



《国际财务报告准则 第16号——租赁》综述

租赁会计新常态

2021年3月

home.kpmg/ifrs



目录

1	《国际财务报告准则第16号》概览	2	7	租赁修改	68
1.1	概述	2	7.1	定义	68
1.2	重要应用事项	3	7.2	承租人对租赁修改的会计处理	70
2	承租人会计	4	7.3	出租人对租赁修改的会计处理	75
2.1	承租人会计模式	4	8	转租赁交易	80
2.2	租赁负债的初始计量	5	9	售后租回交易	82
2.3	使用权资产的初始计量	11	附录一:示例一览表	86	
2.4	租赁负债的后续计量	12	其他前沿资讯及资料	88	
2.5	使用权资产的后续计量	15	关于本刊物	90	
2.6	承租人的确认豁免	17	鸣谢	90	
2.7	列报与披露	20			
3	出租人会计	23			
3.1	出租人会计模式	23			
3.2	租赁分类	24			
3.3	经营租赁模式	27			
3.4	融资租赁模式	28			
3.5	列报与披露	29			
4	租赁的定义	31			
4.1	概述	31			
4.2	已识别资产	32			
4.3	使用资产产生的经济利益	38			
4.4	主导资产使用的权利	40			
5	分拆组成部分	46			
5.1	概述	46			
5.2	识别单独的租赁组成部分	46			
5.3	识别单独的非租赁组成部分	48			
5.4	分摊对价	50			
5.5	分摊可变对价	53			
6	租赁期	56			
6.1	概述	56			
6.2	不可撤销期间	57			
6.3	可强制执行合同的期间	57			
6.4	“合理确定”的界限	60			
6.5	可续约和可撤销的租赁	62			
6.6	租赁期变动	64			

租赁会计新常态

按照国际财务报告准则 (IFRS® Standards) 进行列报的企业现已成功采用《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 Leases)。这项准则构成全球租赁会计核算的新常态。

从零售商到银行再到媒体企业,《国际财务报告准则第16号》对具有“大额”租赁的承租人的财务报表具有重要影响。尽管《国际财务报告准则第16号》有不少令出租人感到熟悉的内容,但出租人需面对某些新指引:比如,分拆租赁和非租赁组成部分;另外,售后租回交易和转租赁等较复杂的安排,其会计处理也发生了根本改变。

租赁准则执行中的许多挑战已演变为日常性操作问题。有些是技术性会计难题,比如,如何确定哪些交易属于或包含租赁。另一些则关乎系统和流程,比如,如何收集租赁核算所需的数据,以及如何为该准则下需要作出的各种判断提供支持性信息。

有些挑战是无法预见的。新型冠状病毒肺炎 (COVID-19) 疫情导致创纪录数量的租赁协议变更。当前,深入了解《国际财务报告准则第16号》有关“租赁修改”的详细指引十分重要。很多承租人正在利用新的简化方法来核算租金减让。

本刊物将概述《国际财务报告准则第16号》下承租人和出租人的会计模式,并深入探讨租赁定义、租赁修改等关键领域。

如需了解《国际财务报告准则第16号》的实用概览,或是温故知新,则本刊物正契合您的需求。本刊物提供示例和分析,帮助您了解准则要求及其对财务报表的影响。如需了解更多信息,请点击home.kpmg/ifrs16,获取毕马威发布的各项租赁会计出版物。

Kimber Bascom

Brian O'Donovan

Marcio Rost

毕马威国际财务报告准则租赁专题全球领导小组

毕马威国际准则小组

1

《国际财务报告准则第16号》概览

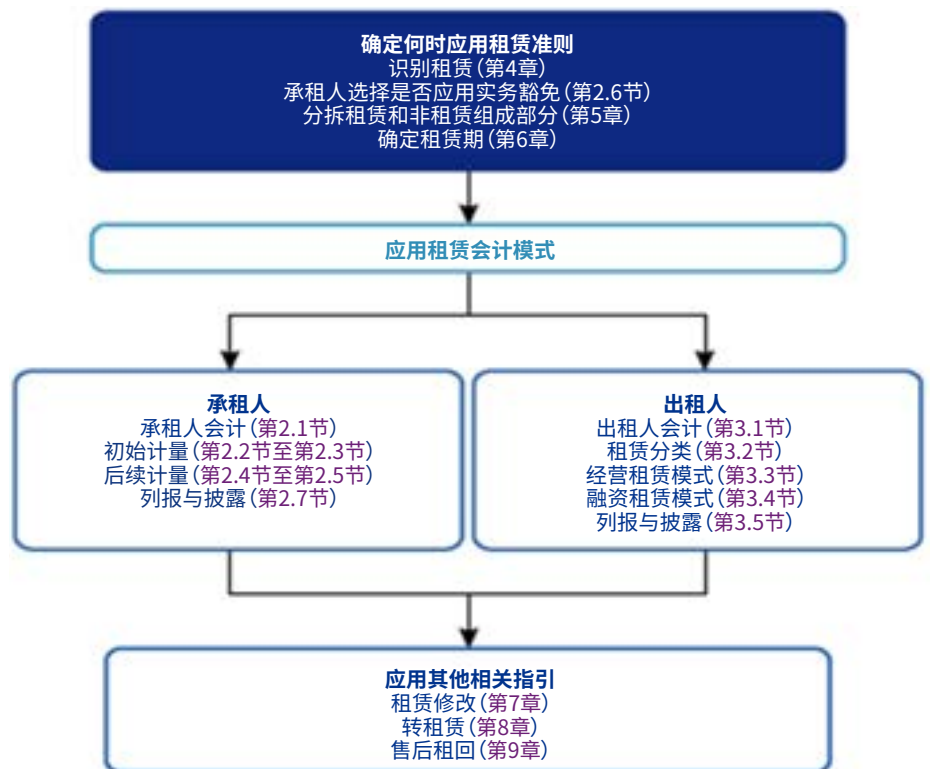
1.1

概述

本刊物将概述《国际财务报告准则第16号》及其对承租人和出租人财务报表的影响，并提供示例和分析。

本刊物首先概述承租人和出租人会计模式，总结该准则对承租人和出租人财务报表的影响。为了应用各自的会计模式，承租人和出租人需遵循各项初始步骤（在后续章节详细探讨），包括：识别租赁（参见第4章）、拆分租赁的组成部分（参见第5章）和确定租赁期（参见第6章）。承租人需确定是否应用确认豁免（参见第2.6节）。

下图说明了租赁会计关键要素的相互关系，及其在本刊物中对应的章节。



许多章节内包含毕马威详细指引的链接。关于《国际财务报告准则第16号》的一般性指引，请参见毕马威刊物 [Insights into IFRS](#)（《剖释国际财务报告准则》）第5.1章，或者访问 home.kpmg/ifrs16 作进一步了解。

1.2

重要应用事项

应用《国际财务报告准则第16号》将涉及重大判断和会计政策选择，可能影响资产和负债的确认与计量。

应用“租赁”定义

评估一项安排是否属于或包含租赁，决定了客户是否将这一安排纳入资产负债表。评估过程可能较复杂，每一项新合同均需作出评估。评估时应考虑：

- 资产供应方的替换权：即使资产供应方有权替换租赁资产，但相关安排仍可能构成租赁，除非资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力，并且资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益（参见4.2.3）；以及
- 影响整个租赁期内租赁资产所产生经济利益的相关决策由谁作出：如果供应方和客户均作出某些决策或很多决策预先确定，则该评估可能尤其依赖判断（参见4.4.1-2）。

确定租赁期

租赁期评估是一项关键估计，也是承租人确认租赁负债金额的一个重要输入值。对承租人而言，租赁期还决定租赁是否符合短期租赁确认豁免的条件。对出租人而言，租赁期影响租赁分类和收入确认。

- 如果除书面租赁协议规定的权利和义务之外，当地司法管辖区的相关法律法规也会产生强制性权利和义务，则确定可强制执行期间会比较复杂。确定承租人和出租人行使终止租赁选择权所导致的、更广泛的经济惩罚也提出一项值得注意的挑战（参见第6.3节）。
- 确定可续约和可撤销租赁的租赁期（包括评估可强制执行期间）是一个复杂的实施问题，国际财务报告准则解释委员会（IFRS Interpretations Committee）对此提出了指引（参见第6.5节）。

租赁修改

由于疫情造成的经济影响，租赁修改指引一直是很多企业关注的重点领域之一（参见第7章）。

主要会计政策选择与豁免

- 对于租赁期不超过12个月且不包含购买选择权的租赁（按标的资产类别选择），以及标的资产为全新资产时价值较低的租赁（以逐项租赁为基础选择），承租人可以选择不使用承租人会计处理模式（参见第2.6节）。
- 承租人可按标的资产类别选择合并某一租赁组成部分和相关非租赁组成部分，将其作为单独的租赁组成部分进行会计处理（参见第5.3节）。
- 承租人可采用实务简化方法，对由疫情直接引发的、符合条件的租金减让，执行较简单的会计处理（参见7.2.4）。
- 若满足某些条件，承租人和出租人均可将本准则应用于租赁合同组合（参见第5.2节）。

2

承租人会计

《国际财务报告准则第16号》的主要目标是，确保承租人就其重要租赁确认资产和负债。

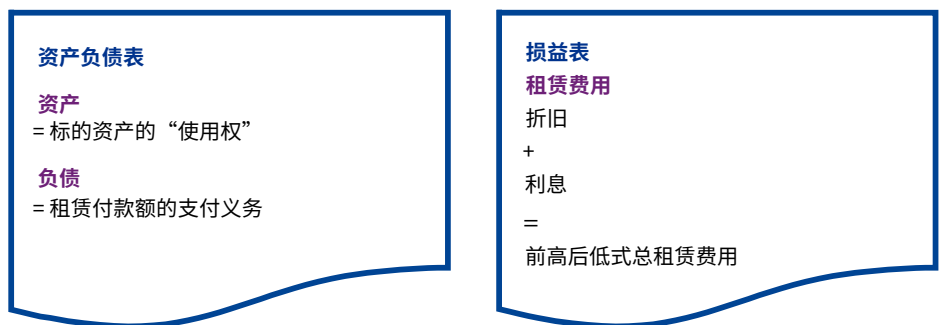
2.1

IFRS 16.22

承租人会计模式

承租人采用单一租赁会计模式，在该模式下，承租人在资产负债表内确认所有租赁，除非承租人选择适用确认豁免（参见第2.6节）。承租人确认一项使用权资产和租赁负债，前者反映对标的资产的使用权，后者反映支付义务。

IFRS 16.47, 49



《国际财务报告准则第16号》是否为税前会计处理模式？

是。《国际财务报告准则第16号》所处理的承租人（和出租人）会计问题仍然基于税前基础，即使企业在评估是租赁还是购买资产以及出租人对租赁合同进行定价时，税务事项往往是一个主要因素。

租赁合同的所得税会计处理属于《国际会计准则第12号——所得税》(IAS 12 *Income Taxes*) 的适用范围。承租人对资产负债表内的租赁进行所得税核算较为复杂，其中包括如何应用初始确认豁免。国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board, 简称“理事会”) 预计将修订《国际会计准则第12号》来解决这一问题。

2.2

2.2.1

IFRS 16.26

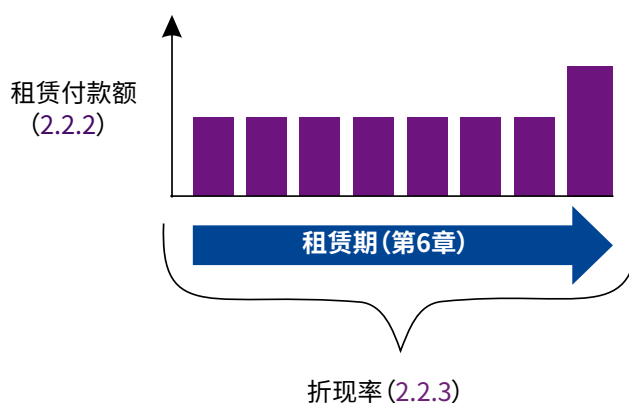
租赁负债的初始计量

概述

承租人按未来租赁付款额的现值对租赁负债进行初始计量。



计算的主要输入数值如下。



IFRS 16.A



承租人何时对租赁负债进行初始计量？

承租人在租赁期开始日 (commencement date of the lease) 对租赁负债进行初始计量。租赁期开始日是出租人提供标的资产使其可供承租人使用的日期。

租赁期开始日应与租赁开始日 (inception date of the lease) 相区别，后者是租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款和条件作出承诺日中的较早者。企业应在租赁开始日评估合同是否属于或包含租赁。

IFRS 9.2.1(b)



租赁负债是否为金融负债？

是。租赁负债是按照《国际财务报告准则第16号》而非按照《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 *Financial Instruments*) 计量的金融负债，但按照《国际财务报告准则第9号》的规定进行终止确认。

某些情况下，这种会计处理方法比按照金融工具进行会计处理要简单得多。例如，租赁协议的常见特征 (如续租选择权和购买选择权) 既不必单独进行会计处理，也不会导致负债以公允价值来计量。

2.2.2

IFRS 16.27

租赁付款额

承租人所作租赁负债计量应纳入与使用标的资产有关的下列款项：

- 固定付款额(包括实质固定付款额),扣除应收的租赁激励;
- 取决于指数或比率的可变租赁付款额;
- 承租人根据余值担保预计应付的金额;
- 购买选择权的行权价,前提是承租人合理确定将行使该选择权;以及
- 终止租赁的罚款,前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。

IFRS 16.B42

“实质固定付款额”是指被设定为可变租赁付款额,但实质上无法避免的付款额。此类付款额的示例包括:

- 付款额仅需在某个事件发生时支付,但该事件真实上不可能不发生;
- 承租人有多套付款额方案,但其中仅有一套是可行的;
- 承租人有多套可行的付款额方案,但必须至少选择其中一套。

IFRS 16.27–28, BC166

取决于指数或比率的可变租赁付款额,采用租赁期开始日的指数或比率进行初始计量。该等可变租赁付款额包括与消费者价格指数相挂钩的款项、与基准利率(如银行间同业拆借利率)相挂钩的款项或者为反映市场租金费率变化而变动的款项。

如果可变租赁付款额基于标的资产的业绩或使用从而可以避免支付,则极有可能发生的可变租赁付款额不属于实质固定付款额。

IFRS 16.27(c), A

如果承租人提供余值担保,则租赁付款额包括其根据余值担保预计应付的金额。承租人在确定租赁付款额时,应始终剔除未担保余值。

IFRS 16.27, B37

承租人考虑对行使购买选择权产生经济激励的所有相关事实和情况,以确定是否合理确定将行使购买选择权。这与评估承租人是否预计将行使续租选择权的方法相类似(参见第6.4节)。



示例1 – 实质固定租赁付款额:最低租赁付款额

承租人W向出租人L租用一条生产线。租赁付款额取决于生产线的运行小时数,即承租人W每使用1小时生产线需支付1,000。预计每年将使用1,500小时。若使用小时数不足1,000小时,则承租人W必须支付1,000,000。

该租赁包含每年1,000,000的实质固定付款额,该等款项应纳入租赁负债的初始计量。承租人W预计每年支付的额外500,000为取决于生产线使用情况的可变付款额,因此不纳入租赁负债的初始计量,而是在“超过使用”小时数发生时予以费用化。

IFRS 16.27, 38(b), B42

IFRS 16.27

**示例2 – 不取决于指数或比率的可变租赁付款额**

公用事业公司C与电力公司D签订为期20年的合同,用于购买某新建太阳能发电厂生产的电力。公司C和公司D评估后认定该合同包含租赁。合同未规定最低购电量,也未规定公司C必须向公司D支付的固定款项。但是,合同规定公司C必须以每单位10元的价格购买太阳能发电厂生产的所有电力。

公司C认为,该太阳能发电厂极有可能每年至少生产部分电力。但是,公司C向公司D支付的全部款项因太阳能发电厂生产的电量不同而有所不同,即付款额完全可变。因此,公司C认为该合同不存在实质固定租赁付款额。公司C将向公司D支付的款项应在其发生时计入损益。

IFRS 16.28

**示例3 – 取决于指数的可变租赁付款额**

承租人Y租用一幢办公楼。初始年租赁付款额为2,500,000。款项于每年末支付。租金将根据前12个月的消费者价格指数(CPI)变动而每年增加。

这是一个可变租赁付款额取决于指数的示例。租赁负债的初始计量基于租赁期开始日的CPI数值,即该租赁期内每年的租金为2,500,000。如果租赁期第一年CPI从100升至105(即前12个月的通胀率为5%),则第一年末重新计算租赁负债,其中假定未来的年租金为2,625,000(即 $2,500,000 \times 105/100$)。

IFRS 16.27(c)

**示例4 – 余值担保**

承租人Z与出租人L签订了一辆小汽车的租赁合同。租赁期为5年。此外,承租人Z和出租人L亦就余值担保达成一致:如果租赁期结束时小汽车的公允价值低于400,则承租人Z将向出租人L支付金额400与小汽车公允价值之间的差额。

在租赁期开始日,如果承租人Z预计租赁期结束时小汽车的公允价值为380,则在计算租赁负债时,应把差额20计入与余值担保有关的租赁付款额。

IFRS 16.BC168–BC169

**哪些可租赁付款额应纳入租赁负债的初始计量？**

租赁负债的初始计量包括取决于指数或比率（如CPI或市场利率）的可租赁付款额，以及形式可变但实质固定的付款额。

取决于销售额或标的资产使用情况的可租赁付款额不应计入租赁负债，而是计入标的资产绩效或使用发生期间的损益。由此造成诸多重大影响。

- 承租人在资产负债表内的债务取决于租赁组合内的固定和可变付款额组合。例如，假设零售商X租用一组零售店，支付固定租赁付款额。零售商Y以类似条款租用类似的一组零售店，但支付方式为混合模式，包括固定租赁付款额以及取决于营业额的租赁付款额。零售商X确认的租赁负债将高于零售商Y——即使双方的预期租赁付款额总额相同。
- 某些属于租赁的电力购买协议可能导致承租人租赁负债为零。例如，如果承租人签订协议购买风电场或水电厂生产的所有电力，租赁付款额均取决于发电量，则承租人的租赁负债为零。

IFRS 16.18–19, 27(d)–(e), 70(d)–(e), A, B37–B40

**承租人如何决定是否将行使续租、购买或终止租赁选择权应支付的金额纳入租赁负债？**

承租人应确定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。承租人应考虑对行使或者不行使该等选择权产生经济激励的所有相关事实和情况以作出该评估（参见第6.4节）。

各方按与该评估一致的方式确定租赁付款额，具体如下所示。

- **续租选择权**：如果评估承租人能够合理确定将行使续租选择，则租赁付款额包括续租选择权所涵盖期间的相关付款额。
- **终止租赁选择权**：如果评估承租人不能够合理确定不会提前终止租赁，则租赁付款额包括终止租赁罚款。
- **购买选择权**：如果评估承租人能够合理确定将行使购买标的资产选择权，则租赁付款额包括购买选择权的行权价。

IFRS 16.A, 27(a)



何谓“租赁激励”及承租人如何对其进行会计处理？

租赁激励是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。如果出租人向承租人支付的款项与承租人向出租人转让可明确区分的商品或服务或其他义务有关，则不属于租赁激励。

出租人提供的租赁激励包括：向承租人支付预付现金款项或承担承租人的成本，如租赁资产改良、重新安置成本、与已存在租赁承诺有关的成本。另外，可以约定在租赁期的早期阶段免租或者减租。

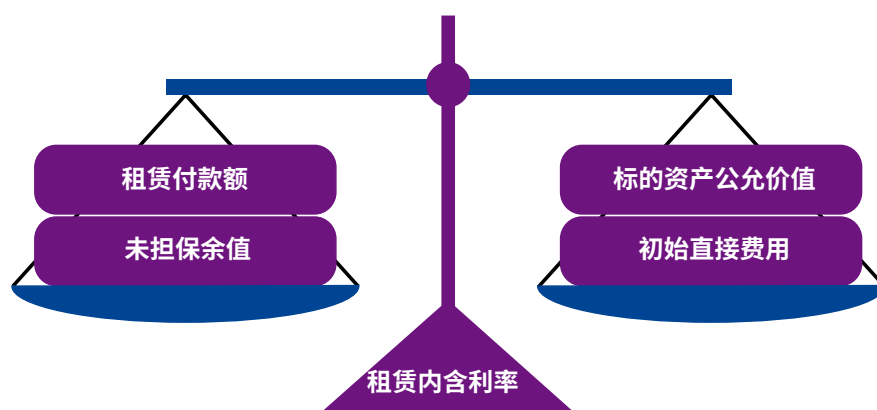
无论其形式如何，租赁激励均为租赁付款额（即租赁的净对价）的一部分。

2.2.3

IFRS 16.26, A

折现率

在租赁期开始日，承租人应使用租赁内含利率（如果能够直接确定），按租赁付款额的现值计量租赁负债。租赁内含利率，是指使租赁付款额的现值和未担保余值的现值之和等于标的资产的公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。



