

推動我國採用國際財務報導準則 研討會

IFRS 16 *Leases* 新租賃準則

資誠聯合會計師事務所

謝智政 會計師

2017年7月



謝智政 會計師

資誠聯合會計師事務所

☎ +886-2-2729 6666 ext. 25215

✉ chih-cheng.hsieh@tw.pwc.com

資誠 (*PwC Taiwan*) 專業團隊

| 學歷 |

- 國立台灣大學會計學研究所

| 經歷 |

- 資誠聯合會計師事務所審計服務部合夥人
- 普華永道中天會計師事務所廈門主管合夥人
- 資誠聯合會計師事務所財務報表諮詢顧問合夥人
- 資誠聯合會計師事務所 IFRS 推行專案負責人
- 曾服務於美國 PricewaterhouseCoopers - Boston 審計服務部
- 中華民國會計師 / 美國麻薩諸塞州會計師

| 專長 |

- IFRS 及美國會計準則審計及諮詢服務
- 協助企業轉換 IFRS 或美國會計準則相關服務
- 美國及海外上市及募資輔導服務
- 美國沙氏法案審計及相關諮詢服務

新租賃準則－一切都是從飛機開始！

“希望有一天，我所搭乘的這架飛機能夠真實反映在航空公司的資產負債表上。”

Sir David Tweedie Chairman of the IASB (25 April 2008)

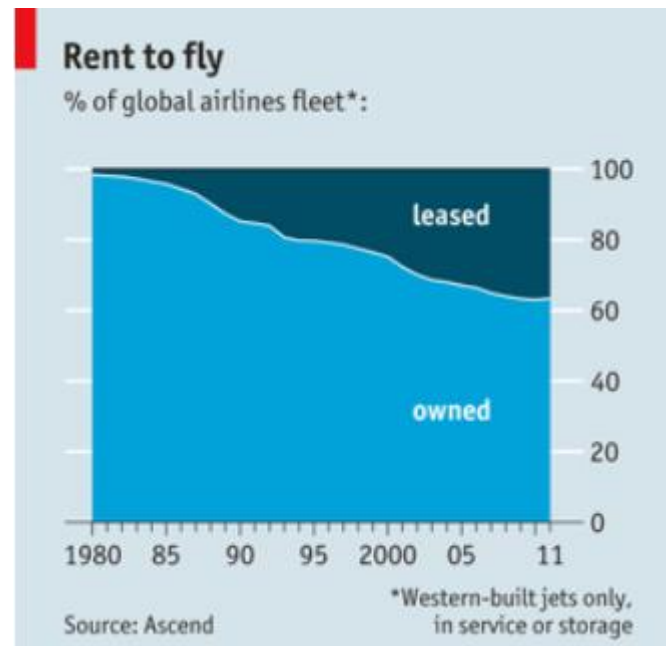
“...依據IASB的統計，有高達85%的租賃合約，是被判斷為營業租賃...而無須於企業的資產負債表中認列任何資產或負債...”



January 20, 2016

Accounting's big shake-up to bring more transparency

FINANCIAL TIMES



IFRS 16 – 漫長及曲折之路

2009年3月：
發布討論稿
(Discussion paper)

2010年8月：
對外徵求意見—
發布草案
(Exposure Draft)

2013年5月：
第二次徵求意見—
發布修正後草案
(Revised Exposure
Draft)

2016年1月：
發布準則

- 生效日：2019/1/1 (得提前適用，須連同IFRS 15一併適用)
- 台灣適用日：待主管機關評估後宣布



概述

.... 2019年並不是那麼遙遠！

IAS 17

2016

2017

2018

租賃準則轉換

IFRS 16

對幾乎所有租賃合約，**承租人**應按**單一會計處理**，認列**使用權(right-of-use)資產**及**租賃負債**

承租人應分別認列**折舊費用**（對使用權資產）及**利息費用**（對租賃負債）

豁免：

短期租賃或低價值標的資產租賃

生效日：
2019/1/1

IFRS 16 於
2016/1/13正式發布

加強相關揭露

出租人之會計處理仍相同，按**營業租賃**及**融資租賃**兩種類型處理

得提前適用
(須連同IFRS 15一併適用)

對承租人之主要影響－資產負債表

	IAS 17		IFRS 16
	融資租賃	營業租賃	幾乎所有租賃
資產	 		 
負債			
資產負債表外 權利/義務		  	

對承租人之主要影響 – 損益表

	IAS 17		IFRS 16
	融資租賃	營業租賃	幾乎所有租賃
收入	X	X	X
營業成本 (不包括折舊及攤銷)	---	單一 租金費用	---
EBITDA			↑↑
折舊及攤銷	折舊	---	→ 折舊
營業利益			↑
財務成本	利息	---	→ 利息
稅前淨利			↔

對承租人之主要影響

IFRS 16: 所有租賃皆入資產負債表

幾乎所有租賃

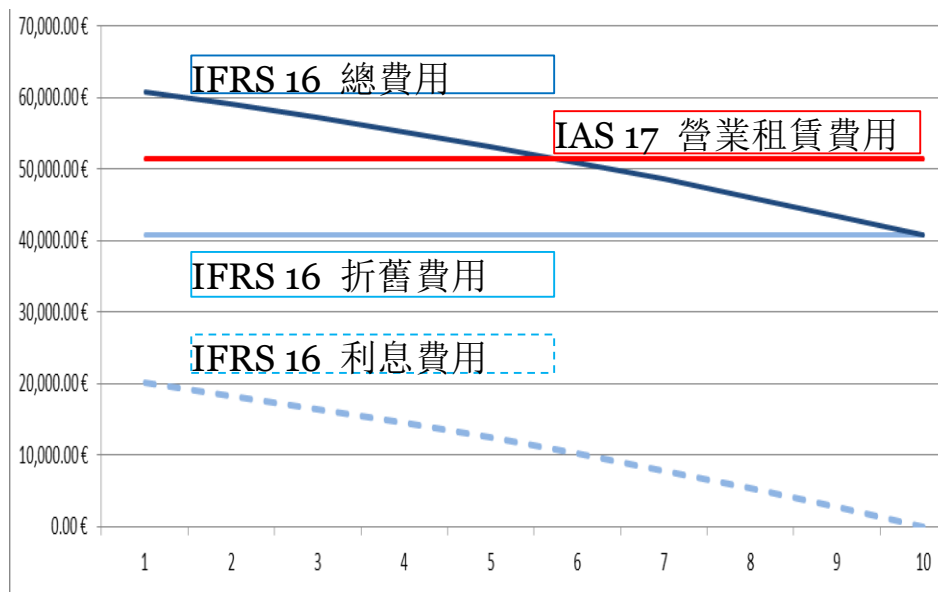
使用權資產

租賃負債

折舊費用

利息費用

費用認列於損益之模式



衝擊最大的產業以大量使用營業租賃的業別為主 航空、零售及休閒旅遊業 衝擊最大

Industry sector	Number of companies	Total assets (in millions of US\$)	Future payments for off balance sheet leases (undiscounted) (in millions of US\$)	Future payments for off balance sheet leases / total assets	Present value of future payments for off balance sheet leases (estimate) (in millions of US\$)	Present value of future payments for off balance sheet leases / total assets
Airlines	50	526,763	151,549	28.8%	119,384	22.7%
Retailers	204	2,019,958	571,812	28.3%	431,473	21.4%
Travel and leisure	69	403,524	115,300	28.6%	83,491	20.7%
Transport	51	1,111,111	172,111	15.5%	68,175	11.6%
Telecommunications	10	1,111,111	83,889	7.7%	61,111	6.1%
Energy	10	1,111,111	83,889	7.7%	61,111	5.5%
Media	10	1,111,111	83,889	7.7%	61,111	5.5%
Distributors	10	581,503	31,410	5.4%	25,092	4.3%
Information technology	10	1,111,111	69,870	3.7%	56,806	3.0%
Healthcare	10	1,111,111	72,149	3.8%	54,365	2.9%
Others	300	13,959,223	401,703	2.9%	306,735	2.2%
Total	1,022	30,943,502	2,195,510	7.1%	1,661,787	5.4%

零售業
(營業據點與設備)

航空業 (飛機)

休閒旅遊業 (營業場所)

資產及負債增加
20%!

See Appendix A to this document for information about the assumptions used to estimate the amounts shown in this table.

