



房地产 租赁

从承租人角度解读新租赁准则

《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)

2018年10月

kpmg.com/ifrs



目录

从承租人角度解读新租赁准则	1	9 售后租回	46
1 概览	2	10 过渡考虑事项	49
1.1 主要影响——财务比率	2	10.1 数据获取方面的挑战	49
1.2 主要考虑事项	3	10.2 承租人需作出的关键过渡决策	50
2 租赁的定义	4	10.3 过渡时的售后租回交易	53
2.1 概述	4	附录一：《国际财务报告准则第16号》概览	55
2.2 对房地产应用租赁定义模型	4	其他前沿资讯及资料	56
2.3 典型的房地产安排	6	关于本刊物	58
2.4 确认豁免	10	鸣谢	58
3 分拆合同的组成部分	11		
3.1 概述	11		
3.2 房地产合同中的典型组成部分	12		
3.3 财产税	15		
4 折现率	17		
4.1 概述	17		
4.2 房地产的增量借款利率	18		
4.3 贷款价值比的限制	20		
5 租赁期	22		
5.1 概述	22		
5.2 对租赁期的初始评估——常见的考虑事项	23		
5.3 对租赁期的后续重估——常见的考虑事项	25		
6 租赁付款额	28		
6.1 概述	28		
6.2 固定和实质固定付款额	28		
6.3 可变租赁付款额	31		
6.4 增值税	34		
7 使用权资产	36		
7.1 初始计量	36		
7.2 后续计量	37		
7.3 复原成本	38		
8 租赁的修改	40		
8.1 增加租赁场地——新增一个楼层	40		
8.2 租赁期延长	41		
8.3 租金减少	43		
8.4 对不便利之处作出补偿	45		

从承租人角度解读 新租赁准则

房地产租赁将成为《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 Leases)下许多实施项目的核心内容。它们是几乎每家企业,包括零售企业、银行乃至媒体公司都有的“大额”租赁项目。

房地产租赁将为承租人带来很多会计实务方面的挑战。例如,标的资产价值较高、租赁期较长、折现率复杂而难以确定。此外,房地产租赁通常包含多项选择权和租金调整机制,而且合同可能同时含有租赁组成部分和非租赁组成部分。

除上述挑战外,承租人还会发现,新准则将显著改变房地产租赁的会计处理方式,进而影响到很多重要的财务比率。

因此,要成功完成新准则实施项目,企业需要对新准则以及租赁合同本身有良好务实的理解。

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

本刊物的姊妹篇——从出租人角度解读房地产租赁亦即将推出。如需进一步了解新准则中有关折现率和过渡等复杂领域,请点击 kpmg.com/ifrs16 获取更多指引。

希望本刊物能切实帮助企业 在房地产租赁中应用新准则。

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

毕马威国际准则小组

1

概览

新准则将显著改变承租人对房地产租赁的会计处理方式，进而影响到很多重要的比率。





1.1

主要影响——财务比率

新准则要求承租人将房地产租赁记入资产负债表内，包括此前根据《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 Leases) 分类为经营租赁的房地产租赁。唯一例外的是符合短期租赁确认豁免的房地产租赁。

执行新准则将影响到众多财务比率，其中很多对所使用的折现率等输入值十分敏感。

举例来说，如果承租人存在《国际会计准则第17号》所界定的经营租赁，并定期支付固定租赁付款额，则下述主要财务比率在应用新准则时将受到如下影响。

比率	将租金固定的经营租赁记入资产负债表内的影响	
资产负债比率 / 杠杆比率		更高，因为首次确认租赁负债
资产周转率		更低，因为首次确认使用权资产，因此资产总额变高
流动比率		更低，因为租赁负债中的流动负债部分变高
营业利润 / 息税前利润 (EBIT)		更高，因为折旧费用将低于按照《国际会计准则第17号》所确认的租赁费用
息税折旧及摊销前利润 (EBITDA)		更高，因为消除了租赁费用。租赁付款额将反映为折旧费用和利息费用
利息保障倍数		更低，因为按比例来说，息税前利润的增加额远低于利息费用的增加额

1.2

主要考虑事项

识别所有的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。承租人可能需要付出很大努力，以识别应将租赁付款额计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动而进行重新评估。

新的估计和判断。新准则引入了新的估计和判断，将影响租赁负债的计量。承租人在租赁期开始日确定租赁负债，并可能需要在后续作出修改；例如，对是否合理确定要行使（或不行使）某项选择权的评估将影响到租赁负债。这需要承租人进行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。新准则要求企业在每个报告日重新评估某些重要估计和判断，这将为承租人财务报表内的总资产和总负债带来波动性。这可能影响承租人准确预测和预报业绩的能力，并需要承租人持续进行监控。

合同条款和业务惯例的改变。为了尽量减少新准则的影响，一些承租人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，包括租赁付款额可变性的类型以及在合同中添加选择权。因此，新准则可能不仅影响到财务报告部门，还包括资金、税务、法律、采购、房地产、预算、销售、内部审计和IT等部门。

新的系统和流程。为获取遵循新准则所需的数据，系统和流程可能需要作出改变。同时，为了在租赁期开始日计量租赁负债，并在后续确定何时需要重新评估和重新计量租赁以反映租赁付款额的变动，企业将需要制定新的计算和复核流程。

过渡考虑事项。企业需要尽早作出一项关键决定，即：如何向新准则过渡。承租人于2019年所需信息的范围和程度将取决于所选定的过渡方法。例如，根据经修订的追溯法，如果承租人选择按照与租赁负债相等的金额来计量使用权资产，则无需获取历史信息，因为对于经营租赁负债是根据剩余的租赁付款额计量，而对于融资租赁负债是根据《国际会计准则第17号》下租赁负债的账面金额重新计量。

与利益相关方慎重沟通。投资者和其他利益相关方将希望了解新准则对业务的影响。他们关注的领域可能包括：对财务业绩的影响、实施的成本以及对业务惯例的拟定变更。

充分的文档记录。企业需要记录，在租赁期开始日以及重新评估时，确定如何计量租赁负债所用的判断、假设和估计。

2 租赁的定义

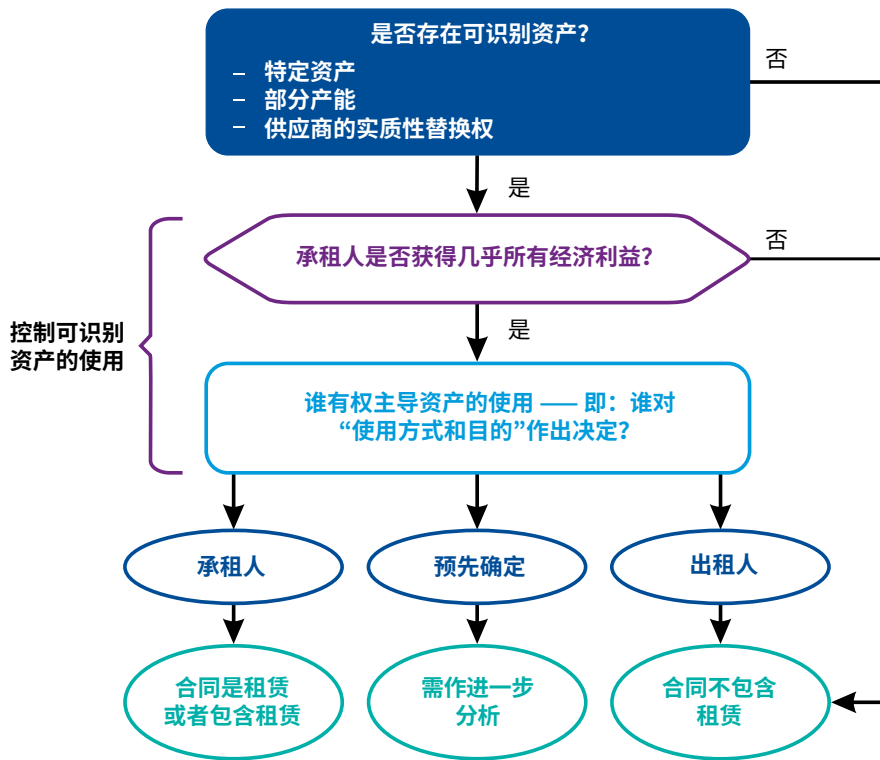
房地产租赁通常较易识别,但在某些情形下需要作出判断。

2.1 概述

IFRS 16.A, B9

租赁是指,在一段时间内让渡使用一项资产(标的资产)的权利以换取对价的合同或合同的一部分。如果合同包含一项租赁,其通常应记入承租人的资产负债表内。

在应用租赁定义时,应考虑以下关键因素。



2.2 对房地产应用租赁定义模型

房地产租赁中常见的不动产类型包括:

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

在对房地产安排应用租赁定义时,该等安排是否符合租赁的定义通常比较明确。

在应用租赁定义时,应考虑以下关键因素。

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

考虑事项	房地产安排是否通常符合这些标准？
	但在某些情况下,可能需要考虑房地产的性质。例如,针对房地产用作工厂或在足球场建立厨房等“使用方式和目的”方面的决定,可能需要作进一步分析。

IFRS 16.A

“使用期间”是指,某项资产被用于履行与承租人之间的合同的总时间段(包括所有非连续的时间段)。

IFRS 16.B14–B15

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



如果承租人有权在非连续期间使用房地产,应如何处理?

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

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

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

租赁定义的这一部分表明,企业不能通过在合同期限内加入特定期间,使得客户在该期间内无法决定资产的使用方式和目的、和/或无法从可识别资产的使用中获得几乎全部经济利益,来回避采用租赁会计处理。

2.3

典型的房地产安排

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

示例1 — 办公场所的租赁

承租人M从出租人W处租入某办公楼中的两个楼层。

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

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

在这种情况下,存在一项租赁。这是因为:

- 该等楼层已在合同中明确规定,且在物理上可与其他楼层明确区分;
- 承租人M获得所有经济利益,因为其具有独占使用权;
- 出租人W没有实质性的替换权;以及
- 承租人M主导办公场所的使用。

示例2 — 部分产能属于可识别资产

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



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

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

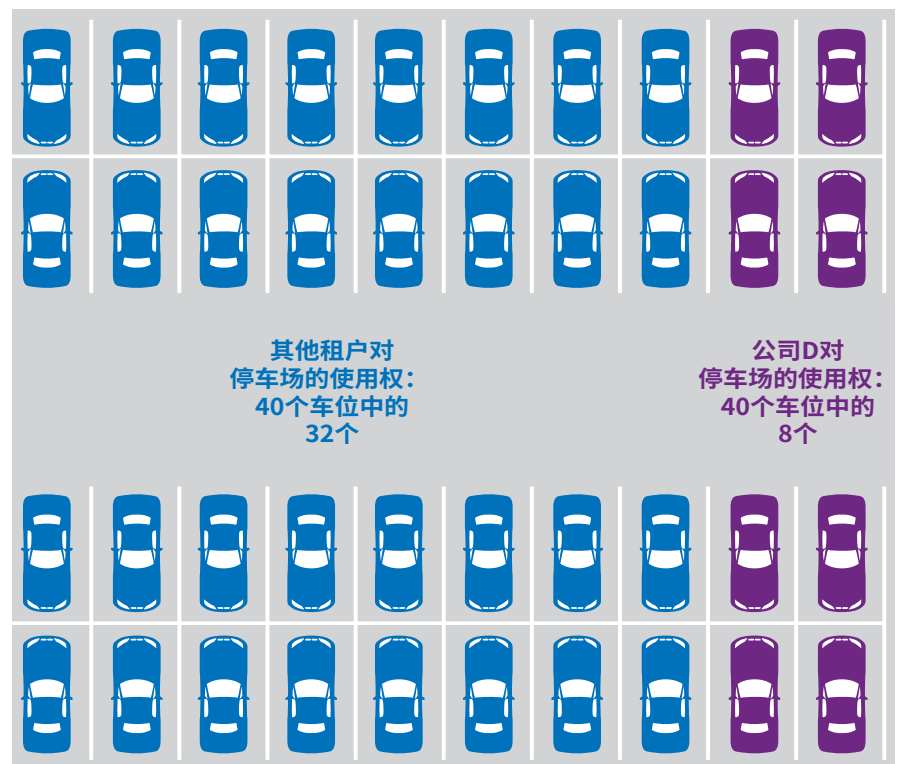
为评估是否存在一项租赁,客户C应继续考虑其是否从库房V、W和X的使用中获得几乎全部经济利益,并考虑谁有权主导该等库房的使用。



