

國際會計準則第 17 號正體中文版草案

租 賃

總召集人 國立政治大學會計系教授鄭丁旺

覆審委員 國立台灣大學會計系教授蔡揚宗

國立政治大學會計系教授蘇瓜藤

初審委員 淡江大學會計系教授顏信輝

翻譯單位 安侯建業聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 99 年 2 月 5 日前，
將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

國際會計準則第 17 號

租賃

本版包括截至 2008 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會 (IASB) 於 1997 年 12 月發布國際會計準則第 17 號「租賃」，並取代國際會計準則第 17 號「租賃會計」(發布於 1982 年 9 月)，另於 2000 年作有限度之修正。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 17 號。

之後，國際會計準則第 17 號已配合下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」(2005 年 8 月發布)。

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)*修正所有國際財務報導準則所使用之專用術語，包括國際會計準則第 17 號。

下列解釋與國際會計準則第 17 號有關：

- 解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」(1998 年 12 月發布並續後修正)
- 解釋公告第 27 號「評估法律形式為租賃之交易實質」(2001 年 12 月發布並續後修正)
- 解釋公告第 29 號「服務特許權協議：揭露」(2001 年 12 月發布並續後修正)
- 解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」(2002 年 3 月發布並續後修正)
- 國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」(2004 年 12 月發布)
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」(2006 年 11 月發布並續後修正)。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

目錄

	條文
簡介	IN1 – IN13
國際會計準則第 17 號	
租賃	
目的	1
範圍	2–3
定義	4–6
租賃之分類	7–19
承租人財務報表中之租賃	20–35
融資租賃	20–32
原始認列	20–24
續後衡量	25–30
揭露	31–32
營業租賃	33–35
揭露	35
出租人財務報表中之租賃	36–57
融資租賃	36–48
原始認列	36–38
續後衡量	39–46
揭露	47–48
營業租賃	49–57
揭露	56–57
售後租回交易	58–66
過渡性規定	67–68
生效日	69
國際會計準則第 17 號 (1997 年修訂) 之撤銷	70



附錄

其他準則之修正

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 17 號之核准

結論基礎

施行指引

形成營業租賃之售後租回交易釋例



國際會計準則第 17 號「租賃」由第 1 至 70 段條文及附錄組成。所有條文均具同等效力，國際會計準則理事會（IASB）採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會（IASB）之準則格式。閱讀國際會計準則第 17 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

- IN1 國際會計準則第 17 號「租賃」取代 1997 年修訂之國際會計準則第 17 號「租賃」，並適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。本準則鼓勵提前適用。

修訂國際會計準則第 17 號之理由

- IN2 國際會計準則理事會制定本修訂之國際會計準則第 17 號，作為國際會計準則改善計畫之一部分。此計畫係基於證券主管機關、專業會計師及其他利害關係人對準則之質疑及批評而進行。此計畫之目的在減少或刪除準則之替代處理、多餘及矛盾之處，以及處理部分趨同之議題並達成其他改善。
- IN3 針對國際會計準則第 17 號，理事會之主要目的係作有限度之修訂，以闡明包含土地及建築物租賃之分類，並刪除準則內對於出租人財務報表中原始直接成本之會計替代處理。
- IN4 由於理事會之議程已包含租賃之議題，故理事會並未重新考量國際會計準則第 17 號中租賃會計之基本方法。基於相同理由，理事會決定不將相關解釋公告併入國際會計準則第 17 號中。

主要變動

範圍

- IN 5 雖然國際會計準則第 40 號「投資性不動產」訂定應用於所持有投資性不動產之衡量模式，但該準則規定以租賃形式持有之投資性不動產，應採用本準則所規定之融資租賃會計方法。

定義

原始直接成本

- IN 6 原始直接成本係指直接可歸屬於協商及安排一項租賃所產生之增額成本。租賃隱含利率之定義已修正為使最低租賃給付及任何未保證殘值兩者之現值等於租賃資產公允價值加上出租人原始直接成本之折現率。

