

IFRS 問答集

一、合建分屋之會計處理疑義

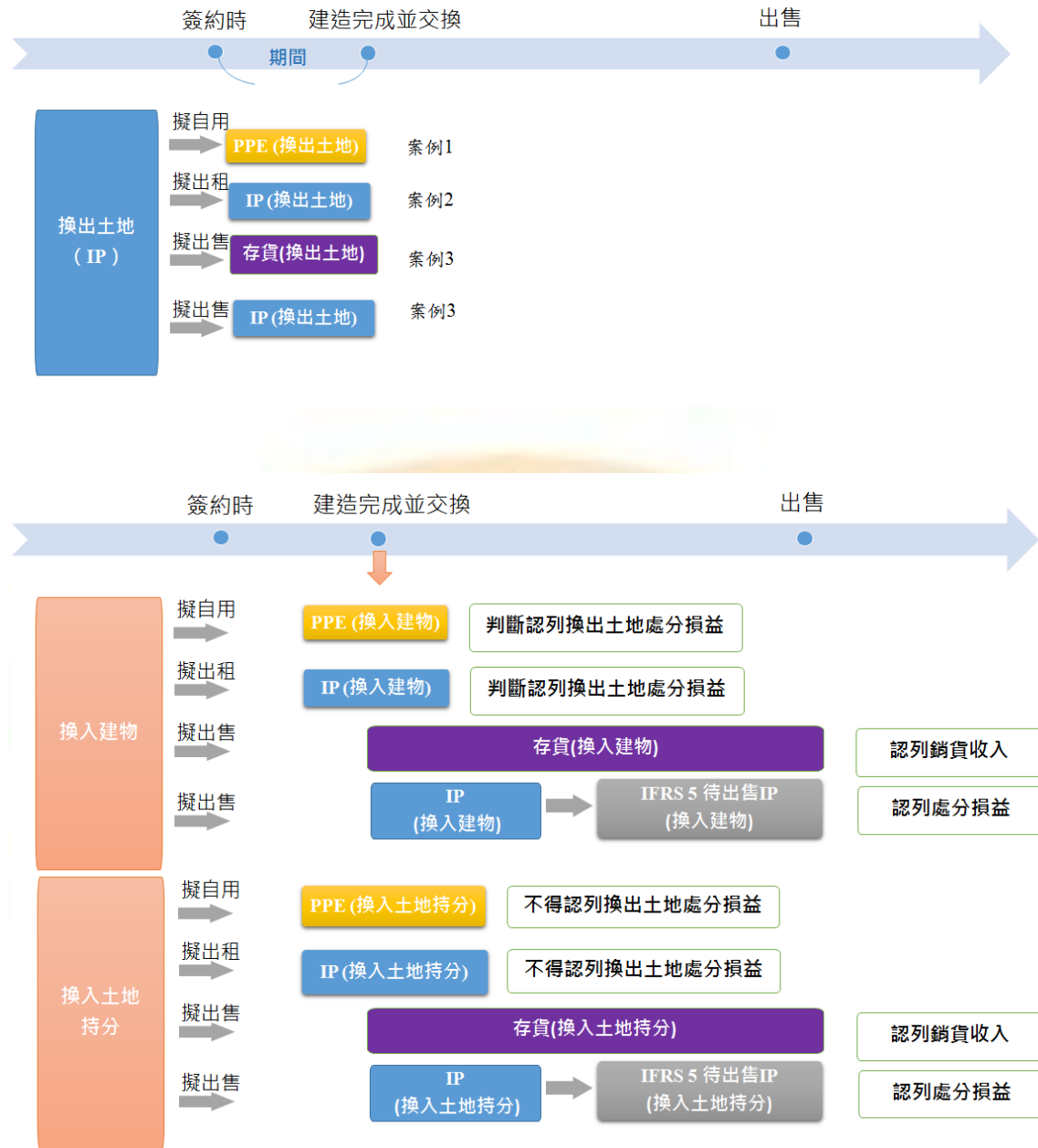
問題背景

地主（非建設公司）將其所持有帳列「投資性不動產」項下之土地以「合建分屋」之協議與建設公司合作興建房屋。

建設公司與地主簽訂合建分屋契約，依契約由地主提供土地，建設公司出資興建房屋，於合建完成後，按約定比例分配房屋及土地持分。地主對於合建完成後按約定比例分配換入之房屋及換入之土地持分，預計用途可區分為三類：(1) 出售、(2) 出租及(3) 自用。建商對於合建完成後按約定比例分配換入之土地持分及興建完成後未換出之房屋，預計用途亦可區分為三類：(1) 出售、(2) 出租及(3) 自用。



一、地主之會計處理 (案例 1~3)



二、建設公司之會計處理 (案例 4)

案例 1

Q：

地主與建設公司於簽訂合建分屋契約時，地主判斷換入房屋及土地持分之預計用途為自用，地主之會計處理為何？

Ans：

- 一、地主與建設公司簽訂合建分屋契約，以所持有帳列「投資性不動產」項下之土地與建設公司交換合建完成之房屋及土地持分，於簽約至建造完成並交換之期間，應依國際會計準則第 40 號「投資性不動產」(以下簡稱 IAS40) 第 57 段(a)之規定，於擬自用而開始開發時將該土地由「投資性不動產」轉列為「自用不動產」(帳列不動產、廠房及設備項下)，後續衡量應依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」(以下簡稱 IAS16) 之規定處理。若地主對投資性不動產係採用公允價值模式，於轉列為自用不動產時，應依 IAS40 第 60 段之規定，以用途改變日之公允價值作為該不動產後續依 IAS16 處理之認定成本；若地主係採用成本模式，依 IAS40 第 59 段之規定，投資性不動產及自用不動產間之轉列，並不改變所轉列不動產之帳面金額，亦不改變用於衡量或揭露目的之成本。
