

《新準則》IFRS 16：租賃

目錄

簡介

範圍

短期租賃及小額資產租賃

租賃之定義

承租人於財務報表中對租賃 之會計處理

出租人於財務報表中對租賃 之會計處理

售後租回交易

生效日及過渡規定

施行新租賃準則

重點提示

- IFRS 16 訂定一完整模式來辨認租賃協議及其於承租人及出租人財務報表之處理，該準則將取代 IAS 17「租賃」及相關解釋。
- 對於租賃之辨認，IFRS 16 採用控制模式，亦即基於是否有被客戶控制之已辨認資產來區分租賃及勞務合約。
- IFRS 16 大幅改變承租人之會計處理，不再區分營業租賃與融資租賃，且規定所有租賃（除短期租賃及小額資產租賃可豁免外）皆要認列相關的資產及負債。
- 相對的，IFRS 16 並未對出租人之會計處理進行重大變動。
- 企業應考量新租賃準則之適用對流程、IT 系統與內部控制變動之程度。
- 新準則於 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效。已開始適用 IFRS 15「客戶合約之收入」之企業，得提前適用 IFRS 16。

簡介

IFRS 16 係由 IASB(國際會計準則理事會)及 FASB (美國財務會計準則理事會) 共同發起之專案，以因應財務報表使用對於(1)營業租賃及融資租賃適用不同之會計處理而降低不同財務報表間之可比性，以及(2)營業租賃及租賃協議下企業暴險之揭露資訊有限所產生之疑慮。

為因應該等疑慮，雙方理事會決定發展租賃會計之新方法以規定承租人針對租賃所產生之權利及義務認列資產及負債（有特定例外），並增加租賃之揭露規定。

租賃專案之發展背景，可參考 Deloitte 之[租賃專區](#)。

見解

此專案之原先目標在於產出一個 IFRS 與 US GAAP 趨同的準則，但 IASB 及 FASB 對於包含承租人費用之認列及表達在內之某些議題作出不同結論。因此，FASB 之租賃準則（預計於 2016 年初發布）在某些方面將與 IFRS 16 有所不同。

範圍

新準則適用於所有租賃，包括轉租時使用權資產之租賃，但以下項目因適用其他準則規定而排除適用 IFRS 16：

- 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用之租賃；
- 屬 IFRIC 12「服務特許權協議」範圍內之合約；
- 對於出租人，屬 IFRS 15「客戶合約之收入」範圍內之智慧財產權之授權；
- 對於承租人，屬 IAS 41「農業」範圍內之生物資產租賃，及屬 IAS 38「無形資產」範圍內之授權協議下所持有之權利，例如影片、錄影、劇本、手稿、專利權及著作權。

承租人得（但非強制）適用 IFRS 16 於其他無形資產租賃。

短期租賃及小額資產租賃

為回應外界對適用新準則將耗費成本之疑慮，IASB 決定對財報編製者提供特定租賃之認列豁免：短期租賃及小額資產租賃 (leases for which the

underlying asset is of low value)可於租賃期間認列費用(通常是按直線法)，故與現行營業租賃之會計處理一致。

「短期租賃」係定義為無承購權且於租賃開始日(commencement date of the lease)租賃期間等於或短於 12 個月之租賃。承租人應就個別標的資產之類別(class)一致選擇是否適用短期租賃之豁免。

租賃期間

租賃期間係定義為租賃之不可取消期間併同下列兩者：

- (a) 延長租賃之選擇權所涵蓋之期間，若合理確定承租人將行使該選擇權；及
- (b) 終止租賃之選擇權所涵蓋之可終止期間，若合理確定承租人不會行使該選擇權。

若不可取消期間有變動，企業應更新租賃期間。

小額資產租賃則可就個別租賃基礎適用豁免規定。

見解

「小額」豁免應非尋常，因其係基於一絕對值而非就報導個體之規模評估是否為「小額」（亦即，不考慮該等租賃對承租人是否重大）。

IFRS 16 並未對何謂「小額」提供一貨幣價值，但指出，應就其為新資產之價值進行評估（即便係租賃舊資產），並於結論基礎提及，於達成提供豁免共識時，IASB 討論到所租賃標的資產之新資產價值約在 US\$5,000 或更小。

