

國際財務報導準則第 16 號 (2016 年版)

正體中文版草案

租賃

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 105 年 12 月 13 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會



# 國際財務報導準則第 16 號

## 租賃

(2016 年版)

### A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

# 國際財務報導準則第 16 號

## 租賃

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 4 月採用原由國際會計準則委員會於 1997 年 12 月發布之國際會計準則第 17 號「租賃」。國際會計準則第 17 號「租賃」取代 1982 年 9 月發布之國際會計準則第 17 號「租賃會計」。

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 4 月採用國際會計準則委員會之常務解釋委員會於 1998 年 12 月發布之解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」。

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 12 月發布解釋公告第 27 號「評估涉及租賃之法律形式之交易實質」。解釋公告第 27 號原係由國際會計準則委員會（IASB）之常務解釋委員會（SIC）發布，提供指引以決定一項涉及租賃之法律形式之安排是否符合國際會計準則第 17 號之租賃定義。

國際會計準則理事會（IASB）於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 17 號，作為其技術性計畫原始議程之一部分。

國際會計準則理事會（IASB）於 2004 年 12 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」，並由國際財務報導解釋委員會（IFRIC）制定，以提供判定不具有租賃之法律形式，但轉移資產之使用權，以換取一筆或一系列之支付之交易是否係屬（或包含）應依國際會計準則第 17 號之規定處理之租賃之指引。

國際會計準則理事會（IASB）於 2016 年 1 月發布國際財務報導準則第 16 號「租賃」，國際財務報導準則第 16 號取代國際會計準則第 17 號、國際財務報導解釋第 4 號、解釋公告第 15 號及解釋公告第 27 號。國際財務報導準則第 16 號訂定租賃之認列、衡量、表達及揭露之原則。

# 目錄

段 次

## 國際財務報導準則第 16 號 租賃

章節	
簡介	
目的	1
範圍	3
認列之豁免	5
辨認租賃	9
區分合約之組成部分	12
租賃期間	18
承租人	22
認列	22
衡量	22
表達	47
揭露	51
出租人	61
租賃之分類	61
融資租賃	67
營業租賃	81
揭露	89
售後租回交易	98
評估資產之移轉是否係銷售	99
附錄	
A 用語定義	
B 應用指引	
C 生效日及過渡規定	
D 其他準則之修正	

國際財務報導準則第 16 號「租賃」由第 1 至 103 段及附錄 A 至 D 組成。各段均具同等效力，以**粗體**標示者係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本國際財務報導準則首次出現時，係以**斜體**標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 16 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」之意涵。在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。

# 國際財務報導準則第 16 號

## 租賃

## 簡介

### 概述

---

- IN1 國際財務報導準則第 16 號「租賃」訂定租賃之認列、衡量、表達及揭露之原則。其目的係確保承租人及出租人以忠實表述該等交易之方式提供攸關資訊。此資訊給予財務報表使用者一基礎以評估租賃對企業財務狀況、財務績效及現金流量之影響。
- IN2 國際財務報導準則第 16 號「租賃」對 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度期間生效。於國際財務報導準則第 16 號初次適用日以前適用國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之企業得提前適用。
- IN3 國際財務報導準則第 16 號取代：
- (a) 國際會計準則第 17 號「租賃」；
  - (b) 國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」；
  - (c) 解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」；及
  - (d) 解釋公告第 27 號「評估涉及租賃之法律形式之交易實質」。

### 發布國際財務報導第 16 號之理由

---

- IN4 租賃對許多企業係一重要活動。其係取用資產、取得融資並降低企業資產所有權之暴險之方法。租賃之盛行意謂著財務報表使用者有對企業之租賃活動完整且可了解之全貌係屬重要。
- IN5 先前之租賃會計模式要求承租人及出租人將租賃分類為融資租賃抑或營業租賃，並以不同方式處理該兩種類型之租賃。該模式未能滿足財務報表使用者之需求，因其並非都能提供租賃交易之忠實表述而遭受批評。特別是，其未規定承租人認列營業租賃所產生之資產及負債。
- IN6 據此，國際會計準則理事會 (IASB) 及美國國家準則制定機構—財務會計準則理事會 (FASB) 開始進行一聯合計畫，以發展租賃會計之新作法，規定承租人將租

賃所產生之權利及義務認列為資產及負債。此作法將更能忠實表述承租人之資產及負債，且連同強化揭露，可對承租人之財務槓桿及資本運用提供較高透明度之資訊。

- IN7 雙方理事會決定，應要求承租人對所有租賃認列資產及負債（除少數例外），且雙方理事會以相同方式定義租賃。雙方理事會對有關衡量租賃負債，及如何處理之前分類為融資租賃之租賃達成類似決議。此外，雙方理事會決定對出租人會計處理不進行重大改變。
- IN8 惟就租賃中之前分類為營業租賃者，雙方理事會對關於租賃費用之認列及租賃相關現金流量之報導作成不同決議。國際會計準則理事會（IASB）決議，採用單一承租人會計模式，使承租人對所有租賃以相同方式處理。美國財務會計準則理事會（FASB）決議採用雙軌承租人會計模式，以與先前美國一般公認會計原則（US GAAP）區分營業租賃與資本租賃之規定類似之方式分類租賃，再以不同方式處理該兩種類型之租賃。
- IN9 國際財務報導準則第 16 號完成國際會計準則理事會（IASB）改善租賃財務報導之計畫。

## 主要特性

---

### 承租人會計

- IN10 國際財務報導準則第 16 號引進單一承租人會計模式，並規定承租人對租賃期間超過 12 個月之所有租賃認列資產與負債，除非該標的資產為低價值。承租人被要求認列使用權資產以代表其使用標的租賃資產之權利，並認列租賃負債以代表其支付租賃給付之義務。
- IN11 承租人以與衡量其他非金融資產（諸如不動產、廠房及設備）類似之方式衡量使用權資產，並以與衡量其他金融負債類似之方式衡量租賃負債。因此，承租人認列使用權資產之折舊及租賃負債之利息，亦將租賃負債之現金償還分為本金部分及利息部分，並依國際會計準則第 7 號「現金流量表」表達於現金流量表中。
- IN12 以現值基礎原始衡量租賃所產生之資產及負債。該衡量包括不可取消之租賃給付（包括與通貨膨脹連結之給付），若承租人可合理確定將行使租賃延長之選擇權，或將不行使租賃終止之選擇權，亦包括選擇權所涵蓋期間之給付。
- IN13 國際財務報導準則第 16 號包含對承租人揭露之規定。為符合提供一基礎予財務報表使用者以評估租賃對承租人之財務狀況、財務績效及現金流量之影響之目的，承租人將須運用判斷決定揭露之資訊。



## 出租人會計

- IN14 國際財務報導準則第 16 號幾乎沿用國際會計準則第 17 號之出租人會計規定。據此，出租人繼續將其租賃分類為營業租賃或融資租賃，並以不同方式處理該兩種類型租賃。
- IN15 國際財務報導準則第 16 號亦規定出租人提供強化揭露，以改善有關出租人暴險（特別是殘值風險）之資訊揭露。

# 國際財務報導準則第 16 號

## 租賃

### 目的

---

- 1 本準則訂定租賃之認列、衡量、表達及揭露之原則。其目的係確保承租人及出租人以忠實表述該等交易之方式提供攸關資訊。此資訊給予財務報表使用者一基礎以評估租賃對企業財務狀況、財務績效及現金流量之影響。
- 2 企業於適用本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準則。

### 範圍

---

- 3 企業之所有租賃（包括在轉租中使用權資產之租賃）應適用本準則，惟下列除外：
  - (a) 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用之租賃；
  - (b) 承租人對其所持有屬國際會計準則第 41 號「農業」範圍內之生物資產之租賃；
  - (c) 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；
  - (d) 出租人對其所給予屬國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」範圍內之智慧財產之授權；及
  - (e) 承租人對其所持有屬國際會計準則第 38 號「無形資產」範圍內之授權協議下對諸如影片、錄影、劇本、手稿、專利權及著作權等項目之權利。
- 4 承租人得（但非必須）適用本準則於無形資產之租賃（除第 3 段(e)所述者外）。

### 認列之豁免（第 B3 至 B8 段）

---

- 5 承租人得選擇不適用第 22 至 49 段之規定於：
  - (a) 短期租賃；及
  - (b) 低價值標的資產之租賃（如第 B3 至 B8 段所述）。
- 6 若承租人對短期租賃或低價值標的資產之租賃選擇不適用第 22 至 49 段之規定，承租人應按直線基礎或另一種有系統之基礎，將有關該等租賃之租賃給付於租賃

期間認列為費用。若另一種有系統之基礎更能代表承租人效益之型態，承租人應適用該基礎。

- 7 當承租人適用第 6 段處理短期租賃，若符合下列條件時，就本準則之目的而言，承租人應將該租賃視為一新租賃：
- (a) 有租賃修改；或
  - (b) 租賃期間有任何變動（例如，承租人行使先前於決定租賃期間時所未包含之選擇權）。
- 8 短期租賃之選擇適用，應按與使用權有關之標的資產類別進行。標的資產類別係企業於營運中具類似性質及用途之標的資產分組。低價值標的資產之租賃之選擇適用，得以個別租賃為基礎。

## **辨認租賃（第 B9 至 B33 段）**

---

- 9 企業應於合約成立日評估該合約是否係屬（或包含）租賃。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。第 B9 至 B31 段對評估合約是否係屬（或包含）租賃訂定指引。
- 10 一段時間得以已辨認資產之使用量（例如，將一項設備用於製造所生產之產量）描述。
- 11 企業僅於合約條款及條件改變時，始應重評估合約是否係屬（或包含）租賃。

## **區分合約之組成部分**

- 12 對於合約係屬（或包含）租賃者，企業應將合約中每一租賃組成部分作為單獨租賃，並與合約中之非租賃組成部分分別處理（除非該企業適用第 15 段之實務權宜作法）。第 B32 至 B33 段訂定區分合約之組成部分之指引。

### **承租人**

- 13 對於合約包含一項租賃組成部分以及一項或多項之額外租賃或非租賃組成部分者，承租人應以每一租賃組成部分之相對單獨價格及非租賃組成部分之彙總單獨價格為基礎，將合約中之對價分攤至該租賃組成部分。
- 14 租賃及非租賃組成部分之相對單獨價格，應以出租人（或類似供應者）分別對該組成部分（或類似組成部分）收取之價格為基礎決定。若可觀察之單獨價格並非隨時可得，承租人應最大化可觀察資訊之使用以估計該單獨價格。

- 15 作為一實務權宜作法，承租人得依標的資產類別選擇不區分租賃組成部分與非租賃組成部分，而將每一租賃組成部分及所有相關非租賃組成部分以單一租賃組成部分處理。承租人不得將此實務權宜作法適用於嵌入式衍生工具（符合國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 4.3.3 段之條件者）。
- 16 除非適用第 15 段之實務權宜作法，承租人應依所適用之其他準則處理非租賃組成部分。

## 出租人

- 17 對於合約包含一項租賃組成部分以及一項或多項之額外租賃或非租賃組成部分，出租人應適用國際財務報導準則第 15 號第 73 至 90 段分攤合約中之對價。

## 租賃期間（第 B34 至 B41 段）

- 18 企業應決定租賃期間為租賃之不可取消期間，併同下列兩者：
- (a) 租賃延長之選擇權所涵蓋之期間，若承租人可合理確定將行使該選擇權；及
  - (b) 租賃終止之選擇權所涵蓋之期間，若承租人可合理確定將不行使該選擇權。
- 19 企業於評估承租人是否可合理確定將行使租賃延長之選擇權（或將不行使租賃終止之選擇權）時，應考量將對承租人產生經濟誘因以行使租賃延長之選擇權（或不行使租賃終止之選擇權）之所有攸關事實及情況（如第 B37 至 B40 段所述）。
- 20 重大事項發生或情況重大改變發生時，承租人應重評估是否可合理確定將行使租賃延長之選擇權或將不行使租賃終止之選擇權，若該事項或情況改變：
- (a) 係在承租人控制範圍內；且
  - (b) 影響承租人是否可合理確定將行使先前於決定租賃期間時所未包含之選擇權，或將不行使先前於決定租賃期間時所包含之選擇權（如第 B41 段所述）。
- 21 若租賃之不可取消期間有變動，企業應修正租賃期間。租賃不可取消期間變動之情況例舉如下：
- (a) 承租人行使先前於企業決定租賃期間時所未包含之選擇權；
  - (b) 承租人不行使先前於決定租賃期間時所包含之選擇權；
  - (c) 發生使承租人合約上負有義務行使先前於企業決定租賃期間時所未包含之選擇權之事項；或

- (d) 發生使承租人合約上禁止行使先前於企業決定租賃期間時所包含之選擇權之事項。

## 承租人

---

### 認列

- 22 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

##### 使用權資產之原始衡量

- 23 於開始日，承租人應按成本衡量使用權資產。

- 24 使用權資產之成本應包含：

- (a) 租賃負債之原始衡量金額（如第26段所述）；
- (b) 於開始日或之前支付之任何租賃給付，減除收取之任何租賃誘因；
- (c) 承租人發生之任何原始直接成本；及
- (d) 承租人拆卸、移除標的資產及復原其所在地點，或將標的資產復原至租賃之條款及條件中所要求之狀態之估計成本（除非該等成本係供生產存貨所發生）。承租人對該等成本之義務係發生於開始日時，或於某一特定期間使用標的資產所發生者。

- 25 於發生第 24 段(d)所述成本之義務時，承租人應將該等成本認列為使用權資產成本之一部分。對因於某一特定期間使用該使用權資產生產存貨而於該期間發生之成本，承租人適用國際會計準則第 2 號「存貨」。對於適用本準則或國際會計準則第 2 號處理之該等成本之義務，依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」予以認列與衡量。

##### 租賃負債之原始衡量

- 26 於開始日，承租人應按於該日尚未支付之租賃給付之現值衡量租賃負債。若租賃隱含利率容易確定，租賃給付應使用該利率折現。若該利率並非容易確定，承租人應使用承租人增額借款利率。

- 27 於開始日，計入租賃負債之租賃給付，包括與租賃期間內之標的資產使用權有關且於該日尚未支付之下列給付：
- (a) 固定給付（包括實質固定給付，如第 B42 段所述），減除可收取之任何租賃誘因；
  - (b) 取決於某項指數或費率之變動租賃給付（採用開始日之指數或費率原始衡量，如第 28 段所述）；
  - (c) 殘值保證下承租人預期支付之金額；
  - (d) 購買選擇權之行使價格，若承租人可合理確定將行使該選擇權（考量第 B37 至 B40 段所述之因素予以評估）；及
  - (e) 租賃終止所須支付之罰款，若租賃期間反映承租人將行使租賃終止之選擇權。
- 28 取決於某項指數或費率之變動租賃給付（第 27 段(b)所述）包含，例如，連結至消費者物價指數之給付、連結至指標利率（諸如，LIBOR）之給付，或反映市場租金費率變動之給付。

## 後續衡量

### 使用權資產之後續衡量

- 29 開始日後，承租人應適用成本模式衡量使用權資產，除非其適用第 34 及 35 段所述之任一衡量模式。

### 成本模式

- 30 承租人適用成本模式衡量使用權資產應按成本：
- (a) 減除任何累計折舊及任何累計減損損失；且
  - (b) 調整第 36 段(c)明定之任何租賃負債之再衡量數。
- 31 承租人對使用權資產提列折舊時，除依第 32 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」之折舊規定。
- 32 若租賃期間屆滿時標的資產所有權移轉予承租人，或若使用權資產之成本反映承租人將行使購買選擇權，承租人應自開始日起至標的資產耐用年限屆滿時，對使用權資產提列折舊。否則，承租人應自開始日起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，對使用權資產提列折舊。
- 33 承租人應適用國際會計準則第 36 號「資產減損」判定使用權資產是否發生減損並處理任何已辨認之減損損失。

## 其他衡量模式

- 34 若承租人對其投資性不動產適用國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中之公允價值模式，承租人亦應對符合國際會計準則第 40 號之投資性不動產定義之使用權資產適用該公允價值模式。
- 35 若使用權資產與某一不動產、廠房及設備類別有關，且承租人對該類別之不動產、廠房及設備適用國際會計準則第 16 號之重估價模式，承租人得選擇對與該類別之不動產、廠房及設備有關之所有使用權資產適用該重估價模式。

## 租賃負債之後續衡量

- 36 開始日後，承租人應以下列方式衡量租賃負債：
- (a) 增加帳面金額以反映租賃負債之利息；
  - (b) 減少帳面金額以反映租賃給付之支付；及
  - (c) 再衡量帳面金額以反映第 39 至 46 段明定之任何重評估或租賃修改，或反映修正後實質固定租賃給付（見第 B42 段）。
- 37 租賃期間內每一期租賃負債之利息，其金額應為能使按租賃負債餘額計算之各期利率為固定者。各期利率係第 26 段所述之折現率，或第 41、43 段或第 45 段(c) 所述之修正後折現率（若適用時）。
- 38 開始日後，承租人應將下列兩者認列於損益（除非該等成本依所適用之其他準則計入另一資產之帳面金額中）：
- (a) 租賃負債之利息；及
  - (b) 不計入租賃負債衡量中之變動租賃給付（於啟動該等給付之事件或情況發生之期間認列）。

## 租賃負債之重評估

- 39 開始日後，承租人應適用第 40 至 43 段再衡量租賃負債，以反映租賃給付之變動。承租人應認列租賃負債再衡量之金額，作為使用權資產之調整。惟若使用權資產之帳面金額減至零且租賃負債之衡量有進一步之減少，承租人應將任何剩餘之再衡量金額認列於損益中。
- 40 若下列任一情況發生，承租人應將修正後租賃給付按修正後折現率折現，以再衡量租賃負債：
- (a) 租賃期間變動（如第 20 至 21 段所述）。承租人應基於修正後租賃期間決定修正後租賃給付；或

- (b) 標的資產購買選擇權之評估有變動 (考量購買選擇權在第20至21段所述之事件及情況下予以評估)。承租人應決定修正後租賃給付以反映購買選擇權下應付金額之變動。
- 41 承租人適用第 40 段時，若剩餘租賃期間之租賃隱含利率可容易確定，應將該利率作為修正後之折現率，若剩餘租賃期間之租賃隱含利率並非容易確定，則應將重評估日之承租人增額借款利率作為修正後之折現率。
- 42 若下列任一情況發生，承租人應將修正後租賃給付折現以再衡量租賃負債：
- (a) 殘值保證下預期應付之金額有變動。承租人應決定修正後租賃給付，以反映在殘值保證下預期應付金額之變動。
- (b) 用於決定租賃給付之指數或費率變動導致未來租賃給付有變動 (包含例如，檢視市場租金後，反映市場租金費率變動之變動)。承租人僅於現金流量有變動時 (即當租賃給付之調整生效時)，始應再衡量租賃負債以反映該等修正後租賃給付。承租人應基於修正後合約給付決定剩餘租賃期間之修正後租賃給付。
- 43 承租人適用第 42 段時應不改變折現率，除非該租賃給付之變動係由浮動利率變動所致。在此情況下，承租人應使用修正後折現率以反映該利率之變動。

### 租賃修改

- 44 若同時符合下列條件，承租人應將租賃修改以單獨租賃處理：
- (a) 該修改藉由增加一項或多項標的資產使用權而增加租賃範圍；且
- (b) 租賃增加之對價相當於增加範圍之單獨價格及為反映該特定合約之情況而對該單獨價格所作之任何適當調整之金額。
- 45 對於不以單獨租賃處理之租賃修改，承租人於租賃修改生效日應：
- (a) 適用第13至16段，分攤修改後合約中之對價；
- (b) 適用第18至19段，決定修改後租賃之租賃期間；及
- (c) 將修正後租賃給付按修正後折現率折現，以再衡量租賃負債。若剩餘租賃期間之租賃隱含利率可容易確定，修正後折現率應為該利率，若剩餘租賃期間之租賃隱含利率並非容易確定，則修正後折現率應為修改生效日之承租人增額借款利率。
- 46 對於不以單獨租賃處理之租賃修改，承租人應以下列方式處理租賃負債之再衡量：



- (a) 對減少租賃範圍之租賃修改，減少使用權資產之帳面金額以反映租賃之部分或全面終止。承租人應將任何有關租賃之部分或全面終止之利益或損失認列於損益中。
- (b) 對所有其他之租賃修改，相應調整使用權資產。

## 表達

- 47 承租人應於財務狀況表中列報或於附註中揭露：
- (a) 使用權資產（與其他資產分別列示）。若承租人於財務狀況表中未單獨列報使用權資產，承租人應：
    - (i) 將使用權資產納入其相應之標的資產（若為承租人自有時）所應列報之同一單行項目中；並
    - (ii) 揭露財務狀況表中哪些單行項目包含該等使用權資產。
  - (b) 租賃負債（與其他負債分別列示）。若承租人於財務狀況表中未單獨列報租賃負債，承租人應揭露財務狀況表中哪些單行項目包含該等負債。
- 48 符合投資性不動產定義之使用權資產不適用第 47 段(a)之規定，而應於財務狀況表中列報為投資性不動產。
- 49 承租人應於損益及其他綜合損益表中將租賃負債之利息費用與使用權資產之折舊費用分別列報。租賃負債之利息費用係財務成本（國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 82 段(b)規定其應於損益及其他綜合損益表中單獨列示）中一組成部分。
- 50 承租人應於現金流量表中作下列分類：
- (a) 租賃負債本金部分之現金支付分類於籌資活動中；
  - (b) 租賃負債利息部分之現金支付適用國際會計準則第 7 號「現金流量表」中有關利息支付之規定；及
  - (c) 短期租賃給付、低價值資產租賃給付及不計入租賃負債中之變動租賃給付分類於營業活動中。

## 揭露

- 51 揭露規定之目的係使承租人於附註中揭露之資訊（連同財務狀況表、損益表及現金流量表所提供之資訊），提供財務報表使用者一基礎以評估租賃對承租人財務

**狀況、財務績效及現金流量之影響。第 52 至 60 段明定如何符合此目的。**

- 52 承租人應於其財務報表中以單一附註或單獨一節之方式揭露有關其為承租人之租賃之資訊。惟承租人無須重複已於財務報表中其他地方表達之資訊，假如有關該租賃之資訊已於單一附註或單獨一節交互索引中納入。
- 53 承租人應揭露報導期間之下列金額：
- (a) 使用權資產之折舊費用（依標的資產類別）；
  - (b) 租賃負債之利息費用；
  - (c) 依第 6 段處理之短期租賃之費用。此費用無須包括租賃期間不超過一個月之租賃之費用；
  - (d) 依第 6 段處理之低價值資產租賃之費用。此費用不應包括第 53 段(c)中短期租賃之低價值資產租賃之費用；
  - (e) 不計入租賃負債衡量中之變動租賃給付之費用；
  - (f) 來自轉租使用權資產之收益；
  - (g) 租賃之現金流出總額；
  - (h) 使用權資產之增添；
  - (i) 售後租回交易所產生之損益；及
  - (j) 報導期間結束日使用權資產之帳面金額（依標的資產類別）。
- 54 承租人應以表格之格式提供第 53 段所明定之揭露，除非另一格式更為適當。所揭露金額須包括承租人於報導期間已計入另一資產之帳面金額之成本。
- 55 若承租人於報導期間結束日所承諾之短期租賃組合，與適用第 53 段(c)揭露短期租賃費用之短期租賃組合非類似，承租人應揭露適用第 6 段處理短期租賃之該等租賃承諾金額。
- 56 若使用權資產符合投資性不動產之定義，承租人應適用國際會計準則第 40 號之揭露規定。在此情況下，承租人對該等使用權資產無須提供第 53 段(a)、(f)、(h)或(j)所規定之揭露。
- 57 若承租人適用國際會計準則第 16 號採重估價金額衡量使用權資產，承租人對該等使用權資產應揭露國際會計準則第 16 號第 77 段所規定之資訊。
- 58 承租人應適用國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 39 及 B11 段之規定揭露租賃負債之到期分析，並與其他金融負債之到期分析分別揭露。

- 59 除第 53 至 58 段規定之揭露外，承租人應揭露為符合第 51 段之揭露目的（如第 B48 段所述）所必要之額外質性及量化之租賃活動相關資訊。此額外資訊可能包括（但不限於）有助財務報表使用者評估下列各項之資訊：
- (a) 承租人租賃活動之性質；
  - (b) 未反映於租賃負債衡量之承租人未來現金流出之可能變動。此包括下列所產生者：
    - (i) 變動租賃給付（如第 B49 段所述）；
    - (ii) 租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權（如第 B50 段所述）；
    - (iii) 殘值保證（如第 B51 段所述）；及
    - (iv) 尚未開始但承租人已承諾之租賃。
  - (c) 租賃所加諸之限制或約定事項；及
  - (d) 售後租回交易（如第 B52 段所述）。
- 60 承租人適用第 6 段處理短期租賃或低價值資產租賃時，應揭露該事實。

## **出租人**

---

### **租賃之分類（第 B53 至 B58 段）**

- 61 出租人應將其每一租賃分類為**營業租賃**或**融資租賃**。
- 62 租賃如移轉附屬於標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬，應分類為**融資租賃**。租賃如未移轉附屬於標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬，應分類為**營業租賃**。
- 63 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。下列例舉情形（無論係個別或併同）通常會導致該項租賃被分類為**融資租賃**：
- (a) 租賃將標的資產所有權於租賃期間屆滿時移轉予承租人；
  - (b) 承租人對標的資產有購買選擇權，且該購買價格預期明顯低於選擇權可行使日之該資產公允價值，致在成立日可合理確定該選擇權將被行使；
  - (c) 即使法定所有權未移轉，但租賃期間涵蓋標的資產經濟年限之主要部分；
  - (d) 於成立日，租賃給付現值達該標的資產幾乎所有之公允價值；及
  - (e) 標的資產具特殊性，以致僅有承租人無須重大修改即可使用。

- 64 下列情形（無論係個別或併同），亦可能導致租賃被分類為融資租賃：
- (a) 如承租人得取消租賃，則出租人因租約取消所產生之損失須由承租人負擔；
  - (b) 殘值之公允價值波動所產生之利益或損失歸屬於承租人（例如，以租賃結束時標的資產出售之大部分銷售價款作為租金回饋金）；及
  - (c) 承租人有能力以明顯低於市場行情之租金續租。
- 65 第 63 至 64 段所述之釋例與情形不必然具決定性。如有其他特徵能清楚地顯示，租賃並未移轉附屬於標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬，則此租賃應分類為營業租賃。例如，標的資產所有權於租賃結束時以相等於當時公允價值之變動價格移轉或存有變動租賃給付，致使出租人未移轉幾乎所有風險與報酬。
- 66 租賃之分類應於成立日決定，且僅於租賃修改時始作重評估。就會計目的而言，租賃並不因估計變動（例如標的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）而重新分類。

## 融資租賃

### 認列與衡量

- 67 於開始日，出租人應於其財務狀況表認列融資租賃下所持有之資產，並按租賃投資淨額將其表達為應收款。

#### 原始衡量

- 68 出租人應使用租賃隱含利率衡量租賃投資淨額。在轉租之情況，若轉租隱含利率並非容易確定，轉租出租人得將主租賃所用折現率就有關轉租之原始直接成本作調整後，以該調整後之折現率衡量轉租投資淨額。
- 69 原始直接成本（製造商或經銷商出租人所產生者除外）應計入租賃投資淨額之原始衡量中，並減少租賃期間所認列之收益金額。租賃隱含利率係以原始直接成本自動計入租賃投資淨額內之方式定義，因此無須再單獨加計此類成本。

#### 計入租賃投資淨額之租賃給付之原始衡量

- 70 於開始日，計入租賃投資淨額之租賃給付，包括與租賃期間內之標的資產使用權有關且於該日尚未收取之下列給付：
- (a) 固定給付（包括實質固定給付，如第 B42 段所述），減除應支付之任何租賃誘因；
  - (b) 取決於某項指數或費率之變動租賃給付（採用開始日之指數或費率原始衡

- 量)；
- (c) 由承租人、承租人之關係人或與出租人無關之第三方且有財務能力履行保證義務者對出租人提供之保證殘值；
  - (d) 購買選擇權之行使價格，若承租人可合理確定將行使該選擇權（考量第 B37 段所述之因素予以評估）；及
  - (e) 租賃終止所須支付之罰款，若租賃期間反映承租人將行使租賃終止之選擇權。

### 製造商或經銷商出租人

- 71 於開始日，製造商或經銷商出租人應就每一融資租賃認列：
- (a) 收入：標的資產之公允價值或出租人之應收租賃給付按市場利率折現之現值，兩者孰低者；
  - (b) 銷貨成本：標的資產之成本（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；及
  - (c) 銷售利潤或損失：收入與銷貨成本間之差額（依其賣斷交易所適用之國際財務報導準則第 15 號規定之會計政策計算），無論製造商或經銷商出租人是否如國際財務報導準則第 15 號所述移轉標的資產，該出租人應於開始日認列融資租賃之銷售利潤或損失。
- 72 製造商或經銷商經常提供客戶購買或租賃一項資產之選擇。製造商或經銷商出租人之資產採融資租賃所產生之損益，與按正常售價（反映任何適用之數量折扣或商業折扣）賣斷標的資產所產生之損益相等。
- 73 製造商或經銷商出租人有時會以人為之低利率報價吸引客戶。採用此等利率將造成出租人於開始日即對交易之總收益認列過多之部分。如以人為之低利率報價，製造商或經銷商出租人應將銷售利潤限於倘若採用市場利率時之利潤。
- 74 製造商或經銷商出租人應將取得融資租賃所產生之成本於開始日認列為費用，因為此類成本主要與賺取製造商或經銷商銷售利潤有關。製造商或經銷商出租人因取得融資租賃所產生之成本不包括在原始直接成本之定義中，因此不包含在租賃投資淨額中。

### 後續衡量

- 75 出租人應基於能反映出租人之租賃投資淨額在各期有一固定報酬率之型態，於租賃期間認列融資收益。
- 76 出租人應採有系統且合理之基礎將融資收益分攤於租賃期間。出租人應將與當期

有關之租賃給付沖減租賃投資總額，以減少本金及未賺得融資收益。

- 77 出租人應適用國際財務報導準則第 9 號之除列與減損規定於租賃投資淨額。出租人應定期檢視用於計算出租人租賃投資總額之估計未保證殘值。如估計未保證殘值已經減少，出租人應調整剩餘租賃期間內之收益分攤，並立即認列相關應計金額之任何減少數。
- 78 出租人若依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」將融資租賃下之資產分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中），則應依該準則之規定處理該資產。

## 租賃修改

- 79 若同時符合下列條件，出租人應將融資租賃修改以單獨租賃處理：
- (a) 該修改藉由增加一項或多項標的資產使用權而增加租賃範圍；且
  - (b) 租賃增加之對價相當於增加範圍之單獨價格及為反映該特定合約之情況而對該單獨價格所作之任何適當調整之金額。
- 80 對於不以單獨租賃處理之融資租賃修改，出租人對該修改之處理如下：
- (a) 假若修改於成立日即已生效，該租賃會被分類為營業租賃時，出租人應：
    - (i) 自修改生效日起，將該租賃修改以新租賃處理；並
    - (ii) 以租賃修改生效日前之租賃投資淨額衡量標的資產之帳面金額。
  - (b) 其他情況下，出租人應適用國際財務報導準則第 9 號之規定。

## 營業租賃

### 認列與衡量

- 81 出租人應按直線基礎或另一種有系統之基礎，將來自營業租賃之租賃給付認列為收益。若另一種有系統之基礎更能代表標的資產使用效益減少之型態，出租人應適用該基礎。
- 82 出租人應將賺取租賃收益所發生之成本（包括折舊）認列為費用。
- 83 出租人應將因取得營業租賃所發生之原始直接成本加計至標的資產之帳面金額，並按與認列租賃收益相同之基礎，於租賃期間將該等成本認列為費用。
- 84 屬於營業租賃之折舊性標的資產之折舊政策應與出租人對類似資產所採用之正常折舊政策一致。出租人應依國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之規定

計算折舊。

- 85 出租人應適用國際會計準則第 36 號判定屬於營業租賃之標的資產是否發生減損並處理任何已辨認之減損損失。
- 86 製造商或經銷商出租人對簽訂之營業租賃，不得認列任何銷售利潤，因其不等同於銷售。

### 租賃修改

- 87 出租人應自修改生效日起將營業租賃之修改按新租賃處理，將與原始租賃有關之所有預付或應付之租賃給付，作為新租賃之租賃給付之一部分。

### 表達

- 88 出租人應依屬於營業租賃之標的資產之性質，於財務狀況表中列報該標的資產。

### 揭露

- 89 **揭露規定之目的係使出租人於附註中揭露之資訊（連同財務狀況表、損益表及現金流量表所提供之資訊），提供財務報表使用者一基礎以評估租賃對出租人財務狀況、財務績效及現金流量之影響。第 90 至 97 段明定如何符合此目的。**
- 90 出租人應揭露報導期間之下列金額：
- (a) 對於融資租賃：
    - (i) 銷售利潤或損失；
    - (ii) 租賃投資淨額之融資收益；及
    - (iii) 不計入租賃投資淨額衡量中之變動租賃給付之相關收益。
  - (b) 對於營業租賃：租賃收益（單獨揭露非取決於某項指數或費率之變動租賃給付之相關收益）。
- 91 出租人應以表格之格式提供第 90 段所明定之揭露，除非另一格式更為適當。
- 92 出租人應揭露為符合第 89 段之揭露目的所需之額外質性及量化之租賃活動相關資訊。此額外資訊包括（但不限於）有助財務報表使用者評估下列各項之資訊：
- (a) 出租人租賃活動之性質；及
  - (b) 出租人如何管理與其就標的資產所保留權利有關之風險。具體而言，出租人應揭露對其就標的資產所保留權利之風險管理策略，包括出租人減少該風險

之任何方法。此種方法包括，例如，買回協議、殘值保證或使用超過特定限額時之變動租賃給付。

## 融資租賃

- 93 出租人應對融資租賃投資淨額之帳面金額重大變動提供質性及量化說明。
- 94 出租人應揭露應收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租賃給付及剩餘年度之總金額。出租人應將未折現之租賃給付調節至租賃投資淨額。該調節應辨認與應收租賃給付有關之未賺得融資收益及任何折現後之未保證殘值。

## 營業租賃

- 95 對屬於營業租賃之不動產、廠房及設備，出租人應適用國際會計準則第 16 號之揭露規定。出租人於適用國際會計準則第 16 號之揭露規定時，應將不動產、廠房及設備之每一類別細分為屬於營業租賃之資產及非屬營業租賃之資產。據此，出租人對屬於營業租賃之資產（依標的資產類別）與由出租人所持有並使用之自有資產，應分別提供國際會計準則第 16 號所規定之揭露。
- 96 出租人對屬於營業租賃之資產，應適用國際會計準則第 36 號、國際會計準則第 38 號、國際會計準則第 40 號及國際會計準則第 41 號之揭露規定。
- 97 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租賃給付及剩餘年度之總金額。

## 售後租回交易

---

- 98 若企業（賣方兼承租人）移轉資產予另一個體（買方兼出租人），並自該買方兼出租人租回該資產，賣方兼承租人與買方兼出租人兩者均應適用第 99 至 103 段之規定處理該移轉合約及租賃。

## 評估資產之移轉是否係銷售

- 99 企業應適用國際財務報導準則第 15 號中判定何時滿足履約義務之規定，以決定資產之移轉是否以銷售資產處理。

## 資產之移轉係銷售

- 100 若賣方兼承租人所為之資產移轉滿足國際財務報導準則第 15 號以銷售資產處理之規定，則：



- (a) 賣方兼承租人對售後租回所產生之使用權資產，應就標的資產之先前帳面金額，按與賣方兼承租人所保留之使用權有關之占比衡量。據此，賣方兼承租人應僅認列與已移轉予買方兼出租人之權利有關之任何利益或損失之金額。
- (b) 買方兼出租人對資產之購買應依所適用之準則處理，對租賃應依本準則出租人會計之規定處理。

101 若資產銷售對價之公允價值不等於資產之公允價值，或若租賃給付並非市場費率，企業應作下列調整以按公允價值衡量銷售價款：

- (a) 對低於市場行情之條款之任何調整數應作為預付租賃給付處理；及
- (b) 對高於市場行情之條款之任何調整數應作為買方兼出租人對賣方兼承租人提供之額外融資。

102 企業應以下列較易確定者為基礎，衡量第101段所規定之任何可能調整數：

- (a) 銷售對價之公允價值與資產公允價值間之差額；及
- (b) 合約租賃給付之現值與按市場費率之租賃給付之現值間之差額。

### 資產之移轉並非銷售

103 若賣方兼承租人所為之資產移轉未滿足國際財務報導準則第15號以銷售資產處理之規定，則：

- (a) 賣方兼承租人應繼續認列已移轉之資產，並認列等於移轉價款之金融負債。該金融負債應適用國際財務報導準則第9號之規定。
- (b) 買方兼出租人不得認列已移轉之資產，並應認列等於移轉價款之金融資產。該金融資產應適用國際財務報導準則第9號之規定。

## 附錄 A

### 用語定義

本附錄係本準則整體之一部分。

<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>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可由資產取得之產量或類似單位數量。
<b>修改生效日</b>	雙方同意對租賃修改之日。
<b>公允價值</b>	就適用本準則中出租人會計規定之目的而言，在公平交易下，已充分了解並有成交意願之雙方據以交換資產或清償負債之金額。
<b>融資租賃</b>	移轉附屬於標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬之租賃。
<b>固定給付</b>	承租人因租賃期間內之標的資產使用權而支付予出租人之給付，但不包含變動租賃給付。
<b>租賃投資總額</b>	下列兩者之總和：  (a) 融資租賃下出租人之應收租賃給付；及  (b) 任何歸屬於出租人之未保證殘值。
<b>租賃成立日</b> (成立日)	租賃協議日或雙方對租賃主要條款及條件承諾日之較早者。
<b>原始直接成本</b>	取得租賃所產生之增額成本，且若未取得該租賃將不會發生者，但製造商或經銷商出租人與融資租賃有關所產生者除外。
<b>租賃隱含利率</b>	使(a)租賃給付及(b)未保證殘值兩者現值等於(i)標的資產公允價值及(ii)出租人所有原始直接成本兩者總和之利率。
<b>租賃</b>	將一項資產（標的資產）之使用權轉讓一段時間以換得對價之合約（或合約之一部分）。
<b>租賃誘因</b>	出租人支付予承租人與租賃有關之給付，或由出租人歸墊或負擔之承租人成本。
<b>租賃修改</b>	非屬租賃原始合約條款及條件一部分之租賃範圍或租賃對價之變動（例如，增加或終止一項或多項標的資產使用權，或者延長或縮短合約租賃

期間)。

**租賃給付** 承租人支付予出租人與租賃期間內之標的資產使用權有關之給付，包括下列各項：

- (a) 固定給付 (包含實質固定給付)，減除任何租賃誘因；
- (b) 取決於某項指數或費率之變動租賃給付；
- (c) 購買選擇權之行使價格，若承租人可合理確定將行使該選擇權；及
- (d) 租賃終止所須支付之罰款，若租賃期間反映承租人將行使租賃終止之選擇權。

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，除非承租人選擇結合非租賃組成部分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，租賃給付亦包括由承租人、承租人之關係人或與出租人無關且有財務能力履行保證義務之第三方對出租人提供之保證殘值。租賃給付不包括分攤至非租賃組成部分之給付。

**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) 租賃延長之選擇權所涵蓋之期間，若承租人可合理確定將行使該選擇權；及
- (b) 租賃終止之選擇權所涵蓋之期間，若承租人可合理確定將不行使該選擇權。

**承租人** 以對價換得一段時間之標的資產使用權之企業。

**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** 以提供一段時間之標的資產使用權換得對價之企業。

**租賃投資淨額** 租賃投資總額按租賃隱含利率折現之現值。

**營業租賃** 未移轉附屬於標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬之租賃。

**可選擇之租賃給付** 於租賃延長或租賃終止之選擇權所涵蓋之期間 (但未包含於租賃期間者) 內之承租人支付予出租人對標的資產使用權之給付。

**使用期間** 用以履行客戶合約之資產使用總期間，包含所有非連續期間。

**殘值保證** 與出租人無關之一方向出租人所作之保證，保證於租賃結束日，標的資

產價值 (或價值之一部分) 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>租賃期間</b> 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>轉租</b>	<b>承租人</b> (「轉租出租人」) 將 <b>標的資產</b> 再出租予第三方之交易，且 <b>主租賃</b> 出租人與承租人間之 <b>租賃</b> (「主租賃」) 持續有效。
<b>標的資產</b>	<b>租賃</b> 中作為標的之資產， <b>出租人</b> 提供該資產之使用權予 <b>承租人</b> 。
<b>未賺得融資收益</b>	下列兩者之差額： (a) <b>租賃投資總額</b> ；與 (b) <b>租賃投資淨額</b> 。
<b>未保證殘值</b>	<b>出租人</b> 對 <b>標的資產</b> 殘值之實現未獲保證或僅有出租人之關係人保證之部分。
<b>變動租賃給付</b>	<b>承租人</b> 支付予 <b>出租人</b> 於 <b>租賃期間</b> 內之 <b>標的資產</b> 使用權之給付中，因 <b>開始日</b> 後所發生之事實或情況改變而變動之部分，僅隨時間經過而變動者除外。

## 定義於其他準則並以相同意義用於本準則之用語

<b>合約</b>	兩方或多方間之協議，該協議產生可執行之權利及義務。
<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數量。

## 附錄 B

### 應用指引

本附錄係屬本準則整體之一部分。其說明第 1 至 103 段之應用，且與本準則之其他部分具同等效力。

### 組合之適用

- B1 本準則明定個別租賃之會計處理。惟作為一實務權宜作法，若企業合理預期適用本準則於具類似特性之租賃之組合，與適用本準則於該組合內之個別租賃，對財務報表之影響無重大差異，則得以該租賃組合適用本準則。當企業以租賃組合作會計處理時，企業應使用反映組合大小及組成之估計值與假設。

### 合約之合併

- B2 適用本準則時，若符合下列一個或多個條件，企業應將同時或接近同時與同一交易對方（或該交易對方之關係人）簽訂之兩個或多個合約予以合併，並將該等合約視為單一合約處理：
- (a) 該等合約係為整體商業目的（若不將該等合約一併考量即不能了解）而以包裹方式議定；
  - (b) 某一合約應付之對價金額取決於其他合約之價格或履行結果；或
  - (c) 該等合約中所轉讓之標的資產使用權（或每一該等合約中所轉讓之某些標的資產使用權）形成如第 B32 段所述之單一租賃組成部分。

### 認列之豁免：低價值標的資產之租賃（第 5 至 8 段）

- B3 除第 B7 段所述外，本準則允許承租人對低價值標的資產之租賃適用第 6 段之規定。無論所承租資產之新舊程度，承租人應根據標的資產全新時之價值評估該資產之價值。
- B4 評估標的資產是否為低價值係以一絕對之基礎執行。低價值資產之租賃得適用第 6 段規定之會計處理，無論該等租賃是否對承租人係屬重大。此評估不受承租人之規模、性質或情況所影響。據此，不同承租人對特定標的資產是否為低價值預期將達成相同結論。

- B5 標的資產僅於符合下列所有條件下始可為低價值：
- (a) 承租人可自該標的資產本身或連同承租人輕易可得之其他資源之使用獲益；及
  - (b) 標的資產並非高度取決於其他資產或與其高度相互關聯。
- B6 若標的資產之性質致其於全新時通常並非低價值，則此標的資產之租賃不符合作為低價值資產租賃。例如，汽車之租賃不符合作為低價值資產租賃，因全新汽車通常並非低價值。
- B7 若承租人轉租一項資產，或預期轉租一項資產，則主租賃不符合作為低價值資產租賃。
- B8 低價值標的資產之例，可能包括平板與個人電腦、小型辦公家具及電話。

