

國際財務報導解釋第 4 號（2010 年版）翻譯草案

決定一項安排是否包含租賃

初審委員 淡江大學會計學系教授顏信輝

翻譯單位 安侯建業聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 11 月 30 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

國際財務報導解釋第 4 號
決定一項安排是否包含租賃

A 部分



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制定，並由國際會計準則理事會於 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
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，惟其轉讓資產（例如某項不動產、廠房或設備）之使用權，以收取一筆或一系列款項之報酬。企業（供應商）於可能轉讓資產使用權予另一企業（購買者）之安排中，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職能委外）。
 - 電信產業中，網路頻寬供應商與買方簽訂契約，提供頻寬之使用權。
 - 無論買方是否取得合約約定之產品或服務，均應履行特定給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 本解釋提供指引以判斷此等安排是否為（或包含）應依國際會計準則第 17 號之規定處理之租賃，本解釋並非為提供如何依該準則判斷租賃所屬類型之指引。
- 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。然而，安排中之標的資產若為國際會計準則第 16 號或國際會計準則第 38 號所述之會計帳戶，則屬本解釋之範圍。

範圍

- 4 本解釋不適用於下列安排：

- (a) 非屬（或非包含）國際會計準則第 17 號規範之租賃；或
- (b) 屬國際財務報導解釋第 12 號規範之公辦民營服務特許權協議。

議題

- 5 本解釋處理之議題為：
- (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) 何時應針對一項安排是否為（或包含）租賃條款執行評估或重評估；及
 - (c) 倘若一項安排為（或包含）租賃，該租賃之給付如何與安排中其他要素之給付作出區分。

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）租賃應基於該安排之實質內容，並應對是否存在下列事項進行評估：
- (a) 該安排之履行取決於某項特定資產或若干資產（該資產）之使用，及
 - (b) 該安排轉讓該資產之使用權。

該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，惟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標的。例如，假使供應商有義務提供特定數量之商品或服務，且有權利及能力使用並無於安排中指定之其他資產提供該商品或服務，則該安排之履行並非取決於該特定資產，該安排並不包含租賃。允許或要求當該特定資產於無法順利運作時，以相同或類似資產替代之擔保義務，並不能據此排除適用租賃之處理。此外，任何原因均可允許或要求供應商於特定日期（含）後替換其他資產之合約條款（或有或其他），亦不得於替換日期前排除適用租賃之處理。
- 8 特定資產不一定須於安排中明示，例如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係經濟不可行或不切實際時，則該資產視為特定資產。

安排轉讓該資產之使用權

- 9 若一安排將控制標的資產使用之權利轉讓予買方（承租人），則該安排轉讓該資產之使用權。若符合下列任一情況，則控制標的資產使用之權利業已轉讓：
- (a) 買方於取得或控制該資產高於不重大數量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) 買方於取得或控制該資產高於不重大數量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接取。
 - (c) 事實及環境顯示，於安排之期間內，除買方外，尚有一方或多方其他人將取得該資產所生產或製造高於不重大數量之產出或其他效用之可能性極低，且買方為產出所給付之價金，既非合約約定之產出固定單價，亦非相當於該產出交付時，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，應於安排開始時依據所有相關事實及情況進行評估。安排開始係指安排日及參與安排之各方承諾該安排主要條款日，兩者較早者。於安排開始後，針對一項安排是否包含租賃之重評估，僅於符合下列情形之一時為之：
- (a) 合約條款變更時，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，除非依據國際會計準則第 17 號第 4 段，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，未修改原始安排其他條款之續約或展期，僅須針對續約或展期期間依第 6 至 9 段予以評估。
 - (c) 安排之履行是否取決於某項特定資產之判斷有所變更。
 - (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 安排之重評估應基於截至重評估日之事實及情況，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）並不導致重評估。若一項安排進行重評估且判斷包含租賃（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)及(d)之情況下，自事實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時。

區分租賃給付與其他給付

- 12 若一項安排包含租賃，則參與安排之各方針對安排中之租賃要素應適用國際會計準則第 17 號之規定，除非依據國際會計準則第 17 號第 2 段之規定得予豁免。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，安排中所要求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，予以區分為屬於租賃者與屬於其他要素者。國際會計準則第 17 號第 4 段所定義之最低租賃給付僅指屬於租賃（即資產使用權）之給付，而不包括屬於安排中其他要素（例如服務及投入成本）之給付。
- 14 在某些情況下，買方應使用估計技術以區分安排中屬於租賃或屬於其他要素之給付。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 若買方認為實務上無法可靠區分相關給付，則：
- (a) 在融資租賃之情形下，以相當於第 7 及 8 段所辨認標的資產之公允價值，同時認列一項資產及負債。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^{*}設算該負債之隱含利息支出。
 - (b) 在營業租賃之情形下，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視為租賃支出。但應，
 - (i) 將此部分給付與其他未包含非屬租賃要素安排之最低租賃給付分別揭露，及
 - (ii) 說明已揭露之給付亦包含安排中非屬租賃要素之給付。