另應注意，「小額」豁免僅適用於並非高度取決於與其他資產或與其他資產並非高度相互關聯之租賃資產。

租賃之定義

IFRS 16 就客戶是否能**控制**所租賃之資產，來區分租賃合約與勞務合約。

若合約提供客戶於一段時間內有權控制已辨認資產之使用以換取對價，則該合約為（或包含）租賃。若符合以下情況，則客戶具有該控制：

(a) 客戶有權取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益；且 (b) 客戶有權主導該資產之使用。

企業應於合約成立日辨認合約是否為（或包含）租賃，並僅於合約之條款修改時重新評估合約是否為（或包含）租賃。租賃成立日係指租賃協議日或雙方對租賃主要條款承諾日之較早者。

見解

租賃之定義著重於控制，因 IASB 決定，要控制資產之使用，客戶不僅須有權於整個使用期間內取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益（「效益」要素），並須有能力主導該資產之使用（「權力」要素）。此指引與 IFRS 10「合併財務報表」及 IFRS 15 中控制之概念一致，並與 IASB 於「觀念架構」草案中對控制之提議一致。

觀念	定義	見解
使用已辨認資產 (identified asset)	若資產於合約中被明確指定，或是於可供客戶使用時被隱含為特定資產，該資產通常為已辨認資產。惟若供應商於使用期間內有 替換該資產的實質權利 ，則該資產不視為「已辨認」。	此規定與 IFRIC 4「決定一項安排是否包含租賃」類似。在評估是否有「已辨認資產」時，不需要企業能辨認特定資產（例如，特定型號）才算符合條件，而是需要決定履行合約時是否須仰賴已辨認資產。 其中涉及重大判斷之一環在於區分租賃及容量 (capacity) 合約。IFRS 16 釐清，資產之一部分容量在實體上若可區分（例如建築物之樓層），該部分容量則為已辨認資產。為說明此概念，準則對比下列兩種合

