



房地产 租赁

从出租人角度解读新租赁准则

《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)

2020年12月

home.kpmg/ifrs



目录

从出租人角度解读新租赁准则	1	6 租赁付款额	44
1 概览	2	6.1 概述	44
2 出租人会计模式	3	6.2 固定和实质固定付款额	44
2.1 概述	3	6.3 可变租赁付款额	45
2.2 租赁的分类	4	6.4 租赁激励	49
2.3 经营租赁会计模式	6	7 租赁修改	51
2.4 融资租赁会计模式	6	7.1 概述	51
3 租赁的定义	8	7.2 经营租赁修改 — 一般考虑事项	53
3.1 概述	8	7.3 与新冠疫情相关的经营租赁修改	54
3.2 对房地产应用租赁定义	8	7.4 不属于租赁修改的经营租赁变动	59
3.3 典型的房地产安排	11	7.5 融资租赁修改	61
4 分拆合同的组成部分	15	8 转租赁	65
4.1 概述	15	9 售后租回	67
4.2 房地产合同中的典型租赁组成部分	16	10 投资性房地产	72
4.3 公共区域维护服务及其他非租赁组成部分	22	附录	
4.4 房产税和保险	23	附录一：《国际财务报告准则第16号》概览	75
4.5 分摊对价	25	附录二：与美国公认会计原则之比较	76
4.6 分摊可变对价	29	附录三：示例汇总表	80
5 租赁期	32	其他前沿资讯及资料	82
5.1 概述	32	关于本刊物	84
5.2 不可撤销期间	33		
5.3 可强制执行期间	33		
5.4 “合理确定”的界限	37		
5.5 可续租租赁与可撤销租赁 — 应用问题	39		
5.6 租赁期发生变化	41		

从出租人角度解读 新租赁准则

出租人会发现《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*)中的很多内容并不陌生。的确,当国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board,简称“理事会”)宣布放弃全面调整出租人会计模式的计划时,很多人都如释重负。即便如此,出租人会计模式仍然发生了一些变化。

新租赁准则针对分拆租赁收入和维护收入作出了明确的强制规定,这将影响到常见房地产租赁的关键报告指标。

售后租回交易和转租赁等更为复杂的安排将面临更为彻底的会计变更。出租人现在可能需要将某些原来按房地产交易列报的售后租回交易作为纯粹的融资安排进行会计处理。新租赁准则下,房地产转租赁分类为融资租赁的可能性更大。

受新型冠状病毒肺炎(COVID-19)疫情(“新冠疫情”)影响,出租人面临着空前的违约、租金减让和其他租赁修改的情况。《国际财务报告准则第16号》中关于租赁修改的指引十分重要,鉴于理事会已决定不向出租人提供承租人适用的简化方法,其重要性更为显著。

本刊物讨论了新准则中与房地产租赁中的出租人尤为相关的主要领域。每一章节将以根据现实租赁条款和条件编写的示例进行说明。

本刊物的姊妹篇——《[从承租人角度解读房地产租赁](#)》已经上线。如需进一步了解《国际财务报告准则第16号》中有关租赁修改、租赁期、折现率、租赁组成部分等复杂领域,请点击 home.kpmg/ifrs16 获取更多指引。

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

概览

《国际财务报告准则第16号》保留了基本的出租人会计模式,但在一些关键领域引入了重要变化。

出租人将继续使用原有指引下适用的基本会计模式,这意味着出租人继续将房地产租赁分类为:

- **经营租赁**,出租人通常应在租赁期内按直线法将租赁的对价净额(包括租赁激励)确认为收入;或者
- **融资租赁**,出租人应将取得未来租金的权利列报为应收款,并就该应收款确认利息收入。

非专门化房地产的使用寿命长、余值高,意味着很多房地产租赁会像之前一样分类为经营租赁。在某些情况下,可能需要采用融资租赁会计处理,这通常是指结构化的交易和/或专门化程度较高的房地产租赁。

《国际财务报告准则第16号》引入的很多变化细致入微,但又可能非常重要。

- **组成部分**(参见第4章)。同时执行《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*)与《国际财务报告准则第16号》后,有关维护收入等组成部分的分拆、计量和列报均需遵循详细的规范性指引。
- **租赁期**(参见第5章)。有关租赁期的新指引可能会影响在损益中确认经营租赁激励的期限,尤其是对于可续租租赁和可撤销租赁影响较大。
- **租赁修改**(参见第7章)。《国际财务报告准则第16号》对租赁修改的会计处理提供了具体的指引。对于经营租赁的单一修改,指引的应用相对简单;但是对于更为复杂的多重修改,或者是融资租赁的修改,则指引的应用较有难度。
- **租金减让**(参见第7章)。新租赁准则没有向出租人提供任何处理租金减让的简化方法。因此,出租人必须逐项评估租金减让是否构成租赁修改。
- **转租赁**(参见第8章)。根据新的租赁分类指引,和以前准则相比,在《国际财务报告准则第16号》下更多转租赁将被分类为融资租赁,继而影响中间出租人的财务状况表、损益和其他综合收益表。
- **售后租回**(参见第9章)。根据“不属于销售”的新指引,某些售后租回交易将被出租人和承租人均作为纯粹的融资交易进行会计处理。
- **投资性房地产**(参见第10章)。对出租人而言,租赁投资性房地产应用《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40 *Investment Property*)的规定进行会计处理,不再是可选做法而是一项强制性要求,出租人必须披露有关所有租赁投资性房地产公允价值的信息。

2 出租人会计模式

出租人继续将租赁分类为经营租赁或融资租赁，很多房地产租赁将继续分类为经营租赁。

2.1

概述

出租人应采用双重租赁会计模式，该模式以与标的资产所有权相关的重大风险和报酬是否转移给承租人为基础；若已转移，则租赁应分类为融资租赁。这与以前出租人适用的租赁会计规定相类似。



《国际财务报告准则第16号》对出租人有何影响？

《国际财务报告准则第16号》中的出租人会计指引大部分沿用了《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 *Leases*) 中的出租人会计指引，几乎可以说是“复制粘贴”。这反映出，财务报告使用者和其他利益相关方的反馈意见表明，出租人会计并没有“出问题”。

然而，出租人会计的具体规定发生了一些变化。例如，出租人在以下领域应执行新的指引：

- 租赁的定义(参见第3章)；
- 分拆租赁合同的组成部分(参见第4章)；
- 租赁期(参见第5章)；
- 租赁修改(参见第7章)；
- 转租赁(参见第8章)；以及
- 售后租回(参见第9章)。

出租人与承租人适用相同的“租赁期”定义。《国际财务报告准则第16号》就何种情况下在确定租赁期时应考虑续租和终止租赁选择权提供了具体的指引。另外还发布了有关确定租赁期的指引，该估计可能会对租赁会计整体产生重要影响。

另外，《国际财务报告准则第16号》亦为出租人分拆合同组成部分及对租赁修改进行会计处理提供了具体的指引。

新指引可能对转租赁和售后租回交易的会计处理产生重要影响。

2.2

IFRS 16.62–63

租赁的分类

出租人应按如下方式将租赁分类为融资租赁或经营租赁：

- 实质上转移了与标的资产所有权相关的几乎全部风险和报酬的租赁为融资租赁；
- 所有其他租赁为经营租赁。

《国际财务报告准则第16号》中的租赁分类测试与《国际会计准则第17号》的相比基本没有变化。

以下某一情形或几种情形的结合通常会导致租赁被分类为融资租赁：

- 在租赁期内或租赁期结束时标的资产的所有权转移给承租人；
- 承租人有购买标的资产的选择权，并可合理确定承租人将行使该选择权；
- 租赁期占标的资产经济寿命的大部分；
- 在租赁开始日，租赁付款额的现值几乎相当于标的资产的公允价值；以及
- 标的资产是专门化的。

IFRS 16.66

租赁分类应当在租赁开始日进行，且仅在租赁修改时进行重新评估。就会计处理而言，估计的变更（如标的资产预计经济寿命或预计余值的变动）或情况的变化（如承租人违约）不会导致租赁的重新分类。

IFRS 16.B54

然而，租赁合同可能包括因租赁开始日与租赁期开始日之间发生的特定变化而需对租赁付款额进行调整的条款与条件。在此情况下，出于租赁分类目的，此类变动的的影响均视为在租赁开始日已发生。



何为房地产租赁的典型分类？

出租人通常应将房地产租赁分类为经营租赁，原因是标的资产（即房地产）通常具有较长的使用寿命和重大的余值。

然而，房地产租赁也有分类为融资租赁的情况，如租赁期跨度较长、标的不动产具有专门性或用于结构化交易。另外，在新指引下，房地产转租赁如今被分类为融资租赁的可能性更大（参见第8章）。



土地租赁的分类是否存在特殊规定？

不存在。土地租赁的分类应以一般分类指引为基础进行评估。在评估过程中，一个重要的考虑因素是土地通常具有不确定的经济寿命。但是，租赁期通常短于土地经济寿命这一事实未必意味着土地租赁都是经营租赁；同时，还应考虑有关租赁分类的其他规定。

IFRS 16.B55, BCZ241–BCZ244

例如，在一项租赁期长达99年且租赁付款额固定的土地租赁中，与土地相关的重大风险和报酬在租赁期内转移给承租人，并且在租赁期开始日，土地余值的现值可以忽略不计。由此可见，较长的租赁期可能表明该土地租赁属于融资租赁。

然而，新租赁准则并没有规定一个明确的界限，凡是租赁期超过该界限的土地租赁都应分类为融资租赁。在某些情况下，分类评估可能需要运用重大判断。



租赁开始日与租赁期开始日之间发生的变化是否会影响租赁的分类？

IFRS 16.66–67, 70–71, 81, B54

在某些情况下，会影响。租赁分类通常在租赁开始日进行，且仅在租赁修改时进行重新评估。然而，当租赁开始日与租赁期开始日之间发生特定变化且此类变动视为在租赁开始日已发生时，租赁的分类应就此类变动进行调整。

租赁开始日与租赁期开始日之间可能间隔很长一段时间，例如当事方承诺租赁一项尚未建好的标的资产的情况。租赁合同可能包括因租赁开始日与租赁期开始日之间发生的特定变化（例如，出租人标的资产的成本发生变动，或出租人对该租赁的融资成本发生变动）而需对租赁付款额进行调整的条款与条件。

在此情况下，为确定租赁分类在计算租赁付款额的现值时，应包括自租赁期开始日发生的所有租赁付款额。然而，如果因租赁开始日与租赁期开始日之间发生的特定变化（例如，标的资产的购建成本、总体价格水平或出租人对该租赁的融资成本的变动）而对租赁付款额进行调整，那么，出于租赁分类目的，此类变动的影响均视为在租赁开始日已发生。

我们理解，出于租赁分类目的，若下列项目在租赁开始日与租赁期开始日之间发生变化，租赁付款额也应进行调整：

- 租赁的不可撤销期间；
- 取决于指数或比率的租赁付款额；以及
- 可变租赁付款额成为了实质固定付款额。

我们认为，上述变动与在租赁开始日与租赁期开始日之间发生的合同变动相类似，因此，出于租赁分类目的，此类变动的影响均应视为在租赁开始日已发生。在此情况下，出于租赁分类目的，出租人还应就此类合同变动对租赁内含利率和预计未担保余值进行调整。

然而，我们理解，出于计量目的，出租人应就租赁开始日与租赁期开始日之间发生的所有变化同时对租赁付款额、租赁内含利率及未担保余值进行调整，原因是出租人需在租赁期开始日计量融资租赁的投资净额和未来确认的经营租赁收入金额。

2.3 经营租赁会计模式

出租人应将不属于融资租赁的租赁分类为经营租赁，并按照以下方式对经营租赁进行会计处理。

财务状况表：

- 继续列报标的资产；以及
- 为获取经营租赁所发生的初始直接费用计入标的资产的账面金额。

损益表：

- 在租赁期内通常按直线法确认租赁收入；以及
- 与标的资产相关的成本（如折旧）确认为费用。

IFRS 16.81, 83

出租人通常应自租赁期开始日起，在租赁期内按照直线法确认租赁收入。但是，如果其他系统性方法能够更好地反映从标的资产的使用中获得利益递减的模式，则出租人应采用该系统性方法。出租人所发生的初始直接费用在租赁期内按照与租赁收入确认相同的方法确认为费用。

IFRS 16.85, 9.2.1(b)(i)

出租人应用《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36 *Impairment of Assets*) 确定经营租赁下的标的资产是否减值，并对识别出的减值损失进行会计处理。另外，出租人应对应收经营租赁款适用《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 *Financial Instruments*) 中的减值和终止确认规定。

2.4 融资租赁会计模式

出租人应按照以下方式对融资租赁进行会计处理。

财务状况表：

- 终止确认标的资产；以及
- 确认一项应收融资租赁款，金额等于租赁投资净额。

损益表：

- 在租赁期内，按照反映租赁投资净额能获得固定回报率的模式，确认租赁期内租赁投资净额的融资收益；
- 确认预计未担保余值的任何减少额；以及
- 确认该应收融资租赁款的任何损失准备金额。

IFRS 16.67-69

出租人应以出租人应收未来租赁付款额与归属于出租人的未担保余值之和按租赁内含利率折现的现值，对应收融资租赁款进行初始计量。初始直接费用计入应收融资租赁款的初始计量金额，因为租赁内含利率的定义包含初始直接费用。

IFRS 16.A

“租赁内含利率”，是使：

- (i) 租赁付款额与 (ii) 未担保余值之和的现值等于
- (i) 标的资产的公允价值与 (ii) 出租人的所有初始直接费用之和的折现率。

获取更多指引，请参阅毕马威刊物 [Leases – Discount rates](#) (《[租赁的折现率](#)》)。

IFRS 16.77

出租人应对租赁投资净额适用《国际财务报告准则第9号》中的终止确认和减值规定。出租人应定期复核计算租赁投资总额时所使用的预计未担保余值。若预计未担保余值降低，出租人应在不改变折现率的情况下修改租赁期内的收益分配，并立即确认预计的减少额。有关计量应收租赁款预期信用损失的指引，请参阅毕马威刊物 [Insights into IFRS](#) (《[剖释国际财务报告准则](#)》，第17版，2020/21) 的第7.8 章节。

3 租赁的定义

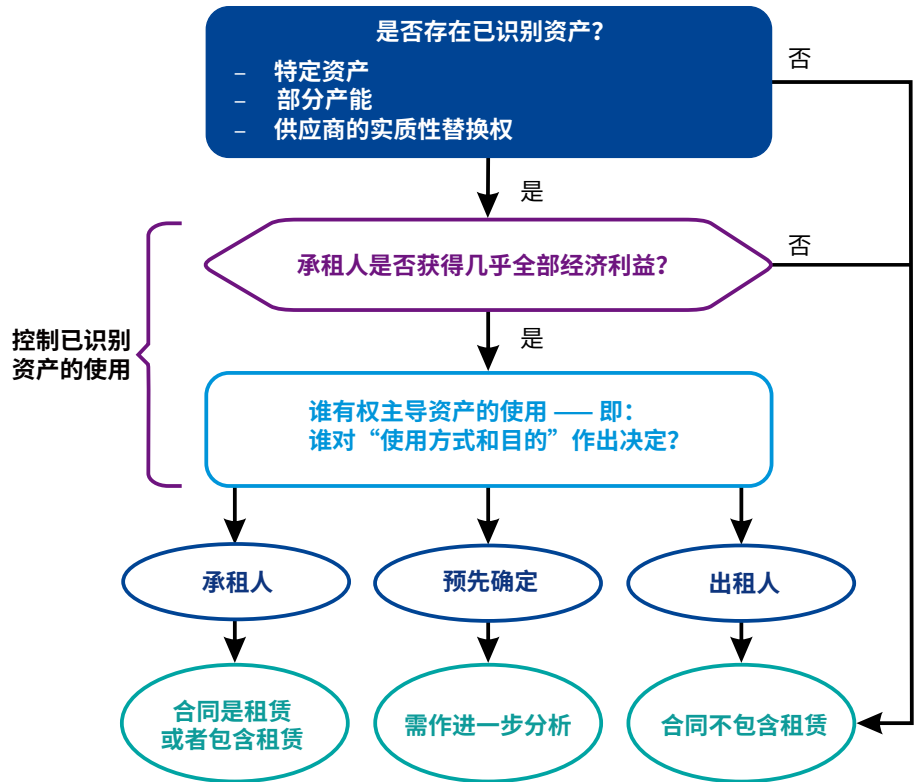
房地产租赁通常较易识别,但在某些情形下需要运用判断。

3.1 概述

IFRS 16.A, B9

租赁,是指在一段时间内让渡使用一项资产(标的资产)的权利以换取对价的合同或合同的一部分。

在应用租赁定义时,应考虑以下关键因素。



3.2 对房地产应用租赁定义

房地产租赁中常见的不动产类型包括:

- 土地和建筑物;
- 办公场所:例如,建筑物的某一层;
- 零售铺位;
- 停车场内指定车位;以及
- 住宅地产。

在对房地产安排应用租赁定义时, 该等安排是否符合租赁的定义通常比较明确。
在应用租赁定义时, 应考虑以下关键因素。

考虑事项	房地产安排是否通常符合这些标准?	
IFRS 16.B13, BC111 特定资产		是。一般而言, 协议会明确规定房地产的地址或特定的组成部分 (例如, 建筑物中的特定楼层或购物中心的特定单元)。
IFRS 16.B20 部分产能		是。一般而言, 承租人可独占使用已租赁的房地产或该房地产在物理上可明确区分的特定部分 (例如, 建筑物的某一层)。在实务中, 这将通过协议予以明确。
IFRS 16.B14–B19, BC112–BC115 实质性替换权		否。一般而言, 不存在实质性替换权, 因为承租人实际占用所租赁的房地产, 并可能已作出不易拆除且难以在其他地方重新组装的租赁资产改良投资。
IFRS 16.B21–B23 承租人是否取得几乎全部经济利益?		是, 如果承租人可独占使用房地产。这包括直接使用该房地产或对其进行转租。
IFRS 16.B24–B30 承租人是否有权主导资产的使用?		是。一般而言, 承租人有权主导标的房地产的使用。例如, 办公楼的承租人通常可控制进入大楼的对象、营业时间以及在该办公楼内开展的活动。 尽管房地产租赁包含的条件通常会界定承租人使用房地产的权利范围 (例如, 要求遵循特定的经营惯例, 或仅能将房地产用于约定的用途), 但这通常属于出租人的保护性权利, 并不妨碍承租人在约定的范围内, 行使主导资产使用的权利。 但在某些情况下, 可能需要考虑房地产的性质。

IFRS 16.A

“使用期间”，是指某项资产被用于履行与承租人之间的合同的总时间段（包括所有非连续期间）。第5.1节将探讨应如何确定租赁期以及当使用期间包括多个非连续期间时出租人应如何确认经营租赁收入。

IFRS 16.B14–B15

即使合同已对资产作出明确约定，若出租人在整个使用期间拥有替换该资产的实质性权利，则承租人对已识别资产的使用没有控制权。



为何租赁识别对出租人具有重要性？

租赁的识别对出租人而言是一个重要事项，因为它将影响出租人的列报和披露，以及若干计量问题。

出租人仍然需要评估每项租赁是属于经营租赁还是融资租赁。虽然很多房地产租赁会被继续分类为经营租赁，但某些结构化的租赁可能将分类为融资租赁（参见第2.2节）。另外，《国际财务报告准则第16号》引入了转租赁的新分类方法，可能导致更多的转租赁分类为融资租赁（参见第8章）。

出租人必须将经营租赁收入与其他形式的收入（包括出租人向承租人提供服务所取得的收入）分开列报和/或披露。相关指引详见第4章中的相关内容。

另外，收入确认应遵守《国际财务报告准则第16号》的规定（参见第2.3和2.4节）；租赁合同的变更应根据《国际财务报告准则第16号》中有关租赁修改的专门指引进行会计处理（参见第7章）。



是否存在出租人确认豁免？

不存在。这是出租人会计与承租人会计的一大区别。

承租人可选择不对下列租赁采用租赁会计模式：

- 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个月或更短期间的租赁；以及
- 低价值标的资产租赁。

但是，上述豁免对出租人不适用。

IFRS 16.5, BC94



如果出租人向承租人提供在非连续期间内使用房地产的权利, 使用期间应如何确定?

