



不動產、廠房及設備之會計處理

不動產、廠房及設備的投資與使用，通常是企業重大的資本支出決策，也影響企業的營運績效表現，本文將介紹不動產、廠房及設備之原始認列與衡量、取得資產借款成本資本化、後續衡量、資產重估價等相關之會計處理。

陳明進（國立政治大學會計學系教授）

壹、前言

企業會計準則公報（以下簡稱 EAS）將過去財務會計準則公報所規定之固定資產項目作更細項之分類，為賺取租金或資本利得（或兩者兼具）所持有之不動產，分類為投資性不動產（適用 EAS 第 16 號）；與農業活動有關之具有生命之動物或植物，分類為生物資產（適用 EAS 第 17 號）。本文旨在介紹 EAS 有關不動產、廠房及設備（適用 EAS 第 8 號）之會計處理。

貳、不動產、廠房及設備之定義及會計處理

不動產、廠房及設備係指預期使用期間超過一年之有形資產，且企業持有該資產係用於商品或勞務之生產或提供、出租予他人或供管理目的。企業之備用零件、備用設備及維修設備，若符合上述定義，亦分類為不動產、廠房及設備，適用 EAS 第 8 號「不動產、廠房及設備」之會計處理，否則，應分類為存貨，並於耗用時認列為損益。

一、原始認列與衡量

企業可能以購買、資產交換或自己建造等方式取得不動產、廠房及設備項目，取得該項資產之原始認列，應以成本衡量。成本係指為取得資產而於取得或建造時所支付之現金、約當現金或其他對價之公允價值，或於原始認列時歸屬於資產之金額。企業若是以融資取得資產，或取得資產所支付之總價款包括超過正常授信期間所延遲支付之利息成分，則資產之成本應以約當現銷價格衡量，支付之總價款超過約

當現銷價格之差額，應於授信期間內認列為利息費用，不應計入取得資產之成本。

取得不動產、廠房及設備項目之相關成本可能包括下列各項：

- (一) 購買價格，包括進口稅捐及不可退還之稅捐，但不包括商業折扣及讓價。
- (二) 使資產達到預期運作方式之必要狀態及地點之直接可歸屬成本。例如，場地整理成本、原始交貨及處理成本、安裝及組裝成本、測試成本、專業服務費等。其中測試成本係指測試資產是否正常運作之成本，並減除使資產達可供使用地點及狀態而產出項目（如於測試設備時所產出之樣品）之銷售淨價款（會計研究發展基金會 105 基秘字第 132 號）。不動產、廠房及設備項目達到能符合預期運作方式之必要狀態及地點時，應停止

將成本認列於該項目之帳面金額。

- (三) 未來拆卸、移除該項目及復原其所在地點之原始估計成本，此項義務係企業於取得該項目時，或於特定期間非供生產存貨之用途而使用該項目所發生者。計入資產成本之未來拆卸、移除及復原成本應以折現值認列，並同時認列相同金額之負債。例如，假設經營加油站之設備須在營業 10 年後拆卸移除，並復原土地狀況，拆卸移除及復原成本估計須花費 100 萬元，企業適用之市場利率為 4%，則該項義務支出折現值約為 67 萬 5,564 元（ $= 100 \text{ 萬元} \div [1 + 0.04]^{10}$ ），應於取得設備時計入設備之成本，並同時認列相同金額之負債（例如，除役、復原及修復成本之負債準備）。該項負債後續應按有效利息法處理。

二、非貨幣性資產交換

企業若是以非貨幣性資產，或以貨幣性資產加上非貨幣性資產，換入不動產、廠房及設備項目，則取得該等不動產、廠房及設備項目之成本應按公允價值衡量。換入資產或換出資產之公允價值若能可靠衡量時，換入資產之成本應以換出資產之公允價值衡量（下頁附圖），惟換入資產之公允價值較為明確時，應以換入資產之公允價值衡量。

但如果該項資產交換交易缺乏商業實質，或換入資產及換出資產之公允價值均無法可靠衡量，則取得資產之成本應以換出資產之帳面金額加上支付之現金（或減去收到之現金）衡量。

資產交換交易是否具有商業實質之判斷係考量未來現金流量因該交易所預期改變之程度。若交換交易符合下列第（一）項或第（二）項，並同時符合第（三）項之條件，則該交易具有商業實質：

