

國際財務報導準則第 16 號 (2016 年版)
正體中文版 A 部分及 B 部分之釋例草案

租賃

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 105 年 7 月 8 日前，將意見以電子郵件方式寄
至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 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，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而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，市場租金檢討後，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，除非該租金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，承租人應處理租賃負債之再衡量如下：

- (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部分或全面終止之租賃。承租人應將任何有關部分或全面終止租賃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 承租人應以表列格式提供第 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 出租人應以表列格式提供第 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淨投資帳面金額之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。

租賃開始日 (開始日)	出租人使標的資產可供承租人使用之日。
經濟年限	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。
修改生效日	雙方同意對租賃修改之日。
公允價值	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。
融資租賃	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。
固定給付	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。
租賃投資總額	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。
租賃成立日 (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。
原始直接成本	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。
租賃隱含利率	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。
租賃	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）。
租賃誘因	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。
租賃修改	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。
使用權資產	代表 承租人 於 租賃期間 內對 標的資產 使用權之資產。
短期租賃	租賃 於 開始日 ，其 租賃期間 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。
轉租	承租人 (「轉租出租人」) 將 標的資產 再出租予第三方之交易，且主租賃出租人與承租人間之 租賃 (「主租賃」) 持續有效。
標的資產	租賃中作為標的之資產， 出租人 提供該資產之使用權予 承租人 。
未賺得融資收益	下列兩者之差額： (a) 租賃投資總額 ；及 (b) 租賃投資淨額 。
未保證殘值	出租人 對 標的資產 殘值之實現未獲保證或僅有出租人之關係人保證之部分。
變動租賃給付	承租人 支付予 出租人 於 租賃期間 內之 標的資產 使用權之給付中，因 開始日 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

合約	兩方或多方間之協議，該協議產生可執行之權利及義務。
耐用年限	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），在某種程度上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)）。

