



租赁 付款额

哪些项目应纳入租赁负债？

《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)



2017年11月

kpmg.com/ifrs

目录

确定租赁负债	1
1 概览	2
1.1 概要	2
1.2 主要影响	3
2 租赁付款额	4
2.1 承租人应将哪些项目纳入租赁负债？	4
2.1.1 租赁付款额的种类	5
2.1.2 余值担保	5
2.1.3 续租、终止和购买选择权	7
2.2 出租人考虑事项	10
3 取决于指数或比率的付款额	12
3.1 概述	12
3.1.1 租赁负债的初始计量	12
3.1.2 租赁负债的重新评估	12
3.2 取决于指数的付款额	13
3.3 取决于比率的付款额	17
3.4 出租人考虑事项	20
4 固定与可变付款额	21
4.1 取决于销售或使用的付款额	21
4.2 实质固定付款额	25
4.3 可变付款额转变为固定付款额	28
4.4 出租人考虑事项	30
5 租赁和非租赁组成部分	31
5.1 租赁和非租赁组成部分	31
5.2 保险	34
5.3 合并租赁与非租赁组成部分	34
6 其他复杂情况	37
6.1 “孰高”和“孰低”条款	37
6.2 重新评估续租、终止和购买选择权	42
6.3 出租人的卖出选择权	48
6.4 过渡考虑事项	49
6.4.1 概述	49
6.4.2 追溯法	50
6.4.3 经修订的追溯法	52
附录 1:《国际财务报告准则第16号》概览	55
附录 2:租赁付款额概览	56
关于本刊物	57
鸣谢	57
其他前沿资讯及资料	58

确定租赁负债

《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)要求承租人将大部分租赁记入资产负债表内。相关租赁负债按照租赁付款额的现值计量。但是,在初始和后续计量中,哪些租赁付款额应纳入租赁负债?

这一问题的答案将决定新准则对承租人的影响程度。在很多方面,新准则的要求较为宽松:例如,承租人无需对取决于销售、使用情况或通货膨胀的未来付款额进行预测。但在一些重要方面,新准则的具体规定与现行实务存在差异。

一个重要区别是,某些租赁付款额应在整个租赁期限内重新评估,相关租赁负债也随之调整。这将为资产负债表引入新的波动性。此外,这还将要求企业建立新的系统和流程,以确定经调整的租赁付款额,并重新计算租赁负债。

与承租人相比,新准则对出租人的影响较小。出租人应重点关注,如何将对价分摊至合同内的多个组成部分,以确定租赁付款额。尽管该事项有时仅与披露有关,但这些披露信息可能对某些出租人较为敏感。

本刊物重点讲述如何在初始和后续期间确定租赁付款额。我们希望本刊物能为您准备执行新准则有所帮助。

Kimber Bascom

Ramon Jubels

Sylvie Leger

Brian O'Donovan

毕马威国际财务报告准则租赁准则全球领导小组

毕马威国际财务报告小组

1

概览

1.1

概要

哪些项目应纳入租赁负债

IFRS 16.26

在租赁期开始日,承租人以当日尚未支付的租赁付款额的现值来计量租赁负债。

IFRS 16.27

应纳入租赁付款额的项目包括:

- 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;
- 余值担保下预计承租人应支付的金额;
- 承租人可以合理确定将会行使的购买选择权的行权价;以及
- 为终止租赁而支付的款项,除非可合理确定不会提前终止租赁。

哪些项目应排除在租赁负债之外

IFRS 16.12, 15, BC135

在实务中,租赁合同可能包含排除在租赁负债之外的付款额,例如:

- 非租赁组成部分,例如,为服务而支付的款项;以及
- 取决于销售或标的资产使用情况的可变租赁付款额。

承租人应对合同中的租赁组成部分和非租赁组成部分予以分拆,除非采用了准则第15段的简便实务操作方法,该方法允许不对这两部分进行分拆。

出租人角度

IFRS 16.A

在租赁付款额方面,出租人通常采用与承租人相同的指引,但是在定义上存在某些差异,且没有简便实务操作方法来合并租赁和非租赁组成部分。

过渡期考虑事项

IFRS 16.C5, C8

承租人在过渡时需要多少与租赁付款额有关的信息将取决于过渡方法。

- 若承租人追溯采用《国际财务报告准则第16号》,则必须就所有在列报的最早比较期间的期初已存在的租赁交易获取广泛的历史信息。
- 若承租人采用经修订的追溯法,则可以选择在过渡时仅使用与首次执行日的剩余租赁付款额有关的信息。

IFRS 16.C14, C18, BC289

除转租赁和售后租回外,出租人无需在过渡时作出任何调整。但是,出租人应从首次执行日开始按照新准则来核算各项租赁。

1.2

主要影响

识别所有租赁协议并提取租赁数据。承租人现在需要将大部分租赁记入资产负债表内。这可能需要大量努力识别租赁付款额应纳入租赁负债的所有租赁，并确定后续是否需要就租赁付款额的变化进行重新评估。

新的估计和判断。该项新准则引入了影响租赁负债计量的新的估计和判断。承租人在租赁期开始日确定该负债，并可能需要作进一步修订——例如，能否合理确定将行使某项选择权的评估结果，或者余值担保下预计应支付的金额是否发生了变化。这需要持续监控，并会增加财务报表的波动性。

资产负债表的波动性。由于必须在每个报告日重新评估某些重要估计和判断，该项新准则为承租人的总资产和总负债引入了波动性。这可能影响企业准确预测和预报经营业绩的能力，同时需要企业进行持续监控（参见 3.1.2 及第 6.2 节）。

合同条款和业务惯例的改变。为了尽量减少新准则的影响，一些企业可能希望重新考虑某些合同条款和业务惯例，例如，改变租赁协议的结构或定价，包括可变租赁付款额的类型以及在合同中包含选择权。因此，受新准则影响的很可能不仅是财务报告部门，还会包括资金、税务、法律、采购、房地产、预算、销售、内部审计和信息技术等部门。

新的系统和流程。为了获取遵循新要求所需的数据，企业可能需要对系统和流程进行改变。企业需要建立新的计算和审核流程，用于计量租赁期开始时的租赁负债，以及后续确定何时需要按照租赁付款额的变化而重新评估和重新计量相关租赁。

过渡考虑事项。企业应及早确定如何过渡至该项新准则。承租人在2019年所需信息的范围和程度，将取决于选定的过渡方法——例如，在经修订的追溯法下，企业无需历史信息，因为经营租赁的租赁负债是根据剩余租赁付款额计量，而融资租赁则按照《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17)下租赁负债的账面金额重新计量（参见 第6.4 节）。

与利益相关方慎重沟通。投资者和其他利益相关方都希望了解该项新准则对业务的影响。他们关心的问题可能包括：对财务业绩的影响、准则实施的成本，以及业务惯例可能需要作出哪些改变。

充分记录。企业需要记录，为确定在租赁期开始日以及重新评估时如何计量租赁负债而作出的判断、假设和估计。

2 租赁付款额

在新准则下,承租人需要就主要的租赁确认负债。识别应纳入负债的相关付款额是计量租赁负债的关键。

2.1

IFRS 16.26

承租人应将哪些项目纳入租赁负债?

在租赁期开始日,承租人以当日尚未支付的租赁付款额的现值来计量租赁负债。在仅包含固定租赁付款额的简单租赁中,计算过程较简洁明了。



例 1——固定租赁付款额将被纳入租赁负债

承租人 B 签订了一份为期五年的复印机租赁合同。租赁付款额为每年 10,000, 于每年末支付。

由于各年的租赁付款额为固定金额,因此, B 将这五笔年度付款额的现值计入租赁负债的初始计量中。

以 5% 为折现率 (按照 B 的增量借款利率确定), 租赁期开始日的租赁负债计算如下。

年度	租赁付款额	折现值
1	10,000	9,524
2	10,000	9,070
3	10,000	8,638
4	10,000	8,227
5	10,000	7,835
租赁期开始日的租赁负债		43,294

2.1.1

IFRS 16.27

租赁付款额的种类

纳入租赁负债计量的付款额包括：

- 余值担保下预计应支付的金额 (参见 2.1.2)；
- 承租人可以合理确定将会行使的购买标的资产选择权的行权价格 (参见 2.1.3)；
- 为终止租赁而支付的款项，除非可以合理确定不会提前终止租赁 (参见 2.1.3)；
- 取决于指数或比率的可变租赁付款额 (参见第3章)；以及
- 固定付款额 (包括实质固定付款额 (参见第4.2节))，扣除所有应收的租赁激励。

IFRS 16.15, BC135, BC168–BC169

与上述不同，下列付款额将被排除在租赁负债之外：

- 取决于销售或标的资产使用情况的可变租赁付款额 (参见第4.1节)；以及
- 非租赁组成部分的付款额，除非承租人选择合并租赁组成部分和非租赁组成部分 (参见第5章)。

2.1.2

IFRS 16.A

余值担保

余值担保，是指向出租人提供的在租赁期结束时标的资产的价值 (或部分价值) 至少将为某指定金额的担保。该担保由与出租人无关的一方提供。

IFRS 16.27(c), 42–43

如果承租人提供了余值担保，则其租赁付款额应包含该担保下预计支付的金额。如果在余值担保下预计支付的金额发生变化，则承租人应按照不变的折现率重新计量租赁负债。



例 2——余值担保

承租人 Z 与出租人 L 签订了一项汽车租赁合。租赁期为五年。

此外，Z 与 L 就余值担保达成协议，即：如果汽车的公允价值在租赁期结束时低于 400，则 Z 应向 L 支付 400 与汽车公允价值之间的差额。

在租赁期开始时，Z 预计汽车在租赁期结束时的公允价值将为 400。因此，Z 在计算租赁负债时将余值担保的租赁付款额计为零。

之后，Z 对在租赁期结束时汽车的预计公允价值进行监测。如果汽车的预计公允价值低于 400，那么，Z 将把余值担保下预计应付的金额计入租赁负债，并使用不变的折现率来重新计量租赁负债。



毕马威见解——余值担保的会计处理是否发生变化？

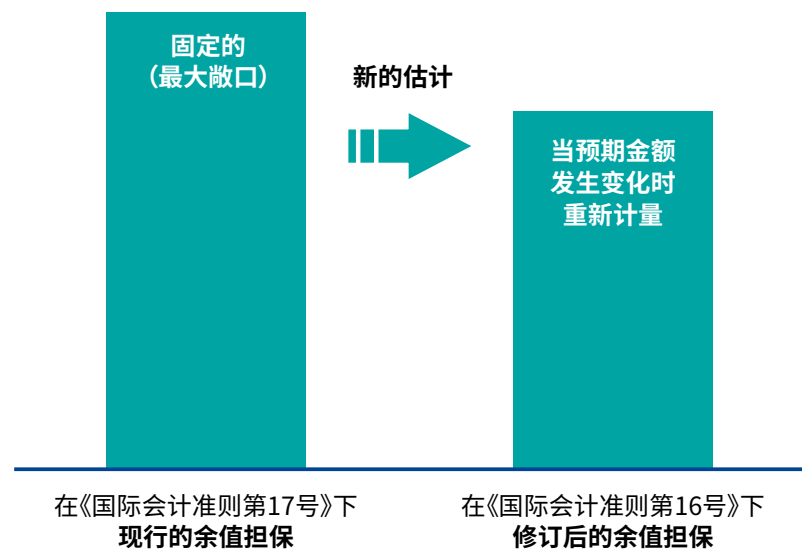
是的,与《国际会计准则第17号》相比,有两个重要差异。

首先,承租人纳入租赁负债中的金额不同。在《国际会计准则第17号》下,余值担保下可能应付的金额将纳入承租人的最低租赁付款额。但是,在《国际会计准则第17号》下纳入的金额是余值担保下的最大敞口,而不是预计应付的金额。

其次,承租人在余值担保下预计应付的金额发生变化时,应对租赁负债进行重新计量。《国际会计准则第17号》下并无这样的重新计量,因为承租人的租赁负债始终包含应付金额的最大值。

综上,这些差异意味着,新准则下租赁付款额所包含的与余值担保有关的金额通常低于《国际会计准则第17号》下的金额,但是,余值担保的存在会为承租人列报的总资产和总负债引入新的波动性。以上述例2中的情形为例,在《国际会计准则第17号》下,承租人Z无需考虑其在余值担保下预计应付的金额,而应将全部敞口400计入最低租赁付款额中。

承租人应审慎考虑还需要哪些额外流程,以确定和记录对预计应付金额所作的估计。承租人应在租赁期开始日和后续进行重新计量时考虑该事项。



IFRS 16.42(a)



毕马威见解——租赁中是否包含余值担保总是显而易见的吗?