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此規定。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。

^{*}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。

過渡規定

- 17 國際會計準則第 8 號已規範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不要求須遵循該規定。若企業採用此豁免規定，則對於按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。

國際財務報導解釋第 4 號
決定一項安排是否包含租賃

B 部分



國際財務報導解釋第 4 號

決定一項安排是否包含租賃

所發布之隨附文件

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

國際財務報導解釋第 4 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋發布時之生效日為 2006 年 1 月 1 日，最新修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

釋例

安排中包含租賃之釋例

安排中不包含租賃之釋例

結論基礎



國際財務報導解釋第 4 號釋例

本釋例附於國際財務報導準則第 4 號，但非屬其一部分。

安排中包含租賃之釋例

事實

IE1 某生產公司（買方）與第三方（供應商）從事一項安排，約定供應商於特定期間提供生產過程之最低瓦斯需求量。該供應商於買方廠房附近設計並興建設備以生產所需之瓦斯，並持有該設備之所有權且控制該設備所有重大之運作。該協議內容如下：

- 該設備於安排中已明確辨認，供應商具有以其他方式提供瓦斯之合約權利。然而，以其他方式供應瓦斯係屬經濟不可行或不切實際。
- 供應商有權利將生產之瓦斯提供予其他客戶，且可為此移除、重置、修改或擴張該設備。惟於安排開始時，供應商並無修改或擴張該設備之計畫，該設備係專為買方之需求設計。
- 供應商應負責該設備之修繕、維護及資本支出。
- 供應商須備妥每月應提供之最低瓦斯數量。
- 買方每月支付固定之產能使用費及依實際取得產量計算之變動費用。無論是否取得該設備之產出，買方均須支付該固定產能使用費。而變動費用係包括該設備實際能源成本，約為其總變動費用之百分之九十。該設備無效率營運所導致之新增成本，係由供應商負責。
- 若該設備無法生產約定之最低數量，供應商應返還全部或部分固定產能使用費。

評估

IE2 該安排包含國際會計準則第 17 號「租賃」規定範圍之租賃。此安排中已有一項特定資產（該設備）可明確辨認，且協議之達成與否取決於該設備。儘管供應商有權利以其他來源供應瓦斯，但實際上並不會如此作。基於前述說明之事實，買方已取得該設備之使用權—尤其是，該設備係專為買方之需求設計且供應商並無修改或擴張該設備之計畫—除了買方以外，有一方或多方其他人將取得該設備高於不重

大數量之產出的可能性極低，且買方所給付之價金，既非合約約定之產出固定單價，亦非相當於該產出交付時，每單位產出之現時市場價格。

安排中不包含租賃之釋例

事實

IE3 某製造公司（買方）與第三方（供應商）從事一項安排，約定供應商於特定期間內為其產品提供特定零件。該供應商於買方工廠附近設計並興建廠房用以生產該零件，其設計之產能超過買方目前所需，且供應商持有該廠房之所有權並控制該廠房所有重大方面之運作。該安排之內容如下：

- 該供應商之廠房於此安排中已明確辨認，但供應商有權利自其所有之其他廠房運送零件以履行此安排。然而，於任何存續期間如此做法並不符經濟。
- 供應商應負責該廠房之修繕、維護及資本支出。
- 供應商須備妥應提供之最低數量。買方則依實際取得數量按固定之單價格進行支付。即便買方之需求未達約定之最低數量，仍僅須依實際取得數量進行支付。
- 供應商有權利將該零件售予其他顧客，且亦曾經有此紀錄（於替代零件市場出售），故可預期有買方以外之其他人將取得該供應商廠房高於不重大數量之產出零件。

評估

IE4 該安排不包含國際會計準則第 17 號「租賃」規定範圍之租賃。安排中已有一項特定資產（該廠房）可明確辨認，且安排之達成與否取決於該資產。儘管供應商有權利以其他來源供應零件，但因該方式並不具經濟性，故供應商並沒有能力選擇此方式。然而，基於前述說明之事實，由於買方並無能力或權利操作或指揮其他人操作該廠房或控制該廠房之實體接取，且買方以外之其他人將取得該資產高於不重大數量之零件產出的可能性高於極少可能，故買方並未獲得該廠房之使用權。此外，買方對所取得產量之支付單價係固定的。

