

國際財務報告準則第16號——租賃

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	3
確認豁免	5
識別租賃	9
拆分合同的組成部分	12
租賃期	18
承租人	22
確認	22
計量	23
列報	47
披露	51
出租人	61
租賃分類	61
融資租賃	67
經營租賃	81
披露	89
售後租回交易	98
評估資產轉讓是否屬於銷售	99
由利率基準改革產生的臨時例外規定	104
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用指南	

附錄三 生效日期與過渡性規定

國際財務報告準則第16號——租賃

目 標

1 本準則規定了租賃確認、計量、列報和披露的原則。目標是確保承租人和出租人按照忠實反映租賃交易的方式提供相關信息。這些信息為財務報表使用者評估租賃對主體的財務狀況、財務業績和現金流量的影響提供依據。

2 在應用本準則時，主體應考慮合同的條款和條件以及所有相關事實和情況。主體應將本準則一致地應用於具有類似特徵以及類似情況的合同。

範 圍

3 主體應將本準則應用於所有租賃，包括轉租賃中使用權資產的租賃，下列項目除外：

（1）勘探或使用礦產、石油、天然氣和相似的不可再生能源的租賃。

（2）承租人持有的屬於《國際會計準則第 41 號——農業》範圍內的生物資產的租賃。

（3）屬於《國際財務報告解釋公告第 12 號——服務特許權協議》範圍內的服務特許權協議；

（4）出租人授予的屬於《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》範圍內的知識產權許可；以及

（5）承租人通過許可使用協議取得的屬於《國際會計準則第 38 號——無形資產》範圍內的諸如電影、錄影、戲劇、文稿、專利、版權等項目的權利。

4 承租人可以但不要求，將本準則應用於第 3(5)段所述項目以外的無形資產的租賃。

確認豁免（B3段至B8段）

5 承租人可選擇對下列租賃不採用第 22 段至第 49 段中的規定：

- (1) 短期租賃以及
- (2) 低價值標的資產租賃（參見 B3 段至 B8 段）。

6 如果承租人選擇對短期租賃或低價值標的資產租賃不採用第 22 段至第 49 段中的規定，承租人應在租賃期內按照直線法或其他系統性方法將與租賃相關的租賃付款額確認為費用。如果其他系統性方法能夠更好地反映承租人的受益模式，則承租人應採用該系統性方法。

7 如果承租人按照第 6 段的規定對短期租賃進行會計處理，則在以下情況下，出於本準則目的，承租人應將該租賃視為一項新的租賃：

- (1) 存在租賃變更；或者
- (2) 租賃期發生變化（例如，承租人行使之前確定租賃期時未包含的選擇權）。

8 主體應基於與使用權相關的標的資產的類別對短期租賃的會計處理做出選擇。某一類標的資產是指在主體運營中具有類似性質和用途的一組標的資產。對低價值標的資產租賃的會計處理選擇，可基於每一項租賃的具體情況做出。

識別租賃（B9段至B33段）

9 在合同開始時，主體應評估合同是否為租賃合同或者包含租賃。如果合同讓渡在一定期間內控制已識別資產使用的權利以換取對價，則合同為租賃合同或者包含租賃。**B9** 段至 **B31** 段為評估合同是否為租賃合同或者包含租賃提供了指南。

10 可採用已識別資產的使用量對一定期間進行描述（例如，使用某項設備生產的產量）。

11 僅當合同的條款和條件發生變化時，主體才應重新評估合同是否為租賃或者包含租賃。

拆分合同的組成部分

12 如果合同為租賃或包含租賃，則主體應將合同中的各租賃組成部分與非租賃組成部分進行拆分，並將各租賃組成部分單獨作為一項租賃進行會計處理，除非主體採用第 **15** 段中的實務變通。**B32** 段至 **B33** 段為拆分合同的組成部分提供了指南。

承租人

13 對於包含多項租賃組成部分或包含多項租賃或非租賃組成部分的合同，承租人應基於每項租賃組成部分的相對單獨價格與非租賃組成部分的單獨價格之和分攤合同對價。

14 租賃組成部分和非租賃組成部分的相對單獨價格應根據出租人或類似供應商就該組成部分或類似組成部分單獨向主體收取的價格來確定。如果無法獲得可觀察的單獨價格，則承租人應儘量利用可觀察信息來估計組成部分的單獨價格。

15 作為一項實務變通，承租人可按標的資產的類別選擇不拆分租賃組成部分與非租賃組成部分，而將每項租賃組成部分和與其

相關的非租賃組成部分作為一項租賃組成部分進行會計處理。承租人不得對滿足《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》第 4.3.3 段中條件的嵌入衍生工具採用這一實務變通。

16 除非採用第 15 段中的實務變通，否則承租人應採用其他適用的準則對非租賃組成部分進行會計處理。

出租人

17 對於包含多項租賃組成部分及多項租賃或非租賃組成部分的合同，出租人應根據《國際財務報告準則第 15 號》第 73 段至第 90 段分配合同對價。

租賃期（B34段至B41段）

18 主體應按不可撤銷的租賃期間確定租賃期，並包括：

(1) 繼租選擇權所涵蓋的期間，如承租人合理確定將行使該選擇權；以及

(2) 終止租賃選擇權所涵蓋的期間，如承租人合理確定不會行使該選擇權。

19 在評估承租人是否合理確定將行使續租選擇權或將不行使終止租賃選擇權時，主體應考慮對承租人行使續租選擇權或不行使終止租賃選擇權產生經濟激勵的所有相關事實和情況，如 B37 段至 B40 段所述。

20 發生下列重大事件或重大變化時，承租人應重新評估是否合理確定將行使續租選擇權或將不行使終止租賃選擇權：

(1) 重大事件或重大變化在承租人控制範圍內；以及

(2) 重大事件或重大變化影響承租人是否合理確定將行使之前在確定租賃期時未包含的選擇權，或者將不行使之前在確定租賃期時已包含的選擇權（參見 B41 段）。

21 如果不可撤銷的租賃期間發生變化，則主體應修改租賃期。例如，在下列情況下，不可撤銷的租賃期間將發生變化：

(1) 承租人行使選擇權，該選擇權在之前主體確定租賃期時未包含；

(2) 承租人不行使選擇權，該選擇權在之前主體確定租賃期時已包含；

(3) 發生某些事件，根據合同規定承租人有義務行使選擇權，而該選擇權在之前主體確定租賃期時未包含；或者

(4) 發生某些事件，根據合同規定禁止承租人行使選擇權，而該選擇權在之前主體確定租賃期時已包含。

承租人

確認

22 在租賃期開始日，承租人應確認使用權資產和租賃負債。

計量

初始計量

使用權資產的初始計量

23 在租賃期開始日，承租人應以成本計量使用權資產。

24 使用權資產的成本應包括：

(1) 租賃負債的初始計量金額，見第 26 段；

(2) 在租賃期開始日或之前支付的租賃付款額，扣除收到的租賃激勵；

(3) 承租人發生的初始直接費用；以及

(4) 承租人在拆卸及移除標的資產、復原標的資產所在場地或將標的資產恢復至租賃條款和條件規定的狀態時估計將發生的成本，為生產存貨而發生的成本除外。承租人在租賃期開始日就發生

了這些成本支付義務或由於在特定期間使用標的資產而有義務承擔這些成本。

25 承租人應在其有義務承擔第 24(4)段所述的成本時，將這些成本確認為使用權資產成本的一部分。承租人由於在特定期間將使用權資產用於生產存貨而發生的成本應適用《國際會計準則第 2 號——存貨》。執行本準則或《國際會計準則第 2 號》而承擔的該等成本的支付義務應按照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》進行確認和計量。

租賃負債的初始計量

26 在租賃期開始日，承租人應以租賃期開始日尚未支付的租賃付款額的現值計量租賃負債。如果能夠直接確定租賃內含利率，則應採用該利率對租賃付款額進行折現。如果無法直接確定該利率，則應採用承租人的增量借款利率。

27 在租賃期開始日，納入租賃負債計量的租賃付款額包括下列為取得在租賃期內使用標的資產的權利而應支付但在租賃期開始日尚未支付的款項：

- (1) 固定付款額（包括 B42 段所述的實質固定付款額），扣除應收的租賃激勵；
- (2) 取決於指數或比率的可變租賃付款額，採用租賃期開始日的指數或比率進行初始計量（參見第 28 段）；
- (3) 承租人根據餘值擔保預計應支付的金額；
- (4) 購買選擇權的行權價，如承租人合理確定將行使購買選擇權（結合 B37 段至 B40 段所述的因素進行評估）；以及
- (5) 終止租賃的罰款金額，如租賃期反映出承租人將行使終止租賃選擇權。

28 第 27 (2) 段所述的取決於指數或比率的可變租賃付款額包括與消費者價格指數掛鉤的款項、與基準利率（如倫敦同業拆借利率）掛鉤的款項或為反映市場租金費率變化而變動的款項等。

後續計量

使用權資產的後續計量

29 在租賃期開始日之後，承租人應採用成本模式計量使用權資產，除非其採用第 34 段或第 35 段所述的計量模式。

成本模式

30 採用成本模式的，承租人應按照成本計量使用權資產，並

- (1) 減去累計折舊和累計減值損失；以及
- (2) 在按照第 36 (3) 段的規定對租賃負債重新計量時進行調整。

31 承租人應採用《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中的有關折舊的規定對使用權資產計提折舊，同時遵循第 32 段的規定。

32 如果租賃期結束時標的資產的所有權將轉讓給承租人，或者使用權資產的成本反映出承租人將行使購買選擇權，則承租人應在租賃期開始日至標的資產的使用壽命結束的期間對使用權資產計提折舊。否則，承租人應在租賃期開始日至使用權資產的使用壽命結束與租賃期孰短的期間對使用權資產計提折舊。

