



# 租赁期

如何确定租赁期？

《国际财务报告准则第16号》



2020年7月

[home.kpmg/ifrs](http://home.kpmg/ifrs)

# 目录

---

<b>一项重要的估计</b>	<b>1</b>
<b>1 概览</b>	<b>2</b>
1.1 概要	2
1.2 主要影响	3
<b>2 不可撤销期间</b>	<b>4</b>
<b>3 可强制执行期间</b>	<b>7</b>
3.1 概述	7
3.2 识别合同	8
3.3 惩罚和终止租赁的权利	10
3.4 惩罚的含义	13
3.5 书面合同、法律法规和惩罚之间的联系	16
3.6 可撤销及可续约租赁 —— 应用问题	18
<b>4 “合理确定”的界限</b>	<b>22</b>
4.1 概述	22
4.2 考虑因素	23
4.3 长青租赁	31
<b>5 重新评估</b>	<b>33</b>
5.1 概述	33
5.2 承租人重新评估续租选择权和终止租赁选择权	34
5.3 不可撤销的租赁期间发生变化	40
5.4 承租人重新计量	42
<b>6 实务应用问题</b>	<b>44</b>
6.1 集团内部公司间的租赁	44
6.2 非连续使用期间	46
6.3 租赁期开始日	47
6.4 永久安排	47
<b>7 披露</b>	<b>49</b>
7.1 概述与一般披露目标	49
7.2 企业特定的定性和定量披露	50
7.3 《国际会计准则第1号》的披露要求	51
7.4 《国际会计准则第8号》的披露要求 —— 《国际财务报告准则第16号》B34段 对“惩罚”解释的变化	52
<b>附录一：《国际财务报告准则第16号》概览</b>	<b>54</b>
<b>附录二：示例汇总表</b>	<b>55</b>
<b>关于本刊物</b>	<b>57</b>
<b>其他前沿资讯及资料</b>	<b>58</b>

# 一项重要的估计

租赁协议多种多样，既有不附带任何选择权的简单租赁，也有可撤销及可续约的复杂租赁。持有租赁协议的企业，可能会对于如何根据《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*, 或简称“租赁准则”)确定租赁期有很多疑问。

以前，企业根据《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 *Leases*)也需要确定租赁期；但是在《国际财务报告准则第16号》下，这一重要估计如今有了新的意义。对承租人而言，租赁期影响租赁负债的大小。对出租人而言，租赁期影响租赁的分类。租赁期还将决定租赁是否符合承租人“短期”租赁的确认豁免条件。

有关租赁期的新指引已引发了诸多争议。2019年，众多企业公布了期初财务状况表，其中包括新的租赁资产和负债；此后，国际财务报告准则解释委员会 (IFRS Interpretations Committee, 或简称“委员会”)被提请考虑租赁期相关指引。2019年12月，委员会公布了其结论，即在确定租赁期时，企业应该始终考虑合同更为广泛的经济影响，而不仅仅是狭义的合同条款。对某些公司而言，这一结论将带来会计政策的变更。

《国际财务报告准则第16号》要求企业在特定情况下，在租赁合同有效期内重新评估租赁期。这一要求，以及在租赁期变动时需要重新评估其他重要估计和判断的要求，增加了财务报表的波动性。

本刊物内容包括实务指引和若干示例，说明企业如何在租赁期开始时确定租赁期，以及何时需要重新评估租赁期。它还讨论了如何考量书面合同、法律法规和惩罚 (“penalties”，或称“罚款”)之间的联系，以及一些实际应用问题和关键披露。

希望本刊物有助于企业评估租赁期，以及在必要时重新评估租赁期。

Kimber Bascom  
Brian O'Donovan  
Marcio Rost

**毕马威国际财务报告准则租赁准则全球领导小组**  
**毕马威国际准则小组**

# 1

## 1.1

IFRS 16.18

# 概览

## 概要

租赁期是不可撤销的租赁期间,同时:

- 承租人合理确定将续租时,租赁期还应包含续租选择权所涵盖的期间;及
- 承租人合理确定将不会行使终止租赁选择权的,租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

在确定租赁期时,企业首先确定不可撤销的租赁期间以及可强制执行合同的期间。然后,企业应在这两个界限之间确定租赁期的长度。



在租赁期开始日之后,当发生一项或多项特定事件或情况变化时,承租人应重新评估其是否合理确定将行使续租或购买标的资产的选择权,或者将不行使提前终止租赁选择权。此外,如果不可撤销的租赁期间发生变化,承租人和出租人均应修改租赁期。

承租人和出租人应披露重要的会计判断和会计政策应用的变更,包括确定租赁期时所应用的判断和会计政策,例如:承租人是否可以合理确定行使续租选择权或不行使终止选择权,以及在评估可强制执行的合同期限时考虑了哪些经济惩罚。

## 1.2

### 主要影响

**识别所有租赁协议，导出租赁数据。**租赁准则要求企业付出大量努力，以识别所有租赁（其付款额应计入资产和负债的计量），并根据合同安排和相关法律和法规的综合影响确定租赁期。

**新的估计和判断。**租赁准则引入了新的估计和判断，将影响租赁期的确定——例如，确定可强制执行的合同期限，以及确定承租人是否合理确定将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权。企业应在租赁期开始日确定租赁期。发生重大事件或重大情况变化时，如果重大事件或重大变化在承租人控制范围内，且影响承租人是否合理确定将行使（或不行使）原始合同所包含的选择权，则承租人应重新评估租赁期。如果不可撤销的租赁期间发生变化，承租人和出租人均应修改租赁期。这要求主体进行持续监控，并增加了财务报表的波动性（参见第3、4和5章）。

**财务状况表的波动性。**由于在某些情况下需要重新评估租赁期，因此承租人的资产和负债的波动性可能会增加。这可能会影响企业准确预测和预估结果的能力，并需要持续监控（参见第5章）。

**合同条款和业务惯例的变化。**为了最大程度降低租赁准则的影响，某些公司可能会重新考虑某些合同条款和业务惯例——例如，改变租赁协议的结构或定价，包括可变租赁付款额的类型、合同中是否嵌入选择权及其类型。因此，租赁准则可能会影响到财务报告以外的部门，包括资金、税务、法律、采购、房地产、预算、销售、内部审计和信息技术。

**新的系统和流程。**企业应拥有适当的系统和流程，以使它们能够确定新租赁的租赁期开始日（并非总是规定的日期），在租赁期开始日确定租赁期，并识别需要在后续重新评估租赁期的事件或情况。当租赁和可能触发重新评估租赁期的相关行动是分散决策并由非会计人员执行时，这一点变得尤为重要。

**充分的记录。**企业将需要记录在租赁期开始日确定租赁期和在重新评估租赁期时采用的判断、假设和估计。企业应在财务报表中进行适当披露，包括披露主要判断、会计政策和会计政策应用上的变更（参见第7章）。

## 2

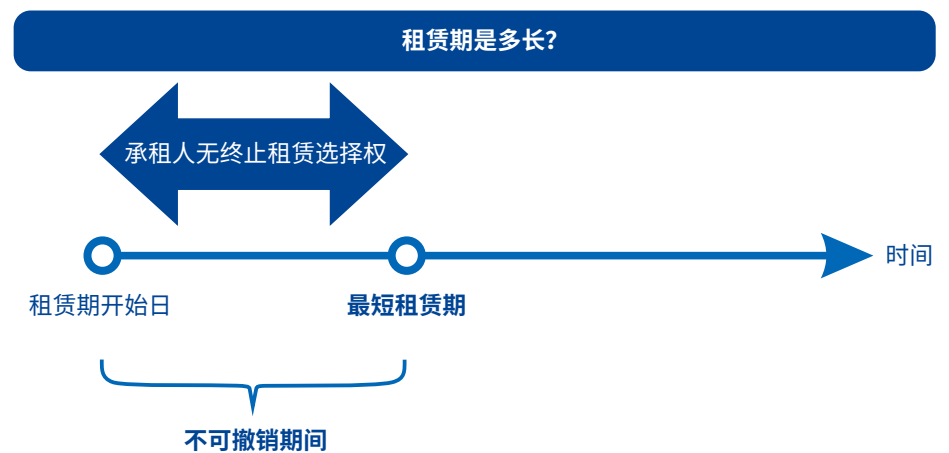
# 不可撤销期间

不可撤销期间决定了租赁期可能的最短期间。

在确定租赁期时，企业首先确定不可撤销租赁期间。

IFRS 16.B35, BC127–BC128

“不可撤销期间”是承租人不能终止合同的期间。租赁期不得短于不可撤销期间。



如果出租人可以取消租赁，这是否会影响不可撤销期间的确定？

否。如果只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括出租人终止租赁选择权所涵盖的期间。在这种情况下，除非出租人决定终止租赁，在此之前，承租人具有无条件的义务为租赁期内使用资产的权利支付租赁付款额。

租赁中任何不可撤销期间或通知期均符合合同的定义，因此将作为租赁期的一部分被包括在内。

IFRS 16.B35, BC128

IFRS 16.BC127

**通知期是否会影响不可撤销期间？**

是。部分租赁包含要求承租人或出租人在正式终止租赁合同之前发出通知的条款。如果承租人或出租人有权在任何时候向另一方发出通知而终止租赁，则租赁的不可撤销期间包括该通知期。

例如，租赁协议可能给予一方只要提前90天向另一方发出通知，就可以任意理由单方面终止租赁的权利，且罚款金额不重大 (with no more than an insignificant penalty) (参见第3.4节)。这意味着，在任何一方发出此类通知之前的任何时点，双方可强制执行的权利和义务将持续90天。因此，在租赁期开始日，直到任何一方发出终止租赁的通知，租赁的不可撤销期间为90天。

IFRS 16.B37, B37(e)

**或有的终止租赁条款是否会影响不可撤销期间？**

是；但对不可撤销期间的的影响取决于或有事项是否在承租人的控制范围内。

如果或有事项在承租人的控制范围内，则该终止权应按照与非或有终止权相同的方式进行评估。因此，它将影响不可撤销期间。

如果或有事项不在承租人的控制范围内，那么终止权是否会影响不可撤销期限将取决于触发事件发生的可能性。这意味着，如果触发事件发生的可能性超过极小可能 (more than remote)，那么它将影响不可撤销期间。

我们通过以下两种情景来说明这一区别。

**情景 1 – 或有事件在承租人的控制范围内**

- 承租人租赁零售店铺的合同规定了十年的不可撤销期间。如果承租人决定停止在该零售店铺所在国的经营，承租人有权在租赁满五年后终止该零售店铺的租赁。
- 这种或有事项在承租人的控制范围内：即承租人可能会由于零售店面无法提供其期望的回报等原因而决定停止在该国的零售业务。

在此示例中，我们理解，即使租赁合同规定了十年的不可撤销租赁期，但在租赁期开始日确定不可撤销期间时也应考虑或有终止权，即公司应按照与评估非或有终止权相同的方式评估该或有终止权。因此，该租赁的不可撤销期间为五年。

我们认为在这种情况下，承租人在第5年末有一项终止租赁选择权，在确定租赁期时应予以考虑 (参见第4章)。

### 情景 2 – 或有事项不在承租人控制范围内

- 承租人租赁零售店铺的合同规定了十年的不可撤销期间。如果政府批准了可能损害承租人业务的特定立法，承租人有权在租赁满五年后终止该零售店铺的租约。
- 这种或有事项不在承租人的控制范围之内，因为它取决于政府的行动。

在此示例中，我们理解，即使租赁合同规定了十年的不可撤销租赁期，但在租赁期开始日确定不可撤销期间时，公司应评估触发事件发生的可能性，如下所示。

- 如果触发事件发生的概率极低，那么不可撤销期间为十年。
- 如果触发事件发生的概率并非极低（例如，可能或超过极小可能性会发生），那么租赁的不可撤销期间可能只有五年，即最短租赁期为五年。

我们认为在后一种情况下，承租人在第5年末有一项终止租赁选择权，在确定租赁期时应予以考虑（参见第4章）。



### 在租赁期开始日不可撤销期间并不固定时，企业如何确定不可撤销期间？

在某些租赁安排中，在租赁期开始日不可撤销期间并不固定，只有在租赁期开始日之后才会变为固定。例如，一家公司可能租赁一项资产用于某一特定项目，租约规定使用期限为该项目的持续时间，没有终止租赁或续租的选择权。