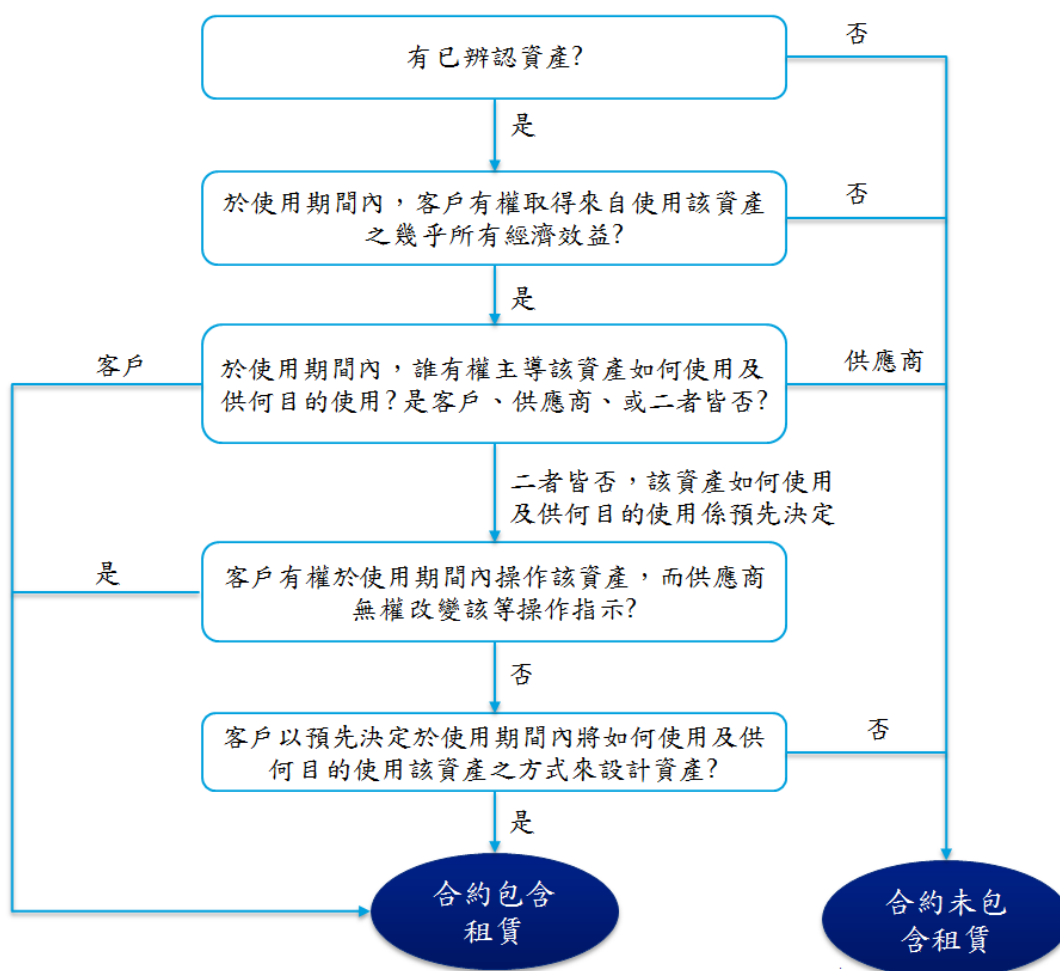
		<p>約：</p> <p>(1) 專屬使用電纜中之特定光纖以傳輸資料之合約；與</p> <p>(2) 使用整個電纜中約當於前者容量之合約。</p> <p>IFRS 16 認定合約(1)包含使用已辨認資產之權利，合約(2)則否。</p>
<p>實質替換權</p>	<p>若同時符合下列兩項條件，供應商具有替換資產之實質權利：</p> <p>(a) 於使用期間內，供應商有以替代資產替換之實質能力；及</p> <p>(b) 供應商可自行行使替換資產之權利獲得經濟效益。</p>	<p>基於若供應商於整個使用期間內有替換資產之實質權利，則資產之使用係由供應商控制而非客戶，故 IASB 決定納入此項規定。</p> <p>準則以使用特定類型軌道車運送商品為例，說明因替換權利而獲得經濟效益之概念。該釋例提及由於車輛放置在供應商處所，且供應商擁有大量類似車輛，該替換權使其能以最有效率之方式使用其可供使用之所有車輛，因此認定供應商自行行使替換權而獲益。</p>
<p>取得來自使用已辨認資產之經濟效益之權利</p>	<p>為控制已辨認資產之使用，客戶必須於整個使用期間內有權取得來自使用已辨認資產幾乎所有之經濟效益。來自使用資產之經濟效益包括主要產出及副產品，以及與第三方之商業交易所實現來自使用資產之其他經濟效益。</p>	<p>此係就合約範圍內之界限評估。例如，若車輛之租賃包含使用里程數上限，該上限係合約之範圍而客戶應評估該限額內所取得之經濟效益。</p>

<p>主導使用已辨認資產之權利</p>	<p>客戶僅於符合下列情況之一時，於整個使用期間內有權主導已辨認資產之使用：</p> <p>(a) 客戶於整個使用期間內有權主導資產如何使用及供何目的使用；或</p> <p>(b) 如何使用及供何目的使用之攸關決策係預先決定，且符合下列之一：</p> <p>(i) 於整個使用期間內，客戶有權操作（或主導他人依其決定方式操作）該資產，而供應商無權改變該等操作指示；或</p> <p>(ii) 客戶係以其預先決定在整個使用期間內將如何使用及供何目的使用資產的方式來設計該資產（或資產之特定部分）。</p>	<p>應納入考量之攸關決策權係影響來自使用資產之經濟效益者。客戶之權利符合此定義者之例包括：(i) 改變資產產出類型之權利、(ii) 改變何時生產產出之權利或(iii) 改變於何地生產產出之權利。相反的，若客戶之權利僅限於維護或操作資產，其本身並未授與客戶主導資產如何使用及供何目的使用之權利。</p> <p>藉由設計資產而主導其使用之概念，IFRS 16 舉購置一太陽能廠所有產出為例來說明，該釋例說明，雖然客戶於電廠營運期間並未進行決策，但客戶於建造前對資產之設計使其有權主導該電廠之使用。</p>
----------------------------	---	---

