

國際會計準則第 17 號翻譯草案

「租賃」

初審委員 淡江大學會計系教授顏信輝

翻譯單位 安侯建業會計師事務所

徵 求 意 見 函

(請於 98 年 10 月 20 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 17 號

「租賃」

本版本包括截至 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改。

國際會計準則委員會於 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」（於 1982 年 9 月發布）。國際會計準則第 17 號於 2000 年作有程度之修改。

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

國際會計準則理事會於 2003 年 12 月修訂國際會計準則第 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改：

- 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）*修改國際財務報導準則所使用之專門用語，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 月發布並續後修改）
- 解釋公告第 27 號「評估法律形式為租賃之交易實質」（2001 年 12 月發布並續後修改）
- 解釋公告第 29 號「服務特許權協議：揭露」（2001 年 12 月發布並續後修改）
- 解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」（2002 年 3 月發布並續後修改）
- 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 月發布並續後修改）。

* 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

其他準則之修改

理事會核准 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 17 號

結論基礎

執行指引

形成營業租賃之售後租回交易釋例

Draft



國際會計準則第 17 號「租賃」內容包含第 1 至 70 段條文及附錄。所有條文均具同等效力，國際會計準則理事會採用本準則時仍沿用國際會計準則委員會之準則格式。本準則應與其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」一併閱讀。於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。

Draft

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」，並適用於開始日為 2005 年 1 月 1 日（含）以後之年度。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此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。此計畫係因證券主管機關、專業會計師及其他有興趣者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，處理部分趨同之議題並達成其他改善。
- IN3 理事會對於國際會計準則第 17 號之主要目的為對其作有限度地修訂，以闡明包含土地及建物租賃之分類，並消除準則內對於出租人財務報表中原始直接成本之會計處理選擇。
- IN4 由於理事會之議程已包含租賃之議題，故理事會並未對包括於國際會計準則第 17 號之租賃基本會計處理方法，進行重新考量。基於同等理由，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。

主要變更

範圍

- IN 5 雖然國際會計準則第 40 號「投資性不動產」規範應用於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處理方法。

定義

原始直接成本

- IN 6 原始直接成本係指可直接歸屬於協商及安排租賃所產生之增額成本。租賃隱含利率之定義已修改為，使最低租賃給付及任何未保證殘值之現值等於租賃資產公允價值加上出租人原始直接成本的折現率。

租賃開始日／租賃期間開始(日)

- IN 7 本準則將租賃開始日（租賃被分類時）及租賃期間開始(日)（認列發生時）作出區

別。

未賺得融資收益／租賃淨投資

IN8 本準則簡化未實現融資收益及租賃淨投資的定義，使其表達更為明確，以與 IN10 至 IN12 有關原始直接成本之改變及 IN 6 租賃隱含利率定義之變更相互配合。

租賃之分類

IN9 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。最低租金給付額應按土地及建築物租賃權利公允價值之相對比例，分攤予土地及建築物要素。土地要素通常被分類為營業租賃，除非租賃期間屆滿時，土地所有權轉移給承租人。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融資租賃應收款之原始衡量內，但此處理不適用於製造商或經銷商出租人。製造商或經銷商出租人於認列銷售利潤時，將此類成本認列為費用。

IN11 出租人應將因協商營業租賃所產生之原始直接成本，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予費用化。

過渡性規定

IN13 如同本準則第 68 段所述，企業原已依國際會計準則第 17 號（1997 年修訂）處理者，本準則之修改條文應追溯調整所有租賃。如企業過去未適用國際會計準則第 17 號（1997 年修訂），應從首次適用國際會計準則第 17 號時追溯調整所有租賃。