租赁准则并未特别针对在租赁期开始日不可撤销期间并不固定的情况给出指引。

在这些情况下，我们理解，企业应在租赁期开始日估计不可撤销期间。在租赁期开始日之后，企业应在不可撤销期间变为固定时重新评估租赁期（参见第5.3节）。



# 3

## 可强制执行期间

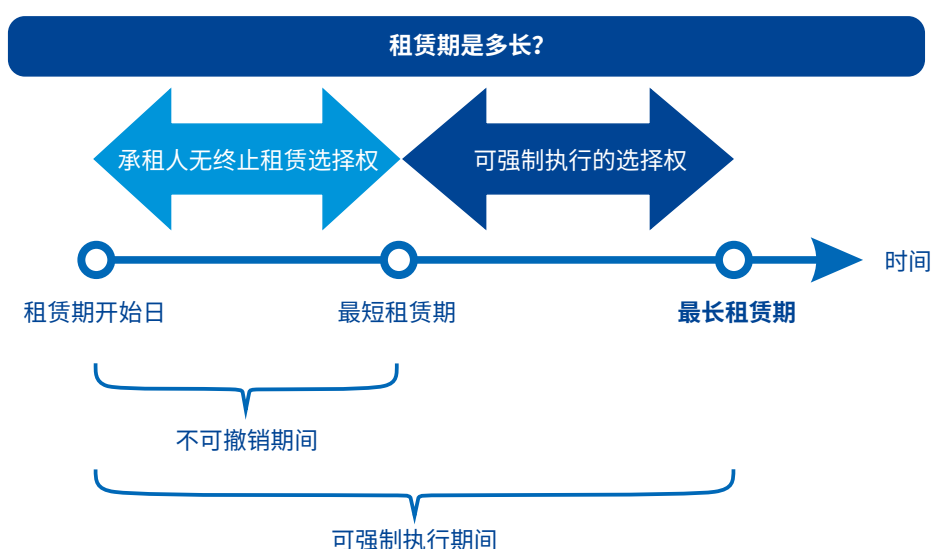
可强制执行期间(即租赁的潜在最长期间)的确定,对于租赁期的评估至关重要。

### 3.1

IFRS 16.2, B34, BC127

#### 概述

为确定租赁期,企业应根据合同的定义来确定可强制执行租赁的期间。可强制执行期间是租赁的最长期间。

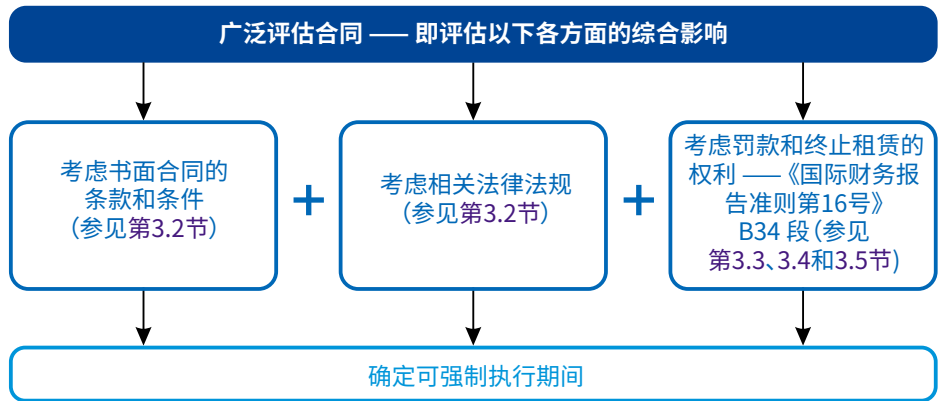


为确定可强制执行期间,企业应首先对合同进行广泛评估,并考虑:

- 书面合同的条款和条件;以及
- 相关法律法规。

这包括考虑《国际财务报告准则第16号》B34段有关可强制执行的指引,包括惩罚对可强制执行期间评估的影响。

确定可强制执行期间的关键步骤如下所示。



## 3.2

IFRS 15.10, 16.A, 2

## 识别合同

《国际财务报告准则第16号》本身并未对“合同”作出界定，而是沿用《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*)中的合同定义。《国际财务报告准则第15号》将合同界定为“对双方或多方之间产生强制性权利和义务的协议”，并规定了可强制执行性是一个法律事项。合同可能采用书面、口头形式或隐含于企业的商业惯例中。

在评估租赁合同的可强制执行性时，企业还需考虑对合同各方的权利和义务作出规定和约束的所有相关法律法规。

因此，为确定租赁合同的权利和义务的可强制执行性，企业需考虑：

- 书面条款和条件；以及
- 当地司法辖区内对合同各方的权利和义务作出规定和约束的适用法律法规。



### 示例1 — 可强制执行期间：法律规定了强制性权利和义务

承租人B根据以下条款从出租人C租入一项不动产。

- 书面合同为期五年，且不包含任何续租或终止租赁选择权。
- 当地法律规定了合同双方在书面合同期限届满时的权利和义务——例如，当地法律赋予了承租人B按照与原始合同相同的条款，续租五年的强制性权利。

#### 可强制执行期间

在本示例中，可强制执行期间为十年。这是因为当地法律在不动产的使用方面，对合同双方规定了额外的强制性权利和义务。

在第五年末，承租人B有权继续使用该不动产，而出租人C有义务延长承租人B使用该不动产的权利。

如果承租人B行使其权利继续使用该不动产，则其有义务支付租赁付款额，而出租人C有权收取租赁付款额。

IFRS 15.BC32



### 在评估租赁合同是否可强制执行时, 企业需考虑哪些因素?

在评估是否存在合同时, 企业应依据相关法律法规, 重点关注权利和义务的可强制执行性, 而非合同的形式(口头、隐含或书面)。在某些司法管辖区内, 这可能需要企业作出重大判断, 而对某些安排的评估亦可能会因司法管辖区的不同而有所差异。

当可强制执行性存在重大不确定性时, 企业可能需要获取书面合同以及合格律师的法律解释, 为合同各方已批准合同并承诺根据该合同履约的结论提供支持——即承租人有权使用标的资产并有义务支付租赁付款额, 而出租人有权取得租赁付款额并有义务授予承租人有权使用标的资产。



### 即便某些条款和条件仍有待合同各方协商, 租赁是否仍可强制执行?

这取决于具体情况, 并需要企业作出判断, 以综合考虑书面合同和适用法律法规是否确立了相关条款和条件, 使租赁能够在合同双方均可终止租赁之日以后继续存在。例如, 法律法规可能规定了某些(但并非全部的)条款和条件, 使租赁可以在合同双方均可终止租赁之日以后延续。

房地产租赁通常属于这种情况, 即承租人拥有一定法定权利, 可在租赁终止日后继续使用房地产。在某些情况下, 承租人亦可能拥有续租的可强制执行权利, 但续租期的租金将需根据一定范围参数进行协商。例如, 未来租金可能取决于市场租金或房地产的市场价值变化; 或如果双方未能达成一致意见, 则需要接受独立的仲裁。

取决于具体的事实和情况, 这类安排可能会被视为类似于需接受市场租金评估的续租选择权。在这种情况下, 未来租金属于取决于指数或比率的可变租赁付款额。更多有关如何核算可变租赁付款额的讨论, 请参阅毕马威刊物 [Lease payments](#)(《[租赁付款额](#)》)。

### 3.3

IFRS 16.B34, BC127

IFRS 16.B34, BC127, IU 11-19

## 惩罚和终止租赁的权利

租赁的可强制执行期间是指，承租人和出租人存在强制性权利和义务的期间。为构成合同，租赁期所包含的任何选择权期间亦必需是可强制执行的。可强制执行期间代表了租赁期潜在的最长期间。

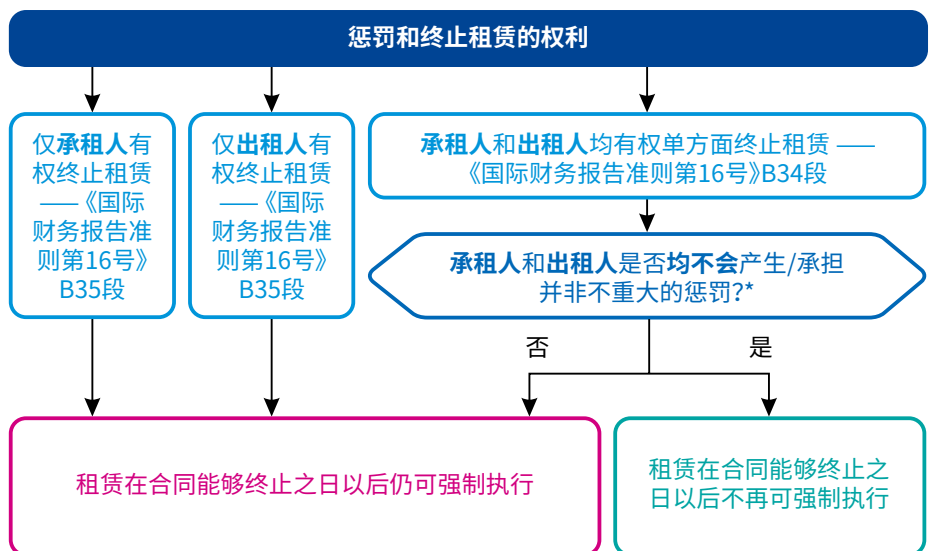
尽管租赁准则并未对“可强制执行”作出界定，但B34段描述了根据租赁准则要求合同何时（以及何时不再）可强制执行。当承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下单方面终止租赁且罚款金额不重大时，租赁不再可强制执行（关于惩罚含义的指引，参见第3.4节）。

因此，如果符合以下情况，租赁在合同能够被终止之日以后仍可强制执行：

- 合同双方均有权终止租赁，但一方或双方会因终止租赁而承担并非不重大的惩罚；或
- 仅一方有权在未经另一方许可的情况下终止租赁。

下图概述了惩罚和终止租赁的权利对确定可强制执行期间的影响。

IFRS 16.B34–B35, BC127–BC128, IU 11-19



\*关于惩罚含义的指引，参见第3.4节。

IFRS 16.B35, BC128

如果仅承租人有 权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将这项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权来予以考虑——即企业应根据租赁准则第19段以及B37段至B40段的要求，评估承租人是否合理确定将行使其选择权（参见第4.2节）。

IFRS 16.B35, BC128

如果仅出租人有权终止租赁，则企业应假设：租赁将不会被终止——即在这种情况下，可强制执行期间包括出租人能够终止合同之日以后的期间，因为除非出租人决定终止租赁，在此之前，承租人具有无条件的义务为在租赁期内使用资产的权利支付租赁付款额。



### 示例 2 — 终止租赁的权利对可强制执行期间的影响

#### 情景 1

承租人B根据以下条款从出租人C租入一家零售店铺。

- 书面合同规定，租赁的最长期限为五年。
- 承租人B和出租人C均有权在第2年末单方面终止租赁，且承担的惩罚不重大。
- 除书面合同中的要求外，对类似交易作出规范的相关法律法规并未规定合同双方的任何其他权利和义务。

于租赁期开始日，可强制执行期间为两年——不论双方在第2年末决定继续租赁的可能性有多大均是如此。

#### 情景 2

承租人D根据以下条款从出租人E租入一个仓库。

- 书面合同规定，租赁的最长期限为五年。
- 第1年后，承租人D和出租人E均有权单方面终止租赁，但需提前一个月发出通知——即租赁将在终止通知发出一个月后终止。但在第1年结束之前，双方不得发出通知终止租赁。以这种方式终止租赁时，双方承担的惩罚均不重大。
- 除书面合同中的要求外，对类似交易作出规范的相关法律法规并未规定合同双方的任何其他权利和义务。

在租赁期开始日，可强制执行期间为13个月。



### 当承租人和出租人均有权终止租赁，但只有一方需承担并非不重大的惩罚时，如何确定可强制执行期间？

惩罚会以不同的方式影响可强制执行期间的长度，具体取决于哪一方需承担并非不重大的惩罚。有关终止租赁的权利如何影响租赁期的讨论，参见第4.2节。

在以下情景中，除书面合同中的要求外，对类似交易作出规范的相关法律法规并未规定合同双方的任何其他权利和义务。

IFRS 16.B34–B35, BC127, IU 11-19

**情景 1 — 合同双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁, 但只有出租人的权利才会产生并非不重大的惩罚**

在这种情况下, 当出租人行使终止租赁选择权不再产生并非不重大的惩罚时(即当承租人和出租人均有权单方面终止租赁且承担的惩罚不重大时), 可强制执行期间结束。

与此相反, 如果出租人行使终止租赁选择权不再产生并非不重大的惩罚的时点, 发生在承租人可行使其终止租赁选择权之前, 则直至承租人可行使其终止租赁选择权, 相关会计处理无需考虑出租人的终止租赁选择权。当承租人可行使终止租赁选择权, 承租人和出租人均有权单方面终止租赁且承担的惩罚不重大时, 可强制执行期间于此时结束(即不会超过这一时点)。

**情景 2 — 合同双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁, 但只有承租人的权利才会产生并非不重大的惩罚**

在这种情况下, 当承租人行使其终止租赁选择权不再产生并非不重大的惩罚时, 可强制执行期间结束。



**如果出租人有权拒绝承租人延长租赁的请求, 这是否会使合同变为不可强制执行?**

不一定。

某些租赁的条款包含如下规定: 承租人可以要求续租, 但需与出租人达成一致意见。

国际财务报告准则解释委员会已讨论这一问题, 并认为《国际财务报告准则第16号》B34段的要求适用于上述情况; 因为事实上, 承租人选择不要求续租和出租人选择拒绝承租人的要求这两种选择权, 实质上都相当于终止租赁选择权。在讨论这个问题时, 委员会指出, 《国际财务报告准则第16号》B34段对“可强制执行”的描述并不是严格的法律概念, 而是提及行使终止租赁选择权是否“无需承担并非不重大的惩罚”。

因此, 在这种情况下, 企业应当考虑承租人或出租人是否将承担并非不重大的惩罚, 来确定可强制执行期间。

IFRS 16.B34–B35, BC127, IU 11-19

## 3.4

IU 11-19

### 惩罚的含义

租赁准则并未对“惩罚”一词作出界定。因此，在应用租赁准则B34段时，企业是考虑合同的更为广泛的经济影响还是仅需考虑合同的终止付款额，在实务中引发了许多疑问。国际财务报告准则解释已讨论这一问题并指出，在根据租赁准则B34段确定终止租赁权利的影响时，企业需考虑更为广泛的经济影响，而不仅仅是合同的终止付款额。



#### 示例3 — 终止租赁的权利：惩罚不重大

承租人L与出租人M签订为期五年的仓库租约。

承租人L从事家具设计并通过线上渠道在全球范围内进行销售，现正尝试将该仓库改作展厅使用。将仓库布置成展厅所需的成本不重大。如果展厅效果不理想，承租人L不打算将该场所用作仓库。