見解

IFRS 16 並未提供勞務之定義，但於結論基礎中提供 IASB 在區分租賃與勞務所進行之考量。例如，租賃與勞務合約所產生之權利與義務不同，此係因於標的資產可供承租人使用時，承租人取得並控制使用權資產；相對的，若是勞務合約，客戶於合約開始時並未取得對資產之控制。

為協助企業決定合約是否為（或包含）租賃，IFRS 16 提供以下流程圖：



承租人於財務報表中對租賃之會計處理

一、認列

承租人於租賃開始日認列**使用權資產**及**租賃負債**。準則將租賃開始日定義為出租人使標的資產可供承租人使用之日。

見解

IASB 要求租賃以單一會計模式處理，亦即，租賃應認列於財務狀況表（除

非屬適用 IFRS 16 之例外項目)。IASB 基於以下理由斷定承租人使用標的資產之權利符合資產之定義：

- (i) 承租人於整個租賃期間內控制使用標的資產之權利；
- (ii) 承租人有能力決定如何使用標的資產，並因而可決定如何自該使用權產生未來經濟效益；及
- (iii) 即便承租人使用資產之權利受到某些使用上的限制，控制及使用資產之權利依舊存在；此外，承租人對使用權之控制來自過去事件—不僅是對租賃合約之承諾，亦因於不可取消之租賃期間內標的資產已可供承租人使用。

二、衡量

使用權資產

承租人應將下列項目納入使用權資產成本：

- 租賃負債之原始衡量金額（如下）；
- 租賃開始日（含）以前支付予出租人之任何租賃給付，減除任何租賃誘因；
- 承租人發生之任何原始直接成本；及
- 拆卸、移除標的資產、復原其所在地點或復原標的資產至租賃所訂之條款之估計成本，除非該等成本係供生產存貨所發生。承租人於租賃開始日或於某一特定時間使用標的資產而發生該等成本之義務。

原始認列後，承租人應按 IAS 16「不動產、廠房及設備」下之成本模式或重估價模式¹衡量使用權資產，因此，折舊費用及減損認列於損益；若採用重估價模式，重估增值列於其他綜合損益。另外，IFRS 16 規定，若企業對投資性不動產採 IAS 40「投資性不動產」之公允價值模式，只要承租之使用權資產符合投資性不動產定義，亦應採公允價值模式衡量。

¹ TIFRS 之下不適用重估價模式。

如下所述，租賃開始日後租賃負債之某些變動亦應調整使用權資產。

租賃負債

租賃負債按租賃隱含利率（若該利率能容易地確定）折現之租賃給付現值衡量。若無法估計租賃隱含利率，承租人應使用其增額借款利率。

見解

IFRS 16 對租賃隱含利率之定義為：在租賃開始日，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。

IASB 指出，在諸多情況下，租賃隱含利率可能與承租人之增額借款利率類似。此係因這兩種利率皆考量承租人之信用狀況、租期長短、所提供擔保品之性質及品質，以及交易時所處經濟環境。

租賃給付應包含下列項目：

- 固定給付（包含實質固定給付），減除可向出租人收取之任何租賃誘因；

見解

租賃給付應包含固定給付，不論在合約中是以何種形式訂定，故 IASB 加入「實質固定給付」之概念以納入就合約來看屬變動但實際上為不可避免之給付。

- 取決於某項指數或利率（例如消費者物價指數或市場利率）之變動租賃給付，原始衡量係採用租賃開始日之指數或利率；

見解

租賃可能包含與未來績效有關之給付。IFRS 16 規定，任何與指數或利率無關之變動租賃給付皆於發生時認列於損益。

IASB 基於成本效益考量，而決定將該等變動給付排除於租賃負債之原始衡量。對於與未來績效有關之變動給付是否符合負債之定義，並無明確結論。

- 殘值保證下承租人預期支付之金額；
- 購買選擇權之行使價格，若承租人合理確定行使該選擇權；及
- 終止租賃所須支付之罰款，若租賃期間反映了承租人行使終止租賃之選擇權。