不是,在某些情况下,承租人需要运用判断来确定一项租赁是否包含余值担保。这是因为一项租赁的某些特征可能在经济效果上起到余值担保的作用,但是以不同的方式来体现。考虑下列中的两项条款。

承租人Z租赁新车,租赁期通常为五年。Z同意就车辆的过度磨损向出租人进行赔偿。

租赁A	租赁B
<p>赔偿条款</p> <p>根据本条款, Z 将向出租人支付租赁期结束时车辆的实际售价与车龄五年“状况良好”的车辆价值(根据特定的余值标准来衡量)之间的差额。</p>	<p>赔偿条款</p> <p>根据本条款,如果车辆行驶里程超过车龄五年车辆的正常行驶里程(根据特定的余值标准来衡量), Z将以每英里固定的金额支付给出租人。</p>
<p>付款额类别</p> <p>该赔付为余值担保,因为承租人可能被要求支付的金额等于,实际销售价格与根据标准所确定的价值之间的差额。</p>	<p>付款额类别</p> <p>该赔付为可变租赁付款额,因为它不是对价值提供担保,而是取决于使用情况的付款额。</p>
<p>会计影响</p> <p>由于该赔付是一项余值担保,因此Z将预计应付的金额纳入租赁负债。</p> <p>如果预计应付的金额发生变化, Z 将重新计量租赁负债。</p>	<p>会计影响</p> <p>由于该赔付是取决于使用情况的可变付款额(参见第4.1节),因此Z将应付金额纳入租赁负债。</p> <p>相反, Z 应在负债发生的期间将应付金额确认为一项费用。</p>

2.1.3

IFRS 16.18–20, B37–B40

续租、终止和购买选择权

在租赁期开始日,承租人应确定其能否合理确定将行使延长租赁或购买标的资产的选择权,或不行使提前终止租赁的选择权。在确定该事项时,承租人应考虑产生行使或不行使某项选择权的经济动机的所有相关事实和情况。

IFRS 16.18, 27(d)-(e)

承租人按照本评估所用的方法来确定租赁付款额，具体如下。

- **续租选择权**:如果承租人可合理确定将行使续租选择权，则租赁负债应包含续租选择权所涵盖期间的相关租赁付款额。
- **终止选择权**:除非承租人可合理确定不会提前终止租赁，否则租赁期应反映提前终止的情况，且租赁负债的计量中应包含终止罚金。
- **购买选择权**:如果承租人可合理确定将行使购买标的资产的选择权，则租赁付款额中应包含购买选择权的行权价格。

IFRS 16.36(c), 40

如果承租人改变了对能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所作的评估，承租人应使用经修订的折现率来重新计量租赁负债。(参见第6.2节有关该重新评估的更多讨论。)



例 3——承租人购买选择权：在租赁期开始日评估能否合理确定将会行使

承租人 E 与出租人 R 签订了一份不可撤销的五年期租赁合同，以使用一台处于不断更新的科技领域的设备。虽然没有续租选择权，但是 E 可以选择在租赁结束时以 500 购买这台设备。

由于这台设备应用于不断更新的科技领域，这一领域变化迅速，因此租赁结束时该设备的公允价值可能出现大幅波动，估计范围从 400 至 900 不等。对本合同而言，不可撤销的五年期具有重要意义。这是因为，比如说，在五年租赁期内可能会有更新和 / 或更好的替代资产出现。

E 对租赁结束时其是否有行使购买选择权的经济动机作出全面评估，并最终认为不能合理确定将会这样做。该评估包括：E 针对租赁结束时该设备未来公允价值的重大波动性，以及在该租赁期间内可能出现更好替代资产的可能性所作的评估。

评估 E 是否合理确定将行使选择权可能涉及重大判断。较短的期限（例如，一年或两年）或不同的环境（例如，在历史上具有高度预测性的房地产市场中租赁房地产）都可能导致不同的结论。



例 4——承租人终止选择权：评估是否可合理确定不会行使

承租人 B 租入办公楼的一层楼，为期 10 年。

虽然没有续租选择权，但是 B 有权选择在第 5 年后提前终止租赁，并以相当于三个月的租金作为罚金。

每年的租赁付款额为固定金额 100,000。

IFRS 16.20-21

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

租赁期开始时的初始评估

在租赁期开始日, B 得出的结论是可以合理确定不会选择提前终止租赁,因此其租赁负债不包含终止罚金,且租赁期确定为 10 年。

在后续对是否会行使该选择权的确定性作重新评估

在第 4 年, B 出售了业务中的一个重要组成部分,并裁员 50%。

在第 4 年末,该地区有类似的办公楼符合 B 对于较少员工的需求,可以从第 6 年起租,年付款额为 55,000。B 预计员工的搬迁成本为 40,000。

B 得出结论,情况发生了重大的变化,是在自身可控范围内,并会影响是否仍然可以合理确定不会行使终止选择权。

为评估是否仍然可以合理确定不会提前终止租赁, B 比较了未来的现金流出,具体如下。

年度	现有租赁 ('000)	新租赁 ('000)
6	100	120*
7	100	55
8	100	55
9	100	55
10	100	55
合计	500	340

* 以年租金 (55) + 罚金 (25) + 搬迁成本 (40) = 120 确定。

B 对其现在是否有提前终止租赁的经济动机作出全面评估,包括考虑搬迁至较小办公区域所节约的成本。

由于搬迁至较小办公区域节约的成本远超提前终止的罚金,所以在第 4 年末, B 得出结论,不再可以合理确定在第 5 年末不会行使提前终止选择权。注意:在实务中, B 在进行该项评估时需要考虑货币时间价值。

B 将终止罚金 (25,000) 纳入租赁付款额,并确定剩余租赁期限已减少至一年。

B 使用经修订的折现率来重新计量租赁负债。重新计量租赁负债所产生的净差异将调整使用权资产。



毕马威见解——“合理确定”界限的会计影响发生了哪些变化？

新准则在评估续租、终止和购买选择权时保留了“合理确定”的界限。虽然该界限自《国际会计准则第17号》起已为人熟知，但新准则还是增加了具体的应用指引。

更重要的是，承租人得出可合理确定将行使某项选择权的结论后所产生的会计结果发生改变。在《国际会计准则第17号》下，该结论通常影响租赁分类的评估结果：

- 如果承租人可合理确定将会行使续租选择权，那么，该结论将使租赁期增加，租赁更有可能成为融资租赁；另外
- 如果承租人可合理确定将会行使购买选择权，那么，该结论本身就是判断租赁是融资租赁的一项指标。

在新准则下，该结论通常会影响到租赁负债的计量，因为租赁付款额的确定与承租人得出是否可合理确定将行使选择权的结论相一致。

另一个重要区别是，在《国际会计准则第17号》下，除非租赁条款和条件发生变化，否则承租人不会重新评估行使选择权的可能性。但在新准则下，如果发生影响原评估结果且在承租人可控范围内的重大事件或重大情况变化，承租人需要重新评估其是否可合理确定将行使某项选择权（参见第6.2节）。

重新计量租赁负债的新要求将为财务报表内的总资产和总负债引入新的波动性。承租人将需要制定新的流程以持续监控这些选择权，并在每一报告日记录评估结果。

2.2

出租人考虑事项

与现在将按照新准则采用单一租赁会计模式的承租人不同，出租人仍将按照《国际会计准则第17号》下存在的双重模式将租赁分类为融资租赁或经营租赁。出租人的租赁分类测试基本没有变化。

在融资租赁的租赁期开始时，出租人终止确认标的资产并确认应收融资租赁款。应收融资租赁款按照未来租赁付款额与出租人承担的未担保余值的现值之和来计量。

但是，准则对承租人和出租人作出的租赁付款额的定义不同。

IFRS 16.A, 15, 20-21, 27(c)-(e), 40, 70(c)-(e)

**毕马威见解——承租人与出租人在如何识别租赁付款额上有哪些主要区别？**

承租人与出租人在如何识别租赁付款额上的主要区别如下。

	承租人	出租人
余值担保	租赁付款额应包含在提供给出租人的余值担保下预计应付的金额。	租赁付款额应包含：由承租人、与承租人有关的一方或具有经济能力履行担保义务的、与出租人无关的第三方提供的余值担保。
非租赁组成部分	如果承租人使用新准则第15段中的简便实务操作方法，即不分拆非租赁组成部分，则租赁付款额应包含分摊至非租赁部分的相关付款额。	租赁付款额中不包含分摊至非租赁组成部分的付款额。
对初始评估结果作重新评估	两者按照相同的指引来评估是否可合理确定将会行使延长租赁或购买标的资产的选择权，或不会行使终止租赁的选择权。 但是，与承租人不同的是，出租人不对租赁期和购买选择权的初始评估进行重新评估。	

国际会计准则理事会 (IASB) 指出，多数相关方并不认为承租人与出租人的会计处理不对称是个亟需解决的事项。该理事会在准则完成阶段已认识到上述不一致性。其风险在于，这些不一致性可能导致企业在较为复杂的协议安排中有人为操纵的机会。

3 取决于指数或比率的付款额

在新准则下,承租人和出租人不会为计算租赁资产和租赁负债而估计一项指数或比率的未来数值。

3.1

3.1.1

IFRS 16.27(b)

IFRS 16.28

3.1.2

IFRS 16.36(c), 39

IFRS 16.42(b), 43, B42

概述

租赁负债的初始计量

取决于一项指数或比率的¹可变租赁付款额,应当根据租赁期开始日的指数或比率计入租赁负债的初始计量。

该方法适用于:例如,与消费者物价指数(CPI)挂钩的付款额、与基准利率(例如,伦敦银行同业拆借利率(LIBOR))挂钩的付款额,或者随市场租金率的变化而调整的付款额等。

租赁负债的重新评估

在租赁期开始日后,承租人必须重新计量租赁负债以反映因指数或比率变动而产生的租赁付款额的变动。重新计量的结果通常对应调整使用权资产。

承租人通过对修订后的租赁付款额进行折现以重新评估租赁负债,具体情形如下。

承租人重新计量租赁负债时使用修订后的租赁付款额和.....