根据租赁协议，承租人L和出租人M均有权在租赁期开始日的每个周年日终止租赁而无需支付合同罚款。

在评估终止租赁是否会产生并非不重大的惩罚时，承租人L考虑了以下事项：

- 租赁资产改良所涉及的金额较小。因此，如果合同在租赁资产改良的经济寿命结束前终止，承租人损失的经济价值不重大。
- 拆卸租赁资产改良所需的成本不重大。
- 将仓库恢复至原来状态所需的成本不重大。
- 提前终止租赁对客户关系产生的影响较低。因为承租人L主要通过网站与客户进行互动，预计只有少数客户会亲自前往展厅参观。

#### 可强制执行期间

根据对相关事实和情况的分析，承租人L确定，其可在一年后终止租赁且承担的惩罚不重大。假设出租人M亦可在一年后终止租赁且承担的惩罚不重大，则可强制执行期间是指一年的不可撤销期间。这是因为，当合同双方在第1年结束后可行使终止租赁的权利时，双方不再拥有强制性权利（即承租人L使用仓库或出租人M收取租赁付款额的权利）或义务（即承租人L支付租赁付款额或出租人M允许前者继续使用仓库的义务）。

IFRS 16.B34, IU 11-19

IFRS 16.B34, BC127, IU 11-19



#### 示例4 — 终止租赁的权利：承租人和出租人均有权终止租赁，但只有承租人的终止租赁权利会产生并非不重大的惩罚

承租人Y按照以下合同条款与出租人Z签订设备租赁合同。

- 不可撤销期间为一年。但是，除非任何一方终止租赁，租约可再持续至多四年。
- 租赁付款额为固定款项，并在租赁期开始日按市场条件确定。
- 若要终止合同，合同任一方可在每年结束前至少提前30天通知另一方。如果承租人Y终止合同，则它有合同义务将设备运回出租人Z所在场所并支付运输费用。

此外，还需考虑以下相关事实。

- 同等的设备可按相近的价格以及类似的合同条款和条件，随时从其他供应商处获取。
- 设备应在使用前安装。每次安装新设备都会产生安装成本，且安装是一项重大工作。
- 由于承租人Y的业务运营所在地以及设备的性质，承租人Y将设备退回出租人Z将产生重大的运输成本。
- 承租人Y的业务依赖这类设备的使用。
- 如果更换设备，承租人Y的业务运营必然会中断。停工将导致生产收入损失以及与操作人员相关的停工损失，该等损失将是重大的。

尽管承租人Y和出租人Z均有权在第1年末单方面终止租赁，但如果终止租赁，承租人Y将承担并非不重大的惩罚。例如，惩罚包括：

- 安装替换设备的额外成本；
- 将设备运回出租人Z所在地的运输成本；和
- 停工成本。

因此，租赁在第1年后仍可强制执行。当承租人Y能够终止租赁而承担的惩罚不重大时，合同不再可强制执行。要确定承租人Y何时符合上述情况需要考虑其他相关事实。可强制执行期间是租赁期可能的最长期间。



IFRS 16.B34, BC127, IU 11-19

**示例5 — 终止租赁的权利:承租人和出租人均有权终止租赁且承担的惩罚不重大**

修改示例 4:

- 设备无需重大的安装工作;
- 将设备运回出租人Z所在地所需的运输成本较少;以及
- 由于未涉及重大的安装流程,切换设备所导致的停工时间较短。

根据上述事实 and 情况,承租人L在第1年末的终止租赁选择权不会产生并非不重大的惩罚。因此合同的不可撤销期间、可强制执行期间和租赁期均相同——即均为期一年。

一年后,承租人Y:

- 无权将租赁延长至第1年之后,因为出租人Z有权在第1年末终止租赁而无需承担并非不重大的惩罚;并且
- 无义务在第1年结束后支付租赁付款额,因为它能够终止租赁而无需承担并非不重大的惩罚。

同样地,出租人Z:

- 无权在第1年结束后收取租赁付款额(即无权要求承租人Y延长租赁),因为承租人Y有权在第1年末终止租赁而无需承担并非不重大的惩罚;并且
- 无义务在第1年结束后延长承租人Y使用标的资产的权利,因为它能够终止租赁而无需承担并非不重大的惩罚。

IFRS 16.B34–B35, BC128

**示例6 — 终止租赁的权利:仅出租人有权终止租赁**

修改示例 5,只有出租人Z有权在第1年至第4年的年末终止租赁。

考虑到只有出租人Z能够选择终止租赁,可强制执行期间为五年。因为不可撤销期间始终包括由出租人决定的选择权期间,所以不可撤销期间也是五年。

在本示例中,出租人Z行使选择权是否需要承担并非不重大的惩罚这一点并不相关。



### 惩罚的重要性是否会随着时间的推移而发生变化？

是。惩罚可能会因到期而失效，或最开始并非不重大的惩罚可能会在一段时间后变为不重大。例如，在考虑合同更为广泛的经济影响时，如果惩罚仅在租赁第一年后发生，则可能是并非不重大的惩罚；但如果在租赁第四年或第五年后发生，则可能会变为不重大的惩罚。



### 如果对惩罚的含义产生误解，会有哪些后果？

正如上文所述，在将“惩罚”用于确定租赁准则下的可强制执行期间时，其含义涉及更广义的经济惩罚，而不仅仅是向另一方付款的合同规定。如果企业错误理解惩罚的含义（例如，仅考虑合同罚款），则其可能会错误地评估租赁期，从而导致以下一种或多种情况。

- 租赁资产和租赁负债的计量不准确。
- 出租人的租赁分类不正确。
- 对承租人是否适用短期租赁豁免得出错误的结论。

更多有关惩罚含义的解释发生变化的会计处理讨论，参见第7.4节。

## 3.5

IFRS 16.A, 2, B34, BC127, 15.10

## 书面合同、法律法规和惩罚之间的联系

可强制执行性属于相关司法管辖区（即管辖相关租赁的司法管辖区）内的法律问题，因此每项合同将根据其条款和条件进行评估。我们理解，在对终止租赁的权利进行分析时，企业应考虑以下事项。

- 如果双方之间的书面合同和适用法律法规的共同效力确立了相关条款和条件，据此将使租赁在合同双方能够终止租赁之日以后继续存在，则租赁可能在该日以后仍可强制执行。这意味着租赁准则B34段中的方法适用（参见第3.3节）。
- 相反，如果双方之间的书面合同和适用法律法规的共同效力并未确立相关条款和条件，无法据此使租赁在合同双方能够终止租赁之日以后继续存在，则租赁在该日以后不可强制执行。这意味着租赁准则B34段中的方法不适用。因此，如果合同各方在实务中确实同意延长租赁，他们应采用有关租赁修改的指引，以评估是按一项新租赁还是按修改现有租赁来进行会计处理。



### 示例7 — 可强制执行期间:仅限于书面合同期限

承租人K根据以下条款从出租人M租入不动产。

- 书面合同为期五年,且不包含任何续租或终止租赁选择权。
- 不存在适用法律或法规对书面合同期满后的其他权利和义务作出规定。例如,不存在法定条款允许承租人K在书面合同期满后继续占用该不动产。
- 在第5年末,由于存在令合同各方延长租赁的重大经济激励,承租人K继续占用该不动产并支付租赁付款额。出租人M接受付款,并未试图要求承租人K迁出。

#### 可强制执行期间

在本示例中,我们认为可强制执行期间不能超过书面合同期间(即五年)。这是因为,只有当与书面合同以及就不动产的使用对各方产生强制性权利和义务的法律相结合时,才应考虑重大经济激励的存在。

在第5年末,承租人K既无权继续使用该不动产,也没有义务支付租赁付款额;而出租人M既无权收取租赁付款额,也没有义务延长承租人K使用该不动产的权利。

#### 租赁修改

如果承租人K继续使用该不动产并支付租赁付款额,同时出租人接受付款,则这属于租赁范围的变更,但不构成原始租赁条款和条件的一部分。我们认为,承租人K和出租人M应采用有关租赁修改的指引来对这项变更进行会计处理。更多有关租赁修改要求的讨论,请参阅毕马威刊物[Lease modifications](#)(《[租赁的修改](#)》)。



### 示例8 — 可强制执行期间:超出书面合同期限

修改示例7,当地法律规定,如果承租人K在第5年结束后仍然占用该不动产,则原始合同的条款将继续适用。只要承租人K继续支付租赁付款额并遵守与出租人M订立的原始合同中的其他义务,原始合同的条款将继续适用。但是,合同双方仍有权在第5年末单方面终止合同(即,由于五年期的书面合同到期而终止租赁)。

#### 可强制执行期间

在本示例中,如果承租人K或出租人M中的任何一方会因租赁在五年后终止而承担并非不重大的惩罚(参见第3.3节),则我们认为可强制执行期间超出五年。



### 仅重大惩罚本身是否会在租赁合同中形成可强制执行的选择权？

否。只有当与书面合同以及就标的资产的使用对各方产生强制性权利和义务的法律和法规相结合时，才应考虑并非不重大的惩罚的存在。

这意味着，惩罚形式的经济激励或许能够证明租赁合同存在强制性权利和义务。但是，经济激励本身不足以产生强制性权利和义务。

企业应以相同的方式来确定可强制执行期间，无论交易对方是否为关联方。如果不存在书面合同，企业在评估时可能需要作出重大判断——例如，某些集团内部交易安排可能属于这种情况（参见第6.1节）。

## 3.6

IFRS 16.B34–B35, BC127–BC128,  
BC156, IU 11-19

## 可撤销及可续约租赁 — 应用问题

某些租赁合同：

- 未规定具体的合同期限，但可以无限期延长，直至任何一方发出终止合同的通知——即可撤销租赁；或
- 规定了具体的初始期间，但可以无限期续约，除非任何一方终止租赁——即可续约租赁。

对于上述情况，在采用租赁准则B34段时应如何确定可强制执行期间和租赁期，在实务中引发了疑问。

国际财务报告准则解释委员会的结论是，对于可续约和可撤销租赁，相关分析应遵循与其他租赁相同的步骤。

1. 合同各方应采用租赁准则B34段的要求，通过考虑合同更为广泛的经济影响来估计可强制执行期间。如果任何一方存在为避免产生并非不重大的惩罚而不终止或退出租赁的经济激励，或只有一方有权在未经另一方许可的情况下终止租赁而无需承担并非不重大的惩罚，则合同在可依法终止之日以后仍可强制执行。
2. 合同各方采用租赁准则第19段以及B37段至B40段的要求，确定承租人在可强制执行期间内是否合理确定将不行使其终止租赁的选择权（权利）（参见第4章）。

IFRS 16.B34, IU 11-19



### 示例 9 — 可续约租赁：并非不重大的惩罚

继续示例 8，在第 5 年末，承租人 K 可以继续使用该不动产并向出租人 M 支付租赁付款额。出租人 M 将接受付款且不会试图要求承租人 K 迁出。

承租人 K 和出租人 M 的重大经济激励包括以下方面。

- 在租赁期开始日，承租人 K 进行了不可拆卸的重大租赁资产改良。如果合同在租赁资产改良的经济寿命结束前终止，将会造成经济价值的重大损失，该经济价值对第 5 年结束后的未来期间而言仍属重大。
- (就与供应商和客户的战略关系而言) 该不动产的位置非常适合承租人 K 的业务，并且在短期内无法被取代。
- 承租人 K 将继续支付的租金高于当前市场价格：即出租人可能无法以同等条件将该不动产出租给另一承租人。

#### 可强制执行期间

根据租赁准则 B34 段的要求，承租人 K 和出租人 M 根据合同更为广泛的经济影响来确定可强制执行期间。考虑到存在已识别的惩罚及其重要性，承租人 K 和出租人 M 在租赁期开始日确定，可强制执行期间超过五年且可以继续延长，前提是终止租赁的惩罚仍然存在且并非不重大。

承租人 K 和出租人 M 各自运用判断进行上述评估。对于更为复杂的安排，他们可能还需要考虑其他因素。

IFRS 16.B34, IU 11-19



### 在实务中确定可强制执行期间时,应考虑哪些因素?

不同行业(例如零售和电信)的租赁合同可能存在初始的合同期间,并按相同条款和条件无限期续约,除非任何一方提前一定期限发出通知来终止租赁——即可续约租赁。在实务中,合同各方通常会多次延长合同。以下示例说明了在确定可续约租赁的可强制执行期间时所涉及的某些复杂因素和判断。

#### 示例 A — 电信

电信公司S租用某栋建筑物的屋顶来安装电信塔。

除该建筑物外,还存在许多类似的替代场所可供使用,且迁移至新地点所造成的业务中断成本很低。但是,拆卸电信塔并将其迁移和安装到相似场所而需要的成本构成并非不重大的惩罚。

在确定可强制执行期间时,应考虑的因素包括但不限于:

- 拆卸、迁移并在相似场所安装电信塔的成本;
- 电信塔的使用寿命(即,电信公司S预计在需要拆卸和更换电信塔前能使用该塔多长时间);及
- 移动行业的技术变革步伐(会影响电信塔预计能够满足电信公司S需求的时间长度)。

#### 示例 B — 零售商

零售商W签订零售店铺租赁协议。零售商W进行了不可拆卸的重大租赁资产改良。如果合同在不可拆卸的租赁资产改良的经济寿命结束前终止,零售商B将承受经济价值损失,这被视为并非不重大的惩罚。

在确定可强制执行期间时,应考虑的因素包括但不限于:

- 不可拆卸的租赁资产改良的经济寿命;及
- 搬迁成本,包括业务中断的成本。

### 示例 C — 总部办公室

从事创意产业的公司D为其主要工作人员租用办公室用作总部。租赁的办公室位于某个大城市的媒体产业区内的一个时尚场所。尽管存在许多可供选择的办公大楼,但它们都不临近当前的办公室。公司D未进行重大的租赁资产改良。