如果无法直接确定租赁内含利率，则承租人应采用其增量借款利率。增量借款利率，是指租赁期开始日承租人为了在类似经济环境下获得与使用权资产价值相接近的资产，而在类似期间以类似抵押条件借入资金而必须支付的利率。



承租人是否可直接确定租赁内含利率？

在多数情况下，承租人无法确定租赁内含利率。租赁内含利率未就承租人作出单独定义。由于缺乏可供承租人使用的信息（如出租人的初始直接费用、标的资产初始公允价值、出租人对租赁结束时资产残值的预期），承租人通常难以确定租赁内含利率。因此，承租人难以直接确定大多数租赁的内含利率，从而经常使用增量借款利率。



承租人的增量借款利率是否应反映期限与租赁期类似、付款方式与租赁付款类似的贷款的利率？

在某些情况下，设法确定增量借款利率的承租人可能就某些贷款利率存在易于观察的证据，该些贷款与租赁的期限相同但付款方式不同。由此造成一个问题，即承租人的增量借款利率是否必须反映到期日与租赁期类似、付款方式与租赁付款类似的贷款的利率。

国际财务报告准则解释委员会（简称“解释委员会”）讨论了这一问题，认为承租人增量借款利率的定义要求承租人考虑租赁的条款和条件以确定特定租赁的增量借款利率。解释委员会认为，尽管《国际财务报告准则第16号》并未明确要求这样做，但是，将支付情况与租赁相类似贷款的易于观察的利率作为确定承租人增量借款利率的起点，是符合理事会制定增量借款利率目标的做法。

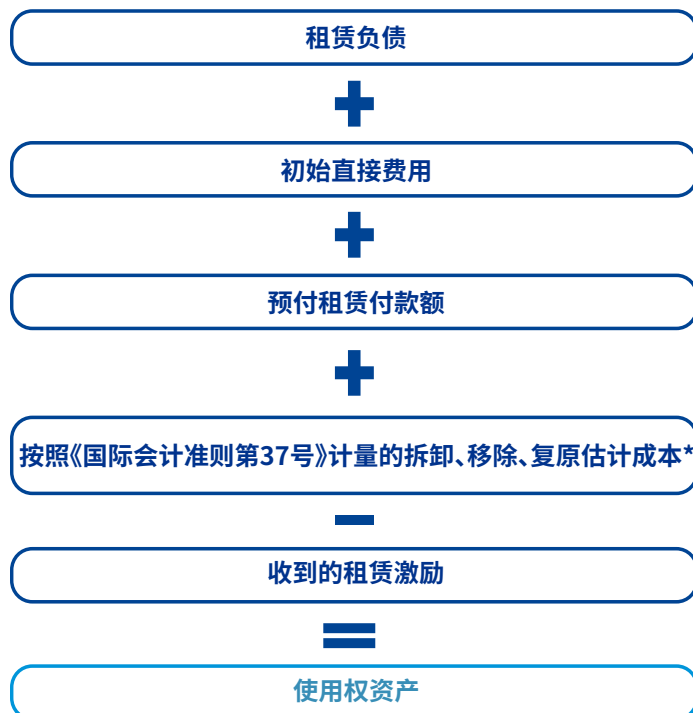
IFRS 16.A, BC162, IU 09-19

2.3

IFRS 16.23-24

使用权资产的初始计量



在租赁期开始日, 承租人应按成本计量使用权资产, 包括:



*《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》
(IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)

IFRS 16.A

承租人的“初始直接费用”,是指达成租赁所发生的增量成本,若不达成该租赁,则不会发生该成本。这一定义与《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers)对取得合同的增量成本的定义相类似。换言之,该定义着眼于实际达成租赁才会发生的费用。可直接归属于寻求获得租赁、但不论是否实际获得租赁均会发生的费用,不属于初始直接费用。

典型的承租人初始直接费用	
包含 	不含 
<ul style="list-style-type: none"> - 佣金 - 法律服务费* - 可直接归属于协商租赁条款和条件的增量费用* - 安排抵押的费用 - 潜在承租人为获得租赁而向现有承租人支付的款项 <p>* 前提是取决于获得租赁才会发生</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 一般管理费用(如销售和营销团队或者采购团队发生的费用) - 投资评估、可行性研究、尽职调查费用等不论是否达成租赁均会发生费用 - 获得潜在租赁要约而发生的成本

2.4

租赁负债的后续计量

2.4.1

计量基础

IFRS 16.36

初始确认后,承租人通过以下方式计量租赁负债:

- 增加账面金额以反映租赁负债的利息;
- 减少账面金额以反映支付的租赁付款额;以及
- 重新计量账面价值以反映:
 - 重新评估(参见2.4.2)或租赁修改(参见第7.2节);以及
 - 修改后的实质固定租赁付款额(参见2.4.2)。

IFRS 16.37

租赁期内各期间的租赁负债利息,应为按照固定的周期性利率对租赁负债余额计算的利息金额。该周期性利率为租赁负债初始计量使用的折现率(参见2.2.3)或修改后的折现率(如适用)(参见2.4.2和第7.2节)。

IFRS 16.BC183

承租人不得选择按照公允价值对租赁负债进行后续计量。

**示例5 – 租赁负债:后续计量**

承租人X与出租人L签订为期7年的房屋租赁合同。年租赁付款额450,于每年末支付。承租人X估计增量借款利率为5.04%,并使用其计量租赁负债。租赁付款额支付义务初始确认为2,600。

承租人X于第一年末进行如下计算:

		金额
租赁负债初始确认		2,600
付款额	(450)	
偿还利息	(131) ⁽¹⁾	
偿还本金	(319) ⁽²⁾	(319)
第一年末租赁负债的账面金额		2,281 ⁽³⁾

注释

- 按 $2,600 \times 5.04\%$ 计算。
- 按 $450 - 131$ 计算。
- 按 $2,600 - 319$ 计算。

2.4.2

IFRS 16.39

重新计量租赁负债

在租赁期开始日之后,承租人重新计量租赁负债,以反映租赁付款额的变动。如果承租人重新评估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,则承租人应重新计量租赁负债。此外,如果不可撤销的租赁期间发生变化,则承租人应修改租赁期并重新计量租赁负债。详细讨论参见第6.6节。

下表说明重新计量时采用的折现率。

IFRS 16.36(c), 40–43, B42(a)(ii)

承租人使用修改后的租赁付款额及以下参数重新计量租赁负债**不变的折现率, 适用的情形为:**

- 余值担保预计应付金额变动;
- 未来租赁付款额发生变动,以反映市场比率(如基于市场租金复核)或确定租赁付款额所用的指数或比率变动*;或者
- 付款额的可变性消除而成为实质固定付款额。

修改后的折现率, 适用的情形为:

- 浮动利率变动导致租赁付款额发生变动;
- 租赁期发生变动;或者
- 对是否行使购买选择权的评估改变。

* 浮动利率的变动除外。



示例6 – 租赁负债:与指数挂钩的可变付款额变化

承租人Y与出租人L签订为期五年的零售建筑物租赁合同。租赁期于1月1日开始。Y于每年末支付155。Y的增量借款利率为5.9%。此外,租赁合同规定,将基于上一年度CPI涨幅提高每年的租赁付款额。租赁期开始日,上一年度CPI为120,将155的年度付款额按5.9%的折现率折现至租赁期开始日,租赁负债确认为655。

假设初始直接费用为零,不存在租金激励、预付款或复原成本。Y对第一年进行如下会计处理。

	借方	贷方
使用权资产	655	
租赁负债		655
<i>在租赁期开始日确认租赁</i>		
折旧	131	
使用权资产		131
利息费用 (655 × 5.9%)	39	
租赁负债 (155 - 39)	116	
现金 (第一年的付款额)		155
<i>确认第一年的付款额和费用</i>		

第一年末,CPI升至125。根据对CPI变动的调整,Y计算第二年及以后年份的修改后付款额为161 (155 × 125/120)。由于租赁付款额为取决于指数的可变付款额,Y调整租赁负债以反映这一变化。按初始租赁付款额(155)与重新评估的付款额(161)在剩余4年租期内的差额以5.9%的原折现率折现,得出调整后的金额(21)。

取决于指数及与未来期间相关的可变租赁付款额的重新计量应反映在使用权资产的账面价值中(参见第3.5节)。Y作出以下会计分录:

	借方	贷方
使用权资产	21	
租赁负债		21
<i>确认重新计量</i>		

2.5

使用权资产的后续计量

2.5.1

IFRS 16.29–30

IFRS 16.30(b), 38(b), 39

IFRS 16.34–35, IAS 40.2

IFRS 16.38–39

计量基础

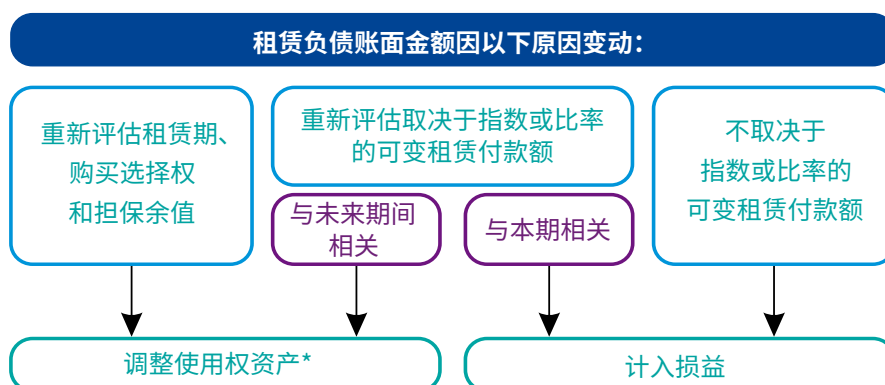
承租人通常按成本减累计折旧(参见2.5.2)和累计减值损失(参见2.5.3)计量使用权资产。

承租人调整使用权资产的账面价值以反映对租赁负债的重新计量——比如CPI变动时重新计量租赁负债(参见2.4.2)。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调减,则承租人应将重新计量的剩余金额计入损益。

对于以下两种情况,承租人应采用其他计量基础:

- 如果使用权资产符合投资性房地产定义,则承租人按照其所有投资性房地产适用的会计政策计量使用权资产(可能以公允价值计量);以及
- 如果承租人采用重估价模式计量某类不动产、厂场和设备,则承租人可选择对属于该类资产的使用权资产采用重估价模式进行计量。

下图概述了租赁负债账面价值变动对使用权资产的影响。



* 如果使用权资产的账面金额已减至零,进一步调减计入损益。

2.5.2

IFRS 16.31, IAS 16.60

IFRS 16.32

使用权资产折旧

承租人应按照《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》(IAS 16 *Property, Plant and Equipment*)的规定对使用权资产计提折旧,即折旧方法应反映使用权资产未来经济利益的消耗模式。这通常将导致按直线法计提折旧。

使用权资产从租赁期开始日开始计提折旧。资产折旧期间按以下原则确定:

- 如果标的资产的所有权将转让给承租人,或者承租人合理确定将行使购买选择权,则折旧期间持续至标的资产使用寿命期间结束;否则
- 折旧期间持续至使用权资产使用寿命期间结束与租赁期结束两者中较早者。



示例7 - 使用权资产:折旧期间

承租人X与出租人L就承租人X制造过程中使用的机器设备签订不可撤销、不可续租的五年租赁协议。该标的资产的使用寿命为10年,所有权仍属于出租人L。

所有权未转移至承租人X;因此,承租人X从租赁期开始日起在五年内(即租赁期结束)对该使用权资产计提折旧。



《国际会计准则第16号》规定的组成部分会计处理是否适用于租赁折旧?

是。《国际财务报告准则第16号》规定,承租人适用《国际会计准则第16号》的折旧规定,从而识别出应计提折旧的单独组成部分。对于经营租赁大额项目且采用组成部分法对维修(比如某些飞机租赁的大修检查)进行会计处理的承租人而言,这可能是一项重要的实际考虑因素。

IFRS 16.31, IAS 16.43

2.5.3

IFRS 16.33, IAS 36.63

使用权资产减值

承租人应按照《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36 *Impairment of Assets*)确定使用权资产是否发生减值,并对已识别的减值损失进行会计处理。确认减值损失后,应调整使用权资产未来折旧费用以反映修改后的账面金额。



示例8 - 使用权资产减值

承租人Y租赁一台机器用于其制造工艺,不可撤销租赁期间为10年。使用权资产的初始账面金额为1,000,按成本计量,后续按直线法折旧10年,即每年计提折旧100。第五年末,包含该使用权资产的现金产出单元发生减值。计提的减值有200分配至该使用权资产。

减值前该使用权资产的账面价值为500,减值后账面价值减至300,未来计提折旧减至每年60 (300/5)。

2.6

IFRS 16.5, A

承租人的确认豁免

承租人可选择对下列租赁不采用承租人会计模式：

- 租赁期不超过12个月且不包含购买选择权的租赁：即短期租赁（参见2.6.1）；以及
- 全新时价值较低的标的资产的租赁：即使汇总起来对承租人是重大的（参见2.6.2）。



短期租赁
≤12个月



低价值资产租赁
如≤ 5,000美元

IFRS 16.6

如果承租人选择对短期租赁或低价值标的资产租赁采用确认豁免，则应在租赁期内按照直线法或其他系统性方法将与租赁相关的付款额确认为费用。如果其他系统性方法能够更好地反映承租人的受益模式，则承租人应采用该系统性方法。

2.6.1

IFRS 16.8

短期租赁

承租人应按标的资产类别对短期租赁的会计处理作出选择。“某一类标的资产”是指在承租人运营中具有类似性质和用途的一组标的资产。如果选择对某一类标的资产适用短期租赁豁免，仅考虑符合短期租赁定义的租赁标的资产。

IFRS 16.A

“租赁期”的确定方式应与所有其他租赁一致（参见第6章）。因此，短期租赁豁免可能适用于可续约和可取消的租赁（如每月自动续租、长青租赁），前提是承租人不能合理确定会续租（或在具有终止租赁选择权的情况下继续租赁）至超过12个月。



示例9 – 确认豁免：短期租赁

承租人L生产玩具。承租人L签订为期10年的租约，租赁某非专门化机器设备制造模型赛车X1的零件。承租人L预计，直至改进模型赛车X2完成开发和测试，X1将一直受到顾客的欢迎。目前租赁的机器设备替换方便，安装于承租人L生产设施的成本不重大。承租人L而非出租人有权在租赁期开始日的每一周年日终止租赁而无需支付罚款。

该租赁不可撤销的期间为一年（参见第6.2节）。此外，由于该机器并非专门化设备，因此容易替换且在承租人L的制造厂安装机器的成本也不重大。承租人L认为其无法合理确定会在第一年后续租（参见第6.4节）。因此，该租赁的租赁期同样为一年，符合短期租赁豁免条件。

IFRS 16.18, B34–B35, B37



如果承租人应用短期租赁豁免但租赁期发生变化, 承租人应如何处理?

IFRS 16.7

如果承租人选择应用短期租赁确认豁免但租赁期发生变化(例如,承租人行使之前认为无法合理确定将行使的选择权)或租赁被修改,则承租人应将该租赁作为一项新租赁进行会计处理。

2.6.2

IFRS 16.5(b), 8, B3-B8

低价值资产租赁

对于全新时为低价值资产的租赁,承租人可不应用租赁准则的确认和计量要求。与短期租赁豁免不同,低价值资产租赁豁免可基于逐项租赁作出。

IFRS 16.B5

对于以下任一情形,承租人不得对单项资产租赁适用低价值资产租赁豁免规定:

- 标的资产与其他资产存在高度依赖或高度关联关系;或者
- 承租人不能从标的资产的单独使用或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利,这与标的资产的价值无关。

IFRS 16.B7

另外,低价值资产租赁豁免不得适用于已被转租或预期将被转租的资产的原租赁。如果承租人没有立即达成转租赁,且预计以后也不会达成转租赁,则承租人可以选择应用该豁免。

IFRS 16.B6, B8, BC98-BC104

《国际财务报告准则第16号》未规定低价值资产租赁豁免的标准,但“结论基础”表明理事会考虑的是在全新时价值不超过5,000美元的资产,比如小型IT设备(如部分笔记本电脑、台式机、平板电脑、移动电话、个人打印机)和部分办公家具,即“低价的”资产。该豁免不适用于汽车、大多数类型的复印机等标的资产。

IFRS 16.1E3

**示例10 – 确认豁免：低价值资产**

承租人B从事制药和分销行业，租赁如下资产：

- 房地产，包括办公楼和仓库；
- 低价办公家具；
- 为销售人员和高级管理人员配备的公司用车，具有不同的质量、规格和价值；
- 送货卡车和厢式货车；以及
- 低价IT设备，如笔记本电脑。

承租人B确定低价办公家具和笔记本电脑租赁符合确认豁免的条件，因为单项标的资产全新时价值较低。虽然低价值资产豁免可以根据逐项租赁确定，但承租人B选择对所有这些租赁应用豁免。对于房地产、公司用车、卡车和货车租赁，承租人B则应用《国际财务报告准则第16号》的确认和计量规定。

IFRS 16.7.B7

**已应用低价值资产租赁豁免但后续转租标的资产应如何处理？**

如果承租人转租一项资产，或者预期将转租一项资产，则该资产的原租赁不能按照低价值资产租赁进行处理。如果承租人没有立即达成转租赁，且预计以后也不会达成转租赁，则承租人可以选择应用该豁免。

但是，如果承租人初始选择应用低价值资产租赁豁免（因为预期不会转租）但后续确实达成转租赁，则原租赁不再符合豁免条件。我们理解，承租人应在变更之日将该租赁视为新租赁。在这些情况下，承租人还应考虑，意图变更的原因是否对其他低价值资产租赁是否符合豁免条件提供证据。

2.7

2.7.1

IFRS 16.47-50

列报与披露

承租人列报

承租人应在财务报表中如下表所示列报租赁。

财务状况表	损益和其他综合收益表	现金流量表
使用权资产 - 在财务状况表中单独列报*或在附注中披露 租赁负债 - 在财务状况表中单独列报或在附注中披露	租赁费用 - 租赁负债的利息费用与使用权资产折旧费用分别列报 - 利息费用作为财务费用的组成部分列报	经营活动 - 未纳入租赁负债的可变租赁付款额 - 短期租赁和低价值资产租赁的付款额(取决于是否使用确认豁免) 筹资活动 - 租赁负债本金部分的现金支付 取决于“一般的”分类 - 利息部分的现金支付按照其他利息支付进行分类

* 符合投资性房地产定义的使用权资产在投资性房地产项目中列报。

2.7.2

IFRS 16.51

IFRS 16.52

承租人披露

承租人应披露为财务报表使用者评估租赁对承租人财务状况、财务业绩和现金流量的影响提供依据的信息。

承租人应在财务报表的单独附注或单独章节中披露其作为承租人的租赁信息。但是，承租人无需重复已在财务报表其他部分列报的信息，前提是在关于租赁的单独附注或单独章节中已通过交叉索引包括该等信息。

IFRS 16.53–60, IAS 16.77

承租人需要作出广泛的披露, 请参见毕马威发布的财务报表指南 ([Guides to financial statements](#))。

通常承租人至少应披露以下信息。

IFRS 16.47, 53, 58

定量信息

与财务状况表相关的定量信息

- 使用权资产的增加
- 按标的资产类别和财务状况表中相应行项目 (若未单独列报) 划分的使用权资产年末账面金额
- 租赁负债和财务状况表中的相应行项目 (若租赁负债未单独列报)
- 租赁负债的到期分析

IFRS 16.53–54

与损益和其他综合收益表相关的定量信息 (包括作为另一资产成本而资本化的金额)

- 按照标的资产类别披露使用权资产的折旧费用
- 租赁负债的利息费用
- 适用确认豁免的短期租赁 (租赁期不超过一个月的租赁可以除外) 相关费用
- 适用确认豁免的低价值资产租赁相关费用
- 未计入租赁负债的可变租赁付款额相关费用
- 转租使用权资产的收益
- 售后租回交易产生的利得或损失