不变的折现率,具体情况是:

- 未来租赁付款额由于市场比率(例如,基于市场租金调查)或用于确定租赁付款额的指数或比率*的变动而变动;或者
- 付款额的可变性得以消除,从而成为实质固定付款额。

修订后的折现率,具体情况是:

- 未来租赁付款额由于浮动利率的变动而变动。

* 浮动利率的变动除外。

**毕马威见解——该会计方法是否导致实务上的变化？**

是的,对多数公司而言,新准则对取决于一项指数或比率付款额的会计处理将导致实务上的改变。在《国际会计准则第17号》下,通常的做法是将这些付款额作为或有租金,并在发生的当期予以确认。

只要租赁付款额始终基于当前信息,则新方法较易应用。例如,准则不要求承租人预测一项指数或比率的未来数值。但是,因指数或比率的数值变化而重新计量租赁负债的要求将为资产负债表内的总资产和总负债带来新的波动性,并引发系统方面的难题和挑战。

3.2

*IFRS 16.27(b)**IFRS 16.42(b), 43*

取决于指数的付款额

在租赁期开始时,取决于指数的可变租赁付款额应使用租赁期开始日的指数进行计量。

当未来租赁付款额因一项指数(或比率)变动而发生变动时,承租人使用不变的折现率来重新计量该负债。

**例 5——取决于指数的付款额***IFRS 16.27–28, 39, 42(b), 43, IE6*

公司 Y 租赁了一栋办公楼。租赁期为五年,初始年租金为 250 万元。款项于每年年末支付。租金于每年复核,并随着消费者物价指数的变化而增长。折现率为 5%。

租赁负债的初始计量

为计量租赁期开始时的租赁负债,公司 Y 假设每年的租金均为 250 万元。

年度	租赁付款额 ('000)	折现值 ('000)
1	2,500	2,381
2	2,500	2,268
3	2,500	2,160
4	2,500	2,057
5	2,500	1,959
租赁期开始日的租赁负债		10,825

租赁负债的后续重新评估

第1年内,消费者物价指数由100上涨至105(即过去12个月的通货膨胀率为5%)。

由于未来租赁付款额因用于确定租赁付款额的消费者物价指数的变动而发生变动,因此,Y需要重新计量租赁负债。

第1年末,Y计算出第2年的租赁付款额约为260万(250万×(105/100))。

因此,Y重新计算租赁负债如下。租赁负债的后续重新计量将对应调整使用权资产。

年度	租赁付款额 ('000)	折现值 ('000)
2	2,625	2,500
3	2,625	2,381
4	2,625	2,268
5	2,625	2,160
第1年末的租赁负债		9,309

例6——租赁负债的摊销以及与指数挂钩的付款额的变动

承租人Y与出租人L签订了一份为期五年的零售建筑物租赁合同,于1月1日开始。Y于每年末支付155。

Y的增量借款利率是5.9%。此外,租赁合同规定,每年的租赁付款额将基于上年度消费者物价指数的增长而上涨。

在租赁期开始日,上年度的消费者物价指数为120,租赁负债为655(基于每年付款额155,以5.9%折现得出)。

假设初始直接费用为零,且不存在租赁激励、预付款或复原成本。Y于第1年编制以下分录。

	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>		

	借方	贷方
折旧费用 (655 / 5)	131	
使用权资产		131
利息费用 (655 x 5.9%)	39	
租赁负债 (155 - 39)	116	
现金 (第1年的付款额)		155
<i>确认第1年的付款额和费用</i>		

第 1 年末租赁负债的后续重新评估

在第1年末, 消费者物价指数上涨至125。Y 计算了第 2 年及以后经修订的付款额, 并按照消费者物价指数的变动进行调整, 结果为 161 (155 x 125/120)。

由于租赁付款额是取决于指数的可变付款额, 因此Y 使用不变的折现率根据该变动来调整租赁负债。

调整额是将在剩余四年租赁期内原租赁付款额 (155) 与重新评估后的付款额 (161) 之间的差额, 按照 5.9% 的原折现率进行折现计算得出。

	借方	贷方
使用权资产	21	
租赁负债		21
<i>在第1年末确认重新计量的结果</i>		



毕马威见解——租赁付款额通常取决于哪些类型的指数？

在实务中, 租赁协议经常包含一项以公开发布的指数为基础定期评估租金的条款。这些条款规定, 按照通货膨胀指标和其他因素的变动来调整约定的租赁付款额。

常见的指数包括以下各项。

- 消费者物价指数 (CPI)
- 生产者价格指数 (PPIs)
- 零售价格指数 (RPIs)
- 房价指数
- 平均收益指数



毕马威见解——何时适用该指引？

上述指引仅适用于租赁付款额取决于指数的未来（即不确定）水平的情况。它不适用于为反映指数的预期变化而固定上涨的租赁付款额。

考虑以下两个不同的租金调整条款。

租赁A	租赁B
<p>租金调整条款</p> <p>第1年的租金是100。租金在每年末进行调整，以反映过去几个月的零售价格指数变化。过去三年中的年均通货膨胀率为5%。</p>	<p>租金调整条款</p> <p>第1年的租金是100。后续每年的租金上涨5%。该涨幅旨在弥补出租人因零售价格指数的预期变化而发生的损失，因为过去三年中的年均通货膨胀率为5%。</p>
<p>付款额的种类</p> <p>该租金取决于一项指数，即零售价格指数的未来数值。在租赁期开始时，承租人将每年100的租赁付款额纳入租赁负债。在第1年末，承租人重新计量租赁负债，以便按照当时的零售价格指数水平将未来的租赁付款额纳入租赁负债。</p>	<p>付款额的种类</p> <p>该租金是固定的，而不取决于零售价格指数的未来数值。在租赁期开始时，承租人按照固定的5%逐年上升幅度将租赁付款额（即100、105、110、116等）纳入租赁负债。该租赁付款额不存在要求承租人重新计量租赁负债的未来变化。</p>



毕马威见解——租金评估机制包含嵌入衍生工具时应如何处理？

根据国际财务报告准则，如果租赁中包含被视为与主租赁合同不紧密相关的嵌入衍生工具，则该嵌入衍生工具必须按照《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9) 的要求进行分拆与核算。这是因为，尽管《国际财务报告准则第16号》对可能符合衍生工具定义的租赁特征（如选择权）作出要求，但新准则在制定时并未考虑衍生工具的会计处理。

例如，如果一份租赁协议包含随消费者物价指数变动的双倍数值进行调整的可变租赁付款额，则应按照《国际财务报告准则第9号》进行分拆与核算，因为该特征被认为带有杠杆作用。

IFRS 16.BC81

反之,如果符合以下条件,则嵌入在租赁合同中与通货膨胀指数有关的衍生工具可被认为与租赁紧密相关:

- 该指数与租赁资产运营所在国家的通货膨胀率有关;并且
- 该特征不带有杠杆作用。

在此情况下,该特征不予分拆,而是将全部付款额按照《国际财务报告准则第16号》进行核算。

3.3

IFRS 16.27(b), 39, 42(b)

IFRS 16.42(b), 43

取决于比率的付款额

与取决于指数的付款额一样,取决于比率的可变租赁付款额应使用租赁期开始日的比率进行初始计量。

当可变租赁付款额因相关比率(如伦敦银行同业拆借利率)的变动而变动时,需要对租赁负债进行后续重新计量。

当未来租赁付款额因比率的变动而变动时(浮动利率除外),承租人使用不变的折现率重新计量该负债。

在浮动利率情况下,承租人将按照利率变动相应地修订折现率。



例 7——取决于比率的付款额:初始计量和后续重新计量

承租人 C 签订了一份五年期汽车租赁合。租赁付款额于每年初支付,并按照以下方式确定。

- 折现率为 5%。
- 在租赁期开始时,伦敦银行同业拆借利率为 2%。
- 资产的初始公允价值为 10,000。
- 第 1 至第 4 年,每年的租赁付款额确定为伦敦银行同业拆借利率 x 10,000, 基于付款当日的伦敦银行同业拆借利率。
- 第 5 年的付款额确定为 (伦敦银行同业拆借利率 x 10,000) + 10,000。

租赁负债的初始计量

在租赁期开始时,C 确定租赁负债如下。

- 在第 5 年支付的 10,000 是固定付款额,因此被包含在内。
- 第 1 至第 5 年的付款额按照伦敦银行同业拆借利率 x 10,000 计算,是取决于比率的可变租赁付款额,因此也被包含在内。

在租赁期开始时, C 支付第 1 年的款项, 然后按以下方式计算租赁负债和使用权资产。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
1	8,936	-	447	9,383	9,136	(1,827)	7,309
2	9,383	(200)	459	9,642	7,309	(1,827)	5,482
3	9,642	(200)	472	9,914	5,482	(1,827)	3,655
4	9,914	(200)	486	10,200	3,655	(1,827)	1,828
5	10,200	(10,200)	-	-	1,828	(1,828)	-

在租赁期开始时, C 编制以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	9,136	
租赁负债		8,936
现金		200
<i>在租赁期开始日确认租赁</i>		

在第 1 年末, C 编制以下分录。

	借方	贷方
折旧费用 (9,136 / 5)	1,827	
使用权资产		1,827
利息费用 (8,936 x 5%)	447	
租赁负债		447
<i>确认第1年的折旧和利息费用</i>		

在第 2 年初, 伦敦银行同业拆借利率升至 2.5%。B 使用经修订的折现率 4.5%, 重新计量租赁负债和使用权资产, 并支付第 2 年款项。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
2	9,700	(250)	425	9,875	7,626*	(1,907)	5,719
3	9,875	(250)	433	10,058	5,719	(1,907)	3,812
4	10,058	(250)	442	10,250	3,812	(1,907)	1,905
5	10,250	(10,250)	-	-	1,905	(1,905)	-

* 该使用权资产以租赁期开始时的余额(9,136)减去第 1 年的折旧(1,827), 再加上租赁负债重新计量后的调整额(317)计量得出。

租赁负债的后续重新评估——第 2 年

由于租赁付款额是按付款当日的伦敦银行同业拆借利率来确定, 因此第 2 年的租赁付款额为 250 ($10,000 \times 2.5\%$)。C 在第 2 年编制以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	317	
租赁负债		317
<i>在第 2 年初重新计量租赁负债</i>		
折旧费用 (7,626 / 4)	1,907	
使用权资产		1,907
利息费用 ($9,450 \times 4.5\%$)	425	
租赁负债 (425 - 250)		175
现金 (第 2 年的付款额)		250
<i>确认第 2 年的付款额及折旧</i>		

租赁负债的后续重新评估——第 3 年

在第 3 年初, 伦敦银行同业拆借利率下降至 2.4%, C 的折现率修订为 5.1%。C 重新计量租赁负债和使用权资产, 并支付第 3 年款项。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
3	9,739	(240)	484	9,983	5,583	(1,861)	3,722
4	9,983	(240)	497	10,240	3,722	(1,861)	1,861
5	10,240	(10,240)	-	-	1,861	(1,861)	-

C 在第 3 年编制以下分录。

	借方	贷方
租赁负债	136	
使用权资产		136
<i>在第 3 年初重新计量租赁负债</i>		
折旧费用 (5,583 / 3)	1,861	
使用权资产		1,861
利息费用 (9,499 x 5.1%)	484	
租赁负债 (484 - 240)		244
现金 (第 3 年的付款额)		240
<i>确认第 3 年的付款额及费用</i>		