國際會計準則第 17 號

「租賃」

目的

- 1 本準則之目的係對承租人及出租人有關租賃應採用之適當會計政策與揭露作出規範。

範圍

- 2 本準則適用於所有租賃，除了：
- (1) 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源等開發或使用之租賃；及
 - (2) 影片、錄影帶、劇本、手稿、專利權及著作權等之使用許可權
- 然而，本準則不作以下租賃之衡量基礎：
- (1) 承租人持有之投資性不動產（見國際會計準則第 40 號「投資性不動產」）；
 - (2) 營業租賃下出租人提供之投資性不動產（見國際會計準則第 40 號）；
 - (3) 融資租賃下承租人持有之生物資產（見國際會計準則第 41 號「農業」）；或
 - (4) 營業租賃下出租人提供之生物資產（見國際會計準則第 41 號）。
- 3 本準則適用於轉移資產使用權利之協議，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利自合約一方轉移予一方之服務合約。

定義

- 4 本準則用語定義如下：

租賃係指出租人將特定資產的使用權利於約定期間轉讓予承租人，以收取某一款項或一系列款項之協議。

融資租賃係指將與資產所有權相關之幾乎所有風險與報酬移轉之租賃。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：

- (1) 某些極少會發生之或有事項發生時；
- (2) 經出租人同意；
- (3) 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
- (4) 承租人須支付一筆額外款項，以致在租賃開始日可合理確信租賃得以繼續。

租賃開始日係指租賃協議日或雙方承諾租賃主要條款之日，二者孰早者。在該日：

- (1) 將租賃分類為融資租賃或營業租賃；且
- (2) 如係融資租賃，決定於租賃期間開始(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，是日為租賃原始認列日（即適當認列因租賃所產生之資產、負債、收益或費用）。

租賃期間係指承租人約定租賃該項資產之不可取消租期。承租人若有權選擇繼續租賃該項資產，則當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，未來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，不包括或有租金及由出租人支付且可獲得歸墊之服務或稅務成本，但包括：

- (1) 對承租人而言，由承租人或其關係人保證之金額；或
- (2) 對出租人而言，由以下任一方對出租人提供之保證殘值：
 - ① 承租人；
 - ② 承租人之關係人；或
 - ③ 與出租人無關且有財務能力履行保證義務之第三人。

然而，如承租人在可行使承購權時，有權利以低於當時租賃資產公允價值甚多之價格購買該租賃資產，則在租賃開始日，即可合理確信此承購權將被行使，故最低租賃給付包括至承購權預計行使日止之租賃期間所應支付的最低租金與承購權執行價格。

公允價值係指雙方對交易事項已充分瞭解並有成交意願，在正常交易下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：

- (1) 資產在經濟上預期可被一個（含）以上使用者所使用之期間；或

(2) 預期將由一個（含）以上使用者所取得之產量或類似單位的數量。

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，此期間須不受租賃期間所限制。

保證殘值：

(1) 對承租人而言，係指估計殘值中由承租人或其關係人保證的部分（保證金額為在任何情況下所須支付之最大金額）；及

(2) 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係且有財務能力履行保證義務之第三人保證的部分。

未保證殘值係指租賃資產殘值中出租人無法擔保變現之部分或僅單獨由出租人之關係人保證的部分。

原始直接成本係指可直接歸屬於協商及安排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合計數：

(1) 融資租賃下出租人之應收最低租賃給付，及

(2) 歸屬出租人之所有未保證殘值。

租賃淨投資係指租賃投資總額按租賃隱含利率折現後之現值。

未賺得融資收益係下列兩者之差額：

(1) 租賃投資總額，及

(2) 租賃淨投資

租賃隱含利率係指在租賃開始日，能使(1)最低租賃給付及(2)未保證殘值之現值合計數等於租賃資產公允價值加上出租人所有原始直接成本總和的折現率。

承租人增額借款利率係指承租人於類似租賃中須支付的利率，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風險之資金，所應承擔的利率。

或有租金係指租賃給付中金額不確定，須依時間經過以外之其他因素的未來變動（例如未來銷售百分比、未來使用量、未來價格指數、未來市場利率等）為依據而決定的部分。

5 由於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，或某些成本或價值衡量基準（例如一般物價水準、出租人之租賃融資成本等）之變動，