原始認列後，承租人藉由增加租賃負債帳面金額以反映租賃負債之利息（利息費用列入損益）、減少帳面金額以反映當期所支付之租賃給付，並重新衡量帳面金額以反映任何重評估、租賃修改、或對實質固定給付之調整。

見解

使用權資產（通常按直線基礎認列折舊）與租賃負債（採有效利息法）不同的會計處理很有可能是 IFRS 16 對承租人之淨利造成最重大影響的來源，因為在租賃初期所認列之總費用較多（因初期利息費用較高），而在 IAS 17 之下營業租賃之成本通常於租賃期間內按直線法認列。

租賃負債之重評估

承租人應於下列情況再衡量租賃負債：

- 殘值保證下預期支付之金額有變動；
- 未來租賃給付之變動，其係反映用於決定租賃給付之指數或利率之變動（例如包含市場租金複核）；
- 因租賃不可取消期間之變動所導致租賃期間之變動（例如，承租人未行使原先已納入租賃期間之選擇權）；或
- 承購標的資產選擇權之評估有變動。

殘值保證或指數或利率所造成變動之調整，係按租賃開始日所決定之利率計算；租期或承購權評估之變動所造成之調整，則按變動日修改後之利率計算。

承租人應將租賃負債再衡量之金額認列為使用權資產之調整，除非使用權資產之帳面金額減至零，若此，承租人應將任何剩餘之再衡量金額認列於損益中。

三、表達

主要之表達規定彙整如下：

財務狀況表	綜合損益表	現金流量表
<ul style="list-style-type: none"> • 使用權資產 • 租賃負債 <p>此二者於財務狀況表中與其他資產及負債分別列示；或揭露此二者所列入之單行項目。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 租賃負債之利息費用（財務成本之組成部分） • 使用權資產之折舊費用 	<ul style="list-style-type: none"> • 償付租賃負債之本金金額表達為籌資活動 • 支付利息部分採與其他利息支付一致之表達方式 • 短期租賃給付、小額資產租賃給付及未納入租賃負債衡量之變動租賃給付，表達為營業活動

四、揭露

IFRS 16 之揭露目的，在於企業應提供使財務報表使用者評估租賃對承租人財務狀況、財務績效及現金流量之影響之資訊。

見解

IFRS 16 指出，若為達成揭露目的所必要，承租人應提供額外的質性及量化資訊，此與 IASB 於「揭露倡議」所討論之規定一致。

IFRS 16 指出，所提供之資訊應對企業之財務報表使用者攸關，且應有助於使用者了解租賃所產生最攸關之意涵，例如包括：租賃提供之彈性、租賃所加諸之限制、主要變數之敏感性、所暴露之額外風險、以及與產業慣例之差異。

IFRS 16 大幅增加現行租賃之揭露規定。所規定應揭露之量化資訊包括：

- 使用權資產之折舊費用，依標的資產之類別列示；

- 租賃負債之利息費用；
- 短期租賃有關之費用；
- 小額資產租賃有關之費用；
- 與未納入租賃負債衡量之變動租賃給付有關之費用；
- 轉租使用權資產所產生之收益；
- 租賃之總現金流出；
- 使用權資產之增添；
- 售後租回交易產生之損益；及
- 使用權資產之期末餘額，依標的資產之類別列示。