租賃開始日／租賃期間開始日

- IN 7 本準則對租賃開始日（租賃被分類時）及租賃期間開始日（認列發生時）加以區

隔。

未賺得融資收益／租賃投資淨額

IN8 本準則簡化未賺得融資收益及租賃投資淨額之定義，使其表達更為明確，以與 IN10 至 IN12 有關原始直接成本之變動及 IN 6 租賃隱含利率定義之變動相互配合。

租賃之分類

IN9 在決定包含土地及建築物租賃之分類時，企業通常會將土地及建築物要素分開考量。最低租賃給付應按土地及建築物租賃權益公允價值之相對比例，分攤予土地及建築物要素。除租賃期間屆滿時所有權移轉給承租人外，土地要素通常被分類為營業租賃。建築物要素則按本準則所訂之分類標準，分類為營業租賃或融資租賃。

原始直接成本

IN10 出租人應將因協商租賃所產生之原始直接成本包含於應收融資租賃款之原始衡量內，但當出租人為製造商或經銷商時，此項處理並不適用。製造商或經銷商出租人應於認列銷售利潤時，將此類成本認列為費用。

IN11 出租人因協商營業租賃所產生之原始直接成本，應加計至租賃資產之帳面金額，並採與認列租賃收益相同之基礎，於租賃期間認列。

IN12 本準則不允許將出租人之原始直接成本於發生時即借記費用。

過渡性規定

IN13 如同本準則第 68 段所述，企業過去已適用國際會計準則第 17 號（1997 年修訂）者，本準則之修正內容應追溯適用至所有租賃。企業如未追溯適用國際會計準則第 17 號（1997 年修訂），則本修正內容應適用於首次適用該準則以後所簽訂之所有租賃。

國際會計準則第 17 號

租賃

目的

- 1 本準則之目的係訂定承租人及出租人有關租賃應適用之適當會計政策與揭露。

範圍

- 2 本準則適用於下列情況以外所有租賃之會計：
- (a) 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用之租賃；及
 - (b) 影片、錄影、劇本、手稿、專利權及著作權等之授權協議。
- 惟本準則不得適用於下列各項之衡量基礎：
- (a) 承租人所持有之不動產，並按投資性不動產之會計處理者（見國際會計準則第 40 號「投資性不動產」）；
 - (b) 出租人在營業租賃下提供之投資性不動產（見國際會計準則第 40 號）；
 - (c) 承租人在融資租賃下持有之生物資產（見國際會計準則第 41 號「農業」）；
或
 - (d) 出租人在營業租賃下提供之生物資產（見國際會計準則第 41 號）。
- 3 本準則適用於移轉資產使用權之協議，即使出租人可能被要求提供與該等資產營運與維修有關之絕大部分服務。本準則不適用於未將資產使用權自合約一方移轉予另一方之服務合約。

定義

- 4 本準則用語定義如下：

租賃係指出租人將特定資產之使用權於約定期間轉讓予承租人，以收取一筆款項或一系列款項之協議。

融資租賃係指移轉附屬於資產所有權之幾乎所有風險與報酬之租賃。資產所有權最終可能會也可能不會移轉。

營業租賃係指融資租賃以外之租賃。

不可取消之租賃係指僅在下列情況下才可取消之租賃：

- (a) 某些極少會發生之或有事項發生時；
- (b) 經出租人同意；
- (c) 承租人與原出租人就相同或約當資產簽訂一項新的租賃合約；或
- (d) 當承租人支付一筆額外款項時。該額外款項足以在租賃開始日合理確信租賃將持續。

租賃開始日係指租賃協議日或雙方對租賃主要條款承諾日之較早者。在該日：

- (a) 將租賃分類為營業租賃或融資租賃；且
- (b) 如係融資租賃，決定租賃期間開始日所應認列之金額。

租賃期間開始日係指承租人被授予執行租賃資產使用權之日期，該日為租賃原始認列（即適當認列因租賃所產生之資產、負債、收益或費損）之日。

租賃期間係指承租人約定租賃該項資產之不可取消租期。若承租人有權選擇繼續租賃該項資產，且在租賃開始日可合理確信承租人將行使該項續租權時，無論未來是否須再支付租金，該續租期間亦應包括在內。

