

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

地下權（國際財務報導準則第 16 號「租賃」）

2019 年 6 月

國際財務報導準則解釋委員會（以下簡稱委員會）收到外界詢問地下權之特定合約。

問題背景

- 一、於合約中，管線營運商（客戶）支付對價取得將一條石油油管放置於地下空間 20 年之權利。合約明定放置該管線之地下空間之精確位置及範圍（路徑、寬度及深度）。
- 二、地主保留油管上方地表之使用權，但其在整個 20 年使用期間不具有取用或改變所指定之地下空間之使用之權利。
- 三、客戶有權利執行檢查、修理及維護之工作（包括於必要時，替換油管之損壞部分）。

會計問題

企業對該合約究係應適用國際財務報導準則第 16 號（以下簡稱 IFRS16）、國際會計準則第 38 號（以下簡稱 IAS38）或另一國際財務報導準則作會計處理？

委員會決議

企業首先考量哪一號國際財務報導準則

IFRS16 第 3 段規定企業對所有租賃（除少數之例外）應適用 IFRS16。IFRS16 第 9 段敘明：「企業應於合約成立日評估該合約是否係屬（或包含）租賃」。

委員會觀察到，問題所述之合約中並無 IFRS16 第 3 及 4 段所述之例外—具體而言，委員會指出該地下空間係有形的。據此，若該合約包含租賃，IFRS16 適用於該租賃。若該合約未包含租賃，企業將再考量適用哪一號國際財務報導準則。

因此，委員會作出結論：企業首先應考量該合約是否包含 IFRS16 所定義之租賃。

租賃之定義

IFRS16 第 9 段敘明：「若合約轉讓對已辨認資產之使用之控制權一段時間以換得對價，該合約係屬（或包含）租賃」。適用 IFRS16 第 B9 段，客戶必須具有下列兩者始符合租賃之定義：

- (a) 在整個使用期間取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利；及



(b)在整個使用期間主導使用已辨認資產之權利。

已辨認資產

IFRS16 第 B13 至 B20 段對已辨認資產提供應用指引。第 B20 段敘明：「若資產之部分產能在實體上可區分，其為已辨認資產」。但「若供應者在整個使用期間具有替換該資產之實質性權利，客戶並無已辨認資產之使用權」（第 B14 段）。

委員會觀察到，於問題所述之合約中，所指定之地下空間與土地之其他部分實體上可區分。合約之規格包含該油管之路徑、寬度及深度，因而界定出實體上可區分之地下空間。該空間位於地下本身並不影響其是否係已辨認資產—所指定之地下空間係實體上可區分，如同地表上被指定之空間區域係實體上可區分。

地主在整個使用期間不具有替換該地下空間之權利。因此，委員會之結論為，所指定之地下空間係第 B13 至 B20 段所述之已辨認資產。

取得來自使用之幾乎所有經濟效益之權利

IFRS16 第 B21 至 B23 段對在整個使用期間取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利提供應用指引。第 B21 段明定客戶可能藉由（例如）在整個期間專屬使用該資產而具有該權利。

委員會觀察到，於問題所述之合約中，客戶在整個 20 年使用期間具有取得來自使用特定地下空間之幾乎所有經濟效益之權利。客戶在整個使用期間專屬使用所指定之地下空間。

主導使用之權利

IFRS16 第 B24 至 B30 段對在整個使用期間主導使用已辨認資產之權利提供應用指引。第 B24 段明定客戶僅於符合下列情況之一時，始具有該權利：

- (a) 客戶在整個使用期間具有主導該資產之使用方式及使用目的之權利；或
- (b) 有關該資產之使用方式及使用目的之攸關決策係預先決定，且(i)客戶在整個使用期間具有操作該資產之權利，且供應者並無改變該等操作指示之權利；或(ii)客戶設計該資產之方式已預先決定其在整個使用期間之使用方式及使用目的。

委員會觀察到，於問題所述之合約中，客戶在整個 20 年使用期間具有主導使用所指定地下空間之權利，因第 B24 段(b)(i)所述之情況存在。所指定地下空間之使用方式及使用目的（亦即用於在指定之範圍放置油管，石油將通過其運輸）係於合約中預先決定。客戶藉由具有執行檢查、修理及維護工作之權利，具有操作所指定地下空間之權利。客戶能在 20 年之使用期間作出有關所指定之地下空間之使用之所有決策。

因此，委員會作出結論：問題所述之合約包含 IFRS16 所定義之租賃。該客戶因此將對該租賃適用 IFRS16 作會計處理。

委員會之結論為，IFRS 準則中之原則及規定已提供充分之基礎供企業決定其對問題所述之合約之會計處理。因此，委員會決議不將此事項新增至其準則制定之議程中。