其他業別也會受到不同程度的影響

運輸、通訊、能源及媒體業也將受到顯著的衝擊

Industry sector	Number of companies	Total assets (in millions of US\$)	Future payments for off balance sheet leases (undiscounted) (in millions of US\$)	Future payments for off balance sheet leases / total assets	Present value of future payments for off balance sheet leases (estimate) (in millions of US\$)	Present value of future payments for off balance sheet leases / total assets
Airlines	10	526,763	151,549	28.8%	119,384	22.7%
Retailers	10	2,019,958	571,812	28.3%	431,473	21.4%
Travel and leisure	10	403,524	115,300	28.6%	83,491	20.7%
Transport	51	585,964	90,598	15.5%	68,175	11.6%
Telecommunications	56	2,847,063	219,178	7.7%	172,644	6.1%
Energy	20	5,192,938	400,198	7.7%	287,858	5.5%
Media	48	1,020,317	71,743	7.0%	55,764	5.5%
Distributors	26	1,020,317	71,743	7.0%	55,764	5.5%
Information technology	58	1,020,317	71,743	7.0%	55,764	5.5%
Healthcare	18	1,020,317	71,743	7.0%	55,764	5.5%
Others	13,959,223	13,959,223	1,195,510	2.9%	975,764	2.2%
Total	1,022	30,943,502	2,195,510	7.1%	1,725,764	5.4%

運輸業（交通工具）





能源業
（機器設備）

通訊業
（通訊設備及器材）

媒體業（機器設備）

資產及負債增加
5%~12%!

IFRS16下KPI衝擊最大的產業

Industry		Median increase in debt	% entities with over 25% increase	Median increase in EBITDA
 Retail	增加近98%!	+98%	35%	+41%
 Airlines		+47%	50%	+33%
 Professional services		+42%	40%	+15%
 Health Care	增加超過40%!	+36%	62%	+24%

EBITDA變化大於30%!

資料來源: 2016 PwC Global Lease Capitalisation study of 3,199 listed IFRS reporters

對台灣而言，零售業普及，也有多家航空公司及專業服務業，IFRS 16將對台灣有絕對的衝擊！

大綱

辨認租賃

售後租回交易

承租人會計

過渡規定

出租人會計

附 錄

旅途愉快！



大綱

辨認租賃

- IFRS 16之範圍
- 租賃之定義
- 區分合約組成項目
- 合約之合併
- 租賃期間
- 認列與衡量之豁免

承租人會計

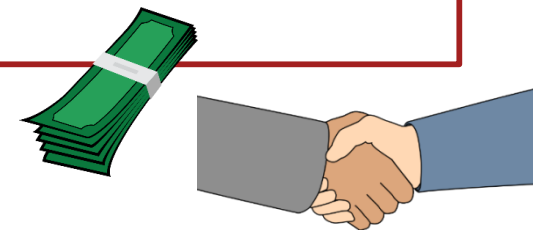
- 概述
- 原始衡量
- 後續衡量
- 租賃修改
- 表達及揭露

出租人會計

- 概述
- 轉租

IFRS 16之範圍

租賃 = 將一項資產（標的資產）的**使用權**轉讓一段時間以換得對價之合約



除下列外，企業之所有租賃皆屬IFRS 16之範圍：

非再生資源之探勘或使用之租賃	排除
承租人對所持有屬IAS 41範圍內之生物資產之租賃	排除
IFRIC 12範圍內之服務特許權協議	排除
出租人對所授與屬IFRS 15範圍內之智慧財產授權	排除
承租人對所持有屬IAS 38範圍內之授權協議下之權利（影片、專利權及著作權等）	排除
其他無形資產	承租人得自行選擇（會計政策選擇）

租賃之定義

1

有一項已辨認資產(*identified asset*)



如果供應商有替換資產之實質性權利，則沒有已辨認資產

以及

2

合約轉讓了一項已辨認資產之使用之控制權 (*right to control the use*)



於整個使用期間有權透過使用該已辨認資產獲取其幾乎所有之經濟效益

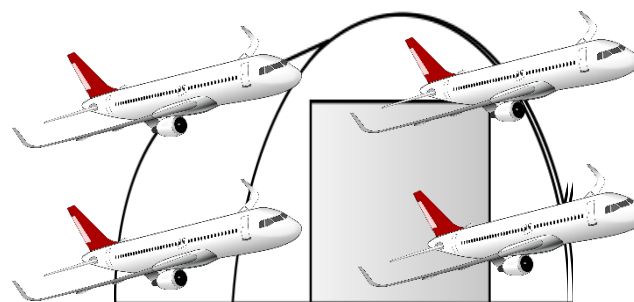


於整個使用期間有權主導該已辨認資產之使用

租賃之定義－已辨認資產 (1/3)

已辨認資產

- 已辨認資產係可
 - 明確(explicitly)被指定，例如編有序號；或
 - 隱含(implicitly)被指定



租賃之定義 – 已辨認資產 (2/3)

已辨認資產

供應商是否有替換資產之實質性權利？

➤ 下列情況若同時符合，則替換資產之權利係具實質性：

a) 有替換資產之實際能力，且

- ✓ 供應商有權/ 客戶無法防止
- ✓ 輕易可得或可於一段合理時間內獲得

b) 經由行使替換權利獲取經濟效益

➤ 下列非為實質性權利：

- ✓ 因資產無法正常運作或技術升級
- ✓ 僅能於特定日或特定事項發生以後始有
 - 非於在整個使用期間具有替換之實際能力
 - 不認為可能發生之未來事項，評估時應予以排除

若無法立即判斷供應商替換資產之權利是否具有實質性？

應假定該權利不具實質性

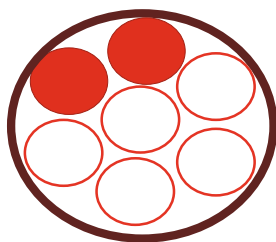
➔ 有一項已辨認資產

租賃之定義－已辨認資產(3/3)

資產之一部分

實體可區分之部分

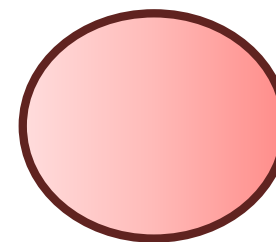
例如：建築物之一樓層、電纜線中可區分之光纖



已辨認資產
(假定其他條件皆符合)

部分產能

例如：光纖電纜之部分產能



沒有已辨認資產
(除非其代表幾乎所有之產能且
其他條件皆符合)

租賃之定義－有權控制資產之使用 (1/2)

客戶在整個使用期間，具取得來自使用資產之**幾乎所有經濟效益**之權利

例如：

- 專屬使用該資產
- 主要產出及副產品
- 自與第三方之商業交易所可實現之其他經濟效益(e.g.轉租)
- 排除： 與資產所有權有關之利益 (e.g.與該標的資產所有權有關之租稅抵減)

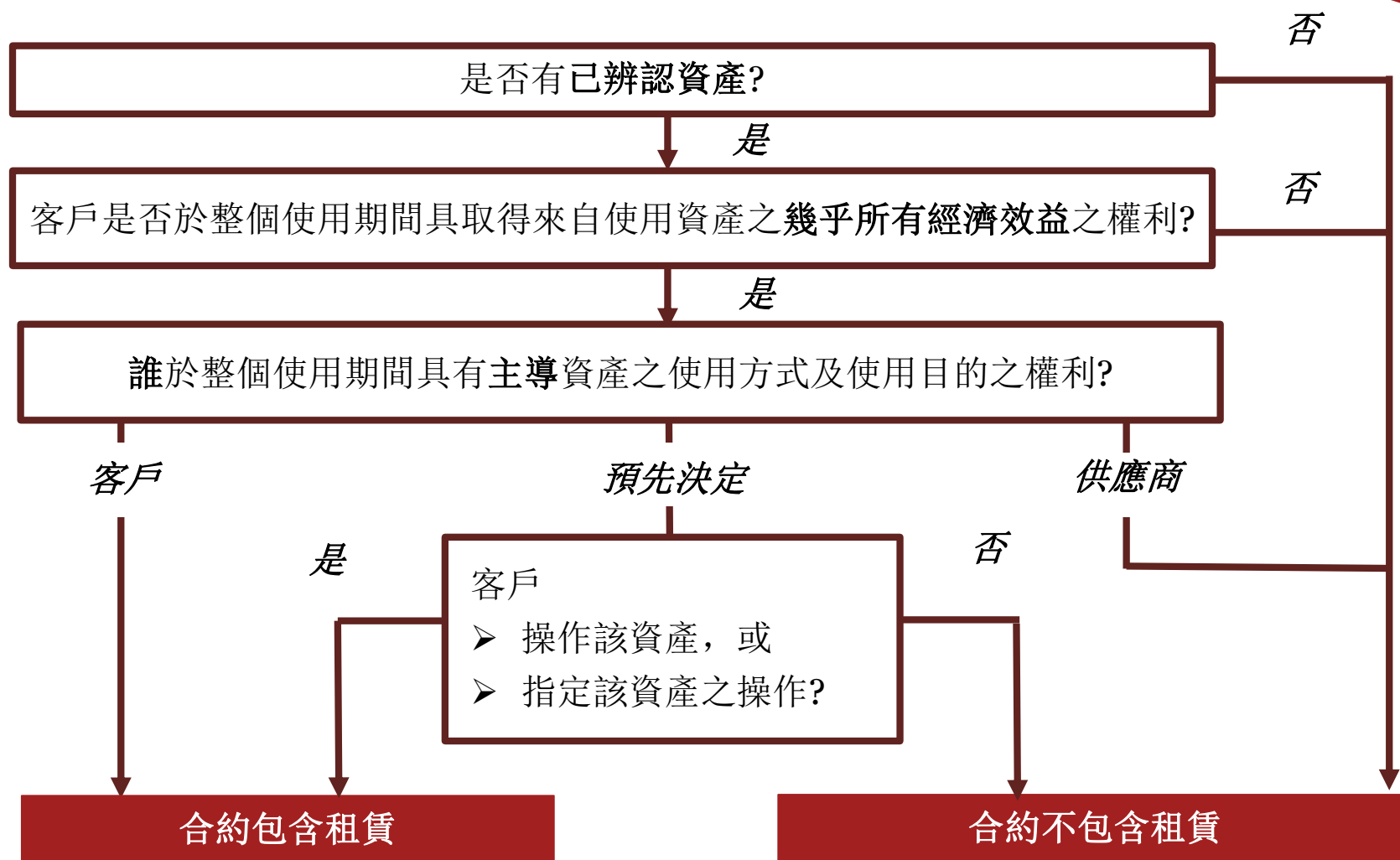
租賃之定義－有權控制資產之使用 (2/2)