### 辨認租賃（第 9 至 11 段）

- B9 為評估合約是否轉讓對已辨認資產（見第 B13 至 B20 段）之使用之控制權一段時間，企業應評估客戶在整個使用期間是否具有下列兩者：
- (a) 取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利（如第 B21 至 B23 段所述）；及
  - (b) 主導已辨認資產之使用之權利（如第 B24 至 B30 段所述）。
- B10 若客戶僅於合約之部分期間具有對已辨認資產之使用之控制權，則該合約包含該部分期間之租賃。
- B11 收取商品或勞務之合約可能由聯合協議（如國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」所定義）簽訂或由聯合協議之代表簽訂。於此情況下，該聯合協議視為合約中之客戶。據此，於評估此種合約是否包含租賃時，企業應評估該聯合協議在整個使用期間是否具有對已辨認資產之使用之控制權。
- B12 企業應就合約中每一可能之單獨租賃組成部分，評估合約是否包含租賃。第 B32 段係對單獨租賃組成部分之指引。

### 已辨認資產

- B13 一項資產通常藉由在合約中被明確指定而被辨認。惟一項資產亦可能藉由於可供客戶使用之時被隱含指定而被辨認。

### 實質性替換權利

- B14 即使資產已被指定，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。僅於下列兩項條件均存在時，供應者替換資產之權利係具實質性：
- (a) 供應者在整個使用期間具有以替代資產作替換之實際能力（例如，客戶無法防止供應者替換資產，且替代資產係供應者輕易可得或供應者可在合理時間內獲得）；及
  - (b) 供應者將由行使其替換資產之權利取得經濟效益（即與替換資產有關之經濟效益預期將超過與替換資產有關之成本）。
- B15 若供應者僅在特定日期或特定事項發生以後始有權利或義務替換資產，供應者之替換權利並不具實質性，因供應者並未在整個使用期間具有以替代資產作替換之實際能力。
- B16 企業應根據於合約成立時之事實及情況評估供應者之替換權利是否係實質權利，並應排除對於合約成立時不被視為可能發生之未來事項之考量。於合約成立時不被視為可能發生，因而應自評估中排除之未來事項例舉如下：
- (a) 未來客戶為使用該資產而支付高於市場費率之一項協議；
  - (b) 新科技之引進，此新科技於合約成立時尚未實質發展完成；
  - (c) 客戶對資產之使用或該資產之績效與於合約成立時所認為之可能使用或績效間之差異重大；及
  - (d) 資產於使用期間之市價與於合約成立時所認為之可能市價間之差異重大。
- B17 若資產係置於客戶之場所或其他場所，則相較於該資產係置於供應者場所時，與替換有關之成本通常較高，因此較有可能超過與替換該資產有關之效益。
- B18 供應者替換資產以作修理及維護（若該資產無法適當運作或若可做技術升級）之權利或義務，並不妨礙客戶具有已辨認資產之使用權。
- B19 若客戶無法容易地判定供應者是否具有實質性替換權利，該客戶應推定任何替換權利不具實質性。

### 資產之各部分

- B20 若資產之部分產能在實體上可區分（例如，建築物之一樓層），其為已辨認資產。資產之產能部分或其他部分在實體上不可區分者（例如，光纖電纜之部分產能），非為已辨認資產，除非其代表該資產幾乎所有之產能，因而提供客戶取得來自使用該資產之幾乎所有經濟效益之權利。

## 取得來自使用之經濟效益之權利

- B21 為控制已辨認資產之使用，客戶須在整個使用期間具有取得來自使用該資產之幾乎所有經濟效益之權利（例如，藉由在整個期間專屬使用該資產）。客戶得以許多方式（諸如使用、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其主要產出及副產品（包括源自此等項目之可能現金流量），以及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。
- B22 當評估取得來自使用資產之幾乎所有經濟效益之權利時，企業應考量在對客戶對資產之使用權所界定之範圍內，使用該資產所產生之經濟效益（見第 B30 段）。例如：
- (a) 若合約限制機動車輛僅可在使用期間內於特定區域使用，則企業應僅考量來自於該區域使用機動車輛之經濟效益（不考量越區使用之經濟效益）。
  - (b) 若合約明定客戶僅可在使用期間內駕駛機動車輛至特定里程數，則企業應僅考量來自於該被允許之里程數使用機動車輛之經濟效益（不考量超過此里程數之經濟效益）。
- B23 若合約規定客戶將源自使用資產之現金流量之一部分支付予供應者或其他方作為對價，該等作為對價所支付之現金流量應視為客戶取得來自使用資產之經濟效益之一部分。例如，若客戶須將來自使用零售攤位之銷售之某百分比支付予供應者作為使用之對價，此規定並未防止客戶具有取得來自使用該零售攤位之幾乎所有經濟效益之權利。此係因該等銷售所產生之現金流量係被視為客戶使用零售攤位所取得之經濟效益，而後將其中一部分之經濟效益支付予供應者作為該空間之使用權之對價。

## 主導使用之權利

- B24 客戶僅於符合下列情況之一時，始在整個使用期間具有主導已辨認資產之使用之權利：
- (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（如第 B25 至 B30 段所述）；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（或主導他人以客戶決定之方式操作該資產），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（或該資產之特定部分）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。



## 資產之使用方式及使用目的

- B25 若在合約對客戶之使用權所界定之範圍內，客戶在整個使用期間可改變資產之使用方式及使用目的，則該客戶具有主導該資產之使用方式及使用目的之權利。於作此評估時，企業應考量在整個使用期間與改變資產之使用方式及使用目的最為攸關之決策權。當決策權影響源自使用之經濟效益時，該決策權為攸關。最為攸關之決策權就不同合約而言可能不同，此係取決於資產之性質及合約之條款及條件。
- B26 依所處情況，在對客戶之使用權所界定之範圍內，賦予改變資產使用方式及使用目的之權利之決策權例舉如下：
- (a) 改變資產產出之類型之權利（例如，決定將裝運貨櫃用於運送商品或用於倉儲，或者決定零售攤位所售產品之組合）；
  - (b) 改變產出何時生產之權利（例如，決定何時將使用發電廠或某項機器）；
  - (c) 改變產出於何處生產之權利（例如，決定卡車或船舶之目的地，或者決定於何處使用某項設備）；及
  - (d) 改變產出是否生產及產出數量之權利（例如，決定某發電廠是否生產能源以及該發電廠生產多少能源）。
- B27 決策權並未賦予改變資產使用方式及使用目的之權利之例，包括侷限於操作或維護資產之權利。此種權利可能由客戶或供應者所持有。雖然諸如該等操作或維護資產之權利對有效率地使用資產常為必須，但其並非主導資產之使用方式及使用目的之權利，且常係取決於有關資產之使用方式及使用目的之決策。惟若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，則操作資產之權利可能賦予客戶主導該資產之使用之權利（見第 B24 段(b)(i)）。

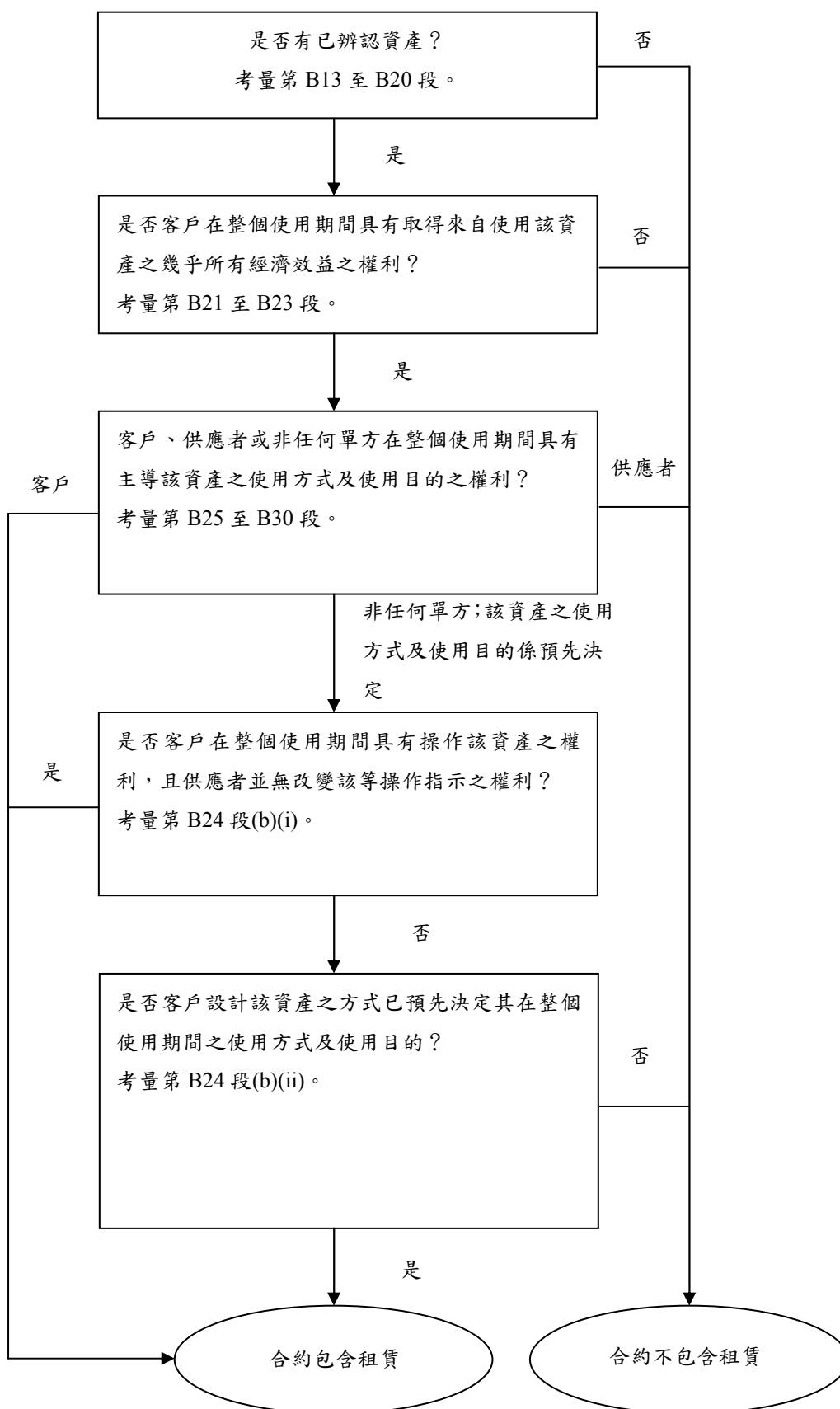
## 在使用期間及之前所決定之決策

- B28 有關資產之使用方式及使用目的之攸關決策可能以數種方式預先決定。例如，攸關決策可藉由資產之設計或藉由合約對資產使用之限制而預先決定。
- B29 於評估客戶是否具有主導資產使用之權利時，企業應僅考量在使用期間對資產使用作出決策之權利，除非客戶如第 B24 段(b)(ii)所述設計該資產（或該資產之特定部分）。因此，除非第 B24 段(b)(ii)之情況存在，企業不應考量在使用期間之前已預先決定之決策。例如，若客戶僅能在使用期間之前指定某項資產產出，則該客戶並不具有主導該資產使用之權利。在使用期間之前於合約中指定產出之能力（但並無與資產使用相關之任何其他決策權）給予客戶與任何購買商品或勞務之客戶相同之權利。

## 保障性權利

- B30 合約可能包含用以保障供應者對該資產或其他資產之權益、保障其人員或確保供應者遵循法令規章之條款及條件，此等係保障性權利之例。例如，合約可能(i) 明定使用資產之最大數量或限制客戶於何處或於何時可使用資產；(ii) 規定客戶遵守特定之操作實務；或(iii) 規定客戶須通知供應者資產未來使用方式之改變。保障性權利通常係界定客戶使用權之範圍，其本身並不妨礙客戶具有主導資產使用之權利。

B31 下列流程圖可協助企業評估合約是否係屬 (或包含) 租賃。



## 區分合約之組成部分（第 12 至 17 段）

- B32 若同時符合下列兩項條件，一項標的資產之使用權係屬單獨租賃組成部分：
- (a) 承租人可自該標的資產本身或連同承租人輕易可得之其他資源之使用獲益。輕易可得之資源，係指出租人或其他供應者單獨銷售或出租之商品或勞務，或承租人已自出租人或已自其他交易或事項取得之資源；及
  - (b) 該標的資產並非高度取決於合約中之其他標的資產或與其高度相互關聯。例如，承租人可決定不承租該標的資產而不致重大影響合約中承租人對其他標的資產之使用權之事實，可能顯示該標的資產並非高度取決於該等其他標的資產或與其高度相互關聯。
- B33 合約中可能包含承租人之一項應付金額，該金額係為支付並未移轉商品或勞務予承租人之活動及成本。例如，出租人可能將未移轉商品或勞務予承租人之行政事務費用或其所發生之租賃其他相關成本包含於應付總金額中。此應付金額未產生合約之單獨組成部分，但視為對價總額之一部分，分攤至合約中可辨認之單獨組成部分。

## 租賃期間（第 18 至 21 段）

- B34 於決定租賃期間及評估租賃之不可取消期間之長度時，企業應適用合約之定義，並決定合約可執行之期間。當承租人及出租人均具有無須另一方同意即可終止租賃之權利，且所支付之罰款未超過不重大時，該租賃不再係可執行。
- B35 若僅承租人具有租賃終止之權利，則該權利被視為承租人之租賃終止之選擇權，其於企業決定租賃期間時將納入考量。若僅出租人具有租賃終止之權利，則租賃之不可取消期間包含該租賃終止之選擇權所涵蓋之期間。
- B36 租賃期間始於開始日，並包含出租人提供予承租人之任何免租金期間。
- B37 企業應於開始日評估承租人是否可合理確定將行使租賃延長或購買標的資產之選擇權，或將不行使租賃終止之選擇權。企業應考量將對承租人產生經濟誘因以行使（或不行使）選擇權之所有攸關事實及情況，包括自開始日至選擇權行使日間所有事實及情況之預期變動。考量因素之例包括（但不限於）：
- (a) 選擇權所涵蓋期間之合約條款及條件（與市場費率相比），諸如：
    - (i) 於選擇權所涵蓋期間之租賃給付金額；
    - (ii) 租賃之任何變動給付或其他或有給付之金額，諸如源自租賃終止之罰款

與殘值保證之給付；及

(iii) 於原始選擇權所涵蓋期間後可行使之任何選擇權之條款及條件（例如，可於租賃延長期間之結束日以目前低於市場行情之費率行使之購買選擇權）。

(b) 於合約期間進行（或預期進行）之重大租賃權益改良，預期當租賃延長或租賃終止之選擇權或購買標的資產之選擇權成為可行使時，該租賃權益改良對承租人具有重大經濟效益；

(c) 與租賃終止有關之成本，諸如協商成本、遷移成本、合於承租人需求之另一標的資產之辨認成本、新資產與承租人營運之整合成本，或租賃終止罰款及類似成本（包括依合約明定之狀況或合約明定之地點返還標的資產之相關成本）；

(d) 標的資產對承租人營運之重要性，應考量，例如，標的資產是否為特殊性資產、標的資產之地點及適當替代資產之可得性；及

(e) 行使選擇權之相關限制條件（即僅於一個或多個條件符合時，選擇權方可行使），以及該等條件符合之可能性。

B38 租賃延長或租賃終止之選擇權可能結合一個或多個其他合約特性（例如，殘值保證），以致無論是否行使選擇權，承租人皆保證給出租人幾乎相同之最低或固定現金報酬。於此情況下，雖有第 B42 段對實質固定給付之指引，企業應假設承租人可合理確定將行使租賃延長之選擇權，或將不行使租賃終止之選擇權。

B39 租賃之不可取消期間越短，承租人越有可能將行使租賃延長之選擇權，或將不行使租賃終止之選擇權。此係因不可取消期間越短，與取得重置資產有關之成本可能成比例地越高。

B40 承租人對特定類型資產（無論係承租或自有）之通常使用期間之相關過去實務，以及其如此作之經濟理由，對評估承租人是否可合理確定將行使（或將不行使）選擇權可能提供有用資訊。例如，若承租人通常於特定期間使用特定類型資產，或若承租人對特定類型標的資產之租賃有經常行使選擇權之實務，承租人於評估其是否可合理確定將行使對該等資產之租賃之選擇權時，應考量此過去實務之經濟理由。

B41 第 20 段明定，開始日後發生重大事項或情況重大改變（係在承租人控制範圍內且影響承租人是否可合理確定將行使先前於決定租賃期間時所未包含之選擇權，或將不行使先前於決定租賃期間時所包含之選擇權）時，承租人重評估租賃期間。重大事項或情況重大改變之例包括：

- (a) 於開始日並未預期之重大租賃權益改良（預期當租賃延長或租賃終止之選擇權或購買標的資產之選擇權成為可行使時，該租賃權益改良對承租人具有重大經濟效益）；
- (b) 於開始日並未預期對標的資產之重大修改或客製化；
- (c) 標的資產轉租成立，其轉租之期間超過先前決定之租賃期間結束日；及
- (d) 與是否行使選擇權直接攸關之承租人商業決策（例如，延長互補性資產之租賃、處分替代資產或處分運用使用權資產之業務單位之決策）。

### 實質固定租賃給付（第 27 段(a)、36 段(c)及 70 段(a)）

B42 租賃給付包含實質固定租賃給付。實質固定租賃給付係形式上可能具變動性，但實質上係不可避免之給付。下列例舉具有實質固定租賃給付之情況：

- (a) 安排為變動租賃給付之給付，但該等給付不具真實變動性。該等給付包含不具真正經濟實質之變動條款，該等類型之給付之例包括：
  - (i) 僅於資產被證明於租賃期間係可操作時，或僅於某一事項（該事項之不發生不具真實可能性）發生時，始須支付該給付；或
  - (ii) 原先安排為連結至標的資產之使用之變動租賃給付，但其變動性將於開始日後之某一時點消除，致該給付於剩餘租賃期間將成為固定。該等給付於變動性消除時成為實質固定給付。
- (b) 承租人可作之給付組合超過一組，但其中僅有一組係實際可行。於此情況下，企業應將此實際可行之給付組合視為租賃給付。
- (c) 承租人可作之實際可行給付組合超過一組，但其必須至少支付其中一組。於此情況下，企業應將彙總金額（以折現基礎）最低之給付組合視為租賃給付。

### 承租人於開始日前參與標的資產

#### 與標的資產之建造或設計有關之承租人成本

- B43 企業可能於標的資產可供承租人使用前協商租賃。對某些租賃而言，標的資產可能需被建造或重新設計以供承租人使用。承租人可能須支付與該資產之建造或設計有關之給付（取決於合約之條款及條件）。
- B44 若承租人發生與標的資產建造或設計有關之成本，承租人應依所適用之其他準則（諸如國際會計準則第 16 號）處理該等成本。與標的資產建造或設計有關之成本

不包括承租人所支付與標的資產使用權有關之給付。與標的資產使用權有關之給付係租賃給付（無論該等給付之時點）。

### 標的資產之法定所有權

- B45 承租人可能於標的資產之法定所有權移轉予出租人及該資產出租予承租人前，取得該標的資產之法定所有權。取得法定所有權本身並不決定如何處理該交易。
- B46 若承租人於標的資產移轉予出租人前控制該資產（或取得對該資產之控制），該交易係適用第 98 至 103 段處理之售後租回交易。
- B47 惟若承租人於標的資產移轉予出租人前並未取得對該資產之控制，則該交易並非售後租回交易。例如，若製造商、出租人及承租人協商一項出租人向製造商購買資產，再將該資產出租予承租人之交易，即可能為此種情況。承租人可能於標的資產之法定所有權移轉予出租人前取得法定所有權。於此情況下，若承租人於標的資產移轉予出租人前取得該資產之法定所有權但未取得對該資產之控制，則承租人應將該交易以租賃（而非售後租回交易）處理。

### 承租人之揭露（第 59 段）

- B48 判定有關租賃活動之額外資訊是否係符合第 51 段之揭露目的所必要之資訊時，承租人應考量：
- (a) 該資訊對財務報表使用者是否係屬攸關。第 59 段所明定之額外資訊僅於預期對財務報表使用者係屬攸關時，承租人始應提供。就此而言，若該資訊有助於該等使用者了解下列各項，即可能係屬攸關：
- (i) 租賃所提供之彈性。租賃可能提供彈性，例如，若承租人可藉由行使租賃終止之選擇權或以有利條款及條件續約而減少暴險。
  - (ii) 租賃所加諸之限制。租賃可能加諸限制，例如，要求承租人維持特定財務比率。
  - (iii) 所報導之資訊對關鍵變數之敏感度。例如，所報導之資訊可能對未來之變動租賃給付係屬敏感。
  - (iv) 租賃所產生之其他風險之暴險。
  - (v) 與產業實務之偏離。此種偏離可能包括，例如，影響承租人租賃組合之不尋常或獨特之租賃條款及條件。
- (b) 於主要財務報表列報或附註揭露之資訊中，該資訊是否清楚呈現。承租人無須重複已於財務報表其他地方表達之資訊。

- B49 為滿足第 51 段之揭露目的所可能需要與變動租賃給付有關之額外資訊（視情況而定），可包括有助於財務報表使用者評估諸如下列各項之資訊：
- (a) 承租人使用變動租賃給付之理由及該等給付之盛行程度；
  - (b) 變動租賃給付對固定給付之相對幅度；
  - (c) 變動租賃給付所取決之關鍵變數及預期給付如何隨該等關鍵變數之變動而變動；及
  - (d) 變動租賃給付之其他營運及財務影響。
- B50 為滿足第 51 段之揭露目的所可能需要與租賃延長之選擇權或租賃終止之選擇權有關之額外資訊（視情況而定），可包括有助於財務報表使用者評估諸如下列各項之資訊：
- (a) 承租人使用租賃延長之選擇權或租賃終止之選擇權之理由及該等選擇權之盛行程度；
  - (b) 可選擇之租賃給付對租賃給付之相對幅度；
  - (c) 不計入租賃負債衡量中之選擇權行使之盛行程度；及
  - (d) 該等選擇權之其他營運及財務影響。
- B51 為滿足第 51 段之揭露目的所可能需要與殘值保證有關之額外資訊（視情況而定），可包括有助於財務報表使用者評估諸如下列各項之資訊：
- (a) 承租人提供殘值保證之理由及該等保證之盛行程度；
  - (b) 承租人暴露於殘值風險之幅度；
  - (c) 被提供保證之標的資產之性質；及
  - (d) 該等保證之其他營運及財務影響。
- B52 為滿足第 51 段之揭露目的所可能需要與售後租回交易有關之額外資訊（視情況而定），可包括有助於財務報表使用者評估諸如下列各項之資訊：
- (a) 承租人售後租回交易之理由及該等交易之盛行程度；
  - (b) 個別售後租回交易之關鍵條款及條件；
  - (c) 不計入租賃負債衡量中之給付；及
  - (d) 報導期間售後租回交易之現金流量影響。



## 出租人之租賃分類（第 61 至 66 段）

- B53 本準則中出租人對租賃之分類係基於租賃移轉附屬於標的資產所有權之風險與報酬之程度而定。風險包括因閒置產能或技術過時造成損失及因經濟環境改變造成投資報酬變動之可能性。報酬可能表現在標的資產經濟年限期間可獲利營運及源自資產增值或殘值實現所能獲取利益之預期。
- B54 租賃合約可能包括因發生於成立日與開始日間之特定變動（諸如出租人之標的資產成本變動或出租人對該租賃之財務成本變動）而調整租賃給付之條款及條件。於該情況下，就租賃分類之目的而言，應將任何此種變動之影響視為發生於成立日。
- B55 當一項租賃包含土地及建築物要素時，出租人應適用第 62 至 66 及 B53 至 B54 段之規定分別評估各要素之分類係融資租賃或營業租賃。於判定土地要素係營業租賃或融資租賃時，一項重要之考量因素為土地通常具非確定經濟年限。
- B56 當需要對包含土地及建築物之租賃進行分類及會計處理時，出租人應將租賃給付（包括任何一次性之前端給付）按成立日土地及建築物租賃權利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，則整個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，在此情況下，整個租賃應分類為營業租賃。
- B57 對包含土地及建築物之租賃而言，如土地要素之金額對租賃並不重大，則出租人進行租賃分類時，土地及建築物可按單一項目處理，並適用第 62 至 66 及 B53 至 B54 段之規定分類為融資租賃或營業租賃。在此情況下，出租人應以建築物之經濟年限作為整體標的資產之經濟年限。

## 轉租之分類

- B58 對轉租進行分類時，轉租出租人應依下列方式將轉租分類為融資租賃或營業租賃：
- (a) 若主租賃係企業（作為承租人）適用第 6 段處理之短期租賃，則應將該轉租分類為營業租賃。
  - (b) 其他情況下，轉租之分類應根據主租賃所產生之使用權資產，而非根據標的資產（例如，作為租賃標的之不動產、廠房及設備項目）。

## 附錄 C

### 生效日及過渡規定

本附錄係本準則整體之一部分，且與本準則其他部分具同等效力。

#### 生效日

---

- C1 企業應於 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用本準則。於本準則初次適用日以前適用國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之企業得提前適用本準則。企業若提前適用本準則，應揭露該事實。

#### 過渡規定

---

- C2 就第 C1 至 C19 段規定之目的而言，初次適用日係企業第一次適用本準則之年度報導期間之開始日。

#### 租賃之定義

- C3 作為一實務權宜作法，企業無須於初次適用日重評估合約是否係屬（或包含）租賃。企業得：
- (a) 適用本準則於先前適用國際會計準則第 17 號「租賃」及國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」時已辨認為租賃之合約。企業應適用第 C5 至 C18 段之過渡規定於該等租賃。
  - (b) 不適用本準則於先前適用國際會計準則第 17 號及國際財務報導解釋第 4 號時已辨認為不包含租賃之合約。
- C4 若企業選擇第 C3 段之實務權宜作法，應揭露該事實並適用該實務權宜作法於所有合約。因此，企業應將第 9 至 11 段之規定僅適用於初次適用日以後簽訂（或變動）之合約。

#### 承租人

- C5 承租人應依下列方法之一適用本準則於租賃：
- (a) 適用國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，追溯

至所表達之每一以前報導期間；或

- (b) 依第 C7 至 C13 段之規定追溯，於初次適用日認列初次適用本準則之累積影響數。

C6 承租人應將依第 C5 段所作之選擇一致適用於其為承租人之所有租賃。

C7 若承租人選擇依第 C5 段(b)之規定適用本準則，承租人不得重編比較資訊，而應認列初次適用本準則之累積影響數，以作為初次適用日之保留盈餘（或權益之其他組成部分，如適當時）期初餘額之調整。

### 先前分類為營業租賃之租賃

C8 若承租人選擇依第 C5 段(b)之規定適用本準則，承租人應：

- (a) 於初次適用日對先前適用國際會計準則第 17 號時分類為營業租賃之租賃認列租賃負債。承租人應按剩餘租賃給付現值（使用初次適用日之承租人增額借款利率折現）衡量租賃負債。
- (b) 於初次適用日對先前適用國際會計準則第 17 號時分類為營業租賃之租賃認列使用權資產。承租人應以個別租賃為基礎，選擇按下列金額之一衡量該使用權資產：
- (i) 該使用權資產之帳面金額，如同自開始日已適用本準則，但使用初次適用日之承租人增額借款利率折現；或
- (ii) 租賃負債之金額，但該金額須調整與該租賃有關之所有預付或應付之租賃給付金額（認列於初次適用日前刻之財務狀況表者）。
- (c) 於初次適用日適用國際會計準則第 36 號「資產減損」於使用權資產，除非承租人適用第 C10 段(b)之實務權宜作法。

C9 雖有第 C8 段之規定，對先前適用國際會計準則第 17 號時分類為營業租賃之租賃，承租人：

- (a) 對於將適用第 6 段處理之低價值標的資產之租賃（如第 B3 至 B8 段所述），過渡時無須作任何調整。承租人應自初次適用日適用本準則處理該等租賃。
- (b) 對先前作為投資性不動產（採用國際會計準則第 40 號「投資性不動產」公允價值模式）處理之租賃，過渡時無須作任何調整。承租人應自初次適用日適用國際會計準則第 40 號及本準則處理該等租賃所產生之使用權資產及租賃負債。
- (c) 對先前適用國際會計準則第 17 號時以營業租賃處理且自初次適用日將作為

投資性不動產 (採用國際會計準則第 40 號公允價值模式) 處理之租賃, 應按初次適用日之公允價值衡量使用權資產。承租人應自初次適用日適用國際會計準則第 40 號及本準則處理該等租賃所產生之使用權資產及租賃負債。

C10 承租人依第 C5 段(b)之規定追溯適用本準則於先前適用國際會計準則第 17 號時分類為營業租賃之租賃時, 可使用下列一個或多個實務權宜作法。承租人得以個別租賃為基礎適用此等實務權宜作法:

- (a) 承租人得對具有合理類似特性之租賃 (諸如於類似經濟環境中, 具類似剩餘租賃期間之類似標的資產類別之租賃) 組合使用單一折現率。
- (b) 承租人得依其於初次適用日前刻對租賃是否為虧損性之評估 (適用國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」), 作為執行減損檢視之替代方法。若承租人選擇此實務權宜作法, 承租人應於初次適用日就認列於初次適用日前刻之財務狀況表中之虧損性租賃之任何負債準備金額, 調整使用權資產。
- (c) 對租賃期間於初次適用日後 12 個月內結束之租賃, 承租人得選擇不適用第 C8 段之規定。於此情況下, 承租人應:
  - (i) 以相同於短期租賃之方式 (如第 6 段所述) 處理該等租賃; 並
  - (ii) 於涵蓋初次適用日之年度報導期間, 將與該等租賃相關之成本納入於短期租賃費用之揭露中。
- (d) 承租人得不將原始直接成本計入初次適用日之使用權資產衡量中。
- (e) 承租人得使用後見之明, 諸如於決定租賃期間時 (若合約包含租賃延長或租賃終止之選擇權)。

### 先前分類為融資租賃之租賃

C11 若企業選擇依第 C5 段(b)之規定適用本準則, 對先前適用國際會計準則第 17 號時分類為融資租賃之租賃, 使用權資產及租賃負債於初次適用日之帳面金額, 應為於該日前刻適用國際會計準則第 17 號所衡量租賃資產及租賃負債之帳面金額。對該等租賃, 承租人應自初次適用日適用本準則處理使用權資產及租賃負債。

### 揭露

C12 若承租人選擇依第 C5 段(b)之規定適用本準則, 承租人應揭露國際會計準則第 8 號第 28 段所規定有關初次適用之資訊 (國際會計準則第 8 號第 28 段(f)所明定之資訊除外)。承租人應揭露下列資訊以取代國際會計準則第 8 號第 28 段(f)所明定之資訊:

- (a) 認列於初次適用日之財務狀況表之租賃負債所適用之承租人增額借款利率之加權平均數；及
- (b) 下列兩者間任何差異之說明：
  - (i) 初次適用日之前一年度報導期間結束日適用國際會計準則第 17 號所揭露之營業租賃承諾，使用初次適用日之增額借款利率折現（如第 C8 段(a) 所述）；與
  - (ii) 認列於初次適用日之財務狀況表之租賃負債。

C13 若承租人使用第 C10 段所明定之一個或多個實務權宜作法，應揭露該事實。

## 出租人

C14 除第 C15 段所述者外，出租人於過渡時對其為出租人之租賃無須作任何調整，且應自初次適用日適用本準則處理該等租賃。

C15 轉租出租人應：

- (a) 重評估先前適用國際會計準則第 17 號時分類為營業租賃且於初次適用日仍持續之轉租，以判定適用本準則時每一轉租究應分類為營業租賃或融資租賃。轉租出租人應於初次適用日根據該日主租賃及轉租之剩餘合約條款及條件執行此評估。
- (b) 將先前適用國際會計準則第 17 號時分類為營業租賃但適用本準則時分類為融資租賃之轉租，視為於初次適用日簽訂之新融資租賃處理。

## 初次適用日前之售後租回交易

C16 企業不得重評估於初次適用日前簽訂之售後租回交易，以判定標的資產之移轉是否滿足國際財務報導準則第 15 號之規定而以銷售處理。

C17 若售後租回交易於先前適用國際會計準則第 17 號時係以銷售及融資租賃處理，賣方兼承租人應：

- (a) 以與處理初次適用日存在之任何其他融資租賃相同之方式處理該售後租回；並
- (b) 於租賃期間繼續攤銷所有銷售利益。

C18 若售後租回交易於先前適用國際會計準則第 17 號時係以銷售及營業租賃處理，賣方兼承租人應：

- (a) 以與處理初次適用日存在之任何其他營業租賃相同之方式處理該售後租回；並
- (b) 就認列於初次適用日前刻之財務狀況表中與非市場行情條款相關之任何遞延利益或損失，調整該售後租回之使用權資產。

## 先前企業合併所認列之金額

C19 若承租人先前已依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」認列與營業租賃（作為企業合併之一部分而取得）之有利或不利條款相關之資產或負債，承租人應於初次適用日除列該資產或負債，並以相應金額調整該使用權資產之帳面金額。

## 提及之國際財務報導準則第 9 號

C20 若企業適用本準則，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，則對於本準則所有提及之國際財務報導準則第 9 號，應解讀為提及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」。

## 其他準則之撤銷

---

- C21 本準則取代下列準則及解釋：
- (a) 國際會計準則第 17 號「租賃」；
  - (b) 國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」；
  - (c) 解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」；及
  - (d) 解釋公告第 27 號「評估涉及租賃之法律形式之交易實質」。

## 附錄 D

### 其他準則之修正

本附錄列示配合國際會計準則理事會（IASB）發布本準則而對其他準則之修正。企業應於 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。

企業不得於適用國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」前適用國際財務報導準則第 16 號（見第 C1 段）。

因此，對於 2016 年 1 月 1 日有效之準則，本附錄中之修正內容係基於該等準則於 2016 年 1 月 1 日有效之內容（經國際財務報導準則第 15 號修正）表達。本附錄中之該等準則之內容不包括任何其他於 2016 年 1 月 1 日尚未生效之修正內容。

對於 2016 年 1 月 1 日尚未生效之準則，本附錄中之修正內容係基於初次發布該準則之內容（經國際財務報導準則第 15 號修正）表達。本附錄中之該等準則之內容不包括任何其他於 2016 年 1 月 1 日尚未生效之修正內容。

\*\*\*\*\*

本準則於 2016 年發布時所包含本附錄中之修正內容，已納入本版之相關準則內容中。





# 國際財務報導準則第 16 號

## 租賃

(2016 年版)

### B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

# 國際財務報導準則第 16 號

## 租賃

國際會計準則理事會（IASB）所發布之隨附文件

國際財務報導準則第 16 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 2019 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

**理事會對 2016 年 1 月發布之國際財務報導準則第 16 號之核准**

**結論基礎**

**反對意見**

**釋例**

## 理事會對 2016 年 1 月發布之「租賃」之核准

國際財務報導準則第 16 號「租賃」由國際會計準則理事會 14 位理事中之 13 位理事贊成發布。Zhang 先生反對發布本國際財務報導準則，其反對意見列示於結論基礎之後。

Hans Hoogervorst

主席

Ian Mackintosh

副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Gary Kaburek

Suzanne Lloyd

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

## 目錄

	段 次
<b>國際財務報導準則第 16 號「租賃」之結論基礎</b>	
簡介	BC1
概述	BC3
為何需改變先前之會計處理？	BC3
背景	BC5
租賃會計之作法	BC19
源自租賃且對承租人產生資產及負債之權利及義務	BC22
源自租賃且對出租人產生資產及負債之權利及義務	BC35
承租人會計模式	BC41
出租人會計模式	BC57
範圍	BC67
服務特許權協議	BC69
無形資產	BC70
虧損性合約	BC72
轉租	BC73
存貨	BC74
非核心資產	BC75
長期之土地租賃	BC78
按公允價值衡量之投資性不動產之租賃	BC80
嵌入式衍生工具	BC81
組合之適用	BC82
重大性	BC84
認列之豁免	BC87
短期租賃	BC87
低價值資產之租賃	BC98
辨認租賃	BC105
租賃之定義	BC105
可取消之租賃	BC127
合約之合併	BC130
區分合約之組成部分	BC133
區分租賃與銷售 (或購買)	BC138
認列及原始衡量日：承租人	BC141

租賃成立日與租賃開始日	BC141
衡量：承租人	BC145
使用權資產及租賃負債之衡量基礎	BC145
使用權資產之原始衡量	BC147
租賃負債之原始衡量	BC152
使用權資產之後續衡量	BC174
租賃負債之後續衡量	BC182
租賃修改	BC200
表達：承租人	BC206
財務狀況表	BC206
損益及其他綜合損益表	BC209
現金流量表	BC210
揭露：承租人	BC212
整體揭露目的	BC215
使用權資產、與租賃有關之費用及現金流量之揭露	BC217
到期分析	BC218
額外揭露	BC224
財務報表附註揭露中承租人之表達	BC228
對承租人揭露曾考量之其他作法	BC229
出租人：會計處理	BC231
轉租	BC232
原始直接成本	BC237
租賃修改	BC238
出租人：租賃之分類—土地與建築物之租賃 (2003 年及 2009 年之國際會計準則第 17 號之修正)	BCZ241
長期租賃中之土地要素	BCZ241
租賃給付於土地及建築物間之分攤	BCZ245
拆分土地及建築物於實務上不可行	BCZ248
區分土地及建築物要素之例外規定	BCZ249
出租人：揭露	BC251
收益之表格	BC252
剩餘資產風險之資訊	BC253
屬於營業租賃之資產之資訊	BC256
到期分析	BC257

融資租賃投資淨額之變動	BC259
售後租回交易	BC260
銷售何時發生	BC261
售後租回之利益或損失	BC266
生效日及提前適用	BC268
過渡規定	BC273
租賃之定義	BC273
承租人	BC275
出租人	BC289
初次適用日前之售後租回交易	BC292
配套修正	BC295
投資性不動產	BC295
企業合併	BC296
國際財務報導準則之首次採用者之過渡規定	BC299
與美國財務會計準則理事會 (FASB) 決議之比較	BC303
承租人會計模式	BC304
對低價值資產之租賃之認列之豁免	BC308
變動租賃給付之重評估	BC309
出租人會計	BC310
反對意見	DO1
附錄	
其他準則結論基礎之修正	

# 國際財務報導準則第 16 號「租賃」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 16 號，但非屬其一部分。

## 簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於達成國際財務報導準則第 16 號「租賃」之結論時所作之考量，包括接受特定觀點及拒絕其他觀點之理由。個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。
- BC2 國際財務報導準則第 16 號亦伴有「影響分析」。此「影響分析」說明國際財務報導準則第 16 號之可能成本及效益，國際會計準則理事會 (IASB) 基於透過下列方式所取得之深入了解編製該影響分析：提議之發布及對該等提議之回饋意見，以及國際會計準則理事會 (IASB) 所作之分析與向利害關係人之諮詢。

## 概述

### 為何需改變先前之會計處理？

- BC3 先前之租賃會計模式規定承租人及出租人將其租賃分類為融資租賃或營業租賃，且對此二類型租賃之會計處理不同：承租人無須認列營業租賃所產生之資產及負債，但承租人須認列融資租賃所產生之資產及負債。針對先前之租賃會計模式未能符合財務報表使用者需求之批評，國際會計準則理事會 (IASB) 連同美國國家準則制定機構—美國財務會計準則理事會 (FASB) (合稱「雙方理事會」) 開始進行一聯合計畫以改善國際財務報導準則及美國一般公認會計原則下租賃活動之財務報導，具體而言：
- (a) 關於營業租賃所報導之資訊欠缺透明度且無法符合財務報表使用者之需求。許多使用者資本化營業租賃以調整承租人之財務報表，因依該等使用者之觀點，租賃提供之融資及資產應反映於財務狀況表 (「資產負債表」)。某些使用者試圖估計未來租賃給付之現值。然而，因可得之資訊有限，許多使用者使用技術諸如將每年租賃費用乘以八以估計，例如，用於營運之全部財務槓桿及已動用資本。其他使用者無法作調整—當篩選潛在投資或作投資決策時，渠等依賴資料來源 (諸如資料整合者)。此不同作法造成市場之資訊不對稱。
- (b) 與租賃有關之資產及負債於營業租賃下未認列而於融資租賃下認列，此兩種不同租賃會計模式之存在，意謂著經濟上類似之交易可能有非常不同之會計

處理，此差異對財務報表使用者降低可比性，亦提供安排交易以達成特定會計結果之機會。

- (c) 對於出租人之先前規定，無法提供有關出租人之信用風險暴險（由租賃所產生）及資產風險暴險（由出租人對標的資產所保留之權益產生）之充分資訊，特別是被分類為營業租賃之設備及車輛租賃。

BC4 雙方理事會決定藉由發展承租人會計之新作法，規定承租人將租賃所產生之權利及義務認列為資產及負債以處理前兩點之批評。國際財務報導準則第 16 號規定承租人對租賃期間超過 12 個月且標的資產非為低價值之所有租賃認列資產及負債。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此作法將更能忠實表述承租人之資產及負債，且連同強化揭露，可對承租人之財務槓桿及已動用資本提供較高透明度之資訊。為處理第三點之批評，國際財務報導準則第 16 號規定出租人提供暴險之資訊以強化揭露。

## 背景

BC5 於 2009 年 3 月，雙方理事會發布之「租賃：初步觀點」聯合討論稿。該討論稿列示雙方理事會對承租人會計之初步觀點，提出「使用權」會計模式。對於討論稿之回饋意見普遍支持承租人之「使用權」模式，即承租人於租賃開始日認列使用權資產及租賃負債。該討論稿未討論出租人會計之任何細節。

BC6 於 2010 年 8 月，雙方理事會發布聯合草案「租賃」（「2010 年草案」）。雙方理事會在考量所收到討論稿之意見函，並取得來自租賃會計工作小組及其他對租賃之財務報導感興趣者之意見後發展 2010 年草案，2010 年草案：

- (a) 進一步發展已於討論稿提議且回應者普遍支持之承租人「使用權」會計模式。
- (b) 新增改變出租人會計之提議。雙方理事會決定將出租人會計納入於提議中，以回覆回應者對討論稿之意見。某些回應者建議雙方理事會以一致之理論基礎發展承租人及出租人之會計模式。雙方理事會於發展認列收入提議（國際會計準則理事會（IASB）後續完成國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」）時亦察覺同時發展出租人會計提議之優點。

BC7 對於出租人，2010 年草案提議雙軌會計模式：

- (a) 對於某些租賃，出租人適用「履約義務」法。適用此作法，出租人於開始日認列應收租賃款及負債，並將持續認列該標的資產。
- (b) 對於其他租賃，出租人適用「除列」法。適用此作法，出租人於開始日除列該標的資產，並認列應收租賃款及任何對該標的資產之保留權益（「剩餘資產」）。



BC8 2010 年草案亦包括對衡量承租人之租賃負債及出租人之應收租賃款之詳細提議。特別值得注意的是估計租賃給付之提議，承租人應：

- (a) 於考量任何租賃延長之選擇權或租賃終止之選擇權後，假設發生之可能性大於不可能性之最長可能期間；及
- (b) 計入變動租賃給付之估計值，若該等給付能可靠衡量。

BC9 雙方理事會收到回應 2010 年草案之 786 封意見函。雙方理事會亦對 2010 年草案之提議進行廣泛之公聽活動。圓桌會議於香港、英國及美國舉行。討論會於澳洲、巴西、加拿大、日本、南韓、英國及美國舉行。雙方理事會之成員亦參與橫跨所有主要地理區域舉行之研討會、工作小組會議、討論論壇及一對一討論。於 2011 及 2012 年，當再研議 2010 年草案之提議時，雙方理事會對超過 100 個組織進行額外之目標公聽活動，此目標公聽活動之目的係為取得額外之回饋意見以協助雙方理事會發展特定層面之修訂提議。該目標公聽活動包含國際工作小組成員、會計師事務所之代表、地方準則制定機構及財務報表之使用者及編製者，特別是受租賃會計之提議影響最大之產業。