IFRS 16.53

与现金流量表相关的定量信息

- 租赁现金流出总额

IFRS 16.55

其他

- 短期租赁的承诺金额, 如果当期短期租赁费用不能反映下一年的租赁费用

定性披露

IFRS 16.58, 60, 7B11

- 描述如何管理与租赁负债相关的流动性风险
- 对短期和/或低价值资产租赁豁免的使用

IFRS 16.56–57, IAS 16.77

额外披露(若适用)

- 《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40 *Investment Property*) 规定的对符合投资性房地产定义的使用权资产披露
- 如果对使用权资产应用《国际会计准则第16号》的重估价模式,则披露:
 - 重估价生效日期
 - 是否有独立估价师参与
 - 按照成本模式原本会确认的账面金额
 - 重估价盈余、本期变动及分配限制

3

出租人会计

出租人仍应将租赁划分为融资租赁或经营租赁。

3.1

IFRS 16.B53, BC289

出租人会计模式

出租人采用双重会计处理方法核算租赁。该会计处理方法基于与标的资产所有权有关的重大风险和报酬是否转移至承租人，若转移则分类为融资租赁。这与以前适用于出租人的租赁会计处理要求类似。出租人的会计处理模式也基本上与《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 Leases) 相同。



承租人和出租人的会计处理模式是否一致？

否。保留《国际会计准则第17号》出租人双重会计处理模式的决定，造成的一项重要影响是与新的承租人会计处理模式缺乏一致性。下文**示例11**对此进行说明：

- 承租人应用使用权模式，确认使用权资产并对履行支付租赁付款额的义务确认负债；但是
- 出租人仍然确认标的资产，且不将其收取租赁付款额的权利确认为金融资产。

此外还存在更具体的区别。例如，承租人和出租人使用相同指引确定租赁期，以及评估是否合理确定将行使续租和购买选择权、是否合理确定将不行使终止选择权。但是，与承租人不同，出租人不会重新评估其对租赁期、续租和购买选择权是否合理确定将行使以及终止选择权是否合理确定将不行使的初始评估（参见**第6.6节**）。

其他差异则更为细微。例如，虽然出租人和承租人对租赁付款额的定义相似（参见**2.2.2**），但是纳入租赁付款额的余值担保金额有所区别。

- 对于承租人、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，出租人将其全部金额纳入租赁付款额（不考虑到期支付的可能性）。
- 承租人仅将根据余值担保预期应付出租人的金额纳入租赁付款额。



《国际财务报告准则第16号》对出租人的要求是否与《国际会计准则第17号》相同？

否。整体会计处理模式基本未变。但是具体的出租人会计处理有若干变动。例如，出租人应适用以下新定义、指引或要求：

- 租赁定义(参见第4章)；
- 转租赁指引(参见第8章)；
- 售后租回指引(参见第9章)；以及
- 披露要求(参见第3.5节)。

此外，《国际财务报告准则第16号》还对出租人的租赁修改会计处理提出具体指引(参见第7.3节)。

3.2

IFRS 16.61–62, B53

租赁分类

出租人应将租赁分类为经营租赁或融资租赁，具体要求如下：

- 实质上转移与标的资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁分类为融资租赁；
- 所有其他租赁分类为经营租赁。

租赁分类测试与《国际会计准则第17号》的要求基本相同。

IFRS 16.63

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：

- 租赁期内或租赁期届满时标的资产的所有权转移给承租人；
- 存在合理确定将行使的购买选择权；
- 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
- 标的资产性质特殊。

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。出于会计处理目的，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

但是，如果租赁合同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，则出于租赁分类目的，此类变动的的影响均视为在租赁开始日已发生。



示例11 – 租赁分类

出租人L与公司X签订不可撤销的租赁合同,由公司X租赁一台非专用设备,为期五年。设备的使用寿命预计为15年,法定所有权仍属于出租人L。租赁合同不包含购买、续租或提前终止选择权。该设备的公允价值为100,000,租赁付款额的现值为50,000。

出租人L在评估该租赁分类时,注意到以下各项:

- 该租赁未将设备的所有权转移至公司X;
- 公司X没有购买该设备的选择权;
- 租赁期为该设备使用寿命的三分之一,未占使用寿命的大部分;
- 租赁付款额的现值占设备公允价值的50%,低于标的资产几乎全部公允价值;以及
- 该设备的性质并不特殊。

出租人L认为,没有迹象表明租赁为融资租赁,而且根据对安排的总体评价,该租赁并未将与设备所有权有关的几乎全部风险和报酬转移给公司X。

因此,出租人L将该租赁分类为经营租赁。



土地租赁分类是否有特别规定?

否。土地租赁分类根据一般分类指引进行评估。一个重要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的使用寿命这一点并不一定意味着土地租赁始终为经营租赁;还应考虑其他分类要求。

例如,在具有固定租赁付款额的99年土地租赁中,与土地有关的重大风险和报酬在租赁期内转移至承租人,租赁期开始日土地余值的现值可以忽略不计。因此,长期租赁可能表明土地租赁为融资租赁。

不存在超过某一期限土地租赁则将分类为融资租赁的明确租赁期限,在某些情况下,评估分类可能需要运用重大判断。

IFRS 16.B55, BCZ241-BCZ244

IFRS 16.66–67, 70–71, B54



租赁开始日和租赁期开始日之间的变动是否影响租赁分类？

在某些情况下，是。租赁分类通常在租赁开始日确定，并且不会进行修改，除非对租赁协议作出变更。但是，租赁分类应根据在租赁开始日和租赁期开始日之间发生的某些变动进行更新（这些变动被视为在租赁开始日已经发生）。

租赁开始日和租赁期开始日之间可能会经过一段相当长的时间——例如，当双方承诺租赁的标的资产尚未建造时。租赁合同可能还包括因租赁开始日与租赁期开始日之间发生的变化而需对租赁付款额进行调整的条款与条件，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。

在该等情况下，确定租赁分类所用的租赁付款额现值计算涵盖从租赁期开始日支付的所有租赁付款额。但是，如果租赁付款额因合同变更（例如，租赁开始日和租赁期开始日之间标的资产的建造或购置成本、一般价格水平或出租人对租赁的融资成本发生变动）而调整，则出于租赁分类目的，此类变动的的影响均视为在租赁开始日已发生。

我们理解，出于租赁分类目的，租赁付款额还应根据租赁开始日和租赁期开始日之间以下方面的变动更新：

- 租赁的不可撤销期间（参见第6.2节）；
- 取决于指数或比率的租赁付款额；以及
- 成为实质固定的可变租赁付款额。

我们认为，该等变动类似于租赁开始日和租赁期开始日之间的合同变更，因此出于租赁分类目的，该等变动的的影响均应视为在租赁开始日已发生。因此，出于租赁分类目的，出租人还应就该等合同变更而更新租赁内含利率和对未担保余值的估计。

但是，我们理解，出于计量目的，出租人应就租赁开始日和租赁期开始日之间发生的所有变动更新租赁付款额、租赁内含利率以及未担保余值。这是因为出租人应在租赁期开始日计量融资租赁投资净额和将确认的经营租赁收入金额。

3.3 经营租赁模式

出租人应将不属于融资租赁的租赁分类为经营租赁。

IFRS 16.81

如果租赁期开始日之前，出租人在其财务状况表中确认一项资产，并按照经营租赁将该资产租赁给承租人，则出租人在租赁期开始日不终止确认该资产。一般而言，未来向承租人收取的合同租赁付款额将在租赁期内当其成为应收时确认为应收款项。

IFRS 16.81, 83

一般而言，对于经营租赁产生的租赁收入，出租人应自租赁期开始日起按直线法在租赁期内确认。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，则出租人可采用该系统性方法确认租赁收入。同样地，一段时间内租赁付款额（可变租赁付款额除外）的增加（或减少）应在按直线法确认的租赁收入中反映。

IFRS 16.83

出租人应将安排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，不得立即确认为费用。该等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。该确认方法未必与标的资产折旧方法一致。

IFRS 16.81, A

在协商新的或续约的经营租赁时给予承租人的激励应被确认为与使用标的资产有关的租赁付款额的组成部分。出租人应使用与租赁收入相同的确认基础，将其确认为租赁期内租赁收入的减少。

IFRS 16.84

出租人应在标的资产使用寿命内，采用与其对类似自有资产通常所采用折旧政策相一致的政策，对标的资产进行折旧。

IFRS 16.85, 9.2.1(b)(i)

出租人应按照《国际会计准则第36号》的规定，确定用于经营租赁的标的资产是否发生减值，并对识别出的减值损失进行会计处理。此外，出租人还应对经营租赁应收款应用《国际财务报告准则第9号》的减值和终止确认要求。



如果承租人减少标的资产的实际使用，出租人是否应继续按直线法确认经营租赁收入？

IFRS 16.81

一般而言，是。

在大多数租赁中，出租人向承租人转让的利益是在租赁期内使用标的资产的权利。因此，租赁产生的经营租赁收入通常由出租人自租赁期开始日起在租赁期内按直线法确认。

《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资产的使用中获得利益递减的模式，则出租人可能采用该系统性方法确认经营租赁。但是，在租赁中，除直线法外的其他方法满足该项条件的情况很少见。例如，在房地产租赁中，向业主租赁零售店铺的零售商可能预计该店销售额随季节变化，并可能预计销售额按年同比增长。但是，零售商在租赁下所获得的利益是使用该店铺的权利。因此，如果租赁付款额固定，则在此事实情况下业主将按直线法确认经营租赁收入。

由此产生一个问题：如果承租人大幅减少店铺销售额和/或政府实施限制措施导致店铺客流下降，该方法是否仍然恰当。

在未变更租赁协议的情况下，租赁协议规定的承租人利益仍然是使用该店铺的权利。只要业主继续向该零售商让渡店铺使用权，则业主通常应继续按直线法确认经营租赁收入。

3.4

融资租赁模式

IFRS 16.67–69, A

出租人应在租赁期开始日终止确认标的资产，并确认应收融资租赁款，确认金额等于租赁投资净额，包括租赁付款额和归属于出租人未担保余值的现值。该现值按租赁内含利率对租赁付款额和未担保余值进行折现计算得出（参见2.2.3）。初始直接费用计入应收融资租赁款，因为租赁内含利率考虑了发生的初始直接费用。

IFRS 16.70(a)

出租人应从纳入租赁投资净额计量的租赁付款额中扣除应付的租赁激励。

出租人确认应收融资租赁款时，标的资产账面金额与应收融资租赁款的差额计入损益。该损益在与出租人列报类似资产出售损益相同的行项目中列报。

IFRS 16.75–76

出租人应在租赁期内确认租赁投资净额的利息收入。收到的租赁款项应在冲减投资净额和确认融资收益之间分配，以产生固定的投资净额回报率。

IFRS 16.77

出租人应对租赁投资净额应用《国际财务报告准则第9号》中的终止确认和减值规定。出租人应用《国际财务报告准则第9号》确认应收融资租赁款损失准备。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，出租人应修改租赁期内的收益分配但不改变折现率，并立即确认预计的减少额。关于租赁应收款的预期信用损失计量讨论，请参见毕马威刊物[Insights into IFRS](#)（《剖释国际财务报告准则》）第17版2020/21的第7.8章。

3.5

列报与披露

3.5.1

出租人列报

出租人应在财务报表中如下表所示列报租赁。

融资租赁	经营租赁
财务状况表	
IFRS 16.67, 88 – 融资租赁下持有的资产列报为应收款, 金额等于租赁投资净额	– 根据标的资产的性质列报用于经营租赁的标的资产

3.5.2

出租人披露

IFRS 16.89

出租人应披露为财务报表使用者评估租赁对出租人财务状况、财务业绩和现金流量的影响提供依据的信息。出租人应对融资租赁和经营租赁作出广泛披露, 请参见毕马威发布的财务报表指南 ([Guides to financial statements](#))。

出租人通常至少应披露以下信息。

融资租赁	经营租赁
定量信息	
IFRS 16.90, 93–97 – 出售利得或损失 – 租赁投资净额的融资收益 – 与未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额相关的租赁收入	– 不取决于指数或比率的可变租赁付款额相关的租赁收入 – 其他租赁收入 – 租赁付款额的详细到期分析, 显示至少未来五年每年将收取的未折现租赁付款额, 以及剩余年度的未折现租赁付款额总额
– 租赁投资净额账面金额发生的重大变动 – 应收租赁付款额的详细到期分析 – 未折现租赁付款额与租赁投资净额之间的调节表, 该调节表应明确未实现融资收益以及未担保余值的现值	– 若适用, 《国际会计准则第16号》(与其他资产分别披露)、《国际会计准则第38号——无形资产》(IAS 38 <i>Intangible Assets</i>)、《国际会计准则第40号》和《国际会计准则第41号——农业》(IAS 41 <i>Agriculture</i>) 所要求的披露
定性信息	
IFRS 16.93 – 租赁投资净额账面金额发生的重大变动	– 不适用

IFRS 16.92

出租人还应披露关于租赁活动的定性和定量信息,包括但不限于:

- 出租人租赁活动的性质;以及
- 出租人如何管理与其在标的资产中保留的权利相关的风险。

4

租赁的定义

租赁定义是应用租赁准则需要运用判断的主要领域之一，实际上是承租人是否将项目记入资产负债表内的测试。

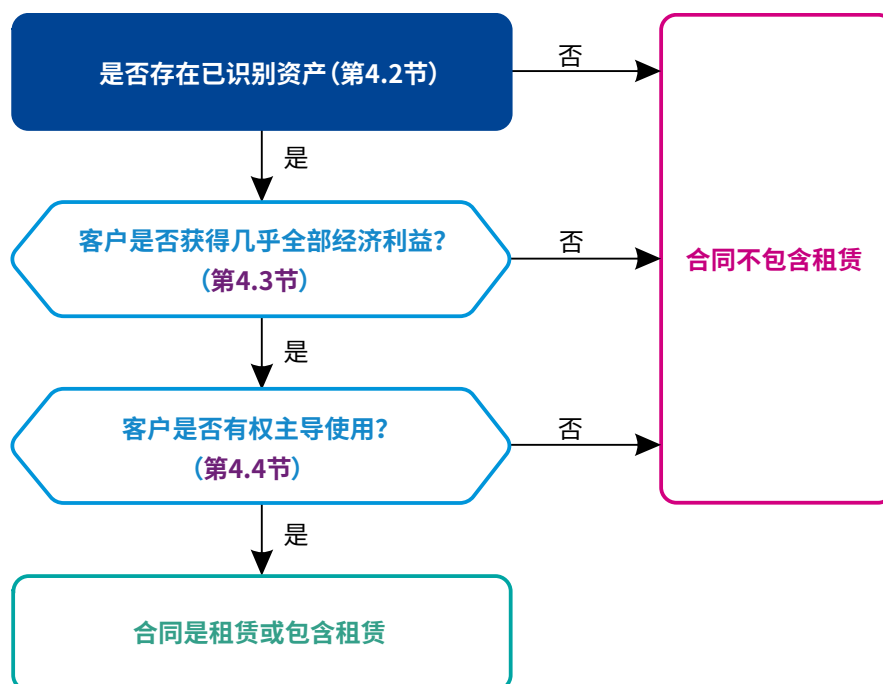
4.1

IFRS 16.9, A

概述

如果合同让渡在一定期间内控制已识别资产（标的资产）使用的权利以换取对价，则合同为租赁合同或包含租赁。

因此，租赁定义的关键要素如下所示。



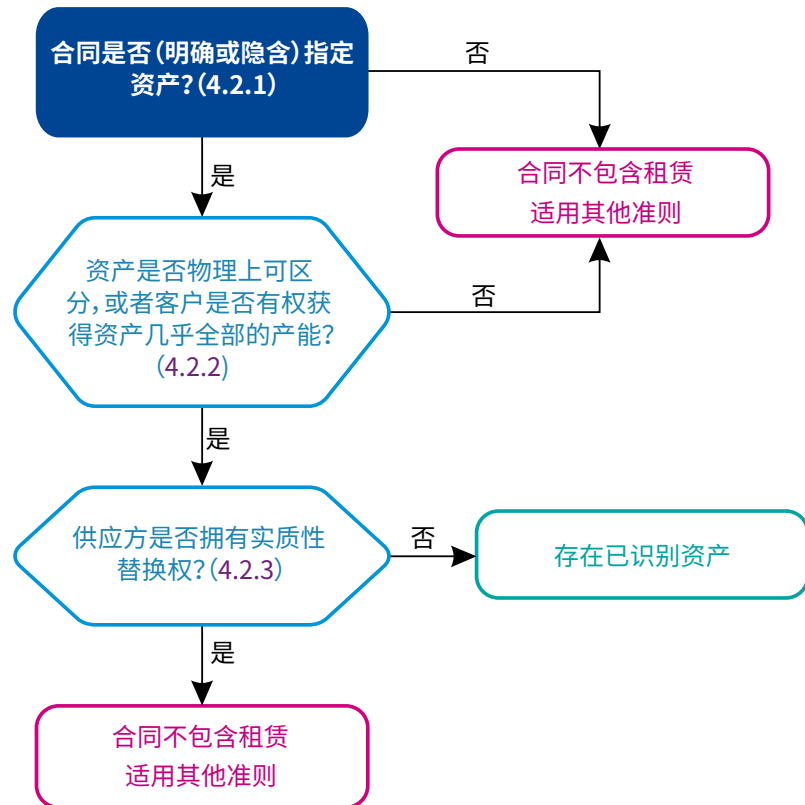
但是，承租人无需将承租人会计模式应用于符合某些采用实务简化处理的租赁（参见第2.6节）。

4.2

IFRS 16.B13–B20

已识别资产

仅当合同涉及已识别资产, 合同才包含租赁。



4.2.1

IFRS 16.B13, BC111

指定资产

资产可由合同明确指定(比如通过序号指定或指定建筑物的一层), 也可以在资产可供客户使用时隐含指定。



何谓“隐含指定”?