客戶在整個使用期間，具**主導資產使用之權利**，亦即符合下列情況之一時：

- 具主導該資產之使用方式及使用目的之權利；或
- 預先決定，且：
 - a) 客戶於整個使用期間具**操作**該資產之權利；或
 - b) 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。

供應商之**保障性權利**通常係界定客戶使用權之範圍，並不妨礙客戶具有主導資產使用之權利。

租賃之定義－流程圖



租賃之定義－釋例 專櫃



- 合約載明專屬使用特定專櫃
- 房東得要求客戶移至另一專櫃；有許多類似專櫃隨時可供使用
- 房東自遷移所獲取之利益僅在新客戶支付之特定租金；搬遷專櫃的可能性不大
- 合約期間，全由客戶決定專櫃之使用
- 租金：固定租金加營業額抽成

合約是否包含一項租賃？

已辨認資產？

替換權利不具實質性！



幾乎所有經濟效益之權利？



主導資產之使用？



此合約包含一項租賃

區分合約之組成部分 (1/2)

企業應辨認每一項組成部分並分別進行會計處理

單獨租賃
組成部分

區分
租賃組成部分

非租賃
組成部分

條件：

自該組成部分本身或連同其他輕易
可得之資源獲益；

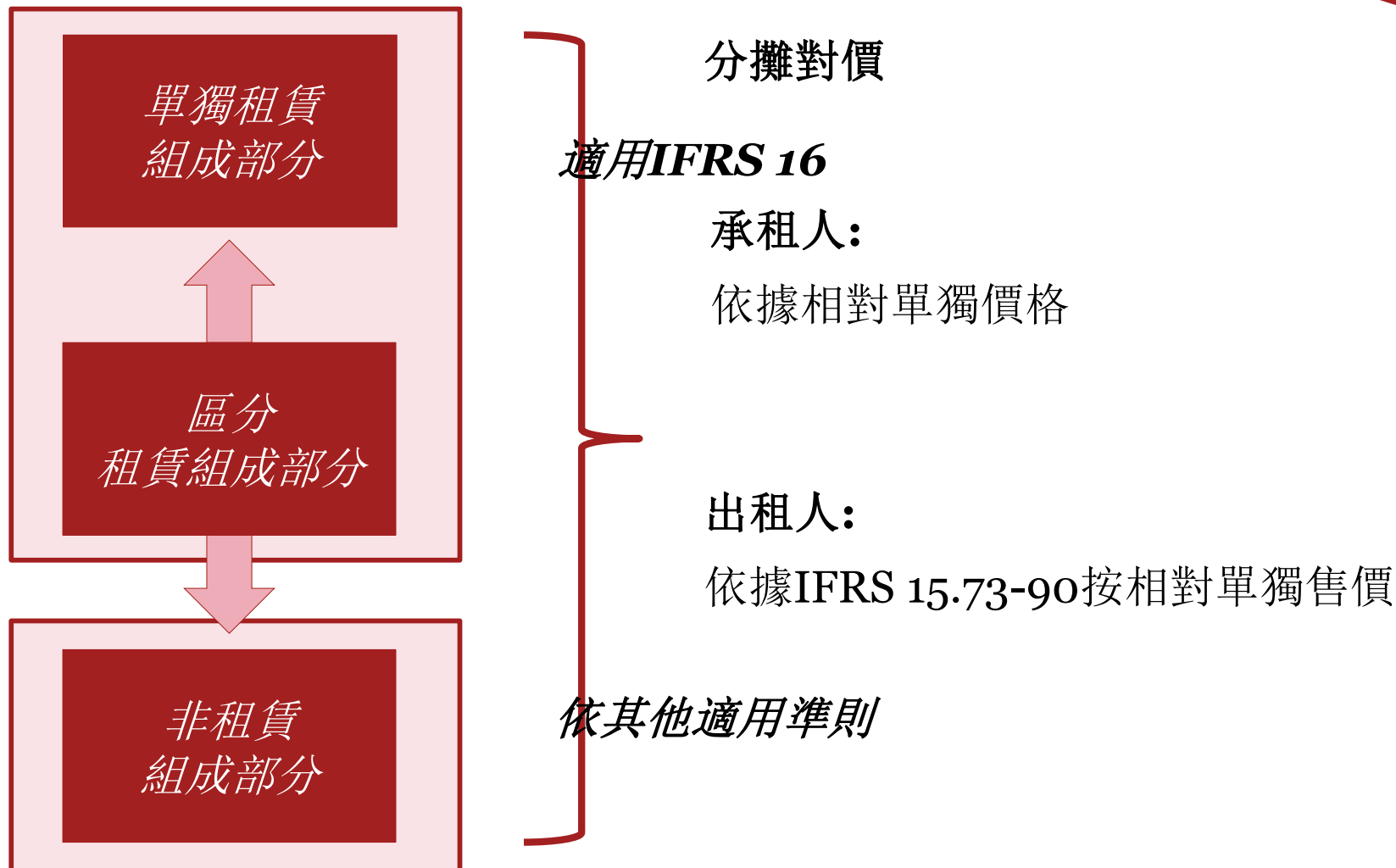
且

非高度取決於合約中其他組成部分
或與其高度相互關聯

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，以單一租賃組成部分
處理。

區分合約之組成部分 (2/2)



合約之合併

合約 1

合約 2

合約 3

若符合下列條件時，企業應將與同一交易對方*簽訂之兩個或多個合約予以合併：

- 同時或接近同時簽訂

並符合下列條件之一：

- 以包裹方式議定

或

- 某一對價取決於其他價格/履行結果

或

- 所移轉之標的資產使用權形成單一租賃組成部分

* 或該交易對方之關係人

租賃期間 (1/2)

租賃之不可取消期間

+

延長租賃之選擇權所涵蓋之期間

+

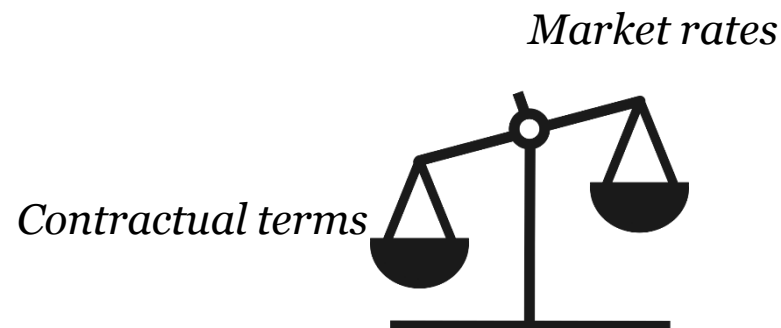
終止租賃之選擇權所涵蓋之期間

若 承租人可合理確定將行使

若 承租人可合理確定將不行使

評估“可合理確定(reasonably certain)” – 應考量行使/不行使產生經濟誘因之所有攸關事實與情況，例如：

- 與市場費率相比之合約條款及條件
- 重大租賃權益改良
- 與終止有關之成本/新約成本
- 對營運之重要性
- 與行使有關之限制條件



租賃期間 (2/2)

