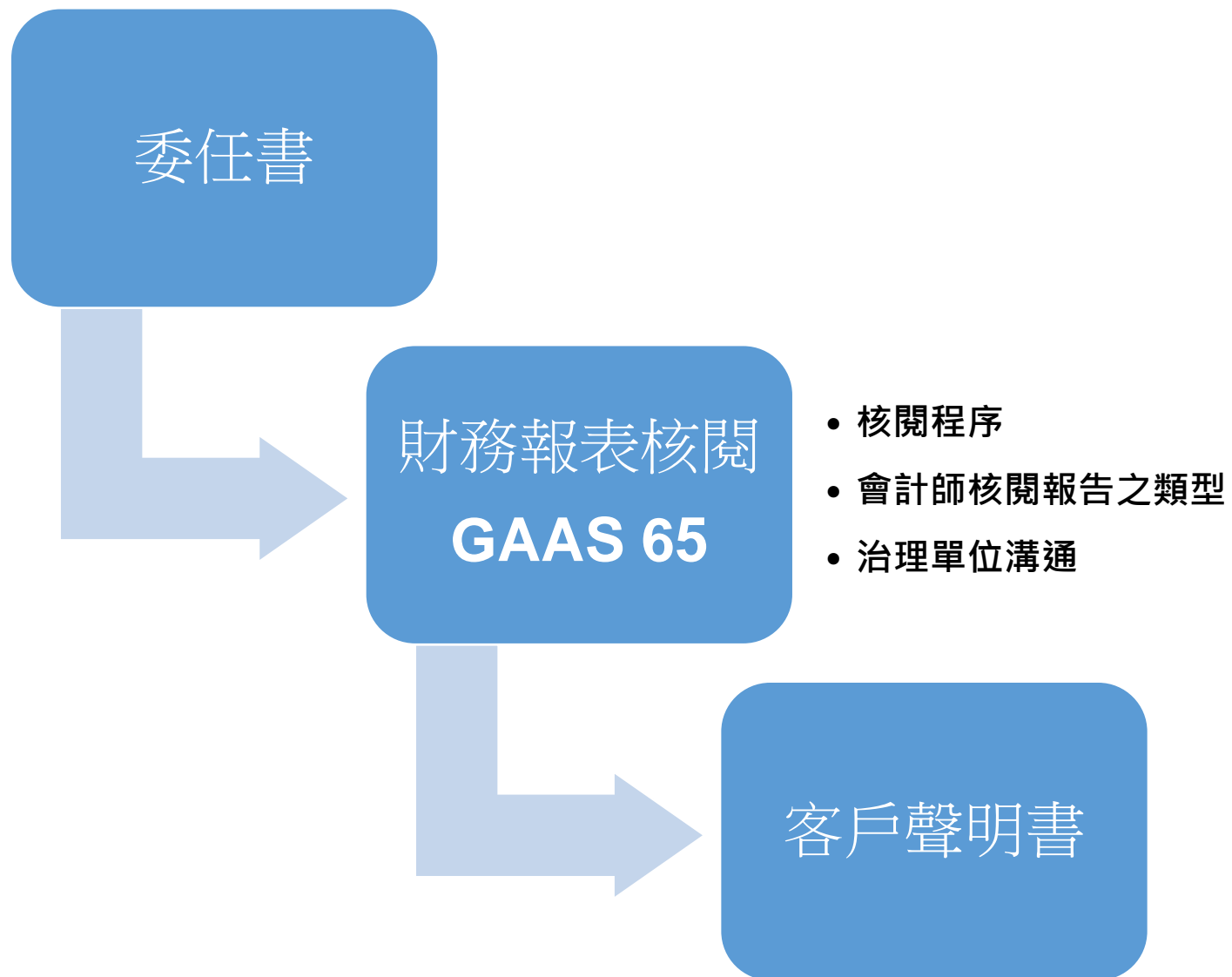


審計準則公報第65號「財務報表之核閱」

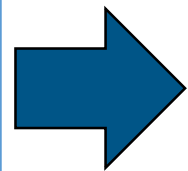
- 規範會計師核閱財務報表之責任，以及所出具核閱報告之格式及內容
- 核閱之財務報表，通常包括
 - 上市(櫃)公司財務季報表
 - 興櫃及公發公司期中財務報表
 - 非公發公司各期財務報表





前言

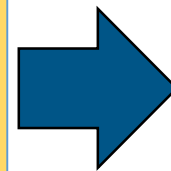
舊公報 GAAS 36



新公報 GAAS 65

(106.10.24 發布)

107年4月1日實施



會計師核閱下述公司期中財務報表(FS)所出具之核閱報告即須依循新公報 GAAS 65規範辦理並依據新版案件檢查填寫：

- ✓ 上市(櫃)公司：**107Q1**
- ✓ 興櫃及公發公司：**107Q2**

會計師核閱財務報表(FS)之目的

- 係依據核閱結果對財務報表(FS)在所有重大方面是否有未依照適用之財務報導架構編製之情事作成結論。
- 核閱人員執行查詢（主要向公司負責財務與會計事務之人員查詢）、分析性程序及其他核閱程序，將作成不適當結論之風險降低至中度水準。

係出具核閱結論 (確信之程度為 中度確信)
(查核意見屬高度確信，非絕對確信)

與公司就案件條款達成協議(委任書)

- 應與受核閱者(公司)就案件條款達成協議，已達成協議之案件條款通常記載於委任書，以避免雙方對案件之性質（尤其是核閱之目的及範圍）、管理階層之責任、會計師核閱財務報表之責任、取得之確信程度及報告之性質與格式產生誤解。

公報內容（會計師核閱程序:查詢、分析性程序及其他核閱程序）

- 取得對公司及其環境（包括與編製財務報表有關之內部控制）之瞭解
- 閱讀股東會、董事會及其功能性委員會之會議紀錄，以辨認可能影響財務報表之事項，若該等紀錄尚未編製完成，則查詢會議中所討論可能影響財務報表之事項。
- 考量前期查核或核閱時導致修正意見或結論之事項及已更正或未更正不實表達所產生之影響。
- 與重要組成個體之核閱人員溝通（如適當時）
- 查詢程序(向公司負責財務與會計事務之管理階層成員或適當之其他人員查詢.....)
 - 財務報表是否已依適用之財務報導架構編製及表達。
 - 會計政策是否有變動。
 - 是否有新型態之交易而須適用新會計政策。
 - 財務報表是否包含已知之未更正不實表達。
 - 可能影響財務報表之不尋常或複雜情況。
 - 與公允價值衡量或揭露攸關之重大假設，以及管理階層採行特定作為之意圖及能力。
 - 關係人交易是否適當處理，並於財務報表中揭露。
 - 承諾及合約義務之重大變動。
 - 或有負債及負債準備（包括訴訟或索賠）之重大變動。
 - 執行核閱程序時所發現待澄清之事項。
 - 發生於財務報導期間結束日前後幾日之重大交易。
 - 涉及管理階層、內部控制中扮演重要角色之員工及其他其舞弊對財務報表有重大影響者之已知或疑似舞弊
 - 由現任員工、離職員工或其他人員所告知影響財務報表之疑似或傳聞舞弊。
 - 重大影響財務報表之實際或可能未遵循法令之情事。

公報內容-續

- 分析性程序(列舉如下)：
 - 與前一期期中財務報表、前一年度同期間之期中財務報表及最近期經查核之年度財務報表相比較。
 - 與預期結果 (例如預算或預測) 相比較。
 - 與攸關非財務資訊相比較。
 - 與核閱人員根據對公司及其所處產業之瞭解所建立之預期值相比較。
 - 將比率與同業相比較。
 - 將本期期中財務報表要素間之關係與前期期中財務報表之關係相比較。
- 其他(額外)核閱程序：閱讀財務報表，並考量其在所有重大方面是否有未依照適用之財務報導架構編製之情事。
 - 例如，對該期間所發生之重大或不尋常交易 (例如，企業合併、重組及處分某部門) 執行查核程序。
 - 核閱人員查詢管理階層關於或有負債之重大變動(包括訴訟或索賠)，如認為對財務報表之所有重大方面有所疑慮，且認為受核閱者之律師可能有相關資訊時，則考量執行函詢(該律師)程序。
- 不實表達之評估
 - 核閱人員應評估未更正不實表達 (個別金額及彙總數) 對整體財務報表(FS)之影響是否重大。
- 管理階層之聲明 (客戶聲明書)
 - 指管理階層提供予核閱人員，以確認某些事項或支持其他核閱證據之聲明，就管理階層相信其已履行編製財務報表(FS)之責任與提供核閱人員完整之資訊，取得其書面聲明。

公報內容-續

溝 通

- 當發現財務報表偏離適用之財務報導架構而須作重大調整時，核閱人員應儘速與適當層級之管理階層溝通。
- 管理階層如未於合理期間內作出適當回應時，核閱人員應與治理單位溝通。
- 治理單位未於合理期間作出適當回應時，會計師應考量是否修正核閱報告及終止委任之可能性。
- 核閱人員應就核閱時所發現與治理攸關之重大事項與治理單位溝通。

附 錄(其他參考資料)

- 公報附錄內容如下：
 - 附錄一、委任書例示
 - 附錄二、分析性程序之例示
 - 附錄三、書面聲明之例示
 - 附錄四、財務報表核閱報告之例示

會計師出具核閱報告之情況及類型

核閱情況	出具核閱報告類型
已 <u>依照適用之財務報導架構編製並允當表達</u> 。	<ul style="list-style-type: none">● <u>無保留</u>結論。
財務報表 <u>偏離適用之財務報導架構</u> 而須作重大調整，且管理階層 <u>未予以更正</u> 。	<ul style="list-style-type: none">● <u>保留</u>或<u>否定</u>結論。● 於核閱報告中納入<u>保留或否定結論之基礎段</u>。<ul style="list-style-type: none">➢ 敘明導致保留或否定結論之事項及其對財務報表之影響（除非實務上不可行）。
核閱 <u>範圍受限制</u> 對財務報表之可能影響雖屬 <u>重大但並非廣泛</u> 。	<ul style="list-style-type: none">● <u>保留</u>結論。● 於核閱報告中納入<u>保留結論之基礎段</u>。<ul style="list-style-type: none">➢ 敘明該限制之性質及其對財務報表之可能影響（除非實務上不可行）。
因核閱 <u>範圍受限制</u> 而無法完成核閱工作，且其對財務報表之可能影響係 <u>屬重大且廣泛</u> 。	<ul style="list-style-type: none">● 應<u>終止委任</u>或出具<u>無法作成結論</u>之核閱報告。● 於核閱報告中納入<u>無法作成結論之基礎段</u>。<ul style="list-style-type: none">➢ 敘明該限制之性質及其對財務報表之可能影響（除非實務上不可行）。
使受核閱者 <u>繼續經營之能力可能產生重大疑慮</u> 之事件或情況存在重大不確定性，且 <u>已於財務報表適當揭露</u> 。	<ul style="list-style-type: none">● <u>無保留</u>結論。● 於核閱報告中納入<u>繼續經營有關之重大不確定性段</u>。（置於結論段之後）
使 <u>受核閱者繼續經營之能力產生重大疑慮</u> 之事件或情況存在重大不確定性，但 <u>未於財務報表適當揭露</u> 。	<ul style="list-style-type: none">● <u>保留</u>或<u>否定</u>結論。● 於核閱報告之<u>保留或否定結論之基礎段</u>。<ul style="list-style-type: none">➢ 敘明存在重大不確定性之事實。

會計師出具核閱報告之情況及類型-續

核閱情況	出具核閱報告類型
<p>某些情況下，會計師可能於核閱報告<u>納入不影響結論之強調事項段或其他事項段</u>。</p> <p>已無 「修正式無保留核閱報告」類型之用語</p> <p>E.G. 加了強調事項或其他事項後之無保留核閱報告，亦稱為<u>無保留核閱報告</u></p>	<ul style="list-style-type: none">● 強調事項段：<ul style="list-style-type: none">✓ 置於<u>結論段之後</u>，並索引至相關附註揭露，敘明<u>未因該強調事項而修正核閱結論</u>。✓ 該段落提及<u>已於財務報表適當表達或揭露之事項</u>中，依會計師之判斷，對使用者瞭解財務報表係屬重要者。● 其他事項段：<ul style="list-style-type: none">✓ 宜置於<u>結論段之後</u>。✓ 該段落提及<u>未於財務報表表達或揭露之事項</u>中，依會計師之判斷，對使用者瞭解核閱工作、會計師核閱財務報表之責任或核閱報告係屬攸關者。

新舊公報-核閱報告規範之異同



XXXXX 股份有限公司 公鑒：

前言段 XXXXX 股份有限公司民國 106 年及 105 年 3 月 31 日之資產負債表，暨民國 106 年及 105 年 1 月 1 日至 3 月 31 日之綜合損益表、權益變動表與現金流量表，業經本會計師核閱竣事。上開財務報表之編製係管理階層之責任，本會計師之責任則為根據核閱結果出具報告。

範圍段 本會計師係依照審計準則公報第三十六號「財務報表之核閱」規劃並執行核閱工作。由於本會計師僅實施分析、比較與查詢，並未依照一般公認審計準則查核，因是無法對上開財務報表之整體表示查核意見。

結論段 依本會計師核閱結果，並未發現第一段所述財務報表在所有重大方面有違反證券發行人財務報告編製準則及經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際會計準則第 34 號「期中財務報導」而須作修正之情事。

XXX 聯合會計師事務所

會計師 XXX

會計師 XXX

金融監督管理委員會核准文號

金管證審字 XXXXX 號

金融監督管理委員會核准文號

金管證審字第 XXXX 號

核閱報告日

中華民國 X 年 X 月 X 日

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

前言 前言段

甲公司民國一〇七年三月三十一日及民國一〇六年三月三十一日之資產負債表，暨民國一〇七年一月一日至三月三十一日及民國一〇六年一月一日至三月三十一日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表，以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師核閱竣事。依[適用之財務報導架構]編製允當表達之財務報表係管理階層之責任，本會計師之責任係依據核閱結果對財務報表作成結論。

範圍 範圍段

本會計師係依照審計準則公報第六十五號「財務報表之核閱」執行核閱工作。核閱財務報表時所執行之程序包括查詢（主要向負責財務與會計事務之人員查詢）、分析性程序及其他核閱程序。核閱工作之範圍明顯小於查核工作之範圍，因此本會計師可能無法察覺所有可藉由查核工作辨認之重大事項，故無法表示查核意見。

結論

依本會計師核閱結果，並未發現上開財務報表在所有重大方面有未依照[適用之財務報導架構]編製，致無法允當表達甲公司民國一〇七年三月三十一日及民國一〇六年三月三十一日之財務狀況，暨民國一〇七年一月一日至三月三十一日及民國一〇六年一月一日至三月三十一日之財務績效及現金流量之情事。

xx會計師事務所

會計師：（簽名及蓋章）

會計師：（簽名及蓋章）

xx會計師事務所地址：

中華民國一〇七年x月x日

提及重大會計政策等
之財務報表附註敘明管理階層應「依循
適用之財務報表架構」
編製該等財報之責任敘明
執行之程序敘明
核閱工作範圍及限制敘明
核閱範圍之聲明

置於結論段之後事項(假如適用)(同GAAS 36規範)：

✓ 強調事項段、其他事項段、繼續經營有關之重大不確定性段

核閱報告日

內 容

主要差異說明

段落及標題

- 維持原三段落之表達，新公報增加各段標題。

前言段

- 用語修改:除四大表外，明確說明「財務報表附註」亦屬核閱範圍。

範圍段

- GAAS 36:
 - 「由於本會計師僅實施分析、比較與查詢，並未依照一般公認審計準則查核，故無法對上開財務報表整體表示查核意見。」

- GAAS 65:
 - 「核閱財務報表時所執行之程序包括查詢（主要向負責財務與會計事務之人員查詢）、分析性程序及其他核閱程序。核閱工作之範圍明顯小於查核工作之範圍，因此本會計師可能無法察覺所有可藉由查核工作辨認之重大事項，故無法表示查核意見」

結論段

- GAAS 36:
 - 「並未發現第一段所述財務報表在所有重大方面有違反”適用之財務報導架構”而須做修正之情事」

- GAAS 65:
 - 「並未發現上開財務報表在所有重大方面有未依照”適用之財務報導架構”編製，致無法允當表達XX公司xx年x月xx日之財務狀況、暨xx年x月x日至x月xx日財務績效及現金流量之情事」

委任書及客戶聲明書之規範



甲公司公鑒：

本事務所受託核閱貴公司民國一〇七年六月三十日之資產負債表，暨民國一〇七年一月一日至六月三十日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表，以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總）。本事務所藉此委任書確認對本核閱案件之承接及瞭解。

本事務所將依照審計準則公報第六十五號「財務報表之核閱」執行核閱工作，以對是否發現財務報表在所有重大方面有未依照[適用之財務報導架構]編製之情事提供基礎。核閱時所執行之程序包括查詢（主要向受核閱者負責財務與會計事務之人員查詢）、分析性程序及其他核閱程序，而通常非對所取得資訊執行驗證。財務報表核閱工作之範圍明顯小於查核工作之範圍，故本事務所不表示查核意見。

本事務所預期依照審計準則公報第六十五號「財務報表之核閱」附錄四情況X之格式及內容出具核閱報告，惟該報告之格式及內容可能須根據核閱結果作部分修改

擬出具核閱報告之格式及內容

管理階層對財務報表（包括適當之揭露）負有責任。此責任包括設計、付諸實行及維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以確保財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達；

