



租赁 组成部分

租赁会计核算单位

《国际财务报告准则第16号》 (IFRS®16)

2019年9月

—
home.kpmg/ifrs

目录

拆分的挑战	1
1 概览	2
1.1 概要	2
1.2 主要影响	3
2 识别单独的租赁组成部分	4
2.1 合同合并	4
2.2 单独的租赁组成部分	6
2.3 出租人 – 对于土地和建筑物的额外考量	10
2.4 组合方法	14
3 识别非租赁组成部分	16
3.1 非租赁组成部分	16
3.2 承租人的简便实务操作方法 – 合并租赁组成部分和非租赁组成部分	20
4 分摊对价	24
4.1 合同对价	24
4.2 对价的分摊	26
4.3 出租人的对价分摊	27
4.4 承租人的对价分摊	32
4.5 可变对价的分摊	37
5 重新分摊对价	41
5.1 合同修改	41
5.2 租赁付款额的重新计量	45
附录一：《国际财务报告准则第16号》概览	52
附录二：示例列表	53
关于本刊物	55
其他前沿资讯及资料	56

拆分的挑战

租赁协议通常包含多个组成部分——从复杂的外包安排，到简单的由房东负责房屋维护的房地产租赁都是如此。涉及租赁的企业在实施《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*) 过程中很可能会遇到与组成部分相关的问题。

租赁组成部分是租赁会计的核算单位。在实施新租赁准则时，承租人和出租人需要识别各个租赁组成部分和非租赁组成部分，并且一般需要将其进行拆分。为此，他们需要将对价分摊至各组成部分，并分别进行核算。

对出租人来说，拆分对于正确区分租赁收入与其他收入而言十分必要。出租人通常遵照《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*) 来进行拆分。

对于承租人而言，拆分有着更加根本性的会计影响，因为它确定了合同的哪一部分将计入资产负债表内确认。新租赁准则就此提供了具体的指南。

本刊物就如何识别一项合同中的租赁组成部分和非租赁组成部分，以及如何分摊合同对价提供了实用的指引和示例。我们希望该刊物能为贵公司顺利采用新租赁准则提供一臂之力。

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

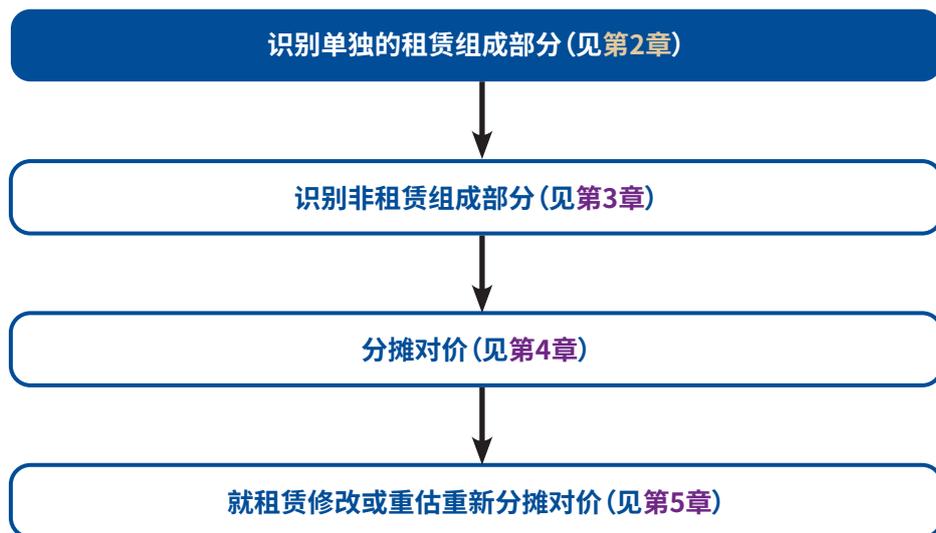
1.1

概要

租赁组成部分是租赁会计的核算单位。

出租人和承租人将租赁合同中的各个租赁组成部分进行拆分,并且通常将租赁组成部分与其他非租赁组成部分(例如服务)进行拆分。出租人和承租人随后将合同对价在各个单独核算的组成部分之间进行分摊(必要时进行重新分摊)。

各项合同组成部分的主要核算步骤如下:



出租人应用《国际财务报告准则第15号》拆分各个组成部分。承租人应用新租赁准则中的特定指引(与《国际财务报告准则第15号》的要求类似但较为简略)。

有一项仅适用于承租人的简便实务操作方法,允许承租人将租赁组成部分及相关非租赁组成部分作为一项单一的租赁组成部分进行核算,而不是拆分后单独进行会计处理(见第3.2节)。除此情形外,承租人应该拆分租赁组成部分和非租赁组成部分。非租赁组成部分的会计处理适用其他准则。

在识别并拆分租赁组成部分和非租赁组成部分之后,承租人应基于各租赁组成部分的单独价格与非租赁组成部分单独价格总和来分摊合同对价。

上述合同拆分及对价分摊等工作应于合同开始时完成,以便从租赁期开始日起对各租赁组成部分进行核算。此外,若发生合同变更或新准则要求主体对租赁付款额进行重估的情形,则主体可能需要重新分摊合同对价(见第5章)。

1.2

主要影响

区分租赁收入和其他收入。对于出租人而言，识别合同中的各个组成部分和分摊对价将决定租赁收入与客户合同收入之间的划分。这两类收入金额通常分开列示，且必需分开披露。例如，一家房地产公司将需要区分租赁收入和其他源自建筑物相关服务（例如公共区域维护）的收入。

确定合同的哪一部分将计入资产负债表内。对于承租人而言，区分租赁组成部分（通常归为表内项目）和非租赁组成部分（通常归为表外项目）是新租赁准则带来的主要影响之一。这种区分将要求承租人在各组成部分间慎重分摊对价。

决定是否运用简便实务操作方法。承租人将需要决定是否运用，以及何时运用简便实务操作方法，将一项租赁组成部分与其相关非租赁组成部分进行合并。承租人需要按照标的资产的类别作出该项决定。一般而言，运用简便实务操作方法将简化新租赁准则的应用。但在租赁付款额固定的情况下，这么做会增加承租人报告的资产和负债，并影响多项财务比率。

识别组成部分并收集信息。在租赁期开始及租赁重估和变更时，主体可能需要付出大量努力，识别所有组成部分、收集相关单独价格信息以及进行对价分摊。

新的估计和判断。新租赁准则引入了新的估计和新的判断，将影响租赁负债的计量。承租人在租赁期开始时确定租赁负债，并可能需要对其重新计量（例如在发生租赁重估和变更时重新计量租赁组成部分）。这要求主体对租赁进行持续监控，并将增加财务报表的波动性。

资产负债表的波动性。新租赁准则中对租赁重估和变更的核算要求为承租人和出租人财务报表中的资产和负债带来了波动性。这种波动性可能影响公司准确预测和预报业绩的能力，并需要持续监控。

合同条款和业务惯例的改变。新租赁准则不仅对主体的财务报告产生影响，还可能促使某些合同条款和业务惯例发生改变——例如，改变租赁协议的结构或定价，这包括租赁付款额可变性的类型以及在合同中引入的选择权。因此，受该准则影响的可能不仅是财务报告部门，资金、税务、法律、采购、不动产、预算、销售、内审和信息技术（IT）在内的其他部门都可能受影响。

新的系统和流程。企业应确保设立相关系统和流程，以便按照准则要求识别租赁组成部分和非租赁组成部分，并收集信息用于对价分摊。

与利益相关方的慎重沟通。投资者和其他利益相关方都希望了解新准则对业务的影响。他们关心的问题可能包括新准则对公司财务状况和经营成果的影响，实施的成本，以及业务惯例可能需要做出的改变。

充分的文档记录。企业需妥善记录用于决定如何在租赁期开始日计量以及在租赁重估或变更时重新计量租赁负债的判断、假设和估计。

2

识别单独的 租赁组成部分

每项单独的租赁组成部分构成新租赁准则下的一个核算单位。

IFRS 16.12, B2, B32, BC130

当企业认为一项合同是租赁或包含租赁时,应识别各项单独的租赁组成部分。每项单独的租赁组成部分构成新租赁准则下的一个核算单位。但是,在识别并拆分租赁组成部分之前,企业首先需要明确新准则要求企业评估一项单一合同还是一组合并的合同。将多项合同分开核算未必总能如实反映交易情况。

2.1

IFRS 16.B2

合同合并

分别核算各项合同的做法通常是恰当的。但如果满足下列一项或多项条件,主体应与同一交易对方(或交易对方的关联方)在“同一时间或相近时间”订立的两个或多个合同合并,作为一项单独的合同进行会计处理:

- 这些合同基于总体商业目的作为一揽子交易而订立,若不将其作为整体考虑就无法理解该总体商业目的;
- 其中某项合同的支付对价金额取决于其他合同的价格或履约情况;或者
- 合同赋予的使用标的资产的权利构成一项单独的租赁组成部分(见第2.2节)。



