 決定欲處分資產之帳面金額。
- (3) 決定處分資產可得價款或欲處分資產之公允價值。
- (4) 比較(2)與(3)決定處分損益。

(5)作處分資產之分錄。

二、不動產、廠房及設備之報廢與出售

處分方式		損益處理原則	分錄
報 廢	已提盡折舊	無報廢損失	將成本與累計折舊對沖。
	未提盡折舊	報廢損失=帳面金額	將成本與累計折舊對沖，認列處分資產損益。
出 售		出售損益	①借記現金或應收款。
		=售價－資產帳面金額	②將成本與累計折舊對沖，認列處分資產損益。

(參閱第424頁釋例十三及釋例十四)

陸、不動產、廠房及設備之交換 Exchange (附錄一)

一、資產交換具有商業實質 Commercial Substance 之條件

- 1.決定交換交易是否具有商業實質時，應考量交換交易所產生之未來現金流量預期改變之程度。
- 2.若交換交易導致換入資產現金流量之型態（例如時點及金額）與換出資產不同，且其差異金額相對於所交換資產之公允價值係屬重大。
 - (1)非類似資產之交換可能會改變未來現金流量之時點與金額，而使該交換交易具有商業實質。
 - (2)類似資產之交換亦可能因會使現金流量改變而具有商業實質。
- 3.若交換結果對未來現金流量並無重大影響，而使企業在交換前後處於相同之經濟狀態，則該交換即不具商業實質。

二、資產交換之會計處理

資產交換之會計處理將因該項交換是否「具有商業實質」而不同。

- 1.具有商業實質之資產交換，換出資產（即處分之資產）應認列處分損益，並將換入資產按公允價值入帳。
- 2.不具商業實質之資產交換，換出資產不認列處分損益，換入資產按換出資產之帳面金額調整現金收付之金額入帳。
- 3.若換出資產與換入資產均無法得知公允價值，則不論該項交換是否具有商業實質，換出資產均不認列處分損益，而換入資產均按換出資產之帳面金額調整現金收付之金額入帳。

(參閱第428頁釋例十五)

柒、期中取得資產對折舊之影響 (附錄二)

一、直線法

- 1.取得年度及處分年度，須以全年之折舊費用乘以持有月數佔全年之比例計算各該年度折舊
- 2.其餘各年折舊之計算均不受期中取得之影響。

二、活動量法

不受期中取得之影響。

三、餘額遞減法與年數合計法

1. 必須先計算每一個使用年度之全年折舊費用，再配合會計年度作適當的轉換。
2. 但餘額遞減法除第一年應按持有期間佔全年比例換算外，其他各年亦可按每年期初帳面金額乘以折舊率而得。

(參閱第431頁釋例十六)

捌、資產評價模式 (附錄三)

國際會計準則規定，關於不動產、廠房及設備之後續評價，企業應選擇成本模式或重估價模式作為其會計政策，且該政策應適用於相同類別之全部不動產、廠房及設備。

1. 成本模式 Cost Model

- (1) 以成本減除累計折舊後之金額列報於財務狀況表。
- (2) 成本減除累計折舊。

2. 重估價模式 Revaluation Model

- (1) 係指不動產、廠房及設備項目於財務狀況表中以重估價金額列報。
- (2) 重估價金額則為重估價日之公允價值減除後續之累計折舊後之金額。

(參閱第434頁釋例十七)

玖、資產價值減損 (附錄四)

一、減損之評估與測試

(參閱第 436 頁圖 9.7)

1. 減損之評估

- (1) 企業應於報導期間結束日評估是否有跡象顯示其固定資產或無形資產可能已發生減損。
- (2) 若有跡象顯示資產之價值可能發生減損，即應進行減損測試，必要時應認列減損損失。
- (3) 非確定耐用年限無形資產無論是否有減損跡象，均應每年定期進行減損測試。

2. 減損之測試

- (1) 減損測試係指比較資產之帳面金額與可回收金額 Recoverable Amount，以確定減損是否發生。
- (2) 當資產之可回收金額低於帳面金額時，即應就其差額認列減損損失。
- (3) 可回收金額係指資產之淨公允價值 Fair Value Less Costs to Sell 及使用價值 Value in Use 二者較高者。
 - ① 淨公允價值係指企業欲將資產處分時，在正常公平之交易中，資產之售價扣除處分成本後可得之金額。
 - ② 使用價值指當企業欲繼續使用資產時，預期由該資產可產生之未來現金流量之現值。

二、減損損失 Loss on Impairment 之認列

1. 認列減損損失之分錄

