

# [草案]國際財務報導準則第 X 號

## 租賃

### 簡介

---

- 1 本[草案]準則明訂租賃之會計處理。本[草案]準則之核心原則為企業應認列因租賃所產生之資產及負債。
- 2 企業於適用本[草案]準則時應考量合約之條款及條件與所有相關事實及情況。企業對具有類似特性並處於類似情況下之租賃應一致地適用本[草案]準則。

### 目的

---

- 3 本[草案]準則之目的係建立承租人及出租人應適用之原則，以對財務報表使用者報導租賃所產生之現金流量之金額、時點及不確定性之有用資訊。

### 範圍

---

- 4 企業對於第 6 段所定義之所有租賃(包括在轉租中使用權資產之租賃)應適用本[草案]準則，惟下列所述者除外：
  - (a) 出租人之無形資產租賃(見[草案]國際財務報導準則第 X 號「來自客戶合約之收入」<sup>1</sup>)。
  - (b) 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用之租賃(見國際財務報導準則第 6 號「礦產資源之探勘及評估」)。
  - (c) 生物資產之租賃(見國際會計準則第 41 號「農業」)。
  - (d) 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」範圍內之服務特許權協議。
- 5 承租人無須適用本[草案]準則於無形資產租賃。

### 辨認一項租賃

---

<sup>1</sup> 本文件中任何對[草案]國際財務報導準則第 X 號「來自客戶合約之收入」之引述係指國際會計準則理事會於 2011 年 11 月發布之草案「來自客戶合約之收入」。

- 6 租賃係將一項資產（標的資產）之使用權轉讓一段時間以換取對價之合約。
- 7 企業應於合約成立日<sup>2</sup>同時評估下列兩者，以判定該合約是否係（或包含）一項租賃：
- (a) 合約之履行是否取決於一項已辨認資產之使用（如第8至11段所述）；及
  - (b) 合約是否將該已辨認資產之使用之控制權轉讓一段時間以換取對價（如第12至19段所述）。

### 合約之履行取決於已辨認資產之使用

- 8 一項資產通常藉由在合約中被明確指定而被辨認。惟即使某項資產已被明確指定，若供應者（即在合約下提供商品或勞務之個體）在整個合約期間具有替換該資產之實質權利，則合約之履行並非取決於已辨認資產之使用。反之，即使一項資產未於合約中明確指定，若供應者並無替換該資產之實質權利，則合約之履行仍可能取決於已辨認資產之使用。
- 9 若符合下列兩項條件，供應者替換資產之權利係實質權利：
- (a) 供應者無須客戶（即在合約下取得商品或勞務之個體）同意，即能以替代資產替換該資產；及
  - (b) 並無任何障礙（經濟上或其他）妨礙供應者於合約期間內以替代資產替換該資產。此類障礙之例包括但不限於：
    - (i) 資產替換之相關成本過高，致使該成本對於在合約期間內以替代資產作替換造成經濟上之障礙；及
    - (ii) 妨礙或阻止供應者替換該資產之營運障礙（例如對供應者而言，替代資產並非隨時可得，亦難以在合理時間內或在不發生重大成本之情況下獲得）。
- 10 即使在標的資產無法適當運作或可做技術升級時，供應者具有以其他資產替換該資產之權利或義務，合約之履行仍可能取決於已辨認資產之使用。此外，即使供應者具有僅在一特定日期（或之後）不問任何理由即替換為其他資產之權利或義務，合約之履行仍可能取決於已辨認資產之使用。在此情況下，合約之履行在替換之權利或義務生效前仍可能取決於已辨認資產之使用。

<sup>2</sup>譯者註：合約成立日係指簽約日，第15段所述之開始日則係出租人使標的資產可供承租人使用之日。

- 11 資產在實體上可區分部分（例如建築物之樓層）可為已辨認資產。惟資產之部分容量（例如光纖電纜之部分容量低於該電纜幾乎所有之容量者）因其實體上無法與該資產之剩餘容量區分，故不得作為已辨認資產。

## 合約轉讓已辨認資產之使用之控制權

- 12 若客戶於整個租賃期間同時具有下列兩項能力，則合約轉讓已辨認資產之使用之控制權：
- (a) 主導已辨認資產之使用（如第 13 至 17 段所述）；及
  - (b) 獲得已辨認資產之使用效益（如第 18 及 19 段所述）。

### 主導使用之能力

- 13 客戶有主導一項資產之使用之能力，係指合約轉讓權利，給予客戶對資產之使用制定決策之能力，在整個合約期間該等決策對使用該資產可獲得之經濟效益有最大影響。
- 14 對使用資產可獲得之經濟效益可能有最大影響之決策之例包括（但不限於）決定或能改變下列任一事項者：
- (a) 該資產於合約期間內如何運用及其目的為何；
  - (b) 該資產於合約期間內如何操作；及
  - (c) 該資產之操作者。
- 15 在某些合約中，有關資產使用之重大決策僅有少數（若有）於租賃開始日後制定；在此種合約下，客戶可能於開始日或之前即取得主導資產使用之能力。例如，客戶可能參與該資產使用之設計或合約之條款及條件之決定，因此對使用資產可獲得之經濟效益有最大影響之資產使用相關決策，係預先制定。在該等情況下，客戶因其於合約開始日或之前即已制定該等決策，故於整個合約期間具有主導資產使用之能力。
- 16 合約可能包括限制客戶使用資產之條款。例如，合約可能明訂資產之最大使用數量以保障供應者對該資產之權益。此類限制客戶使用資產之保障性權利本身並不妨礙客戶具有主導資產使用之能力。
- 17 給予客戶指定某項資產產出（例如該資產所生產商品或勞務之數量及描述）之能力之權利，其本身並不表示客戶具有主導該資產使用之能力。指定產出之能力（但並無與資產使用相關之任何其他決策權利）給予客戶與購買勞務之任何客戶相同之權利。