最低租賃給付係指承租人於租賃期間內被要求或可能被要求支付之款項（但不包括或有租金、服務成本及由出租人支付且可獲得歸墊之稅金），另加上：

- (a) 對承租人而言，由承租人或其關係人保證之金額；或
- (b) 對出租人而言，由以下任一方對出租人提供之保證殘值：
 - (i) 承租人；
 - (ii) 承租人之關係人；或
 - (iii) 與出租人無關且有財務能力履行保證義務之第三人。

然而，如承租人有權選擇購買該租賃資產，且能以明顯低於選擇權行使日該資產公允價值之價格購買，致在租賃開始日，即可合理確信此選擇權將被行使，則最低租賃給付包括至選擇權預計行使日止之租賃期間所應支付之最低應付金額與行使選擇權時應支付之金額。

公允價值係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願之雙方據以達成資產交換或負債清償之金額。

經濟年限係指下列兩者之一：

- (a) 資產預期可被一個或多個使用者經濟有效地使用之期間；或
- (b) 一個或多個使用者預期自資產獲得之產量或類似單位數量。

耐用年限係指自租賃期間開始日起，資產所含之經濟效益預計可被企業耗用之估計剩餘期間，該期間並不受租賃期間所限制。

保證殘值：

- (a) 對承租人而言，係指估計殘值中由承租人或其關係人保證之部分（保證金額為在任何情況下所須支付之最大金額）；及
- (b) 對出租人而言，係指估計殘值中由承租人或其他與出租人無關，且有財務能力履行保證義務之第三方保證之部分。

未保證殘值係指租賃資產殘值中出租人所能變現之部分無法確保或僅由出租人之關係人保證者。

原始直接成本係指直接可歸屬於協商及安排一項租賃所產生之增額成本，但不包括製造商或經銷商出租人所產生者。

租賃投資總額係指下列彙總數：

- (a) 融資租賃下出租人之應收最低租賃給付，及
- (b) 任何歸屬於出租人之未保證殘值。

租賃投資淨額係指租賃投資總額按租賃隱含利率折現後之現值。

未賺得融資收益係指下列兩者之差額：

- (a) 租賃投資總額，及
- (b) 租賃投資淨額。

租賃隱含利率係指在租賃開始日，使(a)最低租賃給付及(b)未保證殘值兩者現值彙總數等於(i)租賃資產公允價值及(ii)出租人所有原始直接成本兩者總和之折現率。

承租人增額借款利率係指承租人於類似租賃中須支付之利率，此利率若無法決定，則為租賃開始日承租人為購買該租賃資產而借入類似期間及類似擔保之資金，所應承擔之利率。

或有租金係指租賃給付中金額不固定，須依時間經過以外之其他因素之未來變動（例如未來銷售收入百分比、未來使用量、未來價格指數、未來市場利率等）為

依據而決定之部分。

- 5 租賃協議或承諾可能含有調整租賃給付之條款以因應租賃開始日至租賃期間開始日間，租賃資產之建造或取得成本之變動、某些成本或價值衡量（例如一般物價水準）之變動，或出租人融資該租賃成本之變動。本準則規定，在此種情況下，所有此類變動之影響應認定為自租賃開始日即已發生。
- 6 租賃之定義包含合約條款訂有租用人於履行協議條件後，可選擇取得該項資產所有權之資產租用合約。此類合約有時稱作租購合約。