租賃協議或承諾可能含有調整租賃給付的條款。本準則規定，在此種情況下，所有此類變動之影響應視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的資產租用合約。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，係以租賃資產所有權相關的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陳舊過時造成損失，及因經濟環境改變造成收益變動之可能性。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 一項租賃如能轉移與租賃標的物所有權相關之幾乎所有風險與報酬，應分類為融資租賃。一項租賃如未能將與租賃標的物所有權相關之幾乎所有風險與報酬轉移，則應分類為營業租賃。

- 9 由於出租人與承租人間之交易係基於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。但在運用這些定義時，出租人及承租人所處之情況不同，可能導致出租人及承租人對同一租賃而有不同之分類。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。以下情形之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：

- (1) 租賃期間屆滿時，資產所有權將轉移予承租人；
- (2) 承租人在可行使承購權時，有權利以低於當時租賃資產公允價值甚多之價格購買該項租賃資產，因此在租賃開始日，即可合理確信此承購權將被行使；
- (3) 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；
- (4) 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；且
- (5) 租賃資產具相當之特殊性，若無進行重大修改僅有承租人能夠使用之。

- 11 以下情形之個別發生或互相結合，亦可能導致租賃被分類為融資租賃：

- (1) 如承租人得取消租約，出租人因解約所產生之損失須由承租人承擔；
- (2) 殘值公允價值波動所產生之利得或損失由承租人承擔（例如，以租賃結束時殘值出售之大部份價款作為租金回饋金）；且
- (3) 承租人有能力以較市場租金為低之價格續租次一期間。

- 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，租賃並未移轉與資產所有權相關之幾乎所有風險與報酬，則此租賃應分類為營業租賃。例如，資產所有權於租期屆滿時，以相當於當時公允價值之款項移轉；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 租賃之分類決定於租賃開始日。當任何時候承租人及出租人同意修改租賃條款（而非重訂租約）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，則修訂後的合約應視為一個新的協議。然而，就會計處理而言，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（例如承租人違約）而再予重新分類。
- 14 土地及建築物之租賃與其他資產之租賃相同，應分類為營業租賃或融資租賃。然而，土地之特性為通常具有不確定經濟耐用年限，且若土地所有權並未預期於租期屆滿時移轉予承租人，則承租人並未取得與所有權相關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。為取得以營業租賃處理之租賃權所支付的款項應作為預付租賃款，並於租賃期間內按與受益相同之模式攤銷。
- 15 決定包含土地及建築物租賃之分類時，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轉移與某一項或二項要素所有權相關之幾乎所有風險與報酬。與第 14 段之規定相同，當土地具不確定經濟耐用年限時，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核算時，最低租賃給付（包括所有一次性之預先給付額）應按租賃開始日土地及建築物租賃權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，如按第 20 段規定土地要素之原始認列金額不重大，則進行租賃分類時，土地及建築物可視為單一項租賃，並按第 7 至 13 段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視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利按國際會計準則第 40 號被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。僅當某一項或二項要素之分類無法確定時，才需要對此評估進行詳細核算。
- 19 依據國際會計準則第 40 號之規定，承租人得將該營業租賃下所持有之不動產權利分類為投資性不動產。如果承租人將不動產權利分類為投資性不動產時，該不動

產權利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。即便期後事件可能改變承租人不動產權利之性質，以致承租人之不動產權利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。以下案例即為此種情況：

- (1) 承租人佔用不動產，隨後以與變更新用途日之公允價值相當之推定成本，將該不動產轉為自用不動產；或
- (2) 承租人轉租不動產，將與資產所有權相關之幾乎所有風險與報酬移轉予無任何關係之第三人。儘管第三人可能將該項轉租以營業租賃處理，但承租人仍應將轉租予第三人之租賃視為融資租賃處理。