在确定可强制执行期间时,应考虑的因素包括但不限于:

- 建筑物的使用寿命;
- 预计搬迁成本;及
- 办公场所对主要工作人员的吸引力。

# 4 “合理确定”的界限

租赁期的确定沿用了《国际会计准则第17号》中的“合理确定”界限。

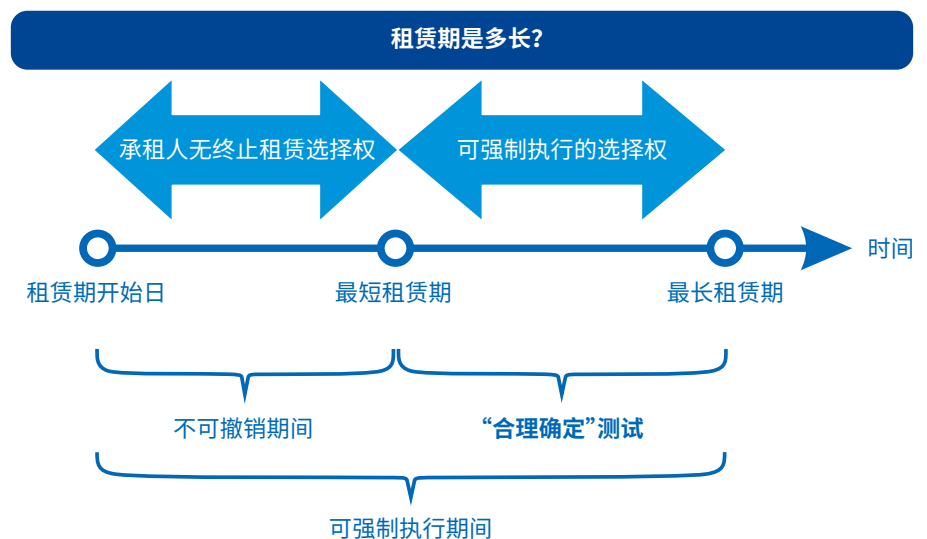
## 4.1

IFRS 16.18

### 概述

租赁期的长度在不可撤销期间与可强制执行期间两者之间的范围内。租赁期是指租赁的不可撤销期限，同时还应包括以下期间：

- 可选续租期间，前提是承租人合理确定将会续租；及
- 可选终止日期后的期间，前提是承租人合理确定不会提前终止租赁。



IFRS 16.BC157

“合理确定”的概念对于确定租赁期必不可少。

《国际财务报告准则第16号》并未对“合理确定”作出界定，因此企业在进行评估时没有明确的标准可以遵循。企业应考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权产生经济激励的所有相关事实和情况。





### 示例 10 — 带有简单续租选择权的租赁

租赁的初始期限为三年，承租人在此期间内无法终止租赁。在第3年和第6年的年末，承租人拥有再续约三年的合同权利。

在这种情况下，合同的不可撤销期间为三年，可强制执行期间为九年。如果在租赁期开始日可以合理确定承租人将在第3年和第6年的年末行使续租选择权，则租赁期为九年。

IFRS 16.BC157



### 《国际财务报告准则第16号》下的“合理确定”界限是否与《国际会计准则第17号》相同？

是。国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board, 简称“理事会”) 决定沿用《国际会计准则第17号》中的概念，即租赁期包括可选的期间，前提是合理确定承租人将行使续租 (或不终止租赁) 选择权使租赁涵盖这些期间。

理事会指出，企业在应用“合理确定”的概念时需作出判断，因此决定在《国际财务报告准则第16号》中提供更多应用指引，以帮助企业应用这一概念。理事会针对需考虑的事实和情况类型而提供的指引应能帮助企业识别相关因素，并降低企业仅为缩短租赁期而在合同中纳入非实质性中断条款 (使租赁期对承租人而言不具有经济合理性) 的风险。



### 《国际财务报告准则第16号》下的租赁期是否已发生变化？

一般情况下，未发生变化。《国际会计准则第17号》已要求承租人确定租赁期。但在《国际财务报告准则第16号》下，这项重要估计的重要性更加增强，并成为租赁负债计量的关键参数，因为它确定了哪些租赁付款额应被纳入租赁负债的计量。《国际财务报告准则第16号》还要求承租人在某些情况下重新评估租赁期 (参见第5章)，这将需要承租人予以密切关注。

## 4.2

IFRS 16.B37, B40

## 考虑因素

租赁准则提供了相关的考虑因素示例，以协助企业评估是否“合理确定”承租人将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权。对合理确定程度的评估是基于租赁期开始日的事实和情况，而非承租人的意愿。下表提供了对行使或不行使续租选择权或提前终止选择权产生经济激励的因素示例。

### 相关事实和情况的示例

#### 合同/市场

- 与市场价格相比, 任何下一个租期的租金水平
- 或有租金
- 续租和购买选择权
- 与终止租赁和签订新的替代租赁相关的成本
- 归还标的资产的成本

#### 资产

- 资产项目的性质(专门资产)
- 位置
- 是否能获得适合的替换资产
- 是否存在重大租赁资产改良

IFRS 16.B37, B40

在确定租赁期时, 企业应考虑对承租人行使续租选择权或不行使提前终止选择权产生经济激励的所有相关事实和情况。在评估承租人是否合理确定会行使续租选择权或不行使提前终止选择权时, 承租人以往使用特定类型资产(无论租赁或自有)的通常期限及其相关经济原因或许可以提供有用的信息。



#### 示例 11 — 承租人不能合理确定将行使续租选择权: 机器

IFRS 16.B37

承租人Y租用了一台已经使用了三年的机器。租赁的不可撤销期间为10年。承租人Y拥有在初始10年期结束后按市场租金进行续租的选择权, 每个选择权涵盖期间为12个月。

为确定租赁期, 承租人Y考虑了以下方面。

- 这台机器被用于制造某类飞机的零件, 承租人Y预计在完成改进机型的开发和测试工作前(耗时约10年), 这款机型将继续深受客户欢迎。
- 在承租人Y的制造工厂内安装这台机器以及未来安装替换机器所需的成本不重大。
- 承租人Y预计, 如果不对这台机器进行重大改动, 将无法在其他机型的制造过程中使用。
- 这台机器的剩余经济寿命为25年。

承租人Y指出, 如果不对这台机器进行重大改动, 预计在不可撤销的租赁期满后没有继续使用这台机器的商业理由。承租人Y还指出, 续租选择权的条款并未提供将超过机器改动成本的续租经济激励, 而安装适合新机型制造工艺的替代机器所需的预期成本较低, 不会对承租人Y改动和继续使用这台机器产生激励。

因此, 承租人Y的结论是, 不能合理确定将行使续租选择权, 因而租赁期仅包含为期10年的不可撤销期间。

IFRS 16.B37

**示例 12 — 承租人不能合理确定将行使续租选择权：仓库**

承租人E与出租人R签订为期五年的仓库租赁。该仓库并非专用仓库，且同一地理位置还有其他类似的仓库可供使用。

作为该五年期租赁合同的一部分，承租人E具有两次续租选择权，每次可续租五年。每次续租期间的租金将根据行使续租选择权当日的市场租金重新调整。如果承租人E不进行续租，也不会产生重大的搬迁费用。

根据以往记录，承租人E至少会租用仓库10年。此前租用的三个仓库分别使用了15年、10年和15年。

在这种情况下，承租人E和出租人R得出结论，认为承租人E不能合理确定将行使这两次的五年期续租选择权。

承租人E以往的仓库续租记录可能表明，对于合同包含的两次五年期续租选择权，它至少会行使第一次选择权。但是，本示例的情况并不表明承租人E存在合理确定将行使续租选择权的经济激励。

IFRS 16.B37

**示例 13 — 承租人合理确定将行使续租选择权：建筑物**

承租人X与出租人L签订租赁合同以租用一栋大楼。不可撤销期间为四年，承租人X拥有续租选择权，可按相同租金再续租四年。

为确定租赁期，承租人X考虑了以下因素。

- 预计同一地区的可比建筑物的市场租金将在八年的可强制执行期间内增长10%。于租赁期开始日，合同的租金反映了当前市场价格。
- 承租人X计划在同一地区至少经营10年。
- 建筑物的位置非常适合与供应商和客户建立关系。搬到同一地区的另一建筑物将会产生搬迁成本，而承租人X不太可能获得类似低于市场租金的优惠价格。
- 承租人X进行了不可拆卸的重大租赁资产改良，其估计经济寿命为八年。

承租人X的结论是，存在续租的重大经济激励。因此，它合理确定会行使四年期的续租选择权，并确定租赁期为八年。

IFRS 16.B37

**示例 14 — 承租人合理确定将行使续租选择权: 仓库**

修改示例12, 在搬入租赁仓库前, 承租人E进行了高昂且不可拆卸的重大租赁资产改良, 其经济寿命为15年。

在第5年和第10年的年末, 这些租赁资产改良仍对承租人E具有重大经济价值, 如果搬离仓库就无法收回其价值。

重大租赁资产改良的建造以及相关的经济因素, 为承租人E在合同允许的整个15年期间内继续使用该仓库提供了重大经济激励。相关经济因素包括, 如果承租人E在租赁资产改良的经济寿命(即第15年)结束前搬迁将会损失其重大经济价值的很大部分。

因此, 承租人E和出租人R的结论是, 合理确定承租人E将行使两次五年期续租选择权。

IFRS 16.B37

**示例 15 — 承租人合理确定仅行使一次续租选择权: 仓库**

再次修改示例12的情形, 该仓库属于高度专业化的设施, 同一地理区域内并无类似的仓库。在该地理区域内使用专业化仓库对于承租人E的核心业务至关重要。

但是, 由于存在重大的经济抑制因素(即建造成本高昂且需要大量时间), 承租人E并未建立自用的专业化仓库。此外, 若建立专用仓库, 将会吸引承租人E的竞争对手(通过租用出租人R的专用仓库)在此开展业务。

出租人R或其他公司不太可能在五年的不可撤销期间, 在同一地理区域内建造另一个合适的替代仓库。

在这种情况下, 承租人E和出租人R得出结论, 认为根据对相关经济因素的评估, 合理确定承租人E将会行使第一次的五年期续租选择权。

但是, 目前尚不清楚该专用仓库对承租人E10年后的业务是否仍至关重要。在该期间内, 新技术可能会使该仓库变得过时, 或者承租人E可能将进行业务搬迁。

因此, 承租人E和出租人R的结论是, 在租赁期开始日不能合理确定承租人E将行使第二次的五年期续租选择权。这是因为, 在租赁期开始日决定承租人E是否合理确定将行使第一次五年期续租选择权时所考虑的经济状况*可能会*持续10年; 但是, 租赁期开始日与第二次续租选择权的行使日之间的间隔较长(约10年), 这意味着不能*合理确定*10年后是否仍然存在相同的经济状况。

IFRS 16.B37, IU 11-19



### 存在不可拆卸的重大租赁资产改良是否会影响租赁期？

是。国际财务报告准则解释委员会在讨论可撤销和可续约租赁时，考虑了租赁期与不可拆卸的重大租赁资产改良的使用寿命之间的相互影响。

在评估是否能够合理确定将行使续租（或不终止租赁）的选择权时，企业应考虑对承租人产生经济激励的所有相关事实和情况。这包括在合同期内（已进行或计划进行）的重大租赁资产改良，它们在续租（或终止租赁）的选择权可行使时预期具有重大经济利益。

IFRS 16.A, B37, IU 11-19

IAS 16.56-57



### 《国际财务报告准则第16号》下的“合理确定”标准与《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》(IAS 16 Property, Plant and Equipment) 下的“预期可使用”标准有什么区别？

在根据《国际财务报告准则第16号》评估可选择的期间时，所依据的确定程度是“合理确定”；但在根据《国际会计准则第16号》确定使用寿命时，所依据的确定程度是“预期可使用”。因此，如果涉及的确定程度不同，可能会有观点认为，不可拆卸的租赁资产改良的使用寿命或许比相关资产的租赁期长。

在根据《国际会计准则第16号》确定不可拆卸的租赁资产改良的使用寿命时，企业应考虑“关于资产使用的法律或类似限制，如相关租赁的到期日”。资产的使用寿命“是以该资产对企业的预期效用来定义的”，并“可能比它的经济寿命短”。如果相关租赁的租赁期比租赁资产改良的经济寿命短，企业应考虑是否预计在租赁期满后继续使用租赁资产改良。如果企业预计不会在相关租赁的租赁期满后继续使用租赁资产改良，则将得出结论，认为租赁资产改良的使用寿命等于租赁期。

从理论上讲，对于上述标准可能会有不同的解读；但在实务中，这种情况比较罕见。很难找到这样一种现实的事实情况，即：承租人预计在可选择的期间内使用不可拆卸的租赁资产改良，但在考虑了《国际财务报告准则第16号》B37段至B40段列举的因素（参见第4.2节）之后，不能合理确定是否将在该可选择的期间内使用相关资产。

IFRS 16.B38, BC158



如果承租人必须在续租或终止租赁选择权与例如余值担保等另一合同特征之间作出选择, 应如何评估续租或终止租赁选择权?

续租或终止租赁的选择权可与一个或多个合同特征(例如余值担保)相结合。例如, 承租人无论是否行使续租选择权, 均保证向出租人支付最低数额现金或固定回报。在这种情况下, 出租人可保证取得至少与承租人在可选续租期间支付的款项相当的经济流入。

在这种情况下, 企业假设承租人合理确定将行使续租或不终止租赁的选择权。

IFRS 16.B34, B37



在确定可强制执行期间时所用的惩罚概念是否类似于在确定租赁期时所用的经济激励概念?

