

編碼：RES-112-01

行政院主計總處委託研究
我國政府公務機關導入
IPSAS 第 43 號「租賃」公報
之實務研究
期末報告

行政院主計總處委託研究

中華民國 112 年 10 月

編碼：RES-112-01

行政院主計總處委託研究

我國政府公務機關導入
IPSAS 第 43 號「租賃」公報
之實務研究

期末報告

本研究報告內容僅供行政院主計總處業務參考

受委託單位：財團法人中華民國會計研究發展基金會

研究主持人：王怡心（會計研究發展基金會董事長）

共同主持人：崔琇玫（會計研究發展基金會副執行長）

研究期程：中華民國 112 年 5 月 1 日至 112 年 10 月 31 日

行政院主計總處委託研究

中華民國 112 年 10 月

我國政府公務機關導入 IPSAS 第 43 號「租賃」公報之實務研究

摘要

我國政府公務機關現行針對租賃相關會計處理之規範，主要係參考國際公共部門會計準則第 13 號「租賃」制定，即將租賃分類為營業租賃或融資租賃，承租人無須認列營業租賃所產生之資產及負債，導致對營業租賃所報導之資訊欠缺透明度且無法符合財務報表使用者之需求。國際公共部門會計準則理事會（以下簡稱 IPSASB）已參考國際財務報導準則第 16 號「租賃」（以下簡稱 IFRS 16）訂定並發布國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」（以下簡稱 IPSAS 43），透過規定承租人認列使用權資產及租賃負債，並逐期認列使用權資產之折舊費用及租賃負債之利息費用，強化公共部門財務報表之透明度，降低資訊不對稱並增加可比性。

為評估導入 IPSAS 43 對公務機關之實務影響，本研究首先比較 IPSAS 43、我國政府會計公報及 IFRS 16 規定間之差異。接著，研究團隊就主計總處所提供之租賃合約，選取具代表性之案例進行導入 IPSAS 43 對財務報表之影響數之計算分析。

本研究之結論為，我國政府公務機關導入 IPSAS 43 將使財務資訊更能忠實表述交易之經濟實質並提升可比性，滿足財務報表使用者之需求。惟政府機關所簽訂之許多合約內容龐雜，判斷合約是否包含租賃、區分合約組成部分、決定租賃期間等均需要詳細分析合約，運用專業判斷，且導入 IPSAS 43 將增加公務機關會計處理之複雜度，公共部門可能須檢視現有之資訊系統是否能符合需求並配合調整內

部作業流程。因此，本研究建議，若我國政府公務機關決定導入 IPSAS 43，各機關應先進行作業流程之追蹤—此不僅涉及財務會計部門之作業，而是從需求單位之作業流程開始，以確保能夠辨認出租賃合約；再者，各機關須具備良好之資訊系統，以維護合約相關資料之正確性及完整性；現行之政府會計準則公報亦可比照 IPSASB 所發布之準則予以修正，將租賃之會計處理訂定於一號單獨之公報中，以使租賃之會計處理更明確，進而使財務報表編製者更易於適用相關規定。

關鍵詞：國際公共部門會計準則第 43 號、國際財務報導準則第 16 號、
政府會計準則公報、單一模式、使用權資產、租賃負債

A Practical Research of Implementation of International Public Sector Accounting Standard 43 “Leases” in Taiwanese Government Public Agencies

Abstract

Current accounting requirements for leases in the public agencies of Taiwanese government were developed based on International Public Sector Accounting Standard 13 “Leases,” which classifies leases as either operating leases or financial leases. Lessees are not required to recognize the assets and liabilities arising from operating lease, leading the lack of transparency in the accounting information and failing to meet the needs of the financial statement users. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), referencing International Financial Reporting Standard 16 “Lease” (IFRS 16), has developed and issued International Public Sector Accounting Standard 43 “Lease” (IPSAS 43), which requires lessees to recognize the right-of-use assets and lease liabilities, and to recognize the depreciation expense of right-of-use assets and interest expense of lease liabilities over time. This enhances the transparency of financial statements in the public sector, mitigates the information asymmetry, and improves the comparability of financial statements.

To evaluate the practical implications of introducing IPSAS 43 into government agencies, this research firstly compared the differences between the requirements of IPSAS 43, Taiwan’s Governmental Accounting Standards, and IFRS 16. Subsequently, the research team collected the lease contracts of the public sectors from Directorate-General

of Budget, Accounting and Statistics, Executive Yuan, R.O.C.(Taiwan), from which the team selected representative cases to calculate and analyze the impact on financial statements resulting from implementing IPSAS 43.

The conclusion of this research suggests that implementing IPSAS 43 will result in public sectors reporting financial information that more faithfully represents the economics substance of the transactions and enhancing the comparability, meeting the information needs of users of financial statements. Nevertheless, many contracts entered in by the public sectors are complex. Determining whether a contract contains a lease, disaggregating components of a contract, and determining the lease term all require a detailed analysis of the contracts and the use of professional judgment. Further, implementing IPSAS 43 will increase the complexity of accounting to the public sector. The public sector might need to examine the current information system's capacity and amend the internal operation procedures accordingly. Consequently, this research recommends that if Taiwanese government public agencies decide to implement IPSAS 43, each public sector should start to monitor the operation procedures to make sure lease contracts can be identified – this involves not only the procedures of financial department but also the department that initiates the lease transactions. Moreover, all public sectors should equip a robust information system to maintain the accuracy and completeness of the data related to the contracts. In addition, Taiwan's Governmental Accounting Standards could be amended by referencing to standards issued by IPSASB, outlining accounting requirements for lease in a separately standard so that the accounting requirements for lease are more specific, enabling preparers of financial statements to apply relevant requirements.

Keywords: IPSAS 43, IFRS 16, Taiwan's Governmental Accounting Standards, Single Model, Right-of-Use Asset, Lease Liability

目次

第 1 章 緒論	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究動機	2
1.3 研究範圍	2
1.4 研究目的	3
1.5 研究架構	3
第 2 章 文獻探討	5
2.1 我國政府會計公報、中央政府普通公務單位會計制度之一致規定等政府會計規制之規定	5
2.1.1 我國政府會計公報	8
2.1.2 中央政府普通公務單位會計制度之一致規定	11
2.2 IFRS 16 之規定	16
2.3 IPSAS 43 之規定	34
第 3 章 租賃規定之差異分析	45
3.1 我國政府會計公報與 IPSAS 43 規定之主要差異	45
3.1.1 租賃之定義與辨認	45
3.1.2 區分租賃之組成部分	45
3.1.3 租賃開始日及租賃期間之定義	46
3.1.4 承租人會計處理之差異	47
3.1.5 出租人會計處理之差異	49
3.1.6 財務報表表達之差異	49
3.2 IPSAS 43 與 IFRS 16 之規定之差異	53
3.2.1 租賃之辨認	53
3.2.2 名詞用語	54
3.2.3 特殊租賃議題	55
第 4 章 導入 IPSAS 43 之影響及可行性評估	56
4.1 對出租人會計處理之影響	57
4.2 對承租人會計處理之影響	57
4.3 對財務報表表達之影響	60
4.4 租賃會計處理實務影響評估	61
4.5 我國政府公務機關導入 IPSAS 43 之可行性評估	72
第 5 章 結論與建議	76
5.1 研究結論	76
5.2 研究建議	78
參考文獻	81
附錄：本研究報告提及之政府會計準則公報、IPSAS 43 及 IFRS 16 之相關條文	82

第1章 緒論

本章敘述本研究之研究背景、研究動機、研究範圍及研究目的，並依據研究範圍及研究目的，說明研究報告之架構。

1.1 研究背景

國際會計準則理事會（International Accounting Standards Board，以下簡稱 IASB）在 2016 年 1 月發布國際財務報導準則第 16 號「租賃」（以下簡稱 IFRS 16）取代國際會計準則第 17 號「租賃」（以下簡稱 IAS 17），以解決在分類為營業租賃之承租人未於財務報表認列相應資產及負債，以致影響其財務報表之透明度及可比性之情形。

我國政府公務機關現行針對租賃相關會計處理之規範，係參考國際公共部門會計準則第 13 號「租賃」（以下簡稱 IPSAS 13）制定，該準則主要係參考 IAS 17 所訂定。惟國際公共部門會計準則理事會（International Public Sector Accounting Standards Board，以下簡稱 IPSASB）已參考 IFRS 16 之規定於 2022 年 1 月發布 IPSAS 第 43 號「租賃」（以下簡稱 IPSAS 43），訂於 2025 年 1 月 1 日生效，預期將透過認列租賃相關資產及負債，強化公共部門財務報表之透明度，降低資訊不對稱並增加可比性。

我國政府會計準則公報第四號「政府固定資產之會計處理」規定略以，符合租賃期間屆滿時租賃物所有權無條件移轉予承租人或承租

人有優惠承購權、租賃期間達租賃物經濟年限主要部分等條件之一者，屬承租人之融資租賃。惟依 IPSAS 43 之規定，承租人係採單一模式，於租賃開始日認列相關使用權資產及租賃負債，爰擬分析 IPSAS43 與我國公務機關租賃會計處理之主要差異，評估上開差異對我國公務機關財務報表之影響程度，並針對導入 IPSAS 43 對我國公務機關現有租賃合約會計處理之影響進行評估。

衡酌我國法令規定及實務運作，提出我國政府公務機關導入 IPSAS 43 之可行性分析以及對導入提供建議。

1.2 研究動機

針對 IPSASB 最新發布之 IPSAS 43，分析其與我國政府公務機關資產租賃會計處理實務之主要差異及影響，並評估我國政府公務機關導入 IPSAS 43 之可行性以及對導入提供建議。

1.3 研究範圍

本計畫之研究項目如下：

- 一、比較 IPSAS 43 與 IFRS 16 規定之差異。
- 二、比較我國政府會計公報與 IPSAS 43 規定之差異。
- 三、針對行政院主計總處（以下簡稱主計總處）提供之租賃合約相關實際資料，就租賃會計處理實務作影響評估，對導入 IPSAS 43 作可行性評估。

四、對我國政府公務機關導入 IPSAS 43 提供建議。

1.4 研究目的

透過本研究提出導入 IPSAS 43 之可行性分析及建議，預期成果如下：

- 一、IPSAS 43 參考 IFRS 16 之規定訂定，目的係為改善營業租賃下之承租人未於財務報表認列相應資產及負債之情形，公務機關若能依 IPSAS 43 對現行處理資產租賃之會計事務進行探討，除可增加政府財務資訊之透明度外，亦能減少資訊之不對稱。
- 二、藉由分析 IPSAS 43，了解國際公共部門會計準則對於租賃會計處理規範之變革，以及評估對我國公務機關現行會計處理之實務影響，期可充實及完備我國政府會計理論與實務運作之參考，並可作為未來我國政府公務機關租賃會計處理後續精進之依據。
- 三、以國際最新公共部門會計準則為標竿，本研究結果可作為未來我國逐步導入國際各號公共部門會計準則之參考，預期可使我國政府會計日漸精進，並與國際逐步接軌。

1.5 研究架構

基於前述研究目的，本研究報告將分為下列 5 個章節：

第 1 章 緒論

第 2 章 文獻探討

第 3 章 租賃會計準則之差異分析

第 4 章 導入 IPSAS 43 之可行性評估

第 5 章 結論與建議

本計畫之研究結果可作為未來導入國際公共部門會計準則之參考，此將可提升政府財務資訊之透明度，並有助於改善資訊不對稱之情形。

第2章 文獻探討

本章節主要探討我國政府會計公報、中央政府普通公務單位會計制度之一致規定等政府會計規制之規定、IFRS 16 之規定及 IPSAS 43 之規定。

2.1 我國政府會計公報、中央政府普通公務單位會計制度之一致規定等政府會計規制之規定

我國政府公務機關現行針對租賃相關會計處理之規範，主要係參考 IPSAS 13 訂定，而其所規範之內容係以 IASB 所發布之 IAS 17 為基礎進行摘錄，目的係針對公共部門訂定承租人及出租人所應適用之適當會計政策與揭露。

首先，針對 IPSAS 13 中之概念說明如下：

一、 租賃之分類

對租賃之分類，係以附屬於租賃資產所有權之風險與報酬歸屬於出租人或承租人之程度為依據。一項租賃如移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬，應分類為「融資租賃」；如未移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬，則應分類為「營業租賃」。

二、 出租人會計處理

(一) 融資租賃

在分類為融資租賃之情況下，出租人已將附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬移轉予承租人，出租人應除列該資產，並於財務狀況表中認列融資租賃下所持有之資產，並以租賃投資淨額之金額表達為應收款。出租人將應收租賃款視為本金之收回與融資收益處理，採用有系統且合理之基礎將融資收益分攤於租賃期間，即採用有效利息法分攤並認列利息收入。該收益之分攤應基於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，以作為對其投資及服務之歸墊與報酬。

(二)營業租賃

而在分類為營業租賃之情況下，出租人應將屬於營業租賃之資產，按其性質列於財務狀況表中。來自營業租賃之租賃收益應按直線基礎於租賃期間內認列為收益（除非另一種有系統之基礎更能代表資產使用效益遞減之時間型態），而為賺取租賃收益而產生之成本（包括折舊）應認列為費用。