重新評估租賃期間，當：

不以一項單獨租賃處理
之**合約修改** (承租人)

可合理確定**選擇權**之行使或不行使

因為：

- 發生使承租人負有義務行使或禁止行使選擇權之事項；或
- 承租人不行使[行使]先前於決定租賃期間時所包含[未包含]之選擇權；或
- 在承租人所控制範圍內且影響可合理確定行使或不行使選擇權之重大事項或情況重大改變發生時。

認列與衡量之豁免 (1/3)

短期租賃

- 租賃期間不超過12個月；任何含有購買選擇權之租賃，非屬短期租賃。
- 會計政策選擇 (依標的資產之類別分別選擇)
- 僅適用於承租人
- 亦適用於企業合併 (被收購者為承租人):
自收購日後租賃期間不超過12個月

 收購者得適用短期租賃之豁免

- 後續期間：

 租賃修改

 租賃期間變動

} 將該租賃視為
一項新的租賃

認列與衡量之豁免 (2/3)


低價值標的資產之租賃

- 標的資產於全新時之價值不超過USD 5,000
- 會計政策選擇 (以個別租賃為基礎)
- 僅適用於承租人
- 亦適用企業合併中被收購者之合約



認列與衡量之豁免 (3/3)

組合法



具類似特性之租賃合約

及



適用本準則於該組合及該組合內之個別租賃，對財務報表之影響無重大差異



組合法同時適用於承租人及出租人

大綱

辨認租賃

- IFRS 16之範圍
- 租賃之定義
- 區分合約組成項目
- 合約之合併
- 租賃期間
- 認列與衡量之豁免

承租人會計

- 概述
- 原始衡量
- 後續衡量
- 租賃修改
- 表達及揭露

出租人會計

- 概述
- 轉租

承租人會計－概述

資產負債表

使用權資產(Right-of-use asset)/
租賃負債(Lease liability)

損益表

折舊/減損
(使用權資產)

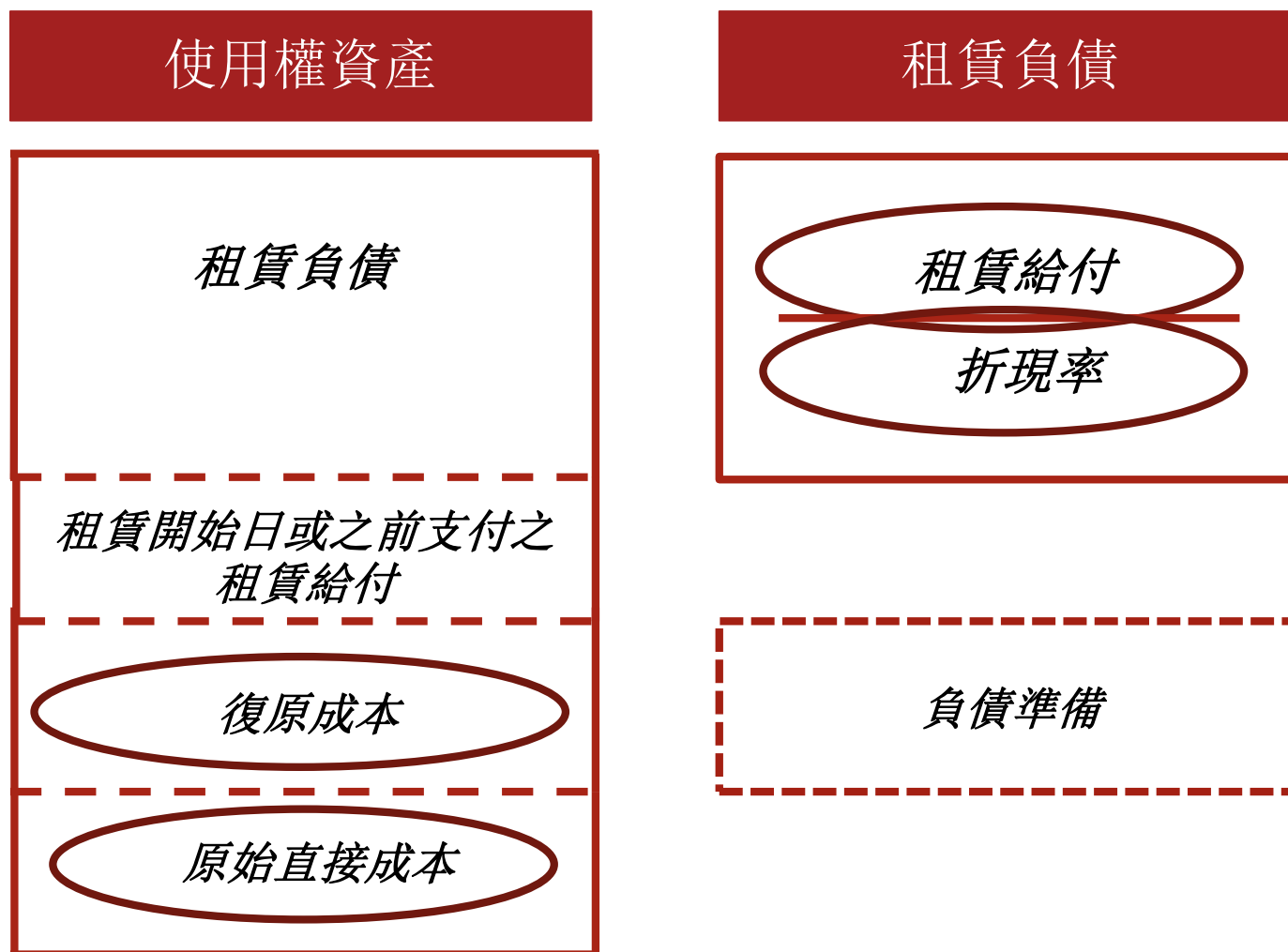
利息費用
(租賃負債)

變動租賃給付(未計入租賃負債衡量)

與IAS 17比較

[Link](#)

承租人會計－原始衡量(1/5)



承租人會計－原始衡量(2/5)

租賃給付

固定給付

+

變動租賃給付

+

殘值保證

+

承購權之行使價格

+

終止之罰款

- 包括實質(*in-substance*)固定給付
- 減除可收取之任何租賃誘因
- 僅取決於指數/費率
- 原始衡量係採用開始日之指數/費率
- 承租人預期支付之金額

若 承租人可合理確定將行使

若 租賃期間反映承租人將行使終止之選擇權

承租人會計－原始衡量(3/5)

變動租賃給付

取決於

指數/費率

例如：通貨膨脹/
利率或市場租金費率



租賃負債之一部分

其他變動

例如：零售商店之銷售額



非為租賃負債之一部分

實質固定給付

例如：僅於資產被證明於
租賃期間係屬可營運，方
支付該給付



租賃負債之一部分

實質固定給付



承租零售店面每年應支付之租賃給付：

- 若當年度營業收入低於\$1,000，則租金\$1
- 除上述情況：每年租金\$1,000,000
- 承租人須於正常營業時間開店營業

原始衡量租賃負債之每年租賃給付應為？

\$ 1

\$ 1,000,000

營業收入低於
\$1,000的可能性
極低(not genuine)

承租人會計－原始衡量(4/5)

折現率

租賃隱含利率

若該利率並非容易確定

租賃開始日承租人增額借款利率

原始直接成本

- 取得一項租賃所產生之增額成本，且若未取得該租賃將不會發生
- 例如：佣金、為取得租賃而支付給現有承租人之給付

承租人會計－原始衡量(5/5)

復原成本

- 包括下列成本：
 - 將標的資產復原至租賃合約所要求之狀態
 - 拆卸及移除標的資產
 - 復原標的資產之所在地點
- 按估計成本衡量 (IAS 37)

承租人會計－後續衡量(1/5)