如果事实和情况表明资产供应方只能通过使用特定资产履行其义务, 则该资产为隐含指定。如果资产供应方只有一项资产可以履行合同, 则可能出现这种情况。例如, 对于一项购电合同, 如果客户设施位于偏远地区, 无法接入电网, 因此供应方无法在市场上购买所需能源或利用替代发电厂发电, 则发电厂可能为该购电合同中隐含指定的资产。

在其他情况下, 如果供应方拥有多项具有所需功能的资产, 但仅其中一项可以在合同规定的时间内实际提供给客户——即, 供应方不具有实质性替换权, 无法使用替代性资产来履行合同(参见4.2.3)。例如, 供应方可能拥有一个船队, 但只有一艘船只在所需地理区域内且尚未被其他客户使用。

4.2.2

IFRS 16.B20

资产的部分产能

在下列情况下，资产的部分产能可属于已识别资产：

- 物理上可区分(如建筑物的一层、一根特定的光纤电缆或一段特别的管道)；或者
- 物理上不可区分，但客户有权获得该资产的几乎全部产能(例如，在物理上不可区分的光纤部分容量，但代表了光纤几乎全部的容量)。



示例12 - 已识别资产：部分产能不属于已识别资产

客户D与供应方E达成安排，客户D有权将其天然气储存于供应方E指定的储气罐。该储气罐没有单独的隔舱。在合同开始时，客户D有权在整个合同期限内使用最多60%的存储容量。供应方E可以根据需要使用该储气罐的其余40%存储容量。

供应方E没有替换权。但是，该安排使其可以将其他客户的天然气储存在同一储气罐中。

储气罐

客户D拥有60%的储存权

其他客户拥有40%的储存权

这种情况下不存在已识别资产。这是因为客户D只拥有使用储气罐60%容量的权利，并且该容量部分物理上不可区分(即与储气罐的其余部分在物理上无法分离)，也不能代表储气罐几乎全部的容量。

**示例13 – 已识别资产：部分产能为已识别资产**

客户C与供应方S达成协议，有权将其产品储存于某一指定仓库。该仓库内的V、W和X仓室按合同分配给客户C专用。供应方S无替换权。V、W和X仓室占仓库总存储容量的60%。



本例存在已识别资产，原因如下：

- 客户C使用的仓室在合同中明确指定；
- 该等仓室与仓库内的其他仓室物理上可区分；以及
- 供应方S无（实质性）替换权。

**一项资产“几乎全部”的产能是否表示90%的产能？**

不一定。《国际财务报告准则第16号》未界定租赁定义中“几乎全部”的含义。

《国际财务报告准则第16号》在出租人确定租赁分类使用的一项标准中使用相同的措辞：租赁付款额（包括承租人或第三方担保的余值）的现值相当于或超过标的资产几乎全部的公允价值。美国公认会计原则允许但不要求在出租人确定租赁分类时对“几乎全部”使用90%的界限。我们认为，虽然90%的界限能够提供有用的参考值，但并不代表国际财务报告准则规定的明确界限或自动分界点。

为应用租赁定义，企业应对“几乎全部”的含义作出解释，并一贯应用。

4.2.3

IFRS 16.B14

供应方实质性替换权

即使资产已在合同中指定，若供应方拥有在整个使用期间替换已识别资产的实质性权利，则客户没有控制已识别资产使用的权利。如果同时满足以下条件，则供应方具有实质性替换权：

- 供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力；并且
- 通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

IFRS 16.B18	在资产运行不佳(即“质保类型”的义务)或者可进行技术升级的情况下,供应方因修理和维护而替换资产的权利或义务不构成实质性替换权。
IFRS 16.B14(a)	如果客户无法阻止供应方替换资产且供应方拥有易于取得或者可在合理期间内取得的替换资产,则供应方拥有替换资产的实际能力。
IFRS 16.B15	如果替换权仅适用于以下举例的情况,则供应方没有在整个使用期间替换资产的实际能力(因而无实质性替换权): <ul style="list-style-type: none">- 部分使用期间或在某个特定日期或之后;或者- 发生特定事件时。
IFRS 16.A	“使用期间”为某项资产被用于履行与客户之间的合同的总期间(包括任何非连续期间)。
IFRS 16.B14(b)	供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益,即替换资产的预期经济利益将超过相关成本。
IFRS 16.B17	如果资产未位于供应方所在地(即位于客户所在地或其他位置),则替换相关成本通常较高。在此情况下,该等成本很可能超过替换资产获得的利益。



示例14 – 已识别资产:实质性替换权

客户L与货运公司M签订一份为期五年的合同,使用公司M的轨道车辆运输指定数量的商品。公司M使用特定规格的轨道车辆,拥有大量可用于满足合同要求的类似轨道车辆。轨道车辆和发动机在不用于运输货物时存放于公司M所在地。公司M替换轨道车辆的成本很低。

相关经验表明:

- 公司M能够根据需要使替代资产以履行与客户的合同,从而从经济上获益;以及
- 作出替换在经济上有利的情况可能会在整个使用期间持续存在。

在这种情况下,由于轨道车辆存放于公司M处,其拥有大量类似轨道车辆且替换成本很低,因此,公司M具有替换资产的实际能力——即轨道车辆未明确指定。此外,在轨道车辆整个使用期间,替换对公司M具有经济利益。

因此,公司M的替换权为实质性替换权,该安排不包含租赁。

**示例15 – 已识别资产：无实质性替换权**

客户L与供应方K签订为期八年的合同，要求供应方K在客户L的店面安装维护特定照明设备。设备由供应方K设计和选择，但需经客户L同意。供应方K有权选择升级设备以适应未来的技术进步，并有义务更换任何损坏或故障设备。但是，设备体积大，运输和安装成本高。因此一旦安装设备，供应方K替换资产在经济上不可行或不切实际，即替换成本将超过收益。

因此该替换权不具实质性，所以安排的履行取决于已识别资产的使用。

IFRS 16.B14–B15

**示例16 – 供应方的替换权不适用于整个使用期****情形1**

客户S与供应方T签订为期五年的机动车使用权合同。供应方T有权在合同生效三年后的任何时间替换资产（即前三年无替换权）。

由于供应方的替换权不适用于整个使用期间，因此不具实质性。

情形2

除以下条款外，合同条款同上：供应方T有权在租赁三年后的某一日期而非其他日期替换已识别资产。

由于替换权不适用于整个使用期间，因此不具实质性。

情形3

除供应方T有权在发生特定事件后替换资产外，合同条款同上。

由于替换权不适用于整个使用期间而是仅适用于特定事件发生后，因此不具实质性。



如何评价供应方是否将通过行使替换权获得经济利益?如果客户不能评估替换权是否具有实质性应如何处理?

评价与替换资产相关的经济利益预计超过替换资产相关的成本时需运用判断。

需考虑的因素示例包括:

- 履行合同的其他资产的可用性;
- 资产的替代用途和对供应方的额外利益;
- 替换资产将发生的成本(如搬迁成本、一段时间内活动中断);以及
- 替换资产的可行性(因为规模、位置偏远等是否可行)。

由于分析是从供应方的角度出发,因此客户较难确定供应方的替换权是否具有实质性。影响替换权是否具有实质性的众多因素与供应方特定相关,例如,供应方是否可获得替换资产、替换所涉及的成本等。客户可能无法获得这些信息。

如果客户无法直接确定供应方是否拥有实质性替换权,则客户应假定所有替换权均不具有实质性。

IFRS 16.B19, BC115



企业何时及如何评估替换权是否具有实质性?

企业应在合同开始时评估替换权是否具有实质性。评估时企业应考虑所有事实和情况,但不应考虑合同开始时认为不可能发生的未来事件。例如,不应考虑以下未来事件:

- 未来某个客户为使用该资产同意支付高于市价的价格;
- 引入在合同开始时尚未实质开发的新技术;
- 客户对资产的使用或资产性能与合同开始时认为可能的使用或性能之间存在重大差异;或者
- 使用期间资产市价与合同开始时认为可能的市价之间存在重大差异。

IFRS 16.B16

4.3

IFRS 16.B9

使用资产产生的经济利益

为确定合同是否让渡在一段时间内控制已识别资产使用的权利，主体应评估客户是否在整个使用期间拥有如下权利：

- 获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益；以及
- 主导已识别资产的使用（参见第4.4节）。

IFRS 16.B21, BC118

使用资产所产生的经济利益包括资产的主要产出和副产品，以及通过与第三方之间的商业交易（如转租资产）实现的其他经济利益。分析时不考虑资产所有权产生的经济利益（如因拥有资产而产生的税收优惠）。

IFRS 16.B22

企业应当在使用资产权利的规定范围内考虑产生的经济利益。例如，如果合同规定使用期间内汽车仅限于在某一特定区域使用，则企业应仅考虑在该区域内使用汽车所产生的经济利益，而不包括在该区域外使用汽车所产生的经济利益。

IFRS 16.IE2, Ex9



示例17 – 经济利益：主要产品和副产品

公用事业公司C与电力公司D签订为期20年的合同，购买一家新建太阳能发电厂生产的所有电力。公司D拥有该太阳能发电厂，并将获得因太阳能发电厂建设和所有权产生的相关税收优惠，公司C将获得使用太阳能发电厂产生的可再生能源额度。

公司C有权在20年内从太阳能发电厂的使用中获得几乎全部经济利益，因为它将获得：

- 租赁期内发电厂产生的电力，即使用资产产生的主要产品；以及
- 可再生能源额度，即使用资产产生的副产品。

虽然公司D以税收优惠的形式从太阳能发电厂获得经济利益，但这些经济利益与太阳能发电厂的所有权有关。该等税收优惠与太阳能发电厂的使用无关，因此评估时不予考虑。



示例18 – 转租赁

IFRS 16.B21

客户C签订办公室使用合同。因为客户C不需要合同所涵盖的全部办公场地，于是转租其中的25%。客户C通过自己使用和转租（其他利益）获得几乎全部经济利益。

IFRS 16.B22

**示例19 – 共享经济利益**

客户G签订为期两年使用公务机的合同。客户G与另一方共享公务机的使用权。双方均有权在任何时间使用飞机,前提是每月使用限于一定的小时数且另一方未同时使用。由于与另一方共享资产的使用权,因此客户G未获得几乎全部经济利益。

**企业如何评价客户是否有权获得使用资产所产生的几乎全部经济利益?**

在很多情况下,评价客户是否有权获得在整个使用期使用资产所产生的几乎全部经济利益较为简单明了,这通常是因为租赁客户经常独家使用该资产。

但是,在某些情况下,合同可能会向客户以外的一方提供使用同一资产,且该另一方可以获得比“微不足道”更多的经济利益的权利。在评价客户是否有权获得使用资产所产生的几乎全部经济利益时,企业应当在客户使用资产权利的规定范围内考虑其产生的完整经济利益。

IFRS 16.BC118

**税收优惠和类似项目是否为应用租赁定义的“经济利益”?**

这取决于经济利益产生于资产的所有权还是资产的使用。

租赁让渡使用标的资产的权利。因此,在考虑客户是否有权在整个使用期间通过已识别资产的使用获得几乎全部经济利益时,不包括资产所有权产生的利益(例如所得税抵免)。

相反,使用资产获得的可再生能源额度等利益更类似于副产品,因此将在经济利益分析中予以考虑。

《国际财务报告准则第16号》对此提出具体指引,可能为评估一项安排是否包含租赁带来一致性。但是,考虑到实务中出现的各种安排,以及为向不同当事方分配特定形式利益可能使用复杂的结构,实务中仍然存在需要运用判断的问题。

IFRS 16.B23



即使租赁付款额可变, 客户是否仍能获得使用资产所产生的几乎全部经济利益?

是。存在使用资产导致的可变租赁付款额(如按零售场所销售收入的一定比例支付)并不妨碍客户有权获得使用资产所产生的几乎全部经济利益。在该等情况下, 虽然客户将某些利益转移至供应方, 但客户获取了使用资产所产生的现金流量。

例如, 客户D签订了使用某零售店铺的合同。租赁付款额包括每月固定金额加上店铺零售收入的20%。客户D获得几乎全部经济利益: 总收益归其所有。分享店铺产生的部分收入(或者, 一般来说, 基于使用的租赁)并不妨碍合同成为租赁。

4.4

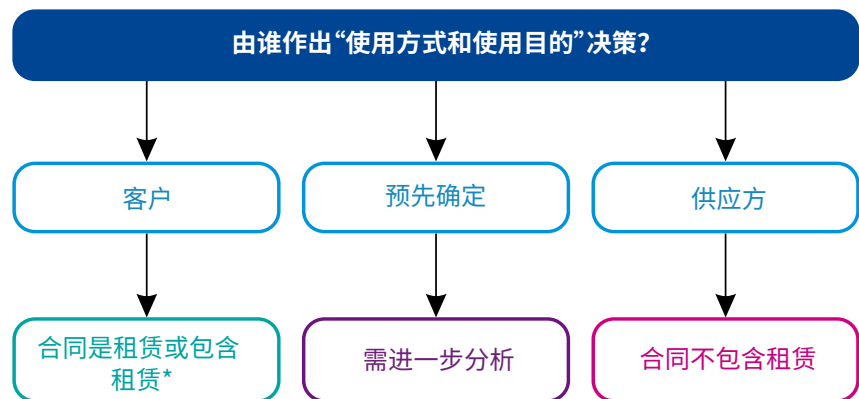
IFRS 16.B24

主导资产使用的权利

若满足以下任一条件, 客户具备在整个使用期间主导已识别资产使用的权利:

- 客户有权在整个使用期间主导资产的使用方式和使用目的(参见4.4.2); 或者
- 资产的使用方式和使用目的的相关决策已预先确定, 并且:
 - 客户有权在整个使用期间运营资产(或主导他人按照其确定的方式运营资产), 而供应方无权更改这些运营指令; 或者
 - 客户设计资产(或资产的特定方面), 设计时预先确定了整个使用期间资产的使用方式和使用目的(参见4.4.3)。

下图说明如何评估主导资产使用的权利。



* 若其他条件满足(参见第4.1节)。



如何评估决策权？

《国际财务报告准则第16号》实际上要求将决策权分为以下三类，各自分析的侧重不同。

- **“使用方式和使用目的”（或相关）决策：**除非预先确定，否则该等决策确定安排是否包含租赁（参见4.4.1-2）。
- **运营决策：**不考虑运营决策，除非资产的“使用方式和使用目的”决策已预先确定。在此情况下，如果客户作出运营决策且租赁的其他标准满足，则存在租赁（参见4.4.3）。
- **保护性权利：**保护性权利通常对客户使用资产权利的范围作出限定，但是保护性权利单独而言不会否定存在租赁的结论。但是，如果保护性权利对客户的限制太大，以致于客户对资产的使用不具有实质性决策权，这可能表明资产的“使用方式和使用目的”决策已经预先确定（参见4.4.4）。

评估决策所属类别是实务中需运用判断的关键领域之一。

4.4.1

IFRS 16.B25

IFRS 16.B26

IFRS 16.B27, B29

使用方式和使用目的的决策

在评估谁有权主导资产的使用方式和使用目的时，企业需考虑与变更资产使用方式和使用目的最为相关的决策权。如果决策权对使用资产所产生的经济利益产生影响，则属于“相关”的决策权。

根据具体情况，相关决策权赋予客户变更资产使用方式和使用目的的权利，例如：

- **变更产出类型：**变更资产产出类型的权利，如决定将运输集装箱用于运输商品还是储存商品。
- **变更产出时间：**变更资产产出时间的权利，如决定发电厂进行发电的时间。
- **变更产出地点：**变更资产产出地点的权利，如决定卡车或船舶的目的地。
- **是否产出以及产出数量：**变更资产是否产出以及产出数量的权利，如决定是否使用发电厂进行发电及发电量。

某些决策权并未授予变更资产使用方式和使用目的的权利，包括：运行资产的权利、维护资产的权利或获取已生产产出的权利。但是，如果资产使用方式和使用目的的相关决策已预先确定，则运营资产的权利是分析的重点（参见4.4.3）。

**示例20 – 主导资产使用的权利:决定获取产出**

客户M与供应方S签订为期20年的合同。供应方S是一家太阳能开发商,负责在客户M的设施上安装、运营和维护一家太阳能发电厂。该太阳能发电厂由供应方S设计,以满足客户M的能源需求。客户M有权购买生产的所有能源,供应方S有义务在客户M需要购买时将能源出售给客户M。客户M未购买的能源将向电网出售,即客户M无购买能源的义务。

在本例中,客户M对于是否从该太阳能发电厂购买电力的决策仅影响现有产出的出售对象(客户M或电网),不影响能源产出的时间、地点、是否产出及产出数量。因此该决策并非使用方式和使用目的决策。

4.4.2*IFRS 16.B25**IFRS 16.B29***确定由谁作出使用方式和使用目的决策**

如果在合同规定的使用权利范围内,企业可以在整个使用期间变更资产的使用方式和使用目的,则企业有权主导资产的使用方式和使用目的(参见4.4.1)。

在评估企业是否有权主导资产的使用时,应仅考虑在使用期间作出资产使用决策的权利,不应考虑在使用期(即租赁期开始日)之前预先确定的决策。

**示例21 – 主导资产使用的权利:使用方式和使用目的***IFRS 16.IE2.Ex6B*

客户T与供应方U(船东)签订为期五年使用已识别船舶的合同。客户T根据合同规定的限制条件,决定在整个使用期内是否运输货物、运输货物类型、何时开往哪些港口。相关限制条件防止客户T将船舶驶入遭遇海盗风险高的水域或装载爆炸性货物运输。供应方U负责船只的操作、维护及安全运输。

客户T有权主导该船舶的使用。合同规定的限制为保护性权利,旨在保护供应方U对船舶的投资及其人员(参见4.4.4)。客户T有权在其使用权范围内决定整个五年使用期的船舶使用方式和使用目的,因为其决定船舶是否航行、航行目的港与时间及将运输的货物类型。客户T有权在整个使用期间改变这些决策。因此本例的合同包含租赁。

**如果客户和供应方各自对使用方式和使用目的作出部分决策, 如何分析这种安排?**

企业不必就使用方式和使用目的做出所有决策才可拥有主导资产的权利——决策可在当事方之间进行分配。评估不同使用方式和使用目的的决策的重要性需要运用判断, 即判断对经济利益的影响。

如果某些决策比其他决策的重要性更高, 则作出更为重要决策的一方通常主导资产使用的权利。

例如, 零售商T与房东L签订使用特定零售单元的合同, 为期五年。该零售单元属于包含多个零售单元的大型零售空间的一部分。合同要求, 零售商T应在这个大型零售空间的营业时间内, 使用该单元经营其知名品牌销售商品。房东L可对大型零售空间的营业时间作出合理变更。零售商T决定零售单元销售的商品组合、定价和库存量。

本例中存在多项未预先确定的使用方式和使用目的的决策。房东L可合理变更营业时间。但是, 通过决定销售商品组合、价格和可售数量, 零售商T做出的决策将对零售单元产生的经济利益造成更重大的影响。因此, 是零售商T而非房东L主导零售单元使用的权利。

IFRS 16.IE2.Ex4

4.4.3

IFRS 16.B24, BC121

预先确定使用方式和使用目的

资产使用方式和使用目的的相关决策可通过多种方式预先确定。例如, 相关决策可由客户和供应方在协商合同时共同商定, 在租赁期开始日后双方均不得更改, 或者实际上通过资产的设计事先确定。但是, 有关资产使用方式和使用目的的所有决策均预先确定的情况可能很少见。

如第4.4节所述, 如果资产使用方式和使用目的的相关决策已经预先确定, 则在满足以下任一条件时, 客户即有权控制已识别资产的使用:

- 客户有权运营资产; 或者
- 客户设计资产。

IFRS 16.IE2, Ex6A

**示例22 – 主导资产使用的权利：预先确定决策**

客户R与供应方S(船东)签订合同,使用一艘已识别船舶将货物从A Coruña运输至Hartlepool。合同详细规定了船舶拟运输货物和提货交货日期。货物将占据船舶几乎全部的容量。船东S运营、维护船舶,并负责装船货物的安全运输。在合同期内,客户R不得雇用他人操作船舶或自行操作。

客户R无权控制船舶的使用,因其无权主导船舶的使用。客户R无权主导船舶的使用方式和使用目的;这些决策在合同中预先确定,即在特定时段内将特定货物从A Coruña运输至Hartlepool。客户R无权操作船舶,且未设计船舶从而预先确定其使用方式和使用目的。客户R对船舶使用拥有的权利,与其作为使用该船舶的众多客户之一而拥有的权利相同。因此该合同不包含租赁。

IFRS 16.IE2.Ex9A

**示例23 – 主导资产使用的权利：预先确定决策：客户设计资产**

客户C与能源供应方E签订为期20年的合同,供应方E负责安装、运营、维护某个太阳能发电厂为客户C供应能源。客户C在太阳能发电厂建造前对其进行设计,即聘请太阳能专家帮助确定发电厂选址和拟使用设备的工程设计。客户C拥有接受太阳能发电厂所产生全部能源的独家权利和义务。

本例中太阳能发电厂的性质表明,资产使用方式和使用目的的所有相关决策均预先确定,因为:

- 产出类型(即能源)和产出地点在协议中预先确定;以及
- 能源产出时间、是否产出及产出数量受到太阳光和太阳能发电厂设计的影响。

因为客户C设计太阳能发电厂,并因此将使用方式和使用目的决策内置其中,所以客户C被认为有权主导其使用。尽管对太阳能发电厂的定期维护可提高太阳能电池板的效率,但这并未赋予供应方E权利可以主导太阳能发电厂的使用方式和使用目的。

IFRS 16.B24(a), B29, IU 01-20

**资产使用方式和使用目的仅部分预先确定应如何处理?**

在某些情况下,多项(但并非全部)关于资产使用方式和使用目的决策在合同中预先确定。但是,客户有权做出其余相关决策。由此导致一个问题,即客户是否有权在整个使用期间主导资产的使用方式和使用目的。

国际财务报告准则解释委员会以航运合同为例讨论了这一问题,并指出:由于关于船舶使用方式和使用目的决策并非全部预先确定,客户应用《国际财务报告准则第16号》B24(a)段,评估其是否有权主导资产的使用方式和使用目的。也就是说,如果部分但并非所有相关决策已经预先确定,则评估客户是否有权主导船舶的使用应关注未预先确定的相关决策。

4.4.4

IFRS 16.B30

IFRS 16.B30

IFRS 16.IE2.Ex7

供应方保护性权利

合同可能包含一些条款和条件,旨在保护供应方在已识别资产或其他资产中的权益,保护供应方的工作人员,或者确保供应方遵守法律法规。保护性权利通常对资产使用权范围作出限定,但是保护性权利单独而言不会否定客户在限定范围内拥有主导资产使用的权利。

例如,合同可能:

- 规定资产最大使用量或限制客户可使用资产的地点或时间;
- 要求客户遵守特定的操作惯例;或者
- 要求客户在变更资产使用方式时通知供应方。



示例24 – 保护性权利:使用权范围

客户L与供应方M(飞机所有人)就使用一架已识别飞机签订为期两年的合同。合同详细规定了飞机的内外部规格,且包含对飞机航线的合同和法律限制。客户L根据这些限制确定飞机航线、飞行时间及运输的乘客和货物。供应方M负责使用自己的机组人员操作飞机。

对飞机航线的限制限定了客户L使用飞机的权利范围。供应方L有权在其使用权范围内决定整个两年使用期的飞机使用方式和使用目的,因为其将决定飞机是否飞行、飞行航线和时间及将运输的乘客和货物。客户L有权在整个使用期间改变这些决定。

合同和法律对飞机航线的限制为保护性权利,并不妨碍客户L主导飞机使用的权利。



参见毕马威刊物[Lease definition](#)(《租赁的定义》),了解识别合同是否包含租赁的更多指引。

5

分拆组成部分

很多合同包含多个租赁组成部分和非租赁组成部分，需要分别对其进行识别和会计处理。

5.1

IFRS 16.12

概述

如果合同为租赁或包含租赁，企业应将合同的各个租赁组成部分与非租赁组成部分进行分拆，单独进行会计处理。

合同各组成部分的会计处理主要步骤如下所示。



5.2

IFRS 16.B32(a)–(b)

识别单独的租赁组成部分

如果同时满足下列两项条件，企业应将使用标的资产的权利作为一项单独的租赁组成部分考虑：

- 承租人能够从单独使用标的资产，或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益；并且
- 标的资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

IFRS 16.B32(a)–(b), BC134

如果出租人或其他供应方单独销售或租赁相关商品或服务，或者承租人已从出租人或其他交易或事项获得相关资源，则该等资源即被视为易于获得。如果承租人无法在不对其使用合同中的其他标的资产权利产生重大影响的情况下租赁标的资产，则标的资产与合同中的其他标的资产存在高度依赖或高度关联关系。分拆指引与《国际财务报告准则第15号》对收入合同识别履约义务的指引大体类似。

IFRS 16.12, B53

识别单独租赁组成部分的一般指引对承租人和出租人均相同。出租人根据租赁转移与标的资产所有权有关的风险和报酬的程度将各租赁组成部分分类为融资租赁或经营租赁(该指引与承租人无关)(参见第3.2节)。

IFRS 16.B1

《国际财务报告准则第16号》适用于单项租赁。但是,作为实务简化处理,如果企业合理预期将租赁准则应用于具有类似特征的租赁合同组合与应用于该租赁合同组合内的单项租赁对会计处理的影响不存在重大差异,则企业可将租赁准则应用于该租赁合同组合。如果选择对租赁组合进行会计处理,则企业应采用能反映该租赁组合规模和构成的假设和估计。

**示例25 – 多个租赁组成部分:满足分拆标准**

IFRS 16.B32

承租人X就租赁一栋建筑物的五层签订为期15年的租赁合同。各楼层可通过共用电梯和楼梯进入,但每一楼层均设置单独的门禁控制。各楼层均配备必要设施(如卫生间)以便单独使用。承租人X无需作出重大改造即可以转租各楼层。

承租人X认为各楼层的使用权为单独的租赁组成部分,因为:

- 承租人X可以从独自使用单个楼层中获得利益;以及
- 单个楼层的使用既不依赖于建筑物中其他楼层的使用,也不与其他楼层的使用高度关联。承租人X可以单独控制各楼层的进入。此外,各楼层无需作出重大改造即可以转租。

**示例26 – 多个租赁组成部分:土地和建筑物:不满足分拆标准**

IFRS 16.B32

承租人T向出租人Q租赁整栋办公楼25年。合同不包含非租赁组成部分。承租人T拥有独家使用该物业(包括一条车道)的权利。合同除对办公楼的明确租赁外,还存在对标的土地的隐含租赁。

承租人T和出租人Q均认为合同只存在一个租赁组成部分,因为:

- 出租人T不能脱离办公楼从土地的使用中获得任何利益;以及
- 各项资产(即办公楼、车道和办公楼下的土地)彼此高度依赖。

但是,如果租赁还包括办公楼周边的一块相邻土地,承租人T可将其用于多种不同用途(例如,重新开发为花园或停车场),那么租赁可能存在多个租赁组成部分,即办公楼组成部分和相邻土地组成部分。



如果土地和建筑物的租赁构成一项单独的租赁组成部分，则出租人是否应进行单一的分类测试？

IFRS 16.B55, B57

不一定。如果一项租赁同时包括土地和建筑物，出租人应分别评估各要素的分类，除非认为租赁开始日土地的价值不重大。在这种情况下，出租人可将土地和建筑物视为一个单元，应用新准则的标准将其分类为融资租赁或经营租赁。

IFRS 16.B56–B57

如果分拆土地要素不影响租赁分类，则出租人无需分拆，因为会计影响不重大。但是，如果土地和建筑物要素分类不同，例如土地分类为经营租赁而建筑物分类为融资租赁，则出租人应分别对这两个要素进行会计处理。

IFRS 16.B32, B55–B57

如果租赁付款额不能在两项要素之间可靠分摊，则整个租赁分类为融资租赁，除非两项要素显然均属于经营租赁。

如果租赁合同同时包含土地和建筑物要素，出租人应考虑上述特定指引，尽管土地和建筑物可能并非独立组成部分。

5.3

识别单独的非租赁组成部分

IFRS 16.12

租赁合同包含非租赁组成部分较为常见。例如，房地产租赁可能包含出租人提供的保洁服务、集中供热设备维护、公共区域维修等公共区域维护服务。《国际财务报告准则第16号》一般要求企业分拆合同的租赁组成部分和非租赁组成部分。租赁组成部分按照《国际财务报告准则第16号》进行会计处理，非租赁组成部分按照其他适用准则进行会计处理。

IFRS 16.15, BC135

作为实务简化处理，承租人可以按标的资产类别选择合并各租赁组成部分和相关非租赁组成部分，将其作为单独的租赁组成部分进行会计处理。按照《国际财务报告准则第9号》从主合同分拆的嵌入衍生工具不适用该实务简化处理。

IFRS 16.17, BC135–BC136

该实务简化处理不适用于出租人。出租人始终应将非租赁组成部分与租赁组成部分单独分拆进行会计处理。

IFRS 16.B33

只有向承租人转移商品或服务的活动或成本才应识别为非租赁组成部分。对于不转移商品或服务的活动和成本应付金额属于总对价的一部分，应分摊至合同中识别的租赁组成部分和非租赁组成部分。不向承租人转移商品或服务的活动（或出租人的成本）常见例子包括承租人为管理工作、保险费用和房产税而支付款项。



示例27 – 非租赁组成部分：公共区域维护

承租人L签订为期三年的公寓租赁合同。公寓属于一栋多租户建筑，内有游泳池、花园等公用设施。除每月租金外，合同还规定租户每季度支付2,000用于维护公共区域、保养和安全（即公共区域维保）。该等费用不包括应由租户另行支付的非常规和“重大”维护费用。

租赁期开始日，业主对公共区域维护的时间安排和范围不可知（例如，因为难以预测需要进行多少维修）。但是，出租人承诺保持建筑物和公共区域的良好维护。

承租人L确定公共区域维护是一项单独的非租赁组成部分，因为这在公寓使用权外向其转移了商品或服务。也就是说，承租人L获得本应单独支付的一项服务（例如，如果公寓管道需要维修）。承租人L选择不应用实务简化处理合并租赁组成部分和非租赁组成部分。因此，承租人L将合同对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分（参见第5.4节）。承租人L按照《国际财务报告准则第16号》对租赁组成部分进行会计处理，而公共区域维护费用则在其发生时计入费用。



示例28 – 应用实务简化处理合并租赁组成部分和非租赁组成部分

承租人B签订为期五年的办公楼租赁合同。租赁付款额为每年10,000，合同规定另外收取每升0.005的水费。款项于每年末支付。

承租人B认为水费导致合同包含非租赁组成部分，选择采用实务简化处理来合并租赁组成部分和非租赁组成部分。

租赁期开始日，承租人B将租赁负债按固定租赁付款额（即五年每年支付10,000）的现值计量。虽然承租人B选择采用实务简化处理将非租赁组成部分（即用水）与租赁组成部分合并，但不将水费计入租赁负债，因为水费是根据使用情况而支付的可变付款额。也就是说，费用性质不会仅仅因为承租人B选择不将其与固定租赁付款额分拆而成为固定付款额。承租人B在水费发生时将其作为可变租赁付款额计入损益。

相反，如果承租人B选择不采用实务简化处理合并租赁组成部分和非租赁组成部分，则应在水费发生时将分摊给用水的对价作为经营费用计入损益。

IFRS 16.15, 38(b)



应用实务简化处理对承租人有何影响？

在某些情况下，承租人应用实务简化处理不分拆非租赁组成部分和租赁组成部分有可能降低成本和复杂性。但是，有的承租人可能认为会计结果不具吸引力。实际上应用实务简化处理可能导致将合同中的服务组成部分确认为一项负债，而服务组成部分在出租人执行服务之前原本不会记入资产负债表内。

同时，应用实务简化处理还将影响利润表列报，对关键比率造成相应影响。

例如，在房地产租赁中，出租人可能会向租户提供公共区域维护服务。如果这些服务被视为非租赁组成部分，那么租户通常在服务发生时将分摊至公共区域维护的对价确认为经营费用。但是，如果公共区域维护费用固定或根据指数或比率变化，且租户将其计入租赁付款额，则该等费用不会被确认为经营费用。企业实际上将其确认为使用权资产的额外折旧和利息费用。在本例中，应用实务简化处理将增加报告的息税折旧摊销前利润（EBITDA）。

5.4

分摊对价

5.4.1

一般指引

IFRS 16.13, 17, B33

《国际财务报告准则第16号》要求，承租人和出租人均应对对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。不向承租人转移商品或服务的活动和成本支付不会产生组成部分，应计入对价并分摊至合同中单独租赁组成部分和非租赁组成部分。因此，对价包括合同规定的所有支付款项，即与租赁组成部分和非租赁组成部分有关的款项，以及与税项等不属于单独组成部分的项目有关的其他款项。

IFRS 16.13, 17

合同对价应分摊至各租赁组成部分和非租赁组成部分。

对价分摊分两步进行。

1. 确定各组成部分的单独价格。
2. 分摊对价。

IFRS 16.13–17, B33

下表概述从承租人和出租人角度将对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分的流程。

IFRS 16.13–17, B33

	承租人	出租人
各组成部分存在可观察的单独价格	除非选择应用实务简化处理(参见第5.3节), 否则应根据各组成部分单独价格的相对比例分摊对价。	始终按照《国际财务报告准则第15号》规定的方法分摊对价, 即按照单独售价的相对比例分摊。
部分或所有组成部分不存在可观察的单独价格	尽可能利用可观察信息估计单独价格。	
税项、财产保险和管理费用	不向承租人转移商品或服务的活动(或出租人的成本)不属于合同组成部分。	
实务简化处理: 按标的资产类别选用会计政策	合并租赁组成部分和相关非租赁组成部分, 将其作为租赁组成部分进行会计处理(参见第5.3节)。	不适用

5.4.2

IFRS 16.13

承租人角度

如果合同包含一个租赁组成部分以及额外的一个或多个租赁或非租赁组成部分, 则承租人应根据以下比例分摊合同对价:

- 各租赁组成部分的相对单独价格; 以及
- 非租赁组成部分的单独价格总和。

IFRS 16.14

承租人应根据出租人就类似组成部分单独收取的价格确定租赁组成部分和非租赁组成部分的相对单独价格。

IFRS 16.14, 15.79

如果无法获得可观察的单独价格, 则承租人应尽量利用可观察信息估计组成部分的单独价格。

除非承租人应用实务简化处理(参见第5.3节), 否则应按照其他适用准则对非租赁组成部分进行会计处理。

**示例29 – 承租人对租赁组成部分和非租赁组成部分的会计处理**

承租人L与出租人M就使用一艘船舶(包括船员)签订为期五年的租赁合同。合同包括出租人M提供的维修服务。出租人M自行行为该船舶投保。合同付款额为每年支付20,000,其中包括维修服务3,000和保险费500。承租人L能够确定,第三方提供的类似维修服务收费和保险费用分别为每年2,000和500。承租人L还能确定,第三方不提供船员或维修的类似船舶租赁每年收取15,000,并通过成本加成计算,估计每年船员雇佣的成本为5,000。

对于这种情况:

- 维修服务的可观察单独价格为2,000;
- 船员提供的服务估计单独价格为5,000;
- 租赁的可观察单独价格为15,000;以及
- 保险费用不向承租人转移商品或服务,因此不是单独的组成部分。

因此,承租人L将68,182 ($(75,000^{(1)} / 110,000^{(2)}) \times 100,000^{(3)}$) 分摊至租赁组成部分。

注释

1. 租赁单独价格总和按15,000/年 × 5年计算。
2. 租赁和非租赁组成部分单独价格总和按(2,000+5,000+15,000)/年 × 5年计算。
3. 合同总对价为20,000/年 × 5年。

5.4.3

IFRS 16.17

IFRS 15.78

出租人角度

如果合同包含一个租赁组成部分以及额外的一个或多个租赁或非租赁组成部分,则出租人应根据《国际财务报告准则第15号》分摊合同对价,即按照各组成部分包含的商品和服务的单独售价分摊。

如果单独售价无法直接观察,则出租人应考虑可合理获得的所有信息估计单独售价。《国际财务报告准则第15号》使用多个示例说明估计单独售价的可接受方法。

**示例30 – 出租人分摊对价:可观察单独售价和估计单独售价**

出租人R向承租人L出租一台专用设备两年,同时还提供咨询服务,以帮助承租人L在生产过程中有效使用该设备。出租人R不单独出售或出租该设备,不存在其他供应方出售或出租类似设备。

租赁对价第一年为100,000, 第二年为80,000。出租人R假设第一年将提供较多咨询服务, 因此合同确定的第一年对价较高。

由于不单独提供设备和咨询服务, 出租人R使用估计的单独售价分摊对价。

出租人R对单独售价作出如下估计。

- 不存在其他供应方出租类似设备以供评估参考。因此, 出租人R使用预期成本加一定利润率, 得出设备租赁的单独售价为160,000。
- 出租人R采用基于市场的评估方法, 根据市场上提供的类似服务, 得出咨询服务的单独售价为40,000。

出租人R据此将对价进行如下分摊。

	单独售价	计算	分摊
设备租赁	160,000	80% x 180,000	144,000
咨询服务	40,000	20% x 180,000	36,000
	200,000		180,000



如果分摊不影响收入, 出租人是否仍需分摊对价?

是。即使不影响收入确认状况, 出租人仍需将对价分摊至各租赁组成部分和非租赁组成部分。出于列报和披露目的出租人应作出分摊, 因为新准则要求出租人披露租赁收入。另外,《国际财务报告准则第15号》要求企业单独列报和披露客户合同收入。

例如, 如果租赁分类为经营租赁而非租赁组成部分为一项服务随时间推移在一段期间内履行, 则租赁和非租赁组成部分的收入均在相关期间确认: 分摊不影响在该期间确认的收入。

IFRS 16.90, 15.114, B87–B89

5.5

分摊可变对价

租赁合同中包含可变付款额比较常见。如果合同包含多个组成部分且同时包含可变付款额和固定付款额, 将出现如何分摊可变付款额的问题——例如, 可变付款额是否可以分摊至一个或多个但并非全部组成部分。

IFRS 15.84–86

按照《国际财务报告准则第15号》, 如果同时满足下列两项条件, 可变对价应全部分摊至合同中的一项或多项(但并非全部)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;并且
- 在考虑合同中所有履约义务及付款条款后,将对价的可变金额全部分摊至该履约义务符合分摊目标。

IFRS 16.14, Ex12

上述指引直接适用于出租人。此外,在《国际财务报告准则第16号》未作出具体指引的情况下,我们理解,承租人可以采用该指引就包含租赁组成部分的合同分摊可变付款额,具体如下所示。

- 如果可变付款额反映特定组成部分的单独价格,其他付款额反映其他组成部分的单独价格,则应将可变付款额分摊至该特定组成部分。
- 如果可变付款额不反映特定组成部分的单独价格,或者其他付款额不反映其他组成部分的单独价格,则应将包括固定和可变付款额的总对价分摊至合同的所有组成部分。



示例31 – 承租人分摊对价:可变付款额分摊至所有组成部分

承租人L达成为期五年的物业租赁,其中包括维修服务。五年租赁期内的付款额包括:

- 五年固定付款额总计500(即每年100);以及
- 根据每年销售额的2%计算的可变付款额:估计五年为100。

承租人L认为,合同包含物业租赁和维护(非租赁组成部分)两个组成部分。两个组成部分的单独价格确定如下:

- 租赁的可观察单独价格为500;以及
- 根据预期成本加适当利润率,维修服务估计单独价格为200。

承租人L将600对价(固定付款额500和可变付款额100)分摊至各组成部分,具体如下所示。

组成部分	单独价格	%	固定付款额 分摊	可变对价分摊
不动产租赁	500	71.43%	357	71
维修	200	28.57%	143	29
	700		500	100

在本例中,可变付款额不反映维修服务的单独价格。因此,应根据两个组成部分的相对单独价格,将固定和可变付款额分摊至租赁和非租赁组成部分。租赁和非租赁组成部分的可变付款额当其发生时计入费用。

相反,如果两个部分的付款额均为单独价格,则应将固定对价分摊至租赁组成部分,可变对价分摊至非租赁组成部分。

IFRS 16.17, 39, 45



企业是否需要在租赁期内重新分摊对价？

在某些情况下，是。例如，如果企业将固定和可变对价分摊至多个租赁和非租赁组成部分：

- 重新计量租赁负债时，承租人应将修订后的对价重新分摊至各组成部分；
- 修改租赁期时，出租人应将修改后的对价重新分摊至各组成部分；以及
- 对于不作为一项单独租赁的修改，承租人应将对价重新分摊至修改后合同的组成部分。



参见毕马威刊物 [Lease components](#)（《[租赁组成部分](#)》），了解识别租赁和非租赁组成部分及对价分摊的更多指引。

6

租赁期

租赁期属于关键会计估计。对于承租人而言，租赁期影响租赁负债规模。对于出租人而言，租赁期可能影响租赁分类。

6.1

IFRS 16.18

IFRS 16.B35

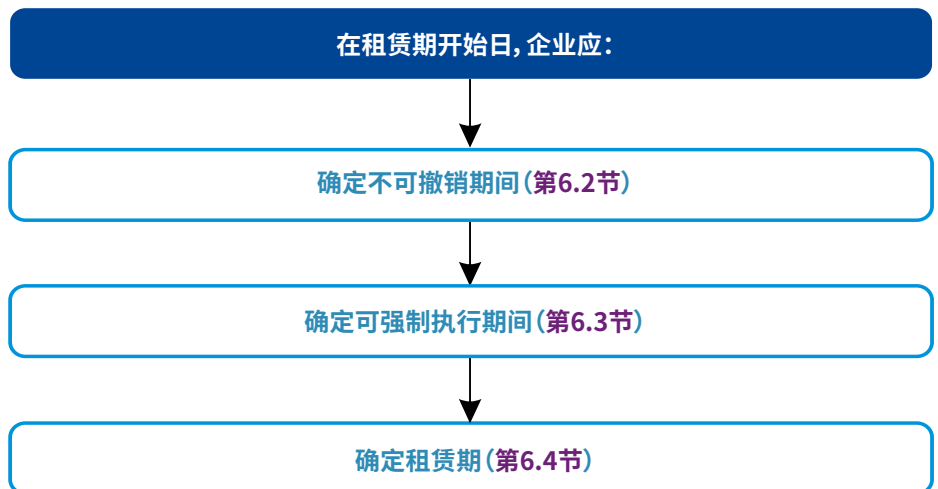
概述

租赁期为不可撤销的租赁期间，加上：

- 承租人合理确定将延续租赁时续租选择权所涵盖的期间；以及
- 承租人合理确定将不会提前终止租赁时终止租赁选择权所涵盖的期间。

确定租赁期不考虑仅为出租人拥有的终止租赁选择权。

在确定租赁期时，企业首先应确定不可撤销的租赁期间及可强制执行合同的期间。然后，企业可在这两个期间范围内确定租赁期。在未规定选择权的租赁合同中，不可撤销期间、可强制执行合同的期间以及租赁期均相同。



