



租賃業務適用 IFRS16 後常見會計問題解析

國際財務報導準則第 16 號「租賃」自 108 年開始適用，本文針對實務上常見相關疑義，以案例方式說明並摘述準則相關規範之精神，以協助企業評估其會計處理。

郭士華、陳淑芬（安侯建業聯合會計師事務所會計師、協理）

壹、前言

我國各企業於民國 108 年開始適用國際財務報導準則（International Financial Reporting Standard）第 16 號「租賃」（以下簡稱 IFRS16）迄今，普遍已經熟悉承租人使用權會計處理模式，但也陸續出現準則在實務應用上的疑義，如租賃合約辨識、租賃給付區分、租賃期間判斷及租賃負債變動等，本文將進一步釐清以協助企業分析判斷，並為

妥適之會計處理。

貳、租賃合約辨識－租賃或買賣

隨著社經環境發展與市場需求變化，企業的營運形態益發多元。一份合約所表彰的經濟實質可能與法律形式不盡相同。舉例來說，因應永續意識抬頭，國際間紛紛鼓勵企業從節約能源著手，因此開始有能源業者提供客戶解決方案，協議由能源業者協助建置節能設備並導入軟體系統整合。此類

合約期間通常約定為 4 到 7 年，期間內節能設備的法定所有權人是能源業者，客戶不得逕行處分或質押，合約到期時則無償或以極低價格將節能設備的法定所有權移轉給客戶。一般而言，節能設備的經濟耐用年限為 20 年，而客戶所支付的價金則是以合約期間內所節省的能源為基礎計算變動對價。針對這樣的交易，是應以租賃節能設備處理而適用 IFRS16，抑或應以出售節能設備處理而適用 IFRS15「客戶之合約收入」

規範？

這個問題的關鍵在於租賃定義。IFRS16 第 9 段指出辨識租賃時，若合約轉讓「使用」已辨認資產之控制權一段時間以換得對價，該合約係屬（或包含）租賃。相對的，IFRS15 第 31 段則指出，於（或隨）企業將所承諾之商品或勞務（即資產）移轉予客戶而滿足履約義務時，企業應認列收入，資產係於（或隨）客戶取得對該資產之控制時被移轉；IFRS15 第 38 段並進一步說明，考量控制移轉的指標包括但不限於：收取款項之現時權利、法定所有權的歸屬、標的資產之實體持有、所有權重大風險及報酬之移轉、客戶對資產之接受等。由此不難看出，雖說都是控制的移轉，IFRS16 要求的是使用權控制的移轉，而 IFRS15 要求的則是所有權控制的移轉。那麼，又該如何判斷移轉的是使用權還是所有權的控制呢？

IFRS16 第 B9 段在闡述辨識租賃的應用指引中，對於評

估使用權的控制，強調「取得來自使用所產生的幾乎所有經濟效益」，並主導使用的權利；也就是說，承租人所取得的經濟效益是經由使用所產生，而非因為持有所產生。例如，在 IFRS16 釋例 9A 提及透過使用標的資產所產生之再生能源抵減，比方說碳排放額度，就是表彰使用權控制的經濟效益，享有該效益的一方即為取得使用權控制的一方；相反的，因持有標的資產所產生之所得稅抵減，比方說投資研發設備取得的投資抵減，則是表彰所有權控制的經濟效益，無須透過使用標的資產就能產生，享有該效益的一方即為取得所有權控制的一方。

分析過準則規範的脈絡後，我們回到問題本身。協議內容中不容忽視的一項約定是法定所有權歸屬，IFRS15 固然認為法定所有權是經濟實質上所有權的指標之一，卻也同時在第 38 (b) 段但書中提到，若保留法定所有權僅作為客戶

無法付款之保障，則該法定所有權並未排除對資產控制之移轉。由於前述合約下，節能業者對於交易對價係以交付節能設備後一段相當長期間之實際節能效益計收，節能業者自可主張保留法定所有權的目的是為了保障債權。因此，這個條款並不能作為判斷交易在經濟實質上是租賃或買賣的唯一依據。

而涉及使用權控制或所有權控制判斷，所稱相關效益由誰享有的評估，經由使用節能設備所產生的節能效益顯而易見是由客戶享有，即便該等效益有一部分用以支付節能業者作為對價，IFRS16 第 B23 段已說明此種情況並不影響判斷。另一方面，對於所有權相關效益的評估，目前實務上常見可供分析的依據是政府補助，不過政府補助還有兩個面向要考慮，一個是補助企業投資設置節能設備，因此補助收益跟所有權相關；另一個則補助企業實際節能效果，這就跟使用權



有關。不同補助目的下，將會得出不同結論。

因此，對於節能業者提供客戶節能方案究竟應該以租賃或買賣處理的討論，仍舊必須回歸個別合約條款約定依前述邏輯綜合分析。在指標紛雜的情況下，企業管理階層應梳理出最能代表交易經濟實質的會計處理方式，因為適用不同準則將導致收入認列時點跟金額衡量的不同，進而影響財務報表使用者對企業經營績效的評估。