BC10 對 2010 年草案之回應顯示：

- (a) 普遍支持承租人認列租賃所產生之資產及負債，此與所收到對討論稿之意見函一致。
- (b) 就所提議使用權模式對承租人損益之影響看法不一，此影響為承租人將認列兩種單獨費用於其損益及其他綜合損益表（「損益表」）中：使用權資產之折舊及租賃負債之利息。某些回應者支持兩種單獨費用之辨認，其理由為租賃係承租人之融資來源，故應據此作會計處理。惟其他回應者不支持此等影響，因其認為此模式將無法適當反映所有租賃交易之經濟意涵，具體而言，某些回應者提及以較短期之不動產租賃為例，渠等認為此種租賃不論以承租人或出租人之觀點皆非屬融資交易。
- (c) 許多回應者不同意對出租人會計之提議：
  - (i) 某些回應者對所提議之出租人雙軌會計模式與所提議之承租人單一會計模式不一致有所疑慮。
  - (ii) 許多回應者反對履約義務法，依該等回應者之觀點，此作法可能虛增出租人之資產及負債。
  - (iii) 某些回應者建議將除列法適用於所有租賃，惟許多回應者不同意防止出租人對剩餘資產之貨幣時間價值影響作會計處理之提議。
  - (iv) 某些回應者認為國際會計準則第 17 號「租賃」及美國財務會計準則理事

會主題 840「租賃」出租人會計之規定於實務上運作良好，並支持保留該等規定。

- (d) 幾乎所有回應者對該等提議之成本及複雜度存有疑慮，特別是關於承租人租賃負債及出租人應收租賃款之衡量之提議，某些回應者質疑可選擇租賃延長期間之租賃給付是否符合資產（就出租人而言）或負債（就承租人而言）之定義。其他回應者提出，在許多情況下估計變動租賃給付非常困難，若該金額取決於未來銷售或標的資產之使用，且此等估計將受限於高度之衡量不確定性。許多回應者表達以下觀點：於衡量租賃資產及租賃負債時計入變動租賃給付及選擇權所涵蓋期間之給付，因所涉及之判斷，其成本將超過對財務報表使用者之效益。
- (e) 許多回應者亦對提議範圍之廣度存有疑慮，渠等指出所提議之租賃定義有可能捕捉其認為係屬勞務之某些合約。

BC11 雙方理事會考量所收到對 2010 年草案之回饋意見，並觀察到其不可能反映所有利害關係人之觀點，因利害關係人對租賃之經濟意涵無一致之觀點。然而，為回應租賃之經濟意涵可能不同之觀點，雙方理事會決定發展一修正後模式，辨認兩類之租賃並對每一類型明定不同之規範。該分類取決於承租人對標的資產所含經濟效益預期消耗之程度。

BC12 因此，雙方理事會於 2013 年 5 月發布第二次聯合草案「租賃」（「2013 年草案」），2013 年草案提議：

- (a) 對承租人，以較簡單之衡量規定及雙軌作法認列與衡量與租賃有關之費用：
  - (i) 對於承租人對標的資產所含經濟效益預期消耗之程度超過不重大之租賃，承租人將適用類似於 2010 年草案所提議之作法（即於損益表中分別認列使用權資產之折舊及租賃負債之利息）。
  - (ii) 對於承租人對標的資產所含經濟效益預期消耗之程度僅為不重大之租賃，承租人將於損益表中認列單一租賃費用，此作法係基於以下觀點：對於承租人本質上係主要為標的資產之使用而支付且對標的資產本身所含經濟效益預期消耗之程度僅為不重大之租賃，單一租賃費用將提供較佳資訊。
- (b) 對出租人，以雙軌作法認列與衡量租賃資產：
  - (i) 對於承租人對標的資產所含經濟效益預期消耗之程度超過不重大之租賃，出租人將分別認列其對標的資產之剩餘權益及其自承租人之應收款。
  - (ii) 對於其他租賃，出租人將認列標的資產（即適用類似於國際會計準則第 17 號對營業租賃之規定）。

BC13 雙方理事會收到回應 2013 年草案之 641 封意見函。此外，雙方理事會對 2013 年草案之提議進行廣泛之公聽活動，包括：

- (a) 諮詢超過 270 名位於澳洲、比利時、加拿大、法國、香港、日本、荷蘭、紐西蘭、瑞典、瑞士、英國及美國之財務報表使用者。
- (b) 與來自不同產業（包括消費性商品、零售、航空、石油及天然氣、電信及汽車產業）之財務報表個別編製者進行實地調查會議。此等會議於巴西、法國、德國、日本、西班牙、英國及美國舉行，並包括詳細討論有關該等企業之施行成本。
- (c) 於倫敦、洛杉磯、諾瓦克、聖保羅及新加坡所舉行之圓桌會議。此等會議約有 100 名利害關係人代表參與。
- (d) 與國際會計準則理事會之諮詢組織—資本市場諮詢委員會、全球編製者論壇、國際財務報導準則諮詢委員會及會計準則諮詢論壇之會議。
- (e) 與不同之其他個別編製者與編製者團體、準則制定機構及主管機關之公聽會。此等會議包括於會計研討會以及產業論壇之報告及與個別組織或團體之會議。
- (f) 吸引超過 2,000 名參與者之與該計畫相關之網路直播。

BC14 所收到對 2013 年草案之提議之回饋意見顯示：

- (a) 與對 2010 年草案表示之觀點一致，許多利害關係人支持承租人對期間超過 12 個月之所有租賃認列使用權資產及租賃負債，此等利害關係人包括大多數被諮詢之財務報表使用者，渠等認為由承租人認列資產及負債之提議，將對其分析提供較佳之起點。
- (b) 儘管如此，許多利害關係人對所提議之承租人會計模式存有重大疑慮。某些利害關係人認為國際會計準則第 17 號中之承租人會計模式無須改變，或藉由改善揭露之規定（而不改變認列與衡量之規定）修正該模式之缺點。其他利害關係人不同意所提議之承租人會計模式之一個或多個特定層面，諸如所提議之雙軌作法或定期重評估租賃資產及租賃負債之衡量之提議。
- (c) 許多利害關係人認為 2013 年草案之提議係代表對 2010 年草案之一重大改善，特別是關於就變動租賃給付及續租及購買之選擇權下之給付所作之簡化。儘管如此，大多數利害關係人仍對 2013 年草案之提議之成本及複雜度存有疑慮。利害關係人所強調提議中特別耗費成本或複雜之特定部分，包括承租人及出租人之雙軌會計模式（租賃分類之提議及會計規定）、重評估之提議、揭露之提議及受該等提議所規範之交易之範圍。

(d) 大多數利害關係人不同意所提議之出租人會計模式。此等利害關係人中之大部分認為國際會計準則第 17 號中之出租人會計模式無根本上之缺失而不應改變。

BC15 雙方理事會考量所收到回應 2010 年及 2013 年草案中提議之不同模式之回饋意見。雙方理事會確認其先前之決議：規定承租人對所有租賃認列使用權資產及租賃負債(除少數例外)。惟雙方理事會就費用認列模式達成不同決議。基於第 BC41 至 BC56 段所述之理由，國際會計準則理事會 (IASB) 決定採用單一承租人會計模式，此模式下承租人將所有租賃作為提供融資處理。根據所收到之所有回饋意見，國際會計準則理事會 (IASB) 認為此模式對最廣範圍之財務報表使用者提供最有用之資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 認為此模式亦解決利害關係人所提出有關成本及複雜度之許多疑慮，以及有關 2013 年草案所提議雙軌模式之觀念基礎之疑慮 (見第 BC45 段)。反之，美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定採用雙軌承租人費用認列模式，以與先前美國一般公認會計原則 (US GAAP) 區分營業租賃與資本租賃之規定類似之方式分類租賃，在作成此等決議時，雙方理事會認為：對於具有在不同時間開始及結束之租賃組合之承租人，國際財務報導準則與美國一般公認會計原則所報導損益間之任何差異，預期對許多承租人而言並不重大。

BC16 國際財務報導準則第 16 號與美國財務會計準則理事會 (FASB) 所作成之決議存有若干差異，主要係因對承租人會計模式所達成之不同決議。本結論基礎僅彙整國際會計準則理事會 (IASB) 所作成並反映於國際財務報導準則第 16 號之決議之原因。第 BC303 至 BC310 段彙整國際財務報導準則第 16 號與美國財務會計準則理事會 (FASB) 所作成決議間之差異。

BC17 為回應所收到之回饋意見，國際會計準則理事會 (IASB) 及美國財務會計準則理事會 (FASB) 亦決定幾乎沿用各自之國際會計準則第 17 號與主題 840 之出租人會計規定。

BC18 國際財務報導準則第 16 號處理由利害關係人對 2010 年及 2013 年草案之提議所提出有關成本及複雜度之許多疑慮。除單一承租人會計模式 (承租人無需對租賃進行分類) 及幾乎沿用國際會計準則第 17 號出租人會計之規定之決議外，國際會計準則理事會 (IASB) 亦決定：

- (a) 對短期租賃及低價值資產之租賃，允許承租人不認列資產及負債；
- (b) 對具有類似特性之租賃，確認企業得以組合層級適用本準則；
- (c) 進一步簡化租賃負債之衡量規定，特別是對變動租賃給付、選擇權所涵蓋期間之給付及租賃負債之重評估之規定；
- (d) 簡化區分租賃及合約中之非租賃組成部分之規定；

- (e) 改變承租人之揭露規定以使承租人更有效聚焦於揭露租賃組合之最重要特性；及
- (f) 簡化承租人之過渡規定。

## 租賃會計之作法

---

- BC19 所有合約產生合約各方之權利及義務。國際財務報導準則第 16 號之承租人會計以承租人之立場考量租賃所產生之權利及義務。於第 BC105 至 BC126 段有進一步之討論，租賃之定義為「將一項資產（標的資產）之使用權轉讓一段時間以換得對價之合約（或合約之一部分）」。國際財務報導準則第 16 號之承租人會計模式反映租賃之經濟意涵，因承租人於開始日取得一段時間之標的資產使用權，且出租人藉由使資產可供承租人使用給予該權利。
- BC20 承租人在租賃期間內具有標的資產之使用權及支付給付予提供該資產使用權之出租人之義務。承租人亦有義務在租賃期間結束日依明定之狀況返還該標的資產予出租人。出租人具有自承租人收取給付之權利，因其提供該標的資產之使用權。出租人亦保留與標的資產所有權有關之權利。
- BC21 於辨認租賃所產生之權利及義務後，國際會計準則理事會（IASB）考量其中之何等權利及義務對承租人及出租人產生資產及負債。

## 源自租賃且對承租人產生資產及負債之權利及義務

### 使用標的資產之權利

- BC22 國際會計準則理事會（IASB）「財務報導之觀念架構」（「觀念架構」）將資產定義為「因過去事項而由個體所控制之資源，且由此資源預期將有未來經濟效益流入個體」。基於下列理由，國際會計準則理事會（IASB）作出承租人對標的資產之使用權符合資產定義之結論：
- (a) 承租人在整個租賃期間控制標的資產之使用權。一旦資產可供承租人使用，出租人在租賃期間內不能為其本身目的收回或以其他方式使用標的資產，儘管出租人為標的資產之法定所有者。
  - (b) 承租人有能力決定標的資產之使用方式，且因此能決定其自該使用權產生未來經濟效益之方式。此能力顯示承租人控制該使用權。例如，假設某承租人承租一輛卡車四年，在租賃期間至多可行駛 160,000 哩。該卡車之使用權所包含者係該承租人於行駛該卡車之期間所耗盡之特定數量經濟效益或服務潛能。在該卡車可供承租人使用後，承租人於合約所界定之範圍內，可決定其

欲耗盡或消耗使用權所包含經濟效益之方式。承租人可決定於租賃之前三年持續地行駛該卡車，而於該前三年消耗所有經濟效益。或者，其可僅於每年之特定月份使用該卡車或決定於四年之租賃期間平均地使用該卡車。

- (c) 即使承租人對資產之使用權包括一些限制，其控制及使用資產之權利仍存在。雖然限制可能影響承租人對資產之使用權之價值及範圍（及為使用權所作之給付），其不影響使用權資產之存在。除租賃資產外，加諸於自有資產使用之限制也並非不尋常。例如，對自競爭者所取得之資產可於何處使用、如何使用或可被銷售予何人，可能有所限制；債權人對作為特定借款擔保之資產可能限制其使用；或政府因環境或安全之理由，對特定區域之資產之使用或移轉可能加以限制。該等限制不必然導致此等資產之擁有者無法控制該等資產—該等限制可能僅影響將自資產流入企業且反映於企業願為該資產所支付價格之經濟效益。同樣地，此等限制並未防止承租人控制使用權資產。
- (d) 承租人對使用權之控制源自於過去事項—對租賃合約之承諾，且標的資產係在租賃之不可取消期間可供承租人使用。某些人注意到承租人對資產之使用權取決於承租人在租賃期間支付給付，亦即承租人可能喪失其使用資產之權利，若其未支付給付。然而，除非承租人違約，承租人具有無條件權利使用標的資產。其地位類似於企業已進行分期購買，但尚未支付分期款項。

BC23 國際會計準則理事會（IASB）亦考量 2015 年 5 月草案「財務報導之觀念架構」（「觀念架構」草案）所提議之資產定義。該草案提議將資產定義為「因過去事項而由個體所控制之現時經濟資源」，且定義經濟資源為「具有產生經濟效益之可能性之一項權利」。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，承租人對標的資產之使用權符合所提議之資產定義，原因如第 BC22 段所述。

BC24 因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，承租人對標的資產之使用權同時符合現行及所提議之資產定義。

### 支付租賃給付之義務

BC25 「觀念架構」將負債定義為「個體因過去事項所產生之現時義務，該義務之清償預期將導致具經濟效益之資源自該個體流出」。基於下列理由，國際會計準則理事會（IASB）作出承租人支付租賃給付之義務符合負債之定義之結論：

- (a) 一旦標的資產可供承租人使用，承租人具有支付租賃給付之現時義務。該義務源自於過去事項—對租賃合約之承諾，且標的資產係可供承租人使用。除非承租人重新協商該租賃，承租人在租賃期間結束日前不具有取消租賃及避免合約租賃給付（或租賃終止之罰款）之權利。
- (b) 該義務導致未來自承租人流出經濟效益—通常係依租賃之條款及條件之合約現金支付。

- BC26 國際會計準則理事會（IASB）亦考量「觀念架構」草案，其提議將負債定義為「個體因過去事項而須移轉經濟資源之現時義務」。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，承租人支付租賃給付之義務亦符合此負債定義，原因如第 BC25 段所述。
- BC27 因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，承租人支付租賃給付之義務同時符合現行及所提議之負債定義。

### 返還標的資產予出租人之義務

- BC28 承租人在租賃期間控制標的資產之使用，並在租賃期間結束日具有返還標的資產予出租人之義務，此義務為源自於過去事項（依租賃合約之條款，標的資產係可供承租人使用）之現時義務。
- BC29 某些人認為租賃期間結束時有經濟效益之流出，因承租人須交出標的資產（通常仍具有產生經濟效益之某些可能性）。然而，依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，承租人返還租賃項目時並無除附帶成本外之經濟效益流出，因承租人不控制與返還予出租人之資產有關之經濟效益。即使承租人持有標的資產之實體，一旦租賃期間到期，承租人不具有取得與標的資產有關之剩餘經濟效益之權利（不考慮任何租賃延長之選擇權或購買標的資產之選擇權）。一旦租賃期間結束，承租人之地位如同資產保管者。承租人為第三方（出租人）之利益代為持有資產，但租賃期間結束時對該資產所含之經濟效益不具有權利。
- BC30 因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，承租人返還標的資產之義務不符合「觀念架構」之負債定義。國際會計準則理事會（IASB）認為「觀念架構」草案對負債定義所提議之改變不會影響此結論。
- BC31 於考量承租人對標的資產之使用權、支付租賃給付之義務，以及返還標的資產之義務是否符合資產或負債之定義後，國際會計準則理事會（IASB）考量承租人會計模式，此議題將於第 BC41 至 BC56 段討論。

### 對承租人而言，為何租賃不同於勞務合約

- BC32 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，租賃所產生之權利及義務與勞務合約所產生者不同。此係因承租人在標的資產可供承租人使用時取得並控制使用權資產（如第 BC22 段所述）。
- BC33 當出租人使標的資產可供承租人使用，出租人已履行其移轉該資產之使用權予承租人之義務—承租人現在控制該使用權。因此，承租人具有無條件義務為該使用權作支付。
- BC34 反之，在典型勞務合約中，客戶於合約開始日並未取得由其控制之資產，客戶僅於勞務履行時獲得該勞務。因此，客戶通常僅對至今所提供之勞務具有支付之無

條件義務。此外，雖然勞務合約之履行通常需要資產之使用，但通常無須使該等資產在整個合約期間可供客戶使用。

## 源自租賃且對出租人產生資產及負債之權利及義務

### 應收租賃款

- BC35 當出租人使標的資產可供承租人使用，出租人已履行其移轉該資產之使用權予承租人之義務—承租人控制該使用權。據此，出租人具有收取租賃給付之無條件權利（即應收租賃款）。出租人控制該權利—例如，其可決定出售或證券化該權利。該權利源自於過去事項（對租賃合約之承諾，且標的資產係可供承租人使用），及該權利預期將導致未來經濟效益（通常係來自於承租人之現金）流入出租人。
- BC36 因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，出租人之應收租賃款符合「觀念架構」之資產定義。國際會計準則理事會（IASB）認為「觀念架構」草案對資產定義所提議之改變不會影響此結論。

### 保留於標的資產之權利

- BC37 雖然出租人於開始日移轉標的資產之使用權予承租人，出租人在租賃期間結束日具有對標的資產之權利（並在租賃期間保留標的資產之某些權利；例如，出租人保留資產之所有權）。因此，出租人保留標的資產所含之部分潛在經濟效益。
- BC38 出租人控制保留於標的資產之權利。出租人通常可，例如，出售該標的資產（含附帶之租賃），或者於原始租賃期間之任何時間同意在租賃期間結束日出售或再出租標的資產。出租人對標的資產之權利源自於過去事項—標的資產之購買，或對主租賃之承諾（若出租人轉租資產）。假設該租賃並非就標的資產之整體經濟年限而簽訂，來自出租人於標的資產所保留權利之未來經濟效益預期將流入出租人，出租人將預期自該標的資產在租賃期間結束日之出售、再出租或使用取得經濟效益。
- BC39 因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，出租人保留於標的資產之權利符合「觀念架構」之資產定義。國際會計準則理事會（IASB）認為「觀念架構」草案對資產定義所提議之改變不會影響此結論。
- BC40 於考量出租人之應收租賃款及保留於標的資產之權利是否符合資產定義後，國際會計準則理事會（IASB）考量出租人會計模式。此於第 BC57 至 BC66 段討論。

## 承租人會計模式

---

- BC41 於作成承租人之標的資產使用權符合資產之定義及承租人支付租賃給付之義務符



合負債定義(如第 BC22 至 BC40 段所述)之結論後,國際會計準則理事會(IASB)考量規定承租人對所有租賃認列資產及負債是否改善財務報導至改善之效益將超過此種改變相關成本之程度。

BC42 國際會計準則理事會(IASB)考量來自討論稿與 2010 年草案及 2013 年草案之回應者以及來自諮詢會議(包含與財務報表使用者之會議)參與者之意見(如第 BC9 及 BC13 段所述)。針對此等意見,國際會計準則理事會(IASB)作出結論:規定承租人對所有租賃(如第 BC87 至 BC104 段所述之短期租賃及低價值資產之租賃除外)認列使用權資產及租賃負債將有重大效益,特別是對透過營業租賃提供資產負債表外融資之程度有所疑慮之財務報表使用者及其他人士。

BC43 國際會計準則理事會(IASB)於再研議時,考量規定承租人對所有租賃認列使用權資產及租賃負債之相關成本。針對回應者對 2010 年草案及 2013 年草案之意見,國際財務報導準則第 16 號包含若干簡化作法及實務權宜作法,以處理對成本之疑慮。承租人會計模式之成本與效益於「影響分析」中廣泛討論。

BC44 國際會計準則理事會(IASB)亦廣泛諮詢認列租賃費用之作法。對該諮詢之回饋意見強調,不同利害關係人對租賃交易之經濟意涵之觀點不同。某些利害關係人將所有租賃視為提供融資。某些利害關係人則認為租賃幾乎皆非提供融資。其他利害關係人認為不同租賃有不同之經濟意涵。

BC45 2010 年草案提議單一承租人費用認列模式,該模式係以所有租賃均提供融資予承租人之前提為基礎。國際會計準則理事會(IASB)收到回應 2010 年草案之大量回饋意見(利害關係人表示不同之看法)。針對該回饋意見,國際會計準則理事會(IASB)決定提議承租人費用認列之替代模式(雙軌模式)並徵求意見,此係對認為雙軌模式較單一模式能提供更有用資訊之利害關係人之回應。適用 2013 年草案所提議之雙軌模式時,租賃將根據承租人對標的資產所含經濟效益預期消耗之程度而分類。雖然某些利害關係人支持該模式,所收到回應該草案之回饋意見重申於承租人會計處理計畫之過程中所收到之不同看法。特別是:

(a) 某些利害關係人(包括多數財務報表使用者)認為所有租賃均提供融資予承租人,因而產生資產及「類似債務」之負債。因此,渠等支持單一承租人費用認列模式。於該模式下,承租人對所有租賃將分別認列該等類似債務之負債之利息及租賃資產之折舊。

(b) 某些利害關係人認為承租人於各期自標的資產之使用收取同等效益,並為該效益支付同等金額。因此,其支持單一承租人費用認列模式。於該模式下,承租人按直線基礎將租賃之總成本分攤於各期,以反映承租人消耗標的資產使用效益之型態。此等利害關係人亦注意到,租賃資產(而非購買資產)之決策有時係為取得營運上之彈性(而非取得融資)所作成。因此,該等利害關係人認為單一直線租賃費用較能達成該交易於損益表中之忠實表述。

- (c) 某些利害關係人支持單一承租人費用認列模式，因其對雙軌費用認列模式之成本及複雜度存有疑慮。渠等指出刪除租賃分類測試之要求且對所有租賃僅有一種會計方法在行政管理上之效益。渠等亦質疑多於一種之費用認列型態是否提供財務報表使用者有用之資訊。
- (d) 某些利害關係人基於觀念性之理由支持單一承租人費用認列模式。渠等認為，若所有租賃均認列於承租人之資產負債表，任何於損益表中區分該等租賃之意圖將為武斷，且導致與資產負債表中非金融資產及金融負債之會計處理不一致。許多利害關係人亦批評雙軌模式要求認列資產與負債以及單一直線租賃費用（如 2013 年草案所提議對某些租賃）之會計處理。此係因於該模式下，使用權資產係以軋平數衡量。
- (e) 某些利害關係人指出，任何雙軌模式永遠有為獲得特定會計結果之操弄風險。
- (f) 某些利害關係人認為，不同租賃間（特別是不動產之租賃與除不動產外之資產之租賃間）存有實質上之經濟差異。此等利害關係人建議雙軌承租人費用認列模式。於該模式下，承租人對多數不動產之租賃認列單一直線租賃費用。渠等建議此種模式，因其認為不動產之租賃費用係營業費用之重要部分，特別是對諸如零售業、旅館業及餐廳業之企業。
- (g) 某些利害關係人建議保留使用國際會計準則第 17 號之分類原則對租賃進行分類之雙軌模式。渠等認為對先前分類為營業租賃之所有租賃認列單一直線租賃費用，可適當反映承租人於租賃期間平均收取之效益。此會計處理亦將租賃費用與租賃給付緊密連結，此係某些利害關係人認為較佳之會計處理。

BC46 國際會計準則理事會 (IASB) 亦諮詢許多財務報表使用者之意見 (見第 BC9 及 BC13 段)。多數被諮詢之使用者 (包含幾乎所有工業、航空、運輸及通訊產業之分析者) 認為租賃產生資產及「類似債務」之負債。因此，渠等認為分別認列租賃負債之利息與使用權資產之折舊有利於其分析，尤其於評估企業之營運績效時。分別認列該等費用對於那些將所報導資訊用於分析而未進一步調整之財務報表使用者特別有益—因其對借款購買資產之企業與承租類似資產之企業間產生更高之損益表可比性。將利息與折舊分開亦將提供承租人資產負債表與損益表間之一貫性 (亦即利息費用對應列報為金融負債之租賃負債，折舊對應列報為非金融資產之使用權資產)。此一貫性對某些分析係屬重要，諸如對已動用資本回報率及某些槓桿比率之計算。

BC47 被諮詢之信用分析人員普遍認為所有租賃均對承租人產生資產及「類似債務」之負債。因此，其了解分別認列租賃負債之利息及使用權資產之折舊之效益。其中許多信用分析人員已就營業租賃調整承租人之損益表，對營業租賃費用於折舊及利息間之分攤加以估計。

BC48 零售業、旅館業及餐廳業 (亦即通常具有重大租賃不動產金額之企業) 之多數財

務報表使用者表示支持就不動產租賃認列單一租賃費用之模式。其中某些使用者將不動產租賃視為待履行合約。對渠等而言，將營業租賃之費用認列為單一租賃費用將最能滿足其需求。惟零售業、旅館業及餐廳業之其他財務報表使用者已於其分析中根據先前之承租人會計規定，對營業租賃費用於折舊及利息間之分攤加以估計。因此，該等使用者認為規定承租人分別認列租賃負債之利息及使用權資產之折舊將對其分析提供有用之資訊。

BC49 國際會計準則理事會（IASB）亦考量，適用先前之承租人會計規定時，承租人為與其財務報表並列報導之調整租賃後「非一般公認會計原則」資訊而作之調整。此等承租人常報導以下列金額為基礎之比率：資產負債表、損益表及現金流量表中之金額並就反映假若營業租賃以融資交易處理時將報導之金額（如國際財務報導準則第 16 號所規定）調整之。例如，一般所報導之金額係以下列方式計算調整租賃後之已動用資本資本回報率：(a)調整營業租賃之估計利息後之營業淨利；除以(b)所報導之權益加計金融負債（經調整以納入營業租賃之負債）。

BC50 國際會計準則理事會（IASB）亦觀察到，規定於資產負債表認列使用權資產及租賃負債以及於損益表認列單一直接租賃費用（如 2013 年草案所提議之某些租賃）之任何模式之結果係主要財務報表間缺乏一貫性。特別是任何此種模式：

- (a) 將導致承租人於資產負債表認列金融負債，而不於損益表列報相稱之利息費用。同樣地，承租人將認列非金融資產，而不於損益表認列相稱之折舊費用。此等不一致可能扭曲以主要財務報表所報導金額為基礎之比率分析。
- (b) 將規定使用權資產或租賃負債按軋平數衡量。此係因(i)根據成本減除累計折舊及減損衡量使用權資產；及(ii)使用有效利息法衡量租賃負債通常不會產生直線租賃費用。

BC51 因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：

(a) 對認列於資產負債表中之所有租賃，分別列報折舊及利息之承租人模式對最廣範圍之財務報表使用者提供有用之資訊。國際會計準則理事會（IASB）基於下列三項主要理由達成此結論：

- (i) 大多數被諮詢之財務報表使用者認為租賃對承租人產生資產及「類似債務」之負債。因此，渠等受益於承租人以類似於認列其他金融負債之利息之方式認列該等負債之利息，因能使其執行有意義之比率分析。以類似於認列其他非金融資產（諸如不動產、廠房及設備）之折舊之方式認列使用權資產之折舊亦為如此。該模式對於依賴所報導資訊而未作調整之使用者特別有益。
- (ii) 該模式易於了解—承租人認列資產及金融負債，以及折舊及利息之相應金額。

- (iii) 該模式處理某些財務報表使用者對雙軌模式永遠有為產生特定會計結果之操弄風險之疑慮。
- (b) 對認列於資產負債表中之所有租賃以相同之方式作會計處理適當地反映所有租賃導致承租人取得資產使用權之事實，無論標的資產之性質或剩餘期間。
- (c) 單一模式藉由刪除分類租賃之要求及消除處理兩種承租人會計作法之系統之需求，以減少成本及複雜度。

BC52 於達成與承租人費用認列模式有關之決議時，國際會計準則理事會（IASB）觀察到，回應 2010 年草案提議之單一模式之許多負面回饋意見與所提議之租賃資產及租賃負債之衡量有關—特別是承租人估計未來變動租賃給付及根據發生之可能性大於不可能性之最長可能期間決定租賃期間之規定。對變動租賃給付及選擇權所涵蓋之租賃期間之衡量提議於 2013 年草案予以簡化，且此等簡化作法於國際財務報導準則第 16 號中予以保留。如第 BC18 段所述，國際會計準則理事會（IASB）於考量 2013 年草案之回饋意見後，亦引進若干更進一步之簡化作法及豁免規定。國際會計準則理事會（IASB）預期國際財務報導準則第 16 號中簡化之衡量規定及豁免規定將減輕所收到回應 2010 年草案提議之單一模式之許多疑慮。

BC53 因此，國際會計準則理事會（IASB）決定對認列於承租人資產負債表中之所有租賃規定單一承租人會計模式。此模式規定承租人以類似於對其他非金融資產提列折舊之方式對使用權資產提列折舊，並以類似於處理其他金融負債之方式處理租賃負債。

### 對承租人會計模式曾考量之其他作法

BC54 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量類似於美國財務會計準則理事會（FASB）所決議之承租人會計規定之作法。於適用該作法時，承租人對適用國際會計準則第 17 號時分類為營業租賃之租賃，通常認列單一直線租賃費用。

BC55 租賃主要係承租不動產之大多數承租人支持此種作法，對租賃主要係承租不動產之企業進行分析之某些財務報表使用者亦然。依該等承租人及使用者之觀點，按直線基礎認列不動產租賃之租賃費用反映交易之性質。例如某些承租人及使用者指出，當承租人簽訂零售空間五年期之租賃，承租人僅係支付以使用零售空間，而非消耗標的資產之任何價值。依渠等之觀點，承租人應按直線基礎認列此等租金。

BC56 國際會計準則理事會（IASB）不採用美國財務會計準則理事會（FASB）所決議之作法，因國際會計準則理事會（IASB）認為：

- (a) 在國際財務報導準則第 16 號明定之單一承租人會計模式下所報導之資訊將對最廣範圍之財務報表使用者提供最有用之資訊（如第 BC46 至 BC52 段所

述)；且

- (b) 在美國財務會計準則理事會 (FASB) 所決議之作法下，編製者之成本與國際財務報導準則第 16 號明定之單一承租人會計模式之成本大致類似。對此兩種作法而言，與新承租人會計模式有關之最重大成本係與對所有租賃認列與衡量使用權資產及租賃負債有關之成本。雖然美國財務會計準則理事會 (FASB) 所決議之作法保留國際會計準則第 17 號之分類規定 (對承租人而言較熟悉)，該作法仍要求承租人對所有租賃 (除某些例外) 按折現基礎認列使用權資產及租賃負債。

## 出租人會計模式

- BC57 於作成出租人之應收租賃款及保留於標的資產之權利皆符合資產定義 (如第 BC35 至 BC40 段所述) 之結論後，國際會計準則理事會 (IASB) 考量規定出租人對所有租賃認列該等資產是否改善財務報導至改善之效益將超過此種改變相關成本之程度。
- BC58 國際會計準則理事會 (IASB) 考量整個計畫中所收到有關出租人會計處理之回饋意見，並作出結論：對出租人會計處理作改變之相關成本難以於此時合理化，因多數利害關係人 (包括財務報表使用者) 認為國際會計準則第 17 號之出租人會計處理並非「不完備」。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決定幾乎沿用國際會計準則第 17 號之出租人會計模式。
- BC59 於達成此決議時，國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，對國際會計準則第 17 號下租賃之會計模式之批評主要係聚焦於承租人會計。因此，當國際會計準則理事會 (IASB) 初次於其議程中新增租賃計畫時，該計畫僅意圖處理承租人會計，而非出租人會計。
- BC60 國際會計準則理事會 (IASB) 較早之前曾提議處理出租人會計，以回應所收到來自某些回應者對討論稿之回饋意見 (如第 BC6 段所述)。該等回應者請求國際會計準則理事會 (IASB) 同時處理承租人會計及出租人會計，因其認為對承租人及出租人發展一致且對稱之會計處理將為有益。此外，某些財務報表使用者認為，國際會計準則第 17 號之出租人會計模式並未提供有關出租人之剩餘資產風險暴險 (亦即出租人因保留於標的資產之剩餘權益之風險) 之足夠資訊。據此，國際會計準則理事會 (IASB) 於 2010 年草案及 2013 年草案中提議對出租人會計之改變，因此等提議要求出租人對所有 (或許多) 租賃認列應收租賃款，該改變與最終納入於國際財務報導準則第 16 號中之承租人會計模式較為對稱。
- BC61 所收到回應 2010 年草案及 2013 年草案之提議之回饋意見強調，大多數利害關係人並不支持改變國際會計準則第 17 號之出租人會計模式，尤其是利害關係人觀察

到：

- (a) 國際會計準則第 17 號之出租人會計模式被各界普遍了解。
- (b) 大多數財務報表使用者目前並不就租賃之影響而調整出租人之財務報表一顯示國際會計準則第 17 號之出租人會計模式已提供財務報表使用者所需之資訊。此外，投資者通常係分析單一企業（而非同一標的資產之承租人及出租人雙方）之財務報表。據此，承租人與出租人會計模式為對稱並非必要。
- (c) 相對於承租人會計，國際會計準則第 17 號之出租人會計並無根本上之缺失，不應僅因改變承租人會計而改變。

- BC62 某些利害關係人亦認知到，其對出租人會計之觀點於租賃計畫期間內已有改變。此等利害關係人指出，渠等原先建議國際會計準則理事會（IASB）應同時處理出租人會計及承租人會計。惟為回應 2013 年草案，渠等建議不應對出租人會計作改變。此等利害關係人主要係基於成本效益之理由而改變其觀點。
- BC63 基於此回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：規定出租人對所有租賃認列應收租賃款並未改善財務報導至改善之效益將超過此種改變相關成本之程度。
- BC64 儘管如此，國際會計準則理事會（IASB）基於所作有關承租人會計模式之決議，決定改變國際會計準則第 17 號之出租人會計模式中之特定要素。特別是國際會計準則理事會（IASB）對轉租之會計處理、租賃之定義、原始直接成本及出租人之揭露作出改變。
- BC65 據此，除租賃之定義（見第 BC105 至 BC126 段）、原始直接成本（見第 BC237 段）及出租人之揭露（見第 BC251 至 BC259 段）外，國際財務報導準則第 16 號幾乎沿用國際會計準則第 17 號之出租人會計規定。國際財務報導準則第 16 號基於承租人會計之新規定，亦包含轉租之規定及釋例（見第 BC232 至 BC236 段），並包含租賃修改之規定（見第 BC238 至 BC240 段）。國際會計準則理事會（IASB）亦已將國際會計準則第 17 號之結論基礎之事項之資料納入本結論基礎中，因該資料討論到與國際財務報導準則第 16 號所沿用出租人會計之規定有關之事項（見第 BCZ241 至 BCZ250 段）。該資料被包含於以 BCZ 前置段號表示之各段中。在各該段中，交互索引至國際財務報導準則第 16 號已據以更新，並作必要之編輯變動。
- BC66 國際會計準則理事會（IASB）亦決定幾乎沿用國際會計準則第 17 號中有關出租人會計之所有用語。此係因準則中用語之任何改變對適用國際財務報導準則第 16 號之出租人將有非意圖結果之風險，且此改變可能暗示意图改變出租人會計規定之適用，而事實並非如此。

## **範圍（第 3 至 4 段）**

- BC67 國際會計準則理事會（IASB）決定，國際財務報導準則第 16 號之範圍應以國際會計準則第 17 號之租賃規定之範圍為基礎。國際會計準則第 17 號適用於所有租賃（除特定例外）。
- BC68 據此，國際財務報導準則第 16 號包含範圍之例外如下：
- (a) 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用之租賃。國際財務報導準則第 6 號「礦產資源探勘及評估」明定探勘及評估礦產資源之權利之會計處理。
  - (b) 承租人對其所持有屬國際會計準則第 41 號「農業」範圍內之生物資產之租賃。國際會計準則第 41 號明定生物資產（生產性植物除外，其屬國際會計準則第 16 號之範圍內）之會計處理。因此，承租人所持有之生產性植物（諸如果樹及葡萄樹）之租賃係屬國際財務報導準則第 16 號之範圍內。
  - (c) 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（見第 BC69 段）。
  - (d) 出租人對其所給予屬國際財務報導準則第 15 號範圍內之智慧財產之授權。國際財務報導準則第 15 號有該等授權之相關明確規定。
  - (e) 承租人對其所持有之無形資產租賃（見第 BC70 至 BC71 段）。

### 服務特許權協議

- BC69 國際會計準則理事會（IASB）決定將屬國際財務報導解釋第 12 號範圍內之服務特許權協議自國際財務報導準則第 16 號之範圍排除。與國際財務報導解釋第 12 號之結論一致，於其範圍內之任何協議（亦即符合該解釋第 5 段之條件者）不符合租賃之定義。此係因服務特許權協議中之營運者不具有標的資產之使用之控制權。基於此理由，國際會計準則理事會（IASB）考量將國際財務報導解釋第 12 號範圍內之服務特許權協議自國際財務報導準則第 16 號之範圍明確排除是否係屬必要。惟國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」已包含此一範圍排除，且利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），在國際財務報導準則第 16 號中納入對服務特許權協議之範圍排除，將使其明確。

### 無形資產

- BC70 國際財務報導準則第 16 號將承租人對其所持有屬國際會計準則第 38 號「無形資產」範圍內之授權協議下對諸如影片、錄影、劇本、手稿、專利權及著作權等項目之權利自其範圍排除。此係因此等授權協議係依國際會計準則第 38 號之規定處理。
- BC71 國際財務報導準則第 16 號亦敘明，承租人得（但非必須）適用國際財務報導準則

第 16 號於其他無形資產之租賃。國際會計準則理事會（IASB）並不欲阻止承租人將國際財務報導準則第 16 號適用於其他準則中未有明確規定之無形資產之租賃。國際會計準則理事會（IASB）認知到，將無形資產之租賃自國際財務報導準則第 16 號之範圍排除並無觀念上之基礎。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論：於要求無形資產之租賃適用國際財務報導準則第 16 號之規定處理前，應對無形資產之會計處理進行單獨且全面性之檢視。許多利害關係人同意此作法。

## 虧損性合約

BC72 國際會計準則理事會（IASB）決定不於國際財務報導準則第 16 號中對虧損性合約明定任何特定規定。國際會計準則理事會（IASB）作出此決定，係因：

- (a) 對已開始之租賃，無須任何之規定。於開始日後，企業將藉由適用國際財務報導準則第 16 號之規定適當反映虧損性租賃合約。例如，承租人將適用國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定決定並認列使用權資產之任何減損。
- (b) 對尚未開始之租賃，國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」對虧損性合約之規定已足夠。國際會計準則第 37 號之規定適用於符合該準則中虧損性合約定義之任何合約（因此含任何租賃合約）。

## 轉租

BC73 國際會計準則理事會（IASB）決定企業應以與其他租賃相同之方式處理對使用權資產之租賃（亦即轉租）。據此，轉租係屬國際財務報導準則第 16 號之範圍內（見第 BC232 至 BC236 段）。

## 存貨

BC74 國際財務報導準則第 16 號並未將存貨之租賃自其範圍明確排除。「承租存貨」之用語有時用於敘述與承租另一標的資產有關之非折舊性備用零件、營運材料及物料之購買。國際會計準則理事會（IASB）指出，極少此等交易（若有時）符合租賃之定義，因承租人持有所承租之資產（該資產由另一方所擁有）不太可能係供正常營業過程出售或於製造過程中消耗以供正常營業過程出售。據此，國際會計準則理事會（IASB）決定範圍之排除非屬必要。

## 非核心資產

BC75 對企業營運非屬不可或缺之資產之相關資訊，財務報表使用者有時較不重視，因該等資產對企業常較不重要。據此，某些人認為，對使用者而言，認列與衡量非核心資產之租賃所產生之資產及負債之相關成本可能超過效益。例如，貨運廂型車之租賃所產生資產及負債之相關資訊，對評估貨運公司之營運係屬重要，但對評估使用廂型車將用品運送至其消費金融據點之銀行之營運可能非屬重要（基於重大性之理由）。因此，國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否將非核心資產



之租賃自國際財務報導準則第 16 號排除。

BC76 雖然某些理事會成員贊成此種作法，國際會計準則理事會（IASB）指出：

- (a) 定義「核心」及「非核心」將極為困難。例如，銀行使用之辦公大樓是否可為核心資產，若銀行有消費金融之營運時，結論是否將不同？企業是否可將某些辦公室或車輛視為核心資產，而將其他視為非核心資產？若將核心資產定義為對企業營運不可或缺之資產，有人可能主張每一租賃皆為核心資產之租賃。否則，企業為何簽訂該租賃？
- (b) 不同企業對非核心資產之意義可能有不同之解讀，因而對財務報表使用者而言將降低可比性。
- (c) 其他準則並不將所購買之資產區分為核心與非核心。因此，將難以對與核心資產有關之使用權資產及與非核心資產有關之使用權資產予以區分之正當性提供依據。

BC77 因此，國際財務報導準則第 16 號並不根據標的資產對企業營運是否為核心，區分其會計處理。

### 長期之土地租賃

BC78 長期之土地租賃有時被視為在經濟上類似於購買土地。因此，某些利害關係人建議長期之土地租賃應自國際財務報導準則第 16 號之範圍排除。惟國際會計準則理事會（IASB）決定不自國際財務報導準則第 16 號之範圍明確排除此種租賃，因：

- (a) 區分長期之土地租賃與其他租賃並無觀念上之基礎。若合約並未移轉對土地之控制予承租人，但給予承租人在整個租賃期間對土地之使用之控制權，該合約係屬租賃且應以租賃作會計處理。
- (b) 對於長期之土地租賃（例如，99 年之租賃），租賃給付現值可能代表土地幾乎所有之公允價值。於此情況下，承租人適用之會計處理將與購買土地之會計處理類似。若承租人取得對土地之控制，其應適用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」（而非適用國際財務報導準則第 16 號），將該合約以購買土地處理。

BC79 國際會計準則理事會（IASB）亦指出，國際財務報導準則解釋委員會收到有關當標的資產之法定所有權未移轉時，區分租賃與買賣之疑問。此於第 BC138 至 BC140 段討論。

### 按公允價值衡量之投資性不動產之租賃

BC80 國際會計準則理事會（IASB）曾考量按公允價值衡量之投資性不動產之租賃是否

應自國際財務報導準則第 16 號之範圍排除。其考量此種排除係因許多投資性不動產之出租人之財務報表使用者告知國際會計準則理事會 (IASB)，國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之規定提供有關出租人之租賃活動之有用資訊，特別是使用公允價值模式時。惟國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，投資性不動產之出租人對其投資性不動產之會計處理應適用國際會計準則第 40 號，對其租賃之會計處理應適用國際財務報導準則第 16 號。此類似於國際會計準則第 17 號與國際會計準則第 40 號綜合運用之方式。據此，財務報表使用者將取得屬於營業租賃之投資性不動產之公允價值資訊 (國際會計準則第 40 號所規定) 及出租人所賺取之租金收入資訊 (國際財務報導準則第 16 號所規定)。