委任事項新增
財務報表附註

選擇並採用適當之會計政策；以及依情況作合理之會計估計。本事務所將要求管理階層就與核閱攸關之事項出具書面聲明，此係核閱程序之一部分。本事務所亦要求當包含財務報表之任何文件指出財務報表業經核閱時，核閱報告亦將包含於該文件中。

財務報表之核閱可能無法使本事務所察覺所有可藉由查核工作辨認之重大事項。因此，核閱程序之執行未必能發現錯誤、舞弊或未遵循法令之情事。但本事務所如發現該等情事，將予以告知。

核閱限制

本事務所期待貴公司人員於核閱過程中充分配合，並協助本事務所取得於核閱過程中所需之任何紀錄、文件及其他資訊。

[其他資訊]

（例如，公費協議及付款方式）

核閱程序、
核閱工作範圍
及限制

強調：
當客戶提出之文件中包含經核閱之財務報表資訊時，應將會計師核閱報告一併提供，以為完備。

新公報 GAAS 65
委任書

配合核閱報告修改同步
修訂委任書

管理階層之書面聲明，其內容包括：

- 管理階層負有設計、付諸實行及維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以預防或偵出舞弊或錯誤之責任。
- 財務報表係依照適用之財務報導架構編製及表達。
- 管理階層認為未更正不實表達（個別金額或彙總數）對財務報表整體之影響不重大，且該等未更正不實表達之彙總表已包括或附加於書面聲明。
- 管理階層已告知其所知悉與已知或疑似之舞弊有關之所有重大事實。
- 管理階層已告知對導因於舞弊之財務報表重大不實表達風險所作評估之結果。
- 管理階層已告知編製財務報表時須考量之已知或可能未遵循法令之情事。
- 管理階層已告知發生於財務報導期間結束日後至核閱報告日間，可能須於財務報表中調整或揭露之所有重大事項。
- 受查者繼續經營之能力是否存在重大不確定性之事件或情況（例如：無法償還債務）。
- 會計政策變動之理由。
- 重大未決訴訟案件之性質及可能損失之金額（如無法合理估計損失，應請客戶聲明無法合理估計之事實）。
- 待出售非流動資產及停業單位之會計處理。

強調公司對與財務報表編製有關之**必要內控**之相關責任

- 本公司認知設計、付諸實行及維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以預防或偵出舞弊或錯誤之責任。
- 本公司業已告知與已知或疑似之舞弊有關之所有重大事實。
- 本公司業已告知對導因於舞弊之財務報表重大不實表達風險所作評估之結果。
- 本公司認為附表所列之未更正不實表達（個別金額或彙總數）對財務報表整體之影響不重大。
- 本公司業已提供關係人之完整資訊。
- 本公司下列資訊已適當記載並於財務報表揭露：
 - 關係人交易，包括關係人間銷貨、進貨、資金融通、移轉、租賃協議及背書保證，以及關係人間應收或應付帳款之金額。
 - 背書保證。
 - 售後買回之協議或選擇權。
- 本公司資產及負債之公允價值衡量係依照[適用之財務報導架構]表達與揭露。所使用與公允價值衡量或揭露攸關之假設均合理，且反映本公司採行特定作為之意圖及能力。
- 本公司無重大影響財務報表中之資產或負債之帳面金額或分類之計畫或意圖。
- 本公司無停止產品線之計畫或可能造成存貨過剩或過時之計畫，且無帳面金額高於淨變現價值之存貨。
- 本公司對所有資產具有權利，除財務報表所揭露者外，均未設定質押或抵押。
- 本公司業已適當記載或揭露所有負債，包括實際負債及或有負債。

就本公司所知，除於財務報表中揭露者外，並無發生於財務

報導期間結束日後至本聲明書日間，可能須於財務報表中調或揭露之事項。

公司名稱：

[蓋章]

董事長：

[簽章]

總經理：

[簽章]

會計主管：

[簽章]

提及重大會計政策等之**財務報表附註**



受文者： xx會計師事務所 日期： 年 月 日

本公司為應貴事務所對本公司民國一〇七年三月三十一日及民國一〇六年三月三十一日之資產負債表，暨民國一〇七年一月一日至三月三十一日及民國一〇六年一月一日至三月三十一日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表，以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總）之核閱而提供本聲明。貴事務所核閱之目的係對上開財務報表在所有重大方面是否有未依照[適用之財務報導架構]編製，致無法允當表達本公司民國一〇七年三月三十一日及民國一〇六年三月三十一日之財務狀況，暨民國一〇七年一月一日至三月三十一日及民國一〇六年一月一日至三月三十一日之財務績效及現金流量之情事作成結論。

本公司管理階層認知其依照[適用之財務報導架構]編製允當表達之財務報表之責任，並聲明如下：

- 上開財務報表係依照[適用之財務報導架構]編製及表達。
- 本公司業已提供所有會計紀錄及相關文件，以及所有股東會、董事會及其功能性委員會之會議紀錄。
- 本公司無未適當記載之重大交易。
- 本公司無重大影響財務報表之已知或可能未遵循法令之事。

新公報 GAAS 65
核閱 客戶聲明書

IFRS 16 租賃



發布新租賃準則之緣由

“One of my great ambitions before I die is to fly in an aircraft that is on an airline’s balance sheet,”

Sir David Tweedie, Former Chairman of the IASB, April 25, 2008.



營業租賃取得飛機	
資產負債表	
資產	...
負債	...
表外揭露	

舉債購置飛機	
資產負債表	
資產	
負債	\$\$\$
表外揭露	...

IASB調查對各產業之影響

✿ IASB發布日：2016.1.13

✿ IASB發布之生效日：2019.1.1，已開始適用IFRS 15「客戶合約之收入」之企業，得提前適用IFRS 16。

Industry sector	Number of companies	Total assets (in millions of US\$)	Future payments for off balance sheet leases (undiscounted) (in millions of US\$)	Future payments for off balance sheet leases / total assets	Present value of future payments for off balance sheet leases (estimate) (in millions of US\$)	Present value of future payments for off balance sheet leases / total assets
Airlines	50	526,763	151,549	28.8%	119,384	22.7%
Retailers	204	2,019,958	571,812	28.3%	431,473	21.4%
Travel and leisure	69	403,524	115,300	28.6%	83,491	20.7%
Transport	51	585,964	90,598	15.5%	68,175	11.6%
Telecommunications	56	2,847,063	219,178	7.7%	172,644	6.1%
Energy	99	5,192,938	400,198	7.7%	287,858	5.5%
Media	48	1,020,317	71,743	7.0%	55,764	5.5%
Distributors	26	581,503	31,410	5.4%	25,092	4.3%
Information technology	58	1,911,316	69,870	3.7%	56,806	3.0%
Healthcare	55	1,894,933	72,149	3.8%	54,365	2.9%
Others	306	13,959,223	401,703	2.9%	306,735	2.2%
Total	1,022	30,943,502	2,195,510	7.1%	1,661,787	5.4%

表外未來租賃
給付/總資產

表外未來租賃給
付現值/總資產

我國主管機關調查上市櫃公司之影響及接軌計畫

- 主管機關對各上市(櫃)及興櫃公司發放調查問卷之結果顯示，多數企業表示採用IFRS 16尚無重大影響，受影響之公司整體資產與負債約增加2.6%與3.6%、負債比率約增加1%，主係承租飛機、船舶或營業據點較多之航運業、貿易百貨業、觀光旅遊業與文化创意業等產業較易受到影響。
- 金管會於106年12月宣布我國與國際同步於108年1月1日接軌IFRS 16
- 相關主管機關於107年1月5號發函請公開發行以上公司於107年第1季完成IFRS16可能影響之初步評估，並洽詢會計師意見後，將初步評估結果（無論是否有影響）提報107年第1季董事會。除確實未受IFRS16影響之公司僅須於107年第1季將初步評估結果提報董事會外，其餘公司均須於107年第1季前成立IFRS16導入小組及擬訂導入計畫與時程表提報董事會，嗣後並應按季將執行情形提報董事會控管。

資料來源：

金管會新聞稿、[函知「IFRS16租賃導入計畫參考範例」](#)

IFRS 16「租賃」 導入計畫流程

IFRS16 可能影響（含辨認準則差異及評估會計政策）之評估結果

洽詢會計師意見

問答集：
應以合併財務報表角度考量，並同時從財務面及非財務面審視之。

問答集：
若確未及將前開資料提報第1季董事會者，應於107年4月15日前向證交所及櫃買中心申報相關導入情形時，於備註說明預計提報董事會之時間，且俟董事會議召開後，補行申報該次董事會議事錄。

另，可能影響之初步評估提報董事會時，由公司自行決定列報告案或討論案

IFRS16 影響非屬重大

IFRS16 影響屬重大或無法衡量

問答集：
由公司自行決定列報告案或討論案。

1. 成立導入小組
2. 訂定導入計畫及時程表

107 年 3 月底前提報董事會評估結果（含會計師意見）

1. 107 年 3 月底前提報董事會評估結果（含會計師意見）及前揭 1.及 2.事項
2. 按季（6月底、9月底、12月底前）提報董事會導入計畫執行情形

107 年 4 月 15 日前

1. 上市、上櫃及興櫃公司填問卷系統
2. 其他公發公司函復

107 年 4 月 15 日前及本年每季終了 15 日內

1. 上市、上櫃及興櫃公司填問卷系統
2. 其他公發公司函復

參考範例~導入計畫時程

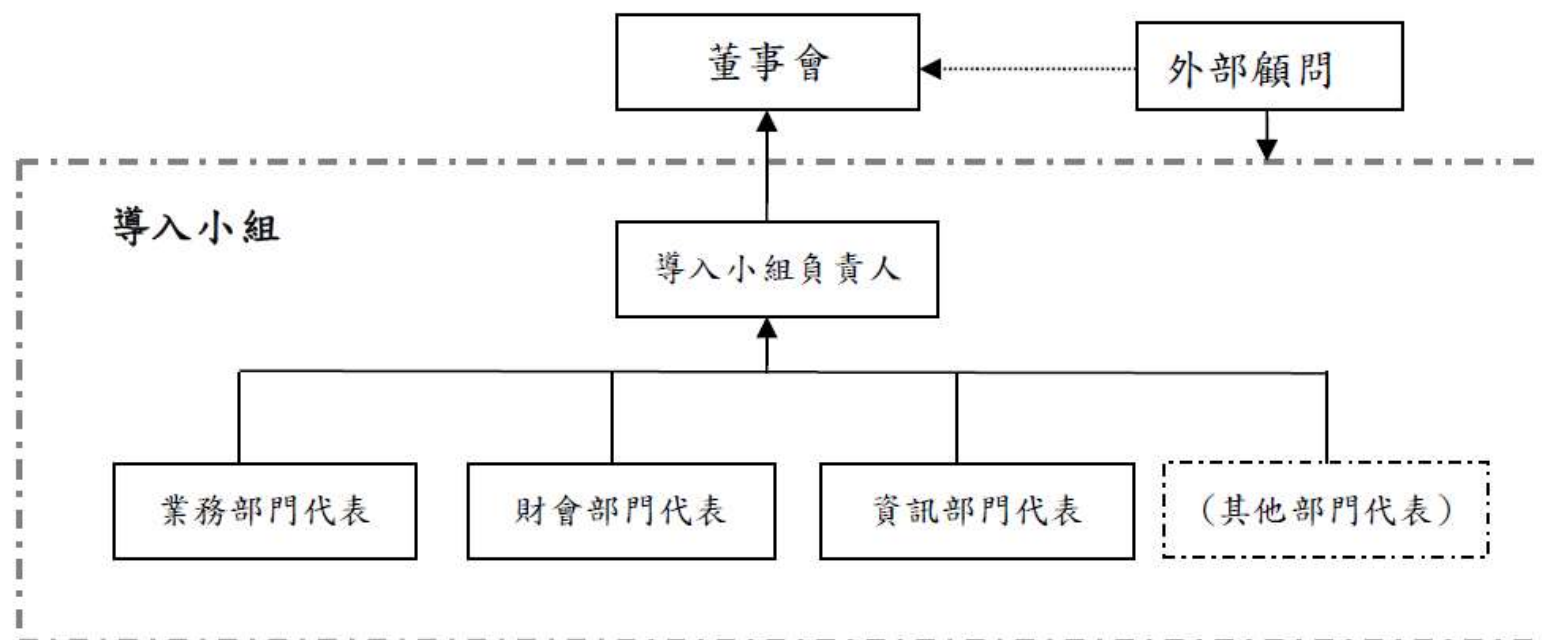
三、計畫時程



參考範例～導入小組架構及名單

公司應依其組織結構、業務職掌及以往 IFRSs 推動經驗，指派特定高階主管擔任導入小組負責人，並自相關業務、財會、資訊等部門選派特定同仁擔任導入小組成員。

導入小組架構圖釋例如下（註）：



註：公司可依實際需求適度調整上述導入小組架構及參與成員，導入小組負責人應由督導財會部門以上之高階主管擔任，各工作項目之負責人員則宜由相關部室主管或相當職級者擔任。

參考範例~導入工作計畫及控管表 1/2

轉換階段	工作項目	執行步驟及程序	預計完成時程	實際完成時間	未完成			負責人員
					進度正常 (V)	進度落後		
						原因	改善方案 (因應措施及預計完成時間)	
第一階段： 評估及準備	1.成立 IFRS16 導入小組	1.選派導入小組負責人及相關成員，並提報董事會。 2.召集首次導入小組會議，分配職掌、確認各成員職責，並建立運作模式。	107 年 3 月	X 年 X 月				○○○
	2.辨認準則差異及評估會計政策	辨認現行 IAS17 與 IFRS16 之重大差異及對公司之可能影響，並評估 IFRS16 之會計政策。	107 年 3 月	X 年 X 月				○○○
	3.擬訂完整 IFRS 16 導入計畫及時程表	1.參酌公司營運規模、小組成員意見及外部顧問意見，擬訂導入計畫。 2.將導入計畫及時程表提報董事會。	107 年 3 月	X 年 X 月				○○○

第二階段： 執行及建置	4.完成租約辨認	依 IFRS16 完成租賃合約之辨認	107 年 6 月	X 年 X 月				000
	5.完成資訊系統應做調整之評估	評估 IFRS16 之影響程度，決定現行資訊系統是否需擴充，或採用外	107 年 6 月	X 年 X 月				000
	6.完成內部控制應做調整之評估							

第三階段： 轉換、因應及策略	7.完成資訊系統之調整	調整相關資訊系統，及建立租賃合約相關資料庫，並測試系統執行之有效性。	107 年 12 月	X 年 X 月				000
	8.1 編製 IFRS16 轉換日(107.1.1)資產負債表(選擇全面追溯者)	依選定之會計政策及 IFRS16 過渡規定，確認轉換日租賃相關資產負債金額。	107 年 12 月	X 年 X 月				000
	8.2 完成 IFRS16 過渡影響數之試算及揭露(選擇修正式追溯者)	依 IFRS16 過渡規定及 IAS8 規定，揭露適用新公報可能之重大影響項目及試算影響數	107 年 12 月	X 年 X 月				000
	9.影響層面管理	評估 IFRS16 對薪酬系統、績效目標之影響、融資條件、金融機構法定資本要求之影響等。	107 年 12 月 (註)	X 年 X 月				000
	10.租賃及合約策略	擬訂資產管理策略，評估租約期間、續約權等是否重新議定、購買或承租。	107 年 12 月 (註)	X 年 X 月				000

參考範例
~導入工作計畫及
控管表
2/2

IFRS 16 Overview

大部分租賃於B/S上認列
租賃負債及使用權資產

基本上與現行IAS 17無太大
變動

承租人

- 單一模式

B/S & P/L

- 豁免：

- 低價值資產租賃(e.g. BC100:新資產價值US\$5,000以下)；
- 租賃期間等於或短於12個月者

出租人

- 營業租賃
- 融資租賃

P/L

B/S & P/L

與現行承租人租賃處理之差異

B/S	IAS 17 / Topic 840		IFRS 16 / FASB model ⁶
	Finance leases	Operating leases	All leases
Assets	✈️🏠	---	✈️✈️🚗🚗 🏠🏠🏠
Liabilities	\$\$	---	\$\$\$\$\$\$\$\$
Off balance sheet rights / obligations	---	🚗🚗 ✈️🏠🏠 \$\$\$\$	---

現行未在資產負債表上認列，未來原則上都要認列

	IAS 17 / Topic 840 / FASB model		IFRS 16
	Finance leases	Operating leases	All leases
Revenue	x	x	x
Operating costs (excluding depreciation and amortisation)	---	Single expense	---
EBITDA			↑↑
Depreciation and amortisation	Depreciation	---	Depreciation
Operating profit			↑
Finance costs	Interest	---	Interest
Profit before tax			↔

(CF) 對現流表之影響

- ✦ 營業活動現金流量
- ✦ 籌資活動現金流量
- ↔ 總現金流量

對於目前屬表外之租賃，現金流量係分類為營業活動，新模式(IFRS 16)下若屬本金之給付將分類為籌資活動。

- 為與資產負債表與損益表連結，承租人應將：
- 對租賃負債本金之給付作為籌資活動
 - 對利息之給付則比照其他利息之分類(營業或籌資活動)

