

國際財務報導解釋第 4 號（2010 年版）

正 體 中 文 版 草 案

決定一項安排是否包含租賃

徵 求 意 見 函

（僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 100 年 3 月 30 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw）

國際財務報導解釋第 4 號

決定一項安排是否包含租賃

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會
國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

國際財務報導解釋第 4 號

決定一項安排是否包含租賃

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本解釋所作之修正。

國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」係由國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 制定，並由國際會計準則理事會 (IASB) 於 2004 年 12 月發布。

國際財務報導解釋第 4 號及其隨附文件已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」（2006 年 11 月發布）
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2009 年 11 月發布）*

*生效日為 2013 年 1 月 1 日（得提前適用）

目錄

段 次

國際財務報導解釋第4號 決定一項安排是否包含租賃

| | |
|------|--------|
| 參照 | |
| 背景 | 1-3 |
| 範圍 | 4 |
| 議題 | 5 |
| 共識 | 6-15 |
| 生效日 | 16-16A |
| 過渡規定 | 17 |
| 附錄 | |

國際財務報導準則第1號「首次採用國際財務報導準則」之修正

下列隨附文件請見本版B部分

釋例

| | |
|---------------|---------|
| 安排中包含租賃條款之釋例 | IE1-IE2 |
| 安排中不包含租賃條款之釋例 | IE3-IE4 |
| 結論基礎 | |

國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」由第 1 至 17 段及附錄組成。國際財務報導解釋第 4 號隨附釋例及結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」第 2 及 7 至 17 段。

國際財務報導解釋第 4 號

決定一項安排是否包含租賃

參照

- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」
- 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」（2003 年修訂）
- 國際會計準則第 17 號「租賃」（2003 年修訂）
- 國際會計準則第 38 號「無形資產」（2004 年修訂）
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」

背景

- 1 企業可能從事包含單項交易或一系列相關交易之安排，該安排不具有租賃之法律形式，但轉移資產（例如某項不動產、廠房或設備）之使用權，以換取一筆或一系列之支付。企業（供應商）可能轉移資產使用權予另一企業（購買者）之安排（通常連同提供相關服務）之例，包括：
 - 委外安排（例如將企業之資料處理功能委外）。
 - 電信產業中，網路容量供應商與買方簽訂契約，提供容量使用權之安排。
 - 無論買方是否取得合約約定之產品或服務，均應履行特定支付之無條件支付及類似合約（例如為取得供應商發電機組所生產之幾乎所有電力之無條件支付合約）。
- 2 本解釋提供指引以決定此等安排是否為（或包含）應依國際會計準則第 17 號之規定處理之租賃，本解釋並未提供決定此等租賃在該準則下應如何分類之指引。
- 3 在某些安排中，作為租賃對象之標的資產係某項較大資產之一部分。本解釋不處理於適用國際會計準則第 17 號時，如何確定較大資產之一部分何時成為標的資產。惟安排中之標的資產若代表國際會計準則第 16 號或國際會計準則第 38 號所述之科目單位，則屬本解釋之範圍。

範圍

- 4 本解釋不適用於下列安排：

- (a) 屬（或包含）排除於國際會計準則第 17 號範圍外之租賃；或
- (b) 屬國際財務報導解釋第 12 號範圍內之公辦民營服務特許權協議。

議題

5 本解釋涉及之議題為：

- (a) 如何決定一項安排是否為（或包含）國際會計準則第 17 號所定義之租賃；
- (b) 何時應對一項安排是否為（或包含）租賃作評估或重評估；及
- (c) 若一項安排為（或包含）租賃，該租賃之給付如何與安排中其他要素之給付區分。

共識

決定一項安排是否為（或包含）租賃

6 決定一項安排是否為（或包含）租賃應以該安排之實質為基礎，並須評估：

- (a) 該安排之履行是否取決於某項特定資產或若干資產（該資產）之使用，及
- (b) 該安排是否轉移該資產之使用權。

安排之履行取決於某項特定資產之使用

7 儘管某項特定資產在安排中可能被明確辨認，若該安排之履行並非取決於該項特定資產之使用，則該項資產非屬租賃對象。例如，若供應商有義務交付特定數量之商品或服務，且有權利及能力使用非於安排中指定之其他資產提供該等商品或服務，則該安排之履行並非取決於特定資產，該安排並不包含租賃。當特定資產無法適當運行時，允許或要求以相同或類似資產替代之擔保義務，並不就此排除租賃之處理。此外，任何原因均可允許或要求供應商於特定日期以後替換其他資產之（或有或其他）合約條款，於替換日前亦不排除租賃之處理。