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二者孰低者，於其財務狀況表內將融資租賃認列為資產與負債。用以計算最低租賃給付現值之折現率為租賃隱含利率（如果租賃隱含利率可確定），否則即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上，承租人可能未取得租賃資產之法定所有權，而融資租賃之實質與財務事實為，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應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)時，除了承租人之所有原始直接成本作為資產增加數外，應以相同之金額將資產及對未來租賃給付之負債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表達為租賃資產之減項。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 某些特定的租賃作業（例如，協商及取得租賃合約等）經常發生原始直接成本。可直接歸屬於承租人為取得融資租賃所進行作業之成本，應計入已認列資產金額之增加數。

續後衡量

- 25 最低租賃給付應進行分配以計入財務費用並降低尚未支付之負債。財務費用應於租賃期間逐期分攤至之每一期，以使各期負債餘額之期間利率均為固定。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，承租人可採用某些近似之方法，將財務費用分攤至租賃期間之各期。
- 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，並按國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」及國際會計準則第 38 號「無形資產」規定計算應認列之折舊。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充分提列折舊。
- 28 租賃資產應以與承租人自有折舊性資產一致之折舊政策計提折舊，於預期使用期間內有系統地攤提。如可合理確信租賃期間屆滿時承租人將取得所有權，預期使用期間為資產耐用年限。反之，資產應按租賃期間與耐用年限兩者孰短之期間計提折舊。
- 29 當期之資產折舊費用與財務費用之合計數鮮少會與當期應付租賃款相等，因此不宜僅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，判斷租賃資產是否已發生減損。

揭露

- 31 除符合國際財務報導準則第 7 號「金融工具」之規範外，承租人對融資租賃應作以下揭露：
- (1) 各類租賃資產於報導期間結束日之淨帳面金額。
 - (2) 對報導期間結束日之未來最低租賃給付總額及其折現值進行調節。此外，企業並應依下列各期間，揭露報導期間結束日未來最低租賃給付總額及其折現值：
 - ① 不超過一年；
 - ② 超過一年但不超過五年；
 - ③ 超過五年。
 - (3) 當期認列為費用之或有租金。

- (4) 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。
- (5) 承租人重大租賃協議之一般說明，包括但不限於以下方面：
 - ① 應付或有租金之決定基礎；
 - ② 續租或購買選擇權及租金調整條款之存在及其內容；及
 - ③ 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、國際會計準則第 41 號之揭露規定，亦適用於承租人對於融資租賃之租賃資產的揭露。

營業租賃

33 營業租賃下之租賃給付應按直線法基礎於租賃期間內認列為費用，除非另一種系統化基礎更能代表使用者效益之時間模式*。

34 對於營業租賃，除非另一種系統化基礎更能代表使用者效益之時間模式，否則租賃給付（不包括保險及維護等服務成本）應按直線法基礎於租賃期間內認列為費用，即使給付並非按此基礎。

揭露

35 除滿足國際財務報導準則第 7 號之規範外，承租人對營業租賃應作以下揭露：

- (1) 不可取消營業租賃之未來最低租賃給付於以下期間之總額：
 - ① 不超過一年；
 - ② 超過一年但不超過五年；
 - ③ 超過五年。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 承租人重大租賃協議之一般說明，包括但不限於以下方面：

* 亦可見解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」。

- ① 應付或有租金之決定基礎；
- ② 續租或購買選擇權及租金調整條款之存在及其內容；及
- ③ 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而持有之資產，並以等於租賃淨投資額之金額表達為應收款。
- 37 在融資租賃下，與所有權相關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給付視為本金之收回與融資收益處理，以作為對其投資及服務的歸墊與報酬。
- 38 出租人經常會發生原始直接成本，包括可直接歸屬於協商與安排租賃之金額，例如佣金、法律費用和內部增支成本，但不包括一般費用，例如業務或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，因此毋須將此類成本另行加入。原始直接成本之定義不包括製造商或經銷商出租人因協商或安排租賃所產生之成本，因此這些成本不包含在租賃淨投資額中，而於認列銷售利潤時認列為費用。對於融資租賃而言，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，應能反映出出租人融資租賃之淨投資額，在每一期間獲取固定報酬率之模式。
- 40 出租人應採系統且合理的基礎將融資收益分攤於租賃期間。此收益之分攤應建立於能反映出出租人融資租賃淨投資額，在每一期間獲取固定報酬率之模式。與期間相關之租賃款給付（不包括服務成本）應沖減租賃投資總額，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，應修訂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」