參、租賃給付區分—地價（房屋）稅或租賃給付

一份合約經過辨識係屬（或包含）租賃時，應依 IFRS16 第 12 段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；除非承租人選擇適用第 15 段所述不予區分的權宜做法，將每一租賃組成部分及所有非租賃組成部分以單一租

賃組成處理。舉例來說，承租機器設備時一併購買承租期間之維修服務，此時，承租機器設備之會計處理適用 IFRS16，而維修服務之會計處理則適用 IFRS15，並將對價分攤給兩個組成部分；承租人也可以選擇採權宜做法，忽略維修服務，將合約整體視為租賃，將所有對價列為租賃給付，並依規定認列租賃負債。實務上常見租賃條款有承租不動產時，約定由承租人支付屬出租人應負擔之地價稅、房屋稅或管理費等，是否應該比照前述觀念，將該等稅費與承租不動產所支付租金本身區分為不同合約組成部分的對價？

此問題關鍵在於應付稅費是否產生合約的單獨組成部分。IFRS16 第 B33 段明確指出，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，應分攤至合約中可辨認之單獨組成部分。

也就是說，承租人所支付地價稅、房屋稅或管理費等並未相對應收受出租人所移轉的商品或勞務，因此不是合約的單獨組成部分，自然無須分別處理。不過要特別注意的是，如果合約只承租不動產一個組成部分，那麼包括租金及該等稅費所有對價都是租賃給付；但前例所述，合約包含承租不動產租賃組成部分及清潔服務非租賃組成部分時，除非選擇採用前述權宜做法，租金、清潔服務費及該等稅費所有對價應該以可觀察之單獨價格分攤至租賃給付、清潔服務費用兩個組成部分。此外，分攤至租賃給付的部分屬於固定給付、實質固定給付或依據指數、費率計算者，應依規定計入租賃負債衡量。

類似問題還有承租人支付租金時加計之營業稅是否屬於租賃給付的爭議，國際上大型會計師事務所討論後認為，無論是加值型或總額型營業人，營業稅之性質均係屬承租人應負擔費用，經由出租人代為收取後轉付予稅捐機關，並非租金對價之一部分，因此不計入租賃給付；其性質為政府所課徵之具經濟效益之資源流出，應適用國際財務報導解釋第 21 號「公課」處理。

肆、租賃期間判斷－ 續租的可執行權利

要計算一項租賃組成部分，依據 IFRS16 應認列的租賃負債，除辨識租賃給付金額之外，另一個輸入值是租賃期間。依據 IFRS16 第 18 段，租賃期間為租賃之不可取消期間，併同承租人可合理確定將行使延長選擇權所涵蓋之期間，以及將不行使租賃終止選擇權所涵蓋之期間。而評估承

租人是否可合理確定將行使或不行使該等選擇權時，應考量將對承租人產生經濟誘因之所有攸關事實及情況。

舉例來說，假設承租一項機器設備合約期間 5 年，租賃開始 2 年後得選擇終止合約且無須支付賠償款，5 年租期屆滿後，得以當時市場行情選擇續租 5 年 2 次；承租人使用該機器設備生產汽車零件，並已與第三方簽訂供貨合約為期 10 年，且設備的安裝成本重大。此種情形下，合約的不可取消期間為 2 年，由於重新安裝成本重大，承租人可合理確定不會執行終止選擇權，因此終止選擇權所涵蓋的期間 3 年也必須計入租賃期間。此外，已簽訂的供貨合約即為行使續租選擇權之經濟誘因，是以亦可合理確定至少會行使 1 次續租 5 年之選擇權。如此一來，租賃期間的評估極有可能是 10 年。

然而實務上某些租約期間只有 1 年，卻載明到期承租

人有優先續租權，或者若合約雙方都沒有提出異議就自動展延，因此承租人可能已經實際使用標的資產很長一段時間；某些租約甚至沒有約定到期日，僅敘明承租人得於通知期間提出要求經出租人同意後終止。在這些情況下，應如何決定合理的租賃期間呢？

依據 IFRS16 第 B34 段及第 BC127 段，評估租賃期間的關鍵在於決定合約可執行期間。當合約雙方均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，該租賃不再可執行；若承租人須經出租人同意才能執行租賃之延長，其選擇權亦非可執行。而在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。