使用權資產

- 採成本模式
- 折舊 (通常按直線法)
- 依據IAS 36判定是否發生減損及執行減損測試
- 調整租賃負債之再衡量數

租賃負債

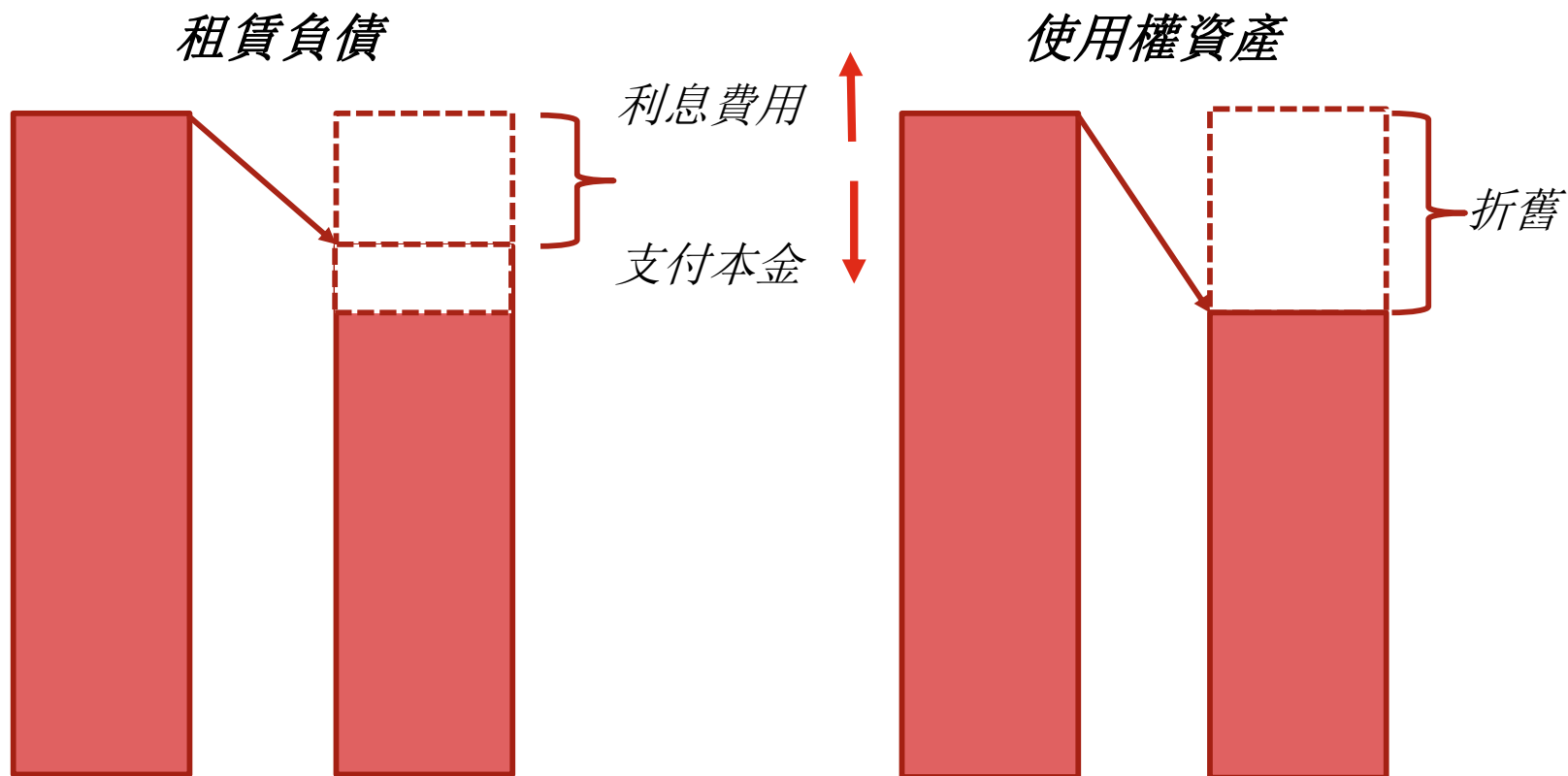
- 使用有效利息法衡量
- 兌換損益
- 再衡量以反映重評估、租賃修改或反映修正後實質固定租賃給付

變動租賃給付 (並非取決於指數/費率)

- 發生之期間認列於損益

承租人會計－後續衡量(2/5)

比較



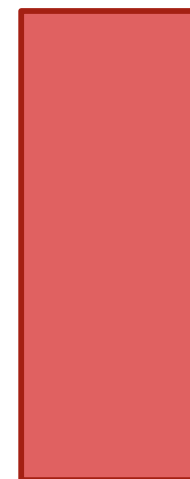
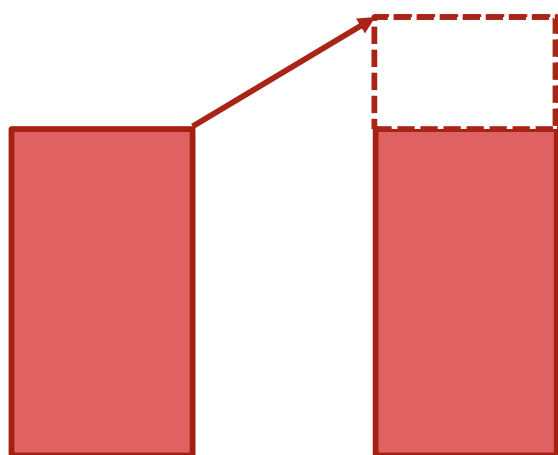
承租人會計－後續衡量(3/5)

導因於復原義務變動之重評估

相應調整使用權資產

復原義務

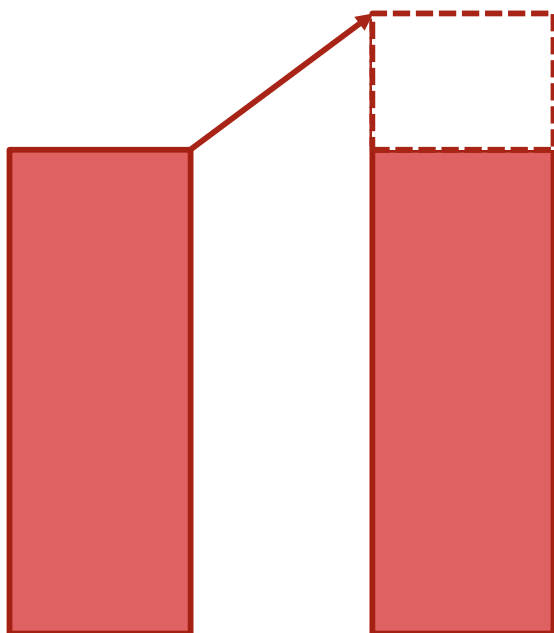
使用權資產



承租人會計－後續衡量(4/5)

租賃負債重評估

租賃負債



當下列任一情況發生應再衡量租賃負債：

- 租賃期間改變*
- 可合理確定行使或不行使承購權*
- 殘值保證下預期支付之金額變動**
- 用於計算變動租賃給付之指數/費率變動**

* 按修改後折現率調整

** 通常係按不變之折現率調整

承租人會計－後續衡量(5/5)

用於計算變動租賃給付之指數/費率變動

- 企業簽訂10年之租賃合約
- 每年租賃給付CU 50,000；年初支付
- 約定租賃給付每兩年予以調整，以反映消費者物價指數(CPI)；於開始日CPI=125

開始日

CPI = 125

認列
每年

第二年初

CPI = 130

新租賃給付: CU 54,000
(CU 50,000 × 135 / 125)

第三年初

CPI = 135

重衡量租賃負債，以反映未來8年
無需重評估，因為變動不影響給付
每年CU 54,000之給付

現金流量改變
= 重評估!

承租人會計－租賃修改(1/2)

單獨租賃，若：



增加租賃之範圍

及

租賃增加之對價

= 增加範圍之單獨價格 (加上適當調整)

