

IFRS 問答集

一、土地地上權之會計處理疑義

問題背景

一、A 公司為某上市建設公司，其於 109 年支付權利金與國有財產署並設定土地地上權，依約定並應支付 70 年地租。A 公司取得之地上權將作為建屋出售之用。

二、A 公司與國有財產署所簽訂之契約內容概要如下：

1. 地上權之存續期間為 70 年。
2. 地上權之設定目的為建築房屋。
3. A 公司除應支付一次性之權利金之外，並應按月繳納地租，為期 70 年。

地上權標的之地租係以土地申報地價年息之百分比計算，分為隨申報地價調整及不隨申報地價調整二部分，但計收地租低於依法應繳納之地價稅時，改按地價稅計收。

4. A 公司不得將地上權標的出租或借供他人建築使用，而若將地上權標的或地上建物出租或出借他人作非建築使用。其使用存續期間之末日，不得在地上權存續期限末日之後。
5. A 公司將地上建物之一部連同應有之地上權持分讓與第三人，須符合下列規定，並徵得國有財產署書面同意：
 - i. A 公司與國有財產署簽訂無償委託管理契約並辦理公證，負責地上權存續期間受讓之各地上權人應繳納地租之收繳、欠租催繳等相關管理事宜，並繳交履約保證金。
 - ii. 受讓人承諾繼受本契約之各項權利義務。
 - iii. 受讓人承諾地上權消滅時，將地上建物所有權無償移轉登記為國有，並無條件遷離。
 - iv. 受讓人承諾依乙方提供分算受讓設定地上權占全部地上權標的之持分繳付地租。
6. 前述履約保證金金額按無償委託管理契約簽訂當期全部地上權年地租總額五倍計算，A 公司未依無償委託管理契約履行地上權全部地租收繳等相關管理事宜者，國有財產署得逕由履約保證金中抵扣足額地租。抵扣履約保證金後，A 公司應依國有財產署通知期限內補足差

額，屆期未補足差額達履約保證金五分之二者，國有財產署得終止無償委託管理契約，請求 A 公司支付終止時相當當期全部地上權年地租總額五倍之懲罰性違約金，並得由賸餘之履約保證金抵扣。國有財產署於收回房地且無其他待解決事項後，應於 90 日內無息返還 A 公司全部賸餘之履約保證金。

7. A 公司將地上權或其所有之地上建物所有權，辦理信託，或供為他項權利之標的，應先以書面徵得國有財產署同意。
8. 地上權消滅後，國有財產署應通知 A 公司辦理下列事項：
 - i. 非屬應移轉予國有財產署之資產，A 公司應自費清除。
 - ii. 保持地上建物及其附屬設施與設備良好運作之原狀，不得拆除或毀損。
 - iii. 備妥證件會同國有財產署辦理地上權塗銷登記、地上建物所有權無償移轉登記國有，並無條件遷離。
 - iv. 地上建物連同地上權標的點交國有財產署，點交時如有第三人占用，A 公司應負責解決排出之。在未點交國有財產署前，A 公司仍應妥為看管維護，如因怠於看管維護致生損害時，應負賠償責任。

Q：

A公司應如何對前述地上權作會計處理？

Ans：

- 一、依國際財務報導準則第 16 號「租賃」(以下簡稱 IFRS16) 第 9 段之規定，企業應於合約成立日評估該合約是否係屬 (或包含) 租賃。若合約轉讓對已辨認資產之使用之控制權一段時間以換得對價，該合約係屬 (或包含) 租賃。IFRS16 第 B9 段規定，為評估合約是否轉讓對已辨認資產(見第 B13 至 B20 段)之使用之控制權一段時間，企業應評估客戶在整個使用期間是否具有取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利，以及主導已辨認資產之使用之權利。
- 二、依 IFRS16 第 B24 段之規定，客戶僅於符合下列情況之一時，始在整個使用期間具有主導已辨認資產之使用之權利：
 - (a) 客戶在整個使用期間具有主導該資產之使用方式及使用目的之權利 (如第 B25 至 B30 段所述)；或

- (b)有關該資產之使用方式及使用目的之攸關決策係預先決定，且：
- (i) 客戶在整個使用期間具有操作該資產之權利（或主導他人以客戶決定之方式操作該資產），且供應者並無改變該等操作指示之權利；或
 - (ii) 客戶設計該資產（或該資產之特定部分）之方式已預先決定其在整個使用期間之使用方式及使用目的。
- 三、 依 IFRS16 第 B27 段之規定，決策權並未賦予改變資產使用方式及使用目的之權利之例，包括侷限於操作或維護資產之權利。此種權利可能由客戶或供應者所持有。雖然諸如該等操作或維護資產之權利對有效率地使用資產常為必須，但其並非主導資產之使用方式及使用目的之權利，且常係取決於有關資產之使用方式及使用目的之決策。惟若有關該資產之使用方式及使用目的之攸關決策係預先決定，則操作資產之權利可能賦予客戶主導該資產之使用之權利（見第 B24 段(b)(i)）。
- 四、 依 IFRS16 第 24 段之規定，使用權資產之成本應包含：
- (a)租賃負債之原始衡量金額（如第 26 段所述）；
 - (b)於開始日或之前支付之任何租賃給付，減除收取之任何租賃誘因；
 - (c)承租人發生之任何原始直接成本；及
 - (d)承租人拆卸、移除標的資產及復原其所在地點，或將標的資產復原至租賃之條款及條件中所要求之狀態之估計成本（除非該等成本係供生產存貨所發生）。承租人對該等成本之義務係發生於開始日時，或於某一特定期間使用標的資產所發生者。
- 五、 依 IFRS16 第 27 段之規定，於開始日，計入租賃負債之租賃給付，包括與租賃期間內之標的資產使用權有關且於該日尚未支付之下列給付：
- (a)固定給付（包括實質固定給付，如第 B42 段所述），減除可收取之任何租賃誘因；
 - (b)取決於某項指數或費率之變動租賃給付（採用開始日之指數或費率原始衡量，如第 28 段所述）；
 - (c)殘值保證下承租人預期支付之金額；
 - (d)購買選擇權之行使價格，若承租人可合理確定將行使該選擇權（考量第 B37 至 B40 段所述之因素予以評估）；及
 - (e)租賃終止所須支付之罰款，若租賃期間反映承租人將行使租賃終止之選擇權。
- 六、 依 IFRS16 第 38 段之規定，開始日後，承租人應將下列兩者認列於損益（除非該等成本依所適用之其他準則計入另一資產之帳面金額