## 獲得使用效益之能力

- 18 客戶獲得某項資產之使用效益之能力，係指其於整個合約期間取得來自使用該資產之幾乎所有潛在經濟效益之權利。客戶得以許多方式（如使用、消耗、持有或轉租資產等）直接或間接取得來自使用該資產之經濟效益。來自使用資產之經濟效益包括產品及勞務形式之主要產出及副產品。該等經濟效益亦包括自與第三方之商業交易所可實現來自使用資產之其他經濟效益。
- 19 若同時發生下列兩事項，則客戶不具獲得資產之使用效益之能力：
- (a) 客戶僅在結合供應者所提供之額外商品或勞務（且該供應者或其他供應者未單獨出售此商品或勞務）時，始能取得該資產之使用效益；及
  - (b) 該資產係附屬於勞務之交付，因該資產已被設計為僅能與供應者所提供之額外商品或勞務一同運作。在此等情況下，客戶收取一組商品或勞務，該組商品或勞務係為交付合約約定之整體勞務予該客戶而組合。

## 區分合約之組成部分

- 20 企業依第 6 至 19 段之規定判定一項合約包含租賃後，應辨認該合約中之每一單獨租賃組成部分。若同時符合下列兩項條件，企業應將一項資產之使用權視為單獨租賃組成部分：
- (a) 承租人得自單獨使用該資產或連同承租人隨時可得之其他資源一併使用而獲益。隨時可得之資源，係由出租人或其他供應者單獨出售或出租之商品或勞務，或承租人已自出租人或自其他交易或事項取得之資源；且
  - (b) 該標的資產並未依附於合約中之其他標的資產，亦未與該等資產高度相關。
- 21 除第 23 段(b)(ii)及 23 段(c)所述者外，企業應將每一租賃組成部分作為一項單獨之租賃，並與合約中之非租賃組成部分分別處理。企業應將合約中之對價分攤至依第 22 至 24 段之規定已辨認之每一單獨租賃組成部分。

## 出租人

- 22 出租人依第 20 段之規定辨認合約中之租賃組成部分後，應適用[草案]國際財務報導準則第 X 號「來自客戶合約之收入」第 70 至 76 段之規定，分攤合約中之對價。

## 承租人

- 23 承租人依第 20 段之規定辨認合約中之租賃組成部分後，應依下列規定分攤合約中之對價：

- (a) 若合約中之每一組成部分均有可觀察之單獨價格，承租人應將該對價按每一組成部分相對單獨價格之基礎分攤至每一組成部分。
  - (b) 若合約之各組成部分中有一項或多項（但非全部）具有可觀察之單獨價格，承租人應依下列兩項處理：
    - (i) 具可觀察價格之各合約組成部分，以其單獨價格分攤；及
    - (ii) 不具可觀察價格之合約組成部分，以合約中之剩餘對價分攤。若不具可觀察價格之合約組成部分中有一項或多項組成部分係租賃組成部分，承租人應結合所有不具可觀察價格之組成部分，並將其作為單一租賃組成部分處理。
  - (c) 若合約之任何組成部分均無可觀察之單獨價格，承租人應結合該等組成部分並將其作為單一租賃組成部分處理。
- 24 一項價格若係出租人或類似供應者對於類似租賃、商品或勞務組成部分按單獨基礎收取之價格，該價格係可觀察。

## **租賃期間（第 B2 至 B6 段）**

---

- 25 租賃期間為租賃之不可取消期間併同下列兩者：
- (a) 延長租賃之選擇權所涵蓋之可延長期間，若承租人具有重大經濟誘因行使該選擇權；及
  - (b) 終止租賃之選擇權所涵蓋之可終止期間，若承租人具有重大經濟誘因不行使該選擇權。
- 26 企業於開始日評估承租人是否具有重大經濟誘因行使延長租賃之選擇權或不行使終止租賃之選擇權時，應如第 B5 段所述考量合約基礎、資產基礎、企業基礎及市場基礎之因素。該等因素應一併考量，且任何一項因素之存在不必然表示承租人具有行使或不行使該選擇權之重大經濟誘因。
- 27 企業僅於發生下列任一事項時始應重評估租賃期間：
- (a) 會導致承租人具有或不再具有重大經濟誘因行使延長租賃之選擇權或不行使終止租賃之選擇權之攸關因素變動（如第 B6 段所述）。企業不得僅因市場基礎因素（例如租賃某項可比資產之市場利率）之變動而對租賃期間作重評估。
  - (b) 承租人執行下列任一事項：
    - (i) 行使一項選擇權，雖然企業先前判定承租人不具重大經濟誘因行使該選擇權；或

- (ii) 不行使一項選擇權，雖然企業先前判定承租人具有重大經濟誘因行使該選擇權。

## 租賃之分類

---

- 28 企業應於開始日將租賃分類為 A 型租賃或 B 型租賃。企業於開始日後不得重評估該分類。
- 29 若標的資產非屬不動產，企業應將租賃分類為 A 型租賃，除非符合下列任一條件：
- (a) 租賃期間為標的資產總經濟年限之不重大部分；或
- (b) 於開始日，租賃給付之現值相對於標的資產之公允價值而言，並不重大。
- 若符合前述任一條件，該租賃分類為 B 型租賃。
- 30 若標的資產為不動產，企業應將租賃分類為 B 型租賃，除非符合下列任一條件：
- (a) 租賃期間為標的資產剩餘經濟年限之主要部分；或
- (b) 於開始日，租賃給付之現值達標的資產幾乎所有之公允價值。
- 若符合前述任一條件，該租賃分類為 A 型租賃。
- 31 雖有第 29 至 30 段之規定，若承租人具有重大經濟誘因行使購買標的資產之選擇權，該租賃分類為 A 型租賃。
- 32 若一項租賃組成部分包含超過一項資產之使用權，企業應以該租賃組成部分中主要資產之性質為基礎決定標的資產之性質。企業於適用第 29 至 30 段之分類條件時，應將主要資產之經濟年限視為標的資產之經濟年限。
- 33 雖有第 32 段之規定，若一項租賃組成部分同時包含土地及建築物，企業於適用第 30 段之分類條件時，應將建築物之經濟年限視為標的資產之經濟年限。
- 34 企業對轉租進行分類時，應根據標的資產（例如作為租賃標的之不動產、廠房及設備項目）而非根據使用權資產評估該轉租。
- 35 承租人若選擇依第 52 或 53 段之規定衡量使用權資產，則不得將租賃分類為 A 型租賃或 B 型租賃。此種租賃於應用所適用之表達及揭露規定時，應按 A 型租賃處理。