## 嵌入式衍生工具

- BC81 國際會計準則理事會 (IASB) 決定要求企業將租賃所含之任何衍生工具 (如國際財務報導準則第 9 號「金融工具」所定義) 自租賃區分，並適用國際財務報導準則第 9 號處理該等衍生工具。儘管如此，國際財務報導準則第 16 號包含可能符合衍生工具定義之租賃特性 (諸如選擇權及殘值保證) 之明確規定。國際會計準則理事會 (IASB) 指出，發展國際財務報導準則第 16 號之租賃會計模式時並未考量衍生工具，因此，國際財務報導準則第 16 號未提供處理衍生工具之適當基礎。據此，若租賃所含之衍生工具不單獨處理，非相關之衍生工具合約可能與租賃綁在一起而避免按公允價值衡量該等衍生工具。

## 組合之適用 (第 B1 段)

- BC82 2010 年草案及 2013 年草案並不妨礙企業以組合層級適用租賃規定。惟許多企業指出，2011 年草案「客戶合約之收入」提議對以組合層級適用其規定之指引 (後續已於國際財務報導準則第 15 號中確認)。此等利害關係人詢問對於此主題並無指引是否意謂企業不得以組合層級適用國際財務報導準則第 16 號。
- BC83 為回應此等疑慮，國際會計準則理事會 (IASB) 決定於國際財務報導準則第 16 號中新增對組合之應用指引。該指引闡明，若企業合理預期適用國際財務報導準則第 16 號於具類似特性之租賃之組合，與適用國際財務報導準則第 16 號於該組合內之個別租賃，對財務報表之影響無重大差異，則得以該租賃組合適用國際財務報導準則第 16 號之規定。此作法對於具有許多類似租賃之承租人可能特別有用。

## 重大性

- BC84 許多承租人對適用國際財務報導準則第 16 號之規定於數量多但價值低之租賃之成本表示疑慮 (特別是當該等彙總後之價值對財務報表整體具有很小影響時)。此等承租人認為，適用國際財務報導準則第 16 號之規定於該等租賃涉及大量時間及努力，而所報導資訊之影響卻無相應之效益。

- BC85 基於此等疑慮，國際會計準則理事會（IASB）曾考量將對重大性之明確指引納入於國際財務報導準則第 16 號中一明確提醒不重大之租賃自國際財務報導準則第 16 號之範圍排除，或說明「觀念架構」及國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」中重大性之觀念如何適用於租賃。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，重大性之觀念適用於租賃，惟其他準則對特定交易及事項並未提供重大性之指引。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，適用重大性之考量於國際財務報導準則第 16 號之規定與適用該等考量於其他準則之規定並無不同。據此，國際會計準則理事會（IASB）決定不於國際財務報導準則第 16 號中提供對重大性之明確指引。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，遵循「觀念架構」及國際會計準則第 1 號中重大性之指引係屬適當且與其他準則一致。儘管如此，國際財務報導準則第 16 號包含某些認列之豁免（如第 BC87 至 BC104 段所述）。
- BC86 於作出國際財務報導準則第 16 號中不納入對重大性之指引之決議時，國際會計準則理事會（IASB）指出，若承租人適用國際財務報導準則第 16 號中認列與衡量之規定對其財務報表之影響不重大，則無須適用該等規定。同樣地，若承租人之租賃活動對其財務報表係屬重大，但以折現基礎衡量租賃負債之影響不重大時，承租人無須以折現基礎衡量其租賃負債，而得（例如）以未折現之基礎衡量該等負債。

## **認列之豁免（第 5 至 8 段）**

### **短期租賃**

- BC87 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，要求承租人適用國際財務報導準則第 16 號之所有規定於短期租賃之效益並不超過相關成本。於考量如何減少承租人之成本時，國際會計準則理事會（IASB）同時考量可能之豁免之性質及範圍。

### **豁免之性質**

- BC88 國際會計準則理事會（IASB）曾考量簡化短期租賃之衡量規定。具體而言，其考量對承租人提供對將給付折現（用以衡量短期租賃所產生之資產及負債者）之豁免。惟許多利害關係人認為此豁免對承租人提供之成本減輕不足，因其仍要求企業追蹤可能為大量之低價值租賃。
- BC89 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，即使有簡化之衡量規定，規定承租人認列短期租賃之使用權資產及租賃負債之效益並不超過相關成本。因此，國際財務報導準則第 16 號第 5 段(a)允許承租人選擇不適用認列之規定於短期租賃。反之，承租人可將有關短期租賃之租賃給付於租賃期間認列為費用（通常按直線基礎）。國際會計準則理事會（IASB）決定此選擇應按標的資產之類別進行。
- BC90 基於短期租賃之豁免並未對低價值資產之租賃提供足夠放寬之回饋意見，國際會

計準則理事會（IASB）亦發展對低價值資產之租賃之單獨豁免（見第 BC98 至 BC104 段）。

### 「短期」之定義

- BC91 國際會計準則理事會（IASB）首先考量將短期租賃定義如下：租賃於開始日，其最長可能期間不超過 12 個月者。惟許多利害關係人認為以此種方式定義短期租賃之豁免對承租人提供之成本減輕有限。此等利害關係人指出，於其經驗，租賃之最長可能期間很少不超過 12 個月。例如，利害關係人提出，許多逐月續租之租賃將不符合豁免之條件。
- BC92 基於此等意見，國際會計準則理事會（IASB）曾考量擴大短期租賃之豁免至超過 12 個月之租賃。某些利害關係人建議，「短期」應長至五年。惟國際會計準則理事會（IASB）不採用此種作法，因相較於 12 個月之租賃，例如三年期之租賃，較可能產生重大之資產及負債，而此計畫之目的係為確保企業租賃活動之較高透明度。
- BC93 反之，國際會計準則理事會（IASB）決定藉由使短期租賃之期間之決定與租賃期間之決定一致，因而考量將行使租賃延長之選擇權或將不行使租賃終止之選擇權（見第 BC152 至 BC159 段）之可能性，以擴大短期租賃之豁免。據此，國際財務報導準則第 16 號將短期租賃定義為租賃於開始日，其租賃期間不超過 12 個月者。
- BC94 於達成此決議時，國際會計準則理事會（IASB）考量租賃可能被安排以符合短期租賃豁免之風險。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此風險因短期租賃對出租人之經濟後果而減輕。對出租人常有經濟上因素而抑制其同意較短期間之租賃，因縮短租賃期間將增加與出租人對標的資產剩餘權益有關之風險。因此，國際會計準則理事會（IASB）認為，出租人常向承租人要求更多租賃給付以補償此風險之變動，或拒絕縮短租賃之不可取消期間。此外，國際會計準則理事會（IASB）注意到，承租人於決定租賃期間時所預期適用者（如國際財務報導準則第 16 號第 B37 至 B40 段所述）之嚴謹程度。此應可減少僅為會計之目的而安插於合約中之非實質性解約條款之風險。國際會計準則理事會（IASB）亦決定，若短期租賃之租賃期間變動，承租人應將其視為新租賃處理，以重評估該租賃期間。
- BC95 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，參照國際財務報導準則第 16 號對租賃期間（而非最長可能期間）之決定以定義短期租賃，幾乎不會損失額外資訊。此係因無論最長之可能期間為何，承租人僅會將租賃期間之租賃給付計入於資產及負債中。例如，對承租人無法合理確定六個月後將行使租賃延長之選擇權之租賃，租賃期間為六個月。倘若短期租賃之豁免未捕捉到該租賃（因最長期間係長於租賃期間），承租人於衡量資產及負債時，僅會將六個月租賃期間之租賃給付計入。因此，使短期之決定與租賃期間之決定一致，資訊之增額變動僅為承租人不再反映六個月之租賃給付於其資產負債表中。

BC96 國際會計準則理事會 (IASB) 亦考量使用國際財務報導準則第 16 號對租賃期間之決定以辨認短期租賃是否在適用上較為複雜，因辨認租賃期間較辨認最長期間需較多判斷。惟國際會計準則理事會 (IASB) 根據所收到之回饋意見作出結論，額外之成本減輕整體所提供之補償遠超過決定租賃期間之任何額外複雜性，因：

- (a) 適用該豁免於較大範圍之租賃；且
- (b) 就辨認租賃是否為短期租賃以及對非為短期租賃者衡量資產及負債兩者之目的而言，承租人僅須執行一次之租賃期間評估。

BC97 國際會計準則理事會 (IASB) 亦決定，承租人選擇適用短期租賃之豁免時，承租人須揭露該等短期租賃之費用(見國際財務報導準則第 16 號第 53 段(c)及第 BC217 段(c))。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，此揭露提供財務報表使用者因短期租賃之豁免而自租賃負債排除之租賃給付之相關有用資訊。

### 低價值資產之租賃

BC98 如第 BC84 段所述，許多承租人對於將國際財務報導準則第 16 號之規定適用於數量多但價值低之租賃之成本表示疑慮。渠等提出此須大量努力，而對所報導之資訊具有潛在極小之影響。

BC99 基於此等疑慮，國際會計準則理事會 (IASB) 決定對低價值資產之租賃提供認列之豁免。因此，國際財務報導準則第 16 號允許承租人以個別租賃為基礎，選擇不適用國際財務報導準則第 16 號之認列規定於低價值標的資產之租賃。

BC100 於發展此豁免時，國際會計準則理事會 (IASB) 試圖於保留國際財務報導準則第 16 號之規定對財務報表使用者之效益之同時，提供編製者實質之放寬規定。國際會計準則理事會 (IASB) 意圖將此豁免適用於標的資產於全新時為低價值之租賃(諸如平板與個人電腦、小型辦公家具及電話之租賃)。於 2015 年達成有關該豁免之決議時，國際會計準則理事會 (IASB) 考慮標的資產全新時之價值不高於 US\$5,000 之租賃。若標的資產之性質致其於全新時通常並非低價值，則該租賃不符合豁免之條件。國際會計準則理事會 (IASB) 亦決定，評估標的資產是否為低價值之結果不應受承租人之規模、性質或情況之影響，亦即該豁免之規定係根據所承租之資產於全新時之價值；其並非根據承租該資產之企業之規模或性質。

BC101 國際會計準則理事會 (IASB) 進行實地調查，以評估低價值資產之租賃倘若於承租人之財務報表認列使用權資產及租賃負債將產生之影響。根據此實地調查，國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，於大多數情況下，屬豁免範圍內之租賃所產生之資產及負債並不重大(即使於彙總時仍不重大)。國際會計準則理事會 (IASB) 考量此等結論是否表示該豁免對承租人之效益有限，因為屬該豁免範圍內之大多數租賃亦可能藉由適用「觀念架構」及國際會計準則第 1 號之重大性觀念，而自國際財務報導準則第 16 號之認列規定排除。惟根據所收到財務報表編製者之回饋

意見，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論：該豁免將藉由消除對此種租賃於彙總時仍不重大之正當性提供依據之負擔，該豁免將給予許多承租人 (特別是小型企業) 重大之成本減輕。

- BC102 國際會計準則理事會 (IASB) 認知到，豁免所捕捉之租賃之彙總價值於某些情況可能為重大之風險。國際會計準則理事會 (IASB) 之實地調查顯示，對由若干個別低價值資產之租賃組成之大型資產 (諸如由個別低價值零件組成部分組成之電腦設備)，其彙總價值最有可能為重大。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決定，若標的資產高度取決於其他標的資產或與其高度相互關聯，承租人不得將認列之豁免適用於該個別資產之租賃。同樣地，國際會計準則理事會 (IASB) 決定，不論標的資產之價值為何，若承租人不可自該標的資產本身或連同輕易可得之其他資源獲益，承租人不得將認列之豁免適用於該標的資產之租賃。
- BC103 國際會計準則理事會 (IASB) 決定應以個別租賃為基礎適用低價值資產之租賃之認列豁免。按標的資產類別 (而非個別租賃) 適用該豁免之規定將對承租人造成評估一類別中之每一個別資產之負擔。因此，依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，以個別租賃為基礎適用低價值資產之租賃之認列豁免將較易適用，且對承租人有較多效益。
- BC104 國際會計準則理事會 (IASB) 亦決定，規定承租人揭露其對選擇適用認列之豁免之低價值資產之租賃所認列之費用金額 (見國際財務報導準則第 16 號第 53 段(d) 及第 BC217 段(c))。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，此揭露提供財務報表使用者因承租人適用低價值資產之租賃之豁免而自租賃負債排除之租賃給付金額之有用資訊。

## **辨認租賃 (第 9 至 17 段)**

---

### **租賃之定義 (第 9 至 11 段)**

- BC105 國際財務報導準則第 16 號根據客戶是否控制已辨認資產之使用一段時間 (得為某已界定之使用量)，對租賃予以定義。若客戶控制已辨認資產之使用一段時間，則該合約包含租賃。若客戶得以類似於其對所使用之自有資產作決策之方式，對資產之使用作重要決策，即為此種情況。於此種情況下，客戶 (承租人) 取得應認列於資產負債表中之資產使用權 (使用權資產) (除國際財務報導準則第 16 號第 5 段之認列豁免另有規定外)。反之，於勞務合約中，供應者控制任何用以提供勞務之資產之使用。
- BC106 2010 年草案實質上保留國際會計準則第 17 號中租賃之定義及國際財務報導解釋第 4 號之隨附規定。許多回應者對所提議之規定將捕捉到之合約之母體表示疑慮 (特別是將捕捉到渠等視為勞務合約之某些合約)。回應者亦辨認國際財務報導解釋第 4 號之實務議題 (諸如評估合約定價結構之困難)，並質疑國際財務報導

解釋第 4 號中用以定義租賃之控制條件，與收入認列所發展之控制提議以及國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」中之控制原則為何有所不同。

- BC107 據此，國際會計準則理事會 (IASB) 於 2013 年草案中提議改變對租賃定義之指引，以處理該等疑慮。2013 年草案提議使用控制原則作為區分勞務及租賃之方法，並使該原則與其他準則中之控制原則一致。回應者普遍支持此等改變。惟許多回應者強調租賃定義之重要性增加，渠等指出對合約是否包含租賃之評估通常決定客戶是否認列租賃資產及租賃負債。其中部分回應者認為國際會計準則理事會 (IASB) 未提供足夠指引，以支持一致適用所提議之定義於較複雜情境。
- BC108 據此，國際財務報導準則第 16 號大致保留 2013 年草案所提議之租賃定義之作法，但作出若干改變以闡明國際會計準則理事會 (IASB) 之意圖，並減少不一致適用之風險。
- BC109 國際會計準則理事會 (IASB) 認為，於大多數情況下，對合約是否包含租賃之評估應係簡單明確。合約或係不符合許多規定而不符合租賃之定義，或係無須大量判斷即明確符合租賃之規定。惟新增之應用指引使企業易於對較複雜情境作租賃之評估。
- BC110 國際財務報導準則第 16 號規定企業於合約成立日，而非於合約開始日，評估該合約是否包含租賃。此係因出租人須於成立日將租賃分類為融資租賃或營業租賃；此與國際會計準則第 17 號中之出租人租賃分類之規定一致，且國際會計準則理事會 (IASB) 決定不改變該等規定。此外，若承租人已承諾但尚未開始之租賃之資訊對財務報表使用者係屬攸關，承租人須揭露該資訊。

## 已辨認資產

- BC111 合約為符合國際財務報導準則第 16 號中租賃之定義之首要規定為，客戶應控制已辨認資產之使用。已辨認資產之規定與國際財務報導解釋第 4 號中對取決於某項特定資產之使用之合約之規定幾乎相同。對於評估客戶是否具有對資產之使用之控制權以及 (例如) 決定融資租賃出租人應除列何項資產而言，知悉該資產為何係屬重要。儘管如此，企業於成立日評估是否有已辨認資產時，無需能辨認將用以履行合約之特定資產 (例如某特定序號)，以作出有已辨認資產之結論。企業僅需知悉自開始日起是否需要已辨認資產以履行合約。若為此種情況，該資產係被隱含指定。國際財務報導準則第 16 號闡明一項資產可能於可供客戶使用之時被隱含指定。
- BC112 國際財務報導準則第 16 號包含資產替換之規定。若供應者在整個使用期間具有替換資產之實質性權利，則並無已辨認資產且該合約不包含租賃。此係因若供應者在整個使用期間可替換資產，該供應者 (而非客戶) 控制資產之使用。
- BC113 國際會計準則理事會 (IASB) 納入應用指引以協助判定替換權利係具實質性之情

況。此指引聚焦於供應者是否具有替換資產之實際能力且將由此取得經濟效益。國際會計準則理事會（IASB）納入此指引係欲區分：

- (a) 導致無已辨認資產之替換權利，因供應者（而非客戶）控制資產之使用；與
- (b) 不改變合約實質或特性之替換權利，因供應者不太可能（或實際上或經濟上不可行）行使該等權利。

若替換條款因不改變合約之實質而不具實質性，則該替換條款不應影響企業對合約是否包含租賃之評估。國際會計準則理事會（IASB）認為，於許多情況下，基於與替換資產有關之成本，供應者不會由行使替換權利而獲益係屬明確。

BC114 替換權利可能因若干理由而不具實質性。某些替換權利因合約限制供應者可於何時替換資產而不具實質性。例如，若合約敘明供應者僅可在特定未來日期或特定事項發生以後始能替換資產，則該替換權利並不具實質性，因其並未給與供應者在整個使用期間替換資產之實際能力。即使供應者在合約上具有隨時替換資產之權利，某些替換權利仍可能不具實質性。例如，若供應者為維修之目的替換資產，或若僅於不被認為可能發生之情況下供應者始由替換而獲益，則該等替換權利不具實質性，不論該等情況是否於合約中明定。

BC115 利害關係人提出疑慮，某些情況下客戶判定供應者之替換權利是否具實質性係屬困難（若並非不可能）。困難之產生可能係因客戶通常不會有供應者所將發生替換成本之相關資訊。根據此回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）決定於國際財務報導準則第 16 號中敘明，若客戶無法容易地判定供應者是否具有實質性替換權利，該客戶應推定任何替換權利不具實質性。該規定欲闡明若客戶可合理評估替換權利是否具實質性，該客戶應作此評估—國際會計準則理事會（IASB）認為，若替換權利具實質性，則從事實及情況評估出該等權利具實質性將相對明確。惟該規定亦欲闡明不預期客戶做過多努力以對替換權利不具實質性提供證據。

BC116 國際財務報導準則第 16 號亦闡明，資產須在實體上可區分始為已辨認資產。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，客戶不太可能具有對較大資產之部分產能之使用之控制權，若該部分在實體上不可區分（例如，若其為管線之百分之 20 部分產能）。客戶不太可能具有對該部分產能之使用之控制權，因有關資產之使用之決策通常係於較大資產之層級而作成。擴大已辨認資產之觀念以能捕捉在實體上不可區分之較大資產之部分，可能強迫企業考量用以履行任何勞務合約之資產是否屬租賃，而最後僅作出非屬租賃之結論。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，擴大定義以包括較大資產之部分產能將為極少之效益而增加複雜度。

### 對已辨認資產之使用之控制權

BC117 國際財務報導準則第 16 號包含關於何謂對資產之使用之控制權之應用指引。國際會計準則理事會（IASB）決議，為控制資產之使用，客戶不僅須在整個使用期間



具有取得來自使用該資產之幾乎所有經濟效益之權利（「效益」要素），亦須具有主導該資產之使用之能力（「權力」要素），亦即客戶須在整個使用期間具有對資產之使用之決策權，且該等決策權給予其影響源自使用資產之經濟效益之能力。若無任何此等決策權，相較於購買物料或勞務之任何客戶，該客戶對資產之使用將不具有更多之控制。若為此種情況，客戶將不控制資產之使用。此指引與國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 15 號中之控制觀念一致，且與國際會計準則理事會（IASB）於「觀念架構」草案中有關控制之提議一致。國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 15 號定義控制須同時具有「效益」要素及「權力」要素。

#### *取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利*

BC118 國際財務報導準則第 16 號闡明，評估客戶是否具有取得來自使用資產之效益之權利時，應僅考量來自使用資產之經濟效益，而非來自資產所有權之經濟效益。租賃並不轉讓標的資產之所有權；其僅轉讓該標的資產之使用權。據此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，客戶於考量合約是否包含租賃時，不應考量與資產所有權有關之經濟效益（例如，因擁有資產所產生之所得稅利益）。客戶應考量與使用資產有關之效益（例如自使用資產所獲得之再生能源抵減或使用資產所產生之副產品）。

#### *主導已辨認資產之使用之權利*

BC119 國際財務報導準則第 16 號闡明，若客戶在整個使用期間具有主導資產之使用方式及使用目的之權利（亦即在整個使用期間對有關資產之使用方式及使用目的作攸關決策之權利），則該客戶具有主導該資產之使用之權利。若供應者具有該權利，供應者主導該資產之使用，且因此並不存在租賃。

BC120 依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，於判定對資產之使用之控制時，資產之使用方式及使用目的之決策較對資產之使用所作之其他決策（包括操作及維護資產之決策）更為重要。此係因資產之使用方式及使用目的之決策決定如何自使用產生經濟效益以及經濟效益為何。資產之使用方式及使用目的係單一觀念（亦即資產之使用「方式」及使用「目的」並非分別評估）。操作資產之決策通常係關於執行資產之使用方式及使用目的之決策，且取決於（且次於）該等決策。例如，若客戶決定不得使用某資產，則供應者之操作決策對使用該資產所產生之經濟效益即無影響。此外，若供應者對標的資產之操作或維護作相關決策，其常以此保障其對該資產之權益。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，對資產之使用方式及使用目的之決策之考量，可視為與評估對企業之控制時董事會所作之決策之考量類似。董事會對企業之營運及財務活動所作之決策（而非個人執行該等決策之活動）通常係與對控制之評估有關之決策。

BC121 國際會計準則理事會（IASB）指出，於某些情況下有關資產之使用方式及使用目

的之決策係預先決定，且該等決策無法由客戶或供應者在使用期間作成。此可能發生於若（例如）有關資產之使用方式及使用目的之所有決策係經客戶與供應者於協商合約時同意且於開始日後不得改變時，或藉由資產之設計實際上已預先決定該等所有決策時。國際會計準則理事會（IASB）指出，有關資產之使用方式及使用目的之決策係預先決定之情況預期相對較少。

BC122 若有關資產之使用方式及使用目的之決策係預先決定，判定客戶是否具有主導已辨認資產之使用之權利之作法將改變。國際財務報導準則第 16 號闡明，當有關資產之使用方式及使用目的之決策係預先決定時，若客戶具有操作資產之權利，或客戶設計該資產之方式已預先決定其使用方式及使用目的，則客戶仍可主導該資產之使用。於前述任一情況中，客戶控制之使用權超過一般之供應或勞務合約中客戶之權利（亦即客戶具有超過僅訂購及收取來自資產產出之權利）。於此等情況下，客戶在整個使用期間具有作出影響來自使用資產獲得之經濟效益之決策（或於客戶設計資產之情況下，客戶已作該等決策）之權利。雖然國際會計準則理事會（IASB）認為每一該等情況代表一客戶主導資產之使用之情境，但其預期對多數租賃而言，對客戶是否主導資產之使用之評估將基於辨認出哪一方決定資產之使用方式及使用目的。

BC123 國際財務報導準則第 16 號亦闡明，對控制之評估應僅考量在使用期間（且非在使用期間以前）所作之決策，除非客戶設計該資產之方式已預先決定其使用方式及使用目的。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，若客戶在使用期間開始以前（例如於合約條款）指定來自資產之產出，且在使用期間不得改變該指定，其通常不控制該資產之使用。於該種情況下，相較於一般供應或勞務合約之任何客戶，該客戶將不具有更多決策權。

BC124 此外，國際財務報導準則第 16 號對保障性權利（例如，合約中所包含保障供應者對標的資產或其他資產之權益、保障其人員或確保供應者遵循適用之法令規章之條款及條件）提供應用指引。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，此種保障性權利界定客戶取得之權利，而不妨礙客戶具有主導資產使用之權利。據此，保障性權利可能影響對租賃所支付之價格（亦即若承租人對資產之使用受較多限制則對該資產之使用支付較少）。惟保障性權利通常不影響客戶主導資產使用之權利之存在。

### 對租賃之定義曾考量之其他作法

BC125 於發展國際財務報導準則第 16 號時，國際會計準則理事會（IASB）曾考量利害關係人建議有關租賃定義之替代作法。曾考量之主要替代作法如下所述：

- (a) *財務組成部分*：國際會計準則理事會（IASB）曾考量規定租賃係為資產使用權所作之融資安排。換言之，包含租賃之合約須有明確可辨認之財務組成部分。惟國際會計準則理事會（IASB）並未採用此作法，因：

- (i) 依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，聚焦於客戶是否取得對使用權資產之控制以判定合約是否包含租賃係屬適當。若給付係隨時間逐步支付，使用權資產將產生相應之租賃負債，但即使並無租賃負債（例如當租賃給付已全數預付時），使用權資產仍存在。若企業取得一段時間之資產使用權，無論為該使用權作給付之時點為何，該合約包含租賃。聚焦於租賃中所取得之資產亦將租賃與其他合約（諸如服務協議或供應協議）予以區分。
- (ii) 為判斷「融資安排」之許多建議指標聚焦於給付之形式，且聚焦於該等給付係類似於借款合同中之給付。國際會計準則理事會 (IASB) 對聚焦於安排之形式（而非其實質）有所疑慮：
- (A) 許多現有之租賃（包括許多現有之融資租賃及不動產之租賃）將不再符合租賃之定義，即使客戶於合約開始日已取得使用權係屬明確。
- (B) 安排不符合租賃定義之合約將相對容易，例如藉由改變給付之安排但不改變客戶之資產使用權。
- (b) *國際財務報導準則第 15 號*：國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量是否將租賃定義之規定更緊密地連結至國際財務報導準則第 15 號之規定，特別是商品或勞務是否係「可區分」之規定。於適用此種作法時，「可區分」之觀念可用於區別包含可區分之租賃及勞務組成部分之合約（企業應拆分並分別作會計處理）與不包含可區分之租賃及勞務組成部分之合約（因此整體以勞務合約作會計處理）。國際會計準則理事會 (IASB) 未採用此種作法，因：
- (i) 國際財務報導準則第 15 號中「可區分」之規定係被發展用以處理與辨認租賃不同之目的。其係被發展以辨認客戶合約中企業承諾之性質，以確保最適當之收入分攤及認列。反之，租賃定義之規定旨在辨認客戶是否取得資產使用權且因而應認列該交易之相關資產及負債。因國際財務報導準則第 15 號中「可區分」之規定係為不同之目的而發展，適用該等規定可能導致客戶未認列符合資產及負債之觀念性定義之項目（見第 BC22 至 BC27 段）。國際會計準則理事會 (IASB) 認為控制係作此判定之較適當基礎。
- (ii) 國際會計準則理事會 (IASB) 擔心判定是否租賃及勞務組成部分為可區分之規定，將對指引增加不必要之複雜度。此係因此種作法預期將產生幾無差異之結果，卻增加就租賃之意涵可能在解釋及適用上為複雜之規定。
- (c) *單獨效用*：國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量是否明定僅於資產對客戶具有單獨效用時（亦即僅於客戶具有自資產本身或連同可於一段合理期間取得

之其他資源之使用而獲得經濟效益之能力時），客戶始控制該資產之使用。國際會計準則理事會（IASB）決定不新增此條件，因：

- (i) 額外條件對適當判定客戶是否控制資產之使用非屬必要。此種作法並未用於其他國際財務報導準則中對資產控制之評估（諸如購買不動產、廠房及設備項目）。
- (ii) 企業對包含相同使用權之合約可能達成不同結論，取決於客戶資源或供應者經營模式之差異。
- (iii) 評估是否符合該條件將為主觀，且所要求之判斷將超出適用國際財務報導準則第 16 號中租賃定義所要求之判斷。其亦可能有非意圖結果。此外，國際會計準則理事會（IASB）並未辨認出有任何納入此種條件將預期改變租賃之結論之情境存在。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：納入此種條件之成本超過任何可能之效益。
- (d) **重大勞務**：國際會計準則理事會（IASB）曾考量若勞務組成部分為重大且為整體合約之主導性部分，是否規定企業將含有租賃及勞務組成部分之合約整體以勞務作會計處理。國際會計準則理事會（IASB）決定不納入此規定。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，若合約轉讓資產之使用權予客戶，該合約包含租賃。勞務之存在（不論該勞務之重大程度為何）並不改變承租人所取得之使用權。國際會計準則理事會（IASB）擔心因某些使用權資產與價值較為重大之勞務綁在一起，而某些則無，類似之使用權可能有不同之會計處理。

### 客戶為聯合協議時對合約是否包含租賃之評估

BC126 當兩方以上具有聯合控制而形成聯合協議（如國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」所定義）時，渠等可決定承租於聯合協議營運中所使用之資產。聯合協議可能為合資或聯合營運。合約可能由聯合協議本身簽訂（若該聯合協議具有法人格），或由聯合協議之一方或多方代表簽訂。於此等情況下，國際會計準則理事會（IASB）決定闡明，企業於適用國際財務報導準則第 16 號第 9 至 11 段評估合約是否包含租賃時，應將該聯合協議視為客戶（亦即不應將聯合協議之各方視為客戶）。據此，若聯合協議之各方透過對協議之聯合控制，在整個使用期間集體具有對已辨認資產之使用之控制權，該合約包含租賃。於該情境中，以聯合協議之各方僅取得來自使用標的資產之經濟效益之一部分或並不單方面主導標的資產之使用為理由，而作出合約不包含租賃之結論，並不適當。

### 可取消之租賃

BC127 為定義國際財務報導準則第 16 號之範圍，國際會計準則理事會（IASB）決定，僅於合約產生可執行之權利及義務時，該合約始被視為存在。租賃中之任何不可

取消期間或通知期間將符合合約之定義，且因而納為租賃期間之一部分。作為合約之一部分，被納入租賃期間之任何租賃延長或租賃終止之選擇權亦須為可執行；例如承租人須可執行其權利以延長租賃超過不可取消期間。若選擇權所涵蓋期間並非可執行，例如承租人未經出租人同意即無法執行租賃之延長，承租人於超過不可取消期間後不具有對資產之使用權。因此，若超過不可取消期間（加上任何通知期間）後，承租人及出租人間並無可執行之權利及義務，則超過該期間後並無合約（就其定義而言）。企業於評估合約之可執行性時，應考量出租人是否可拒絕同意承租人租賃延長之要求。

BC128 據此，若承租人具有租賃延長或租賃終止之權利，可執行之權利及義務將超出原始不可取消期間，且租賃之各方於其對租賃期間之評估中須考量該等選擇權所涵蓋期間。反之，出租人對租賃終止之權利於決定租賃期間時被忽略，因於該情況下，承租人具有無條件義務為該租賃之期間之資產使用權作支付，除非（且直至）出租人決定終止該租賃。

BC129 國際會計準則理事會（IASB）曾考量將可執行性如此適用於租賃，是否可能鼓勵企業對租賃加入不具有經濟實質之條款，例如，已知實務上不會取消租賃，但明定可於任何時點取消。惟國際會計準則理事會（IASB）之觀點為，不太可能加入此等條款，因出租人或承租人常有經濟上之因素抑制其同意納入該等條款。例如，若出租人對合約之定價係假設承租人將不會取消合約，納入此條款將使出租人之剩餘資產風險暴險高於其對合約定價時所預期者，此將為出租人在經濟上之抑制因素。反之，若出租人對合約之定價係假設承租人將取消或可能取消合約，承租人可能須支付較高之租金，以補償出租人承受較高之剩餘資產風險。若承租人並無意圖取消該合約，該等較高之租金將為承租人在經濟上之抑制因素。

## 合約之合併（第 B2 段）

BC130 國際會計準則理事會（IASB）指出，雖對合約個別處理通常係屬適當，仍須評估相互依存合約之合併影響。企業可能簽訂彼此相互影響之若干合約，以致該等交易實質上形成可達成整體商業目的（若不將該等合約一併考量即不能了解）之單一協議。例如，假設承租人簽訂具有特定特性之資產之一年期租賃。該承租人亦對具有相同特性之資產簽訂自一年後開始之一年期租賃，並簽訂自二年後開始及自三年後開始之類似遠期合約。所有四項合約之條款及條件係相互影響而議定，以致若不將一系列交易視為整體即不能了解整體經濟影響。實質上，該承租人係簽訂一項四年期之租賃。在此情況下，對該等合約彼此獨立地處理可能無法忠實表述該合併交易。

BC131 國際會計準則理事會（IASB）指出，某些人士認為「觀念架構」中忠實表述之觀念足以辨認應將合約予以合併之情況。惟依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，

對於依租賃之意涵何時應將合約合併，增加更多清晰度係屬有益，特別是針對售後租回交易、短期租賃及低價值資產之租賃方面。

BC132 因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，於國際財務報導準則第 16 號中明定應將合約予以合併並視為單一合約處理之情況。此規定類似於國際財務報導準則第 15 號之規定，且與「觀念架構」草案中所提議之觀念一致。

## 區分合約之組成部分（第 12 至 17 及 B32 至 B33 段）

BC133 某些合約包含租賃及非租賃（勞務）組成部分二者。例如，對汽車之合約可能結合租賃及維護服務。此外，許多合約包含兩項或多項租賃組成部分。例如，單一合約可能包括土地、建築物及設備之租賃。

### 區分租賃組成部分

BC134 國際財務報導準則第 16 號包含下列規定：判定包含租賃之合約僅具有一項租賃組成部分或具有若干租賃組成部分。國際會計準則理事會（IASB）指出，辨認租賃合約中之單獨租賃組成部分類似於辨認收入合約中之履約義務—於二者之情況中，企業試圖辨認客戶或承租人究係為若干單獨交付項目簽訂合約，抑或為可能包含若干不同資產之一項交付項目簽訂合約。據此，國際會計準則理事會（IASB）決定於國際財務報導準則第 16 號之規定中納入類似於國際財務報導準則第 15 號中辨認履約義務之規定，而非發展新規定以處理如何辨認單獨租賃組成部分。國際會計準則理事會（IASB）意圖將國際財務報導準則第 16 號中之該等規定，以與就國際財務報導準則第 15 號收入合約意涵適用時類似之方式適用。

### 區分租賃與非租賃組成部分

BC135 租賃計畫之目的係改變租賃之會計處理—而非勞務之會計處理。因此，國際會計準則理事會（IASB）所採取之觀點為，國際財務報導準則第 16 號應僅適用於任何合約之租賃組成部分。勞務（或合約之勞務組成部分）之會計處理不應受影響，無論該合約是否僅為勞務，或除勞務外亦包括資產之購買或租賃。據此，國際財務報導準則第 16 號規定：

- (a) 出租人須區分合約中之租賃組成部分與非租賃組成部分。根據來自出租人之回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，出租人應能區分為租賃與非租賃組成部分所作之給付。此係因出租人在對合約定價時，需有每一組成部分之價值（或其合理估計值）之資訊。
- (b) 承租人須區分合約中之租賃組成部分與非租賃組成部分，除非其適用實務權宜作法（據此其無須區分租賃組成部分與任何相關之非租賃組成部分，而可選擇將此等組成部分視為單一租賃組成部分）。基於成本效益之理由及為回

應編製者無須於所有情境下作區分之請求，國際會計準則理事會（IASB）決定允許此實務權宜作法。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，該實務權宜作法對某些承租人將降低成本及複雜度，而不會對可比性產生重大議題。此係因，一般而言，承租人對具有重大勞務組成部分之合約不預期會採用該實務權宜作法，因將重大增加承租人對該等合約之租賃負債。國際會計準則理事會（IASB）預期，承租人僅於合約之非租賃組成部分相對較小時，方有可能採用此實務權宜作法。

BC136 國際財務報導準則第 16 號規定出租人適用國際財務報導準則第 15 號分攤交易價格至履約義務之規定，將合約之對價分攤至租賃組成部分及非租賃組成部分。對於同一合約中同時為出租人及商品或勞務賣方之企業，此作法將確保一致性。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，出租人所適用之作法，不應與具有超過一項履約義務之收入合約中賣方分攤對價所適用之作法有所不同。

BC137 若承租人區分合約之租賃與非租賃組成部分，國際財務報導準則第 16 號規定，承租人以每一租賃組成部分之相對單獨價格及非租賃組成部分之彙總單獨價格為基礎，將對價分攤至該等組成部分。國際會計準則理事會（IASB）認知到，租賃及非租賃組成部分之單獨價格可能非輕易可得，且因此決定允許使用估計且最大化可觀察資訊之使用。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，若可觀察價格並非輕易可得，承租人可藉由使用估計之單獨價格，處理出租人及承租人雙方就區分租賃與非租賃組成部分方面所提出之一些最重大疑慮：出租人對提供定價資訊予承租人表示疑慮，而承租人對須取得非輕易可得之可觀察單獨價格資訊可能負擔過重且成本過高表示疑慮。國際會計準則理事會（IASB）亦觀察到，適用國際會計準則第 17 號之規定時，承租人已被要求使用租賃及非租賃組成部分之相對公允價值估計值分攤合約之對價至該等組成部分。國際會計準則理事會（IASB）並未發現適用該等規定時任何重大實務上之困難。

### 區分租賃與銷售（或購買）

BC138 國際會計準則理事會（IASB）考量，是否於國際財務報導準則第 16 號之規定中納入區分租賃與資產之銷售（或購買）之規定。國際財務報導準則解釋委員會收到有關未移轉土地法定所有權之特定合約，究應視為租賃或土地之購買之疑問。

BC139 國際會計準則理事會（IASB）決定不於國際財務報導準則第 16 號中提供區分租賃與資產之銷售（或購買）之規定。極少利害關係人支持納入該等規定。此外，國際會計準則理事會（IASB）觀察到：

- (a) 與銷售（或購買）標的資產類似之租賃之會計處理，將類似於銷售（或購買）所適用之國際財務報導準則第 15 號及國際會計準則第 16 號之各自規定；及
- (b) 交易之會計處理係取決於交易實質而非其法律形式。因此，若合約賦予實質

上代表購買不動產、廠房及設備項目之權利，則該等權利（無論其法定所有權是否已移轉）符合國際會計準則第 16 號中不動產、廠房及設備之定義，並適用該準則之會計處理，無論法定所有權是否移轉。若合約賦予實質上不代表購買不動產、廠房及設備項目但符合租賃定義之權利，則該合約應適用國際財務報導準則第 16 號之會計處理。

BC140 國際財務報導準則第 16 號適用於轉讓標的資產使用權一段時間之合約，而非適用於移轉標的資產之控制予一企業之交易——此等交易係屬其他準則（例如，國際財務報導準則第 15 號或國際會計準則第 16 號）範圍內之銷售（或購買）。

## **認列及原始衡量日：承租人（第 22 至 23 及 26 段）**

### **租賃成立日與租賃開始日**

BC141 國際財務報導準則第 16 號規定承租人應於開始日（即出租人使標的資產可供承租人使用之日）原始認列與衡量使用權資產及租賃負債。

BC142 於開始日認列租賃所產生之資產及負債係與承租人會計模式一致，於該模式中承租人認列資產以代表其於租賃之期間使用標的資產之權利，並認列負債以代表其支付租賃給付之義務。承租人直至開始日方取得並控制標的資產之使用權。於該日之前，出租人尚未依合約履約。雖然承租人可能於成立日即有權利及義務以租賃給付交換使用權資產，承租人不於資產可供使用前具有支付租賃給付之義務。國際會計準則理事會（IASB）注意到，若交換之條款不利，則以給付交換使用權資產之義務可能為虧損性。於此等情況下，承租人於開始日前可能具有虧損性合約負債。該負債之會計處理將與適用國際會計準則第 37 號之其他虧損性合約之會計處理一致。

BC143 國際會計準則理事會（IASB）指出，關於使用權資產及租賃負債之原始衡量，其意圖為該衡量將反映交易之性質及租賃之條款及條件。此將使承租人須檢視於成立日（該日可早於開始日）所同意之合約中之條款及條件。惟若將成立日視為原始衡量日，可能導致承租人於開始日認列租賃資產與租賃負債時，認列成立日與開始日間之變動之相關利益或損失。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定使認列日與使用權資產及租賃負債之原始衡量日一致。

BC144 國際會計準則理事會（IASB）注意到此作法具有下列效益：

- (a) 闡明承租人不應因使用權資產與租賃負債之原始認列而產生利益或損失。
- (b) 對於如何處理成立日與開始日間租賃條款及條件之變動，或用於衡量使用權資產及租賃負債之假設變動，消除新增規定（且因此可能增加複雜度）之需



求。於成立日之後且於開始日前發生之任何租賃變動，已於開始日原始衡量使用權資產及租賃負債時納入考量。

- (c) 與其他交易（諸如取得不動產、廠房及設備）之衡量日更加一致。

## **衡量：承租人（第 23 至 46 段）**

---

### **使用權資產及租賃負債之衡量基礎**

BC145 國際會計準則理事會（IASB）決定，規定使用權資產及租賃負債採用成本衡量基礎，該成本係藉由參照租賃給付之現值衡量。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此作法將對財務報表使用者提供有用資訊。此係因其與用於衡量其他類似資產及負債之作法一致，且因此預期將產生較其他作法更可比之資訊。國際會計準則理事會（IASB）亦作出結論，使用成本衡量基礎相較於其他作法對編製者之成本較低。

BC146 國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否參照其他準則，而非於國際財務報導準則第 16 號中明定使用權資產及租賃負債之原始及後續衡量。國際會計準則理事會（IASB）並未採用參照其他準則之作法係因：

- (a) 該作法將與國際會計準則理事會（IASB）對租賃會計不採用組成部分法之決議不一致（見第 BC153 段）。例如，倘若承租人對租賃之所有特性適用其他準則之會計處理，對金融工具之規定可能例行性地要求將租賃中之選擇權單獨處理。
- (b) 該作法可能在適用上過於複雜，特別是當租賃包含相對常見之特性，諸如租賃延長之選擇權、變動租賃給付及殘值保證。

### **使用權資產之原始衡量（第 23 至 25 段）**

BC147 國際會計準則理事會（IASB）決定承租人應按成本衡量使用權資產，該成本定義如下：

- (a) 租賃給付之現值；
- (b) 承租人發生之任何原始直接成本（見第 BC149 至 BC151 段）；及
- (c) 承租人拆卸、移除標的資產及復原其所在地點，或將標的資產復原至租賃之條款及條件中所要求之狀態之估計成本（除非該等成本係供生產存貨所發生）。

BC148 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量承租人是否應按公允價值原始衡量使用權資產，此對使用該標的資產所產生之經濟效益可能提供更攸關之資訊。惟按成本原始衡量使用權資產與許多其他非金融資產 (諸如屬國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號範圍內之資產) 之衡量一致。以類似於用以衡量標的資產之基礎衡量使用權資產，維持了租賃資產與自有資產所報導金額之可比性，此有益於對財務報表使用者所提供資訊之有用性。再者，對企業而言，按成本衡量使用權資產，較按公允價值衡量該等資產不複雜且成本較低，因使用權資產常無活絡市場。國際會計準則理事會 (IASB) 認為，對於許多租賃，成本衡量基礎亦提供使用權資產於開始日之公允價值之合理近似值。

### 原始直接成本 (第 24 段(c))

BC149 國際財務報導準則第 16 號規定承租人將原始直接成本計入使用權資產之原始衡量中，並於租賃期間對該等成本提列折舊。將原始直接成本計入使用權資產之衡量中係與取得其他非金融資產 (例如，不動產、廠房及設備與無形資產) 之相關成本之處理一致。

BC150 國際會計準則理事會 (IASB) 決定，承租人與出租人應適用相同之原始直接成本定義。此決議主要係為減少適用國際財務報導準則第 16 號之複雜度。如第 BC237 段所述，國際會計準則理事會 (IASB) 亦決定，對出租人之原始直接成本定義應與國際財務報導準則第 15 號「增額成本」之定義一致。因此，國際財務報導準則第 16 號將原始直接成本定義為取得租賃所產生之增額成本，且若未取得該租賃將不會發生者。