- 二、地主與建設公司簽訂合建分屋契約時，地主判斷換入之房屋及土地持分係為自用而作此交換，故於建造完成並交換時，換入之房屋及土地持分皆應帳列不動產、廠房及設備項下。就地主以所持有土地換入房屋及土地持分之交易，換出土地以換入房屋之部分應依 IAS16 第 24 至 26 段之規定判斷是否具有商業實質而決定是否認列處分損益；換入土地持分之部分因係屬不具商業實質之交換，故不得認列處分損益。
- 三、地主對換入房地用途之判斷，應有相關佐證及理由支持，並須經合理評估及分析。
- 四、地主應依國際會計準則第 36 號「資產減損」(以下簡稱 IAS36) 之規定，於判定不動產、廠房及設備項目發生減損時認列減損損失。地主應於財務報表附註揭露合建分屋交易之事實與影響，俾使財務報表使用者了解該交易之資訊。

案例 2

Q：

地主與建設公司於簽訂合建分屋契約時，地主判斷換入房屋及土地持分之預計用途為出租，地主之會計處理為何？

Ans：

- 一、地主與建設公司簽訂合建分屋契約，以所持有帳列「投資性不動產」項下之土地與建設公司交換合建完成之房屋及土地持分，因地主於簽約時判斷換入房屋及土地持分之預計用途為出租，故於簽約至建造完成並交換之期間，該土地仍應帳列「投資性不動產」。
- 二、地主與建設公司簽訂合建分屋契約時，地主判斷換入之房屋及土地持分係為出租而作此交換，故於建造完成並交換時，換入之房屋及土地持分皆應帳列「投資性不動產」項下。就地主以所持有土地換入房屋及土地持分之交易，換出土地以換入房屋之部分應依 IAS40 第 27 至 29 段之規定判斷是否具有商業實質而決定是否認列處分損益；換入土地持分之部分因係屬不具商業實質之交換，故不得認列處分損益。
- 三、地主對換入房地用途之判斷，應有相關佐證及理由支持，並須經合理評估及分析。
- 四、地主應依 IAS36 之規定，於判定採成本模式衡量之投資性不動產發生減損時認列減損損失。不論「投資性不動產」係按公允價值模式或成本模式處理，地主皆應於財務報表附註揭露合建分屋交易之事實與影響，俾使財務報表使用者了解該交易之資訊。