## 合約修改

---

- 36 若租賃之合約條款及條件被修改，導致現有租賃重大變動，企業應於修改之生效

日將修改後之合約按新合約處理。企業應將先前之租賃所產生資產及負債之帳面金額與任何新租賃所產生資產及負債之帳面金額間之任何差額，認列於損益中。合約修改導致重大變動之例，包括非屬租賃原始合約條款及條件一部分之合約租賃期間或合約租賃給付金額之變動。

## 承租人

---

### 認列

37 承租人於開始日應認列使用權資產及租賃負債。

### 衡量

#### 原始衡量

38 承租人於開始日應衡量下列兩者：

- (a) 租賃負債，該負債按出租人向承租人收取之利率折現之租賃給付現值衡量。若該利率無法容易地確定，承租人應使用其增額借款利率（如第 B7 至 B9 段所述）。
- (b) 使用權資產，該資產依第 40 段所述衡量。

#### 計入租賃負債之租賃給付之原始衡量

39 於開始日之租賃給付（計入租賃負債），應包括與標的資產於租賃期間（如第 25 段所述）內之使用有關且尚未支付之下列給付：

- (a) 固定給付，減除可向出租人收取之任何租賃誘因。
- (b) 取決於某項指數或利率（例如消費者物價指數或市場利率）之變動租賃給付，原始衡量係採用開始日之指數或利率；
- (c) 實質上係固定給付之變動租賃給付；
- (d) 殘值保證下承租人預期支付之金額；
- (e) 購買選擇權之行使價格，若承租人具有重大經濟誘因行使該選擇權（考量第 B5 段所述之因素予以評估）；及
- (f) 終止租賃所須支付之罰款，若租賃期間（如依第 25 段之規定所決定者）反映了承租人行使終止租賃之選擇權。

### 使用權資產之原始衡量

- 40 於開始日，使用權資產之成本應包括下列所有各項：
- (a) 租賃負債之原始衡量金額；
  - (b) 於開始日或之前支付予出租人之任何租賃給付，減除向出租人收取之任何租賃誘因；及
  - (c) 承租人發生之任何原始直接成本（如第B10至B11段所述）。

### 後續衡量

- 41 承租人於開始日後應衡量下列兩者：
- (a) 租賃負債，藉由增加帳面金額以反映租賃負債之折現展開，並藉由減少帳面金額以反映當期所支付之租賃給付。承租人應決定租賃期間內每一期租賃負債之折現展開金額，以使按負債餘額（考量第43段之重評估規定）計算之期間折現率固定；及
  - (b) 使用權資產，該資產按成本減除任何累計攤銷及任何累計減損損失衡量（考量第43段之重評估規定，除非適用第52段或第53段）。
- 42 承租人於開始日後應將下列所有各項認列於損益，除非該等成本依其他適用之準則被計入另一資產之帳面金額中：
- (a) 對於A型租賃，租賃負債之折現展開（列為利息）及使用權資產之攤銷。
  - (b) 對於B型租賃，單一租賃成本（係結合租賃負債之折現展開及使用權資產之攤銷），其計算將使該租賃之剩餘成本（如第B15至B16段所述）按直線基礎於剩餘租賃期間內分攤。惟各期租賃成本不得低於各期租賃負債之折現展開。
  - (c) 未計入租賃負債之變動租賃給付（於發生該等給付義務之期間認列）。

### 租賃負債之重評估

- 43 承租人於開始日後應再衡量租賃負債，以反映第44段所述之租賃給付變動及第45至46段所述之折現率變動。承租人應將租賃負債再衡量之金額認列為使用權資產之調整，惟下列情況除外：
- (a) 承租人應辨認可歸因於當期之指數或利率（如第44段(d)所述）變動所產生之再衡量金額，並將該金額認列於損益中。
  - (b) 若使用權資產之帳面金額減至零，承租人應將任何剩餘之再衡量金額認列於損益中。



- 44 若下列任一項目有變動，承租人應重評估租賃給付：
- (a) 租賃期間（如第27段所述）。承租人應以修改後之租賃期間為基礎，決定修改後之租賃給付。
  - (b) 攸關因素，該等因素導致承租人具有或不再具有重大經濟誘因行使購買標的資產之選擇權（依第B6段之規定評估）。承租人應決定修改後之租賃給付，以反映在該購買選擇權下應付金額之變動。
  - (c) 殘值保證下預期支付之金額。承租人應決定修改後之租賃給付，以反映在殘值保證下預期支付金額之變動。
  - (d) 報導期間內用於決定租賃給付之指數或利率。承租人應採用報導期間結束日之指數或利率決定修改後之租賃給付。
- 45 若下列任一項目有變動，承租人應重評估折現率，除非該等變動之可能性已反映於開始日決定之折現率中：
- (a) 租賃期間；
  - (b) 攸關因素，該等因素導致承租人具有或不再具有重大經濟誘因行使購買標的資產之選擇權；或
  - (c) 參考利率，若變動租賃給付係採用該利率決定。
- 46 承租人應將出租人在重評估日以剩餘租賃期間為基礎會向承租人收取之利率（或該利率若無法容易地確定，則為該日之承租人增額借款利率）作為重評估日之修改後折現率。