BC151 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量承租人發生之原始直接成本是否應於開始日分攤至使用權資產及租賃負債。惟國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論：此作法對企業之適用成本過高，且對財務報表使用者具極少之增額效益。

## 租賃負債之原始衡量

### 租賃期間：租賃延長或租賃終止之選擇權 (第 18 至 19 段)

BC152 租賃通常賦予承租人延長租賃超過不可取消期間之權利，或於租賃之期間結束前終止租賃之權利。取決於選擇權之條款及條件，附有租賃延長兩年之選擇權之三年期租賃，可能經濟上類似於三年期不可取消租賃或五年期不可取消租賃。惟附有選擇權之租賃與不附有任何選擇權之租賃必不會完全相同。

BC153 企業可能有若干不同方式反映存在於租賃中與存續期間相關之選擇權：

- (a) **組成部分法**：於此作法中，租賃之選擇權係作為租賃之單獨組成部分認列與衡量。國際會計準則理事會（IASB）並未採用組成部分法，因其將產生複雜之租賃會計模式、將難以適用（因選擇權可能難以衡量），且將忽略租賃期間與行使選擇權間之交互影響。
- (b) **揭露法**：於此作法中，企業就不可取消期間認列租賃負債或應收租賃款，並揭露任何延長租賃期間之選擇權之存在。雖易於適用，國際會計準則理事會（IASB）並未採用此作法，因租賃資產與租賃負債之衡量將忽略選擇權之存在，包括那些幾乎確定將行使之選擇權。因此，此作法有可能扭曲租賃所產生之資產及負債。
- (c) **衡量法**：於此作法中，租賃之選擇權係使用特定方法計入租賃資產與租賃負債之衡量中。此方法可能例如：
- (i) 機率加權衡量法（於此方法中，租賃資產與租賃負債之衡量反映每一可能租賃期間之機率）；
  - (ii) 機率門檻法（於此方法中，若選擇權之行使符合特定門檻，例如合理確定、幾乎確定或可能性大於不可能性時，企業將選擇權所涵蓋期間包含於租賃期間內）；或
  - (iii) 經濟誘因法（於此方法中，若企業具有行使選擇權之經濟誘因，則將選擇權所涵蓋期間包含於租賃期間內）。

BC154 利害關係人對於是否將選擇權所涵蓋期間包含於企業對租賃期間之決定中表達不同之觀點。某些利害關係人之觀點為，將於未來選擇權所涵蓋期間內所作之給付，直至該等選擇權已行使對承租人方符合負債之定義（對出租人方符合資產之定義）。此係因於行使日前，承租人可藉由選擇行使租賃終止之選擇權或不行使租賃延長之選擇權而避免該等給付。此等利害關係人建議限制租賃期間為合約上之承諾期間（即不可取消期間）。此外，某些利害關係人對於將未來選擇權所涵蓋期間包含於租賃期間內表示疑慮，此將無法區分，例如，五年期不可取消租賃與附有租賃延長兩年之選擇權之三年期租賃。依渠等之觀點，具有五年期不可取消之租賃之企業與具有附有租賃延長兩年之選擇權（可能會也可能不會行使）之三年期租賃之企業係處於不同之經濟狀況。

BC155 反之，許多利害關係人認為，因租賃延長或租賃終止之選擇權影響該等租賃之經濟意涵，於決定租賃期間時包含某些選擇權係屬必要。若承租人預期將行使延長租賃期間之選擇權，某些利害關係人認為於衡量使用權資產及租賃負債時，包含該較長之租賃期間將更能忠實表述租賃之經濟意涵。為減輕承租人不適當地自資產負債表中排除部分租賃負債（例如，排除選擇權所涵蓋期間之租賃給付，但承租人有明確經濟誘因行使該等選擇權）之風險，將某些續約權計入係屬必要。

BC156 依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，租賃期間應反映企業對將使用標的資產之期間之合理預期，因該作法提供最有用之資訊。於該租賃計畫之過程中，國際會計準則理事會（IASB）曾考量若干方式決定對期間之合理預期為何。此等方式包括：

- (a) 規定企業決定租賃期間為發生可能性大於不發生可能性之最長可能期間。許多利害關係人不同意此作法，因依渠等之觀點，此對（某些企業所具有）成千之租賃在適用上過於複雜，且其將納入選擇權所涵蓋期間之給付，而許多利害關係人並不將該等給付視為負債。
- (b) 規定企業將承租人有重大經濟誘因行使選擇權之選擇權所涵蓋期間納入租賃期間中。於此作法下，僅預期行使（而無任何經濟誘因行使）並不足夠。國際會計準則理事會（IASB）指出，經濟誘因之規定較僅根據管理階層之估計或意圖提供更客觀之門檻；且因此將有助於處理其他作法在適用上過於複雜之疑慮。惟利害關係人對與租賃期間有關之任何新觀念之施行成本存有疑慮，特別是採分權式租賃經營及具有多樣個別租賃期間條款之大量租賃之企業。此等利害關係人亦詢問，重大經濟誘因門檻與國際會計準則第 17 號所現存之「合理確定」門檻是否類似。渠等建議，若國際會計準則理事會（IASB）認為「重大經濟誘因」門檻係與國際會計準則第 17 號之「合理確定」門檻類似，國際會計準則理事會（IASB）應維持國際會計準則第 17 號之用語。渠等認為，國際會計準則第 17 號之用語被各界普遍了解，其將有助於達成企業間之一致適用。

BC157 根據所收到之回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）決定維持國際會計準則第 17 號之觀念，用於衡量租賃負債之租賃期間應包含可合理確定承租人將行使選擇權以延長（或不終止）租賃之選擇權所涵蓋之期間。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，適用「合理確定」之觀念須經判斷，且因此亦決定於國際財務報導準則第 16 號中提供應用指引，以協助企業適用此觀念。因此，於原始決定租賃期間時，企業應考量會對承租人行使選擇權產生經濟誘因之所有攸關事實及情況。基於下列兩項理由，國際會計準則理事會（IASB）決定納入企業應考量事實及情況類型之指引：

- (a) 協助企業辨認攸關因素，該等因素不受限於選擇權所涵蓋期間之合約給付。例如，於不動產之租賃中，國際會計準則理事會（IASB）指出下列各項之攸關性：考量對承租人於不可取消期間結束日找尋新地點及遷移至該新地點之成本，或該地點（例如，總部或旗艦店）之重要性。
- (b) 降低於合約中嵌入不具實質性之解約條款（僅為減少對承租人屬經濟上合理之租賃期間）之風險。

BC158 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，承租人有時有義務在租賃合約中之一項或

多項選擇權間選擇，其中每一選擇權將導致承租人經濟效益之流出。於此種情況下，承租人考量該協議如何於財務報表最能忠實表述。例如，租賃合約可能包含一組選擇權而導致：

- (a) 對承租人係代表實質固定給付之選擇。例如，承租人可在行使選擇權以延長租賃或購買標的資產間作選擇，即可能屬此例。來自可得之實際可行選擇權中彙總金額（以折現基礎）最低之給付組合即為承租人有義務支付之最低金額。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，此最低金額係實質固定給付，承租人應認列為使用權資產成本之一部分並認列為負債（見國際財務報導準則第 16 號第 B42 段(c)）。
- (b) 對承租人係代表提供予出租人之保證之選擇，無論是否行使選擇權，承租人皆保證給予出租人最低或固定之現金報酬。此種情況可能發生於，例如，若租賃延長之選擇權係與殘值保證或租賃終止罰款有關聯，而使出租人獲保證收取之經濟流入至少等於承租人將於選擇權所涵蓋期間所作之給付。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，此種協議對承租人行使延長（或不終止）租賃之選擇權產生經濟誘因（見國際財務報導準則第 16 號第 B38 段）。

BC159 租賃延長或租賃終止之選擇權之後續衡量規定於第 BC184 至 BC187 段討論。

## 折現率（第 26 段）

BC160 國際會計準則理事會（IASB）之所以明定適用於租賃之折現率，係為指明反映合約如何定價之利率。據此，國際會計準則理事會（IASB）決定，若承租人可容易確定，承租人應使用租賃隱含利率。

BC161 租賃隱含利率於許多情況下可能與承租人增額借款利率類似。此係因二者（如國際財務報導準則第 16 號所定義）皆將承租人之信用狀況、租賃期間之長度、所提供擔保品之性質與品質，以及交易發生之經濟環境納入考量。惟租賃隱含利率通常亦受出租人對租賃結束時標的資產殘值之估計所影響，並可能受稅賦及僅出租人可知悉之其他因素（諸如任何出租人原始直接成本）所影響。因此，國際會計準則理事會（IASB）指出，此可能使承租人難以判定許多租賃之租賃隱含利率，特別是租賃結束時標的資產具重大殘值之租賃。

BC162 因此，國際財務報導準則第 16 號規定，若租賃隱含利率係容易確定，承租人應使用該利率折現租賃負債。若租賃隱含利率並非容易確定，承租人應使用增額借款利率。於達成此決議時，國際會計準則理事會（IASB）決定，於定義承租人增額借款利率時，將租賃之條款及條件納入考量。國際會計準則理事會（IASB）注意到，取決於標的資產之性質與租賃之條款及條件，承租人於決定其租賃增額借款利率時，或能參照可容易觀察之利率作為起點（例如，承租人為購買所租賃類型資產而借款所支付，或會支付之利率；或在決定適用於不動產租賃之折現率時之

不動產收益率)。然而，承租人對該可觀察利率應作必要調整以決定國際財務報導準則第 16 號中定義之增額借款利率。

## 租賃給付

### 變動租賃給付 (第 27 段(a)至(b))

BC163 租賃期間內對資產使用權之某些或所有租賃給付可能係變動。若租賃給付係連結至下列項目，則產生變動性：

- (a) 市場費率或指數價值變動所導致之價格變動。例如，租賃給付可能依指標利率或消費者物價指數作調整。
- (b) 源自標的資產之承租人績效。例如，零售不動產之租賃可能明定租賃給付係基於該不動產所產生之銷售之某特定百分比。
- (c) 標的資產之使用。例如，車輛之租賃可能規定，若承租人超過某特定里程數，承租人需支付額外租賃給付。

### 屬實質固定租賃給付之變動租賃給付

BC164 實質固定租賃給付係形式上可能具變動性，但實質上係不可避免之給付。國際財務報導準則第 16 號規定，承租人將實質固定租賃給付計入租賃負債之衡量中，因該等給付係不可避免，因而與固定租賃給付經濟上很難區分。國際會計準則理事會 (IASB) 了解，此作法與企業於適用國際會計準則第 17 號之方法類似，雖然國際會計準則第 17 號並未包含此方面之明確規定。為回應利害關係人之請求，國際財務報導準則第 16 號亦於應用指引中納入被視為屬實質固定給付之給付類型之例子，以協助該規定之適用。

### 取決於某項指數或費率之變動租賃給付

BC165 基於類似理由，國際會計準則理事會 (IASB) 決定將取決於某項指數或費率之變動租賃給付計入租賃負債之衡量中。該等給付對於承租人符合負債之定義，因其為不可避免且非取決於承租人之任何未來活動。因此，任何不確定性係與源自於該等給付之負債之衡量有關，而非與該負債之存在有關。

BC166 依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，預測技術可用於決定某項指數或費率變動對租賃負債之衡量之預期影響。惟預測某項指數或費率之變動需要總體經濟資訊，該等資訊可能並非對所有企業係屬輕易可得，而可能導致衡量不確定性。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，採用此等預測所取得之強化資訊之有用性，可能無法對取得該資訊之成本之合理性提供依據，特別是對於具大量租賃之承租人。國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量，規定承租人於衡量租賃負債時，若遠期利率係輕易可得，則使用該等利率。惟國際會計準則理事會 (IASB) 決定不如

此作，因將降低使用遠期利率與未使用者間之可比性。因此，於原始認列時，國際財務報導準則第 16 號規定承租人於衡量取決於某項指數或費率之給付時，應使用開始日之指數或費率（即承租人並不估計未來通貨膨脹，而使用假設剩餘租賃期間無通貨膨脹之租賃給付衡量租賃負債）。

BC167 取決於某項指數或費率之變動租賃給付之後續衡量於第 BC188 至 BC190 段中討論。

#### 連結至標的資產之未來績效或使用之變動租賃給付

BC168 有關連結至標的資產之未來績效或使用之變動租賃給付是否符合負債之定義，存在不同觀點。某些人認為承租人支付變動租賃給付之負債直至須支付該給付之未來事項發生時（例如，當已使用標的資產或已銷售時）始存在。其他人認為，憑該租賃合約及收取使用權資產，承租人於開始日有義務支付變動租賃給付。因此，渠等認為對承租人而言所有變動租賃給付符合負債之定義，因該負債之不確定者為金額，而非該負債之存在。

BC169 國際會計準則理事會（IASB）決定，將連結至標的資產之未來績效或使用之變動租賃給付自租賃負債之衡量中排除。對於某些理事，此決議僅係因成本效益之理由。該等理事之觀點為，所有變動租賃給付對承租人皆符合負債之定義。惟渠等被來自利害關係人之回饋意見說服，將連結至標的資產之未來績效或使用之變動租賃給付計入之成本將超過效益，特別是因為所提出有關計入該等變動租賃給付所產生之高度衡量不確定性及某些承租人所持有大量租賃之疑慮。其他理事認為，連結至標的資產之未來績效或使用之變動租賃給付直至該績效或使用發生時，對承租人方符合負債之定義。渠等認為該等給付可被承租人避免，且據此作出結論：承租人於開始日不具有支付該等給付之現時義務。此外，連結至標的資產之未來績效或使用之變動租賃給付可視為承租人與出租人可分享來自使用該資產之未來經濟效益之一種方法。

#### 殘值保證（第 27 段(c)）

BC170 國際會計準則理事會（IASB）決定，承租人應將其提供予出租人之殘值保證作為租賃負債之一部分（且作為使用權資產成本之一部分）處理。於達成此決議時，國際會計準則理事會（IASB）指出，殘值保證所產生之給付對承租人係無法避免—若標的資產之價值以某種特定方式變動，承租人具有支付予出租人之無條件義務。因此，任何與殘值保證之給付有關之不確定性與承租人是否具有義務無關，而是與承租人可能須支付之金額有關，該金額可隨標的資產價值之變動而有所不同。就此方面，殘值保證對承租人而言與取決於某項指數或費率之變動租賃給付類似。

BC171 因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，承租人應估計於殘值保證下預期應付

予出租人之金額，並將其計入租賃負債之衡量金額中。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，殘值保證之衡量應反映企業合理預期將支付之金額。

BC172 國際會計準則理事會（IASB）曾考量，承租人是否應將殘值保證作為租賃之單獨組成部分認列與衡量，因該等保證連結至標的資產之價值，且可能符合衍生工具之定義。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到，殘值保證通常與租賃之其他條款及條件相連結，致使將保證作為單獨組成部分之會計處理可能削弱所提供資訊之攸關性及忠實表述。單獨認列該等保證亦可能於適用上成本過高。

#### 購買標的資產之選擇權（第 27 段(d)）

BC173 國際會計準則理事會（IASB）決定，購買選擇權應以與延長租賃之期間之選擇權相同之方式計入租賃負債之衡量中（即若承租人可合理確定將行使購買選擇權，該選擇權之行使價格將計入租賃負債之衡量中）。此係因國際會計準則理事會（IASB）將購買選擇權視為實際上係最終之延長租賃期間之選擇權。承租人具有選擇權將租賃延長至標的資產之所有剩餘經濟年限，與承租人具有購買標的資產之選擇權於經濟上係處於類似狀況。據此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：基於決定計入延長之選擇權之相同理由，若承租人可合理確定將行使該選擇權，則將行使價格計入租賃負債之衡量中對財務報表使用者提供最有用之資訊。

### 使用權資產之後續衡量（第 29 至 35 段）

BC174 國際會計準則理事會（IASB）決定，於開始日後，承租人對使用權資產之衡量應按成本減除累計折舊及累計減損損失，並調整租賃負債之再衡量數（見第 BC192 段）。第 BC41 至 BC56 段包含所收到對承租人會計模式之回饋意見之詳細討論，以及國際會計準則理事會（IASB）對有關承租人之使用權資產後續衡量之決議之立論基礎。

BC175 國際會計準則理事會（IASB）並未採用要求承租人於原始衡量後按公允價值衡量使用權資產之替代作法，由於此作法將：

- (a) 與許多其他非金融資產之後續衡量不一致；且
- (b) 企業於適用上較成本基礎法更為複雜且成本過高，因其須使用現時期望現金流量及現時利率。

#### 使用權資產之減損（第 33 段）

BC176 國際會計準則理事會（IASB）決定，承租人對使用權資產應適用國際會計準則第 36 號之減損規定。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，此規定使財務報表使用者較能比較承租人之自有資產與承租資產。此外，對使用權資產施行與其他非金融資產不同之減損模式，對承租人可能係屬困難，特別是若承租人須對資產群



組（包含承租資產及自有資產二者）一併評估減損。

### 使用權資產之其他衡量模式（第 34 至 35 段）

BC177 國際財務報導準則允許非金融資產（諸如不動產、廠房及設備）之重估價。據此，國際會計準則理事會（IASB）認為，沒有理由不允許承租人對使用權資產重估價（儘管僅係於承租人對類似類別之自有資產重估價時）。

BC178 國際財務報導準則亦允許按公允價值衡量投資性不動產。國際會計準則第 40 號規定企業使用同一衡量基礎（成本模式或公允價值模式）衡量所有投資性不動產。此係因相較於允許企業對每一不動產選擇衡量基礎，以同一基礎衡量所有投資性不動產將提供更有用之資訊。國際財務報導準則第 16 號修正國際會計準則第 40 號之範圍，使投資性不動產之定義包括自有之投資性不動產及由承租人以使用權資產所持有之投資性不動產。此導致承租人究係使用成本模式並揭露公允價值，或使用公允價值模式，係取決於承租人對其餘投資性不動產之會計處理係採用成本模式或公允價值模式。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，此作法將對財務報表使用者提供有關由承租人以使用權資產所持有之投資性不動產公允價值之有用資訊，此與自有之投資性不動產所提供之資訊一致。

BC179 某些利害關係人對決定使用權資產之公允價值（無論係為揭露或衡量目的）之成本表示疑慮。國際會計準則理事會（IASB）認知到，決定使用權資產之公允價值可能有成本，特別是對轉租不動產（例如，因其業務中無需使用該不動產）但非屬不動產業之企業。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到，有兩項因素會減少非屬不動產業之企業以使用權資產持有投資性不動產之可能性：

- (a) 國際財務報導準則第 16 號規定企業參照主租賃所產生之使用權資產對轉租進行分類（見第 BC233 至 BC234 段）。因此，若轉租出租人就主租賃之全部或大部分剩餘租賃期間轉租該資產，則其會將該轉租分類為融資租賃。於該等情況下，轉租出租人將適用融資租賃會計（即認列轉租投資淨額而非標的使用權資產），且因此將無須適用國際會計準則第 40 號之規定。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，非屬不動產業且欲降低不動產成本之企業，通常力求獲得就主租賃之整體剩餘期間之轉租，此（若成功）將導致融資租賃會計。
- (b) 若非屬不動產業之企業係以營業租賃轉租該不動產，且意圖後續於其本身業務中使用該不動產，其可能不屬國際會計準則第 40 號之範圍。此不動產將不符合國際會計準則第 40 號投資性不動產之定義，因其並非僅為租金或資本增值或兩者兼具而持有。

BC180 國際會計準則理事會（IASB）認為，若轉租未包含任何選擇權或變動租賃給付，決定使用權資產之公允價值應相對簡單明確。決定公允價值涉及企業推估自轉租

該資產預期所收取之現金流量。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論：對非屬不動產業之企業，決定此等現金流量通常係相對簡單明確，因可能轉租已存在。

- BC181 某些利害關係人請求國際會計準則第 40 號對衡量使用權資產之公允價值提供額外規定，若租賃具有變動或可選擇之給付，或使用權資產無活絡市場。國際會計準則理事會 (IASB) 認為，國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」及國際會計準則第 40 號中之原則足以協助承租人衡量該等使用權資產之公允價值。特別是，國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，國際會計準則第 40 號第 50 段(d)已說明何時將未計入於租賃負債之衡量中之選擇權或變動租賃給付計入於使用權資產之衡量中。

### 租賃負債之後續衡量 (第 20 至 21 段及第 36 至 43 段)

- BC182 國際會計準則理事會 (IASB) 決定，承租人應以類似於其他金融負債使用有效利息法之方式衡量租賃負債，使租賃負債之帳面金額係按攤銷後成本基礎衡量，且利息費用係於租賃期間分攤。

- BC183 國際財務報導準則第 16 號並未規定亦不允許承租人於原始衡量後按公允價值衡量租賃負債。國際會計準則理事會 (IASB) 認為，此作法將：

- (a) 與許多其他非衍生性金融負債之後續衡量不一致，因而對財務報表使用者將降低可比性；且
- (b) 企業於適用上較成本基礎法更為複雜且成本過高，因其須使用現時期望現金流量及現時利率。

### 選擇權之重評估 (第 20 段)

- BC184 原則上，國際會計準則理事會 (IASB) 認為，若承租人定期重評估租賃延長、租賃終止及購買之選擇權，財務報表使用者將收到較為攸關之資訊。該所產生之資訊較為攸關，因重評估反映現時經濟環境，且在整個租賃中使用開始日建立之租賃期間可能造成誤導。

- BC185 惟對具有許多包含選擇權之租賃之企業而言，規定於每一報導日重評估可能成本過高。國際會計準則理事會 (IASB) 考量，國際財務報導準則第 16 號可處理此疑慮但仍能對財務報表使用者提供有用資訊之方式。其決定藉由下列方式可取得適當之平衡：

- (a) 僅於會影響承租人是否可合理確定將行使 (或不行使) 延長租賃、終止租賃或購買標的資產之選擇權之重大事項發生或情況重大改變發生時，始須重評估。國際會計準則理事會 (IASB) 指出，此規定某些方面類似於國際會計準則第 36 號中對長期性資產 (商譽及非確定耐用年限之無形資產除外) 之減損

所採取之作法。國際會計準則第 36 號並未規定於每一報導日作減損測試。反之，企業僅於有跡象顯示資產可能有減損時作減損測試。

- (b) 僅於該重大事項或該情況之重大改變係在承租人控制範圍內時，始須重評估。以此方式限制重評估之規定，意指承租人無須為回應純市場基礎之事項或情況改變而重評估選擇權。

BC186 國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，企業於辨認引發重評估之重大事項或情況重大改變需運用判斷，且不可能對所有可能之啟動事項提供清單。然而，國際會計準則理事會 (IASB) 仍決定提供某些可能啟動事項之例子，以協助企業運用該判斷。

BC187 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量，但並未採取下列作法：

- (a) 規定承租人於事實或情況改變而顯示使用權資產或租賃負債有重大變動時，重評估選擇權。許多利害關係人認為，可能難以解讀使用權資產或租賃負債之變動何時係屬重大。此外，利害關係人擔心執行重評估之成本及闡明無須重評估之相關成本 (若攸關時) 兩者，其可能與於每一報導日重評估一樣地成本過高。
- (b) 規定承租人於其具有 (或不再具有) 重大經濟誘因將合理確定行使選擇權時，重評估選擇權。許多利害關係人認為，適用此作法之成本將超過效益，因企業於持續評估與監督產生重大經濟誘因之攸關因素時可能發生重大成本，即使租賃期間之結論可能並未改變。

### 取決於某項指數或費率之變動租賃給付之重評估 (第 42 段(b))

BC188 原則上，國際會計準則理事會 (IASB) 認為，若承租人更新其負債之衡量以反映用於決定租賃給付之某項指數或費率之變動 (包含例如，檢視市場租金後，反映市場租金費率變動之變動)，財務報表使用者將取得有關承租人租賃負債之更攸關資訊。例如，若無此再衡量，對 20 年期之不動產租賃 (其租賃給付係連結至通貨膨脹指數)，其租賃負債之衡量不太可能對財務報表使用者提供企業在整個租賃期間與該租賃有關之未來現金流量之有用資訊。

BC189 某些利害關係人對每次某項指數或費率變動執行重評估之成本表示疑慮，並質疑此對財務報表使用者之效益是否會超過對承租人之成本。例如，某些利害關係人指出，無論承租人是否因某項指數或費率變動再衡量租賃負債，承租人認列於損益中與租賃有關之總費用幾乎相同。

BC190 基於此回饋意見，國際會計準則理事會 (IASB) 決定，對於參照某項指數或費率所決定之變動租賃給付，承租人僅於所參照之指數或費率之變動導致現金流量有變動時 (即當租賃給付之調整生效時)，始應重評估該變動租賃給付。國際會計

準則理事會 (IASB) 指出，相較於規定承租人於每一報導日重評估變動租賃給付，此作法較不複雜且成本較低。此係因相較於取決於某項指數或費率之給付之租賃發生現金流量合約性變動之頻率，通常預期承租人更常報導其財務結果。

### 殘值保證之重評估（第 42 段(a)）

BC191 國際會計準則理事會 (IASB) 決定，承租人應重評估殘值保證下預期應付之金額，因可藉由反映現時經濟環境，而對財務報表使用者提供更攸關之資訊。

### 租賃給付重評估之影響之會計處理（第 39 段）

BC192 國際會計準則理事會 (IASB) 決定，若承租人再衡量其租賃負債以反映未來租賃給付之變動，承租人應將再衡量金額認列為使用權資產成本之調整。國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量，租賃負債衡量之某些變動是否應認列於損益中，因為，例如，選擇權或某項指數或費率之變動之重評估可視為與本期有關之事項。惟基於下列理由，國際會計準則理事會 (IASB) 決定承租人應將再衡量數認列為使用權資產之調整：

- (a) 租賃延長、租賃終止或購買之選擇權評估之變動反映承租人決定取得標的資產更多或較少之使用權。因此，該變動應適當反映，作為使用權資產成本之調整。
- (b) 未來租賃給付估計之變動係對使用權資產成本原始估計之修正，應與原始估計成本以相同方式處理。
- (c) 更新使用權資產成本之規定係類似於國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」之規定。國際財務報導解釋第 1 號規定企業對於與現有除役、復原或類似負債之衡量變動有關之資源流出，其估計時點或金額之變動須調整相關資產之成本。

### 折現率之重評估（第 41 及 43 段）

BC193 國際會計準則理事會 (IASB) 決定，於大多數情況，企業於租賃期間不應重評估折現率。此作法通常與使用有效利息法處理之金融工具所適用之作法一致。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，於規定折現率須重評估之其他準則中，通常係因與折現率有關之負債係按現時價值衡量基礎衡量。

BC194 然而，依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，企業於某些情況應重評估折現率。因此，國際財務報導準則第 16 號規定，當租賃期間變動或承租人是否可合理確定將行使購買標的資產之選擇權之評估變動時，承租人使用修正後給付及修正後折現率再衡量租賃負債。國際會計準則理事會 (IASB) 認為，於該等情況下，該租賃之經濟意涵已改變，且重評估折現率而與計入租賃負債（及使用權資產）衡量中之租賃給付之變動一致係屬適當。

BC195 國際會計準則理事會（IASB）亦決定，於浮動利率之租賃中，當浮動利率變動導致租賃給付變動，承租人應使用修正後折現率再衡量租賃負債。此作法與國際財務報導準則第 9 號對後續按攤銷後成本衡量之浮動利率金融負債之衡量規定一致。

## 外幣兌換

BC196 國際財務報導準則第 16 號並未對承租人如何處理與以外幣計價之租賃負債有關之外幣兌換差額影響數提供特定規定。與其他金融負債一致，承租人之租賃負債係貨幣性項目，且因此其若以外幣計價，則應適用國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」，使用每一報導期間結束日之收盤匯率再衡量。

BC197 某些利害關係人建議，承租人應將任何外幣兌換差額認列為使用權資產帳面金額之調整。此作法將換算之調整視為使用權資產成本之更新，該使用權資產成本之原始衡量係以租賃負債之原始衡量為基礎。此等利害關係人認為，以外幣計價之租賃給付實際上係另一種形式之變動租賃給付，且應以與取決於某項指數或費率之變動租賃給付類似之方式處理。此等利害關係人亦質疑，將承租人租賃負債之外幣兌換差額認列於損益所可能產生之損益波動性，是否會造成有用資訊因而模糊。

BC198 國際會計準則理事會（IASB）決定，基於下列理由，與以外幣計價之租賃負債有關之外幣兌換差額應認列於損益：

- (a) 此作法與其他金融負債（例如，貸款及適用國際會計準則第 17 號作會計處理之融資租賃負債）所產生之外幣兌換差額之規定一致。
- (b) 具有以外幣計價之負債之承租人暴露於外幣風險。因此，將外幣兌換利益或損失認列於損益將忠實表述承租人對外匯風險之貨幣暴險之經濟影響。
- (c) 若承租人簽訂衍生工具以規避其對外幣風險之經濟暴險，將與租賃負債有關之外幣兌換差額認列為使用權資產成本之調整會妨礙損益中經濟暴險之自然抵銷。此係因企業將認列衍生工具之外幣風險之任何變動於損益中，卻將租賃負債之相應變動認列於資產負債表中—因降低外幣風險暴險而引入波動性。此配比不當可能扭曲承租人所報導之經濟狀況。
- (d) 依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，匯率之後續變動不應對非貨幣性項目之成本有任何影響。因此，將此等變動包含於使用權資產之再衡量中係屬不適當。

BC199 雖然此作法可能因認列外幣兌換差額而導致損益之波動性，但企業將單獨揭露該等變動為外幣兌換利益或損失。據此，財務報表使用者將清楚了解該利益或損失僅係因匯率之變動所產生。因為此作法與國際會計準則第 21 號中對外幣兌換差額之規定一致，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，於國際財務報導準則第 16

號中納入任何特定規定非屬必要。

### 租賃修改（第 44 至 46 段）

- BC200 國際會計準則第 17 號並未規範租賃修改之會計處理。國際會計準則理事會 (IASB) 決定，於國際財務報導準則第 16 號中納入租賃修改會計處理之一般架構係屬有用，因許多類型之租賃經常發生修改。
- BC201 國際會計準則理事會 (IASB) 決定將租賃修改定義為，非屬租賃原始合約條款及條件一部分之租賃範圍之變動（例如，增加或終止一項或多項標的資產使用權，或者延長或縮短合約租賃期間）或租賃對價之變動。於定義租賃修改時，國際會計準則理事會 (IASB) 區分非屬租賃修改而導致現有租賃資產及租賃負債之再衡量之情境（例如，行使未包含於原始租賃期間中之租賃延長之選擇權而導致租賃期間之變動），以及導致租賃修改之情境（例如，因原始租賃之條款及條件變動而導致租賃期間之變動）。
- BC202 國際會計準則理事會 (IASB) 決定，企業應進一步區分實質上代表產生與原始租賃分離之新租賃之租賃修改，以及實質上代表現有租賃之範圍或支付對價之變動之租賃修改。因此，國際財務報導準則第 16 號規定，若租賃修改藉由增加一項或多項標的資產使用權而增加租賃範圍，且該租賃增加支付之對價相當於增加範圍之單獨價格，承租人應將該修改以單獨租賃處理。
- BC203 對於不導致單獨租賃之租賃修改，國際會計準則理事會 (IASB) 決定，承租人應使用修改生效日所決定之折現率再衡量現有之租賃負債。國際會計準則理事會 (IASB) 決定：
- (a) 對減少租賃範圍之租賃修改，承租人應減少使用權資產之帳面金額以反映租賃之部分或全面終止並認列相應之利益或損失。國際會計準則理事會 (IASB) 認為，此利益或損失適當地反映因租賃範圍減少所導致現有租賃之部分或全面終止之經濟影響。
  - (b) 對所有其他之租賃修改，承租人應相應調整使用權資產之帳面金額。於此等情況下，原始租賃並未終止，因其範圍並未減少。承租人仍具有於原始租賃中所辨認標的資產之使用權。對於增加租賃範圍之租賃修改，對使用權資產帳面金額之調整實際上代表由於修改所取得之額外使用權之成本。對於改變租賃所支付對價之租賃修改，對使用權資產帳面金額之調整實際上代表由於修改所導致使用權資產成本之變動。於再衡量租賃負債時使用修正後折現率反映出，於修改租賃時，租賃隱含利率（此係該折現率所欲近似者）有所變動。
- BC204 國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，此作法所導致之會計結果將忠實表述租賃修改之實質，且將使利益或損失之認列與承租人於租賃下之權利及義務之相應

變動緊密連結。此係因租賃產生使用權資產及租賃負債二者。據此，租賃修改可能導致承租人權利之變動（即使用權資產之變動）、租賃負債之變動，或二者皆變動。

- BC205 國際會計準則理事會（IASB）曾考量，規定承租人以類似於對屬國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融負債之相關合約修改所規定之方法，區分重大之租賃變動及非重大之租賃變動。此作法規定承租人將租賃修改按：(a)新租賃處理，當該變動代表重大之修改時；或(b)原始租賃之延續處理，當該變動不代表重大之修改時。惟國際會計準則理事會（IASB）並未採用此作法，因其可能導致無法忠實表述每一變動之不同性質之結果（由於與使用權資產之連結）。例如，有些情境下，此作法將導致當承租人於修改後仍持續具有其於原始租賃中之所有權利時，原始租賃之消滅（並於損益中認列相應利益或損失）。

## **表達：承租人（第 47 至 50 段）**

### **財務狀況表（第 47 至 48 段）**

- BC206 國際會計準則理事會（IASB）決定，若承租人於資產負債表中未單獨列報使用權資產，使用權資產應與類似之自有資產納入同一單行項目中。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，若使用權資產並未以單行項目列報，將類似之租賃資產及自有資產一同列報，相較於其他作法，將對財務報表使用者提供更有用之資訊。此係因承租人常為相同目的使用自有資產及租賃資產，並由使用自有資產及租賃資產獲得類似之經濟效益。
- BC207 惟國際會計準則理事會（IASB）注意到，使用權資產與自有資產間有差異，且財務報表使用者可能欲了解各自之單獨帳面金額。例如，使用權資產可能被視為(a)風險比自有資產低，因使用權資產可能並不嵌入剩餘資產風險；或(b)風險比自有資產高，因承租人於租賃期間結束日可能需替換使用權資產，但可能無法對替換之租賃獲得類似費率。據此，國際財務報導準則第 16 號規定，承租人須於資產負債表或附註中，分別提供有關自有資產及使用權資產帳面金額之資訊。
- BC208 同樣地，國際會計準則理事會（IASB）決定，承租人應於資產負債表或於附註中，將租賃負債與其他負債分別列報。於達成此決議時，國際會計準則理事會（IASB）注意到，租賃對許多承租人係一重要活動。雖然租賃負債與其他金融負債有許多共同特性，但租賃負債與相應之資產係在合約上有關，且常具有諸如選擇權及變動租賃給付之特性，此與那些通常見於其他負債者不同。因此，將租賃負債與其他金融負債分別列報（連同第 BC212 至 BC230 段所討論之揭露規定）所提供予財務報表使用者之資訊，對了解企業因租賃安排所產生之義務係屬有用。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，國際會計準則第 1 號第 55 段規定若進一步細分資

產負債表之單行項目對了解承租人之財務狀況係屬攸關，承租人應作此表達。

## 損益及其他綜合損益表（第 49 段）

BC209 國際會計準則理事會（IASB）決定，承租人於損益表中應將租賃負債之利息費用與使用權資產之折舊費用分別列報。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，承租人將租賃負債之利息與其他金融負債之利息一同列報，並將使用權資產之折舊與其他類似費用（例如，不動產、廠房及設備之折舊）一同列報，會對財務報表使用者提供更有用之資訊。第 BC41 至 BC56 段納入國際會計準則理事會（IASB）對有關承租人於損益中所認列金額之決議之立論基礎之討論。

## 現金流量表（第 50 段）

BC210 國際會計準則理事會（IASB）對租賃現金流出之表達之決議係連結至使用權資產及租賃負債之性質，以及租賃所產生之費用於損益表中之表達。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，將給付於損益表中以一種方式描述而於現金流量表中以另一種方式描述會造成誤導。

BC211 因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，承租人應於現金流量表中將租賃負債中現金償還之本金部分分類為籌資活動，並將與利息有關之現金給付與其他利息給付一致地分類。此作法與國際會計準則第 7 號「現金流量表」中對與金融負債有關之現金流量之規定一致，且提供就租賃所支付之利息與就其他金融負債所支付之利息間之可比性。此作法亦使承租人對租賃之會計處理於資產負債表、損益表及現金流量表中一致。例如，承租人(a)類似於其他金融負債衡量及列報租賃負債；(b)以與其他金融負債之利息類似之方式認列及列報與租賃負債有關之利息；及(c)類似於其他金融負債之利息列報所支付與租賃負債之利息有關之現金。

## 揭露：承租人（第 51 至 60 段）

BC212 於決定租賃之揭露時，國際會計準則理事會（IASB）曾考量下列揭露規定：

- (a) 國際會計準則第 17 號之揭露規定；
- (b) 國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」中對金融負債之揭露規定；
- (c) 非流動資產（諸如不動產、廠房及設備）之揭露規定；
- (d) 其他相關計畫，諸如揭露倡議（一項探討如何改善國際財務報導準則之財務報導揭露之廣泛基礎倡議）之工作；及
- (e) 所收到對 2010 及 2013 年草案之揭露提議之回饋意見。



BC213 國際會計準則理事會（IASB）收到有關承租人揭露之重要回饋意見，具體而言：

- (a) 許多承租人對 2010 及 2013 年草案所提議揭露規定之遵循成本表示重大疑慮。此係具有大量租賃（該等租賃具有獨特條款及條件）之承租人特別之疑慮。此等承租人建議，若國際財務報導準則第 16 號中之承租人會計模式已提供投資人所需之資訊，則無需擴大揭露規定至超過國際會計準則第 17 號之規定。此等承租人亦認為，所提議之承租人揭露規定與國際會計準則理事會（IASB）於其他計畫中處理「揭露超載」（即揭露量增加，但該等揭露之品質及有用性被認知到降低）之努力似乎不一致。
- (b) 相反地，許多財務報表使用者認為 2010 及 2013 年草案所提議之詳細揭露規定將提供有用之資訊。於計畫之過程中，國際會計準則理事會（IASB）舉行會議，與投資人及分析師討論特定之揭露將如何使用於其分析中，以及何種揭露最為有用。
- (c) 編製者及財務報表使用者皆關切，冗長詳細之揭露規定將導致使用「樣板」之陳述而非提供有用之資訊。此等利害關係人特別關切，重要資訊在冗長且複雜之財務報表附註中被「迷失」之風險。同樣地，許多利害關係人建議，國際財務報導準則第 16 號應明確敘明企業於決定須揭露之程度時應適用重大性。
- (d) 某些財務報表使用者指出，所謂最有用之資訊因不同之租賃組合將有所不同。此等使用者指出，對具有複雜之條款及條件之租賃（對某些企業而言，係使用者最感興趣之租賃）遵循標準化揭露規定通常無法滿足其資訊需求。

BC214 為回應此回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）決定：

- (a) 於國際財務報導準則第 16 號中納入整體揭露目的（第 BC215 至 BC216 段）；
- (b) 規定承租人揭露有關其使用權資產之量化資訊，以及與租賃有關之費用及現金流量之量化資訊（第 BC217 至 BC223 段）；及
- (c) 規定承租人揭露對滿足整體揭露目的係屬必要之任何額外資訊，並以額外揭露應處理之使用者資訊需求之清單補充此規定（第 BC224 至 BC227 段）。

## 整體揭露目的（第 51 段）

BC215 與其他近期發布之準則一致，國際會計準則理事會（IASB）決定，國際財務報導準則第 16 號應明定承租人揭露之整體目的。國際會計準則理事會（IASB）認為，明確之目的應可改善揭露規定之解釋與施行。此係因承租人應評估其租賃揭露之整體品質與資訊價值是否足以符合所定之目的。

BC216 國際會計準則理事會（IASB）曾考量利害關係人之建議：有關重大性之明確聲明對適用承租人之揭露規定係屬有用。惟此等聲明並未納入於其他準則中。「觀念架構」及國際會計準則第 1 號中之重大性觀念在國際財務報導準則間係屬普遍，並以適用於所有其他準則中之規定之相同方式適用於國際財務報導準則第 16 號之規定。國際會計準則理事會（IASB）認為，將重大性之聲明納入國際財務報導準則第 16 號之揭露規定中，可能被解讀為暗示重大性並不適用於其他準則之揭露規定，因重大性並未於該等準則中被明確地提及。國際會計準則理事會（IASB）認為，隱含於整體揭露目的之觀念為，揭露中所提供之詳細程度應反映承租人租賃活動對其財務報表之重大性。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，應用整體揭露目的之指引將對承租人有幫助，但指出該指引已於國際會計準則第 1 號第 30A 及 31 段中提供。

### 使用權資產、與租賃有關之費用及現金流量之揭露（第 53 段）

BC217 國際會計準則理事會（IASB）決定，承租人應揭露特定項目（若重大）之資訊以滿足財務報表使用者之資訊需求。國際會計準則理事會（IASB）注意到，由不同承租人提供可比資訊之重要性，以及該可比性可藉由在國際財務報導準則第 16 號中納入某些特定揭露規定而達成。此等揭露規定與財務報表使用者所辨認對其分析最為有用之資訊（且因此為使用者對於就企業而言屬重大之所有租賃組合均欲擁有者）有關。因此，國際財務報導準則第 16 號規定承租人須揭露：

- (a) 使用權資產之帳面金額，以及該等資產之折舊費用（依標的資產類別作區分）。此資訊對了解承租人租賃活動之性質以及比較承租資產之企業與購買資產之企業間之差異係屬有用。
- (b) 租賃負債之利息費用。此揭露連同租賃負債（與其他負債分離）之帳面金額之揭露（見第 BC208 段），提供有關承租人之租賃義務及財務成本之資訊。
- (c) 與依國際財務報導準則第 16 號第 6 段處理之短期租賃及低價值資產之租賃有關之費用，以及與不計入租賃負債衡量中之變動租賃給付有關之費用。此等揭露提供有關未於資產負債表中認列資產及負債之租賃給付之資訊。
- (d) 租賃之現金流出總額。此揭露係財務報表使用者所辨認就租賃現金流量提供之最有用資訊，且預期有助於預測未來租賃給付。
- (e) 使用權資產之增添。此揭露提供有關承租資產與自有資產之資本支出之可比資訊。
- (f) 售後租回交易所產生之利益及損失。此揭露有助於更加了解售後租回交易獨特之特色以及此等交易對承租人財務績效之影響。