即使承租人在间歇的期间内不具有对资产使用的控制权, 一项使用已识别房地产的安排仍可能符合租赁的定义。

例如, 零售商V销售海滩装, 包括游泳衣、遮阳伞、沙滩毛巾等。零售商V可在春季和夏季这6个月内独占使用某个零售铺位; 合同期为10年。在一年中剩余的6个月内, 该铺位被出租给另一家销售冬季运动设备的零售商。

在这种情况下, 使用期间为60个月。这是因为零售商V可在合同规定的10年内, 每年使用该零售铺位6个月。另一租户在一年内的剩余月份使用同一零售铺位的事实, 并不妨碍该份合同成为租赁 (前提是满足租赁定义的其他方面)。

上述示例表明, 企业不能通过在合同期限内加入特定期间, 使得客户在该期间内无法决定资产的使用方式和目的、和/或无法从已识别资产的使用中获得几乎全部经济利益, 来回避采用租赁会计处理。

3.3

典型的房地产安排

以下示例用于说明, 出租人在评估常见的房地产安排是否包含一项租赁时, 应考虑的事项。



示例1—办公场所的租赁

出租人W向承租人M出租某办公楼中的两个楼层。

合同规定, 承租人M可独占使用约定的楼层, 并可对办公场所进行装修, 前提是承租人M不改变办公楼的结构, 并在租赁结束时将相关楼层恢复原貌, 交还给出租人W。

承租人M完全控制进入其楼层的对象、营业时间以及其员工在该场地开展的业务 (在法律规定的范围内)。

在这种情况下, 存在一项租赁。这是因为:

- 该等楼层已在合同中明确规定, 且在物理上可与建筑物的其他部分明确区分;
- 承租人M获得全部经济利益, 因为其具有独占使用权;
- 出租人W没有实质性的替换权; 以及
- 承租人M主导办公场所的使用。



示例2—部分产能属于可识别资产

供应商S与客户C订立协议,以取得在特定仓库内存放产品的权利。在该仓库中,库房V、W和X已根据合同分配给客户C独占使用。供应商S没有实质性替换权。库房V、W和X占该仓库60%的库容量。



在这种情况下,即便客户C仅使用该仓库60%的库容量,仍存在已识别资产。这是因为:

- 占60%库容量的库房已在合同中明确规定;
- 该等库房在物理上可与该仓库的其他存储区域明确区分;以及
- 供应商S没有实质性替换权。

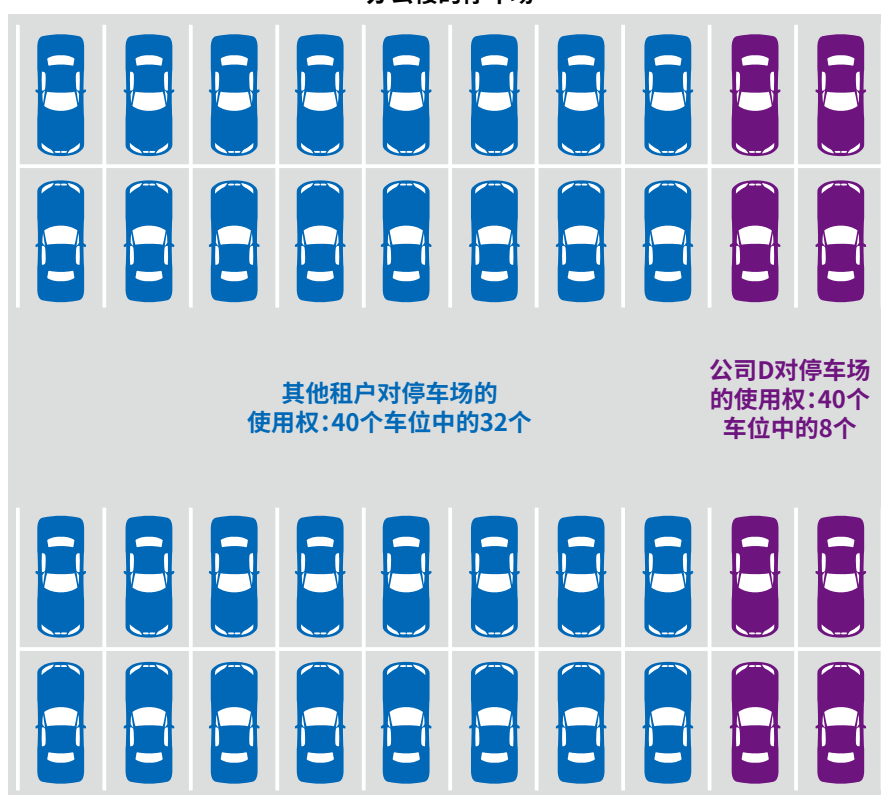
为完善是否存在一项租赁的评估,供应商S应继续考虑客户C是否有权主导库房V、W和X的使用。供应商S注意到客户C通过享有对这些库房的独占使用权可从其使用中获得几乎全部经济利益。



示例3 — 部分产能不属于可识别资产

出租人E向公司D出租某办公楼中的一层。另外，公司D与出租人E订立协议，可有权使用办公楼的停车场。停车场中的单个车位未做标记且未分配给具体的承租人。作为协议的一部分，公司D的员工可在任何时间、在停车场的任意位置最多停放八辆汽车。该停车场共有40个车位。出租人E已针对剩余车位与办公楼的其他租户订立了类似的协议。

办公楼的停车场



出租人E分别对办公场所和停车场应用租赁定义，因为该等资产在物理上可明确区分并能被公司D单独使用。出租人E认为，办公楼的一层属于租赁。

但是，停车场不属于已识别资产。这是因为公司D仅有权使用停车场20%的车位，该部分产既不能在物理上与停车场的其他区域明确区分，也不能代表停车场的几乎全部容量。因此，公司D不拥有获得停车场几乎全部经济利益的权利。

相比之下，如果出租人E就办公楼停车场中八个车位的使用权与公司D订立协议，并且指定的车位已明确标记为仅供承租人D使用，则该等车位将属于已识别资产。这是因为在该情况下，公司D有权使用停车场内在物理上可明确区分的某一部分。

为完善是否存在一项租赁的评估，出租人E应继续考虑公司D是否从这八个车位的使用中获得几乎全部经济利益，以及谁有权主导该等车位的使用。

IFRS 16.B16



示例4—替换权:零售铺位

公司P拥有一个大型的购物中心,并与客户M就某个零售铺位订立五年的租赁合同。

根据合同,公司P可要求客户M搬至购物中心内的另一个零售铺位。在这种情况下,公司P将需支付搬迁费用,并向客户M提供质量和规格相类似的零售铺位。仅当有大型的新租户搬入,并以足够高于现有承租人支付的租金租赁大量铺位,公司P才能因客户M的搬迁获得经济利益。

在这种情况下,公司P的替换权不具有实质性。虽然现实中可能出现上述情况,但企业应在合同开始时,根据当时的状况评估供应商的替换权是否具有实质性,且不考虑不大可能发生的未来事件。



关于如何确定合同是否包含一项租赁的更多指引,请参阅毕马威刊物 [Lease definition](#) 《[租赁的定义](#)》。

4 分拆合同的组成部分

很多房地产租赁包含多个租赁组成部分和非租赁组成部分。出租人需要了解如何识别并核算各个组成部分。

4.1

IFRS 16.12, BC135(b)

概述

《国际财务报告准则第16号》要求出租人将合同的租赁组成部分与非租赁组成部分分开。

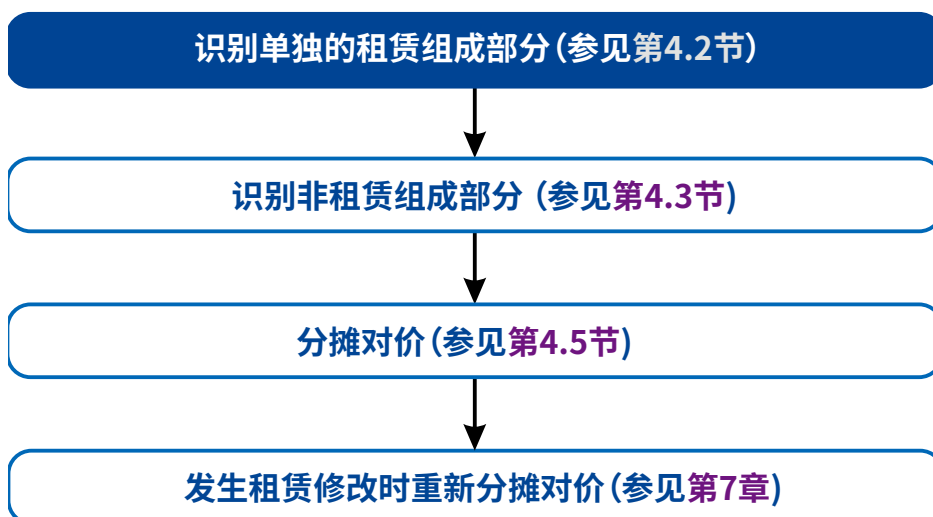
在实务中，房地产合同可能包含：

- 一项或多项租赁组成部分：例如，土地和/或建筑物的使用权；以及
- 一项或多项非租赁组成部分：例如，维护、保洁和提供公用设施等。

IFRS 15.110, 114, 16.90

对于出租人，识别组成部分和分摊对价将决定收入的分拆（即是租赁收入还是源自客户合同的收入）。租赁收入与源自客户合同的收入往往分开列报，并且必须单独披露。例如，房地产公司必须将租赁收入与其他物业相关服务（如公共区域维护）的收入区分开来。

合同组成部分会计处理的主要步骤如下所示。



4.2

IFRS 16.B32–B33

房地产合同中的典型租赁组成部分

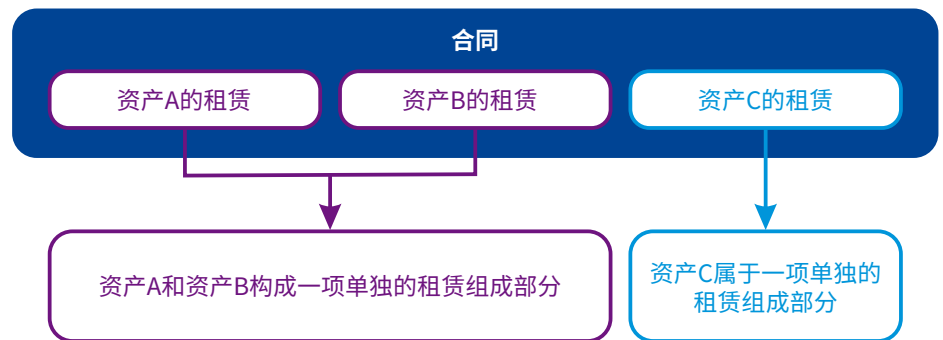
如果同时符合以下条件，出租人将资产的使用权作为一项单独的租赁组成部分：

- 承租人能够从单独使用该标的资产，或者将其与易于获得的其他资源一起使用中获益；并且
- 该资产既不高度依赖合同中的其他资产，也不与合同中的其他资产高度关联。

例如，当暖气、空调系统已嵌入建筑物结构，将其拆除用于其他建筑物会产生重大成本时，该建筑物租赁合同仅含一个租赁组成部分。

然而，对于一栋配备齐全的办公楼租赁，如果办公家具易于获得且并未集成在办公楼中，则办公家具属于一项单独的租赁组成部分。

包含多项租赁的合同可能包含一个或多个单独的租赁组成部分。



以下示例用于说明，出租人在识别、核算房地产合同的组成部分时，可能会遇到的常见情况。



示例5 — 多项租赁组成部分：满足分拆条件

出租人X与承租人T签订了一项建筑物内5个楼层的租约，为期15年。通过公用电梯和楼梯可达每个楼层，但每层都有单独门禁。每层均配备有洗手间等必要设施，以供单独使用。对于每个楼层，承租人T无需进行重大改造，便可进行转租。

出租人X得出结论，认为每个楼层的使用权均属于一个单独的租赁组成部分，因为：

- 承租人T能够从单独使用该楼层中获益；以及
- 使用该楼层既不高度依赖于该建筑物中其他楼层的使用，也不与该建筑物中其他楼层的使用高度关联。承租人T可分别控制每个楼层的门禁。同时，对于每个楼层，承租人T无需进行重大改造，便可进行转租。

IFRS 16.B32

IFRS 16.B32

**示例6—多项租赁组成部分：土地和建筑物：不满足分拆条件**

出租人Q向承租人T出租一个单层工业厂房，为期20年。

承租人T可独占使用该房地产（包含一条车道）。除了对建筑物的明确租赁外，还存在对相关土地的隐含租赁。

出租人Q得出结论认为，该合同仅存在一个租赁组成部分，因为：

- 在没有建筑物的情况下，承租人T不能通过土地的使用获得任何利益；并且
- 这些资产（即建筑物、车道和建筑物下的土地）之间相互依赖性很高。

但是，如果租赁范围包括毗邻土地且承租人T可将这块土地用作其他用途（例如，重新开发为花园或停车场），则合同可能存在多个租赁组成部分：建筑物及其相关土地是一个组成部分；毗邻的土地是另一个组成部分。

出租人Q在评估是否应对土地和建筑物租赁分别进行会计处理时还需考虑其他事项，参见4.2.1。

IFRS 16.BC134

**根据《国际财务报告准则第16号》识别租赁组成部分是否与根据《国际财务报告准则第15号》识别履约义务类似？**

大体而言，是类似的。根据《国际财务报告准则第16号》识别租赁合同中的单独租赁组成部分与根据《国际财务报告准则第15号》识别收入合同中的履约义务相类似。

在两项准则下，企业均应当识别客户或承租人是就多项单独交付还是一项交付订立合同。因此，《国际财务报告准则第16号》中关于分拆租赁组成部分的规定与《国际财务报告准则第15号》中关于识别履约义务的规定相类似。

然而，《国际财务报告准则第16号》并不只是简单交叉引用《国际财务报告准则第15号》的内容。相反，它提供了与《国际财务报告准则第15号》类似的指引，但在详细程度上不及后者。另外，《国际财务报告准则第16号》对出租人提出了有关分拆房地产租赁中土地和建筑物部分的额外指引（参见4.2.1）。理论上来说，根据《国际财务报告准则第15号》和根据《国际财务报告准则第16号》可能得出不同的结论。

IFRS 15.27(a), 28

**在应用第一个条件时，出租人应如何理解“易于获得”的含义？**

判断使用权资产是否属于一项单独的租赁组成部分需要考虑的第一个条件以《国际财务报告准则第15号》中的“可明确区分”测试为基础。该测试基于标的资产本身的特征。

“易于获得”的资源，是指出租人或其他供应商单独销售或租赁的商品或服务，或者承租人已从出租人或从其他交易或事件获得的资源。

IFRS 16.B32(a)

出租人或其他企业经常单独租赁某项资产这一事实可能表明客户能够从单独租用该资产、或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益。

关于识别收入合同履约义务的讨论, 请参阅毕马威刊物 [IFRS 15 handbook - Revenue](#) (《IFRS 15应用手册——收入》) 的第2.1节。



在应用第二个条件时, 出租人应如何理解“高度依赖或高度关联”的含义?

IFRS 15.27(b), 29(c)

判断使用权资产是否属于一项单独的租赁组成部分需要考虑的第二个条件以《国际财务报告准则第15号》中“基于相关合同可明确区分”测试的一部分为基础。

IFRS 16.B32(b)

若承租人不租赁标的资产会对承租人使用合同中的其他资产的权利产生重大影响, 则该资产与其他资产存在高度依赖或高度关联关系。

《国际财务报告准则第15号》中列举了两项或以上商品或服务“互相产生重大影响”的情形, 例如, 企业无法通过单独交付每一项商品或服务履行对客户的承诺(即每项承诺的履行均取决于合同中其他承诺的履行)。

关于识别《国际财务报告准则第15号》中的履约义务的讨论, 请参阅毕马威刊物 [IFRS 15 handbook - Revenue](#) (《IFRS 15应用手册——收入》) 的第2.1节。

4.2.1

IFRS 16.12, B53

出租人对土地和建筑物租赁的额外考虑事项

针对出租人如何识别单独的租赁组成部分的一般指引与承租人适用的一致。出租人应将合同的各个租赁组成部分分类为融资租赁或经营租赁, 该分类是以租赁转移与标的资产所有权相关的风险和报酬的程度为依据(该指引对承租人不适用)。

IFRS 16.B55, 57

当一项租赁同时包括土地和建筑物时, 出租人应分别评估土地和建筑物的分类。若在租赁开始日土地部分的金额相对于租赁是不重要的, 则出租人可将土地与建筑物作为一个单项租赁, 并根据《国际财务报告准则第16号》的分类标准将其分类为融资租赁或经营租赁。

如果分拆土地和建筑物对租赁的分类没有任何影响, 则出租人无需进行分拆, 因为分拆对会计处理不会产生重要影响。但是, 如果土地和建筑物租赁的分类不同(如土地租赁属于经营租赁, 而建筑物租赁属于融资租赁), 则出租人应分别对土地和建筑物租赁进行会计处理。

IFRS 16.B56

为分别对土地和建筑物租赁进行会计处理, 出租人应按照土地部分的租赁权益与建筑物部分的租赁权益在租赁开始日的公允价值的相对比例, 将租赁付款额在土地与建筑物之间进行分配。这一点与对价分摊的一般规定有所区别。

IFRS 16.B56

如果租赁付款额无法可靠地在两个部分之间进行分配, 则应将整个租赁分类为融资租赁, 除非这两部分均明显属于经营租赁。

IFRS 16.61–63, B32, B55

**示例7A—土地和建筑物租赁的分类：无需分拆**

出租人Q向承租人T出租一个单层工业厂房，为期5年。

承租人T可独占使用该房地产（包含一条车道）。除了对建筑物的明确租赁外，还存在对相关土地的隐含租赁。

承租人T与出租人Q得出结论认为，该合同仅存在一个租赁组成部分，因为：

- 在没有建筑物的情况下，承租人T不能通过土地的使用获得任何利益；并且
- 这些资产（即建筑物、车道和建筑物下的土地）之间相互依赖性很高。

但是，出租人Q必须分别评估租赁中土地部分和建筑物部分的分类。出租人Q得出结论认为，土地和建筑物均明显属于经营租赁，因为出租人Q实质上并未转移与土地或建筑物所有权相关的几乎全部风险和报酬。因此，分拆土地和建筑物对租赁的分类没有任何影响，因而就会计角度而言分拆的意义不大。

出租人Q应将整个租赁分类为经营租赁。

IFRS 16.61–63, B32, B55–B56

**示例7B—土地和建筑物租赁的分类：需分拆**

对示例7A加以调整，将出租人Q向承租人T出租工业厂房的期限变为30年。

在租赁开始日，该建筑物的剩余经济寿命预计为30年。

承租人T与出租人Q得出结论认为，该合同还是仅存在一项租赁组成部分，因为：

- 在没有建筑物的情况下，承租人T不能通过土地的使用获得任何利益；并且
- 这些资产（即，建筑物、车道和建筑物下的土地）之间相互依赖性很高。

但是，出租人Q必须分别评估租赁中土地部分和建筑物部分的分类。

出租人Q得出以下结论：

- 土地部分应分类为经营租赁；然而
- 因为租赁期占建筑物经济寿命的大部分，建筑物部分应分类为融资租赁。

因此，出租人Q应分别对土地和建筑物进行会计处理。为此，出租人Q应按照土地部分的租赁权益与建筑物部分的租赁权益公允价值的相对比例，将租赁付款额在土地与建筑物之间进行分配。