3.4

出租人考虑事项

承租人和出租人在识别取决于指数或比率的租赁付款额方面并无差异,但是,由于承租人和出租人的会计模式不同,因而他们的会计结果可能不同。

4

固定与可变付款额

除取决于指数或比率的可变付款额外，其他可变付款额均不纳入租赁负债，但实质固定付款额应始终被包含在内。

4.1

IFRS 16.BC168-BC169

取决于销售或使用的付款额

取决于销售或标的资产使用情况的可变租赁付款额被排除在租赁负债之外。这些付款额在发生当期计入损益。



例 8——取决于使用情况的付款额

承租人 B 签订了一份为期 15 年的风电场租赁合同。租赁付款额基于使用情况确定。

预测显示，在“预期情形”下的租赁付款额为每年 100 万，而历史气候数据表明，“极低情形”下的租赁付款额为每年 70 万。

为确定纳入租赁负债的付款额，B 考虑了以下事项。

- 租赁付款额是基于使用情况。
- 合同未要求最低租赁付款额等于“预期情形”下的租赁付款额。
- 同样，合同也未要求最低租赁付款额等于“极低情形”下的租赁付款额。

B 得出结论，尽管租赁付款额不大可能低于“极低情形”，但合同不包含任何不可避免的租赁付款额。因此，租赁负债计量为零。

例 9——取决于销售的可变付款额

公司X租赁了一家商店。每年的租赁付款额为该商店收入的1%。没有最低租赁付款额的要求。

B由于该项租赁仅含有不取决于指数或比率的可变租赁付款额,并没有不可避免的付款额,因此X在租赁期开始时将租赁负债计量为零。

例 10——不直接与销售成比例的可变付款额

公司X为一家新店租赁场地。以往,X的商店平均每月产生收入90万。

新店的月租赁付款额参考以下阶梯式销售目标而确定。

- 每月收入不高于600,000:0。
- 每月收入为600,001至100万:20,000。
- 每月收入为1,000,001至200万:25,000。
- 每月收入>200万:30,000。

举例说明,租赁付款额在下列情况中的金额如下。

每月收入	租赁付款额
500,000	-
800,000	20,000
2,100,000	30,000
5,000,000	30,000

X在评估上述可变租赁付款是否为实质固定付款额时,考虑以下事项。

- 租赁付款额存在真实的可变性。
- 租赁付款额可能每月不同的情况现实存在。
- 该付款结构安排为可变付款额,且日后不会转变为固定付款额。
- 如果收入低于600,000,则无需支付租赁款项。

X得出结论,尽管租赁付款额不直接与销售成比例(即不是按照销售额的百分比来确定),但租赁付款额仍然是可变的(即不存在实质固定的最低付款额)并取决于销售情况。即便存在历史平均值或类似基准,也不会产生固定的最低付款额。因此,X将每月的租赁付款额排除在租赁负债的计量外,并在租赁期开始时将租赁负债计量为零。

IFRS 16.B42, BC164

IFRS 16.27, 38, B42

 例 11——免费租用钢桶

公司 B 是一家啤酒生产商,通过可重复使用的钢桶将商品销售给客户。客户有义务将钢桶归还给B。

根据 B 与其客户(餐厅 R)之间的协议安排, B 向 R 免费提供钢桶。

作为回报, R 同意以下安排。

- R 每年购买的啤酒没有最低量限制。
- 啤酒的价格为 10/升。
- 历史数据显示, R 将每年购入约 25,000升啤酒,且每年购买量低于15,000升的可能性很小。

B 与 R 得出结论:

- 该合同包含钢桶的租赁;
- 啤酒的销售属于非租赁组成部分;并且
- 对价应分摊至租赁组成部分。

为确定该付款额应为可变付款额,还是实质固定付款额, B 和 R 作如下考虑。

- 尽管 R 每年购买超过15,000升的可能性显得很高,但租赁付款额仍然完全取决于业绩或使用情况,并且直接随之变动。
- 即使付款的可能性很高,基于销售或使用情况的可变租赁付款额仍被排除在租赁负债的计量之外。

因此, R 在租赁期开始时将租赁负债计量为零,并在交易发生时将分摊至租赁组成部分的金额计入损益。

R 有权选择短期租赁和低价值租赁的确认豁免。在实务中,这两项确认豁免都可能适用于啤酒桶的租赁;但是,在《国际财务报告准则第16号》下, R 仍可能被要求提供披露信息。B 不得适用相关确认豁免。

IFRS 16.27, 38, B42

**例 12——租赁付款额基于太阳能电站的产出**

公用事业公司 C 与电力公司 D 签订了一份为期 20 年的合同,以购买一个新的太阳能电站生产的电力。

C 和 D 作出的评估是该合同包含租赁。尽管没有最低购买要求, C 也无需向 D 支付固定的付款额,但是, C 需要以每个单位 10 的价格购买太阳能电站生产的全部电力。

C 注意到,太阳能电站每年极可能至少生产部分电力。但是, C 向 D 支付的全部款项将随着太阳能发电站的发电量而变化,即付款额完全可变。

因此, C 的结论是,在该合同中没有实质固定的租赁付款额。C 在付款实际发生时,在损益中确认支付给 D 的付款额。

**毕马威见解——承租人的租赁负债是否可能与其预计支付的金额有所不同?**

是的。如上所述,取决于除指数或比率之外变量的租赁付款额,不被纳入承租人的租赁负债,除非其符合“实质固定租赁付款额”的定义(参见第 4.2 节)。

如果基于承租人未来活动(即业绩或使用情况)的付款额可以避免,并且包含真实的可变性,那么将其归结为“实质固定的最低”租赁付款额并不恰当。这是因为,即使承租人极可能会支付“垫底”付款额,该付款额仍然取决于某种潜在可变性。识别实质最低付款额也会引发实务困难——例如,在潜在结果的分布中识别出可作为“实质上是固定”的临界点,以及确定如何应用重新评估指引。

因此,承租人预计支付的金额与租赁负债中确认的金额可能存在重大差异。



毕马威见解——未来我们将会看到更多含有可变租赁付款额的租赁吗？

新准则将众多可变租赁付款额排除在租赁负债之外，这导致有人猜测，承租人将试图重新商定租赁以将租赁付款额从固定改为可变，并由此降低列报的负债。

例如，假设承租人 X 目前每年支付固定的金额 10 万，并预计未来五年的年销售额为 1,000 万/年。从理论上讲，如果 X 修改租赁合同的条款，使未来的租赁付款额转变为可变，并以销售额的 1% 确定，那么 X 预计会支付相同的租赁付款额，但无需确认租赁负债。

第三方租赁

在实务中，重新商定租赁合同条款的过程可能并不简单直接。租赁付款额从固定改为可变将同时改变租赁的风险状况，并可能是重大改变。在上例中，出租人将承担与 X 的经营业绩波动有关的更大风险。出租人可能至少会向 X 寻求更高的回报才愿意接受该风险。某些出租人可能完全拒绝接受这一风险。

集团内租赁

如果承租人和出租人属于同一合并集团，则修订租赁条款的余地可能较大。在这种情况下，适当修改租赁条款可能会极大简化集团内租赁的会计处理，且对合并业绩没有影响。

4.2

IFRS 16.27(a), B42

实质固定付款额

承租人在租赁负债中纳入固定租赁付款额，包括实质固定租赁付款额。“实质固定付款额”是指在结构上安排为可变租赁付款额，但在实质上是不可避免的。例如：

- 只有某一事件发生时才必须支付的款项，而该事项不发生几乎不具有可能性；
- 承租人支付的款项组合不止一套，但其中只有一套是现实可行的；以及
- 承租人支付的多套款项组合均现实可行，但必须至少支付一套款项组合。

IFRS 16.38, B42(c)

**例 13——最低租赁付款额**

承租人 D 签订了一份为期五年的机器租赁合同。

合同列出的租赁付款额如下。

- 如果 D 在给定的月份内使用该机器,那么该月应付的金额为 2,000。
- 如果 D 在给定的月份内没有使用该机器,那么该月应付的金额为 1,000。

款项于年末支付。

D 考虑合同条款并指出,尽管租赁付款额中包含基于使用情况的可变性,而且在某些月份里 D 确实有可能不会使用该机器,但月付款额 1,000 是不可避免的。因此,这是实质固定付款额,将被纳入到租赁负债的计量中。

在租赁期开始时,使用 5% 的折现率,租赁负债计算如下。

年度	租赁付款额	折现值
1	12,000	11,429
2	12,000	10,884
3	12,000	10,366
4	12,000	9,872
5	12,000	9,402
租赁期开始日的租赁负债		51,953

在租赁期开始时, D 编制以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	51,953	
租赁负债		51,953
<i>在租赁期开始日确认租赁</i>		

由于项目延迟, D 仅在第 1 年的最后四个月使用了该机器。在该年末, D 编制以下分录。

	借方	贷方
折旧费用 (51,953 / 5)	10,391	
使用权资产		10,391

	借方	贷方
租赁费用	4,000	
利息费用 (51,953 x 5%)	2,598	
租赁负债 (12,000 - 2,598)	9,402	
现金 (第1年的付款额)		16,000
确认第1年的付款额和费用		

IFRS 16.B42(b)

例 14——不具有商业实质的最低租赁付款额

R 是一家知名的零售商，从公司 Q 处租入已成熟开发的零售场地开设一家商店。根据租赁条款，在正常工作时间内 R 必须经营该商店。R 不得将商店闲置或进行分租。

合同规定 R 应付的年租金为：

- 100，如果 R 在商店内没有发生销售；或者
- 100万，如果 R 在租赁期间发生了任何销售。

R 的结论是，该租赁包含每年100万的实质固定租赁付款额。R 指出，该金额不是取决于销售的可变付款额。这是因为，R 在商店内没有发生销售不具有现实可能性。R 是一家知名的零售商，并已同意在正常工作时间内经营该商店。

IFRS 16.B42(c)

例 15——在不可撤销的租赁期结束时有多种选择权

承租人 T 租入一台预计使用寿命为五年的机器。不可撤销的租赁期为三年。

在第三年末，T 必须：

- 以 200 购买该机器；或者
- 将租赁延长两年，并同意在每年末支付105。

T 在租赁期开始时作出评估，不能合理确定是否在第三年末会购买该机器，也不能合理确定是否会将租赁延长两年。

换言之，如果 T 分别考虑购买选择权和续约选择权，那么在租赁期开始时，购买选择权的行权价格与续租期内的应付租金都不会纳入到租赁负债中。

然而，T 得出结论该安排在第三年末包含一项实质固定付款额。这是因为，不论在何种选择权下，T 都必须进行付款。实质固定付款额的金额是，购买选择权的行权价格 (200) 的现值与续租期内年租金 (两笔支付各为105) 现值之间的较低者。

**毕马威见解——识别实质固定付款额时是否需要判断？**

在许多情况下，识别实质固定付款额较为简单直接。国际会计准则理事会认为，对于实质固定付款额的相关指引与《国际会计准则第17号》下的现行做法一致。

但是，有时需要作出判断。通过比较上述例13和例14可以看出这一点。每一示例中，都有一笔看似取决于销售或使用情况的付款额，但在后一个示例中付款额实质上是固定的。例14的显著特征是不具有真实的潜在可变性。例14中的结论较为明确；但是，当较低的租赁付款额对应较高的销售水平时（如例10所示），则需要判断。

4.3

IFRS 16.B42(a)(ii)