被分類為待出售（或包括於待出售處分群組內），則該資產應按國際財務報導準則第 5 號處理。

- 42 製造商或經銷商出租人應按企業用於賣斷所遵循之政策，認列銷售利潤或損失。如人為地以低利率報價時，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顧客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的資產將產生以下兩類收益：
- (1) 與將出租資產以正常售價（已扣除任何適用之數量折扣或商業折扣）立即賣斷所能產生之損益相當的損益，及
 - (2) 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)所認列的銷貨收入，為資產之公允價值或出租人應收最低租賃給付款按市場利率計算之折現值二者孰低者。租賃期間開始(日)所認列的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異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人為地以低利率報價以吸引顧客。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。如人為地以低利率報價，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 除滿足國際財務報導準則第 7 號之規範外，出租人對融資租賃應作以下揭露：
- (1) 對報導期間結束日之租賃投資總額及應收最低租賃給付款現值進行調節。此外，企業並應依下列各期間，揭露租賃投資總額及報導期間結束日之應收最低租賃給付款現值：
 - ① 不超過一年；
 - ② 超過一年但不超過五年；
 - ③ 超過五年。
 - (2) 未賺得融資收益。

- (3) 應計入出租人利益之未保證殘值。
- (4) 應收最低租賃給付款中無法收回之累計備抵數。
- (5) 認列為當期收益之或有租金。
- (6) 出租人重大租賃協議之一般說明。

48 揭露扣除當期新增業務之未實現收益及已取消租賃相關金額後之投資總額以作為成長指標，通常是有用的。

營業租賃

- 49 出租人應依資產之性質，於財務狀況表上表達作為營業租賃之資產。
- 50 來自營業租賃之租賃收益應按直線法於租賃期間內認列為收益，除非另一種系統化之基礎更能代表資產使用效益隨時間模式遞減*。
- 51 為賺取租賃收益而產生之成本（包括折舊）應認列為費用。除非另一種系統化之基礎更能代表資產使用效益隨時間模式遞減，否則租賃收益（不包括提供保險及維護服務等收益）應採直線法於租賃期間內認列，即使款項非按此基礎收取。
- 52 出租人因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，並於租賃期間按與認列租賃收益相同之基礎認列為費用。
- 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 號之規定判斷租賃資產是否已發生減損。
- 55 製造商或經銷商出租人之營業租賃並不認列任何銷售利潤，因其非等同銷售。

揭露

- 56 除滿足國際財務報導準則第 7 號之規範外，出租人對營業租賃應作以下揭露：
- (1) 不可取消營業租賃之未來最低租賃給付於以下期間之總額
 - ① 不超過一年；
 - ② 超過一年但不超過五年；
 - ③ 超過五年。

* 見解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」。

(2) 認列為當期費用之或有租金總額。

(3) 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、國際會計準則第 41 號揭露之規範，亦適用於出租人營業租賃所提供的租賃資產。

售後租回交易

58 售後租回交易涉及銷售某資產並再行租回該資產。租賃給付與售價通常是相互關連的，因為它們係採整套方式協商。售後租回交易之會計處理依所涉及之租賃類型而定。

59 售後租回交易若形成融資租賃，出售人兼承租人對銷售收入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之。

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。是故，銷售收入超過帳面金額部分並不適宜作為收益，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，且此交易明顯按公允價值達成，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之。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，任何損益應被立即認列。

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 承租人及出租人應揭露事項之要求同樣適用於售後租回交易。根據重大租賃協議須作說明之規定，應揭露售後租回交易協議或條款內特殊或罕見規定。