案例 3

Q：

地主與建設公司於簽訂合建分屋契約時，地主判斷換入房屋及土地持分之預計用途為出售，地主之會計處理為何？

Ans：

- 一、地主與建設公司簽訂合建分屋契約，以所持有帳列「投資性不動產」項下之土地與建設公司交換合建完成之房屋及土地持分。於簽約至建造完成並交換之期間：
 - 1.若出售土地或房屋係屬地主之正常營業活動，其應依 IAS40 第 57 段(b)之規定，於擬出售而開始開發時將該土地由「投資性不動產」轉列為「存貨」，後續衡量應依國際會計準則第 2 號「存貨」(以下簡稱 IAS2) 之規定處理。當地主對投資性不動產採用公允價值模式時，於轉列為存貨時，應依 IAS40 第 60 段之規定，以用途改變日之公允價值作為該不動產後續依 IAS2 處理之認定成本；當地主採用成本模式時，依 IAS40 第 59 段之規定，投資性不動產及存貨間之轉列，並不改變所轉列不動產之帳面金額，亦不改變用於衡量或揭露目的之成本。
 - 2.若出售土地或房屋非屬地主之正常營業活動，則該土地仍應帳列「投資性不動產」項下。
- 二、地主與建設公司簽訂合建分屋契約時，地主判斷換入之房屋及土地持分係為出售而作此交換：
 - 1.若出售土地或房屋係屬地主之正常營業活動，於建造完成並交換時，換入之房屋及土地持分應帳列「存貨」項下，因地主以所持有土地換入房屋及土地持分之交易係屬為未來房地銷售而作之交換，故該房地交換應與後續之房地銷售一併考量，地主應俟換入房屋及土地持分銷售予第三方(即客戶)而滿足履約義務時，依國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」(以下簡稱 IFRS15) 第 31 段之規定認列銷貨收入。
 - 2.若出售土地或房屋非屬地主之正常營業活動，於建造完成並交換時，換入之房屋及土地持分應帳列「投資性不動產」項下，於符合依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」(以下簡稱 IFRS5) 分類為待出售之條件時分類至「待出售非流動資產」項下。因地主以所持有土地換入房屋及土地持分之交易係屬為未來房地銷

售而作之交換，故該房地交換應與後續之房地銷售一併考量，地主應依 IAS40 第 67 段之規定，以 IFRS15 中何時滿足履約義務之規定決定土地之處分日（即收受者取得對該土地控制之日），故地主以合建分屋換入之房屋及土地持分於出售時，應依 IFRS15 第 31 至 34 段之規定評估何時將房地移轉予第三方（即客戶）而滿足履約義務，並據以認列處分損益。

三、地主對換入房地用途之判斷，應有相關佐證及理由支持，並須經合理評估及分析。

四、地主應依 IAS36 之規定，於判定採成本模式衡量之投資性不動產發生減損時認列減損損失，符合 IFRS5 分類為待出售之條件時分類至「待出售非流動資產」項下之投資性不動產亦應依 IFRS5 之規定決定是否已發生減損。地主應於財務報表附註揭露合建分屋交易之事實與影響，俾使財務報表使用者了解該交易之資訊。



案例 4

Q：

建設公司與地主簽訂合建分屋契約，建設公司之會計處理為何？

Ans：

- 一、建設公司於建造過程中應將相關投入成本列為資產，於建造完成並交換時，換入土地持分之成本應以換出房屋之帳面金額衡量。
- 二、建設公司對未換出之房屋及換入之土地持分應按預計用途依 IAS2、IAS16 或 IAS40 作會計處理，對預計用途之判斷，皆應有相關佐證及理由支持，並須經合理評估及分析。