三、 承租人會計處理

(一)融資租賃

在分類為融資租賃之情況下，其實質係承租人以承擔一個約當於租賃開始日資產公允價值及相關融資費用金額之給付義務，換取使用租賃資產主要經濟年限內之經濟效益。故承租人應於租賃期間

開始日，以該日所決定之租賃資產公允價值或最低租賃給付現值兩者孰低者，於其財務狀況表中同時認列一租賃資產與租賃負債。此外，承租人之所有原始直接成本應作為資產之增加數。

於後續衡量時，租賃資產應採與承租人自有折舊性資產一致之折舊政策提列折舊，並於預期使用會計期間內按有系統之基礎分攤。而租賃負債應於有效利息法下進行分攤，並認列利息費用。最低租賃給付應分配予利息費用及降低尚未支付之負債。

此種租賃交易若未反映於承租人之財務狀況表，企業之經濟資源與所承擔義務將被低估，從而扭曲財務比率。因此將融資租賃於承租人之財務狀況表中同時認列為一項資產及一項對未來租賃給付之義務，係為較適當之作法。

(二)營業租賃

營業租賃下之租賃給付，承租人應按直線基礎於租賃期間內認列為費用，除非另一種有系統之基礎更能代表使用者效益之時間型態。

而我國政府公務機關對於租賃之會計處理，以中央政府為例，須遵循「政府會計公報」以及「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」中之規定作為一致處理之依據，請詳 2.1.1 及 2.1.2 節之介紹。

2.1.1 我國政府會計公報

針對我國政府會計公報中，出租人及承租人應遵循之規定，茲說明如下：

一、 出租人應遵循之規定

「國有財產法」將國有財產區分為公用財產與非公用財產兩類，其中僅非公用財產係可供收益或處分，或公用資產符合「國有財產法」第 28 條但書之規定，於其收益不違背其事業目的或原定用途之情況下，可辦理活化收益。「國有財產法」第 42 條至第 45 條訂有非公用財產出租之相關規定，並訂有「國有非公用不動產出租管理辦法」，以及「國有公用不動產收益原則」。

此外，依「國有財產法」第 47 條第 2 項第 3 款規定，以委託或合作方式，結合目的事業主管機關（即中央機關及地方政府）產業發展需求，辦理國有非公用不動產改良利用，以活化資產，訂有「財政部國有財產署結合目的事業主管機關辦理國有非公用不動產改良利用作業原則」。該作業原則中提及之方式有二，其一係委託改良利用，以出租方式釋出國有非公用不動產，由目的事業主管機關負責規劃開發事業項目、辦理公開招商、與廠商簽訂租賃契約及後續履約管理事項，並取得租金及營運權利金之收益。其二係合作改良利用，以設定地上權方式釋出國有非公用土地，由目的事業主

管機關負責規劃開發事業項目、辦理公開招商、與廠商簽訂租賃契約及後續履約管理事項，執行機關負責與廠商簽訂設定地上權契約，並收取開發權利金、營運權利金及地租。

考量國有財產相較於一般民營企業所有財產之特殊性，國有財產之出租須依循政府相關法令規範辦理。當公務機關為出租人時，有關政府有償提供財產所獲得之資源(如租金)，現行會計處理係依政府會計準則公報第一號「政府會計及財務報導標準」和第二號「政府收入認列之會計處理」規定，於符合收入定義、未來經濟效益的可能性及衡量的可靠性等3項要件時，即認列為收入，並依「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」，將其歸屬於「財產孳息收入」科目。

二、 承租人應遵循之規定

(一)融資租賃

若公務機關承租資產所簽訂之合約條件，符合政府會計準則公報第四號「政府固定資產之會計處理」(以下簡稱政府會計準則第四號公報)第二段所列之條件之一：「1.租賃期間屆滿時，租賃物所有權無條件移轉予承租人；2.承租人享有優惠承購權；3.租賃期間達租賃物經濟年限之主要部分；4.租賃開始時各期租金給付總額及優惠承購價格或保證殘值所計算之現值總額，達到租賃資產幾乎所有公

允價值；5.該租賃資產因具相當之特殊性，以致僅承租人無須重大修改即可使用」，因附屬於所有權之幾乎所有風險與報酬已被出租人移轉，該租賃應採融資租賃之方式認列相關租賃資產與租賃負債。

政府會計準則第四號公報第六段規定，固定資產以融資租賃方式取得時，應以其各期租金給付總額（減除應由出租人負擔之履約成本）及租期屆滿優惠承購價格（或承租人保證殘值）之現值總額，或租賃開始日該資產之公允價值孰低者予以登載入帳，據此認列一租賃資產。依政府會計準則第四號公報對租賃開始日之定義，租賃開始日係指租賃協議日或雙方對租賃主要條款承諾日二者較早之日。後續應依同號公報第十段規定，除土地、傳承資產及非消耗性收藏品，不予提列折舊外，應在估計之使用年限內採有系統而合理之方法提列折舊，並認列為支出，其累計折舊並作為資產之抵銷項目。

另外，政府會計準則公報第六號「政府長期負債之會計處理」（以下簡稱政府會計準則第六號公報）第六段規定，融資租賃負債於發生時，應按各期租金給付總額（減除應由出租人負擔之履約成本）及租期屆滿優惠承購價格（或承租人保證殘值）之現值總額，或租賃開始日該資產之公允價值孰低者入帳，據此認列一租賃負

債。後續每期支付之租賃款，應認列利息支出，並將當期應攤銷之融資租賃負債沖減之。在有效利率法下，前項當期應攤銷之融資租賃負債，係指當期償付之融資租賃款，減除利息支出後之餘額。而利息支出，係按期初融資租賃負債，乘以有效利率而得。

(二)營業租賃

於公務機關作為承租人之情況，如為營業租賃，則應按政府會計準則公報第三號「政府支出認列之會計處理」第三段之規定：「各項施政支出，應於支付義務已發生且金額能可靠衡量時認列。」認列相關租金支出。

2.1.2 中央政府普通公務單位會計制度之一致規定

為使中央政府各公務機關性質相同之會計業務處理有一致之規定，並使我國政府會計能接軌國際理論及實務作法，主計總處訂有相關政府會計規制，其中「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」，除提供編製會計報告及會計項目設置等說明外，另於附錄四提供交易事項分錄釋例供各機關於適用時作為參考。

本節摘錄與營業租賃及融資租賃有關之會計分錄釋例如下：

一、 融資租賃

交易事項		會計分錄
<u>承租人</u>		
壹	長期投資部分	(略)
貳	固定資產部分	
一	取得、改良及擴充	
(一)	購置或建造	(略)
(二)	融資租賃	
	1. 租賃開始日	借：租賃資產 貸：應付租賃款
	2. 攤銷各期利息 ¹	借：其他利息 貸：應付租賃款
	3. 支付各期租賃款 或優惠承購價	借：應付租賃款 貸：公庫撥入數
	4. 租期屆滿	
	(1) 取得租賃物	借：固定資產—XX 累計折舊—租賃資產

¹ 支付第一期租賃款為租賃開始日時，免攤銷利息。

交易事項		會計分錄
		貸：租賃資產 累計折舊—XX
	(2) 退還租賃物	
	A.有保證殘值	借：應付租賃款 累計折舊—租賃資產 財產交易損失 貸：租賃資產 財產交易利益
	B.無保證殘值	借：累計折舊—租賃資產 貸：租賃資產

二、 營業租賃

交易事項		會計分錄
一 (一)	<u>出租人</u>	
	收入類	
	各項收入	
	收到現金收入	借：繳付公庫數 ² 各機關現金 ² 各機關現金—在途現金 ² 專戶存款 ² 貸：XX 收入
(二)	發生及收取應收之款 項 1. 發生應收之款項 (1)無對價交易收入 (2)對價交易收入	(略) 借：應收款項 應收其他基金款 應收其他政府款

² 各機關收入，依其收入性質，貸記各項收入科目（如財產孳息收入），其中已解繳公庫者，借記繳付公庫數科目，代庫機構已收取尚未解繳公庫等，借記各機關現金—在途現金科目，而由機關自行收取尚未解繳公庫者，借記各機關現金科目，經存放機關專戶者，則借記專戶存款科目。

交易事項		會計分錄
	2. 收取應收之款項	貸：XX 收入 借：繳付公庫數 各機關現金 各機關現金－在途現金 專戶存款 貸：應收款項 應收其他基金款 應收其他政府款
(三)	機關收取款項繳庫 ²	借：繳付公庫數 貸：各機關現金 各機關現金－在途現金 專戶存款
一 (一)	<u>承租人</u> 支出類 各項支出 支付或發生支出	借：XX 支出 ³ 貸：公庫撥入數 ³

³ 各機關支出，依其支出性質，借記各項支出科目（如業務支出），其中公庫已撥款者，貸記公庫撥入數科目，尚未撥款者，則貸記應付款項等科目。

交易事項		會計分錄
		應付款項 ³ 應付其他基金款 ³ 應付其他政府款 ³
(二)	支付應付之款項	借：應付款項 應付其他基金款 應付其他政府款 貸：公庫撥入數

2.2 IFRS16 之規定

一、 IFRS16 之適用範圍

依 IFRS 16 第 3 段之規定，企業之所有租賃（包括在轉租中使用權資產之租賃）應適用該準則（但不包括礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用、屬國際會計準則第 41 號「農業」範圍內之生物資產（承租人）、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、屬國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」（以下簡稱 IFRS 15）範圍內之智慧財產之授權（出租人），以及屬國際會計準則第 38 號「無形資產」（以下簡稱 IAS 38）範圍內之授權協議（承租人）。⁴

⁴ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 3 段。

二、 租賃之定義

依 IFRS16 第 9 段之規定，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。

為評估合約是否轉讓對已辨認資產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取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利，以及主導已辨認資產之使用之權利。

首先，企業應辨認合約是否有已辨認資產。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，例如供應者僅能透過使用一項特定資產履行合約義務。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。

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。

若判斷合約有已辨認資產，客戶為控制已辨認資產之使用，其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。此外，客戶須評估其是否在整個使用期間具有主導已辨認資產之使用之權利。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；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；或客戶設計該資產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。

三、 承租人區分合約之組成部分

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，除非該企業適用實務權宜作法，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。承租人於辨認租賃時，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

成部分者，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。

⁵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。⁶

四、 承租人適用 IFRS 16 之豁免

承租人對短期租賃⁷或低價值標的資產之租賃⁸得選擇不適用 IFRS 16 對承租人之認列、衡量及表達規定。⁹

五、 出租人區分租賃之組成部分

出租人對於包含一項租賃組成部分以及一項或多項之額外租賃組成部分或非租賃組成部分之合約，應適用 IFRS 15 第 73 至 90 段分攤合約中之對價。¹⁰依 IFRS 15 第 76 段之規定，為以相對單獨售價為基礎將交易價格分攤至每一履約義務，企業應決定合約中之每一履約義務之可區分商品或勞務於合約開始時之單獨售價，並按

⁵ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 13 段。

⁶ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 14 段。

⁷ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 BC91 段將短期租賃定義為「租賃於開始日，其最長可能期間不超過 12 個月」者。

⁸ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 BC100 段提及，國際會計準則理事會將低價值資產之租賃決議為，標的資產全新時之價值不高於 5000 美元之租賃。

⁹ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 5 及 8 段。

¹⁰ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 17 段。

該等單獨售價之比例分攤交易價格。¹¹依 IFRS 15 第 77 段之規定，單獨售價係對所承諾之商品或勞務，企業將會單獨銷售予客戶之價格。企業對類似客戶於類似情況下單獨銷售商品或勞務之可觀察價格，即為單獨售價之最佳證據。¹²出租人應按各租賃組成部分或非租賃組成部分之相對單獨售價分攤歸屬各部分之合約對價。

六、 租賃期間

企業之租賃期間係租賃之不可取消期間加上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），以及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）。¹³於評估行使租賃延長之選擇權及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以行使該等選擇權之所有攸關事實情況。¹⁴

七、 承租人之會計處理

（一）使用權資產之原始衡量

依 IFRS 16 第 23 段之規定，承租人應於租賃開始日以成本模式衡量使用權資產。¹⁵使用權資產之成本包括租賃負債之原始衡量金額、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

¹¹ 國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」第 76 段。

¹² 國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」第 77 段。

¹³ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 18 段。

¹⁴ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 19 段。

¹⁵ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 23 段。

誘因)、承租人發生之任何原始直接成本，以及承租人拆卸、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)。

16

(二)租賃負債之原始衡量

依 IFRS 16 第 26 段之規定，承租人應於租賃開始日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，租賃給付應以租賃隱含利率折現¹⁷。所稱租賃隱含利率係指使租賃給付及未保證殘值兩者現值等於標的資產公允價值及出租人所有原始直接成本兩者總和之利率。若租賃隱含利率並非容易確定，承租人應使用承租人增額借款利率。所稱承租人增額借款利率係指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。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固定給付(包括實質固定給付)減除可收取之任何租賃誘因後之餘額、取決於指數或費率之變動租賃給付、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(若承租人可合理確定將行使該選擇權)，以及租賃終止所須支付之罰

¹⁶ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 24 段。

¹⁷ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 26 段。

款（若租賃期間反映承租人將行使租賃終止之選擇權）。

(三)使用權資產之後續衡量

租賃開始日後，承租人原則上應適用成本模式衡量使用權資產。承租人對使用權資產提列折舊時，應適用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」（以下簡稱 IAS 16）中之折舊規定。惟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。