國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 4 號，但非屬其一部分。

簡介

BC1 本結論基礎彙整國際財務報導解釋委員會於達成共識過程中所作之考量。國際財務報導解釋委員會個別成員對某些因素重視程度高於其他因素。

背景（第 1 至 3 段）

BC2 國際財務報導解釋委員會發現近年來，不具備租賃法律形式，惟約定於特定期間內轉讓特定資產使用權，以獲取一筆或一系列款項之安排正逐漸興起，本解釋第 1 段已舉出此類安排之釋例。國際財務報導解釋委員會認為該等安排具有租賃之許多特性。國際會計準則第 17 號「租賃」第 4 段之租賃定義為：「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 [用斜體強調部分係附加]」。國際財務報導解釋委員會指出所有符合租賃定義之安排，無論是否具備租賃之法律形式，皆應依國際會計準則第 17 號之規定處理（於該準則之規定範圍內）。換言之，如同會計解釋常務委員會於解釋公告第 27 號「評估法律形式為租賃之交易實質」之結論，經描述為租賃之一項安排，並不必然應按租賃之會計處理；國際財務報導解釋委員會之結論為，一項安排即使並未描述為租賃，仍可能屬國際會計準則第 17 號之範圍。因此國際財務報導解釋委員會決議發布指引以協助判斷一項安排是否為（或包含）租賃。

BC3 國際財務報導解釋委員會於 2004 年 1 月發布解釋草案第 D3 號「決定一項安排是否包含租賃」公開徵求意見，並收到 51 封之意見函。此外，為更深入了解執行該解釋提案條文可能出現之實務問題，國際會計準則理事會之幕僚與一些財務報表編製者之代表會面。

BC4 國際財務報導解釋委員會針對該議題發布解釋之作法獲得廣泛性之支持（即使是不同意草案第 D3 號中關於是否存有租賃之判斷條件之回覆者），惟有部分回應者質疑草案第 D3 號之提案是否為國際會計準則第 17 號之合理解釋。特別是，某些人建議該提案可於理事會目前之租賃研究計畫之前提出。

BC5 考量前述意見，國際財務報導解釋委員會之結論為，該等回應主要源自對草案第 D3 號結論基礎中指稱「國際會計準則第 17 號之租賃資產係指使用權，【及】此資產不應與【安排中之】標的項目（例如：某項不動產、廠房或設備）相互混淆」

之觀察。據此，國際財務報導解釋委員會了解部分回應者在意的是草案第 D3 號要求（或允許）買方（承租人）將使用權認為無形資產，即使該租賃係分類為營業租賃。

- BC6 於重新審議過程中，國際財務報導解釋委員會聲明國際會計準則第 17 號觀念上係將使用權視為資產（儘管該準則同意於融資租賃時，承租人認列資產並依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」或國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定處理）之觀點。然而，國際財務報導解釋委員會決定強調本準則之目的僅在判斷一項安排是否包含租賃，而不改變國際會計準則第 17 號之規定。因此，企業應針對已辨認之租賃，應依國際會計準則第 17 號之規定處理，包括依國際會計準則第 17 號第 7 至 19 段之規定，決定該租賃應分類為營業租賃或融資租賃。這也意謂，例如，倘若買方符合本解釋之條件，則(a)僅在附屬於所有權之幾乎所有風險與報酬已移轉時認列資產，且(b)將已認列之資產視為一項租賃項目，而非該項目使用權利之無形資產。
- BC7 國際財務報導解釋委員會重新考量解釋草案第 D3 號中關於「項目」（指某一項目之使用權）一詞之用法。國際財務報導解釋委員會發現，以「項目」而非「資產」來代表安排中之標的資產（例如，某項不動產、廠房或設備），以強調本解釋所規範之資產係指使用權而非標的項目或資產。惟考慮該用語可能造成混淆，國際財務報導準則解釋委員會決議於本解釋定案時，將該用語改回國際會計準則第 17 號之「資產使用權」。

多重要素安排

- BC8 國際財務報導解釋委員會認為，本解釋規定範圍內之許多安排很可能同時包含服務及資產使用權。換言之，該安排有時稱為多重要素安排。國際財務報導解釋委員會認為國際會計準則第 17 號允許將嵌入或包含於多重要素安排之租賃予以個別認列，因為國際會計準則第 17 號（第 3 段）規定該準則適用於「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」。此外，國際會計準則第 17 號第 4 段所定義之最低租賃給付已闡明不包括服務成本。因此，本解釋強調多重要素安排是否包含租賃，而非僅強調安排整體是否為租賃。

資產之構成部分（第 3 段）

- BC9 本解釋（如同解釋草案第 D3 號）並未說明安排中何者構成標的資產。換言之，本解釋並未處理較大資產之構成部分何時得為租賃之對象。
- BC10 解釋草案第 D3 號之部分回應者指出，此疏忽指出了草案的一項瑕疵。回應者對於屬對特定資產幾乎所有產出之無條件支付安排（可能包含租賃），及對小部分產