租賃之分類

- 7 本準則對租賃之分類，係以附屬於租賃資產所有權之風險與報酬歸屬於出租人或承租人之程度為依據。風險包括因閒置產能或技術過時造成損失及因經濟環境改變造成投資報酬變動之可能性。報酬可能表現在資產經濟年限期間獲利活動及源自資產增值或殘值變現所能獲取利益之預期。
- 8 一項租賃如移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬，應分類為融資租賃。一項租賃如未移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬，則應分類為營業租賃。
- 9 由於出租人與承租人間之交易係以彼此訂定之租賃合約為依據，故宜採用一致之定義較為適當。但在應用這些定義時，出租人與承租人所處之情況不同，可能導致出租人與承租人對同一租賃有不同之分類。例如，當出租人自殘值所取得之利益係由與承租人無關之一方所保證時，即可能導致此種情況。
- 10 租賃究為融資租賃或營業租賃係取決於交易實質而非合約形式。^{*}下列情形不論個別發生或互相結合，通常會導致該項租賃被分類為融資租賃：
 - (a) 租賃期間屆滿時，資產所有權移轉予承租人；
 - (b) 承租人有權選擇購買該租賃資產，且能以明顯低於選擇權行使日該資產公允價值之價格購買，致在租賃開始日，即可合理確信此選擇權將被行使；
 - (c) 即使所有權未移轉，但租賃期間涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分；
 - (d) 租賃開始日，最低租賃給付現值達該租賃資產幾乎所有之公允價值；及
 - (e) 該租賃資產因具相當之特殊性，以致僅承租人無須重大修改即可使用。
- 11 下列情形不論個別發生或互相結合，亦可能導致租賃被分類為融資租賃：

^{*} 另見解釋公告第 27 號「評估法律形式為租賃之交易實質」。

- (a) 如承租人得取消租賃，則出租人因租約解除所產生之損失須由承租人負擔；
- (b) 殘值之公允價值波動所產生之利益或損失由承租人負擔（例如，以租賃結束時租賃資產出售之大部分價款作為租金回饋金）；及
- (c) 承租人有能力以明顯低於市場行情之租金續租一期。
- 12 第 10 及 11 段所述之釋例與情況並非為絕對。如有其他特徵能清楚地顯示，租賃並未移轉附屬於資產所有權之幾乎所有風險與報酬，則此租賃應分類為營業租賃。例如，資產所有權於租賃結束時之移轉價格不確定，依當時之公允價值而定，或存有或有租金，致使承租人未取得幾乎所有風險與報酬。
- 13 租賃之分類應於租賃開始日決定。當任何時候承租人及出租人同意修改租賃條款（而非續約）時，此條款之修改若於租賃開始日即生效，且按第 7 至 12 段之標準將造成租賃之分類結果不同時，則修訂後之合約應視為一個新的協議，自修訂後改按新分類處理。然而，就會計目的而言，租賃並不因估計變動（例如租賃資產經濟年限或殘值之估計變動）或情況改變（例如承租人不履約）而再予重新分類。
- 14 土地及建築物之租賃，其分類為營業租賃或融資租賃之標準，應與其他資產之租賃相同。然而，土地之特性為通常具有非確定經濟年限，且若土地所有權並未預期於租賃期間屆滿時移轉予承租人，則承租人並未取得附屬於土地所有權之幾乎所有風險與報酬，在此情況下土地之租賃應屬營業租賃。為簽訂或取得以營業租賃處理之租賃權益所支付之款項應作為預付租賃款，並於租賃期間內按其所提供之效益型態攤銷。
- 15 對包含土地及建築物之租賃進行分類時，土地與建築物要素應分別考量。如土地及建築物之所有權均預期將於租賃期間屆滿時移轉，則無論採一項租賃或兩項租賃分析，土地與建築物要素均應分類為融資租賃，除非有其他特徵清楚顯示租賃並未移轉附屬於某一項或兩項要素所有權之幾乎所有風險與報酬。依第 14 段之規定，當土地具非確定經濟年限時，土地要素通常被分類為營業租賃，除非土地所有權預期將於租賃期間屆滿時移轉予承租人。建築物要素則按第 7 至 13 段之規定分類為營業租賃或融資租賃。
- 16 當需要對包含土地及建築物之租賃進行分類及會計處理時，最低租賃給付（包括於租賃期間開始日前所支付之任何一次性款項）應按租賃開始日土地及建築物租賃權益之公允價值相對比例分攤予土地及建築物。若租賃給付無法可靠地分攤至此兩項要素，則整體租賃應分類為融資租賃，除非此兩項要素均明顯地符合營業租賃標準，在後者情況下，整體租賃應分類為營業租賃。
- 17 對包含土地及建築物之租賃而言，依第 20 段之規定如土地要素之原始認列金額不重大，則進行租賃分類時，土地及建築物可按單一項目處理，並依第 7 至 13 段之規定分類為融資租賃或營業租賃。在此情況下，以建築物之經濟年限作為整體租