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」（以下簡稱 IAS 40）中之公允價值模式，承租人則應對符合 IAS 40 之投資性不動產定義之使用權資產適用該公允價值模式。¹⁸若租賃標的與某一不動產、廠房及設備類別有關，且承租人对該類別之不動產、廠房及設備適用 IFRS 16 中之重估價模式¹⁹，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重估價模式。²⁰

¹⁸ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 34 段。

¹⁹ 依證券發行人財務報告編製準則之規定，不動產、廠房及設備之後續衡量應採成本模式。

²⁰ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 35 段。

(四)租賃負債之後續衡量

租賃開始日後，承租人將增加租賃負債之帳面金額以反映租賃負債之利息、減少租賃負債之帳面金額以反映租賃給付之支付，並再衡量租賃負債之帳面金額以反映對租賃之重評估、租賃修改或修正後實質固定租賃給付²¹。承租人於租賃期間變動或標的資產購買選擇權之評估有變動之情況下，應修正其對該租賃標的之租賃給付，並按剩餘租賃期間之租賃隱含利率或重評估日之承租人增額借款利率（若剩餘租賃期間之隱含利率並非容易確定）作為修正後之折現率再衡量租賃負債²²；承租人於殘值保證下預期應付之金額有變動或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之情況下，應按原始折現率再衡量租賃負債。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。

(五)租賃修改

若合約之修改係藉由增加一項或多項標的資產使用權而增加租賃範圍，且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，則

²¹ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 36 段。

²² 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 40 段及第 41 段。

承租人應將該租賃修改以單獨租賃處理。對於非按單獨租賃作會計處理之租賃修改，承租人應於租賃修改生效日分攤修改後合約中之對價並決定修改後租賃之租賃期間，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。

對於減少租賃範圍之租賃修改，承租人應減少使用權資產之帳面金額以反映租賃之部分或全面終止，並將任何有關租賃之部分或全面終止之利益或損失認列於損益中。對所有其他之租賃修改，則相應調整使用權資產。

(六)承租人之表達

依 IFRS 16 之規定，承租人應於財務狀況表中列報或於附註中揭露使用權資產（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，並揭露財務狀況表中哪些單行項目包含該等使用權資產。承租人亦應於財務狀況表中列報或於附註中揭露租賃負債（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。符合投資性不動產定義之使用權資產應於財務狀況表中列報為投資性不動產。

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中之一組成部分。

承租人應於現金流量表將租賃負債本金部分之現金支付分類於籌資活動中；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；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則分類於營業活動中。

IFRS 16 相關會計處理之分錄舉例如下：

交易情形說明：

XX 公司為承租人並與出租人簽訂租約於 20X4 年初起承租資產，每年期初支付租金，並於租賃開始日支付與租賃交易有關之原始直接成本。為提高承租人之承租意願，出租人同意於租賃開始日補貼承租人一部分款項（即租賃誘因）以促成租賃交易。

(一)使用權資產及租賃負債之原始認列

20X4/1/1	使用權資產	XXX
	租賃負債	XXX
	現金	XXX

說明：認列使用權資產、租賃負債及第一年之租賃給付。

20X4/1/1	使用權資產	XXX	
	現金		XXX

說明：將原始直接成本認列為使用權資產。

20X4/1/1	現金	XXX	
	使用權資產		XXX

說明：將於開始日收取之租賃誘因認列為使用權資產之減少。

(二)使用權資產之後續衡量

20X4/12/31	折舊	XXX	
	累計折舊—使用權資產		XXX

說明：認列使用權資產之折舊。

(三)租賃負債之後續衡量

20X4/12/31	利息費用	XXX	
	租賃負債		XXX

說明：認列利息費用並增加租賃負債帳面金額。

20X5/1/31	租賃負債	XXX	
	現金		XXX

說明：支付租賃給付並減少租賃負債帳面金額。

假設該合約附有租賃延長之選擇權，惟於租賃開始日判定租賃延長之選擇權之行使並非可合理確定，因此租賃期間未包含該租賃延長之期間。嗣後於 20X6 年年底因業務計畫變更，因此可合理確定將行使租賃延長之選擇權以延長其原始租賃。

20X6/12/31	使用權資產	XXX	
	租賃負債		XXX

說明：自可合理確定將行使租賃延長之選擇權時按修正後折現率再衡量租賃負債，並認列租賃負債再衡量之金額並相應調整使用權資產。

(四)租賃修改

情況一 屬單獨租賃之修改

假設於 20X5 年 10 月修改原始租賃合約，於 20X6 年 1 月 1 日起額外承租另一處辦公室，租賃對價總額之增加相當於該辦公室空間之現時市場費率，且無須作其他調整。該修改依 IFRS 16 之規定以單獨租賃處理。

20X6/1/1	使用權資產	XXX	
	租賃負債		XXX

說明：於新租賃之開始日認列與額外辦公室空間租賃有

關之使用權資產及租賃負債。

情況二 減少租賃空間之修改

假設於 20X5 年 10 月修改原始租賃合約，於 20X6 年 1 月 1 日起將原承租 20 坪之辦公室空間縮減為 10 坪。承租人於修改生效日將租賃負債減少數與使用權資產減少數間之差額認列為利益。

20X6/1/1	租賃負債	XXX	
	累計折舊-使用權資產	XXX	
	使用權資產		XXX
	租賃修改利益		XXX

說明：認列使用權資產及租賃負債之減少，以及租賃修改利益。

八、 出租人之會計處理

(一) 出租人對租賃之分類

依 IFRS 16 第 61 段之規定，出租人應將每一租賃依經濟實質分類為營業租賃或融資租賃。²³於考量對租賃所作之分類時，應評估附屬於標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬是否已移轉。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

²³ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 61 段。

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。IFRS 16 第 63 段指出，某些情況通常導致租賃被分類為融資租賃，例如租賃將標的資產所有權於租賃期間屆滿時移轉予承租人、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、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、租賃給付現值於成立日達該標的資產幾乎所有之公允價值，以及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。惟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。

(二)出租人在融資租賃下之會計處理

出租人應於租賃開始日將租賃投資淨額表達為應收款。租賃投資淨額應按租賃隱含利率衡量。若出租人為轉租出租人，則出租人得將主租賃所用之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之租賃投資淨額。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。由於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。²⁴

1. 出租人計入租賃投資淨額中之租賃給付之原始衡量²⁵

出租人於租賃開始日應計入租賃投資淨額中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固定給付（包括實質固定給付）減除應支付之任何租賃誘因後之淨額、取決於某項指數或費率之變動租賃給付、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、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），以及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）。

2. 出租人為製造商或經銷商出租人

若出租人之經濟實質係標的資產之製造商或經銷商，則應認列收入、銷貨成本及銷售利潤或損失（依賣斷交易所適用之 IFRS 15 規定之會計政策計算）。

製造商或經銷商出租人有時會以人為之低利率吸引客戶。採用此等利率將導致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

²⁴ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 67 段及第 68 段。

²⁵ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 70 段。

限於倘若採用市場利率時之利潤。²⁶

3. 出租人之後續衡量

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。²⁷依 IFRS 16 第 77 段之規定，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。²⁸

4. 出租人之租賃修改

出租人應將融資租賃修改以單獨租賃處理，若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。對於不以單獨租賃處理之融資租賃修改，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，出租人應自修改生效日起，將該租賃修改以新租賃處理，並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。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。

IFRS 16 相關會計處理之分錄舉例如下：

²⁶ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 73 段。

²⁷ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 75 段。

²⁸ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 77 段。

交易情形說明：

XX 公司為非屬租賃標的之製造商或經銷商之出租人，並與承租人簽訂租賃合約。租賃開始日為 20X4 年初起，每期期初收取租金。當出租人非屬製造商或經銷商時：

20X4/1/1	應收租賃款	XXX	
	出租資產		XXX
	現金		XXX
	融資租賃之未賺得融資收益		XXX

說明：出租人於租賃開始日認列應收租賃款。應收租賃款之總額與其現值間之差額即為融資租賃未賺得融資收益。

20X4/1/1	現金	XXX	
	應收租賃款		XXX

說明：出租人自承租人收取租金。

20X4/12/31	融資租賃之未賺得融資收益	XXX	
	利息收入		XXX

說明：各年度未實現利息收入之攤銷。

(三)出租人在營業租賃下之會計處理

依 IFRS 16 第 81 段之規定，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。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 IAS 16 及 IAS 38 之規定計算折舊。製造商或經銷商對所簽訂之營業租賃，則不得認列任何銷售利潤，因其不等同於銷售。²⁹

交易情形說明：

沿前頁釋例，當承租人為低價值租賃／出租人為營業租賃時：

	承租人		乙公司－出租人	
20X4/1/1	預付租金	XXX	現金	XXX
	現金	XXX	預收租金	XXX
20X4/12/31	租金支出	XXX	預收租金	XXX
	預付租金	XXX	租金收入	XXX
20X5/1/1	預付租金	XXX	現金	XXX
	現金	XXX	預收租金	XXX
20X5/12/31	租金支出	XXX	預收租金	XXX
	預付租金	XXX	租金收入	XXX

由於依 IPSAS 43 之規定，對承租人及出租人之會計項目名稱、會計處理方式，以及報表表達等與依 IFRS16 之規定大致相同，僅部分名詞用語略有差異，故不贅述 IPSAS 43 下之會計分錄。

²⁹ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 86 段。

2.3 IPSAS 43 之規定

一、 IPSAS 43 之適用範圍

依 IPSAS 43 第 3 段之規定，個體之所有租賃（包括在轉租中使用權資產之租賃）應適用該準則（但不包括礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用、屬國際公共部門會計準則第 27 號「農業」（以下簡稱 IPSAS 27）範圍內之生物資產、國際公共部門會計準則第 32 號「服務特許權協議」（以下簡稱 IPSAS 32）範圍內之服務特許權協議、國際公共部門會計準則第 31 號「無形資產」（以下簡稱 IPSAS 31）範圍內之授權協議）。³⁰

二、 租賃之定義

依 IPSAS 43 第 10 段之規定，個體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。³¹

為評估合約是否轉讓對已辨認資產之使用之控制權一段時間，個體應評估客戶在整個使用期間是否具有取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益或服務潛能之權利，以及主導已辨認資產之使用之權利。

首先，個體應辨認合約是否有已辨認資產。一項資產通常藉由

³⁰ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 3 段。

³¹ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 10 段。

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，例如供應者僅能透過使用一項特定資產履行合約義務。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。

個體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。

若判斷合約具有已辨認資產，客戶為控制已辨認資產之使用，其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或服務潛能之權利（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或服務潛能。此外，客戶須評估其是否在整個使用期間具有主導已辨認資產之使用之權利。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：(1)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；或(2)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，或者是客戶設計該資產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。

三、 承租人區分合約之組成部分

依 IPSAS 43 第 14 段之規定，個體於辨認租賃時，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者，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。³²

依 IPSAS 43 第 15 段之規定，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）向個體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，個體應最大化可觀察資訊之使用以估計該單獨價格。³³

四、 承租人適用 IPSAS 43 之豁免

依 IPSAS 43 第 6 段之規定，個體對短期租賃³⁴以及低價值標的資產之租賃³⁵得選擇不適用 IPSAS 43 對承租人之認列、衡量及表達規定³⁶。

五、 出租人區分租賃之組成部分

³² 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 14 段。

³³ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 15 段。

³⁴ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」附錄 A 應用指引第 AG5 段提及，評估標的資產是否為低價值標的資產係以絕對基礎加以考量。低價值標的資產之租賃是否符合適用第 7 段之豁免規定並不考量該等租賃對承租人而言是否係屬重大。對標的資產是否為低價值標的資產之租賃不受承租人之規模、性質，以及情況所影響。亦即，不同承租人對同一標的資產是否為低價值資產將有相同之結論。

³⁵ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 5 段提及，短期租賃係指自租賃開始日起，租期為 12 個月或短於 12 個月且未有購買選擇權之租賃。

³⁶ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 6 段。

依 IPSAS 43 第 18 段之規定，出租人對於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之合約，應依 IFRS 15 之規定，分攤合約中之對價。³⁷

六、租賃期間

依 IPSAS 43 第 19 段至第 21 段之規定，個體之租賃期間係租賃之不可取消期間加上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），以及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）。於評估行使租賃延長之選擇權及不行使租賃終止之選擇權時，應考量將對個體產生經濟誘因以行使該等選擇權之所有攸關事實情況。

七、承租人之會計處理

（一）使用權資產之原始衡量

IPSAS 43 第 24 至第 25 段之規定，個體應於租賃開始日認列使用權資產。使用權資產之成本包括租賃負債之原始衡量金額、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）、個體發生之任何原始直接成本，以及個體拆卸、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）。

³⁷ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 18 段。

(二)租賃負債之原始衡量

承租人應於租賃開始日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，租賃給付應以租賃隱含利率折現。所稱租賃隱含利率係指使租賃給付及未保證殘值兩者現值等於標的資產公允價值及出租人所有原始直接成本兩者總和之利率。若租賃隱含利率並非容易確定，承租人應使用承租人增額借款利率。所稱承租人增額借款利率係指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。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固定給付（包括實質固定給付）減除可收取之任何租賃誘因後之餘額、取決於指數或費率之變動租賃給付、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（若承租人可合理確定將行使該選擇權），以及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）。