33 承租人應按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》確定使用權資產是否發生減值，並對已識別的減值損失進行會計處理。

其他計量模式

34 如果承租人採用《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》中的公允價值模式計量投資性房地產，則對符合《國際會計準則第 40 號》中投資性房地產定義的使用權資產也應採用公允價值模式進行計量。

35 如果承租人採用《國際會計準則第 16 號》中的重估價模式計量某類不動產、廠場和設備，且使用權資產與該類不動產、廠場和設備相關，則承租人可選擇對所有與該類不動產、廠場和設備相關的使用權資產採用重估價模式進行計量。

租賃負債的後續計量

36 在租賃期開始日之後，承租人應按照以下方式計量租賃負債：

- (1) 增加帳面金額以反映租賃負債的利息；
- (2) 減少帳面金額以反映支付的租賃付款額；以及
- (3) 重新計量帳面金額以反映第 39 段至第 46 段規定的重估或租賃變更，或者反映修改後的實質固定租賃付款額(參見 B42 段)。

37 租賃期內各個期間的租賃負債利息應為按照固定的週期性利率對租賃負債餘額計算的利息金額。該週期性利率為第 26 段所述的折現率或者第 41 段、第 43 段或第 45 (3) 段所述的修改後的折現率（如適用）。

38 在租賃期開始日之後，承租人應將以下成本計入損益，除非該成本按照其他適用的準則計入其他資產的帳面金額：

- (1) 租賃負債的利息；以及
- (2) 在觸發可變租賃付款額的事件或情況發生的期間，未納入租賃負債計量的可變租賃付款額。

租賃負債的重估

39 在租賃期開始日之後，承租人應按照第 40 段至第 43 段的規定重新計量租賃負債，以反映租賃付款額的變動。承租人應將租賃負債的重新計量金額確認為對使用權資產的調整。然而，如果使用權資產的帳面金額已調減至零，而租賃負債仍需進一步調減的，承租人應將剩餘金額計入損益。

40 在下列情況下，承租人應採用修訂後的折現率對變動後的租賃付款額進行折現，以重新計量租賃負債：

(1) 租賃期發生第 20 段至第 21 段所述的變化。承租人應基於變動後的租賃期確定修改後的租賃付款額；或者

(2) 考慮第 20 段至第 21 段所述的事件和情況，對標的資產購買選擇權的評估結果發生變化。承租人應確定修改後的租賃付款額，以反映購買選擇權評估結果變化導致的應付金額變動。

41 在應用第 40 段的規定時，如果能夠直接確定修訂後的折現率，則承租人應將修改後的折現率確定為剩餘租賃期內的租賃內含利率；如果無法直接確定租賃內含利率，則採用重新計量日承租人的增量借款利率。

42 在下列情況下，承租人應按照變動後的租賃付款額折現以重新計量租賃負債：

(1) 根據餘值擔保預計的應付金額發生變動。承租人應確定變動後的租賃付款額，以反映根據餘值擔保預計的應付金額的變動。

(2) 用於確定未來租賃付款額的指數或比率發生變動，導致未來租賃付款額發生變動，例如隨市場租金率變動而發生的租賃付款額變動。僅當現金流量發生變動時(即租賃付款額的調整生效時)，承租人才應重新計量租賃負債，以反映變動後的租賃付款額。承租人應基於改變後的合同款項確定剩餘租賃期內修改後的租賃付款額。

43 在應用第 42 段的規定時，承租人應採用的折現率不變，除非租賃付款額的變動源自浮動利率變動。在這種情況下，承租人應採用反映利率變動的修訂後折現率。

租賃變更

44 如果同時符合以下條件，承租人應將租賃變更作為一項單獨的租賃進行會計處理：

(1) 該變更通過增加使用一項或多項標的資產的權利擴大了租賃範圍；並且

(2) 租賃對價的增加額與所擴大範圍部分的單獨價格按特定合同情況進行適當調整後的金額相當。

45 如果租賃變更未作為一項單獨的租賃進行會計處理，承租人應在租賃變更生效日：

(1) 按照第 13 段至第 16 段的規定分配修改後的合同對價；
(2) 按照第 18 段至第 19 段的規定確定修改後的租賃期；並
(3) 採用修改後的折現率對修改後的租賃付款額進行折現，以重新計量租賃負債。如果能夠直接確定修改後的折現率，則將該折現率確定為剩餘租賃期內的租賃內含利率；如果無法直接確定租賃內含利率，則採用租賃修改生效日承租人的增量借款利率。

46 如果租賃變更未作為一項單獨的租賃進行會計處理，承租人應按照如下方式對租賃負債的重新計量進行會計處理：

(1) 對於縮小租賃範圍的租賃變更，減少使用權資產的帳面金額，以反映租賃的部分終止或完全終止。承租人應將部分終止或完全終止租賃的相關利得或損失計入損益。

(2) 對於其他租賃變更，相應調整使用權資產的帳面金額。

46A 作為一項實務變通，承租人可選擇不評估滿足第 46B 段的租金減讓是否屬於租賃變更。對於運用該選擇權的承租人，應採

用與變動不屬於租賃變更時根據本準則核算相同的方式，對租金減讓導致的任何租賃付款額變動進行會計處理。

46B 由新冠肺炎疫情直接引發的租金減讓，只有同時滿足下列條件，才適用第 46A 段的實務變通：

(1) 租賃付款額變動導致的租賃對價修改較變動前一刻的租賃對價減少或基本不變；

(2) 租賃付款額的減少僅影響原本於 2021 年 6 月 30 日及之前到期的付款額（例如，如果租金減讓導致 2021 年 6 月 30 日或之前的租賃付款額減少，2021 年 6 月 30 日之後的租賃付款額增加，則滿足本條件）；以及

(3) 租賃的其他條款和條件無實質變化。

列 報

47 承租人應按如下要求在資產負債表中列報或在財務報表附註中披露：

(1) 將使用權資產與其他資產分開。若承租人未在資產負債表中單獨列報使用權資產，則應：

①基於相關標的資產如為自有時的列報項目，將使用權資產計入該資產項目中；並且

②披露資產負債表中包括該等使用權資產的項目。

(2) 將租賃負債與其他負債分開。若承租人未在財務狀況表中單獨列報租賃負債，則應披露資產負債表中包括該等負債的項目。

48 第 47(1)段的規定不適用於符合投資性房地產定義的使用權資產，該等資產應在財務狀況表中作為投資性房地產列報。

49 在損益及其他綜合收益表中，承租人應分別列報租賃負債的利息費用與使用權資產的折舊費用。租賃負債的利息費用是按照《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》第 82(2)段規定在損益和其他綜合收益表中單獨列報的財務費用的組成部分。

50 在現金流量表中，承租人應進行以下分類：

- (1) 租賃負債本金部分的現金支付屬於籌資活動；
- (2) 租賃負債利息部分的現金支付，適用《國際會計準則第 7 號——現金流量表》中關於利息支付的規定；以及
- (3) 未計入租賃負債計量的短期租賃付款額、低價值資產租賃付款額和可變租賃付款額屬於經營活動。

披 露

51 披露的目標是，承租人在財務報表附註中披露的信息與其在資產負債表、損益表和現金流量表中提供的信息為財務報表使用者評估租賃對承租人財務狀況、財務業績和現金流量的影響提供依據。第 52 段至第 60 段對如何實現這一目標提出了具體要求。

52 承租人應在財務報表的單獨附註或單獨章節中披露其作為承租人的信息，但無須重複已在財務報表其他部分列報的信息，只要在關於租賃的單獨附註或單獨章節中通過交叉引用融入該信息。

53 承租人應披露報告期間的如下項目金額：

- (1) 按照標的資產類別披露使用權資產的折舊費用；
- (2) 租賃負債的利息費用。
- (3) 與按照第 6 段進行會計處理的短期租賃相關的費用。此費用無須包含租賃期為一個月或以下的租賃的相關費用；
- (4) 與按照第 6 段進行會計處理的低價值資產租賃相關的費用。此費用不應包含已包括在第 53(3)段中的低價值資產短期租賃的相關費用；
- (5) 與未計入租賃負債的可變租賃付款額相關的費用；
- (6) 轉租使用權資產的收益；
- (7) 租賃現金流出總額；
- (8) 使用權資產的增加；
- (9) 售後租回交易產生的利得或損失；以及

(10) 報告期末按照標的資產類別分類的使用權資產的帳面金額。

54 承租人應以列表格式提供第 53 段規定的披露信息，其他格式更為適當的除外。披露的金額應包含承租人在報告期間已計入其他資產帳面金額的成本。

55 若承租人在報告期末承諾的短期租賃組合與按照第 53(3)段披露的短期租賃費用所對應的短期租賃組合不同，則承租人應披露按照第 6 段進行會計處理的短期租賃的租賃承諾金額。

56 若使用權資產符合投資性房地產的定義，則承租人應採用《國際會計準則第 40 號》中的披露要求。在此情況下，承租人無須對該使用權資產提供第 53(1) 段、第 53(6) 段、第 53(8) 段或第 53(10) 段規定的披露信息。

57 若承租人根據《國際會計準則第 16 號》按重估金額計量使用權資產，則應對該使用權資產按照《國際會計準則第 16 號》第 77 段的規定披露信息。

58 承租人應按照《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》第 39 段和 B11 段單獨披露租賃負債的到期分析，並與其他金融負債的到期分析分開。

59 除第 53 段至第 58 段規定的披露信息之外，為實現第 51 段規定的披露目標，承租人還應披露必要的關於租賃活動的額外定性和定量信息（參見 B48 段）。額外信息有助於財務報表使用者評估的事項包括但不限於：