是。租赁准则B34段中的惩罚概念考虑的是更为广泛的合同的经济影响(包括续租或不终止租赁的经济激励), 而不仅仅是合同终止付款额(参见第3.4节)。放弃续租的经济激励——例如, 放弃不可拆卸的租赁资产改良的重大剩余经济价值——将会产生惩罚。因此, 如果任何一方存在“经济激励”而不会终止租赁(以避免承担并非不重大的惩罚), 则合同在可被终止之日以后仍可强制执行。

类似地, 在确定租赁期时, 企业应考虑对承租人行使或者不行使选择权产生经济激励的所有相关事实和情况, 评估承租人是否合理确定将行使续租选择权或者不行使终止租赁选择权。

因此, 尽管采用不同的措辞(“惩罚”与“经济激励”), 在确定可强制执行期间(和评估惩罚的重要程度)以及在确定租赁期(和应用“合理确定”的标准)时, 都应考虑类似的因素。因而:

- 当承租人根据租赁准则B37段得出结论, 认为能够合理确定将续租(或不终止租赁)时, 这通常表明承租人无法在不承担不重大惩罚的情况下终止合同。这是因为“合理确定”的标准要高于“承担的惩罚不重大”。
- 如果不存在租赁准则B34段下的并非不重大的惩罚(即: 不存在并非不重大的经济激励), 承租人通常会得出结论, 认为不能合理确定将会续租(或不终止租赁)。



#### 对于包含相同合同选择权的租赁,是否可能就租赁期得出不同的结论?

是。对于与不同租赁相关、但具有类似条款的选择权(例如,行权价格和标的资产的预期公允价值相同),可能会就承租人是否合理确定将行使续租选择权或不行使提前终止租赁选择权得出不同的结论,这取决于租赁的具体事实和情况。例如,以下因素可能会对分析产生影响。

- 距离选择权可行使的日期越遥远,就越需要令人信服的证据来表明承租人将行使相关选择权。这是因为对选择权可行使当天可能存在的经济状况和激励的估计准确性降低。相关估计包括但不限于标的资产的公允价值、适合的替换资产的可获得性以及税收环境。
- 标的资产的性质可能会对评估产生重大影响。取决于标的资产的性质,企业可能更难以预测资产的未来公允价值(例如,因为估计可能会出现大幅波动或受到技术不确定性的影响),或更难以预测是否可获得适合的替换资产。
- 标的资产的位置也可能会对迁移成本或替换资产的可获得性产生重大影响。例如,即便是两个相同的标的资产,如果一个被部署在偏远地区而另一个被部署在易于到达的地区,对迁移成本或替换资产的可获得性的考量也会迥然不同。
- 管辖相关租赁的司法管辖区可能会对有关法律法规的假设(包括税务后果)产生显著影响,从而影响对选择权的评估——例如,某些国家的法律法规可能比其他国家更为稳定和可预测。



#### 对于是否合理确定将行使某项选择权,承租人和出租人是否可能会得出不同的结论?

是。对于承租人是否合理确定将行使续租选择权或者不行使提前终止租赁的选择权,承租人和出租人可能会得出不同的结论。

由于信息不对称以及评估在本质上属于判断,承租人和出租人还可能会就租赁期得出不同的结论。对合理确定的评估是根据相关判断(例如标的资产对承租人的重要程度)和估计(例如标的资产的未来公允价值)作出的。此外,出租人不一定会熟悉承租人的具体事实和情况,这可能会导致不同的结论。

IFRS 16.B34–B35, B37, BC127, IU 11-19



### 当承租人和出租人均拥有终止租赁的权利,但只有一方将承担并非不重大的惩罚时,如何确定租赁期?

承租人将承担并非不重大的终止租赁惩罚,这一点将对租赁期产生影响;但是,仅是出租人将承担并非不重大的终止租赁惩罚,这一点本身不会对租赁期产生影响。

有关终止租赁的权利如何影响可强制执行期间的讨论,参见第3.3节。

#### 情景 1 – 合同双方均有权在未经另一方许可的情况终止租赁,但只有出租人的权利会产生并非不重大的惩罚

当出租人的终止租赁权利在承租人行使其终止租赁选择权同时或之后可行使,租赁期是以下期间中的较短者:

- 自租赁期开始日至出租人行使终止租赁选择权不再产生并非不重大的惩罚时;或
- 自租赁期开始日至承租人行使终止租赁选择权,以及在此之后承租人合理确定不会行使该选择权所涵盖的期间。

在这种情况下,即使可强制执行期间延长至当出租人行使终止租赁选择权不再产生并非不重大的惩罚时,根据租赁准则B37段,租赁期亦通常不包括承租人行使终止租赁选择权之后的期间。这是因为,如果不存在并非不重大的终止租赁惩罚,承租人不能合理确定会将租赁延长至可选的终止日期之后。

#### 情景 2 – 合同双方均有权在未经另一方许可的情况终止租赁,但只有承租人的权利会产生并非不重大的惩罚

如果承租人的终止租赁权利会产生并非不重大的惩罚,则无论出租人何时可行使其终止租赁的权利,租赁期是以下期间中的较短者:

- a. 自租赁期开始日至承租人行使终止租赁选择权不再产生并非不重大的惩罚时;或
- b. 自租赁期开始日至承租人行使终止租赁选择权(无论惩罚如何),以及在此之后承租人合理确定不会行使该选择权所涵盖的期间。

一般情况下,(b)等于或短于(a)。因此,企业通常不必同时计算(a)和(b)。



## 4.3

### 长青租赁

长青租赁是指每天、每周或每月自动续租的租赁，即第3.6节所述的可撤销租赁。对于这些租赁，一旦确定了可强制执行期间，应按照与其他所有其他租赁相同的方式来确定租赁期。这包括考虑承租人是否合理确定将行使一项或多项续租选择权。这项评估应根据对承租人行使续租选择权产生经济激励的所有相关事实和情况作出。

IFRS 16.B39

租赁的不可撤销期限越短，承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权的可能性就越高。这是因为不可撤销期限越短，获取替代资产的相关成本就可能相应越高。



#### 示例 16 — 未规定期限的租赁

出租人R将设备租赁给承租人E。合同并未规定租赁期限，承租人E可以随时将标的资产退回出租人R的所在场所，以此终止租赁。只要承租人E继续持有设备一天，它就要为使用该资产的权利而向出租人R支付固定费用。

租赁的不可撤销期间为一天，因为承租人E可以选择在第2天开始前将资产退回出租人R的所在场所。如果承租人E需在其业务经营中持续使用与标的资产类似的资产，则承租人E终止租赁（例如，将标的资产退回出租人R的所在场所）并签订新租赁（例如，识别另一项资产，签订另一份合同并培训员工使用另一项资产）所需的成本，可能会为承租人E在不可撤销期间结束后继续使用同一资产提供令人信服的经济理由——即租赁期或许超过一天。

IFRS 16.B37, B39



#### 长青租赁的“合理确定”评估有何不同？

没有不同。长青租赁确定租赁期的方式应与所有其他租赁相同，这意味着需考虑承租人是否合理确定将行使一项或多项可用的续租选择权。

确定承租人是否合理确定将行使长青租赁中的续租选择权可能需要作出重大判断。一般而言，租赁的不可撤销期间越短，承租人行使一项或多项续租选择权的可能性就越高。这是因为在许多情况下，企业可能无法不断替换租赁资产。

例如，如果承租人按月租赁一台施工设备，并预计在为期18个月的项目期间内需要使用一台基本类似的设备，则承租人可能存在续租的重大经济激励，不会在整个项目期间内不断替换设备。

IFRS 16.A, B37, B39

IFRS 16.A, B39



### 长青租赁是否总能符合短期租赁豁免的条件？

否。短期租赁是指，在租赁期开始日租赁期为12个月或更短期间的租赁。对于可能符合短期租赁及相关豁免条件的租赁，承租人需对租赁期进行评估。短期租赁可能包括长青租赁——即以日、周或月为基础的租赁。

# 5

# 重新评估

重新评估租赁期将导致资产和负债波动。

## 5.1

IFRS 16.20

### 概述

在租赁期开始日之后的特定情况下，承租人应重新评估其是否能够合理确定将行使续租选择权或者将不行使提前终止租赁选择权(参见第5.2节)。

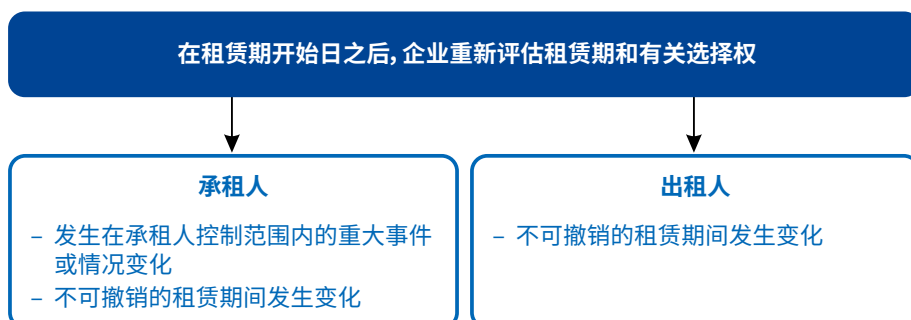
重新评估确定租赁期时的关键估计和判断这一规定给财务报表带来波动性。

仅当发生下列重大事件或重大情况变化时，承租人才应重新评估租赁期：

- 重大事件或重大情况变化在承租人控制范围内；以及
- 重大事件或重大情况变化影响了承租人是否能够合理确定将行使该等选择权。

IFRS 16.21

此外，如果不可撤销的租赁期间发生变化，则承租人和出租人应修改租赁期(参见第5.3节)。



如果租赁期发生变化，承租人应采用修改后折现率重新计量租赁负债，并通常会对使用权资产作出相应调整(参见第5.4节)。

如果发生不作为单独合同进行会计处理的租赁修改，有关其租赁期重新评估的更多讨论，参见毕马威出版物[Lease modifications](#)(《租赁的修改》)。

## 5.2

IFRS 16.BC185(b), BC186

IFRS 16.B41

## 承租人重新评估续租选择权和终止租赁选择权

在每一报告日，承租人无需就单纯的市场条件或情况变化重新评估续租和终止租赁选择权；而是应运用判断，确定是否发生了触发重新评估的重大事件或重大情况变化。

租赁准则提供以下示例说明发生的重大事项和重大情况，该等重大事项和重大情况在承租人控制范围内，并可能改变承租人对是否能够合理确定将行使或不行使续租选择权和终止租赁选择权的评估结果：

- 在租赁期开始日承租人未预计到的重大租赁资产改良，如果在可行使续租选择权、终止租赁选择权或购买标的资产选择权时，承租人预期该等改良将具有重大经济利益；
- 在租赁期开始日未预计到的标的资产重大改动或定制化调整；
- 标的资产开始用于转租赁，而转租期超出之前确定的租赁期；以及
- 承租人作出的与行使或不行使选择权直接相关的经营决策——例如，决定续租一项互补性资产，处置一项可替换资产或处置包含使用权资产的业务部门。



### 示例17 — 租赁资产改良与重新评估租赁期

零售商W从业主L租赁一家店铺。

该租赁不可撤销的租赁期间为五年，零售商W可再续租五年，即租赁的潜在最长期间为10年。

#### 租赁期开始日的初始评估

在租赁期开始日，零售商W评估其不能合理确定将行使续租选择权，因而确定租赁期为五年。

#### 后续重新评估是否确定将行使选择权

在租赁的第3年，零售商W进行了重大品牌重塑——改变其品牌标识、配色方案和目标市场。此时零售商W安装了重大租赁资产改良，包括安装店铺招牌、货架和其他品牌标记材料。根据在其他店铺的经验，零售商W认为这些材料安装后的使用寿命为10年，且不能重新用于其他店铺，因为拆除时将会损坏。

零售商W指出，安装这些租赁改良材料是自己作出的决定，进行租赁改良是其续租具有重大经济激励的证据。零售商W更新其总体评估，认为现在可合理确定将会续租。

因此，零售商W重新评估租赁期，确定剩余租赁期为七年。零售商W采用修改后折现率重新计量租赁负债，对使用权资产作出等额的调整。

IFRS 16.B37(b)

**示例18 — 终止租赁选择权:重新评估是否合理确定将不行使选择权**

承租人B签订一项为期10年的租赁合同,租赁一栋办公楼的一层。

租赁合同未规定续租选择权,但承租人B有权在第5年后提前终止租赁,但需要支付相当于三个月租金的罚款(25,000)。

年租赁付款额为每年固定100,000。

在租赁期开始日,该办公楼是全新的,并且在周边商业园区的办公楼中处于技术领先水平,上述租赁付款额与市场租金水平相符。

**租赁期开始日的初始评估**

在租赁期开始日,承租人B认为能够合理确定不行使提前终止租赁选择权,因此其租赁负债不应包括提前终止租赁时需支付的罚款,并确定租赁期为10年。

**后续重新评估是否确定将行使选择权**

在租赁的第4年,承租人B将业务的某一重要组成部分出售,并裁员50%。

在第4年末,符合承租人B裁员后需求的该商圈内有类似办公楼,从第6年起可供租赁,年付款额为55,000。承租人B估计搬迁员工的成本为40,000。

承租人B认为这一情况变化是重大的,在其控制范围之内,且影响是否仍能够合理确定将不行使终止租赁选择权。

为评价是否仍能够合理确定将不行使终止租赁选择权,承租人B对未来现金流量作出以下比较。

第X年	现有租赁( '000)	新租赁( '000)
6	100	120*
7	100	55
8	100	55
9	100	55
10	100	55
<b>合计</b>	<b>500</b>	<b>340</b>