此外，承租人尚應依 IFRS 7「金融工具：揭露」揭露租賃負債之到期分析（與其他金融負債分別揭露）。

出租人於財務報表中對租賃之會計處理

IFRS 16 大致上維持 IAS 17 之出租人會計處理規定。

一、分類

IFRS 16 規定，出租人應將租賃分類為營業租賃或融資租賃。

融資租賃為移轉附屬於資產所有權之幾乎所有風險與報酬之租賃。準則中列有可能被視為融資租賃之情況之釋例。

二、融資租賃

認列

承租人應於租賃開始日於財務狀況表認列融資租賃所持有之資產，並將其按等於租賃投資淨額之金額表達為應收款。

衡量

租賃投資淨額以下列兩者之彙總數衡量：

- (a) 按租賃給付現值衡量之應收租賃款；及
- (b) 按任何歸屬於出租人之未保證殘值現值衡量之剩餘資產。

原始認列後，應於租賃期間以能反映出租人之融資租賃投資淨額在各期間有固定報酬率之型態認列融資收益。

三、營業租賃

認列及衡量

出租人應將來自營業租賃之租賃給付按直線基礎或其他有系統之基礎認列為收益。若另一種有系統之基礎更能代表標的資產使用效益遞減之型態，則應採用該基礎認列收益。

表達

出租人應將屬於營業租賃下出租之標的資產，按其性質表達於財務狀況表中。

四、揭露

類似於承租人之揭露規定，IFRS 16 列有對出租人之揭露目的，該目的係於附註揭露之資訊以及於財務狀況表、綜合損益表及現金流量表所列之資訊，應能讓財務報表使用者評估租賃對出租人財務狀況、財務績效及現金流量之影響。

售後租回交易

IFRS 16 對售後租回交易下之賣方-承租人及買方-出租人提供會計處理之指引。該等交易之處理取決於所移轉之資產是否符合 IFRS 15 所訂認為銷售之條件。

若符合認為銷售之條件：

- 賣方-承租人應按資產原帳面金額乘以所保留使用權之比例衡量並認列使用權資產（因此，處分損益之認列僅限於使用權已移轉給買方-出租人之範圍）；及
- 買方-出租人對所購買之標的資產應依適用之準則處理（例如，購置不動產、廠房及設備適用 IAS 16），對租賃則適用 IFRS 16 之出租人會計模式。

若出售價款未反映資產之公允價值，或租賃給付非按市場行情，應作調整以反映租賃給付之預先支付，或買方-出租人提供賣方-承租人額外之融資。

若不符合認為銷售之條件：

- 賣方-承租人繼續認列標的資產，並將任何已收取之出售對價認列為金融負債；及
- 買方-出租人將已支付之金額認列為金融資產。

賣方-承租人及買方-出租人後續應對金融工具依照 IFRS 9「金融工具」（或，若尚未適用，IAS 39「金融工具：認列與衡量」）處理。

生效日及過渡規定

新準則適用於 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間，已開始適用 IFRS 15 之企業，得提前適用 IFRS 16。

新準則對以下項目列有特定過渡規定：

承租人及出租人

- 租賃之定義：允許 IFRS 16 初次適用日前簽定之合約沿用原依 IAS 17 及 IFRIC 4 所決定是否包含租賃之結論。

承租人

- 可選擇採「全部追溯法」或「修正式追溯法」
- 若採用「修正式追溯法」：
 - 不須重編比較期間資訊，而初次適用新準則之累積影響數係認列於生效日之期初保留盈餘（或其他適當的權益科目）。
 - 使用權資產及租賃負債之衡量：豁免全部追溯計算該等餘額；
- 初次適用日前之售後租回交易：維持原 IAS 17 判斷之售後租回類型（售後以營業租賃租回或售後以融資租賃租回），分別按過渡規定進行會計處理；及
- 企業合併中所認列之相關金額：應將營業租賃下因有利或不利條款所認列之資產或負債除列，相對金額調整使用權資產之帳面金額。

出租人

- 除轉租外，於初次適用日已存在之租賃不改變其會計處理。

施行新租賃準則

經考量施行新準則所要投入之時間及成本，IASB 將生效日訂為 2019 年 1 月 1 日，以讓企業有時間考量 IFRS 16 之影響，諸如以下各項：

- 系統及流程所需進行之變動；例如，就個別租賃或租賃組合進行相關計算；
- 涉及更多判斷，特別是租賃之定義及租賃期間之評估；
- 若就課稅目的，租賃之處理係基於會計處理，其可能之稅務影響；及
- 企業為符合揭露規定可能須蒐集額外資訊。

[本文係編譯自 [IFRS in Focus – IASB issues IFRS 16 – Leases](#)]

IFRS 相關資訊，請參閱 <http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2016 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有

保留一切權利