- (1) 承租人租賃活動的性質；
- (2) 承租人可能發生但未納入租賃負債計量的未來現金流出，包括源自下列項目的風險敞口：
 - ①可變租賃付款額（參見 B49 段）；

②續租選擇權與終止租賃選擇權（參見 B50 段）；

③餘值擔保（參見 B51 段）；以及

④承租人已承諾但尚未開始的租賃。

(3) 租賃導致的限制或承諾；以及

(4) 售後租回交易（參見 B52 段）。

60 如果承租人按照第 6 段對短期租賃或低價值資產租賃進行會計處理，則應進行相關披露。

60A 如果承租人運用第 46A 段的實務變通，則需：

(1) 披露已對滿足第 46B 段條件的所有租金減讓運用實務變通，或如未全部運用，披露運用了實務變通的合同性質的信息（參見第 2 段）；以及

(2) 披露報告期內計入損益的金額，以反映承租人運用了第 46A 段實務變通的因租金減讓而產生的租賃付款額變動。

出租人

租賃分類（B53 段至 B58 段）

61 出租人應將租賃分類為經營租賃或融資租賃。

62 如果一項租賃實質上轉移了與標的資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應分類為融資租賃。如果一項租賃實質上沒有轉移與標的資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應分類為經營租賃。

63 一項租賃屬於融資租賃還是經營租賃，取決於交易的實質，而不是合同的形式。以下某一情形或幾種情形的結合通常會導致租賃被分類為融資租賃：

(1) 租賃期結束時，標的資產的所有權轉讓給承租人；

(2) 承租人有購買標的資產的選擇權：其購買價格預計將遠遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可合理確定承租人將行使該選擇權；

(3) 即使標的資產的所有權不轉讓，但租賃期佔標的資產經濟壽命的大部分；

(4) 在租賃開始日，租賃付款額的現值幾乎相當於標的資產的公允價值；以及

(5) 標的資產性質特殊，如果不作較大改動，只有承租人才能夠使用。

64 以下某一跡象或幾種跡象的結合也可導致租賃被分類為融資租賃：

(1) 若承租人撤銷該租賃，則撤銷所導致的出租人的損失由承租人承擔；

(2) 資產餘值的公允價值波動所產生的利得或損失歸屬於承租人（例如，以相當於租賃結束時資產銷售收益的絕大部分金額作為租金退還）；以及

(3) 承租人有能力以遠低於市場租金的租金繼續租賃至下一期間。

65 第 63 段至第 64 段的情形和跡象並非總是決定性的。若有其他特徵清楚地表明，租賃實質上沒有轉移與標的資產所有權相關的全部風險和報酬，則該租賃應被分類為經營租賃。例如，若標的資產的所有權在租賃期結束時是以等於其當時公允價值的可變付款額轉讓，或者因存在可變租賃付款額導致出租人實質上沒有轉移全部風險和報酬，就可能屬於這種情況。

66 租賃分類應當在租賃開始日進行，且僅在租賃變更時進行重新評估。出於會計處理目的，估計的變更（如標的資產預計經濟壽命或預計餘值的變動）或情況的變化（如承租人違約）不會導致租賃的重新分類。

融資租賃

確認與計量

67 在租賃期開始日，出租人應在資產負債表中確認其在融資租賃下持有的資產，並以等於租賃投資淨額的金額列報為應收款。

初始計量

68 出租人應採用租賃內含利率計量租賃投資淨額。在轉租的情況下，若轉租的內含利率無法直接確定，則轉租出租人可採用原租賃所使用折現率（根據與轉租有關的初始直接費用進行調整）計量轉租投資淨額。

69 出租人（生產商或經銷商出租人除外）發生的初始直接費用計入租賃投資淨額的初始計量金額，並減少租賃期內確認的收入金額。在租賃內含利率的定義中，租賃投資淨額自動包含初始直接費用，無須再單獨計入。

計入租賃投資淨額的租賃付款額的初始計量

70 在租賃期開始日，納入租賃投資淨額計量的租賃付款額包括下列因讓渡在租賃期內使用標的資產的權利而應收取但在租賃期開始日尚未收到的款項：

（1）固定付款額（包括 B42 段所述的實質固定付款額），扣除應付的租賃激勵；

（2）取決於指數或比率的可變租賃付款額，採用租賃期開始日的指數或比率進行初始計量；

（3）由承租人、與承租人有關聯的一方、或與出租人無關但在經濟上有能力履行擔保義務的第三方向出租人提供的餘值擔保；

（4）購買選擇權的行權價，如承租人合理確定將行使購買選擇權（結合 B37 段所述的因素進行評估）；以及

(5) 終止租賃的罰款金額，如租賃期反映出承租人將行使終止租賃選擇權。

生產商或經銷商出租人

71 在租賃期開始日，生產商或經銷商出租人應對融資租賃確認：

(1) 收入，即標的資產的公允價值，或者如果出租人應收取的租賃付款額採用市場利率折現的現值比標的資產的公允價值低，則為該現值；

(2) 銷售成本，即標的資產的成本（如成本不同於帳面金額時，則為帳面金額）減去未擔保餘值的現值後的金額；以及

(3) 銷售利潤或損失（即收入和銷售成本的差額），應按照適用《國際財務報告準則第 15 號》的直接銷售的政策確認。生產商或經銷商出租人應在租賃期開始日確認融資租賃的銷售利潤或損失，無論其是否如《國際財務報告準則第 15 號》所述轉讓標的資產。

72 生產商或經銷商通常為客戶提供購買資產或租賃資產的選擇。生產商或經銷商出租人的融資租賃產生的利潤或損失相當於按照反映適當的交易量或商業折扣後的正常售價直接銷售標的資產所產生的利潤或損失。

73 為了吸引客戶，生產商或經銷商出租人有時採用過低利率進行報價。採用該利率會導致出租人將該交易總收入的過多部分確認於租賃期開始日。如果採用過低利率進行報價，則生產商或經銷商出租人應將銷售利潤限制為採用市場利率的情況下所能取得的銷售利潤。

74 由於獲得融資租賃所發生的成本主要與生產商或經銷商賺取的銷售利潤有關，生產商或經銷商出租人應在租賃期開始日將獲得融資租賃所發生的成本確認為費用。生產商或經銷商出租人為獲

取融資租賃發生的成本不屬於初始直接費用的定義範圍，因此，不計入租賃投資淨額。

後續計量

75 出租人應按照反映出租人租賃投資淨額能在每個期間獲得固定回報率的模式確認租賃期內的融資收益。

76 出租人應按系統合理的基礎在租賃期內分配融資收益。出租人應將與該期間有關的租賃付款額沖減租賃投資總額，以減少本金和未實現融資收益。

77 出租人應對租賃投資淨額採用《國際財務報告準則第9號》中的終止確認和減值規定。出租人應定期覆核計算租賃投資總額時所使用的預計未擔保餘值。若預計未擔保餘值降低，出租人應修改租賃期內的收益分配，並立即確認預計的減少額。

78 融資租賃下的某項資產，如按照《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》被分類為持有待售資產（或包含在被分類為持有待售的處置組中），出租人應按照該準則對該項資產進行會計處理。

租賃變更

79 如果同時符合以下條件，出租人應將融資租賃變更作為一項單獨的租賃進行會計處理：

(1) 該變更通過增加使用一項或多項標的資產的權利擴大了租賃範圍；並且

(2) 租賃對價的增加額與所擴大範圍部分的單獨價格按特定合同情況進行適當調整後的金額相當。

80 如果融資租賃變更未作為一項單獨的租賃進行會計處理，出租人應做出如下會計處理：

(1) 若變更在租賃開始日生效租賃會被分類為經營租賃，則出租人應：

①自變更生效日起將租賃變更作為一項新的租賃進行會計處理；以及

②將租賃在租賃變更生效日前一刻的投資淨額作為標的資產的帳面金額。

(2) 否則，出租人應適用《國際財務報告準則第9號》的規定。

經營租賃

確認與計量

81 出租人應按照直線法或其他系統性方法將經營租賃的租賃付款額確認為收入。如果其他系統性方法能夠更好地反映從標的資產的使用中獲得利益遞減的模式，則出租人應採用該系統性方法。

82 出租人應將為獲取租賃收入所發生的成本（包括折舊）確認為費用。

83 出租人應將為獲取經營租賃所發生的初始直接費用計入標的資產的帳面金額，並在租賃期內按照與租賃收入確認相同的方法確認為費用。

84 應折舊經營租賃資產的折舊政策，應與出租人對類似資產通常所採用的折舊政策相一致。出租人應按照《國際會計準則第16號》和《國際會計準則第38號》的規定計算折舊費。

85 出租人應按照《國際會計準則第36號》的規定確定經營租賃下的標的資產是否減值，並對已識別的減值損失進行會計處理。

86 生產商或經銷商出租人不對經營租賃確認銷售利潤，因為經營租賃不等同於銷售。

租賃變更

87 出租人應將經營租賃的變更自變更生效日開始作為一項新的租賃進行會計處理，與原租賃有關的預付或預提的租賃付款額應視為新租賃的付款額的一部分。

列 報

88 出租人應根據標的資產的性質在資產負債表中列報經營租賃下的標的資產。

披 露

89 披露的目標是使出租人在財務報表附註中披露的信息與其在資產負債表、損益表和現金流量表中提供的信息一同為財務報表使用者評估租賃對出租人財務狀況、財務業績和現金流量的影響提供依據。第 90 段至第 97 段對如何實現這一目標提出了具體要求。

90 出租人應披露報告期間的以下項目金額：

(1) 對於融資租賃：

- ①銷售利潤或損失；
- ②租賃投資淨額的融資收益；以及
- ③與未納入租賃投資淨額計量的可變租賃付款額相關的收入。

[納入租賃投資淨額計量的可變租賃付款額參見第 70 (2) 段]