### 使用權資產之攤銷

#### A 型租賃

- 47 對於 A 型租賃，承租人應按直線基礎攤銷使用權資產，除非另一有系統之基礎更能代表承租人預期耗用使用權資產未來經濟效益之型態。
- 48 承租人應自開始日起，攤銷使用權資產至使用權資產之耐用年限屆滿時或租賃期間屆滿時兩者之較早者。惟若承租人具有重大經濟誘因行使購買之選擇權，承租人應攤銷使用權資產至標的資產之耐用年限屆滿時。
- 49 承租人於攤銷使用權資產時，除應適用第 47 至 48 段之規定外，應適用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」中之折舊規定。

#### B 型租賃

- 50 對於 B 型租賃，承租人應以下列兩者之差額作為使用權資產當期之攤銷：

- (a) 依第 42 段(b)之規定所決定之當期租賃成本；與
- (b) 依第 41 段(a)之規定所決定當期租賃負債之折現展開。

### 使用權資產之減損

- 51 承租人應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，判定使用權資產是否發生減損，並認列任何減損損失。

### 使用權資產之替代衡量基礎

- 52 若承租之不動產符合投資性不動產之定義，且承租人選擇國際會計準則第 40 號之公允價值模式作為會計政策，則承租人應依國際會計準則第 40 號公允價值模式之規定，衡量承租不動產所產生之使用權資產。
- 53 若承租人對某一不動產、廠房及設備類別內之所有資產重估價，則承租人得依國際會計準則第 16 號之規定，按重估價金額衡量與該不動產、廠房及設備類別有關之使用權資產。

## 表達

- 54 承租人應於財務狀況表中列報或於附註中揭露，下列所有各項：
- (a) 使用權資產（與其他資產分別列示）；
  - (b) 租賃負債（與其他負債分別列示）；
  - (c) A 型租賃所產生之使用權資產（與 B 型租賃所產生之使用權資產分別列示）及按重估價金額衡量之使用權資產；及
  - (d) A 型租賃所產生之租賃負債與 B 型租賃所產生之租賃負債分別列示。
- 55 若承租人於財務狀況表中未單獨列報使用權資產及租賃負債，承租人應：
- (a) 將使用權資產列報於其相應之標的資產（若為承租人自有時）所應列報之同一單行項目中；並
  - (b) 揭露財務狀況表中哪些單行項目包含使用權資產及租賃負債。
- 56 承租人應於損益及其他綜合損益表中列報：
- (a) 對於 A 型租賃，租賃負債之折現展開與使用權資產之攤銷分別列示。
  - (b) 對於 B 型租賃，租賃負債之折現展開併同使用權資產之攤銷。
- 57 承租人應於現金流量表中作下列分類：

- (a) 將 A 型租賃所產生租賃負債之本金償還分類於籌資活動；
- (b) 將 A 型租賃所產生租賃負債之折現展開依國際會計準則第 7 號「現金流量表」中有關支付利息之規定分類；
- (c) 將 B 型租賃所產生之給付分類於營業活動；並
- (d) 將未計入租賃負債之變動租賃給付及短期租賃給付分類於營業活動。

## 揭露

58 揭露規定之目的係使財務報表使用者能了解租賃所產生之現金流量之金額、時點及不確定性。為達成該目的，承租人應揭露有關下列所有各項之質性及量化資訊：

- (a) 其租賃（如第 60 段(a)及第 60 段(b)所述）；
- (b) 將本[草案]準則適用於該等租賃時所作之重大判斷（如第 60 段(c)所述）；及
- (c) 財務報表中所認列與該等租賃有關之金額（如第 61 至 67 段所述）。

59 承租人應考量為滿足揭露目的所須揭露之詳細程度及對每一不同規定所強調之程度。承租人應彙總或細分揭露，俾使有用資訊不致因包含大量不重大之細節或因彙總具不同特性之項目而模糊。

60 承租人應揭露下列各項：

- (a) 關於其租賃性質之資訊，包括：
  - (i) 該等租賃之一般描述；
  - (ii) 決定變動租賃給付之基礎、條款及條件；及
  - (iii) 延長或終止租賃之選擇權之存在、條款及條件。關於已認列及未認列為使用權資產及租賃負債之一部分之選擇權，承租人應提供敘述性描述；
  - (iv) 承租人提供之殘值保證之存在、條款及條件；及
  - (v) 租賃所附加之限制或約定事項，例如與股利或承擔額外金融義務有關者。承租人應辨認出所提供之上述揭露中與轉租有關之資訊。
- (b) 關於尚未開始但使承租人產生重大權利及義務之租賃之資訊。
- (c) 關於適用本[草案]準則時所作之重大假設及判斷之資訊，可能包括下列各項：
  - (i) 合約是否包含一項租賃之判定（如第 6 至 19 段所述）；

- (ii) 合約對價於租賃組成部分與非租賃組成部分間之分攤（如第 23 至 24 段所述）；及
  - (iii) 折現率之決定（如第 B7 至 B9 段所述）。
- 61 承租人應按標的資產之類別，分別就 A 型租賃、B 型租賃以及按重估價金額衡量之使用權資產，揭露使用權資產期初與期末餘額間之調節。該等調節應包括有助於了解使用權資產帳面金額之變動之項目，舉例如下：
- (a) 因租賃開始或延長所致之增加；
  - (b) 當承租人行使購買選擇權時之重分類；
  - (c) 因租賃終止所致之減少；
  - (d) 與用於決定租賃給付之指數或利率之變動有關之再衡量；
  - (e) 攤銷；
  - (f) 企業合併之影響；及
  - (g) 減損。
- 62 依國際會計準則第 40 號之公允價值模式衡量因承租投資性不動產所產生之使用權資產（如第 52 段所述）之承租人，對該等使用權資產得選擇不提供第 61 段所規定之揭露。
- 63 若承租人按重估價金額衡量使用權資產，該承租人應揭露：
- (a) 重估價之生效日；及
  - (b) 與使用權資產有關之重估增值於報導期間開始日及結束日之金額，並指明當期之變動以及將重估增值餘額分配予股東之任何限制。
- 64 承租人應分別就 A 型租賃及 B 型租賃揭露租賃負債期初與期末餘額間之調節。該等調節應包括當期租賃負債之折現展開及其他有助於了解租賃負債帳面金額之變動之項目，舉例如下：
- (a) 因租賃開始或延長所產生之負債；
  - (b) 因租賃終止而消滅之負債；
  - (c) 與用於決定租賃給付之指數或利率之變動有關之再衡量；
  - (d) 所支付之現金；
  - (e) 外幣兌換差額；及