示例1 - 合同合并

承租人S向出租人L租用某栋建筑物里一个专门指定的空间和一台印刷机,租期为3年。承租人S就此分别订立了两份合同,前后相差几天执行。

建筑物空间的合同付款额每年固定为250,000。印刷机的合同付款额完全根据机器的使用程度而定——即机器每运作一小时需付款75。

上述建筑物空间和印刷机的估计单独价格分别为每年300,000和每运作小时50。

承租人S和出租人L均预计在整个三年租期内,印刷机每年运作2,000小时。

IFRS 16.B2

承租人S和出租人L认为根据新租赁准则，上述合同应合并为一份单独的合同。理由是这两项合同在相近时间执行，且与同一交易对方为同一商业目的而订立。作为优惠，出租人L同意降低建筑物空间合同中的固定付款额，并预期可以通过印刷机合同中高于市价的可变付款额来弥补差额。

IFRS 16.B2



示例2 – 集团内部的合同合并

公司P拥有S和T两个部门。

部门S与供应商E订立一项安排，以获得在无单独隔间的特定储气罐中存储天然气的权利。在合同开始时，部门S有权在整个合同期内使用储气罐50%的储存容量。

于同一日期，部门T与供应商E订立了使用同一储气罐剩余50%储存容量的单独安排。

储气罐



在此情形中，公司P认为，尽管上述两项合同由不同部门执行，但仍应将其合并为一项单一合同考虑。

因此，假设满足租赁定义的其他要素，则该安排对公司P而言是一项租赁。在两项安排合并的情况下，公司P有权使用该储气罐几乎全部的容量。

IFRS 16.BC130



企业如何确定合同是否于“同一时间或相近时间”订立？

新租赁准则未提供与“同一时间或相近时间”含义相关的任何指引。在评估两项或多项合同是否于同一时间或相近时间订立时，企业应考虑其常用业务惯例和其他合理预期（例如订立合约惯例的变动）。此外，企业评估的内容还包括相关安排分开作为单独书面合同签订的原因，以及各项合同的谈判方式，例如两份合同是与相同方议定，还是与同一公司内不同部门分别议定。

企业还需考虑可能不同寻常的特定事实和情况。例如，如果两份或多份大型合同明显在同一期间内协商和讨论，且合同之间貌似高度关联，则即使订立时间不同，企业也可将其合并。

IFRS 16.BC130–BC132



合并合同如何影响租赁会计？

合并合同的目标是为了如实反映交易情况。例如，双方就一项资产订立一项自今日起租期为一年的租赁合同，并就一年后同一资产的租赁订立另一份合同，在此情形中对上述两份合同应用短期租赁豁免的做法并不恰当。关于短期租赁豁免的更多内容，请查看毕马威刊物 [Lease Definition](#) (《租赁的定义》) 第6.2.2节。

该要求旨在限制设计合同的架构、通过拆分合同以避免应用租赁会计的机会，因此，将尤其影响企业对售后租回交易、短期租赁和低价值资产租赁的核算。

如果合并的合同包含多项租赁组成部分和非租赁组成部分，则分摊至各组成部分的金额可能不同于以初始单独合同为基础分摊的金额。

2.2

IFRS 16.12, BC133

IFRS 16.B32–B33

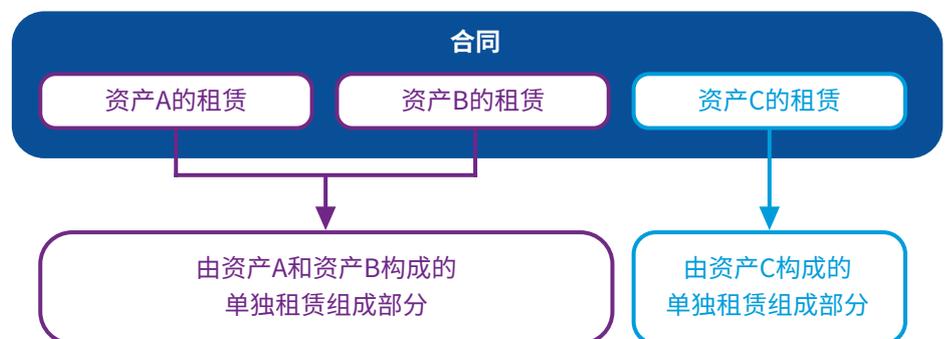
单独的租赁组成部分

在确定一项合同或一组合并的合同是租赁合同或包含租赁后，企业应识别每个单独的租赁组成部分。就单独租赁组成部分的构成而言，对出租人和承租人的指引是相同的。

一项租赁合同可能赋予承租人使用多项资产（例如某栋建筑物及相关设备）的权利。如果一项租赁合同涉及多项资产的使用，则企业需评估使用各项标的资产的权利是否符合构成一项单独租赁组成部分的条件。如果同时满足下列两项条件，使用标的资产的权利为一项单独的租赁组成部分：

- 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。

一份涉及多项租赁的合同可能包括一个或多个单独的租赁组成部分。



IFRS 16.B32

**示例3 – 多个租赁组成部分：满足拆分条件**

承租人X就一栋建筑物的5层楼面订立了一项租期为15年的租赁合同。这些楼层可通过公用电梯和楼梯出入，但各楼层具有单独的门禁控制。各楼层设有必备设施（例如洗手间），并能够独立使用。承租人X无需重大改造便可转租各楼层。

承租人X认为使用每个楼层的权利属于一项单独的租赁组成部分，理由是：

- 承租人X能够从单独使用各楼层中受益；并且
- 各楼层的使用与该建筑物中其他楼层的使用不存在高度依赖或高度关联关系。承租人X可单独设定各楼层的门禁控制。此外，承租人无需重大改造便可转租各楼层。

**示例4 – 一项主租赁协议中的多个租赁组成部分：满足拆分条件**

承租人C和出租人E订立了一项主租赁协议。根据该协议，承租人C租入30辆车，每一辆车的每月固定租赁付款额为5,000。租赁期合计5年，自第一辆车交付时起算。

承租人C即刻提用了上述30辆车。承租人C认为上述合同包含30项独立的租赁组成部分，理由是：

- 承租人C能够从单独使用各车辆中受益；并且
- 每辆车与合同中的其他车辆不存在依赖关系。

IFRS 16.B32

**示例5 – 多个租赁组成部分：土地和建筑物：未满足拆分条件**

承租人T向出租人Q租用一栋单层工业建筑物，租期为5年。

承租人T拥有该物业（含一条车道）的独家使用权。除明确规定建筑物的租赁之外，该租赁合同还隐含了对标的土地的租赁。

承租人T认为上述合同仅包含一项单独的租赁组成部分，理由是：

- 承租人T无法脱离建筑物单独从使用土地中受益；并且
- 所有资产（即建筑物、车道和建筑物下的土地）之间存在高度依赖关系。

在此情形中，承租人T仅确认一项单独的租赁负债，同时确认一项对应的使用权资产。

然而，如果合同中包含一项使用相邻土地的权利，承租人T可将其改造为诸如花园、停车场等若干用途，则该合同可能包括两项租赁组成部分，一项为建筑物、车道和标的土地，另一项为相邻土地。

出租人Q在考虑是否单独核算土地和建筑物的部分时可能还需参考其他考虑因素（见第2.3节）。

IFRS 16.B32



示例6 – 单独租赁组成部分：涡轮厂房：未满足拆分条件

出租人G向承租人P出租一个燃气涡轮发电厂房，租期为10年。该厂房包括安装在建筑物内的涡轮机和该栋建筑物所处的土地。该栋建筑物被专门指定用于安置上述涡轮机，不作他用，且与涡轮机具有相似的经济寿命（约15年）。

出租人G和承租人P需评估上述涡轮租赁是否包含单独的租赁组成部分。使用涡轮机、建筑物和土地的权利高度相关，因为它们共同组成了承租人P为之订立租约的组合项目——即使用能够发电的燃气涡轮的权利。

因此，出租人G和承租人P认为上述合同仅包含一项租赁组成部分。

IFRS 16.BC134



根据新租赁准则识别租赁组成部分与根据《国际财务报告准则第15号》识别履约义务是否一致？

宽泛而言，两者一致。根据《国际财务报告准则第16号》识别一项租赁合同中的单独租赁组成部分与根据《国际财务报告准则第15号》识别一项收入合同中的履约义务相类似。

在两种情况下，企业均需识别客户或承租人是就多项单独交付物订立合同，还是就一项交付物订立合同。因此，《国际财务报告准则第16号》中关于拆分租赁组成部分的规定与《国际财务报告准则第15号》中识别履约义务的规定相类似。

但《国际财务报告准则第16号》并非简单地交叉引用《国际财务报告准则第15号》的内容，而是制定了与《国际财务报告准则第15号》类似但较为简略的指引。此外，《国际财务报告准则第16号》还新增了一项指引，适用于不动产租赁中出租人对土地和建筑物部分的拆分（见第2.3节）。理论上，在《国际财务报告准则第15号》和《国际财务报告准则第16号》下得出的结论可能不同。