(2) 對於經營租賃，應披露租賃收入，並單獨披露不取決於指數或比率的可變租賃付款額的相關收入。

91 出租人應以列表格式提供第 90 段規定的披露信息，其他格式更為適當的除外。

92 為實現第 89 段規定的披露目標，出租人應披露必要的關於租賃活動的額外定性和定量信息。額外信息可幫助財務報表使用者評估的事項包含但不限於：

- (1) 出租人租賃活動的性質；以及
- (2) 出租人如何管理與其在標的資產中保留的權利相關的風險。出租人應特別披露其在標的資產中保留的權利的風險管理策略，包括出租人降低風險的方式。該等方式可包括回購協議、餘值擔保或因超出規定限制使用資產而支付的可變租賃付款額等。

融資租賃

93 出租人應對融資租賃投資淨額帳面金額的重大變動提供定性和定量說明。

94 出租人應披露租賃應收款的到期分析，列示至少未來五年每年將收取的未折現租賃付款額，以及剩餘年度的租賃付款額總額。出租人應編製租賃投資淨額與未折現租賃付款額調節表。該調節表應明確與租賃應收款相關的未實現融資收益以及未擔保餘值的現值。

經營租賃

95 對於經營租賃下的不動產、廠場和設備，出租人應採用《國際會計準則第 16 號》的披露要求。在採用《國際會計準則第 16 號》規定的披露要求時，出租人應將各類不動產、廠場和設備分為經營租賃資產和非經營租賃資產。因此，出租人應將經營租賃資產與出租人持有和使用的自有資產分開，並對經營租賃資產（按標的資產類別）提供《國際會計準則第 16 號》規定的披露信息。

96 對於經營租賃資產，出租人應適用《國際會計準則第 36 號》、《國際會計準則第 38 號》、《國際會計準則第 40 號》和《國際會計準則第 41 號》的披露要求。

97 出租人應披露租賃付款額的到期分析，顯示至少未來五年每年將收取的未折現租賃付款額，以及剩餘年度的租賃付款額總額。

售後租回交易

98 若主體（賣方兼承租人）將資產轉讓給其他主體（買方兼出租人），並從買方兼出租人處租回該項資產，則賣方兼承租人和買方兼出租人均應按照第 99 段至第 103 段的規定對轉讓合同和租賃進行會計處理。

評估資產轉讓是否屬於銷售

99 主體應採用《國際財務報告準則第 15 號》中關於確定何時滿足履約義務的規定，以確定資產轉讓是否應作為銷售該項資產進行會計處理。

資產轉讓屬於銷售

100 若賣方兼承租人轉讓資產符合《國際財務報告準則第 15 號》作為資產銷售進行會計處理的要求，則：

(1) 賣方兼承租人應按其保留的與使用權有關的資產的原帳面金額的比例計量售後租回所形成的使用權資產。因此，賣方兼承租人應僅對轉讓至買方兼出租人的權利確認相關的利得或損失金額。

(2) 買方兼出租人應根據適用準則對資產的購買進行會計處理，並根據本準則的出租人會計要求對租賃進行處理。

101 若資產出售對價的公允價值與資產的公允價值不等，或未按市場價格收取租賃金，則主體應做出如下調整以按公允價值計量銷售收益：

(1) 低於市價的款項應作為預付租金進行會計處理；並且
(2) 高於市價的款項應作為買方兼出租人向賣方兼承租人提供的額外融資進行會計處理。

102 主體在按照第 101 段規定計量潛在調整時，應基於以下兩者中更易於確定的項目：

- (1) 銷售對價的公允價值與資產公允價值之間的差額；以及
- (2) 租賃合同中付款額的現值與按市場租金計算的付款額現值之間的差額。

資產轉讓不屬於銷售

103 若賣方兼承租人轉讓資產不符合《國際財務報告準則第 15 號》作為資產銷售進行會計處理的要求，則：

(1) 賣方兼承租人應繼續確認被轉讓資產，同時確認一項與轉讓收入等額的金融負債。承租人應按照《國際財務報告準則第 9 號》對金融負債進行會計處理。

(2) 買方兼出租人不應確認被轉讓的資產，而應確認一項與轉讓收入等額的金融資產。承租人應按照《國際財務報告準則第 9 號》對金融資產進行會計處理。

由利率基準改革產生的臨時例外規定

104 承租人應對因利率基準改革導致的未來租賃付款額的確定基礎發生變動的所有租賃變更採用第 105 段至第 106 段。（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.4.6 段和第 5.4.8 段）。這些段落僅適用於此類租賃變更。為此，術語“利率基準改革”是指《國際財務報告準則第 9 號》第 6.8.2 段中所述的某一利率基準市場全面改革。

105 作為一項實務變通，承租人應根據第 42 段對利率基準改革要求的租賃變更進行會計處理。該實務變通僅適用於此類租賃變更。為此，當且僅當同時滿足以下兩種情況下，才是利率基準改革所要求的租賃變更：

- (1) 變更是利率基準改革的直接後果；以及
- (2) 租賃付款額確定的新基礎與原基礎（即變更前一刻的基礎）“在經濟上相當”。

106 但是，如果在利率基準改革所要求的租賃變更之外作出了其他租賃變更，承租人應採用本準則中適用的要求對同時作出的所有租賃變更進行會計處理，包括因利率基準改革所作的租賃變更。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本準則的組成部分。

租賃期開始日（開始日） 出租人標的**資產**可供承租人使用之日。

經濟壽命 某項資產預期可為一個或多個使用者使用的期間；或者一個或多個使用者預期可從某項資產獲得的產量或類似計量單位的數量。

修改生效日 雙方就某項**租賃修改**達成一致的日期。

公允價值 出於應用本準則**出租人**會計處理要求的目的，在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或債務清償的金額。

融資租賃 實質上轉移了與**標的資產**所有權相關的全部風險和報酬的**租賃**。

固定付款額 承租人為取得**租賃期間**使用**標的資產**的權利而向出租人支付的款項，不包括**可變租賃付款額**。

租賃投資總額 以下兩者之和：
(1) 在**融資租賃**下出租人應收的**租賃付款額**；與
(2) 應歸屬於出租人的**未擔保餘值**。

租賃開始日 租賃協議日與租賃各方就主要租賃條款和條件作出承諾日中的較早者。

初始直接費用 為獲取**租賃**所發生的增量成本，若不獲取該租賃，則不會發生該成本，不包括生產商或經銷商出租人發生的與**融資租賃**有關的此類成本。

租賃內含利率	使（1）租賃付款額與（2）未擔保餘值之和的現值等於①標的資產公允價值與②出租人的所有初始直接費用之和的利率。
租賃	讓渡在一段時間內使用資產（標的資產）的權利以換取對價的合同或合同的一部分。
租賃激勵	出租人向承租人支付的與租賃有關的款項，或者出租人為承租人償付或承擔的成本。
租賃變更	租賃範圍或租賃對價的變更，但不構成原始租賃條款和條件的一部分（例如，增加或終止使用一項或多項標的資產的權利，或者延長或縮短合同規定的租賃期）。
租賃付款額	<p>承租人向出租人支付的與在租賃期內使用標的資產的權利相關的款項，包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> （1）固定付款額（包括實質固定付款額），扣除租賃激勵； （2）取決於指數或比率的可變租賃付款額； （3）購買選擇權的行權價，前提是承租人合理確定將行使該選擇權；以及 （4）終止租賃的罰款，前提是租賃期反映出承租人將行使終止租賃選擇權。 <p>對於承租人，租賃付款額還包括承租人根據餘值擔保預計應付的金額。租賃付款額不包括分攤至合同非租賃組成部分的金額，除非承租人選擇將非租賃組成部分與租賃組成部分合併，作為一項單獨的租賃組成部分進行會計處理。</p> <p>對於出租人，租賃付款額還包括由承租人、與承租人有關聯的一方或與出租人無關但在經濟上有能力履行擔保義務的第三方向出租人提供的餘值擔保。租賃付款額不包括分攤至非租賃組成部分的金額。</p>
租賃期	承租人有權使用標的資產的不可撤銷的期間，以及：

(1) 續租選擇權所涵蓋的期間，前提是**承租人**合理確定將行使該選擇權；以及

(2) 終止租賃選擇權所涵蓋的期間，如**承租人**合理確定不會行使該選擇權。

承租人 支付對價以獲得在一段時間內使用**標的資產**的權利的主體。

承租人的增量借款利率 **承租人**在類似經濟環境下獲得與**使用權資產**價值接近的資產，在類似期間以類似抵押條件借入資金須支付的利率。

出租人 提供在一段時間內使用標的資產的權利以換取對價的主體。

租賃投資淨額 按照**租賃內含利率**折現的**租賃投資總額**。

經營租賃 實質上沒有轉移與**標的資產**所有權相關的全部風險和報酬的租賃。

選擇權期間租金 **承租人**在續租或終止租賃選擇權所涵蓋的期間(該期間未包括在**租賃期**內)為取得**標的資產**的使用權向**出租人**支付的款項。

使用期間 某項資產被用於履行與客戶之間的合同的總期間(包括任何非連續期間)。

餘值擔保 由與**出租人**無關的一方向**出租人**提供的在**租賃**結束時**標的資產**的價值(或價值的一部分)至少為某指定金額的擔保。

使用權資產 代表**承租人**在**租賃期**內使用**標的資產**的權利的資產。

短期租賃 在**租賃期開始日**，**租賃期**為12個月或更短期間的租賃。包含購買選擇權的租賃不屬於短期租賃。

轉租賃	在原出租人與原承租人之間的租賃（“原租賃”）仍然有效的情況下，原承租人（“中間出租人”）將 標的資產 轉租給第三方的交易。
標的資產	作為 租賃 對象的資產，出租人向承租人提供了使用該項資產的權利。
未實現融資收益	以下兩者之差： (1) 租賃投資總額；以及 (2) 租賃投資淨額。
未擔保餘值	標的資產 餘值中，出租人無法保證能夠實現或僅由與出租人有關的一方予以擔保的部分。
可變租賃付款額	承租人為取得租賃期間使用 標的資產 的權利而向出租人支付的因 租賃期開始日 後的事實或情況發生變化（而非時間推移）而導致變動的款項。
在其他準則中定義並在本準則中使用的意義相同的術語	
合同	雙方或多方之間達成的產生強制可執行的權利和義務的協議。
使用壽命	資產預期可供主體使用的期限；或者主體預期能從該資產使用中獲取的產量或類似計量單位的數量。