示例 3 —— 部分产能不属于可识别资产

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

办公楼的停车场



公司D分别对办公场所和停车场应用租赁定义，因为该等资产在物理上可明确区分并能单独使用。公司D认为，其拥有对一层办公楼的租赁。

但是，停车场不属于可识别资产。这是因为公司D仅有权使用停车场20%的车位，该部分产能既不能在物理上与停车场的其他区域明确区分，亦不满足有关“获得几乎所有经济利益”的标准。

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

为评估是否存在一项租赁，公司D应继续考虑其是否从这八个车位的使用中获得几乎所有经济利益，以及谁有权主导该等车位的使用。

IFRS 16.B16



示例4 —— 替换权：零售铺位

公司P拥有一个大型的购物中心。客户M就某个零售铺位订立五年的租赁合同。

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

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



购买以租赁形式持有的房地产时，是否存在一项租赁？

在许多司法管辖区内，长期土地租赁（有时称为“土地租约”）和/或长期建筑物租赁较为常见。

它们通常被称为以租赁形式持有的房地产（土地和建筑物，或仅土地）的“销售”，且设定的期间较长，例如99年或999年。购买房地产与购买以租赁形式持有的房地产的区别如下所示。

- 在直接销售房地产的交易中，买方成为建筑物和土地的法定所有人。
- 在“销售”以租赁形式持有的房地产交易中，买方成为承租人。一旦以租赁形式持有的期间结束，整个房地产的所有权将归还房地产的所有人。在遵守某些限制条件的情况下，承租人可在以租赁形式持有的期间内出售其以租赁形式持有的权益。

根据司法管辖区的不同，承租人可采用以下方式支付对价以换取房地产的使用权：

- 在整个以租赁形式持有的期间内支付的租赁付款额；或者
- 一次性预付的租赁付款额。

尽管在某些情况下，该等长期租赁的经济性质可能类似于土地购买，但以租赁形式持有的房地产安排通常符合新准则下的租赁定义。

2.4

IFRS 16.5-8

确认豁免

作为简便实务操作方法, 承租人通常可选择不对下列租赁采用租赁会计模式:



短期租赁
≤ 12 个月



低价值项目租赁
例如, ≤ 5,000美元

IFRS 16.B34

IFRS 16.B3-B8

确认豁免	是否适用于房地产安排?	
短期租赁		通常仅适用于以下情形: <ul style="list-style-type: none"> - 租赁期为12个月或以下; - 在过渡时, 剩余的租赁期为12个月或以下;或者 - 承租人和出租人无需另一方允许即可在12个月内终止租赁, 且不会面临重大罚款。对于“罚款”的考量可能需要作出重大判断(参见5.1.1和示例12)。 如果选用确认豁免, 承租人应按标的资产的类别使用该项豁免。
低价值项目租赁		否。当房地产是新建时, 其价值通常不低。



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

3

分拆合同的组成部分

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

3.1

IFRS 16.12, 15, BC135(b)

概述

在实务中,合同可能包含:

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

新准则通常要求承租人分拆合同中的租赁组成部分和非租赁组成部分。

但是,根据简便实务操作方法,承租人可按标的资产的类别,选择不分拆租赁组成部分以及相关的非租赁组成部分。选用该方法的承租人,应将租赁组成部分和相关的非租赁组成部分作为单一的租赁组成部分进行会计处理。

在确定各非租赁组成部分与哪项租赁组成部分相关时,可能需要作出判断;同时,可能需要在多个租赁组成部分之间分配某项非租赁组成部分。

步骤 1 —— 识别(多个)组成部分

IFRS 16.B32–B33

如果符合以下条件,承租人将资产的使用权视为一项单独的租赁组成部分:

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

向承租人转让商品或服务活动的费用或成本(例如,维护、清洁和公用设施),属于单独的非租赁组成部分。

未向承租人转让商品或服务的、与租赁相关的管理活动收费或其他成本,不会产生单独的组成部分。但是,它们属于总对价的一部分,承租人应将该总对价分摊至已识别的组成部分。



第二步 —— (多个) 组成部分的会计处理

IFRS 16.13–14, 16, BC137

承租人应基于租赁组成部分的相对单独价格和非租赁组成部分的单独价格总和, 将合同对价分摊至已识别的组成部分, 并根据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单独向企业收取的价格, 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, 承租人应尽量利用可观察的信息来估计组成部分的单独价格。对某些承租人而言, 从出租人处获取这些信息可能较为有效。

3.2

房地产合同中的典型组成部分

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



示例 5 —— 多项租赁组成部分: 土地和建筑物

IFRS 16.B32

公司T从公司Q处租入整栋办公楼, 租赁期为25年。合同不存在非租赁组成部分。

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

公司T认为该合同仅存在一项租赁组成部分, 因为:

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

IFRS 16.47(a)(i)

在这种情况下，公司T确认一项单一的租赁负债和相应的使用权资产。

但是，如果租赁范围包括毗邻土地且公司T可将这块土地用作其他用途（例如，重新开发为花园或停车场），则合同可能存在多项租赁组成部分：建筑物是一项组成部分，毗邻的土地是另一项组成部分。

根据修改后的情况，公司T确认一项租赁负债，并使用单一的折现率进行折现。公司T可在财务状况表内：

- 分别列报使用权资产和其他资产；或者
- 将本项租赁的使用权资产列报为两项单独的组成部分：分别记入“土地”和“建筑物”的单列项目中。



示例 6 —— 非租赁组成部分：公共区域的维护

承租人L签订了为期3年的公寓租赁合同。公寓所在的建筑物有多名租户，大家共同使用游泳池和花园等设施。

除了每月的租赁付款额外，合同还包含每季度2,000的额外费用，用于维护公共区域以及维修和保安服务（简称“公共区域维护”）。该项费用不包括非常规和“重大”的维修成本，这些成本将向租户另行收取。

在租赁期开始时，并不清楚出租人对公共区域维护的履行时间和程度，因为难以预测需要维修的次数。但是，出租人已承诺妥善维护建筑物和公共区域。

承租人L认为，公共区域维护属于一项单独的非租赁组成部分，因为其在公寓的使用权之外向承租人L转让了商品或服务。换言之，承租人L取得了一项原本必须单独付费的服务（例如，当管道需要维修时）。

为了对公共区域维护的固定季度费用进行核算，承租人L可以：

- 将该项费用与租赁付款额进行分拆，不纳入租赁负债，同时在其发生时确认为费用；或者
- 应用简便实务操作方法，将其计入租赁负债。

IFRS 16.1E4

IFRS 16.15-16

IFRS 16.15, 38(b)

**示例 7 —— 应用简便实务操作方法, 合并租赁组成部分和非租赁组成部分**

承租人B签订了为期5年的办公楼租赁合同。租赁付款额为每年10,000, 合同还包括额外水费, 按每公升消耗0.005计算。

租赁付款额在每年末支付。承租人B选择应用简便实务操作方法, 将租赁组成部分和非租赁组成部分进行合并。

在租赁期开始日, 承租人按固定租赁付款额(即, 年度付款额10,000, 共5年)的现值来计量租赁负债。尽管承租人B选用简便实务操作方法, 将非租赁组成部分(即水费)和租赁组成部分进行合并, 但承租人B并不将非租赁组成部分纳入租赁负债, 因为它们是取决于使用量的可变付款额。换言之, 该等费用的性质不会因为承租人B选择不将其与固定租赁付款额分拆而变成固定款项。承租人B应将水费作为**可变租赁付款额**, 在发生时计入损益。

相反, 如果承租人B不选用简便实务操作方法来合并租赁和非租赁组成部分, 则应将水费作为**经营费用**, 在发生时计入损益。

**应用此项简便实务操作方法会带来哪些后果?**

如果承租人应用简便实务操作方法, 不分拆非租赁和租赁组成部分, 这在某些情况下可能会降低成本和复杂性。但是, 承租人还需考虑应用简便实务操作方法会对会计处理带来哪些影响。

某些承租人可能发现, 资产负债表的结果不甚理想。应用此项简便实务操作方法可能导致承租人需就合同的服务组成部分确认一项负债, 而该项负债在出租人履行服务前原本无需记入资产负债表。

同时, 应用此项简便实务操作方法还将影响损益表的列报, 进而影响到主要比率。例如, 如果公共区域维护作为非租赁组成部分进行核算, 承租人通常在公共区域维护发生时将其确认为经营费用。但是, 如果公共区域维护是固定金额或者取决于指数或比率的可变金额, 且承租人将其计入租赁付款额, 则公共区域维护不属于经营费用; 取而代之的是, 主体实际上将确认额外的使用资产折旧费用和利息费用。在本例中, 应用此项简便实务操作方法将增加息税折旧及摊销前利润的报告数值。

此项简便实务操作方法是一项会计政策选择, 承租人应按照标的资产的类型一致应用。换言之, 承租人不能仅对非租赁组成部分信息不能直接获取的办公楼租赁应用此项简便实务操作方法。承租人必须对所有办公楼租赁均应用, 或均不应用, 此项简便实务操作方法。

3.3

房产税

房地产通常需要缴纳房产税，按照税“率”乘以房地产的评估价值计算。

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

至于是哪一方向税务机关以现金支付税费则不是那么重要。

谁承担缴纳房产税的法定义务？

房地产所有人	占用人
<p>我们理解，如果房地产的所有人承担缴纳房产税的法定义务，但租赁协议要求承租人偿付或支付房产税，则承租人应将房产税作为总对价的一部分进行核算，该总对价将分摊至合同内已单独识别的组成部分。</p> <p>如果房产税是按房地产“评估价值”的一定比例确定，则偿付房产税通常属于不取决于指数或比率的可变付款额（参见6.3.1）。</p>	<p>我们理解，如果缴纳房产税的法定义务由承租人承担，则承租人应按照《国际财务报告解释公告第21号——征税》（IFRIC 21 <i>Levies</i>）的要求，对房产税进行会计处理（类似于增值税，参见第6.4节）。</p>

IFRS 16.B33



如果所有人和占用人对房产税承担连带责任，应如何处理？

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

如果符合以下条件，则属于这种情况：

- 法律明确规定了该项连带责任；或者
- 纳税义务最初由所有人承担，但如果该所有人不予缴纳，存在法律机制允许税务机关向占用人要求支付。

当双方承担连带责任时，我们认为承租人应如同其单独承担房产税一样，对房产税进行会计处理，即遵循《国际财务报告解释公告第21号》的要求。这是因为房产税被视为对承租人征收的税项，因而不属于租赁付款额。