在应用第一项条件时如何理解“易于获得”？

IFRS 15.27(a), 28

衡量使用一项资产的权利是否为一项单独租赁组成部分所考虑的第一项条件是 基于《国际财务报告准则第15号》中的“本身可明确区分”测试。该测试是基于标的 资产的自身特征进行。

IFRS 16.B32

“易于获得”的资源是指出租人或其他供应商单独出售或出租的资源，或是承租 人已从出租人取得的或来自其他交易或事项的资源。

出租人或其他企业经常单独出租某项资产的事实表明，客户能够从租赁该资产本 身、或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益。

有关识别一项收入合同中的履约义务的讨论，请查看毕马威刊物 [IFRS 15 handbook – Revenue](#) (《IFRS 15 收入应用手册》) 第2.1节。



在应用第二项条件时如何理解“高度依赖或高度关联”？

IFRS 15.27(b), 29(c)

第二项条件是部分基于《国际财务报告准则第15号》中的“在合同中可明确区分” 测试。

IFRS 16.B32

如果承租人无法在不对使用合同中其他资产的权利造成重大影响的情况下租赁 一项资产，则该资产可能与其他资产存在高度依赖或高度关联关系。

《国际财务报告准则第15号》就两项或多项商品或服务之间“存在重大相互影响” 提供了示例。例如，在某些情况下，企业无法通过单独转让每一项商品或服务来履 行其对客户的承诺——即各项承诺的履行之间互相依赖。

有关识别《国际财务报告准则第15号》中的履约义务的讨论，请查看毕马威刊物 [IFRS 15 handbook – Revenue](#) (《IFRS 15 收入应用手册》) 第2.1节。



单独租赁组成部分的识别是否必然影响会计结果？

IFRS 16.12

并非如此。在某些情形中，识别一项单独的租赁组成部分不会影响租赁会计。在示 例3中，使用建筑物中各独立楼层的权利被识别为一项单独的租赁组成部分。然 而，就这五个楼层的使用权而言，单独核算与整体核算并无区别。即在两种情形 下，租赁负债的总额、使用权资产的总额和利润表影响均相同。

IFRS 16.B58

但在某些情况下，单独核算与整体核算的结果并不相同。例如，承租人X如果在融资租赁下将其中一层楼转租给他人，则将终止确认与该楼层相关的使用权资产。因此，承租人需要根据第4章所述内容，将租赁对价总额在各租赁组成部分之间进行分摊。

IFRS 16.B32



定价是否会影响组成部分的拆分？

不会。在涉及多项租赁的合同中，企业在评估使用某项标的资产的权利是否为一项单独的租赁组成部分时不考虑定价。

IFRS 16.B2

与拆分标准相关的因素包括：单独使用某项资产，或将其与易于获得的其他资源一起使用中的获利，以及该资产与合同中承租人有权使用的其他资产之间的关系——即该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。

这与合同合并的测试不同。在确定是否将两项或多项合同合并时，价格之间的依赖关系是一项需考虑的标准——如果某项合同的支付对价金额取决于其他合同的价格或履约情况，则这些合同将合并为一项单一合同。

2.3

IFRS 16.12, B53

出租人 – 对于土地和建筑物的额外考量

承租人与出租人适用相同的一般指引来识别单独的租赁组成部分。出租人基于租赁转移与标的资产所有权相关的风险和报酬的程度，将各项租赁组成部分分类为融资租赁或经营租赁（该项指引与承租人无关）。

IFRS 16.B55, B57

当一项租赁同时包含土地和建筑物时，出租人应分别评估土地和建筑物的分类，除非土地价值在租赁开始时被视为不重大。在此情况下，出租人可将土地和建筑物作为一个单项租赁，并根据新租赁准则的标准将其分类为融资租赁或经营租赁。

如果拆分土地部分不会对租赁分类造成影响，则由于拆分的会计影响并不重大，出租人无需对土地进行拆分。但是，如果土地和建筑物部分被归入不同的租赁类别（例如，土地分类为经营租赁而建筑物分类为融资租赁），则出租人需对土地和建筑物部分单独进行核算。

IFRS 16.B56

在单独核算土地和建筑物的情形中，出租人应按照土地部分的租赁权益与建筑物部分的租赁权益在租赁开始日的公允价值的相对比例，将租赁付款额在土地与建筑物两部分之间进行分摊。该要求不同于一般分摊规定（见第4.3节）。

IFRS 16.B56-B57

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

IFRS 16.B32, B55-B57

当一项租赁同时包含土地和建筑物两个部分时，出租人应参照上述具体指引，即使土地和建筑物之间可能存在高度依赖或高度关联关系。



示例7A - 土地和建筑物分类:无需拆分

IFRS 16.61-63, B32, B55

承租人T向出租人Q租用一栋单层工业建筑物，租期为5年。

承租人T拥有该物业（含一条车道）的独家使用权。除明确规定建筑物的租赁之外，租赁合同还隐含了对标的土地的租赁。

承租人T和出租人Q认为上述合同仅包含一项单独的租赁组成部分，理由是：

- 承租人T无法脱离建筑物单独从使用土地中受益；并且
- 所有资产（即建筑物、车道和建筑物下的土地）之间存在高度依赖关系。

但作为出租人，Q需要分别评估土地和建筑物两个部分的分类。出租人Q认为土地和建筑物两个部分均明显属于经营租赁。理由是出租人Q并未在实质上转移与土地和建筑物所有权相关的几乎全部风险和报酬。因此，拆分土地部分和建筑物部分不会对租赁分类产生影响，且其会计影响并不重大。

出租人Q将整个租赁分类为经营租赁。



示例7B - 土地和建筑物分类:需要拆分

IFRS 16.61-63, B55-B56

修改示例7A：出租人Q将建筑物出租给承租人T，租期为30年。该建筑物在租赁期开始日的剩余经济寿命预计为30年。

承租人T和出租人Q认为上述合同仅包含一项单独的租赁组成部分。

出租人Q分别评估土地和建筑物两个部分的分类。出租人Q认为：

- 土地部分被分类为一项经营租赁；但是
- 建筑物部分被分类为一项融资租赁，理由是租赁期占建筑物经济寿命的大部分。

因此，出租人Q分别核算土地和建筑物组成部分。为此，出租人Q按照土地和建筑物部分各自租赁权益的公允价值的相对比例，在土地部分和建筑物部分之间分摊租赁付款额。

IFRS 16.B55, BC58



为何新租赁准则为出租人提供拆分土地和建筑物租赁的额外指引？

该指引沿用于《国际会计准则第17号——租赁》(IAS®17 *Leases*)，旨在将出租人会计的变动降至最低水平。但在拆分租赁组成部分方面，该额外指引与一般指引存在若干不同之处。例如，该额外指引规定，即使土地和建筑物构成一个单独的租赁组成部分，仍需对它们分开进行租赁分类。此外，该额外指引还规定出租人应根据租赁权益的相对公允价值分摊租赁付款额，而非在其他情形下要求适用的《国际财务报告准则第15号》中的原则。

IFRS 16.BC250



与租赁的总价值相比土地部分的相对价值达到多小才能避免拆分？

此处需要测试的是，在租赁开始日土地部分的价值是否被视为不重大。而该测试并无明确界线标准——例如，没有具体的百分比限定。

重要性概念一般在财务报表层面运用。但该沿用于《国际会计准则第17号》的测试通常考虑土地部分相对于租赁的重要性，而非相对于整个财务报表的重要性。

IFRS 16.B56, BC245–BC247



为何出租人应按照各部分租赁权益的相对公允价值在土地和建筑物部分之间分摊租赁付款额？

基于土地和建筑物部分的相对公允价值——而非基于土地和建筑物各部分租赁权益的相对公允价值——进行分摊通常并不恰当，因为土地经常具有无限期的经济寿命且可能在租赁期满后仍保持其价值。因此，出租人通常无需为“耗尽”土地价值获得补偿。相反，在某种程度上，建筑物的未来经济寿命很可能在租赁期内“耗尽”（这一点通过折旧体现）。

因此,在土地和建筑物部分之间分摊租赁付款额时,可做出如下合理假设:

- 与建筑物部分(折旧性资产)相关的租赁付款额将被设置为能够使出租人取得既包含初始投资回报又补偿租赁期内被“消耗”的建筑物价值的水平;并且
- 与土地部分(非折旧性资产)(假设其残值等同于其在租赁开始日的价值)相关的租赁付款额将被设置为能够使出租人取得仅包含初始投资回报的水平。

IFRS 16.B55, B57

IFRS 16.B58



租用土地和建筑物然后转租的中间出租人是否需要单独对土地部分分类?