- （一）換入資產之現金流量型

論述》專論・評述

態（風險、時點及金額）與換出資產之稅後現金流量型態不同。

（二）因交換交易而使企業營運中受該項交易影響部分之企業特定價值發生改變。

（三）第（一）項或第（二）項之差異相對於所交換資產之公允價值係屬重大。

三、自建資產成本

企業若自行建造不動產、廠房及設備項目，即使於正常營運過程中亦製造類似資產以供銷售，該自建資產之成本，應與建造供銷售用資產之成本相同，包括直接材料、人工及分攤之製造費用等建造成本，均應計入自建資產之成本，但不包括任何內部利益，或原料、

人工及其他資源之異常損耗。

企業取得之不動產、廠房及設備項目若屬於必須經過一段相當長的期間始能達到預定使用或出售狀態之資產，則直接可歸屬於取得、建造或生產該等資產之借款成本，依 EAS 第 11 號「借款成本」之規定，應將借款成本予以資本化，作為該資產成本之一部分。

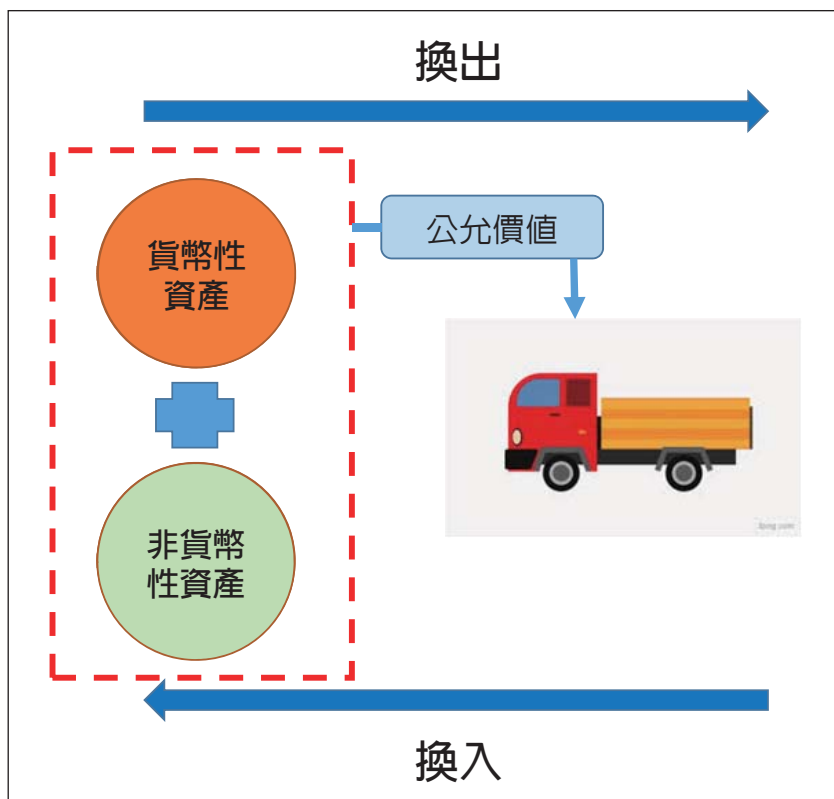
（一）借款成本資本化之期間

企業應自資本化開始日起，將借款成本予以資本化，作為符合要件資產之部分成本。資本化開始日，係企業首次符合下列三項條件之日：

1. 發生資產之支出，符合本項之支出以支付現金、移轉其他資產或承擔付息負債為限。該資產於建造或生產過程中，若有收取與該資產相關之款項或補助，應自支出金額中扣除。
2. 發生借款成本。
3. 進行使該資產達到預定使用或出售狀態之必要活動，包括實體建造開始前之技術及管理工作。

購置或建造之資產若達

附圖 資產交換



資料來源：作者自行製作。

到預定使用或出售狀態之幾乎所有必要活動已完成時，應停止借款成本之資本化。若資產之建造係依各部分分別完成，且在繼續建造其他部分時，已完工之每一部分均可供使用，則使某一部分達到預定使用或出售狀態之幾乎所有必要活動已完成時，應對該部分停止借款成本之資本化。

