

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

國際財務報導準則第 16 號「租賃」(2023 年 4 月)

租賃之定義－替換權利

委員會收到外界詢問如何評估合約是否包含租賃。

外界詢問：

- a. 當合約係為使用超過一個之相似資產時，於何種層級（分別考量每一資產或一併考量所有資產）評估該合約是否包含租賃；及
- b. 如何適用國際財務報導準則第 16 號評估合約是否包含租賃，當供應者具有特定替換權利時，即供應者：
 - i. 在整個使用期間具有以替代資產作替換之實際能力；但
 - ii. 將無法在整個使用期間由行使其替換資產之權利取得經濟效益。

租賃之定義

國際財務報導準則第 16 號第 9 段敘明，「若合約轉讓對已辨認資產之使用之控制權一段時間以換得對價，該合約係屬（或包含）租賃」。適用國際財務報導準則第 16 號第 B9 段，就一合約符合租賃之定義，客戶必須同時具有：

- a. 在整個使用期間取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利；及
- b. 在整個使用期間主導已辨認資產之使用之權利。

使用期間係指「資產用以履行客戶合約之總期間（包含所有非連續期間）」。（國際財務報導準則第 16 號附錄 A）

國際財務報導準則第 16 號第 B12 段敘明，「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」並指引企業至國際財務報導準則第 16 號第 B32 段中對單獨租賃組成部分之應用指引。第 B32 段明定，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；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。

已辨認資產

對合約符合租賃定義之第一項規定，係客戶控制已辨認資產之使用。國際財務報導準則第 16 號第 B13 至 B20 段對已辨認資產提供應用指引。

第 B13 段敘明，「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」。

但「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」（第 B14 段）。在該情況下，供應者（而非客戶）控制資產之使用。因此，並無已辨認資產；合約不包含租賃。

第 B14 段敘明，下列兩項條件均存在時，替換權利係具實質性：

- 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）。

第 B16 段敘明，「企業 [...] 評估供應者之替換權利是否具實質性，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」。第 B15 至 B18 段明定，於下列情況下，供應者之替換權利不具實質性（或不妨礙客戶具有已辨認資產之使用權）：

- a. 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；
- b. 供應者僅於在合約成立時不被視為可能發生之未來事項發生時，將由行使其權利取得經濟效益；或
- c. 供應者具有替換資產以作修理及維護（若該資產未適當運作或若可做技術升級）之權利或義務。

第 B17 段說明，若資產係置於客戶之場所或其他場所，替換之成本較有可能超過與替換該資產有關之效益。

國際財務報導準則第 16 號之結論基礎第 BC112 至 BC115 段說明制定替換權利規定之理由。第 BC113 段敘明，「國際會計準則理事會 (IASB) 納入 [該等規定] 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」。

第 BC113 段繼續說明，於制定國際財務報導準則第 16 號時，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」。

第 B19 段規定，若客戶無法容易地判定供應者是否具有實質性替換權利，該客戶應推定供應者之替換權利不具實質性。第 BC115 段指出：

- a. 第 B19 段之規定回應利害關係人之疑慮：「於某些情況下，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)」。
- b. 「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」。

因此，委員會認為，當資產被明確或隱含指定時，第 B13 至 B19 段之規定對客戶判定並無已辨認資產設定一高門檻。

委員會亦觀察到，依第 B14 段之規定判定在整個使用期間供應者替換該資產之權利是否具實質性，須作判斷。第 B14 段(a)明定，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，即使供應者尚未持有替代資產但可在合理期間內獲得該等資產。此說明了「整個使用期間」之用語並不意謂在該期間內之所有時間。

國際財務報導準則第 16 號於詢問中事實型態之應用

於詢問所述之事實型態中：

- a. 某客戶與供應者簽訂十年期合約以使用一百個類似之新資產 (電動巴士使用之電池)。該客戶將每一電池連同其輕易可得之其他資源使用 (每一電池用於一輛巴士，該巴士係客戶自有或自與該供應者無關之一方承租)。
- b. 假設供應者在整個合約期間具有以替代資產作替換之實際能力致使第 B14 段 (a) 之條件成立。
- c. 若有電池被替換，供應者將須就進行該替換時客戶所喪失之任何收入或所發生之成本予以補償。於某一時點之替換是否對供應者在經濟上有效益，取決於應付客戶之補償金額及該電池之狀況。
- d. 於合約成立時，預期供應者不會自替換使用短於三年之電池取得經濟效益，但可能自替換已使用三年以上之電池取得經濟效益。

評估合約是否包含租賃之層級

於詢問所述之事實型態中：

- a. 客戶能自每一資產（一個電池）連同其可得之其他資源（一輛巴士）取得效益，且
- b. 每一電池並非高度取決於合約中之其他電池，亦未與其高度相互關聯。

因此，委員會作出結論，於詢問所述之事實型態中，適用第 B12 段，客戶就合約中每一可能之單獨租賃組成部分（即每一電池），評估合約是否包含租賃（包括評估供應者之替換權利是否具實質性）。

已辨認資產

於詢問所述之事實型態中，每一電池皆被明確指定。即使合約中未明確指定一電池將於其可供客戶使用時被隱含指定。因此，委員會觀察到每一電池係一已辨認資產，除非供應者在整個使用期間具有替換該電池之實質性權利。

於詢問所述之事實型態中，第 B14 段(a)中之條件（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）被假設成立。惟委員會觀察到，由於至少在合約之前三年，不預期供應者會自行使其替換電池之權利取得經濟效益，故第 B14 段(b)中之條件並未在整個使用期間成立。因此，供應者並未在整個使用期間具有替換一電池之實質性權利。儘管判定供應者之替換權利在整個使用期間是否具有實質性可能須作判斷，委員會觀察到，此事實型態之事實及情況明確顯示供應者之替換權利未在整個期間具實質性。

委員會之結論

委員會之結論為：於詢問所述之事實型態中，每一電池係一已辨認資產。為評估該合約是否包含一租賃，客戶適用國際財務報導準則第 16 號第 B21 至 B30 段之規定，以評估其是否在整個使用期間具有取得來自使用每一電池之幾乎所有經濟效益之權利以及主導使用每一電池之權利。若客戶認為該合約係包含租賃，其將適用國際財務報導準則第 16 號第 18 至 21 段之規定，決定租賃期間。

委員會之結論為：國際財務報導準則第 16 號之原則及規定為一企業提供適當之基礎，以評估應於何種層級評估於詢問所述之事實型態中之合約是否包含租賃，以及是否具有已辨認資產。因此，委員會決定不將此事項新增至準則制定之議程中。