賃資產之經濟年限。

- 18 當承租人對於土地及建築物之租賃權益同時按國際會計準則第 40 號分類為投資性不動產且採用公允價值模式時，土地及建築物要素無須分開衡量。僅當某一項或兩項要素之分類無法確定時，才須為其評價進行詳細計算。
- 19 依國際會計準則第 40 號之規定，承租人可能將營業租賃下所持有之不動產權益分類為投資性不動產。如承租人將不動產權益分類為投資性不動產，該不動產權益應以融資租賃方式處理，並採用公允價值模式認列該項資產。即便續後事件改變承租人不動產權益之性質，以致承租人之不動產權益不再分類為投資性不動產，承租人仍必須繼續以融資租賃處理該項租賃。此種情況舉例如下：
- (a) 承租人自行使用該不動產，隨即以與變更用途日之公允價值相當之認定成本，將該不動產轉為自用不動產；或
- (b) 承租人轉租不動產，將附屬於租賃權益之幾乎所有風險與報酬移轉予無任何關係之第三方。儘管第三方可能將該項轉租以營業租賃處理，但承租人仍應將轉租予該第三方之租賃按融資租賃處理。

承租人財務報表中之租賃

融資租賃

原始認列

- 20 在租賃期間開始日，承租人應以租賃開始日所決定之租賃資產公允價值或最低租賃給付現值兩者孰低者，於其財務狀況表內將融資租賃認列為資產與負債。如確定租賃隱含利率在實務上可行，則以該利率作為計算最低租賃給付現值之折現率，否則應採用承租人增額借款利率。承租人之所有租賃原始直接成本應作為已認列資產金額之增加數。
- 21 交易和其他事項之會計處理與表達，應按其實質與財務事實，而非僅依法律形式。儘管租賃合約之法律形式，承租人可能未取得租賃資產之法定所有權，在融資租賃之情況，其實質與財務事實係承租人以承擔一個約等於租賃開始日資產公允價值及相關財務費用金額之給付義務，換取使用租賃資產主要經濟年限內之經濟效益。
- 22 此種租賃交易若未反映於承租人之財務狀況表，企業之經濟資源與所承擔義務將被低估，從而扭曲財務比率。因此較適當之作法為，將融資租賃於承租人之財務狀況表中同時認列為一項資產及一項對未來租賃給付之義務。在租賃期間開始日，除了承租人之所有原始直接成本作為資產增加數外，應將租賃資產及對未來

租賃給付之負債以相同之金額認列於財務狀況表中。

- 23 租賃資產所產生之負債不宜於財務報表中列為租賃資產之減項。財務狀況表若將負債區分為流動負債及非流動負債表達，則租賃負債應採用相同方式區分。
- 24 某些原始直接成本之發生，經常與特定租賃活動（例如協商及取得租賃協議等）相關聯。直接可歸屬於承租人為融資租賃所進行活動之成本，應計入已認列資產金額之增加數。

續後衡量

- 25 最低租賃給付應分配予財務費用及降低尚未支付之負債。財務費用應於租賃期間逐期分攤至每一期，以使按負債餘額計算之期間利率固定。或有租金應於發生時認列為當期費用。
- 26 實務上為簡化計算，承租人得採用某些近似之方法，將財務費用分攤至租賃期間內之各期。
- 27 融資租賃於每一會計期間會產生財務費用及折舊性資產之折舊費用。折舊性租賃資產應採與自有折舊性資產一致之折舊政策，折舊之計算應按國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」及國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定。如無法合理確信租賃期間屆滿時承租人將取得所有權，該資產應於租賃期間與耐用年限兩者孰短之期間內提足折舊。
- 28 租賃資產應採與承租人自有折舊性資產一致之折舊政策提列折舊，將租賃資產之可折舊金額於預期使用會計期間內按有系統之基礎分攤。如可合理確信租賃期間屆滿時承租人將取得所有權，則預期使用期間為資產耐用年限；否則，資產應於租賃期間與耐用年限兩者孰短之期間內提列折舊。
- 29 當期之資產折舊費用與財務費用之總和鮮少會與當期應付租賃款相等，因此不宜簡單地將應付租賃款認列為費用。是故，於租賃期間開始日以後，資產與相關負債之金額不太可能相等。
- 30 企業應採用國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，以決定租賃資產是否發生減損。