- (g) 來自轉租使用權資產之收益。此揭露係屬有用，因連同如上所述與租賃有關之費用之資訊，此揭露提供企業租賃活動對整體損益表之影響之完整描述。

## 到期分析（第58段）

- BC218 國際財務報導準則第16號規定承租人適用國際財務報導準則第7號第39及B11段之規定，揭露租賃負債之到期分析。
- BC219 財務報表使用者辨認到期分析之主要目的係協助其了解流動性風險及估計未來現金流量。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，國際財務報導準則第7號之規定達成此目的，且亦提供承租人彈性以表達對特定租賃組合最為攸關之到期分析。
- BC220 國際會計準則理事會（IASB）曾考量國際財務報導準則第16號是否應對到期分析納入類似於國際會計準則第17號所規定之更具規範性之規定（例如，藉由規定承租人揭露前五年之每年未折現租賃給付及之後期間之總和）。來自財務報表使用者之回饋意見對國際會計準則第17號之到期分析規定普遍反應正面。具體而言，該規定之規範性質確保不同承租人提供可比之資訊。
- BC221 適用國際財務報導準則第7號於租賃負債須承租人運用判斷選擇到期分析之時間區間。國際會計準則理事會（IASB）認為，在揭露前五年之每年未折現現金流量及之後期間之總和提供最有用資訊予財務報表使用者之情境下，國際財務報導準則第7號之規定應使承租人揭露至此詳細程度。反之，在另一組（且可能更詳細）之時間區間提供最有用資訊予財務報表使用者之情境下，國際財務報導準則第7號之規定應使承租人揭露該另一且較有用之時間區間組合。例如，對於15至20年期之租賃組合，國際財務報導準則第7號之規定應使承租人提供比第五年後之單一總額更詳細之到期分析。
- BC222 此外，國際會計準則理事會（IASB）認為，對租賃負債適用與其他金融負債所適用之相同到期分析揭露規定係屬適當。此係因國際財務報導準則第16號中之承租人會計模式係基於租賃負債係金融負債之前提（基於第BC46至BC51段所述之理由）。
- BC223 國際會計準則理事會（IASB）決定，不規定非租賃組成部分之到期分析之揭露。國際會計準則理事會（IASB）認為，無論依合約企業之權利之性質為何，財務報表使用者將發現有關企業之任何合約承諾之到期資訊係屬有用。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到，此可能被誤解係要求租賃所含之勞務合約承諾之揭露，但不要求作為其他合約之一部分而提供之勞務合約承諾之揭露。國際會計準則理事會（IASB）決定，新增此種揭露規定將超出租賃計畫之範圍。

## 額外揭露（第59段）

- BC224 許多租賃包含較複雜之特性，其可能包括變動給付、租賃終止之選擇權及租賃延長之選擇權，以及殘值保證。租賃之此等特性常基於合約各方之個別情況而決定，於某些情況下，係特別複雜或為該特定合約所獨有。所收到來自利害關係人之回饋意見顯示，對於承租人之租賃組合之此等特性，對所有企業之標準揭露規定不太可能滿足財務報表使用者之需求。
- BC225 對於此等較複雜之特性，國際財務報導準則第16號規定承租人揭露對為符合揭露目的係屬必要且未涵蓋於財務報表其他地方之任何重大之企業特定資訊。國際財務報導準則第16號以任何額外揭露應處理之使用者資訊需求清單，以及承租人遵循額外揭露規定所可能提供揭露之釋例，補充此規定。國際會計準則理事會（IASB）注意到，此等釋例並未全部涵括。儘管如此，國際會計準則理事會（IASB）認為，釋例有助於呈現決定最有用且攸關之揭露時所運用之判斷（取決於承租人之個別情況）。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，藉由(a)不鼓勵制式或「樣板」之陳述之使用；及(b)使承租人所運用判斷以辨認對財務報表使用者係屬攸關之資訊並致力於提供該資訊，此作法有利於更攸關且有用之揭露之提供。
- BC226 國際會計準則理事會（IASB）認知到，對有許多複雜、獨特或重大租賃安排之承租人，可能會產生與國際財務報導準則第16號第59段中之額外揭露規定有關之增額成本。惟國際會計準則理事會（IASB）認為：
- (a) 國際財務報導準則第16號中之衡量規定於數方面皆已簡化，預期減少承租人適用國際財務報導準則第16號之成本，惟此亦意謂財務報表使用者需要額外資訊以了解不計入租賃負債衡量中之任何重大特性。例如，除非可合理確定選擇權所涵蓋期間之給付將會發生，否則承租人無須將該等給付計入（見第BC152至BC159段）。同樣地，除非變動租賃給付取決於某項指數或費率且該等所參照之指數或費率之變動導致未來租賃給付有變動，承租人無須重評估變動租賃給付（見第BC188至BC190段）。
- (b) 許多承租人不需因為此等規定而提供任何額外揭露。此係因國際財務報導準則第16號第53及58段所規定之揭露預期能對不具有複雜或獨特特性之租賃提供足夠資訊。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，對於租賃活動特別複雜或獨特之企業，將須以更高成本編製租賃揭露係屬適當。
- BC227 國際會計準則理事會（IASB）曾考量規定有關此等更複雜特性之特定資訊之揭露。此種資訊可能包括，例如，用以決定變動租賃給付及選擇權之基礎與條款及條件。惟承租人告知國際會計準則理事會（IASB），此資訊難以用有意義之方式捕捉，特別是對大量或多樣之租賃組合。某些財務報表使用者亦對此種作法可能導致「樣板」之遵循陳述表示疑慮，此種陳述通常不會提供有用資訊。最終採用之作法使承租人能決定提供資訊之最佳方式，同時考量提供該資訊之成本及財務報表使用者之資訊需求。

## 財務報表附註揭露中承租人之表達（第52及54段）

BC228 國際財務報導準則第16號規定承租人於其財務報表中以單一附註或單獨一節之方式揭露有關租賃之資訊，並以表格之格式表達量化資訊，除非另一格式更為適當。基於財務報表使用者之回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）認為，此表達最能傳達對承租人之租賃組合之整體認識，並改善資訊之透明度。國際會計準則理事會（IASB）之觀點為，以單一附註或單獨一節之方式表達所有之承租人揭露將常為依國際會計準則第1號第113段之規定以有系統方式表達租賃相關資訊之最有效方法。

## 對承租人揭露曾考量之其他作法

BC229 國際會計準則理事會（IASB）曾考量替代作法，而非建立特定之租賃揭露規定。承租人依該替代作法將須適用國際會計準則第16號中對不動產、廠房及設備之揭露規定，揭露其使用權資產之相關資訊，並適用國際財務報導準則第7號中對金融負債之揭露規定，揭露其租賃負債之相關資訊。支持此作法之人士認為，此將與國際財務報導準則第16號中之承租人會計模式一致。

BC230 雖然注意到使用權資產與其他資產間及租賃負債與其他負債間有重大類似處，國際會計準則理事會（IASB）並不採用此作法，因：

- (a) 其無法提供財務報表使用者有關承租人之租賃組合中某些常見於租賃安排之特性（諸如變動給付、租賃延長或租賃終止之選擇權及殘值保證）之特定資訊。同樣地，因國際財務報導準則第16號已引進某些簡化，其亦無法提供有關未認列於資產負債表之某些使用權資產及租賃負債（諸如由短期租賃及低價值資產之租賃所產生者）之資訊。
- (b) 承租人租賃組合之相關資訊可能因被納入於不同類型之資產及負債之不同揭露中而模糊。因此，此作法對財務報表使用者而言可能損及租賃之資訊透明度及有用性。

## 出租人：會計處理（第61至97段）

BC231 第BC57至BC66段討論國際會計準則理事會（IASB）幾乎沿用國際會計準則第17號出租人會計規定之決議基礎。國際會計準則理事會（IASB）亦決定，除編輯上之修正外，幾乎沿用國際會計準則第17號出租人會計規定中之所有文字。因此，國際財務報導準則第16號與國際會計準則第17號之出租人會計規定間之重大差異，主要係國際財務報導準則第16號承租人會計模式之直接後果。

## 轉租

BC232 國際財務報導準則第16號規定轉租出租人適用承租人及出租人兩者會計規定，將主租賃及轉租作為兩項單獨合約處理。國際會計準則理事會（IASB）作出結論：一般而言，因每一合約係單獨協商，且轉租之交易對方與主租賃之交易對方係為不同之個體，此作法係屬適當。據此，對轉租出租人而言，源自主租賃之義務通常不會因轉租之條款及條件而消滅。

### 分類（第B58段）

BC233 國際會計準則理事會（IASB）決定，對轉租進行分類時，轉租出租人應根據主租賃所產生之使用權資產（而非根據標的資產）評估該租賃。此係因：

- (a) 轉租出租人（即轉租中之出租人）並不擁有該標的資產，且不於其資產負債表中認列該標的資產。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，轉租出租人之會計處理應基於該轉租出租人控制之資產（即使用權資產），而非主租賃出租人控制之標的資產。
- (b) 轉租出租人與使用權資產有關之風險，可藉由簽訂期間涵蓋主租賃之大部分或全部期間之轉租而轉換為信用風險。以融資租賃（藉由根據使用權資產進行分類）處理此種轉租將反映該風險，因轉租出租人將認列轉租投資淨額（應收款），而非使用權資產。
- (c) 若轉租之期間係相應主租賃之所有剩餘期間，轉租出租人不再具有該標的資產之使用權。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，轉租出租人於此情況下除列該使用權資產並認列轉租投資淨額係屬適當。

BC234 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，相較於倘若根據標的資產對轉租進行分類，根據主租賃所產生之使用權資產對相同之轉租進行分類時，轉租出租人將分類更多之轉租為融資租賃。據此，出租人可能依其係擁有或承租標的資產，而對類似之租賃（例如，對類似標的資產有類似租賃期間之租賃）有不同之分類。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論：任何分類之差異反映實質上之經濟差異。轉租出租人僅具有一段時間之標的資產使用權。若轉租之期間係主租賃之所有剩餘期間，轉租出租人實際上已移轉該權利予另一方。反之，於自有資產之營業租賃中，出租人將預期於租賃期間結束時自該標的資產獲得經濟效益。

## 表達

BC235 國際財務報導準則第16號並未包含與轉租之表達有關之規定。此係因國際會計準則理事會（IASB）決定，因國際財務報導準則其他地方已有足夠指引，故不提供特定規定。具體而言，適用國際會計準則第1號中互抵之規定時，轉租出租人不應

將主租賃及同一標的資產之轉租所產生之資產與負債互抵，除非符合金融工具之互抵規定。國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否創造一項例外，即允許或規定轉租出租人將主租賃及同一標的資產之轉租所產生之資產與負債互抵。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到，該等資產及負債所產生之暴險不同於單一之淨應收租賃款或淨租賃負債所產生之暴險，理事會作出結論：以淨額基礎表達此等暴險可能提供與轉租出租人財務狀況有關之誤導資訊，因其可能模糊某些交易之存在。

BC236 基於相同之理由，國際會計準則理事會（IASB）亦決定轉租出租人不得將與主租賃及同一標的資產之轉租有關之租賃收益與租賃費用互抵，除非符合國際會計準則第1號中互抵之規定。

## 原始直接成本（第69及83段）

BC237 國際財務報導準則第16號對原始直接成本之定義與國際財務報導準則第15號中取得合約之增額成本之定義一致。如此定義原始直接成本，意謂出租人為取得租賃所發生之成本與為取得其他客戶合約所發生之成本之會計處理一致。

## 租賃修改（第79至80及87段）

BC238 國際財務報導準則第16號規定，若同時符合下列條件，出租人應將融資租賃修改以單獨租賃處理（如同承租人）：

- (a) 該修改藉由增加承租人一項或多項標的資產使用權而增加租賃範圍；且
- (b) 就租賃增加所收到之對價相當於增加範圍之單獨價格。

此係因依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，此種修改實質上係產生與原始租賃分離之新租賃。此規定與國際財務報導準則第15號之同等規定（新增可區分之商品或勞務之修改應以單獨合約處理，若該等額外商品或勞務係以相當於其單獨售價定價）幾乎一致。

BC239 對於不以單獨租賃處理之融資租賃修改，國際財務報導準則第16號規定出租人適用國際財務報導準則第9號處理該修改（除非假若該租賃修改於成立日即已生效，該租賃修改將會被分類為營業租賃）。國際會計準則理事會（IASB）預期，此作法不會使先前出租人對融資租賃修改之會計處理產生實質變動。此係因國際會計準則理事會（IASB）了解，雖然國際會計準則第17號未包括租賃修改之相關規定，對於融資租賃投資淨額，出租人通常適用與國際財務報導準則第9號中之規定（或國際會計準則第39號「金融工具：認列與衡量」中之同等規定）一致之作法。

BC240 國際財務報導準則第16號規定出租人自修改生效日起將營業租賃之修改按新租賃處理，將與原始租賃有關之所有預付或應付之租賃給付，作為新租賃之租賃給付之一部分。此作法與國際財務報導準則第15號中，若於合約修改（該合約修改係以單獨合約處理）時剩餘之將移轉商品或勞務係與已移轉之商品或勞務可區分，所規定之作法一致。國際會計準則理事會（IASB）亦預期，此作法對先前之出租人會計不會產生任何實質變動。

## **出租人：租賃之分類—土地與建築物之租賃（2003年及2009年之國際會計準則第17號之修正）（第B55至B57段）**

### **長期租賃中之土地要素**

BCZ241 國際會計準則理事會（IASB）於2009年修正國際會計準則第17號對長期租賃中土地要素之分類之規定。國際會計準則第17號先前敘明，具有非確定經濟年限之土地之租賃通常分類為營業租賃。惟國際會計準則理事會（IASB）曾作出結論：此可能導致土地之分類未能反映交易實質，故於2009年自國際會計準則第17號刪除該敘述。

BCZ242 於達成此結論時，國際會計準則理事會（IASB）已考量過一項租期為999年之土地及建築物之租賃之例。理事會曾注意到，對於此種租賃，儘管所有權並未移轉，但出租人於租賃期間內已移轉與該土地有關之重大風險及報酬。

BCZ243 國際會計準則理事會（IASB）亦曾注意到，此類租賃中之出租人與銷售土地及建築物之企業，通常在經濟上係處於類似狀況。對租期長達數十年之久之租賃而言，不動產殘值之現值將微不足道。國際會計準則理事會（IASB）曾作出結論：在此種情況下將土地要素按融資租賃作會計處理，將與出租人之經濟狀況一致。

BCZ244 國際會計準則理事會（IASB）將先前之指引取代以下列陳述：於判定土地要素係營業租賃或融資租賃時，一項重要之考量因素為土地通常具非確定經濟年限（現於國際財務報導準則第16號第B55段中）。

### **租賃給付於土地及建築物間之分攤**

BCZ245 國際會計準則理事會（IASB）於2003年將出租人分別評估租賃中之土地要素與建築物要素之分類之規定引入國際會計準則第17號。2003年之修正草案進一步提議，每當為分類之目的係屬必要時，租賃給付應按租賃成立日土地及建築物要素之公允價值之相對比例，分攤至土地及建築物。惟該草案之回應者質疑，相對公允價值究係標的土地及建築物之公允價值抑或土地及建築物租賃權利之公允價值。



- BCZ246 於再研議該草案時，國際會計準則理事會（IASB）注意到，根據標的土地及建築物之相對公允價值分攤租賃給付，將無法反映土地常具有非確定經濟年限，因而預期於租賃期間結束後仍保有其價值之事實。反之，建築物之未來經濟效益在租賃期間內可能至少有某種程度上之耗用。因此，可合理預期與建築物有關之租賃給付，將設定在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價值之水準。至於土地，出租人通常不要求對土地之耗用取得補償。
- BCZ247 因此，國際會計準則理事會（IASB）決定於2003年之修正中闡明，租賃給付之分攤應以能反映該等給付於補償出租人方面之作用而加權，而非根據標的土地及建築物之相對公允價值。換言之，該權重應反映成立日租賃中土地要素及建築物要素之租賃權利。在建築物於租賃期間內提足折舊之極端情況下，租賃給付須以提供報酬並加計租賃成立日建築物價值之全部折舊而加權。假設土地殘值等於其於租賃成立日之價值，土地租賃權益之權重將僅反映原始投資之報酬。此等闡釋現於國際財務報導準則第16號第B56段中。

## 拆分土地及建築物於實務上不可行

- BCZ248 於2003年修正國際會計準則第17號時，國際會計準則理事會（IASB）考量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）。一種可能作法為將整體租賃分類為融資租賃。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到，於某些情況下，將整體租賃分類為融資租賃，有可能明顯未能忠實表述。有鑑於此，國際會計準則理事會（IASB）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，除非此兩項要素均明顯地應被分類為營業租賃。此規定現於國際財務報導準則第16號第B56段中。

## 區分土地及建築物要素之例外規定

- BCZ249 於 2003 年修正國際會計準則第 17 號時，國際會計準則理事會（IASB）討論，在租賃成立日土地要素之現值僅占整體租賃價值相當小之比例之情況下，是否允許或規定一例外規定，而不區分土地及建築物要素。在此種情況下，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。國際會計準則理事會（IASB）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項目進行分類及會計處理，並於符合攸關條件時以融資租賃處理之。國際會計準則理事會（IASB）決定當土地要素不重大時，允許將土地及建築物以單一項目處理。此例外規定現於國際財務報導準則第 16 號第 B57 段中。
- BCZ250 某些利害關係人請求，對土地要素占租賃總價值之相對價值比例須多小提供指引。國際會計準則理事會（IASB）決定不引入諸如特定百分比門檻之明確界線，而決定採用一般之重大性觀念。

## **出租人：揭露（第89至97段）**

---

BC251 國際財務報導準則第16號強化國際會計準則第17號中之出租人揭露規定，俾使財務報表使用者更能評估出租人租賃活動所產生之現金流量之金額、時點及不確定性。此強化係為回應某些利害關係人所表達之觀點：國際會計準則第17號中之出租人會計模式無法提供與出租人租賃活動之所有要素有關之足夠資訊。具體而言，某些投資者及分析師要求有關出租人之剩餘資產風險暴險之額外資訊。

## **收益之表格（第90至91段）**

BC252 國際財務報導準則第16號規定出租人揭露有關報導期間所認列租賃收益之不同組成部分之資訊。此規定類似於國際財務報導準則第15號中企業揭露報導期間所認列收入按種類細分之規定。

## **剩餘資產風險之資訊（第92段(b)）**

BC253 於該計畫期間中進行之學術研究、公聽活動及收到之回饋意見強調，有關國際會計準則第17號中出租人揭露之主要疑慮係缺乏出租人之信用風險暴險（與對承租人之應收租賃給付有關）及資產風險暴險（與出租人對標的資產之剩餘權益有關）之資訊。特別是分類為營業租賃之租賃，出租人可能保留重大剩餘資產風險，且於財務報表中有關該暴險可得之資訊通常極少（若有時）。

BC254 例如，租賃設備及車輛之市場價值以高於出租人對該租賃定價時所預測之速率下跌，將對該租賃之獲利能力有不利影響。標的資產於租賃結束時之殘值之不確定性常為出租人之主要風險。據此，國際財務報導準則第16號規定出租人揭露其如何管理與其就標的資產所保留權利有關之風險。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，揭露有關剩餘資產風險之資訊將提供財務報表使用者關於出租人信用風險（與應收租賃給付有關）與剩餘資產風險（與標的資產之權益有關）間之風險分配之有用資訊。

BC255 國際會計準則理事會（IASB）曾考量規定出租人於每一報導日揭露剩餘資產之公允價值。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此種規定對於出租人可能負擔過重。雖然出租人管理其剩餘資產風險暴險對出租人之經營係屬基本，國際會計準則理事會（IASB）認為，剩餘資產公允價值須予揭露並經查核之成本將超過該等資訊對財務報表使用者之效益。

## **屬於營業租賃之資產之資訊（第95至96段）**

BC256 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，出租人對營業租賃下所出租之資產之會計處理類似於持有並使用（例如，於出租人之營運中）之自有資產。惟出租資產與自有資產之使用目的通常不同——亦即出租資產產生租金收益，而非對出租人之任何其他收入產生活動有所貢獻。基於該理由，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，財務報表使用者將獲益於取得分別列示之有關產生租金收益之出租資產及出租人所持有並使用之自有資產之資訊。因此，國際財務報導準則第16號規定出租人將不動產、廠房及設備之每一類別細分為屬於營業租賃之資產及非屬營業租賃之資產。

## 到期分析（第94及97段）

BC257 國際財務報導準則第16號規定出租人揭露將收取之未折現之應收租賃給付之到期分析，列示至少報導日後未來五年各年度金額及剩餘年度之總金額。

BC258 國際會計準則理事會（IASB）注意到，此規定較國際會計準則第17號之規定（規定列示三個區間可收取之租賃給付之到期分析：一年內、第二至第五年內及五年後）提供更多有關出租人流動性風險之資訊。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，更詳細之到期分析將使財務報表使用者能更準確預測未來租賃現金流量並估計流動性風險。國際會計準則理事會（IASB）預期增額成本（相較於國際會計準則第17號之規定）並不重大，因出租人通常需要相同資訊以提供國際會計準則第17號所規定之揭露。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，某些出租人已揭露比國際會計準則第17號所規定更詳細之應收租賃給付相關到期分析。

## 融資租賃投資淨額之變動（第93段）

BC259 國際財務報導準則第16號規定，出租人應對報導期間融資租賃投資淨額之重大變動，提供質性及量化說明，俾使財務報表使用者了解此等重大變動。基於所收到之回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此資訊對財務報表使用者係屬有用且於其他地方不可得。

## 售後租回交易（第98至103段）

BC260 於售後租回交易中，企業（賣方兼承租人）移轉資產予另一方（買方兼出租人），並租回同一資產。國際會計準則第17號納入對售後租回交易之特定規定，國際會計準則理事會（IASB）決定於國際財務報導準則第16號中持續納入對售後租回交易之特定規定將有所助益。

## 銷售何時發生

BC261 國際會計準則理事會（IASB）決定，在售後租回交易之範圍內，資產之移轉僅於符合國際財務報導準則第15號中資產移轉之規定時，始應作為銷售處理。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，適用國際財務報導準則第15號之認列規定於售後租回交易將使財務報表之編製者及使用者皆獲益，因其將提高作為售後租回交易之一部分所簽訂之銷售與其他銷售間之可比性。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，於考量一項交易是否應作為售後租回交易處理時，企業不僅應考量以法律上售後租回形式所安排之交易，亦應考量與法律上售後租回具有相同經濟影響之其他形式交易（例如，售後租回交易可以出租且租回之形式而安排）。

BC262 於達成對售後租回交易之決議時，國際會計準則理事會（IASB）注意到：

- (a) 售後租回之存在（亦即賣方兼承租人取得一段時間之標的資產使用權）本身並不妨礙賣方兼承租人作出其已移轉標的資產予買方兼出租人之結論。此係因租賃不同於該標的資產之購買或銷售，因租賃並未移轉標的資產之控制予承租人；而係移轉於租賃期間該標的資產之使用之控制權。因此，若售後租回交易中並未具有不適用銷售會計處理之特性，則買方兼出租人被視為取得對該標的資產之控制，並立即移轉於租賃期間該資產之使用之控制權予賣方兼承租人。買方兼出租人自企業購買該標的資產，而該企業為後續租回中之承租人之事實並不改變買方兼出租人取得對該標的資產之控制之能力。
- (b) 許多出租人僅於租賃條款及條件已議定後，始自第三方購買將作為租賃標的之資產。出租人可能直至租賃期間結束日始取得該資產之實體持有（例如，即使出租人自製造商購買車輛，製造商可能直接運送該車輛予承租人）。同樣地，買方兼出租人可能直至租賃期間結束日始取得售後租回交易中標的資產之實體持有。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，此等情況並不妨礙賣方兼承租人作出其已移轉標的資產予買方兼出租人之結論。在這兩種情況下，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，認定出租人於開始日前刻控制該資產係屬適當（若該標的資產之銷售在其他方面符合國際財務報導準則第15號資產移轉之規定）。
- (c) 國際財務報導準則第15號敘明，若企業有再買回資產之權利（買權），客戶並未取得對該資產之控制，因客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力受限制（即使客戶可能持有該資產之實體）。因此，若賣方兼承租人對標的資產具有實質性再買回選擇權，則未發生銷售。

BC263 國際會計準則理事會（IASB）曾考量於國際財務報導準則第16號中，對認列在售後租回交易之範圍內之銷售，規定高於國際財務報導準則第15號之門檻之替代作法，但因許多利害關係人對此種作法表示疑慮而未採用。具體而言，該等人士質疑對售後租回交易中之銷售會計處理訂定高於任何其他銷售之門檻之理論基礎。某些人士亦認為在國際財務報導準則第15號及國際財務報導準則第16號中對符合按銷售作會計處理有不同門檻將無法運作。國際會計準則理事會（IASB）亦注意

到，適用國際會計準則第 17 號時對銷售並以營業租賃租回之交易安排所存有之某些疑慮，將藉由國際財務報導準則第 16 號中之承租人會計模式（規定賣方兼承租人認列租賃資產及租賃負債）而明顯降低。

BC264 國際會計準則理事會（IASB）曾考量，是否於國際財務報導準則第 16 號中納入決定售後租回交易中有無銷售存在之額外應用指引。此種指引係意圖協助企業適用國際財務報導準則第 15 號中有關滿足履約義務之規定於售後租回交易。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論：此非屬必要，因其認為國際財務報導準則第 15 號中之原則可適當且一致地適用於售後租回交易，而無須任何進一步指引。

BC265 國際會計準則理事會（IASB）亦決定，若資產之移轉不符合國際財務報導準則第 15 號中之移轉規定，則賣方兼承租人不得認列銷售且買方兼出租人不得認列購買。賣方兼承租人及買方兼出租人應適用國際財務報導準則第 9 號，將租回所收到或支付之任何金額認列為金融資產或金融負債。此係因此種交易實質上係融資安排。

## 售後租回之利益或損失

BC266 國際會計準則理事會（IASB）決定，賣方兼承租人對售後租回交易中之已完成銷售所認列之利益或損失，應反映與移轉予買方兼出租人之權利有關之金額。於達成此決議時，國際會計準則理事會（IASB）曾考量規定適用國際財務報導準則第 15 號處理該交易之銷售要素（亦即標的資產之銷售），因從法律之觀點，賣方兼承租人常已將整個標的資產銷售予買方兼出租人。惟從經濟之觀點，賣方兼承租人僅銷售其對標的資產於租回結束日之價值之權益—其於租回期間仍保留該資產之使用權。賣方兼承租人於購買資產（例如不動產、廠房及設備）時已取得該資產之使用權—使用權係企業購買時內含於所取得權利之一部分。據此，國際會計準則理事會（IASB）之觀點為，認列與移轉予買方兼出租人之權利有關之利益適當地反映該交易之經濟意涵。

BC267 售後租回交易中之租賃給付及銷售價格通常相互依存，因其係以包裹方式議定。例如，銷售價格可能高於該資產之公允價值，因租回之租金高於市場費率；反之，銷售價格可能低於公允價值，因租回之租金低於市場費率。使用該等金額處理該交易可能導致賣方兼承租人對資產處分利益或損失之誤述及買方兼出租人對資產帳面金額之誤述。因此，國際財務報導準則第 16 號規定，若銷售對價或租回之租金並非市場費率，對低於市場行情之條款之任何調整數應作為預付租賃給付處理，而對高於市場行情之條款任何調整數應作為買方兼出租人對賣方兼承租人提供之額外融資處理。同樣地，國際財務報導準則第 16 號規定，賣方兼承租人對租回所產生之使用權資產，按所保留之資產之占比衡量—因此，於衡量銷售之利益或損失時，任何非市場行情條款被有效地處理。

## 生效日及提前適用（第C1段）

- BC268 於決定國際財務報導準則第16號之生效日時，國際會計準則理事會（IASB）考量自編製者所收到有關根據過渡規定施行國際財務報導準則第16號，渠等所需時間之回饋意見。國際會計準則理事會（IASB）亦考量自財務報表之使用者及編製者所收到有關國際財務報導準則第16號與其他近期發布準則（尤其是國際財務報導準則第9號及國際財務報導準則第15號）之施行之交互影響。
- BC269 國際會計準則理事會（IASB）認知到，財務報表使用者普遍偏好國際財務報導準則第16號之生效日為2018年1月1日。此係因使用者偏好國際財務報導準則第16號與國際財務報導準則第9號及國際財務報導準則第15號之生效日相同，此將避免企業於數年間施行新準則所產生之會計不確定性。財務報表使用者亦指出，因施行國際財務報導準則第16號將使財務報導產生重大改善，渠等認為國際財務報導準則第16號之生效日應愈早愈好，因而不支持國際財務報導準則第16號之發布與生效日間之期間為三年。
- BC270 惟幾乎所有提供回饋意見之編製者表示，生效日為2018年1月1日無法給予其適當時間以施行國際財務報導準則第16號、國際財務報導準則第9號及國際財務報導準則第15號。大多數編製者表示，自發布至生效日間，渠等大約需要三年之時間以施行國際財務報導準則第16號之規定。
- BC271 國際會計準則理事會（IASB）作出結論：考量企業亦須於2018年1月1日施行國際財務報導準則第9號及國際財務報導準則第15號，並非所有編製者可做到於該期間開始施行國際財務報導準則第16號。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，企業應於2019年1月1日以後開始之年度報導期間適用國際財務報導準則第16號。
- BC272 國際會計準則理事會（IASB）亦決定，允許於國際財務報導準則第16號初次適用日以前適用國際財務報導準則第15號之企業提前適用國際財務報導準則第16號。達成此決議時，國際會計準則理事會（IASB）注意到，提前適用將使欲同時適用國際財務報導準則第16號、國際財務報導準則第9號及國際財務報導準則第15號之企業能如其所願。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，提前適用可能對於國際財務報導準則第16號之發布與生效日間首次採用國際財務報導準則之企業有所助益。惟國際會計準則理事會（IASB）決定，僅限於適用國際財務報導準則第15號之企業得提前適用國際財務報導準則第16號。此係因國際財務報導準則第16號之某些規定取決於企業亦適用國際財務報導準則第15號（而非國際財務報導準則第15號所取代之準則）之規定。

## 過渡規定（第C2至C20段）

### 租賃之定義（第C3至C4段）

- BC273 國際會計準則理事會（IASB）決定，企業過渡至國際財務報導準則第16號時，無須重評估合約是否係屬（或包含）租賃。因此，對於適用國際會計準則第17號及國際財務報導解釋第4號時符合租賃定義之所有現有合約，企業可選擇適用國際財務報導準則第16號之規定。同樣地，對於適用國際會計準則第17號及國際財務報導解釋第4號時不符合租賃定義之現有合約，企業無須適用國際財務報導準則第16號。
- BC274 編製者提供之回饋意見表明，使用國際財務報導準則第16號中租賃定義之規定重評估所有現有合約可能成本過高。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，其設想僅於少數情境下，適用國際財務報導解釋第4號之租賃定義規定之結果與適用國際財務報導準則第16號之租賃定義規定之結果會不同。國際會計準則理事會（IASB）辨認出少部分之合約適用國際財務報導解釋第4號時被分類為租賃，但適用國際財務報導準則第16號時被分類為勞務合約；但預期並無相反者。國際會計準則理事會（IASB）預期，企業過渡至國際財務報導準則第16號時，不適用國際財務報導準則第16號之租賃定義規定重評估其現有合約之結果將為比適用國際財務報導準則第16號之租賃定義規定重評估其現有合約認列稍多之租賃。在此基礎上，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：規定企業適用國際財務報導準則第16號中之租賃定義指引重評估現有合約之成本將不具合理性。

### 承租人（第C5至C13段）

- BC275 國際會計準則理事會（IASB）決定，於過渡時，承租人應使用下列方法之一適用國際財務報導準則第16號：
- (a) 適用國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，對所表達之每一以前報導期間追溯適用；或
  - (b) 於初次適用日認列初次適用國際財務報導準則第16號追溯適用之累積影響數，以作為包含初次適用日之年度報導期間之保留盈餘（或權益之其他組成部分，如適當時）期初餘額之調整。國際會計準則理事會（IASB）決定，適用此作法時，承租人得依個別租賃逐項適用某些可選擇之實務權宜作法（見第BC282至BC287段）。
- BC276 國際會計準則理事會（IASB）決定，不規定所有承租人須使用全面追溯法，因此種作法之成本可能係屬重大而可能超過其效益。全面追溯法將規定企業對存在於

最早比較期間之所有租賃，以如同該等租賃一直適用國際財務報導準則第16號之方式決定其帳面金額並重編比較資訊。此對具有成千之租賃之企業可能於實務上不可行。惟國際會計準則理事會（IASB）不欲禁止企業適用全面追溯法，因該法將比其他作法提供較佳之資訊予財務報表使用者。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定允許企業選擇以重編比較資訊方式全面追溯適用國際財務報導準則第16號。

- BC277 國際會計準則理事會（IASB）亦否決推延法（亦即僅將國際財務報導準則第16號適用於過渡日後開始之租賃）。雖然此種作法使編製者之適用成本最低，但所提供之資訊對財務報表使用者將無助益，特別是對簽訂長期營業租賃之企業之財務報表使用者。例如，某些企業簽訂租賃期間為20至30年之營業租賃。此種企業之財務報表使用者於施行新規定後最長將達30年無法取得國際財務報導準則第16號之全部效益或租賃會計處理之全面可比性，因該期間之租賃之會計處理將不一致。此係因適用國際會計準則第17號時被分類為營業租賃之租賃將不會認列使用權資產及租賃負債。

#### 於初次適用日認列累積影響數之追溯適用

- BC278 2010年及2013年之草案中，國際會計準則理事會（IASB）曾提議，藉由引進過渡時之若干實務權宜作法（某些作法已納入國際財務報導準則第16號中）以簡化全面追溯法。惟編製者之回饋意見表示，2010年及2013年之草案中所提議之實務權宜作法雖有助益，但僅能些微降低追溯過渡作法之施行挑戰。再者，雖然財務報表使用者認為重編比較期間之趨勢資訊係屬有用，許多使用者亦認知到，以重編比較資訊全面追溯適用之成本對許多承租人而言係屬重大，且不具合理性。
- BC279 根據此回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）決定允許企業以於初次適用日認列初次適用國際財務報導準則第16號之累積影響數（稱為「累積追計」過渡法）之方式，追溯適用國際財務報導準則第16號（具有某些實務權宜作法）。國際會計準則理事會（IASB）認為累積追計過渡法係藉由消除過渡時重編比較期間之財務資訊之需要（因而降低成本）以回應利害關係人之回饋意見。因國際財務報導準則第16號之施行將影響財務報表之若干要素，重編比較資料之成本可能係屬重大。
- BC280 因使用累積追計過渡法將不重編比較資訊，國際會計準則理事會（IASB）決定規定額外揭露，以協助財務報表使用者了解首次適用國際財務報導準則第16號之影響。因此，國際財務報導準則第16號規定，使用累積追計過渡法之企業須於過渡時揭露先前被分類為營業租賃之租賃之資訊。此揭露規定取代國際會計準則第8號第28段(f)之規定—亦即適用累積追計過渡法之承租人無須於初次適用新準則時揭露每一財務報表單行項目調整之金額（國際會計準則第8號之一般規定）。



BC281 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，累積追計過渡法及所須之揭露意謂承租人於任何時點均無須運用兩套不同之會計規定。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：此作法將明顯降低施行國際財務報導準則第16號之整體成本，並能提供資訊予財務報表使用者，以說明先前被分類為營業租賃之租賃之會計處理變動之影響。

### 先前被分類為營業租賃之租賃

BC282 為降低施行國際財務報導準則第16號之成本，國際會計準則理事會（IASB）決定，對採用累積追計過渡法之承租人，引進與先前被分類為營業租賃之租賃有關之若干額外實務權宜作法。

#### 使用權資產（第C8段(b)）

BC283 於追溯法下決定使用權資產之衡量可能負擔過重，因該法將規定承租人對過渡至國際財務報導準則第16號之許多年前即已開始之租賃，決定租賃負債之原始衡量。因此，2010年草案提議應以過渡時租賃負債之金額衡量使用權資產，並就任何減損作調整。惟許多利害關係人指出，此作法將於過渡至國際財務報導準則第16號後之數年內虛增租賃相關成本（因折舊費用通常會高於倘若一直適用國際財務報導準則第16號時）。此等利害關係人認為，過渡後立即虛增折舊費用將扭曲提供予財務報表使用者之財務資訊。

BC284 為回應此回饋意見，2013年草案提議，承租人以類似於全面追溯法之方式計算使用權資產，但使用於過渡日可得之資訊。惟許多編製者認為，捕捉歷史資訊（諸如租賃之開始日及歷史給付時程）之成本仍將為重大——特別是對具有大量租賃之企業而言。

BC285 基於所收到之回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：不可能提供一個過渡時衡量使用權資產之方法，該方法將會(a)避免於初次適用國際財務報導準則第16號後虛增租賃相關費用；並(b)處理編製者對成本之疑慮。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定允許承租人於過渡至國際財務報導準則第16號時，以個別租賃為基礎，選擇如何衡量使用權資產。第C8段(b)允許承租人如同已一直適用國際財務報導準則第16號衡量使用權資產之帳面金額，或是以租賃負債之金額（但該金額須調整先前已認列之預付或應付之租賃給付金額）衡量使用權資產。

BC286 雖然認知到作法之選擇可能導致降低可比性，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：允許於過渡至國際財務報導準則第16號時選擇使用權資產之衡量方法，應大多在適用上「自律」。此係因成本較低之選項（以租賃負債之金額衡量使用權資產，但該金額須調整先前已認列之預付或應付之租賃給付金額）之影響係於租賃剩餘期間增加營業費用（亦即較高之折舊）。國際會計準則理事會（IASB）作出結論：預期承租人將僅對適用更精確過渡法之成本超過達到「正確」之過渡後損

益表之效益之租賃，始選擇成本較低之選項。國際會計準則理事會（IASB）預期，此將適用於大量但價值低之租賃，而不適用於諸如不動產或大型設備之長期租賃之租賃。

### 其他實務權宜作法

BC287 為進一步減輕過渡之成本，國際會計準則理事會（IASB）亦決定允許承租人選擇使用下列一種或多種實務權宜作法。

實務權宜作法	理論基礎
<i>組合法</i>	
<p>承租人得對具有合理類似特性之租賃組合使用單一折現率。</p>	<p>國際會計準則理事會（IASB）預期，允許承租人於過渡時對類似租賃組合使用單一折現率將對承租人提供成本節省，且將不會對所報導資訊有重大影響。對按初次適用日之租賃負債金額（但該金額須調整先前已認列之預付或應付之租賃給付金額）衡量使用權資產（見第 BC285 段）之租賃而言，此實務權宜作法將使承租人對處於類似經濟環境且有相同結束日之類似資產租賃組合，能集體適用過渡規定。</p>
<i>先前已認列之虧損性租賃負債準備</i>	
<p>承租人得依其於初次適用日前刻對租賃是否為虧損性之評估（適用國際會計準則第 37 號），並於初次適用日就認列於初次適用日前刻之虧損性租賃之任何負債準備金額，調整使用權資產。此作法為執行減損檢視之替代作法。</p>	<p>於過渡至國際財務報導準則第 16 號時對每一使用權資產執行減損檢視，對承租人可能成本過高。此外，適用國際會計準則第 37 號辨認之任何虧損性營業租賃負債可能會反映使用權資產之減損。據此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此實務權宜作法將對承租人初次適用國際財務報導準則第 16 號提供成本節省而對所報導資訊無任何重大影響。</p>

實務權宜作法	理論基礎
<i>租賃期間於 12 個月內結束之租賃</i>	
<p>對租賃期間於初次適用日後 12 個月內結束之租賃，承租人得選擇不適用國際財務報導準則第 16 號之規定。</p>	<p>對於不重編比較資訊之承租人，租賃期間於初次適用日後 12 個月內結束之租賃實際上非常類似於適用短期租賃豁免之租賃，因而適用類似之考量（見第 BC87 至 BC97 段）。此外，承租人之回饋意見顯示，此實務權宜作法將對國際財務報導準則第 16 號之初次適用提供重大之成本節省。</p>
<i>原始直接成本</i>	
<p>承租人得不將原始直接成本計入初次適用日之使用權資產衡量中。</p>	<p>國際會計準則理事會（IASB）預期將原始直接成本計入使用權資產之衡量中不會對所報導資訊有重大影響。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，就所報導資訊而言，要求辨認原始直接成本並計入使用權資產之衡量中對承租人之成本將超過效益。</p>
<i>後見之明之使用</i>	
<p>承租人於適用國際財務報導準則第 16 號時得使用後見之明，諸如於決定租賃期間時（若合約包含租賃延長或租賃終止之選擇權）。</p>	<p>允許承租人於過渡至國際財務報導準則第 16 號時採用後見之明將產生有用資訊，特別是關於判斷之領域（諸如對包含租賃延長或租賃終止之選擇權之租賃，其租賃期間之決定）。利害關係人之回饋意見亦指出，允許使用後見之明對承租人於初次適用國際財務報導準則第 16 號將會更容易。</p>

**先前分類為融資租賃之租賃（第 C11 段）**

BC288 國際財務報導準則第 16 號之承租人會計模式類似於國際會計準則第 17 號中融資

租賃之會計規定。因此，國際財務報導準則第 16 號並未包含對先前分類為融資租賃之租賃之詳細過渡規定，若承租人選擇適用累積追計過渡法。對此等租賃而言，國際財務報導準則第 16 號規定承租人於國際財務報導準則第 16 號初次適用日，按於該日前刻適用國際會計準則第 17 號中融資租賃會計規定之租賃資產及租賃負債之帳面金額，衡量國際財務報導準則第 16 號初次適用日使用權資產及租賃負債之帳面金額。

### 出租人（第 C14 至 C15 段）

BC289 國際財務報導準則第 16 號之出租人會計規定幾乎與國際會計準則第 17 號之規定相同。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，出租人無須於過渡時作任何調整，且應自初次適用日適用國際財務報導準則第 16 號處理其租賃（轉租中之轉租出租人除外—見第 BC290 至 BC291 段）。

BC290 轉租出租人適用國際會計準則第 17 號而分類為營業租賃之轉租，可能於適用國際財務報導準則第 16 號時分類為融資租賃。此係因國際財務報導準則第 16 號規定轉租出租人應根據主租賃所產生之使用權資產（而非根據國際會計準則第 17 號規定之標的資產）評估轉租之分類。倘若轉租出租人繼續對此等轉租適用先前之營業租賃會計，該轉租出租人將認列主租賃所產生之使用權資產，即使實際上之事實為其不再具有標的資產之使用權。國際會計準則理事會（IASB）認為此可能會誤導財務報表使用者。

BC291 因此，國際財務報導準則第 16 號規定轉租出租人於初次適用日重評估適用國際會計準則第 17 號時分類為營業租賃之轉租，以判定該轉租於適用國際財務報導準則第 16 號時究應分類為營業租賃或融資租賃，並據以作會計處理。

### 初次適用日前之售後租回交易（第 C16 至 C18 段）

BC292 為回應來自利害關係人之回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）決定對售後租回交易提供與所有租賃之一般過渡規定一致之過渡規定。因此，賣方兼承租人於過渡至國際財務報導準則第 16 號時，不得針對售後租回交易之銷售要素作任何追溯之會計處理。賣方兼承租人於過渡至國際財務報導準則第 16 號時，對租回之處理方式須與於初次適用日存在之任何其他租賃之處理方式相同。

BC293 國際會計準則理事會（IASB）曾考量規定承租人重評估歷來之售後租回交易，以判定該移轉是否適用國際財務報導準則第 15 號而以銷售處理。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論：執行重評估之成本不具合理性。

BC294 國際會計準則理事會（IASB）亦決定賣方兼承租人應僅對國際財務報導準則第 16 號之初次適用日後所簽訂之售後租回交易，適用國際財務報導準則第 16 號（第 BC266 段所述）中對售後租回交易認列利益或損失之作法。國際會計準則理事會

(IASB) 作出結論，就所報導資訊而言，適用追溯法之成本將會超過效益。

## 配套修正

---

### 投資性不動產

BC295 國際財務報導準則第 16 號修正國際會計準則第 40 號之範圍，以使投資性不動產之定義包括自有之投資性不動產及由承租人以使用權資產所持有之投資性不動產。國際會計準則理事會 (IASB) 對制定國際會計準則第 40 號範圍修正之考量彙總如第 BC178 至 BC181 段所述。

### 企業合併

BC296 國際會計準則理事會 (IASB) 決定當企業合併中之被收購者為承租人時，收購者應按剩餘租賃給付現值衡量被收購者之租賃負債，如同所取得之租賃於收購日為新租賃。被收購者之使用權資產應按租賃負債之金額加以衡量，並調整任何存在於租賃中之非市場行情條款。