資產在購置、建造或生產過程中，若發生較長期間（通常3個月以上）暫停積極開發，應於該期間暫停借款成本之資本化。但暫時性延遲若係資產達到預定使用或出售狀態整個過程中之必要部分，則不須暫停借款成本之資本化。例如，因高水位而延遲橋梁之建造，若該地區於橋梁建造期間高水位係屬正常情形，則因高水位而暫停開發之期間係資產建造整個過程中之必要部分，該延宕期間仍應繼續資本化。

（二）符合資本化條件之借款成本

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，係指符合要件之資產若未發生購置、建造或生產支出，即可避免之借款成本，其資金來源可能包括專案資金與一般性資金：

1. 專案資金：係指企業為取得符合要件之資產而特地舉借之專案資金，於決定符合資本化條件之借款成本金額時，該金額為專案資金於符合上述借款成本資本化期間內實際發生之借款成本，減去將該專案資金進行暫時性投資所賺得之投資收益後之金額。
2. 一般性資金：係指專案借款資金以外所舉借之一般性資金，於決定符合資本化條件之借款成本金額時，該金額為資產於符合上述借款成本資本化期間內之累積平均支出乘以資本化利率所計算之金額。資本化利率為該期間負擔借款成本之流通在外借款金額（專案借款資金除外）之加權平均利率。

借款成本資本化之金額

不應包括內部自有資金之資金成本，因此企業於某一期間資本化之借款成本金額，不得超過該期間實際發生之借款成本金額。

舉例說明取得資產之借款成本資本化之計算。例如：甲公司於20X1年初進行新廠房建造，該廠房於20X1年底完工，甲公司為支應該建造費用，於20X1年1月1日向A銀行專案借款500萬元，年利率10%，該日同時向B銀行增借兩筆5年期及3年期之一般長期借款。甲公司約定於年底以現金支付該等利息同時認列利息費用。

甲公司當年度所有流通在外借款金額及利息列示如下頁附表。

20X1年，甲公司上述借款對建造新廠房之投入合計數為2,500萬元，專案借款資金500萬元於前3個月用罄，自第4個月起使用一般性借款資金，至年底共支出2,000萬元，假設所有支出係平均發生。

甲公司所建造之廠房係

論述》專論・評述

附表 甲公司流通在外借款金額及利息

單位：元

借款項目	流通在外借款金額	利息
專案借款年利率 10%	\$5,000,000	\$500,000
長期借款：		
5 年期借款年利率 12%	\$35,000,000	\$4,200,000
3 年期借款年利率 8%	10,000,000	800,000
總計	\$45,000,000	\$5,000,000

資料來源：作者自行製作。

符合借款成本資本化要件之資產，其資金來源包括專案資金與一般性資金：

1. 專案資金 500 萬元，利率 10%，20X1 年之利息 50 萬元，可全數資本化。專案借款之借款成本於建造期間可全數資本化，不須按累積平均支出數計算，此項作法與過去財務會計準則之規定不同。
2. 一般性資金：甲公司二筆一般性資金借款之加權平均利率為 11.11%（= 二筆利息金額總和 500 萬元 ÷ 二筆借款金額總和 4,500 萬元）。20X1 年投入建廠之一般性資金 2,000 萬元，自 4 月起開始支出至年底，支出係平

均發生，全年累積平均支出數為 750 萬元（= 2,000 萬元 ÷ 2 × 9/12）。應資本化之利息金額為 83 萬 3,250 元（= 750 萬元 × 11.11%）。

20X1 年，甲公司實際發生之利息為 550 萬元。與新廠房建造資金有關應資本化之借款成本金額為 133 萬 3,250 元（= 50 萬元 + 83 萬 3,250 元），未超過實際發生之借款成本。因此，甲公司 20X1 年應資本化之借款成本為 133 萬 3,250 元。