(三)使用權資產之後續衡量

租賃開始日後，承租人原則上應適用成本模式衡量使用權資產。承租人對使用權資產提列折舊時，應適用 IPSAS 17 中之折舊規定。惟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。若承租人對其投資性不動產適用 IPSAS 16 中之公允價值模式，承租人則應對符合 IPSAS 16 之投資性不動產定義之使用權資產適用該公允價值模式。³⁸依 IPSAS 43 第 36 段之規定，若租賃標的與某一不動產、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 IPSAS 17 中之重估價模式，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重估價模式。³⁹

(四)租賃負債之後續衡量

依 IPSAS 43 之規定，租賃開始日後，承租人應增加租賃負債之帳面金額以反映租賃負債之利息、減少租賃負債之帳面金額以反映租賃給付之支付，並再衡量租賃負債之帳面金額以反映對租賃之重評估、租賃修改或修正後實質固定租賃給付。

承租人於租賃期間變動或標的資產購買選擇權之評估有變動之情況下，應修正其對該租賃標的之租賃給付，並按剩餘租賃期間之租賃隱含利率或重評估日之承租人增額借款利率（若剩餘租賃期

³⁸ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 35 段。

³⁹ 參考國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 36 段。

間之隱含利率並非容易確定)作為修正後之折現率再衡量租賃負債⁴⁰；承租人於殘值保證下預期應付之金額有變動或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之情況下，應按原始折現率再衡量租賃負債。

(五)租賃修改

若合約之修改係藉由增加一項或多項標的資產使用權而增加租賃範圍，且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，則承租人應將該租賃修改以單獨租賃處理。⁴¹對於非按單獨租賃作會計處理之租賃修改，承租人應於租賃修改生效日分攤修改後合約中之對價並決定修改後租賃之租賃期間，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。

對於減少租賃範圍之租賃修改，承租人應減少使用權資產之帳面金額以反映租賃之部分或全面終止，並將任何有關租賃之部分或全面終止之利益或損失認列於餘絀中。⁴²對所有其他之租賃修改，則相應調整使用權資產。⁴³

(六)承租人之表達

⁴⁰ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 41 段及第 42 段。

⁴¹ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 45 段。

⁴² 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 47 段 (a)。

⁴³ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 47 段 (b)。

依 IPSAS 43 之規定，承租人應於財務狀況表中列報或於附註中揭露使用權資產（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，並揭露財務狀況表中哪些單行項目包含該等使用權資產。承租人亦應於財務狀況表中列報或於附註中揭露租賃負債（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。符合投資性不動產定義之使用權資產應於財務狀況表中列報為投資性不動產。

承租人應於財務績效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中之一組成部分。

承租人應於現金流量表將租賃負債本金部分之現金支付分類於籌資活動中；租賃負債利息部分之現金支付適用國際公共部門會計準則第 2 號「現金流量表」中有關利息支付之規定；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則分類於營業活動中。

八、 出租人之會計處理

(一) 出租人對租賃之分類

依 IPSAS 43 之規定，出租人應將每一租賃依經濟實質分類為營業租賃或融資租賃。於考量對租賃所作之分類時，應評估標的資產所有權之幾乎所有風險與報酬是否已移轉。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。IPSAS43 指出，某些情況通常導致租賃被分類為融資租賃，例如租賃將標的資產所有權於租賃期間屆滿時移轉予承租人、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、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、租賃給付現值於成立日達該標的資產幾乎所有之公允價值，以及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。惟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。

(二)出租人在融資租賃下之會計處理

出租人應於租賃開始日將租賃投資淨額表達為應收款。租賃投資淨額應按租賃隱含利率衡量。若出租人為轉租出租人，如租賃隱含利率並非容易確定，則出租人得將主租賃所用之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之租賃

投資淨額。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。由於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。

1. 出租人計入租賃投資淨額中之租賃給付之原始衡量

出租人於租賃開始日應計入租賃投資淨額中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固定給付（包括實質固定給付）減除應支付之任何租賃誘因後之淨額、取決於某項指數或費率之變動租賃給付、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、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），以及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）。

2. 出租人之後續衡量

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。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。

3. 出租人之租賃修改

出租人應將融資租賃修改以單獨租賃處理，若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。對於不以單獨租賃處理之融資租賃修改，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，出租人應自修改生效日起，將該租賃修改以新租賃處理，並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。其他情況下，出租人應適用 IPSAS 41 之規定。

(三)出租人在營業租賃下之會計處理

依 IPSAS 43 第 81 段之規定，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。⁴⁴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 IPSAS 17 及 IPSAS 31 之規定計算折舊。

⁴⁴ 國際公共部門會計準則第 43 號「租賃」第 81 段。

第3章 租賃規定之差異分析

如第 2 章所述，我國政府公務機關現行租賃會計處理，係依 IPSAS 13 訂定，惟 IPSASB 於 2022 年 1 月所發布之 IPSAS 43 將於 2025 年 1 月 1 日生效，並取代 IPSAS 13。本章將比較我國政府會計公報與 IPSAS 43 規定之主要差異，以及 IPSAS 43 與 IFRS 16 之規定之主要差異，相關差異分析茲說明如下。

3.1 我國政府會計公報與 IPSAS 43 規定之主要差異

3.1.1 租賃之定義與辨認

我國政府會計公報對租賃僅就融資租賃予以定義，尚無租賃之定義；而 IPSAS 43 將租賃定義為將一項資產（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）。於判斷合約是否包含租賃時，首先應辨認合約是否有已辨認資產。若有已辨認資產，則應評估是否具有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，以及有主導已辨認資產之使用之權利。個體應於合約成立日評估該合約是否係屬（或包含）租賃。

3.1.2 區分租賃之組成部分

我國政府會計公報並未規定承租人或出租人應區分租賃之組成部分；IPSAS 43 則規定對於合約係屬（或包含）租賃者，個體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，除非該個體適用實務權宜作法，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。

3.1.3 租賃開始日及租賃期間之定義

我國政府會計公報將租賃開始日定義為租賃協議日或雙方對租賃主要條款承諾日二者較早之日；IPSAS 43 對租賃開始日之定義係指出租人使標的資產可供承租人使用之日。

我國政府會計公報將租賃期間定義為承租人約定租賃該項資產之不可取消租期。若承租人有權選擇繼續租賃該項資產，且在租賃開始日可合理確定承租人將行使該項續租權時，無論未來是否須再支付租金，租賃期間包含該續租期間。IPSAS 43 則將租賃期間定義為承租人具有標的資產使用權之不可取消期間，併同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），以及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）。個體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。

3.1.4 承租人會計處理之差異

我國政府會計準則公報規定及現行實務，承租人依租賃係分類為融資租賃或營業租賃作不同之會計處理；IPSAS 43 則規定承租人採單一模式，於租賃開始日認列相關使用權資產及租賃負債。惟承租人得對短期租賃與低價值標的資產之租賃選擇適用豁免規定，採用與現行營業租賃之作法，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。

有關使用權資產之原始衡量，依 IPSAS 43 之規定，使用權資產之成本包括租賃負債之原始衡量金額、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）、承租人發生之任何原始直接成本，以及承租人拆卸、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）；我國政府會計準則第四號公報規定，在現行融資租賃下，固定資產以融資租賃方式取得時，應以其各期租金給付總額（減除應由出租人負擔之履約成本）及租期屆滿優惠承購價格（或承租人保證殘值）之現值總額，或租賃開始日該資產之公允價值孰低者予以登載入帳。

有關租賃負債之原始衡量及折現率之規定，我國政府會計準則第六號公報第六段規定當期應攤銷之融資租賃負債，係指當期償付

之融資租賃款，減除利息支出後之餘額。其中利息支出，係按期初融資租賃負債，乘以有效利率而得。但並未明定有效利率為何；IPSAS 43 則規定若租賃隱含利率容易確定，租賃給付應以租賃隱含利率折現。⁴⁵所稱租賃隱含利率係指使租賃給付及未保證殘值兩者現值等於標的資產公允價值及出租人所有原始直接成本兩者總和之利率。若租賃隱含利率並非容易確定，承租人應使用承租人增額借款利率。所稱承租人增額借款利率係指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。對於哪些項目應計入租賃負債之原始衡量，我國政府會計準則第六號公報規定融資租賃負債於發生時，應按各期租金給付總額（減除應由出租人負擔之履約成本）及租期屆滿優惠承購價格（或承租人保證殘值）之現值總額，或租賃開始日該資產之公允價值孰低者入帳；IPSAS 43 則規定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固定給付（包括實質固定給付）減除可收取之任何租賃誘因後之餘額、取決於指數或費率之變動租賃給付、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（若承租人可合理確定將行使該選擇權），以及租賃終止所須支付之罰款（若租賃

⁴⁵ 國際財務報導準則第 16 號「租賃」第 26 段。

期間反映承租人將行使租賃終止之選擇權）。

此外，IPSAS 43 中有關租賃負債之再衡量、租賃修改、售後租回等規定，我國政府會計準則公報並無相關規定。

3.1.5 出租人會計處理之差異

我國政府會計準則公報並無明列出租人會計處理之相關規定。當公務機關為出租人時，有關政府有償提供財產所獲得之資源（如租金），現行會計處理係依政府會計準則公報第一號「政府會計及財務報導標準」和第二號「政府收入認列之會計處理」規定，於符合收入定義、未來經濟效益的可能性及衡量的可靠性等 3 項要件時，即認列為收入，並依「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」，將其歸屬於「財產孳息收入」科目。

3.1.6 財務報表表達之差異

以下以承租人立場分析我國政府會計公報與 IPSAS 43 就平衡表/財務狀況表、收入支出表/財務績效表，以及現金流量表在表達上之差異：

(1) 平衡表/財務狀況表之差異

相較於現行營業租賃下承租人係於租金發生時於收入支出表認列費用，並未將交易之經濟實質反映於平衡表中，IPSAS 43 規定承租人於財務狀況表中認列與租賃有關之使用權資產及租賃負債。

(2) 收入支出表/財務績效表之差異

承租人在現行營業租賃下，將租金作為費用認列於收入支出表中。而於 IPSAS 43 下，承租人應於財務績效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中之一組成部分。未納入租賃負債原始衡量中之變動租賃給付以及適用認列豁免之短期租賃及低價值資產租賃，相關費用仍將認列為營業成本或營業費用。

(3) 現金流量表之差異

依我國現行規範及實務，公務機關（承租人）並未編製現金流量表；而 IPSAS 43 下租賃負債本金部分之現金支付分類於籌資活動中；租賃負債利息部分之現金支付則依企業之會計政策，列為營業活動或籌資活動；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則分類於營業活動中。

綜上所述，茲將我國政府會計公報與 IPSAS 43 規定之差異整理

如下表：

我國政府會計我國政府會計公報與 IPSAS 43 規定之差異

比較項目	我國政府會計公報	IPSAS 43
1.租賃之定義	我國政府會計公報對租賃，僅就融資租賃予以定義，無租賃之定義。	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）。
2.租賃開始日	租賃協議日或雙方對租賃主要條款承諾日二者較早之日。	出租人使標的資產可供承租人使用之日。
3..區分合約之組成部分	無明確指引。	應區分租賃組成部分與非租賃組成部分（提供承租人權宜作法以單一租賃組成部分處理）。
4.承租人會計處理		
認列	<u>區分為營業租賃及融資租賃</u> 於租金發生時認列為費用。 <u>融資租賃</u> 認列租賃資產及租賃負債。	<u>單一租賃模式</u> 認列使用權資產及租賃負債。
折現率之決定	無明確規定。	若租賃隱含利率容易確定則採該利率折現，若租賃隱含利率並非容易確定，承租人應使用承租人增額借款利率。
使用權資產之衡量、租賃負債之再衡量、租賃修改、售後租回	無相關規定。	承租人於租賃期間變動或標的資產購買選擇權之評估有變動。 承租人於殘值保證下預期應付之金額有變動或用於決定租賃給付之指數或費率變動。 增加一項或多項標的資

比較項目	我國政府會計公報	IPSAS 43
		產使用權而增加租賃範圍。
平衡表之表達	<u>營業租賃</u> 應付費用或預付費用。 <u>融資租賃</u> 租賃資產。 租賃負債。	使用權資產。 租賃負債。
收入支出表之表達	<u>營業租賃</u> 認列租金費用。 <u>融資租賃</u> 認列折舊費用及利息費用。	<u>單一租賃模式</u> 認列折舊費用及利息費用。
現金流量表之表達	無相關規定。	租賃負債本金之給付屬籌資活動；利息之給付屬營業或籌資活動。 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則屬營業活動。
5.出租人會計處理	無相關規定。	<u>融資租賃</u> 按租賃隱含利率衡量租賃投資淨額並表達為應收款。 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。 <u>營業租賃</u> 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

比較項目	我國政府會計公報	IPSAS 43
		適用該基礎。

3.2 IPSAS 43 與 IFRS 16 之規定之差異

由於政府機關與一般企業之成立目的與營運方式有所不同，故 IPSAS 43 與 IFRS 16 間仍有不同之處。主要之差異在於租賃之辨認、名詞用語，以及特殊租賃議題三個方面。