IFRS 16.B33

IFRS 16.15



示例 8 —— 房产税由占用人偿付

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

承租人B并未应用简便实务操作方法来合并租赁和非租赁组成部分。

在该司法管辖区内,房产税是对房地产所有人征收的,每年按房地产评估价值的0.2%计算。税务机关将不定期确定房地产的评估价值。该房地产因税务目的而确定的价值当前为500万。

根据租赁协议,承租人B在合同上有义务向出租人偿付房产税。

为确定如何核算房产税,承租人B应考虑以下事项。

- 每年的租赁付款额为100,000,属于固定款项。
- 非租赁组成部分(即维护服务)为4,000,亦属于固定款项。
- 房产税对房地产的所有人征收,但由承租人B偿付。
- 房产税的支付不会导致向承租人B转让可明确区分的商品或服务,因此不属于一项单独的组成部分。
- 房产税属于不取决于指数或比率的可变付款额,因为税率(即0.2%)和税务机关确定的房地产评估价值(即500万)通常都不代表指数或比率(参见6.3.1)。

因此,承租人B将房产税(即10,000,按500万 \times 0.2%计算)计入对价,该对价将分摊至合同中已识别的租赁组成部分和非租赁组成部分。

由于税费属于不取决于指数或比率的可变付款额,因此分摊至租赁组成部分的税费不会纳入租赁负债。

4 折现率

房地产租赁通常是承租人需要记入其资产负债表中金额最大的租赁，而新准则的影响将对折现率等输入值非常敏感。

4.1

IFRS 16.26

概述

承租人可使用租赁中的内含利率（如果易于确定）对租赁付款额进行折现。否则，承租人应使用其增量借款利率。

租赁中的内含利率
（如果易于确定）

或

承租人的增量借款利率

IFRS 16.A

为确定租赁的内含利率，承租人需要获得有关租赁付款额的信息和下列信息：

- 未担保余值；
- 标的资产公允价值；以及
- 出租人的所有初始直接费用。

由于缺乏信息，承租人通常难以确定租赁的内含利率，因此使用其增量借款利率。



承租人是否需要确定每项租赁的折现率？

通常而言，是的。承租人需要对每项应用新的承租人会计模式的租赁确定折现率，并使用该折现率来计算未来租赁付款额的现值。

仅有的若干例外情况如下所述：

- 如果租金已全额预付，从而不存在需要折现的未来租赁付款额，则承租人不需要确定折现率。在一些房地产租赁中，承租人一次性预付租赁付款额以取得房地产的使用权，此类情况下不需要确定折现率。

IFRS 16.38(b)

- 如果向出租人支付的款项全部可变且取决于销售或使用情况,则承租人不需要确定折现率。相反,承租人将在可变租赁付款额发生时将其确认为费用。在一些零售业的房地产租赁中,租赁付款额取决于承租人的销售,此类情况下不需要确定折现率。

IFRS 16.5

- 已应用短期租赁确认豁免的租赁不需要确定折现率。在此类情况下,承租人通常按直线法确认租赁费用,类似于当前的经营租赁会计处理。

IFRS 16.B1

此外,承租人可采用组合法,对具有类似特征的房地产租赁组合确定单一的折现率。允许采用此方法的前提是承租人预计,该方法与对单项租赁应用新准则的处理结果没有重大差异。

4.2

IFRS 16.BC162

房地产的增量借款利率

根据标的资产的性质以及租赁的条款和条件,承租人在确定租赁的增量借款利率时,可能参照容易观察到的利率作为输入值。例如,在确定房地产租赁适用的折现率时,参照房地产收益率。承租人可根据需要调整该等可观察利率,以确定新准则所界定的增量借款利率。

实务中,承租人可能会发现,相关调整的数量和复杂性导致其难以使用房地产收益率作为输入值来确定增量借款利率。

从性质上讲,房地产在租赁结束时通常具有重大的余值。房地产的价值通常随时间推移而增加;而在某些司法管辖区,租赁期通常较长,例如长达99年或999年的租赁。这些特征使得房地产的承租人难以确定适当的折现率。



承租人如何调整可观察利率以获得增量借款利率?

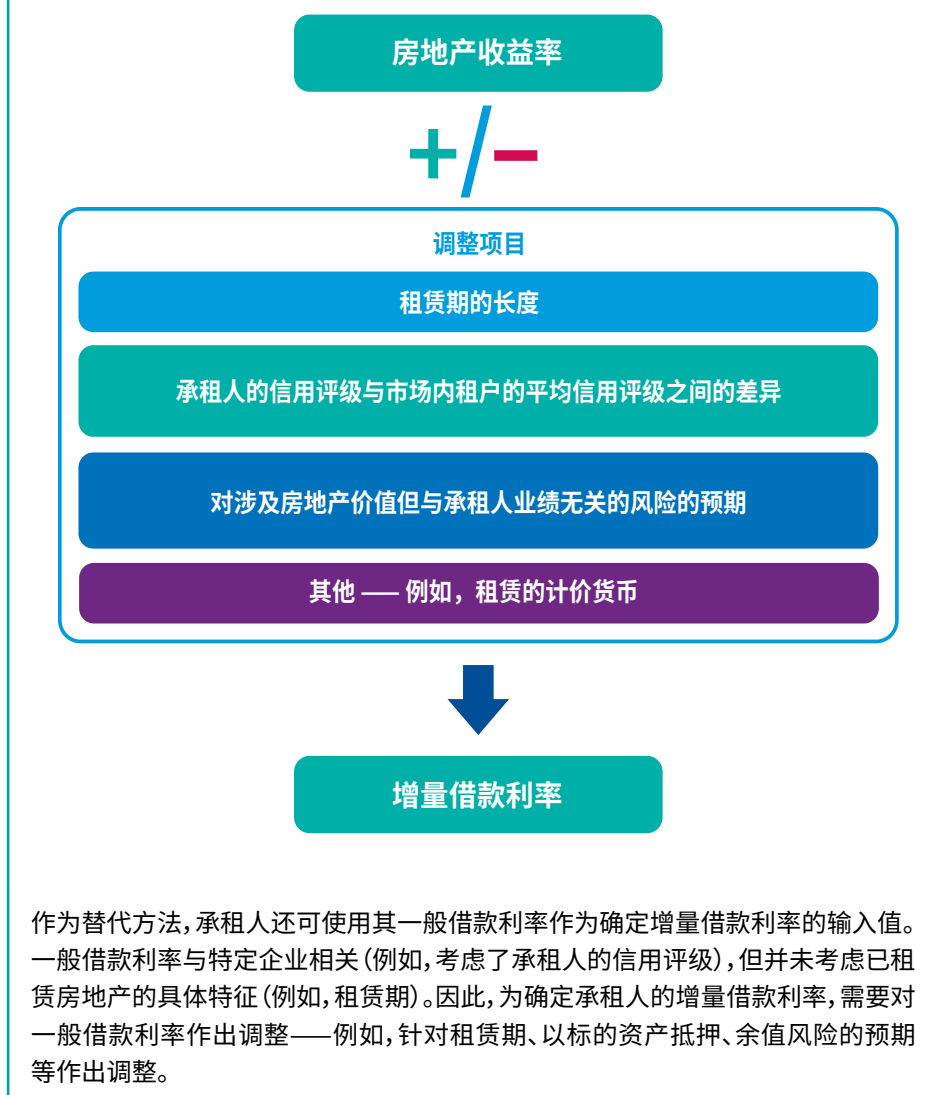
IFRS 16.BC162

在房地产租赁中,房地产收益率可作为确定房地产租赁增量借款利率的输入值。

房地产收益率反映了房地产的预期年度回报。它们的报价可能在计入费用之前或之后作出(即总收益或净收益),并且是多种因素共同作用的结果。这些因素包括但不限于:

- 该类房地产的市场租金率;
- 增长预期(例如,较低的房地产收益率通常伴随较高的租金增长预期);
- 对装修成本的预期;以及
- 对房地产价值相关风险的预期。

上述因素表明房地产收益率是与某项房地产特定相关的。但是，房地产收益率并未考虑特定企业的自身特征，例如，租赁期限、承租人的信用评级等，这些特征可能影响承租人的增量借款利率。因此，为确定承租人的增量借款利率，需要对房地产收益率进行调整。



**基于房地产收益率确定的增量借款利率是否更高？**

否。在某些司法管辖区，房地产收益率通常高于借款利率。因此，一些承租人可能倾向使用房地产收益率作为增量借款利率，因为这可以得出较低的租赁负债。

但是，如果房地产收益率被用作确定增量借款利率的输入值，则承租人应根据需要调整房地产收益率（参见上文），以确保得出的增量借款利率符合新准则的定义。不论房地产收益率是否作为确定承租人增量借款利率的输入值，增量借款利率均不得超过新准则所要求的利率。

4.3**贷款价值比的限制**

增量借款利率是指，承租人为获得与使用权资产价值接近的资产而借入必要资金所必须支付的利率。

这类似于企业以资产为抵押或担保借入资金。

实务中，贷款机构或许仅能为大额资产（例如，飞机、船舶或建筑物）的收购提供部分资金。我们理解，增量借款利率应使用“混合”或“加权”利率来计算，即承租人将按标的资产100%的成本取得融资时所用的利率。

**示例 9 —— 针对具有贷款价值比的大额租赁，确定承租人的增量借款利率**

公司B就一整栋建筑物订立租约。如果公司B想要收购整栋大楼，其适用的贷款价值比为80%（即，贷款机构仅为建筑物价值的80%提供资金）。对于剩余20%的价值，公司B将通过股权筹集资金。

在这种情况下，公司B在计算增量借款利率时会将20%的股权融资剔除在外，因为它不能反映公司B为获取资产而借入必要资金时所用的利率。取而代之的是，公司B应考虑通过其他债务融资渠道（例如，银行贷款、透支等）为剩余的20%价值筹资。我们认为，公司B应按照以下方式确定混合或加权利率： $(80\% \times \text{担保借款利率}) + (20\% \times \text{一般借款利率})$ 。

随后，公司B应根据其他因素（如适用）调整该项利率，例如，租赁期与贷款期限相比的情况、担保物的使用寿命和质量，以及承租人的信用评级。

**示例 10 —— 对于以溢价利率提供100%融资的大额租赁, 确定承租人的增量借款利率**

修改上文示例9, 假设公司B希望收购整栋建筑物, 而贷款机构愿意为大楼的成本提供100%融资, 但要求公司B支付溢价利率。

公司B应考虑如何在实务中安排借款, 从而确定增量借款利率。我们认为, 这种情况下的增量借款利率是以下两个利率中的较低者:

- 上文示例9所述的混合或加权利率: 即 $(80\% \times \text{担保借款利率}) + (20\% \times \text{一般借款利率})$; 与
- 贷款机构为建筑物收购提供100%融资时收取的溢价利率。

随后, 公司B应根据其他因素(如适用)调整该利率, 例如, 租赁期与贷款期限相比的情况、建筑物的位置和状况, 以及承租人的信用评级。



关于如何适当确定折现率的更多指引, 请参阅毕马威刊物 [Leases discount rates](#) (《[租赁的折现率](#)》)。

5

租赁期

租赁期的确定是一项关键判断,要求企业审慎考虑每项租赁所包含的选择权以及相关的事实和情况。

5.1

5.1.1

IFRS 16.18, B35

IFRS 16.B34

IFRS 16.B37

IFRS 16.B35

概述

初始评估

租赁期是指不可撤销的租赁期间,加上:

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

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁,且罚款金额不大,则该项租赁不再可强制执行。

在确定租赁期时,承租人应考虑与产生行使续租选择权或者放弃提前终止选择权的经济动机有关的所有相关事实和情况。在确定租赁期时,仅出租人拥有的终止选择权不予考虑。

相关事实和情况的示例

合同 / 市场

- 与市场价格相比,任何下一个租期的租金水平
- 或有支付
- 续约和购买选择权
- 与终止租赁和签订新的替换租赁相关的成本

资产

- 资产项目的性质(专门化的)
- 位置
- 是否有合适的替代品
- 是否存在重大的租赁资产改良



新准则下的“租赁期”是否发生变化?