至於如何判斷承租人是否具有可執行之續租權利，經參考 IFRSs 問答集中有關企業與經濟部所屬園區管理局簽訂土地租賃合約之案例說明，除非



雙方另訂新約，否則租賃期間屆滿時合約當然終止。另一方面「產業園區土地建築物與設施使用收益及處分辦法」第 22 條則規定，承租人於租賃期間無違反租賃契約情事，期滿時得優先承租，並應於租賃期滿前一個月以書面提出申請。這種合約與法令間看似矛盾的情況下，企業應如何判斷是否具有續租的可執行權？經主管機關召集學者及大型會計師事務所討論後，最終於 IFRSs 問答集做出回歸 IFRS16 相關規定的結論，應依合約條款、條件、其他相關事實及情況（包含相關法令、行政規則等）實質判斷。可見得租賃期間評估確實有準則應用上的困難。

前述租約在雙方沒有異議的情況下自動展延，可以解讀為承租人的續租權利需要出租人同意才能行使。因此依據 IFRS16 準則判斷是沒有可執行權的，但不容忽略的事實是，歷史經驗上承租人已經使用標的資產很長一段時間時，表示

出租人通常會同意續租，在這個情形下，租賃期間若評估為 1 年反而形成不合理的結果，尤其是針對企業營運主要營業用的資產，在沒有停止經營的規劃下，預計很有可能在合約到期後仍會繼續使用標的資產，至於會延長到多久，企業還是得考量其經濟誘因、營運計畫、出租人意向等因素綜合評估後實質判斷。承租人若是透過租賃使用營運主要資產，釜底抽薪的方法還是配合其經營策略與出租人約定合理租賃期間及延長或終止權利等，以避免將營運暴露於高度不確定性的風險中。

租賃期間評估除影響租賃負債的衡量金額外，還牽涉到使用權資產與租賃改良物的折舊攤提年限；特別是承租土地後投入重大金額興建不可移動的建築物，同時也會是續租權執行與否的經濟誘因之一。依據 IFRS16 第 32 段，承租人應以使用權資產耐用年限或租賃期間兩者之較短者，對使用

權資產提列折舊。主管機關於前述問答集中釐清，租賃期間若短於承租土地上所興建建築物之經濟耐用年限，應以租賃期間作為建築物提列折舊之年限。

伍、租賃負債變動－租賃負債重評估或租賃修改

由於租賃期間涉及前述眾多估計及假設，IFRS16 於第 20 段針對租賃開始之後，屬於承租人控制範圍內之重大事項或情況重大改變發生，且影響其先前決定租賃期間相關選擇權行使與否之判斷時，要求應予重評估租賃負債。另一方面，也有可能發生非屬租賃原始合約條款、條件一部分之租賃範圍或租賃對價變動等租賃修改，而須重新計算租賃負債的情況。舉例來說，若企業承租店面 100 坪，合約期間為 4 年，租賃開始 1 年後得選擇終止合約且無須支付賠償款，而企業於開始日可合理確定不會行使

終止選擇權，因此評估租賃期間為 4 年；惟第 1 年底因受新冠肺炎疫情影響，承租人決定改變營運策略轉往電商發展，與出租人協商後將租賃範圍縮減為 50 坪並預計於第 2 年底執行終止選擇權。這時候，應該以租賃負債重評估或租賃修改處理，兩者又有甚麼不同？

依據 IFRS16 第 40 至 46 段及附錄 A 用語定義，租賃負債重評估係指租賃原始合約沒有變動，但原來約定權利（諸如延長、終止或購買選擇權）執行與否的評估有變動，或者是用於決定租賃給付之指數或費率（如物價指數）變動，導致未來租賃給付有變動的情況；而租賃修改則指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變動，也就是有更改原先合約條款的情況。租賃負債重評估原則上係使用原折現率重評估，除非因租賃期間變動或購買選擇權執行與否變動導致租賃之經濟意涵已改變，或因浮動利率變動，此

時則以修正後折現率折現，而重評估的變動數入帳時一律相對應調整使用權資產；相反的，租賃修改則應全面使用修正後折現率，原則上其差額入帳時也是相對應調整使用權資產，例外則是在租賃縮減的情況下，應依減少範圍調減使用權資產之帳面金額，以反映租賃之部分或全面終止，並認列相關利益或損失。

上述問題所述的變動同時包含兩個項目。首先，終止選擇權行使與否的評估結果不同，影響租賃期間造成經濟意涵改變，屬於應以修正後折現率計算的租賃負債重評估，差異金額相對應調整使用權資產；其次，修改條款減少承租坪數屬於租賃範圍縮減的租賃修改，企業得選擇同時以縮減比率（如所減少 50 坪租金公允價值占原先 100 坪租金公允價值之比率）減少租賃負債及使用權資產，並將差異金額認列於損益。

陸、結語

IFRSs 的會計處理架構以原則為基礎，而 IFRS16 最重要原則在於把承租人的租賃都視為透過融資購買資產使用權，使用期間、對價跟折現率的判斷都是為了合理衡量資產、負債認列金額。未來企業若能確實掌握準則規範之精神，妥適辦理租賃合約辨識、租賃給付區分、租賃期間判斷及租賃負債變動等之會計處理，則有關租賃交易之經濟實質資訊，將可於財務報表允當表達。❖