\* 计算方式:年租赁付款额(55) + 罚款(25) + 搬迁成本(40) = 120。

承租人B对当前不提前终止租赁是否仍然具有经济激励作出总体评估,包括考虑搬迁至较小办公场所节约的成本。

由于搬迁至较小办公场所节约的成本远超提前终止租赁支付的罚款,承租人B在第4年末得出以下结论,即不再能够合理确定第5年末将不行使提前终止租赁选择权。为简化处理,本示例不考虑货币的时间价值,但在实务中承租人B作出评估时应予以考虑。

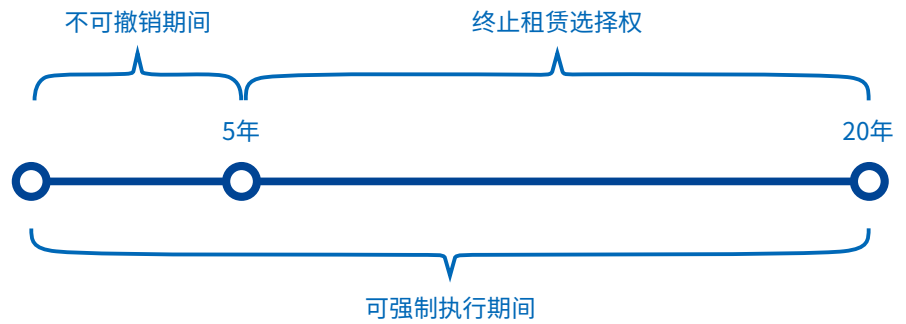
承租人B将提前终止租赁罚款(25,000)纳入其租赁付款额,并确定剩余租赁期减至一年。

承租人B采用修改后折现率重新计量租赁负债,并对使用权资产作出相应调整。但是,如果对租赁负债的调整金额超过使用权资产的账面金额,则承租人B在重新计量使用权资产时,将其减记至零,超出的金额计入损益。

IFRS 16.20–21, BC185(b), BC186



### 示例19 — 承租人终止租赁选择权:重新评估是否合理确定将不行使选择权:管理层持续监控



零售商X(承租人)签订多家零售店铺租赁合同,其中包括下列条款。

- 可强制执行期间为20年。
- 不可撤销期间为五年。
- 四年半后承租人X可提前六个月通知终止各项租赁。

#### 租赁期开始日的初始评估

在租赁期开始日确定租赁期,承租人X评估是否能够合理确定将不行使终止租赁选择权。

#### 后续重新评估是否将不行使终止租赁选择权

在后续期间,承租人X持续监控各店铺的交易情况。如果不存在不利迹象(例如店铺交易仍符合初始预期),则承租人X继续将店铺的经营规划远景重新设定为即日起五年。

单独来看,交易继续处于预期水平和重新设定经营规划远景本身不会触发租赁期重估。因此,在每一报告日承租人X不应自动将剩余租赁期滚动重设为五年。但是,承租人X应评估租赁的不可撤销期间是否发生变化,或存在重新评估租赁期的其他触发事件。

IFRS 16.20



### 必须重新评估租赁期造成哪些影响？

《国际财务报告准则第16号》要求承租人根据是否发生在承租人控制范围内的重大事件或重大情况变化重新评估租赁期，这是相比《国际会计准则第17号》的一项重要变化。企业再也不能仅在租赁期开始日计算租赁摊销计划表，然后在每一报告日不做额外考量就将计划表前推。

相反，在每次报告时企业需考虑，自上一报告日以来是否发生一个或多个触发事件，要求企业重新评估其关键判断并重新计量租赁余额。

在必须时对租赁期间进行重新评估将向财务报表使用者提供更多最新信息，但同时将给报告的资产和负债带来新的波动性，从而可能影响企业准确预计和预测未来经营成果的能力。企业对于租赁会计处理投入的额外资源将不仅关注租赁期开始日，还将关注各个报告日之间的期间。

企业可能需要应用重大判断，以确定相关因素是否发生变化，或承租人将行使或不行使续租选择权或终止租赁选择权的经济激励是否发生变化。企业可能需要确定识别重新评估触发事件的指标，以确保一致应用判断。

在某些情况下，承租人重新评估关键判断可能对于财务状况表、损益及其他综合收益表中确认的租赁金额具有重大影响。

IFRS 16.20, B41, BC156(b)



### 对经济活动造成重大影响的事件(例如新冠肺炎疫情)是否会触发续租选择权或终止租赁选择权的重新评估?

对经济活动造成重大影响的事件(例如新冠肺炎疫情)可能打乱企业经营、供应链和生产线,这将进而影响承租人是否具有行使或不行使续租选择权或终止租赁选择权的经济激励。

但是,需要指出的是新冠肺炎疫情本身并非触发租赁重新评估的事件。相反,重点在于企业针对这些事件造成的不确定性可能采取举措将影响其租赁合同。

企业可能需要重新评估包含续租和终止租赁条款的租赁合同,以确定租赁期是否因企业采取的举措而发生任何变化。这意味着尽管新冠肺炎疫情不是触发事件,但是企业的举措可能会触发租赁期的重新评估。租赁期的变化可能对租赁资产和负债的账面金额产生重大影响。

在识别触发该等选择权重新评估的重大事件或重大情况变化时,承租人应当运用判断,谨记该等事件或情况变化应在其控制范围内并反映所采取的举措,而不仅是管理层意图的变化。然后企业应考虑当前经济激励的影响,以确定是否能够合理确定将行使或不行使各选择权。

例如,某零售商得出以下结论,即:为执行就新冠肺炎疫情而制定的修改后商业计划所采取的举措,将触发对其店铺租赁续租选择权的重新评估(例如,关闭一家店铺的举措可能对承租人是否将续租另一店铺具有直接影响)。在发生触发事件后,评估是否能够合理确定行使店铺租赁续租选择权时,零售商应考虑重新评估日存在的经济激励。

IFRS 16.20, BC185(b)



### 是否允许承租人根据不在其控制范围内的事件或情况变化重新评估租赁期?

否。《国际财务报告准则第16号》要求,仅当重大事件或重大情况变化在承租人控制范围内时,承租人才能够重新评估是否能够合理确定将行使选择权。租赁准则的结论基础对此作出强调。

例如,承租人D从出租人E租入一家零售店铺,不可撤销期间为五年,拥有两个五年续租选择权,均是按市场租金水平续租。在租赁期开始日,承租人D得出结论,认为不能合理确定将行使任何一个五年续租选择权。因此,于租赁期开始日确定租赁期为五年。



在五年租赁期的第三年末，建筑物周边区域宣布进行大规模整修。预计整修将显著提高该区域的客流量，从而预计会大幅影响零售店铺将产生的收入。

在本例中，承租人D不应重新评估租赁期，因为与该建筑物相关的重大事件和情况变化不在其控制范围内。

不在承租人控制范围内的市场性因素就其单独而言不会触发租赁选择权重新评估。但是，如果承租人D在第五年末通知出租人E其将行使续租选择权，则该举动将造成不可撤销期间发生变化，因而承租人D将修改租赁期（参见第5.3节）。



#### 触发资产减值的事件是否会自动触发承租人重新评估租赁期？

否。只有在承租人控制范围内的重大事件或情况变化才会触发租赁期的重新评估。市场性因素的变化就其单独而言不会触发租赁期的重新评估。

《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36 *Impairment of Assets*) 下的资产减值触发事件可能仅为市场性因素，且不在企业的控制范围内，其中包括市场价值显著下降、对经济环境造成不利影响等示例。

因此，触发资产减值的事件可能会、也可能不会触发租赁期的重新评估，这具体取决于该事件的性质。

#### 触发租赁期重新评估的减值迹象示例

承租人使用标的资产的范围或方式发生重大变化属于触发减值的事件。因为该等事件是在承租人控制范围内的行为，所以还将导致承租人重新评估是否合理确定将行使续租选择权。

#### 不触发租赁期重新评估的减值迹象示例

某零售店铺位置业绩不佳属于不在承租人控制范围内的市场状况。这是一种减值迹象，但就其单独而言并非可触发承租人重新评估租赁期的事件。如果承租人未采取行动（例如搬出零售店铺），则无需重新评估租赁期，但可能需要确认减值损失。



### 签订租赁期长于主租赁剩余租赁期的转租赁合同是否会触发重新计量原租赁？

是。双方可能签订转租赁合同，其中转租赁的不可撤销期间或转租赁期间（即包括一个或多个可选择的期间）超过主租赁的租赁期。由于签订转租赁合同的行为属于在中间出租人控制范围内的重大事件，中间出租人应重新评估主租赁的租赁期。这将导致主租赁的租赁期等于或超过转租赁的租赁期。如果这种情况表明主租赁的租赁期发生变化，则将触发中间承租人对主租赁下的租赁负债进行重新计量。

IFRS 16.20–21



### 如果承租人重新评估是否合理确定将行使选择权，此时出租人是否必须重新评估租赁期？

否。仅当如《国际财务报告准则第16号》第21段所述不可撤销的租赁期间发生变化时，出租人才应重新评估租赁期和重新计量租赁付款额。相比之下，第20段要求在其他情况下重新评估，但仅适用于承租人。

理事会希望尽量减少对《国际会计准则第17号》下出租人会计处理的变更。根据租赁准则，出租人通常应在租赁期开始日确定租赁期，除非合同变更，否则不重新评估租赁期。《国际财务报告准则第16号》对租赁修改的出租人会计处理提供详细指引（参见毕马威出版物 [Lease modifications](#)（《租赁的修改》））。

根据我们的经验，对于何时发生造成承租人重新评估是否合理确定将行使续租权或终止租赁选择权的事件或情况变化，出租人可能通常难以作出评估，因为该等事件或情况变化基本上与承租人的经济激励变化相关。

## 5.3

IFRS 16.21

### 不可撤销的租赁期间发生变化

如果不可撤销的租赁期间发生变化，则企业应修改租赁期。这一规定适用于承租人和出租人。例如，在下列情况下，不可撤销的租赁期间将发生变化：

- 承租人行使选择权，该选择权在之前企业确定租赁期时未考虑；
- 承租人不行使选择权，该选择权在之前企业确定租赁期时已考虑；
- 发生某些事件，根据合同规定承租人有义务行使选择权，而该选择权在之前企业确定租赁期时未考虑；或者
- 发生某些事件，根据合同规定禁止承租人行使选择权，而该选择权在之前企业确定租赁期时已考虑。

IFRS 16.21



#### 示例20 — 不可撤销期间发生变化的日期

承租人L从出租人R租入一家零售店铺。租赁的不可撤销期间为10年, 包括一个五年期的续租选择权。如果希望行使续租选择权, 承租人L应在租赁的第九年末之前通知出租人R。在租赁期开始日, 承租人L认为不能合理确定将行使续租选择权, 因而将租赁期确定为10年。

由于租赁期开始日未预料到的原因, 该零售店铺位置的业绩优于预期。在租赁的第七年, 承租人L确定将行使续租选择权。但是承租人L决定, 直到应当通知时(即在第九年末)才通知出租人R。

在这种情况下, 优于预期的交易业绩属于市场性因素, 就其单独而言不会触发租赁期重新评估。因此, 仅当承租人L正式通知出租人R将续租时(即第九年末), 承租人L才应重新评估租赁期。

IFRS 16.21, BC184, BC187



#### 如果不可撤销期间只能在租赁期开始日后才固定下来, 企业是否应重新评估租赁期?

如果该固定期间与初始估计不同, 则应重新评估。

如第二章所述, 如果租赁的不可撤销期间在租赁期开始日不固定, 则企业应估计不可撤销期间。在这种情况下, 我们理解, 当租赁的不可撤销期间固定下来且与初始估计不同时, 企业应重新评估租赁期。

我们认为, 不更新租赁期可能造成与直觉相悖的会计处理结果。例如, 出租人可能将租赁收入(对承租人而言为租赁费用)计入与租赁不可撤销期间不相关的期间。

## 5.4

IFRS 16.30(b), 36(c), 39-40

### 承租人重新计量

租赁期开始日之后，若租赁期发生变化，承租人应采用修改后租赁付款额和修改后折现率重新计量租赁负债。

承租人调整使用权资产的账面金额以重新计量租赁负债。但是，如果使用权资产的账面金额已减至零，而租赁负债仍需进一步减计，则承租人应将重新计量的剩余金额计入损益。



#### 示例 21 — 承租人重新计量与租赁期评估变化的会计处理

承租人E就办公场所的使用权与出租人R签订不可撤销期间为五年的租赁合同。承租人E拥有将该五年租赁再续租五年的选择权。年租赁付款额固定为1,000，年末支付。续租期租金同样为每年1,000。承租人E的增量借款利率为5%。

##### 在租赁期开始日评估是否能够合理确定

在租赁期开始日，承租人E得出不能合理确定将行使续租选择权的结论。这是因为附近有类似办公楼按类似租金可供租赁，且重新安置成本较低。因此，租赁期仅由五年不可撤销期间组成。所以，承租人E将租赁负债确认为4,330<sup>(1)</sup>。

在租赁期开始日，预计租赁负债和使用权资产摊销如下。

第X年	租赁负债				使用权资产		
	开始日	租赁付款额	利息	结束日	开始日	折旧	结束日
1	4,330	(1,000)	217	3,547	4,330	(866)	3,464
2	3,547	(1,000)	177	2,724	3,464	(866)	2,598
3	2,724	(1,000)	136	1,860	2,598	(866)	1,732
4	1,860	(1,000)	93	953	1,732	(866)	866
5	953	(1,000)	47	-	866	(866)	-

**注释**

1. 计算方式： $\frac{1,000}{1.05} + \frac{1,000}{1.05^2} + \frac{1,000}{1.05^3} + \frac{1,000}{1.05^4} + \frac{1,000}{1.05^5}$