通常而言,否。《国际会计准则第17号》已要求承租人确定租赁期。但在新准则下,租赁期估计的重要性有所增加,因为它将确定哪些租赁付款额应纳入租赁负债的计量。新准则还要求承租人在某些情况下重新评估租赁期(参见5.1.2),该等情况需要承租人予以密切关注。

“合理确定”这一关键标准与《国际会计准则第17号》下相同。但是,新准则就如何应用这一关键标准提供了更多指引,例如,识别经济动机以及承租人重新评估租赁期等。

IAS 17.4, IFRS 16.B34–B41

5.1.2

IFRS 16.20–21, B41

重新评估

在租赁期开始日后，承租人在某些情况下需要重新评估其是否合理确定将行使续租选择权，或者不行使提前终止选择权。

仅当发生重大事件或重大情况变化且其符合以下条件时，承租人才需要重新评估：

- 重大事件或重大情况变化在承租人的控制范围内；并且
- 重大事件或重大情况变化影响承租人对是否合理确定将行使相关选择权的评估。

重新评估租赁期的要求将为资产负债表带来波动性。这可能要求承租人变更系统和流程，以便能够确定何时需要重新评估和重新计量租赁，以反映租赁期的变化。

5.2

IFRS 16.18

IFRS 16.A, B36

对租赁期的初始评估——常见的考虑事项

承租人应在租赁期开始日确定租赁期。

租赁期在出租人将标的资产提供给承租人使用时开始。它包括出租人提供的任何免租期。

以下示例用于说明，承租人在初始评估租赁期时通常考虑的事项。



示例 11 —— 确定租赁期的起始日

零售商D租赁了某个商铺，为期10年。

该商铺可直接开业，但零售商D在搬入前花了4个月的时间进行租赁资产改良，以使商铺的设计和品牌与零售商D的其他店铺相符。零售商D认为租赁资产改良符合相关条件，可确认为房地产、厂场和设备。

根据租赁协议，零售商D在实际搬入商铺前无需支付租金。零售商D可从2020年1月1日起使用商铺，并计划从2020年5月1日起开业。

租赁期

租赁期在标的资产可供使用时开始。免租期和占用日期与之无关。因此，本项租赁的开始日为2020年1月1日。

使用权资产的折旧

零售商D从2020年1月1日起开始对使用权资产进行折旧。

我们认为，在本例中，装修期间的使用权资产折旧费用，不是可直接归属于为使租赁资产改良达到预定使用的地点和状态而发生的成本。因此，装修期间的折旧费用不作为租赁资产改良的一部分进行资本化。

IFRS 16.B34

IFRS 16.A, B36

IFRS 16.31–32

IAS 16.16(b), Insights 3.2.30.80

IFRS 16.B34

**示例 12 —— 不可撤销期间较短,承租人和出租人在该期间后均可以终止租赁,且罚款金额不重大**

承租人L订立为期5年的仓库租赁合同。

承租人L设计家具并通过线上平台向全球各地销售,目前正打算利用仓库作为展厅。仓库的装修费用金额不重大。

根据租赁协议,承租人L和出租人M均有权在租赁期开始日后的每个周年日终止租赁,且按照合同无需支付罚款。

我们理解,“罚款”的定义应广泛适用,并应包括抑制行使终止选择权的经济因素。为评估是否存在可能产生“罚款”的经济抑制因素,承租人L考虑了以下事项。

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

基于相关事实和情况,承租人L认为其可在一年后终止租赁而无需支付罚款。假设出租人M亦可在一年后终止合同,且罚款金额不重大,则租赁期包含一年的不可撤销期间,因为一年后不存在可强制执行的权利和义务。

**示例 13 —— 包含非连续使用期间的租赁期**

零售商Q从事圣诞装饰品销售。零售商Q订立3年期协议,在每年的10月、11月和12月租赁某个零售店铺。零售商Q每年使用的店铺位置相同(即,存在可识别资产)。

在零售商Q使用店铺的期间内,租赁付款额为每月1,000。

租赁期

租赁期为9个月,即非连续使用期间的总和。如果零售商Q已选择对同类的标的资产应用短期租赁确认豁免,其可对该项租赁应用相同的豁免。

后续会计处理

我们理解,如果零售商Q并未对短期租赁应用确认豁免,其应在使用期内按直线法对使用权资产进行折旧。在未使用商铺的期间内(即1月至9月),其不应确认任何折旧费用。

但是,我们认为,未偿付租赁负债的利息应在合同涵盖的整个期间(即3年)内予以累计。

IFRS 16.29–32, IAS 16.55

5.3

对租赁期的后续重估——常见的考虑事项

承租人应在下列情况修改租赁期：承租人对于是否合理确定将行使续租选择权，或者不行使提前终止租赁选择权进行重新评估——例如，承租人在后续期间发生重大的租赁资产改良，这可能会产生较强的激励影响，促使承租人行使续租选择权，而此前承租人认为并不合理确定会续租。

IFRS 16.21

承租人还应在不可撤销期间发生变化时修改租赁期。例如，承租人在租赁期开始时确定租赁期的不可撤销期间为5年，并认为其不能合理确定会行使续租选择权以续租5年。但是，如果承租人在第4年末正式通知出租人将行使续租选择权以续租5年，则承租人应将租赁期改为6年，以反映新的不可撤销期间。

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



示例 14 —— 租赁资产改良和租赁期

零售商W从出租人L处租入一个店铺。

租赁的不可撤销期间为5年，零售商W可续租5年，即租赁的最长期间可能为10年。

租赁期开始时的初始评估

在租赁期开始时，零售商W认为其不能合理确定将行使续租选择权，因此确定租赁期为5年。

对行使选择权的确定性进行后续重估

在第3年，零售商W进行重大的品牌重塑，改变了标志、色彩设计和目标市场等。同时，零售商W进行了重大的租赁资产改良，这涉及店铺的招牌、货架和其他品牌材料。根据其他门店的经验，零售商W认为，该等材料自安装后的使用寿命为10年，但不能重新用于其他门店，因为在拆除时它们会被损坏。

零售商W指出，租赁资产改良表明其存在续租的经济动机。零售商W更新了总体评估并认为，其现在能够合理确定将会进行续租。

因此，零售商W将租赁期重新评估为10年（即剩余的租赁期为7年），并使用修改后的折现率重新计量租赁负债。零售商W根据租赁负债的重新计量结果，调整使用权资产。

IFRS 16.B37(b)

**示例15 —— 租赁终止选择权:评估是否合理确定将不予行使**

承租人B就某办公楼的一个楼层订立10年期租约。

该项租赁不存在续租选择权,但承租人B有权在5年后提前终止租赁,需要支付的罚款为25,000,相当于3个月的租金。

每年的租赁付款额固定为100,000。

在租赁期开始日,该栋新建大楼比周边商业区的其他办公楼配备更先进的技术,且租赁付款额与市场租金一致。

租赁期开始时的初始评估

在租赁期开始日,承租人B认为其合理确定将不行使提前终止选择权,因此将终止租赁的罚款从租赁负债中剔除,并将租赁期确定为10年。

对行使选择权的确定性进行后续重估

在第4年,承租人B出售其业务的一个重要组成部分,并将员工人数减少50%。

在第4年末,同区域内符合承租人B削减后员工规模的类似办公楼可从第6年租赁,年度付款额为55,000。承租人B估计搬迁员工的费用为40,000。

承租人B的结论是,所发生的重大变化在其控制范围内,并影响其是否仍合理确定将不行使终止选择权的评估。

为评估是否仍合理确定将不行使提前终止选择权,承租人B比较了未来现金流出,详情如下。

年度	当前租赁 ('000)	新租赁 ('000)
6	100	120*
7	100	55
8	100	55
9	100	55
10	100	55
总计	500	340

* 计算方法为:年度租赁付款额 (55) + 罚款 (25) + 搬迁费用 (40) = 120。

IFRS 16.20-21

承租人B就其现在是否存在提前终止租赁的经济动机进行全面评估,这包括考虑搬迁至较小的办公室可节省的成本。

由于搬迁至较小的办公室可节省的成本远超过提前终止租赁的罚款,承租人B在第4年末认为,其不再合理确定在第5年末将不行使提前终止选择权。为简便起见,本示例对货币的时间价值忽略不计,但在实际的评估中,承租人B应考虑这一点。

承租人B将终止租赁的罚款(25,000)计入租赁付款额,并认为剩余的租赁期已缩短至1年。

承租人使用修改后的折现率重新计量租赁负债,并调整使用权资产。



必须重新评估租赁期会带来哪些影响?

在发生承租人控制范围内的重大事件或重大情况变化时需要重新评估租赁期的要求,是与《国际会计准则第17号》相比的一项重大改变。企业再也不能在租赁期开始日计算租赁摊销表,并在每个报告日沿用同一份摊销表。相反,企业需要重新评估关键判断,并在每个报告日考虑是否有必要重新计量租赁余额。

在租赁期内进行重新计量将为财务报表使用者提供更为更新的信息。但是,重新计量也会为报告的资产和负债带来新的波动性,这可能影响企业准确预测和预报未来财务业绩的能力。企业需要投入额外的资源,不仅在租赁期开始日,还要在每个报告日关注租赁的会计核算。

在确定相关因素是否发生变化,以及促使承租人行使或不行使续租或终止选择权的经济动机是否出现变化时,很可能需要作出重大判断。此外,企业可能需要制定用以识别重新评估触发因素的指标,来确保一致应用。

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内确认的租赁金额产生重大影响。

IFRS 16.20-21

6

租赁付款额

确定哪些付款额应计入租赁负债是确定承租人资产负债表所受影响的关键事项。

6.1

IFRS 16.26

概述

在租赁期开始日，承租人按照在该日尚未支付的租赁付款额的现值计量租赁负债。对于仅包含固定租赁付款额的简单租赁，计算比较简单。



房地产租赁通常包含以下部分或全部款项：

- 固定付款额（包括实质固定付款额）（参见第6.2节），减去任何应收的租赁激励（参见第8.4节）；
- 可变租赁付款额（参见第6.3节）；
- 对提前终止租赁的付款额（参见第5章）；以及
- 非租赁组成部分（例如，维护或公用设施）的付款额（参见第3章）。

承租人应在租赁期开始日确定应计入租赁负债和使用权资产的款项（参见第7章）。

6.2

IFRS 16.27(a)

固定和实质固定付款额

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

IFRS 16.B42(a)(ii)

如果租赁付款额初始是可变的，但后续变成固定款项，其应在相关可变性消除时被视作实质固定付款额。在这种情况下，承租人应从该时点起将后续款项纳入租赁负债，并使用未改变的折现率来重新计量租赁负债。