- (f) 企業合併之影響。
- 65 承租人應揭露當期所認列與變動租賃給付有關而未計入租賃負債之成本。
- 66 承租人應揭露關於 A 型租賃及 B 型租賃中以租賃負債換取使用權資產之資訊，以作為非現金交易之一項補充揭露（見國際會計準則第 7 號）。
- 67 承租人應揭露租賃負債之到期分析，列示至少未來五年各年度之未折現之現金流量及剩餘年度之總金額，以取代國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 39 段(a)及(b)所規定之到期分析。承租人應將未折現之現金流量調節至認列於財務狀況表之租賃負債。

## 出租人

### A 型租賃

#### 認列

- 68 出租人於開始日應執行下列所有事項：
- (a) 除列標的資產之帳面金額（若先前已認列）；
  - (b) 認列應收租賃款；
  - (c) 認列剩餘資產；並
  - (d) 將租賃產生之任何損益認列於損益中（如第 74 段所述）。

#### 衡量

##### 原始衡量

- 69 出租人於開始日應衡量下列兩者：
- (a) 應收租賃款，該應收租賃款按出租人向承租人收取之利率折現之租賃給付現值（如第 B8 至 B9 段所述），加上任何原始直接成本（如第 B10 至 B11 段所述）衡量；及
  - (b) 剩餘資產，該資產依第 71 段所述衡量。

##### 計入應收租賃款之租賃給付之原始衡量

- 70 於開始日之租賃給付（計入應收租賃款）應包括與標的資產於租賃期間（如第 25 段所述）內之使用有關且尚未收取之下列給付：

- (a) 固定給付，減除應支付予承租人之任何租賃誘因；
- (b) 取決於某項指數或利率（例如消費者物價指數或市場利率）之變動租賃給付，原始衡量係採用開始日之指數或利率；
- (c) 實質上係固定給付之變動租賃給付；
- (d) 安排成殘值保證之租賃給付（如第 B17 至 B18 段所述）；
- (e) 購買選擇權之行使價格，若承租人具有重大經濟誘因行使該選擇權（考量第 B5 段所述之因素予以評估）；及
- (f) 終止租賃所須支付之罰款，若租賃期間（如依第 25 段之規定所決定者）反映了承租人行使終止租賃之選擇權。

### 剩餘資產之原始衡量

71 出租人於開始日應按下列方式衡量剩餘資產：

$$A+B-C$$

A=出租人預期在租賃期間屆滿後自標的資產可獲得之金額，按出租人向承租人收取之利率折現之現值（總剩餘資產）。

B=預期變動租賃給付之現值（如第72段所述）。

C=依第73至75段之規定所決定之任何未賺得利潤。

#### 計入出租人向承租人收取之利率之變動租賃給付

72 若出租人於決定出租人向承租人收取之利率時反映對變動租賃給付之預期，且該等給付並未計入應收租賃款，出租人應將預期將於租賃期間內賺得之該等變動租賃給付按出租人向承租人收取之利率折現之現值計入剩餘資產之原始衡量。

#### 利潤

73 若標的資產於開始日前之公允價值大於其帳面金額，出租人應將該差額分攤至出租人於開始日所認列與租賃有關之利潤及計入剩餘資產之原始衡量之未賺得利潤。

74 出租人於開始日所認列與租賃有關之利潤應為開始日前標的資產之公允價值與帳面金額間之差額，乘以租賃給付之現值（按出租人向承租人收取之利率折現），再除以標的資產之公允價值。

75 出租人計入剩餘資產之原始衡量之未賺得利潤應為開始日前標的資產之公允價值與帳面金額間之差額減除開始日所認列之利潤。

## 後續衡量

- 76 出租人於開始日後應衡量下列兩者：
- (a) 應收租賃款，藉由增加帳面金額以反映應收租賃款之折現展開，並藉由減少帳面金額以反映當期所收取之租賃給付。出租人應決定租賃期間內每一期應收租賃款之折現展開金額，以使按應收款餘額（考量第 78 及 84 段對重評估及減損之規定）計算之期間折現率固定；及
  - (b) 剩餘資產，該資產按原始帳面金額加上依第 82 段所規定之折現展開，並考量第 78、83 及 85 段對重評估、變動租賃給付及減損之規定衡量。
- 77 出租人於開始日後應將下列所有各項認列於損益中：
- (a) 將應收租賃款之折現展開作為利息收入；
  - (b) 將總剩餘資產之折現展開作為利息收入；及
  - (c) 未計入應收租賃款之變動租賃給付（於賺得該收益之各期間認列）。

## 應收租賃款之重評估

- 78 出租人於開始日後應再衡量應收租賃款，以反映第 79 段所述之租賃給付變動及第 80 至 81 段所述之折現率變動。出租人應執行下列兩事項：
- (a) 調整剩餘資產之帳面金額：若租賃期間有變動或對於承租人是否具有或不再具有重大經濟誘因行使購買選擇權之評估有變動（如第 79 段(a)及第 79 段(b)所述），應調整剩餘資產之帳面金額以反映出租人預期在修改之租賃期間屆滿後自標的資產可獲得之金額；並
  - (b) 認列再衡量前後之差額：將應收租賃款及剩餘資產之帳面金額於再衡量前後之任何差額認列於損益中。
- 79 若下列任一項目有變動，出租人應重評估租賃給付：
- (a) 租賃期間（如第 27 段所述）。出租人應以修改後之租賃期間為基礎，決定修改後之租賃給付；
  - (b) 攸關因素，該等因素導致承租人具有或不再具有重大經濟誘因行使購買標的資產之選擇權（依第 B6 段之規定評估）。出租人應決定修改後之租賃給付，以反映在該購買選擇權下應收金額之變動；及
  - (c) 報導期間內用於決定租賃給付之指數或利率。出租人應採用報導期間結束日之指數或利率決定修改後之租賃給付。
- 80 若下列任一項目有變動，出租人應重評估折現率，除非該等變動之可能性已反映