6.2

IFRS 16.B35, BC127-BC128

IFRS 16.B35, BC128

不可撤销期间

“不可撤销期间”即承租人不得终止合同的期间。租赁期不得短于不可撤销期间。



出租人可以取消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包括出租人终止租赁选择权所涵盖的期间。在此情况下，承租人具有无条件的义务为租赁期内使用资产的权利进行支付，除非出租人决定终止租赁。

不可撤销的期间或通知期符合合同的定义，属于租赁期的一部分。

6.3

IFRS 16.B34, BC127

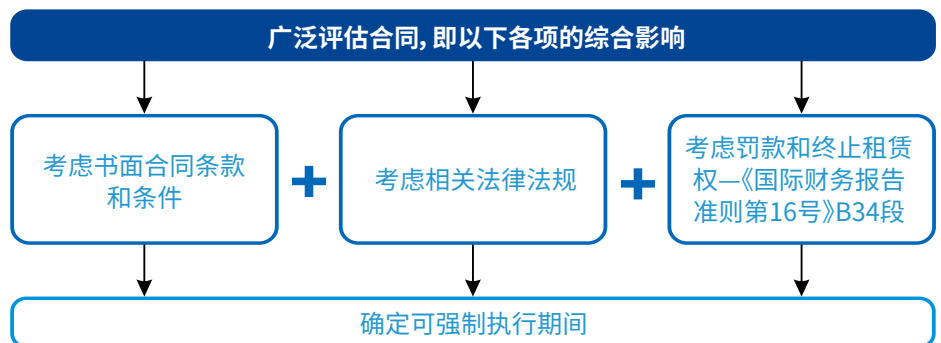
IFRS 16.2, B34, BC127

可强制执行合同的期间

“可强制执行合同的期间”即承租人和出租人之间存在可强制执行的权利和义务的期间。这是租赁期的最大潜在长度。

企业应用合同定义确定可强制执行租赁期间。为此合同应包括：书面协议以及当地司法管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。可强制执行是相关司法管辖区的法律问题，每一合同均需根据其条款和条件作出评价。为此应考虑《国际财务报告准则第16号》B34段中关于可强制执行的指引，包括惩罚（“penalties”，或称“罚款”）对评估可强制执行期间的的作用。

确定可强制执行期间的关键步骤如下。



IFRS 16.B34, BC127

如果续租权和终止租赁选择权可强制执行,评估租赁期时应考虑该等选择权。

IFRS 16.B34, 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,且承担的惩罚不重大(with no more than an insignificant penalty),则该租赁不再可强制执行。

因此,如果满足以下条件,合同在可以终止之日后可强制执行:

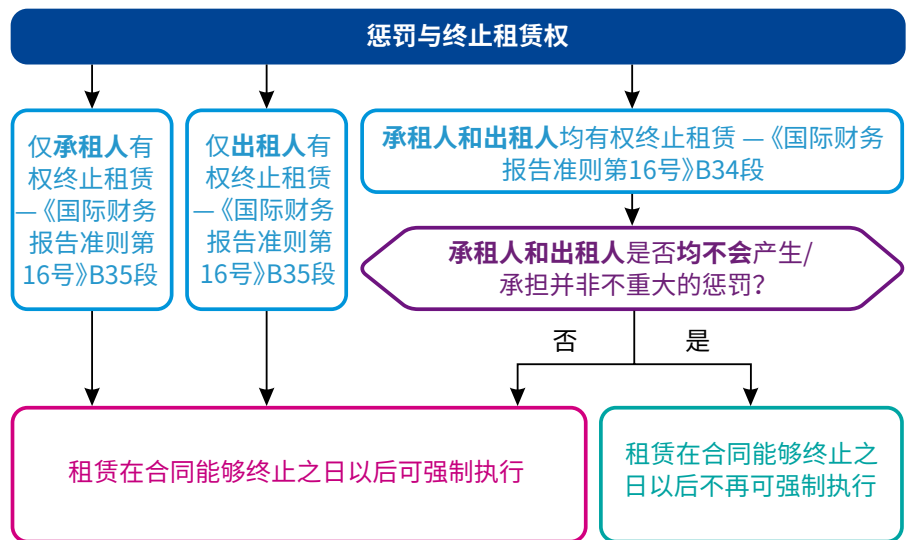
- 双方均有权终止合同,但其中一方或双方会因终止租赁而承担并非不重大的惩罚;或者
- 只有一方有权未经另一方许可而终止租赁。

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,且承担的惩罚不重大,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。确定租赁期时不考虑仅出租人拥有终止租赁选择权的情况,因为在这种情况下,除非出租人决定终止租赁,承租人具有无条件的义务为租赁期内使用资产的权利进行支付。

下图概述了惩罚和终止权对确定可强制执行期间的的影响。

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



IFRS 16.B34, IU 11-19

《国际财务报告准则第16号》未对“惩罚”作出定义,从而导致实务中出现问题,即企业在适用租赁准则B34段的指引时应考虑合同更广泛的经济利益还是只考虑合同终止付款额。国际财务报告准则解释委员会对此进行讨论并指出,在根据B34段确定终止权的影响时,企业应考虑合同更广泛的经济利益,而不仅仅是合同终止付款额。

**示例32 – 终止权对可强制执行期间的影响****情形1**

承租人B根据以下条款向出租人C租赁某一零售店铺。

- 书面合同规定的最长期限为五年。
- 承租人B和出租人C均有权在第二年末单方面终止租约,且承担的惩罚不重大。
- 除书面合同规定的权利和义务外,交易适用的法律法规未规定合同双方的其他权利和义务。

于租赁期开始日,无论双方决定在第二年结束后延长租赁期的可能性有多大,可强制执行期间为两年。

情形2

承租人D根据以下条款向出租人E租赁某一仓库。

- 书面合同规定的最长期限为五年。
- 在第一年之后,承租人D和出租人E均有权单方面终止租赁,但要求提前一个月通知,即发出终止通知后一个月租赁终止。第一年结束前不能发出通知。以这种方式终止租赁时,双方承担的惩罚均不重大。
- 除书面合同规定的权利和义务外,交易适用的法律法规未规定合同双方的其他权利和义务。

于租赁期开始日,可强制执行期间为13个月。

**当承租人和出租人均有终止权,但只有一方需承担并非不重大的罚款(a more-than-insignificant penalty)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。

在以下情形中,除书面合同规定的权利和义务外,交易适用的法律法规未规定合同双方的其他权利和义务。

情形1 – 双方均有权未经另一方许可终止租赁,但只有出租人的终止权利才会产生并非不重大的惩罚

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,发生在承租人行使其终止租赁选择权之前,则直至承租人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。当承租人行使终止租赁选择权时,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,因此可强制执行期间不会超过这一时点。

情形2 – 双方均有权未经另一方许可终止租赁,但只有承租人的终止权利才会产生并非不重大的惩罚

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。

IFRS 16.B34–B35, BC127, IU 11-19

6.4

IFRS 16.19, B37, B40, BC157

IFRS 16.B37-B40

“合理确定”的界限

《国际财务报告准则第16号》未对“合理确定”作出定义,评估是否能够“合理确定”没有明确的界限。在确定租赁期时,企业应考虑:对承租人行使续租或购买选择权,或不行使提前终止租赁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行使续租或购买选择权,或不行使提前终止租赁选择权时,承租人以往使用特定类型资产(租赁或自有)的通常期限及其相关经济原因可提供有用信息。

《国际财务报告准则第16号》提供若干示例,说明评估承租人行使续租选择权或不行使提前终止租赁选择权是否“合理确定”应考虑的因素。对合理确定程度的评估基于租赁期开始日的事实和情况,而非承租人的意愿。下表举例说明行使或者不行使续租选择权或提前终止租赁选择权将产生经济激励的因素。

相关事实和情况示例

合同/市场

- 与市场价格相比,下一期间的租金水平
- 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

- 资产的性质(专门资产)
- 位置
- 是否能获得合适的替换资产
- 是否存在重大租赁资产改良



示例33 – 承租人续租选择权:合理确定将续租

承租人X与出租人L签订租赁某建筑物的租赁合同。不可撤销的租赁期为四年,承租人X有权以相同租金续租四年。

承租人X考虑以下因素以确定租赁期。

- 预计同一地区可比建筑物的市场租金在八年可强制执行期间将增长10%。租赁期开始日合同规定的租金反映了当时的市场价格。
- 承租人X计划在该地区至少营业10年。
- 该建筑物所在地非常适合与供应方和客户建立关系。
- 承租人X进行了不可拆卸的重大租赁资产改良,估计使用年限为八年。

承租人X认为存在续租的重大经济激励,所以合理确定将行使四年续租选择权。因此,承租人X确定租赁期为八年。



示例34 – 承租人续租选择权:不能合理确定将续租

承租人Y签订设备租赁合同(该设备已使用过三年),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。

承租人Y考虑以下因素以确定租赁期。

- 该设备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的制造工厂安装设备的成本不重大。
- 承租人Y预计,如果不进行重大改动,则无法在其他类型飞机的制造过程中使用该设备。
- 该设备剩余经济寿命为25年。

承租人Y指出,续租选择权条款未提供经济激励且安装成本不重大。承租人Y没有动力在10年初始租赁期间后对该设备进行重大改动。承租人Y预计,不存在不可撤销租赁期后继续使用该设备的商业目的。

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

IFRS 16.B37, IU 11-19

**存在不可拆卸的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考虑了确定租赁期与不可拆卸的重大租赁资产改良使用寿命之间的相互影响。

解释委员会认为，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。

**承租人和出租人是否可能对合理确定将行使某项选择权得出不同结论？**

是。由于信息不对称和评估涉及判断，承租人和出租人对租赁期可能得出不同的结论。对合理确定的评估基于判断（如标的资产对承租人的重要性）和估计（如标的资产未来的公允价值）。对于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，承租人和出租人可能得出不同的结论。

6.5

IFRS 16.B34, IU 11-19

可续约和可撤销的租赁

在某些情况下，租赁合同可以无限期延续，直到其中一方发出终止租赁通知（即可撤销租赁）；或者可以无限期续租，除非其中一方终止（即可续约租赁）。例如，长青租赁是按日、周或月自动续租的租赁，即可撤销租赁。如何确定该等租赁的不可撤销期间和可强制执行期间是一个问题。国际财务报告准则解释委员会对此进行讨论并指出，在确定相关期间时企业应考虑合同更广泛的经济利益，而不仅仅是合同终止付款额。如果仅一方有权未经另一方许可终止租赁合同且承担的惩罚不重大，则合同在该当事方可终止合同日之后可强制执行。

IFRS 16.19, B37–B40, IU 11-19

如果企业认为可撤销租赁通知期（或可续约租赁初始租赁期）之后合同可强制执行，则应用“合理确定”的界限评估来确定租赁期（参见第6.4节）。

惩罚可能会失效，或者起初较为重大的惩罚经过一段时间后可能变得不再重大。例如，从合同更广泛的经济角度考虑，一项终止租赁的惩罚在租赁仅一年后发生较为重大，但是如果四、五年后才发生可能就变得不重大了。

IFRS 16.B34, IU 11-19

**示例35 – 终止租赁选择权：惩罚不重大**

承租人L与出租人M签订为期五年的仓库租赁合同。承租人L设计并在线上环球销售家具，正在研究仓库是否可作为展厅使用。装修仓库的成本不重大。如果展厅不成功，那么承租人L不打算将该区域用作仓库。

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一周年日终止租赁而无需支付合同罚款。

在应用宽泛的“惩罚”定义时，承租人L考虑以下因素。

- 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使用寿命结束前终止，承租人L损失的经济价值不重大。
- 拆除租赁资产改良所需的成本不重大。
- 将仓库恢复原状所需的成本不重大。
- 提前终止租赁对客户关系的潜在影响较小。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。

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，此后不再有可强制执行的权利和义务。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.B37, B39

**示例36 – 无明确期限**

出租人R向承租人E出租设备。合同未规定租赁期限。承租人E可以随时将标的资产归还至出租人R处以终止租赁。在承租人E占用该资产的每一日，承租人E就资产的使用权向出租人R支付固定费用。

不可撤销的租赁期为一日，因为承租人E可以选择在第二日开始前将资产归还至出租人R处。如果承租人E持续需要在其业务中使用与标的资产类似的资产，则其终止租赁（如将标的资产归还至出租人R处）和签订新租赁（如识别另一项资产，签订不同的合同并培训员工使用不同资产）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——即租赁期可能超过一天。

IFRS 16.A, B37, B39

**对于长青租赁，“合理确定”的评估是否有所不同？**

否。对于长青租赁，一旦确定了可强制执行期间，租赁期的确定方式与所有其他租赁相同，其中涉及考虑承租人是否合理确定将行使一个或多个续租选择权。该评估应基于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。

对于长青租赁，确定承租人是否合理确定将行使续租选择权可能涉及重大判断。一般而言，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大。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。

例如，如果承租人按月租赁某零售或仓库区域，并预计未来18-24个月内需要一个大致相似的区域，则可能会存在重大经济激励（例如，避免搬迁成本或客户寻找承租人新址的麻烦）续租而不是在整个期间不断搬迁至类似区域。

6.6

IFRS 16.20, 36(c), 40

租赁期变动

在租赁期开始日后，承租人应重新评估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。承租人相应修改租赁期。发生下列重大事件或情况重大变化时，承租人应重新评估租赁期：

- 重大事件或情况重大变化在承租人控制范围内，以及
- 重大事件或情况重大变化影响承租人是否能够合理确定将行使该等选择权。

IFRS 16.B41

《国际财务报告准则第16号》提出的重大事件或情况重大变化示例包括：

- 在租赁期开始日承租人未预计到的重大租赁资产改良，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，预期将为承租人带来重大经济利益；
- 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；
- 转租赁开始日，标的资产的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，决定续租互补性资产、处置可供选择的资产或处置包含使用权资产的业务部门）。

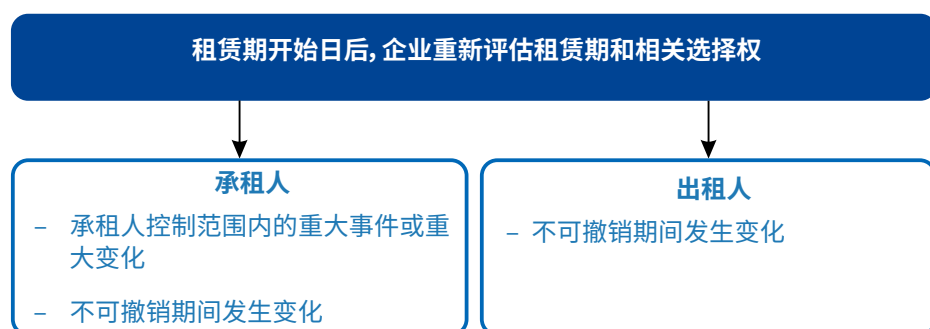
如果承租人因对是否合理确定将行使续租选择权的评估发生变化而重新评估租赁期，则承租人应使用修订后的折现率重新计量租赁负债。承租人就租赁负债的重新计量调整使用权资产的账面价值。如果使用权资产的账面价值已减至零，则进一步调减计入损益。

IFRS 16.21

此外，如果不可撤销的租赁期间发生变化，则承租人和出租人均应修改租赁期。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。

例如，考虑到承租人不能合理确定将行使续租选择权再租赁五年，承租人和出租人在租赁期开始日确定租赁期为五年不可撤销期间。但是，如果在第四年末，承租人向出租人提交正式通知将行使续租选择权再租赁五年，则承租人和出租人将剩余租赁期限修改为六年，以反映新的不可撤销期间。



IFRS 16.40

如果租赁期发生变化，承租人应使用修改后的折现率重新计量租赁负债，并通常需对使用权资产作出相应调整。

IFRS 16.21

《国际财务报告准则第16号》未说明出租人修改租赁期时如何对租赁投资净额的重新计量进行会计处理。我们理解，出租人应选择一项会计政策并一贯应用，类比适用以下指引重新计量租赁投资净额：

- 《国际财务报告准则第9号》对预期现金流量变动的会计处理指引；或者
- 《国际财务报告准则第16号》对承租人租赁负债重新计量的指引。

**示例37 – 承租人续租选择权：重新评估是否合理确定将行使**

承租人W向出租人L租赁某店铺。

不可撤销租赁期为五年，承租人W可再续租五年，即租赁期可能最长为10年。

租赁期开始日的初始评估

在租赁期开始日，承租人W评估其不能合理确定是否将行使续租选择权，因此确定租赁期为五年。

对于确定将行使选择权的后续重新评估

承租人W在第三年进行重大品牌改造：改变其标志、配色方案和目标市场。与此同时承租人W进行了重大租赁资产改良，其中包括安装商店招牌、货架和其他品牌形象材料。根据自身在其他商铺的经验，承租人W认为这些材料安装后的使用寿命为10年，且安装后不能重新利用于其他店铺，因为一旦移动就会损坏。

承租人W认为，安装租赁资产改良设施的决定及进行改良的行为表明其具有续租的经济激励。承租人W更新其总体评估，认为在此情况下可以合理确定将续租。

因此，承租人W重新评估租赁期，确定剩余租赁期为七年。承租人W使用修改后的折现率重新计量租赁负债，并对使用权资产作出等额调整。

IFRS 16.B37(b)

**示例38 – 不可撤销期间发生变化之日**

承租人L向出租人R租赁某零售店铺。租赁不可撤销的租赁期为10年，另包含五年续租选择权。如计划在第九年末前行使续租选择权，承租人L应通知出租人R。在租赁期开始日，出租人R认为，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。

由于租赁期开始日未预料到的原因，零售店铺的业绩优于预期。承租人L在第七年决定将行使续租选择权。但是，承租人L决定直到合同规定的时间（即第九年末）才通知出租人R。

在此情况下，优于预期的经营业绩是一项市场因素，就其本身不会触发对租赁期的重新评估。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），出租人R和承租人L才重新评估租赁期。该日期是不可撤销期间发生变化的日期。

IFRS 16.21



重新评估租赁期限和重新计量租赁负债对承租人有何重大影响？

企业需要重新评估关键判断(如租赁期),并考虑在每次报告时是否有必要重新计量租赁余额。在确定相关因素是否发生变化,或承租人行使或不行使续租或终止租赁选择权的经济激励是否发生变化时,需要作出重大判断。此外,企业重新评估租赁期时可能较难忽视市场因素(如市场利率)的变化。

在某些情况下,承租人对关键判断的重新评估可能会对财务状况表、损益和其他综合收益表确认的租赁金额产生重大影响。

租赁期内重新计量将为财务报表使用者提供更多的最新信息,但会导致报告资产和负债波动,从而可能影响准确预测、预计未来财务业绩的能力。企业在租赁期开始日和每一报告日均需要额外资源关注租赁会计处理。



如果承租人重新评估是否合理确定行使选择权,出租人是否可以重新评估租赁期？

否。与承租人的处理不同,我们理解,仅当不可撤销的租赁期间发生变化时(如《国际财务报告准则第16号》第21段所述)出租人才应修改租赁期。相反,《国际财务报告准则第16号》第20段要求在其他情况下重新评估,但仅适用于承租人。

IFRS 16.20-21



参见毕马威刊物[Lease term](#) (《[租赁期](#)》),了解关于确定租赁期的更多指引。

7

租赁修改

《国际财务报告准则第16号》分别从承租人和出租人的角度,对租赁修改的会计处理提供了详细指引。

7.1

定义

《国际财务报告准则第16号》分别从承租人和出租人角度提供详细的租赁修改会计指引,并就新冠肺炎疫情相关的租金减让,为承租人提供实务简化处理,但准则并未对出租人提供这种豁免措施。

IFRS 16.A

租赁修改是指,不属于原始租赁条款和条件组成部分的租赁范围变更或租赁对价变更。常见的例子包括:

- 通过增加一项或多项标的资产的使用权或延长合同期限扩大租赁范围;
- 通过取消一项或多项标的资产的使用权或缩短合同租赁期限缩小租赁范围;以及
- 通过增加或减少租赁付款额变更租赁对价。

IFRS 16.18–20, 39–40(a)–(b)

合同重新协商后所产生的变更属于租赁修改。通过合同租金调整机制调整租赁付款额(现金流量),以及重新评估承租人是否合理确定将行使(或不行使)合同中包含的选择权均不属于租赁修改,因其仍属于原始条款和条件的一部分(参见第6.6节)。