如上文所述,当一项租赁同时包括土地和建筑物部分时,出租人应分别评估土地和建筑物部分的分类,除非土地部分的价值在租赁开始日被视为不重大。在确定土地部分是属于一项经营租赁还是融资租赁时,一个重要的考虑因素是土地通常具有无限期的经济寿命。

当企业根据原租赁协议租赁土地和建筑物并作为中间出租人对土地和建筑物进行转租赁时,通常会遇到一个问题。此时,企业参照原租赁产生的使用权资产对转租赁进行分类。因此,转租赁中的土地标的资产不具有无限期的经济寿命。

例如,如果原租赁的租期为20年且与建筑物的估计使用寿命相近,则中间出租人无需在对转租赁作分类时将土地部分与建筑物部分予以拆分。然而,如果原租赁中土地的租期为999年,则中间出租人在评估分类时应该对土地部分进行拆分。

2.3.1

多租户建筑物

如上文第2.3节所述,如果一栋建筑物(或一个在多租户不动产内的空间)租赁包含一项土地租赁部分,则出租人单独核算该部分,除非该部分被视为不重大或其拆分对租赁分类并无影响。因此,在该等租赁中出租人应确定:

- 承租人是否获得了使用该栋建筑所处土地的权利;如是,则考虑:
- 该使用权的核算影响是否并不重大,或土地与建筑物部分的分类是否不同。

在确定一栋建筑物(或一个在多租户不动产内的空间)租赁是否包含一项使用标的土地的权利时,考虑的因素包括:

- 确定该标的土地是否为可识别资产;如是,则确定:
- 承租人是否有权控制标的土地的使用。

上述评估将根据相关司法管辖区的不动产法进行。但单租户不动产租赁与多租户不动产空间租赁的评估结果经常不同。单租户不动产租赁通常包含一项标的土地的租赁，而多租户不动产空间租赁则通常不包含土地租赁。

IFRS 16.B55



一栋多租户建筑物的出租人是否需要拆分土地和建筑物租赁部分？

一般无需拆分。在将自己持有的一栋高层公寓建筑物租赁给若干单独租户时，出租人首先需确定租赁是否包含一项标的土地租赁部分。如不包含，则出租人无需评估拆分标准。

在此情形中，标的土地整体是一项可识别资产。各租户仅拥有土地的共同使用权——即不存在某个租户拥有使用该标的土地在物理上可区分部分的权利。

这一点与根据《国际财务报告准则第15号》得出的结论类似，即在出售一栋多租户建筑物中的某间公寓时，转移公寓和相关土地的承诺属于一项单一履约义务。

相反，如果承租人租赁了几乎整栋建筑物，该租赁则可能包含一项土地租赁部分。在此情形中，标的土地整体可能为一项单独的可识别资产，且承租人可能有权控制其使用。此时，承租人需要将标的土地整体作为一项单独的租赁组成部分进行核算，除非其并不重大，或两个租赁组成部分（即土地租赁与建筑物租赁）分类相同。

2.4

IFRS 16.B1

组合方法

新租赁准则适用于单独的租赁组成部分。但是，作为一项简便实务操作方法，企业可对具有类似特征的租赁的组合进行组合会计处理，前提是合理预期按组合处理与按单项租赁组成部分处理的结果不存在重大差异。

根据组合方法，租赁核算中采用的估计和假设应能反映该租赁组合的规模和构成——例如，折现率或租赁期是在租赁组合（而非单项资产）的层面上确定。

IFRS 16.B1, Ex11

**示例8 - 对汽车租赁应用组合方法**

承租人P在本年第一季度订立了50份租赁合同租用类似的汽车。这些租赁的租期为2年且在同一季度内不同日期开始生效。每辆汽车的年度租赁付款额为5,000至6,000不等。

根据新租赁准则，每辆汽车为一项单独的租赁应分别进行会计处理。由于各租赁合同的条款和条件均类似，包括类似的租赁起始和截止日，且各辆汽车的公允价值差距不大，承租人P合理预期按这50项租赁构成的租赁组合应用新准则与按各单项租赁应用新准则的结果不存在重大差异。因此，承租人P应用组合方法为这50项租赁确定单一折现率。

由于无法确定租赁内含利率，承租人P使用其增量借款利率。承租人P使用将为金额等同于租赁组合中典型租赁的租赁付款额(5,000至6,000)、期限等同于典型租赁期的担保贷款支付的利率，来确定增量借款利率。

IFRS 16.B1, BC82-BC83

**组合方法如何影响租赁会计？**

将组合方法应用于某个租赁合同组合不会对企业的财务报表产生重大影响。然而，该方法可以降低会计处理的复杂性和成本，对于具有大量类似资产租赁组合的企业而言，作用尤为显著。例如，在包含50项租赁的组合中应用单一的折现率，与分别确定50项租赁各自的折现率相比节省了更多租赁核算成本。

IFRS 16.BC82-BC83, Ex11, 15.BC69-BC70

**运用组合方法时企业如何确定“类似特征”？**

新租赁准则中的组合方法与《国际财务报告准则第15号》中的组合方法类似。根据《国际财务报告准则第15号》，企业需要运用判断(而非对每一种后果进行量化评价)来选择组合规模和构成。

将组合方法应用至某个租赁合同组合时，企业应采用合理的方法来确定组合。需要考虑的租赁特征将包括例如标的资产的类型或价值、合同的条款和条件、合同开始日和租赁期等因素。

3 识别非租赁组成部分

非租赁组成部分不适用新租赁准则，而是应适用其他准则。

3.1 非租赁组成部分

IFRS 16.12, 15

一项租赁合同经常包含非租赁组成部分。例如，汽车租赁可能包含一项维护或保养组成部分。出租人应始终将非租赁组成部分从租赁组成部分中拆分出来，单独进行核算。承租人同样需要分别核算租赁组成部分和非租赁组成部分，除非其选择应用一项简便实务操作方法，将单独的租赁组成部分与相关的非租赁组成部分作为一项单一的租赁组成部分进行核算（见第3.2节）。

IFRS 16.B33

只有向承租人转让一项商品或服务的活动或成本才能被识别为非租赁组成部分。不向承租人转让商品或服务的活动和成本的应付款项将作为总对价的一部分，并分摊至合同中已识别的租赁组成部分和非租赁组成部分。不向承租人转让商品或服务的活动（或出租人成本）的常见示例包括：承租人就行政管理工作、保险费用和不动产税支付的款项。



使用一栋办公楼的权利

租赁组成部分
单独核算



清理与维护服务

非租赁组成部分
单独核算



不动产税与保险

并非一项组成部分
不单独核算



示例9 – 非租赁组成部分：公共区域维护

承租人L订立了一份租期为3年的公寓租赁合同。该公寓所处大楼租给多个租户且配备了一些共享设施——例如，游泳池和花园。

除每个月的租赁付款额之外，该租赁合同还包含一项每季度2,000的额外收费，用于公共区域的运维、保养和安保服务，即公共区域维护服务。该额外收费并不包含将单独向租户收取的非常规和“重大”维修成本。

于租赁开始时，房东履行公共区域维护服务的时间和范围尚不可知（因为房东无法预测维修工作量）。但房东承诺将保持建筑物和公共区域处于良好的运维状态。

承租人L将上述公共区域维护服务确定为一项非租赁组成部分，理由是出租人在使用该公寓的权利之外向承租人转移了一项商品或服务——即承租人L接受了一项原本需要单独付费的服务（例如下水道修理费）。承租人L未选择应用合并租赁组成部分和非租赁组成部分的简便实务操作方法。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（公共区域维护服务）。承租人L按照新租赁准则核算租赁组成部分；并将分摊至公共区域维护部分的对价金额于实际发生时计入费用。



公共区域维护服务是否为一项非租赁组成部分？

是的。出租人提供公共区域维护服务（例如清洁服务、公共区域维修或中央供暖设备维护）的做法在不动产租赁中较为常见。

公共区域维护服务通常被视作一项（或多项）单独的非租赁组成部分，因为它在使用标的资产的权力之外向承租人转移了一项单独的服务。因此，它们与租赁组成部分分开，并根据适用准则单独核算。该规定适用于出租人和承租人，除非承租人选择采用不拆分的简便实务操作方法。

IFRS 16.Ex12



不动产税是否属于租赁付款额的一部分？

视情况而定。不动产经常需缴纳不动产税，税额按该不动产的评估价值乘以某一税率计算。不动产税的纳税主体可能是不动产的所有者或占用人，具体视各司法管辖区的要求而定。

承租人对不动产税的会计核算

区分纳税主体对于租户确定如何核算租赁不动产所产生的税项十分重要。

我们理解，法定纳税义务人身份是确定承租人不动产税会计处理的主要因素。向税务机关支付现金款项的支付者身份对此不甚相关。

谁负有缴纳不动产税的法定义务？

出租人	承租人
若出租人负有缴纳不动产税的法定义务，但租赁协议要求承租人对此作出补偿或支付，则我们认为承租人需将不动产税作为总对价的一部分分摊至合同中各项单独识别的租赁组成部分和非租赁组成部分。若不动产税基于其评估价值的某个百分比确定，则相关税费的补偿金额通常为不取决于指数或比率的可变付款额。	若承租人负有缴纳不动产税的法定义务，则我们认为承租人需按照《国际财务报告准则解释公告第21号——征税》(IFRIC®21 Levies)对房地产税按照征收税款进行核算。