中)：

(a)租賃負債之利息；及

(b)不計入租賃負債衡量中之變動租賃給付(於啟動該等給付之事件或情況發生之期間認列)。

- 七、依國際會計準則第 2 號「存貨」(以下簡稱 IAS2) 第 6 段之定義，存貨係指符合下列任一條件之資產：
- (a)持有供正常營業過程出售者；
- (b)正在製造過程中以供前述銷售者；或
- (c)將於製造過程或勞務提供過程中耗用之原料或物料(耗材)。
- 八、依 IAS2 第 9 段之規定，存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。依 IAS2 第 10 段之規定，存貨成本應包含所有購買成本、加工成本及為使存貨達到目前之地點及狀態所發生之其他成本。依 IAS2 第 12 段之規定，存貨之加工成本包含將原料加工為製成品過程中所發生並以有系統之方式分攤之固定及變動製造費用。固定製造費用係指不隨產量變動之間接製造成本(如廠房、設備及用於生產過程之使用權資產之折舊與維修)及工廠之管理與行政成本。
- 九、依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」(以下簡稱 IAS37) 之規定，負債準備於下列情況下應予認列：
- (a)企業因過去事項而負有現時義務(法定義務或推定義務)；
- (b)很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務；及
- (c)該義務之金額能可靠估計。
- 十、依 IAS37 第 59 段之規定，負債準備應於每個報導期間結束日加以複核，並予調整以反映目前之最佳估計。若不再很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務，則該負債準備應予迴轉。
- 十一、依國際會計準則第 23 號「借款成本」(以下簡稱 IAS23) 第 8 段之規定，企業針對直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本，應予以資本化為該資產成本之一部分。依 IAS23 第 6 段之規定，借款成本可能包括依 IFRS16 之規定所認列與租賃負債有關之利息。
- 十二、A 公司支付國有財產署對價以取得土地使用權 70 年，依約於土地上興建建物，並須於地上權消滅時點交建物連同地上權標的與國有財產署。A 公司於整個使用期間具有取得來自使用該地上權之幾乎所有經濟效益之權利，以及主導該地上權之使用之權利，雖合約限制土地之使用目的為興建建物，惟此係界定 A 公司對該土地使用權之範圍，故依 IFRS16 之規定，A 公司與國有財產署為設定地上權所簽訂之契約係屬租賃合約。A 公司係建設公司，其取得地上權係為於該土地上自行興建建物以供未來銷售該地上權及建物，該地上

權及自行興建之建物均符合 IAS2 第 6 段存貨之定義，A 公司應於租賃開始日將該地上權之權利金及該地上權存續期間 70 年之地租依 IFRS16 之規定衡量並認列於存貨項下。於衡量地上權存貨之原始認列金額時，A 公司應依 IFRS16 第 24 段之規定衡量，A 公司於租賃開始日前支付之權利金係於開始日或之前支付之租賃給付，應計入土地之使用權資產成本中。A 公司所支付之地租係以土地申報地價之特定百分比計收，分為隨申報地價調整及不隨申報地價調整二部分。隨申報地價調整之地租係為取決於某項指數或費率之變動租賃給付，應計入租賃負債中；不隨申報地價調整之地租則係應計入租賃負債之固定給付。A 公司應依 IFRS16 第 24 段之規定將該等租賃負債計入土地使用權之成本中。該存貨後續依 IAS2 第 9 段之規定以成本與淨變現價值孰低者衡量。

- 十三、A 公司應依 IAS23 第 8 段之規定，判斷租賃負債所產生之利息費用是否係直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本。若是，則 A 公司應將該利息費用資本化為前述存貨成本之一部分；若否，則 A 公司將該利息費用認列為發生期間之費用。
- 十四、A 公司於銷售地上權及建物時，應依國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之規定將銷售對價認列為收入。此外，由於 A 公司支付地租之義務將於銷售時移轉予客戶，因此 A 公司於除列存貨前，應先除列帳上就該地租所認列之租賃負債並調整存貨成本，以反映 A 公司對該地上權存貨已投入之成本。
- 十五、A 公司銷售地上權及建物時，A 公司對於因該交易所發生之看管維護等後續義務，應依 IAS37 第 14 段之規定估列負債準備，並依 IAS37 第 59 段之規定，於每個報導期間結束日加以複核，調整負債準備以反映目前之最佳估計。