於開始日決定之折現率中：

- (a) 租賃期間；
- (b) 攸關因素，該等因素導致承租人具有或不再具有重大經濟誘因行使購買標的資產之選擇權；或
- (c) 參考利率，若變動租賃給付係採用該利率決定。

81 出租人應將其於重評估日以剩餘租賃期間為基礎會向承租人收取之利率，作為重評估日之修改後折現率。

### 剩餘資產之後續衡量

82 出租人於開始日後，應逐期增加剩餘資產之帳面金額，以處理總剩餘資產之折現展開（採用出租人向承租人收取之利率）之影響。

83 若出租人依第 72 段之規定將變動租賃給付計入剩餘資產之原始衡量，出租人應於每一期除列剩餘資產之部分帳面金額，並認列相應之費用於損益中。出租人應以預期於當期賺得之變動租賃給付為基礎，決定除列之部分（如第 B19 至 B21 段所述）。

### 應收租賃款及剩餘資產之減損

84 出租人應依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」<sup>3</sup>之規定，判定應收租賃款是否發生減損，並認列任何減損。出租人於決定應收租賃款之備抵損失時，應考量與該應收款有關之擔保品。與該應收款有關之擔保品表彰出租人預期於剩餘租賃期間內自標的資產可獲得之現金流量（排除出租人預期在租賃期間屆滿後自標的資產可獲得之現金流量）。

85 出租人應適用國際會計準則第 36 號以判定剩餘資產是否發生減損，並於評估剩餘資產之減損時考量與標的資產有關之任何殘值保證。出租人應依國際會計準則第 36 號之規定將任何減損損失認列於損益中。

### 租賃期間屆滿或租賃終止時標的資產之會計處理

86 出租人於租賃期間屆滿時，應依適用之準則將剩餘資產重分類至適當資產種類（例如，不動產、廠房及設備），並按剩餘資產之帳面金額衡量。出租人應依適用之準則處理原為租賃標的之資產。

87 若租賃於租賃期間屆滿前終止，出租人應執行下列所有事項：

<sup>3</sup>草案「金融工具：預期信用損失」提議，應收租賃款係屬將取代國際會計準則第 39 號中之減損規定之新減損規定之範圍內。



- (a) 依國際會計準則第39號之規定對應收租賃款進行減損測試，並認列所辨認之任何減損損失；
- (b) 依適用之準則將應收租賃款（減除出租人仍預期將收取之任何金額）與剩餘資產，重分類至適當資產種類，並按應收租賃款（減除出租人仍預期將收取之任何金額）與剩餘資產之帳面金額總和衡量；並
- (c) 依適用之準則處理原為租賃標的之資產。

## 表達

- 88 出租人應於財務狀況表中將租賃資產（即應收租賃款與剩餘資產之帳面金額總和）與其他資產分別列報。
- 89 出租人亦應於財務狀況表中列報或於附註中揭露，應收租賃款之帳面金額及剩餘資產之帳面金額。
- 90 出租人應於損益及其他綜合損益表中列報或於附註中揭露，租賃所產生之收益。若出租人未於損益及其他綜合損益表中列報租賃收益，出租人應揭露損益及其他綜合損益表中哪些單行項目包含該收益。
- 91 出租人應以最能反映出租人經營模式之方式，表達開始日所認列之任何租賃損益。表達之例包括：
- (a) 若出租人使用租賃作為替代方法以實現原將銷售商品之價值，出租人應將其租賃活動有關之收入及銷貨成本列報於個別單行項目，以使來自銷售與租賃項目之收益及費損之表達一致。
  - (b) 若出租人為提供融資之目的而使用租賃，出租人應將該損益列報於單一單行項目。
- 92 出租人應於現金流量表中，將自租賃給付之現金收取分類於營業活動。

## B 型租賃

- 93 出租人應於租賃期間，將租賃給付按直線基礎或另一有系統之基礎（若該基礎更能代表自標的資產賺得收益之型態）作為租賃收益，認列於損益中。
- 94 出租人應於租賃期間，以與認列租賃收益相同之基礎（如第93段所述）將原始直接成本認列為費用。
- 95 出租人應將變動租賃給付於賺得該收益之期間，認列於損益中。
- 96 出租人應依其他適用之準則，持續衡量並列報B型租賃之標的資產。

97 出租人應於現金流量表中，將自租賃給付之現金收取分類於營業活動。

## 揭露

98 揭露規定之目的係使財務報表使用者能了解租賃所產生之現金流量之金額、時點及不確定性。為達成該目的，出租人應揭露有關下列所有各項之質性及量化資訊：

- (a) 其租賃（如第100段(a)所述）；
- (b) 將本[草案]準則適用於該等租賃時所作之重大判斷（如第100段(b)所述）；及
- (c) 財務報表中所認列與該等租賃有關之金額（如第101至109段所述）。

99 出租人應考量為滿足揭露目的所須揭露之詳細程度及對每一不同規定所強調之程度。出租人應彙總或細分揭露，俾使有用資訊不致因包含大量不重大之細節或因彙總具不同特性之項目而模糊。