8 若供應商僅持有或租賃一項可履行約定義務之資產，且透過使用替代資產來履行該義務對供應商而言不具經濟可行性或不切實際時，則該資產即已被隱含為特定資產。

安排轉移資產之使用權

9 若一安排將使用標的資產之控制權轉移予買方（承租人），則該安排轉移該資產之使用權。若符合下列任一情況，則使用標的資產之控制權業已轉移：



- (a) 買方於獲取或控制較該資產不重大數量之產出或其他效用為多之產出或其他效用時，有能力或權利依其決定之方式操作或指揮其他人操作該資產。
- (b) 買方於獲取或控制較該資產不重大數量之產出或其他效用為多之產出或其他效用時，有能力或權利控制對該標的資產之實體取用。
- (c) 事實及情況顯示，於安排之期間內，除買方外，極不可能有其他一方或多方向獲取較該資產所生產或製造之不重大數量產出或其他效用為多之產出或其他效用，且買方為產出所支付之價格，既非每單位產出之固定合約價格，亦不等於該產出交付時，每單位產出之現時市場價格。

評估或重評估一項安排是否為（或包含）租賃

- 10 一項安排是否包含租賃，應於安排開始日依據所有事實及情況進行評估。安排開始日係指安排日及參與各方對安排之主要條款承諾之日，兩者較早者。於安排開始日後，僅於符合下列情形之一時，始須對一項安排是否包含租賃進行重評估：
- (a) 合約條款有變更，除非該變更僅為安排之續約或展期。
 - (b) 參與安排之各方行使續約權或同意展期，除非依國際會計準則第 17 號第 4 段之規定，該續約或展期條款已於安排開始時包含於租賃條款中。於原始安排之存續期間結束前，未修改原始安排任何條款之續約或展期，僅須針對續約或展期期間依第 6 至 9 段予以評估。
 - (c) 對於安排之履行是否取決於某項特定資產之決定有所變更。
 - (d) 該資產發生重大之變化，例如不動產、廠房或設備出現重大之實體變化。
- 11 安排之重評估應以重評估日之事實及情況為基礎，包括該安排之剩餘期間。估計之變動（例如，交付買方或其他潛在買方之估計產出數量）並不啟動重評估。若對一項安排進行重評估且決定包含租賃（或不包含租賃），則應自下列日期開始適用（或停止適用）租賃會計：
- (a) 於第 10 段(a)、(c)或(d)之情況下，自情況變化導致重評估發生時；
 - (b) 於第 10 段(b)之情況下，自續約或展期期間開始日。

區分租賃給付與其他給付

- 12 若一項安排包含租賃，則參與安排之各方應將國際會計準則第 17 號之規定適用於該安排之租賃要素，除非依國際會計準則第 17 號第 2 段之規定被豁免適用該等規定。因此，若一項安排中包含租賃，該租賃應依國際會計準則第 17 號第 7 至 19

段之規定分類為融資租賃或營業租賃。安排中非屬國際會計準則第 17 號範圍之其他要素，則依其他準則之規定處理。

- 13 為適用國際會計準則第 17 號之規定，安排中所規定之給付與其他對價應於安排開始日或重評估時，依相對公允價值之基礎，區分為對租賃之給付與其他對價及對其他要素之給付與其他對價。國際會計準則第 17 號第 4 段所定義之最低租賃給付僅包括對租賃（即資產使用權）之給付，而排除安排中對其他要素（例如服務及投入成本）之給付。
- 14 在某些情況下，買方需要使用估計技術以區分安排中對租賃之給付及對其他要素之給付。例如，買方可參考未包含其他要素之可比資產之租賃協議，以估計其租賃給付；或參考可比協議以估計該安排中對其他要素之給付，並將該給付自安排之總給付中減除。
- 15 若買方斷定可靠區分相關給付在實務上不可行，則應：
- (a) 在融資租賃之情況下，以等於第 7 及 8 段所辨認作為租賃對象之標的資產公允價值之金額，同時認列一項資產及一項負債。該負債應於後續支付時隨之減少，並以買方之增額借款利率^{*}設算該負債之隱含融資費用。
 - (b) 在營業租賃之情況下，為遵循國際會計準則第 17 號有關揭露之規定，將該安排之所有給付均作為租賃支出。但應
 - (i) 將該等給付與未包含對非租賃要素給付之其他安排之最低租賃給付分別揭露，及
 - (ii) 說明所揭露之給付亦包含安排中對非租賃要素之給付。

生效日

- 16 企業應於 2006 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本解釋。本解釋鼓勵提前適用。企業若於 2006 年 1 月 1 日前開始之期間適用本解釋，應揭露該事實。
- 16A 企業應於 2008 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用第 4 段(b)之修正內容。企業若提前適用國際財務報導解釋第 12 號，該等修正內容亦應提前適用。

過渡規定

- 17 國際會計準則第 8 號規定企業如何處理首次適用新解釋所導致之會計政策變動，企業於首次適用本解釋時無須遵循該等規定。若企業採用此豁免規定，則對於按

* 即國際會計準則第 17 號第 4 段所定義之承租人增額借款利率。

國際財務報導準則規定揭露之比較資訊最早期間開始日即已存在之安排，應適用本解釋第 6 至 9 段（依該期間開始日之事實及情況為基礎）。

附錄

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修正

本附錄之修正內容應適用於 2004 年 9 月 1 日以後開始之年度期間。若企業提前適用本解釋，本修正內容亦應提前適用。

* * * *

本解釋於 2004 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入於 2004 年 12 月以後發布之國際財務報導準則第 1 號。國際財務報導準則第 1 號之修訂版於 2008 年 11 月發布。