認列及表達之豁免



認列及表達之豁免

✳ 承租人豁免適用單一模式認列及表達使用權資產之情況



短期租賃

須考量合理確定

- 會行使之續租權及
- 不會行使之租賃終止權

租賃期間等於或短於12個月，且無承購權；依標的資產之類別(class)選擇豁免



低價值(low value)標的資產之租賃

e.g. 新資產價值不高於US\$5,000 [IFRS 16.BC 100]

lease-by-lease選擇豁免

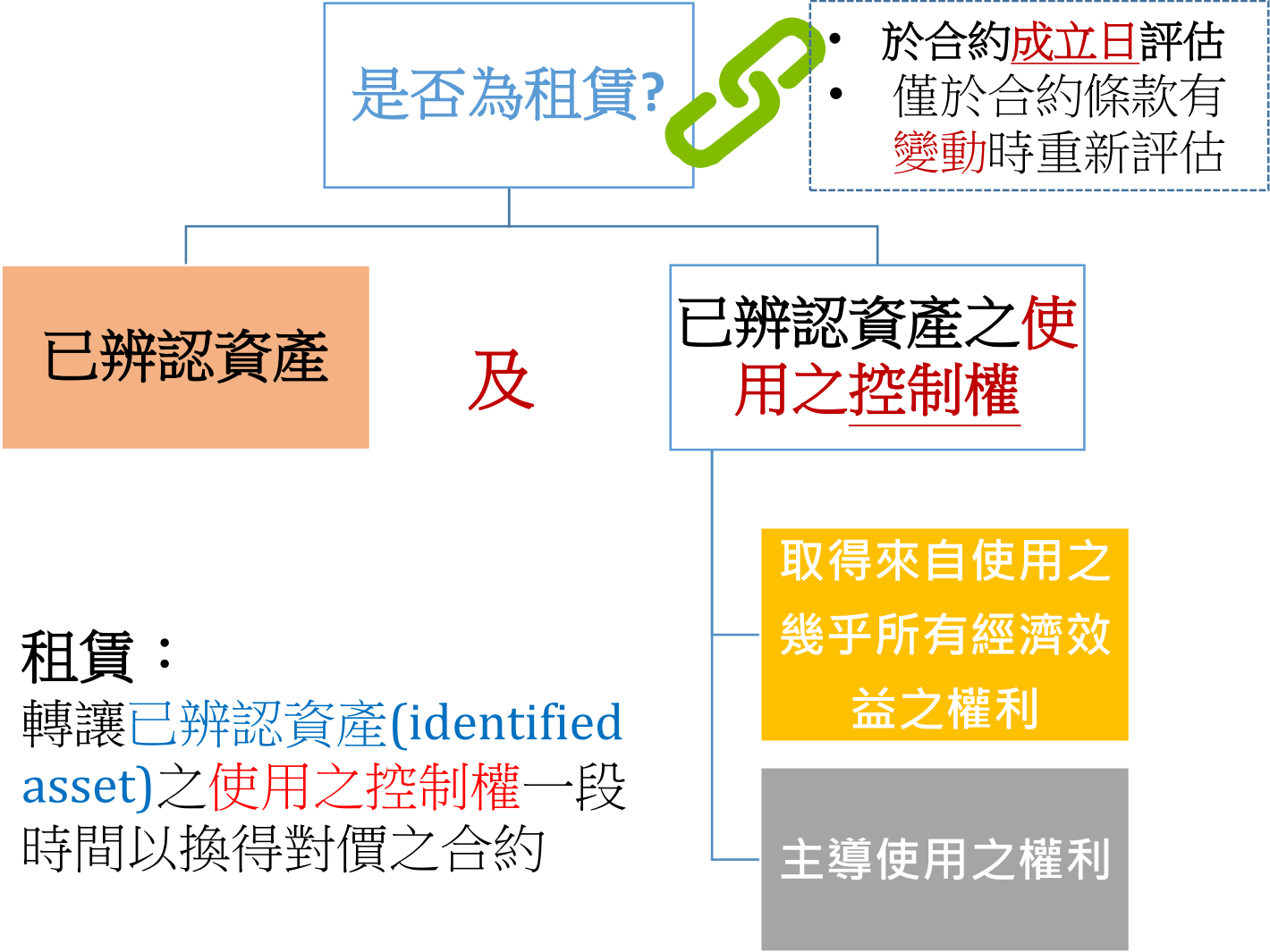
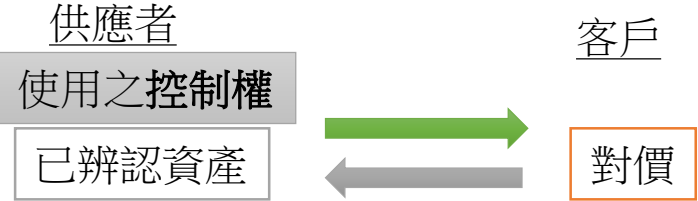
- e.g. 平板與個人電腦、小型辦公家具及電話
- 汽車租賃不符合低價值資產租賃，因新車通常非low value

- ◆ 可按直線基礎或其他有系統基礎將租賃給付認列於損益
- ◆ 選擇採用豁免者，仍應揭露認列於損益之租賃給付費用，以及租賃之一般質性揭露

辨認租賃

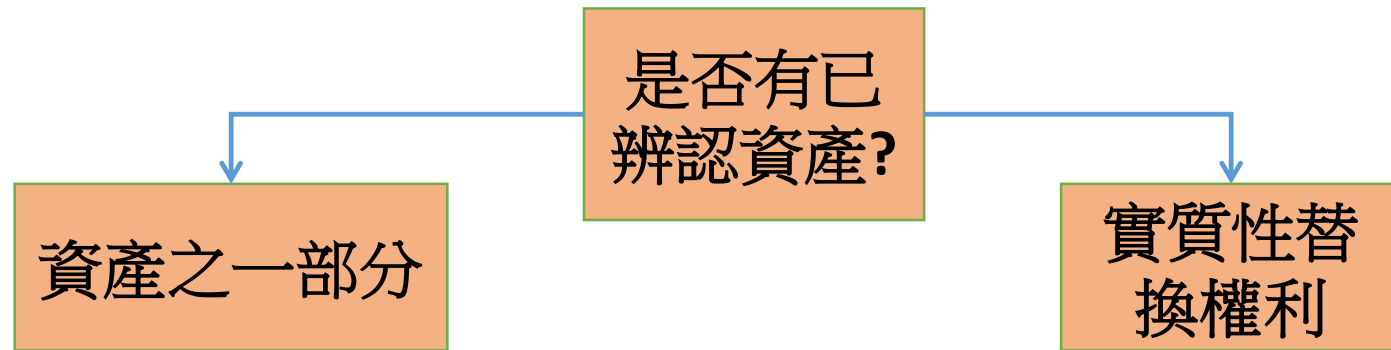


租賃之定義



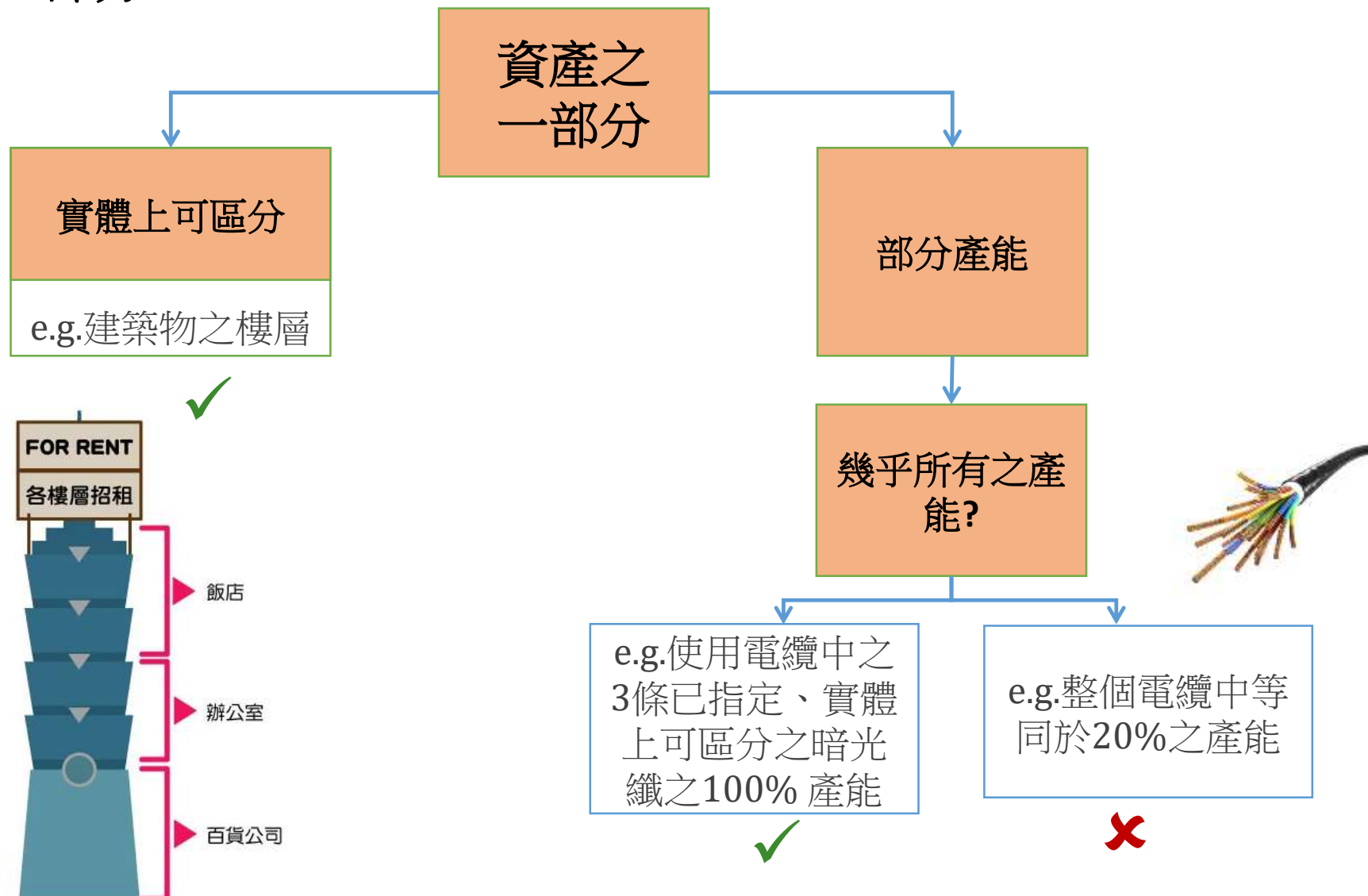
已辨認資產

- 應考量...



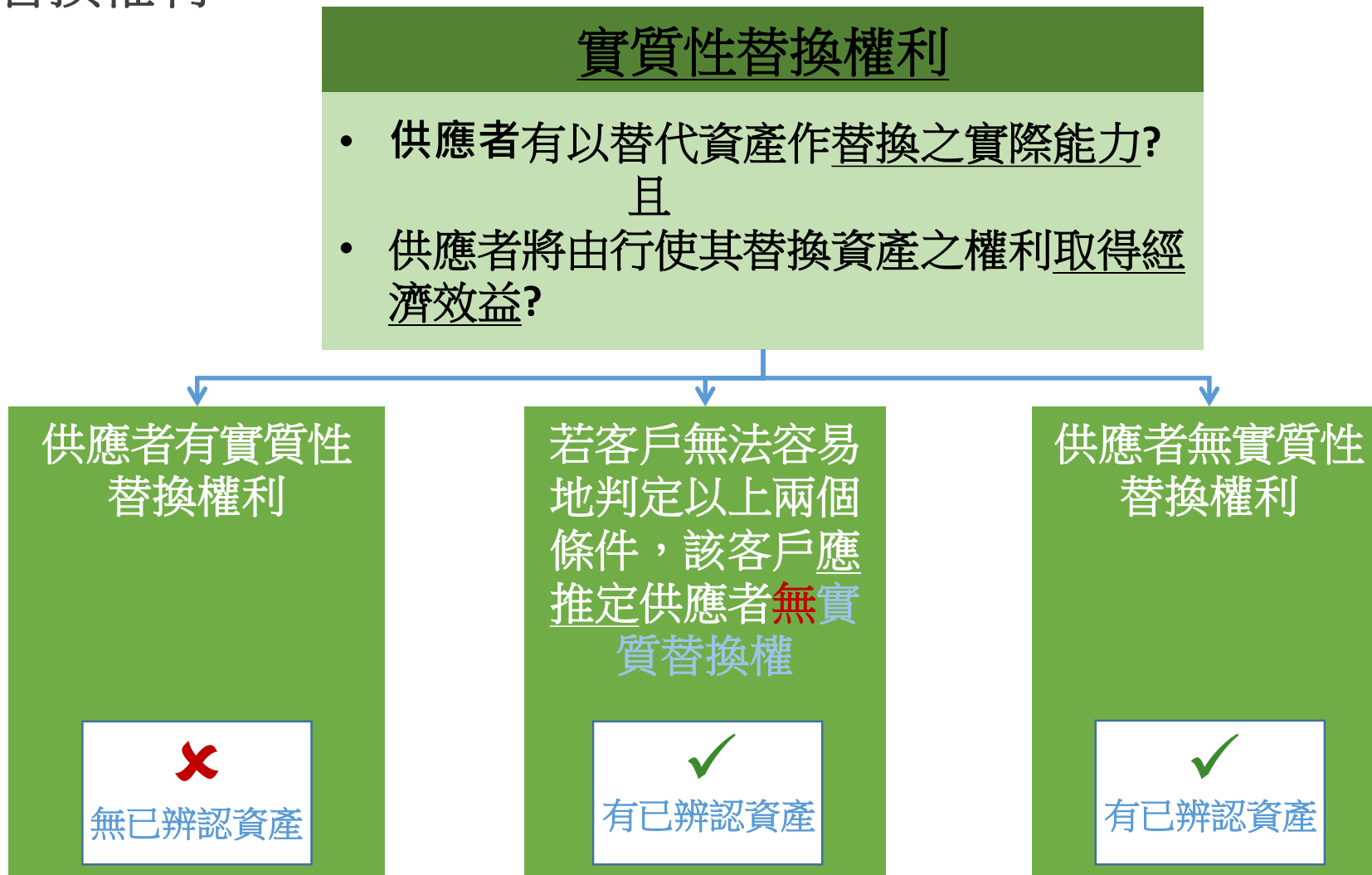
已辨認資產

- 資產之一部分



已辨認資產

- 實質性替換權利



《釋例》 已辨認資產？

背景

是否有已辨
認資產？

- 某咖啡公司(客戶)與某機場營運商(供應者)簽訂合約，該客戶可於三年期間使用機場之空間銷售商品。
- 合約敘明空間之大小，而該空間可位於機場內幾處登機區之任一處。
- 供應者在使用期間內之任何時間具有改變分配予該客戶空間位置之權利。
- 供應者改變提供予該客戶之空間之相關成本極小：客戶使用可輕易移動之亭子(其所自有)銷售其商品。機場內有許多區域可供使用，且該等區域符合合約中空間之規格。