IFRS 16.B55, BC58

**《国际财务报告准则第16号》为什么制定出租人分拆土地和建筑物部分的额外指引？**

这一指引基本沿用了《国际会计准则第17号》的规定，以最大程度减少出租人会计的变更。然而，该指引在很多方面均与有关分拆合同组成部分的一般指引不一致。例如，即使土地和建筑物属于同一项单独的租赁组成部分，出租人还是需要分别评估土地和建筑物部分的分类。另外，出租人应按照土地部分的租赁权益与建筑物部分的租赁权益公允价值的相对比例，将租赁付款额在土地与建筑物之间进行分配，而不是出租人在其他租赁中必须采用的《国际财务报告准则第15号》中的分摊原则。

IFRS 16.BCZ250

**与租赁的总价值相比土地部分的相对价值小到何种程度可无需分拆？**

这一测试在于确定租赁开始日土地部分的金额是否不重要。《国际财务报告准则第16号》没有对此提供诸如具体百分比界限的明确标准。

一般而言，重要性水平的概念适用于财务报表层次。但是，该沿用于《国际会计准则第17号》的测试通常考虑的是土地部分相较于整个租赁（而不是财务报表整体）的重要性。

IFRS 16.B56, BCZ245–BCZ247

**出租人为什么应按照土地部分的租赁权益与建筑物部分的租赁权益公允价值的相对比例，将租赁付款额在土地与建筑物之间进行分配？**

相较于按照土地和建筑物租赁权益公允价值的相对比例，按照土地和建筑物公允价值的相对比例来分摊租赁付款额的做法通常不甚恰当，原因是土地通常具有不确定的经济寿命因而很可能在租赁期结束后仍保持其价值。因此，对于土地，出租人通常无需为土地价值“消耗”要求补偿。相反，建筑物的未来经济利益（在某种程度上）很可能在租赁期内“消耗”（通过折旧反映）。

因此，在将租赁付款额在土地与建筑物之间进行分配时，可做出如下合理预计：

- 与建筑物(可折旧资产)相关的租赁付款额所设置的水平，不仅能够使出租人对初始投资取得回报，而且能够补偿租赁期内建筑物价值的“消耗”；以及
- 与土地(不可折旧资产)(假定余值等于租赁开始日的价值)相关的租赁付款额所设置的水平，将使出租人仅对初始投资取得回报。

IFRS 16.B32, B55–B57

**倘若租赁同时包含土地和建筑物, 并且土地和建筑物存在高度依赖和高度关联的关系, 则应如何应用租赁分类指引?**

对于同时包含土地和建筑物的租赁, 即便土地和建筑物存在高度依赖和高度关联的关系, 出租人也应考虑上述有关分类的具体指引。

如前文所述, 除非土地部分的金额相对于整个租赁是不重要的, 或者分拆土地和建筑物对租赁的分类没有影响, 否则如果建筑物(或多租户分租房产中的空间)租赁中包括土地部分, 出租人应对土地分开进行会计处理。对于此类租赁, 出租人应确定:

- 承租人是否取得使用该建筑物下的土地的权利;
- 如果取得, 则对使用权的会计处理是否不重要, 或者土地和建筑物的租赁分类是否会不同。

确定建筑物(或多租户分租房产中的空间)租赁是否包括使用相关土地的权利时, 应确定:

- 土地是否表示一项已识别资产;
- 如是, 则承租人是否拥有权利控制该土地的使用。

评估应以相关地区的房产法(property law)为依据。单一租户租赁和多租户分租房地产的情况通常不同。单一租户房产租赁通常包括相关土地的租赁, 而多租户分租房地产租赁通常不包括。

IFRS 16.B9, B55

**对于多租户分租的建筑物, 出租人是否应分拆租赁中的土地和建筑物部分?**

通常情况下, 不是。当出租人拥有一栋高层公寓楼并向多名租户出租时, 出租人首先需要确定是否存在相关土地的租赁。如不存在, 则无需评估分拆条件。

在此情况下, 公寓楼下的整片土地作为一项已识别资产。每个租户只是共同使用该土地, 即没有任何租户拥有使用一部分可明确区分的土地的权利。

这与《国际财务报告准则第15号》中得出的结论相类似, 即如果出售多租户分租公寓楼中的某套公寓, 则转让该套公寓和相关土地的承诺可作为一项单独的履约义务。

相反, 如果某一承租人租下几乎整栋楼, 则可能存在土地租赁的部分。在这种情况下, 公寓楼下的整片土地可能属于一项单独的已识别资产, 并且该承租人可能有权控制该土地的使用。如果是这种情况, 则出租人必须将土地作为单独的租赁组成部分进行会计处理, 除非土地部分的金额不重要, 或两个租赁组成部分(即土地和建筑物租赁)的分类相同。

4.3

IFRS 16.12

IFRS 16.B33

IFRS 16.Ex12

公共区域维护服务及其他非租赁组成部分

租赁合同通常包含非租赁组成部分。例如，建筑物的租赁通常包含提供公共区域维护服务和类似服务。出租人应始终将非租赁组成部分与租赁组成部分分开进行会计处理。

只有导致向承租人转移商品或服务的活动或成本才属于单独的非租赁组成部分。房地产合同中单独的非租赁组成部分包括维修或维护、保洁、绿化、安保和管理服务等。



公共区域维护服务是否属于非租赁组成部分？

是。在房地产租赁中，经常见到出租人提供公共区域维护服务（如建筑物的保洁、公共区域维修或维护）的情况。

我们理解，由于公共区域维护服务向承租人转移一项独立于标的资产使用权的服务，通常应属于一项或多项单独的非租赁组成部分。因此，应将公共区域维护服务与租赁组成部分区分开来，并根据其他适用准则进行会计处理。



公共区域维护服务属于一项单一的非租赁组成部分，还是包含多项非租赁组成部分？

出租人应根据《国际财务报告准则第15号》的指引评估合同中承诺的商品和服务，并确定一系列商品和服务是否属于一项单一的履约义务。

公共区域维护服务可能包括多种活动。然而，如果这些活动均属于在一段时间内履行的履约义务并采用统一的方法计量履约进度，则将这些活动分开或作为单个非租赁组成部分进行会计处理没有重大差异。

提供暖气、水、电等公用设施服务应与提供公共区域维护服务区分开来，提供公用设施服务通常属于一项单独的非租赁组成部分，因为它与公共区域维护不相关。非常规维护服务通常应属于一项单独的履约义务，并采用不同方法计量履约进度，因而需单独进行会计处理。

在评估哪些活动属于公共区域维护服务而哪些服务需要单独进行会计处理时，需要考虑相关事实和情况。

4.4

IFRS 16.B33

房产税和保险

不会导致商品或服务转移至承租人的活动和成本所形成的承租人应付款项不会产生单独的组成部分。这些款项应作为总对价的一部分，由出租人分摊至合同中识别的租赁组成部分和非租赁组成部分。在房地产合同中，常见的不导致向承租人转移商品或服务的活动或成本包括发起租赁相关的管理成本，以及承租人就管理活动、保险费和房产税 (property taxes) 应付的款项。

房地产通常需要缴纳房产税，按照税“率”乘以房地产的评估价值计算。

根据司法管辖区的不同，缴纳房产税的法律义务或由房地产的所有人承担，或由房地产的占用人承担。这当中的区别对于确定如何核算租赁房地产的税费较为重要。

至于是哪一方税务机关作现金支付则不是那么重要。

谁承担缴纳房产税的法定义务？

出租人	承租人
<p>当出租人承担缴纳房产税的法定义务时，应按照《国际财务报告解释公告第21号——征税》(IFRIC 21 Levies) 的规定对房产税进行会计处理。</p> <p>我们理解，如果房地产的所有人承担缴纳房产税的法定义务，但租赁协议要求承租人偿付或支付房产税，则出租人应将承租人偿付的房产税作为总对价的一部分进行核算，并将该总对价分摊至合同中单独识别的组成部分。</p> <p>如果房产税是按房地产“评估价值”的一定比例确定，则偿付房产税通常属于不取决于指数或比率的可变付款额 (参见6.3.1)。</p>	<p>我们理解，如果缴纳房产税的法定义务由承租人承担，则承租人应按照《国际财务报告解释公告第21号》的规定对房产税进行会计处理。</p>

IFRS 16.A, 28, B33

IFRS 16.B33

**示例8—房产税由占用人偿付**

出租人L与承租人B签订了5年期的公寓租赁合同。租赁付款额为每年100,000。合同包含每年4,000的额外维护成本。

在该司法管辖区内，房产税对房地产所有人征收，每年的税额按房地产评估价值的0.2%计算。税务机关将不定期确定房地产的评估价值。该房地产因税务目的而确定的价值当前为5,000,000。

根据租赁协议，承租人B在合同上有义务向出租人偿付房产税。

为确定如何核算房产税，出租人L应考虑以下事项：

- 每年的租赁付款额为100,000，属于固定款项。
- 非租赁组成部分（即维护服务）为4,000，亦属于固定款项。
- 房产税对房地产的所有人征收，但由承租人B偿付。
- 房产税的支付不会导致向承租人B转让可明确区分的商品或服务，因此不属于一项单独的组成部分。
- 房产税属于不取决于指数或比率的可变付款额，因为税率（即0.2%）和税务机关确定的房地产评估价值（即5,000,000）通常都不代表指数或比率（参见6.3.1）。

因此，出租人L将承租人B支付的房产税可变付款额（例如第1年按5,000,000 x 0.2%计算为10,000）分摊至合同中已识别的租赁组成部分和非租赁组成部分。

由于出租人L承担缴纳房产税的法定义务，其将房产税作为《国际财务报告解释公告第21号》中的征税进行会计处理。

**如果出租人和承租人对房产税承担“连带责任”，应如何处理？**

在某些司法管辖区，出租人和承租人可能对房产税承担“连带责任”，即双方对缴纳全额税费负有同等义务。

例如，在以下情况下：

- 法律明确规定了该项连带责任；或者
- 纳税义务最初由出租人承担，但如果该出租人不予缴纳，税务机关可依法要求承租人缴纳税款。

当双方承担连带责任时，我们认为出租人和承租人应如同其单独承担房产税一样，对房产税进行会计处理。

**承租人向出租人偿付的一般保险费, 是否构成一个非租赁组成部分?**

通常不属于。实务中, 出租人可能为标的资产办理一份财产损失险, 并由承租人在租赁期内向出租人偿付保险费。该笔款项可能单独识别并根据出租人实际发生的数额确定, 或者计入应向出租人支付的固定付款总额中。

无论采用上述哪一种支付模式, 保险都不属于出租人向承租人提供的服务, 因为保险的目的是为了保障出租人而非承租人的利益, 因此, 保险不属于一个单独的合同组成部分。保险费支付应计入合同总对价并分摊至各个合同组成部分。

4.5

IFRS 16.17, 15.76, 81-86

IFRS 15.76-77

IFRS 15.78-79, BC268

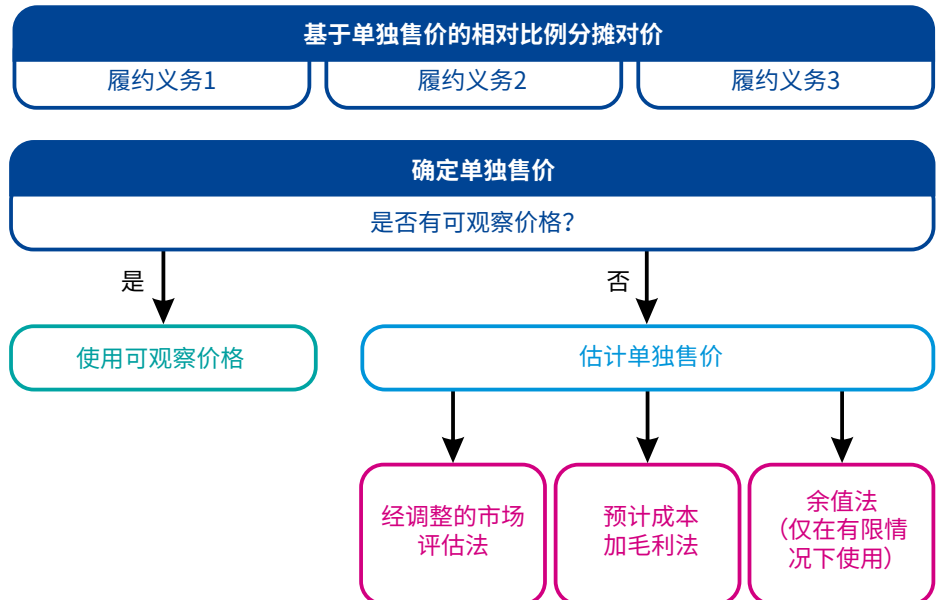
分摊对价

出租人需应用《国际财务报告准则第15号》中有关对价分摊的指引将合同对价分摊至识别出的合同组成部分。根据该准则, 合同对价应根据单独售价的相对比例进行分摊。然而, 如果符合特定条件, 折扣或可变对价应当全部分摊至合同中的一项或多项(而非全部)履约义务。

单独售价应在合同开始时确定, 是指企业向客户单独出售一项已承诺的商品或服务的价格。单独售价的最佳证据是企业(出租人)单独出售(或出租)一项商品或服务时该商品或服务的可观察价格。商品或服务的合同标价不应假定为该商品或服务的单独售价。

在估计单独售价时, 出租人应考虑其可合理获得的所有信息——例如, 市场状况、企业特定因素、以及有关客户或客户类别的信息。同时, 出租人应最大限度地使用可观察的输入值, 并且应当以一致的方法来估计具有类似特征的其他商品或服务的单独售价。如果企业没有单独出售商品或服务的可观察价格, 《国际财务报告准则第15号》不排除也不硬性规定任何估计单独售价的特定方法, 但提供了估计单独售价可能采用的估计方法, 如下图所示。

IFRS 15.79



如果合同包括对租赁组成部分和非租赁组成部分的续约选择权，则会出现一个实务问题，原因是出租人根据《国际财务报告准则第15号》确定的合同期限可能与根据《国际财务报告准则第16号》确定的租赁期不一致。根据《国际财务报告准则第16号》确定的租赁期包括承租人能够合理确定将行使续租选择权的期间，而根据《国际财务报告准则第15号》确定的合同期限为当事方具有现时可执行的权利和义务的期间。我们理解，在此情况下，企业应按照根据《国际财务报告准则第16号》确定的租赁期将合同对价分摊至各个组成部分（参见示例9）。

在发生租赁修改时，应当重新分摊合同对价（参见第7章）。有关出租人估计单独售价和分摊对价的更多指引，请参阅毕马威刊物 [Lease components](#)（《[租赁组成部分](#)》）。



示例9—出租人根据租赁期将合同对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分

出租人R在经营租赁下向承租人T出租不动产。根据该安排，出租人R还应在整个租赁期内提供建筑物维护服务。

合同的原始期限为5年，对不动产租赁及其维护服务均设有两年的续约选择权。在合同初始5年内，每年的付款额（含维护费）为160。在续租期内，每年的付款额（含维护费）减少到150。因此，如果合同期限为5年，合同总对价为800，而如果合同期限为7年，则合同总对价为1,100。

租赁（不含维护服务）的单独售价估计为每年120，维护服务的单独售价为每年50。

在合同开始日，出租人R和承租人T得出结论认为，由于能够合理确定承租人T将行使续租选择权，租赁期为7年。

如果完全按照《国际财务报告准则第15号》对合同进行会计处理,则按照双方作出合同承诺的期间,合同期限将为5年。

我们认为,出租人R应按照根据《国际财务报告准则第16号》确定的租赁期(即7年)将合同对价分摊至租赁组成部分和维护服务。因此,出租人R按如下方式将按7年计算的合同总对价(1,100)分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。

	单独售价	%	分配
建筑物租赁	120 x 7 = 840	70.59%	776
维护服务	50 x 7 = 350	29.41%	324
	1,190		1,100

IFRS 16.17, BC135–BC136



出租人是否可选择将租赁组成部分与非租赁组成部分合并?

否。出租人应始终将租赁组成部分和非租赁组成部分分别进行会计处理。

作为一项简便实务操作方法,承租人可选择将租赁组成部分及与其相关的非租赁组成部分合并,作为一项单独的租赁组成部分进行会计处理。然而,对出租人却不存在同样的简便实务操作方法。

理事会认为,出租人通常可以获得在租赁组成部分和非租赁组成部分之间分摊对价所需的信息。因此,理事会认为没有必要向出租人提供类似的简便实务操作方法。

IFRS 16.14



出租人应如何估计租赁组成部分和非租赁组成部分的单独售价?

租赁组成部分和非租赁组成部分的单独售价指出租人就该组成部分或类似组成部分单独向承租人收取的价格。单独售价的估计应反映出出租人要求每项单独的组成部分产生的经济回报。

例如,租赁组成部分的单独售价应反映对出租人就租赁资产及其管理活动合理发生的成本及相关税费、保险费的补偿。

非租赁组成部分(例如保洁服务)的单独售价应包括对出租人实际发生的成本加上适当毛利及某些管理费用的补偿。



即使出租人亏本提供公共区域维护服务, 该服务的单独售价是否也应包括毛利?

是。单独售价是企业单独向客户出售一项已承诺商品或服务收取的价格。公共区域维护服务通常不会造成亏损。

IFRS 16.14, 15.77-78



承租人的可观察单独价格与出租人的可观察单独售价有何区别?

对于**承租人**, 可观察单独价格包括出租人和其他供应商对相同或相似组成部分收取的价格, 例如对类似不动产租赁或类似服务收取的价格。

对于**出租人**, 可观察单独售价的定义更为具体。根据《国际财务报告准则第15号》, 可观察单独售价是企业相似情形下向类似客户单独出售一项商品或服务时该商品或服务的价格。

然而, 作为用于估计单独售价的一个适当方法, 《国际财务报告准则第15号》中的市场评估法可能包括参考出租人的竞争对手就类似商品或服务收取的价格(并对此类价格作出必要调整以反映出出租人的成本及毛利)。因此, 尽管出租人可能与承租人使用类似信息, 出租人得出的组成部分的单独售价可能会被视为“估计值”, 而承租人的单独价格则可能被视为“可观察值”。

IFRS 16.90, 15.110, 114, B87-B89



当分摊对价对收入的确认没有影响时, 出租人是否仍应当进行对价分摊?