其他：

調整現有租賃

➤ 使用修改生效日之折現率再衡量租賃負債

➤ 若增加租賃範圍

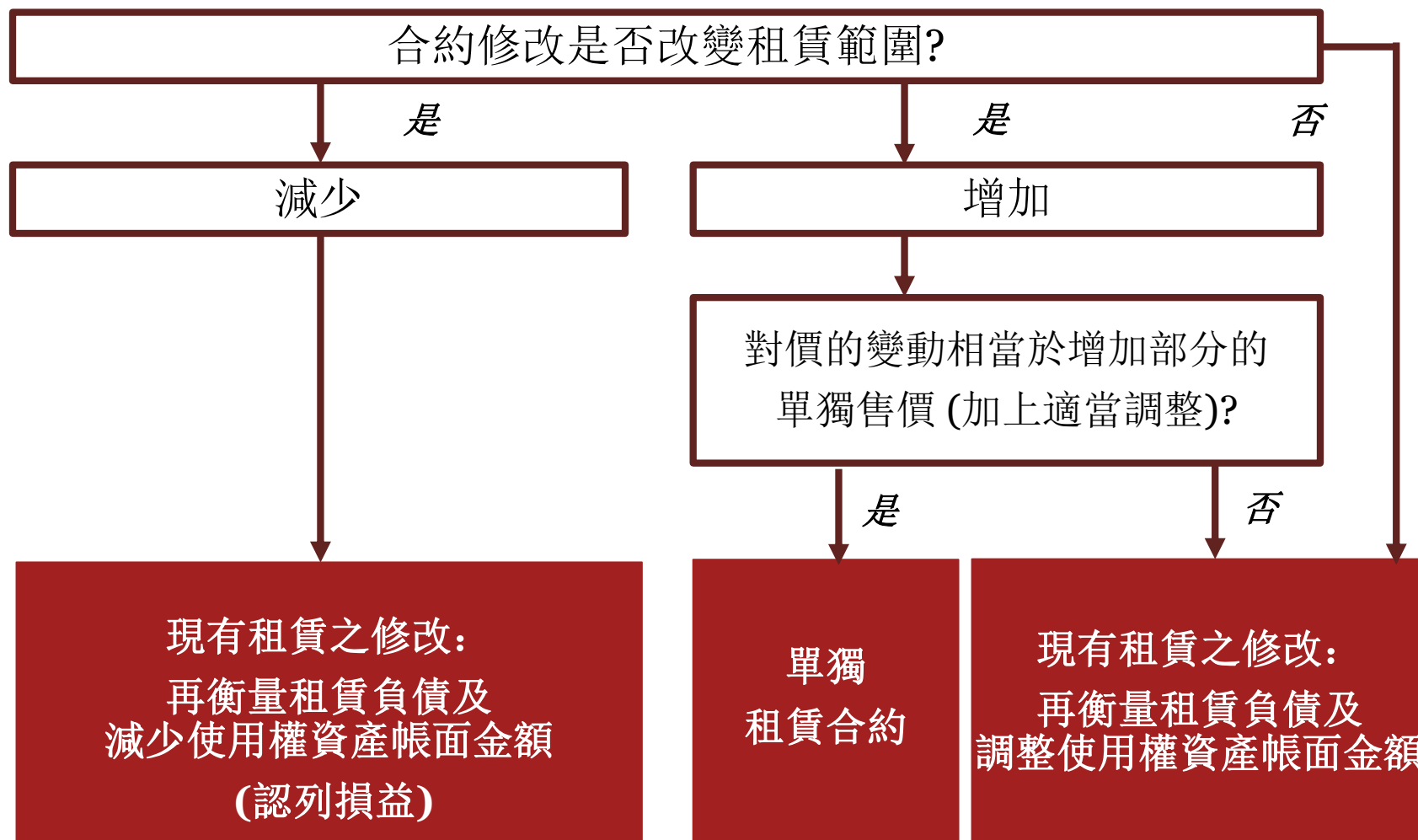
➤ 若對價改變

➤ 若減少租賃範圍

相應調整使用權資產

減少使用權資產以反映部分租賃終止

承租人會計－租賃修改(2/2)



使用權資產－其他衡量模式

投資性不動產

承租人應對之使用權資產適用IAS 40之**公允價值模式**，若：

- a) 符合投資性不動產定義，且
- b) 承租人對其投資性不動產適用公允價值模式。

承租人會計－表達 (1/2)

資產負債表

使用權資產

租賃負債

不動產、廠
房及設備：

使用權資產*

金融負債：

租賃負債*

* 須有額外揭露

損益表

收入

(...)

折舊及攤銷

折舊費用－使用權資產

財務成本

利息費用－租賃負債

承租人會計－表達(2/2)

現金流量表

來自營業活動之現金流量

短期租賃之租賃給付

低價值資產之租賃給付

未計入租賃負債之變動租賃給付

租賃負債利息部分之現金支付

取決於企業對
利息支付之會計政策
選擇

來自籌資活動之現金流量

租賃負債本金部分之現金支付

租賃負債利息部分之現金支付

大綱

辨認租賃

- IFRS 16之範圍
- 租賃之定義
- 區分合約組成項目
- 合約之合併
- 租賃期間
- 認列與衡量之豁免

承租人會計

- 概述
- 原始衡量
- 後續衡量
- 租賃修改
- 表達及揭露

出租人會計

- 概述
- 轉租

出租人會計－概述 (1/2)

分類

基於風險與報酬區分

融資租賃

應收租賃款
(租賃投資淨額)

營業租賃

標的資產



與現行準則(IAS 17)相較無重大改變

與IAS 17比較

Link

出租人會計－概述(2/2)

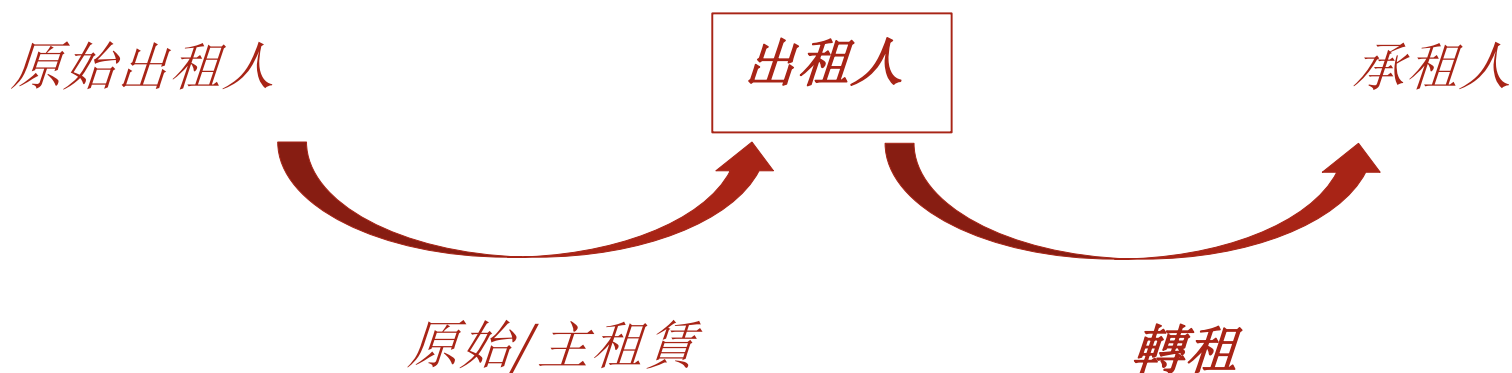
分類指標

融資租賃：一項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

- 標的資產所有權移轉予承租人
- 可合理確定承購權將被行使
- 租賃期間涵蓋標的資產經濟年限之主要部分
- 租賃給付現值達標的資產幾乎所有之公允價值
- 標的資產具相當之特殊性
- 出租人因租約解除所產生之損失須由承租人負擔
- 殘值之公允價值波動所產生之利益或損失由承租人負擔
- 承租人有能力以明顯低於市場行情之租金續租

營業租賃：其他

出租人會計－轉租 (1/2)

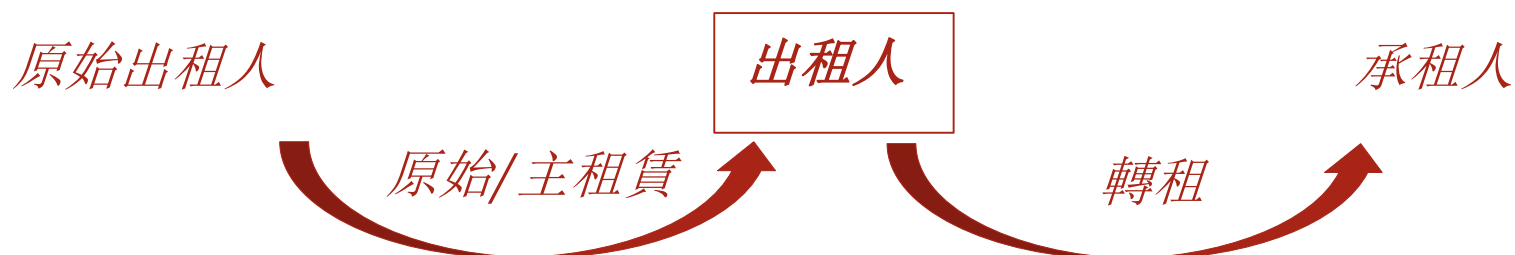


出租人對轉租進行分類時，應根據使用權資產評估

許多先前判斷為**營業租賃**之轉租，在IFRS 16下可能會分類為**融資租賃** (通常使用權資產的公允價值會低於標的資產的公允價值)

若原始租賃係**短期租賃**，轉租應分類為**營業租賃**

出租人會計－轉租 (2/2)



資產負債表

資產負債表	
使用權資產	租賃負債
應收租賃款	

不允許互抵!