出之安排（可能不被要求視為包含租賃）會計處理間之潛在不一致性感到困惑。其他回應者則質疑解釋草案第 D3 號之規定允許過度彈性，認為國際財務報導解釋委員會應明確排除或提供額外之指引以釐清哪些構成部分應予認列（例如，實體可區分者）。

- BC11 國際財務報導解釋委員會決議於本計畫發展初期，不應處理構成部分之議題，而應專注於主要問題，即何者構成租賃。國際財務報導解釋委員會認為資產構成部分之主題本身是重要的，且該主題有較本解釋更廣泛之應用性。國際財務報導解釋委員會於重新審議過程中已聲明過此觀點，因此拒絕應於本解釋闡明構成部分之建議。國際財務報導解釋委員會亦得出結論認為，若規定本解釋不適用於包含某資產構成部分之使用權之安排（無論該構成部分是否為某資產之實體可區分部分，或係參照該資產之產出或可使用時間予以劃分）並不適當，因為這與國際會計準則第 17 號有所衝突。國際財務報導解釋委員會同意「資產使用權」一詞並未排除較大資產之構成部分。
- BC12 然而，基於回應者之意見，國際財務報導解釋委員會決議釐清本解釋應適用於標的資產為國際會計準則第 16 號或第 38 號所定義會計帳戶之安排。

範圍（第 4 段）

- BC13 本解釋之目的係決定一項安排是否包含國際會計準則第 17 號範圍內之租賃，該租賃之會計處理則依照該準則相關規定。基於本解釋不應解讀為凌駕國際會計準則第 17 號之任何規定，國際財務報導解釋委員會決定應敘明，倘若一項安排為（或包含）國際會計準則第 17 號範圍以外之租賃或授權合約，則企業針對該租賃或授權合約不須適用國際會計準則第 17 號。
- BC14 國際財務報導解釋委員會考量本解釋之範圍是否可能與國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」^{*}有所重複。特別是本解釋指出一項產出之安排可能符合國際會計準則第 39 號關於衍生工具之定義，但依本解釋判斷亦包含租賃。國際財務報導解釋委員會認為應無重複問題，因一項產出之安排若為衍生工具，則不可能符合本解釋第 6 至 9 段之條件。尤其是，國際財務報導解釋委員會發現此種安排係針對於活絡市場中可取得市場報價之產品，是以不太可能係取決於某特定已辨認資產之使用。
- BC14A 國際財務報導解釋委員會考量本解釋之範圍是否可能與根據解釋草案第 D12 至第 D14 號所制定之國際財務報導解釋第 12 號有所重複。特別引起注意的是，部分回應者提及，部分公辦民營服務特許權協議之約定條款，將同時被視為國際財務報

^{*}國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

導解釋第 4 號之租賃及符合解釋草案第 D12 至 D14 號之規定範圍。國際財務報導解釋委員會認為於會計處理間之選擇並不適當，因為此舉將導致對有類似經濟影響之合約出現不同之會計處理。因此國際財務報導解釋委員會修正國際財務報導解釋第 4 號，明訂符合國際財務報導解釋第 12 號規定範圍之公辦民營服務特許權協議，不屬於國際財務報導解釋第 4 號之範圍。

共識（第 6 至 15 段）

決定一項安排是否包含租賃之條件（第 6 至 9 段）

- BC15 國際財務報導解釋草案第 D3 號提出同時符合下列三項條件者，該安排為(或包含)租賃：
- (a) 該安排取決於某項或若干項目（該項目）。該項目無須於安排之合約條款中明確指出，相反地，當供應商使用替代項目來履行該安排對供應商而言係經濟不可行或不切實際時，該項目得採隱喻方式加以辨識。
 - (b) 該安排轉讓該項目於特定期間內之使用權，如此買方得排除他人使用該項目。
 - (c) 該安排之價金係為該項目可供使用之時間而給付，而非為實際使用該項目而給付。
- BC16 解釋草案第 D3 號亦建議，安排中有買方以外之其他人將取得該項目高於不重大數量之產出的可能性極低時，係符合前段第二項之條件。
- BC17 解釋草案第 D3 號之結論基礎中，國際財務報導解釋委員會注意到本解釋與美國新興會計問題專案小組於 2003 年 5 月所發布之 01-8 號公告「決定一項安排是否包含租賃」之相似性。國際財務報導解釋委員會認為「儘管 01-8 號公告之用語與本解釋草案不同，...但兩者對於一項安排是否包含租賃有類似之評估。」
- BC18 部分回應者不同意國際財務報導解釋委員會之結論，並指出實際上兩解釋間之差異重大。然而，國際財務報導解釋委員會仍維持原結論。尤其注意到委員會與美國新興會計問題專案小組均認為：買方有權利取得一項資產之產出，無論是否有權利或能力實質操作或控制接取該資產，該安排即轉讓了使用權。因此，許多無條件支付（及類似合約）於兩解釋下評估之結果相似。
- BC19 惟國際財務報導解釋委員會同意部分安排依據 01-8 號公告將視為租賃，但依據解釋草案第 D3 號則否。國際財務報導解釋委員會認為對此有兩項主要理由：首先，解釋草案第 D3 號第三項條件（該安排之價金係為該項目可供使用之時間而給付，而非為實際使用該項目而給付）之影響係：於包含租賃之安排中，買方通常被要求承擔部份價格風險，而此非 01-8 號公告之論點。其次，解釋草案第 D3 號第二