3.2.1 租賃之辨認

IPSAS 43 中對判斷客戶是否控制已辨認資產之使用，規定除須考量客戶是否具有取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利，尚須考量自使用已辨認資產所產生之服務潛能（原文為 Service Potential）。國際公共部門會計準則第 1 號「財務報表之表達」（以下簡稱 IPSAS 1）第 11 段說明，資產用以產生商品或勞務以符合個體之目的但並未直接產生淨現金流入，通常被視為「具服務潛能」（embodying service potential）。由於公共部門之特性有別於一般營利事業，對資產之定義並非僅以是否能為營利事業本身創造收益為依歸，亦包括資產之其他可能目的（例如該資產雖不能使經濟效益流入個體但其具有服務潛能），故國際公共部門會計準則對資產之基本特性之描述為「具未來經濟效益或服務潛能」。IPSAS 43 第 BC70 段提及，於辨認使用權資產時，若指引僅提及「經濟效益」，

可能會作成個體透過已辨認資產為社區提供服務之交易並非租賃之結論，因為儘管該交易符合租賃之定義，但其並未因該資產導致經濟效益流入個體。因此 IPSASB 決議於辨認租賃之應用指引中加入「服務潛能」用語（如適當時）。

3.2.2 名詞用語

依 IPSAS 43 之規定不論係承租人或出租人，因租賃合約所產生專屬 IPSAS 43 所規範之收益，以「收入」（原文為 Revenue）一詞表達。而因租賃合約所產生專屬 IFRS 16 所規範之收益，以「收益」（原文為 Income）一詞表達。例如，依 IPSAS 43 第 56 段（f）之規定承租人應揭露報導期間來自轉租使用權資產之「收入」之金額。IFRS 16 第 53 段（f）則規定承租人應揭露報導期間來自轉租使用權資產之「收益」。經檢視 IPSAS 43 中之「收入」與 IFRS 16 中之「收益」用語出現之條文，皆為相同意涵之規定，僅用語不同。由於公共部門為非營利之機關，故於 IPSAS 43 中對機關內之各單位皆以「營運」（原文為 Operation）稱之。例如，IPSAS 43 第 AG42 段(d)列舉應重評估租賃期間之事項，包括與是否行使選擇權直接攸關之承租人決策，（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「營運」之決策）。IFRS 16 則將企業內各單位稱為「業務單位」（原文為 Business Unit）。例如，IFRS 16 對重評

估租賃期間之討論則於第 B41 段(d)列舉應重評估租賃期間之事項，包括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）。

依 IPSAS 43 第 111 段之規定，若承租人選擇依第 109 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「累積餘絀」（或淨資產/權益之其他組成部分，如適當時）期初餘額之調整。IPSAS 43 與 IFRS16 中有關對初次適用準則皆有相同之規定。惟一般營利事業之財務報表係調整期初「保留盈餘」。

IPSAS 43 中對機關內之各單位稱之為部門（原文為 Segment）。於 IFRS 16 中對企業內之各單位稱之為業務部門（原文為 Business Segment）。

3.2.3 特殊租賃議題

因公共部門之成立目的及業務性質與一般民營企業有所不同，IPSAS 43 並無出租人為製造商或經銷商之相關規定。IFRS 16 則對出租人為製造商或經銷商之會計處理有詳細規定。

綜上所述，茲將我國政府會計公報與 IPSAS 43 規定之差異整理如下表：

IPSAS 43 與 IFRS 16 規定之差異

比較項目	IPSAS 43	IFRS 16
租賃之辨認（判斷客戶是否控制已辨認資產之使用）	要件：取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利。	要件：取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利及自使用已辨認資產所產生之服務潛能。
名詞用語	1. 與租賃交易有關之收益原文 Revenue。 2. 機關內各單位皆以「營運」（Operation）稱之。 3. 承租人依準則之規定認列初次事用準則之累積影響數應調整初次適用日之「累積餘絀」。 4. IPSAS 43 中對機關內之各單位稱之為部門（原文為 Segment）。	1. 與租賃交易有關之收益原文 Revenue。 2. 營利事業內各單位以「業務單位」（Business Unit）稱之。 3. 承租人依準則之規定認列初次事用準則之累積影響數應調整初次適用日之「保留盈餘」。 4. IFRS 16 中對企業內之各單位稱之為業務部門（原文為 Business Segment）。
特殊租賃議題	出租人為製造商或經銷商之相關規定：無。	出租人為製造商或經銷商之相關規定：有。

第 4 章 導入 IPSAS 43 之影響及可行性評估

如第三章之分析，現行公共部門對租賃之會計處理與 IPSAS 43 之規定在若干層面存有差異，以下各節就導入 IPSAS 43 對公共部門作為出租人、承租人之會計處理之影響，以及對公共部門財務報表表達之影響進行分析，並透過檢視公共部門實際簽訂之租約進行影響數計算呈現出對財務報表之影響，最後則進行導入 IPSAS 43 之可行性評估。

4.1 對出租人會計處理之影響

如本研究報告第三章第 3.1 節所述，當公務機關為出租人時，有關政府有償提供財產所獲得之資源（如租金），現行會計處理係依政府會計準則公報第一號「政府會計及財務報導標準」和第二號「政府收入認列之會計處理」規定，於符合收入定義、未來經濟效益的可能性及衡量的可靠性等 3 項要件時，即認列為收入，並依「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」，將其歸屬於「財產孳息收入」科目。導入 IPSAS 43 後，公共部門須依租賃之定義判斷簽訂之租賃契約或地上權契約是否包含租賃。若包含租賃，應依規定區分各租賃組成部分與非租賃組成部分，並判斷租賃組成部分係屬融資租賃或營業租賃。相較於目前均認列為財產孳息收入，若判斷所簽訂之契約不包含租賃，則須依其契約性質作適當之會計處理；若判斷係屬融資租賃，出租人應於租賃開始日將租賃投資淨額表達為應收款。租賃投資淨額應按租賃隱含利率衡量。

4.2 對承租人會計處理之影響

以承租人而言，現行政府會計公報對租賃並無明確之定義。IPSAS 43 則將租賃定義為，若合約轉讓對已辨認資產（標的資產）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，且就為評估合約是否轉讓對已辨認資產之使用之控制權，應評估客

戶在整個使用期間是否取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益或服務潛能之權利，以及是否主導已辨認資產之使用之權利。

於辨認合約是否係屬（或包含）租賃時即使資產已被指定，若供應者在整個使用期間具有替換資產之實質性替換權利，則客戶並無已辨認資產之使用權。供應者替換資產之權利須同時符合下列兩項條件，始具實質性：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，以及供應者將由行使其替換資產之權利取得經濟效益。因此，若供應者具有於合約期間內任一時點替換該資產之實質性替換權利，則該合約非屬 IPSAS43 所定義之租賃。此可能導致我國政府公務機關所簽訂之某些租賃合約，並不符合 IPSAS43 對租賃之定義，致該等交易在導入 IPSAS 43 後不適用該公報之規定。

此外，依 IPSAS 43 第 3 段之規定，若一項交易雖符合租賃之條件，但若其為礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用之租賃、IPSAS 27 範圍內生物資產之租賃、IPSAS 32 範圍內之服務特許權協議，或承租人對其所持有屬 IPSAS31 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，則不適用 IPSAS 43 之規定。

除前述應依其交易之特殊性適用其他準則之規定外，依 IPSAS 43 第 6 段之規定，若租賃交易為短期租賃或低價值標的資產之租

賃，則豁免適用 IPSAS 43 第 23 至 52 段之規定。此時，承租人應按直線基礎或另一種有系統之基礎（若其更能代表承租人效益之型態），將有關該等租賃之租賃給付於租賃期間認列為費用。

相較於過去 IPSAS 13 之規定，IPSAS 43 明確地訂定租賃之定義。

現行政府會計公報並未定義營業租賃，而對融資租賃之定義係依 IPSAS 13 所訂定融資租賃之定義及分類為融資租賃須符合之條件。若未來我國公共部門導入 IPSAS 43，承租人將改採單一模式，除屬短期租賃或低價值標的資產之租賃者外，一律以未來租賃給付按租賃隱含利率或承租人之增額借款利率（若租賃隱含利率無法容易確定）折現後現值之金額衡量租賃負債，並認列使用權資產—以租賃負債之原始衡量金額加計原始直接成本、預付租金及拆除、移除或復原成本，並減除所收取之租賃誘因衡量。於原始認列後，公共部門承租人將隨時間經過認列租賃負債產生之利息費用及相對應之租賃負債，對使用權資產則將按成本減除累計折舊及累計減損損失，並調整租賃負債之再衡量數（適用 IPSAS 43 第 35 或 36 段之衡量模式者除外）。

現行公共部門之租賃相關會計處理可能因對附屬於標的資產之風險及報酬移轉程度之判斷及合約形式而將租賃交易採營業租

賃之會計處理，未來若公共部門適用 IPSAS 43 之規定，則可能須重新考量過去僅須認列租金費用之許多交易是否係屬 IPSAS 43 範圍內之「租賃」，若是，則須依 IPSAS 43 之規定認列及衡量使用權資產及租賃負債（符合 IPSAS 43 第 6 段豁免條件者除外）。

4.3 對財務報表表達之影響

依現行政府會計公報所規定之會計處理及實務運作，若干我國公務機關為承租人之租賃交易係採營業租賃之會計處理，故不會因租賃相關交易列報任何資產及負債於公務機關之平衡表，同時，租賃交易所導致之未來高度很有可能之現金流出之現值亦不會反映於財務報表中。

若未來適用 IPSAS 43 之規定，公務機關應將屬 IPSAS 43 範圍內之租賃交易按單一模式處理（符合 IPSAS 43 第 6 段豁免條件者除外），亦即認列使用權資產、租賃負債，後續依 IPSAS 43 之規定衡量。基於會計處理之改變，公務機關承租人將須於平衡表上列報租賃負債及使用權資產。相較於現行規定下之平衡表，此可能使其認列較多之資產及負債。

就收入支出表而言，公務機關承租人對不符合融資租賃之租賃交易，僅於每年分別認列租金費用。若未來公務機關導入 IPSAS 43 之規定，除符合 IPSAS 43 第 6 段豁免條件之租賃交易外，公務機關

承租人將不再認列租金費用之項目，但將因採單一租賃模式而對所認列之使用權資產及租賃負債作後續衡量，因而會將使用權資產之折舊及減損、租賃負債之利息費用及未計入租賃負債之變動租賃給付金額認列於收入支出表中。由於使用權資產之折舊係依 IPSAS 17 之規定以反映對資產未來經濟效益之預期耗用型態之折舊方法於租賃期間認列折舊費用，大部分資產係按直線法認列折舊，而租賃負債則是按有效利息法攤銷，隨著每期本金的攤還，利息費用也逐期遞減，故在租賃早期階段認列較多費用，在後期階段認列較少費用。就單一資產之租賃而言，通常使用權資產之餘額亦會低於租賃負債，相較於現行對不符合融資租賃之租賃交易僅認列租金費用之作法，導入 IPSAS 43 預計將對公務機關承租人之淨資產、流動比率及資產週轉率可能產生較不利之影響。

4.4 租賃會計處理實務影響評估

為評估導入 IPSAS 43 對公務機關之實務影響，以公務機關作為承租人之情況為例，請主計總處提供租賃合約。經審視主計總處提供之合約，決定以項次 4「111 年度亂碼化設備租賃(含建置)採購案」進行導入 IPSAS 43 對財務報表之影響數之計算分析。未對主計總處提供之其他合約計算影響數之理由分述如下：

項次 1 112 年租車勞務採購契約

租賃標的：租用接駁專車（來程：行政院院區後門→捷運新店站→主計人員訓練中心；回程：主計人員訓練中心→捷運新店站→台北火車站）。

合約金額：決標價總計 334,800 元，每一車次 2,700 元。按實際使用車次數量依決標單價按月結算。

合約名目期間：112 年 1 月 1 日至 112 年 12 月 31 日。

現行會計處理：營業租賃。

IPSAS43 下是否係屬租賃：該合約未明確指定某一台車輛或某幾台車輛，未有已辨認資產，不符合租賃之定義。

結論：因不符合 IPSAS 43 下之租賃定義，若導入 IPSAS 43，將不會認列使用權資產及租賃負債，而是於費用發生時認列相關費用。

項次 2 依共契合約 LP5-11025 與台灣富士簽訂影印機租賃確認書及主計總處「租賃影印機配件額外項」財物採購案

租賃標的：租賃影印機（裝機機型依裝機明細表為主）。

合約金額：有每月基本計費張數，超過按影印張數計算。

合約名目期間：111 年 2 月 1 日至 113 年 1 月 31 日

現行會計處理：營業租賃。

IPSAS 43 下是否係屬租賃：合約未敘明是否指定特定影印機，且若廠商對標的資產具實質性替換權利，則未有已辨認資產，不符合租

賃定義。

結論：該等影印機非特殊或大型機台，耗材亦屬辦公用品之低價值商品，其個別單一價值應低於 5,000 美元，得選擇適用豁免規定。

項次 3 111 年租用個人電腦、彩色液晶螢幕及 A4 雷射印表機

租賃標的：個人電腦 251 臺、21.5 吋(含以上)彩色液晶顯示器 395 臺、A4 雷射印表機 179 臺、原廠黑色碳粉匣 816 支。

合約金額：2,949,116 元。

合約名目期間：111 年 3 月 17 日至 111 年 6 月 10 日

現行會計處理：營業租賃。

IPSAS 43 下是否係屬租賃：合約中有已辨認資產，且具有取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利及主導已辨認資產之使用之權利，故符合租賃定義。