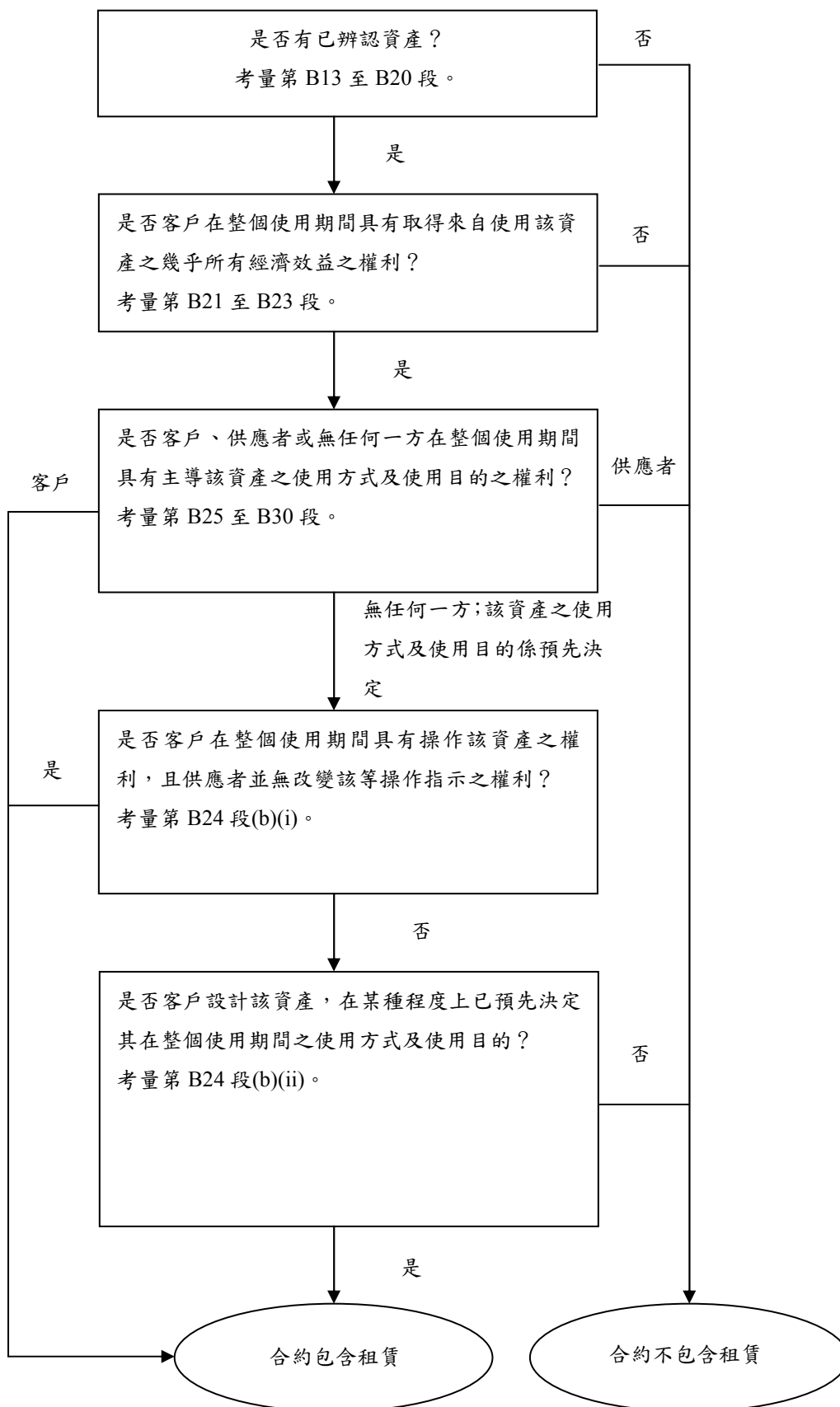
在使用期間及之前所決定之決策

- 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，企業應將彙總金額最低（以折現基礎）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，對所

表達之每一以前報導期間追溯適用；或

- (b) 依第 C7 至 C13 段之規定追溯適用，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租賃資產及租賃負債於該日前刻適用國際會計準則第 17 號衡量之帳面金額。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。

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	
轉租	IE8
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	
承租人之揭露	IE9
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	
售後租回交易	IE11
釋例 24—售後租回交易	
附錄	
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^(a)（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	496,000
非租賃				104,000
固定對價總額				600,000

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

釋例 13—承租人所作之衡量及租賃期間變動之會計處理

3	339,319	(50,000)	14,466	303,785	336,313	(42,039)	294,274
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

釋例 13—承租人所作之衡量及租賃期間變動之會計處理

9	315,736	(50,000)	15,944	281,680	280,131	(40,019)	240,112
10	281,680	(50,000)	13,901	245,581	240,112	(40,019)	200,093
11	245,581	(55,000)	11,435	202,016	200,093	(40,019)	160,074
12	202,016	(55,000)	8,821	155,837	160,074	(40,019)	120,055
13	155,837	(55,000)	6,050	106,887	120,055	(40,019)	80,036
14	106,887	(55,000)	3,113	55,000	80,036	(40,018)	40,018
15	55,000	(55,000)	-	-	40,018	(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	6%利息	租賃	期末	期初	折舊	期末
	餘額	費用	給付	餘額	餘額	費用	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 17—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

釋例 17—減少租賃範圍之修改

續下頁...

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...

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約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

續下頁...

接上頁...

高階管理階層報告有關變動租賃給付之資訊類似。

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%

釋例 22—變動給付條款

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。

續下頁...

接上頁...

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。

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
----	------	------	------

釋例 22—變動給付條款

	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%。

續下頁...

接上頁...

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。

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

釋例 22—變動給付條款

(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。

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。

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可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。

續下頁...

接上頁...

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。

釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權

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
	5,209	1,549	1,244	2,793

以下表格彙總租賃終止之選擇權於 20X0 年行使之比例。

釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權

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
	234	162	72

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。

續下頁...

接上頁...

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。

釋例 23—租賃延長之選擇權及租賃終止之選擇權

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%
	5,209	1,590	67%

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) \div $CU1,800,000$ (建築物之公允價值) \times $CU1,259,200$ (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 \div $CU1,800,000 \times$ $CU1,259,200$); 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 \div $CU1,800,000 \times$ (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。