可变付款额转变为固定付款额

如果租赁付款额最初是可变的，但后来转变为固定，那么，它将在潜在可变性消除时作为实质固定付款额进行处理。因此，从那时起该付款额将被纳入租赁负债。

**例 16——付款金额在初始时未知，但在第 1 年末为部分固定**

承租人 B 签订了一份为期 20 年的机器租赁合同。租赁付款额于每年末支付，并按以下方式确定。

- 第 1 至 10 年：初始时未知，但会根据第 1 年下半年达到的产能于第 1 年末固定。
- 第 11 年及以后：可变，基于每加工一吨的固定价格。

该机器的产能在其安装并且已经运行一年之前尚不可知。

在这种情况下，租赁付款额可以进行如下分类。

- 第 1 年：租赁付款额是可变的，并根据下半年达到的产能确定。
- 第 2 至 10 年：租赁付款额将根据第 1 年下半年达到的实际产能转变为固定金额。
- 第 11 至 20 年：租赁付款额是可变的，并基于使用情况。

租赁负债的初始计量

在租赁期开始时,未来的租赁付款额尚不可知,B将租赁负债计量为零。B的折现率为5%。

转变为固定付款额时,租赁负债的后续计量

在第1年末,根据当年下半年达到的产能,租赁负债转变为固定每年2,000。使用不变的折现率,租赁负债计算如下。

年度	租赁付款额	折现值
2	2,000	1,905
3	2,000	1,814
4	2,000	1,728
5	2,000	1,645
6	2,000	1,567
7	2,000	1,492
8	2,000	1,421
9	2,000	1,354
10	2,000	1,289
第1年末的租赁负债		14,215

在第1年末,B编制以下分录记录租赁负债。

	借方	贷方
使用权资产	14,215	
租赁负债		14,215
<i>转变为固定付款额时确认租赁</i>		

租赁负债的后续计量——第2年

在第2年末,B编制以下分录。

	借方	贷方
折旧费用(14,215 / 19)	748	
使用权资产		748
<i>在剩余租赁期内确认使用权资产的折旧</i>		
利息费用(14,215 x 5%)	711	
租赁负债(2,000 - 711)	1,289	
现金(第2年的付款额)		2,000
<i>确认第2年的付款额及费用</i>		

4.4

出租人考虑事项

承租人和出租人在识别取决于指数或比率的租赁付款额方面并无差异,但是,由于承租人和出租人的会计模式不同,因而他们的会计结果可能不同。

一个主要的区别是,可变租赁付款额的存在可能影响到出租人的租赁分类。

IFRS 16.65



毕马威见解——可变付款额对出租人的租赁分类有何影响?

在新准则下,出租人沿用《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。

IFRS 16.63

与《国际会计准则第17号》相同,新准则包括一系列迹象,这些迹象单个或多个出现时通常导致租赁被分类为融资租赁——例如,如果租赁期占据标的大部分经济寿命。

IFRS 16.65

但是,如果一项租赁包含的租赁付款额大部分基于销售或使用情况(如上述例8和例12所示),则可能表明该项租赁应分类为经营租赁。这是因为,出租人通过租赁付款额的可变性,保留了与标的资产所有权有关的几乎全部风险和报酬。

5 租赁和非租赁组成部分

新的租赁准则和收入准则的共同要求将使企业更加关注对组成部分的识别——承租人和出租人均将受到影响。

5.1

IFRS 16.12, 15, BC135(b)

租赁和非租赁组成部分

在实务中，合同可能既包含租赁组成部分，又包含非租赁组成部分，例如，为服务而支付的款项。

新准则要求承租人将合同中的租赁组成部分和非租赁组成部分进行分拆，除非承租人选用简便实务操作方法不对这两者进行分拆（参见第5.3节），而将合同作为单一的租赁组成部分进行核算。

第一步：识别（多个）组成部分

IFRS 16.B32–B33

如果符合以下条件，承租人和出租人应将一项资产使用权视为单一的租赁组成部分：

- 承租人能够从单独使用该标的资产或将其与易于获取的其他资源一起使用中获益；以及
- 该资产既不高度依赖于合同中的其他资产，也不与合同中的其他资产高度关联。

若与租赁相关的管理工作或其他成本收费不向承租人转让商品或服务，则不会导致单独的组成部分。但是，它们构成总对价的一部分，承租人应将总对价分摊至已识别的组成部分。

第二步：核算（多个）组成部分

承租人角度

IFRS 16.13–14, 16, BC137

承租人根据租赁组成部分及合计非租赁组成部分的单独价格的相对比例，将合同中的对价分摊至各个已识别的组成部分，并按照适用的会计准则对非租赁组成部分进行会计处理。

承租人应根据出租人就类似组成部分向企业单独收取的价格，来确定租赁和非租赁组成部分的相对单独价格。

如果无法直接获得可观察的单独价格，承租人应最大化利用可观察的信息来估计组成部分的单独价格。

出租人角度

IFRS 16.17, BC135(a), BC136

如果一项合同包含一项租赁组成部分以及一项或多项额外的租赁或非租赁组成部分,则《国际财务报告准则第16号》要求出租人应始终按照《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15)所规定的方法来分摊合同中的对价。

下表概述了从两个角度对租赁和非租赁组成部分进行会计处理的流程。

	承租人	出租人
如果各组成部分有可观察的单独价格	除非已选用简便实务操作方法(见下文),否则应按照各组成部分的相对单独价格来分拆和分摊	始终按照《国际财务报告准则第15号》规定的方法(即在相对单独售价的基础上)进行分拆和分摊
如果部分或全部组成部分没有可观察的单独价格	最大化利用可观察的信息	
税项、财产保险和管理费用	不向承租人转让商品或服务的业务活动(或出租人的成本),不是合同中的组成部分	
简便实务操作方法:按照标的资产的类别选择会计政策	合并租赁及相关的所有非租赁组成部分,并将其作为租赁组成部分核算	不适用



例17——排除在租赁负债之外的非租赁组成部分

承租人 B 签订了一份为期五年的复印机租赁合同。

租赁付款额为每年10,000。合同还包含额外每年 500 的维护费用。

B 考量了合同约定的付款额,并将合同的服务组成部分(即维护费用)单独分拆出来作为一个非租赁组成部分。B 注意到,租赁和非租赁组成部分是在可观察价格的基础上,以其单独价格进行定价。

由于年度租赁付款额为固定金额,因此,B将五笔年度付款额(各10,000)的现值纳入租赁负债的初始计量。B 将维护费用排除在租赁负债之外,并在维护费用发生时确认为费用。

例18——承租人将对价分摊至租赁和非租赁组成部分

承租人 L 与出租人 M 签订了一份五年期合同，以使用一艘附带船员的船舶。

合同包括由 M 提供的维护服务。M 自行对船舶购买保险。每年的付款额为 20,000，其中 3,000 用于维护服务，500 用于保险费用。L 确定，若由第三方提供类似的维护服务和保险，费用分别为每年 2,000 和 500。L 亦能确定，若由第三方提供类似的船舶租赁但不包括船员，费用为每年 15,000，并且，通过使用成本加成计算，L 估计每年雇用船员的费用为 5,000。款项于每年末支付。

在这种情况下，L 确定：

- 维护服务可观察的单独价格为 2,000；
- 船员的估计单独价格为 5,000；
- 租赁的可观察的单独价格为 15,000；并且
- 保险费用并未向 L 转让商品或服务，因此不是单独的组成部分。

由此，L 对租赁的单独价格估计如下。

可观察的单独价格：维护	A	2,000
估计的单独价格：船员	B	5,000
可观察的单独价格：租赁	C	15,000
合计	$D = A + B + C$	22,000
租赁组成部分在可观察/估计的价格总额中占比	$E = C / D$	68%
将对价 (20,000) 分摊至租赁	$E \times 20,000$	13,636

使用 5% 的折现率，租赁期开始日的租赁负债计算如下。

年度	租赁付款额	折现值
1	13,636	12,987
2	13,636	12,368
3	13,636	11,779
4	13,636	11,218
5	13,636	10,684
租赁期开始日的租赁负债		59,036

5.2

IFRS 16.B32–B33

保险

租赁安排经常要求承租人支付某些与租赁资产有关的费用——例如，保险。如第 5.1 节所讨论的，这些款项的支付通常不会导致向承租人转让可明确区分的商品或服务——换言之，它们不是合同中的单独组成部分。

这些款项可以由承租人直接支付给第三方，也可以由承租人对出租人支付的款项进行补偿。

如果这些款项属于租赁付款额，承租人需要考虑具体的事实和情况，以确定它们是否应被纳入租赁负债。例如，如果这些付款额是可变付款额，并且会随着指数或比率以外的其他因素而变动，则应排除在租赁负债之外。



例19——保险费用的补偿

承租人 B 签订了一份为期五年的公寓租赁合同。

按照合同约定，B 有义务就与保险有关的费用向出租人进行补偿。在租赁期开始时，双方都已知晓保费的金额，但该金额并未在合同中列明。

此外，保险费用可能会随时间推移而变动——例如，出租人因另一家保险公司的保费较低而转投至另一家保险公司，或发生保费返还。

为确定保费是否应纳入租赁负债，B 考虑以下事项。

- 在租赁期开始时，保费在后续期间可能会发生变化。
- 保费不取决于一项指数或比率。

因此，B 得出的结论是，这部分款项属于可变租赁付款额，不应纳入租赁负债的计量。

5.3

IFRS 16.12, 15, B32–B33

合并租赁与非租赁组成部分

作为一种简便实务操作方法，承租人可以将租赁与非租赁组成部分合并起来，作为单一的租赁组成部分进行核算。承租人对于每个标的资产类别应一致地应用该选择，但该方法不适用于满足《国际财务报告准则第9号》第 4.3.3 段所述标准的嵌入衍生工具。

但是，即便承租人采用简便实务操作方法将多个租赁和非租赁组成部分作为单一的租赁组成部分，每一组成部分的性质（即，是固定的，还是随一项比率或指数而变动）保持不变。

例 20——如果租赁带有固定金额的租赁和非租赁组成部分

承租人 B 从出租人 R 处租入一间公寓，为期五年。租赁付款额为每年10,000，于年末支付。

合同还包含每年 500 的维护费用，且每年递增 5%。

为确定哪些款项应纳入租赁负债，B 考虑以下事项。

- 每年10,000 的租赁付款额是固定的。
- B 已选用简便实务操作方法，即合并租赁与非租赁组成部分。
- 维护费用是固定的(包括一个固定的涨幅)。

在租赁期开始时，B 按照剩余的五笔付款额的现值来计量租赁负债——假设每年仅有维护费用增加 5%。

使用5%的折现率，B 在开始时对租赁负债作如下计量。

年度	租赁付款额	折现值
1	10,500	10,000
2	10,525	9,546
3	10,551	9,114
4	10,579	8,703
5	10,608	8,312
租赁期开始日的租赁负债		45,675

与之相反，R 不可以合并租赁和维护组成部分；而应按照《国际财务报告准则第16号》的要求核算租赁组成部分，并按照《国际财务报告准则第15号》的要求核算维护服务。

实务中，这很可能属于经营租赁。这意味着 R 将在租赁期内将 B 应付的所有金额确认为收入。但是，R 需要分别披露租赁收入(按照《国际财务报告准则第16号》)及源自客户合同的收入(按照《国际财务报告准则第15号》)。