項條件（該安排轉讓該項目之使用權...，而買方得排除他人使用該項目）主張僅在買方取得特定資產之幾乎所有產出時，該安排方係轉讓關於資產產出之使用權。依據 01-8 公告，倘若買方控制或操作該標的特定資產，儘管只取得該資產高於少量之產出，仍視為轉讓使用權。

BC20 國際財務報導解釋委員會指出，國際會計準則第 17 號所定義之租賃與美國財務會計準則公報第 13 號「租賃之會計處理」之定義相似。有鑑於此，國際財務報導解釋委員會認為並無令人信服之理由主張國際財務報導準則及美國財務會計準則對於一項安排是否包含租賃，產生不同之評估。再者，國際財務報導準則解釋委員會贊同某些回覆意見所提醒的，一項協議若需要依兩套相似但不相同之條件評估，實務上有其困難。因此國際財務報導準則解釋委員會決議應嘗試消弭解釋草案第 3 號及 EITF 01-8 號公告針對一項安排是否包含租賃之判斷條件上的差異。國際財務報導解釋委員會之結論為，達成該目的最有效率之方式係修改其條件，使其與 01-8 號公告之規定更為一致。

BC21 針對國際會計準則第 17 號及美國財務會計準則第 13 號之差異，國際財務報導解釋委員會決議盡可能採用 01-8 號公告之實際用語。委員會認為用語上之差異不利於推動接軌，且可能引起混淆，因此，除下列兩點外，第 7 至 9 段實質上已與 01-8 號公告一致：

(a) 本解釋使用「資產」一詞而非 01-8 號公告之「不動產、廠房或設備」。國際財務報導解釋委員會指出國際會計準則第 17 號所定租賃之範圍較美國財務會計準則第 13 號涵蓋範圍更廣，且並無理由將本解釋限縮於不動產、廠房或設備之項目。

(b) 01-8 號公告中「高於少量之產出」一語於本解釋係以「高於不重大數量之產出」表達，後者係國際財務報導準則之習慣用語且與其他準則相互一致。然而，國際財務報導解釋委員會認為本文所述「少」與「不重大」意思相同。

BC22 除了些微修改解釋草案第 D3 號第一項條件之文字外，針對決定一項安排是否包含租賃與 01-8 號公告之條件完全接軌之做法係將第二及第三項條件由一項條件取代：該安排轉讓控制標的資產之使用權予買方。

BC23 儘管國際財務報導準則關於決定一項安排是否包含租賃與美國一般公認會計原則之規定一致，國際財務報導解釋委員會強調，依據本解釋所辨認之租賃，採用國際財務報導準則之會計處理仍可能因個別租賃準則之不同，而與美國一般公認會計原則有所差異。

該安排之履行取決於某項特定資產之使用（第 7 及 8 段）

BC24 國際財務報導解釋委員會同意，應於安排中辨識出某項特定資產是否包含租賃。

國際財務報導解釋委員會認為應遵循租賃之定義，即參照「一項資產之使用權」[用斜體強調部分係附加]。國際財務報導解釋委員會亦觀察到，取決於某項已辨認特定資產，係用以區分租賃及其他轉讓資產使用權但非租賃之安排(例如一些服務安排)之一項特徵。