在某些司法管辖区，出租人和承租人可能负有缴纳不动产税的连带责任，即双方均负有全额缴纳不动产税的同等义务。

这种情况可能由下列原因导致：

- 连带责任由法律规定；或者
- 该责任初始由出租人承担，但在出租人未缴纳税金的情形下，现有法律机制允许税务机关要求承租人支付税款。

对此，我们认为承租人应按视同其独自负有全部纳税责任对不动产税进行核算，即根据《国际财务报告准则解释公告第21号》进行核算。这是因为此时不动产税被视作向承租人征收的税款，而非租赁付款额。

出租人对不动产税的会计核算

在出租人负有缴纳不动产税的法定义务时，出租人应根据《国际财务报告准则解释公告第21号》对不动产税进行核算，并将从承租人收取的补偿作为总体对价的一部分进行会计处理。



承租人为补偿出租人支付的一般保险费用而支付的款项是否构成非租赁组成部分？

一般而言，不是。实务中，出租人可能为标的资产投保一份财产损失险，并由承租人补偿出租人在租赁期内的保险费用。这种付款可能被单独识别，且基于出租人的实际开支而定，或者计入承租人向出租人支付的固定付款总额。

在两种情形中，保险均不属于出租人向承租人提供的一项服务，因此不构成单独的组成部分。承租人的付款应计入合同对价并分摊至合同各组成部分。



支付的增值税是否应计入租赁付款额？

一般而言，不是。在很多司法管辖区，增值税(VAT)，又称作“商品和消费税”(GST)，是在销售时点就商品和服务征收的一种税项。这可能包括租赁。具体的增值税计算和征收规则可能因司法管辖区而异；但通常适用以下一般原则：

- 卖方向买方收取增值税，并将收到的税款向政府缴纳。
- 如果买方不是最终用户，且将采购的商品或服务作为其业务的成本，则买方通常可通过抵扣向政府缴纳税款的方式收回已支付的增值税。
- 在某些情形中，商品或服务不符合退税条件或买方自身状况可能导致买方无法收回已付增值税。例如在某些国家，银行和保险公司并不满足增值税退税的条件，因此无法收回(部分或全部)增值税。

我们理解，若增值税的纳税主体是承租人，而出租人作为税务机关的代理为之收取，则无论其是否可收回，增值税都不构成一项租赁付款额或一项非租赁组成部分。原因在于承租人支付增值税不是为交换向承租人提供标的资产的使用权或者商品或服务。

为此，我们认为承租人需根据《国际财务报告准则解释公告第21号》按照征税核算增值税，即使承租人选择不拆分租赁组成部分或非租赁组成部分。这意味着承租人应该根据适用法律法规识别需要缴纳增值税的义务事件。例如，如果需要交纳增值税的义务事件是出租人定期开具发票，则承租人需在每个开票日（而非租赁期开始日）将增值税付款额确认为一项负债。承租人应根据具体情况中适用的法规对增值税的义务事件进行评估。

3.2 承租人的简便实务操作方法 – 合并租赁组成部分和非租赁组成部分

IFRS 16.15

作为一项简便实务操作方法，承租人可根据标的资产类别选择将各项单独的租赁组成部分与相关的非租赁组成部分合并为一项单一的租赁组成部分进行核算。该项简便实务操作方法不适用于根据《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 *Financial Instruments*) 规定从主合同中拆分出来的嵌入衍生工具。



示例10 – 运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

IFRS 16.15, 38(b)

承租人B订立了一项租期为5年的办公楼租赁合同。租赁付款额每年为10,000，且合同包含额外水费，按每升用水0.005的费率收取。承租人应于各年末支付上述款项。

承租人B认为上述水费产生了一项非租赁组成部分，并选择运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。

租赁期开始日，承租人B按固定租赁付款额（即5年每年支付10,000）的现值计量租赁负债。尽管选择运用简便实务操作方法将非租赁组成部分（即用水）与租赁组成部分合并，承租人B未将水费计入租赁负债，理由是水费是取决于使用量的可变付款额。换言之，承租人B选择不将其与固定付款额拆分的做法并不会改变水费属于可变付款额的性质。因此，水费付款额于发生时作为一项 **可变租赁付款额** 计入损益。

相反，如果承租人B未选择运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，则应将分摊至用水的对价于用水发生时作为一项 **营业费用** 计入损益。



运用简便实务操作方法会造成什么影响？

承租人运用简便实务操作方法，不拆分非租赁组成部分和租赁组成部分在某些情形中可能降低会计核算成本和复杂程度。但承租人也需要考虑运用简便实务操作方法的会计后果。

某些承租人可能会发现使用该简便实务操作方法对资产负债表的影响不尽如人意。采用这种做法可能导致承租人就合同中的服务组成部分确认一项负债，而在不运用该简便实务操作方法时，该项负债原本属于表外项目，直至房东提供服务时才会被确认。

同时，运用该简便实务操作方法将影响利润表的列报，从而影响到一些重要比率。

例如，在不动产租赁中，出租人可能向租户提供公共区域维护服务。如果该服务作为一项非租赁组成部分核算，则分摊至该服务的对价通常在服务发生时作为经营费用确认。但如果该公共区域维护服务为固定付款或取决于指数或比率的可变付款额，且被租户计入租赁付款额，则将不会作为经营费用确认。此时，企业实际上确认了额外的使用权资产折旧和利息费用。在这个例子中，运用该简便实务操作方法将增加报告的息税折旧摊销前利润 (EBITDA)。



承租人是否可将一项租赁组成部分与重大的非租赁组成部分进行合并？

是的。新租赁准则并未禁止承租人将小额租赁组成部分与相关的重大非租赁组成部分合并。但新租赁准则不允许承租人将微小金额的租赁与不相关的大额合同合并，以防人为抬高息税折旧摊销前利润。

该项简便实务操作方法旨在降低某些承租人的会计核算成本和复杂程度，同时不产生重大的可比性问题。国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board) 预计承租人可能不愿意将该项简便实务操作方法运用于具有重大服务组成部分的合同，以免增加合同的租赁负债。

然而，出于其他目的 (例如增加息税折旧摊销前利润)，承租人可能想要对具有重大非租赁组成部分的租赁运用该简便实务操作方法。

IFRS 16.17, BC135(b)

IFRS 16.17, BC135–BC136

**出租人能否运用该项简便实务操作方法？**

不能——出租人并无同等的简便实务操作方法。国际会计准则理事会认为出租人不同于承租人，应该具备有关各个租赁组成部分和非租赁组成部分的价值或价值合理估计的信息。这是因为出租人在合同定价时需要此类信息。此外，应用《国际财务报告准则第15号》分摊合同对价的规定旨在确保同一合同中既是出租人又是商品或服务销售方的企业在核算方面的一致性。

IFRS 16.15

**承租人能否以逐项资产为基础运用这一豁免？**

不能。承租人只能根据标的资产的类别运用合并租赁组成部分和相关非租赁组成部分的简便实务操作方法。因此，出租人不得以逐项资产为基础运用该方法。

例如，如果承租人选择将该简便实务操作方法用于一项办公楼租赁，则其他办公楼租赁合同中的所有相关非租赁组成部分的会计处理应与此保持一致。

IFRS 16.15

**存在多个非租赁组成部分时，承租人能否选择只合并其中一项？**

不能。承租人可以根据标的资产类别选择不拆分租赁组成部分和非租赁组成部分，并将其作为一个单一的租赁组成部分核算。因此，选择对一类标的资产运用该简便实务操作方法的承租人应对合同中所有与租赁相关的非租赁组成部分进行合并。

例如，承租人在一项办公楼租赁中选择采用该简便实务操作方法，其应将租赁组成部分和所有相关的非租赁组成部分（例如，同一合同中的公共区域维护服务和安保服务）作为一项单一的租赁核算。

IFRS 16.15



承租人能否合并一项与租赁组成部分无关的非租赁组成部分？

不能。承租人只可合并与租赁相关的非租赁组成部分。

例如，承租人订立了一项租赁IT设备的合同，其中包括为所租赁IT设备和承租人自有IT设备提供维护服务的组成部分。

如果承租人选择运用该简便实务操作方法，则其可以将所租赁IT设备的维护服务与IT设备的租赁合并为一项单一的租赁。但其不能合并自有设备的维护服务，而需对这部分单独核算。

4 分摊对价

对价在相对价格基础上进行分摊。

4.1

IFRS 16.A, 13, 17

合同对价

新租赁准则要求承租人和出租人将对价在租赁组成部分和非租赁组成部分之间进行分摊。对价包括合同中的所有付款额——即与租赁组成部分和非租赁组成部分相关的付款额，以及与不属于单独组成部分（如税金等）项目相关的其他付款额。

4.1.1

合同对价的计量时点

如果合同中不同组成部分在不同时间开始生效，则会产生在哪一个（些）日期计量合同对价的问题。新租赁准则要求承租人和出租人于租赁期开始日计量租赁负债。但新租赁准则没有明确规定，如果合同各组成部分确认的时间不一致，承租人和出租人应如何计量相关金额。