IFRS 16.BC202

《国际财务报告准则第16号》对于下列两者作出了区分:实质上代表形成了一项与原始租赁相分离的新租赁的租赁修改与实质上代表现有租赁范围或对价变动的租赁修改。

IFRS 16.A

不作为一项单独的租赁进行会计处理的租赁修改,应在租赁修改生效日进行会计处理。租赁修改生效日是双方共同认可租赁修改的日期,通常也是修改后合同的签署日期。

IFRS 16.BC201



重新计量租赁资产、租赁负债与租赁修改有何区别？

下列导致重新计量现有租赁资产和租赁负债的不同情形之间存在差异：

- 对租赁会计中所用估计进行重新评估；以及
- 租赁修改（参见第7.2节）。

在租赁期开始日之后，例如，根据原始合同中的合同条款对租赁付款额（现金流量）进行修改时，需要对租赁进行重新评估。重新计量的方法参见2.4.2和第6.6节。

因重新协商产生的变更以及对原始合同条款的变更属于租赁修改。有关承租人租赁修改的会计处理，参见第7.2节。

IFRS 16.A, 38, 76, 81, 9.3.3.1



承租人逾期未付租金对承租人和出租人产生哪些会计影响？

如果承租人在没有与出租人达成协议的情况下未支付租赁合同规定的到期付款额，这不属于租赁修改。但是，这可能会对会计处理产生其他影响，具体如下。

承租人

承租人持续确认租赁负债，并根据租赁合同评估其是否应承担逾期付款的额外利息或罚款。

出租人

在出租人同意修改合同之前，出租人应始终按照原始条款和条件来核算租赁。

但是，若承租人没有按照租赁合同支付到期付款额，或者出租人担心承租人可能无法支付未来期间内到期的付款额，则出租人应当对一系列其他问题进行考虑。

对于**经营租赁**, 这些问题包括但不限于以下事项。

- **收入确认**: 经营租赁收入反映出出租人根据强制性租赁条款和条件有权获得的租赁付款额。此外, 出租人还需要评估确认非租赁组成部分收入(如《国际财务报告准则第15号》下的维护收入)是否恰当。
- **标的资产的账面金额**: 出租人应确保标的资产得到恰当计量。对于以公允价值计量的投资性房地产, 应确保公允价值反映当前市场参与者对现有租赁及其余值的预期。对于其他标的资产, 应考虑是否存在触发减值测试的因素。
- **应收租赁款**: 经营租赁应收款应根据《国际财务报告准则第9号》进行减值测试。

在**融资租赁**中, 尽管出租人将继续按照原始条款和条件对租赁进行会计处理, 但租赁投资净额的账面金额和相关利息收入可能受到影响。出租人对租赁投资净额应用《国际财务报告准则第9号》的减值要求, 并定期复核用于计算租赁投资总额的估计未担保余值。出租人应用《国际财务报告准则第16号》确认标的资产未担保余值的减少。

7.2

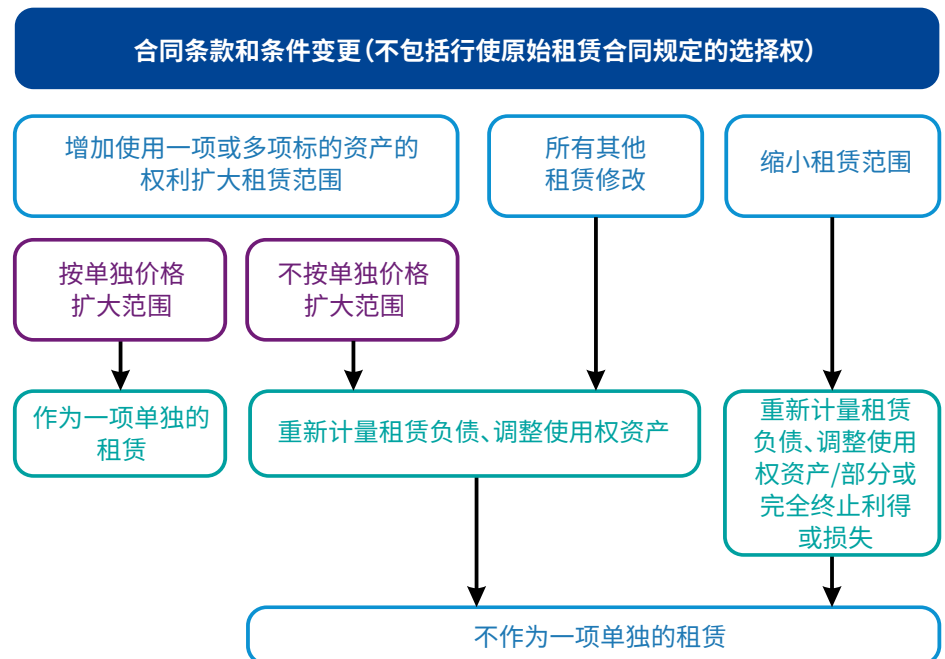
承租人对租赁修改的会计处理

7.2.1

承租人对租赁修改的会计处理 — 一般指引

IFRS 16.44–46

下图概述了承租人对租赁修改的会计处理。



7.2.2

IFRS 16.44

作为一项单独的租赁

如果同时符合以下条件,承租人应将租赁修改作为一项单独的租赁进行会计处理:

- 该修改通过增加使用一项或多项标的资产的权利扩大了租赁范围;并且
- 租赁对价的增加额与所扩大范围部分的单独价格按特定合同情况进行适当调整后的金额相当。

IFRS 16.44

在这种情况下,承租人对该单独的租赁的会计处理与新租赁相同,且不对初始租赁的会计处理进行调整。承租人使用修改后的折现率对该单独的租赁进行会计处理。新折现率在租赁修改生效日期确定。如果能够直接确定租赁内含利率,承租人应将其作为折现率,否则使用承租人的增量借款利率。

IFRS 16.44, Ex15



示例39 – 租赁修改:作为一项单独的租赁

承租人Z与出租人L签订租赁合同,租赁一层办公楼10年。第七年初承租人Z和出租人L修改合同,赋予承租人Z在同一栋楼另行使用一层办公场地的权利,租期四年。新办公场地与原办公场地面积相同,而且在所有重要方面均类似。

新办公场地的租赁付款额与同等面积和特点的办公场地市场租金相当。但是,承租人Z租赁新办公场地获得5%折扣,这是因为其与出租人L的现有关系使出租人能够免除若将该额外楼层租给新租户会产生成本,如营销成本、租赁中介佣金、信用检查成本等。

该额外办公场地的租赁不是合同原始条款和条件的一部分,因此属于租赁修改。

承租人Z在租赁修改生效日将该修改作为一项单独的租赁进行会计处理,因为:

- 该修改通过增加使用一项额外标的资产(即新增一层办公场地)的权利扩大了租赁范围;并且
- 根据合同情况调整后,新增楼层的租赁付款额与类似办公场地市场租金相当。虽然新办公场地的租赁付款额比市场租金低5%,但该折扣反映的是承租人L分享出租人Z不必作招租营销或支付中介佣金、不必产生其他常见初始费用而产生的利益。

承租人Z不修改对原始办公场地租赁的会计处理。

7.2.3

IFRS 16.45-46

不作为一项单独的租赁

对于不作为一项单独的租赁的租赁修改,承租人应在租赁修改生效日重新计量租赁负债对其进行会计处理。因此,承租人应使用在租赁修改生效日确定的修改后折现率对修改后的租赁付款额折现,并且:

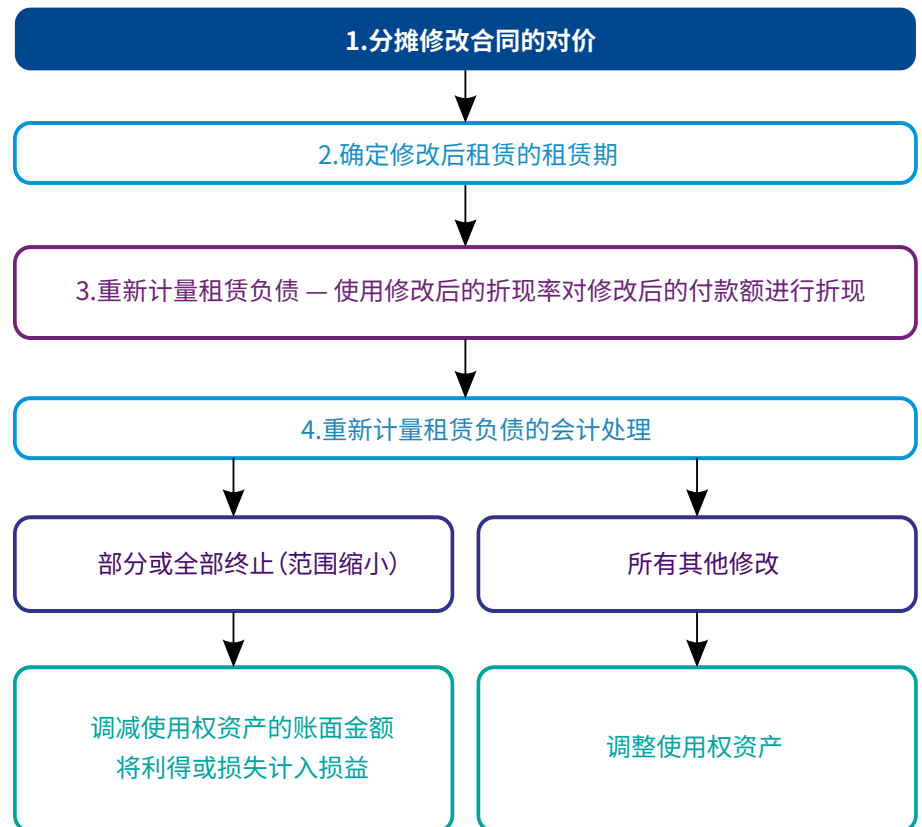
- 对于缩小租赁范围的租赁修改,承租人应减少使用权资产的账面金额,以反映租赁的部分终止或完全终止,并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入损益;以及
- 对于所有其他租赁修改,承租人应相应调整使用权资产的账面金额。

IFRS 16.45-46

对于不作为一项单独的租赁进行会计处理的租赁修改,承租人应在修改生效日分配修改后的合同对价、确定修改后的租赁期并重新计量租赁负债。

IFRS 16.45-46

下图概述了修改生效日承租人对不作为一项单独的租赁的修改进行会计处理的步骤。



IFRS 16.45-46, A, Ex16

**示例40 – 租赁修改:不作为一项单独的租赁:延长租赁期**

承租人X与出租人Y签订为期20年的制造厂租赁合同,年租赁付款额为150,000,年末支付。租赁内含利率不能直接确定,承租人X使用其增量借款利率。租赁期开始日的增量借款利率为5%。承租人X和出租人Y未发生初始直接费用,且双方不存在租赁激励和其他付款。因此,承租人X初始确认租赁负债和使用权资产为1,869,332。

在第18年末(即原始租赁期结束前两年),承租人X和出租人Y同意修改租赁,延长租赁期10年,即租赁期总计30年。因为原始租赁未规定续租选择权,所以这不是对租赁期的重新评估,而是租赁修改。该租赁修改仅延长了租赁期,即未赋予承租人X使用其他标的资产的权利。因此,该修改未导致一项单独的租赁。

年租赁付款额保持不变,修改日承租人X的增量借款利率为8%。承租人X和出租人Y未就该修改发生初始直接费用、租赁激励和其他付款。修改前租赁负债和使用权资产的账面价值分别为278,912和186,933。

承租人X将租赁负债重新计量为1,130,412⁽¹⁾,并将修改前租赁负债的账面金额与修改后租赁负债的账面金额的差额851,500⁽²⁾确认为对使用权资产的调整。

注释

1. 修改后的租赁负债根据以下因素确定:
 - 每年末支付的租赁付款额150,000;
 - 剩余12年租赁期;以及
 - 修订后的增量借款利率8%。
2. 按1,130,412 - 278,912计算。

**示例41 – 租赁修改:不作为一项单独的租赁:缩小范围和减少对价**

承租人E与出租人F就10,000平方米办公场地签订为期10年的租赁合同。年租赁付款额为100,000,年末支付。承租人E不能直接确定租赁内含利率,因此使用其增量借款利率。租赁期开始日的增量借款利率为7%。未发生初始直接费用、租赁激励及将要恢复租赁资产原状的成本。因此,租赁期开始日承租人E确认使用权资产和租赁负债为702,358。

第七年初,承租人E和出租人F商定修改租赁,减少租赁办公场地至7,500平方米(即减少2,500平方米),租赁付款额相应减少至每年75,000,剩余四年每年末支付。修改日增量借款利率为8%,修改前使用权资产和租赁负债的账面金额分别为280,943和338,721。

于修改生效日（即第七年初），承租人E根据以下因素重新计量租赁负债为248,410：

- 每年末支付的租赁付款额75,000；
- 剩余四年租赁期；以及
- 修订后的增量借款利率8%。

承租人E对办公场地缩小和对价变更分别作出如下会计处理。

首先，在修改生效之日，承租人E对部分终止租赁（即减少2,500平方米）作出会计处理，按比例分别减少修改前的使用权资产账面金额70,236⁽¹⁾和租赁负债84,680⁽²⁾。从而形成利得14,444⁽³⁾。

其次，在修改生效之日，承租人E将上一步确定的租赁负债剩余账面金额254,041与修改后租赁负债的账面金额248,410的差额（即5,631）确认为对使用权资产的调整。这反映了租赁支付对价和修改后折现率的变化。

注释

1. 按 $280,943 \times (2,500 \text{平方米} / 10,000 \text{平方米})$ 计算，使用权资产的剩余账面金额为210,707。
2. 按 $338,721 \times (2,500 \text{平方米} / 10,000 \text{平方米})$ 计算，租赁负债的剩余账面金额为254,041。
3. 按 $84,680 - 70,236$ 计算。

7.2.4

IFRS 16.46A–46B

与新冠肺炎疫情相关的租金减让

除非租金减让是原始租赁协议的预设情形，否则租金减让通常符合租赁修改的定义。租金减让可以采取各种形式，可能包括一次性减免租金、免除租金或递延支付租金。承租人可以选择简化方法，不对由新冠肺炎疫情直接引发的租金减让应用租赁修改会计处理。仅当符合以下条件时，承租人才能应用简化方法：

- 修改后的对价与原对价基本相同或有所减少；
- 租赁付款额的减少仅影响原定于2022年6月30日或之前到期应付的付款额；以及
- 租赁条款并未发生其他实质变化。

IFRS 16.46A–60A(a)

对于满足上述所有条件的租金减让，承租人按照假设该变更不属于租赁修改、其将应用《国际财务报告准则第16号》的方式进行会计处理。除租赁准则现行披露要求外，承租人应用简化方法还需披露：

- 其已对所有符合条件的租金减让均应用简化方法的事实；或者
- 如果未对所有符合条件的租金减让均应用简化方法，则披露应用了简化方法的合同性质有关信息。

IFRS 16.60A(b)

承租人还应披露报告期内计入损益的金额，以反映符合简化方法条件的租金减让引起的租赁付款额变化。



承租人是否可选择简化方法？

是。然而，承租人需对类似租金减让一致应用该简化方法。

7.3

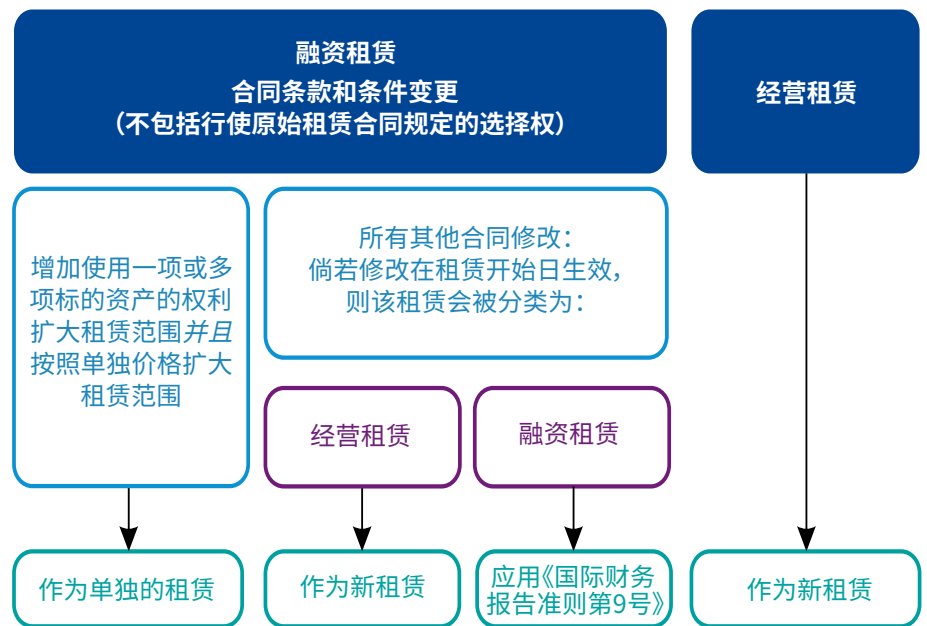
出租人对租赁修改的会计处理

7.3.1

出租人对租赁修改的会计处理 — 一般指引

IFRS 16.79–80, 87

下图概述了出租人对租赁修改的会计处理流程。



7.3.2

出租人 — 对经营租赁的修改

IFRS 16.87

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付款额的一部分。

IFRS 16.A, 87, BC240A

由于新冠肺炎疫情对业务情况的影响，很多承租人希望出租人提供租金减让。理事会已发布对《国际财务报告准则第16号》的修订，简化承租人对租金减让的会计处理（参见7.2.4）。该修订未对出租人提出简化方法。

IFRS 16.A, BC240A

由于缺乏简化方法，出租人仍需评估在新冠肺炎疫情期间给予租金减让是否属于租赁修改。如果出租人认为租金减让属于租赁修改，则应用租赁准则对租赁修改会计处理的具体指引。

IFRS 16.87



示例42 – 租赁修改：经营租赁

出租人Y与承租人X签订为期10年的办公场地租赁协议。出租人Y将租赁分类为经营租赁，因为租赁未实质上转移与办公场地所有权有关的几乎全部风险和报酬。

租赁协议规定，初始租金为100,000，年末支付；租赁付款额每年增加2%，即整个10年期间合计为1,094,972。承租人X不提供余值担保。承租人X和出租人Y之间不存在初始直接费用、租赁激励或其他付款。

出租人采用直线法核算租赁付款额，首先确定年租金收入为109,497 (1,094,972 / 10)，其中考虑了租金的年增长率。因此，出租人Y对租赁期前半段（即1-5年）的租赁付款额进行如下会计处理。

日期	租赁付款额 (A)	年租金收入 (B)	应计期末余额 (C) *
第1年	100,000	109,497	9,497
第2年	102,000	109,497	16,994
第3年	104,040	109,497	22,451
第4年	106,121	109,497	25,827
第5年	108,243	109,497	27,081

* 按上年度C+(B-A)计算。

第六年初房地产市场恶化，出租人Y希望鼓励承租人X承诺租赁办公场地更长时间。双方经过协商后同意：

- 第10年之后，将原始租赁办公场地延长五年；以及
- 剩余10年（即原始租赁剩余五年加上五年延长期）将原始租赁的年付款额固定为110,000，年末支付。

对价的变更和租赁期限的延长不构成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自修改生效日起将租赁修改作为一项新的经营租赁进行会计处理，其考虑与原始租赁相关的应计租赁付款额，具体如下所示。

日期	租赁付款额 (A)	年租金收入 (B)*	应计期末余额 (C)
第6年	110,000	107,292	24,373
第7年	110,000	107,292	21,665
第8年	110,000	107,292	18,957
第9年	110,000	107,292	16,249
第10年	110,000	107,292	13,541
第11年	110,000	107,292	10,833
第12年	110,000	107,292	8,125
第13年	110,000	107,292	5,417
第14年	110,000	107,292	2,709
第15年	110,000	107,292	-

* 按 $((110,000 \times 10) - 27,081) / 10$ 计算, 即 $(A \text{ [租赁付款额] 总计} - (\text{第5年末的C})) / 10$ [剩余租赁期]。



增加未来租赁付款额的租金递延是否属于租赁修改？

不一定。

理事会的文件《应用<国际财务报告准则第16号——租赁>对新冠肺炎疫情相关租金减让进行会计处理》([Accounting for covid-19-related rent concessions applying IFRS 16 Leases](#))指出, 如果疫情期间租赁付款额递延但随后“按比例 (proportionally)”增加, 则租赁对价不变。如果未对租赁进行其他变更, 则意味着未发生租赁修改。