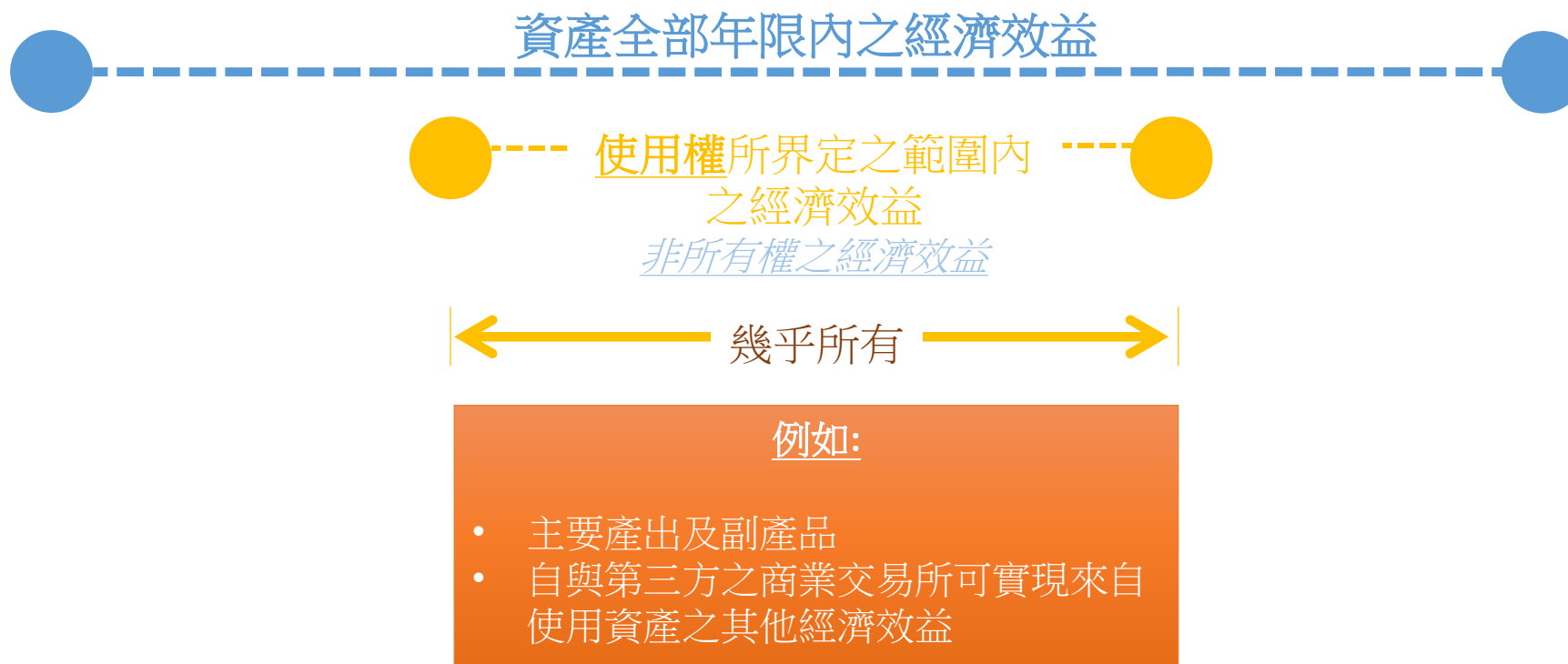
A
YES

B
NO



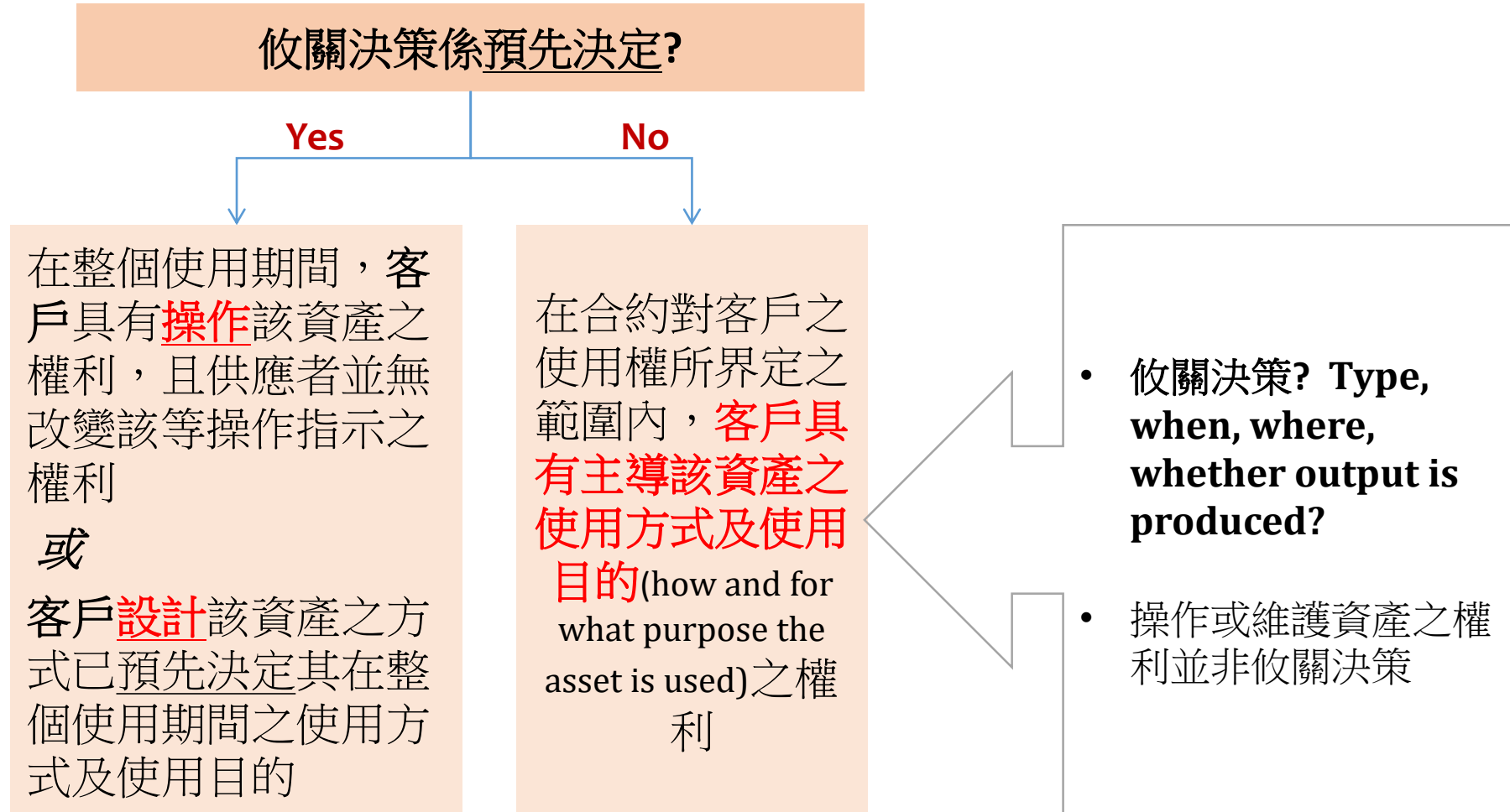
已辨認資產之使用之控制權

- 取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利



已辨認資產之使用之控制權

- 主導已辨認資產之使用之權利



《釋例》 主導已辨認資產之使用之權利(一)

背景

客戶是否有
權主導船舶
之使用?



A
YES

B
NO

- 一客戶與某船舶所有者(供應者)簽定以某指定船舶將貨物自A地運輸至B地之合約。
- 該船舶明確於合約中述明，且供應者無替換權。
- 所運送的貨物佔用該船舶之幾乎所有運載量，合約指定該船舶所要運送的貨物及取貨日與交貨日。
- 供應者操作並維護船舶，且負責貨物在船舶上之航程安全。於合約期間內，客戶不得自行或雇用他人操作該船舶。



《釋例》 主導已辨認資產之使用之權利(二)

背景

客戶是否有
權主導船舶
之使用?



A
YES

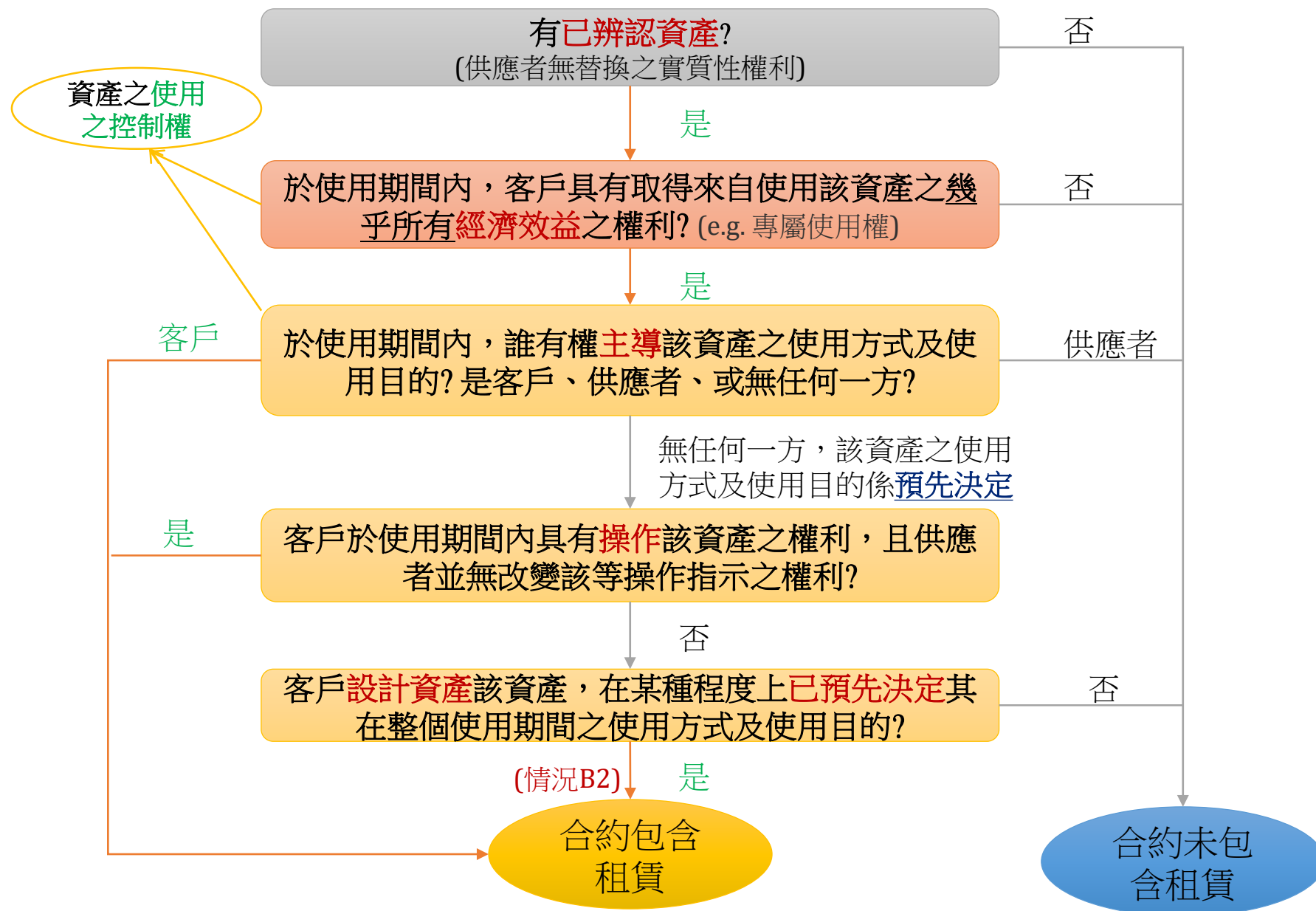
B
NO

- 一客戶與某供應者簽定使用特定船舶5年期之合約。
- 該船舶明確於合約中述明，且供應者無替換權。
- 於5年的使用期間內，客戶決定運輸之貨物為何、該船舶是否、何時及於何處港口航行。該等限制防止客戶於海盜風險高之水域航行該船舶或載運危險物品之貨物。
- 供應者操作並維護船舶，且負責貨物在船舶上之航程安全。於合約期間內，客戶不得自行或雇用他人操作該船舶。



是否包含租賃之評估流程圖

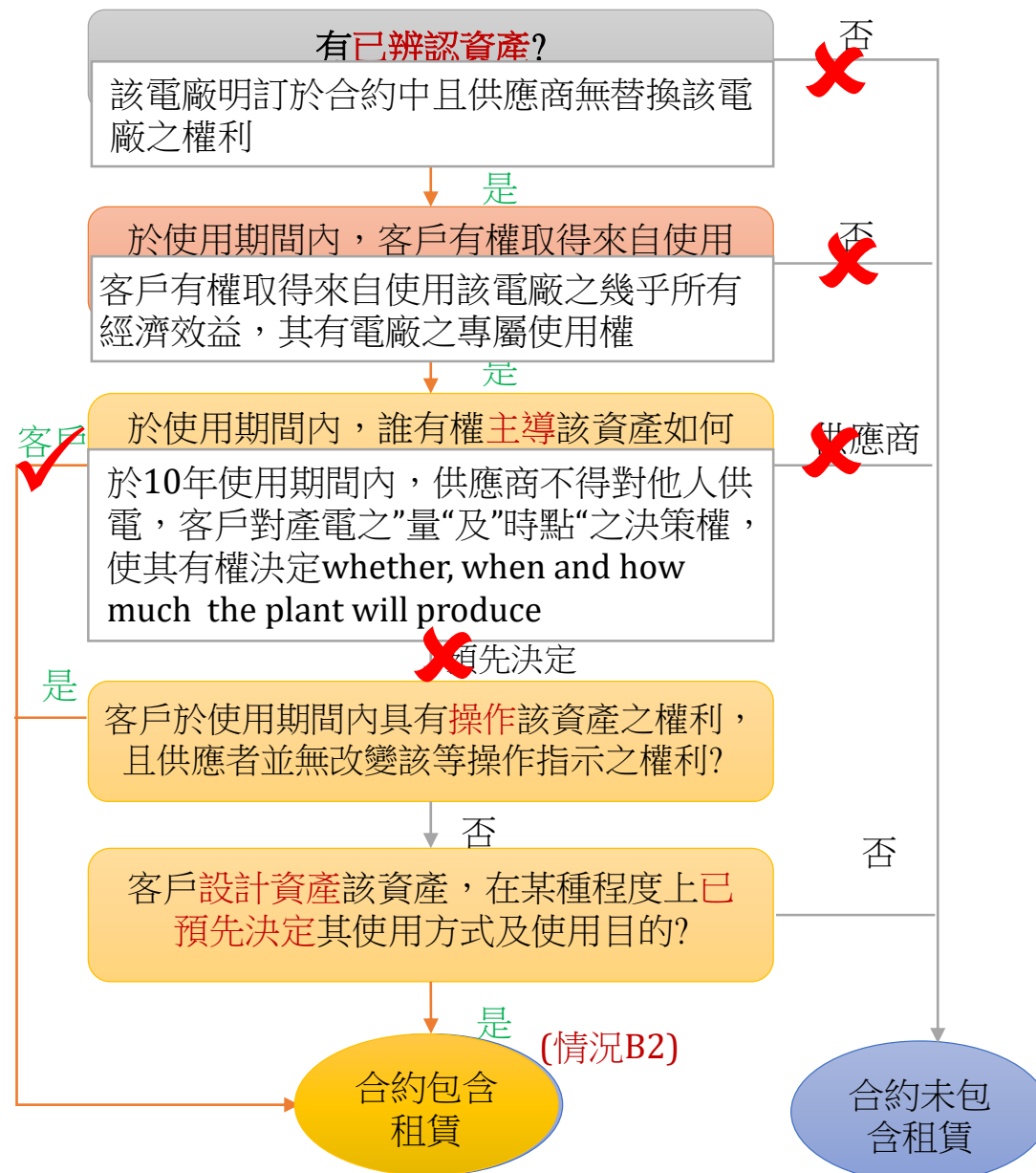
[IFRS 16.B31]



《釋例》 供電合約

背景

- 某客戶與某供應者簽訂合約，以購買明確指定之發電廠所生產之所有電力10年。
- 該合約敘明客戶對發電廠生產之所有電力具有權利（即供應者不可使用該發電廠以履行其他合約）。
- 客戶對供應者提出有關電力交付之數量及時點之指示。該發電廠不為該客戶生產電力時，則不運作。
- 供應者依產業認可之操作實務以每日為基礎操作及維護發電廠。



合約之拆分

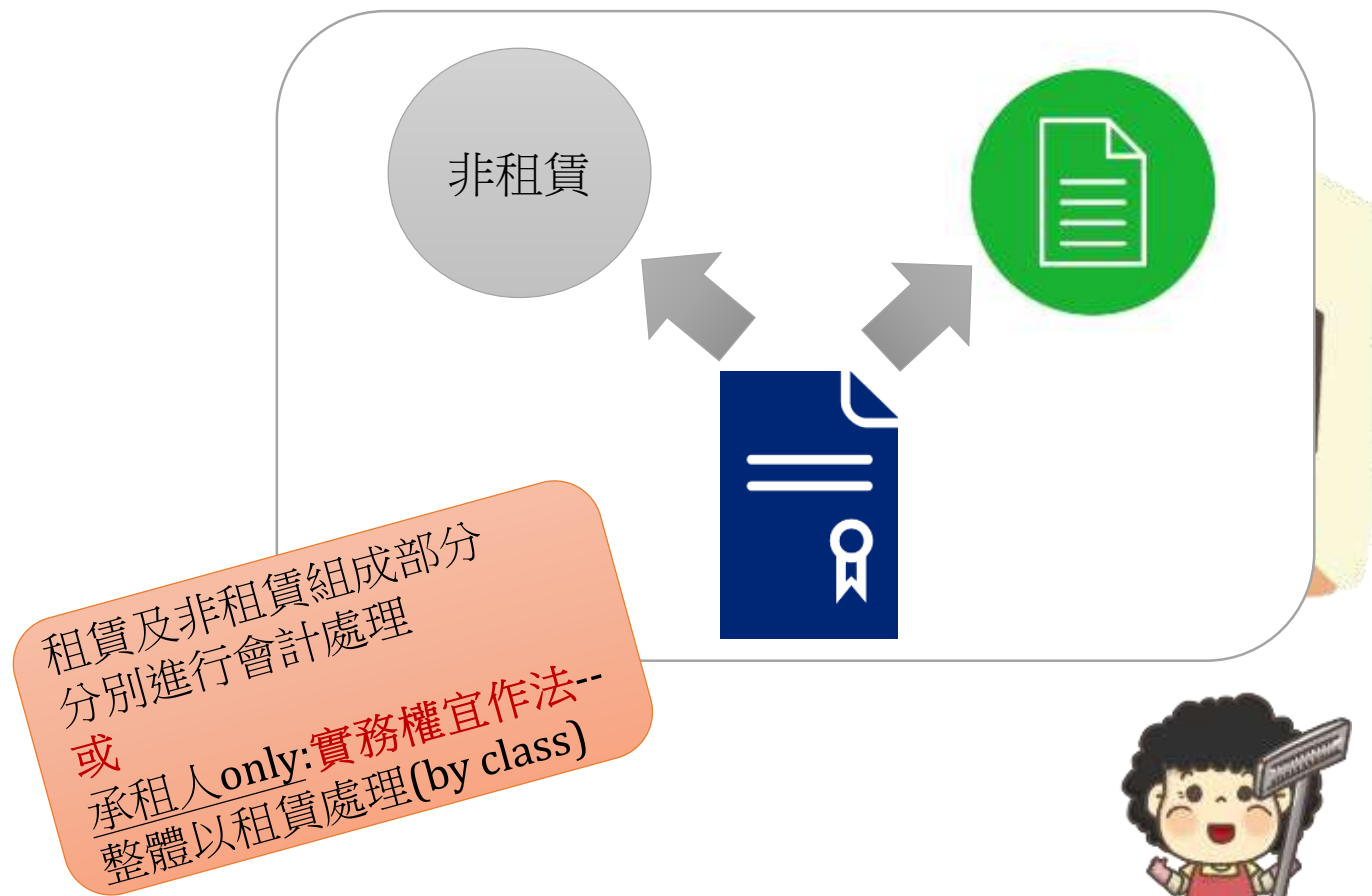
辨認合約中之單獨租賃組成部分

e.g. 同時承租卡
車、貨車、吊車



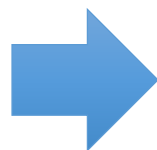
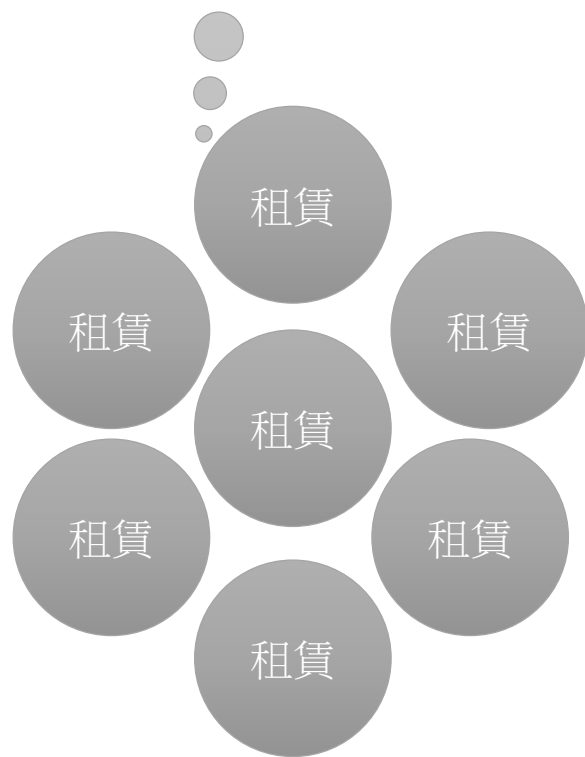
合約之拆分