附錄二 應用指南

本附錄是本準則的組成部分。它規範了第1段至第103段的應用，與本準則的其他部分具有同等效力。

租賃組合應用

B1 本準則主要對單項租賃的會計處理作出規定。作為實務變通，如果主體合理預期將本準則應用於具有類似特徵的租賃組合與應用於該租賃組合內的單項租賃對財務報表的影響不存在重大差異，則主體可將本準則應用於該租賃組合。如果對租賃組合進行會計處理，則主體應採用能反映該租賃組合規模和構成的估計和假設。

合同合併

B2 在應用本準則時，如果滿足下列一項或多項條件，主體應將與同一交易對方（或交易對方的關聯方）在同一時間或相近時間訂立的兩個或多個合同合併，作為一項單獨的合同進行會計處理：

（1）這些合同基於總體商業目的作為一攬子交易而訂立，若不將其作為整體考慮就無法理解該總體商業目的；

（2）其中某項合同的支付對價取決於其他合同的價格或履行情況；或者

（3）這些合同賦予的使用標的資產的權利（或者各項合同賦予的使用標的資產的多項權利）構成 B32 段所述的單獨的租賃組成部分。

確認豁免：低價值標的資產租賃（第5段至第8段）

B3 除 B7 段規定的情況外，本準則允許承租人按照第 6 段的規定對低價值標的資產租賃進行會計處理。承租人應基於資產全新時的價值來評估標的資產的價值，而不考慮其已使用年限。

B4 評估標的資產是否為低價值資產基於絕對值。低價值資產租賃可以按照第 6 段的規定進行會計處理，無須考慮這些租賃對於承租人是否重大。該評估不受承租人的規模、性質或其他情況影響。因此，對於一項特定標的資產是否為低價值資產，不同的承租人應得出相同的結論。

B5 當滿足以下條件時，可將標的資產視為低價值資產：

- (1) 承租人可從標的資產的單獨使用，或將其與易於獲得的其他資源一起使用中獲利；並且
- (2) 標的資產與其他資產不存在高度依賴或關聯關係。

B6 如果標的資產在全新時通常不屬於低價值資產，則該標的資產的租賃不能按照低價值資產租賃進行處理。例如，由於一輛新車通常價值不低，因此，汽車租賃不能按照低價值資產租賃進行處理。

B7 如果承租人轉租一項資產，或者預期將轉租一項資產，則原租賃不能按照低價值資產租賃進行處理。

B8 常見的低價值標的資產包括平板電腦、個人電腦以及辦公傢俱和電話等小型物件。

識別租賃（第9段至第11段）

B9 為評估合同是否讓渡在一段時間內控制已識別資產使用的權利（參見 B13 段至 B20 段），主體應評估客戶是否在整個使用期間擁有如下權利：

- (1) 獲得幾乎所有因使用已識別資產所產生的經濟利益的權利（參見 B21 段至 B23 段）；以及
- (2) 主導使用已識別資產的權利（參見 B24 段至 B30 段）。

B10 如果客戶僅在合同期內的部分期間有權控制已識別資產的使用，則合同在該部分合同期間包含一項租賃。

B11 獲得商品或服務的合同可以由合營安排或合營安排的代表簽訂，合營安排的定義參見《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》。因此，在評估該等合同是否包含一項租賃時，主體應評估該合營安排是否在整個使用期間有權控制已識別資產的使用。

B12 主體應對合同每個潛在的單獨租賃組成部分評估是否包含租賃。參見 B32 段關於單獨的租賃組成部分的指南。

已識別資產

B13 主體通常通過合同中的明確規定來識別一項資產，也可通過在該資產可供客戶使用時的隱含規定來識別。

實質性替換權

B14 即使已對資產作出約定，若供應商擁有在整個使用期間替換已識別資產的實質性權利，則客戶沒有使用已識別資產的權利。僅當同時滿足以下兩個條件時，供應商替換資產的權利才具有實質性：

(1) 供應商擁有在整個使用期間替換資產的實際能力(例如，客戶無法阻止供應商替換資產，且用於替換的資產是供應商易於取得或者可在合理期間內取得的)；並且

(2) 供應商通過行使替換資產的權利將獲得經濟利益（即，替換資產的預期經濟利益將超過替換資產所需的成本）。（因成本導致替換權不具有實質性參見示例，示例 7）

B15 如果供應商僅在特定日期或者特定事件發生當日或之後擁有替換資產的權利或義務，則供應商的替換權不具有實質性，因為供應商沒有在整個使用期間替換資產的實際能力。

B16 主體評估供應商的替換權是否具有實質性是依據合同開始時的事實和情況，不應考慮合同開始時認為可能不會發生的未來事件。此類未來事件的示例包括：

- (1) 某未來客戶同意支付高於市價的價格來使用該資產；
- (2) 引入在合同開始時實質上尚未開發的新技術；
- (3) 客戶對資產的使用或資產性能與合同開始時認為可能的使用或性能之間的重大差異；以及
- (4) 使用期間資產市價與合同開始時認為可能的市價之間的重大差異。

B17 如果資產位於客戶所在地或其他位置，則替換所需成本通常高於資產位於供應商所在地時的成本，因而更可能超過替換資產所能獲取的利益。

B18 在資產運行不佳或者可進行技術升級的情況下，供應商因修理和維護而替換資產的權利或義務並不妨礙客戶擁有使用已識別資產的權利。

B19 如果客戶無法直接確定供應商是否擁有實質性替換權，則客戶應假定所有替換權均不具有實質性。

資產的組成部分

B20 如果資產的部分產能在物理上可區分（例如，建築物的一層），則該部分產能屬於已識別資產。如果資產的某部分產能或其他部分在物理上不可區分（例如，光纜的部分容量），則該部分不屬於已識別資產，除非其實質上代表該資產的全部產能，從而使客戶獲得幾乎所有因使用資產所產生的經濟利益的權利。

獲得使用資產所產生的經濟利益的權利

B21 為了控制已識別資產的使用，客戶需具備獲得在整個使用期間使用該資產（例如，在整個使用期間獨家使用該資產）所產生的幾乎全部經濟利益的權利。客戶可通過多種方式直接或間接獲得使用資產所產生的經濟利益，例如，通過使用、持有或轉租資產。使用資產所產生的經濟利益包括資產的主要產出和副產品（包括來

源於這些項目的潛在現金流量) 以及通過與第三方之間的商業交易實現的其他經濟利益。

B22 在評估獲得使用資產所產生的幾乎全部經濟利益的權利時，主體應當在客戶使用資產權利(參見 B30 段)規定的範圍內考慮其所產生的經濟利益。例如：

(1) 如果合同規定，在使用期間，汽車僅限於在某一特定區域使用，則主體應考慮的僅為在該區域內使用汽車所產生的經濟利益，而不包括在該區域外使用汽車所產生的經濟利益。

(2) 如果合同規定，在使用期間，客戶僅可在特定里程範圍內駕駛汽車，則主體應考慮的僅為在允許的里程範圍內使用汽車所產生的經濟利益，而不包括超出該里程範圍使用汽車所產生的經濟利益。

B23 如果合同規定客戶應向供應商或另一方支付因使用資產所產生的一部分現金流量作為對價，則作為對價支付的該等現金流量應視為客戶因使用資產而獲得的經濟利益的一部分。例如，如果客戶因使用零售區域需向供應商支付零售銷售收入的一定比例作為對價，則該規定並不阻止客戶擁有獲得使用零售區域所產生的幾乎全部經濟利益的權利。原因在於銷售收入所產生的現金流量為客戶因零售店面的使用而獲得的經濟利益，而支付給供應商的部分現金流量為取得使用零售區域的權利的對價。

主導已識別資產的使用的權利

B24 僅在滿足下列任一條件時，客戶具備在整個使用期間主導已識別資產使用的權利：

(1) 客戶有權在整個使用期間主導資產的使用方式和使用目的(參見 B25 段至 B30 段)；或者

(2) 資產的使用方式和使用目的的相關決策已預先確定，並且：

①客戶有權在整個使用期間運營資產（或主導他人按照其確定的方式運營資產），而供應商無權更改這些運營指令；或者

②客戶設計資產（或資產的特定方面），設計時預先確定了整個使用期間資產的使用方式和使用目的。

資產的使用方式和使用目的

B25 如果在合同規定的使用權利範圍內，客戶可以在整個使用期間變更資產的使用方式和使用目的，則客戶有權主導資產的使用方式和使用目的。在進行該評估時，主體需考慮與在整個使用期間變更使用資產的方式和目的最為相關的決策權。相關決策權是指對使用資產所產生的經濟利益產生影響的決策權。最為相關的決策權可能因合同而異，這取決於資產的性質以及合同的條款和條件。