是。出租人应当将合同对价分摊至各个租赁组成部分和非租赁组成部分, 即便这样做对收入确认的情况没有影响。为列报和披露的目的, 出租人必须进行分摊——即《国际财务报告准则第16号》要求出租人单独披露租赁收入。《国际财务报告准则第15号》也要求企业单独披露客户合同收入。

例如, 当租赁分类为经营租赁, 并且其非租赁组成部分是一项在一段时间内履行、并以时间为基础计量履约进度的服务时, 租赁组成部分和非租赁组成部分的收入均应当在该期间内同时予以确认, 因此分摊对价不影响该期间应确认的收入。但是, 租赁组成部分和非租赁组成部分的收入必须分别进行披露。

IFRS 16.13, 15.76

**出租人和承租人对各个组成部分的对价分摊有何区别？**

出租人根据《国际财务报告准则第15号》基于单独售价的相对比例将合同对价分摊至各个单独的租赁组成部分和非租赁组成部分。

承租人应根据各个单独租赁组成部分的单独价格和非租赁组成部分单独价格总和的相对比例分摊合同对价。

二者之间的一个主要区别是承租人应将非租赁组成部分的单独价格进行加总，以此来确定应分摊至租赁组成部分的初始分摊金额。

然后，承租人再根据其他适用的准则（这些准则的计量或分摊要求可能不同）对租赁合同中的非租赁组成部分进行会计处理。

4.6

分摊可变对价

如果合同包含多个组成部分，并且包括固定付款额和可变付款额，则涉及如何分摊可变付款额的问题。例如，是否可将可变付款额分摊至一个或多个（而非全部）组成部分。当可变付款额取决于其中一个组成部分的履行或变动时，更有必要考虑分摊可变付款额的问题。

IFRS 15.84–86

根据《国际财务报告准则第15号》，如果同时满足下列两项条件，可变金额应当全部分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务：

- 有关可变付款额的条款专门针对企业为履行该履约义务所作的努力；以及
- 在考虑合同中的全部履约义务及付款条款后，企业认为将对价的可变金额全部分摊至该履约义务符合分摊目标。

上述指引直接适用于出租人。

**示例10—出租人分摊对价：将可变付款额分摊至各个合同组成部分**

出租人D与承租人L签订为期5年的房地产租赁（含维护服务）。承租人L在合同期5年的付款额包括：

- 5年固定总付款额500（即每年100）；以及
- 按每年销售额2%计算的可变付款额——估计5年总计为100。

出租人D得出结论，认为合同包括两个组成部分：房地产租赁和维护服务（非租赁组成部分）。这两个组成部分的单独售价如下：

- 租赁的可观察单独售价为500；以及
- 采用预期成本加毛利法估计的维护服务单独售价为200。

出租人D按以下方式将合同总对价600 (固定付款额500加上可变付款额100) 分摊至合同组成部分。

组成部分	单独售价	%	固定对价的分摊	可变对价的分摊
房地产租赁	500	71.43%	357	72
维护服务	200	28.57%	143	28
	700		500	100

在该示例中, 按每年销售额2%计算的可变付款额不代表维护服务的单独售价。因此, 固定付款额和可变付款额均应基于单独售价的相对比例分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。可变付款额应在相关销售发生时被确认为租赁组成部分和非租赁组成部分的收入。

相反, 如果可变租赁付款额代表维护服务的单独售价, 则将全部分摊至非租赁组成部分。



示例11—分摊房产税

IFRS 16.B33

出租人D与承租人B签订为期5年的公寓租赁。租赁付款额为每年100,000。合同还包括每年4,000的额外维护费用。

根据租赁协议, 承租人B有合同义务承担出租人D缴纳的对房产所有人征收的房产税。每年的房产税按房地产评估价值的0.2%确定。

房产税的支付并不会导致向承租人B转移商品或服务, 因此不属于一项合同组成部分。出租人D应将承租人B偿付的房产税计入合同对价, 然后将总对价分摊至合同中识别出的租赁组成部分和非租赁组成部分。

出租人D得出以下结论:

- 租赁的单独售价为每年100,000, 再加上承租人B偿付的房产税; 以及
- 维护服务的单独售价固定为每年4,000。

出租人D将100,000再加上承租人偿付的房产税金额分摊至租赁组成部分, 并将4,000分摊至非租赁组成部分。

IFRS 16.17, B33, 15.85

**出租人是否可将不会导致商品或服务转移给承租人的成本(例如房产税)全部分摊至租赁组成部分?**

应视具体情况而定。

房地产租赁合同通常要求承租人偿付出租人发生的与资产相关的费用——例如,房产税、保险费等。

这当中会涉及一个问题,即当合同还包括非租赁组成部分时,是否可将房产税和保险费全部分摊至租赁组成部分。《国际财务报告准则第16号》没有对分摊要求提供例外规定,这意味着固定对价总额(含房产税或保险费)应基于单独售价的相对比例分摊至识别出的各个合同组成部分。

然而,如果合同中的各个组成部分均按单独售价计价,而租赁组成部分的单独售价包括房产税和保险费,则基于单独售价相对比例进行分摊的结果是这些固定付款额将全部分摊至租赁组成部分。

另一方面,房产税和保险费可能属于可变付款额。根据《国际财务报告准则第15号》,如果可变付款额的条款专门针对合同的组成部分并且将可变金额全部分摊至该组成部分符合分摊目标,则可变金额应当全部分摊至合同的该等组成部分(参见示例11)。



关于如何识别租赁组成部分和非租赁组成部分与分摊对价的更多指引,请参阅毕马威刊物[Lease components](#)(《[租赁组成部分](#)》)。

5

租赁期

有关租赁期的新指引可能会影响在损益中确认经营租赁激励的期限。对于可续租租赁和可撤销租赁，尤其如此。

5.1

概述

租赁期的确定对出租人而言是一项重要的关键估计。租赁期可能影响租赁的分类。对于经营租赁，租赁期会影响租赁激励确认的期间。

IFRS 16.18

租赁期是指不可撤销的租赁期间，加上：

- 可选续租期间，如果承租人合理确定会续租；以及
- 可选终止日期后的期间，如果承租人合理确定不会提前终止租赁。

为确定租赁期，出租人首先应确定租赁的不可撤销期间和合同的可强制执行期间，然后在二者之间确定租赁期长度。

出租人应在租赁期开始日确定租赁期。

IFRS 16.A, B36

租赁期在出租人将标的资产提供给承租人使用时开始，并包括出租人提供的免租期。

IFRS 16.A

当“使用期间”包括多个非连续期间时，应根据合计的使用期间（即所有非连续期间之和）评价租赁期。

IFRS 16.20

《国际财务报告准则第16号》为承租人在什么情况下应重新评估租赁期和重新计量租赁负债和使用权资产提供了指引，但未对出租人作出规定。



出租人应如何确认含非连续使用期间的经营租赁的收入？

在大多数商业房地产租赁中，出租人向承租人让渡的利益是在租赁期内使用标的房地产的权利。因此，出租人应仅在承租人有权使用标的资产的期间内确认经营租赁收入。

例如，某出租人在每年假日期间（10月15日至1月15日）将购物中心一个零售铺位出租给某承租人，为期3年。该租赁分类为经营租赁。在该示例中，出租人应仅在每年的10月15日至1月15日之间确认经营租赁收入（包括可变租赁收入），而不得在该时间段以外的期间确认租赁收入。

有关承租人业务受新冠疫情或政府限制措施影响下收入确认的讨论，请参见第7.4节。

5.2

IFRS 16.B35, BC127–BC128

不可撤销期间

“不可撤销期间”是指承租人无权终止租赁合同的期间。租赁期不得短于不可撤销期间。



出租人有权终止租赁是否影响不可撤销期间？

否。如果只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期间包括出租人终止租赁选择权所涵盖的期间。在此情况下，除非出租人决定终止租赁，否则在此之前，承租人负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。

租赁中的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



在租赁期开始日，如果不可撤销期间并未固定，企业应如何确定不可撤销期间？

在有些租赁安排中，不可撤销期间在租赁期开始日并未固定，而是在租赁期开始日之后才固定下来。例如，企业可能会租赁资产用于特定项目，并且租赁会规定资产的使用期间为项目存续期，不附带续租或终止租赁选择权。

对于租赁的不可撤销期间在租赁期开始日并未固定的情况，《国际财务报告准则第16号》没有专门提供指引。

我们理解，在这种情况下，企业应当在租赁期开始日估计不可撤销期间，然后在不可撤销期间固定下来时，重新评估租赁期（参见第5.6节）。

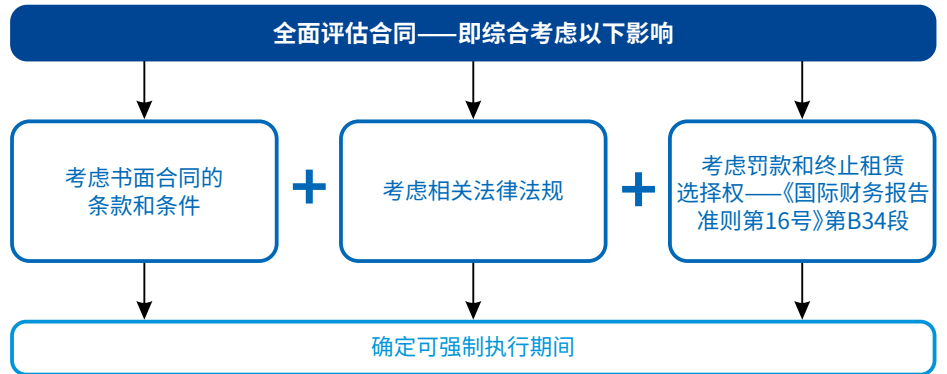
5.3

IFRS 16.2, B34, BC127

可强制执行期间

为确定租赁期，出租人应使用合同的定义来确定可强制执行租赁的期间。就此目的而言，合同应包括确立和约束合同当事方权利和义务的书面协议及当地适用的法律法规。可执行性是在相关司法管辖区的一个法律事项，而评价合同应以合同的条款和条件为基础。在判断可执行性时还应考量《国际财务报告准则第16号》第B34段中有关可执行性的指引，包括罚款在评估可强制执行期间中的作用。

确定可强制执行期间的主要步骤如下。



IFRS 16.B34, BC127

若续租选择权和终止租赁选择权是可强制执行的,则在评估租赁期时应考虑续租选择权和终止租赁选择权。“可强制执行期间”是指承租人与出租人之间存在强制性权利和义务的期间。可强制执行期间是租赁的最长可能期间。

IFRS 16.B34, BC127, IU 11-19

虽然《国际财务报告准则第16号》没有给出“可强制执行性”的定义,但是第B34段描述了合同(及其不再)可强制执行的情形。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(with no more than an insignificant penalty)时,则该租赁不再可强制执行。

因此,如果符合以下情况,租赁在合同能够被终止之日以后的期间可强制执行:

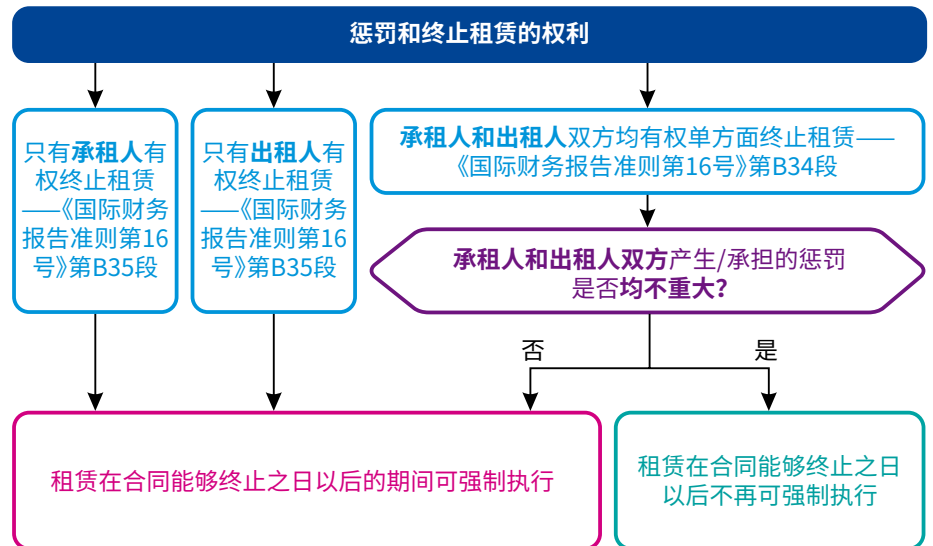
- 合同双方均有权终止租赁,但一方或双方会因终止租赁而承担并非不重大的惩罚;或者
- 仅一方有权在未经另一方许可的情况下终止租赁。

IFRS 16.B34–B35, BC127, IU 11-19

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁,且罚款金额不重大,则该租赁不再“可强制执行”。如果只有承租人有权终止租赁,则在确定租赁期时,企业将该项权利视为承租人可使用的终止租赁选择权予以考虑。在确定租赁期时,不应考虑仅出租人拥有的终止租赁权利,原因是在该情况下,除非出租人决定终止租赁,否则在此之前,承租人负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。

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

下图总结了罚款和终止租赁选择权对确定可强制执行期间的影响。



IU 11-19

《国际财务报告准则第16号》没有给出“惩罚”（“penalties”，或称“罚款”）一词的定义，因此，实务中企业在应用第B34段时会遇到是应考虑合同更为广泛的经济影响还是只考虑合同规定的终止租赁付款额的问题。国际财务报告准则解释委员会（IFRS Interpretations Committee）在讨论该问题后指出，企业在根据第B34段确定终止租赁选择权的影响时，应考虑合同更为广泛的经济影响而不仅是合同规定的终止租赁付款额。

示例12—终止租赁选择权对可强制执行期间的影响

情景1

承租人B按照以下条款从出租人C处租入一个零售店铺。

- 书面合同规定的最长期限为5年。
- 承租人B和出租人C均有权在合同第2年末单方面终止租赁，且罚款金额不重大。
- 除书面合同中的要求外，对该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。

在租赁期开始时，无论双方决定在第2年末后继续租赁的可能性有多大，合同的可强制执行期间都为2年。

情景2

承租人D按照以下条款从出租人E处租入一个仓库。

- 书面合同规定的最长期限为5年。
- 在第1年后，承租人D和出租人E均有权单方面终止租赁，但须提前一个月通知对方，即租赁将在发出终止租赁通知后的一个月后终止。任一方均不得在

合同第1年结束前发出终止租赁通知。若以该方式终止租赁，则双方均不会承担并非不重大的罚款。

- 除书面合同中的要求外，对该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。

在租赁期开始时，合同的可强制执行期间为13个月。



即使有些条款和条件尚待双方协商，租赁是否也能够可强制执行？

应视具体情况而定。企业需要运用判断，综合考虑书面合同和适用法律法规是否确定了在双方可终止租赁之日后租赁可以存续的条款和条件。例如，法律法规可能确立了租赁在双方可终止租赁之日后可以存续的部分而非全部条款和条件。

与房地产租赁有关的法律通常如此，根据相关房地产法，承租人具有一定的法定权利可继续占用租赁房地产。在有些情况下，承租人还可能拥有续租的可执行权利，只是续租期间的租金需要在大致界定的参数范围内协商确定。例如，未来租金可能取决于市场租金、房产市场价值的变动，或者可能在双方无法达成一致意见的情况下进行独立仲裁。

根据相关事实和情况，此类安排可视为类似于需根据市场情况调整租金的续租选择权。在此情况下，未来租金是取决于指数或比率的可变付款额。有关如何对可变付款额进行会计处理的更多讨论，参见第6.3节。



当承租人和出租人双方均有权终止租赁，但仅有一方会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。

在以下情景中，除书面合同中的要求外，对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。

情景1—承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，但只有出租人的终止租赁选择权才会产生并非不重大的惩罚

在此情况下，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双方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。

IFRS 16.B34–B35, BC127, IU 11-19

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—承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁,但只有承租人的终止租赁选择权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》第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》第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

5.4

IFRS 16.19, B35, BC157

“合理确定”的界限

“合理确定”的概念与租赁期的确定密不可分。《国际财务报告准则第16号》没有提供“合理确定”的定义,因此“合理确定”评估没有明确的界限可以遵循。出租人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。如果只有出租人有权终止租赁,则在确定租赁期时不应考虑出租人终止租赁的权利,原因是在该情况下,除非出租人决定终止租赁,否则承租人负有 unconditional 的义务为在租赁期内使用资产的权利支付租赁付款额。

IFRS 16.B37, B40

《国际财务报告准则第16号》给出了在评估承租人是否能够合理确定将行使续租选择权或将不行使终止租赁选择权时需纳入考虑的因素示例。“合理确定”程度评估应当基于租赁期开始日的相关事实和情况,而非承租人的意图。下表列出了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
- 或有付款额
- 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
- 是否存在重大的租赁资产改良

IFRS 16.B37, IU 11-19



发生了不可移除的重大租赁资产改良是否影响租赁期？

是。国际财务报告准则解释委员会在讨论可撤销租赁和可续租租赁时,考虑了确定租赁期与不可移除重大租赁资产改良的使用寿命之间的相互关系。

在评估承租人是否能够合理确定将行使续租(或将不行使终止租赁)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。这包括在合同期限内(已进行或计划进行)的重大租赁资产改良在可行使续租(或终止租赁)选择权时,预期能为承租人带来重大经济利益。



承租人和出租人是否可能就承租人是否能够合理确定行使选择权得出不同的结论？

是。对于承租人是否能够合理确定将行使续租选择权或将不行使提前终止租赁选择权,承租人和出租人可能得出不同的结论。

由于信息不对称和评估的判断属性,承租人和出租人也可能对租赁期得出不同的结论。“合理确定”评估基于判断(例如,标的资产对承租人重要性的判断)和估计(例如,标的资产在未来的公允价值估计)。另外,出租人不一定十分熟悉承租人的具体事实和情况,可能导致出租人与承租人得出的结论不同。

5.5

可续租租赁与可撤销租赁 — 应用问题

IFRS 16.B34, IU 11-19

在有些情况下，房地产租赁合同可以无限期延续，直至任一方发出终止租赁通知（即可撤销租赁），或可以无限期续签，除非任一方决定终止租赁（即可续租租赁）。例如，永续租赁（或称“长青租赁”）是指按天、周、月自动续租的租赁——即可撤销的租赁。此类租赁产生了如何确定其不可撤销期间和可强制执行期间的问题。国际财务报告准则解释委员会对此问题进行了讨论并且指出，在评估时，企业应当考虑更为广泛的合同经济影响，而不仅是合同规定的终止租赁付款额。如果只有一方有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则合同在该当事方可以终止合同之日以后的期间可强制执行。

IFRS 16.19, B37-B40

若企业得出结论认为，合同在可撤销租赁通知期（或可续租租赁初始期限）之后的期间可强制执行，则需进行“合理确定”评估来确定租赁期。

惩罚可能失效，或者起初具有并非不重大影响的惩罚在一段期间后可能会变得不重大。例如，从更为广泛的合同经济影响角度考虑，在租赁仅满一年后终止租赁所产生的终止租赁惩罚可能并非不重大，但如果该终止租赁惩罚在租赁满四、五年之后终止租赁时才产生，则该惩罚可能就不重大了。

IFRS 16.B34, IU 11-19



示例13—终止租赁选择权：不重大的惩罚

承租人L与出租人M订立为期五年的仓库租赁合同。

承租人L设计家具并通过线上平台向全球各地销售，目前正打算尝试利用仓库作为展厅。将仓库改设为展厅的装修成本不重大。若展厅反响不佳，承租人L也不打算将展厅用作仓库。

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后的每个周年日终止租赁，且无需支付合同罚款。

在评估承租人L如果终止租赁是否将承担并非不重大的惩罚时，出租人L考虑了以下事项。

- 租赁资产改良的金额较小。因此，若承租人L在租赁资产改良的经济寿命结束前终止合同，所损失的经济价值不重大。
- 拆除租赁资产改良的成本不重大。
- 将仓库恢复原状的成本不重大。
- 提前终止合同对客户关系的潜在影响较低。承租人L主要通过其网站与客户进行互动，预计只有少数客户会亲自前往展厅。

出租人M认为，鉴于该地段仓库需求旺盛，很容易找到新的承租人。

可强制执行期间与租赁期

基于相关事实和情况分析，出租人M认为，双方均有权在租赁满一年后终止租赁，且罚款金额不重大。在此情况下，租赁的可强制执行期间和不可撤销期间均为一年。这是因为双方在租赁满一年后均可行使终止租赁选择权，届时双方均不存在可执行权利（即承租人L使用仓库的权利及出租人M收取租赁付款额的权利）和义务（即承租人L支付租赁付款额的义务及出租人M允许继续使用仓库的义务）。

由于租赁的可强制执行期间和不可撤销期间均为一年，因此租赁期也为一年。

IFRS 16.B34, IU 11-19



示例14—可续租租赁：并非不重大的惩罚

承租人K按照以下条款从出租人M处租入房产。

- 书面合同为期5年，不包含续租和终止租赁选择权。
- 当地法律规定，如果承租人K在第5年末后继续租用房产，则原合同条款将继续适用，前提是承租人K继续支付租赁付款额，并遵守与出租人M签订的原合同所规定的其他义务。但是，由于5年的书面合同期限已经届满，双方均具有在第5年末单方面终止合同的权利。
- 在第5年末，由于存在续租的重大经济激励，承租人K继续租用该房产并支付租赁付款额。出租人M接受租赁付款额，并且不打算让承租人K搬走。

对出租人M和承租人K的重大经济激励包括以下方面。

- 在租赁期开始日，承租人K进行了不可移除的重大租赁资产改良。如果承租人在重大租赁资产改良的经济寿命结束之前终止合同，会为其带来重大的经济损失（大于承租人K因终止该高于市场费率的租赁而可能获得的收益；参见最后一点），该经济损失在第5年末后仍然重大。
- 房产所处地段是承租人K发展业务的理想地点（即适合发展与供应商和客户的战略关系），短期内无法找到替代房产。
- 承租人K继续支付的租金高于现行市场费率：即出租人M可能无法找到另一个承租人愿意按同等条件租入房产。