100 出租人應揭露下列各項：

- (a) 關於其租賃性質之資訊，包括：
  - (i) 該等租賃之一般描述；
  - (ii) 決定變動租賃給付之基礎、條款及條件；
  - (iii) 延長或終止租賃之選擇權之存在、條款及條件；及
  - (iv) 承租人購買標的資產之選擇權之存在、條款及條件。
- (b) 關於適用本[草案]準則時所作重大假設及判斷之資訊，可能包括下列各項：
  - (i) 合約是否包含一項租賃之判定（如第6至19段所述者）；
  - (ii) 合約對價於租賃組成部分與非租賃組成部分間之分攤（如第22段所述）；及
  - (iii) 剩餘資產之原始衡量（如第71段所述）。

101 出租人應以表列格式揭露報導期間內所認列之租賃收益，包括下列各項：

- (a) 對於A型租賃：
  - (i) 開始日所認列之損益（總額或淨額，與第91段一致）；
  - (ii) 應收租賃款之折現展開；及
  - (iii) 總剩餘資產之折現展開；

- (b) 對於B型租賃，有關租賃給付之租賃收益；
- (c) 有關未計入應收租賃款衡量之變動租賃給付之租賃收益；
- (d) 短期租賃收益。

### 有關 A 型租賃之揭露

- 102 除第100至101段所規定之揭露外，出租人對於A型租賃亦應提供第103至107段之揭露。
- 103 出租人應揭露應收租賃款期初與期末餘額間之調節。該調節應包括有助於了解應收租賃款帳面金額之變動之項目，舉例如下：
- (a) 因租賃開始或延長所致之增加；
  - (b) 因租賃終止所除列之應收款；
  - (c) 所收取之現金；
  - (d) 應收租賃款之折現展開；
  - (e) 外幣兌換差額；
  - (f) 企業合併之影響；及
  - (g) 備抵損失之變動。
- 104 出租人應揭露剩餘資產期初與期末餘額間之調節。該調節應包括有助於了解剩餘資產帳面金額之變動之項目，舉例如下：
- (a) 因租賃開始所致之增加；
  - (b) 因租賃延長所致之減少；
  - (c) 租賃到期或終止時之重分類；
  - (d) 總剩餘資產之折現展開；
  - (e) 企業合併之影響；及
  - (f) 減損。
- 105 除第106段所述者外，出租人應依國際財務報導準則第7號第31至42H段之規定，揭露有關租賃產生之風險之資訊。
- 106 出租人應揭露應收租賃款之到期分析，列示至少未來五年各年度將收取之未折現之現金流量及剩餘年度之總金額，以取代國際財務報導準則第7號第37段(a)所規定

之到期分析。出租人應將未折現之現金流量調節至認列於財務狀況表之應收租賃款。

107 出租人應揭露其如何管理與剩餘資產有關之風險之資訊。具體而言，出租人應揭露下列所有各項：

- (a) 對剩餘資產之風險管理策略；
- (b) 剩餘資產中殘值保證（不包括如第70段(d)所述，被出租人計入租賃給付之保證）所涵蓋之帳面金額；及
- (c) 出租人減少其剩餘資產風險之任何其他方法（例如，買回協議或使用超過特定限額時之變動租賃給付）。

### 有關 B 型租賃之揭露

108 除第100至101段所規定之揭露外，出租人對於B型租賃亦應提供第109段之揭露。

109 出租人應揭露租賃給付之到期分析，列示至少未來五年各年度將收取之未折現之現金流量及剩餘年度之總金額。出租人應將該到期分析與第106段所規定對於A型租賃之到期分析分別列報。

## 售後租回交易

110 若企業（移轉人）移轉資產予另一個體（受讓人），並自該受讓人租回該資產，移轉人與受讓人兩者均應依第111至117段之規定處理該移轉合約及租賃。

### 判定資產之移轉是否係銷售

111 企業於判定資產之移轉是否應按銷售資產處理時，應適用[草案]國際財務報導準則第X號「來自客戶合約之收入」中何時滿足履約義務之判定規定。

112 租回（即移轉人對資產在一段期間內之使用權）之存在本身並不妨礙受讓人取得對資產之控制。惟若該租回提供移轉人主導該資產之使用並取得該資產幾乎所有剩餘效益之能力，則受讓人並未取得對資產之控制且該移轉並非銷售。若下列任一事項發生，則移轉人被視為具有主導資產之使用並取得資產幾乎所有剩餘效益之能力：

- (a) 租賃期間為資產剩餘經濟年限之主要部分；或
- (b) 租賃給付之現值達該資產幾乎所有之公允價值。

### 資產之移轉係銷售

- 113 若依[草案]國際財務報導準則第X號「來自客戶合約之收入」中何時滿足履約義務之判定規定，受讓人取得對資產之控制，則：
- (a) 移轉人對銷售應依適用之準則處理，對租賃應依本[草案]準則中承租人會計之規定處理。
  - (b) 受讓人對購買應依適用之準則處理，對租賃應依本[草案]準則中出租人會計之規定處理。
- 114 若資產銷售之對價非按公允價值或租賃給付非按市場利率，企業應作下列調整以按公允價值認列銷售：
- (a) 移轉人應衡量使用權資產及處分標的資產損益，以反映該資產之租賃給付之現時市場利率。移轉人後續對租賃之會計處理應反映該等現時市場利率。
  - (b) 受讓人對於A型租賃應衡量應收租賃款及剩餘資產，或對於B型租賃應衡量標的資產，以反映該資產之租賃給付之現時市場利率。受讓人後續對租賃之會計處理應反映該等現時市場利率。

### 資產之移轉並非銷售

- 115 若依[草案]國際財務報導準則第X號「來自客戶合約之收入」中何時滿足履約義務之判定規定，受讓人未取得對資產之控制，則：
- (a) 移轉人不得除列已移轉之資產，並應依適用之準則將任何已收取之金額作為金融負債處理；且
  - (b) 受讓人不得認列已移轉之資產，並應依適用之準則將已支付之金額作為應收款處理。