理事会的文件未详细说明“按比例”一词的含义, 准则修订也未使用该词。这意味着出租人应对该术语作出恰当定义并一贯应用。

例如, 如果疫情期间租赁付款额被递延, 但递延后的付款额增加以向出租人补偿与递延付款额有关的货币时间价值, 那么出租人应评估租赁付款额是否“按比例”增加。

7.3.3

IFRS 16.79–80, BC238–BC239

出租人 — 融资租赁修改

出租人对融资租赁修改的会计处理, 取决于修改是否实质上产生一项独立于原租赁的新租赁。与承租人的处理类似(参见7.2.2), 出租人应将该等修改作为单独的租赁进行会计处理。对不产生单独租赁的融资租赁修改的会计处理, 取决于倘若修改后的条款在租赁开始日即生效, 租赁分类是否会不同。

作为一项单独的租赁

IFRS 16.79

如果同时符合以下条件, 出租人应将融资租赁修改作为一项单独的租赁进行会计处理:

- 该修改通过增加使用一项或多项标的资产的权利扩大了租赁范围; 并且
- 租赁对价的增加额与所扩大范围部分的单独价格按特定合同情况进行适当调整后的金额相当。

出租人对该单独的租赁的会计处理与新租赁相同, 不调整初始租赁。

不作为一项单独的租赁

IFRS 16.80

如果修改不作为一项单独的租赁, 则出租人应对融资租赁修改作出如下会计处理。

- 若修改在租赁开始日生效租赁会被分类为经营租赁, 则出租人应:
 - 自修改生效日开始将租赁修改作原始租赁终止和产生一项新的租赁进行会计处理; 并且
 - 将原始租赁投资净额在租赁修改生效日前的价值作为标的资产的账面金额。
- 否则, 出租人应用《国际财务报告准则第9号》的规定。



示例43 – 租赁修改: 作为一项单独的租赁

IFRS 16.63–66, 79

出租人L与承租人M签订租赁40辆卡车为期八年的租赁合同。租赁期限接近卡车的经济寿命, 无其他特征表明租赁未实质上转移与卡车所有权有关的几乎全部风险和报酬。因此, 出租人L将该租赁分类为融资租赁。

承租人M的业务扩大, 现需更多卡车。第五年初, 出租人L和承租人M修改合同, 赋予承租人M在剩余合同期内(即四年)额外使用20辆同类型卡车的权利。新增卡车的租赁付款额比原租赁卡车增加5%, 反映了卡车购买价格上涨。

新增卡车租赁不构成合同原始条款的一部分, 因此属于租赁修改。租赁修改生效日出租人L将修改作为一项单独的租赁进行会计处理, 因为:

- 该修改通过增加使用更多标的资产(即额外20辆卡车)的权利扩大了租赁范围; 并且
- 新增卡车的租赁付款额与其单独租赁价格相当。尽管新卡车的租赁付款额比原租赁价格高5%, 但这一变化反映了卡车购买价格的上涨。

出租人L不修改原始租赁40辆卡车的会计处理。出租人L将新增的20辆卡车租赁分类为经营租赁, 因其租赁期不占卡车经济寿命的大部分, 且不存在其他特征表明租赁将实质上转移与卡车所有权有关的几乎全部风险和报酬。

IFRS 16.63–66, 79–80(a), 81, 88



示例44 – 租赁修改:不作为一项单独的租赁:租赁原本会被分类为经营租赁

修改示例43, 第二年末, 承租人M决定在两年内停止一项活动, 因此需要提前终止40辆卡车的租赁。第三年初, 出租人L和承租人M修改合同, 将在第四年后终止租赁。

提前终止不构成租赁原始条款和条件的一部分, 因此属于租赁修改。该修改未赋予承租人M使用额外标的资产的权利, 因此不能作为一项单独的租赁进行会计处理。

出租人L确定, 倘若修改后的条款在租赁开始日生效, 则租赁期不会占卡车经济寿命的大部分。此外, 不存在其他特征表明租赁将实质上转移与卡车所有权有关的几乎全部风险和报酬。因此, 该租赁将被分类为经营租赁。

第三年初, 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。因此, 出租人L:

- 终止确认应收融资租赁款, 根据标的资产性质在财务状况表中确认标的资产, 即在这种情况下确认为不动产、厂场和设备; 以及
- 按租赁修改生效日前租赁投资净额的金额计量标的资产的总账面金额。



参见毕马威刊物 [Lease modifications](#) (《租赁修改》) 和 [Rent Concessions](#) (《租金减让》), 了解更多指引。

8

转租赁交易

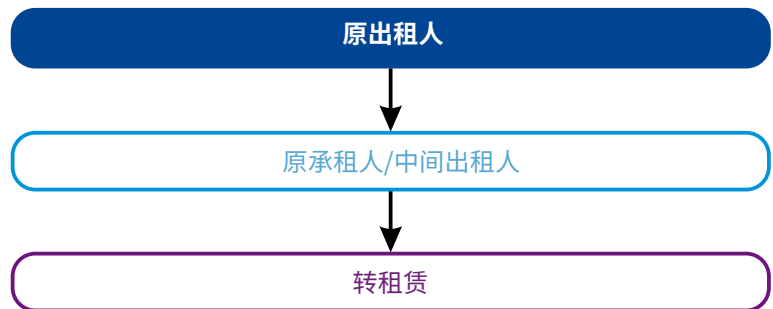
根据《国际财务报告准则第16号》对租赁分类的指引, 很多转租赁属于融资租赁, 影响中间出租人的财务状况和财务业绩。

IFRS 16.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”)将标的资产使用权转租给第三方的交易。

IFRS 16.3

企业应将《国际财务报告准则第16号》应用于所有租赁, 包括转租赁中的使用权资产租赁。中间出租人将原租赁和转租赁作为两个不同合同进行会计处理, 同时适用承租人和出租人的会计处理要求。



IFRS 16.B58

中间出租人根据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(而不是从原出租人租赁的不动产、厂场或设备项目)视为转租赁的标的资产。

IFRS 16.68

在转租赁租赁期开始日, 若中间出租人无法直接确定转租赁的内含利率, 则中间出租人应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)以核算转租赁。

IFRS 16.B58

但是, 如原租赁为短期租赁, 企业作为承租人已选择应用短期租赁豁免, 则企业作为中间出租人应将转租赁分类为经营租赁。

IFRS 16.IE8.Ex20

**示例45 – 转租赁分类为融资租赁**

原租赁: 公司L与公司M(原出租人) 签订为期五年的租赁合同, 向其租赁5,000平方米的办公场地(原租赁)。

转租赁: 在第三年初, 公司L将5,000平方米办公场地转租给公司N, 租赁期为原租赁剩余租赁期三年。

公司L根据原租赁产生的使用权资产对转租赁进行分类。因为转租赁的租赁期为原租赁整个剩余租赁期, 即转租赁的租赁期占使用权资产使用寿命的大部分, 所以公司L将其分类为融资租赁。

公司L在转租赁期开始日进行如下会计处理:

- 终止确认向公司N转租的原租赁相关使用权资产, 确认转租赁的投资净额;
- 将使用权资产账面金额与转租赁的投资净额之间的差额计入损益; 以及
- 继续确认原租赁相关的租赁负债, 反映应付原出租人的租赁付款额。

在转租赁期内, 公司L确认转租赁的利息收入和原租赁的利息费用。

**转租赁期间长于原租赁剩余期间是否触发对原租赁的重新评估?**

是。双方可能签订以下转租赁合同, 即转租赁的不可撤销期间或转租赁的租赁期(即包括一个或多个可选期间) 超过原租赁的租赁期。由于签订转租赁合同是中间出租人控制范围内的重大事件, 因此应重新评估原租赁的租赁期。这将导致原租赁的租赁期等于或长于转租赁的租赁期。如果这反映了原租赁期的变化, 则将触发对中间出租人在原租赁下负债的重新计量。

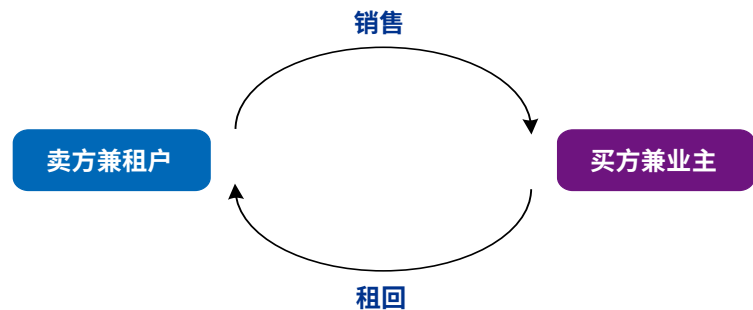
9

售后租回交易

根据《国际财务报告准则第16号》对资产转让“不属于销售”的指引，对于部分售后租回交易，出租人和承租人均应将其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，企业（卖方兼承租人）将标的资产转让给其他企业（买方兼出租人），并从买方兼出租人处租回该项资产。



为了确定如何对售后租回交易进行会计处理，企业首先应考虑，标的资产从卖方兼承租人向买方兼出租人的初始转让是否属于销售。企业应用《国际财务报告准则第15号》确定是否发生销售。该评估将确定卖方兼承租人和买方兼出租人的会计处理，具体如下所示。

	承租人(卖方)	出租人(买方)
对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，对售后租回应用承租人会计模式。[*] - 按原账面金额的保留部分（即成本）计量使用权资产。[*] - 仅确认与转让至出租人的权利相关的利得或损失金额。[*] 	<ul style="list-style-type: none"> - 确认标的资产，对售后租回应用出租人会计模式。[*]
对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。 - 根据《国际财务报告准则第9号》，将从买方兼出租人收取的金额确认为金融负债。 	<ul style="list-style-type: none"> - 不确认标的资产。 - 根据《国际财务报告准则第9号》，将转移给卖方兼承租人的金额确认为金融资产。

^{*} 如果销售不按公允价值进行或租赁付款额非市场价，则应进行调整。但是，企业无需同时评估这两种情况，只需评估更“容易确定”的那一种情况。

IFRS 16.IE11

**示例46 – 资产转让属于销售的售后租回交易**

公司C以1,000,000现金的价格向公司D出售一栋办公楼。交易前夕,该办公楼按成本500,000计量。同时公司C与公司D签订为期15年的办公楼使用权合同,每年末支付80,000。根据《国际财务报告准则第15号》,办公楼的转让符合销售条件。

出售日办公楼的公允价值为900,000。由于出售办公楼的对价不是公允价值,公司C和公司D作出调整,以公允价值确认交易。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。承租人的增量借款利率为每年5.0%。按照5.0%的年折现率折现,年付款额的现值为830,400,其中100,000与额外融资费用相关,730,400与租赁相关,相当于15年内每年融资还款和租赁付款额分别为9,634和70,366。

卖方兼承租人角度

公司C将该交易确认如下。

- 公司C按通过租回办公楼保留的使用权资产占之前办公楼账面金额的比例计量使用权资产,即405,778 ($730,400 / 900,000 \times 500,000$)。
- 出售该建筑物的总利得为400,000 ($900,000 - 500,000$),其中:
 - 324,622 ($730,400 / 900,000 \times 400,000$) 涉及公司C保留的办公楼使用权;
 - 75,378 ($(900,000 - 730,400) / 900,000 \times 400,000$) 涉及转让给公司D的权利。
- 公司C仅确认与转让给公司D的权利有关的出售利得部分,即75,378。

租赁期开始日，公司C作出以下会计分录。

	借方	贷方
现金	1,000,000	
使用权资产	405,778	
建筑物		500,000
金融负债		830,400
售后租回利得		75,378
确认售后租回		

买方兼出租人角度

租赁期开始日，公司D作出以下会计分录。

	借方	贷方
建筑物	900,000	
金融资产	100,000	
现金		1,000,000
确认资产购买		



买方兼出租人如何评估交易是否符合售后租回会计处理的条件？

买方兼出租人评估转让部分是否符合《国际财务报告准则第15号》中关于确定履约义务何时完成的规定。换言之，买方兼出租人评估卖方兼承租人是否已转让对该不动产的控制权。这一评估是从卖方兼承租人的角度作出。

对于如何作出该评估，《国际财务报告准则第16号》未提供具体或补充指引。交易双方应用《国际财务报告准则第15号》的指引。

评估结果明确的情况 — 回购选择权

在某些情况下，转让部分明显不符合这一标准，因此该交易应作为融资交易进行会计处理。

例如，有些交易包含买入期权，卖方兼承租人可以依据买入期权选择回购该不动产。这种选择权通常不符合按照《国际财务报告准则第15号》对出售进行会计处理，因为存在买入期权意味着卖方兼承租人保留了对该不动产的控制权。因此不适用售后租回会计处理，双方应将该交易作为融资交易进行会计处理。

评估结果不太明确的情况

如果不存在实质性买入期权或其他通常不符合转让部分为出售的特征，则评估会计处理方法是否恰当需要运用判断。

例如，售后租回是否被买方兼出租人分类为融资租赁或经营租赁本身并不决定转让部分是否符合出售条件。如果售后租回分类为融资租赁，租赁准则并不排除转让属于销售的可能性，即《国际财务报告准则第16号》不禁止售后融资租赁回的会计处理。但是根据我们的经验，对于这种情况，只有在罕见的情形下转让才符合销售条件。



对于付款额可变的售后租回交易，企业应如何进行会计处理？

IFRS 16.100, IU 06-20

卖方兼承租人

在某些情况下，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情况的可变租赁付款额，从而导致一个问题，即卖方兼承租人如何计量售后租回产生的使用权资产，并确定交易日应予确认的利得或损失金额。

国际财务报告准则解释委员会收到一项请求，要求从卖方兼承租人角度解决这一问题。解释委员会发布一项议程决议，指出使用权资产应按标的资产之前账面金额的某一比例计量，以反映租回下保留的权利。解释委员会还说明应如何确定与转让给买方兼出租人的权利有关的利得或损失。在交易日确认的负债初始计量取决于使用权资产的计量方式。

解释委员会建议理事会讨论如何对租赁负债进行后续计量。理事会于2020年11月发布修订《国际财务报告准则第16号》的征求意见稿，拟增加售后租回交易的后续计量要求。

买方兼出租人

解释委员会的议程决议和理事会的征求意见稿没有涉及在该等情况下买方兼出租人的会计处理问题。买方兼出租人应用《国际财务报告准则第16号》的指引，根据适用准则确认资产的购买，并根据租赁准则的出租人会计要求对租赁进行会计处理。

如果售后租回为经营租赁，则出租人按直线法或其他系统性方法确认租赁付款额。可变租赁付款额作为收入计入损益，在可变付款额所依据的事实和情况发生变化的期间确认。

如果租回为融资租赁，则出租人根据《国际财务报告准则第16号》的指引确认租赁的投资净额。

附录一：示例一览表

标题	章节
示例1 – 实质固定租赁付款额：最低租赁付款额	2.2.2
示例2 – 不取决于指数或比率的可变租赁付款额	2.2.2
示例3 – 取决于指数的可变租赁付款额	2.2.2
示例4 – 余值担保	2.2.2
示例5 – 租赁负债：后续计量	2.4.1
示例6 – 租赁负债：与指数挂钩的可变付款额变化	2.4.2
示例7 – 使用权资产：折旧期间	2.5.2
示例8 – 使用权资产减值	2.5.3
示例9 – 确认豁免：短期租赁	2.6.1
示例10 – 确认豁免：低价值资产	2.6.2
示例11 – 租赁分类	3.2
示例12 – 已识别资产：部分产能不属于已识别资产	4.2.2
示例13 – 已识别资产：部分产能为已识别资产	4.2.2
示例14 – 已识别资产：实质性替换权	4.2.3
示例15 – 已识别资产：无实质性替换权	4.2.3
示例16 – 供应方的替换权不适用于整个使用期	4.2.3
示例17 – 经济利益：主要产品和副产品	4.3
示例18 – 转租赁	4.3
示例19 – 共享经济利益	4.3
示例20 – 主导资产使用的权利：决定获取产出	4.4.1
示例21 – 主导资产使用的权利：使用方式和使用目的	4.4.2
示例22 – 主导资产使用的权利：预先确定决策	4.4.3
示例23 – 主导资产使用的权利：预先确定决策：客户设计资产	4.4.3
示例24 – 保护性权利：使用权范围	4.4.4
示例25 – 多个租赁组成部分：满足分拆标准	5.2
示例26 – 多个租赁组成部分：土地和建筑物：不满足分拆标准	5.2
示例27 – 非租赁组成部分：公共区域维护	5.3
示例28 – 应用实务简化处理合并租赁组成部分和非租赁组成部分	5.3

标题	章节
示例29 – 承租人对租赁组成部分和非租赁组成部分的会计处理	5.4.2
示例30 – 出租人分摊对价:可观察单独售价和估计单独售价	5.4.3
示例31 – 承租人分摊对价:可变付款额分摊至所有组成部分	5.5
示例32 – 终止权对可强制执行期间的的影响	6.3
示例33 – 承租人续租选择权:合理确定将续租	6.4
示例34 – 承租人续租选择权:不能合理确定将续租	6.4
示例35 – 终止租赁选择权:惩罚不重大	6.5
示例36 – 无明确期限	6.5
示例37 – 承租人续租选择权:重新评估是否合理确定将行使	6.6
示例38 – 不可撤销期间发生变化之日	6.6
示例39 – 租赁修改:作为一项单独的租赁	7.2.2
示例40 – 租赁修改:不作为一项单独的租赁:延长租赁期	7.2.3
示例41 – 租赁修改:不作为一项单独的租赁:缩小范围和减少对价	7.2.3
示例42 – 租赁修改:经营租赁	7.3.2
示例43 – 租赁修改:作为一项单独的租赁	7.3.3
示例44 – 租赁修改:不作为一项单独的租赁:租赁原本会被分类为经营租赁	7.3.3
示例45 – 转租赁分类为融资租赁	8
示例46 – 资产转让属于销售的售后租回交易	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)
查看毕马威发布的有关国际财务报告准则的所有资讯



IFRS app
(国际财务报告准则应用程序)
将此应用程序下载到iOS或Android设备




KPMG IFRS on LinkedIn
(KPMG IFRS的领英账号)
关注我们并与您的联系人分享专业见解



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运用国际财务报告准则



COVID-19 financial reporting resource centre
(新冠疫情财务报告资源中心)

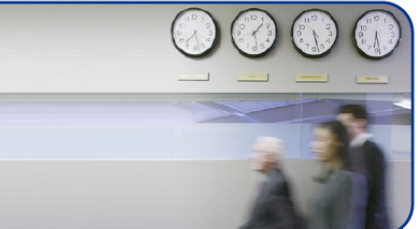


报告

Guides to financial statements
(《财务报表指南》)
披露范本及披露资料一览表



新生效的准则
使用我们的网页工具创建定制化的列表



促进财务报告更好地沟通



可持续性报告



应用手册

每股收益



公允价值计量



国际财务报告准则
与美国公认会计原则
(US GAAP)之
比较



租赁



收入



股份支付



更多指引与深度剖析

企业合并与合并
报表



汇总财务报表和/
或剥离财务报表



保险合同



银行间同业拆借利率
(IBOR) 改革



金融工具



银行业



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。

本刊物考虑了国际会计准则理事会在2016年1月发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*) 及2020年5月和2021年3月发布的修订的具体要求。

本刊物的内容参考了《国际财务报告准则第16号》以及截至2021年3月31日已发布的部分其他现行准则。

企业需要作进一步分析和诠释,以结合自身实际情况、环境和各项交易的具体情况来考虑上述准则的影响。本刊物所载信息是根据毕马威国际准则小组的观察结果所编写,并且这些观察结果可能发生变化。因此,不论是本刊物还是毕马威发布的其他刊物,均不能代替参考准则或解释指引的原文。

鸣谢

我们谨此向毕马威国际准则小组的现任和前任成员表示衷心感谢,他们是本刊物的主要作者Anushree Agrawal、Sashank Gopalswani、Ed Haygarth、Sylvie Leger、Mostafa Mouit、Brian O'Donovan和Sinead Slattery。

我们还要感谢毕马威国际财务报告准则租赁专题全球领导小组成员对本刊物的贡献:

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:《国际财务报告准则第16号》综述:租赁会计新常态

刊物编号:137395

发布日期:2021年3月

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有,不得转载。

© 2021 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting”(“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。