可强制执行期间

根据《国际财务报告准则第16号》第B34段，出租人M和承租人K应根据更为广泛的合同经济影响确定合同的可强制执行期限。鉴于存在重大的已识别的惩罚，出租人M和承租人K在租赁期开始日确定合同的可强制执行期限超过5年，并且只要终止租赁的惩罚维持在并非不重大的程度，该期限将继续延长。

出租人M和承租人K在评估上述事项时应分别运用各自的判断。对于更复杂的安排，他们可能还需要考虑其他因素。

IFRS 16.B37, B39

**示例15—未规定期限**

出租人R向承租人E出租一个零售铺位。合同中没有规定租赁期限。承租人E可在每月末搬离铺位并终止租赁。承租人E就使用铺位的每一个月向出租人R支付一笔固定的资产使用权费用。

该租赁的不可撤销期限为一个月，因为承租人E可选择在第二个月初之前搬离零售铺位。如果承租人E需在其业务中持续使用与标的资产类似的资产，则终止租赁（例如，不可移除租赁资产改良的成本）和订立新租赁（例如，识别另一项资产、签订不同合同及搬迁的成本）所发生的成本可能促使承租人E出于强烈的经济原因而选择继续租用该零售铺位，期限将超过不可撤销期间，即租赁期可能超过一个月。

IFRS 16.A, 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法与所有其他租赁相同，这意味着需要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。

在长青租赁中确定承租人是否合理确定将行使续租选择权可能需运用重大判断。一般而言，租赁的不可撤销期限越短，承租人行使一项或多项续租选择权的可能性越高。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，若承租人按月租用某零售铺位或仓库，并预计在接下来的18至24个月内都需要租用基本类似的零售铺位或仓库，那么，承租人可能存在重大经济激励（例如，可避免产生搬迁费，或客户不必找寻承租人新地址等）继续租赁，而不是在整个期间内不停搬迁至类似场所。

5.6

IFRS 16.21

租赁期发生变化

在租赁期开始日之后，如果不可撤销的租赁期间发生变化，则出租人应重新评估租赁期。该规定同时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，该选择权在之前出租人确定租赁期时未考虑；
- 承租人不行使选择权，该选择权在之前出租人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，而该选择权在之前出租人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，而该选择权在之前出租人确定租赁期时已考虑。

例如,在租赁期开始日,由于不能合理确定承租人将行使续租5年的选择权,出租人确定租赁期为不可撤销的租赁期间(即5年)。然而,如果承租人在合同第4年末正式通知出租人将行使续租5年的选择权,则出租人应将剩余租赁期修改为6年,以反映新的不可撤销期间。



示例16—不可撤销租赁期间变更日

IFRS 16.21

承租人L从出租人R处租入一间零售店铺。该租赁的不可撤销期间为10年,并包括续租5年的选择权。如果承租人L打算行使续租选择权,则必须在第9年末前通知出租人L。在租赁期开始日,出租人R得出结论,承租人L不能合理确定将行使续租选择权,因此租赁期为10年。

零售店铺业绩好于预期,但是产生这一情况的原因在租赁期开始日并未有所预期。在第7年,承租人L决定将行使续租选择权。但是,承租人L决定等到合同要求发送通知的时点(即第9年末)再通知出租人R续租决定。

在此情况下,业绩好于预期是市场因素,其单独而言不构成导致需重新评估租赁期的触发事件。因此,只有当承租人L正式通知出租人R续租决定时(即第9年末),出租人R和承租人L才需重新评估租赁期。



当承租人重新评估是否合理确定将行使选择权时,出租人是否应当重新评估租赁期?

IFRS 16.20-21

否。按照《国际财务报告准则第16号》第21段所述,出租人仅在不可撤销的租赁期间发生变化时重新评估租赁期并重新计量租赁付款额。相反,第20段规定了还有一些情况下也应重新评估租赁期,但该规定仅适用于承租人。

理事会希望尽可能少地改变《国际会计准则第17号》中的出租人会计模式,根据该准则,出租人通常在租赁期开始日确定租赁期,并仅在合同发生变更时重新评估租赁期。《国际财务报告准则第16号》为出租人对租赁修改进行会计处理提供了详细指引(参见第7章)。

IFRS 16.21, BC184, BC187

**如果不可撤销期间在租赁期开始日后才固定下来, 则企业是否应当重新评估租赁期?**

是, 因为固定后的期限可能与初始估计不同。

如果在租赁期开始日不可撤销的租赁期间未固定, 则企业应估计不可撤销期间。我们理解, 在此情况下, 当不可撤销的租赁期固定下来且与初始估计不同时, 企业应当重新评估租赁期。

我们认为, 不更新租赁期可能会导致会计核算结果有违常规预期。例如, 出租人可能会在与不可撤销的租赁期间无关的期间内确认租赁收入 (或承租人可能会在与不可撤销的租赁期间无关的期间内确认租赁费用)。

IFRS 16.21

**当不可撤销期间发生变化时, 出租人应如何对融资租赁投资净额的重新计量进行会计处理?**

《国际财务报告准则第16号》没有对出租人在修改租赁期时应如何对融资租赁投资净额的重新计量进行会计处理作出规定。我们理解, 出租人应做出一项会计政策选择并一致地应用, 类比以下准则中的相关指引重新计量租赁投资净额:

- 参照《国际财务报告准则第9号》中有关使用合同开始时确定的原折现率核算预期现金流量的变更的指引; 或者
- 参照《国际财务报告准则第16号》中有关承租人使用修改后的折现率重新计量租赁负债的指引。

我们理解, 当出租人对租赁期的评估发生变化时, 还应同时调整未担保余值, 以反映修订后租赁期届满、出租人获得房地产所有权的日期。



关于如何确定租赁期的更多指引, 请参阅毕马威刊物 [Lease term](#) (《租赁期》)。

6 租赁付款额

区分固定与可变租赁付款额会影响出租人的收益情况。

6.1

IFRS 16.A, 70

概述

在租赁期开始日,出租人应识别出所有租赁付款额,包括:

- 固定付款额,包括实质固定付款额,扣除所有租赁激励;
- 取决于指数或比率的可变租赁付款额;
- 购买选择权的行权价,前提是承租人合理确定将行使购买选择权;
- 终止租赁需支付的罚款金额,前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权;以及
- 由承租人、与承租人有关联的一方或与出租人无关但在经济上有能力履行担保义务的第三方向出租人提供的余值担保全额(无论该付款额应付的可能性多大)。

房地产租赁通常包含以下部分或全部款项:

- 固定付款额(包括实质固定付款额)(参见第6.2节),扣除所有租赁激励(参见第6.4节);
- 可变租赁付款额(参见第6.3节);
- 提前终止租赁的付款额;以及
- 非租赁组成部分(如维护或公用设施)的付款额(参见第4.3节)。

6.2

IFRS 16.A, 70

固定和实质固定付款额

固定和实质固定付款额应始终纳入出租人的租赁付款额。“实质固定付款额”是指形式上是可变租赁付款额,但实质上不可避免的款项。有时,某些款项初看上去似乎是可变的,但实际上是固定的。

IFRS 16.B42(a)(ii)

租赁付款额可能初始是可变的,但后续在相关可变性消除时变成固定款项。

IFRS 16.A, 75–76, 81

**如果租赁付款额为反映消费者价格指数或市场租金的预期变化而金额不平均, 出租人应当如何确认租赁收入?**

出租人可能订立租金预定增加的房地产租赁。例如, 租赁协议可能约定在5年租赁期内租金每年固定增加2%。该固定年增长可能是为了反映当事方预期5年内消费者价格指数或市场租金费率的增长。这涉及出租人应如何确认每年租赁收入的问题。

经营租赁

通常, 出租人应自租赁期开始日按直线法在租赁期内确认经营租赁的租赁收入。

一段时间内租金的固定增加(或减少)金额(可变租赁付款额除外)应在确定租赁收入时予以反映, 并按直线法确认租赁收入。例如, 合同约定在租赁期内租金每年增加2%应自租赁期开始日予以考虑。因此, 出租人在早先期间确认的租赁收入会高于收到的现金租赁付款额, 而随后几年的租赁收入会低于收到的现金租赁付款额。

在上述示例中, 固定增长的租金不是取决于指数或比率的可变付款额, 而是不可避免的固定付款额。另外, 我们理解, 直线法能够更好地反映出出租人预计承租人从标的资产的使用中获得利益的模式。

融资租赁

对于融资租赁, 出租人应按照与租赁投资净额相等的金额确认一项融资租赁应收款, 该金额为归属于出租人的租赁付款额与未担保余值的现值。租赁付款额包括固定付款额和实质固定付款额。因此, 租赁期内租金的固定增加金额应计入租赁投资净额的初始计量金额。

6.3

可变租赁付款额

6.3.1

取决于指数或比率的付款额

IFRS 16.70(b)

取决于指数或比率的可变租赁付款额应计入出租人对租赁投资净额的初始计量金额, 并采用租赁期开始日的指数或比率进行初始计量。

IFRS 16.A, 28

该方法适用于: 例如, 与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率(如银行同业拆借利率)挂钩的款项、或为反映市场租金费率变化而变动的款项等。

与对承租人不同, 《国际财务报告准则第16号》没有对出租人应如何处理指数或比率在租赁期开始日后发生的变化作出规定。

IFRS 16.28, 70(b)



如果租赁付款额取决于“基于市场”的房地产估值, 则该等租赁付款额是否属于取决于指数或比率的付款额?

在某些司法管辖区, 租赁付款额按照定期更新的房地产“评估价值”的一定百分比计算。

该评估价值的确定受到税务机关或政府的监管, 通常将某区域内相似房地产的市场租金或价值作为关键的输入值, 同时根据房地产的具体特征进行调整, 例如:

- 规模;
- 设施;
- 家具和装修; 以及
- 维护或其他服务。

如果评估价值与市场租金或房地产价值密切相关(如上所述), 则它们可能代表市场租金费率(除非它们被用于确定房产税——参见下文)。因此, 我们理解, 在这种情况下, 随着租赁房地产的评估价值变动而进行调整的租赁付款额可被视为“取决于指数或比率的可变租赁付款额”。

例如, 我们认为在评估价值由有关部门确定, 同时定期更新并考虑了足够的输入值, 使其能够代表房地产的“市场”租金/价值的情况下, 按评估价值一定百分比计算的租赁付款额, 属于取决于指数或比率的租赁付款额。

确定评估价值的精确方法在各个司法管辖区有所不同, 并取决于租赁协议可能包含的进一步调整, 因此企业在评估租赁付款额实际上是否取决于“某项指数或比率”时, 需要运用判断。

应用于评估价值的百分比本身不属于“比率”。

6.3.2

IFRS 16.A, 70

不取决于指数或比率的租赁付款额

租赁付款额不包括不取决于指数或比率的租赁付款额(例如, 取决于标的资产销售或使用情况的付款额), 因此, 在对租赁投资净额进行初始计量或在计算拟按直线法确认的总租赁付款额时, 不应当计入不取决于指数或比率的租赁付款额。

IFRS 16.BC231

《国际财务报告准则第16号》没有规定出租人对不取决于指数或比率的租赁付款额的会计处理方式。鉴于理事会决定基本沿用《国际会计准则第17号》的出租人会计处理规定, 因此《国际会计准则第17号》中相关会计处理方式将适用。因此, 该等付款额应当在触发付款事项或情况发生的期间内确认为收入。

IFRS 16.65

出租人应当考虑的一个主要事项是, 存在可变租赁付款额是否可能影响租赁的分类。



示例17—出租人会计处理：房地产中的百分比租金

出租人D与承租人T就某地区购物中心签订为期5年的租赁协议，承租人T为该购物中心的主要租户。

根据合同，承租人T应：

- 按销售额的一定比例向出租人D支付租金，金额等于年销售总额前2,000,000的5%再加上年销售总额超过2,000,000部分的3%；
- 就出租人D缴纳的实际房产税和建筑物保险费，向出租人D偿付承租人T应承担的那部分金额；以及
- 向出租人D偿付承租人T应承担的公共区域维护费份额。

出租人D估计承租人T应偿付的房产税和保险费每年约为20,000。出租人D估计承租人T每年应偿付的公共区域维护费为10,000。

出租人会计处理

在对交易进行会计处理时，出租人D应当识别所有租赁组成部分和非租赁组成部分，并将合同对价进行分摊。出租人D认为：

- 合同含一个租赁组成部分：零售铺位；
- 房产税和保险不是单独的组成部分：因为它们不会导致向承租人转移商品或服务；
- 出租人D具有缴纳房产税的法定义务，因此，承租人偿付的房产税金额（不取决于指数或比率的可变付款额）属于合同总对价的一部分；以及
- 合同含一个非租赁组成部分：公共区域维护服务。该服务向承租人转移一项独立于零售铺位使用权的服务。

即使出租人D和承租人T能可靠估计年销售额，按销售额一定比例支付的租金也属于可变付款额。

在此情况下，可变付款额的性质以及其在结合租赁整体考虑时的重要性这两点可作为证据，表明出租人实质上没有将与房地产所有权相关的几乎全部风险和报酬转移给承租人。同时，没有其他迹象表明该租赁属于融资租赁。因此，出租人D将租赁分类为经营租赁。

出租人D估计的单独售价如下：

- 租赁部分的单独售价包括房产税和保险费；以及
- 公共区域维护服务收取的价格代表其单独售价。

出租人D将可变对价在租赁组成部分和非租赁组成部分（公共区域维护服务）之间分摊。分摊至租赁组成部分的金额是可变的，并应当在触发付款事项或情况发生的期间内确认为收入。

公共区域维护服务产生的收入应根据《国际财务报告准则第15号》进行确认。

IFRS 16.63

IFRS 16.65

**可变付款额对出租人租赁分类有何影响？**

根据《国际财务报告准则第16号》，出租人应当沿用《国际会计准则第17号》的双重会计模式，并继续将租赁分类为经营租赁或融资租赁。

与《国际会计准则第17号》相同，《国际财务报告准则第16号》说明了有哪些情形单独或汇总起来通常会导致租赁被分类为融资租赁——例如，若租赁期占标的资产经济寿命的大部分。

然而，如果租赁中租赁付款额的很大比重取决于租赁资产的销售或使用情况（如上述**示例17**），则这可能表明租赁应被分类为经营租赁，原因是租赁付款额的可变动性导致出租人实质上没有转移与标的资产所有权相关的几乎全部风险和报酬。

**对于触发后会致租金减少的共同租赁条款，出租人应当如何进行会计处理？**

许多零售租赁包含在关键（或主要）租户或一定数量租户搬离等情况下合同租金发生变动的共同租赁条款。有些情况下，该条款的触发会导致承租人的租金减少；另一些情况下，固定租金变得不再固定而是随承租人的销售额变化而变动。通常，此类条款会规定，承租人必须在指定期间后或共同租赁事件解决后（例如新的主要租户租用闲置铺位）恢复支付合同约定的租金。

我们理解，出租人应当在租赁开始时，或通过租赁修改增加此类条款的情况下在租赁修改日，评估共同租赁条款的实质。特别是，出租人应评估共同租赁条款本质上是否属于保护性条款——即，保护承租人免受在主要租户撤离、零售铺位整体出租率下降时销售额可能出现下降带来的损失。我们认为，在此情况下，出租人在对租赁进行会计处理时无需考虑共同租赁条款触发的情形。

共同租赁条款本质上为保护性条款的迹象包括：存在一个或多个高质量的关键租户，租赁物业出租率高以及具有持续留住租客的业绩记录。

例如，出租人与承租人签订购物中心的经营租赁。基本租金是每月100，只要购物中心的主要租户不离开，均应支付该数额。但是，若主要租户离开，租金减少到每月80。租金将在下列两个日期孰早恢复为每月100：即，新的主要租户的租赁期开始日，或6个月届满之日。

在租赁期开始日，出租人评估共同租赁条款的实质。出租人注意到，该购物中心口碑良好，历来出租率都较高，并且有一个高质量的主要租户。因此，出租人得出结论，认为共同租赁条款实质上是保护性条款。

在租赁期开始日,出租人假定共同租赁条款不会触发,并按照每月100的固定租赁付款额计量其租赁收入。在后续期间,如果主要租户搬离,则在共同租赁条款启用期间,出租人每月确认租金收入80,披露经营租赁收入100与可变租赁收入负20。

6.4

IFRS 16.A

租赁激励

租赁激励,是指出租人向承租人支付的与租赁有关的款项,或者出租人为承租人偿付或承担的成本。租赁激励不包括出租人向承租人支付的、与承租人向出租人转移可明确区分的商品或服务或其他义务有关的款项。

出租人提供的租赁激励包括向承租人支付的前期现金付款或为承租人承担的成本,如租赁资产改良、搬迁成本、与预先存在的租赁承诺相关的成本等。此外,租赁期的开始阶段可能约定为免租期或减租期。

无论采用什么形式,租赁激励均属于租赁付款额(即租赁的对价净额)的一部分。

对于经营租赁,出租人应在租赁期内将所有租赁激励确认为收入的抵减。

IFRS 16.70(a)

对于融资租赁,在租赁期开始日,出租人应从租赁付款额中扣除所有应付租赁激励,然后将剩余租赁付款额纳入租赁投资净额的计量。



由谁负责对租赁资产改良进行会计核算(“accounting owner”)是否影响对出租人向承租人支付的与租赁资产改良成本有关款项的会计处理?