揭露

- 31 承租人對融資租賃，必須符合國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之規定，並應作下列揭露：
- (a) 各類資產於報導期間結束日之淨帳面金額。
- (b) 報導期間結束日未來最低租賃給付總額及其現值之調節。此外，企業並應就

下列各期間，揭露報導期間結束日未來最低租賃給付總額及其現值：

- (i) 不超過一年；
 - (ii) 超過一年但不超過五年；
 - (iii) 超過五年。
- (c) 當期認列為費用之或有租金。
- (d) 報導期間結束日依據不可取消之轉租合約，預期將收到之未來最低轉租給付總額。
- (e) 承租人重大租賃協議之一般說明，包括但不限於下列各項：
- (i) 決定應付或有租金之基礎；
 - (ii) 續租或購買之選擇權及租金調漲條款之存在及其內容；及
 - (iii) 附加於租賃協議之限制，例如對股利、新增負債及未來租賃之限制。

32 此外，國際會計準則第 16 號、國際會計準則第 36 號、國際會計準則第 38 號、國際會計準則第 40 號及國際會計準則第 41 號之揭露規定，亦適用於承租人之融資租賃資產。

營業租賃

33 營業租賃下之租賃給付應按直線基礎於租賃期間內認列為費用，除非另一種有系統之基礎更能代表使用者效益之時間型態。^{*}

34 對於營業租賃，除非另一種有系統之基礎更能代表使用者效益之時間型態，否則租賃給付（不包括保險及維護等服務成本）應按直線基礎於租賃期間內認列為費用，即使租金並非按此基礎支付。

揭露

35 承租人對營業租賃，必須符合國際財務報導準則第 7 號之規定，並應作下列揭露：

- (a) 下列各期間不可取消營業租賃之未來最低租賃給付總額：
 - (i) 不超過一年；
 - (ii) 超過一年但不超過五年；

^{*}另見解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」。

- (iii) 超過五年。
- (b) 報導期間結束日依據不可取消之轉租合約，預期將收到之未來最低轉租給付總額。
- (c) 當期認列為費用之租賃及轉租給付，並分別列示最低租賃給付、或有租金及轉租給付。
- (d) 承租人重大租賃協議之一般說明，包括但不限於下列各項：
 - (i) 決定應付或有租金之基礎；
 - (ii) 續租或購買之選擇權及租金調漲條款之存在及其內容；及
 - (iii) 附加於租賃協議之限制，例如對股利、新增負債及未來租賃之限制。

出租人財務報表中之租賃

融資租賃

原始認列

- 36 出租人應於其財務狀況表認列融資租賃下所持有之資產，並以租賃投資淨額之金額表達為應收款。
- 37 在融資租賃下，附屬於所有權之幾乎所有風險與報酬已被出租人移轉，因此出租人將應收租賃款視為本金之收回與融資收益處理，以作為對其投資及服務之歸墊與報酬。
- 38 出租人經常會發生原始直接成本，包括增額與直接可歸屬於協商與安排租賃之金額，例如佣金、法律費用和內部成本，但不包括一般費用，例如銷售及行銷單位產生之費用。對於未涉及製造商或經銷商出租人之融資租賃，原始直接成本應包括於應收融資租賃款之原始衡量中，並減少租賃期間所認列之收益金額。依租賃隱含利率之定義，於設算時已將原始直接成本自動包含於應收融資租賃款內，因此無須將此類成本另行加入。製造商或經銷商出租人因協商或安排租賃所產生之成本不包括在原始直接成本之定義中，因此這些成本不包含在租賃投資淨額中，而應於認列銷售利潤時認列為費用。對融資租賃而言，通常於租賃期間開始日即認列。