結論：租賃期間僅有 3 個月，且合約中承租人並無購買選擇權，符合短期租賃之定義，得選擇適用豁免規定。

項次 5 高雄關 111 年度關艇及操作技工委外案採購招標事宜

租賃標的：船舶及合格船員 24 小時執行本契約工作。

合約金額：11,850,000 元，分 12 期付款。

合約名目期間：111 年 4 月 1 日至 112 年 3 月 31 日

現行會計處理：營業租賃。

IPSAS 43 下是否係屬租賃：合約中並未指定特定一台船舶，廠商每天自行調度提供一艘符合規格的船予關務署，故該合約未有已辨認資產，不符合租賃之定義。

結論：由於該合約未存在已辨認資產，不符合租賃定義，而是屬勞務合約，若導入 IPSAS 43，將不會認列使用權資產及租賃負債，而是於費用發生時認列相關費用。

項次 6 數位網路電話交換機系統建置及保固維護服務

租賃標的：數位網路電話交換機系統建置及維護案。

合約金額：契約總金額 19,720,000（即決標金額，已扣除既有數位網路電話交換機系統設備回收價值）。

合約名目期間：110 年 12 月 17 日至 117 年 12 月 16 日

現行會計處理：融資租賃。

IPSAS 43 下是否係屬租賃：合約為數位網路電話機系統建置及保固維護合約，應用軟體建置部分應釐清是否符合無形資產之定義；保固及維護服務應為勞務提供。此外，應判斷是否有必要拆分無形資產及相關設備，若應拆分，應進一步釐清是否包含特定設備之租賃，亦即合約是否存在已辨認資產。

結論：首先應釐清應用軟體建置是否符合無形資產之認列或為勞務

合約。另，若合約包含特定資產（已辨認資產）之租賃且廠商無實質性替換權利，則符合租賃合約。

項次 7 山崩資訊雲端平臺智慧應用與服務

租賃標的：應用軟體系統維護服務及提供開放格式資料及資料定期產製更新服務。

合約金額：5 年期計畫，總採購金額預估為 1,900 萬元。

合約名目期間：111 年 5 月 27 日至 115 年 12 月 31 日

現行會計處理：營業租賃。

IPSAS 43 下是否係屬租賃：該合約為勞務提供合約，未有已辨認資產，不符合租賃之定義。

結論：因不符合 IPSAS 43 下之租賃定義，若導入 IPSAS 43，將不會認列使用權資產及租賃負債，而是於費用發生時認列相關費用。

項次 8 112 年度標準檢驗及計量智能雲端服務委外服務案

租賃標的：應用軟體系統開發之費用（系統建置及新增功能費用）及雲服務系統租用及管理。

合約金額：契約總金額為 20,151,000 元。

合約名目期間：112 年 3 月 10 日至 112 年 11 月 10 日

現行會計處理：營業租賃。

IPSAS 43 下是否係屬租賃：系統建置部分應釐清是否符合無形資產之定義；檢驗及計量智能雲端服務應為勞務提供，未有已辨認資產，不符合租賃之定義。

結論：因不符合 IPSAS 43 下之租賃定義，若導入 IPSAS 43，將不會認列使用權資產及租賃負債。應先釐清系統建置是否符合無形資產之認列或為勞務合約；且應按相對單獨價格拆分無形資產及勞務提供（檢驗及計量智能雲端服務），並於期間認列勞務費用。

項次 9 國家航遙測飛機更新採購案

租賃標的：2 架航遙測飛機以及航遙測相關費用。

合約金額：契約總金額為 14 億 4,600 萬元。

合約名目期間：110 年 3 月 5 日至 118 年 10 月 23 日

現行會計處理：融資租賃。

IPSAS43 下是否係屬租賃：應釐清該飛機是否已是林務局之資產，係客製化飛機，對方僅負保管與維修責任。

結論：若為林務局之資產，應認列為不動產、廠房及設備。

項次 10 中央監控系統等系統維保服務暨管理功能精進提升-資訊網路設備最低部署

租賃標的：擴充儲存櫃及錄影儲存設備汰換(含 SATA 10T*16) 戶外

工業型 POE 網路交換器。

合約金額：70,000/月。

合約名目期間：110 年 1 月 1 日至 113 年 12 月 31 日

現行會計處理：融資租賃。

IPSAS43 下是否係屬租賃：應進一步判斷合約之經濟實質。

結論：若實質為購買資產，則應認列為不動產、廠房及設備；即使若判斷合約期間僅移轉使用權而無所有權，導入 IPSAS43 時，將認列使用權資產及租賃負債，僅認列會計項目不同，資產攤銷期間皆為耐用年限，對損益影響應相同。

導入 IPSAS43 對財務報表之影響數之計算分析

項次 4 111 年度亂碼化設備租賃（含建置）採購案

租賃標的資產：硬體亂碼化設備及基碼管理系統主機、軟體、印表機等設備；廠商無實質性替換權利。

租賃期間：112 年 1 月 1 日至 116 年 12 月 31 日，廠商於 111 年 12 月 10 日前完成系統建置、移轉及上線作業。

契約價金之給付：總價金新臺幣 7,248,000 元，分 21 期付款。第 1 期（於 111 年 12 月 10 日前完成系統建置、移轉及上線作業）核付決標價之 16%，為新臺幣 1,159,680 元；第 2 至 21 期（季）付款，以決標價之 4.2% 為計價標準給付租金，每期為新臺幣 304,416 元。

租賃期間內之維修及零配件、耗材更換，由廠商負責，所需相關費用已包含於契約價格內。另租賃期間內廠商須提供亂碼化設備諮詢服務。

IPSAS 43 下是否係屬租賃：合約已指定特定硬體亂碼化設備及基碼管理系統主機、軟體、印表機等設備，且廠商無實質性替換權利，經檢視本合約具已辨認資產；合約已移轉該已辨認資產之使用之控制權予財政部國庫署，於合約期間財政部國庫署取得來自使用該已辨認資產之幾乎所有經濟效益或服務潛能之權利，並主導該已辨認資產之使用之權利。經評估此合約符合租賃之定義。

適用 IPSAS 43 時，選擇實務權宜作法，亦即將整體合約作為單一租賃處理，未按相對單獨價格分攤合約給付金額至租賃及非租賃組成部分。

依 IPSAS 43，於租賃開始日 112 年 1 月 1 日，財政部國庫署應將尚未支付之租賃給付（每季新臺幣 304,416 元）按租賃隱含利率折現或承租人增額借款利率折現，因無法確定租賃隱含利率，故使用承租人增額借款利率折現；增額借款利率係參考政府公債（112 年 3 月 21 日標售 5 年期 112 年度甲類第 1 期中央政府建設公債）加權平均利率 1.048%。尚未支付之租賃給付按上述增額借款利率折現之現值為新臺幣 5,924,000 元，故應認列租賃負債新臺幣 5,924,000

元。

財政部國庫署先前已預付新臺幣 1,159,680 元，租賃負債為新臺幣 5,924,000 元，故於租賃開始日 112 年 1 月 1 日，應認列使用權資產新臺幣 7,083,680 元。

租賃負債及使用權資產於租賃期間內各季之支付及攤銷如表 4-1 及 4-2。

表 4-1 租賃負債各季之支付及攤銷表

	租賃負債			
	期初餘額	利息費用	租賃給付	期末餘額
112/3/31	5,924,000	15,521	(304,416)	5,635,105
112/6/30	5,635,105	14,764	(304,416)	5,345,453
112/9/30	5,345,453	14,005	(304,416)	5,055,042
112/12/31	5,055,042	13,244	(304,416)	4,763,871
113/3/31	4,763,871	12,481	(304,416)	4,471,936
113/6/30	4,471,936	11,716	(304,416)	4,179,236
113/9/30	4,179,236	10,950	(304,416)	3,885,770
113/12/31	3,885,770	10,181	(304,416)	3,591,535
114/3/31	3,591,535	9,410	(304,416)	3,296,529
114/6/30	3,296,529	8,637	(304,416)	3,000,749
114/9/30	3,000,749	7,862	(304,416)	2,704,195
114/12/31	2,704,195	7,085	(304,416)	2,406,864
115/3/31	2,406,864	6,306	(304,416)	2,108,754
115/6/30	2,108,754	5,525	(304,416)	1,809,863
115/9/30	1,809,863	4,742	(304,416)	1,510,189
115/12/31	1,510,189	3,957	(304,416)	1,209,730
116/3/31	1,209,730	3,169	(304,416)	908,483
116/6/30	908,483	2,380	(304,416)	606,448
116/9/30	606,448	1,589	(304,416)	303,621
116/12/31	303,621	795	(304,416)	0

表 4-2 使用權資產各季之攤銷表

	使用權資產		
	期初餘額	折舊費用	期末餘額
112/3/31	7,083,680	354,184	6,729,496
112/6/30	6,729,496	354,184	6,375,312
112/9/30	6,375,312	354,184	6,021,128
112/12/31	6,021,128	354,184	5,666,944
113/3/31	5,666,944	354,184	5,312,760
113/6/30	5,312,760	354,184	4,958,576
113/9/30	4,958,576	354,184	4,604,392
113/12/31	4,604,392	354,184	4,250,208
114/3/31	4,250,208	354,184	3,896,024
114/6/30	3,896,024	354,184	3,541,840
114/9/30	3,541,840	354,184	3,187,656
114/12/31	3,187,656	354,184	2,833,472
115/3/31	2,833,472	354,184	2,479,288
115/6/30	2,479,288	354,184	2,125,104
115/9/30	2,125,104	354,184	1,770,920
115/12/31	1,770,920	354,184	1,416,736
116/3/31	1,416,736	354,184	1,062,552
116/6/30	1,062,552	354,184	708,368
116/9/30	708,368	354,184	354,184
116/12/31	354,184	354,184	0

適用 IPSAS 43 時租賃期間各季認列損益之金額，以及與現行

營業租賃下之損益比較如表 4-3。

表 4-3 適用 IPSAS 43 與現行營業租賃下損益認列金額之比較

	適用 IPSAS 43			現行營業租賃下	損益影響數
	利息費用	折舊費用	總計(A)	租金費用/總計 (B)	
112/3/31	15,521	354,184	369,705	362,400	-7,305
112/6/30	14,764	354,184	368,948	362,400	-6,548
112/9/30	14,005	354,184	368,189	362,400	-5,789
112/12/31	13,244	354,184	367,428	362,400	-5,028
113/3/31	12,481	354,184	366,665	362,400	-4,265
113/6/30	11,716	354,184	365,900	362,400	-3,500
113/9/30	10,950	354,184	365,134	362,400	-2,734
113/12/31	10,181	354,184	364,365	362,400	-1,965
114/3/31	9,410	354,184	363,594	362,400	-1,194
114/6/30	8,637	354,184	362,821	362,400	-421
114/9/30	7,862	354,184	362,046	362,400	354
114/12/31	7,085	354,184	361,269	362,400	1,131
115/3/31	6,306	354,184	360,490	362,400	1,910
115/6/30	5,525	354,184	359,709	362,400	2,691
115/9/30	4,742	354,184	358,926	362,400	3,474
115/12/31	3,957	354,184	358,141	362,400	4,259
116/3/31	3,169	354,184	357,354	362,400	5,046
116/6/30	2,380	354,184	356,564	362,400	5,836
116/9/30	1,589	354,184	355,773	362,400	6,627
116/12/31	795	354,184	354,980	362,400	7,420
	164,320	7,083,680	7,248,000	7,248,000	0

4.5 我國政府公務機關導入 IPSAS 43 之可行性評估

我國現行政府會計準則公報對於租賃並無單獨公報作完整之規範，當公務機關為出租人時，有關政府有償提供財產所獲得之資

源（如租金），現行會計處理係依政府會計準則公報第一號「政府會計及財務報導標準」和第二號「政府收入認列之會計處理」規定，於符合收入定義、未來經濟效益的可能性及衡量的可靠性等3項要件時，即認列為收入，並依「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」，將其歸屬於「財產孳息收入」科目。因此，對於合約是否包含租賃、區分合約之組成部分、折現率之決定、出租人對於合約之分類等可能因無所依循而造成各機關對於類似合約有不一致之會計處理，以及會計處理未能反映交易之經濟實質，因而導致財務報表中之資訊未能忠實表述該等交易。此外，現行政府會計準則公報中有關承租人會計處理之規定係依 IPSAS 13 訂定，仍採分類為營業租賃或融資租賃之方式作會計處理，承租人無須認列營業租賃所產生之資產及負債，但須認列融資租賃所產生之資產及負債，導致營業租賃所報導之資訊欠缺透明度且無法符合財務報表使用者之需求。IPSAS 43 係以 IFRS 16 為基礎所訂定，規定承租人就租賃認列使用權資產及租賃負債，並逐期認列使用權資產之折舊費用及租賃負債之利息費用。此外，IPSAS 43 對租賃之辨認、租賃期間之決定、區分合約之組成部分、折現率之選擇、使用權資產之衡量、租賃負債之衡量、租賃修改之會計處理等均有明確之規定，將使財務資訊更能忠實表述交易之經濟實質並提升可比性，滿足財務報表