是。在有些情况下,出租人可能向承租人偿付租赁资产改良的成本。《国际财务报告准则第16号》未对有关出租人作出此类偿付的会计处理提供专门指引。我们认为,恰当的会计处理取决于是由承租人还是出租人负责对租赁资产改良进行会计核算——即,是承租人还是出租人将租赁资产改良作为其自有不动产、厂场和设备进行会计处理。控制租赁资产改良的一方应负责进行会计核算。

例如,租赁资产改良可能由承租人建造,然后由出租人偿付承租人。我们认为,如果承租人建造的租赁资产改良属于其自有资产,则出租人偿付承租人的成本是一项应减少租赁付款额的租赁激励。但是,如果承租人是为出租人建造租赁资产改良,即租赁资产改良属于由出租人控制的资产,则出租人所付款项代表就承租人提供一项可明确区分的商品或服务给予的对价。

根据我们的经验,应由承租人负责对租赁资产改良进行会计核算的迹象可能包括以下:

- 合同没有要求承租人建造或安装该租赁资产改良；
- 承租人可以在未经出租人同意或未向出租人充分补偿的情况下改变或移除该租赁资产改良；
- 承租人无需为得到偿付提供发生成本的凭证；
- 承租人承担成本超支风险；
- 该租赁资产改良符合承租人对租赁资产预期用途的独特要求；以及
- 出租人与其他方的租赁不可使用该租赁资产改良。

上述列举并未穷尽所有情形，企业应当根据具体的事实和情况运用判断权衡各种迹象。



如果经营租赁包括根据市场租金调整或基于指数或比率的租赁付款额，出租人授予的租赁激励是否应当在整个租赁期内确认？

是。在协商新的租赁或续租的过程中向承租人授予的租赁激励，应当确认为与标的资产使用有关的租赁付款额的一部分。租赁激励应当在租赁期内按照与确认租赁收入相同的方法确认为租金收入的抵减——即采用直线法，除非其他系统性方法能够更好地反映租赁资产利益递减的时间模式。

租赁协议包括根据市场租金调整或取决于指数或比率的租赁付款额的情况不影响对租赁激励的会计处理方式。



关于如何确定租赁付款额的深入讨论，请参阅毕马威刊物 [Lease payments](#)（《租赁付款额》）。

IFRS 16.A, 81

7

租赁修改

新冠疫情爆发后,许多承租人寻求租金减让及其他形式的租赁协议变更,租赁修改的会计处理成为当下热门话题。

7.1

概述

与《国际会计准则第17号》不同,《国际财务报告准则第16号》为出租人对租赁修改进行会计处理提供了详细指引,并按融资租赁修改与经营租赁修分别作出规定。

租赁修改是指租赁范围或租赁对价的变更,但该项变更不属于原始租赁条款和条件的一部分。常见的例子包括:

- 通过撤销一项或多项标的资产的使用权而缩小租赁范围;
- 通过缩短合同规定的租赁期而缩小租赁范围;以及
- 通过增加或减少租赁付款额而变更租赁对价。

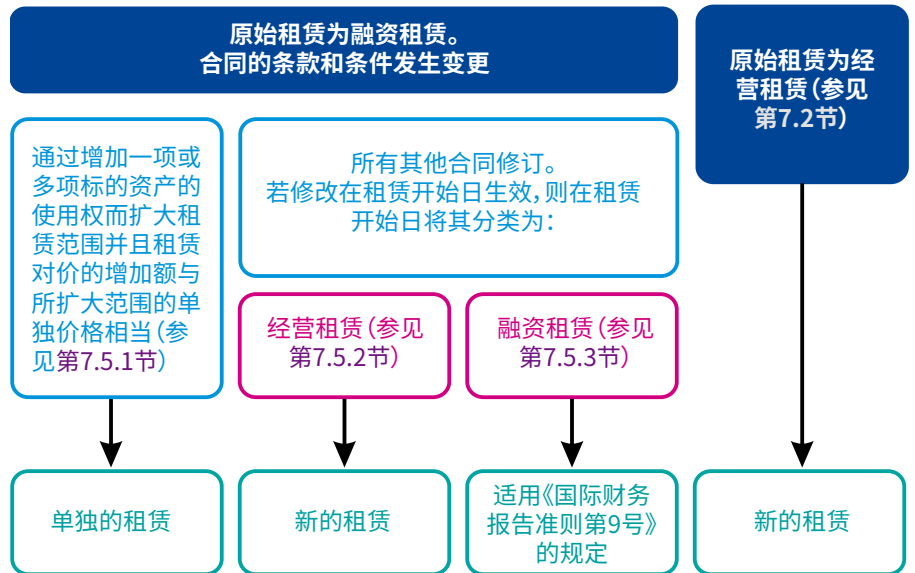
重新协商原始合同而导致的变更属于租赁修改。

行使原始租赁合同所包含的选择权不属于租赁修改。在下列情况下,出租人重新评估租赁期不属于租赁修改:

- 承租人行使选择权,该选择权在之前出租人确定租赁期时未考虑;
- 承租人不行使选择权,该选择权在之前出租人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,而该选择权在之前出租人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,而该选择权在之前出租人确定租赁期时已考虑(参见第5.6节)。

IFRS 16.A

下图总结了出租人对租赁修改的会计处理方式。



出租人应何时对租赁修改进行会计处理？

与承租人类似，出租人应当在修改生效日对融资租赁修改和经营租赁修改进行会计处理。修改生效日，是指双方就租赁修改达成一致的日期。

IFRS 16.A, 79–80, 87

出租人向承租人提供的单笔一次性现金属于可变租赁付款额还是租赁修改？

例如，假设由于经济不景气，购物中心的人流显著减少，出租人与承租人协商为承租人提供短期救济。因此，出租人同意向承租人提供一笔一次性现金付款。

假定在租赁期开始日原始合同条款和条件中没有预设会发生该笔款项，并且重新协商没有导致书面合同变动。合同的条款和条件没有其他变动。

该笔一次性款项未包括在原始合同条款和条件中且减少了对价。因此，该笔款项属于租赁修改，而不是可变租赁付款额。因此，对于融资租赁，出租人应适用《国际财务报告准则第16号》第79至80段的规定；对经营租赁则应适用第87段的规定。

IFRS 16.A

7.2

IFRS 16.87

经营租赁修改 — 一般考虑事项

出租人应将经营租赁的修改自修改生效日开始作为一项新的租赁进行会计处理，与原始租赁有关的预付或应计的租赁付款额应视为新租赁的付款额的一部分。

出租人应按照能够反映标的资产利益递减模式的系统性方法确认租赁收入。该收入确认的模式应体现承租人对资产的使用权。



示例18—出租人对经营租赁修改的会计处理

IFRS 16.87

出租人Y与承租人X签订为期5年的办公场所租赁。出租人Y将该租赁分类为经营租赁，因为其实质上没有向承租人X转移与办公场所所有权有关的几乎全部风险和报酬。

租赁协议规定：首期租金100,000（年末支付），租赁付款额每年增加2%（即5年的总租赁付款额为520,404）。承租人X不提供任何余值担保。出租人Y和承租人X之间不存在任何初始直接费用、租赁激励及其他款项。

在按照直线法对租赁付款额进行会计处理时，首先确定年租金收入为104,081（520,404/5），其中考虑了年度租金指数。因此，出租人Y按以下方式对租赁期开始两年的租赁付款额进行会计处理。

年度	租赁付款额(A)	年租金收入(B)	应计期末余额(C)
第1年	100,000	104,081	4,081
第2年	102,000	104,081	6,162

由于房地产市场中的空置率较高，出租人Y想鼓励承租人X承诺延长该办公场所的租赁期限。在第3年初，出租人Y与承租人X协商后同意：

- 整层办公场所的原始租赁期限届满后（即第5年后）续租3年；
- 在剩余6年（即原始租赁期限后3年再加上3年续租期）里将原始租赁的年付款额固定为105,000（年末支付）。

对价变更和租赁期延长均不属于原始租赁条款和条件的一部分，因此属于租赁修改。出租人Y自修改生效日开始将这些修改作为一项新的经营租赁进行会计处理。与原始租赁有关的应计租赁付款额视为新租赁的付款额的一部分，如下所示。

年度	租赁付款额(A)	年租金收入(B) ¹	应计期末余额(C)
第3年	105,000	103,973	5,135
第4年	105,000	103,973	4,108
第5年	105,000	103,973	3,081
第6年	105,000	103,973	2,054
第7年	105,000	103,973	1,027
第8年	105,000	103,973	-

注

1. $B = A(\text{租赁付款额}) \text{ 的总和} / 6 - (\text{于第2年末的C}) / 6 (\text{剩余租赁期})。$
 $B = (105,000 \times 6) / 6 - 6,162 / 6 = 103,973。$

7.3

IFRS 16.A, 87, BC240A

IFRS 16.A, BC240A

IFRS 16.87

与新冠疫情相关的经营租赁修改

由于新冠疫情对商业环境造成的冲击,许多承租人寻求出租人提供租金减让。理事会发布了对《国际财务报告准则第16号》的修订,旨在简化承租人对租金减让的会计处理——详情参见毕马威刊物 [Leases – Rent concessions](#) (《租赁——租金减让》)。该修订没有包含出租人的简化方法。

在没有简化方法的情况下,出租人仍然必须评估新冠疫情期间授予的租金减让是否属于租赁修改。如果出租人得出结论认为租金减让属于租赁修改,则应当适用《国际财务报告准则第16号》中有关租赁修改会计处理的专门指引。

出租人应将经营租赁的修改自修改生效日开始作为一项新的租赁进行会计处理。

有时,承租人会在原始协议中预设的期限届满前提前终止租赁,并向出租人支付终止租赁罚款(罚款由承租人与出租人就修改协议达成一致时协商决定)。我们理解,此类终止租赁罚款应视为修改后的租赁付款额的一部分。[示例21](#)说明了典型情况下的出租人会计处理。

IFRS 16.87

**示例19—租赁范围缩小和对价减少:租赁修改**

出租人L向承租人Z出租零售铺位,为期5年,出租人L将该租赁分类为经营租赁。租赁期从2018年6月开始,每月固定租赁付款额10,000,租赁付款额每年增加2%。

在按照直线法对租赁付款额进行会计处理时,出租人L首先确定年租金收入为124,897 (624,485 / 5),其中已考虑年增加额。

日期	租赁付款额
2018年	120,000
2019年	122,400 ¹
2020年	124,848 ¹
2021年	127,345 ¹
2022年	129,892 ¹
总计	624,485

注

1. 含每年按2%增加的租赁付款额。

出租人L按以下方式对2018年和2019年的租赁付款额进行会计处理。

日期	租赁付款额 (A)	年租金收入 (B)	应计期末余额 (C)
2018年6月-2019年5月	120,000	124,897	4,897
2019年6月-2020年5月	122,400	124,897	7,394 ¹

注

1. $C = \text{上一年的} C + (B - A)$ 。

此后,承租人Z的业务受到新冠疫情的严重冲击。于是在2020年6月初,出租人L和承租人Z同意将租赁面积从原来的1,500平方米减少到1,000平方米。

出租人L和承租人Z还同意将剩余3年的租赁付款额减少到每年固定90,000 (年末支付)。

租赁范围(零售铺位面积)缩小和对价减少不属于原始租赁条款和条件的一部分,因此属于租赁修改。出租人L将此修改自修改生效日开始作为一项新的经营租赁进行会计处理。与原始租赁有关的应计租赁付款额视为新租赁的付款额的一部分,如下所示。

日期	租赁付款额 (A)	年租金收入 (B) ¹	应计期末余额 (C)
2020年6月	90,000	87,535	4,929
2021年6月	90,000	87,535	2,464
2022年6月	90,000	87,536	-

注

1. $B = A$ (租赁付款额) 总和 / 3 - (于2020年5月末C) / 3 (剩余租赁期)。
 $B = (90,000 \times 3) / 3 - 7,394 / 3 = 87,535$ 。

IFRS 16.A, 87



示例20—未摊销的租赁激励：租赁修改

出租人M与承租人K签订为期10年的办公场所租赁，租赁期从2015年4月1日开始。租金为每月15,000，月末支付。出租人M将该租赁分类为经营租赁。出租人M偿付承租人K的搬迁费用600,000，出租人M将该笔款项作为租赁激励核算。租赁激励按照与租赁收入确认相同的方法（即直线法）在租赁期（10年）内确认为租金收入的抵减。

新冠疫情期间，出租人M于2020年4月1日同意免除承租人K在2020年5月、6月和7月的租金。

该对价减少不属于原始租赁条款和条件的一部分，因此属于租赁修改。

出租人M自修改生效日（即2020年4月1日）开始将此修改作为一项新的经营租赁进行会计处理。出租人M按照直线法在新租赁的5年租赁期内确认租金免除的影响。出租人M还将2020年4月1日未摊销的租赁激励的账面金额300,000纳入考虑。出租人M按照直线法在新租赁的5年租赁期内摊销该余额。

**示例21—原始合同未包括的租赁终止**

出租人M与承租人L签订为期10年的建筑物租赁合同。原始合同没有终止租赁条款。

出租人M将该租赁分类为经营租赁。

在第5年，承租人L开始遭遇财务困难，并希望提前终止租赁。在第5年末，出租人M和承租人L进行协商，并同意在第7年末（即两年后，比原租赁期提前3年）终止租赁。

承租人L同意向出租人M支付终止费用。出租人M和承租人L还同意减少到第7年末结束的剩余租赁期的租赁付款额。

原始租赁条款和条件不包括终止租赁、缩短租赁期或减少租赁付款额的选择权。因此，出租人M将此变动作为经营租赁修改进行会计处理，即，出租人M将该修改自修改生效日开始作为一项新的租赁进行会计处理，并将与原始租赁有关的所有预付或应计租赁付款额视为新租赁的租赁付款额的一部分。

在此情况下，租赁仅含单一租赁组成部分。因此，终止费用属于修改后的租赁付款额的一部分。

IFRS 16.87

**理事会为何不向出租人提供与新冠疫情相关的租金减让会计处理简化方法？**

出于各种原因，理事会作出该决定，这些原因包括：

- 《国际财务报告准则第16号》并未像对承租人那样对出租人处理不属于租赁修改的租赁付款额变动提供指引，因此若提供简化方法，还必须提供新的确认和计量规定；
- 理事会认为，对出租人提供简化方法会对《国际财务报告准则第16号》中的出租人会计规定与其他准则（例如，在融资租赁下可能涉及《国际财务报告准则第9号》，在经营租赁下可能涉及《国际财务报告准则第15号》）中相关规定的可比性及其相互作用产生不利影响；以及
- 《国际财务报告准则第16号》并未引入新的出租人会计模式。

2020年4月，理事会发布了辅导材料¹回应对新冠疫情导致的租金减让应用《国际财务报告准则第16号》有关问题。理事会编制的辅导材料并未更改、删减或增加准则中的规定。但是，该文件为出租人对授予的租金减让的会计处理提供了有用指导。

IFRS 16.A, 87, BC240A

1. [IFRS 16 and COVID-19: Accounting for COVID-19-related rent concessions in applying IFRS 16 Leases](#)（《国际财务报告准则第16号》与新冠疫情：应用《国际财务报告准则第16号——租赁》时，对与新冠疫情相关的租金减让的会计处理）。

IFRS 9.5.5.1, 16.85, IAS 40.40

**对于新冠疫情期间租赁范围或对价的变动, 经营租赁出租人还应当考虑哪些事项?**

经营租赁出租人应当评估对标的资产及其相关余额的计量是否适当。

对于以下标的资产, 出租人应当适用《国际会计准则第36号》的规定:

- 不动产、厂场和设备;
- 不符合投资性房地产定义的使用权资产; 或者
- 按成本计量的投资性房地产。

如果标的资产是按公允价值计量的投资性房地产, 则出租人应当确保其公允价值反映了修改后的租赁条款以及市场参与者当前对房地产价值的期望。

另外, 出租人应对经营租赁应收款适用《国际财务报告准则第9号》中的减值规定。例如, 若承租人由于财务困难而未支付租赁付款额, 出租人应当按照《国际财务报告准则第9号》确认该经营租赁应收款的预期信用损失准备。

IFRS 16.A, 87

**出租人是否可以将因经营租赁修改发生的增量初始直接费用资本化?**

是。《国际财务报告准则第16号》将初始直接费用定义为“为获取租赁所发生的增量成本, 若不获取该租赁, 则不会发生该成本”。鉴于《国际财务报告准则第16号》要求出租人将经营租赁修改作为一项新的租赁进行会计处理, 因此, 出租人发生的增量成本能够资本化。

IFRS 16.A, 87

**若出租人免除租赁的部分租赁付款额, 应如何对租赁激励进行会计处理?**

假设经营租赁出租人已将其对承租人提供的租赁资产改良初始补助确认为一项租赁激励资产。该租赁激励应当在租赁期内进行摊销。

当出租人同意免收租金(例如接下来3个月的租金)时, 会产生是否应当终止确认一定比例租赁激励的问题。

假设原始租赁没有任何条款会导致该租赁付款额免除。因此, 该免除属于租赁修改。《国际财务报告准则第16号》第87段对经营租赁修改的会计处理提供了指引。

根据该段规定, 与原始租赁有关的预付租赁付款额应视为新租赁的租赁付款额的一部分。因此, 租赁激励不应部分终止确认。

7.4

IFRS 16.A, 81

不属于租赁修改的经营租赁变动

即使以前未考虑这些条款的影响，原始租赁合同或适用法律法规中的条款所引致的租赁付款额变动也是属于原始租赁条款和条件的一部分。如果租赁范围和对价没有变化，则不存在租赁修改，故应适用《国际财务报告准则第16号》的其他规定。



示例22—推迟支付租赁付款额不属于租赁修改

IFRS 16.A, 81

出租人L向承租人Z出租零售店铺，并将该租赁分类为经营租赁。租赁包括每月固定租赁付款额10,000。

新冠疫情影响下，出租人L和承租人Z就租金减让达成一致意见，允许承租人Z在2020年7月至2020年9月期间不支付租金而在2021年1月至2021年3月期间每月支付租金20,000。除此以外，租赁无其他变动。

出租人L认为，租赁付款额在2020年7月至2020年9月减少而随后在2021年1月至2021年3月按比例增加不会导致租赁对价整体发生变化。

出租人L不应将该变动作为租赁修改进行会计处理。出租人L应继续按照直线法确认经营租赁收入，因为直线法能够反映承租人Z从标的资产的使用中获得利益递减的模式。



导致未来租赁付款额增加的租金推迟支付是否属于租赁修改？

不一定。

[理事会的辅导材料](#)指出，如果新冠疫情期间租赁付款额推迟支付但后续“按比例”增加，则租赁对价为保持不变。在租赁无其他变动的情况下，不存在租赁修改。

理事会的辅导材料未详细说明“按比例”一词的含义，准则的修订中也未使用该术语。这意味着出租人需要确定“按比例”一词的适当定义并一贯应用。

例如，若新冠疫情期间租赁付款额推迟支付，但推迟支付的款项为补偿出租人与这些款项有关的货币时间价值而有所增加，则出租人应当评估租赁付款额是否为“按比例”增加。

IFRS 16.76, 77, 81



如果承租人在租金到期时不予支付,对出租人会计处理有何影响?

如前文所述,租赁修改是租赁条款和条件的变更。在未与出租人达成一致的情况下,承租人不遵守租赁合同支付到期的金额,不属于租赁修改。

相反,除非出租人同意修改合同,否则在此之前出租人应当继续按照原始租赁条款和条件对租赁进行会计处理。

但是,如果承租人未能支付租赁合同规定的金额,或者出租人担心承租人未来多个期可能无法支付到期应付金额,出租人还应当考虑一系列其他事项。

对于**经营租赁**,需考虑的事项包括但不限于以下各项。

- **收入确认**:经营租赁收入应反映出出租人根据租赁的可执行条款和条件有权获得的租金付款额。另外,出租人应当评估根据《国际财务报告准则第15号》确认非租赁组成部分收入(如维护服务收入)是否仍然适当。
- **标的资产的账面金额**:出租人应当确保对标的资产进行了适当计量。对于以公允价值计量的投资性房地产,相关事项包括确保公允价值反映了当前市场参与者对现有租赁和余值的预期。对于其他标的资产,相关事项包括考虑是否存在导致减值测试的触发事项。
- **租赁应收款**:对经营租赁应收款执行《国际财务报告准则第9号》中的减值测试。

示例

出租人L将一间店铺出租给某零售商,每月固定租赁付款额100。出租人L将租赁分类为经营租赁。2020年下半年,由于遭遇财务困难,零售商每月只支付50并计划在2021年偿还剩余金额。出租人与承租人之间未签署任何租赁修改协议。

出租人L应在2020年确认收入1,200,实收金额900,同时记录一项应收款300。该租赁应收款适用《国际财务报告准则第9号》中的减值测试。

融资租赁

在融资租赁中,虽然出租人将继续按照原始条款和条件核算租赁,但是租赁投资净额及其相关利息收入的账面金额可能受到影响。出租人应对租赁投资净额适用《国际财务报告准则第9号》中的减值规定,并且定期复核计算租赁投资总额时所使用的预计未担保余值。出租人应适用《国际财务报告准则第16号》的规定确认标的资产未担保余值的减少。

IFRS 16.81



如果承租人的业务受到新冠疫情或政府限制措施的影响,出租人是否应当继续按照直线法确认经营租赁收入?