四、部分組成之定期重置與檢查

某些不動產、廠房及設備項目之部分組成若需要定期重

置，於符合認列條件，應將該重置成本列入該不動產、廠房及設備項目之帳面金額，同時應除列被重置部分之剩餘帳面金額。

某些不動產、廠房及設備項目若需要定期作重大檢查（如符合安全或環保等規定之檢查）始能持續運作，於每次進行重大檢查時，應將其符合認列條件之檢查成本視為重置，認列於該項不動產、廠房及設備項目之帳面金額，同時除列前次該重大檢查成本之剩餘帳面金額。例如，假設購入一套合格之排放汙水設備 1,000 萬元，耐用年限為 10 年，無殘值，但每 2 年須定期作重大檢查，合格後始能繼續使用。企業購入時估計檢查成本為 100 萬元，則該設備成本應分為二部分提列折舊，檢查成本 100 萬元應按 2 年折舊，其他部分之成本 900 萬元應按 10 年折舊，每年折舊費用為 140 萬元（= 100 萬元 ÷ 2 + 900 萬元 ÷ 10）。第 3 年初發生檢查成本 150 萬元，則企業應將該檢查成本資本化計入該設備之帳面金額，同時除列

原檢查成本 100 萬元之相關帳面金額，包含成本 100 萬元與累計折舊 100 萬元。該設備第 3 年之折舊費用為 165 萬元（= 150 萬元 $\div$ 2 + 900 萬元 $\div$ 10）。

五、後續衡量

不動產、廠房及設備項目之後續衡量，除依法令規定辦理資產重估價外，應以成本減去累計折舊及累計減損後之金額衡量。

除土地外，資產於達可供使用時起，即應開始提列折舊。折舊係將不動產、廠房及設備之成本減去殘值後之餘額，於耐用年限內以合理有系統之方式分攤。

決定資產之耐用年限時，應考量資產之預期使用程度、預期實體磨損、技術或商業之過時及使用該資產之法律或類似限制等因素。

殘值係假設資產已達耐用年限，並處於耐用年限屆滿時之預期狀態，企業目前自處分該資產估計可取得金額減去估計處分成本後之餘額。

企業應採用能反映其資產

未來經濟效益預期消耗型態之折舊方法。實務上常用之折舊方法包括直線法、定率遞減法、年數合計法、生產數量法及工作時間法等。

在耐用年限期間內，資產閒置或不再積極使用時，除該資產已提足折舊外，仍應繼續提列折舊。但採生產數量法時，當該資產無產出，所提列之折舊可為零。

六、折舊之檢視與調整

耐用年限、殘值及折舊方法是由企業估計所決定，其影響不動產、廠房及設備折舊費用之認列。國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」規定，企業應於每一財務報導年度結束日檢視耐用年限、殘值及折舊方法是否仍適當，若有變動應適時反映，並按估計變動處理。EAS 為減輕企業之會計處理成本，並未有相同之規定。但當資產發生使用方式、未預期之嚴重毀損、技術進步及市價變動，或未來經濟效益之預期消耗型態已有重大變動，顯示原估計資產之殘值、

耐用年限或折舊方法可能已改變時，企業應檢視其原有估計並依其改變調整殘值、折舊方法或耐用年限。

七、按重大組成部分计提折舊

某些不動產、廠房及設備項目之重大組成部分係以不同方式提供經濟效益，或耐用年限有重大差異，企業應將原始取得成本分攤至各組成部分，並依其個別耐用年限分別计提折舊，但實務上不可行時，不在此限。例如，飛機之引擎、機身、座艙等，其個別的耐用年限可能有重大差異，即應適用此項規定。

參、資產重估價

不動產、廠房及設備得依法令規定辦理資產重估價，所稱法令係指依商業會計法及相關法令函釋之規定（例如：營利事業資產重估價辦法）。EAS 規定不動產、廠房及設備之資產重估價會計處理，並非國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」規定之公允

論述》專論・評述



價值模式，企業不得逕以資產之公允價值作為資產之重估價值（會計研究發展基金會 105 基秘字第 133 號）。

企業依法令規定辦理資產重估價時，其本期末實現重估增值應認列於其他綜合損益，並累計於其他權益之未實現重估增值項目，自重估年度翌年起，應以重估後帳面金額為基礎計提折舊。其他權益中之未實現重估增值於資產處分時，轉列為當期損益，作為重分類調整。