B26 根據具體情況，某些決策權在客戶使用權利的規定範圍內授予了變更資產使用方式和使用目的的權利，例如：

(1) 變更資產的產出類型的權利（例如，決定將運輸集裝箱用於運輸商品還是儲存商品，或者決定在零售區域銷售多種產品）；

(2) 變更資產的產出時間的權利（例如，決定機器或發電廠的使用時間）；

(3) 變更資產的產出地點的權利（例如，決定卡車或船舶的目的地，或者決定設備的使用地點）；以及

(4) 變更資產是否產出以及產出數量的權利（例如，決定是否使用發電廠發電以及由該發電廠發電的數量）。

B27 某些決策權並未授予變更資產的使用方式和使用目的的權利，例如，有限地運行資產或維護資產的權利。客戶或供應商都可擁有這樣的權利。雖然運行或維護資產的權利通常對高效利用資產是必要的，但該等權利並非主導資產使用方式和使用目的的權利，而是通常取決於資產的使用方式和使用目的的相關決策。然而，如

果資產的使用方式和使用目的的相關決策已預先確定，則運行資產的權利賦予了客戶主導資產使用的權利〔參見 B24 (2) ①段〕。

在使用期間及之前所作的決策

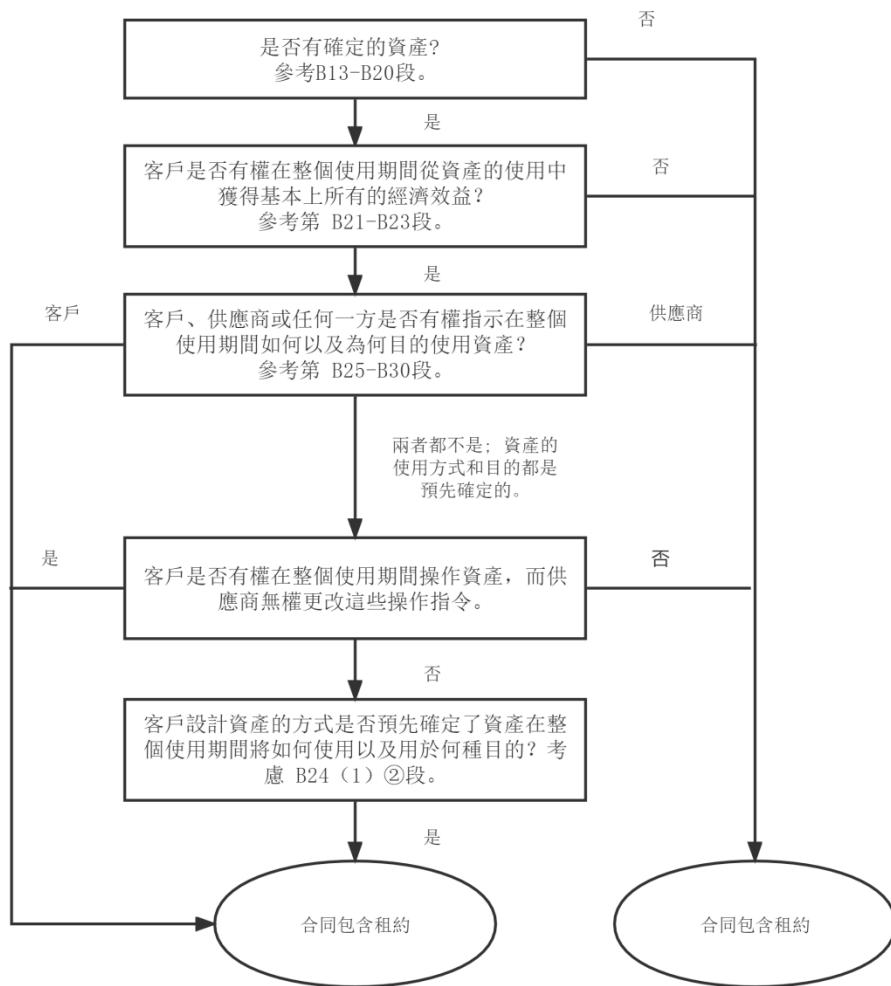
B28 資產使用方式和使用目的的相關決策可通過很多方式預先確定。例如，可通過資產的設計或合同對資產的使用限制來預先確定相關決策。

B29 在評估客戶是否有權主導資產的使用時，主體應僅考慮在使用期間作出資產使用決策的權利，除非客戶設計資產（或資產的特定方面），如 B2 (2) ②段所述。因此，除滿足 B24 (2) ②段中的條件外，主體不應考慮在使用期之前預先確定的決策。例如，如果客戶僅能夠在使用期之前指定資產的產出，則客戶無權主導該資產的使用。客戶能夠在使用期之前在合同中指定產出，而沒有與資產使用相關的任何其他決策權，則該客戶與購買商品或服務的客戶享有的權利相同。

保護性權利

B30 合同可能包含一些條款和條件，旨在保護供應商在標的資產中的利益、保護其人員，或者確保供應商遵守法律或法規。這些是保護性權利的例子。例如，合同可①規定資產使用的最大數量或限制客戶可使用資產的地點或時間，②要求客戶遵守特定的操作慣例，或者③要求客戶在變更資產使用方式時通知供應商。保護性權利通常對客戶使用權的範圍作出限定，但單獨不足以否定客戶擁有主導資產使用的權利。

B31 以下流程圖可幫助主體評估合同是否為租賃合同或包含一項租賃。



拆分合同的組成部分（第12段至第17段）

B32 如果同時滿足下列兩項條件，使用標的資產的權利為一項單獨的租賃組成部分：

(1) 承租人能夠從單獨使用標的資產，或將其與易於獲得的其他資源一起使用中獲益。易於獲得的資源是指（出租人或其他供應商）單獨銷售或租賃的商品或服務，或者承租人已（從出租人或從其他交易或事件）獲得的資源。並且

(2) 標的資產與合同中的其他標的資產不存在高度依賴或關聯關係。例如，承租人不租賃標的資產的決定不會對承租人使用合同中的其他標的資產的權利產生重大影響，這一事實表明標的資產與該等其他標的資產不存在高度依賴或關聯關係。

B33 合同可能包含一些因不會導致商品或服務轉移至承租人的活動和成本而產生的，應由承租人承擔的應付款項。例如，出租人可將管理費用或與租賃相關的其他成本計入應付總金額，但這些活動不會將商品或服務轉移給承租人。該等應付金額不產生單獨的合同組成部分，而應視為總對價的一部分並分攤至合同中已識別的單獨組成部分。

租賃期（第18段至第21段）

B34 在確定租賃期和評估不可撤銷的租賃期間時，主體應採用合同的定義，並確定可強制執行合同的期間。如果承租人和出租人雙方均有權在未經另一方許可的情況下終止租賃，且罰款金額不大，則該租賃不再可被強制執行。

B35 如果只有承租人有權終止租賃，則在確定租賃期時，主體將該項權利視為承租人可行使的終止租賃選擇權予以考慮。如果有出租人有權終止租賃，則不可撤銷的租賃期包括終止租賃選擇權所涵蓋的期間。

B36 租賃期自租賃期開始日起計算，包括出租人為承租人提供的免租期。

B37 在租賃期開始日，主體應評估承租人是否合理確定將行使續租或購買標的資產的選擇權，或者將不行使終止租賃選擇權。主體考慮對承租人行使或者不行使這些選擇權產生經濟激勵的所有相關事實和情況，包括自租賃期開始日至選擇權行使日之間的事實和情況的預期變動。需考慮的因素包括但不限於以下方面：

- (1) 選擇權期間的合同條款和條件（與市價相比），例如：
 - ① 選擇權期間的租金金額；
 - ② 可變付款額或其他或有款項的金額，如因終止租賃罰款和餘值擔保導致的應付款項；以及

③初始選擇權期間後可行使選擇權的條款和條件（例如，續租期結束時可按低於市價的價格行使購買選擇權）。

（2）在合同期內進行（或預期進行）的重大租賃資產改良，在可行使續租選擇權、終止租賃選擇權或者購買標的資產選擇權時，預期能為承租人帶來重大經濟利益。

（3）與終止租賃相關的成本，例如，談判成本、遷移成本、鑒別適合承租人需求的其他標的資產所發生的成本、將新資產融入承租人運營所發生的整合成本以及終止租賃罰款和類似成本（包括與將標的資產恢復至合同規定的狀態或將其歸還至合同規定的地點相關的成本）。

（4）該標的資產對承租人運營的重要程度，例如，考慮標的資產是否為一項專門資產，標的資產位於何地以及是否可獲得合適的替換資產等。以及

（5）與行使選擇權相關的條件（即，僅在滿足一項或多項條件時方可行使選擇權），以及滿足這些條件的可能性。

B38 繼租或終止租賃的選擇權可與一個或多個合同特徵（如餘值擔保）相結合。例如，承租人無論是否行使選擇權，均保證向出租人支付基本相等的最低或固定現金。在此情況下，儘管 B42 段中對實質固定付款額提供了指引，主體應假設承租人合理確定將行使續租選擇權或不行使終止租賃選擇權。

B39 租賃的不可撤銷期限越短，承租人行使續租選擇權或不行使終止租賃選擇權的可能性就越大。因為不可撤銷期限越短，獲取替代資產的相關成本就相應地越高。

B40 評估承租人是否合理確定行使或不行使選擇權時，承租人以往使用特定類型資產（租賃或自有）的通常期限及其相關經濟原因可提供有用信息。例如，如承租人通常在特定時期內使用特定類型的資產，或承租人時常對特定類型標的資產的租賃行使選擇權，

則承租人應考慮以往做法的經濟原因，以評估是否合理確定對此類資產的租賃行使選擇權。

B41 第 20 段規定，在租賃期開始日之後，發生重大事件或重大情況變化時，如果重大事件或重大變化在承租人控制範圍內，且影響承租人是否合理確定將行使之前在確定租賃期時未包含的選擇權或者不行使之前在確定租賃期時已包含的選擇權，則承租人應重新評估租賃期。重大事件或情況變化的示例包括：