在新租赁准则未提供指引的情况下，我们理解，承租人和出租人应在第一项组成部分开始时初步估计合同对价，并按各部分的相对单独价格将对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。除其他事项外，初步评估通常包括以下内容：

- 基于当时的指数或比率计量取决于指数或比率的可变付款额；
- 评估是否合理确定将行使续租选择权；以及
- 预计根据余值担保应付的金额。

然而，由于新租赁准则要求主体在租赁期开始时计量租赁付款额，我们理解，承租人和出租人需要在开始日进一步调整确定对价的初始计量和分摊。



示例11 – 主租赁协议具有最低承诺和不同的租赁期开始日,且每一新增使用权资产均按单独价格定价

承租人C和出租人E订立一项主租赁协议租赁至多50辆车,每辆车每月支付5,000的固定付款额。租赁期合计5年,自首辆车交付起算。每辆车的月度付款额属于单独价格,不随向承租人C交付的车辆数量而变动。

该协议要求承租人C立即向出租人E提取并租用20辆车,然后在第2年末前至少再租用10辆车。该主租赁协议形成了具有法律约束力的权利和义务且本身构成一项合同,因为它包含一项最少提取并租用30辆车的最低承诺。

对于上述强制要求承租人C必需额外租用的10辆车,当承租人C提取并租用其中任何一辆车时均不属于租赁修改(关于租赁修改的具体内容,请查看我们的刊物 [Lease modifications](#) (《租赁修改》))。换言之,当承租人C提取并租用的车辆数量达到至少30辆的最低要求前,不存在租赁修改。对于这些车辆,承租人C应用新租赁准则中有关识别单独租赁组成部分以及将合同对价分摊至这些组成部分的指引。承租人C从各车辆租赁期开始日起对其进行会计处理。

因此,尽管在初始提取并租用20辆车后再额外提取并租用10辆车不会导致租赁修改,但在某些例如提供余值担保或每月租赁付款额于租期内随着某个指数或比率(例如消费者价格指数(CPI))而上升的情形中,这可能会增加计量和分摊的复杂性。

会增加复杂程度的情形还包括:租赁中包含多项租赁组成部分,各自租赁期开始日不同且合同中存在价格关联(例如数量折扣)或其他非租赁组成部分(例如维护服务)。

如上文所述,在缺乏具体指引的情况下,我们理解,承租人和出租人应于第一项组成部分开始时初步估计合同对价,并按各部分的相对单独价格将对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。

然而,如果C提取并租用的车辆总计超过30辆(最低要求数量),那么在提取每一辆额外车辆时,均会产生租赁修改。上述情形扩大了租赁的范围,因为承租人C获得了使用其他标的资产的权利,且租赁对价相应增加,增加的金额与额外租用车辆的独立价格相当。因此,承租人C将每辆额外车辆的使用权作为一项新的租赁进行会计处理。

**示例12 – 于租赁期开始日之前提供的非租赁组成部分**

出租人R同意向承租人L出租一项新的IT设备,并为承租人L现有IT设备提供维护服务。于租赁开始日,用于租赁的IT设备缺货,且预计于两个月之后才有货。但出租人R同意立即为承租人L的现有IT设备提供维护服务。

IT设备的租赁期为5年。租赁和维护服务每年的付款额固定,且自租赁期开始日起应付。承租人L为该设备的余值进行了担保。

承租人L和出租人R在合同中识别出两项组成部分:

- IT设备的租赁;以及
- 维护服务(非租赁组成部分)。

租赁期开始日之前,承租人L开始就维护服务确认费用,出租人R确认收入。我们理解,于租赁开始日,出租人R和承租人L应初步估计合同对价(即余值担保下的预计应付金额)。

但新租赁准则要求主体在租赁期开始日计量对价。在租赁期开始日,我们认为,出租人R和承租人L还应该对初始估计的对价(即余值担保下的预计应付金额)作出调整。

4.2

IFRS 16.13, 17

对价的分摊

主体应将合同对价分摊至各个租赁组成部分和非租赁组成部分。

对价的分摊由以下两个步骤组成:

1. 确定各组成部分的单独价格。
2. 分摊对价。

新租赁准则明确指出,不向承租人转让商品或服务的活动和成本所发生的付款额不构成一项组成部分(见第3.1节)。这些付款额将计入合同对价并分摊至单独的租赁组成部分和非租赁组成部分。



新租赁准则要求出租人和承租人采用不同的方法。

IFRS 16.13–14, 17

	出租人	承租人
可获得各组成部分的可观察单独价格	根据《国际财务报告准则第15号》的方法分摊对价——即以相对单独售价为基础(见第4.3节)。	基于各组成部分的相对单独价格分摊对价(见第4.4节)
无法获得部分或全部组成部分的可观察单独价格		基于单独售价(采用可观察信息进行估计)分摊对价(见4.4.1)

4.3

IFRS 16.17, 15.74–77

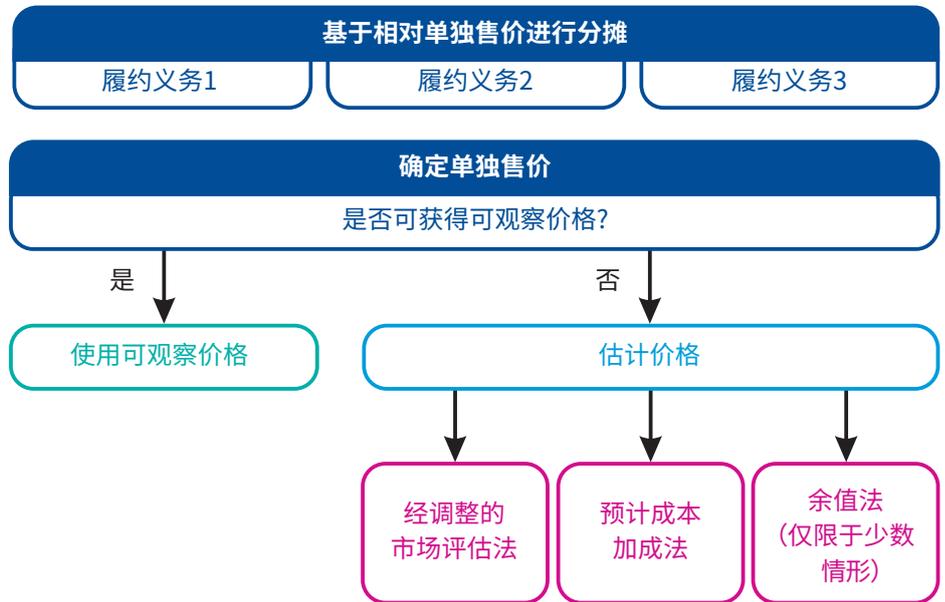
出租人的对价分摊

出租人运用《国际财务报告准则第15号》将合同对价分摊至单独的租赁组成部分和非租赁组成部分。根据《国际财务报告准则第15号》，合同对价在相对单独售价的基础上进行分摊。单独售价于合同开始时确定，是企业向客户单独出售一项已承诺的商品或服务会收取的价格。单独售价的最佳证据是企业(出租人)单独出售(或出租)相同商品或服务时该商品或服务的可观察价格。

IFRS 15.81–86

《国际财务报告准则第15号》还提供了在了一项或多项合同组成部分之间分摊可变对价和折扣的具体指引。更多内容请查看我们的刊物 [IFRS 15 handbook – Revenue](#) (《IFRS 15 收入应用手册》) 第4.2节。

IFRS 15.79



4.3.1

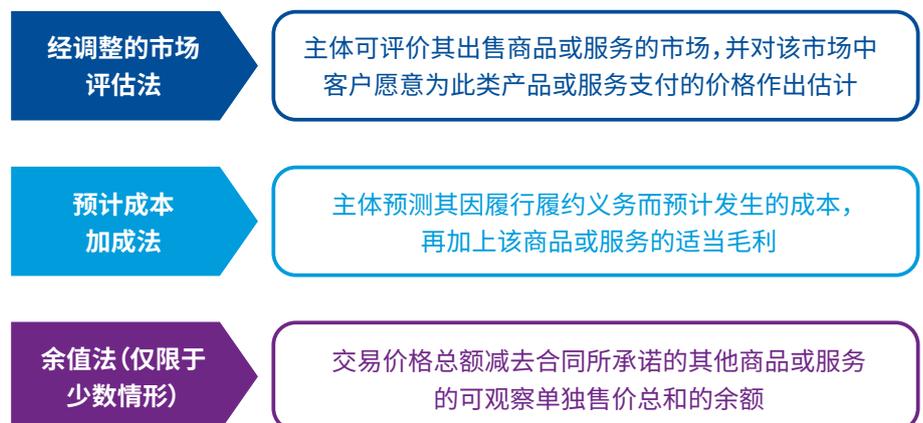
IFRS 15.78

估计单独售价

在估计单独售价时，出租人应考虑其可合理获得的所有信息——例如，市场状况、主体特定因素以及有关客户或客户类别的信息。同时，出租人还应最大限度地使用可观察的输入值并在估计具有相似特征的其他商品或服务的单独售价时应用一致的方法。