辨認合約中之單獨租賃組成部分



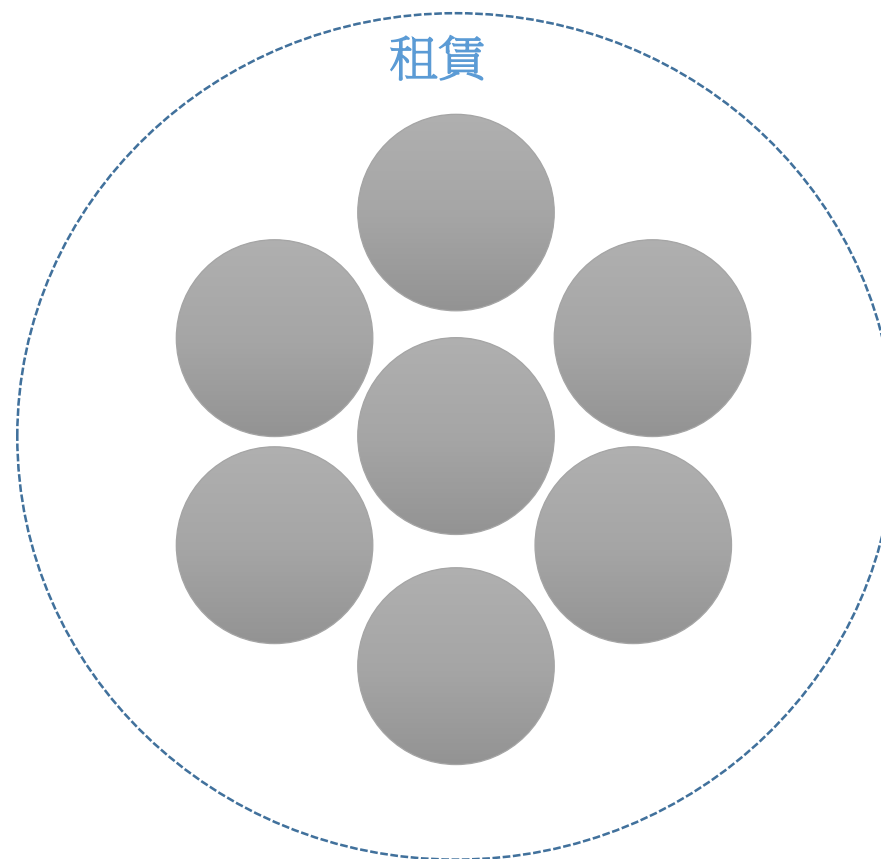
以租賃組合之實務權宜作法適用IFRS 16

企業可能因產業特性，而有大量但類似的合約 e.g. 承租同類型車輛



實務權宜作法：

若合理預期適用IFRS 16於具類似特性之租賃之組合，與適用IFRS 16於該組合內之個別租賃，對財務報表之影響無重大差異，則得以該租賃組合適用IFRS 16。



承租人會計模式



租賃期間 (Lease term)



例如考量:

- 選擇權所涵蓋期間之條件條款
- 重大租賃權益改良
- 終止租賃相關成本
- 標的資產對承租人營運之重要性
- 不可取消租期越短，承租人越有可能會行使租賃延長之選擇權...

於租賃開始日決定，
該期間包含免租金期間

重大經濟誘因
行使或不行使?

租賃期間

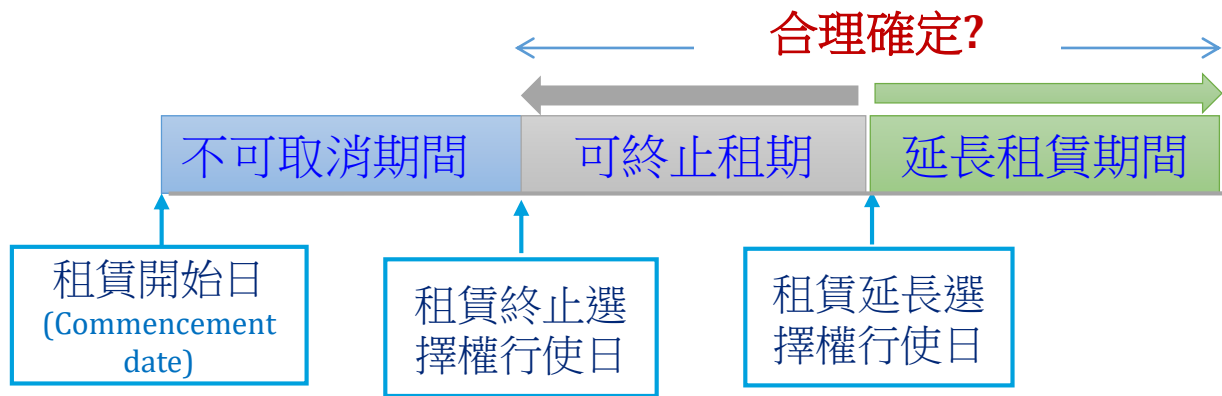
租賃之不可取消期間



合理確定承租人將
行使租賃延長之選
擇權所涵蓋之期間

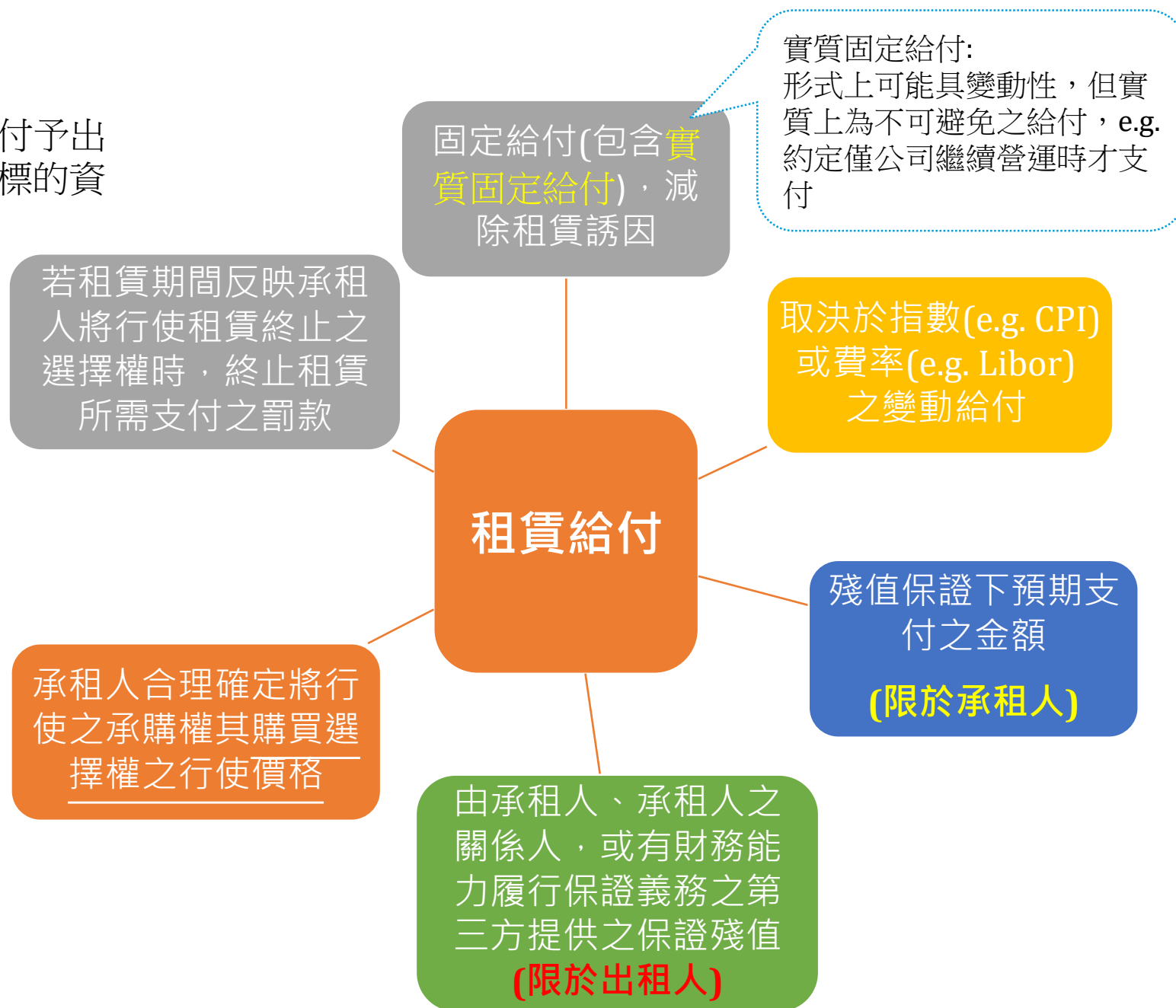


合理確定承租人
將不會行使租賃
終止之選擇權所
涵蓋之可期間



租賃給付

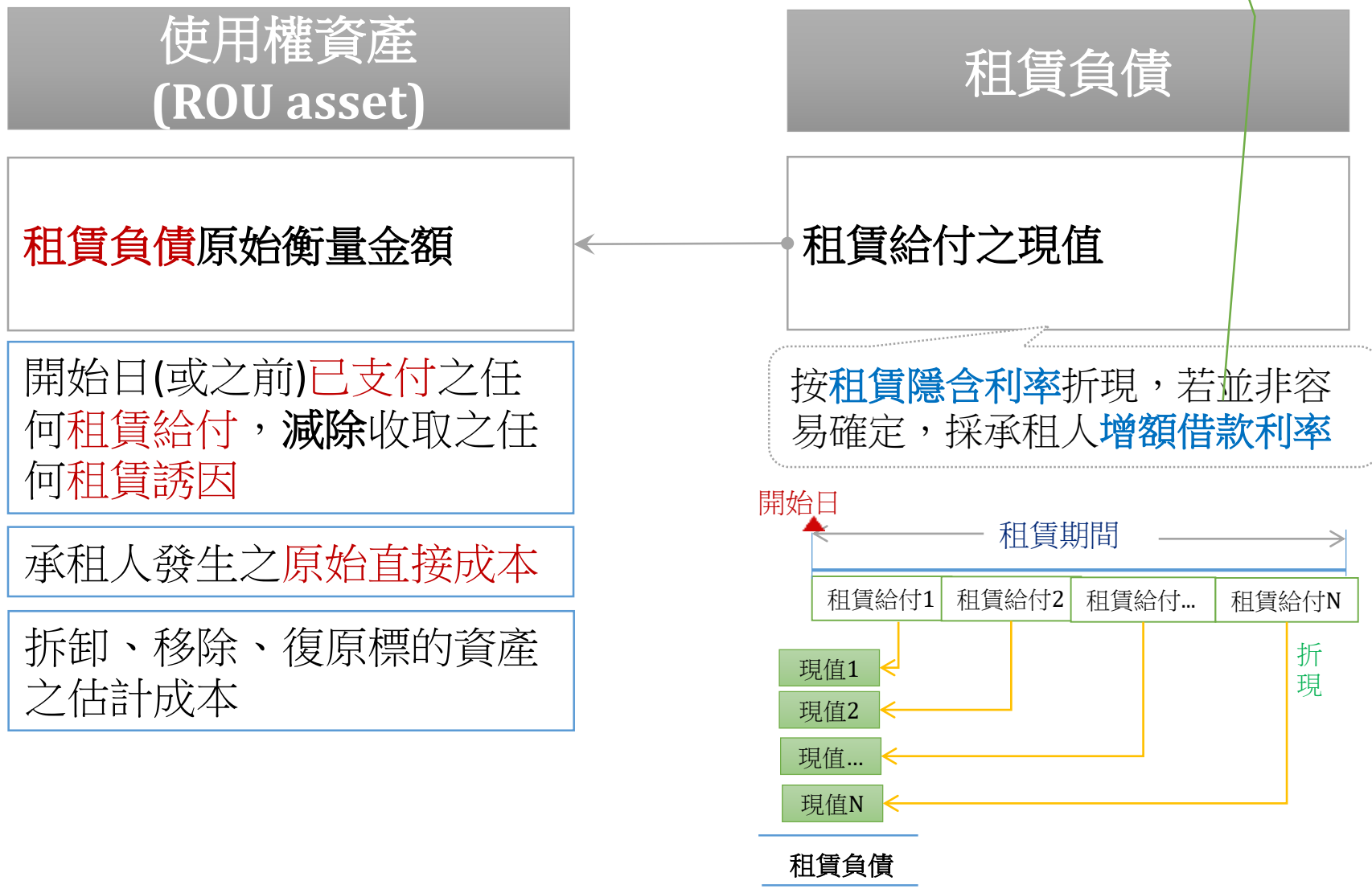
租賃給付：承租人支付予出租人與租賃期間內之標的資產使用權有關之給付



原始認列

於開始日(commencement date)認列：

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



後續衡量：使用權資產 (ROU asset)

使用權資產 (ROU asset)

成本模式

- ◆ 成本 – 累計折舊 – 累計減損損失 +/- 租賃負債之特定再衡量數(如後述)
 - 依IAS 16之規定攤提折舊
- ◆ 適用IAS 36之資產減損規定

其他模式

- ◆ 若對投資性不動產(IP)採用IAS 40之公允價值模式，對符合IP定義之使用權資產應適用公允價值模式

後續衡量:租賃負債

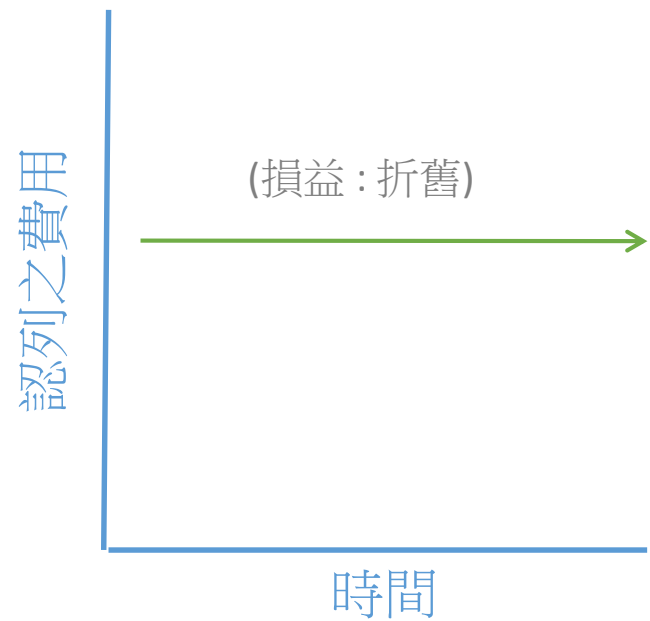
租賃負債

- ◆ **攤銷後成本** (承租人應決定租賃期間內每一期租賃負債之折現展開金額，以使按負債餘額計算之期間折現率固定)
- ◆ 若有租賃給付變動、租賃修改，再衡量租賃負債之帳面金額(如後述)
- ◆ 租賃負債之**利息**及未納入租賃負債衡量之變動租賃給付，應**列入損益**（除非該等成本依所適用之其他準則計入另一資產之帳面金額中, e.g. IAS 23）

租賃負債				
	期初餘額	租賃給付	$\times\%$ 利息費用	期末餘額
年度	CU	CU	CU	CU
	A=前期D	B	$C=(A-B)\times\%$	$D=A-B+C$