- BC25 然而，國際財務報導解釋委員會之結論為：對安排中資產之辨認並無須為明示者。替代的，供應商使用替代資產來履行該義務若屬經濟上不可行或不切實際，此事實或情形可成為隱喻之辨認。某項資產之隱喻辨認之例如下：當供應商僅有一項適用資產時；用以履行該合約之資產須特定地點或專門針對賣方需求；及供應商係為某既定目的而成立之特殊目的個體。
- BC26 解釋草案第 D3 號之部分回應者指出，第一項條件造成買方之會計處理需取決於供應商選擇如何履行該協議而定。他們指出買方對此可能無法掌控，因為(形式上)買方係針對產出簽約。此外，某項資產產出之類似安排，將依據是否取決於特定資產之使用而有不同會計處理，部分回應者也對於缺乏可比性提出困惑。
- BC27 為回應前述意見第一點，國際財務報導解釋委員會認為企業選擇取得產品之方式，通常決定其會計處理；舉例來說，企業可能選擇承租電廠或與電力供給網絡連結以滿足其電力需求，這兩項選擇將導致不同之會計處理。儘管於回覆意見之舉例中，選擇係由供應商(而非買方)決定，國際財務報導解釋委員會認為關鍵點在於企業之最終立場(即是否為租賃?)而非如何達到該立場(即此後果係主動選擇或被迫接受)。
- BC28 為回應前述意見第二點，國際財務報導解釋委員會認為重要的是考量本解釋所訂條件之合併效果而非個別地考量各條件。於重新審議解釋草案第 D3 號之提案及 01-8 號公告之規定時，國際財務報導解釋委員會決議，在現行國際財務報導準則之內容下，待履行合約通常無須作會計處理，本解釋係確認買方應認列(若符合融資租賃之定義)之合約(或其中之要素)。國際財務報導解釋委員會認為，對租賃要素之辨別及會計處理，代表現行會計實務之改善。

安排轉讓資產之使用權(第 9 段)

- BC29 比照 01-8 號公告，本解釋已明確規定符合三項條件其中之一者，即已轉讓使用權。
- BC30 前二項條件係用以衡量買方為取得或控制該資產高於不重大數量之產出時，透過操作或接取以實體控制該標的資產使用權之能力。例如，買方於安排中有能力任用、解聘或取代該資產之操作人員，或有能力指定重大營運政策及程序(並非有權監督供應商之活動)且供應商無權變更該政策與程序時，即可證明有能力操作該資產。
- BC31 國際財務報導解釋委員會於解釋草案第 D3 號中說明，於判斷使用權是否已轉讓

時，並不考慮買方實體操作標的資產之能力。國際財務報導解釋委員會指出，不必然須轉讓其使用權，資產管理者才可操作資產。惟國際財務報導解釋委員會發現依據 01-8 號公告，除操作資產之能力外，買方必須取得高於小量之產出。國際財務報導解釋委員會同意於此情形下，該安排係轉讓了使用權。

BC32 國際財務報導解釋委員會認同美國新興會計問題專案小組之認定，買方於取得或控制該資產之高於小量產出時，透過接取而有能力實體控制標的資產，則該安排已轉讓使用權。國際財務報導解釋委員會指出此種安排下，買方有能力限制其他方接取標的資產之經濟效益。

BC33 判斷使用權是否已轉讓之第三項條件係衡量買方是否取得標的資產所有或幾乎所有產出或其他效用。

BC34 如上述說明，解釋草案第 D3 號同樣明確指出，其他人可取得該資產高於不重大數量之產出的可能性極低時，該安排即轉讓了使用權。於不同意解釋草案第 D3 號之回應者中，此條件被認為係最令其困擾。在某些特殊情形下，回應者並不贊同買方取得某資產產出之權利，即等同該資產之使用權。他們向國際財務報導解釋委員會提出下列論點：

- (a) 使用權應指買方於安排之期間內，有能力控制標的資產之使用方式：例如，買方員工參與或監督該資產操作之權利。
- (b) 除對資產產出之權利外，買方應能控制產出之配銷情況；換言之，須具備決定產出物流時間之能力，否則僅是消耗資產之產出而非於營業過程中使用該資產。
- (c) 於多數供應合約中，買方於供應商違約的情況下，並無法使用廠房卻須承受損失。缺乏該項權利顯示並不存在租賃之事實。倘若該安排的確包含租賃，則買方應有能力可以由替換原供應商之其他服務提供者處，獲得安排所約定廠房之產出。
- (d) 解釋草案第 D3 號於決定一項安排是否包含租賃時，並未考慮資產「附屬於所有權之風險及報酬」。是以，供應商保留資產營運及附屬於所有權之幾乎所有風險及報酬的安排可被視為包含租賃。惟該安排下，供應商之現金流量可能較「真實」之出租人更具有潛在之變異性，且供應商要求之報酬可能遠高於出租人之市場利率。

BC35 國際財務報導解釋委員會於重新審議時聲明其觀點：買方取得資產幾乎所有產出時，即有能力限制其他人接取該資產之產出。買方因控制該資產所衍生經濟效益之接取而具有使用權。因此，國際財務報導解釋委員會並不同意，無法實體控制標的資產之使用即排除使用權之存在（儘管如前所述，該能力可能顯示使用權已轉讓）。