續後衡量

- 39 融資收益之認列，應基於能反映出租人之融資租賃投資淨額在各期間有固定報酬率之型態。

- 40 出租人應採有系統且合理之基礎將融資收益分攤於租賃期間。此收益之分攤應基於能反映出租人之融資租賃投資淨額，在各期間有固定報酬率之型態。與期間相關之租賃給付（不包括服務成本）應沖減租賃投資總額，以減少本金及未賺得融資收益。
- 41 用於計算出租人租賃投資總額之估計未保證殘值應定期複核。如估計未保證殘值已經減少，應調整剩餘租賃期間內之收益分攤，並立即認列應計金額之減少數。
- 41A 融資租賃之資產如按國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中），則該資產應按該號國際財務報導準則之規定處理。
- 42 製造商或經銷商出租人應按企業對於賣斷所遵循之政策，於當期認列銷售利潤或損失。若故意以低利率報價，則銷售利潤應限於採用市場利率時所能取得之利潤。製造商或經銷商出租人因協商或安排租賃所產生之成本，應於認列銷售利潤時認列為費用。
- 43 製造商或經銷商經常提供客戶購買或租賃一項資產之選擇。製造商或經銷商出租人採融資租賃出租之資產將產生下列兩類收益：
- (a) 與按正常售價（已扣除任何適用之數量折扣或商業折扣）賣斷租賃資產所能產生之損益相當之損益；及
- (b) 租賃期間之融資收益。
- 44 製造商或經銷商出租人於租賃期間開始日所認列之銷貨收入，為資產之公允價值或出租人應收最低租賃給付按市場利率計算之現值兩者孰低者。租賃期間開始日所認列之銷貨成本為租賃資產之成本（如成本與帳面金額不同時，則為帳面金額）減除未保證殘值現值之金額。銷貨收入與銷貨成本間之差額為企業按賣斷政策所認列之銷售利潤。
- 45 製造商或經銷商出租人有時會故意以低利率報價吸引顧客。採用此等利率之結果將造成交易之總利益，會於銷售時即認列過多之部分。如故意以低利率報價，銷售利潤應限於採用市場利率時所能取得之利潤。
- 46 製造商或經銷商出租人因協商或安排一項融資租賃所產生之成本，應於租賃期間開始日認列為費用，因為此類成本主要與賺取製造商或經銷商銷售利潤有關。

揭露

- 47 出租人對融資租賃，必須符合國際財務報導準則第 7 號之規定，並應作下列揭露：
- (a) 報導期間結束日租賃投資總額及應收最低租賃給付現值之調節。此外，企業並應就下列各期間，揭露報導期間結束日租賃投資總額及應收最低租賃給付

現值：

- (i) 不超過一年；
 - (ii) 超過一年但不超過五年；
 - (iii) 超過五年。
- (b) 未賺得融資收益。
- (c) 屬於出租人利益之未保證殘值。
- (d) 應收最低租賃給付之備抵呆帳。
- (e) 認列為當期收益之或有租金。
- (f) 出租人重大租賃協議之一般說明。

48 揭露當期新增業務之投資總額扣除未賺得收益及取消租賃之相關金額後之淨額，通常有助於作為業務成長之指標。

營業租賃

- 49 出租人應將屬於營業租賃之資產，按其性質列於財務狀況表中。
- 50 來自營業租賃之租賃收益應按直線基礎於租賃期間內認列為收益，除非另一種有系統之基礎更能代表資產使用效益遞減之時間型態*。
- 51 為賺取租賃收益而產生之成本（包括折舊）應認列為費用。除非另一種有系統之基礎更能代表資產使用效益遞減之時間型態，否則租賃收益（不包括提供保險及維護服務所收取之款項）應按直線基礎於租賃期間內認列，即使租金非按此基礎收取。
- 52 出租人因協商與安排營業租賃所產生之原始直接成本，應加計至租賃資產之帳面金額，並採與認列租賃收益相同之基礎，於租賃期間認列為費用。
- 53 折舊性租賃資產之折舊政策應與出租人對其他類似資產所採用之正常折舊政策一致，折舊之計算應按國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之規定。
- 54 企業應採用國際會計準則第 36 號之規定，以決定租賃資產是否發生減損。
- 55 製造商或經銷商出租人之營業租賃不得認列任何銷售利潤，因其非等同於銷售。