BC297 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量收購者是否應遵循國際財務報導準則第 3 號「企業合併」中之一般原則並於收購日按公允價值衡量被收購者之使用權資產及租賃負債。惟依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，按公允價值衡量租賃資產及租賃負債之相關成本將會超過效益，因取得公允價值資訊可能係困難且成本過高。國際會計準則理事會 (IASB) 亦指出，當被收購者為承租人時，國際財務報導準則第 3 號 (經國際財務報導準則第 16 號修正) 對租賃資產及租賃負債之衡量規定將導致該租賃於收購日淨帳面金額之認列係近似於租賃於該日之公允價值。

BC298 若被收購者於租賃中為承租人，且適用國際財務報導準則第 16 號第 5 段所述之短期租賃或低價值資產之租賃之豁免，國際會計準則理事會 (IASB) 亦曾考量是否規定收購者認列與任何非市場行情條款有關之資產及負債。此規定將與國際財務報導準則第 3 號之一般原則一致，與非市場行情條款之合約有關之資產及負債於資產負債表中係分別認列，且於收購時不會包含於商譽中。惟國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到任何此等非市場行情條款之影響對短期租賃或低價值資產之租賃幾乎不可能係重大。因此，其決定不於國際財務報導準則第 3 號中納入此規定。

### 國際財務報導準則之首次採用者之過渡規定

BC299 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量國際財務報導準則第 16 號第 C2 至 C19 段中

對於承租人之過渡規定之放寬，是否亦應適用於適用國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之承租人。

- BC300 國際會計準則理事會（IASB）決定國際財務報導準則之首次採用者得適用某些國際財務報導準則現行編製者可用之過渡規定放寬。此係因首次採用者將面臨類似於國際財務報導準則現行編製者所面臨之議題，且過渡規定提供第一次適用國際財務報導準則第 16 號之規定時之放寬。惟國際會計準則理事會（IASB）決定首次採用者不得適用那些取決於租賃先前已適用國際會計準則第 17 號處理之放寬。此係因國際會計準則理事會（IASB）無法知悉（亦不可能考量）其他一般公認會計原則對租賃所規定之會計處理。依其他一般公認會計原則之規定所認列之金額，可能與適用國際會計準則第 17 號及國際財務報導準則第 16 號所認列之金額重大不同。
- BC301 國際會計準則理事會（IASB）亦決定首次採用者應於國際財務報導準則第 1 號所定義之轉換至國際財務報導準則日適用國際財務報導準則第 16 號。據此，首次採用者不適用國際財務報導準則第 16 號中所提供允許承租人不重編比較資訊之過渡規定之放寬。首次採用者對於其財務報表之所有要素應適用國際財務報導準則第 1 號重編比較資訊。基於此理由，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：首次採用者於其首份國際財務報導準則財務報表中不重編有關租賃之比較資訊係不一致且於實務上不可行。
- BC302 國際會計準則理事會（IASB）亦決定不允許國際財務報導準則之首次採用者適用國際財務報導準則第 16 號中對適用國際會計準則第 17 號時分類為融資租賃之租賃之過渡規定放寬。國際財務報導準則第 16 號中之該過渡規定放寬規定國際財務報導準則編製者按於國際財務報導準則第 16 號初次適用日前刻適用國際會計準則第 17 號之帳面金額，衡量使用權資產及租賃負債之帳面金額。此規定之理論基礎為國際會計準則第 17 號對分類為融資租賃之租賃之規定類似於國際財務報導準則第 16 號之規定。惟如第 BC300 段所述，對倘若適用國際會計準則第 17 號時將分類為融資租賃之租賃，國際會計準則理事會（IASB）無法逐一考量其他一般公認會計原則對該等租賃所規定之會計處理。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，沿用首次採用者先前之會計處理，可能誤導財務報表使用者，且可能導致與其他國際財務報導準則編製者間缺乏可比性（也許於首次施行國際財務報導準則後持續多年）。

## 與美國財務會計準則理事會（FASB）決議之比較

- BC303 國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB）對承租人會計模式作成許多不同之決議。該等差異主要影響先前分類為營業租賃之租賃。國際財務報導準則第 16 號與美國財務會計準則理事會（FASB）所作成之決議存有若干其他差異，主要係因對承租人會計模式所作成之不同決議。下列各段列示國

際財務報導準則第 16 號與美國財務會計準則理事會（FASB）所作成決議之主要差異。

## 承租人會計模式

BC304 國際財務報導準則第 16 號適用單一承租人會計模式，其將所有認列於資產負債表之租賃視為提供融資。國際會計準則理事會（IASB）之理由如第 BC41 至 BC56 段所說明。美國財務會計準則理事會（FASB）決定採雙軌承租人會計模式，規定承租人以與先前美國一般公認會計原則區分營業租賃與資本租賃之規定類似之方式分類租賃。於美國財務會計準則理事會（FASB）之承租人會計模式下，承租人：

- (a) 以類似於國際會計準則理事會（IASB）模式之方式處理融資租賃（亦即先前分類為資本租賃之租賃）；及
- (b) 以下列方式處理營業租賃：
  - (i) 認列使用權資產及租賃負債；
  - (ii) 以與適用國際財務報導準則第16號作衡量相同之方式衡量租賃負債，惟無重評估變動租賃給付之規定；
  - (iii) 通常按直線基礎於租賃期間認列單一租賃費用；及
  - (iv) 將所支付現金之總額列報於現金流量表之營業活動中。

## 轉租

BC305 國際財務報導準則第 16 號規定轉租出租人根據主租賃所產生之使用權資產，而非根據標的資產，將轉租分類為營業租賃或融資租賃。國際會計準則理事會（IASB）之理由如第 BC233 至 BC234 段所說明。美國財務會計準則理事會（FASB）決定規定轉租出租人根據標的資產判定轉租之分類。

## 售後租回交易

BC306 於售後租回交易中，國際財務報導準則第 16 號規定賣方兼承租人應僅認列與已移轉予買方兼出租人之權利有關之任何銷售利益或損失之金額。國際會計準則理事會（IASB）之理由如第 BC266 段所說明。美國財務會計準則理事會（FASB）決定，規定賣方兼承租人以與適用於任何其他資產銷售之指引一致之方式，處理任何銷售利益或損失。

## 表達、揭露與過渡規定

BC307 國際財務報導準則第 16 號之表達、揭露與過渡規定與美國財務會計準則理事會

（FASB）所作成之決議存有若干差異。該等差異主要係因承租人會計模式間之差異，或與租賃相關之國際財務報導準則與美國一般公認會計原則之其他規定間之差異（例如，適用於金融負債之一般揭露規定之差異）。

## 對低價值資產之租賃之認列之豁免

BC308 國際財務報導準則第 16 號允許承租人對低價值標的資產之租賃無須適用認列規定。國際會計準則理事會（IASB）之理由如第 BC98 至 BC104 段所說明。美國財務會計準則理事會（FASB）決定不納入該豁免。

## 變動租賃給付之重評估

BC309 國際財務報導準則第 16 號規定承租人於變動租賃給付係取決於某項指數或費率，且該等所參照之指數或費率之變動導致未來租賃給付有變動時，重評估該等變動租賃給付。國際會計準則理事會（IASB）之理由如第 BC188 至 BC190 段所說明。美國財務會計準則理事會（FASB）決定不納入任何重評估變動租賃給付之規定。

## 出租人會計

BC310 國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）皆決定幾乎沿用各自之國際會計準則第 17 號與主題 840 之出租人會計規定。因此，國際財務報導準則第 16 號之出租人會計規定與美國財務會計準則理事會（FASB）所作成之決議（其實質上係沿用自先前之出租人會計規定）存有若干差異。



## 反對意見

### Wei-Guo Zhang 之反對意見

- DO1 Zhang 先生支持國際財務報導準則第 16 號承租人會計之規定。惟 Zhang 先生基於下列理由投票反對國際財務報導準則第 16 號之發布：
- (a) 第一，Zhang 先生不支持對出租人保留雙軌會計模式而對承租人要求單一會計模式；及
  - (b) 第二，Zhang 先生不同意低價值資產之租賃之認列之豁免。

### 出租人會計

- DO2 Zhang 先生同意使用權之承租人會計模式且認為此應對稱地適用於出租人會計。Zhang 先生認為，出租人應對承租人認列租賃負債及使用權資產之所有租賃認列應收租賃款及剩餘資產。Zhang 先生認為對承租人要求單一會計模式而對出租人保留雙軌會計模式係於觀念上不一致。
- DO3 Zhang 先生同意第 BC35 至 BC36 段所列示國際會計準則理事會（IASB）之觀點：出租人收取租賃所產生之租賃給付之權利係一金融資產。Zhang 先生認為該金融資產應反映於出租人之財務報表，因而 Zhang 先生不同意第 BC57 至 BC66 段中對有關改變國際會計準則第 17 號之出租人會計模式之成本與效益所作成之結論。此係因金融資產之相關風險之性質與標的資產之相關風險之性質不同，且該等不同風險之資訊對出租人財務報表之使用者極具重要性。
- DO4 此外，Zhang 先生擔心雙軌出租人會計模式之複雜性及可能之誤用。Zhang 先生了解此雙軌模式與國際會計準則第 17 號之規定一致。惟 Zhang 先生指出對國際會計準則第 17 號最大批評之一係雙軌模式固有之複雜性及安排之可能。Zhang 先生認為於雙軌出租人會計模式下，經濟上相同之兩項交易可能以某種方式被安排致使該等交易有不同之會計處理。

### 低價值資產之租賃

- DO5 Zhang 先生亦不同意對承租人低價值資產之租賃之認列之豁免，因其不認為此等租賃與承租人之其他租賃應有不同之會計處理。
- DO6 Zhang 先生認為低價值資產之租賃之認列之豁免並非必要。此係因依其觀點，國際財務報導準則中之重大性指引及國際財務報導準則第 16 號中短期租賃認列之豁

免應足以辨認出認列資產及負債之成本將超過效益之租賃。當低價值資產之租賃加總後係屬重大時，Zhang 先生認為認列資產及負債具有重大效益。Zhang 先生亦認為認列資產及負債之成本將減少，因企業為內部控制目的將保有低價值資產之租賃之紀錄。唯一之增額成本可能係與租賃給付適用之折現率有關之成本。

- DO7 Zhang 先生認為此認列之豁免藉由暗示國際財務報導準則中之重大性指引不足以捕捉適用國際財務報導準則之成本超過效益之合約，而有可能建立一不適當之先例。Zhang 先生認為相似之論點可能被用以對適用國際財務報導準則之規定之許多其他豁免之正當性提供依據。
- DO8 Zhang 先生亦指出低價值資產之租賃認列之豁免可能造成與適用國際會計準則第 17 號之規定時已存在租賃與買入低價值資產間之同樣拉扯。Zhang 先生擔心需要大量低價值資產之企業將被激勵承租而非購買該等資產以達成資產負債表外會計。
- DO9 最後，Zhang 先生對決定資產是否為「低價值」之可操作性有所疑慮。Zhang 先生指出第 BC100 段敘明「於 2015 年達成有關豁免之決議時，國際會計準則理事會（IASB）考慮標的資產全新時之價值不高於 US\$5,000 之租賃」。Zhang 先生認為 US\$5,000 之根據並不適當。他指出相同資產（於全新時）於不同市場可具有不同價值，且特定資產（於全新時）之價值可隨時間經過而變動。再者，許多國家或區域採用不同貨幣，且該等貨幣之匯率隨時間經過而變動。Zhang 先生了解該豁免係一種可選擇之選項，因此企業未被要求適用該豁免。雖然如此，Zhang 先生認為敘明以一特定貨幣為基礎之量化金額可能隨時間經過於不同轄區之企業間造成適用該豁免之困難。

## 附錄

### 其他準則結論基礎之修正

本附錄說明國際財務報導準則理事會（IASB）完成國際財務報導準則第 16 號時對其他準則結論基礎之修正。

\*\*\*\*\*

本準則於 2016 年發布時所包含本附錄中之修正內容，已納入本版之相關準則內容中。

## 目錄

段 次

### 國際財務報導準則第 16 號 「租賃」之釋例

#### 釋例

#### 辨認租賃

IE2

釋例 1—火車車廂

釋例 2—特許經營空間

釋例 3—光纖電纜

釋例 4—零售單位

釋例 5—卡車出租

釋例 6—船舶

釋例 7—飛機

釋例 8—襯衫合約

釋例 9—能源/電力合約

釋例 10—網路服務合約

#### 低價值資產租賃及組合之適用

IE3

釋例 11—低價值資產租賃及組合之適用

#### 分攤對價至合約之組成部分

IE4

釋例 12—承租人分攤對價至合約中之租賃及非租賃組成部分

#### 承租人之衡量

IE5

釋例 13—承租人所作之衡量及租賃期間變動之會計處理

#### 變動租賃給付

IE6

釋例 14—取決於某項指數之變動租賃給付及與銷售金額連結之變動租賃給付

#### 租賃修改

IE7

釋例 15—屬單獨租賃之修改

釋例 16—藉由延長合約租賃期間而增加租賃範圍之修改

釋例 17—減少租賃範圍之修改

釋例 18—同時增加及減少租賃範圍之修改

釋例 19—僅有對價變動之修改	
<b>轉租</b>	<b>IE8</b>
釋例 20—分類為融資租賃之轉租	
釋例 21—分類為營業租賃之轉租	
<b>承租人之揭露</b>	<b>IE9</b>
釋例 22—變動給付條款	
釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權	
<b>售後租回交易</b>	<b>IE11</b>
釋例 24—售後租回交易	
<b>附錄</b>	
其他準則指引之修正	

## 國際財務報導準則第 16 號「租賃」

### 釋例

本釋例附於國際財務報導準則第 16 號，但非屬其一部分。本釋例例示國際財務報導準則第 16 號之諸多層面但不意圖提供解釋性指引。

IE1 本釋例描述假設性情況，例示企業如何適用國際財務報導準則第 16 號之某些規定於租賃（或其他合約）之特定層面（以所呈現之有限事實為基礎）。每一釋例之分析並無意代表適用該等規定之唯一方式，亦無意代表該等釋例僅適用於所例示之特定產業。雖然該等釋例之某些層面於實際之事實型態可能存在，當適用國際財務報導準則第 16 號時，特定事實型態之所有相關事實及情況須予以評估。

### 辨認租賃（第 9 至 11 及 B9 至 B30 段）

IE2 下列釋例列示企業如何判定合約是否係屬（或包含）租賃。

#### 釋例 1—火車車廂

釋例 1A：某客戶與某貨運商（供應者）間之合約提供該客戶可使用 10 節特定類型之火車車廂五年。此合約指定火車車廂；車廂由供應者所擁有。客戶可決定於何時、何處使用車廂及使用車廂運輸何項商品。當該等車廂未使用時，其係停放於客戶之場所。客戶可依其選擇為另一目的（例如，倉儲）使用該等車廂。惟合約明定，客戶不得運輸特定類型之貨物（例如，爆裂物）。若特定之車廂須保養或維修，供應者須以相同類型之火車車廂替換。除此之外，且除客戶違約外，供應者在這五年期間不可收回車廂。

合約亦要求供應者於客戶要求時應提供火車頭及駕駛。供應者將火車頭留於其場所，並對司機提供指示以處理客戶運輸商品之要求。供應者可選擇多具火車頭中之任一火車頭滿足每一客戶之要求，且同一火車頭不僅可用於運輸該客戶之商品，亦可用於運輸其他客戶之商品（亦即若其他客戶要求運輸商品之目的地與該客戶所要求之目的地相近，且係於類似之時程內，供應者可選擇連結至多 100 節火車車廂至該火車頭上）。

該合約包含火車車廂之租賃，客戶具有 10 節火車車廂五年之使用權。

續下頁...

**釋例 1—火車車廂****接上頁...**

合約有 10 節已辨認之火車車廂。火車車廂係在合約中被明確指定。一旦交付予客戶，該等車廂僅於其需保養或修理時方可替換（見第 B18 段）。用於運輸火車車廂之火車頭非為已辨認資產，因其既無在合約中被明確指定，亦無在合約中被隱含指定。

客戶在整個五年使用期間具有對該 10 節火車車廂之使用之控制權，因：

- (a) 客戶在五年之使用期間具有取得來自使用該等車廂之幾乎所有經濟效益之權利。客戶在整個使用期間（包括該等車廂未用於運輸客戶之商品時）專屬使用該等車廂。
- (b) 因第 B24 段(a)之情況存在，客戶具有主導該等車廂之使用之權利。合約對該等車廂可運輸貨物之限制係供應者之保障性權利，並界定出客戶對該等車廂之使用權之範圍。在合約對客戶之使用權所界定之範圍內，客戶作出有關該等車廂之使用方式及使用目的之攸關決策（藉由決定於何時、何處使用火車車廂及使用火車車廂運輸何項商品）。客戶亦決定該等車廂未用於運輸其商品時，該等車廂是否及如何使用（例如該等車廂是否或何時用於倉儲）。客戶在五年之使用期間具有改變此等決策之權利。

雖以火車頭及司機（由供應者所控制）拖曳火車車廂為有效率地使用該等車廂所必須，於此方面，供應者之決策並未給予其主導該等車廂之使用方式及使用目的之權利。因此，供應者在使用期間並不控制該等車廂之使用。

*釋例 1B：客戶與供應者間之合約要求供應者於五年期間，依指定之時程表使用指定類型之火車車廂運輸指定數量之商品。該指定之時程表與商品數量等同於該客戶可使用 10 節火車車廂五年。供應者提供火車車廂、司機及火車頭作為合約之一部分。該合約敘明運輸商品之性質與數量（以及用於運輸該商品之火車車廂類型）。供應者具有許多可用於滿足合約要求之類似車廂。同樣地，供應者可選擇使用多具火車頭中之任一火車頭以滿足該客戶之每一要求，且同一火車頭不僅可用於運輸該客戶之商品，亦可用於運輸其他客戶之商品。當車廂及火車頭未用於運輸商品時，其係儲存於供應者之場所。*

該合約不包含火車車廂或火車頭之租賃。

用於運輸客戶商品之火車車廂及火車頭非為已辨認資產。供應者具有替換火車車廂及火車頭之實質性權利，因：

續下頁...

## 釋例 1—火車車廂

### 接上頁...

- (a) 供應者在整個使用期間具有替換每一車廂及火車頭之實際能力（見第 B14 段(a)）。替代之車廂及火車頭係供應者輕易可得，且供應者無須客戶同意即可替換每一車廂及火車頭。
- (b) 供應者將由替換每一車廂及火車頭取得經濟效益（見第 B14 段(b)）。因車廂及火車頭係儲存於供應者之場所，且供應者具有許多類似之車廂及火車頭，故替換每一車廂或火車頭之相關成本（若有時）極小。在此性質之合約中，供應者自替換每一車廂或火車頭獲益，因該替換允許供應者，例如(i)使用已就定位之車廂或火車頭以履行一項工作（例如，一項在靠近起運點之調車場之工作）或(ii)使用將閒置之車廂或火車頭（因該等車廂或火車頭未被客戶使用）。

據此，客戶不具有主導已辨認車廂或火車頭之使用之權利，亦不具有取得來自使用已辨認車廂或火車頭之幾乎所有經濟效益之權利。供應者藉由可選擇用於每一特定運送之火車車廂或火車頭而主導該車廂及火車頭之使用，且取得來自使用火車車廂及火車頭之幾乎所有經濟效益。供應者僅提供貨運運能。

## 釋例 2—特許經營空間

某咖啡公司（客戶）與某機場營運商（供應者）簽訂合約，該客戶可於三年期間使用機場之空間銷售商品。合約敘明空間之大小，而該空間可位於機場內幾處登機區之任一處。供應者在使用期間內之任何時間具有改變分配予該客戶空間位置之權利。供應者改變提供予該客戶之空間之相關成本極小：客戶使用可輕易移動之亭子（其所自有）銷售其商品。機場內有許多區域可供使用，且該等區域符合合約中空間之規格。

該合約不包含租賃。

雖然合約中已指定該客戶使用空間之大小，但並無已辨認資產。客戶控制其所自有之亭子。惟合約僅為機場之空間，且改變此空間係供應者之裁量權。供應者具有替換客戶使用空間之實質性權利，因：

續下頁...



## 釋例 2—特許經營空間

### 接上頁...

- (a) 供應者在整個使用期間具有改變客戶使用空間之實際能力 (見第 B14 段(a))。機場內許多區域符合合約中空間之規格，且供應者無須客戶同意即有權於任何時間改變空間之位置至其他符合規格之空間。
- (b) 供應者將由替換空間取得經濟效益 (見第 B14 段(b))。替換客戶使用空間之相關成本極小，因亭子可輕易移動。供應者可由替換機場內之空間獲益，因替換允許供應者因應情況變動而對機場內登機區之空間作最有效之使用。

## 釋例 3 光纖電纜

釋例 3A：某客戶與某公用事業公司 (供應者) 簽訂一 15 年期之合約，以取得使用連結香港至東京之較大電纜內之三條已指定、實體上可區分之暗光纖之權利。客戶藉由連結該等光纖之每一終端至其電子設備作出該等光纖之使用之決策 (亦即客戶「點亮」該等光纖並決定該等光纖將傳輸何種資料及多少資料)。若該等光纖損壞，供應者有責任維修。供應者擁有額外之光纖，但僅因修理、維護或故障始能使用額外光纖替換客戶之光纖 (且於此等情況下，負有替換該等光纖之責任)。

該合約包含暗光纖之租賃，客戶具有該三條暗光纖 15 年之使用權。

合約有三條已辨認之光纖。該等光纖被明確指定於合約中且與電纜內之其他光纖實體上可區分。除因維修或故障，供應者不可替換該等光纖 (見第 B18 段)。

客戶在整個 15 年使用期間具有該等光纖之使用之控制權，因：

- (a) 客戶在 15 年之使用期間具有取得來自使用該等光纖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該等光纖。
- (b) 因第 B24 段(a)之情況存在，客戶具有主導該等光纖之使用之權利。客戶作出有關該等光纖之使用方式及使用目的之攸關決策 (藉由決定(i)何時及是否點亮該等光纖與(ii)該等光纖何時生產產出及將生產多少產出 (亦即該等光纖將傳輸何種資料及多少資料))。客戶在 15 年之使用期間具有改變此等決策之權利。

續下頁...

### 釋例 3 光纖電纜

#### 接上頁...

雖然供應者對於修理及維護該等光纖之決策為有效率地使用該等光纖所必須，於此方面，供應者之決策並未給予其主導該等光纖之使用方式及使用目的之權利。因此，供應者在使用期間並不控制該等光纖之使用。

釋例 3B：某客戶與某供應者簽訂一 15 年期之合約，以取得使用連結香港至東京之電纜內之指定產能之權利。該指定量等同於客戶使用電纜（該電纜含有 15 條類似產能之光纖）內三條光纖線之全部產能。供應者決定資料之傳輸（即供應者「點亮」該等光纖，並決定使用哪些光纖傳輸客戶之流量，以及對供應者所擁有連結至該等光纖之供應者所擁有之電子設備作決策）。

該合約不包含租賃。

供應者對客戶資料之傳輸作所有決策，對每一客戶，該傳輸僅使用電纜之部分產能。將提供予客戶之部分產能與該電纜之其他產能實體上不可區分，且不代表該電纜之幾乎所有產能（見第 B20 段）。因此，客戶不具有已辨認資產之使用權。

### 釋例 4 零售單位

某客戶與某不動產持有人（供應者）簽訂使用 A 零售單位五年期之合約。A 零售單位係具有許多零售單位之較大零售空間之一部分。

該客戶被授與 A 零售單位之使用權。供應者可要求客戶遷移至另一零售單位。於該情況下，供應者必須提供客戶品質及規格類似於 A 零售單位之零售單位並支付客戶之遷移成本。僅於主要之新租戶決定按有利費率之租金（足以回收遷移該零售空間內該客戶及其他租戶之成本）租用大面積零售空間時，供應者始能自遷移客戶取得經濟效益。惟該等情況雖然可能發生，但於合約成立時該等情況不太可能發生。

該合約要求客戶於較大零售空間之營業時間使用 A 零售單位以經營其著名之商店品牌銷售商品。在使用期間，客戶對該零售單位之使用作所有決策。例如，客戶決定該單位所售商品之組合及定價與所持存貨之數量。在整個五年使用期間，客戶亦控制該單位之實體取用。

該合約要求客戶支付固定給付及變動給付（係 A 零售單位銷售金額之某百分比）予供應者。

續下頁...

#### 釋例 4 零售單位

##### 接上頁...

作為合約之一部分，供應者提供清潔及保全與廣告服務。

該合約包含零售空間之租賃。客戶具有 A 零售單位五年之使用權。

A 零售單位為已辨認資產，其被明確指定於合約中。供應者有替換該零售單位之實際能力，但僅於特定情況下始能自替換取得經濟效益。供應者之替換權利並不具實質性，因為於合約成立日，不認為該等情況有可能發生（見第 B16 段）。

客戶在整個五年使用期間具有對 A 零售單位之使用之控制權，因：

- (a) 在五年之使用期間，客戶具有取得來自使用 A 零售單位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 A 零售單位。雖然源自 A 零售單位銷售額之現金流量之一部分將自客戶流入供應者，此係客戶為該零售單位之使用權而支付予供應者之對價，並未防止客戶具有取得來自使用 A 零售單位之幾乎所有經濟效益之權利。
- (b) 因第 B24 段(a)之情況存在，客戶具有主導 A 零售單位之使用之權利。合約對 A 零售單位可銷售商品及營業時間之限制界定出客戶對 A 零售單位之使用權之範圍。在合約對客戶之使用權所界定之範圍內，客戶作出有關 A 零售單位之使用方式及使用目的之攸關決策（藉由能決定，例如，該零售單位所售產品之組合及該等產品之售價）。客戶在五年之使用期間具有改變此等決策之權利。

雖然清潔、保全及廣告服務為有效率地使用 A 零售單位所必須，於此方面，供應者之決策並未給予其主導 A 零售單位之使用方式及使用目的之權利。因此，供應者在使用期間並不控制 A 零售單位之使用，且供應者之決策並不影響客戶對 A 零售單位之使用之控制。

#### 釋例 5 卡車出租

某客戶與某供應者簽訂使用一輛卡車一星期之合約，將貨物自紐約運輸至舊金山。供應者不具有替換權利。在合約期間內，僅合約指定之貨物得以該卡車運輸。合約指定該卡車可行駛之最大距離。客戶於合約規範內能選擇行程之細節（速度、路線及休息站等）。客戶於指定之行程完成後，不具有繼續使用該卡車之權利。

合約中指定將運輸之貨物及於紐約取貨與送達舊金山之時間與地點。

續下頁...

## 釋例 5 卡車出租

### 接上頁...

客戶負責將卡車自紐約行駛至舊金山。

該合約包含卡車之租賃。客戶於指定行程之期間具有該卡車之使用權。

該合約有已辨認資產。該卡車被明確指定於合約中，且供應者不具有替換該卡車之權利。

客戶在整個使用期間具有對該貨車之使用之控制權，因：

- (a) 客戶在使用期間具有取得來自使用該卡車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該卡車。
- (b) 因第 B24 段(b)(i)之情況存在，客戶具有主導該卡車之使用之權利。該卡車之使用方式及使用目的（亦即於指定時程內自紐約運輸貨物至舊金山）係預先決定於合約中。因客戶在整個使用期間具有操作該卡車（例如，速度、路線及休息站）之權利，客戶主導該卡車之使用。客戶在使用期間透過對該卡車之操作之控制，對卡車之使用作出所有決策。

因合約期間為一星期，此租賃符合短期租賃之定義。

## 釋例 6—船舶

釋例 6A：某客戶與某船舶所有者（供應者）簽訂合約，以某指定船舶將貨物自鹿特丹運輸至雪梨。該船舶被明確指定於合約中且供應者不具有替換權利。該貨物占船舶幾乎所有之容量。合約指定船舶運輸之貨物及取貨日與交貨日。

供應者操作並維護該船舶，且負責貨物在船舶上之航程安全。客戶於合約期間內不得雇用另一操作者操作該船舶或自行操作該船舶。

該合約不包含租賃。

該合約有已辨認資產。船舶被明確指定於合約中且供應者不具有替換該指定船舶之權利。

客戶在使用期間具有取得來自使用該船舶之幾乎所有經濟效益之權利。其貨物占該船舶幾乎所有之容量，因而防止其他方取得來自使用該船舶之經濟效益。

續下頁...

**釋例 6—船舶****接上頁...**

惟客戶不具有對該船舶之使用之控制權，因其不具有主導其使用之權利。客戶不具有主導船舶之使用方式及使用目的之權利。該船舶之使用方式及使用目的（亦即於指定時程內將特定貨物自鹿特丹運輸至雪梨）係預先決定於合約中。客戶在使用期間內不具有改變該船舶使用方式及使用目的之權利。客戶在使用期間不具有與該船舶之使用有關之其他決策權（例如，其不具有操作船舶之權利）且該船舶非其所設計。假若有眾多客戶以該船舶運輸貨物，且該客戶為其中之一，關於該船舶之使用，該客戶具有與其他客戶相同之權利。

*釋例 6B：某客戶與某供應者簽訂使用指定船舶之五年期合約。該船舶被明確指定於合約中且供應者不具有替換權利。*

在合約明定之限制下，客戶決定在整個五年使用期間運輸之貨物為何、該船舶是否、何時及於何處港口航行。該等限制防止客戶於海盜風險高之水域航行該船舶或載運危險物品之貨物。

供應者操作並維護該船舶，且負責貨物在船舶上之航程安全。客戶於合約期間內不得雇用另一操作者操作該船舶或自行操作該船舶。

該合約包含租賃。客戶具有該船舶五年之使用權。

該合約有已辨認資產。船舶被明確指定於合約中且供應者不具有替換該指定船舶之權利。

客戶在整個五年使用期間具有對該船舶之使用之控制權，因：

- (a) 客戶在五年之使用期間具有取得來自使用該船舶之幾乎所有經濟效益之權利。客戶在使用期間專屬使用該船舶。
- (b) 客戶具有主導該船舶之使用之權利，因第 B24 段(a)之情況存在。合約對該船舶得於何處航行及船舶運輸之貨物之限制界定客戶對船舶之使用權之範圍。其為保障供應者對船舶之投資及供應者本身之保障性權利。在使用權之範圍內，客戶在整個五年使用期間作出有關該船舶之使用方式及使用目的之攸關決策，因其決定該船舶是否、於何處及何時航行，以及其運輸之貨物。客戶在整個五年使用期間具有改變此等決策之權利。

雖然船舶之操作與維護為有效率地使用該船舶所必須，於此方面，供應者之決策並未給予其主導船舶使用方式及使用目的之權利。供應者之決策係取決於客戶對船舶之使用方式及使用目的之決策。

## 釋例 7—飛機

某客戶與某飛機所有者（供應者）簽訂使用明確指定之飛機之兩年期合約。該合約詳述飛機之內部及外部規格。

合約中對該飛機可於何處飛行有合約及法令之限制。在該等限制下，客戶決定該飛機將於何處及何時飛行，以及飛機運輸之乘客及貨物。供應者負責操作飛機（由其自聘組員）。客戶於合約期間不得雇用另一操作者操作該飛機或自行操作該飛機。

供應者在兩年之期間內得隨時替換飛機，且若該飛機故障則必須替換。任何替換之飛機須符合合約之內部及外部規格。改裝供應者機隊中之飛機以符合客戶規格將涉及重大成本。

該合約包含租賃。客戶具有該飛機兩年之使用權。

該合約有已辨認資產。飛機被明確指定於合約，雖然供應者可替換飛機，其替換權利不具實質性，因第 B14 段(b)之情況不存在。由於改裝另一飛機以符合合約規定規格涉及重大成本，致供應者不預期自替換飛機取得經濟效益，供應者之替換權利不具實質性。

客戶在整個兩年使用期間具有對該飛機之使用之控制權，因：

- (a) 客戶在兩年之使用期間具有取得來自使用該飛機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該飛機。
- (b) 客戶具有主導該飛機之使用之權利，因第 B24 段(a)之情況存在。飛機得於何處飛行之限制界定客戶對該飛機之使用權之範圍。在使用權之範圍內，客戶在整個兩年使用期間作出該飛機之使用方式及使用目的之攸關決策，因其決定該飛機是否、於何處及何時飛行，以及其運輸之乘客及貨物。客戶在整個兩年使用期間具有改變此等決策之權利。

雖然飛機之操作為有效率地使用該飛機所必須，於此方面，供應者之決策並未給予其主導該飛機之使用方式及使用目的之權利。因此，供應者在使用期間並不控制該飛機之使用，且供應者之決策不影響客戶對該飛機之使用之控制。

## 釋例 8—襯衫合約

某客戶與某製造商（供應者）簽訂購買特定款式、品質及數量之襯衫之三年期合約。襯衫之款式、品質及數量被指定於合約中。

供應者僅有一間工廠可符合該客戶所需。供應者無法由另一工廠供應襯衫或向第三方供應者取得襯衫。該工廠之產能超過與該客戶訂定合約之產出（亦即該客戶並未簽訂該工廠幾乎所有之產能）。

供應者作有關該工廠營運之所有決策，包括該工廠運作之產量，以及未用於履行該客戶合約之該工廠產出係用以履行哪些客戶合約。

該合約不包含租賃。

該工廠為已辨認資產。該工廠被隱含指定，因供應者僅可透過使用此資產而履行合約。

客戶不控制該工廠之使用，因其不具有取得來自使用該工廠之幾乎所有經濟效益之權利。此係因供應者可決定在使用期間使用該工廠以履行其他客戶合約。

客戶不控制該工廠之使用亦因其不具有主導該工廠之使用之權利。客戶在三年之使用期間不具有主導該工廠之使用方式及使用目的之權利。客戶之權利限於可在與供應者之合約中指定來自該工廠之產出。關於該工廠之使用，該客戶具有與自該工廠購買襯衫之其他客戶相同之權利。供應者具有主導該工廠之使用之權利，因供應者可決定該工廠之使用方式及使用目的（亦即供應者具有決定該工廠運作之產量及所生產之產出係用以履行哪些客戶合約之權利）。

無論是客戶不具有取得來自使用該工廠之幾乎所有經濟效益之權利之事實，抑或是客戶不具有主導該工廠之使用之權利之事實，皆足以作成下列結論：客戶不控制該工廠之使用。

## 釋例 9—能源/電力合約

釋例 9A：某公共事業（客戶）與某電力公司（供應者）簽訂 20 年之合約，以購買新太陽能電廠生產之所有電力。該太陽能電廠被明確指定於合約中，且供應者不具有替換權利。該太陽能電廠係由供應者所擁有，且該能源無法由另一資產提供予客戶。該太陽能電廠係由客戶於建造前所設計—客戶聘請太陽能專家協助決定電廠之位置及所用設備之工程。供應者負責按客戶之規格建造太陽能電廠並操作及維護該電廠。對是否、何時生產及生產多少電力不會再作出決策，因資產之設計已預先決定該等決策。供應者將獲得與建造及擁有太陽能電廠有關之所得稅抵減，同時客戶獲得來自使用太陽能電廠所應計之再生能源抵減。

該合約包含租賃。客戶具有太陽能電廠 20 年之使用權。

該合約有已辨認資產，因太陽能電廠被明確指定於合約中，且供應者不具有替換該指定太陽能電廠之權利。

客戶在整個 20 年使用期間具有對太陽能電廠之使用之控制權，因：

- (a) 客戶在 20 年之使用期間具有取得來自使用該太陽能電廠之幾乎所有經濟效益之權利。客戶專屬使用該太陽能電廠；其取得該電廠在 20 年之使用期間所產生之所有電力與再生能源抵減（使用太陽能電廠之副產品）。雖然供應者將以所得稅抵減之方式獲得來自該太陽能電廠之經濟效益，該等來自太陽能電廠之經濟效益與太陽能電廠之所有權有關，而與太陽能電廠之使用無關，因而在此評估中並未納入考量。
- (b) 客戶具有主導該太陽能電廠之使用之權利，因第 B24 段(b)(ii)之情況存在。客戶或是供應者在使用期間內均無法決定太陽能電廠之使用方式及使用目的，因該等決策已於資產之設計中被預先決定（亦即太陽能電廠之設計實質上已納入太陽能電廠在整個使用期間內之使用方式及使用目的之任何攸關決策權）。客戶並不操作該太陽能電廠；供應者對太陽能電廠作出操作之決策。惟客戶對該太陽能電廠之設計給予其主導電廠之使用之權利。因太陽能電廠之設計已預先決定該資產在整個使用期間之使用方式及使用目的，客戶控制該設計與客戶控制該等決策實質上並無不同。

續下頁...



## 釋例 9—能源/電力合約

接上頁...

釋例 9B：某客戶與某供應者簽訂合約，以購買明確指定之發電廠所生產之所有電力三年。該發電廠由供應者所擁有及操作。供應者無法自另一發電廠提供電力予客戶。合約中訂定該發電廠在整個使用期間將產生電力之數量及時點（若無非常情況即不可變動；例如，緊急情況）。供應者依產業認可之操作實務以每日為基礎操作及維護發電廠。發電廠係供應者於與客戶簽訂合約之數年前建造時所設計—客戶並未參與該設計。

該合約不包含租賃。

該合約有已辨認資產，因發電廠被明確指定於合約中，且供應者不具有替換該指定發電廠之權利。

客戶在整個三年使用期間具有取得來自使用該已辨認發電廠之幾乎所有經濟效益之權利。客戶在三年使用期間將取得該發電廠產生之所有電力。

惟客戶不具有對該發電廠之使用之控制權，因其並不具有主導其使用之權利。客戶不具有主導該發電廠之使用方式及使用目的之權利。該發電廠之使用方式及使用目的（即發電廠是否、何時生產及生產多少電力）係預先決定於合約中。客戶在使用期間內不具有改變發電廠之使用方式及使用目的之權利。客戶在使用期間不具有與發電廠之使用有關之其他決策權（例如，其並不操作發電廠）且該發電廠非其所設計。供應者係唯一可在使用期間作出有關如何操作及維護該發電廠之決策之一方。假若該發電廠有眾多客戶，且該客戶為其中之一，關於該發電廠之使用，該客戶具有與其他客戶相同之權利。

續下頁...

## 釋例 9—能源/電力合約

接上頁...

釋例 9C：某客戶與某供應者簽訂合約，以購買明確指定之發電廠所生產之所有電力 10 年。該合約敘明客戶對發電廠生產之所有電力具有權利（即供應者不可使用該發電廠以履行其他合約）。

客戶對供應者提出有關電力交付之數量及時點之指示。該發電廠不為該客戶生產電力時，則不運作。

供應者依產業認可之操作實務以每日為基礎操作及維護發電廠。

該合約包含租賃。客戶具有發電廠 10 年之使用權。

該合約有已辨認資產。發電廠被明確指定於合約中，且供應者並不具有替換該指定發電廠之權利。

客戶在整個 10 年使用期間具有對發電廠之使用之控制權，因：

- (a) 客戶在整個 10 年使用期間具有取得來自使用該發電廠之幾乎所有經濟效益之權利。客戶專屬使用該發電廠；其對該發電廠在整個 10 年使用期間所生產之所有電力具有權利。
- (b) 客戶具有主導該發電廠之使用之權利，因第 B24 段(a)之情況存在。客戶在整個使用期間作出有關該發電廠之使用方式及使用目的之攸關決策，因其具有決定發電廠是否、何時生產及生產多少電力（即電力產出之時點及數量（若有時））之權利。客戶對有關發電廠生產電力之時點及數量之決策權實質上決定該發電廠何時、是否生產產出，因供應者不得為另一目的而使用該發電廠。

雖然操作及維護發電廠為有效率地使用該發電廠所必須，於此方面，供應者之決策並未給予其主導發電廠之使用方式及使用目的之權利。因此，供應者在使用期間並不控制該發電廠之使用。供應者之決策係取決於客戶對發電廠之使用方式及使用目的之決策。



## 釋例 10—網路服務合約

*釋例 10A：* 某客戶與某電信公司（供應者）簽訂一提供網路服務兩年之合約。合約要求供應者提供符合指定品質水準之網路服務。為提供該服務，供應者於客戶之場所安裝及設定伺服器—供應者決定使用伺服器於網路中傳輸資料之速度及品質。為持續提供合約所界定之網路服務品質，供應者於需要時可重新設定或替換該等伺服器。客戶不操作伺服器或作出任何有關伺服器之使用之重大決策。

該合約不包含租賃而係服務合約，於該合約中供應者使用設備以符合客戶所決定之網路服務水準。

不需評估安裝於客戶場所之伺服器是否為已辨認資產。此評估將不會改變合約是否包含租賃之分析，因客戶不具有該等伺服器之使用之控制權。

客戶不控制該等伺服器之使用，因客戶之唯一決策權係與在使用期間前決定網路服務（伺服器之產出）水準有關—即若無修改合約，則在使用期間無法改變網路服務水準。例如，即使客戶產生將傳輸之資料，該活動並不直接影響網路服務之設定，故其不影響伺服器之使用方式及使用目的。

供應者係唯一可在使用期間作出有關該等伺服器使用之攸關決策之一方。供應者具有決定使用伺服器傳輸資料之方式、是否重新設定伺服器及是否為另一目的使用伺服器之權利。據此，供應者於提供網路服務予客戶時，控制伺服器之使用。

*釋例 10B：* 某客戶與某資訊科技公司（供應者）簽訂使用一台已辨認伺服器之三年合約。供應者依客戶之指示於客戶場所交付及安裝伺服器，並在整個使用期間視需要提供該伺服器之修理及維護服務。供應者僅在伺服器故障之情況下替換伺服器。客戶決定儲存哪些資料於伺服器及如何將伺服器與其營運整合。於此方面，客戶在整個使用期間可改變其決策。

該合約包含租賃。客戶具有伺服器三年之使用權。

該合約有已辨認資產。該伺服器被明確指定於合約中。供應者僅於伺服器故障時始可替換伺服器（見第 B18 段）。

續下頁...

### 釋例 10—網路服務合約

#### 接上頁...

客戶在整個三年使用期間具有對伺服器之使用之控制權，因：

- (a) 客戶在整個三年使用期間具有取得來自使用該伺服器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該伺服器。
- (b) 客戶具有主導該伺服器之使用之權利（因第 B24 段(a)之情況存在）。客戶作出有關該伺服器之使用方式及使用目的之攸關決策，因其具有決定該伺服器用於支援何種層面之營運及哪些資料儲存於伺服器之權利。客戶係唯一可在使用期間作出有關伺服器使用之決策之一方。

## 低價值資產租賃及組合之適用（第 5 至 6 段、第 B1 段及第 B3 至 B8 段）

IE3 下列釋例例示承租人可能如何(a)適用國際財務報導準則第 16 號第 B3 至 B8 段於低價值資產租賃；及(b)決定將適用國際財務報導準則第 16 號規定之租賃組合。

### 釋例 11—低價值資產租賃及組合之適用

某藥品製造及藥品配銷產業之承租人（承租人）有下列租賃：

- (a) 不動產（辦公室建築物及倉庫）之租賃。
- (b) 製造設備之租賃。
- (c) 公司配車（給銷售人員及高階管理階層，且具有不同品質、規格及價值）之租賃。
- (d) 用於運送目的且大小與價值不同之卡車及廂型車之租賃。
- (e) 供個別員工使用之資訊科技設備（例如筆記型電腦、桌上型電腦、手提電腦設備、桌上型印表機及行動電話）之租賃。
- (f) 伺服器（包括增加該等伺服器儲存容量之許多個別模組）之租賃。該等模組已於承租人須增加伺服器之儲存容量時，逐步增加至大型主機伺服器。

續下頁...

## 釋例 11—低價值資產租賃及組合之適用

接上頁...