IFRS 15.79

在可观察价格不可获取的情况下，《国际财务报告准则第15号》并未禁止或规定对商品或服务的单独售价进行估计的具体方法，但指出主体或许可采用以下估计方法。



IFRS 15.88

在合同开始后，出租人不应重新分摊交易价格以反映单独售价的后续变动。

IFRS 15.79(c)

使用余值法估计单独售价

余值法仅在以下情况适用：一项或多项商品或服务具有可变程度极高或尚不确定的单独售价，且可获得合同中所承诺的其他商品或服务的可观察单独售价。

售价...	如果...
可变程度极高	出租人在同一时间或接近同一时间以差异范围较大的金额向不同客户出售同一种商品或服务，则售价可变程度极高
尚不确定	出租人尚未对该商品或服务进行定价，且该商品或服务之前未曾单独出售过，则售价尚不确定

在余值法下，出租人基于交易价格总额减去合同所承诺的其他商品或服务的可观察单独售价总和后的余额来估计一项产品或服务的单独售价。

我们理解，出租人在采用余值法时使用的交易价格总额应包括运用限制之前的可变对价的估计金额（请查看我们的刊物 [IFRS 15 handbook – Revenue](#) 《IFRS 15 收入应用手册》第3.1节）。这种做法与分摊目标相一致，因为估计的可变对价是企业预计有权获得的对价金额。

IFRS 15.80

如果合同中两项或以上的商品或服务具有可变程度极高或尚不确定的单独售价，则出租人可能需要结合采用多种方法来评估合同中各履约义务的单独售价。例如，出租人可以：

- 采用余值法来估计此类单独售价可变程度极高或尚不确定的已承诺商品或服务的单独售价总和；之后再
- 采用其他方法来估计按照余值法确定的该单独售价总和估计值所涉及的个别商品或服务的单独售价。

4.3.2

IFRS 15.76, 81–86

分摊对价

于合同开始时，主体应将交易价格按照相对单独售价分摊至各履约义务（见示例13）。但满足特定条件时，主体应将折扣或可变对价分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务（见第4.5节）。

IFRS 15.88–89

初始分摊后,交易价格的变动以合同开始时相同的基础在已完成履约义务和未完成履约义务之间进行分摊,但存在有限的例外情况。关于合同变更所产生交易价格变动的讨论,请查看我们的刊物 [IFRS 15 handbook – Revenue](#) (《IFRS 15 收入应用手册》) 第8.2节。

当一项合同包含租赁组成部分和非租赁组成部分时,出租人运用《国际财务报告准则第15号》将对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。但如果合同中包含一项涉及租赁组成部分和非租赁组成部分的续租选择权,则出租人可能会发现《国际财务报告准则第15号》规定的合同期与《国际财务报告准则第16号》规定的租赁期不同。《国际财务报告准则第16号》规定的租赁期包含承租人合理确定将行使续租选择权的可选续租期,而《国际财务报告准则第15号》规定的合同期则包含双方现时具有法律约束力的权利和义务的期间。在这些情形中,我们理解,企业应按照《国际财务报告准则第16号》确定的租赁期将对价分摊至各组成部分(见示例14)。



示例13 – 出租人的对价分摊:可观察单独售价和估计的单独售价

出租人R向承租人L出租一项专业机器,租期为2年,并向承租人L提供相关咨询服务以帮助承租人L在生产过程中有效地使用该机器。出租人R不单独出售或出租该机器,且其他供应商也不出售或出租类似机器。

第一年和第二年的对价分别为100,000和80,000。出租人R在作出上述定价时,假设第一年提供的咨询服务比较多。

由于不单独提供上述机器或咨询服务,出租人R按照估计的单独售价分摊对价。

出租人R按以下方法估计单独售价:

- 由于没有其他供应商出租的类似机器可供评估,因此出租人R使用预计成本加毛利得出机器租赁的单独售价为160,000。
- 出租人R使用基于市场的评估方法,按市场上提供的类似服务得出咨询服务的单独售价为40,000。

在此基础上,出租人R将对价分摊如下。

	单独价格	计算	分摊金额
机器租赁	160,000	80% x 180,000	144,000
咨询服务	40,000	20% x 180,000	36,000
	200,000		180,000

**示例14 – 出租人根据租赁期将对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分**

出租人R向承租人T出租一辆推土机。根据安排，出租人R还在整个租赁期内为承租人T提供该推土机的维护服务。

初始合同期为5年，并附有续租两年的续租选择权。初始5年的年度租赁付款额（含维护费用）为160。在续租期间内，年度付款额（含维护费用）降至150。因此，合同存续5年的对价总额为800，而合同存续7年的对价总额为1,100。

不包含维护服务的租赁的单独价格估计为每年120，维护服务的单独价格估计为每年50。

于租赁期开始日，出租人R和承租人T认为租赁期为7年，理由是能够合理确定承租人T将行使续租选择权。

如果合同完全按照《国际财务报告准则第15号》进行会计核算，则合同期为5年，因为这是双方作出合同承诺的期间。该租赁被分类为一项经营租赁。

我们认为，出租人R应根据《国际财务报告准则第16号》确定的租赁期（7年）将对价分摊至租赁组成部分和维护服务。因此，出租人R按下列方式将7年的对价总额（1,100）分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分：

	单独价格	%	分摊金额
推土机租赁	120 x 7 = 840	70.59%	776
维护服务	50 x 7 = 350	29.41%	324
	1,190		1,100

**当分摊不会对收入造成影响时，出租人是否需要分摊对价？**

是的。即使分摊不会对收入确认的模式造成影响，出租人仍需将对价分摊至各个租赁组成部分和非租赁组成部分。出于列报和披露目的（新租赁准则要求出租人披露其租赁收入），出租人必需进行这种分摊。《国际财务报告准则第15号》同样要求企业单独列报和披露源自客户合同的收入。

例如，当租赁组成部分是一项经营租赁且非租赁组成部分是一项在一段时间内履约并基于时间计量履约进度的服务时，则源自租赁组成部分和非租赁组成部分的收入均在一段期间内确认：即，分摊不会对该期间内确认的收入造成影响。

IFRS 16.90, 15.114, B87–B89

4.4

IFRS 16.13–14

承租人的对价分摊

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，则承租人应基于以下基础将合同对价分摊至各组成部分：

- 每个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。

承租人可选择不拆分租赁组成部分及相关的非租赁组成部分，而是将它们作为一项单一的租赁组成部分进行会计处理。若承租人运用上述简便实务操作方法，则付款额的性质（例如是固定付款额还是取决于指数或比率的可变付款额）不会发生改变。

4.4.1

IFRS 16.14

估计单独价格

承租人应基于出租人或类似供应商就类似组成部分单独收取的价格来确定租赁组成部分和非租赁组成部分的单独价格。合同约定价格不应被默认为一项单独价格。

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



承租人的可观察单独价格与出租人的可观察单独售价有何不同？

对于承租人而言，可观察单独价格不仅包括出租人收取的价格，还包括其他供应商就相同或类似组成部分收取的价格——例如，租用类似设备或提供类似服务而收取的价格。

对于出租人而言，可观察单独售价的定义更为具体。由《国际财务报告准则第15号》界定，可观察单独售价是指企业在相似情形下向类似客户单独出售该项商品或服务时的可观察价格。

然而，在运用《国际财务报告准则第15号》的市场评估法时，或许可以使用以下技术方式来估计单独售价：即，参考出租人竞争对手的类似商品或服务的价格（并对此类价格作出必要调整以反映出租人的成本及毛利）。因此，尽管出租人与承租人使用的信息可能类似，但从出租人角度确定的组成部分的单独售价可能被视为“估计的”金额，而从承租人角度确定的单独价格则可能被视为“可观察的”金额。

IFRS 16.14, 15.77–78

IFRS 16.14

**承租人如何估计租赁组成部分和非租赁组成部分的单独价格？**

单独价格是出租人就该组成部分或类似组成部分向企业收取的价格。单独价格的估计应反映出出租人对每项单独组成部分所要求的经济回报。

例如，一项租赁组成部分的单独价格不仅包括对租赁资产成本的补偿，还包括对出租人将合理发生的管理工作、税费和保险成本的补偿。对于非租赁组成部分（例如清洁服务）而言，单独价格将包括对实际成本、适当利润率和某些管理工作的补偿。

IFRS 16.BC137, 15.79

**承租人估计单独价格的方法与出租人估计单独售价的方法有何不同？**

承租人与出租人使用的估计方法可能有所不同，因为出租人通常具有更广泛的途径来获得可观察信息——例如，出租人自身已发生成本的数据，或者有关租赁定价或相关非租赁组成部分定价的非公开行业信息。