##### 重新评估是否能够合理确定

在租赁的第三年末，承租人E进行了不可拆除的重大租赁资产改良，预计使用寿命为七年。该决定在承租人E的控制范围内，属于重大情况变化。承租人E评估认为，其当前具有行使续租选择权的重大经济激励。

因此承租人E得出结论认为当前合理确定将行使续租选择权，从而在第三年末剩余租赁期确定为七年。

IFRS 16.40

### 重新计量租赁负债和使用权资产

由于重新计量租赁负债源于租赁期变化,因此承租人E应当对租赁采用重新计量日(即第三年末)确定的折现率。承租人E在第三年末的增量借款利率为6%。承租人E采用第三年末的修改后折现率6%,将租赁负债从1,860重新计量至5,582<sup>(2)</sup>,并将使用权资产从1,732调整至5,454<sup>(3)</sup>,会计分录如下所示。

	借	贷
使用权资产	3,722	
租赁负债		3,722
第3年末计量负债		

预计租赁负债和使用权资产将摊销/折旧如下。

第X年	租赁负债				使用权资产		
	开始日	租赁付款额	利息	结束日	开始日	折旧	结束日
4	5,582	(1,000)	335	4,917	5,454	(779)	4,675
5	4,917	(1,000)	295	4,212	4,675	(779)	3,896
6	4,212	(1,000)	253	3,465	3,896	(779)	3,117
7	3,465	(1,000)	208	2,673	3,117	(779)	2,338
8	2,673	(1,000)	160	1,833	2,338	(779)	1,559
9	1,833	(1,000)	110	943	1,559	(779)	780
10	943	(1,000)	57	-	780	(780)	-

**注释**

2. 计算方式:  $\frac{1,000}{1.06} + \frac{1,000}{1.06^2} + \frac{1,000}{1.06^3} + \frac{1,000}{1.06^4} + \frac{1,000}{1.06^5} + \frac{1,000}{1.06^6} + \frac{1,000}{1.06^7}$

3. 计算方式: 1,732 + 3,722

## 6

## 实务应用问题

## 6.1

## 集团内部公司间的租赁

根据国际财务报告准则 (IFRS® Standards)，关联方交易按照相关准则的规定进行会计处理。但是，关联方之间的交易并非总是存在书面记录，从而造成某些特定的问题 (例如集团内部不同公司间的安排)。

例如，一家企业可能占用集团内部另一家公司的一栋建筑，但对此安排几乎或完全没有正式的书面记录。双方还可能不存在被识别为租赁付款额的应付金额，而是每年支付“管理费”或类似费用。如果占用建筑物的企业认为该等安排属于集团内部公司间租赁，那么关键问题在于如何确定其租赁期。

按照《国际财务报告准则第16号》，无论交易对方是否为关联方，企业均应以同样的方式确定可强制执行期间，即：基于合同和适用的法律法规评估可强制执行的权利和义务。



## 示例 22 — 未签订合同的集团内部租赁

母公司Y所有的一栋建筑被子公司Z占用。

子公司Z已占用整栋建筑10年，并在可预见的未来预计仍将继续占用。

- 子公司Z为使用该建筑每年向母公司Y支付一笔费用。
- 母公司Y每年确定一笔年度使用费。
- 母公司Y和子公司Z双方未签订书面协议。



在本示例中，母公司Y和子公司Z应评估双方之间是否存在合同；若存在合同，则评估其中是否包含租赁。

在评估双方之间是否存在合同时，母公司Y和子公司Z应考虑所有相关证据，包括：

- 董事会会议纪要和通信函件中对该安排的记录；
- 子公司Z长期占用该建筑的情况；
- 母公司Y收取、子公司Z支付占用该建筑的费用惯例；
- 如果该安排终止，母公司Y或子公司Z可能需承担的惩罚；以及
- 所属司法辖区内，对一方占用另一方所拥有的建筑物产生的权利和义务作出规定的相关法律法规。



### 如何确定在集团内部不同公司间不动产租赁的可强制执行期间？

《国际财务报告准则第16号》未就关联方提供特别指引。因此，无论合同是与非关联方签订还是与关联方签订，可强制执行期间和租赁期均应按相同的方式确定。

但是，关联方交易可能造成其他的困难，例如缺乏书面记录等。

例如，母公司按下列条款向其子公司出租土地。

- 书面合同有效期12个月，不包含续租选择权。
- 子公司将使用该土地建造一座使用寿命为30年的工厂。

在确定可强制执行期间时，母子公司均还应考虑超出12个月书面协议的事实和情况，其中包括：

- 是否存在对12个月之后期间的各方权利和义务作出规定的相关法律法规，例如，法律是否允许12个月后母公司可以不续租，要求子公司搬离而不用承担惩罚？
- 如果母子公司均知悉建造该工厂和延长合同期的意图，签订为期12个月合同的经济理由是什么？
- 是否存在书面协议之外、构成强制性权力的其他来源，例如，双方之间的口头协议、书面沟通或其他形式的声明（例如支持函）？
- 如果12个月不续租，建造的工厂将如何处理，对工厂的使用寿命和折旧期会造成什么影响？
- 原始租赁期开始日后，是否就续租相关条款和条件进行谈判？

事实和情况可能提供证据表明租赁在原不可撤销期间结束之后可强制执行。企业需运用判断评价可强制执行期间，在某些情况下寻求法律意见以确定强制性权利可能是恰当的。

## 6.2

IFRS 16.A

### 非连续使用期间

“使用期间”是指某项资产被用于履行与客户之间的合同的总期间，包括所有非连续期间。因此，应按照总使用期间（即非连续期间的总和）评估租赁期。

在包括非连续使用期间的租赁中，我们理解，承租人应按直线法在资产使用的非连续期间对使用权资产进行折旧。但是，我们认为，承租人应在从租赁期开始日至租赁期结束的整个期间内对未偿还租赁负债计提利息费用，而不仅是在构成租赁期的非连续期间计提。



#### 示例23 — 使用期间：非连续期间

足球队V拥有从每年9月至次年5月在其赛季期间独家使用某特定场馆的权利，合同有效期为10年。每年6月至8月，场馆所有者使用该场馆举办音乐会和其他活动。

在本示例中，使用期间由90个非连续期间组成，因为在10年合同期间V每年能够使用场馆九个月。场馆所有者在每年的其余月份使用场馆不妨碍合同构成租赁合同（前提是符合租赁定义的其他方面）。



#### 示例24 — 租赁期：非连续期间

继续示例23，如果足球队V和场馆所有者均不能未经另一方许可在10年期满前终止租赁且无需承担并非不重大的惩罚，则租赁期为90个月，即非连续使用期间的总和。

我们认为，足球队V应在使用期间内（即从每年的9月至次年5月）按直线法对使用权资产进行折旧，在未使用标的资产时（即每年的6月至8月）不确认折旧。

但是，我们认为，足球队V应在从租赁期开始日至租赁期结束的整个期间内对未偿还租赁负债计提利息费用，而不仅仅是纳入租赁期的非连续使用期间内计提。





### 当使用期间包含非连续期间时，是否适用短期租赁豁免？

是，前提是租赁不包含承租人购买标的资产的选择权。如果该等非连续期间总计等于或少于12个月，则租赁为短期租赁，符合承租人短期租赁确认豁免的条件（如果承租人选择适用豁免）。

例如，如果某零售商签订为期三年的租赁协议，在合同期间每年10月、11月和12月租赁一家商场的的一个店铺，则租赁期为九个月，零售商可以选择适用短期租赁豁免。

## 6.3

IFRS 16.A, B36

## 租赁期开始日

租赁期于出租人将标的资产提供给承租人使用时（即租赁期开始日）开始。其中包括租赁期开始日后出租人向承租人提供的任何免租期。



### 示例25 — 租赁期：识别租赁期开始日

公司B从出租人C租入一个零售店铺。2020年4月1日出租人C向公司B提供零售店铺使用。

公司B不必支付4月、5月和6月的租金，之后租金按季度提前支付，首次租金应于7月1日支付。

虽然2020年4月1日出租人C已向公司B提供零售店铺使用，但公司B选择在开张前对店内进行定制和装修，以使其设计和品牌呈现与公司B的其他店铺一致。公司B于2020年5月1日（即其承包商可对该零售店铺自由开工的最早日期）开始定制工作。公司B于2020年6月1日开业迎宾。

在本示例中，租赁的租赁期开始日为2020年4月1日。这是因为出租人C在该日已向公司B提供零售店铺使用。

## 6.4

IFRS 16.9

## 永久安排

企业可能与另一企业达成允许其长期使用某一项资产的安排。在某些情况下，这样的安排可能是永久性的；其他情况下，可能包含预计承租人将行使的多次续租选择权。

由此将产生永久安排事实上是否为租赁，以及若为租赁，企业可能如何确定租赁期等问题。



### 永久安排是否符合租赁定义？

否。这是因为租赁是指，让渡在一段指定期间内控制已识别资产使用的权利以换取对价。我们理解，“永久”并非在识别租赁时所指的一段指定期间。因此我们认为，永久安排不具备租赁的本质特征，即：因为永久安排未让渡在一段指定期间内使用标的资产的权利，所以不符合租赁的定义。相应地，我们认为，永久安排实际上是对资产的一种永久持续的所有者权益。

例如，某个土地所有者可能赋予一家电力公司在其土地上永久铺设管线的权利。因为该安排是永久性的，与一段指定期间无关，所以尽管符合租赁定义的其他方面，但该安排不构成租赁。



### “永久”安排与“无明确期限”安排有何区别？

永久安排是永久持续的安排，因此类似于所有者的一项权益。

“无明确期限”安排是可按逐个期间续租的安排或一直持续至被取消的安排，因而也被称为“长青”安排。在这种情况下，虽然使用期间可能不确定，具有相当程度的估计不确定性，但其安排并非永久性安排。如果符合租赁定义的其他方面，这种类型的安排构成租赁（参见第4.3节）。

## 7

## 披露

承租人和出租人需要披露重要的会计判断,以及会计政策应用的变更。

## 7.1

IFRS 16.51, 89, BC215–BC216, BC251–BC252

IFRS 16.53–57, 90–91, BC217

## 概述与一般披露目标

《国际财务报告准则第16号》规定了承租人和出租人的总体披露目标,即承租人和出租人应披露为财务报表使用者评估租赁对主体财务状况、财务业绩和现金流量的影响提供依据的信息。

理事会认为,承租人和出租人应披露特定信息项目(若重要),以实现披露目标。例如:

- 承租人应披露使用权资产、与租赁相关的费用和现金流量的定量信息;以及
- 出租人应披露经营租赁的租赁收入信息;以及融资租赁的销售利润或损失、融资收益及与可变租赁付款额相关的收入。

对于租赁准则的披露说明,参见毕马威[Guide to annual financial statements – Illustrative disclosures](#)(《年度财务报表指南——披露范本》)(2019年9月版)。



#### 为何《国际财务报告准则第16号》要求承租人和出租人重视披露目标而非固定的核对表?

理事会希望通过增加一般披露目标完善对披露规定的解释和实施,使其成为承租人和出租人评估其租赁披露的总体质量和信息价值是否充分的基准。

承租人和出租人还应运用重要性概念确定应予披露的信息。因此,我们理解,必需披露的信息看来可能少于或多于租赁准则所述(取决于个别情况)。这与理事会的披露动议项目总体方案一致。

《国际财务报告准则第16号》包含承租人确定是否应披露额外定量和定性信息的具体考虑事项,并列举多种披露示例。类似考虑事项也适用于出租人。但是,租赁准则对出租人额外披露的指引与对承租人的指引相比较为有限。

IFRS 16.BC215–BC216

IFRS 16.59, 92, B48–B52

## 7.2

IFRS 16.59, 92

IFRS 16.59, BC224–BC225

IFRS 16.59(b), BC224

IFRS 16.51, 59

IFRS 16.59(b)(ii), B50, IE10 Ex.23

## 企业特定的定性和定量披露

为实现披露目标，除一般披露要求外，承租人和出租人还应披露关于租赁活动的额外定性和定量信息。

很多租赁包含更复杂的特征，比如终止租赁选择权和续租选择权。在某些情况下这些特征尤其复杂或较为独特。租赁准则要求披露为实现披露目标必需的重要的企业特定信息。确定具体情况下最相关和最有用的披露应运用判断。



### 承租人可能应披露哪些额外定量信息？

承租人可能应披露有助于财务报表使用者评估承租人未纳入租赁负债计量的潜在未来现金流量的信息，例如，因不能合理确定将行使续租选择权和合理确定将行使终止租赁选择权而面临的敞口。



### 企业额外特定信息披露示例

下文节选自[Guide to annual financial statements – Illustrative disclosures](#) (《年度财务报表指南——披露范本》) (2019年9月版)。

#### 承租人租赁

本集团租赁仓库和工厂设施。该等租赁通常为10年，包含到期后续租的选择权。每五年重新谈判租赁付款额，以反映市场租金水平。部分租赁规定根据当地物价指数变动支付额外租赁付款额。对于某些租赁，集团不得达成任何转租赁安排。

#### 续租选择权

部分不动产租赁包含本集团可行使的续租选择权，本集团可在不可撤销合同期间届满前至多一年行使续租选择权。在可行的情况下，本集团设法将续租选择权纳入新租赁以提供经营灵活性。拥有的续租选择权只能由本集团而不能由出租人行使。本集团在租赁期开始日评估是否合理确定将行使续租选择权。如果发生在其控制范围内的重大事件或重大情况变化，本集团重新评估是否合理确定将行使该等选择权。

本集团估计，假如行使续租选择权，潜在未来租赁付款额将造成租赁负债增加120。

IFRS 16.90-91

IFRS 16.92(a)