IFRS 16.B42(b)

**示例 16 —— 不具有商业实质的最低租赁付款额**

知名零售商R从公司Q处租入已成熟开发的零售地产中的某个店铺。根据租赁条款，零售商R在正常工作时间内必须营业。零售商R不得将店铺闲置或转租。

合同规定，零售商R每年应付的租金为：

- 100, 如果零售商R的店铺未发生销售；或者
- 100万, 如果零售商R在租赁期间发生了销售。

零售商R认为，该项租赁包含每年100万的实质固定租赁付款额。零售商R指出，该款项不是取决于销售的可变付款额。这是因为，零售商R的店铺未发生销售的现实可能性为零。

**示例 17 —— 旨在反映通货膨胀的固定增幅**

承租人B签订了为期5年的零售店铺租赁合同。租赁付款额为每年50,000, 于每年末支付。

租金在后续每一年增加5%。该增幅旨在就居民消费价格指数(CPI)的预期变动对出租人作出补偿, 因为过去3年的年度平均通货膨胀率为5%。

承租人B认为租金是固定的, 不取决于居民消费价格指数的未来价值。在租赁期开始日, 承租人B将每年固定增长5%的年度租赁付款额(即50,000、52,500、55,125等)计入租赁负债。

此项租赁付款额不存在需要承租人B重新计量租赁负债的未来变动。

**示例 18 —— 存在固定最低金额的可变付款额**

承租人X订立为期10年的零售铺位租赁合同。租赁付款额于每年初提前支付。

第一笔租赁付款额为50,000, 之后每年的租赁付款额按以下两者中的较高者增长, 即: 5%与过去12个月的居民消费价格指数的增幅。

仅当居民消费价格指数的年度增幅超过5%时, 才需要重新计量租赁负债。

租赁期开始时的居民消费价格指数为100, 在第1年末上涨至107, 即第1年的通货膨胀率为7%。

在租赁期开始日

尽管租赁付款额在形式上是可变的，此项合同包含实质固定付款额，因为租赁付款额包含承租人X无法避免的、每年5%的最低固定增幅。租赁付款额的可变性仅存在于实际付款额超出最低金额的部分。

在租赁期开始时，承租人X支付第1年的租金，并确定合同包含实质固定的最低金额（且每年固定上涨5%）。承租人X将剩余9笔的租赁付款额（假设每年上涨5%，即52,500、55,125、57,881等）的现值计入租赁负债，并相应计量租赁负债和使用权资产。

在第2年初进行后续重新计量

在第2年初，承租人X根据居民消费价格指数的增幅（7%）和5%这两者中的较高者，调整剩余的租赁付款额。因此，承租人X将租赁付款额增加至53,500（50,000×107/100）。

第2年确定的付款额（53,500）成为新的付款基数。为重新计量第2年初的租赁负债，新的付款基数将在剩余的租赁期内每年增加5%（最低年度增幅）。

承租人X使用不变的折现率来重新计量租赁负债和使用权资产。

IFRS 16.B42(a)(ii)

**示例 19 —— 在一段时间内逐渐形成“最低金额”的可变租赁付款额**

零售商X订立为期10年的商铺租赁合同。年度租赁付款额的计算如下。

- 第1至4年：可变，按该期间收入的5%计算。
- 从第5年起：仍按该期间收入的5%计算，但最低金额等于前4年的平均租赁付款额。

由于第1年已记录收入，最低租赁付款额的可变性开始消除。第5年及以后的最低租赁付款额在前4年付款额的基础上逐步形成，详情如下。

	第1年 (‘000)	第2年 (‘000)	第3年 (‘000)	第4年 (‘000)
收入	200	100	-	300
租金(收入的5%)	10	5	-	15
累计租金(A)	10	15	15	30
累计平均租金(A/4年)	2.5	3.75	3.75	7.5
前4年的最终平均值				7.5

因此，零售商X无需等到前4年的所有租赁付款额均确定后才开始确认租赁负债。

IFRS 16.B42(a)(ii)

在第1年末,零售商X按照租赁期内最后6年的年度租赁付款额(2,500)的现值,计量租赁负债和使用权资产。

第1年后,零售商X针对最低租赁付款额的进一步上涨,使用不变的折现率来重新计量租赁负债。例如,在第2年末,零售商X重新计量租赁负债,以反映该项租赁在最后6年的最低年度付款额为3,750。

6.3

可变租赁付款额

6.3.1

取决于指数或比率的付款额

IFRS 16.27(b)

取决于指数或比率的可变租赁付款额,应采用租赁期开始日的指数或比率进行初始计量并计入租赁负债。

IFRS 16.28

该方法适用于:例如,与居民消费价格指数(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。

IFRS 16.36(c), 39

在租赁期开始日后,承租人应使用不变的折现率来重新计量租赁负债,以反映因指数或比率变化而导致的租赁付款额变动。



示例 20 —— 取决于一项指数(居民消费价格指数)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5年。初始年租金为250万,租赁付款额于每年年末支付。租金将于每年复核,并随着居民消费价格指数的变化而增长。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5年内每年的租金均为250万。在租赁期开始日,公司Y计量得出的租赁负债为1,080万。

租赁负债的后续重新评估

第1年内,居民消费价格指数由100上涨至105(即过去12个月内的通货膨胀率为5%)。

鉴于用于确定租赁付款额的居民消费价格指数发生变化,未来租赁付款出现变动,公司Y需要重新计量租赁负债。

在第1年末,公司Y计算得出第2年的租赁付款额为262.5万(250万 × (105 / 100))。

因此,公司Y假设剩余4年的年租金为260万,以此重新计量租赁负债。公司Y使用不变的折现率重新计量得出的租赁负债为930万。

公司Y根据租赁负债的后续重新计量结果来调整使用权资产。

IFRS 16.27(b), 28



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

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

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

- 规模;
- 设施;
- 家具和装修; 以及
- 维护或其他服务。

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

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

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

应用于评估价值的百分比本身不属于“比率”。



财产税是否属于取决于指数或比率的**可变租赁付款额**?

否。我们理解, 对于根据新准则进行会计处理的财产税(参见第3.3节), 税率或由税务机关确定的房地产评估价值通常均不属于一项指数或比率。

这是因为在许多情况下, 尽管财产税按评估价值的一定百分比(即“比率”)计算, 它实质上是一种机制, 有关部门据此收取根据预算要求所确定的税款。有关部门通常保留变更征收税额和征收安排的一般立法权。例如, 评估价值可能不一定是基于市场价格, 有关部门可能不会及时更新评估价值; 即使评估价值接近市场价值, 有关部门也可改变应用于评估价值的百分比。

房产税不是一项单独的组成部分, 因为该税项并未向承租人转让商品或服务, 但它们被视为总对价的一部分, 该总对价将分摊至合同中已识别的组成部分 (参见第3.1节)。

因此, 房产税属于不取决于比率的可变付款额, 且不是合同中一项单独的组成部分。



如果有关市场租金复核的协商需要很长时间才能达成一致意见, 应如何处理?

有时, 租赁付款额会在租赁期内重新协商。这可能是因为:

- 承租人正经历财务困难并寻求减租 (参见第8.3节); 或者
- 根据租赁合同的约定, 需要更新租赁付款额以反映市场租金率。

实务中, 由于估值的主观性质, 定期市场租金复核有时可能需要很长时间才能达成一致意见。

在某些情况下, 如果需要相当长一段时间才能协商一致, 承租人可能会继续按原来的租金支付, 并在商定新的租金后进行“追补调整”。

我们理解, 一种可接受的方法是, 承租人在商定新的租金后 (即, 当租赁下的现金流量发生实际变动时) 重新计量租赁负债。

IFRS 16.A

IFRS 16.42(b)

6.3.2

IFRS 16.BC168-BC169

取决于销售或使用情况的付款额

取决于销售或标的资产使用情况的可变租赁付款额不纳入租赁负债, 而是应在发生时计入当期损益。



示例 21 —— 取决于销售的可变付款额

公司X租赁了一个店铺。每年的租赁付款额相当于该商铺收入的1%, 不存在最低租赁付款额。

由于租赁仅包含不取决于指数或比率的可变租赁付款额, 同时没有不可避免的付款额, 因此公司X在租赁期开始时将租赁负债计量为零。

**示例 22 —— 与销售不成正比的可变付款额**

公司X租赁了一个铺位以开设新门店。公司X的门店以往平均每月产生900,000收入。新门店每月的租赁付款额将参照以下阶梯式的销售目标确定。

- 每月收入不高于 600,000:0。
- 每月收入为 600,001至1,000,000:20,000。
- 每月收入为1,000,001至2,000,000:25,000。
- 每月收入高于2,000,000:30,000。

举例来说,在下列情况中租赁付款额的金额如下所示。

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

公司X在评估可变租赁付款额是否为实质固定付款额时,考虑了以下事项。

- 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。
- 该款项在形式上是可变付款额,且日后不会变成固定付款额。
- 如果收入低于600,000,则无需支付租赁付款额。

公司X的结论是,尽管租赁付款额不与销售成正比(即,不是按照销售的一定比例来确定),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)且取决于销售情况。即便存在历史平均值或类似的基准,也不会产生固定的最低付款额。因此,公司X不将每月的租赁付款额纳入租赁负债的计量,并在租赁期开始时将租赁负债计量为零。

IFRS 16.B42, BC164

6.4

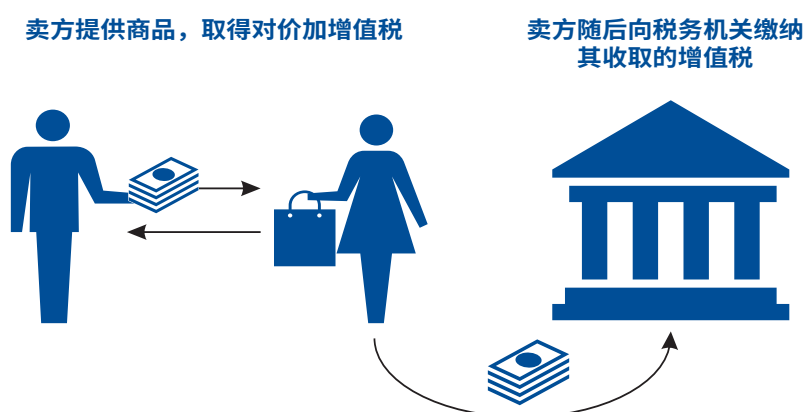
增值税

在许多司法管辖区内,增值税(亦称“商品和服务税”),是在销售时对商品和服务征收的税项。这可能涉及租赁。

通常,增值税的运作方式如下:

- 每个国家都有自己的增值税制度,该税项通常适用于在本国消费的商品或服务。

- 卖方要求买方支付增值税，向买方收取增值税，然后向政府缴纳。
- 如果买方不是最终用户，但所购买的商品或服务构成其业务的一项成本，则所缴纳的增值税是“可收回的”，并可从其向政府缴纳的金额中扣除。
- 某些情况下，买方无法收回已缴纳的增值税，这可能是由于相关商品或服务不符合条件，或者是因为买方的身份。例如，在某些国家，银行和保险公司没有资格获得增值税返还。在这种情况下，增值税（部分或全部）不可收回。



我们理解，如果增值税是对承租人征收的税项，但由作为税务机关代理人的出租人收取，则增值税不是一项租赁付款额或非租赁组成部分。这是因为该款项不是为了换取标的资产的使用权，或向承租人转让商品或服务。