IFRS 16.15, BC135



毕马威见解——新准则将如何影响非租赁组成部分的会计核算？

新准则的目的是改变租赁的会计核算，而不是服务的会计核算。因此，除非采用简便实务操作方法，否则新准则仅适用于合同中的租赁组成部分。

国际会计准则理事会提供此项简便实务操作方法的目的是减少某些承租人的成本和复杂性，且不会造成重大的可比性问题。

另外，应用该简便实务操作方法可能影响承租人的费用列报。通常，非租赁组成部分属于待执行合同，相关费用作为经营费用，已计入息税折旧及摊销前利润（EBITDA）。

但是，如果将非租赁组成部分作为租赁的一部分进行会计处理，则相关费用应作为使用权资产的折旧和利息费用在损益中列示。由于这些金额不会计入息税折旧及摊销前利润，因此采用简便实务操作方法的结果之一是提高了息税折旧及摊销前利润。

6

其他复杂情况

在下述情境中,确定哪些租赁付款额应纳入租赁负债,还需要考虑额外的因素。

6.1

“孰高”和“孰低”条款

有些租赁合同可能规定,租赁付款额应定期以两个金额的“孰高”或“孰低”计算。通常,这些金额基于一项指数或比率。

尽管这两种付款条款被设计为可变付款额,但是,具有“孰高”条款的租赁可能实际上包含了一项实质固定付款额——因为可能存在承租人无法避免的最低付款额,租赁付款额的可变性可能仅存在于实际付款额会超过最低金额的程度。

另一方面,“孰低”条款一般不具有不可避免的金额,因此作为可变租赁付款额进行会计处理。

例 21——“孰高”条款

承租人X签订了一项为期十年的零售场地租赁合同。租赁付款额在每年初预先支付。

第一笔租赁付款额为50,000,之后每年的租赁付款额将按照过去12个月的消费者物价指数与5%孰高的涨幅而增长。

消费者物价指数在租赁开始时为100,在第1年结束时为107,即第1年的通货膨胀率为7%。X的折现率为4.5%。

在租赁期开始日

在租赁期开始时,X支付第1年的款项,并确定合同中包含实质固定最低付款额(每年5%的固定涨幅)。X将剩余九笔付款额(假设每年上涨5%)的现值纳入租赁负债,并按以下方式计量租赁负债和使用权资产。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
1	460,905	-	20,741	481,646	510,905	(51,091)	459,814
2	481,646	(52,500)	19,312	448,458	459,814	(51,091)	408,723
3	448,458	(55,125)	17,700	411,033	408,723	(51,091)	357,632
4	411,033	(57,881)	15,892	369,044	357,632	(51,091)	306,541
5	369,044	(60,775)	13,872	322,141	306,541	(51,091)	255,450
6	322,141	(63,814)	11,625	269,952	255,450	(51,091)	204,359
7	269,952	(67,005)	9,133	212,080	204,359	(51,091)	153,268
8	212,080	(70,355)	6,378	148,103	153,268	(51,091)	102,177
9	148,103	(73,873)	3,340	77,570	102,177	(51,091)	51,086
10	77,570	(77,570)	-	-	51,086	(51,086)	-

在租赁期开始时, X 编制以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	510,905	
租赁负债		460,905
现金		50,000
<i>在租赁期开始时确认租赁及第 1 年的预付款</i>		

IFRS 16.24(b)

在第 1 年内, X 编制以下分录。

	借方	贷方
折旧费用 (510,905 / 10)	51,091	
使用权资产		51,091
利息费用 (460,905 x 4.5%)	20,741	
租赁负债		20,741
<i>确认第 1 年的折旧和利息费用</i>		

第 2 年开始时进行后续重新计量

在第 2 年初, X 根据消费者物价指数 (7%) 和 5% 孰高的涨幅调整剩余租赁付款额。因此, X 将租赁付款额增加至 53,500 (50,000 x 107/100)。

确定的第 2 年付款额 (53,500) 成为新的基础付款额。为重新计量在第 2 年初的租赁负债, 新的基础付款额将在剩余租赁期限内以 5% (年度最低增长率) 增长。

使用不变的折现率, X 重新计量租赁负债和使用权资产如下。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
2	490,819	(53,500)	19,679	456,998	468,987	(52,110)	416,877
3	456,998	(56,175)	18,037	418,860	416,877	(52,110)	364,767
4	418,860	(58,984)	16,194	376,070	364,767	(52,110)	312,657
5	376,070	(61,933)	14,136	328,273	312,657	(52,110)	260,547
6	328,273	(65,030)	11,846	275,089	260,547	(52,110)	208,437
7	275,089	(68,281)	9,306	216,114	208,437	(52,110)	156,327
8	216,114	(71,695)	6,499	150,918	156,327	(52,110)	104,217
9	150,918	(75,280)	3,404	79,042	104,217	(52,110)	52,107
10	79,042	(79,042)	-	-	52,107	(52,107)	-

在第 2 年内, X 编制以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	9,173	
租赁负债		9,173
<i>在第 2 年初确认重新计量的租赁负债</i>		
折旧费用 (468,987 / 9)	52,110	
使用权资产		52,110
利息费用 (437,319 x 4.5%)	19,679	
租赁负债 (53,500 - 19,679)	33,821	
现金 (第 2 年的付款额)		53,500
<i>确认第 2 年的付款额及费用</i>		



例 22——“孰低”条款

承租人X签订了一项为期十年的零售场地租赁合同。租赁付款额在每年初预先支付。

第一笔租赁付款额为50,000, 之后的租赁付款额将每年按照过去12个月的消费者物价指数与5%孰低的涨幅而增长。

消费者物价指数在租赁开始时为100, 在第1年结束时为104, 即第1年的通货膨胀率为4%。X的折现率为5%。

在租赁期开始日

X以剩余九笔付款额(50,000)的现值来计算租赁负债。由于未来的消费者物价指数未知, 因此对剩余租赁期的金额不作调整。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
1	355,390	-	17,770	373,160	405,390	(40,539)	364,851
2	373,160	(50,000)	16,158	339,318	364,851	(40,539)	324,312
3	339,318	(50,000)	14,466	303,784	324,312	(40,539)	283,773
4	303,784	(50,000)	12,689	266,473	283,773	(40,539)	243,234
5	266,473	(50,000)	10,824	227,297	243,234	(40,539)	202,695
6	227,297	(50,000)	8,865	186,162	202,695	(40,539)	162,156
7	186,162	(50,000)	6,808	142,910	162,156	(40,539)	121,617
8	142,910	(50,000)	4,648	97,618	121,617	(40,539)	81,078
9	97,618	(50,000)	2,382	50,000	81,078	(40,539)	40,539
10	50,000	(50,000)	-	-	40,539	(40,539)	-

在租赁期开始时, X编制以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	405,390	
租赁负债		355,390
现金		50,000
在租赁期开始时确认租赁及第1年的预付款		

IFRS 16.24(b)

在第 1 年内, X 编制以下分录。

	借方	贷方
折旧费用 (405,390 / 10)	40,539	
使用权资产		40,539
利息费用 (355,390 x 5%)	17,770	
租赁负债		17,770
<i>确认第 1 年的折旧和利息费用</i>		

在第 2 年初进行后续重新计量

A 在第 2 年初, X 以 4% (第 1 年消费者物价指数和 5% 之中的较低者) 调整剩余租赁付款额。因此, 第 2 年及之后的租赁付款额增至 52,000 (50,000 x 104/100)。

确定的第 2 年付款额 (52,000) 成为新的基础付款额。为重新计量在第 2 年初的租赁负债, 剩余租赁期的金额将不作调整, 因为未来的消费者物价指数未知。

使用不变的折现率, X 重新计量租赁负债和使用权资产, 并支付第 2 年的款项。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
2	388,087	(52,000)	16,804	352,891	379,778	(42,198)	337,580
3	352,891	(52,000)	15,045	315,936	337,580	(42,198)	295,382
4	315,936	(52,000)	13,197	277,133	295,382	(42,198)	253,184
5	277,133	(52,000)	11,257	236,390	253,184	(42,198)	210,986
6	236,390	(52,000)	9,219	193,609	210,986	(42,198)	168,788
7	193,609	(52,000)	7,080	148,689	168,788	(42,198)	126,590
8	148,689	(52,000)	4,834	101,523	126,590	(42,198)	84,392
9	101,523	(52,000)	2,477	52,000	84,392	(42,198)	42,194
10	52,000	(52,000)	-	-	42,194	(42,194)	-

在第 2 年内, X 编制以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	14,927	
租赁负债		14,927
<i>在第 2 年初确认重新计量的租赁负债</i>		
折旧费用 (379,778 / 9)	42,198	
使用权资产		42,198
利息费用 (336,087 x 5%)	16,804	
租赁负债		16,804
<i>确认第 2 年的折旧及利息费用</i>		

6.2

IFRS 16.20–21, 40

重新评估续租、终止和购买选择权

与未来租赁付款额发生变化时 (参见 3.1.2) 相类似, 如果因发生重大事件或重大的环境变化而引起变化, 且该变化处于承租人控制范围之内并改变了在租赁期开始日以后承租人行使下列任何一项选择权的可能性, 则承租人亦应重新计量租赁负债:

- 延长租赁期的选择权;
- 在租赁结束时购买资产的选择权; 或者
- 提前终止租赁的选择权。

通常, 企业需要对使用权资产作相应调整。以下示例阐述在重新评估购买和续租选择权时, 如何进行计算和编制会计分录。

例 23——承租人的购买选择权：后续重新评估

承租人 E 与出租人 R 签订了一份不可撤销的为期五年的租赁合同，以使用一台设备，并计划开发自有设备以替代该资产，准备在五年内投入使用。尽管没有续租选择权，但是 E 拥有在租赁结束时以 500 购买该设备的选择权。

年度租赁付款额固定为每年 1,000，于每年末支付。E 的增量借款利率为 5%。

初始评估行使选择权的可能性

在租赁期开始日，E 的结论是，不能合理确定将会行使购买选择权。这是因为，E 计划开发自有设备，继而在租赁结束时替代租赁资产。

在租赁期开始日，E 计量租赁负债如下。

年度	租赁付款额	折现值
1	1,000	952
2	1,000	907
3	1,000	864
4	1,000	823
5	1,000	784
租赁期开始日的租赁负债		4,330

在租赁期开始日，租赁负债及使用权资产预计将按以下方法摊销。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
1	4,330	(1,000)	217	3,547	4,330	(866)	3,464
2	3,547	(1,000)	177	2,724	3,464	(866)	2,598
3	2,724	(1,000)	136	1,860	2,598	(866)	1,732
4	1,860	(1,000)	93	953	1,732	(866)	866
5	953	(1,000)	47	-	866	(866)	-

在租赁期开始时, E 编制以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	4,330	
租赁负债		4,330
<i>在租赁期开始日确认租赁</i>		

在第 1 年末, E 编制以下分录。

	借方	贷方
折旧费用 (4,330 / 5)	866	
使用权资产		866
利息费用 (4,330 x 5%)	217	
租赁负债 (1,000 - 217)	783	
现金 (第 1 年的付款额)		1,000
<i>确认第 1 年的付款额及费用</i>		

后续重新评估行使选择权的可能性

在第 3 年末, E 作出削减开发项目的战略决定, 包括该替代设备的开发。该决定由 E 自行控制, 并代表环境情况的重大变化。E 确定该设备在租赁结束时的公允价值为 2,000。