使用者之需求。

我國政府公務機關若導入 IPSAS 43 將有助於公共部門財務報表之使用者更瞭解公共部門之財務狀況、經營成果，以及現金流量，藉由使用權資產及租賃負債之認列，亦使所產出之財務資訊較現行作法所產出者更具預測價值。

我國政府公務機關若導入 IPSAS 43，將須檢視本研究報告所提及政府會計準則第四號公報及第六號公報，以及「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」之相關規定，並作必要修正。例如「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」第四章「會計科目」中有關租賃之會計科目之名稱及說明，例如 1408 租賃資產、1409 租賃權益改良、2301 應付租賃款、410501 財產孳息收入可能須作修改，並新增適當之會計項目，附錄一「會計報告之格式」（例如長期投資、固定資產、遞耗資產及無形資產變動表、應付租賃款及其他長期負債變動表）及附錄四「交易事項分錄釋例」中有關租賃之部分亦可能須作修改。由於租賃係屬特定會計議題，尚無須大範圍修正政府會計準則公報及「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」，故修正相關規定之行政作業成本應不致過高。

惟經檢視政府公務機關現有之數份合約，合約內容龐雜，判斷合約是否包含租賃、區分合約組成部分、決定租賃期間等均需要詳

細分析合約，運用專業判斷，且導入 IPSAS 43 將增加政府公務機關會計處理之複雜度，該等部門可能須檢視現有之資訊系統是否符合需求並配合調整內部作業流程，致使財務資訊編製成本大幅提高。惟依 IPSASB 之評估，承租人採用使用權資產模式所產生之效益將超過成本，尤其是 IPSAS 43 亦納入 IFRS 16 所提供對短期租賃及低價值標的資產之豁免，將有助於降低編製成本。

第 5 章 結論與建議

本章總結前 4 章之研究發現與探討，提出本研究之建議。

5.1 研究結論

IPSAS 43 主要係 IPSASB 參考 IFRS 16 之內容訂定相關規定。其對租賃交易於各層面如交易之辨認、經濟實質之判斷、會計處理等，整體方向及架構與 IFRS 16 趨於一致，惟公務機關與一般營利事業就經營目的及經營模式而言有本質上之差異，故 IPSAS 43 及 IFRS 16 之差異緣自適用對象之不同。

若未來我國公務機關適用 IPSAS 43 之規定，將與我國現行政府會計準則公報對租賃有關之規定有許多差異。包括租賃之定義、租賃開始日、租賃合約組成部分之區分，以及會計處理等將適用全新之租賃會計架構。

就主計總處所提供之公務機關租賃合約之實際資料，若未來我國公務機關適用 IPSAS 43 之規定，部分現行採營業租賃作會計處理之交易，未來可能將改採單一模式作會計處理，認列使用權資產及租賃負債，並認列於後續租賃期間因認列使用權資產及租賃負債所產生之損益項目。惟因 IPSAS 43 對租賃有明確之定義，某些現行判斷為租賃交易之合約未來可能因導入 IPSAS 43 而重新被辨認為非屬租賃之交易。例如，經檢視主計總處所提供之合約中，項次

4 之合約由於具有已辨認資產、全新資產之價值高於 5000 美元，以及非屬短期租賃等符合 IPSAS 43 對租賃之定義；其餘合約則因租賃之辨認涉及許多專業判斷及需更完整之資料、或若未符合 IPSAS 43 對租賃之定義則無法適用 IPSAS 43，該等合約若未來我國導入 IPSAS 43 則可能將無法被視為租賃交易。

我國現行政府會計準則公報對於租賃並無單獨公報作完整之規範，承租人係依照「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」及政府會計準則第四號及第六號公報中之部分條文作會計處理，當公務機關為出租人時，有關政府有償提供財產所獲得之資源（如租金），現行會計處理係依政府會計準則公報第一號「政府會計及財務報導標準」和第二號「政府收入認列之會計處理」規定，於符合收入定義、未來經濟效益的可能性及衡量的可靠性等 3 項要件時，即認列為收入，並依「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」，將其歸屬於「財產孳息收入」科目。我國政府機關辦理租賃業務，受限於政府之法令規定及個案需求差異，造成部分個案會計處理之經濟實質未能充分反映於財務報表之情況，此可能影響財務報表使用者對我國政府公務機關之財務狀況、財務績效作有效之分析。

IPSAS 43 係以 IFRS 16 為基礎所訂定，其引進承租人就租賃認列使用權資產及租賃負債之單一模式。此外，IPSAS 43 對租賃之辨

認、租賃期間之決定、區分合約之組成部分、折現率之選擇、使用權資產之衡量、租賃負債之衡量、租賃修改之會計處理等均有明確之規定，我國政府公務機關導入 IPSAS 43 將使財務資訊更能忠實表述交易之經濟實質並提升可比性，滿足財務報表使用者之需求。惟政府機關所簽訂之許多合約內容龐雜，判斷合約是否包含租賃、區分合約組成部分、決定租賃期間等均需要詳細分析合約，運用專業判斷，且導入 IPSAS 43 將增加公務機關會計處理之複雜度，公共部門可能須檢視現有之資訊系統是否能符合需求並配合調整內部作業流程。

5.2 研究建議

經比較本文中所提及之準則之規定差異及透過主計總處所提供之公務機關實際合約資料進行分析後，本研究之建議主要分為優化作業流程、導入合適之資訊系統，以及訂定單獨之公報。若我國政府公務機關決定導入 IPSAS 43，各機關首先須確定合約是否符合租賃之定義。建議各機關進行作業流程之追蹤，不僅是財務會計部門之作業，而是從需求單位之作業流程開始，以確保能夠辨認出租賃合約。所有租賃合約，無論是法律形式上的租賃，或非法律形式但可能符合租賃條件之租賃合約，都應進行審查。此外，基於 IPSAS 43 之複雜性，各機關須具備良好之資訊系統，維護合約相關資料之

正確性及完整性，可納入資訊系統之條款例舉如下：

1. 資產標識/序號；
2. 租賃期間/延長選擇權/終止選擇權；
3. 固定租賃給付/實質固定租賃給付；
4. 基於指數或費率之變動租賃給付/基於任何其他變數之變動租賃給付；
5. 可退還押金；
6. 免租金期間；
7. 承租人或出租人之其他權利。

各機關除上述條款外，亦可依業務需要將其他資料納入資訊系統中。

如第 4 章所述，我國政府公務機關若導入 IPSAS 43，將須檢視本研究報告所提及政府會計準則第四號公報及第六號公報，以及「中央政府普通公務單位會計制度之一致規定」之相關規定，並作必要修正。由於政府會計準則第四號公報「政府固定資產之會計處理」主要係規範政府固定資產之取得、改良、擴充及處分之會計處理；政府會計準則第六號公報「政府長期負債之會計處理」則係規範政府長期負債舉借、償還之會計處理，將租賃之會計處理列於該等公報中並不適宜，建議比照 IPSASB 之方式，將租賃之會計處理

訂定於一號單獨之公報中，以使租賃之會計處理更明確，更易於財務報表編製者適用相關規定。

參考文獻

1. 李宜樺、張文珍 (2016),「IFRS 16 租賃會計新時代—企業應如何迎戰?」, 會計研究月刊, 第三六六期, 頁 108-113。
2. 江美艷、陳怡婷 (2017), 解析 IFRS 16 新租賃準則, 證券暨期貨月刊, 第三十五卷第七期, 頁 5-17。
3. 林琇宜、陳淑芬 (2018), IFRS16 新租賃準則介紹及導入實務因應建議, 第三十六卷第十一期, 頁 23-38。

附錄：本研究報告提及之政府會計準則公報、IPSAS 43 及 IFRS 16 之相關條文

政府會計準則公報第三號「政府支出認列之會計處理」

三、各項施政支出，應於支付義務已發生且金額能可靠衡量時認列。但週期性支出，法令規定有支付時期者，應於支付時，認列支出。

政府會計準則公報第四號「政府固定資產之會計處理」

二、本公報用語定義及說明如下：

- (一) 固定資產：係指政府所有供施政、營運使用，且須具有一定使用或保存年限之有形資產，包括土地、土地改良物與房屋建築及設備（含道路、橋梁、隧道、水壩、排水及下水道系統等基礎設施）、機械及設備、交通及運輸設備、資訊設備（含硬體及內建軟體）、收藏品及傳承資產暨雜項設備等。
 - (二) 收藏品及傳承資產：係指為典藏、研究及展示使用，且具有歷史、自然、文化、教育或藝術美學意義及無預期明確保存期限之圖書、史料、古物、博物及歷史建築、古蹟等，但不包括非供典藏、研究及展示用之土地。收藏品，會隨著研究、展示等使用而逐漸消失或耗損者，為消耗性收藏品，其餘為非消耗性收藏品。
 - (三) 融資租賃：承租人之融資租賃，係指符合下列條件之一者：
 - 1. 租賃期間屆滿時，租賃物所有權無條件移轉予承租人。
 - 2. 承租人享有優惠承購權。
 - 3. 租賃期間達租賃物經濟年限之主要部分。
 - 4. 租賃開始時各期租金給付總額及優惠承購價格或保證殘值所計算之現值總額，達到租賃資產幾乎所有公允價值。
 - 5. 該租賃資產因具相當之特殊性，以致僅承租人無須重大修改即可使用。
 - (四) 租賃開始日：係指租賃協議日或雙方對租賃主要條款承諾日二者較早之日。
 - (五) 租賃期間：係指承租人約定租賃該項資產之不可取消租期。若承租人有權選擇繼續租賃該項資產，且在租賃開始日可合理確定承租人將行使該項續租權時，無論未來是否須再支付租金，租賃期間包含該續租期間。
- 六、固定資產以融資租賃方式取得時，應以其各期租金 給付總額（減除應由出租人負擔之履約成本）及租 期屆滿優惠承購價格（或承租人保證殘值）之現值總額，或租賃開始日該資產之公允價值孰低者予以 登載入帳。
- 十、固定資產之取得，除土地、傳承資產及非消耗性收藏品，不予提列折舊外，應在估計之使用年限內採有系統而合理之方法提列折舊，並認列為支出，其累計折舊並作為固定資產之抵銷項目。

政府會計準則公報第六號「政府長期負債之會計處理」

六、融資租賃負債於發生時，應按各期租金給付總額（減除應由出租人負擔之履約成本）及租期屆滿優惠承購價格（或承租人保證殘值）之現值總額，或租賃開始日該資產之公允價值孰低者入帳。每期支付之租賃款，應將當期應攤銷之融資租賃負債沖減之。

前項當期應攤銷之融資租賃負債，係指當期償付之融資租賃款，減除利息支出後之餘額。其中利息支出，係按期初融資租賃負債，乘以有效利率而得。

國際財務報導準則第 16 號「租賃」

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) 出租人對其所給與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。

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。
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。
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者，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。
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。
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）。
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

- (e) 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。
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。
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。
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）。
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 段所述之事項及情況下予以評估）。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。
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）。
61. 出租人應將其每一租賃分類為營業租賃或融資租賃。
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。
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。
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。
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。
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。
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。
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。
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。
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。
- 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)。

IPSAS 43 Leases

3. An entity shall apply this Standard to all leases, including leases of right-of-use assets in a sublease, except for:
 - (a) Leases to explore for or use minerals, oil, natural gas and similar non-regenerative resources;
 - (b) Leases of biological assets within the scope of IPSAS 27, Agriculture held by a lessee;
 - (c) Service concession arrangements within the scope of IPSAS 32, Service Concession Arrangements: Grantor; and
 - (d) Rights held by a lessee under licensing agreements within the scope of IPSAS 31, Intangible Assets for such items as motion picture films, video recordings, plays, manuscripts, patents and copyrights.
6. A lessee may elect not to apply the requirements in paragraphs 23–52 to:
 - (a) Short-term leases; and
 - (b) Leases for which the underlying asset is of low value (as described in paragraphs AG4– AG9).
10. At inception of a contract, an entity shall assess whether the contract is, or contains, a lease. A contract is, or contains, a lease if the contract conveys the right to control the use of an identified asset for a period of time in exchange for consideration. Paragraphs AG10– AG32 set out guidance on the assessment of whether a contract is, or contains, a lease.
14. For a contract that contains a lease component and one or more additional lease or non-lease components, a lessee shall allocate the consideration in the contract to each lease component on the basis of the relative stand-alone price of the lease component and the aggregate stand-alone price of the non-lease components.
15. The relative stand-alone price of lease and non-lease components shall be determined on the basis of the price the lessor, or a similar supplier, would charge an entity for that component, or a similar component, separately. If an observable stand-alone price is not readily available, the lessee shall estimate the stand-alone price, maximizing the use of observable information.