大綱

售後租回交易

- 判斷移轉是否係出售
- 移轉係出售之會計處理
- 移轉並非出售之會計處理

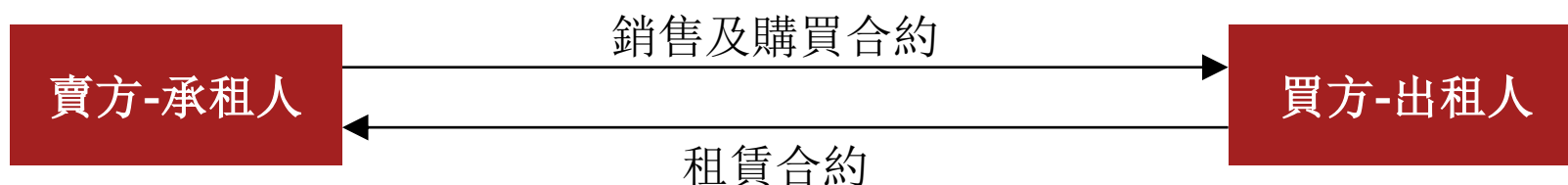
過渡規定

- 追溯適用
- 簡化方法
- IFRS 16問卷填寫說明

附錄

- IFRS 16 vs IAS 17 比較

售後租回交易 (1/2)



資產之移轉是否符合IFRS 15 之規定，按銷售處理？



是

資產之移轉係銷售



否

資產之移轉並非銷售

售後租回交易 (2/2)

資產之移轉係銷售

賣方-承租人：

- 使用權資產 = 按先前帳面金額之比例(與所保留之使用權有關)衡量
- 出售利益/損失 = 與已移轉之權利有關之利益或損失金額

買方-出租人： 無明文規定

資產之移轉並非銷售

賣方-承租人：

- 繼續認列已移轉之資產；所收取之現金 = 金融負債

買方-出租人：

- 不得認列已移轉之資產；所支付之現金 = 金融資產

售後租回交易 – 釋例 (1/2)

➤ 出售

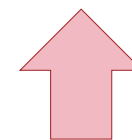
- 售價 = CU 2,000,000
- 公允價值 = CU 1,800,000
- 帳面金額 = CU 1,000,000

} }
售價高於市場條件
未認列價值
= CU 800,000

➤ 租回

- 條款: 18年
- 每年租金: CU 120,000
- 租賃隱含利率: 4.5%

}
現值
= CU 1,459,200



含有融資組成部分
CU 200,000

售後租回交易 – 釋例 (2/2)

(1) 融資交易

現金	CU 200,000
金融負債	CU 200,000

(2) 售後租回交易

現金	CU 1,800,000
使用權資產	CU 699,555

房屋

租賃負債

利益

$$\begin{aligned}
 & \text{CU 1,459,200} - \text{CU 200,000} \\
 &= \text{CU 1,259,200}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & \frac{\text{CU 1,800,000} - \text{CU 1,259,200}}{\text{CU 1,800,000}} \times \text{CU 800,000} \\
 &= \text{CU 240,355}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & \frac{\text{CU 1,259,200}}{\text{CU 1,800,000}} \times \text{CU 1,000,000} \\
 &= \text{CU 699,555}
 \end{aligned}$$

大綱

售後租回交易

- 判斷移轉是否係出售
- 移轉係出售之會計處理
- 移轉並非出售之會計處理

過渡規定

- 追溯適用
- 簡化方法
- IFRS 16問卷填寫說明

附錄

- IFRS 16 vs IAS 17 比較

過渡規定 (1/4)

生效日

- **2019/1/1**以後開始之年度報導期間
- 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
- 已適用IFRS 15之企業得提前適用

租賃之定義

- 實務權宜作法： 無須重評估（亦即該等合約係“祖父級(grandfathered)”合約）
- 若選擇此項實務權宜作法，應適用於**所有合約**

過渡規定 (2/4)

承租人

依IAS 8追溯適用

或

簡化方法

簡化方法

於初次適用日認列初次適用本準則之累積影響數，調整期初保留盈餘

不得重編比較資訊

過渡規定 (3/4)

簡化方法

先前分類為營業租賃

- 租賃負債 =
 - 剩餘之租賃給付，
 - 按初次適用日承租人增額借款利率折現
- 使用權資產 =
 - 追溯計算至租賃開始日，但按初次適用日承租人增額借款利率折現（再計提折舊至初次適用日）；或
 - 租賃負債的金額
- 剩餘租賃期間不超過12個月之租賃無須適用

先前分類為融資租賃

- 租賃負債 = 初次適用日前租賃負債之帳面金額
- 使用權資產 = 初次適用日前租賃資產之帳面金額

額外揭露規定：

- 所適用之增額借款利率之加權平均數；
- IAS 17下營業租賃承諾折現值與所認列租賃負債之差異說明；
- 所採用之實務權宜作法。

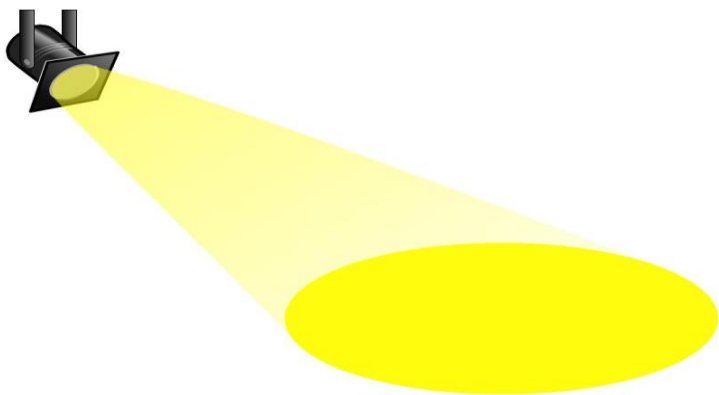
過渡規定 (4/4)

出租人

出租人通常無須作任何過渡調整

中間出租人：

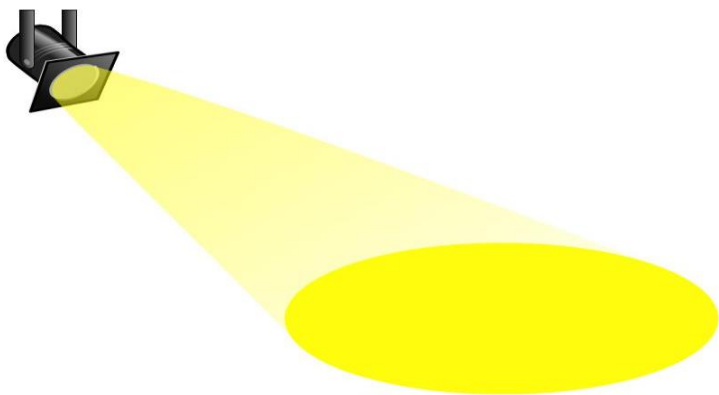
- **重評估**於初次適用日仍持續且分類為**營業租賃**之轉租
- 先前分類為營業租賃但適用本準則時為融資租賃之轉租，視為於初次適用日簽訂之**新融資租賃**



面對IFRS 16的 「第一步」？

檢視現有合約

1. 租期？
2. 續租權？
3. 租金型態（固定vs變動）？
4. 變動租金依什麼變動？



IFRS 16問卷填寫說明

採用IFRS 16「租賃」對國內企業之影響問卷調查



問卷填寫說明

第壹部分：對公司財務報表影響之調查

第貳部分：對遵循「公開發行公司取得或處分資產處理準則」之調查

僅針對第壹部分說明，
第貳部分請詳主管機關之說明

問卷填寫說明

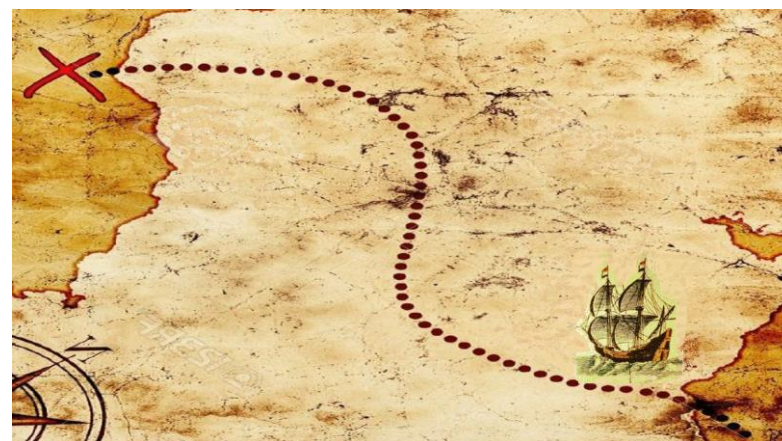


基本假設

- 初次適用日：**105年1月1日**；
- 承租人採IFRS 16.C5(b)之過渡規定：於初次適用日認列初次適用本準則之累積影響數，亦即**簡化方法**；
- IFRS 16所規範之其他過渡規定，公司得自行選擇（例如：選擇不重新評估租賃合約及IFRS 16.C10之實務權宜作法）。

評估影響金額

- 對**105年1月1日**合併資產負債表及**105年度**合併綜合損益表之影響；
- 如無子公司，則為個別財報；
- 包括承租人及出租人。



第壹部分: 對公司財務報表影響之調查



一、請問公司有無提前適用IFRS 16之需求?