因此, E 的结论是, 现在可以合理确定将会行使购买选择权, 因为在租赁结束时不大可能有可用的替代资产, 并且该设备在租赁结束时的预期市场价值大幅超过行权价格。E 将行权价格纳入其租赁付款额中。假设目前适当的折现率是 5.5%。

在第3年末, E使用经修订的折现率5.5%重新计量租赁负债和使用权资产, 具体如下。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
4	2,296	(1,000)	126	1,422	2,168	(1,084)	1,084
5	1,422	(1,500)	78	-	1,084	(1,084)	-

在第3年末, E编制以下分录。

	借方	贷方
折旧费用 (4,330 / 5)	866	
使用权资产		866
利息费用 (2,724* x 5%)	136	
租赁负债 (1,000 - 136)	864	
现金 (第3年的付款额)		1,000
<i>确认第3年的付款额及费用</i>		

* 第3年初租赁负债的账面金额。

E重新计量租赁负债以涵盖购买选择权的行权价格。该调整等于以下两者之间的差额, 即: 原租赁付款额与以新折现率5.5%折现的、经重新评估的剩余两年租赁期内付款额之间的差额。

	借方	贷方
使用权资产	436	
租赁负债		436
<i>确认在第3年末经重新评估可以合理确定的购买选择权</i>		



例 24——续租选择权:后续重新评估

承租人E租入一栋办公楼的一层,为期10年,并附有一项可延长五年的选择权。初始租赁期间的租赁付款额为每年50,000,可选期间的租赁付款额为每年55,000,所有款项均在每年初预先支付。

在租赁期开始日,E的结论是,不能合理确定将会行使续租选择权,因此确定租赁期为10年。

适当的折现率确定为5%。

初始评估

在租赁期开始日,E支付第1年的款项。E在租赁期开始时对租赁负债计量如下。

年度	租赁付款额 ('000)	折现值 ('000)
2	50	48
3	50	45
4	50	43
5	50	41
6	50	39
7	50	37
8	50	36
9	50	34
10	50	32
租赁期开始日的租赁负债		355

在租赁期开始时,E编制以下分录。

	借方 ('000)	贷方 ('000)
使用权资产	405	
租赁负债		355
现金		50
<i>在租赁期开始日确认租赁</i>		

在第 1 年末, E 编制以下分录。

	借方 (‘000)	贷方 (‘000)
折旧费用 (405 / 10)	41	
使用权资产		41
利息费用 (355 x 5%)	18	
租赁负债		18
<i>确认第 1 年的折旧和利息费用</i>		

后续重新评估行使选择权的可能性

在第 5 至第 6 年, E 的业务显著增长, 其日益壮大的人员规模意味着需要在办公楼中扩租一层楼。为了最大限度降低成本, E 单独签订了一份为期八年、在同一办公楼内其他楼层的租赁合同, 可在第 7 年末起租。

为安置 E 的部分团队而在同一办公楼内签订额外的租赁合同, 这构成 E 在初始 10 年期间结束后延长原租赁的经济动机。

将 E 扩大的团队安置到额外楼层属于 E 的控制范围, 并影响其是否可以合理确定将会行使延长选择权, 而该延长选择权并未包含在初始确定的租赁期中。如果在不同的办公楼中租入一个类似的楼层, E 也会产生额外的费用, 因为其人员将处于两栋不同的办公楼中, 而将全部的人员搬迁到另一办公楼的费用甚至会更高。

在第 6 年末, E 得出结论, 现在可以合理确定将会行使延长原租赁的选择权。在对租赁期的变化进行会计处理前, 第 6 年末的租赁负债 (支付第 6 年的款项后) 为 186,162。

假设适当的折现率降至 4.5%, E 在第 6 年末重新计量租赁负债和使用权资产如下。

年度	租赁负债				使用权资产		
	年初	租赁付款额	利息	年末	年初	折旧	年末
7	399,029	(50,000)	15,706	364,735	375,023	(41,669)	333,354
8	364,735	(50,000)	14,163	328,898	333,354	(41,669)	291,685
9	328,898	(50,000)	12,550	291,448	291,685	(41,669)	250,016
10	291,448	(50,000)	10,865	252,313	250,016	(41,669)	208,347
11	252,313	(55,000)	8,879	206,192	208,347	(41,669)	166,678
12	206,192	(55,000)	6,804	157,996	166,678	(41,669)	125,009
13	157,996	(55,000)	4,635	107,631	125,009	(41,669)	83,340
14	107,631	(55,000)	2,369	55,000	83,340	(41,669)	41,671
15	55,000	(55,000)	-	-	41,671	(41,671)	-

E 编制下列分录对租赁负债进行调整。

	借方 (‘000)	贷方 (‘000)
使用权资产	213	
租赁负债		213
在第6年末确认重新计量的结果		

6.3

IFRS 16.27(d), 70(d)

出租人的卖出选择权

如果租赁包含一项出租人的卖出选择权，即出租人可以在租赁结束时要求承租人以固定价格购买资产，那么承租人应在租赁负债中包括该选择权的行权价格。

另一方面，出租人应仔细考虑所有相关事实和情况，以确定是否存在行使该卖出选择权的经济动机。评估是否会行使卖出选择权将是一个关键性判断。



毕马威见解——出租人的卖出选择权是否不同于余值担保？

尽管出租人的卖出选择权在经济效果上起到了余值担保的作用，但是被纳入租赁付款额的金额可能有所不同。

	承租人	出租人
卖出选择权	租赁付款额包含卖出选择权的全部行权价格。	租赁付款额包含卖出选择权的全部行权价格。
余值担保	租赁付款额包含在提供给出租人的余值担保下预计应付的金额。	租赁付款额包含由承租人、与承租人有关的一方或具有经济能力履行担保义务的、与出租人无关的第三方提供的余值担保。

**例 25——含有出租人卖出选择权的租赁：评估是否可合理确定将会行使**

承租人 B 与出租人 D 签订了一份为期五年的机器租赁合同。

合同包含一项卖出选择权，即：D 可以要求 B 在租赁结束时以固定价格 5,000 购买该机器。

基于该机器的性质，其在租赁期结束时的余值预计不会超过 3,000。

承租人角度

卖出选择权的行使不在 B 的控制范围内。B 没有无条件避免付款的权利，因此得出结论，租赁负债的计量应包括行权价格 (5,000 的现值)。

出租人角度

在租赁期开始时，D 考虑其是否预计有经济动机，能够使其合理确定在租赁结束时将会行使卖出选择权。

由于行权价格显著超过该资产在租赁期末的预期市场价值，因此 D 预计存在经济动机，使其能够合理确定将会行使该选择权。由此，D 将行权价格纳入其租赁付款额中。

6.4

6.4.1

IFRS 16.C5

IFRS 16.C6

IFRS 16.C14

过渡考虑事项

概述

企业应尽早决定如何过渡到该项新准则。对很多企业而言，选用哪种过渡方法和哪些简便实务操作方法，将对新准则的实施成本以及过渡后多年内趋势数据的可比性产生重要影响。

过渡方法将在很大程度上影响到首次执行日租赁负债的计量、数据采集的范围和程度以及系统和流程的变更时点，因此企业必须尽快考虑。

承租人可以：

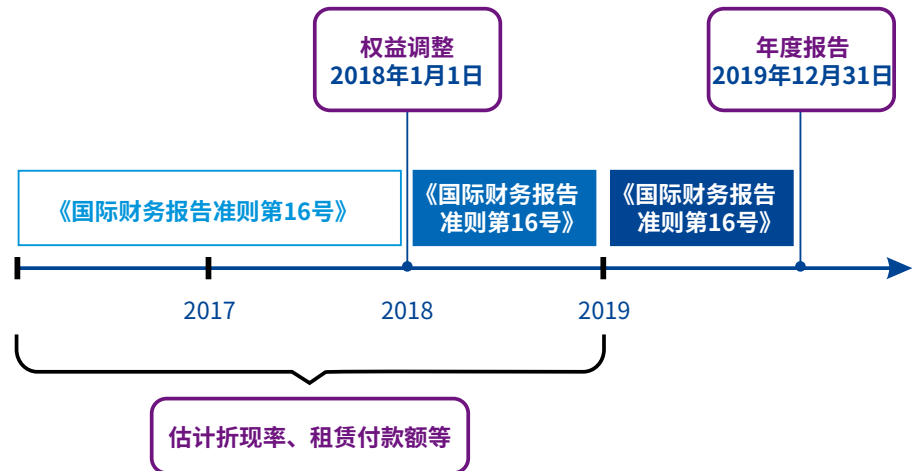
- 追溯采用新准则；或者
- 采用经修订的追溯法，并可选用某些便于实务操作的方法。

承租人应将所选定的过渡方案一致地应用于所有租赁。

除转租赁和售后租回交易外，出租人无需在过渡时作出任何调整。但是，出租人应从过渡日开始按照新准则核算各项租赁。

6.4.2

追溯法



注示:上图列示的企业是以12月31日作为年末,并列报一个可比期间。

IFRS 16.C5(a)

在追溯法下,企业按照《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8)来追溯应用该项新准则。换言之,企业应当:

- 把此项新准则应用于所有作为承租人的租赁;
- 重述前期财务信息;
- 在列报的最早可比期间的期初确认对权益的调整;以及
- 根据《国际会计准则第8号》第28段的要求对会计政策变更进行披露。