### 揭露

- 116 移轉人或受讓人若從事依第113至114段處理之售後租回交易，則應提供第58至67段或第98至109段所規定之揭露。
- 117 除第58至67段規定之揭露外，從事售後租回交易之移轉人應揭露下列兩者：
- (a) 該交易之主要條款及條件；及
  - (b) 該交易產生之任何利益或損失（與其他資產之處分損益分別列示）。

### 短期租賃

---

- 118 承租人對短期租賃得選擇不適用第25至35段及第37至57段之規定，而以在租賃期

間將租賃給付按直線基礎認列於損益中，作為其會計政策。

- 119 出租人對短期租賃得選擇不適用第 25 至 35 段及第 69 至 97 段之規定，而以在租賃期間將租賃給付按直線基礎或另一有系統之基礎（若該基礎更能代表自標的資產賺取收益之型態）認列於損益中，作為其會計政策。
- 120 對於短期租賃之會計政策選擇，應按與使用權有關之標的資產之類別進行。依第 118 段或第 119 段處理短期租賃之企業，應揭露該事實。

## 附錄 A

### 用語定義

本附錄係本[草案]準則整體之一部分。

<b>租賃開始日</b> (開始日)	出租人使標的資產可供承租人使用之日。
<b>合約</b>	兩方或多方間之協議，該協議創造可執行之權利及義務。
<b>經濟年限</b>	資產預期可被一個或多個使用者經濟有效地使用之期間，或一個或多個使用者預期自資產取得之產量或類似單位數量。
<b>總剩餘資產</b>	出租人預期在租賃期間屆滿後自標的資產可獲得之金額，按折現基礎衡量。
<b>原始直接成本</b>	直接可歸屬於協商及安排一項租賃所產生之成本，且若未從事該租賃將不會發生者。
<b>投資性不動產</b>	為賺取租金或資本增值或兩者兼具所持有之 <b>不動產</b> ，而非： (a) 用於商品或勞務之生產或提供，或供管理目的；或 (b) 於正常營業過程出售。
<b>租賃</b>	將一項資產（ <b>標的資產</b> ）之使用權轉讓一段時間以換取對價之 <b>合約</b> 。
<b>租賃負債</b>	承租人因租賃所產生之支付租賃給付義務，按折現基礎衡量。
<b>租賃給付</b>	承租人支付予出租人與標的資產於租賃期間內之使用權有關之金額，包括下列各項： (a) 固定給付，減除向出租人已收取或可收取之任何租賃誘因； (b) 取決於某項指數或利率之 <b>變動租賃給付</b> ，或實質上係固定給付之 <b>變動租賃給付</b> ； (c) 購買選擇權之行使價格（若承租人具有重大經濟誘因行使該選擇權）；及

(d) 終止租賃所須支付之罰款（若租賃期間反映了承租人行使終止租賃之選擇權）。

就承租人而言，租賃給付亦包括殘值保證下承租人預期支付之金額。租賃給付不包括分攤至合約中非租賃組成部分之金額，除非承租人須結合非租賃及租賃組成部分並將其作為單一租賃組成部分處理。

就出租人而言，租賃給付亦包括安排成殘值保證之租賃給付。租賃給付不包括分攤至非租賃組成部分之給付。

**應收租賃款** 出租人因租賃所產生收取租賃給付之權利，按折現基礎衡量。

**租賃期間** 承租人具有標的資產使用權之不可取消期間併同下列兩者：

(a) 延長租賃之選擇權所涵蓋之可延長期間，若承租人具有重大經濟誘因行使該選擇權；及

(b) 終止租賃之選擇權所涵蓋之可終止期間，若承租人具有重大經濟誘因不行使該選擇權。

**承租人** 簽訂一項合約以對價換取標的資產一段時間使用權之企業。

**承租人增額借款利率** 承租人於類似經濟環境中為取得與使用權資產價值相近之資產，而以類似擔保品與類似期間借入所需資金應支付之利率。

**出租人** 簽訂一項合約以提供標的資產一段時間使用權換取對價之企業。

**不動產** 土地或建築物（或建築物之一部分），或兩者。

**租賃隱含利率** 在某一特定日期，使承租人為標的資產使用權所支付之給付現值與出租人預期在租賃期間屆滿後自標的資產可獲得金額之現值之總和等於標的資產公允價值之利率。

**出租人向承租人收取之利率** 考量交易性質與租賃條款及條件後之折現率。舉例而言，出租人向承租人收取之利率可能為租賃隱含利率或不動產收益率。

**剩餘資產** 代表出租人於一項租賃中對標的資產所保留權利之資產。

**殘值保證** 向出租人所作之保證，保證標的資產於租賃結束日返還予出租人時，其



價值至少將為一特定金額。

<b>使用權資產</b>	代表 <b>承租人</b> 於 <b>租賃期間</b> 內對 <b>標的資產</b> 使用權之資產。
<b>短期租賃</b>	<b>租賃</b> 於 <b>開始日</b> ，其 <b>合約</b> 之最長可能期間（包括任何延長之選擇權）不超過 12 個月者。任何含有購買選擇權之租賃，非屬短期租賃。
<b>單獨價格</b>	<b>承租人</b> 若單獨購買 <b>合約</b> 中某一組成部分之價格。
<b>轉租</b>	原始 <b>承租人</b> （或「中間出租人」）將 <b>標的資產</b> 再出租予第三方之交易，且原始 <b>出租人</b> 與原始承租人間之 <b>租賃</b> （或「主租約」）仍然有效。
<b>標的資產</b>	作為 <b>租賃</b> 標的之一項資產，該資產之使用權於租賃中轉讓予 <b>承租人</b> 。標的資產可為單一資產實體上可區分之部分。
<b>耐用年限</b>	企業預期可使用資產之期間或企業預期可由資產取得之產量或類似單位。
<b>變動租賃給付</b>	<b>承租人</b> 就 <b>標的資產</b> 使用權向 <b>出租人</b> 所作之給付，該給付因 <b>開始日</b> 後所發生之事實或情況改變（時間經過除外）而變動。