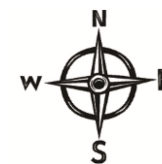
說明: IFRS 16生效日為2019.1.1, 依第C1段之規定於IFRS 16初次適用日以前已適用IFRS 15之企業, 得提前適用IFRS 16。

- ☐ 無
- ☐ 有, 須提前適用之原因:

二、公司對首次適用IFRS 16, 建議承租人採行之過渡規定為:

- ☐ 強制採用第C5段(a)之規定 – 追溯至所表達之每一以前報導期間
- ☐ 強制採用第C5段(b)之規定 – 於初次適用日認列初次適用之累積影響數
- ☐ 依公報規定, 得自由選擇

第壹部分: 對公司財務報表影響之調查



三、經公司評估，**IFRS 16**對**105**年**1**月**1**日合併資產負債表及**105**年度合併綜合損益表之影響是否重大？

- ☐ 無重大影響（請續填七及貳）
- ☐ 有重大影響（請續填四~七及貳）

四、採用**IFRS 16**，對**105**年**1**月**1**日合併資產負債表之影響：

(一)資產

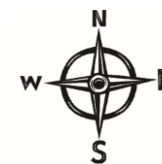
1-1. 資產帳列數

說明：請填**104**年**12**月**31**日會計師查核數（總資產）

1-2. IFRS 16對資產之影響數

說明：不含重分類

第壹部分: 對公司財務報表影響之調查



四、採用IFRS 16，對105年1月1日合併資產負債表之影響：(續)

(二)負債

2-1. 負債帳列數

說明：請填104年12月31日會計師查核數（總負債）

2-2. IFRS 16對負債之影響數

說明：不含重分類

(三)權益

3-1. 保留盈餘帳列數

說明：請填104年12月31日會計師查核數

3-2. IFRS 16對保留盈餘之影響數

說明：本項影響數如為減少保留盈餘，請以負值表達，例如“-1,234”表示

第壹部分: 對公司財務報表影響之調查



五、採用IFRS 16，對105年度合併綜合損益表之影響：

1-1. 稅前損益帳列數

說明：請填105年度會計師查核數

1-2. IFRS 16對稅前損益之影響數

說明：本項影響數如為減少稅前損益，請以負值表達，例如“-1,234”表示。

舉例：若折舊費用增加16,000仟元、利息費用增加14,000仟元、租金費用減少20,000仟元，則本欄影響數應填-10,000。

第壹部分: 對公司財務報表影響之調查



五、採用IFRS 16，對105年度合併綜合損益表之影響：(續)

1-2. (1) IFRS 16影響數中，屬「折舊/攤銷」之金額

說明: 本項影響數如為減少稅前損益，請以負值表達。

舉例: 承上，本欄應填-16,000

1-2. (2) IFRS 16影響數中，屬「利息費用」之金額

說明: 本項影響數如為減少稅前損益，請以負值表達。

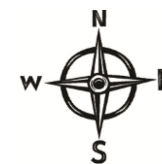
舉例: 承上，本欄應填-14,000

1-2. (3) IFRS 16影響數中，屬「租金費用」之金額

說明: 本項影響數如為增加稅前損益，請以正值表達。

舉例: 承上，本欄應填20,000

第壹部分: 對公司財務報表影響之調查



五、採用IFRS 16，對105年度合併綜合損益表之影響：(續)

1-2. (4) IFRS 16影響數中，非屬「折舊/攤銷/利息/租金費用」之金額

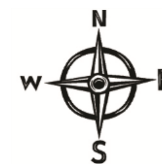
說明: 本項影響數如為減少稅前損益，請以負值表達。

舉例: 承上，本欄應填0

1-2. (5) 上述1-2.(4)之金額組成內容

舉例: 承上，本欄請說明”不適用”

第壹部分: 對公司財務報表影響之調查



六、影響主因說明:

說明: 影響主因請依對資產之影響由大到小依序排列。

舉例: 係公司承租1.辦公大樓、2.飛機、3.設備...

七、其他建議事項

說明: 如無建議請填”無”

其他提醒事項

- 問卷回收期間: **106年9月29日(五)中午12:00前**
- 如有疑義請洽會計師提供協助

大綱

售後租回交易

- 判斷移轉是否係出售
- 移轉係出售之會計處理
- 移轉並非出售之會計處理

過渡規定

- 追溯適用
- 簡化方法
- IFRS 16問卷填寫說明

附錄

- IFRS 16 vs IAS 17 比較

IFRS 16/IAS 17之比較(1/4)

議題	IFRS 16	IAS 17
租賃之定義	使用資產的權利，亦即 <ul style="list-style-type: none"> • 有一項已辨認資產，及 • 有權控制資產的使用 	基本上與IFRS 16 類似，但進一步之指引(IFRIC 4)不同
區分租賃組成項目	區分租賃組成項目，若： <ul style="list-style-type: none"> • 對承租人之效益可分離，及 • 並非高度取決於合約中其他組成部分或與其高度相互關聯 	無明確指引(除了對包含土地及建築物之租賃外)
合約之合併	若符合特定條件，可將合約合併進行會計處理	無完整的指引(見SIC 27)
豁免(承租人)		
短期租賃	租賃期間≤ 12個月 (假定無承購權)	無規定
低價值標的資產租賃	價值≤ 5,000美元	無規定

IFRS 16/IAS 17之比較(2/4)

議題	IFRS 16	IAS 17
承租人會計		
資產負債表	幾乎對每一租賃合約認列 <u>使用權資產</u> 及 <u>租賃負債</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <u>營業租賃</u>：無須認列資產或負債(僅須認列應付或預付費用) • <u>融資租賃</u>：認列租賃資產及租賃負債
變動租賃給付	若租賃給付金額係隨著指數或利率變動，則屬租賃負債的一部分	非屬租賃負債的一部分
綜合損益表	<ul style="list-style-type: none"> • <u>使用權資產</u>：折舊 • <u>租賃負債</u>：有效利息法之利息費用 • 未計入租賃負債的<u>變動租賃給付</u> 	<ul style="list-style-type: none"> • <u>營業租賃</u>：按直線法認列租金費用 • <u>融資租賃</u>： <ul style="list-style-type: none"> • 租賃資產：折舊 • 租賃負債：有效利息法之利息費用 • 變動租賃給付

IFRS 16/IAS 17之比較(3/4)

議題	IFRS 16	IAS 17
承租人會計		
現金流量表	<ul style="list-style-type: none">• <u>支付租賃負債之本金部分</u>：籌資活動• <u>支付租賃負債之利息部分</u>：營業活動或籌資活動(視企業會計政策而定)• <u>短期租賃、低價值標的資產租賃及未計入租賃負債之變動租賃給付</u>：營業活動	<ul style="list-style-type: none">• <u>營業租賃</u>：營業活動• <u>融資租賃</u>：與IFRS 16類似

IFRS 16/IAS 17之比較(4/4)

議題	IFRS 16	IAS 17
出租人會計		
資產負債表	<ul style="list-style-type: none"> 營業租賃：認列出租資產 融資租賃：認列應收租賃款（租賃投資淨額） 	
綜合損益表	<ul style="list-style-type: none"> 營業租賃：按直線法認列租金收入 融資租賃：按有效利息法認列利息收入 	
租賃修改	視修改之類型區分為： <ul style="list-style-type: none"> 現有租賃之調整，或 作為單獨租賃進行會計處理 	無明確指引
轉租	中間出租人對轉租進行分類時，根據使用權資產評估	中間出租人對轉租進行分類時，根據出租資產評估
售後租回交易	會計處理基於資產之移轉是否為出售而定	會計處理基於資產售後租回之分類（營業或融資租賃）而定

輕鬆小品...

咦，飛機下的那張紙是什麼？

喔，這架飛機正登陸在航空飛機的資產負債表上...
終於！



Thank You

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2017 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, “PwC” refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.