(1) 在租賃期開始日未預計到的重大租賃資產改良，在可行使續租選擇權、終止租賃選擇權或購買標的資產選擇權時，預期將為承租人帶來重大經濟利益；

(2) 在租賃期開始日未預計到的標的資產重大改動或定制化調整；

(3) 轉租賃開始日，標的資產的轉租期超出之前確定的租賃期；以及

(4) 承租人作出的與行使或不行使選擇權直接相關的經營決策（例如，決定續租互補性資產、處置可替代的資產或處置包含使用權資產的業務部門）。

實質固定租賃付款額〔第27(1)段、第36(3)段和第70(1)段〕

B42 租賃付款額包含實質固定租賃付款額。實質固定租賃付款額是指在形式上可能包含變數，但實質上無法避免的付款額。實質固定租賃付款額或存在於下列情形：

(1) 付款額設定為可變租賃付款額，但沒有實際變數。此類付款額包含可變條款，但沒有真正的經濟實質。此類付款額的示例包括：

①付款額僅須在資產經證實能夠在租賃期間運行時，或不可能不發生的事件發生時支付；或

②付款額初始設定為與使用標的資產相關的可變租賃付款額，但其變數將於租賃期開始日之後的某個時刻確定下來，因而在租賃期的剩餘期間付款額變為固定的。在變數確定時，該類付款額成為實質固定付款額。

(2) 承租人有多套付款額方案，但僅有其中一套是可行的。在此情況下，主體應考慮採用該可行的付款額方案作為租賃付款額。

(3) 承租人有多套可行的付款額方案，但必須選擇其中一套。在此情況下，主體應考慮採用總金額（在折現基礎上）最低的一套作為租賃付款額。

承租人於租賃期開始日之前涉入標的資產

與標的資產的建造或設計相關的承租人成本

B43 主體可在標的資產可供承租人使用之前進行租賃協商。對於部分租賃，標的資產或需經建造或重新設計後方可供承租人使用。根據合同的條款與條件，可能要求承租人支付與資產建造或設計相關的成本。

B44 承租人如發生與標的資產建造或設計相關的成本，應採用其他適用準則，如《國際會計準則第 16 號》，對此類成本進行會計處理。與標的資產建造或設計相關的成本不包括承租人為獲取標的資產使用權而支付的款項。為獲取標的資產使用權而支付的款項，無論在何時支付，均為租金。

標的資產的法定所有權

B45 在標的資產的法定所有權轉移給出租人並將資產租賃給承租人之前，承租人可能會先獲得標的資產的法定所有權。獲得法定所有權本身不能決定該交易的會計處理方式。

B46 如果承租人在資產轉移給出租人之前即控制標的資產（或取得對標的資產的控制），則該交易屬於售後租回交易，應根據第 98 段至第 103 段進行會計處理。

B47 然而，如果承租人未能在資產轉移給出租人之前取得對標的資產的控制，則該交易不屬於售後租回交易。例如，如果生產商、出租人與承租人達成交易，由出租人從生產商處購買資產，然後出租給承租人，承租人可能先於出租人獲得標的資產的法定所有權。在此情況下，如果承租人獲得了標的資產的法定所有權，但在資產轉移給出租人之前，承租人並未取得對資產的控制權，則該交易應作為租賃，而不是售後租回交易進行會計處理。

承租人披露（第59段）

B48 為實現第 51 段的披露目標，在確定租賃活動的額外信息是否屬於必要的信息時，承租人應考慮以下方面：

（1）該信息是否與財務報表使用者相關。承租人應僅在預期第 59 段中規定的額外信息與財務報表使用者相關的情況下才提供這些信息。如果這些信息可幫助使用者了解以下事項，則可能屬於此情形：

①租賃帶來的靈活性。租賃可提供一定的靈活性，例如，承租人可通過行使終止選擇權或以有利條款和條件續租的方式降低風險敞口。

②租賃施加的限制。租賃可施加多種限制，例如，要求承租人維持特定的財務比率。

③報告信息對關鍵變數的敏感性。例如，報告信息可能對未來可變租賃付款額較為敏感。

④租賃產生的其他風險敞口。

⑤偏離行業慣例。例如，此類偏離可能包括一些罕見或特殊的租賃條款與條件，從而影響承租人的租賃組合。

(2) 該信息是否可以從財務報表主表列報或附註中披露的信息直觀得出。承租人無須重複已在財務報表其他部分列報的信息。

B49 為實現第 51 段的披露目標，根據具體情況可能需要提供與可變租賃付款額相關的額外信息，以幫助財務報表使用者進行評估，例如：

- (1) 承租人使用可變租賃付款額的原因，以及使用此類付款額的普遍性；
- (2) 可變租賃付款額相對於固定付款額的大小；
- (3) 可變租賃付款額所依據的主要變數，以及付款額預期將如何隨著主要變數的變化而發生變動；以及
- (4) 可變租賃付款額的其他經營及財務影響。

B50 為實現第 51 段的披露目標，根據具體情況可能需要提供與續租選擇權或終止選擇權相關的額外信息，以幫助財務報表使用者進行評估，例如：

- (1) 承租人使用續租選擇權或終止選擇權的原因，以及此類選擇權的普遍性；
- (2) 選擇權期間租金相對於租賃付款額的大小；
- (3) 行使未納入租賃負債計量的選擇權的普遍性；以及
- (4) 此類選擇權的其他經營及財務影響。

B51 為實現第 51 段的披露目標，根據具體情況可能需要提供與餘值擔保相關的額外信息，以幫助財務報表使用者進行評估，例如：

- (1) 承租人提供餘值擔保的原因，以及此類擔保的普遍性；
- (2) 承租人餘值風險敞口的相對大小；
- (3) 此類擔保針對的標的資產的性質；以及
- (4) 此類擔保的其他經營及財務影響。

B52 為實現第 51 段的披露目標，根據具體情況可能需要提供與售後租回交易相關的額外信息，以幫助財務報表使用者進行評估，例如：

- (1) 承租人進行售後租回交易的原因，以及此類交易的普遍性；
- (2) 各項售後租回交易的主要條款與條件；
- (3) 未納入租賃負債計量的付款額；以及
- (4) 報告期內售後租回交易對現金流的影響。

出租人租賃分類（第61段至第66段）

B53 在本準則中，出租人的租賃分類是以租賃轉移與標的資產所有權相關的風險和報酬的程度為依據的。風險包括由於生產能力的閒置或技術陳舊可能造成的損失，以及由於經濟狀況的改變可能造成的回報變動。報酬可以表現為預期在標的資產的經濟壽命期間經營的盈利以及因增值或殘值變現可能產生的利得。

B54 租賃合同可能包括因租賃開始日與租賃期開始日之間發生的特定變化而需對租賃付款額進行調整的條款與條件（例如，出租人標的資產的成本發生變動，或出租人對該租賃的融資成本發生變動）。在此情況下，出於租賃分類目的，此類變動的影響均視為在租賃開始日已發生。

B55 當一項租賃同時包括土地和建築物時，出租人應根據第 62 段至第 66 段和 B53 段至 B54 段分別評估土地和建築物應分類為融資租賃還是經營租賃。在判斷土地屬於經營租賃還是融資租賃時，一個重要考慮因素是土地通常具有不確定的經濟壽命。

B56 為對土地和建築物租賃進行分類和會計處理，必要時，出租人應按照土地部分的租賃權益與建築物部分的租賃權益在租賃開始日的公允價值的相對比例，將租賃付款額（含一次性支付的預付款）在土地與建築物之間進行分配。如果租賃付款額無法可靠地在

兩個部分之間進行分配，則應將整個租賃分類為融資租賃，除非這兩部分均明顯屬於經營租賃，在此情況下，應將整個租賃分類為經營租賃。

B57 對於同時涉及土地和建築物的租賃，若土地部分的金額相對於租賃是不重要的，則出於租賃分類目的，出租人可將土地與建築物作為一個單項租賃，並根據第 62 段至第 66 段及 B53 段至 B54 段將其分類為融資租賃或經營租賃。在此情況下，出租人應將建築物的經濟壽命視作整個標的資產的經濟壽命。

轉租賃分類

B58 在對轉租賃進行分類時，轉租出租人應根據下列情況將轉租賃分類為融資租賃或經營租賃：

(1) 如原租賃為短期租賃，且主體作為承租人已按照第 6 段進行會計處理，則應將轉租賃分類為經營租賃。

(2) 否則，轉租賃應基於原租賃中產生的使用權資產，而不是標的資產（如作為租賃對象的不動產、廠場或設備）進行分類。

附錄三 生效日期與過渡性規定

本附錄是本準則的組成部分，與本準則中其他部分具有同等效力。

生效日期

C1 主體應於自 2019 年 1 月 1 日或之後開始的年度報告期間採用本準則。對於在本準則首次執行日或之前已採用《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》的主體，允許提前採用。如主體提前採用本準則，應披露這一事實。

C1A 2020 年 5 月發佈的《新冠肺炎疫情相關租金減讓》新增了第 46A 段、第 46B 段、第 60A 段、C20A 段以及 C20B 段。承租人應於自 2020 年 6 月 1 日或之後開始的報告期間適用該修訂。允許對於 2020 年 5 月 28 日尚未批准報出的財務報表提前採用。

C1B 2020 年 8 月發佈的《利率基準改革——第二階段》修訂了《國際財務報告準則第 9 號》、《國際會計準則第 39 號》、《國際財務報告準則第 7 號》、《國際財務報告準則第 4 號》、《國際財務報告準則第 16 號》，新增了第 104 段至第 106 段和 C20C 段至 C20D 段。主體應於自 2021 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間適用上述修訂。允許提前採用。如果主體提前適用上述修訂，應披露這一事實。