BC36 關於其他各點，國際財務報導解釋委員會說明如下：

- (a) 當其他人將取得資產高於不重大數量之產生的可能性極低，則取得該資產幾乎所有產出之買方實際上可決定該產出之配送。
- (b) 對多數單純之租賃，因出租人違約而終止租賃之承租人，便不得再使用該資產。再者，多數租賃合約同時包含使用權及服務要素，相關之服務條款並無法單獨運作（例如承租人不能僅終止服務要素）。國際財務報導解釋委員會更明確指出，供應商違約時買方有權利求償，即意謂一開始即轉讓資產之使用權，且供應商應賠償買方失去該使用權所造成之損失。
- (c) 風險與報酬通常與判斷租賃之分類有關，而非一項安排是否為租賃。國際財務報導解釋委員會認為，在多數單純短期之營業租賃，出租人仍保留幾乎所有風險及報酬。儘管於判斷租賃時，訂明特定程度風險及報酬之移轉是必要的，國際財務報導解釋委員會卻質疑訂出該條件之可行性。然而，轉讓資產使用權之安排將同時轉讓與所有權相關之特定風險及報酬。因此，所有權風險及報酬之移轉可能顯示於該安排中轉讓資產之使用權。例如，若某安排之訂價係固定產能使用費，此設計係為使供應商回收對標的資產之資本投資，則該訂價即可能為一項具說服力之證據，顯示除了買方以外之其他人將取得該資產所生產或製造高於不重大數量之產出或其他效用的可能性極低，且符合第 9 段(c)之條件。

BC37 為採行 01-8 號公告之方法，國際財務報導解釋委員會已明訂：倘若買方針對取得特定資產所有或幾乎所有產出所給付之價金，係以合約約定之產出固定單價計算，或以相當於該產出交付時，每單位產出之現時市場價格計算，則該安排並未轉讓該資產之使用權。此係因該情形下，買方係付款取得商品或服務，而非該資產之使用權。國際財務報導解釋委員會透過於解釋草案第 D3 號中提案合併第二及第三項條件（見前述結論基礎第 15 段(b)及(c)），作了類似的區分。

BC38 國際財務報導解釋委員會指出，本解釋將導致買方承諾購買特定資產所有或幾乎所有產出之無條件支付合約被認定為包含租賃。由於該安排下，買方係為該標的資產可供使用之時間而給付價金，而非基於實際之使用或產出（此導致合約之訂價既非產出之固定單價，亦非相當於每單位產出之現時市場價格）。多數無條件支付合約，買方已於合約中承諾無論是否使用標的資產或取得資產之產出，均應給付款項予供應商，該價金即為取得資產之使用權。國際財務報導解釋委員會同意無條件支付合約之整體效果，與租賃加上相關服務或供應合約（例如包含資產營運及購買投入的合約）的整體效果類似。

BC39 國際財務報導解釋委員會發現若一項安排包含租賃，且該租賃為營業租賃，則適用本解釋所認列之資產、負債及費用可能與未包含租賃者相同。惟國際財務報導解釋委員會指出國際會計準則第 17 號規定，出租人及承租人於租賃期間係依直線

法認列營業租賃所收付之價金（除非另一種系統化基礎更能代表租賃資產使用效益之時間模式），因此於某些情況下，需要比照該模式調整含有租賃項目之價款認列。國際財務報導解釋委員會同時指出，國際會計準則第 17 號規定出租人及承租人應揭露未來之最低租賃給付，而本解釋通常導致額外之揭露。國際財務報導解釋委員會認為，對買方而言，本解釋所討論之安排係未來重大承諾之典型代表，且於國際會計準則第 17 號以外之其他準則並未明確規定應於財務報表揭露。國際財務報導解釋委員會之決議為，符合國際會計準則第 17 號規定範圍之安排，應提供協助財務報表使用者評估買方之償債能力、流動性及適應能力之相關資訊。國際財務報導解釋委員會承認揭露之資訊可能僅為與協議中之租賃項目相關者；然而委員會同意，強調對待履行合約之更一般性揭露，將超過本解釋之範圍。