18. For a contract that contains a lease component and one or more additional lease or non-lease components, a lessor shall allocate the consideration in the contract applying IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.
19. An entity shall determine the lease term as the non-cancellable period of a lease, together with both:
 - (a) Periods covered by an option to extend the lease if the lessee is reasonably certain to exercise that option; and
 - (b) Periods covered by an option to terminate the lease if the lessee is reasonably certain not to exercise that option.
20. In assessing whether a lessee is reasonably certain to exercise an option to extend a lease, or not to exercise an option to terminate a lease, an entity shall consider all relevant facts and circumstances that create an economic incentive for the lessee to exercise the option to extend the lease, or not to exercise the option to terminate the lease, as described in paragraphs AG38–AG41.
21. A lessee shall reassess whether it is reasonably certain to exercise an extension option, or not to exercise a termination option, upon the occurrence of either a significant event or a significant change in circumstances that:
 - (a) Is within the control of the lessee; and
 - (b) Affects whether the lessee is reasonably certain to exercise an option not previously included in its determination of the lease term, or not to exercise an option previously included in its determination of the lease term (as described in paragraph AG42).
23. At the commencement date, a lessee shall recognize a right-of-use asset and a lease liability.
24. At the commencement date, a lessee shall measure the right-of-use asset at cost.
25. The cost of the right-of-use asset shall comprise:
 - (a) The amount of the initial measurement of the lease liability, as described in paragraph 27;
 - (b) Any lease payments made at or before the commencement date, less any lease incentives received;
 - (c) Any initial direct costs incurred by the lessee; and

- (d) An estimate of costs to be incurred by the lessee in dismantling and removing the underlying asset, restoring the site on which it is located or restoring the underlying asset to the condition required by the terms and conditions of the lease, unless those costs are incurred to produce inventories. The lessee incurs the obligation for those costs either at the commencement date or as a consequence of having used the underlying asset during a particular period.
- 26. A lessee shall recognize the costs described in paragraph 25(d) as part of the cost of the right-of-use asset when it incurs an obligation for those costs. A lessee applies IPSAS 12, Inventories to costs that are incurred during a particular period as a consequence of having used the right-of-use asset to produce inventories during that period. The obligations for such costs accounted for applying this Standard or IPSAS 12 are recognized and measured applying IPSAS 19, Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets.
 - 27. At the commencement date, a lessee shall measure the lease liability at the present value of the lease payments that are not paid at that date. The lease payments shall be discounted using the interest rate implicit in the lease, if that rate can be readily determined. If that rate cannot be readily determined, the lessee shall use the lessee's incremental borrowing rate.
 - 28. At the commencement date, the lease payments included in the measurement of the lease liability comprise the following payments for the right to use the underlying asset during the lease term that are not paid at the commencement date:
 - (a) Fixed payments (including in-substance fixed payments as described in paragraph AG43), less any lease incentives receivable;
 - (b) Variable lease payments that depend on an index or a rate, initially measured using the index or rate as at the commencement date (as described in paragraph 29);
 - (c) Amounts expected to be payable by the lessee under residual value guarantees;
 - (d) The exercise price of a purchase option if the lessee is reasonably certain to exercise that option (assessed considering the factors described in paragraphs AG38–AG41); and
 - (e) Payments of penalties for terminating the lease, if the lease term reflects the lessee exercising an option to terminate the lease.
 - 29. Variable lease payments that depend on an index or a rate described in paragraph 28(b) include, for example, payments linked to a consumer price index, payments

linked to a benchmark interest rate (such as LIBOR) or payments that vary to reflect changes in market rental rates.

30. After the commencement date, a lessee shall measure the right-of-use asset applying a cost model, unless it applies either of the measurement models described in paragraphs 35 and 36.
31. To apply a cost model, a lessee shall measure the right-of-use asset at cost:
 - (a) Less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses; and
 - (b) Adjusted for any remeasurement of the lease liability specified in paragraph 37(c).
32. A lessee shall apply the depreciation requirements in IPSAS 17 in depreciating the right-of-use asset, subject to the requirements in paragraph 33.
33. If the lease transfers ownership of the underlying asset to the lessee by the end of the lease term or if the cost of the right-of-use asset reflects that the lessee will exercise a purchase option, the lessee shall depreciate the right-of-use asset from the commencement date to the end of the useful life of the underlying asset. Otherwise, the lessee shall depreciate the right-of-use asset from the commencement date to the earlier of the end of the useful life of the right-of-use asset or the end of the lease term.
34. A lessee shall apply IPSAS 21, Impairment of Non-Cash-Generating Assets or IPSAS 26, Impairment of Cash-Generating Assets, as appropriate, to determine whether the right-of-use asset is impaired and to account for any impairment loss identified.
35. If a lessee applies the fair value model in IPSAS 16, Investment Property to its investment property, the lessee shall also apply that fair value model to right-of-use assets that meet the definition of investment property in IPSAS 16.
36. If right-of-use assets relate to a class of property, plant and equipment to which the lessee applies the revaluation model in IPSAS 17, a lessee may elect to apply that revaluation model to all of the right-of-use assets that relate to that class of property, plant and equipment.
37. After the commencement date, a lessee shall measure the lease liability by:
 - (a) Increasing the carrying amount to reflect interest on the lease liability;
 - (b) Reducing the carrying amount to reflect the lease payments made; and

- (c) Remeasuring the carrying amount to reflect any reassessment or lease modifications specified in paragraphs 40–47, or to reflect revised in-substance fixed lease payments (see paragraph AG43).
- 38. Interest on the lease liability in each period during the lease term shall be the amount that produces a constant periodic rate of interest on the remaining balance of the lease liability. The periodic rate of interest is the discount rate described in paragraph 27, or if applicable the revised discount rate described in paragraph 42, paragraph 44 or paragraph 46(c).
- 39. After the commencement date, a lessee shall recognize in surplus or deficit, unless the costs are included in the carrying amount of another asset applying other applicable Standards, both:
 - (a) Interest on the lease liability; and
 - (b) Variable lease payments not included in the measurement of the lease liability in the period in which the event or condition that triggers those payments occurs.
- 40. After the commencement date, a lessee shall apply paragraphs 41–44 to remeasure the lease liability to reflect changes to the lease payments. A lessee shall recognize the amount of the remeasurement of the lease liability as an adjustment to the right-of-use asset. However, if the carrying amount of the right-of-use asset is reduced to zero and there is a further reduction in the measurement of the lease liability, a lessee shall recognize any remaining amount of the remeasurement in surplus or deficit.
- 41. A lessee shall remeasure the lease liability by discounting the revised lease payments using a revised discount rate, if either:
 - (a) There is a change in the lease term, as described in paragraphs 21–22. A lessee shall determine the revised lease payments on the basis of the revised lease term; or
 - (b) There is a change in the assessment of an option to purchase the underlying asset, assessed considering the events and circumstances described in paragraphs 21–22 in the context of a purchase option. A lessee shall determine the revised lease payments to reflect the change in amounts payable under the purchase option.
- 42. In applying paragraph 41, a lessee shall determine the revised discount rate as the interest rate implicit in the lease for the remainder of the lease term, if that rate can be readily determined, or the lessee's incremental borrowing rate at the date of reassessment, if the interest rate implicit in the lease cannot be readily determined.

43. A lessee shall remeasure the lease liability by discounting the revised lease payments, if either:
- (a) There is a change in the amounts expected to be payable under a residual value guarantee. A lessee shall determine the revised lease payments to reflect the change in amounts expected to be payable under the residual value guarantee.
 - (b) There is a change in future lease payments resulting from a change in an index or a rate used to determine those payments, including for example a change to reflect changes in market rental rates following a market rent review. The lessee shall remeasure the lease liability to reflect those revised lease payments only when there is a change in the cash flows (i.e. when the adjustment to the lease payments takes effect). A lessee shall determine the revised lease payments for the remainder of the lease term based on the revised contractual payments.
44. In applying paragraph 43, a lessee shall use an unchanged discount rate, unless the change in lease payments results from a change in floating interest rates. In that case, the lessee shall use a revised discount rate that reflects changes in the interest rate.
45. A lessee shall account for a lease modification as a separate lease if both:
- (a) The modification increases the scope of the lease by adding the right to use one or more underlying assets; and
 - (b) The consideration for the lease increases by an amount commensurate with the stand-alone price for the increase in scope and any appropriate adjustments to that stand-alone price to reflect the circumstances of the particular contract.
46. For a lease modification that is not accounted for as a separate lease, at the effective date of the lease modification a lessee shall:
- (a) Allocate the consideration in the modified contract applying paragraphs 14–17;
 - (b) Determine the lease term of the modified lease applying paragraphs 19–20; and
 - (c) Remeasure the lease liability by discounting the revised lease payments using a revised discount rate. The revised discount rate is determined as the interest rate implicit in the lease for the remainder of the lease term, if that rate can be readily determined, or the lessee's incremental borrowing rate at the effective date of the modification, if the interest rate implicit in the lease cannot be readily determined.
47. For a lease modification that is not accounted for as a separate lease, the lessee shall

account for the remeasurement of the lease liability by:

- (a) Decreasing the carrying amount of the right-of-use asset to reflect the partial or full termination of the lease for lease modifications that decrease the scope of the lease. The lessee shall recognize in surplus or deficit any gain or loss relating to the partial or full termination of the lease.
 - (b) Making a corresponding adjustment to the right-of-use asset for all other lease modifications.
48. As a practical expedient, a lessee may elect not to assess whether a rent concession that meets the conditions in paragraph 49 is a lease modification. A lessee that makes this election shall account for any change in lease payments resulting from the rent concession the same way it would account for the change applying this Standard if the change were not a lease modification.
49. The practical expedient in paragraph 48 applies only to rent concessions occurring as a direct consequence of the COVID-19 pandemic and only if all of the following conditions are met:
- (a) The change in lease payments results in revised consideration for the lease that is substantially the same as, or less than, the consideration for the lease immediately preceding the change;
 - (b) Any reduction in lease payments affects only payments originally due on or before June 30, 2022 (for example, a rent concession would meet this condition if it results in reduced lease payments on or before June 30, 2022 and increased lease payments that extend beyond June 30, 2022); and
 - (c) There is no substantive change to other terms and conditions of the lease.
50. A lessee shall either present in the statement of financial position, or disclose in the notes:
- (a) Right-of-use assets separately from other assets. If a lessee does not present right-of-use assets separately in the statement of financial position, the lessee shall:
 - (i) Include right-of-use assets within the same line item as that within which the corresponding underlying assets would be presented if they were owned; and
 - (ii) Disclose which line items in the statement of financial position include those right-of-use assets.
 - (b) Lease liabilities separately from other liabilities. If the lessee does not present lease

liabilities separately in the statement of financial position, the lessee shall disclose which line items in the statement of financial position include those liabilities.

51. The requirement in paragraph 50(a) does not apply to right-of-use assets that meet the definition of investment property, which shall be presented in the statement of financial position as investment property.
52. In the statement of financial performance, a lessee shall present interest expense on the lease liability separately from the depreciation charge for the right-of-use asset. Interest expense on the lease liability is a component of finance costs, which paragraph 102(b) of IPSAS 1, Presentation of Financial Statements requires to be presented separately in the statement of financial performance.
56. A lessee shall disclose the following amounts for the reporting period:
 - (a) Depreciation charge for right-of-use assets by class of underlying asset;
 - (b) Interest expense on lease liabilities;
 - (c) The expense relating to short-term leases accounted for applying paragraph 7. This expense need not include the expense relating to leases with a lease term of one month or less;
 - (d) The expense relating to leases of low-value assets accounted for applying paragraph 7. This expense shall not include the expense relating to short-term leases of low-value assets included in paragraph 56(c);
 - (e) The expense relating to variable lease payments not included in the measurement of lease liabilities;
 - (f) Revenue from subleasing right-of-use assets;
 - (g) Total cash outflow for leases;
 - (h) Additions to right-of-use assets;
 - (i) Gains or losses arising from sale and leaseback transactions; and
 - (j) The carrying amount of right-of-use assets at the end of the reporting period by class of underlying asset.
81. A lessor shall recognize lease payments from operating leases as revenue on either a straight-line basis or another systematic basis. The lessor shall apply another systematic basis if that basis is more representative of the pattern in which benefit from the use of the underlying asset is diminished.

111. If a lessee elects to apply this Standard in accordance with paragraph 109(b), the lessee shall not restate comparative information. Instead, the lessee shall recognize the cumulative effect of initially applying this Standard as an adjustment to the opening balance of accumulated surpluses/(deficits) (or other component of net assets/equity, as appropriate) at the date of initial application.

AG42. Paragraph 21 specifies that, after the commencement date, a lessee reassesses the lease term upon the occurrence of a significant event or a significant change in circumstances that is within the control of the lessee and affects whether the lessee is reasonably certain to exercise an option not previously included in its determination of the lease term, or not to exercise an option previously included in its determination of the lease term. Examples of significant events or changes in circumstances include:

- (a) Significant leasehold improvements not anticipated at the commencement date that are expected to have significant economic benefit for the lessee when the option to extend or terminate the lease, or to purchase the underlying asset, becomes exercisable;
- (b) A significant modification to, or customization of, the underlying asset that was not anticipated at the commencement date;
- (c) The inception of a sublease of the underlying asset for a period beyond the end of the previously determined lease term; and
- (d) A decision of the lessee that is directly relevant to exercising, or not exercising, an option (for example, a decision to extend the lease of a complementary asset, to dispose of an alternative asset or to dispose of an operation within which the right-of-use asset is employed).

BC70. If the guidance referred only to “economic benefits”, the IPSASB had noted that an entity that intends to use the identified asset to provide services to the community might reach the conclusion that the transaction is not a lease because it does not derive economic benefits from the use of that asset, despite the fact that the transaction meets the definition of a lease in ED 75.5. Therefore, the IPSASB had decided to add the term “service potential” in the application guidance section on identifying a lease, where appropriate.