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視為已由出租人適當地確認過，此後並須按本準則之規定處理。
- 68 過去已適用國際會計準則第 17 號（1997 年修訂）之企業，對本準則所作之修改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），則應從首次適用該準則時追溯調整所有租賃。

生效日

- 69 企業應於 2005 年 1 月 1 日（含）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

其他準則之修改

本附錄之修改內容應適用於開始日為 2005 年 1 月 1 日（含）以後之年度。若企業提前適用本準則，本修改內容亦應提前適用。

* * * * *

本準則於 2003 年修改時包含於本附錄之修訂內容，已納入本版本之相關準則。

Draft

理事會核准 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 17 號

國際會計準則第 17 號「租賃」（2003 年修訂）係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	



國際會計準則第 17 號「租賃」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 17 號，但非屬準則之一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎概述國際會計準則理事會於 2003 年修訂國際會計準則第 17 號達成結論過程所考量之事項。個別理事會成員對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 理事會於 2001 年 7 月宣布將進行改善部分準則之計畫（包含國際會計準則第 17 號），作為其技術性計畫初始議程之一部分。此計畫係依據證券主管機關、專業會計師及其他有興趣者對準則之質疑及批評而進行。本改善計畫之目的在降少或刪除準則之替代處理、多餘及矛盾之處，處理部分趨同之議題並達成其他改善。理事會於 2002 年 5 月發布「國際會計準則改善計畫」之草案中公布其提案，意見截止日為 2002 年 9 月 16 日。理事會共收到超過 160 封對草案之意見函。
- BC 3 由於理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 17 號對租賃會計所建立之基本方法，因此本結論基礎不討論理事會對國際會計準則第 17 號尚未重新考量之規範。

租賃之分類－包含土地及建築物租賃

- BC 4 本準則第 14 段規定，具有不確定經濟耐用年限之土地租賃通常應分類為營業租賃，除非土地所有權預期於租期屆滿時移轉予承租人。前一版國際會計準則第 17 號並未明確地規定應如何分類包含土地及建築物之租賃。
- BC 5 某些國家之不動產權利通常係透過長期租賃方式取得，且租賃實質上與購買不動產幾乎無任何區別，這是一個需要關注的問題。因此，理事會決定於其 2001 年之改善計畫中處理此一問題，而不是延遲到更多租賃基本計畫完後再予解決。
- BC 6 理事會注意到實務上有二種方法被運用。第一種方法係將此類租賃視為單一整體，並將其分類為營業租賃。第二種方法係將租賃拆分為兩項要素－土地之租賃及建築物之租賃。理事會判定，第一種方法並無法充分地反應企業所控制之資產或其使用及融資情況，且亦與其他租賃之分類及衡量不一致。因此，理事會拒絕了將包含土地及建築物之租賃，整體分類為營業租賃的第一種方法。
- BC 7 理事會同意將租賃拆分為兩項要素－土地之租賃及建築物之租賃的第二種方法。按修訂後準則之第 14 段規定，土地要素通常被分類為營業租賃，而建築物要素則應用第 7 段至第 13 段之條件，分類為營業租賃或融資租賃。理事會注意到澳大利亞、加拿大及美國之一般公認會計原則，均明確地要求將包含土地及建築物之租

賃拆成兩項要素。

- BC 8 理事會亦討論了第三種方法，即是否刪除本準則第 14 段中有關當租賃期間屆滿但未移轉所有權時，土地租賃通常應分類為營業租賃之規定，並要求當本準則中所有其他融資租賃條件均符合時，將此類租賃分類為融資租賃。理事會注意到此種會計處理方式會與本準則中，以與租賃資產所有權相關的風險與報酬歸屬於出租人或承租人之程度，為租賃分類之依據標準相互矛盾。實際上，土地具有不確定經濟耐用年限，因此租賃期間屆滿時，與土地相關之重大風險與報酬並未移轉予承租人。因而，理事會拒絕了此方法。