評估或重評估一項安排是否包含租賃（第 10 及 11 段）

- BC40 國際財務報導解釋委員會於解釋草案第 D3 號提議，應於安排開始時，依據當時已存在相關事實及情況，評估一項安排是否包含租賃，且比照國際會計準則第 17 號，僅於合約條款變更時始須重新評估。因此，依據解釋草案第 D3 號，供應商於續後取得履行安排之額外資產時，並無須執行重評估。
- BC41 部分回應者不贊同該結論並主張類比適用國際會計準則第 17 號有關租賃分類之規定，並不攸關，因為本解釋之目的在於判斷一項安排是否屬於國際會計準則第 17 號之範圍。他們指出既然判斷係基於某些因素（例如該安排是否取決於某特定資產），則邏輯上相關因素變動時即應執行重評估。
- BC42 國際財務報導解釋委員會接受該意見，並認為該論點較草案第 D3 號所述要求重評估安排將造成買方負擔過重之疑慮更為重要。國際財務報導解釋委員會並注意到解釋草案第 D3 號之提案與 01-8 號公告內容有所差異。既然國際財務報導解釋委員會已修改判斷租賃是否存在之方法以與 01-8 號公告接軌，故國際財務報導解釋委員會決議將明訂與 01-8 號公告相同之重評估規定。
- BC43 國際財務報導解釋委員會認為第 10 及 11 段之規定僅與決定安排何時應重評估有關，而並未改變國際會計準則第 17 號之規定。因此倘若包含租賃之安排應予重評估，且重評估結果仍包含租賃，則該租賃僅在符合國際會計準則第 17 號第 13 段時，始應重分類為融資租賃或營業租賃。

區分租賃給付與其他給付（第 12 至 15 段）

- BC44 解釋草案第 D3 號及本解釋均要求安排之價金同時包含租賃及其他要素（例如服務）時，應依據其相關公允價值區分為屬於租賃者及屬於其他要素者。國際財務報導解釋委員會認為公允價值係該交易經濟實質最攸關且最忠實之表達。

- BC45 國際財務報導解釋委員會指出，該規定對買方而言將較供應商困擾，特別是當買方無法得知供應商之訂價資訊時。國際財務報導解釋委員會因此同意，應提供協助買方區分安排中之租賃及其他要素之指引。惟國際財務報導解釋委員會承認在罕見情況下，買方實務上無法可靠區分相關給付。國際財務報導解釋委員會認為在此情況下若租賃類型屬融資租賃，則國際會計準則第 17 號之規定可確保買方資本化之金額將不大於該資產之公允價值（國際會計準則第 17 號第 20 段規定，承租人應依承租資產之公允價值及最低租賃給付現值較低者，認列為融資租賃資產）。是故，國際財務報導解釋委員會決議明訂於此種情形下，買方應依標的資產之公允價值認列為租賃資產。若租賃類型屬營業租賃且實務上無法可靠區分相關給付時，國際財務報導解釋委員會同意，為考量實務可行性，買方於揭露最低租賃給付時應揭露該安排之所有給付價金，並說明該金額包含安排中其他要素之給付價金。
- BC46 解釋草案第 D3 號部分回應者指出，倘若營業租賃之買方並未區分給付價金，將降低國際會計準則第 17 號所規定揭露之有效性。國際財務報導解釋委員會同意，財務報表使用者通常以最低租賃給付來估計營業租賃下之資產價值，因此決議包含其他要素在內之租賃給付價金應單獨揭露。

過渡規定（第 17 段）

- BC47 解釋草案第 3 號及本解釋均要求追溯適用，部分回覆意見建議本解釋應僅限適用於生效日後開始之新安排。支持此看法之兩項主要論點如下：
- (a) 與 01-8 號公告接軌（該公告適用於 2003 年 5 月 28 日後之次期報導期間所開始或修改之安排）；
 - (b) 為能平穩過渡，特別是多年前簽訂而難以依解釋草案第 D3 號追溯評估之長期合約。
- BC48 國際財務報導解釋委員會指出美國新興會計問題專案小組論點通常係推延適用。相反的，依據國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」明訂之原則，國際財務報導準則（包括解釋）應予追溯適用。國際財務報導解釋委員會認為並無令人信服之理由可悖離該項原則。國際財務報導解釋委員會並指出，除非明訂與 01-8 號公告（於解釋草案第 D3 號前發布）相同之生效日，否則仍須與美國一般公認會計原則進行調節。
- BC49 此外，國際財務報導解釋委員會強調某些長期安排之續約仍須追溯適用。若未追溯適用，將導致類似之安排於各年間採用不同之會計處理而失去其可比性。
- BC50 然而，國際財務報導解釋委員會認同完全追溯適用所產生之實務困難，尤其是可能要追溯至多年前並判斷當時是否符合條件。雖然國際會計準則第 8 號提供實務

上無法完全追溯適用時，得放寬要求之情況。國際財務報導解釋委員會仍決議於本解釋提供現已依據國際財務報導準則之編製者過渡性放寬措施。國際財務報導準則委員會強調該放寬並未改變國際會計準則第 17 號之過渡規定，因此倘若一項安排業經判斷包含租賃，企業應於該安排開始日即適用國際會計準則第 17 號。