通常情况下,是。

在大多数商业房地产租赁中,出租人向承租人让渡的利益是在租赁期内使用标的房地产的权利。因此,出租人通常应自租赁期开始日起在租赁期内按照直线法确认房地产租赁的经营租赁收入。

《国际财务报告准则第16号》指出,如果其他系统性方法能够更好地反映从标的房地产中获得利益递减的模式,则出租人应采用该系统性方法。然而,在房地产租赁中,很少有除直线法以外的其他方法能够满足此标准。例如,若零售商从出租人处租入零售店铺,零售商可能预期店铺销售额会有季节性波动,同时预计销售额可能会同比增加。然而,零售商从租赁中获得的利益是店铺使用权。因此,如果租赁付款额是固定的,则这种情况下出租人应当按照直线法确认经营租赁收入。

如果店铺销售额受新冠疫情冲击大幅下滑和/或政府出台的限制措施导致店铺客流量下降,则产生直线法是否仍然适当的问题。

在租赁协议没有变动的情况下,承租人根据租赁协议享有的利益仍然是店铺使用权。只要出租人继续将店铺使用权让渡给零售商,出租人通常应继续按照直线法确认经营租赁收入。

7.5

IFRS 16.79–80, BC238–BC239

融资租赁修改

出租人对融资租赁修改的会计处理方式取决于该修改实质上是否产生了一项独立于原租赁的新租赁。如是,出租人应将该租赁修改作为一项单独的租赁进行会计处理。

对于未形成单独租赁的融资租赁修改,其会计处理方式进一步取决于:假如修改后的条款在租赁开始日生效,租赁是否会分类为经营租赁。

7.5.1

IFRS 16.79

单独的租赁

如果同时存在以下两种情形,出租人应将租赁修改作为一项单独的租赁进行会计处理:

- 该项修改通过增加一项或多项标的资产的使用权而扩大租赁范围;并且
- 租赁对价的增加额与所扩大范围对应的单独价格按特定合同情况对该单独价格进行适当调整后的金额相当。

房地产租赁修改的一种常见情况是，修改租赁以新增额外的租赁场地。例如，已向租户出租某办公楼办公场所的出租人可能同意在同一办公楼出租额外的办公场所。如果额外办公场所的租赁付款额反映了其单独价格，出租人应将该新增办公场所作为一项单独的新租赁进行会计处理。

在此情况下，出租人：

- 按照与核算新租赁相同的方法，对该项单独的租赁（即有关额外楼层的租赁）进行会计处理；并且
- 不对初始租赁进行调整。



示例23—租赁修改作为一项单独的租赁

IFRS 16.79

出租人L与承租人Z就某办公楼的一个楼层签订为期30年的租赁合同。出租人L将该租赁分类为融资租赁，因为其实质上转移了与办公楼层所有权相关的几乎全部风险和报酬。

租赁期前20年内，承租人Z的业务有所扩大并需要租赁额外的办公场所。

在第21年初，出租人L与承租人Z修改合同，授予承租人Z使用同一办公楼增建部分内另一楼层的权利，为期10年。新的办公场所在面积和所有重要方面都与原来的办公场所类似。

新办公场所的租赁付款额与具备同等面积和特征的办公场所的市场租金相当。但是，承租人Z在新的办公场所租金中取得5%的折扣，因为其现有的租赁关系使得出租人L能够避免如果将该额外楼层出租给新租户而原本会发生的成本——例如，营销成本、租赁中介佣金以及信用审核的成本等。

额外办公场所的租赁不属于原始合同条款和条件的一部分。因此，这属于租赁修改。

出租人L在租赁修改生效日将该项修改作为一项单独的租赁进行会计处理，原因是：

- 该项修改通过增加一项额外标的资产（即新增办公场所楼层）的使用权，使租赁范围扩大；并且
- 新增楼层的租赁付款额与类似办公场所的市场租金按合同情况调整后的金额相当。尽管新增办公场所的租赁付款额比市场租金低5%，该折扣反映了出租人L与承租人Z分享因无需对该物业进行营销或支付经纪人佣金以及不必发生其他常见初始费用而产生的收益。

出租人L无需修改对原办公场所租赁的会计处理。出租人L应将新增办公楼层分类为经营租赁，因为租赁期末占标的资产经济寿命的大部分，并且没有其他迹象表明租赁实质上转移了与标的资产所有权相关的几乎全部风险和报酬。

7.5.2

IFRS 16.80(a)

IFRS 16.A

IFRS 16.80(a)

未形成单独租赁 — 融资租赁变为经营租赁: 新冠疫情相关修改

如果融资租赁修改未形成单独租赁,出租人首先应当评估假如修改后的条款在租赁开始日生效租赁是否会分类为经营租赁。

出租人应当在租赁修改生效日——即双方就租赁修改达成一致的日期,而不是原始租赁到期日进行该评估。

如果融资租赁修改未形成单独租赁,并且假如修改后的条款在租赁开始日生效,则租赁将会分类为经营租赁,这种情形下出租人应作出如下会计处理:

- 自修改生效日开始将租赁修改作为原始租赁的终止及产生一项新的租赁进行会计处理;并且
- 以租赁修改生效日前的租赁投资净额作为标的资产的账面金额。



示例24—未形成单独租赁的租赁修改并且假如修改在租赁开始日生效租赁会分类为经营租赁

出租人L与承租人M就某办公楼的一个楼层签订为期30年的租赁合同。最初,出租人L将该租赁分类为融资租赁,因为其实质上转移了与办公楼层所有权有关的几乎全部风险和报酬。

在新冠疫情期间,承租人M的业务有所缩减。自租赁期开始日满四年时,即2020年6月,出租人L和承租人M修改合同,导致租赁合同将于2020年12月31日终止。

提前终止不属于原始租赁条款和条件的一部分,因此属于租赁修改。该修改没有导致增加承租人M使用一项标的资产的权利,因此不能作为一项单独的租赁进行会计处理。

出租人L认为,假如修改后的条款在租赁开始日生效,则租赁期不会占标的资产经济寿命的大部分。另外,没有其他迹象表明租赁实质上转移了与办公楼层所有权相关的几乎全部风险和报酬。因此,该租赁会分类为经营租赁。

2020年6月,出租人L将修改后的租赁作为一项新的经营租赁进行会计处理。出租人L应当:

- 终止确认融资租赁应收款,并根据标的资产的性质(即,在此例中为投资性房地产)在其财务状况表中确认标的资产;并且
- 以租赁修改生效日前的租赁投资净额作为标的资产的账面金额。

IFRS 16.63–66, 79–80(a)

7.5.3

IFRS 16.80(b)

未形成单独租赁 — 融资租赁仍为融资租赁: 新冠疫情相关修改

如果融资租赁修改未形成单独租赁, 并且假如修改在租赁开始日生效租赁会分类为融资租赁, 则出租人应按照《国际财务报告准则第9号》的规定对该修改进行会计处理。

出租人应当调整融资租赁应收款的计量金额, 以体现与新冠疫情直接相关的租金减让引起的未来合同租赁付款额的减少。

IFRS 9.2.1(b)

关于应用《国际财务报告准则第9号》原则方面的指引, 请参阅毕马威刊物 [Insights into IFRS](#) (《剖释国际财务报告准则》, 第17版, 2020/2021)。出租人已确认的租赁应收款应适用《国际财务报告准则第9号》中的终止确认和减值规定。



关于租赁修改会计处理的更多指引, 请参阅毕马威刊物 [Lease modifications](#) (《租赁修改》)。

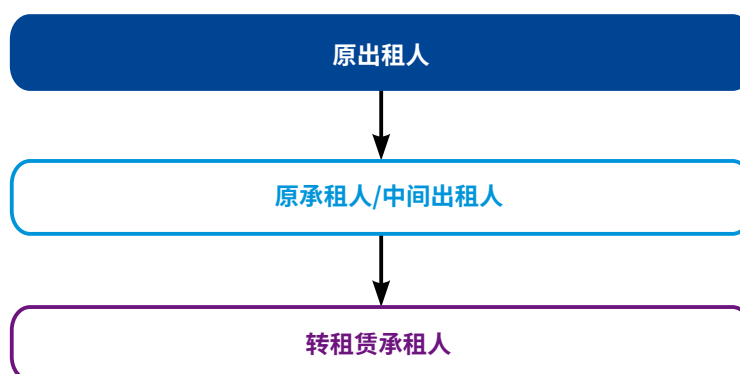
8 转租赁

应用新的租赁分类指引意味着《国际财务报告准则第16号》下会有更多的转租赁分类为融资租赁，继而影响中间出租人的财务状况和财务业绩。

IFRS 16.3, A

转租赁是指在原出租人与原承租人之间的租赁（“原租赁”）仍然有效的情况下，原承租人（“中间出租人”）将标的资产转租给第三方的交易。

企业对所有转租赁中的使用权资产租赁应用《国际财务报告准则第16号》。中间出租人应将原租赁和转租赁作为两个不同的合同分别进行会计处理。



IFRS 16.B58

中间出租人应针对原租赁产生的使用权资产将转租赁分类为融资租赁或经营租赁。也就是说，中间出租人应将使用权资产（而不是原租赁中租入的不动产、厂场或设备）作为转租赁中的标的资产进行处理。

IFRS 16.68

在转租赁的租赁期开始日，若转租赁的内含利率无法直接确定，则中间出租人可采用原租赁所使用的折现率（根据与转租赁有关的初始直接费用进行调整）核算转租赁。

IFRS 16.B58

但是，如果原租赁为短期租赁，且企业作为承租人已选择采用短期租赁的确认豁免，则企业作为中间出租人应将转租赁分类为经营租赁。

对于租赁房地产符合投资性房地产定义的情况，请参见第10章。



示例25—针对原租赁产生的使用权资产将转租赁分类为融资租赁

原租赁：中间出租人L与公司M(原出租人)就5,000平方米办公场所签订了一项为期5年的租赁(原租赁)。

转租赁：在第3年初,中间出租人L将该5,000平方米办公场所转租给转租赁承租人N,期限为原租赁的剩余3年。

中间出租人L应针对原租赁产生的使用权资产对转租赁进行分类。因为转租赁期限为原租赁的全部剩余租赁期(即转租期限占使用权资产使用寿命的大部分),所以中间出租人L应将转租赁分类为融资租赁。

在转租赁的租赁期开始日,中间出租人L应当:

- 终止确认已经转移给转租赁承租人N的、与原租赁相关的使用权资产,并确认转租赁投资净额;
- 将使用权资产与转租赁投资净额之间的差额计入损益;并且
- 继续确认原租赁的租赁负债,该负债代表应付原租赁出租人的租赁付款额。

在转租赁期间,中间出租人L应同时确认转租赁的利息收入与原租赁的利息费用。



订立的转租赁期限超过原租赁剩余期限是否导致原租赁重新计量?

是。双方所订立的转租赁的不可撤销期间或租赁期(即包括一个或多个选择权所涵盖的期间)可能超过原租赁期。由于订立该转租赁的行为是中间出租人控制范围内的重大事件,中间出租人应当重新评估原租赁期。重新评估会导致原租赁期等于或大于转租赁期。如果这代表原租赁期发生变化,则中间出租人需重新计量原租赁项下的负债。

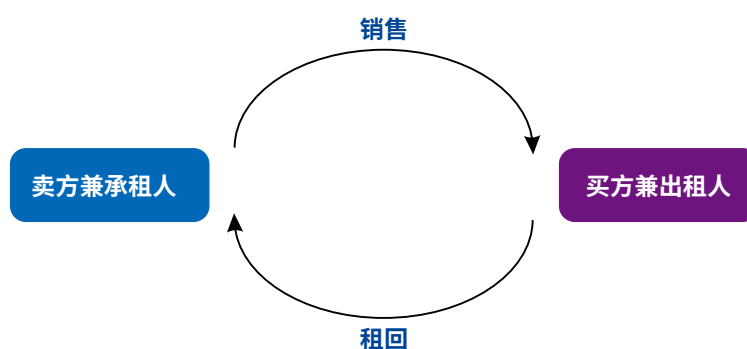
9

售后租回

根据有关“不属于销售”的新指引，出租人和承租人应将某些售后租回交易作为纯粹的融资交易进行会计处理。

IFRS 16.98-103

在售后租回交易中，一家企业（卖方兼承租人）将某项标的资产转让给另一家企业（买方兼出租人），并从买方兼出租人处租回该项资产。



为确定如何核算售后租回交易，企业首先应考虑：卖方兼承租人向买方兼出租人初始转让标的资产的行为是否属于销售。企业应采用《国际财务报告准则第15号》来确定是否发生了销售。该项评估将决定买方兼出租人以及卖方兼承租人的会计处理方法，具体列示如下。

	买方兼出租人
向买方兼出租人的资产转让属于销售	<ul style="list-style-type: none"> - 将标的资产确认为不动产、厂场和设备或投资性房地产* - 按照《国际财务报告准则第16号》对租回交易进行会计处理*
向买方兼出租人的资产转让不属于销售	<ul style="list-style-type: none"> - 不确认标的资产 - 将已转给卖方兼承租人或应收卖方兼承租人的款项确认为《国际财务报告准则第9号》下的金融资产

* 若销售不是按公允价值达成或者租赁付款额与市价不符，则需要作出调整。企业无需对两者均进行评估，而是针对两者中更“易于确定”的一项予以考量。

	卖方兼承租人
向买方兼出租人的资产转让属于销售	<ul style="list-style-type: none"> - 终止确认标的资产,并对租回交易应用承租人会计模式* - 按原账面金额的保留部分(即以成本)计量使用权资产* - 确认与转让给出租人的权利相关的利得或损失*
向买方兼出租人的资产转让不属于销售	<ul style="list-style-type: none"> - 继续确认标的资产 - 将从买方兼出租人处收到的款项确认为《国际财务报告准则第9号》下的金融负债

* 若销售不是按公允价值达成或者租赁付款额与市价不符,则需要作出调整。企业无需对两者均进行评估,而是针对两者中更“易于确定”的一项予以考量。



示例26—当资产转让属于销售时,买方兼出租人对售后租回交易的会计处理

IFRS 16.101–102, IE11

公司C将一栋办公楼出售给公司D,取得现金1,000,000。同时,公司C就该栋建筑物的使用权与公司D签订为期15年的合同,每年末支付80,000。

办公楼的转让构成符合《国际财务报告准则第15号》的销售行为。销售当日办公楼的公允价值为900,000,该公允价值比租回的市场租金价格更易确定。由于办公楼的销售对价不是公允价值,公司D作出调整以按照公允价值确认该项交易。公司D将售价超出公允价值的金额100,000 (1,000,000–900,000) 确认为公司D向公司C提供的额外融资。

在租赁期开始日,公司D编制以下分录。

	借方	贷方
建筑物	900,000	
金融资产	100,000	
现金		1,000,000
确认建筑物的售后租回交易		

租赁期开始日后,公司D应按以下方式将从公司C处收到的年付款额80,000进行分摊。

- **租赁付款额:**假定公司D将该租赁分类为经营租赁,公司D很可能按照直线法在15年租赁期内确认此类付款额。
- **融资偿还额:**即,
 - 收到的用来偿付金融资产100,000的款项;以及
 - 采用实际利率法计算的利息收入。

IFRS 16.103(b)

**示例27—当资产转让不属于销售时，买方兼出租人对售后租回交易的会计处理**

对示例26稍作调整：公司C拥有在第15年末回购建筑物的权利。

公司D注意到，公司C拥有建筑物回购选择权。因此，公司D适用《国际财务报告准则第15号》中关于售后租回协议的指引，并得出结论认为办公楼的转让不构成符合销售的行为，原因是公司C通过回购选择权保留了建筑物的控制权，该选择权被视为具有实质性。

由于转让不符合作为资产销售进行会计处理的条件，公司D不应将建筑物确认为不动产、厂场和设备或投资性房地产，而应按照《国际财务报告准则第9号》将转让交易作为融资安排进行会计处理。

在租赁期开始日，公司D编制以下分录。

	借方	贷方
金融资产	1,000,000	
现金		1,000,000
确认应收公司C款项		

**买方兼出租人应当如何评估交易是否符合按照售后租回交易进行会计处理的条件？**

买方兼出租人应评估资产转让是否符合《国际财务报告准则第15号》中关于确定何时履行履约义务的规定。换言之，买方兼出租人应当评估卖方兼承租人是否转移了房地产的控制权。该评估应从卖方兼承租人的角度进行。

《国际财务报告准则第16号》没有为如何进行该项评估提供专门或额外指引。各方应运用《国际财务报告准则第15号》中的相关指引。

评估较为明确的情况 — 回购选择权

在有些情况下，资产转让很明显不符合属于销售的条件，因此转让交易应作为融资交易进行会计处理。

例如，有些交易包含回购选择权，卖方兼承租人有权选择是否回购房地产。该选择权通常导致此类交易不能作为《国际财务报告准则第15号》的资产销售进行会计处理，因为存在该选择权表示卖方兼承租人保留了对房产的控制权。因此，售后租回的会计处理不适用，双方应将转让交易作为融资交易进行会计处理。

评估不太明确的情况

如果不存在实质性回购选择权，也不存在其他通常导致转让不属于销售的特征，则需要运用判断来评估适当的会计处理。

例如，买方兼出租人将租回交易分类为融资租赁或经营租赁这一点并不能决定资产转让是否符合作为销售进行会计处理的条件。《国际财务报告准则第16号》没有排除当租回交易分类为融资租赁时转让交易可能属于销售的情况，即《国际财务报告准则第16号》没有禁止按照售后融资租回进行会计处理的情况。但是，根据我们的经验，在这种情况下，转让交易属于销售较为罕见。

IFRS 16.C16



买方兼出租人是否需要评估历史交易是否符合按照售后租回交易进行会计处理的条件？

否。该测试仅适用于《国际财务报告准则第16号》首次执行日之后订立的交易。买方兼出租人无需重新评估根据《国际会计准则第17号》分类为售后租回的交易，以确定相关资产转让是否属于销售。

即使追溯应用《国际财务报告准则第16号》，买方兼出租人也无需重新评估根据《国际会计准则第17号》分类为售后租回的交易。

IFRS 16.100, IU 06-20



企业应当如何对含可变付款额的售后租回交易进行会计处理？

卖方兼承租人

在有些情况下，售后租回交易中的租赁付款额可能包括取决于销售或使用的可变租赁付款额。在此类情况下，会产生卖方兼承租人在交易日如何计量租回形成的使用权资产并确定需确认的利得或损失金额的问题。

国际财务报告准则解释委员会收到了从卖方兼承租人角度应如何解决此问题的请求。国际财务报告准则解释委员会发布了一项议程决议，指出卖方兼承租人应按其在租回中保留的权利占标的资产原账面金额的比例计量售后租回所形成的使用权资产。国际财务报告准则解释委员会还探讨了应如何确定与转让给买方兼出租人的权利相关的利得或损失。在交易日确认负债的初始计量金额取决于使用权资产如何计量。

国际财务报告准则解释委员会建议理事会讨论租赁负债如何后续计量的问题。理事会于2020年11月发布了征求意见稿，提议修订《国际财务报告准则第16号》以增加对售后租回交易的后续计量规定。

买方兼出租人

国际财务报告准则解释委员会的议程决议与理事会的征求意见稿均未提及买方兼出租人在此类情况下的会计处理。买方兼出租人应采用《国际财务报告准则第16号》中的指引，按照适用的准则确认购入资产，并按照《国际财务报告准则第16号》中的出租人会计规定对租赁进行会计处理。

如果租回是经营租赁，出租人应按照直线法或其他系统性方式确认租赁付款额。可变租赁付款额应在损益中确认为收入，并应在可变付款额所基于的相关事实和情况发生变化的期间内进行确认。

如果租回是融资租赁，出租人应按照《国际财务报告准则第16号》中的指引确认租赁投资净额。



在对不属于售后租回交易的交易中确认的金融资产进行会计处理时，买方兼出租人需要考虑哪些事项？

IFRS 16.103(b), 9.4.1.3(b), B4.1.16

售后租回交易通常由于卖方兼承租人（“借款人”）有权选择回购标的房地产（即该选择权使借款人对租赁房地产享有权益）而不满足《国际财务报告准则第15号》作为销售的要求。这表示买方兼出租人（“贷款人”）应确认一项与转让所得等额的金融资产（“贷款”），并按照《国际财务报告准则第9号》对贷款进行会计处理。由此产生的问题是：该已确认贷款的条款是否符合“仅为本金及未偿付本金之利息的支付”标准。

如果金融资产的合同条款规定在特定日期产生的现金流量仅为本金及未偿付本金之利息的支付，则属于符合标准的情况。《国际财务报告准则第9号》对“利息”的含义提供了指引。另外，《国际财务报告准则第9号》对金融资产因代表对特定资产的投资而其合同现金流量不符合仅为本金及未偿付本金之利息的支付标准的情况提供了指引。

例如，在不属于售后租回交易的交易中，卖方兼承租人可能拥有在融资协议结束时以合同开始时确定的价格购买标的房地产的选择权，该价格旨在与标的房地产当时的价值近似。假设选择权行权价不是可以忽略的，则贷款的合同现金流量不符合仅为本金及未偿付本金之利息的支付标准，原因是：

- 借款人不仅有义务支付利息和本金，而且作为合同的一部分，借款人还可以将标的房地产交还给贷款人；
- 标的资产不仅是贷款的抵押品，而且在合同条款下，借款人可以选择保留标的房地产，也可以选择保留标的房地产并通过将其交还给贷款人来避免支付最后的款项；以及
- 即使没有发生违约，贷款人也要承受标的房地产价值的变动。