最低租賃給付於土地及建築物間之分攤

- BC 9 草案中建議最低租賃給付應按租賃開始日，土地及建築物公允價值之相對比例分攤於土地及建築物。草案回應意見對於分攤基礎係指不動產公允價值之土地及建築物部分，亦或指此二要素於租賃公允價值之相對比例提出疑義。
- BC 10 理事會注意到按土地及建築物之相對公允價值為依據分攤最低租賃給付，無法反映土地具有不確定經濟耐用年限，及預期於租賃期間結束後仍保有其價值之事實。相反地，建築物之未來經濟益效益在租賃期間內可能有某種程度上之耗盡。因此，將與建築物有關之租賃給付，設定在一個使出租人不僅能獲得原始投資之報酬，且亦能補償租賃期間建築物耗用之價值的水準，是可合理預期的。至於土地，出租人通常不須對之土地之耗用進行補償。
- BC 11 因此，理事會決定於本準則中闡明，最低租賃給付之分攤應以能反映它們在補償出租人方面的作用加權衡量，而不是以土地及建築物之相對公允價值為依據。換言之，權重應能反映承租人對土地及建築物的租賃權利。在建築物已於租賃期間內提足折舊之極端情況下，最低租賃給付之權重須能反映租賃開始日建築物價值之報酬及全部折舊。假設土地殘值等於其於租賃開始日之價值，土地租賃權利之權重將僅反映原始投資之報酬。

拆分土地及建築物實務不可行

- BC 12 如何處理無法可靠衡量此兩項要素之租賃（例如由於類似之土地及建築物並不單獨出售或出租），形成另一個問題。一種可能的作法為將整體租賃分類為融資租賃。此舉可防止承租人藉由主張無法單獨對此兩項要素進行衡量，而規避對建築物採用融資租賃。然而，將整體租賃分類為融資租賃，亦有可能明顯未能忠實表達。有鑑於此，理事會決定當無法可靠衡量此兩項要素時，整體租賃應分類為融資租賃，除非此兩項要素明顯地均應被分類為營業租賃。

區分土地及建築物要素之除外規定

- BC 13 土地要素於租賃開始日之現值若僅占整體租賃價值比例相當小之情況，是否允許或規定免於區分土地及建築物要素，理事會對此進行討論。在這種情況下，將租賃區分為兩項要素並分別進行會計處理，其效益可能不會大於成本。理事會注意到澳大利亞、加拿大及美國之一般公認會計原則，允許或規定將此類租賃視為單一整體進行分類及會計處理，並在符合相關標準時以融資租賃處理之。理事會決定當土地要素不重大時，允許將土地及建築物以單一整體處理。
- BC 14 部分草案回應意見要求，對土地要素須占租賃總價值多小之相對價值比例提供指引。理事會決定不對此制定諸如特定百分比門檻之明確劃分標準，而決定應用重大性之一般規定。

過渡性規定

- BC 15 理事會決定有關包含土地及建築物租賃應區分土地及建築物要素之規定，應追溯適用。理事會注意到，因為此舉需要對兩項要素於租賃開始日（可能為數年前）之公允價值進行重估計，故實務上可能無法對這些租賃之處理進行追溯重評。理事會同時也注意到，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」對於無法追溯適用會計政策變動之情況已提供指引。因此，理事會決定不再為執行國際會計準則第 17 號此項修訂提供具體的過渡性規定。

租賃開始日與租賃期間開始(日)