相反，我们认为，承租人应按照《国际财务报告解释公告第21号》的要求对增值税进行会计处理，即便承租人选择不分拆租赁组成部分和非租赁组成部分也是如此。这意味着承租人应根据适用的法律法规，识别与增值税支付相关的义务事项。例如，如果义务事项是出租人定期开具发票，则承租人应在每个发票日（而非租赁期开始时），就每次增值税付款确认负债。主体应针对每种情况，根据适用的法规要求，评估增值税的义务事项。



关于哪些租赁付款额应计入租赁负债的更多指引，请参阅毕马威刊物 [Lease payments](#)（《租赁付款额》）。

7

使用权资产

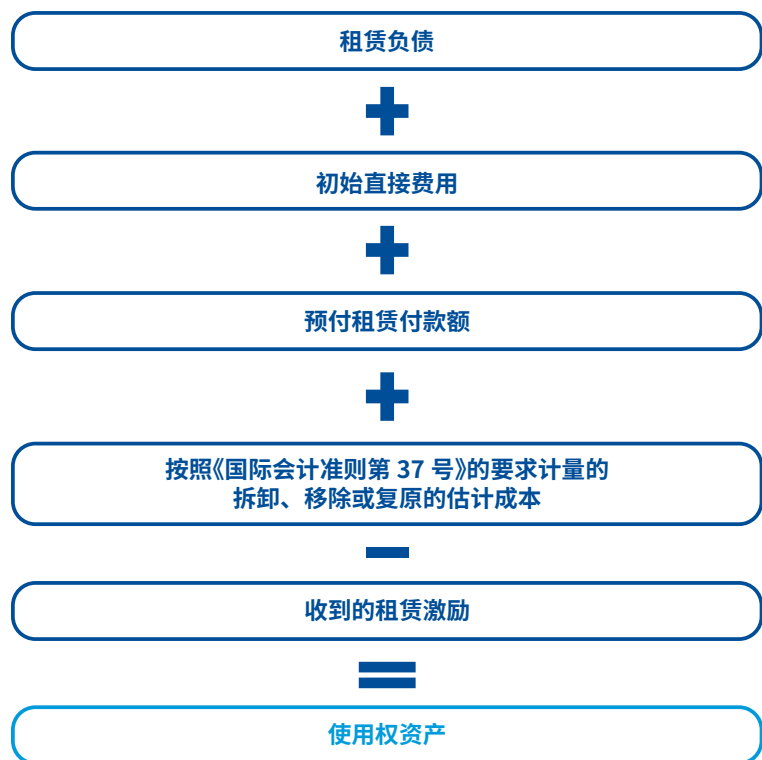
除了租赁负债外,承租人还需要考虑是否存在应计入使用权资产的其他成本。

7.1

IFRS 16.23-24



初始计量

承租人在租赁期开始日按成本计量使用权资产,这包括以下项目。



IFRS 16.A

承租人的“初始直接费用”是指为获取租赁而发生的增量成本,若不获取该租赁则不会发生该成本。

常见的承租人初始直接费用	
包括 	不包括 
<ul style="list-style-type: none"> - 佣金 - 法律费用* - 协商租赁条款和条件的成本* - 安排抵押品的成本 - 为获得租赁而向现有租户支付的款项 <p>* 若该费用取决于是否产生租赁</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 一般管理费用 - 无论是否订立租赁都会发生的有关投资评估、可行性研究、尽职调查等方面的费用

“租赁激励”是指出租人向承租人支付的与租赁有关的款项，或者出租人为承租人偿付或承担的租赁成本。

7.2

7.2.1

IFRS 16.29, 34–35

后续计量

成本模式

承租人通常按成本减累计折旧及累计减值损失来计量使用权资产，除非承租人采用以下一项替代性计量模式：

- 针对不动产、厂场和设备采用的重估价模式（参见7.2.2）；或者
- 针对投资性房地产采用的公允价值模式（参见7.2.3）。



减值测试是否取代了有关亏损性租赁的测试？

是。实际上，减值测试取代了现行《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*) 中有关评估经营租赁是否为亏损性经营租赁的要求。由于承租人现在应就其支付租赁付款额的义务确认租赁负债，因此无需额外确认准备。相反，承租人应评估使用权资产是否存在减值。

减值测试可能增加承租人的财务报告负担。目前评估经营租赁的目的是，确定其是否已变为亏损性的经营租赁，而非为了进行减值测试。应用减值测试的要求可能更为复杂，对于不属于更大范围现金产出单元一部分的使用权资产尤为如此。

7.2.2

IFRS 16.35

针对不动产、厂场和设备重估价模式

如果承租人对某类不动产应用《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》(IAS 16 *Property, Plant and Equipment*) 中的重估价模式, 且使用权资产与该类不动产相关, 则承租人可选择对所有与该类不动产相关的使用权资产采用重估价模式。

7.2.3

IFRS 16.34, 48, IAS 40.2

针对投资性房地产的公允价值模式

如果使用权资产符合投资性房地产的定义, 承租人应按照《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40 *Investment Property*) 的要求对相关使用权资产进行会计处理。例如, 如果承租人可赚取有利的租金收入, 其可选择将闲置的已租赁房地产进行转租。

IFRS 16.34, 56, IAS 40.30

根据《国际会计准则第40号》, 主体应作出会计政策选择, 采用公允价值模式或成本模式来计量投资性房地产。主体应对其自有和租赁的投资性房地产采用一致的会计政策, 即主体不能对自有和租赁的投资性房地产选用不同的政策。

更多详细讨论, 请参阅毕马威即将出版的刊物 *Real estate leases—The landlord perspective* (《房地产租赁——从出租人角度解读新租赁准则》)。

7.3

IFRS 16.24(d), 25

复原成本

承租人在发生与复原成本有关的义务时, 将其作为使用权资产的一部分进行确认。该项义务可能在租赁期开始日发生或可能由于在特定期间使用标的资产而发生, 这要视具体的事实和情况而定。该等成本的义务将按照《国际会计准则第37号》的要求进行计量。

租赁期内发生的常规损耗可能会增加承租人的归还义务金额, 但它通常不会形成一项资产, 因此会在发生时计入费用。

如果承租人本期将所租赁房地产用于生产存货, 则应适用《国际会计准则第2号——存货》(IAS 2 *Inventories*)。



示例23 —— 移除租赁资产改良的估计成本

承租人B从事高档服装零售,其就某个零售铺位(包含户外庭院)签订了为期5年的租赁合同。

租赁付款额为每年10,000,于每年末支付。承租人B的增量借款利率为5%。

根据租赁协议,承租人B必须在租赁结束时将租赁铺位恢复原状(例如,移除任何租赁资产改良等)。

租赁期开始时

承租人B在租赁期开始时对店铺进行装修,包括拆卸墙壁和安装陈列架、照明设备和楼梯。当时,承租人B的供应商估计,在租赁结束时拆除装修、重建墙壁并将店铺恢复原状将花费5,000。名义无风险利率为4%。

因此,承租人B在租赁期开始时确认以下项目。

- 租赁负债43,295(按5笔年度租赁付款额(每年10,000)的现值计量,采用承租人B的增量借款利率进行折现)。
- 针对复原成本的准备4,110(按第5年末估计复原成本5,000计量,并使用无风险利率进行折现)。
- 租赁期开始时资产总计为47,405(43,295 + 4,110)。

第1年末

由于地毯受到持续磨损,承租人B估计在租赁结束时将花费1,000来更换地毯。因此,承租人B在损坏发生时针对替换成本确认一项准备和相应的费用。

鉴于该磨损的性质(即持续使用地毯),承租人B估计地毯的磨损程度与店铺的使用时间成正比。承租人B使用无风险利率进行折现,确认金额为171的费用和准备。

第2年初

承租人B对庭院进行翻新并建造水景,以改进店铺的外观。建造商估计,移除水景将需花费500。承租人B使用无风险利率进行折现,就移除水景的复原成本额外确认427的准备,并在资产负债表内予以资本化。

IAS 37.14

IFRS 16.24(d), 25

IAS 37.14

IFRS 16.25

8

租赁的修改

租赁修改的类型多样。本章讨论房地产租赁中最常见的四种修改。

IFRS 16.A

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

- 通过增加一项或多项标的资产的使用权而扩大租赁范围;
- 通过延长合同规定的租赁期而扩大租赁范围;以及
- 通过增加或减少租赁付款额而变更租赁对价。

重新协商原始合同而导致的变更均属于租赁修改。通过合同规定的租金调整机制来调整租赁付款额(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)原始合同所包含的选择权,该等情况均不属于租赁修改。

8.1

增加租赁场地 —— 新增一个楼层

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

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

IFRS 16.44-46

其中一种常见的房地产租赁修改是,修改租赁以新增额外的租赁场地。例如,已在某办公楼租赁办公场所的租户可能同意在同一办公楼租赁额外的办公场所。如果额外办公场所的租赁付款额反映了其单独价格,承租人应将该新增办公场所作为一项单独的新租赁进行会计处理。

在此情况下,承租人:

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

IFRS 16.44, Ex15

**示例 24 —— 在办公场地租赁中新增一个楼层, 并相应增加对价**

承租人Z就某办公楼的一个楼层与出租人L签订为期10年的租赁合同。此后, 承租人Z的业务有所扩大并需要租赁额外的办公场所。

在第7年初, 承租人Z与出租人L修改合同, 授予承租人Z使用同一办公楼内另一楼层的权利, 为期4年。新的办公场所在面积和所有重要方面都与原来的办公场所类似。

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

有关额外办公场所的租赁不属于原始合同条款和条件的一部分。因此, 这属于租赁修改。

承租人Z在租赁修改生效日将该项修改作为一项单独的租赁进行会计处理, 因为:

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

承租人不应修改对原办公场所租赁的会计处理。

8.2

IFRS 16.45-46

租赁期延长

另一种常见的房地产租赁修改是延长租赁期限, 即承租人同意在原来约定的最长期限以外的期间继续租用同一场地。

延长租赁协议的合同期限不同于重新评估承租人是否将行使原始协议所包含的续租选择权; 有关重新评估租赁期的讨论, 参见5.1.2。

承租人对属于延长租赁期的修改进行以下会计处理:

- 基于租赁组成部分的相对单独价格和非租赁组成部分的单独价格总和, 将对价分摊至各个租赁组成部分;
- 确定新的租赁期;

- 按照修改后的折现率对修改后的租赁付款额进行折现, 以此重新计量租赁负债; 以及
- 对使用权资产进行相应调整。

承租人在租赁修改生效日——即, 租赁修改达成一致(而非原始租赁到期)时, 进行上述会计处理。

IFRS 16.45-46, A, Ex16



示例 25 —— 租赁期延长

承租人X就工业区内的某个厂房与出租人Y签订为期20年的租赁。租赁合同不存在续租或终止选择权。承租人X并未提供任何余值担保。此外, 该租赁无初始直接费用、租赁激励, 承租人X与出租人Y之间无其他款项支付。

年度租赁付款额为150,000, 于每年末支付。租赁期开始时的增量借款利率为5% (假设租赁的内含利率不易于确定)。因此, 承租人X初始确认的租赁负债和使用权资产为1,869,332。

在第17年末(即租赁到期前3年), 出租人Y接洽承租人X, 表示其他方有兴趣租赁该厂房。承租人X在该工业区内扎稳根基, 且市场对其产品存在持续需求。因此, 承租人X希望延长租赁期。承租人X与出租人Y进行协商, 并在第18年末一致同意将租赁期延长10年, 即租赁期总计30年。年度租赁付款额维持不变。承租人X与出租人Y之间并未因租赁修改而存在任何初始直接费用、租赁激励或其他款项。