承租人後續衡量

◆使用權資產



依IAS 16成本模式攤提折舊



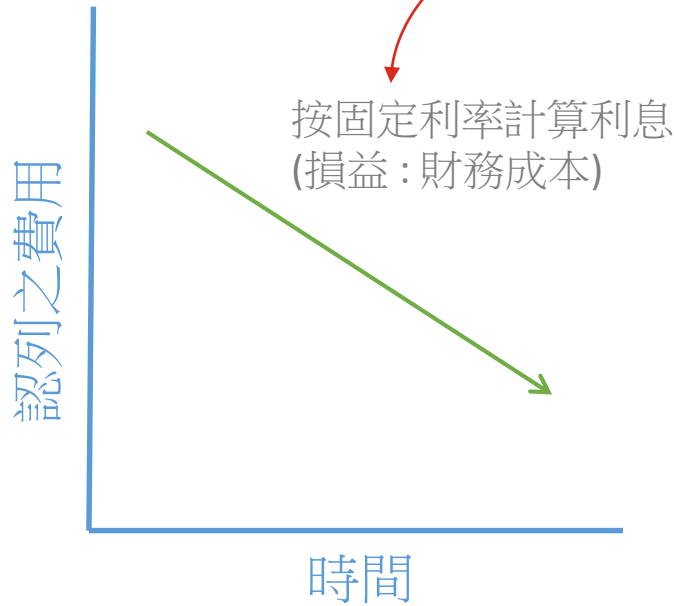
於耐用年限/租賃期間內攤提(兩者孰短者)
(考量延長租賃選擇權)



依IAS 36進行減損

◆租賃負債

租賃負債				
	期初餘額	租賃給付	$\times\%$ 利息費用	期末餘額
年度	CU	CU	CU	CU
	A=前期D	B	$C=(A-B)\times\%$	$D=A-B+C$



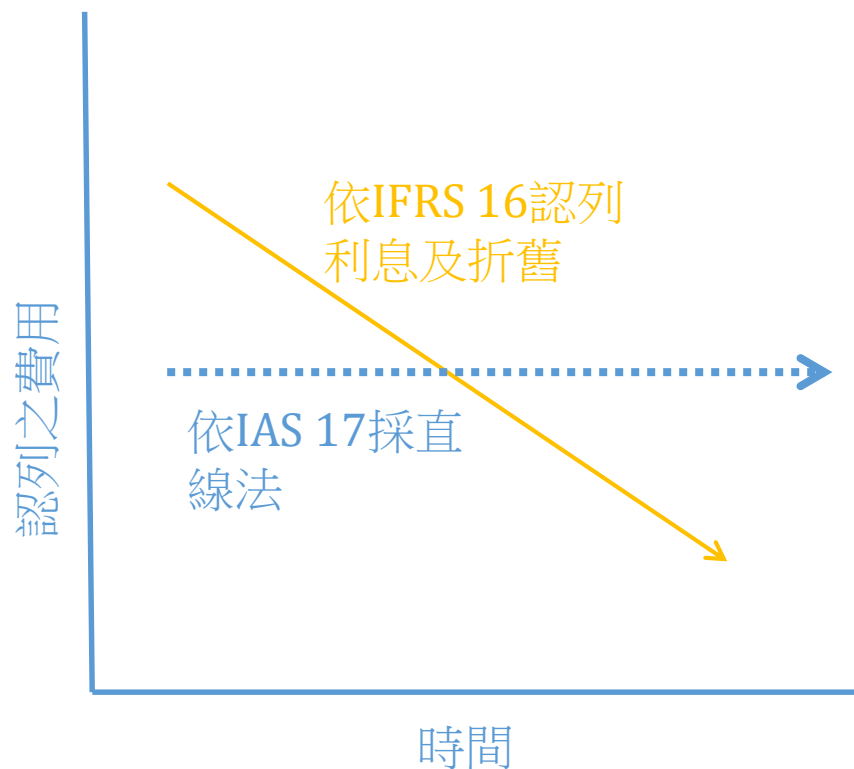
增加帳面金額以反映租賃負債之利息



減少帳面金額以反映租賃給付之支付

後續衡量

- **IAS 17** vs **IFRS 16**

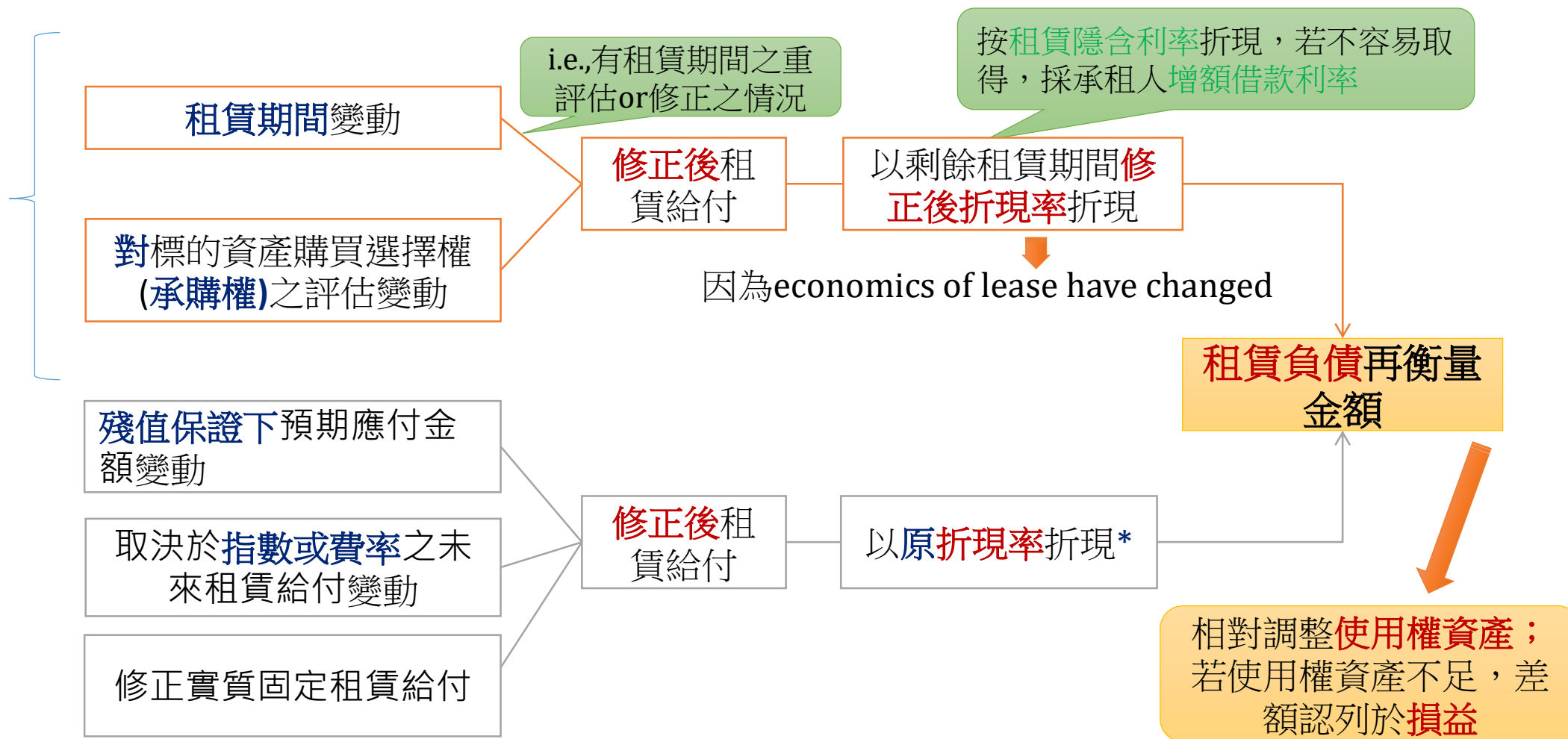


IFRS 16 下早期有較多之費用

IAS 17下費用平穩

租賃負債之再衡量

[IFRS 16.39-43]



*除非租賃給付之變動係由浮動利率之變動所致，若此，則採修正後折現率 (比照IFRS 9以攤銷後成本衡量之浮動利率金融負債)

IFRS 9 B5.4.5 就浮動利率金融資產及浮動利率金融負債而言，對現金流量之定期重新估計以反映市場利率變動，將改變有效利率。

承租人變動租賃給付



包含例如，市場租金檢討後，
反映市場租金費率(market
rental rate)變動之變動

取決於某項指數(index)或費
率(rate)之變動租賃給付



應納入使用權資產及租賃負
債之原始衡量。

E.g.,租賃給付每兩年調整一次，該
調整係連結至兩年期消費者物價指
數(CPI)之變動，則承租人應每兩
年再衡量租賃負債



其他變動租賃給付

e.g. 基於績效或是標的資產之使
用量 (e.g. 銷售額)



不納入租賃給付，而於發生
時列入損益

《釋例》 取決於指數或費率之變動租賃給付

例一 某工業區租約

第4條 租金與調整

- 一、本租賃標的簽訂租賃契約時之售價為新台幣○○○○○元/平方公尺，計算租金之年租率為○%，第1期租金計算之價格為新台幣○○.○元/平方公尺/月，按期給付租金，並另依加值型與非加值型營業稅法規定，加計5%營業稅。計算租金之年租率逐年於1月1日及7月1日依行政院中長期資金貸款利率調整之，並按繳款當期之年租率重新計算租金，另第2年起逐年於契約簽訂日之相當日按最近1期行政院主計處公布之消費者物價指數調整幅度比率調整之。

例二 科管局租約

本約廠房之租金數額為每月新台幣○○○○○元。乙方應自本約租賃期間開始之日起，自行至甲方網站（網址為：www.ctsp.gov.tw）下載次月應繳租金，並依甲方所定之繳租程序於每月十五日前繳付甲方前述租金一次，並應另行加計給付營業稅；繳款期限如遇例假日則順延至下一上班日。

乙方應自行負擔水電費，並於繳納租金同時一併繳納公共水電費。甲方得依據相關法令規定，及本約廠房所座落基地之公告地價或行政院所核定國有土地租金率之調整，隨時調整前項租金之數額。乙方應自行留意前述公告地價及國有土地租金率之調整。

前項租金之調整，自前項公告地價或國有土地租金率調整確定之日起生效，甲方完成第一項網頁更新前已繳付租金之期間，其租金差額仍應追收或退還。

《釋例》 變動租賃給付

背景

- ✿ 甲公司簽訂**10年**之不動產租約，每年租金**CU50,000**，年初付，每兩年再依照過去**24個月**之消費者物價指數(CPI)調整。
- ✿ 於租賃開始日，CPI=125；於第3年初，CPI=135。
- ✿ 租賃隱含利率並非容易確定，承租人之增額借款利率為**5%**。
- ✿ 承租人採**直線基礎**於租賃期間內對使用權資產提列折舊。

每年租金CU50,000、年初付、按5%折現9年，現值 = **CU 355,391**

《釋例》 變動租賃給付(續)

原始認列	於開始日(commencement date)
使用權資產	405,391
租賃負債	355,391
現金 [第一年租賃給付]	50,000

	租賃負債				使用權資產		
	期初餘額	租賃給付	5% 利息費用	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額
	A	B	C=(A-B)*5%	D=A+B+C	405,391/10年		
1	355,391	-	17,770	373,161	405,391	(40,539)	364,852
2	373,161	(50,000)	16,158	339,319	364,852	(40,539)	324,313
			33,928 ①			81,078 ②	

✿ 第1~第2年認列之利息費用及折舊分錄彙總

利息費用	33,928	①
租賃負債		33,928
折舊費用	81,078	②
使用權資產		81,078

✿ 第2年進行租賃給付

租賃負債	50,000
現金	50,000

《釋例》 變動租賃給付(續)

取決於指數或費率之未來租賃給付變動

- 於第3年初，CPI由125變為135。
每年租金調整為CU50,000x135/125=CU54,000
- 因取決於指數或費率之未來租賃給付發生變動，承租人應經再衡量租賃負債。

8年、每年租金CU54,000，年初付、按5%折現，
現值 = CU 366,464

以原折現率折現

		租賃負債				使用權資產		
		期初餘額	租賃給付	5% 利息費用	期末餘額	期初餘額	折舊費用	期末餘額
前一頁	2	373,161	(50,000)	16,158	339,319	364,852	(40,539)	324,313

差額 27,145

使用權資產

27,145

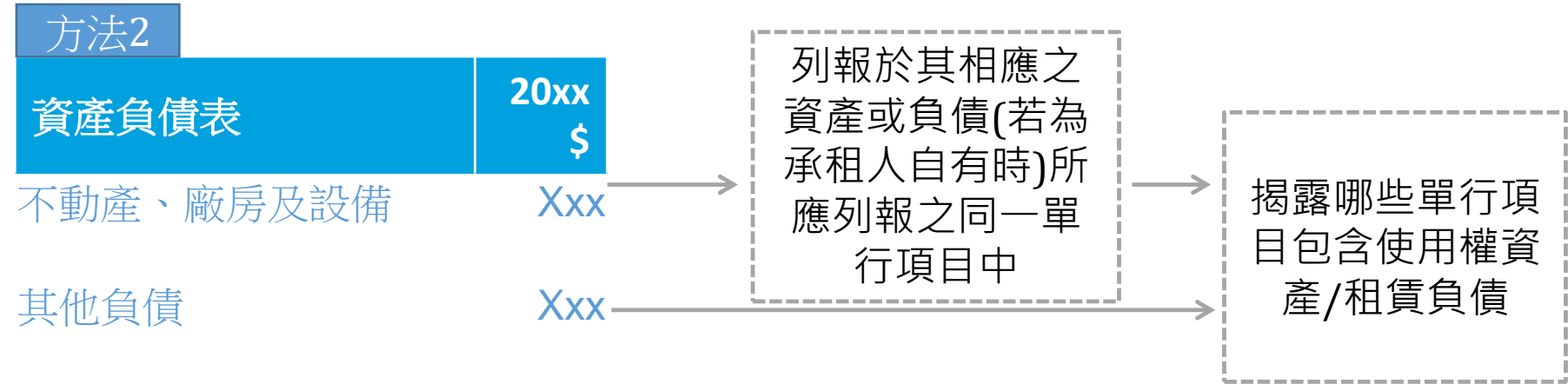
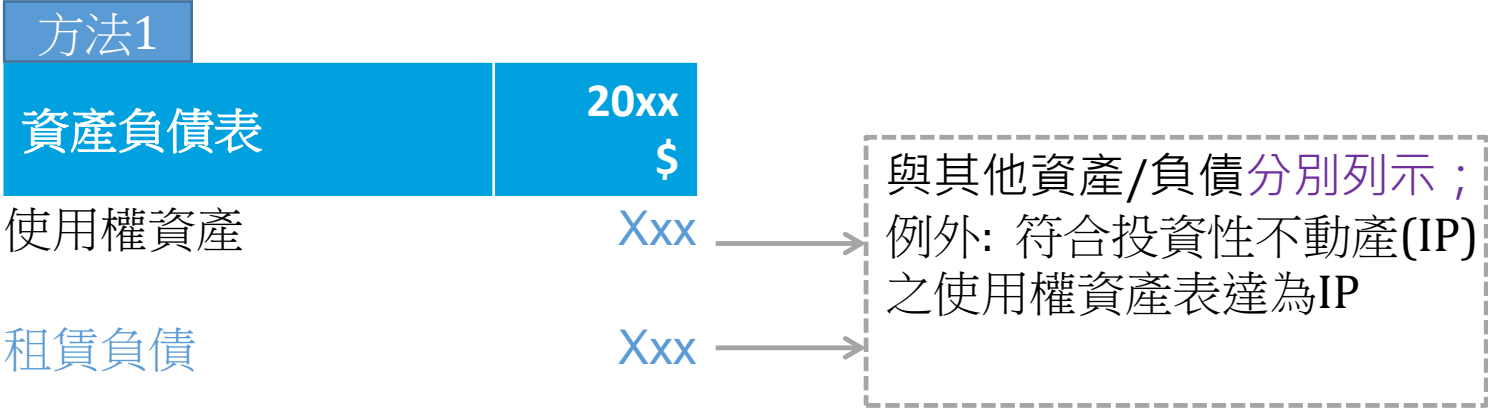
租賃負債

