

解釋公告第 27 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

評估涉及租賃之法律形式之交易實質

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 100 年 5 月 25 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

解釋公告第 27 號

評估涉及租賃之法律形式之交易實質

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



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

解釋公告第 27 號

評估涉及租賃之法律形式之交易實質

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。

解釋公告第 27 號「評估法律形式為租賃之交易實質」係由會計解釋常務委員會制定並於 2001 年 12 月發布。

其後，解釋公告第 27 號已被國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」（2003 年 12 月發布）修正。

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中所使用之專用術語，包括解釋公告第 27 號。

*生效日為 2009 年 1 月 1 日



解釋公告第 27 號「評估涉及租賃之法律形式之交易實質」由第 3 至 11 段組成。解釋公告第 27 號隨附結論基礎及施行指引。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 17 段。

下列隨附於解釋公告第 27 號之文件請見本版 B 部分：

- 結論基礎
- 施行指引

A 連結交易

B 一項安排之實質

解釋公告第 27 號

評估涉及租賃之法律形式之交易實質

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11號 「建造合約」
- 國際會計準則第17號 「租賃」(2003年修訂)
- 國際會計準則第18號 「收入」
- 國際會計準則第37號 「負債準備、或有負債及或有資產」
- 國際會計準則第39號 「金融工具：認列與衡量」(2003年修訂)
- 國際財務報導準則第4號 「保險合約」

議題

- 1 企業可能與一個或多個非關係人（投資者）進行涉及租賃之法律形式之單一交易或一系列結構型交易（一項安排）。例如，企業可能將資產出租予投資者，並再租回該同一資產，或法律上出售資產並再租回該同一資產。每一項安排之形式及其條款與條件可能大不相同。就出租並再租回之例而言，此安排可能係經設計以使投資者獲取租稅優惠，再將該優惠以手續費方式與企業分享，而非轉移資產之使用權。
- 2 當與投資者間之一項安排涉及租賃之法律形式時，其議題為：
 - (a) 如何決定一系列之交易是否相互連結，而應以單一交易處理；
 - (b) 該安排是否符合國際會計準則第 17 號之租賃定義，如不符合，則：
 - (i) 是否可能存在單獨之投資帳戶及租金給付義務以代表企業之資產及負債（例如，考量本解釋隨附指引第 A2 段(a)所述之釋例）；
 - (ii) 企業對該安排所產生之其他義務應如何處理；及
 - (iii) 企業對可能自投資者收取之費用應如何處理。

共識

- 3 若不將此一系列交易視為整體即不能了解其全部經濟效果時，涉及租賃之法律形式之一系列交易係相互連結且應以單一交易處理。例如，當一系列之交易緊密關聯、以單一交易進行協商，且同時或連續發生時，即屬此種情形。（隨附指引之 A 部分提供本解釋之應用釋例。）
- 4 會計處理應反映安排之實質。安排之所有層面及意涵，均應予以評估以決定其實質，評估時應就其經濟效果之相關層面及意涵給予權重。
- 5 當一項安排之實質包含一段協議期間內轉移資產之使用權時，應適用國際會計準則第 17 號之規定。下列每一個別指標可能顯示一項安排實質上並未涉及國際會計準則第 17 號下之租賃（隨附指引之 B 部分提供本解釋之應用釋例）：
- (a) 企業保留附屬於標的資產所有權之所有風險及報酬，並享有與該安排前實質相同之使用權；
 - (b) 作出該安排之主要理由為獲取特定租稅結果，而非轉移資產之使用權；及
 - (c) 附加選擇權之條款使得該選擇權幾乎確定會被執行（例如，某一賣權當其可執行時，可按明顯高於預期公允價值之價格執行）。
- 6 企業應適用「架構」第 49 至 64 段之定義及指引以決定單獨之投資帳戶及租賃給付義務實質上是否代表其資產及負債。集體來看，顯示單獨之投資帳戶及租賃給付義務實質上並不符合資產及負債之定義，且企業不得予以認列之指標包括：
- (a) 企業無法基於自身目的之追求而控制該投資帳戶，且並無支付租賃給付之義務。例如，為了保護投資者而將預付金額置於單獨之投資帳戶中，且該預付金額可能僅能用以支付投資者，而投資者同意租賃給付義務將由投資帳戶內之資金支付，且企業沒有能力扣留自投資帳戶對投資者之給付；
 - (b) 企業僅有甚低之風險，須歸墊自投資者收取之所有費用並可能須給付額外金額，或於尚未收到費用時，僅有甚低之風險須基於其他義務（例如保證）給付額外金額。例如，當安排之條款規定預付金額須投資於無風險資產，該無風險資產預期可產生足夠現金流量以滿足租賃給付義務，即存有甚低之給付風險；及
 - (c) 於該安排下，除安排開始日之原始現金流量外，唯一預期之現金流量為完全由單獨投資帳戶（以原始現金流量設立）提取之資金所支付之租賃給付。
- 7 一項安排之其他義務（包括提供之任何保證及因提前解約而發生之義務），應按其條款，依國際會計準則第 37 號、國際會計準則第 39 號或國際財務報導準則第 4

號處理。

- 8 國際會計準則第 18 號第 20 段之條件應適用於每一安排之事實及情況，以決定何時將企業可能收取之費用認列為收益。諸如是否須以重大未來履約義務之方式持續參與以賺取費用、是否有保留之風險、任何保證安排之條款及返還費用之風險等因素，皆須予以考量。個別顯示費用於收取時（若於該安排之初收取）即將其全部認列為收益並非適當之指標包括：
- (a) 以履行或避免某些重要活動之義務作為賺得所收費用之條件，因此對具法律約束力之協議之執行，反而並非該協議所要求之最重要行為；
 - (b) 對企業使用標的資產（例如耗用、出售或設定為擔保品）之能力課以具有限制或重大變更之實際效果之限制；
 - (c) 返還該費用之任何金額及支付額外金額之可能性並非極低，此情況發生之例為：
 - (i) 標的資產並非企業營運所必須之專門性資產，因此企業可能支付一筆金額以提前終止該安排；
 - (ii) 根據安排之條款，企業必須（或具有某些或全部之裁量權）投資一筆預付金額於某些資產，該等資產具有較不重大為高之風險（例如匯率、利率或信用風險）數值。在此情況下，投資之價值不足以滿足租賃給付義務之風險並非極低，因此企業可能須支付若干金額。
- 9 （收取之）費用應依其經濟實質及性質表達於綜合損益表。

揭露

- 10 對於在實質上未涉及國際會計準則第 17 號之租賃之安排，應考量其所有層面以決定有助於了解該安排及相關會計處理所需之適當揭露。企業應於安排存在之每一期間揭露下列事項：
- (a) 該安排之說明，包括：
 - (i) 標的資產及其使用之任何限制；
 - (ii) 安排之期限及其他重要條款；
 - (iii) 互有連結之各交易，包括任何選擇權；及
 - (b) 所收取費用之會計處理、當期認列為收益之金額及包含該收益之綜合損益表單行項目。

- 11 對本解釋第 10 段所規定之揭露事項，應就每一安排單獨提供或就每一安排類別彙總提供。所稱類別係指資產性質相似之安排群組（例如發電廠）。

達成共識之日

2000 年 2 月

生效日

本解釋於 2001 年 12 月 31 日開始生效。會計政策之變動應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定處理。