由于原始租赁不存在续租选择权, 这不是对租赁期的重新评估。这属于仅延长租赁期的租赁修改, 即该项修改并未授予承租人X使用额外标的资产的权利。因此, 该项修改不能作为单独的租赁进行会计处理。

该项修改的生效日在第18年末。当日, 租赁负债为278,912, 使用权资产为186,933, 承租人X的增量借款利率为8% (假设租赁的内含利率不易于确定)。

承租人X基于以下信息, 将租赁负债重新计量为1,130,412:

- 年度租赁付款额为150,000, 于每年末支付;
- 剩余的租赁期为12年(原始租赁剩余的2年加上延长的10年); 以及
- 修改后的增量借款利率为8%。

承租人X将修改前的租赁负债的账面金额(278,912)与修改后的租赁负债的账面金额(1,130,412)之间的差额851,500, 确认为对使用权资产的调整。



租赁期延长如何影响使用权资产所包含的复原义务？

IFRS 16.24(d), 25, IAS 37.36, 59, IFRIC 1.4–5, 8

在租赁期开始日，承租人按成本计量使用权资产，其成本包括对拆卸和移除标的资产、复原标的资产所在场地或将标的资产恢复至租赁条款和条件规定的状态而估计发生的成本，但是，为生产存货而发生的成本除外。

承担该等成本的义务应按照《国际会计准则第37号》的要求进行确认和计量。

Insights 3.12.150.10–20, IFRIC 1

根据《国际会计准则第37号》，主体应在每个报告日复核并调整准备金额，以反映当前的最佳估计。经济利益流出的金额或时间点发生变动，或者折现率出现变动，可能使结算金额的最佳估计发生变动。

修改租赁可能导致承租人在租赁结束时将标的资产恢复原状的义务发生变动。例如，如果修改通过增加或终止一项或多项标的资产的使用权或变更租赁期限来改变租赁范围，就可能出现这种情况。

在这种情况下，承租人应将范围或租赁期变化而导致的复原成本准备变动计入使用权资产，并在使用权资产的剩余使用寿命内，采用未来适用法对使用权资产进行折旧。

8.3

IFRS 16.45–46

租金减少

另一种常见的房地产租赁修改是改变合同规定的租赁付款额。例如，正在面临营业或流动性困难的承租人可能要求出租人降低租金。

对于仅变更对价的租赁修改，承租人应采取以下会计处理：

- 基于租赁组成部分的相对单独价格和非租赁组成部分的单独价格总和，将对价分摊至各个租赁组成部分；
- 确定租赁期；
- 按照修改后的折现率对修改后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债；以及
- 对使用权资产进行相应调整。

IFRS 16.45, A

承租人在租赁修改生效日——即，租赁修改达成一致（而非支付经调整的租赁付款额）时，进行上述会计处理。

IFRS 16.45–46, A, Ex19

**示例26 —— 租金(对价)减少**

承租人X与出租人Y签订了为期20年的办公场地租赁合同。

租赁付款额为每年150,000,于每年末支付。承租人X在租赁期开始时的增量借款利率为5%(假设租赁的内含利率不易于确定)。承租人X并未提供任何余值担保。该租赁无初始直接费用、租赁激励,承租人X与出租人Y之间无其他款项支付。因此,承租人X初始确认的租赁负债和使用权资产各为1,869,332。

在第10年末,承租人X与出租人Y一致同意将每年末应付的租赁付款额减少至100,000。

该对价变更不属于原始租赁条款和条件的一部分,因此构成租赁修改。该项修改并未授予承租人X额外的使用权,因此不能作为一项单独的租赁进行会计处理。

该项修改生效日在第10年末。当日,租赁负债为1,158,260,使用权资产为934,666,承租人X的增量借款利率为6%(假设租赁的内含利率不易于确定)。

承租人X基于以下信息将租赁负债重新计量为736,009:

- 每年的租赁付款额为100,000,于每年末支付;
- 剩余的租赁期为10年;以及
- 修改后的增量借款利率为6%。

承租人X将修改前的租赁负债的账面金额(1,158,260)和修改后的租赁负债的账面金额(736,009)之间的差额(422,251),确认为对使用权资产的调整。

对价减少还可采取租金返还的形式。

**示例 27 —— 租金返还**

零售商J从出租人K的购物中心处租入一个店铺,为期6年。每年的租赁付款额为120,000,于每年末支付(即按月的租金金额为10,000)。

由于第3年假期后市场下滑,出租人K同意从第4年初开始向零售商J返还3个月的租金,即第4年的租赁付款额减少至90,000,之后的租赁付款额恢复至每年120,000。该项修改并未包含在原始协议内。

该租金返还体现的租赁付款额减少未包括在原始租赁协议中。因此,它属于租赁修改。

8.4

对不便利之处作出补偿

有时，出租人会因租赁期内对承租人造成的干扰或不便作出补偿，例如以下情况：

- 办公楼的水管爆裂：在修复水管和周边受损区域期间，出租人对租户因需重新安置员工而造成的不便作出补偿。
- 购物中心公共区域内的建造或翻新活动：由于施工活动影响了商铺的客流量，进而对营业额产生负面影响，出租人对承租人的收入损失作出补偿。

IFRS 16.A

如果对不便利之处作出补偿是包含在原始的租赁协议内，或由于相关法律法规要求实际上属于租赁协议的一部分，则相关补偿应作为原始租赁的一部分进行会计处理。由于该等补偿不属于租赁修改，折现率应维持不变。

IFRS 16.A, 45-46

相反，如果就不便利之处作出补偿的条款并未包含在原始租赁协议内，而是作为新租赁合同的新增内容——这或许是因为租赁即将到期，而出租人希望激励承租人续约；在这种情况下，该项补偿应作为租赁修改（且不属于单独的租赁）进行会计处理（参见第8.3节和示例26）。



关于如何核算租赁合同变更的更多指引，请参阅毕马威刊物 [Lease modifications](#)（《租赁的修改》）。

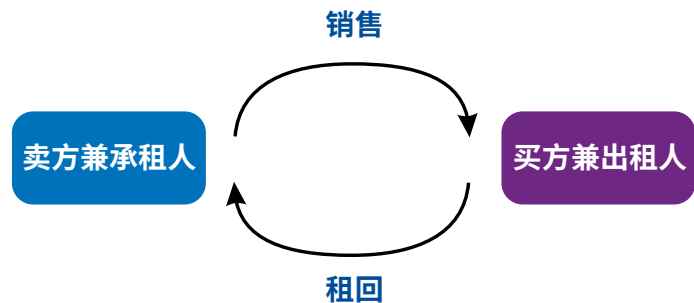
9

售后租回

新准则改变了售后租回交易的会计处理方法，它实际上消除了卖方兼承租人将售后租回交易作为资产负债表外潜在融资来源的做法。

IFRS 16.98-103

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



为确定如何核算售后租回交易，企业应首先考虑：卖方兼承租人向买方兼出租人初始转让标的资产的行为是否构成一项销售。企业应采用《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*) 来确定是否发生了销售行为。该项评估确定了卖方兼承租人以及买方兼出租人的会计处理方法，具体列示如下。

	卖方兼承租人
向买方兼出租人的资产转让构成一项销售	<ul style="list-style-type: none"> - 终止确认标的资产，并对租回交易应用承租人会计模式* - 按原账面金额的保留部分（即按照成本）计量使用权资产* - 确认与转让给出租人的权利相关的利得或损失*
向买方兼出租人的资产转让不构成一项销售	<ul style="list-style-type: none"> - 继续确认标的资产 - 将从买方兼出租人处收到的款项确认为《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>) 下的金融负债

* 若销售不是按公允价值达成或者租赁付款额与市价不符，则需要作出调整。

IFRS 16.IE11

**示例28 — 当资产转让属于销售时的售后租回交易**

公司C将一栋办公楼出售给公司D,取得现金2,000,000。在交易发生前,该建筑物的账面成本为1,000,000。同时,公司C就该栋建筑物的使用权与公司D签订为期18年的合同,并约定于每年末支付120,000。

办公楼的转让构成符合《国际财务报告准则第15号》的销售行为。销售当日办公楼的公允价值为1,800,000。由于办公楼的销售对价不是公允价值,公司C作出调整以按照公允价值确认该项交易。公司C将售价超出公允价值的金额200,000 (2,000,000 - 1,800,000) 确认为公司D向公司C提供的额外融资。承租人的增量借款年利率为4.5%。

年度付款额的现值为1,459,200,其中200,000与额外融资相关,1,259,200与租赁相关。

公司C对该项交易作以下处理。

- 对于通过租回办公楼而保留的使用权资产,公司C按照该使用权资产原账面金额的一定比例计量,即699,556 ($1,259,200 / 1,800,000 \times 1,000,000$)。
- 公司C仅确认与转让给公司D的权利有关的那部分销售收益,即240,356。办公楼的销售收益总计800,000 ($1,800,000 - 1,000,000$),其中:
 - 559,644 ($1,259,200 / 1,800,000 \times 800,000$) 与公司C保留的办公楼的使用权有关;以及
 - 240,356 ($(1,800,000 - 1,259,200) / 1,800,000 \times 800,000$) 与转让给公司D的权利有关。
- 在租赁期开始日,公司C编制以下分录。

	借方	贷方
现金	2,000,000	
使用权资产	699,556	
建筑物		1,000,000
金融负债		1,459,200
售后租回利得		240,356
确认建筑物的售后租回交易		



新准则是否终结了将售后租回交易视为资产负债表外融资的做法？

售后租回交易的会计处理仍然是一个复杂领域。但有一点可以明确：新准则在很大程度上消除了将售后租回交易作为资产负债表外潜在融资来源的做法。根据新准则，卖方兼承租人应始终在资产负债表内确认售后租回交易，除非租回期限较短或标的资产价值较低。

新准则就“与市价不符”的条款引入新的指引，以帮助企业确定一项交易何时被视为“与市价不符”，并阐明当条款高于市价或低于市价时的适当会计处理方法。在评估条款是否与市价不符时，企业应最大限度地使用可观察价格和信息来确定最恰当的指标。这可能要求主体作出重大判断，特别是当标的资产为专门化资产时。

10

过渡考虑事项

尽管过渡对于所有租赁而言都是一个复杂领域，但房地产租赁的某些特征可能需要企业给予额外关注。

10.1

数据获取方面的挑战

房地产租赁的期限通常长于其他租赁，很多达到10年或20年；而长期土地租赁（参见第2.3节）可长达99年甚至999年。

该类长期租赁将使承租人面临数据获取方面的挑战。根据选用的过渡方法，承租人可能需要在租赁期开始日以及在租赁重估或修改日收集大量历史数据；承租人必须在租赁重估或修改日重新计量租赁资产和负债。某些数据要求示例列示如下。

将需收集的历史数据示例

追溯法

- 租赁付款额的变动，包括例如比率和指数等相关项目的变动
- 折现率的变动
- 租赁修改，即对于租赁的范围和对价的变更
- 租赁期的变动，包括承租人是否合理确定将行使续租选择权，或不行使终止选择权
- 使用权资产的折旧和减值