- (g) 辦公設備之租賃：
- (i) 辦公家具 (例如桌椅及辦公室隔板)；
  - (ii) 飲水機；及
  - (iii) 高效能之多功能影印設備。

### 低價值資產租賃

基於個別標的資產全新時係低價值，承租人判定下列租賃符合作為低價值資產租賃：

- (a) 供個別員工使用之資訊科技設備之租賃；及
- (b) 辦公家具及飲水機之租賃。

承租人選擇適用國際財務報導準則第 16 號第 6 段之規定處理所有該等租賃。

雖然伺服器內每一模組若個別考量可能係低價值資產，伺服器內模組之租賃並不符合作為低價值資產租賃。此係因每一模組與伺服器內其他部分高度相互關聯。若未承租伺服器，承租人亦將不承租該等模組。

### 組合之適用

因此，承租人適用國際財務報導準則第 16 號認列與衡量之規定於其下列各項之租賃：不動產、製造設備、公司配車、卡車及廂型車、伺服器及高效能之多功能影印設備。適用該等規定時，承租人將其公司配車、卡車及廂型車歸集成數個組合。

承租人所承租之公司配車係根據一系列總租賃協議。承租人使用八種不同類型之公司配車，不同類型價格不同且以職級及區域為基礎分配予人員。承租人對每一不同類型之公司配車各有一總租賃協議。每一總租賃協議內之個別租賃皆類似 (包括類似之開始及結束日)，但總租賃協議間之條款及條件通常不同。因每一總租賃協議內之個別租賃彼此類似，承租人合理預期適用國際財務報導準則第 16 號之規定於每一總租賃協議，將不會導致與適用國際財務報導準則第 16 號之規定於總租賃協議內之每一個別租賃，有重大不同之影響。

續下頁...

### 釋例 11—低價值資產租賃及組合之適用

#### 接上頁...

因此，承租人作出其能以每一總租賃協議作為組合適用國際財務報導準則第 16 號之規定之結論。此外，承租人作出結論，八個總租賃協議中之二個協議係屬類似且涵蓋類似區域中幾乎相似類型之公司配車。承租人合理預期適用國際財務報導準則第 16 號於二個總租賃協議內租賃之合併組合，與適用國際財務報導準則第 16 號於合併組合內之每一租賃，無重大不同之影響。承租人因而作出結論，其能進一步合併該二個總租賃協議為單一租賃組合。

承租人所承租之卡車及廂型車係根據個別租賃協議，共計有 6,500 項租賃。所有卡車之租賃皆有類似之條款，所有廂型車之租賃亦有類似之條款。卡車之租賃通常為四年且包含類似款式之卡車。廂型車之租賃通常為五年且包含類似款式之廂型車。承租人合理預期，適用國際財務報導準則第 16 號之規定於卡車之租賃及廂型車之租賃之數個組合（依標的資產之類型、區域及租賃簽訂之年度季別分組），將不會導致與適用該等規定於每一個別卡車或廂型車之租賃，有重大不同之影響。因此，承租人適用國際財務報導準則第 16 號之規定於卡車租賃及廂型車租賃之各個組合，而非適用於 6,500 項個別租賃。

## 分攤對價至合約之組成部分（第 12 至 16 及 B32 至 B33 段）

IE4 下列釋例例示承租人分攤合約中之對價至租賃及非租賃組成部分。

### 釋例 12—承租人分攤對價至合約中之租賃及非租賃組成部分

某出租人出租一台推土機、一輛卡車及一台長臂挖土機予某承租人四年，供承租人使用於採礦之營運。出租人亦同意在整個租賃期間維護每一設備項目。合約之對價總額為 CU600,000<sup>(a)</sup>（每年分期支付 CU150,000），以及取決於維護長臂挖土機所執行工作時數之變動金額。該變動給付訂有上限為長臂挖土機重置成本之 2%。對價包括對每一設備項目之維護服務之成本。

續下頁...

## 釋例 12—承租人分攤對價至合約中之租賃及非租賃組成部分

接上頁...

承租人適用國際財務報導準則第 16 號第 12 段之規定，將非租賃組成部分（維護服務）與每一設備之租賃分別處理。承租人未選擇國際財務報導準則第 16 號第 15 段之實務權宜作法。承租人考量國際財務報導準則第 16 號第 B32 段之規定，並作出推土機之租賃、卡車之租賃及長臂挖土機之租賃各為單獨租賃組成部分之結論。此係因：

- (a) 承租人可自使用三項設備之每一項本身或連同其他輕易可得之資源獲益（例如，承租人可輕易承租或購買替代卡車或挖土機以使用於其營運）；及
- (b) 雖然承租人為同一目的（即從事採礦之營運）而承租所有三項設備，該等機器並非高度取決於彼此或與彼此高度相互關聯。承租人向出租人承租或不承租其他設備之決策，對承租人自每一設備項目之租賃產生效益之能力不具有重大影響。

因此，承租人作出結論：合約中有三個租賃組成部分及三個非租賃組成部分（維護服務）。承租人適用國際財務報導準則第 16 號第 13 至 14 段之指引將合約中之對價分攤至三個租賃組成部分及非租賃組成部分。

數個供應者對類似之推土機及類似之卡車提供維護服務。據此，該等兩項租賃設備項目之維護服務有可觀察之單獨價格。承租人能對推土機及卡車之維護建立可觀察之單獨價格分別為 CU32,000 及 CU16,000（在類似於與出租人之合約之付款條件下）。長臂挖土機係高度專業且據此其他供應者對類似之挖土機並未出租或提供維護服務。然而，出租人對向其購買類似長臂挖土機之客戶提供四年之維護服務合約。該等四年維護服務合約之可觀察對價為固定金額 CU56,000（於四年間支付）及取決於維護長臂挖土機所執行工作時數之變動金額。該變動給付訂有上限為長臂挖土機重置成本之 2%。因此，承租人估計長臂挖土機維護服務之單獨價格為 CU56,000 加計任何變動金額。承租人能對推土機、卡車及長臂挖土機之租賃建立可觀察之單獨價格分別為 CU170,000, CU102,000 及 CU224,000。

續下頁...

**釋例 12—承租人分攤對價至合約中之租賃及非租賃組成部分**

接上頁...

承租人將合約中之固定對價（CU600,000）分攤至租賃及非租賃組成部分如下：

CU	推土機	卡車	長臂挖土機	合計
租賃	170,000	102,000	224,000	<b>496,000</b>
非租賃				<b>104,000</b>
<b>固定對價總額</b>				<b>600,000</b>

承租人將所有變動對價分攤至長臂挖土機之維護且因而分攤至合約中之非租賃組成部分。承租人其後適用國際財務報導準則第 16 號之指引處理每一租賃組成部分，分攤之對價視為每一租賃組成部分之租賃給付。

(a) 於此等釋例中，貨幣金額均以「貨幣單位（CU，即 Currency Units）」表達。

**承租人之衡量（第 18 至 41 及 B34 至 B41 段）**

IE5 下列釋例例示承租人如何衡量使用權資產與租賃負債，以及租賃期間變動之承租人會計處理。

**釋例 13—承租人所作之衡量及租賃期間變動之會計處理**

**第一部分—使用權資產及租賃負債之原始衡量**

某承租人簽訂一建築物某樓層之租賃合約，租期為 10 年並附有租賃延長五年之選擇權。每年租賃給付於原始合約期間為 CU50,000，於選擇權所涵蓋期間則為 CU55,000，均於每年年

續下頁...



## 釋例 13—承租人所作之衡量及租賃期間變動之會計處理

## 接上頁...

初支付。為取得該租賃，承租人發生原始直接成本 CU20,000，其中 CU15,000 與對仍占用該建築物樓層之前租戶之給付有關，CU5,000 則與支付予安排此租賃之不動產代理人之佣金有關。出租人同意歸墊承租人之不動產佣金 CU5,000 及承租人之租賃權益改良 CU7,000 以作為促使承租人簽訂租賃合約之誘因。

於開始日，承租人作出結論：該租賃延長之選擇權之行使並非可合理確定，因此，判定租賃期間為 10 年。

租賃隱含利率並非容易確定。承租人增額借款利率為每年 5%，此反映承租人以類似擔保品借入與使用權資產價值相近之金額之 10 年期借款（同一貨幣）之固定利率。

於開始日，承租人支付第一年之租賃給付、發生原始直接成本、自出租人收取租賃誘因，並以每年 5% 之利率折現，衡量剩餘九年每年給付 CU50,000 之租賃負債現值為 CU355,391。

承租人原始認列與該租賃有關之資產及負債如下：

使用權資產	CU405,391	
租賃負債		CU355,391
現金（第一年之租賃給付）		CU50,000
使用權資產	CU20,000	
現金（原始直接成本）		CU20,000
現金（租賃誘因）	CU5,000	
使用權資產		CU5,000

承租人依其他相關準則之規定處理出租人歸墊之租賃權益改良，且不作為適用國際財務報導準則第 16 號之租賃誘因。此係因承租人租賃權益改良產生之成本並不包含於使用權資產之成本中。

續下頁...

**釋例 13—承租人所作之衡量及租賃期間變動之會計處理**

接上頁...

**第二部分—後續衡量及租賃期間變動之會計處理**

在租賃之第六年，承租人收購 A 公司。A 公司已租賃另一建築物之某樓層。A 公司簽訂之租賃包含 A 公司可行使之租賃終止之選擇權。收購 A 公司後，承租人需要一建築物之兩樓層以因應增加之員工。為最小化成本，承租人(a)簽訂一單獨八年之租賃合約，以承租該棟建築物之另一樓層，將於第 7 年年底可供使用，且(b)提前終止 A 公司所簽訂之租賃合約，自第 8 年年初開始生效。

將 A 公司之員工遷移至承租人所租用之同棟建築物對承租人產生一經濟誘因，使其於 10 年不可取消期間之結束日延長其原始租賃。收購 A 公司並移置 A 公司之員工係重大事項，該重大事項係在承租人控制範圍內，且影響承租人是否可合理確定將行使先前於決定租賃期間時所未包含之租賃延長之選擇權。此係因相較於以與選擇權所涵蓋期間之租賃給付類似之金額所能承租之替代資產，原始樓層對承租人有較大效用（因此提供較大效益）—倘若於其他建築物承租類似樓層，承租人將因員工在不同建築物工作而發生額外成本。因此於第 6 年年底，因收購及計劃遷移 A 公司，承租人作出結論：現在可合理確定將行使租賃延長之選擇權以延長其原始租賃。

承租人於第 6 年年底之增額借款利率為每年 6%，此反映承租人以類似擔保品借入與使用權資產價值相近之金額之九年期借款（同一貨幣）之固定利率。承租人預期於租賃期間平均消耗使用權資產之未來經濟效益，因此對使用權資產按直線基礎提列折舊。

第 1 年至第 6 年之使用權資產及租賃負債如下：

年	租賃負債				使用權資產		
	期初	租賃	5%利息	期末	期初	折舊	期末
	餘額	給付	費用	餘額	餘額	費用	餘額
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	355,391	-	17,770	373,161	420,391	(42,039)	378,352
2	373,161	(50,000)	16,158	339,319	378,352	(42,039)	336,313
3	339,319	(50,000)	14,466	303,785	336,313	(42,039)	294,274

## 釋例 13—承租人所作之衡量及租賃期間變動之會計處理

4	303,785	(50,000)	12,689	266,474	294,274	(42,039)	252,235
5	266,474	(50,000)	10,823	227,297	252,235	(42,039)	210,196
6	227,297	(50,000)	8,865	186,162	210,196	(42,039)	168,157

於第六年年底，在對租賃期間變動作會計處理前，租賃負債為 CU186,162 (剩餘四年每年給付 CU50,000 之現值，以每年 5% 之原始利率折現)。利息費用 CU8,865 係於第 6 年認列。承租人之使用權資產為 CU168,157。

承租人按四年之租賃給付 CU50,000 及之後五年之租賃給付 CU55,000 之現值 (以修正後折現率每年 6% 折現)，再衡量租賃負債為 CU378,174。承租人之租賃負債增加 CU192,012，即為再衡量後之負債 CU378,174 與其先前帳面金額 CU186,162 間之差額。為反映額外使用權之成本，對使用權資產所作之相應調整認列如下：

使用權資產	CU192,012
租賃負債	CU192,012

承租人之使用權資產帳面金額於再衡量後為 CU360,169 (CU168,157+CU192,012)。自第 7 年年初開始，承租人以修正後折現率每年 6% 計算租賃負債之利息費用。

第 7 年至第 15 年之使用權資產及租賃負債如下：

年	租賃負債				使用權資產		
	期初 餘額	租賃 給付	6%利息 費用	期末 餘額	期初 餘額	折舊 費用	期末 餘額
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
7	378,174	(50,000)	19,690	347,864	360,169	(40,019)	320,150
8	347,864	(50,000)	17,872	315,736	320,150	(40,019)	280,131
9	315,736	(50,000)	15,944	281,680	280,131	(40,019)	240,112

**釋例 13—承租人所作之衡量及租賃期間變動之會計處理**

10	<b>281,680</b>	(50,000)	13,901	<b>245,581</b>	<b>240,112</b>	(40,019)	<b>200,093</b>
11	<b>245,581</b>	(55,000)	11,435	<b>202,016</b>	<b>200,093</b>	(40,019)	<b>160,074</b>
12	<b>202,016</b>	(55,000)	8,821	<b>155,837</b>	<b>160,074</b>	(40,019)	<b>120,055</b>
13	<b>155,837</b>	(55,000)	6,050	<b>106,887</b>	<b>120,055</b>	(40,019)	<b>80,036</b>
14	<b>106,887</b>	(55,000)	3,113	<b>55,000</b>	<b>80,036</b>	(40,018)	<b>40,018</b>
15	<b>55,000</b>	(55,000)	-	-	<b>40,018</b>	(40,018)	-

**變動租賃給付 (第 27、39、42 段(b)及第 43 段)**

IE6 下列釋例例示承租人如何對取決於某項指數之變動租賃給付，以及不計入租賃負債衡量中之變動租賃給付作會計處理。

**釋例 14—取決於某項指數之變動租賃給付及與銷售金額連結之變動租賃給付**

釋例 14A—承租人簽訂一 10 年期不動產租賃合約，每年租賃給付為 CU50,000，於每年年初支付。該合約中明定，租賃給付係以過去 24 個月消費者物價指數之增加為基礎，每兩年增加一次。開始日之消費者物價指數為 125。本釋例忽略任何原始直接成本。租賃隱含利率並非容易確定。承租人增額借款利率為每年 5%，此反映承租人以類似擔保品借入與使用權資產價值相近之金額之 10 年期借款 (同一貨幣) 之固定利率。

於開始日，承租人支付第一年之租賃給付，並按剩餘之九年每年給付 CU50,000 之現值 (以每年 5% 之利率折現)，衡量租賃負債為 CU355,391。

續下頁...

## 釋例 14—取決於某項指數之變動租賃給付及與銷售金額連結之變動租賃給付

## 接上頁...

承租人原始認列與該租賃有關之資產及負債如下：

使用權資產	CU405,391
租賃負債	CU355,391
現金(第一年之租賃給付)	CU50,000

承租人預期於租賃期間平均消耗使用權資產之未來經濟效益，因此對使用權資產按直線基礎提列折舊。

於租賃之前二年，承租人彙總認列下列與租賃有關之金額。

利息費用	CU33,928
租賃負債	CU33,928
折舊費用	CU81,078 (CU405,391÷10×2 年)
使用權資產	CU81,078

於第二年年初，承租人支付第二年之租賃給付，認列如下：

租賃負債	CU50,000
現金	CU50,000

於第三年年初，在對未來租賃給付之變動（因消費者物價指數變動）作會計處理前，以及支付第三年之租賃給付前，租賃負債為 CU339,319（以每年 5%之利率將八年每年給付 CU50,000 折現之現值=CU355,391+CU33,928-CU50,000）。

續下頁...

### 釋例 14—取決於某項指數之變動租賃給付及與銷售金額連結之變動租賃給付

#### 接上頁...

於該租賃之第三年年初，消費者物價指數為 135。

第三年之租賃給付依消費者物價指數調整後為 CU54,000 (CU50,000×135÷125)。因為用於決定未來租賃給付之消費者物價指數變動導致該等給付有變動，承租人再衡量租賃負債以反映修正後租賃給付，亦即租賃負債現在反映八年之每年租賃給付 CU54,000。

於第三年年初，承租人按八年每年租賃給付 CU54,000 之現值(以每年 5%之原折現率折現)，再衡量租賃負債為 CU366,464。承租人之租賃負債增加 CU27,145，即為再衡量後之負債 CU366,464 與其先前帳面金額 CU339,319 間之差額。對使用權資產所作之相應調整認列如下：

使用權資產	CU27,145
租賃負債	CU27,145

於第三年年初，承租人支付第三年之租賃給付，認列如下：

租賃負債	CU54,000
現金	CU54,000

釋例 14B—假設其他事實同釋例 14A，惟承租人亦須每年對該租賃支付變動租賃給付，金額係該租賃不動產所產生銷售金額之 1%。

於開始日，承租人按與釋例 14A 相同之金額衡量所認列之使用權資產及租賃負債。此乃因額外變動租賃給付係與未來銷售金額連結，而未符合租賃給付之定義。因此，該等給付不計入資產及負債之衡量中。

續下頁...

**釋例 14—取決於某項指數之變動租賃給付及與銷售金額連結之變動租賃給付**

接上頁...

使用權資產	CU405,391
租賃負債	CU355,391
現金(第一年之租賃給付)	CU50,000

承租人以年度為基礎編製財務報表。於該租賃之第一年，承租人因該租賃不動產所產生之銷售金額為 CU800,000。

承租人發生與該租賃有關之額外費用為 CU8,000 (CU800,000×1%)，並將其於該租賃第一年認列於損益。

**租賃修改 (第 44 至 46 段)**

IE7 釋例 15 至 19 例示國際財務報導準則第 16 號中有關承租人對租賃修改之規定。

**釋例 15—屬單獨租賃之修改**

某承租人簽訂一 10 年期之租賃合約以承租 2,000 平方公尺之辦公室空間。於第 6 年年初，承租人與出租人同意修改原始租賃，於剩餘五年額外承租同棟建築物中 3,000 平方公尺之辦公室空間。此額外空間於第 6 年第二季之結束日可供承租人使用。租賃對價總額之增加相當於新 3,000 平方公尺辦公室空間之現時市場費率並調整承租人取得之折扣（該折扣反映出租人並未發生但假若將同一空間出租予新租戶則會發生之成本，例如行銷成本）。

承租人將該修改作為單獨租賃，與 10 年期之原始租賃分別處理。此係因該修改授與承租人額外之標的資產使用權，且租賃增加之對價相當於額外使用權之調整後（為反映該合約之情況）單獨價格。於此例中，額外標的資產係新 3,000 平方公尺辦公室空間。據此，於新租賃之開始日（第 6 年第二季之結束日），承租人認列與額外 3,000 平方公尺辦公室空間之租賃有關之使用權資產及租賃負債。承租人並不因為該修改而對 2,000 平方公尺辦公室空間之原始租賃之會計處理作任何調整。

### 釋例 16—藉由延長合約租賃期間而增加租賃範圍之修改

某承租人簽訂一 10 年期之租賃合約以承租 5,000 平方公尺辦公室空間。每年租賃給付為 CU100,000，於每年年底支付。租賃隱含利率並非容易確定。於開始日之承租人增額借款利率為每年 6%。於第 7 年年初，承租人與出租人同意以延長合約租賃期間四年之方式修改原始租賃。每年之租賃給付不變（亦即自第 7 年至第 14 年，每年年底支付 CU100,000）。於第 7 年年初之承租人增額借款利率為每年 7%。

於修改生效日（第 7 年年初），承租人基於下列各項再衡量租賃負債：(a) 八年之剩餘租賃期間，(b) 每年給付 CU100,000 及 (c) 承租人增額借款利率每年 7%。修改後租賃負債等於 CU597,130。修改前刻之租賃負債（包括認列至第 6 年年底之利息費用）為 CU346,511。承租人將修改後租賃負債之帳面金額與修改前刻租賃負債之帳面金額間之差額（CU250,619）認列為使用權資產之調整。

### 釋例 17—減少租賃範圍之修改

某承租人簽訂一 10 年期之租賃合約以承租 5,000 平方公尺辦公室空間。每年租賃給付為 CU50,000，於每年年底支付。租賃隱含利率並非容易確定。於開始日之承租人增額借款利率為每年 6%。於第 6 年年初，承租人與出租人同意修改原始租賃，自第 6 年第一季之結束日將空間減少至僅有原始空間之 2,500 平方公尺。每年之固定租賃給付（自第 6 年至第 10 年）為 CU30,000。於第 6 年年初之承租人增額借款利率為每年 5%。

於修改生效日（第 6 年年初），承租人基於下列各項再衡量租賃負債：(a) 五年之剩餘租賃期間，(b) 每年給付 CU30,000 及 (c) 承租人增額借款利率每年 5%。再衡量後之租賃負債為 CU129,884。

承租人決定以剩餘使用權資產（亦即相當於原始使用權資產 50%之 2,500 平方公尺）為基礎，按比例減少使用權資產帳面金額。

修改前使用權資產（CU184,002）之 50%為 CU92,001。修改前租賃負債（CU210,618）之 50%為 CU105,309。因此，承租人減少使用權資產帳面金額 CU92,001，並減少租賃負債帳面金額 CU105,309。承租人於修改生效日（第 6 年年初）將租賃負債減少數與使用權資產減少數間之差額（CU105,309 - CU92,001 = CU13,308）認列為損益中之利益。

承租人將剩餘租賃負債 CU105,309 與修改後租賃負債 CU129,884 間之差額（等於 CU24,575）認列為使用權資產之調整，以反映對租賃所支付對價之變動及修正後折現率。



**釋例 18—同時增加及減少租賃範圍之修改**

某承租人簽訂一 10 年期之租賃合約以承租 2,000 平方公尺辦公室空間。每年租賃給付為 CU100,000，於每年年底支付。租賃隱含利率並非容易確定。於開始日之承租人增額借款利率為每年 6%。於第 6 年年初，承租人與出租人同意修改原始租賃為(a)自第 6 年年初，額外承租同棟建築物之 1,500 平方公尺之空間及(b)租賃期間自 10 年減少至八年。對該 3,500 平方公尺之每年固定給付為 CU150,000，於每年年底支付（第 6 年起至第 8 年）。於第 6 年年初之承租人增額借款利率為每年 7%。

範圍增加 1,500 平方公尺空間之對價非相當於增加範圍之調整後單獨價格（反映該合約情況而調整）。因此，承租人不將新增對額外 1,500 平方公尺空間之使用權之範圍增加以單獨租賃處理。

與此租賃有關之修改前使用權資產及修改前租賃負債如下：

年	租賃負債				使用權資產		
	期初 餘額	6%利息 費用	租賃 給付	期末 餘額	期初 餘額	折舊 費用	期末 餘額
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	736,009	44,160	(100,000)	680,169	736,009	(73,601)	662,408
2	680,169	40,810	(100,000)	620,979	662,408	(73,601)	588,807
3	620,979	37,259	(100,000)	558,238	588,807	(73,601)	515,206
4	558,238	33,494	(100,000)	491,732	515,206	(73,601)	441,605
5	491,732	29,504	(100,000)	421,236	441,605	(73,601)	368,004
6	421,236				368,004		

續下頁...

**釋例 18—同時增加及減少租賃範圍之修改**

**接上頁...**

於修改生效日 (第 6 年年初), 承租人基於下列各項再衡量租賃負債: (a) 三年之剩餘租賃期間, (b) 每年給付 CU150,000 及 (c) 承租人增額借款利率每年 7%。修改後負債等於 CU393,647, 其中 (a) CU131,216 與自第 6 年起至第 8 年每年租賃給付之增加 CU50,000 有關, 及 (b) CU262,431 與第自 6 年起至第 8 年剩餘三年每年租賃給付 CU100,000 有關。

租賃期間之減少

於修改生效日 (第 6 年年初), 修改前使用權資產為 CU368,004。承租人決定以原始 2,000 平方公尺辦公室空間之剩餘使用權資產 (亦即剩餘三年租賃期間而非原始五年租賃期間) 為基礎, 對按比例減少使用權資產帳面金額。原始 2,000 平方公尺辦公室空間之剩餘使用權資產為 CU220,802 (亦即  $CU368,004 \div 5 \times 3$  年)。

於修改生效日 (第 6 年年初), 修改前租賃負債為 CU421,236。原始 2,000 平方公尺辦公室空間之剩餘租賃負債為 CU267,301 (亦即三年之每年租賃給付 CU100,000 按原始折現率每年 6% 折現後之現值)。

因此, 承租人減少使用權資產帳面金額 CU147,202 ( $CU368,004 - CU220,802$ ), 並減少租賃負債帳面金額 CU153,935 ( $CU421,236 - CU267,301$ )。承租人於修改生效日 (第 6 年年初), 將租賃負債減少數與使用權資產減少數間之差額 ( $CU153,935 - CU147,202 = CU6,733$ ) 認列為損益中之利益。

租賃負債	CU153,935
使用權資產	CU147,202
利益	CU6,733

於修改生效日 (第 6 年年初), 承租人將再衡量剩餘租賃負債之影響數 CU4,870 ( $CU267,301 - CU262,431$ ) 認列為使用權資產之調整, 以反映修正後折現率每年 7%。

租賃負債	CU4,870
使用權資產	CU4,870

續下頁...

**釋例 18—同時增加及減少租賃範圍之修改**

接上頁...

承租空間之增加

於承租額外 1,500 平方公尺空間之開始日 (第 6 年年初)，承租人將與增加範圍有關之租賃負債增加 CU131,216 (亦即三年之每年租賃給付 CU50,000 按修正後利率每年 7%折現後之現值) 認列為使用權資產之調整。

使用權資產	CU131,216
租賃負債	CU131,216

關於修改後租賃，修改後使用權資產及修改後租賃負債如下。

年	租賃負債				使用權資產		
	期初 餘額	7%利息 費用	租賃 給付	期末 餘額	期初 餘額	折舊 費用	期末 餘額
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
6	393,647	27,556	(150,000)	271,203	347,148	(115,716)	231,432
7	271,203	18,984	(150,000)	140,187	231,432	(115,716)	115,716
8	140,187	9,813	(150,000)	—	115,716	(115,716)	—

**釋例 19—僅有對價變動之修改**

某承租人簽訂一 10 年期之租賃合約以承租 5,000 平方公尺辦公室空間。於第 6 年年初，承

續下頁...

### 釋例 19—僅有對價變動之修改

#### 接上頁...

租人與出租人同意修改原始租賃，於剩餘五年將租賃給付自每年 CU100,000 降低至每年 CU95,000。租賃隱含利率並非容易確定。於開始日之承租人增額借款利率為每年 6%。於第 6 年年初之承租人增額借款利率為每年 7%。每年租賃給付於每年年底支付。

於修改生效日（第 6 年年初），承租人基於下列各項再衡量租賃負債：(a)五年之剩餘租賃期間，(b)每年給付 CU95,000 及(c)承租人增額借款利率每年 7%。承租人將修改後負債之帳面金額（CU389,519）與修改前刻租賃負債之帳面金額（CU421,236）間之差額 CU31,717 認列為使用權資產之調整。

## 轉租（第 B58 段）

IE8 釋例 20 至 21 例示國際財務報導準則第 16 號中對轉租出租人（對同一標的資產簽訂主租賃及轉租）之規定之適用。

### 釋例 20—分類為融資租賃之轉租

主租賃—某轉租出租人與 A 企業（主租賃出租人）簽訂五年期之租賃合約以承租 5,000 平方公尺辦公室空間（主租賃）。

轉租—於第 3 年年初，轉租出租人對主租賃 5,000 平方公尺辦公室空間於剩餘三年轉租予轉租承租人。

轉租出租人對轉租之分類係根據主租賃所產生之使用權資產。轉租出租人考量國際財務報導準則第 16 號第 61 至 66 段之規定後，將轉租分類為融資租賃。

轉租出租人簽訂轉租時，轉租出租人：

- (a) 除列與主租賃有關之使用權資產（移轉予轉租承租人者），並認列轉租投資淨額；
- (b) 將使用權資產與轉租投資淨額間之差額認列於損益；及
- (c) 於其財務狀況表保留與主租賃有關之租賃負債，其代表應付予主租賃出租人之租賃給付。

於轉租期間，轉租出租人同時認列轉租之融資收益及主租賃之利息費用。

### 釋例 21—分類為營業租賃之轉租

**主租賃**—某轉租出租人與 A 企業（主租賃出租人）簽訂五年期之租賃合約以承租 5,000 平方公尺辦公室空間（主租賃）。

**轉租**—於主租賃開始日，轉租出租人將該 5,000 平方公尺辦公室空間轉租予轉租承租人，為期兩年。

轉租出租人對轉租之分類係根據主租賃所產生之使用權資產。轉租出租人考量國際財務報導準則第 16 號第 61 至 66 段之規定後，將轉租分類為營業租賃。

轉租出租人簽訂轉租時，轉租出租人於其財務狀況表保留與主租賃有關之租賃負債及使用權資產。

於轉租期間，轉租出租人：

- (a) 認列使用權資產之折舊費用及租賃負債之利息；並
- (b) 認列來自轉租之租賃收益。

## 承租人之揭露（第 59 及 B49 至 B50 段）

IE9 釋例 22 例示具有不同類型租賃組合之承租人，如何遵循國際財務報導準則第 16 號第 59 及 B49 段所述有關變動租賃給付之揭露規定。該釋例僅列示本期資訊。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」規定企業列報比較資訊。

### 釋例 22—變動給付條款

#### 承租人具有大量租賃，該等租賃具有某些一致之給付條款

釋例 22A: 某零售商（承租人）經營數種不同品牌之零售店—A、B、C 及 D。承租人具有大量之不動產租賃。承租人之集團政策係為新成立之商店協商變動給付條款。承租人作出結論：變動租賃給付之相關資訊對財務報表使用者係屬攸關，且於財務報表其他地方不可得。具體而言，承租人作出結論，下列相關資訊對財務報表使用者係屬攸關：租賃給付總額中源自變動給付之占比，以及該等變動租賃給付對銷售金額變動之敏感度。此與向承租人之高階管理階層報告有關變動租賃給付之資訊類似。

續下頁...

## 釋例 22—變動給付條款

接上頁...

該集團之某些不動產租賃包含與商店所產生之銷售金額連結之變動給付條款。變動給付條款係用於新成立之商店（於可能時）俾使租金給付與商店之現金流量連結並最小化固定成本。於結束日為 20X0 年 12 月 31 日之期間，各商店品牌之固定及變動租金給付彙總如下：

	商店	固定給付	變動給付	給付總額	銷售金額增加 1% 對品牌租金總額之估計年度影響
	數量	CU	CU	CU	%
品牌 A	4,522	3,854	120	3,974	0.03%
品牌 B	965	865	105	970	0.11%
品牌 C	124	26	163	189	0.86%
品牌 D	652	152	444	596	0.74%
	6,263	4,897	832	5,729	0.15%

參照管理階層評論中以同等基礎列報之商店資訊及附註 X 中關於品牌 A 至 D 適用國際財務報導準則第 8 號「營運部門」之部門別資訊。

釋例 22B: 某零售商（承租人）具有大量之零售店不動產租賃，其中許多租賃包含與商店所產生之銷售金額連結之變動給付條款。承租人之集團政策規定使用變動給付條款之情況，且所有租賃之協商須集中核准。租賃給付係集中控管。承租人作出結論：有關變動租賃給付之資訊對財務報表使用者係屬攸關，且於財務報表其他地方不可得。具體而言，承租人作出結論，下列相關資訊對財務報表使用者係屬攸關：其所使用關於變動租賃給付之不同類型合約條款、該等條款對財務報表之影響，以及變動租賃給付對銷售金額變動之敏感度。此與向承租人之高階管理階層報告有關變動租賃給付之資訊類似。

續下頁...

**釋例 22—變動給付條款****接上頁...**

該集團之許多不動產租賃包含與所承租之商店產生之銷售量連結之變動給付條款。此等條款之使用（於可能時）係為使租賃給付與產生較高現金流量之商店相配合。就個別商店而言，基於變動給付條款之租賃給付之比例最高可達 100%，且適用之銷售金額百分比區間甚廣。在某些情況下，變動給付條款亦包含每年給付之下限及上限。

結束日為 20X0 年 12 月 31 日之期間之租賃給付及條款彙總如下：

	商店	固定給付	變動給付	給付總額
	數量	CU	CU	CU
僅有固定租金	1,490	1,153	-	1,153
不具下限之變動租金	986	-	562	562
具下限之變動租金	3,089	1,091	1,435	2,526
	5,565	2,244	1,997	4,241

集團內所有商店之銷售金額增加 1% 將預期增加租賃給付總額約 0.6 至 0.7%。集團內所有商店之銷售金額增加 5% 將預期增加租賃給付總額約 2.6 至 2.8%。

**承租人具有大量租賃，該等租賃具有範圍甚廣之不同給付條款**

釋例 22C: 某零售商（承租人）具有大量之零售店不動產租賃。此等租賃包含範圍甚廣之不同變動給付條款。租賃條款係由地區管理階層協商及控管。承租人作出結論：變動租賃給付之相關資訊對財務報表使用者係屬攸關，且於財務報表其他地方不可得。承租人作出結論：其如何管理不動產租賃組合之相關資訊對財務報表使用者係屬攸關資訊。承租人亦作出下列結論：下一年度變動租賃給付預期水準之相關資訊（類似於內部向高階管理階層報告者）對財務報表使用者亦係屬攸關。

## 釋例 22—變動給付條款

續下頁...

接上頁...

該集團之許多不動產租賃包含變動給付條款。地區管理階層負責商店之利潤。據此，租賃條款係由地區管理階層協商且包含範圍甚廣之給付條款。變動給付條款之使用係基於各種原因，包括為使新成立之商店之固定成本基礎最小化，或為了控制利潤及營運之彈性。集團內之變動租賃給付條款相異甚大：

- (a) 大部分之變動給付條款係基於一定範圍之商店銷售金額百分比；
- (b) 以變動條款為基礎之租賃給付占個別不動產之租賃給付總額 0%至 20%；且
- (c) 某些變動給付條款包含下限或上限條款。

使用變動給付條款之整體財務影響為由銷售金額較高之商店產生較高租金成本。此有助於集團內之利潤管理。

變動租金費用預期於未來年度將繼續為商店銷售金額之相似比例。

IE10 釋例 23 例示具有不同類型租賃組合之承租人如何遵循國際財務報導準則第 16 號第 59 及 B50 段所述有關租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權之揭露規定。該釋例僅列示本期資訊。國際會計準則第 1 號規定企業列報比較資訊。

## 釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權

### 承租人具有範圍甚廣之不同條款及條件（未集中管理）之大量租賃

釋例 23A：承租人具有範圍甚廣之不同條款及條件之大量設備租賃。租賃條款係由地區管理階層協商及控管。承租人作出結論：其如何管理租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權之使用之相關資訊，對財務報表使用者係屬攸關，且於財務報表其他地方不可得。承租人亦作出結論，下列相關資訊對財務報表使用者係屬攸關：(a) 重評估選擇權之財務影響之相關資訊及(b) 來自具每年解約條款之租賃之短期租賃，於短期租賃組合之占比。

集團內若干設備租賃包含租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權。地區團隊負責管理其租賃，據此，租賃條款係以個別基礎進行協商且包含範圍甚廣之不同條款及條件。包含租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權（於可能時）提供地區管理階層較大彈性，以使其取用設備之需求與客戶合約之履行一致。所使用之個別條款及條件於集團內有所不同。

續下頁...



**釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權****接上頁...**

所具有之大多數租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權僅可由承租人（而非相對之出租人）行使。在承租人無法合理確定將使用可選擇之延長租賃期間之情況下，與選擇權所涵蓋期間相關之給付不計入於租賃負債中。

於 20X0 年，反映行使租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權影響之租賃期間修正之財務影響係增加所認列之租賃負債 CU489。

此外，承租人具有若干包含每年解約條款而不須罰款之租賃協議。此等租賃被分類為短期租賃且不計入於租賃負債中。於 20X0 年所認列之短期租賃費用 CU30 中，包含與每年解約條款租賃有關之 CU27。

**承租人具有大量租賃，該等租賃具有某些一致之條款及選擇權**

*釋例 23B：某餐廳業者（承租人）具有大量之不動產租賃，該等租賃包含承租人行使之免罰款租賃終止之選擇權。承租人之集團政策為超過五年之租賃盡可能有租賃終止之選擇權。承租人設有協商租賃之中央不動產團隊。承租人作出結論：租賃終止之選擇權之相關資訊對財務報表使用者係屬攸關，且於財務報表其他地方不可得。具體而言，承租人作出結論，下列相關資訊對財務報表使用者係屬攸關：(a) 不計入租賃負債衡量中之未來租賃給付之潛在暴險及(b) 已行使租賃終止之選擇權之歷史占比。承租人亦指出，以同樣餐廳品牌（即適用國際財務報導準則第 8 號所揭露之部門資訊）為基礎列報此資訊對財務報表使用者係屬攸關。此與向承租人之高階管理階層報告有關租賃終止之選擇權之資訊類似。*

集團內許多不動產租賃包含租賃終止之選擇權。此等選擇權係用以限制集團對個別租賃合約所承諾之期間，並最大化個別餐廳開業及停業之經營彈性。對於大部分餐廳之租賃，因承租人無法合理確定租賃於租賃終止之選擇權行使日後將延續，故所認列之租賃負債並不包含該日後之潛在未來租金給付。租賃之較長期間僅可由承租人（而非房東）執行且該選擇權未附有罰款之租賃，大部分即屬此種情況。

續下頁...

釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權

接上頁...

與租賃終止之選擇權行使日後各期間有關之潛在未來租金給付彙總如下。

業務 部門	所認列之租 賃負債	未計入租賃負債中之潛在未來租賃給付 (未折現)		
	(折現)	20X1 年至 20X5 年間之應付款	20X6 年至 20Y0 年間之應付款	總額
	CU	CU	CU	CU
品牌 A	569	71	94	165
品牌 B	2,455	968	594	1,562
品牌 C	269	99	55	154
品牌 D	1,002	230	180	410
品牌 E	914	181	321	502
	<b>5,209</b>	<b>1,549</b>	<b>1,244</b>	<b>2,793</b>

以下表格彙總租賃終止之選擇權於 20X0 年行使之比例。

續下頁...

## 釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權

接上頁...

業務 部門	於 20X0 年可行使之 租賃終止之選擇權	未行使之租賃終止 之選擇權	已行使之租賃終止 之選擇權
	租賃數量	租賃數量	租賃數量
品牌 A	33	30	3
品牌 B	86	69	17
品牌 C	19	18	1
品牌 D	30	5	25
品牌 E	66	40	26
	<b>234</b>	<b>162</b>	<b>72</b>

釋例 23C：承租人具有大量之大型設備租賃，該等租賃包含可由承租人行使之租賃延長之選擇權。承租人之集團政策係使用租賃延長之選擇權（於可能時），以使所承諾之大型設備租賃期間與相關客戶合約之原始合約期間一致，而保留管理其大型設備及重新配置各資產至不同合約之彈性。承租人作出結論：租賃延長之選擇權之相關資訊係屬攸關，且於財務報表其他地方不可得。具體而言，承租人作出結論，下列相關資訊對財務報表使用者係屬攸關：(a) 不計入租賃負債衡量中之未來租賃給付之潛在暴險及(b) 行使租賃延長之選擇權之歷史比例。此與向承租人之高階管理階層報告有關租賃延長之選擇權之資訊類似。

集團內許多大型設備租賃包含租賃延長之選擇權。此等條款係用以最大化管理合約之經營彈性。在許多情況下，因無法合理確定該等選擇權將被行使，故衡量租賃負債時不反映此等條款。當標的大型設備於租賃延長之選擇權行使日後並未配置至特定客戶合約作使用，通常為此情況。以下表格彙總與租賃延長之選擇權行使日後各期間有關之潛在未來租金給付。

續下頁...

釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權

接上頁...

業務部門	所認列之租賃負債 (折現)	不計入租賃負債中之 潛在未來租賃給付 (折現)	行使租賃延長之選 擇權之歷史比例
	CU	CU	%
部門 A	569	799	52%
部門 B	2,455	269	69%
部門 C	269	99	75%
部門 D	1,002	111	41%
部門 E	914	312	76%
	<b>5,209</b>	<b>1,590</b>	<b>67%</b>

**售後租回交易（第 98 至 103 段）**

IE11 釋例 24 例示國際財務報導準則第 16 號第 99 至 102 段中對賣方兼承租人及買方兼出租人之規定之適用。

**釋例 24—售後租回交易**

某企業(賣方兼承租人)以現金 CU2,000,000 將一建築物出售予另一企業(買方兼出租人)。於該交易前刻,建築物按成本列報為 CU1,000,000。同時,賣方兼承租人以與買方兼出租人簽訂合約,取得該建築物 18 年之使用權,每年給付為 CU120,000,於每年年底支付。該交易之條款及條件致使賣方兼承租人以對建築物之移轉已滿足國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」中判定何時滿足履約義務之規定。據此,賣方兼承租人以與買方兼出租人將該交易作為售後租回交易處理。此釋例忽略任何原始直接成本。

該建築物於出售日之公允價值為 CU1,800,000。因該建築物出售之對價並非公允價值,賣方兼承租人以與買方兼出租人以將作調整以按公允價值衡量銷售價款。售價超出公允價值之金額 CU200,000 (CU2,000,000 - CU1,800,000) 係認列為買方兼出租人以對賣方兼承租人以提供之額外融資。

租賃隱含利率為每年 4.5% (賣方兼承租人以可容易確定)。每年給付之現值 (18 年之給付 CU120,000,以每年 4.5%折現)共 CU1,459,200,其中 CU200,000 與額外融資有關而 CU1,259,200 與租賃有關 (分別相當於 18 年之每年給付 CU16,447 及 CU103,553)。

買方兼出租人以將建築物之租賃分類為營業租賃。

**賣方兼承租人**

於開始日,賣方兼承租人以對售後租回建築物所產生之使用權資產,就該建築物之先前帳面金額,按與賣方兼承租人以所保留之使用權有關之占比衡量,金額為 CU699,555。此計算為: CU1,000,000 (建築物之帳面金額) ÷ CU1,800,000 (建築物之公允價值) × CU1,259,200 (18 年使用權資產折現後之租賃給付)。

賣方兼承租人以僅認列與已移轉予買方兼出租人之權利有關之利益金額 CU240,355,該金額之計算如下。出售建築物利益之金額為 CU800,000 (CU1,800,000 - CU1,000,000),包括:

- (a) 與賣方兼承租人以所保留建築物使用權有關之金額為 CU559,645 (CU800,000 ÷ CU1,800,000 × CU1,259,200); 及
- (b) 與移轉予買方兼出租人之權利有關之金額為 CU240,355 (CU800,000 ÷ CU1,800,000 × (CU1,800,000 - CU1,259,200))。

續下頁...

## 釋例 24—售後租回交易

### 接上頁...

於開始日，賣方兼承租人對該交易之會計處理如下。

現金	CU2,000,000	
使用權資產	CU699,555	
建築物		CU1,000,000
金融負債		CU1,459,200
移轉權利之利益		CU240,355

### 買方兼出租人

於開始日，買方兼出租人對該交易之會計處理如下。

建築物	CU1,800,000	
金融資產	CU200,000	(18 年之給付 CU16,447，以 每年 4.5%折現)
現金		CU2,000,000

於開始日後，買方兼出租人對該租賃之會計處理為，將每年給付 CU120,000 中之 CU103,553 視為租賃給付。自賣方兼承租人所收取之剩餘每年給付 CU16,447 之會計處理為(a)所收取之給付係用以交割金融資產 CU200,000 及(b)利息收入。

## 附錄

### 其他準則指引之修正

本附錄說明國際會計準則理事會 (IASB) 完成國際財務報導準則第 16 號時對其他準則指引之修正。

\*\*\*\*\*

本準則於 2016 年發布時所包含本附錄中之修正內容，已納入本版之相關準則內容中。