揭露

* 另見解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」。

- 56 出租人對營業租賃，必須符合國際財務報導準則第 7 號之規定，並應作下列揭露：
- (a) 下列各期間不可取消營業租賃之未來最低租賃給付總額：
- (i) 不超過一年；
- (ii) 超過一年但不超過五年；
- (iii) 超過五年。
- (b) 當期認列為收益之或有租金總額。
- (c) 出租人租賃協議之一般說明。
- 57 此外，國際會計準則第 16 號、國際會計準則第 36 號、國際會計準則第 38 號、國際會計準則第 40 號及國際會計準則第 41 號之揭露規定，亦適用於出租人之營業租賃資產。

售後租回交易

- 58 售後租回交易涉及銷售一項資產並再租回該項資產。租賃給付與售價因係整體協商，通常相互關聯。售後租回交易之會計處理依租賃類型而定。
- 59 售後租回交易若形成融資租賃，出售人兼承租人對銷售價款超過帳面金額之部分不得立即認列為收益，而應予遞延並於租賃期間攤銷。
- 60 如售後租回是一項融資租賃，此種交易係出租人提供融資予承租人而以資產作為擔保。基於此理由，銷售價款超過帳面金額部分並不宜作為收益，而應予遞延並於租賃期間攤銷。
- 61 售後租回交易若形成營業租賃，且此交易明顯係基於公允價值，則應立即認列所有損益。若售價低於公允價值，應立即認列損益；但若損失將由低於市場價格之未來租賃給付獲得補償，則應將其遞延並按租賃給付比例於資產預期使用期間攤銷。如售價高於公允價值，則高出公允價值部分應予遞延並按資產預期使用期間攤銷。
- 62 售後租回若是一項營業租賃，且租賃給付與售價均為公允價值，實際上即為一項正常之銷售交易，應立即認列任何損益。
- 63 對營業租賃而言，在售後租回交易發生時，若資產之公允價值低於其帳面金額，此兩者之差額應立即認列為損失。
- 64 對融資租賃而言，帳面金額無須作任何調整，除非價值已經發生減損。發生減損情況時，帳面金額應按國際會計準則第 36 號之規定沖減至可回收金額。

- 65 承租人及出租人之揭露規定同樣適用於售後租回交易。基於重大租賃協議須作說明，售後租回交易協議或條款內特殊或罕見內容應予以揭露。
- 66 售後租回交易有時可能符合國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」單獨揭露之標準。

過渡性規定

- 67 除第 68 段另有規定外，鼓勵但不強制追溯適用本準則。如不追溯適用本準則，則在此之前已存在之融資租賃餘額認定為已由出租人適當確認，此後必須按本準則之規定處理。
- 68 企業過去已適用國際會計準則第 17 號（1997 年修訂）者，本準則之修正內容應追溯適用至所有租賃。企業如未追溯適用國際會計準則第 17 號（1997 年修訂），則本修正內容應適用於首次適用該準則以後所簽訂之所有租賃。

生效日

- 69 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度適用本準則。本準則鼓勵提前適用。企業若於 2005 年 1 月 1 日前適用本準則，應揭露此一事實。

國際會計準則第 17 號（1997 年修訂）之撤銷

- 70 本準則取代國際會計準則第 17 號「租賃」（1997 年修訂）。

附錄

其他準則之修正

本附錄之修正內容應適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。

* * * * *

本準則於 2003 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 17 號之核准

國際會計準則第 17 號「租賃」(2003 年修訂)由國際會計準則理事會之 14 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie 主席

Thomas E Jones 副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