IFRS 16.92(a)

**出租人租赁**

本集团出租由其自有商业地产和租赁房地产组成的投资性房地产。除融资租赁外，所有租赁均从出租人角度分类为经营租赁。本集团将融资租赁分类为融资融资租赁。

**融资租赁**

2019年，本集团将一栋列报为使用权资产——不动产、厂房和设备的建筑物用于融资租赁。

**经营租赁**

本集团出租其投资性房地产。该等租赁被分类为经营租赁，因为其没有转移与资产所有权相关的几乎所有风险和报酬。

## 7.3

IAS 1.117-133

## 《国际会计准则第1号》的披露要求

除《国际财务报告准则第16号》规定的具体披露要求外，企业还应考虑其他准则的披露要求。例如，《国际会计准则第1号——财务报表的列报》(IAS 1 *Presentation of Financial Statements*) 要求披露以下信息：

- 重大会计政策，包括编制财务报表所使用的（多项）计量基础，以及其他与理解财务报表相关的会计政策；
- 应用企业会计政策过程中管理层作出的判断，以及对财务报表中确认金额具有最重大影响的判断；以及
- 关于在报告日有关未来所作的假设和估计不确定性的其他主要来源的信息，且这些假设和不确定性来源存在可能导致下一财务年度内资产和负债账面金额出现重大调整的重大风险。

**确定租赁期时所作判断示例**

IFRS 16.A, 19, B34, B37

在应用企业会计政策时，管理层作出的若干判断可能对财务报表中确认的金额具有重大影响。企业应披露具有最重大影响的判断。确定租赁期时所作判断示例包括：

- 评估可强制执行期间考虑的经济惩罚，即适用《国际财务报告准则第16号》B34段时的判断；以及
- 承租人是否合理确定将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权，即考虑产生《国际财务报告准则第16号》B37段所述经济激励的因素时的判断。

## 7.4

## 《国际会计准则第8号》的披露要求 —— 《国际财务报告准则第16号》B34段对“惩罚”解释的变化

IFRS 16.B34, BC127, IU 11-19

如第3.4节所述，国际财务报告准则解释委员会讨论了“惩罚”的解释，认为在适用《国际财务报告准则第16号》B34段和确定终止租赁权利的影响时，企业应考虑租赁广泛的合同经济影响，而不仅考虑合同规定的终止租赁付款额。因此，如果任何一方具有不终止租赁的经济激励（即因终止租赁将承担并非不重大的惩罚），则合同可强制执行期间超过合同可以终止之日。



### 对用于确定可强制执行期间的惩罚解释的变化，企业如何进行会计处理？

IFRS 16.B34, IAS 8.19-22

企业之前对《国际财务报告准则第16号》B34段的解读可能与国际财务报告准则解释委员会在其议程决议中的说明不同。例如，企业可能只将合同规定的终止租赁付款额视为惩罚。在委员会的议程决议发布之后，企业应使用更宽泛的惩罚定义重新评估租赁的租赁期。这种重新评估可能造成可强制执行期间延长。如果承租人合理确定将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权，则还可能造成租赁期延长。

这种情况属于会计政策变更，需要追溯应用并重述比较金额。



### 议程决议导致的会计政策变更应如何及何时实施？

2018年12月，理事会确认，应给予企业“充足的时间”实施因议程决议造成的会计政策变更。虽然“充足的时间”取决于企业特定的事实和情况，但理事会预计企业及时（即尽快）实施必要的会计政策变更。

如果企业受到议程决议的影响，则理事会预计企业将采取下列措施：

- 及时实施由此造成的变更；
- 对由此造成的变更按照《国际会计准则第8号 —— 会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*）的会计政策变更进行会计处理（即追溯调整）；

- 如果议程决议导致的会计政策变更尚未适用于议程决议公布后报出的财务报表, 则考虑作出与《国际会计准则第8号》第30段和第31段所述要求类似的披露; 以及
- 考虑当地监管机构对议程决议实施时间安排的要求和预期。

例如, 公司T的年度报告日为2019年12月31日。2019年11月, 国际财务报告准则解释委员会公布议程决议, 导致公司T发生会计政策变更。公司T的财务报表于2020年3月经批准报出。

#### 情景1 — 公司T能够在其2019年财务报表中实施议程决议

公司T需要及时实施议程决议, 即: 在议程决议公布后经批准报出的下一期财务报表中实施。如果不存在表明需要更多时间的事实和情况, 则公司T应在2019年12月31日的年度财务报表中实施议程决议。

#### 情景2 — 公司T需要更多时间实施议程决议

公司T认为需要更多时间实施议程决议, 例如, 议程决议的影响广泛, 公司T需要时间收集应用新政策的额外信息, 并需要对流程和系统进行重大改动。公司T应在2019年财务报表中对导致的变更、预期影响和实施计划作出恰当的披露。公司T应在2020年财务报表中按会计政策变更实施议程决议, 相应重述比较金额。

# 附录一： 《国际财务报告准则 第16号》概览

专题	概要
<b>租赁的定义</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 新的租赁定义更关注对标的资产使用的控制</li> </ul>
<b>承租人会计模式</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 单一的租赁会计模式</li> <li>- 没有租赁分类测试</li> <li>- 大多数租赁记入财务状况表内：               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 承租人确认使用权资产和租赁负债</li> <li>- 作为以融资形式购买资产进行处理</li> </ul> </li> </ul>
<b>出租人会计模式</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 对出租人采用双重租赁会计模式</li> <li>- 租赁分类测试以《国际会计准则第17号》的分类标准为基础</li> <li>- 融资租赁会计模式以《国际会计准则第17号》下的融资租赁会计为基础，出租人确认由租赁应收款和剩余资产构成的租赁投资净额</li> <li>- 经营租赁会计模式以《国际会计准则第17号》下的经营租赁会计为基础</li> </ul>
<b>简化方法和有针对性的豁免</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 对短期租赁（即：根据《国际财务报告准则第16号》确定的租赁期为12个月或以下且不包含购买选择权的租赁），承租人可选择豁免</li> <li>- 允许将具有类似特点的租赁作为一个组合进行会计处理，但前提是：该方法对财务报表的影响与按照逐项租赁应用相关要求不存在重大差异</li> <li>- 对低价值项目租赁（例如，全新时价值为5,000美元或以下的标的资产）承租人可选择豁免，即便加总后金额重大亦适用</li> </ul>
<b>生效日期</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 于2019年1月1日或以后日期开始的会计期间生效</li> <li>- 允许提前采用，但须同时采用《国际财务报告准则第15号》</li> <li>- 首次执行日是指，企业首次采用《国际财务报告准则第16号》的首个年度报告期间的开始日</li> </ul>



# 附录二： 示例汇总表

标题	章节
示例1 —可强制执行期间:法律规定了强制性权利和义务	3.2
示例2 —终止租赁的权利对可强制执行期间的的影响	3.3
示例3 —终止租赁的权利:惩罚不重大	3.4
示例4 —终止租赁的权利:承租人和出租人均有权终止租赁,但只有承租人的终止租赁权利会产生并非不重大的惩罚	3.4
示例5 —终止租赁的权利:承租人和出租人均有权终止租赁且承担的惩罚不重大	3.4
示例6 —终止租赁的权利:仅出租人有权终止租赁	3.4
示例7 —可强制执行期间:仅限于书面合同期限	3.5
示例8 —可强制执行期间:超出书面合同期限	3.5
示例9 —可续约租赁:并非不重大的惩罚	3.6
示例10 —带有简单续租选择权的租赁	4.1
示例11 —承租人不能合理确定将行使续租选择权:机器	4.2
示例12 —承租人不能合理确定将行使续租选择权:仓库	4.2
示例13 —承租人合理确定将行使续租选择权:建筑物	4.2
示例14 —承租人合理确定将行使续租选择权:仓库	4.2
示例15 —承租人合理确定仅行使一次续租选择权:仓库	4.2

标题	章节
示例16—未规定期限的租赁	4.3
示例17—租赁资产改良与重新评估租赁期	5.2
示例18—终止租赁选择权:重新评估是否合理确定将不行使选择权	5.2
示例19—承租人终止租赁选择权:重新评估是否合理确定将不行使选择权:管理层持续监控	5.2
示例20—不可撤销期间发生变化的日期	5.3
示例21—承租人重新计量与租赁期评估变化的会计处理	5.4
示例22—未签订合同的集团内部租赁	6.1
示例23—使用期间:非连续期间	6.2
示例24—租赁期:非连续期间	6.2
示例25—租赁期:识别租赁期开始日	6.3

# 关于本刊物

本刊物由毕马威国际准则小组 (KPMG International Standards Group) 编写。毕马威国际准则小组是KPMG IFRG Limited的一部分。

本刊物考虑了国际会计准则理事会于2016年1月发布并于2020年5月修订的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*) 中的要求。

本刊物的内容参考了《国际财务报告准则第16号》以及截至2020年5月31日已发布的部分其他现行准则。

企业需要进一步分析和诠释,以结合自身的实际情况、环境和各项交易的具体情况来考量《国际财务报告准则第16号》的影响。本刊物所载资料是根据毕马威国际准则小组的初步观察编写,而这些观察可能会有变化。因此,不论是本刊物还是毕马威出版的其他刊物,均不能代替参考相关准则及解释指引的原文。

## 鸣谢

我们谨此向本刊物的主要作者表示衷心的感谢。他们是毕马威国际准则小组的:Anushree Agrawal、Sashank Gopalswami、Sylvie Leger、Mostafa Mouit、Brian O'Donovan和Sinead Slattery。

我们还希望向以下毕马威国际财务报告准则全球租赁专题小组的成员表示感谢:

Kimber Bascom (主管)	美国
Archana Bhutani	印度
Judit Boros	匈牙利
Yen San Chan	新加坡
Úna Curtis	爱尔兰
Andrew Marshall	英国
Scott Muir	美国
Brian O'Donovan (副主管)	英国
Emmanuel Paret	法国
Marcio Rost	巴西
Volker Specht	德国
Patricia Stebbens	澳大利亚
Mag Stewart	加拿大
Alwyn Van Der Lith	南非
张青波	中国

# 其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”或访问[home.kpmg/ifrs](http://home.kpmg/ifrs), 了解国际财务报告准则的最新资讯(英文版)。




无论您是刚接触还是正在使用国际财务报告准则,您都能通过上述方式找到有关国际财务报告准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引,以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

**IFRS Today**  
(国际财务报告准则热点探析)



**News**  
(国际财务报告准则动态)



**COVID-19 financial reporting resource centre**  
(新型冠状病毒肺炎 | 财务报告资源中心)




**KPMG IFRS on LinkedIn**  
(KPMG IFRS 的领英账号)



## 国际财务报告准则相关工具


**Insights into IFRS®**  
(《剖释国际财务报告准则》)  
帮助您在处理实际交易和安排时应用国际财务报告准则




**Guides to financial statements**  
(《财务报表指南》)  
国际财务报告准则披露范本与披露资料一览表



**新生效的准则(网页工具)**



**国际财务报告准则与美国公认会计原则(US GAAP)之比较**



**问答:公允价值计量**



**汇总财务报表和/或剥离财务报表**



## 主要的新准则

租赁



收入



金融工具



保险合同



## 其他专题

每股收益应用手册



股份支付应用手册



企业合并与合并报表



促进财务报告更好地沟通



## 行业动态

银行业



## 国际财务报告准则应用程序

IFRS app  
(国际财务报告准则应用程序)



如果您希望了解更多有关会计、审计和财务报告的指引及文献等英文刊物, 请访问毕马威的Accounting Research Online (会计研究在线)。当今世界瞬息万变, 这项网上订阅服务可协助您及时了解最新资讯。现在访问[aro.kpmg.com](http://aro.kpmg.com)完成注册, 即可享受30天的免费试用。

## home.kpmg/ifrs

刊物名称:《租赁期》

刊物编号:137182

发布日期:2020年7月

© 2020 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有,不得转载。

© 2020本刊物为 KPMG IFRG Limited 发布的英文原文“Lease term”(“原文刊物”)的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致,应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归 KPMG IFRG Limited 所有,原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归 KPMG IFRG Limited 所有。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际准则小组(KPMG International Standards Group)是KPMG IFRG Limited的一部分。

毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)— 瑞士实体,是由采用毕马威名称的独立成员所组成的网络中的协调机构。毕马威国际不提供审计或任何其他客户服务。有关服务全由毕马威国际的成员所(包括附属特许机构和子公司)按所在地区提供。毕马威国际和各成员所在法律上均属分立和不同的个体,彼此并无母公司、子公司、代理人、合伙人或合营企业的关系,本文所载也不构成这类关系的诠释。毕马威成员所对毕马威国际或任何其他成员所均不具任何实际、明显、隐含或其他形式的强制赋予或约束其权利义务的权限;毕马威国际对毕马威国际或任何其他成员所不具有任何上述形式的强制赋予或约束其权利义务的权限;毕马威国际对任何成员所亦不具有任何上述形式的强制性或约束性权限。

本刊物所载资料仅供一般参考用,并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料,但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

本刊物包含国际财务报告准则基金会(IFRS® Foundation)的版权©资料 and 商标。版权所有,不得转载。KPMG IFRG Limited 经国际财务报告准则基金会许可,转载相关资料,转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息,请访问[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)。

**免责声明:**在适用法律允许的范围内,国际会计准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失(包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本)承担任何责任,无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面(包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任)。

本刊物所载资料不构成任何建议,亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“IFRS®”、“IAS®”、“IFRIC®”和“IASB®”为IFRS Foundation的注册商标。KPMG IFRG Limited根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解IFRS Foundation的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册,请联系IFRS Foundation。