27,145

租賃負債再衡量金額，相對調整使用權資產

表達

- 資產負債表



表達

- 綜合損益表

綜合損益表	20xx \$
變動租賃給付、再衡量損益、 短期租賃、低價值租賃	Xxx
折舊	Xxx
財務成本	Xxx
稅前淨利	<hr/> Xxx

分別列示：

- 租賃負債之利息費用 (列入財務成本)
- 使用權資產之折舊

表達

• 現金流量表

現金流量表	20xx \$
-------	------------

營業活動

Xxx →

- 短期租賃給付、低價值租賃給付及未納入租賃負債衡量之變動租賃給付，應列為營業活動

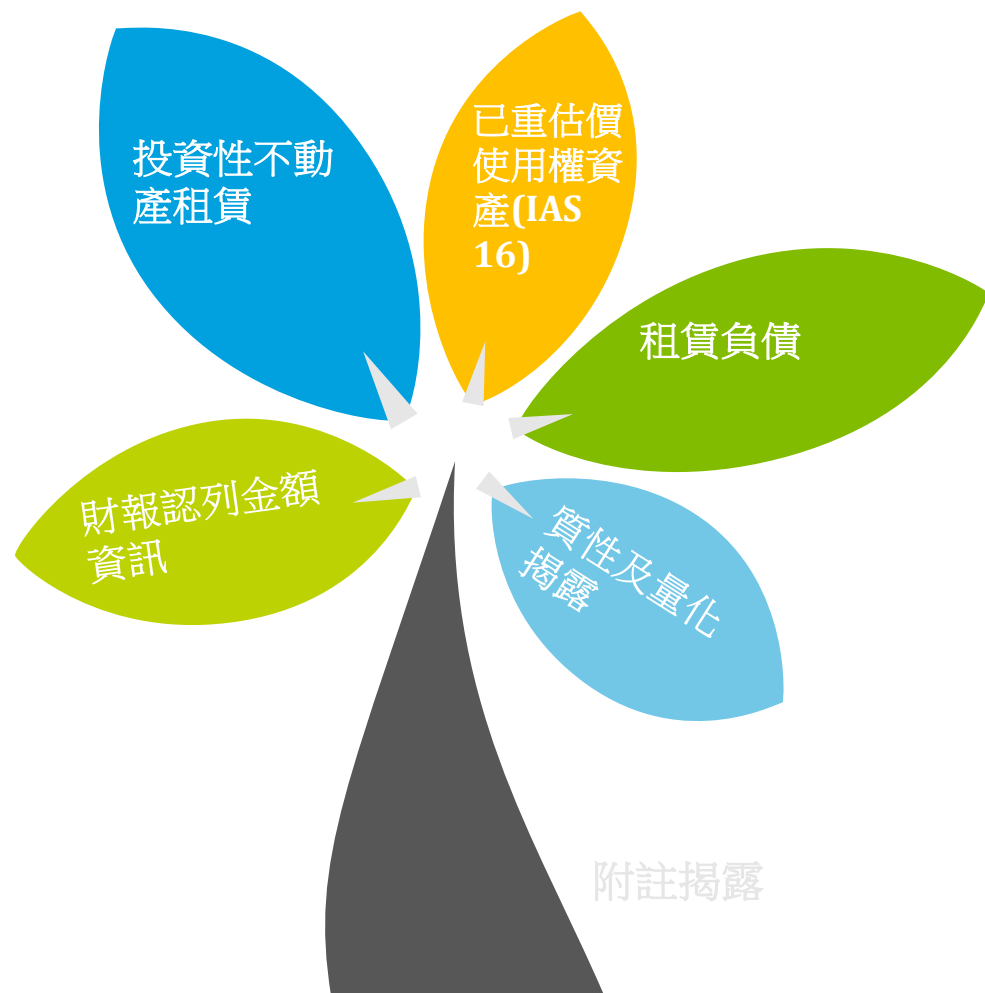
籌資活動

Xxx →

- 本金償還列為籌資活動
- 利息部分依IAS 7中有關支付利息之規定分類

揭露

附註揭露



財報認列金額資訊

- 折舊費用，依標的資產之類別(class)列示
- 租賃負債之利息費用
- 適用豁免之短期租賃或低價值資產費用(不含<一個月者)
- 不計入租賃負債衡量之變動租賃給付費用
- 轉租收益
- 售後租回交易產生之損益
- 使用權資產之增添
- 使用權資產之期末帳面金額(by class)
- 租賃之現金流出總額

投資性不動產(IP)租賃

- 若使用權資產符合IP定義，應適用IAS 40之揭露規定

已重估價使用權資產(IAS 16) [我國不適用]

- 重估價之生效日
- 是否有獨立之評價人員參與

租賃負債

- 單獨揭露IFRS 7規定之到期分析

質性及量化揭露

- 租賃活動之性質
- 未來現金流出之可能變動
- 租賃所加諸之限制或約定事項
- 售後租回交易

出租人會計模式



出租人會計模式

- IFRS 16 vs IAS 17

沿用IAS 17之指標，判斷應分類為「營業租賃」或「融資租賃」，並進行會計處理

出租人會計大致上無變動

主要變動有...



如何過渡至IFRS 16

- IASB發布之生效日：2019 年1 月1 日
- 金管會於2017年12月宣布，我國將於2019年同步接軌



過渡規定

租賃之定義

- ✿ **實務豁免**：允許IFRS 16初次適用日前簽定之合約沿用原依IAS 17及IFRIC 4所決定是否包含租賃之結論。若選擇適用實務豁免，應對**所有**合約適用。

承租人

- ✿ 一般租賃(擇一法一致適用於所有租賃)
 - ◆ 方法1：**全面追溯法**
 - ◆ 方法2：**修正式追溯法**

初次適用日：企業第一次適用IFRS 16之報導期間開始日

過渡規定

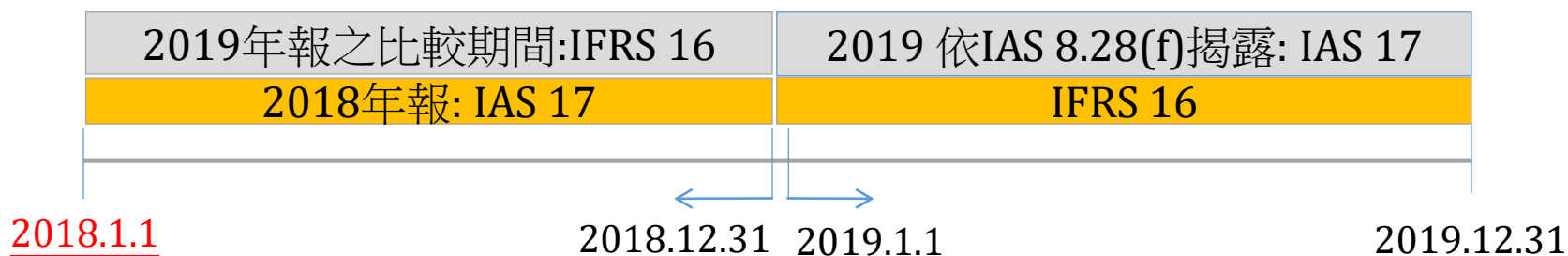
承租人

- ✿ 一般租賃(擇一法一致適用於所有租賃)
 - ◆ 方法1：全面追溯法
 - ◆ 方法2：修正式追溯法(有兩種選項)

方法1：全面追溯法

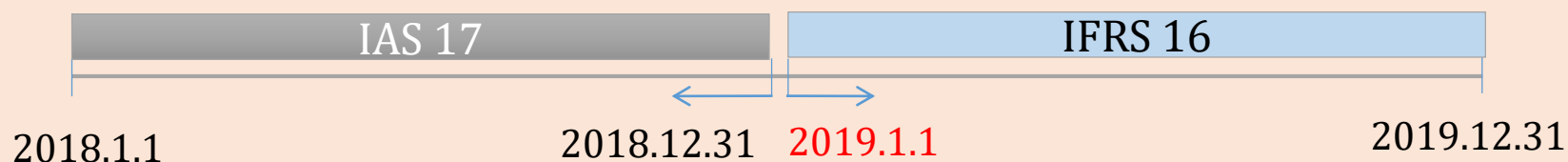
- 追溯重編比較期間數字
- 初次適用之累積影響：認列於比較期間期初保留盈餘(或其他權益科目)

如初次適用日為2019年，則比較期間期初為2018.1.1



方法2：修正式追溯法

- 不追溯重編比較期間數字
- 初次適用之累積影響：於初次適用日(若2019年適用，即為2019.1.1)認列於期初保留盈餘(或其他權益科目)



過渡規定 - 承租人

方法2：修正式追溯法

- 不追溯重編比較數字
- 初次適用之累積影響：於初次適用日認列於期初保留盈餘(或其他權益科目) [IFRS 16.C7]

初次適用日之衡量金額：

IAS 17下為營業租賃[IFRS 16.C8]

(IFRS 16.C9-C10列有
額外實務權宜作法)

使用權資產

- Approach 1:如同IFRS 16自始即適用(但按初次適用日承租人之增額借款利率折現)；或
- Approach 2:等於租賃負債之金額(調整已認列之預付或應計租賃款)

租賃負債

剩餘租賃給付按初次適用日承租人之增額借款利率折現 [IFRS 16.C8(a)]

金額通常較Approach 1大，日後折舊亦較高

lease-by-lease basis選擇

IAS 17下為融資租賃[IFRS 16.C11]

使用權資產

IAS 17下之租賃資產之帳面金額

租賃負債

IAS 17下之租賃負債之帳面金額

初次適用日使用權資產入帳選擇釋例

Scenario:	
Lease start Date:	01/01/20X1
Duration:	5 years
Rent:	£31k yr 1-2; £33k yr 3-5
Date of Initial Application:	01/01/20X2
Incremental Borrowing Rate at Date of Initial Application:	5%
Incremental Borrowing Rate at Lease Inception:	6%
01/01/20X1 accrued rent liability: £1.2K	

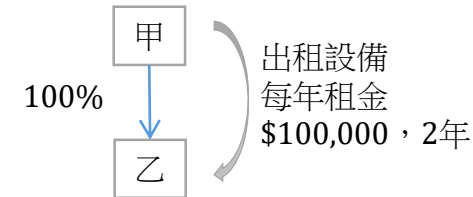
	FULLY RETROSPECTIVE APPROACH		
	Lease Liability	ROU Asset	Depreciation Charge
31/12/20X1	112,462	108,273	(27,068)
31/12/20X2	88,209	81,205	(27,068)
31/12/20X3	60,502	54,136	(27,068)
31/12/20X4	31,132	27,068	(27,068)
31/12/20X5	-	-	(27,068)

	MODIFIED RETROSPECTIVE APPROACH 1 (Measure ROU asset as if new leases standard always applied; discount rate = incremental borrowing rate at date of initial application)		
	Lease Liability	ROU Asset	Depreciation Charge
01/01/20X2	115,112	111,323	N/A
31/12/20X2	89,867	83,492	(27,831)
31/12/20X3	61,361	55,662	(27,831)
31/12/20X4	31,429	27,831	(27,831)
31/12/20X5	-	-	(27,831)

	MODIFIED RETROSPECTIVE APPROACH 2 (Measure ROU asset as being equal to lease liability, adjusted for any previously recognised prepaid or accrued rent)		
	Lease Liability	ROU Asset	Depreciation Charge
01/01/20X2	115,112	113,912	N/A
31/12/20X2	89,867	85,434	(28,478)
31/12/20X3	61,361	56,956	(28,478)
31/12/20X4	31,429	28,478	(28,478)
31/12/20X5	-	-	(28,478)

母子公司間租賃交易

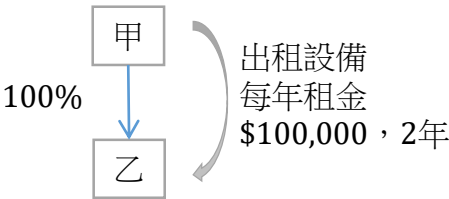
母子公司間租賃釋例



- 母公司甲自20X5年起出租一設備給100%持有之子公司乙使用，每年租金\$100,000，年初付，租期2年
- 甲經評估該出租屬營業租賃，該設備於20X5年初供子公司使用前之帳面金額為\$500,000，剩餘耐用年限為5年
- 20X5.1.1母公司帳載投資乙子公司之帳面金額為400,000
- 假設該租賃之隱含利率為5%
- 乙公司20X5.1.1入帳金額:

使用權資產	195,238	$100,000 + 100,000/1.05$
應付租賃款	95,238	$100,000/1.05$
現金	100,000	

母子公司間租賃釋例（續）



20X5.12.31考慮合併與個體差異調整前，甲及乙公司與此租賃之相關科目餘額/金額如下：

乙公司		
資產負債科目		
使用權資產	97,619	$195,238 - \text{折舊} 97,619 = 97,619$
應付租賃款	100,000	$95,238 + 4,762 = 100,000$
損益科目		
折舊費用	(97,619)	$195,238 / 2 = 97,619$
財務成本	(4,762)	$95,238 * 5\% = 4,762$
損益影響數	(102,381)	

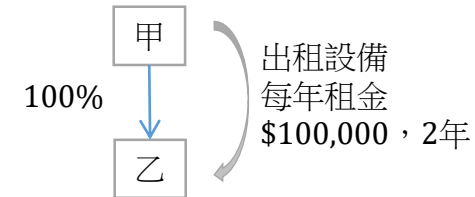
甲公司個體(調整前)		
資產負債科目		
設備	400,000	$500,000 - 100,000$
採權益法之投資	297,619	$400,000 - 102,381$
損益科目		
租金收入	100,000	
折舊費用	(100,000)	$500,000 / 5$
採權益法認列之損益份額	(102,381)	
損益影響數	(102,381)	

惟甲公司合併財報
對此租賃之相關科目
餘額/金額為：

甲公司合併	
資產負債科目	
設備	400,000
損益科目	
折舊費用	(100,000)
損益影響數	(100,000)

有差異!!

母子公司間租賃釋例（續）



證券發行人財務報告編製準則第二十一條規定，「**個體財務報告**本期損益及其他綜合損益應與**合併基礎編製之財務報告中**本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及**個體財務報告**業主權益應與**合併基礎編製之財務報告中**歸屬於母公司業主之權益相同」。

合併之損益影響數	(100,000)
調整前母公司損益影響數	(102,381)
差額	2,381

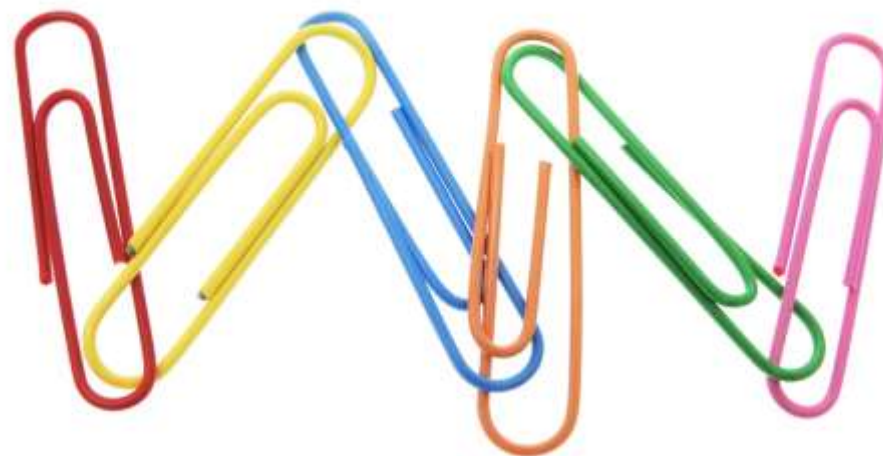
➡ 甲公司個體財報調整分錄：

Dr. 採權益法之投資	2,381
Cr. 採權益法認列之損益份額	2,381

調整後甲公司個體財報相關金額	
資產負債科目	
設備	400,000
採權益法之投資	300,000
損益科目	
租金收入	100,000
折舊費用	(100,000)
採權益法認列之損益份額	(100,000)
損益影響數	(100,000)

與合併財報之損益
影響數相同

導入IFRS 16因應之道



企業導入之考量



企業導入之考量：會計面



□ 過渡方法

- 是否選擇適用分類及衡量之實務權宜作法?

□ 遞延所得稅

- 對遞延所得稅之影響
- 諮詢稅務專家

□ 合約之辨認

- 辨認先前未依IAS 17及IFRIC 4評估之合約

□ 揭露

- 決定所應揭露之資訊及相關資訊之彙整

□ 辨認主要合約特徵

- 決定租賃期間、租賃給付、折現率

□ 書面化

- 新會計政策
- 所採用之重大判斷

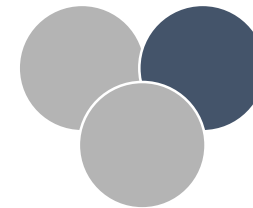
□ 多項組成部分之合約

- 辨認單獨售價
- 決定是否適用實務權宜作法

□ 豁免之適用

- 決定低價值資產之門檻
- 決定是否適用低價值及短期租賃豁免

企業導入之考量：執行面



財會人員及其他相關部門人員之訓練



IT系統之檢視



決定哪些資料已可取得



檢視合約資料庫之完整及正確性



檢視控制程序及租賃核決流程



租賃程序及會計之相關內部控制



變動之溝通及確保專案之進行

相關控制重點釋例

簽訂合約

控制重點釋例:

合約簽訂後，副本即轉給會計部門以依IFRS 16評估

確認合約完整性

資深會計人員檢視合約之條款及條件完成scoping評估(含是否符合短期租賃或低價值資產租賃之評估)

評估結果由會計主管覆核

原始認列

控制重點釋例:

會計人員檢視合約之條款及條件完成租賃期間、租賃給付及折現率之評估

評估結果由會計主管覆核

確認租賃期間、租賃給付及折現率資訊輸入IT系統之正確性及完整性

每月調節並核對資產明細帳與總帳，並經會計主管覆核，若存有差異調查並解決

流程釋例詳次頁

後續衡量

控制重點釋例:

涉及變動或租賃修改時，會計人員檢視變動或租賃修改之原因、修改之條款及條件，並確認相關憑證及文件，完成變動或修改後租賃期間、租賃給付及折現率之評估及相關處理之分析

評估與處理結果及相關文件由會計主管覆核

確認變動及租賃修改資訊輸入系統之正確性及完整性

確認外幣租賃負債已適當換算

會計主管覆核使用權資產及租賃負債明細表，抽核折舊金額及利息費用之計算

每月調節並核對明細帳與總帳，並經會計主管覆核，若存有差異調查並解決

表達與揭露

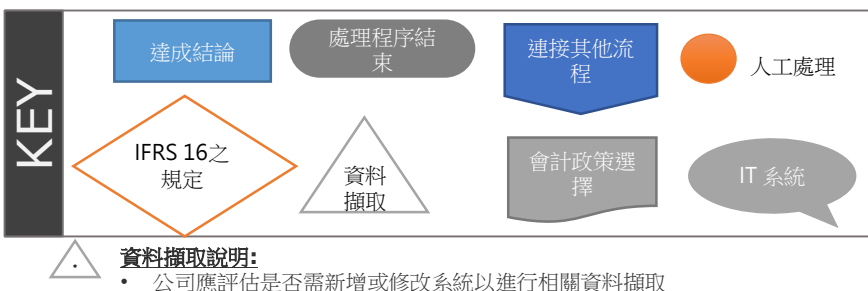
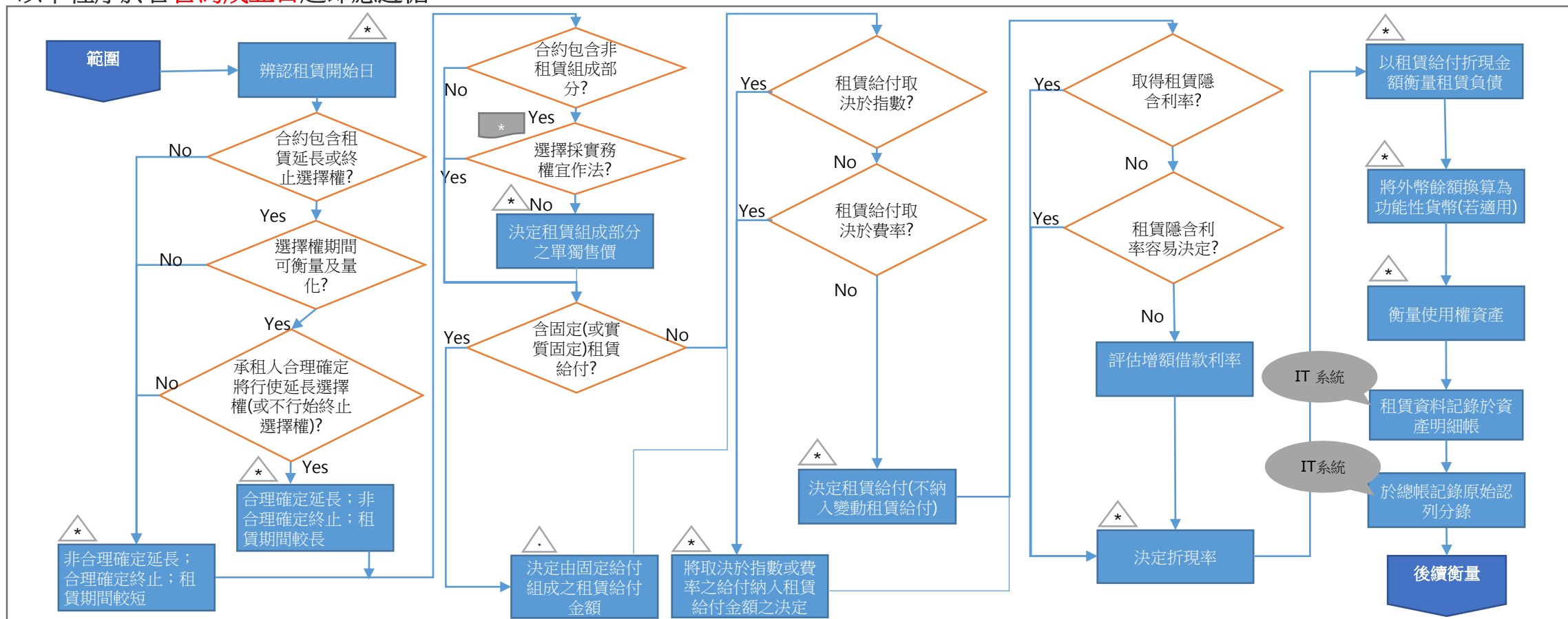
控制重點釋例:

會計人員依IFRS 16編製相關附註揭露並與相關明細帳及總帳核對

會計主管覆核揭露內容及揭露完整性，並確認表達分類之正確性

【釋例】原始認列

以下程序於各**合約成立日**起即應遵循



控制重點釋例:

- 會計人員檢視合約之條款及條件完成租賃期間、租賃給付及折現率之評估
- 評估結果由會計主管覆核
- 確認租賃期間、租賃給付及折現率資訊輸入IT系統之正確性及完整性
- 每月調節並核對資產明細帳與總帳，並經會計主管覆核，若存有差異調查並解決

原始認列後之人工調整程序

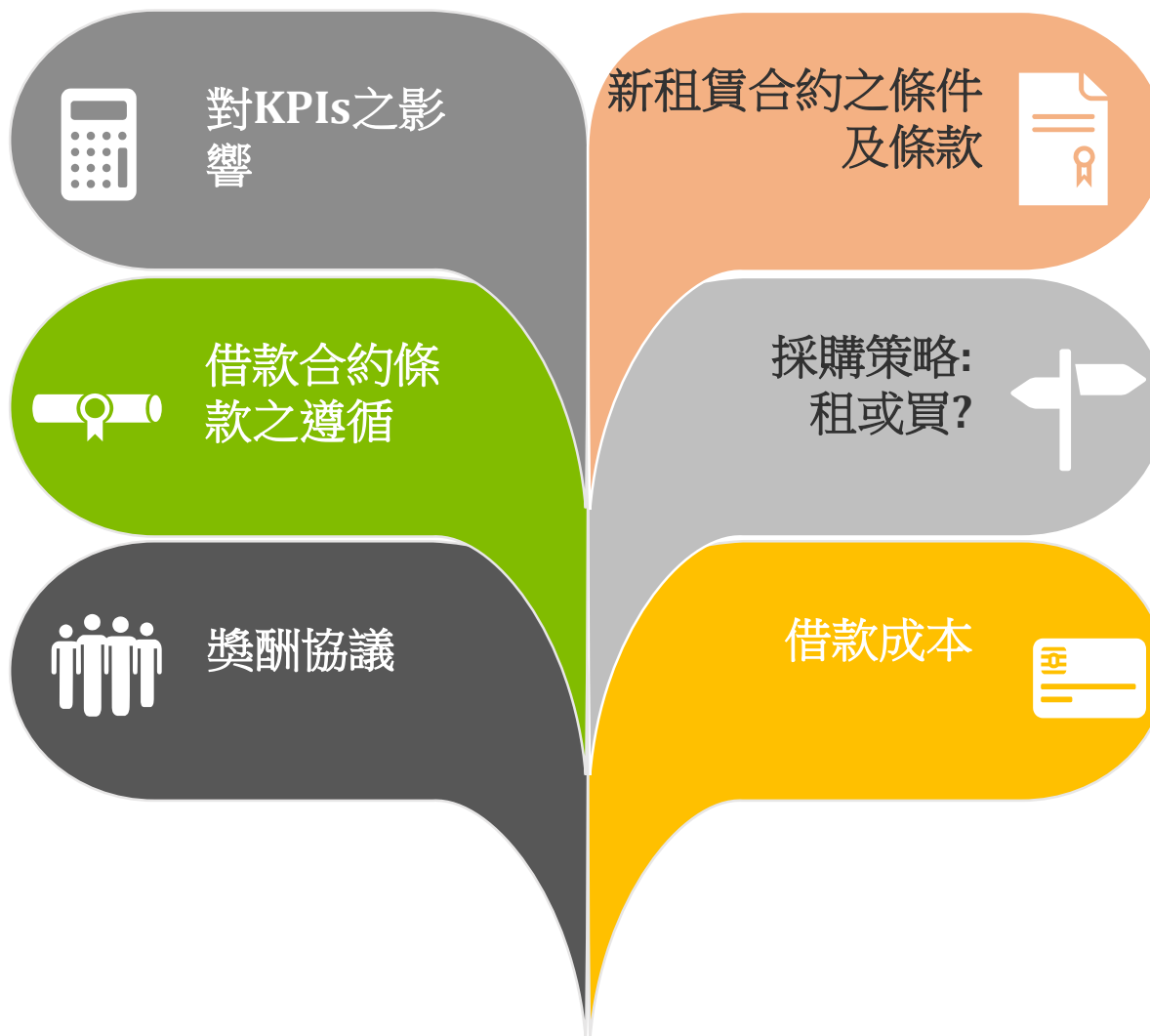
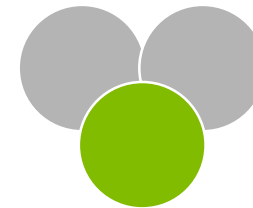
說明

- 為符合IFRS 16之規定可能涉及額外人工調整之情況。
- 若特定租賃未有涉及人工調整之情況，相關會計分錄應可自動自系統之資料擷取所產生，前提是，自租賃成立後，有足夠且適當之資料擷取，且系統能進行相關計算及會計分錄。

公司之適用

- **租賃修改:** IFRS 16.44-46列有租賃修改之規定。若公司於合約期間內與出租人修改或重新協商合約，應適用該等規定。
- **租賃負債之重評估:** IFRS 16.39-43列有租賃負債重評估之規定。需重評估之情況簡述如下：
 - **租賃期間變動** – 若是否合理確定行使租賃延長或租賃終止選擇權之評估有變動，或租賃期間修正，將導致租賃負債再衡量。
 - **購買選擇權之評估有變動** – 若公司具標的資產購買選擇權，於是否合理確定行使該選擇權之評估有變動時，將導致租賃負債再衡量。
 - **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** – 若合約條款約定租賃給付將按指數或費率調整變動，於對租賃給付之調整生效時，再衡量取決於某項指數或費率之變動租賃給付。
 - **殘值保證變動** – 若承租人提供殘值保證，於殘值保證下預期應付之金額有變動時，應決定修正後租賃給付對租賃負債再衡量。
 - **實質固定給付有變動:** IFRS 16.B42定義實質固定給付。若合約約定之實質固定給付有變動，將導致租賃負債再衡量。

企業導入之考量：營運面



IFRS 16 FAQ



認列豁免相關FAQ

問題	回覆
IFRS16豁免規定之適用是否需要兩個要件"短期租賃和低價值租賃"都符合？	符合其中一項即可豁免。
公司所租影印機之全新價格小於USD5,000，一次租賃100台，可否用IFRS 16低價值資產之豁免？	低價值資產租賃豁免係lease-by-lease選擇適用，故每一台低價值設備均可適用豁免。
小額租賃豁免之USD 5000如何認定？	全新資產的價值。
若租中古設備，是以租賃當時的重置成本或全新設備價值認定？	全新設備價值。
短期租賃&低價值資產租賃 by lease or by class 如何適用？	<ul style="list-style-type: none">短期租賃係by class適用豁免，亦即若屬於同一個class (例如，參照IAS 16.37: PPE類別係企業於營運中具類似性質及用途之資產分組。各類別(class)之舉例如：土地、土地及建築物、機器、船舶、飛機、汽車、家具與裝修、辦公設備)中某一項短期租賃要適用豁免，則該class中所有符合短期租賃者，均要適用豁免，不可僅就個別資產適用豁免。低價值資產係lease by lease適用豁免，故可就符合低價值資產租賃之每一項租賃適用豁免，若合約中包含多項同樣符合低價值資產之租賃，可就每一項選擇是否適用。

租賃期間及租賃給付相關FAQ

問題	回覆
續租權如何判斷？如合約期滿，承租人有優先承租權，需於合約期滿前3個月提出續租需求，雙方須另行協商另訂新約，是否具續租權？	IFRS 16.BC 127 提及「作為合約之一部分，被納入租賃期間之任何租賃延長或租賃終止之選擇權亦須為 <u>可執行</u> ；例如承租人須可執行其權利以延長租賃超過不可取消期間。若選擇權所涵蓋期間並非可執行，例如承租人未經出租人同意即無法執行租賃之延長，承租人於超過不可取消期間後不具有對資產之使用權。」 若合約約定續租時必須經出租人同意，則該續約權不具可執行力。
承租不動產租約為一年一簽，但公司對該不動產進行重大租賃改良，則租期如何判斷？	仍應依照對租期延長是否有 <u>可執行權利</u> 進行判斷。租賃改良物之耐用年限不應長於租期。建議公司可就租期/租約之條款與出租人再行協商。
園區土地租賃期間評估？	參考證交所106/9/11更新之 IFRS 問答集 ，有關承租人是否具有可執行之續租權利，應依合約條款、條件及其他相關事實及情況（包含相關法令及行政規則等），按IFRS 16相關規定實質判斷。
零售業承租百貨公司的櫃點，但合約所載的租金給付， <u>全數都是變動給付</u> (依據銷售額的百分比抽成)，請問都是變動給付的狀況，應該如何決定使用權資產的價值？	若全部為變動租賃給付，無任何固定或實質固定租賃給付，則不認列使用權資產及負債，而於發生變動租賃給付時入損益。
每年依照公告地價計算之租金是否應計入租賃負債之衡量？	每年依照公告地價計算之租金屬於變動租金，但係屬取決於CPI或利率之變動租金， <u>應納入租賃負債</u> ，因其為不可避免且非取決於承租人之任何未來活動。

折現率相關FAQ

問題	回覆
是否得以公司之WACC作為折現率？若公司並無借款，應如何決定折現率？	<p>WACC包含權益之資金成本，與增額借款利率不同，不得採用決定折現率可能方式：</p> <ul style="list-style-type: none">• 參考為購買所租賃同類資產而借款，承租人所須支付之利率• 參考類似產業、信用評等之公司相當期間金額之借款利率• 參考以下三步驟後決定適當利率：<ul style="list-style-type: none">• 決定reference rate – 使用相當存續期間之無風險利率，例如政府公債等，但因租金逐年給付而公債若係到期支付，應參照加權平均期間；• 決定承租人之信用風險貼水 – 可能須仰賴專家、銀行等進行估計因公司規模、產業、信用風險將致各公司間有所差異；• 決定租賃特定調整 – 前述風險貼水通常為無擔保品下所決定之利率調整，因使用權資產視同提供借款之擔保品，故應考量此附有擔保下利率之調整，此亦可能須仰賴專家進行估計。
增額借款利率係屬估計值，是否每個資產負債表日重新評估？	否，除非因租賃期間變動、租賃修改，否則不重新衡量折現率
若承租人因無法確定租賃隱含利率，而採用增額借款利率將租賃給付折現，則對於外幣計價之租賃，應如何決定增額借款利率？	當租賃係以外幣計價，承租人之增額借款利率應為若承租人為該資產以外幣舉債籌措資金所支付之利率。

租賃資產認列衡量相關FAQ

問題	回覆
承租土地依IFRS 16所認列之土地使用權資產，是否比照自有土地不提折舊？	使用權資產 需提折舊。 折舊期間：耐用年限或租賃期間，兩者孰短者。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，則自開始日起至標的資產耐用年限屆滿時攤銷。
承租土地認列之 使用權資產 開始攤提折舊時點？是否在整地之後方開始攤？	IFRS 16.32，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。開始日為出租人使標的資產可供承租人使用之日。
行使原未納入租賃期間之續租權時，是否得以新租賃處理？	依IFRS 16.21 屬 修正租賃期間 ，應依IFRS 16.40以再衡量處理。
承租人如何處理與以外幣計價之租賃負債有關之兌換差額？	承租人之租賃負債係貨幣性項目，因此其若以外幣計價，應適用IAS 21「匯率變動之影響」，使用每一報導期間結束日之收盤匯率再衡量，所產生之兌換差額，應認列於損益，而非作為使用權資產帳面金額之調整。

表達及過渡相關FAQ

問題	回覆
轉租產生之金額是否可與主租賃互抵？	主租約下之義務並未因轉租而消滅，故主租賃與轉租所產生之資產負債不得互抵。主租賃所產生之費用與轉租所產生之收入僅於轉租在收入準則下係屬代理人(agent)之情況可互抵。
租賃負債是否要區分為流動非流動？	是。
集團內公司，對IFRS16的過渡規定兩家分別選擇修正式追溯方法一和方法二，是否可行？	IFRS 16. C8(b)規定，對於選擇採修正式追溯法者，承租人應以"個別"租賃為基礎選擇適用方法一或方法二。
公司僅有 <u>預付土地使用權</u> 是否即不受IFRS 16影響？	目前多以「預付租賃款」為會計科目入帳著，於適用IFRS 16後，應將其分類至「使用權資產」。惟若有續租權、取決於CPI or rate之變動租賃給付，認列處理可能有差異；另表達、揭露規定亦有不同。

About Deloitte

Deloitte 泛指Deloitte Touche Tohmatsu Limited(即根據英國法律組成的私人擔保有限公司，簡稱"DTTL")，以及其一家或多家會員所。每一個會員所均為具有獨立法律地位之法律實體。Deloitte("DTTL")並不向客戶提供服務。請參閱 www.deloitte.com/about 了解更多有關Deloitte及其會員所。

Deloitte為各行各業的上市及非上市提供審計、稅務、風險諮詢、財務顧問、管理顧問及其他相關服務。Fortune Global 500大中，超過80%的企業皆由Deloitte遍及全球逾150個國家的會員所，以世界級優質專業服務，為客戶提供因應複雜商業挑戰中所需的卓越見解。如欲進一步了解Deloitte約245,000名專業人士如何致力於“因我不同，惟有更好”的卓越典範，歡迎瀏覽我們的[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#)專頁。

About Deloitte Taiwan

勤業眾信(Deloitte & Touche)係指Deloitte Touche Tohmatsu Limited("DTTL")之會員，其成員包括勤業眾信聯合會計師事務所、勤業眾信管理顧問股份有限公司、勤業眾信財稅顧問股份有限公司、勤業眾信風險管理諮詢股份有限公司、德勤財務顧問股份有限公司、德勤不動產顧問股份有限公司、及德勤商務法律事務所。

勤業眾信以卓越的客戶服務、優秀的人才、完善的訓練及嚴謹的查核於業界享有良好聲譽。透過Deloitte資源整合，提供客戶全球化的服務，包括赴海外上市或籌集資金、海外企業回台掛牌、中國大陸及東協投資等。

本出版物係依一般性資訊編寫而成，僅供讀者參考之用。Deloitte及其會員所與關聯機構(統稱“Deloitte聯盟”)不因本出版物而被視為對任何人提供專業意見或服務。在做成任何決定或採取任何有可能影響企業財務或企業本身的行動前，請先諮詢專業顧問。對信賴本出版物而導致損失之任何人，Deloitte聯盟之任一個體均不對其損失負任何責任。