在其他事实和情况下（例如选择权行权价可以忽略时），可能需要作不同分析。在进行评估时需要判断。对于更复杂的安排，企业可能还需要考虑其他因素。

10

投资性房地产

适用《国际会计准则第40号》的规定对租赁投资性房地产进行会计处理不再是出租人的一项选择而是强制性要求，出租人必须披露所有租赁投资性房地产的公允价值信息。

IAS 40.2, 30, IFRS 16.48, 56

如果标的资产符合投资性房地产的定义，企业应按照《国际会计准则第40号》的规定对相关使用权资产进行会计处理。

IFRS 16.34, 56, IAS 40.30

根据《国际会计准则第40号》，企业应作出会计政策选择，采用公允价值模式或成本模式来计量投资性房地产。企业应对其所有投资性房地产（自有与租赁）采用一致的会计政策。无论选择何种模式，企业均应遵守《国际会计准则第40号》中的披露要求，包括披露投资性房地产的公允价值信息。

对于订立的投资性房地产经营租赁，出租人应当继续确认该投资性房地产。相反，对于订立的投资性房地产融资租赁，出租人应当终止确认该投资性房地产而确认租赁投资净额，并按照《国际财务报告准则第16号》对该租赁进行会计处理。

IFRS 16.B58

中间出租人应针对原租赁产生的使用权资产（而不是标的资产）将转租赁分类为融资租赁或经营租赁，参见第8章。



《国际财务报告准则第16号》下对租赁投资性房地产的会计处理有何不同？

英国、中国香港、中东某些地区与其他地区的投资性房地产企业较多持有租赁权益，《国际财务报告准则第16号》包含了对此类企业的重要指引。该指引与以前《国际会计准则第17号》和《国际会计准则第40号》的规定有两个主要区别。

- **可选项变为强制性要求：**从前，企业可在逐项房地产的基础上选择是否将经营租赁方式下持有的投资性房地产记入资产负债表。现在，所有租赁房地产都必须记入表内，符合投资性房地产定义的物业应作为投资性房地产进行会计处理。
- **可选择估值方法：**从前，如果企业选择将经营租赁方式下持有的投资性房地产记入资产负债表，其必须采用公允价值模式计量所有投资性房地产。现在，企业可自主选择是采用成本模式还是公允价值模式计量投资性房地产。

上述新指引还可能影响自身定位并非投资性房地产行业的企业。例如，对于经历了业务重组或业务模式变化的企业（例如随着业务逐渐转移到线上，零售企业或银行缩减实体店铺/分支机构的数量），其在管理租赁房地产组合时，应当评估每项房地产是否符合投资性房地产的定义。如果符合，则企业必须编制房地产的估值，根据所选会计政策，该估值可能用于财务状况表记录或信息披露。



被分类为投资性房地产的使用权资产的会计处理是否存在特殊规定？

否。被分类为投资性房地产的使用权资产的计量方法如下：

- **初始确认时**：根据《国际财务报告准则第16号》，即以未来租赁付款额的现值计量，并根据在租赁期开始日或之前支付的所有租赁付款额（如初始直接费用）进行调整；以及
- **后续计量时**：根据《国际会计准则第40号》，即采用成本模式或公允价值模式，应与出租人对其他投资性房地产的会计政策一致（当公允价值无法可靠计量时，存在例外情况，但非常有限）。

初始确认后，《国际会计准则第40号》中有关房地产类别转变和再开发的一般指引同样适用于自有和租赁的投资性房地产。



出租人应如何对使用权资产应用公允价值模式？

选择采用公允价值模式计量投资性房地产的出租人应将公允价值模式适用于自有和租赁的投资性房地产。对于租赁的投资性房地产，出租人应计量其使用标的资产的权利而不是标的资产本身的公允价值。

在计量租赁投资性房地产的公允价值时，企业应当考虑当前租赁的租金收入。另外，在财务状况表中对投资性房地产估值和列报时，出租人应留意确保既没有忽略也没有重复计算向标的资产原出租人（所有人）付款的义务。

一种常见的方法是获得出租人对标的资产租赁权益的估值,即市场参与者将支付的金额,用以:

- 获得收取出租人租赁权益剩余期限内租金收入的权利,包括当前租赁项下的租金收入和市场参与者预计未来会订立的新租赁项下的预计租金收入;以及
- 承担向标的资产原出租人(所有人)支付租金的义务。

举一个非常简单的例子,假设出租人获得其租赁权益的估值为50,并计算出根据《国际财务报告准则第16号》计量的租赁负债为25。在此例中,出租人应在其财务状况表中列报:

- 一项使用权资产,列报为投资性房地产,按75(50+25)计量;以及
- 一项租赁负债,与其他租赁负债一起列报,根据《国际财务报告准则第16号》按25计量。

附录一：《国际财务报告准则第16号》概览

专题	概要
租赁的定义	<ul style="list-style-type: none"> - 新的租赁定义更关注对标的资产使用的控制
承租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> - 单一的租赁会计模式 - 没有租赁分类测试 - 大多数租赁记入资产负债表内： <ul style="list-style-type: none"> - 承租人确认使用权资产和租赁负债 - 作为以融资形式购买资产进行处理
出租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> - 对出租人采用双重租赁会计模式 - 租赁分类测试以《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 Leases) 的分类标准为基础 - 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，出租人确认由融资租赁应收款和剩余资产构成的租赁投资净额 - 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
简便实务操作方法和针对性豁免	<ul style="list-style-type: none"> - 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 - 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 - 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
生效日期	<ul style="list-style-type: none"> - 于2019年1月1日或以后日期开始的会计期间生效 - 允许提前采用，但须同时采用《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers) - 首次执行日是指，企业首次采用该项新准则的首个年度报告期间的开始日

附录二： 与美国公认会计原则之比较

国际财务报告准则 (IFRS® Standards) 与美国公认会计原则 (US GAAP) 体系下的新租赁准则在主要方面趋同。但是，两个租赁准则之间也存在若干差异。

下表总结了会对出租人产生影响的主要差异。

专题	《国际财务报告准则第16号》	美国公认会计原则的租赁准则
出租人的租赁分类	<p>出租人应将每项租赁分类为经营租赁或融资租赁。</p> <p>《国际财务报告准则第16号》中包含单独或汇总起来考虑通常导致租赁分类为融资租赁的一系列情形。租赁分类最终应以出租人是否向承租人实质上转移了与资产所有权相关的几乎全部风险和报酬的总体评估为依据。</p> <p>“融资租赁”是指实质上转移了与标的资产所有权相关的几乎全部风险和报酬的租赁。融资租赁中资产所有权可能转移，也可能不转移。《国际财务报告准则第16号》没有区分不同类型的融资租赁，但有专门针对生产商或经销商出租人的指引。</p> <p>“经营租赁”是指除融资租赁以外的租赁。</p> <p>出租人应在租赁开始日确定租赁的分类，且不得进行重估，除非发生租赁修改且该修改未形成单独租赁的情况。</p>	<p>与《国际财务报告准则第16号》不同，出租人应将每项租赁分类为经营租赁 (operating lease)、销售式租赁 (sales-type lease) 或直接融资租赁 (direct financing lease)。</p> <p>与《国际财务报告准则第16号》不同，租赁分类应通过未满足/满足一系列标准的结果来确定，并且每项结果都是决定性的，一旦满足某个标准便不会被其他因素或定性因素评估所推翻。另外，与《国际财务报告准则第16号》不同，美国公认会计原则中可使用明确界限来评价“租赁期”和“租赁付款额”的标准是否满足。</p> <p>与《国际财务报告准则第16号》不同，出租人必须确定一项融资租赁安排是销售式融资租赁还是直接融资租赁。“销售式融资租赁”与“直接融资租赁”合计总体通常与《国际财务报告准则第16号》下的融资租赁大致相等。美国公认会计原则对以下租赁进行了区分：</p> <ul style="list-style-type: none"> - 向承租人实际转移了标的资产的控制权 (即主导标的资产的使用并获得资产几乎所有剩余利益的能力) 的租赁 (销售式租赁)；与 - 实质上将与标的资产所有权相关的几乎全部风险和报酬转移给承租人以及与出租人无关联关系的一个或多个第三方的租赁 (直接融资租赁)。 <p>与《国际财务报告准则第16号》相同，“经营租赁”是指除融资租赁以外的租赁。</p> <p>与《国际财务报告准则第16号》不同，如果在租赁期结束前资产所有权最终转移，则租赁属于销售式租赁。</p> <p>与《国际财务报告准则第16号》不同，出租人应在租赁期开始日确定租赁的分类。与《国际财务报告准则第16号》相同，租赁分类不得进行重估，除非发生租赁修改且该修改未形成单独租赁的情况。</p>

专题	《国际财务报告准则第16号》	美国公认会计原则的租赁准则
土地租赁分类相关的考虑事项	土地租赁参照租赁分类适用的一般指标分类为经营租赁或融资租赁。租赁期通常短于土地经济寿命这一事实并不一定表示土地租赁始终属于经营租赁。与所有其他租赁一样，土地租赁的分类最终应以出租人是否向承租人实质上转移了与资产所有权相关的几乎全部风险和报酬的总体评估为依据。	土地租赁与其他资产租赁的分类一样参照满足/未满足一系列标准的结果，这些标准与《国际财务报告准则第16号》存在一些差异。与《国际财务报告准则第16号》相同，土地的经济寿命不确定这一事实会对分析产生影响，但与《国际财务报告准则第16号》不同，该影响仅涉及“租赁期”标准，不像在《国际财务报告准则第16号》中那样会影响对分类原则的重要评估。
融资租赁的会计处理	融资租赁出租人可在融资租赁期开始日确认利得或损失。但是，只有生产商或经销商出租人才可确认收入和销售成本。	与《国际财务报告准则第16号》不同，直接融资租赁中的销售利润应确认为租赁投资净额的抵减，并在租赁期内确认。与《国际财务报告准则第16号》相同，销售损失应在租赁期开始日予以确认。 另外，与《国际财务报告准则第16号》不同，美国公认会计原则专门提供了有关对价可收回性可能影响销售式租赁的收入确认时点，以及规定原本应分类为直接融资租赁的租赁分类为经营租赁的指引。
经营租赁的会计处理	出租人发生的初始直接费用计入标的资产的账面金额。此类初始直接费用按照与租赁收入确认相同的方法确认为费用。	与《国际财务报告准则第16号》相同，出租人发生的初始直接费用应予以递延并在整个租赁存续期内确认。与《国际财务报告准则第16号》不同，初始直接费用应确认为一项单独的资产（而不是计入标的资产的账面金额）。 另外，与《国际财务报告准则第16号》不同，美国公认会计原则专门提供了有关对价可收回性可能导致经营租赁收入按照收付实现制而不是直线法确认的指引。
租赁组成部分与非租赁组成部分	出租人始终应将租赁组成部分和非租赁组成部分分开进行会计处理，并根据收入准则的规定，即基于各个组成部分所含商品和服务的单独售价，将合同对价分摊至各个组成部分。	如果没有选择下述简便实务操作方法，出租人应当分拆租赁组成部分与非租赁组成部分，并按照会计准则汇编收入专题的规定，即基于各个组成部分所含商品和服务的单独售价，将合同对价分摊至各个组成部分（与《国际财务报告准则第16号》相同）。 与《国际财务报告准则第16号》不同，出租人可根据标的资产的类别选择将租赁组成部分与其相关非租赁组成部分合并，作为一项单一组成部分进行会计处理，前提是： - 该非租赁组成部分本来应按照会计准则汇编收入专题进行会计处理；

专题	《国际财务报告准则第16号》	美国公认会计原则的租赁准则
租赁组成部分与非租赁组成部分(续)		<ul style="list-style-type: none"> - 该租赁组成部分与该非租赁部分的转移时点和模式一致;并且 - 若单独进行会计处理,该租赁组成部分将会分类为经营租赁。 <p>如果选择该简便实务操作方法,并且合同含多个非租赁组成部分,则出租人应将符合条件的非租赁组成部分与租赁组成部分合并,并分拆所有不符合条件的非租赁组成部分。</p> <p>如果非租赁组成部分是主要组成部分,则出租人应根据收入准则将合并后的组成部分作为一项单一履约义务进行会计处理。</p>
租赁修改	为出租人对租赁修改的会计处理提供了专门指引。	为出租人对租赁修改的会计处理提供了专门指引,该指引与《国际财务报告准则第16号》中的指引存在一些差异。
新冠疫情相关租金减让	<p>2020年5月,理事会发布《国际财务报告准则第16号》修订,引入了一项可选的简化方法,允许承租人在同时满足以下条件的情况下无需评估符合条件的新新冠疫情相关租金减让是否属于租赁修改,而是将其视为原始合同的一部分进行会计处理:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 修改后的对价与原始对价基本相同或有所减少; - 租赁付款额的减少仅涉及原定于2021年6月30日或之前日期到期应付的付款额;以及 - 租赁条款未发生其他重大变更。 <p>出租人不得使用该简化方法。</p>	<p>在美国公认会计原则中,美国财务会计准则委员会(FASB)工作人员为承租人和出租人提供了类似的简化方法。</p> <p>承租人和出租人可以不评估原始合同是否对新冠疫情相关的租金减让作出规定,而是按以下方式对此类租金减让进行会计处理:(1)如同原始合同对此类租金减让作出规定;或(2)作为租赁修改。当租赁变更不会导致出租人的权利或承租人的义务实质性增加时,可以使用该简化方法。</p> <p>与《国际财务报告准则第16号》不同,该简化方法:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 同时适用于承租人和出租人;以及 - 既不要求(1)租金减让是新冠疫情直接导致(仅与新冠疫情有关);也不要求(2)付款额的减少仅发生在2021年6月30日之前。
转租赁	<p>中间出租人应针对原租赁产生的使用权资产对转租赁进行分类。因此,原出租人可能将原租赁作为经营租赁进行会计处理,但基本按照背对背条款订立转租赁的中间出租人,可能将该转租赁作为融资租赁进行会计处理。</p>	<p>与《国际财务报告准则第16号》不同,中间出租人应针对标的资产对转租赁进行分类。这意味着,当中间出租人适用美国公认会计原则时,会有更多的转租赁会分类为经营租赁。</p>

专题	《国际财务报告准则第16号》	美国公认会计原则的租赁准则
<p>售后租回</p>	<p>在售后租回交易中, 卖方兼承租人首先应按照收入准则确定买方兼出租人是否取得了资产控制权。</p> <p>如果卖方兼承租人拥有回购标的资产的实质性选择权, 则资产转让不属于销售。</p> <p>如果交易不符合作为销售进行会计处理的条件, 则应作为融资交易进行会计处理。</p>	<p>与《国际财务报告准则第16号》相同, 在售后租回交易中, 卖方兼承租人首先应按照会计准则汇编收入专题确定买方兼出租人是否取得了资产控制权。</p> <p>与《国际财务报告准则第16号》不同, 如果卖方兼承租人对非房地产的标的资产拥有回购选择权, 还需要考虑其他事项。但是, 卖方兼承租人对房地产拥有回购选择权的情况都会导致交易不属于销售/购买。</p> <p>与《国际财务报告准则第16号》不同, 如果卖方兼承租人将租回分类为融资租赁, 则不得确认销售收入。</p> <p>与《国际财务报告准则第16号》相同, 如果交易不符合作为销售进行会计处理的条件, 则应作为融资交易进行会计处理。但是, 金融工具准则的应用会引起差异。</p>

附录三：示例汇总表

标题	章节
示例1—办公场所的租赁	3.3
示例2—部分产能属于可识别资产	3.3
示例3—部分产能不属于可识别资产	3.3
示例4—替换权：零售铺位	3.3
示例5—多项租赁组成部分：满足分拆条件	4.2
示例6—多项租赁组成部分：土地和建筑物：不满足分拆条件	4.2
示例7A—土地和建筑物租赁的分类：无需分拆	4.2
示例7B—土地和建筑物租赁的分类：需分拆	4.2
示例8—房产税由占用人偿付	4.4
示例9—出租人根据租赁期将合同对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分	4.5
示例10—出租人分摊对价：将可变付款额分摊至各个合同组成部分	4.6
示例11—分摊房产税	4.6
示例12—终止租赁选择权对可强制执行期间的的影响	5.3
示例13—终止租赁选择权：不重大的惩罚	5.5
示例14—可续租租赁：并非不重大的惩罚	5.5
示例15—未规定期限	5.5
示例16—不可撤销租赁期间变更日	5.6
示例17—出租人会计处理：房地产中的百分比租赁	6.3
示例18—出租人对经营租赁修改的会计处理	7.2
示例19—租赁范围缩小和对价减少：租赁修改	7.3
示例20—未摊销的租赁激励：租赁修改	7.3
示例21—原始合同未包括的租赁终止	7.3

标题	章节
示例22—推迟支付租赁付款额不属于租赁修改	7.4
示例23—租赁修改作为一项单独的租赁	7.5
示例24—未形成单独租赁的租赁修改并且假如修改在租赁开始日生效租赁会分类为经营租赁	7.5
示例25—针对原租赁产生的使用权资产将转租赁分类为融资租赁	8
示例26—当资产转让属于销售时, 买方兼出租人对售后租回交易的会计处理	9
示例27—当资产转让不属于销售时, 买方兼出租人对售后租回交易的会计处理	9


其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”或访问home.kpmg/ifrs，了解国际财务报告准则的最新资讯。


不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)
博客、播客和视频



News
(国际财务报告准则动态)



IFRS app
(国际财务报告准则应用程序)



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



工具包

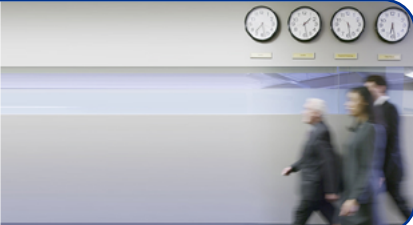
Insights into IFRS®
(《剖释国际财务报告准则》)
帮助您在处理实际交易和安排时应用国际财务报告准则



Guides to financial statements
(《财务报表指南》)
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



新冠疫情财务报告资源中心

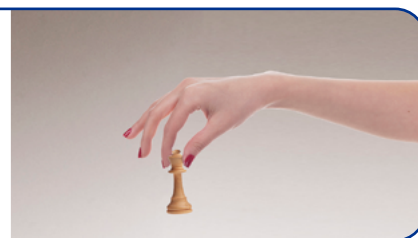


应用手册

每股收益



租赁



收入



股份支付



其他深度剖析

企业合并与合并报表



汇总财务报表和/或剥离财务报表



银行业



金融工具



即将发布的指引与未来发展

促进财务报告更好地沟通



银行间同业拆借利率 (IBOR) 改革



保险合同



可持续性报告



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完成注册, 即可享受30天的免费试用。

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。

本刊物参考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) 中的相关要求。

本刊物的内容参考了《国际财务报告准则第16号》以及于2020年11月30日已发布的部分其他现行准则。

企业需要作出进一步分析和诠释, 以结合自身的实际情况、环境和各项交易的具体情况来考虑《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的, 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现任及前任成员: Anushree Agrawal、Sashank Gopalswani、Ed Haygarth、Sylvie Leger、Mostafa Mouit、Brian O'Donovan和Sinead Slattery。

我们还希望向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
Jake Green	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

home.kpmg/ifrs

刊物名称:《房地产租赁——从出租人角度解读新租赁准则》

刊物编号:135807

发布日期:2020年12月

© 2020 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Real estate leases – The landlord perspective” (“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为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

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

毕马威是指毕马威国际有限公司内的全球性组织或一个或多个成员所,它们都是独立的法人实体。毕马威国际有限公司(“毕马威国际”)是一家英国私营担保有限公司,并不对客户提供服务。有关毕马威架构的更多详情,请访问

<https://home.kpmg/xx/en/home/misc/governance.html>

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©资料和商标。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。

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®”、“IASB®”、“IFRIC®”、“IFRS for SMEs®”、“IAS®”和“SIC®”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。