舉例說明資產重估價之會計處理。例如：甲公司 20X1 年初購入廠房成本 100 萬元，估計殘值 0 元，按 10 年提列折舊。20X4 年初，物價指數上漲達 40%，甲公司以 20X3 年底為基準日，依法令辦理重估價，該廠房於 20X3 年底之帳面金額為 70 萬元（＝成本 100 萬元－累計折舊 30 萬元）。重估價後之金額為 98 萬元（＝70 萬元 × 140%），重估增值金額為 28 萬元（＝98 萬元－70 萬元），估計剩餘耐用年數 7 年及殘值 0 元，有關該公司資產重估價相關之會計處理如下：

一、20X4 年收到主管機關核准重估價之審定通知

借記：房屋及建築－重估增值	28 萬元
貸記：其他綜合損益－未實現重估增值	28 萬元

二、將未實現重估增值轉入其他權益

借記：其他綜合損益－未實現重估增值	28 萬元
貸記：其他權益－未實現重估增值	28 萬元

三、20X4 年起折舊費用應以重估價後帳面金額為基礎計提 14 萬元（＝98 萬元 ÷ 7 年）

借記：折舊費用	14 萬元
貸記：房屋及建築－累計折舊	14 萬元

四、未實現重估增值於資產處分時應轉列為當期損益

（一）假設甲公司 20X8 年底於提列折舊後，以 30 萬元出售該廠房，出售時帳面金額為 28 萬元（＝98 萬元－14 萬元 × 5 年）。

（二）出售之分錄

借記：現金	30 萬元
房屋及建築－累計折舊	100 萬元
（＝10 萬元 × 3 + 14 萬元 × 5）	
貸記：房屋及建築	100 萬元
房屋及建築－重估增值	28 萬元
處分不動產、廠房及設備利益	2 萬元

（三）將未實現重估增值重分類調整為當期損益之分錄

借記：其他綜合損益－未實現重估增值	28 萬元
貸記：處分不動產、廠房及設備利益	28 萬元

（四）將未實現重估增值轉入其他權益之分錄

借記：其他權益－未實現重估增值	28 萬元
貸記：其他綜合損益－未實現重估增值	28 萬元

（五）綜上，甲公司 20X8 年之綜合損益表中，列報處分廠房利益 30 萬元，並於其他綜合損益中列報損失 28 萬元。

肆、不動產、廠房及設備之除列

不動產、廠房及設備項目應於處分或預期無法由使用或處分產生未來經濟效益時除列。企業若將不動產、廠房及設備項目部分重置之成本認列為該資產之帳面金額時，不論該被重置部分是否有單獨提列折舊，均應除列被重置部分之帳面金額。若無法決定被重置部分之帳面金額，可使用重置部分之成本作為被重置部分於取得或建造時成本之參考（例如，將重置之成本調整物價指數等因素後，估計被重置部分於取得時之成本）。

EAS 並無規定「待出售非流動資產」之會計處理。但企業對於意圖且高度很有可能處分不動產、廠房及設備之事實，應予以揭露。

伍、結語

不動產、廠房及設備通常是企業重大的資產項目，其衡量與表達是否適當將影響財務報表之允當表達。EAS 第 8

號公報係參照國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定，但考量我國中小企業之會計處理成本，簡化耐用年限、折舊方法及殘值修正與檢討之規定。另 EAS 第 8 號公報與財務會計準則公報有關固定資產之會計處理亦有差異，主要包括：(1) 該公報適用範圍僅止於企業自用之營業用資產；(2) 取得資產之成本強調須完整衡量取得不動產、廠房及設備之成本，包括除役成本、定期之重大檢驗或翻修成本等；(3) 若自建資產而負擔特地舉借專案資金之利息成本，其借款成本應資本化之金額，等於建造期間內該專案資金實際發生之利息成本（減去暫時性投資所賺得之投資收益）；(4) 依法令規定辦理資產重估價，其未實現重估增值應認列為其他綜合損益，於資產處分時，轉列為當期損益；(5) 耐用年限、折舊方法及殘值無須於每一會計年度結束日進行修正與檢討評估等。企業適用 EAS 第 8 號公報修正其相關會計制度

時，宜特別注意這些會計準則規定之差異。

參考文獻

1. 企業會計準則第 8 號「不動產、廠房及設備」。
2. 企業會計準則第 11 號「借款成本」。
3. 企業會計準則第 3 號「現金流量表」參考範例。
4. 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」。
5. 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產」。
6. 會計研究發展基金會（105）基秘字第 132、133 號。❖