過渡性規定

C2 就 C1 段至 C19 段的規定而言，首次執行日為主體首次執行本準則的年度報告期間的開始日期。

租賃定義

C3 作為一項實務變通，主體在首次執行日無須重新評估合同是否為租賃合同或者包含租賃。主體可以：

(1) 對之前根據《國際會計準則第 17 號——租賃》和《國際財務報告解釋公告第 4 號——確定一項安排是否包含租賃》識別為租賃的合同採用本準則。主體應對此類租賃採用 C5 段至 C18 段的過渡性規定。

(2) 對之前根據《國際會計準則第 17 號》和《國際財務報告解釋公告第 4 號》識別為不包含租賃的合同不採用本準則。

C4 如主體選擇採用 C3 段中的實務變通，則應披露此事實，並對所有合同採用此實務變通。因此，主體應僅就首次執行日或之後存在（或發生變化）的合同採用第 9 段至第 11 段中的規定。

承租人

C5 承租人應選擇下列任一方法對其租賃追溯採用本準則：

(1) 按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯調整所列報的以前各期；或者

(2) 根據 C7 段至 C13 段的規定進行追溯，並在首次執行日確認首次執行本準則的累積影響。

C6 承租人應對所有作為承租人的租賃一致地應用按 C5 段所述所作出的選擇。

C7 承租人若選擇按照 C5 (2) 段的規定採用本準則，則不應重述比較信息。承租人應將首次執行本準則的累積影響確認為對首次執行日期初留存收益（或其他權益組成部分，如適當）的調整。

之前被分類為經營租賃的租賃

C8 承租人若選擇按照 C5 (2) 段的規定採用本準則，則應：

(1) 對於之前根據《國際會計準則第 17 號》被分類為經營租賃的租賃，在首次執行日確認租賃負債。承租人應以剩餘租賃付款額按首次執行日的承租人增量借款利率折現的現值計量租賃負債。

(2) 對於之前根據《國際會計準則第 17 號》被分類為經營租賃的租賃，在首次執行日確認使用權資產。承租人應以每項租賃為基礎選擇按如下金額計量使用權資產：

① 視同自租賃期開始日已採用本準則，並按首次執行日的承租人增量借款利率進行折現的帳面金額；或

② 按照租賃負債的金額來計量，並根據首次執行日前一刻計入資產負債表的與該租賃相關的預付或預提租賃付款額進行調整。

(3) 在首次執行日對使用權資產適用《國際會計準則第 36 號——資產減值》，除非承租人採用 C10 (2) 段中規定的實務變通。

C9 儘管 C8 段有上述規定，對於之前根據《國際會計準則第 17 號》被分類為經營租賃的租賃，承租人：

(1) 對於按照第 6 段進行會計處理的低價值標的資產租賃(參見 B3 段至 B8 段)，無須按過渡性規定進行調整。承租人應自首次執行日起按照本準則對此類租賃進行會計處理。

(2) 對於之前採用《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》中公允價值模式對投資性房地產進行會計處理的租賃，無須按過渡性規定進行調整。承租人應自首次執行日起按照《國際會計準則第 40 號》和本準則對該等租賃所產生的使用權資產和租賃負債進行會計處理。

(3) 對於之前按照《國際會計準則第 17 號》作為經營租賃進行會計處理，但自首次執行日起將採用《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式對投資性房地產進行會計處理的租賃，使用權資產應按首次執行日的公允價值計量。承租人應自首次執行日起按照《國際會計準則第 40 號》和本準則對該等租賃所產生的使用權資產和租賃負債進行會計處理。

C10 對於之前根據《國際會計準則第 17 號》被分類為經營租賃的租賃，承租人可在按照 C5 (2) 段追溯採用本準則時使用下列

一項或多項實務變通。允許承租人以每一項租賃為基礎採用這些實務變通：

(1) 承租人可對具有合理相似特徵的租賃組合（例如，經濟環境、標的資產類別、剩餘租賃期均相似的租賃）採用同一折現率。

(2) 承租人可根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》評估租賃合同在首次執行日前一刻是否為虧損合同，並以該評估作為執行減值測試的替代方法。承租人如選擇此實務變通，則應根據首次執行日前一刻計入資產負債表的租賃合同虧損準備金額調整首次執行日的使用權資產。

(3) 對於租賃期於首次執行日 12 個月內結束的租賃，承租人可選擇不採用 C8 段的規定。在這種情況下，承租人應：

① 以與第 6 段所述的短期租賃相同的方式對該等租賃進行會計處理；並且

② 在包含首次執行日的年度報告期間有關短期租賃費用的披露中包含與該等租賃有關的成本。

(4) 承租人在首次執行日計量使用權資產時可不包括初始直接費用。

(5) 承租人可使用後見之明，例如，如果合同包含續租或終止租賃的選擇權，則可在確定租賃期時使用後見之明。

之前被分類為融資租賃的租賃

C11 對於之前根據《國際會計準則第 17 號》被分類為融資租賃的租賃，承租人如選擇按照 C5(2) 段的規定採用本準則，則首次執行日的使用權資產和租賃負債的帳面金額應為首次執行日前一刻按照《國際會計準則第 17 號》進行計量的租賃資產和租賃負債的帳面金額。對於該等租賃，承租人應自首次執行日起按照本準則對使用權資產和租賃負債進行會計處理。

披 露

C12 承租人如選擇按照 C5(2) 段的規定採用本準則，則應按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段的要求披露關於首次執行的信息，《國際會計準則第 8 號》第 28(6) 段規定的信息除外。作為《國際會計準則第 8 號》第 28(6) 段所規定信息的替代，承租人應披露如下信息：

- (1) 首次執行日計入資產負債表的租賃負債所採用的承租人增量借款利率的加權平均數；以及
- (2) 對以下兩者之間差額的解釋：

①在首次執行日之前的年度報告期末按照《國際會計準則第 17 號》披露的經營租賃承諾按 C8(1) 段所述的首次執行日增量借款利率折現的現值；與

②首次執行日計入資產負債表的租賃負債。

C13 如果承租人使用 C10 段所述的一項或多項特定實務變通，則應披露這一事實。

出租人

C14 除 C15 段所述之外，出租人無須對其作為出租人的租賃作出過渡調整，應自首次執行日起按照本準則對該等租賃進行會計處理。

C15 轉租出租人應：

- (1) 對之前根據《國際會計準則第 17 號》被分類為經營租賃且於首次執行日仍處於持續租賃的轉租賃進行重新評估，以確定每項轉租賃根據本準則應被分類為經營租賃還是融資租賃。轉租出租人應於首次執行日基於當日的原租賃和轉租賃的剩餘合同期限和條款進行評估。

(2) 對之前根據《國際會計準則第 17 號》被分類為經營租賃但根據本準則被分類為融資租賃的轉租賃，作為首次執行日訂立的新的融資租賃進行會計處理。

首次執行日之前的售後租回交易

C16 主體不應對首次執行日之前達成的售後租回交易進行重新評估，判斷標的資產的轉移是否滿足《國際財務報告準則第 15 號》中作為銷售進行會計處理的規定。

C17 如果之前售後租回交易根據《國際會計準則第 17 號》作為銷售和融資租賃進行會計處理，則賣方（承租人）應：

- (1) 按照與首次執行日存在的其他經營租賃相同的方法對租回進行會計處理；並且
- (2) 繼續在租賃期內攤銷銷售利得。

C18 如果之前售後租回交易根據《國際會計準則第 17 號》作為銷售和經營租賃進行會計處理，則賣方（承租人）應：

- (1) 按照與首次執行日存在的其他經營租賃相同的方法對租回進行會計處理；並且
- (2) 根據首次執行日前一刻計入資產負債表的與非市場條款相關的遞延收益或損失調整租回的使用權資產。

之前確認的有關企業合併的金額

C19 承租人如果之前根據《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》，作為企業合併的一部分，對收購的經營租賃的有利或不利條款確認了資產或負債，則應終止確認該資產或負債，並根據首次執行日的相應金額調整使用權資產的帳面金額。

《國際財務報告準則第 9 號》的參考

C20 如果主體採用了本準則卻尚未採用《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，則本準則中所有參考《國際財務報告準則

第 9 號》的內容應解讀為對《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》的參考。

新冠肺炎疫情相關租金減讓：承租人

C20A 承租人應追溯採用《新冠肺炎疫情相關租金減讓》（參見 C1A 段），將首次應用該修訂的累計影響確認為對承租人首次應用該修訂的年度報告期初的留存收益（或權益的其他組成部分，如適當）期初餘額調整。

C20B 在承租人首次採用《新冠肺炎疫情相關租金減讓》的報告期間，承租人無須披露《國際會計準則第 8 號》第 28(6) 段要求的信息。

利率基准改革——第二階段

C20C 除第 C20D 段另有規定外，主體應根據《國際會計準則第 8 號》追溯應用這些修訂。

C20D 主體無需為反映這些修訂的應用而對以前期間進行重述。當且僅當無需後見之明便可重述以前期間時，主體才可重述以前期間。如果主體不重述以前期間，則主體應在包含首次執行修訂日的年度報告期間的期初留存收益（或其他權益組成部分，如適當）中確認以前期間帳面金額與包含首次執行修訂日的年度報告期間的期初帳面金額之間的差額。

其他準則的撤銷

C21 本準則取代下列準則和解釋公告：

- (1) 《國際會計準則第 17 號——租賃》；
- (2) 《國際財務報告解釋公告第 4 號——確定一項安排是否包含租賃》；

- (3) 《解釋公告第 15 號——經營租賃：激勵措施》；以及
- (4) 《解釋公告第 27 號——評價涉及租賃法律形式的交易的實質》。