经修订的追溯法 —— 使用后见之明

- 租赁付款额的变动，包括例如比率和指数等相关项目的变动
- 租赁修改，即对于租赁的范围和对价的变更

10.2

承租人需作出的关键过渡决策

新准则为承租人提供许多不同的过渡可选方案和简便实务操作方法。许多方案和简便实务操作方法都可相互独立选用，某些还可在逐项租赁的基础上进行选择。承租人面临的一些重大决策概述如下。

10.2.1

IFRS 16.C3

豁免应用新的租赁定义

在向新准则过渡时，承租人可选择是否应用简便实务操作方法，继续“沿用”此前对现有合同是否为租赁或包含租赁所作的评估。

如果承租人选用该项简便实务操作方法，则：

- 对于之前按照《国际会计准则第17号》和《国际财务报告解释公告第4号——确定一项协议是否包含租赁》(IFRIC 4 *Determining whether an Arrangement contains a Lease*) 所识别的租赁，应用新准则；
- 对于之前按照《国际会计准则第17号》和《国际财务报告解释公告第4号》确定的不包含租赁的合同，不应用新准则；以及
- 应用新准则的租赁定义，评估在新准则首次执行日之后签订或修改的合同是否为租赁或包含租赁。

由于房地产的性质，一项安排是否包含租赁通常显而易见；该项评估在新准则下通常不会改变（参见第2.2节）。因此，有关是否应用该项简便实务操作方法的决定不大可能成为承租人的关注重点。如果选用此项简便实务操作方法，主体应将其一致地应用于所有合同（即，作为承租人和出租人均如此）。

10.2.2

IFRS 16.C5

追溯法与经修订的追溯法

承租人面临的一项关键决策是：采用追溯法还是经修订的追溯法来应用新准则。一旦作出决定，承租人应将选用的方法一致地应用于所有租赁。

鉴于采用追溯法所涉及的成本和复杂性，大多数承租人可能倾向采用经修订的追溯法，并编制其他备考财务信息来向利益相关方传达可比的趋势数据。

10.2.3

IFRS 16.C8

经修订的追溯法 —— 计量使用权资产

承租人可使用以下任一方法，在逐项租赁的基础上选择如何计量使用权资产：

- 方案1：如同一直在应用此项新准则（但使用首次执行日的增量借款利率）；或者
- 方案2：按照等于租赁负债的金额计量（需作某些调整）。

IFRS 16.C7



选择不同过渡方案有何利弊？

鉴于房地产租赁的性质，它们可能是承租人需要记入资产负债表内金额最大的租赁项目。

如果在过渡时，承租人决定按照如同一直在应用此项新准则的方法来计量使用权资产，则对于此前被分类为经营租赁的租赁，该方法将导致净资产减少。这是因为使用权资产账面金额的折旧速度快于租赁负债的摊销速度。

承租人选择哪种方法来计量使用权资产可能取决于其目标。承租人可能会如下考虑每种方法的影响。

方案1——如同一直在应用此项新准则	方案2——按照等于租赁负债的金额计量
<p>基于净利润进行业绩评估的承租人可能倾向采用方案1来计量使用权资产。</p> <p>这是因为根据该方法，承租人在首次执行日确认的使用权资产较少，因而在租赁的剩余年度内确认的折旧费用会更低。</p>	<p>相反，更注重净资产状况的承租人可能倾向采用方案2来计量使用权资产。</p> <p>这可能是由于债务契约限制或者其他关注于资产负债表（而非损益）的绩效指标的缘故。</p>

10.2.4

IFRS 16.C10

经修订的追溯法——采用哪种简便实务操作方法

在对此前被分类为经营租赁的租赁采用经修订的追溯法时，承租人可对下列项目使用一项或多项简便实务操作方法：

- 折现率：承租人可对具有类似特征的租赁组合采用单一折现率；
- 减值和亏损性租赁：参见下文；
- 剩余期限较短的租赁：对于在首次执行日后12个月或更短时间内到期的租赁，承租人可选择不确认使用权资产和租赁负债；
- 初始直接费用：承租人可在首次执行日将初始直接费用排除在使用权资产的计量之外；以及
- 使用后见之明：参见下文。

《国际会计准则第17号》下的亏损性租赁

如果选用此项简便实务操作方法，承租人可将首次执行日之前按照《国际会计准则第37号》对相关租赁是否为亏损性租赁进行的前期评估，作为执行《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36 *Impairment of Assets*) 下减值复核的替代方法。承租人可在逐项租赁的基础上应用该简便实务操作方法。

IFRS 16.C10(b)

我们理解，主体可将该简便实务操作方法应用于所有在《国际会计准则第17号》下被分类为经营租赁的租赁，而不仅是应用于承租人此前已确认准备的租赁。



示例29 —— 过渡时的亏损性租赁

零售商X租赁了100个店铺，该等店铺在《国际会计准则第17号》下被分类为经营租赁。

2018年，零售商X已搬离并打算转租20家店铺，其中12家店铺已被评估为亏损性租赁。

零售商X可对这100家店铺均采用此项简便实务操作方法。

使用后见之明

IFRS 16.C10(e), BC287

我们理解，承租人仅能在新准则原本要求承租人重新构建历史判断和估计的领域，使用后见之明：例如，在确定租赁期时，对有关其是否合理确定将行使延长选择权的前期评估使用后见之明。

相反，我们认为，对于以往会计处理原本以事实信息而非估计为基础的其他领域，不得使用见之明：例如，对由于居民消费价格指数变动而导致的可变租赁付款额变动，不得使用见之明。



何时适用这项简便实务操作方法？

企业可能会发现这项简便实务操作方法在实务中的裨益较有限。

与其他简便实务操作方法相类似，该项方法仅在企业采用经修订的追溯法时才能使用。经修订的追溯法的一个主要裨益是：企业可使用首次执行日的信息来对经营租赁进行过渡核算。

事实上，如果企业选用经修订的追溯法，并采用方案2来计量使用权资产（参见10.2.1），则必需仅使用当前信息。

但是，如果企业采用方案1来追溯计量使用权资产（参见10.2.1），则该项简便实务操作方法将会简化使用权资产的计算以及相关计算的记录。这是因为，除非此前存在租赁修改，否则企业可使用其对租赁期的现行评估，而不是重新构建其对租赁期的初始评估和后续更改。

10.3

IFRS 16.C16

IFRS 16.C17

IFRS 16.C18

过渡时的售后租回交易

企业无需重新评估首次执行日之前签订的售后租回交易，以确定是否发生了《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*) 下的销售行为。

对于按照《国际会计准则第17号》作为销售和融资租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方兼承租人：

- 采用与首次执行日当天存在的融资租赁相同的方式，对租回交易进行会计处理；以及
- 继续在租赁期内摊销有关销售利得。

对于按照《国际会计准则第17号》作为销售和经营租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方兼承租人：

- 采用与首次执行日当天存在的其他经营租赁相同的方式，对租回交易进行会计处理；以及
- 根据在首次执行日之前在财务状况表内确认的、与市价不符条款相关的递延收益或损失，调整租回的使用权资产。



示例30 —— 过渡时的售后经营租回

2004年，公司R向公司P出售其总部办公楼后租回大楼，为期20年。公司R可选择按市场价值回购该办公楼。

在按照《国际会计准则第17号》评估租回交易的分类时，公司R指出，回购选择权的行使价格为市场价值，因此公司P保留了办公楼市场价值变动的风险(报酬)。公司R还指出，没有其他迹象表明该租回交易是一项融资租赁。因此，公司R将该项交易作为售后经营租回进行会计处理，即公司R终止确认该办公楼，并在租回期内按直线法将应付公司P的租金确认为费用。

于2019年1月1日：

- 公司R租回的总部办公楼的剩余期限为5年；以及
- 租赁付款额的现值(按公司R于2019年1月1日的增量借款利率折现)为500。

公司R指出，购买办公楼的选择权表明该项交易不符合《国际财务报告准则第15号》下的销售确认标准。换言之，如果公司R在采用新准则后按照上述条款订立交易，其应将该项交易作为《国际财务报告准则第9号》下的融资交易(而非售后租回)进行核算。但是，由于该项交易在《国际财务报告准则第16号》的首次执行日当天已存在，公司R应继续将该项交易作为售后租回进行核算。

公司R选择通过经修订的追溯法来采用新准则，使用方案2来计量使用权资产(参见10.2.3)，并采用不确认初始直接费用的简便实务操作方法。

于2019年1月1日，公司R确认使用权资产500和租赁负债500。

IFRS 16.99, 103, 15.B66

IFRS 16.C18



售后租回交易在过渡时的主要豁免措施有哪些？

新准则为现有的售后租回交易提供两项重要的过渡豁免。

首先，企业在过渡时无需评估现有的售后租回交易是否符合售后租回的会计处理条件。换言之，企业无需评估销售阶段是否符合《国际财务报告准则第15号》的销售确认标准。这是一项重要豁免，因为它消除了企业可能需要将现有售后租回交易作为《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 *Financial Instruments*) 下的融资交易进行会计处理的可能性。该项豁免适用于卖方兼承租人以及买方兼出租人。

其次，卖方兼承租人无需对首次执行日之前签订的售后租回交易应用部分收益确认法。对于在首次执行日拥有许多此类交易的企业，该项措施将简化过渡操作。

在其他方面，售后租回交易在租回阶段的过渡要求与所有租赁的一般过渡要求一致。因此，通过对租回阶段应用新的租赁会计模式，现有的售后租回交易通常会记入卖方承租人的资产负债表内。唯一的例外情况是应用了确认豁免的租回交易。



关于承租人如何选择最佳方案的更多指引，请参阅毕马威刊物 [Transition options](#) (《[租赁准则过渡方案](#)》)。

附录一：《国际财务报告准则第16号》概览

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

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。

提供有关国际财务报告准则的见解、分析及实务指引



国际财务报告准则工具包

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国际财务报告准则



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

根据现行要求提供国际财务报告准则披露范本与披露资料一览表



新生效的准则



国际财务报告准则与美国公认会计原则(US GAAP)之比较



问答:公允价值计量



汇总财务报表和/或剥离财务报表



对现行准则的修订

企业合并与合并报表



列报与披露



为2018年新的准则要求做好准备……

国际财务报告准则今日播客
专题分析与讨论



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



与银行业相关的国际财务报告准则



Download on the
App Store



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编写。毕马威国际准则小组是KPMG IFRG Limited的一部分。

本刊物参考了国际会计准则理事会于2016年1月发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 Leases) 中的相关要求。

本刊物的内容参考了《国际财务报告准则第16号》以及于2018年9月1日已发布的部分其他现行准则。

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

鸣谢

我们谨此向本刊物的主要作者表示衷心的感谢。他们是毕马威国际准则小组的: Kirill Kulakov、Jeewon Lee、Sylvie Leger、Brian O'Donovan 和 Marina Shu。

我们还希望向毕马威国际财务报告准则全球租赁专题小组的以下成员表示感谢:

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
Úna Curtis	爱尔兰
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
Emmanuel Paret	法国
Julie Santoro	美国
Patricia Stebbens	澳大利亚
Mag Stewart	加拿大
张青波	中国

kpmg.com/ifrs

刊物名称:《房地产租赁 —— 从承租人角度解读新租赁准则》

刊物编号:135806

刊物日期:2018年10月

© 2018 KPMG IFRG Limited是一家英国有限责任公司。版权所有,不得转载。

© 2018 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Real estate leases – The tenant perspective”(“原文刊物”)的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致,应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归KPMG IFRG Limited所有,原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归KPMG IFRG Limited所有。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际准则小组是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。