- BC 16 前一版國際會計準則第 17 號並未定義租賃期間開始(日)，僅暗示性地假設租賃期間開始(日)（開始租賃時）與租賃開始日（簽訂協議時）為同一時間。部分回應意見提出疑問，若此兩日期存有時間差異時，特別是如果金額發生變動時（例如由於資產於租賃開始日尚在建造且最終成本無法得知），會發生什麼情況。目前本準則明確規定，應依租賃開始日所衡量之價值為基礎，於租賃期間開始(日)時認列租賃。然而，如果租賃因租賃開始日與租賃期間開始(日)之間出租人成本之變動而調整，此類變動之影響應視為於租賃開始日即已發生。此部分之修訂與澳大利亞、加拿大及美國之一般公認會計原則規定一致，亦與現行大多數普通購買與銷售交易之會計處理一致。
- BC 17 在對此處理達成一致意見之過程中，理事會注意到，若於租賃期間開始(日)時進行衡量，就原則而言將更令人滿意。然而，在國際會計準則第 17 號的架構內，實際上無法達成此項目標。因為本準則通常規定融資租賃之應收或應付款金額，應以資產之公允價值為認列基礎，而此公允價值於租賃開始日後之任何日期都是不適當的。

製造商及經銷商以外之出租人財務報表中之租賃

- BC 18 出租人於協商租賃之過程中可能發生直接成本，例如佣金、經紀人費用和法律費用等。前一版國際會計準則第 17 號含有如何處理此類成本之選擇：可選擇於此類成本發生時直接認列為費用或於租賃期間內分攤。前述處理方式之選擇同時適用於營業租賃及資本租賃。在融資租賃情況下，前一版國際會計準則第 17 號之第 33 段規定，可透過認列直接成本為費用，並於同一期間內認列相同金額之未賺得融資收益的方式，以達成將此類成本分攤於租賃期間。
- BC 19 理事會認為此種處理方式與「財務報表編製及表達之架構」準則之規定不一致。其結果為租賃期間開始(日)時即將部分未來融資收益認列為收益及資產，但此時尚未符合「財務報表編製及表達之架構」的收益及資產定義。因此理事會決定，若出租人欲將所發生之直接成本於租賃期間內分攤，應透過將此類成本計入租賃資產帳面金額之方式達成。
- BC 20 理事會注意到澳大利亞、加拿大、法國、日本、英國及美國之準則制定機構，允許或規定原始直接成本於租賃期間內分攤。理事會亦注意到其它準則允許或規定於資產帳面金額中認列一系列之類似成本，一般係指可直接歸屬於為取得該項資產所生之成本。因此，基於能與其他準則趨同及可比較之理由，理事會決定要求原始直接成本應計入租賃資產帳面金額內。
- BC 21 為使本準則與其他準則（特別是國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）之規定一致，理事會決定得認列為資產帳面金額的成本，僅限於協商及安排租賃所發生之增額且可直接歸屬之成本。

國際會計準則第 17 號「租賃」之執行指引

本執行指引附於國際會計準則第 17 號，但非屬準則之一部分。

形成營業租賃之售後租回交易釋例

形成營業租賃之售後租回交易可能產生利潤或損失，其決定及處理取決於租賃資產之帳面金額、公允價值及售價。下表列示出在不同情況下本準則之規定。

售價等於公允價值 (第 61 段)	帳面金額等於公允價值	帳面金額低於公允價值	帳面金額高於公允價值
利潤	無利潤	立即認列利潤	不適用
損失	無損失	不適用	立即認列損失

售價低於公允價值 (第 61 段)			
利潤	無利潤	立即認列利潤	無利潤(註 1)
無法由未來低於市場價格之租賃給付彌補的損失	立即認列損失	立即認列損失	(註 1)
由未來低於市場價格之租賃給付彌補的損失	遞延並攤銷損失	遞延並攤銷損失	(註 1)

售價高於公允價值 (第 61 段)			
利潤	遞延並攤銷利潤	遞延並攤銷超額利潤(註 3)	遞延並攤銷利潤(註 2)
損失	無損失	無損失	(註 1)

註 1 代表該情況已於本準則第 63 段處理。第 63 段規定，屬售後租回交易之資產，其

帳面金額應沖減至公允價值。

- 註 2 由於帳面金額應依據第 63 段之規定沖減至公平價格，因此利潤為公允價值與售價間之差額。
- 註 3 超額利潤（售價超過公允價值部分）應予遞延，並於資產預期使用期限內攤銷。公允價值高於帳面金額之差額應立即認列。

Draft