在承租人可用的两种过渡方法中,追溯法更具挑战性。



毕马威见解——采用追溯法需要获取哪些信息？

为追溯应用此项新准则，企业将需要就租赁交易获取广泛的信息。

这些信息包括有关租赁付款额和折现率的历史信息——其中包括，管理层为应用承租人会计模式而作出各种判断和估计所将用到的历史信息（即后见之明的使用受到限制）；例如：

- 租赁期限，包括企业能否合理确定将行使续租选择权或不行使终止选择权；
- 企业能否合理确定将行使购买选择权；以及
- 余值担保下预计支付的金额。

企业应至少在以下日期获取相关信息，即：租赁期开始时，以及每一个因重新评估或修订租赁而需要重新计算租赁资产和负债的日期。

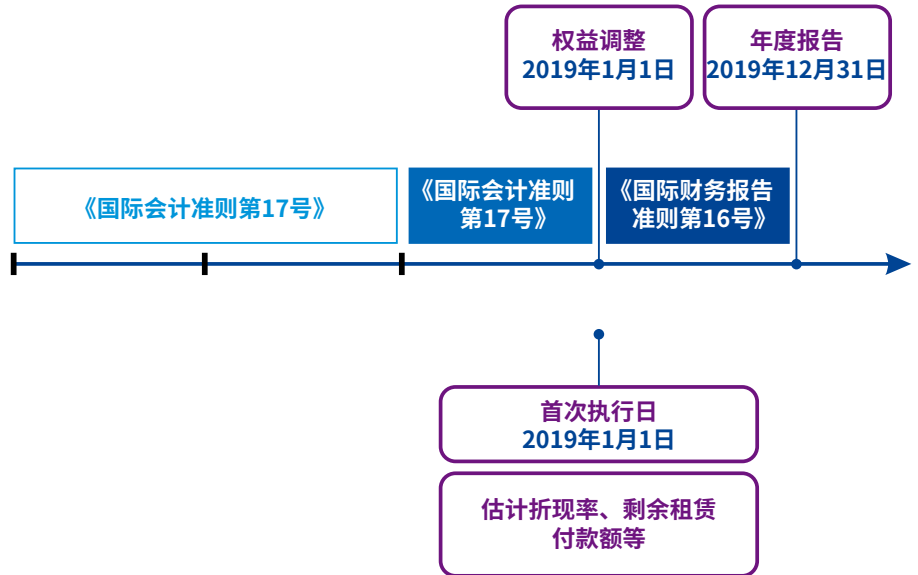


毕马威见解——对于采用追溯法的企业，新准则是否提供有关租赁付款额的简便实务操作方法？

没有。而且，尽管新准则允许企业在应用经修订的追溯法时使用后见之明，但不允许在应用追溯法时使用后见之明。

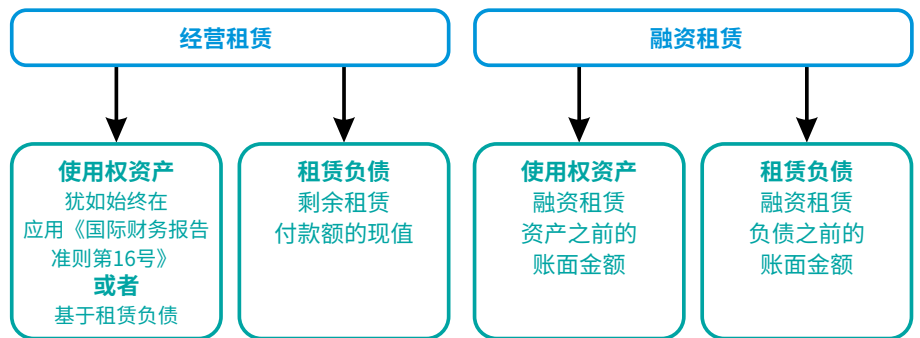
6.4.3

经修订的追溯法



IFRS 16.C7–C8, C11

若承租人选用经修订的追溯法来应用新准则，则无需重述比较信息。但是，承租人应在首次执行日按以下方法计量租赁负债。



之前被分类为经营租赁的租赁

IFRS 16.C8(a)

对于之前被分类为经营租赁的租赁，承租人应在首次执行日以剩余租赁付款额的现值来计量租赁负债。折现率为承租人在该日的增量借款利率。

IFRS 16.C10

对之前分类为经营租赁的租赁应用经修订的追溯法时，承租人可使用下列一项或多项便于实务操作的方法。

- 折现率：对具备合理相似特征的租赁组合采用单一折现率。
- 剩余期限较短的租赁：将首次执行日后12个月内到期的租赁作为短期租赁。
- 使用后见之明：例如，当合同包含延长或终止租赁的选择权时确定租赁期限。

这些便于实务操作的方法可分开单独应用并可在逐项租赁的基础上应用。

但是,对于一项包含多个租赁和/或非租赁组成部分的安排,在确定租赁付款额方面没有简便实务操作方法可用。

在首次执行日,承租人可使用后见之明,根据其对合同对价和单独价格的估计来确定租赁付款额。



例 26——合同包含多个组成部分时,如何确定过渡日的租赁付款额

承租人 B 以经营租赁方式租入一台复印机。

在首次执行日之前,该租赁还有三年的不可撤销期限。

租赁付款额为每年 10,000。合同包含额外每年 100 的保险费用付款。维护服务也由出租人提供。

在过渡日, B 未采用准则第 15 段提供的简便实务操作方法。因此, B 对租赁和非租赁组成部分分别进行核算。

在首次执行日, B 可以确定由第三方提供的类似维护服务费用为每年 1,000, 而可观察到的复印机的单独租金为每年 10,500。

为确定过渡时的租赁负债, B 考虑以下事项。

- 每年 10,000 的租赁付款额是固定的。
- 该租赁包含租赁和非租赁 (即维护) 组成部分。
- 根据合同支付的对价应基于相对单独价格而分摊至每一组成部分。
- 可观察到的维护服务的单独价格为 1,000。
- 可观察到的租赁的单独价格为 10,500。
- 保险费用没有向承租人转让商品或服务, 因此不是一个单独的组成部分。

因此, B 得出结论, 应将 9,222 分摊至该租赁组成部分。

可观察的单独价格: 租赁	A	10,500
可观察的单独价格: 维护服务	B	1,000
合计	C = A + B	11,500
租赁组成部分在可观察价格中占比	D = A / C	91%
将对价 (10,100) 分摊至租赁	D x 10,100	9,222

IFRS 16.13-16, B32-B33

IFRS 16.C11

之前被分类为融资租赁的租赁

对之前被分类为融资租赁的租赁应用经修订的追溯法时，承租人应按照首次执行日前在《国际会计准则第17号》下租赁资产和租赁负债的账面金额，来计量使用权资产和租赁负债的账面金额。



毕马威见解——经修订的追溯法有哪些裨益？

最主要的裨益是降低过渡成本，因为：

- 无需重述比较财务信息；
- 可能仅使用当期信息就能应用经修订的追溯法，包括：
 - 承租人在首次执行新准则期间期初的增量借款利率；和
 - 承租人的剩余租赁付款额；以及
- 具有额外可用的简便实务操作方法。

因此，承租人有可能仅使用有关未来租赁付款额（即在首次执行日后应付款项）的信息就能过渡至新准则。对很多承租人而言，与追溯法相比，这将显著简化所需的数据和计算。

如果承租人采用经修订的追溯法，但选择按照犹如始终在应用新准则的方式来计量某些资产的使用权资产，那么就需要收集有关历史租赁付款额的额外信息——例如，由消费者物价指数调整或市场租金评估而导致租赁付款额发生变化的历史信息。

附录1:《国际财务报告准则第16号》概览

主题	概要
租赁的定义	<ul style="list-style-type: none"> - 提出新的租赁定义, 更关注对标的资产的控制
承租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> - 单一租赁会计模式 - 无租赁分类测试 - 将大部分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 - 基于《国际会计准则第17号》的分类标准进行租赁分类测试 - 融资租赁会计模式以《国际会计准则第17号》的融资租赁会计为基础, 出租人确认由租赁应收款和剩余资产构成的租赁投资净额 - 经营租赁会计模式以《国际会计准则第17号》的经营租赁会计为基础
简便实务操作方法和有针对性地豁免	<ul style="list-style-type: none"> - 对短期租赁(即根据新准则确定的租赁期为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 - 允许对租赁进行组合会计处理, 但前提是: 对财务报表的影响与按单个租赁应用相关要求时不存在重大差异 - 对低价值项目租赁, 承租人可选择豁免——该豁免适用于每项资产全新时的价值为5,000美元或以下的租赁, 即使加总后金额重大亦适用
生效日期	<ul style="list-style-type: none"> - 适用于2019年1月1日或以后日期开始的会计期间 - 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》 - 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2: 租赁付款额概览

在初始及后续期间, 考量哪些租赁付款额应被纳入承租人的租赁负债时, 应主要考虑以下事项。

	租赁负债的初始计量	租赁负债的重新评估
固定付款额	<ul style="list-style-type: none"> 固定的 (包括实质固定的) 付款额应纳入租赁负债 	<ul style="list-style-type: none"> 固定付款额: 不适用于重新评估 后续转变为固定付款额的可变付款额: 纳入租赁负债; 折现率不变 重新评估: 调整计入使用权资产
取决于一项指数或比率的付款额	<ul style="list-style-type: none"> 纳入租赁负债, 并使用租赁期开始日的指数或比率来计量 例如, 与消费者物价指数、基准利率 (如伦敦银行同业拆借利率) 相挂钩的付款额, 以及按照市场租金率而调整的付款额 	<ul style="list-style-type: none"> 未来租赁付款额: 根据报告日的指数或比率重新计量 重新评估: 调整计入使用权资产 折现率: 保持不变, 除非付款额基于浮动利率
取决于销售或使用情况的付款额	<ul style="list-style-type: none"> 排除在租赁负债计量之外 在发生时计入损益 	<ul style="list-style-type: none"> 不适用于重新评估
在承租人购买、延长和提前终止选择权下应付的金额	<ul style="list-style-type: none"> 在租赁期开始日: 承租人评估能否合理确定将会行使购买或续租选择权 在租赁期开始日: 承租人评估能否合理确定不会提前终止租赁 	<ul style="list-style-type: none"> 重新评估: 调整计入使用权资产 折现率: 经过修订
在出租人卖出选择权下应付的金额	<ul style="list-style-type: none"> 承租人在租赁负债中包含出租人的卖出选择权的行权价格 	<ul style="list-style-type: none"> 不适用于重新评估
余值担保	<ul style="list-style-type: none"> 承租人预计应付的金额被纳入租赁负债中 	<ul style="list-style-type: none"> 重新评估: 调整计入使用权资产 重新评估: 反映承租人预计支付金额的变化 折现率: 保持不变

关于本刊物

本刊物由毕马威国际财务报告小组编写，毕马威国际财务报告小组是 KPMG IFRG Limited的一部分。

本刊物考虑了国际会计准则理事会于2016年1月发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》中的具体要求。

本刊物参考了《国际财务报告准则第16号》以及在2017年11月1日已发布的其他相关现行准则。

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

鸣谢

我们谨此向本刊物的主要作者表示衷心的感谢。他们是毕马威国际财务报告小组的Jeewon Lee、Sylvie Leger、Brian O'Donovan、Marina Shu和Anisa Vallee。

此外，我们还希望向以下毕马威国际财务报告准则全球租赁专题小组的成员表示感谢：

Kimber Bascom (主管)	美国
Zola Beseti	南非
Archana Bhutani	印度
Judit Boros	匈牙利
Yen San Chan	新加坡
Una Curtis	爱尔兰
Karine Dupre	法国
Ramon Jubels	巴西
Wolfgang Laubach	德国
Sylvie Leger	加拿大
Andrew Marshall	英国
Brian O'Donovan (副主管)	英国
Julie Santoro	美国
Patricia Stebbens	澳大利亚
Mag Stewart	加拿大
张青波	中国

其他前沿资讯及资料

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

不论您是刚接触还是正在使用IFRS, 您都能通过这个英文网站找到有关IFRS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。

提供有关IFRS见解、分析及实务指引



IFRS工具包

Insights into IFRS
(《剖释国际财务报告准则》, 英文版)

帮助您在处理实际交易和安排时应用IFRS。



Guides to financial statements
(《财务报告指南》, 英文版)

提供IFRS披露范本与披露资料一览表。



新生效的准则



国际财务报告准则 (IFRS) 与美国公认会计原则 (US GAAP) 之比较



问答: 公允价值计量



汇总财务报表和/或剥离财务报表



对现行准则的修订

企业合并与合并报表



列报与披露



为2018年的IFRS做好准备.....

尽快行动起来
新准则实务指南



您准备好了吗?
特定行业指引



收入



金融工具



.....更多相关资讯及资料

租赁



保险合同



国际财务报告
准则动态



与银行业相关的
IFRS



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随时了解最新资讯。现在访问aro.kpmg.com 完成注册，即可享受30天的免费试用。

kpmg.com/ifrs

刊物名称:《租赁付款额》

刊物编号:135202

刊物日期:2017年11月

© 2017 KPMG IFRG Limited 是一家英国有限责任公司。版权所有,不得转载。

© 2017本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Lease payments”(“原文刊物”)的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致,应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归 KPMG IFRG Limited 所有,原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归 KPMG IFRG Limited 所有。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际财务报告小组是 KPMG IFRG Limited 的一部分。

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

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