另外，《国际财务报告准则第15号》提供了适用的估计方法，包括何时可用余值法，而《国际财务报告准则第16号》并未提供任何具体指引。尽管如此，当存在其他方法能够提供更具代表性的估计结果（见下文），承租人通常不应默认使用余值法。

所用的估计方法应该合理，在类似情形中应予以一致的应用，尽量利用可观察信息，并且不应存在故意偏向以减少分摊给租赁组成部分的金额。

IFRS 15.79

采用余值法估计单独价格

为在租赁组成部分和非租赁组成部分之间分摊对价，《国际财务报告准则第15号》明确允许在符合相关条件时，出租人可以采用余值法来估计单独售价。《国际财务报告准则第16号》并未讨论承租人能否采用余值法来估计单独价格。



示例15 – 承租人采用余值法估计单独价格

出租人R向承租人L出租一台专业机器，租期为2年，并向承租人L提供相关咨询服务以帮助承租人L在生产过程中有效地使用该机器。该机器为专业设备且运用新技术。出租人R不单独出售或出租该机器，且其他供应商也不出售或出租类似机器。

第一年和第二年的对价分别为100,000和80,000。出租人R在作出上述定价时，假设第一年提供的咨询服务比较多。

由于出租人R不单独出售或出租上述机器或单独提供实质上相同的咨询服务，承租人L根据可观察和估计的相对单独价格分摊合同对价。

承租人L按以下方法确定该租赁和咨询服务的单独价格：

- 承租人L根据市场上提供的类似服务的价格确定该咨询服务的可观察单独价格(40,000)。
- 由于该机器是专业设备，而且是运用新技术的新型号，因此暂无市场售价。但由于承租人L获得了咨询服务的可观察单独价格，承租人L认为此时采用余值法来估计机器的单独价格是合理与适当的。

在此基础上，L将对价分摊如下：

	单独价格	分摊金额
机器租赁	140,000 (180,000 – 40,000)	140,000
咨询服务	40,000	40,000
	180,000	180,000

IFRS 16.14, 15.79



承租人能否采用余值法估计单独售价？

《国际财务报告准则第15号》第79段(3)规定主体可通过参照交易价格总额减去合同所承诺的其他商品或服务的可观察单独售价总和后的余额来估计相关的单独售价(余值法),但主体仅当在满足下列标准之一时才可采用余值法来估计商品或服务的单独售价:

- 主体(在同一时间或接近同一时间)以差异范围较大的金额向不同客户出售同一种商品或服务(即,售价的可变程度极高,因为无法从以往的交易或其他可观察的证据中辨别出具有代表性的单独售价);或者
- 主体尚未对该商品或服务进行定价,且该商品或服务之前未曾单独出售过(即,售价尚不确定)。

如果合同所承诺的其他商品或服务的可观察单独售价能够确定,则运用余值法是适当的。

虽然《国际财务报告准则第16号》未提供类似指引,但承租人进行分摊的方法与《国际财务报告准则第15号》类似——例如,拆分组成部分及基于相对单独价格将对价分摊至各组成部分。在满足与《国际财务报告准则第15号》类似标准的情况下,我们理解,承租人可采用余值法估计租赁组成部分的单独价格。

这意味着,承租人需要满足下列标准之一:

- 承租人在相同时间范围内购买相同或实质上类似的商品或服务的价格差异很大(即,价格的可变程度很高);或者
- 承租人可购买的商品或服务尚未确定价格,因为该商品或服务之前未曾单独出售过(即,价格尚不确定)。

相对地,承租人不得在下列情形中运用余值法:

- 承租人可以使用其他能够最大化利用可观察输入值的合理估计方法,例如可观察成本及/或利润信息;或者
- 采用余值法得出的单独价格金额为零或十分微小,这与该组成部分转移了一项商品或服务的事实不符。

总而言之,余值法的运用前提是主体可获得其他组成部分的可观察单独价格。

有关《国际财务报告准则第15号》下何时适用余值法估计单独售价的更全面的讨论,请查阅我们的刊物 [IFRS 15 handbook – Revenue](#) (《IFRS 15 收入应用手册》) 第4.1.2节。

4.4.2

IFRS 16.13

分摊对价

于租赁期开始日,承租人应基于下列金额将合同对价分摊至单独的租赁组成部分和非租赁组成部分:

- 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 16.13



示例16 – 承租人的对价分摊

承租人L就一艘船(包括船员)的使用与出租人M订立了一项租赁合同,租期为5年。该合同包括出租人M提供的维护服务。出租人M自行行为该船只购买了保险。承租人每年需支付20,000,包括金额为3,000的维护服务费和金额为500的保险费。

承租人L能够确定第三方提供类似维护服务的价格为每年2,000。同时,承租人L还能够确定第三方提供类似船只租赁(不包括船员或维护服务)的价格为每年15,000,且按成本加成法计算,承租人L估计船员的雇佣成本为每年5,000。

承租人L认为该合同包含三项组成部分:

- 船只的使用权(租赁组成部分);
- 维护服务(非租赁组成部分);以及
- 船员提供的服务(非租赁组成部分)。

由于保险费并未向承租人转移一项商品或服务,因此不构成一项单独的组成部分。所以,承租人L无需确定保险的单独价格,但需将保险费视作合同对价的一部分,分摊至上述租赁组成部分和非租赁组成部分。

承租人L的对价分摊如下表所示:

	单独价格	%	分摊金额
船只的租赁	75,000	68.18%	68,182
其他服务	35,000	31.82%	31,818
	110,000		100,000

IFRS 16.13, 15.76



承租人和出租人在向各组成部分分摊对价方面有何不同？

承租人应基于各租赁组成部分的相对单独价格与非租赁组成部分的单独价格总和分摊合同对价。

出租人应根据《国际财务报告准则第15号》，基于各组成部分的相对单独价格将合同对价分摊至各项单独的租赁组成部分和非租赁组成部分。

其中的区别之一在于承租人需加总非租赁组成部分的单独价格，以确定分摊至租赁组成部分的初始分摊金额。

初始分摊后，承租人根据其他适用的准则对一项租赁合同内的非租赁组成部分进行会计处理。这些准则的计量和分摊要求可能有所差别。

4.5

可变对价的分摊

如果合同包含不止一项组成部分且同时包含可变付款额和固定付款额，则将产生如何分摊可变付款额的问题——例如，可变付款额是否能被分摊至一项或多项（而非全部）组成部分。在付款额取决于某项组成部分的履约情况或变化时，这一问题更为相关。

IFRS 15.84–86

根据《国际财务报告准则第15号》，如果同时满足下列两项条件，主体应将可变对价全部分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务：

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

IFRS 16.14, Ex12

出租人直接适用上述指引。此外，由于《国际财务报告准则第16号》未提供具体指引，我们理解，承租人在对包含一项租赁组成部分的合同分摊可变付款额时，可以如下所述采用该方法。

- 如果可变付款额代表某一特定组成部分的单独价格，且其他付款额代表其他组成部分的单独价格，则可变付款额应分摊至该项特定组成部分，其他付款额应分摊至其他组成部分。
- 如果可变付款额不代表某一特定组成部分的单独价格，或其他付款额也不代表其他组成部分的单独价格，则应将对价总额（包括固定付款额和可变付款额）分摊至合同中的所有组成部分。

**示例17 – 承租人的分摊:可变付款额全部分摊至一项非租赁组成部分**

承租人L订立了一项租期为5年的不动产租赁合同,合同包含清洁服务。承租人L在这5年内的付款额包括:

- 五年内固定付款额总额为500(即,每年100);以及
- 五年内基于每小时固定费率计算,出租人提供的清洁服务的可变付款额预计为200(即,每年40)。

承租人L认为该合同包含两项组成部分,即不动产租赁和清洁服务(非租赁组成部分)。这两项组成部分均具有可观察单独价格:

- 不动产租赁:固定付款额500;以及
- 清洁服务:基于清洁小时数计算,估计每年为40。

不考虑折现影响,承租人将合同对价总额700(固定付款额500及可变付款额200)按以下方式分摊至各组成部分。

组成部分	固定付款额	可变付款额
不动产租赁	500	-
清洁服务	-	基于清洁小时数的付款额(估计为200)

可变付款额仅分摊至清洁服务,因为可变付款额代表清洁服务的单独价格,且固定付款额代表租赁组成部分的单独价格。

然而,如果两项组成部分的付款额均不是它们的单独售价,则承租人L应将付款额总额分摊至两项组成部分。这将导致分摊至每项组成部分的对价同时包含固定付款额和可变付款额。

**示例18 – 承租人的分摊:可变付款额分摊至所有组成部分**

承租人L订立了一项包含维护服务的不动产租赁合同,租期为5年。承租人L在这5年内的付款额包括:

- 五年内固定付款额总额为500(即,每年100);以及
- 基于每年销售额2%的可变付款额。

承租人L认为该合同包含两项组成部分,即不动产租赁和维护服务(非租赁组成部分)。这两项组成部分的单独价格按以下方式确定:

- 租赁的可观察单独价格:500;以及
- 基于预计成本加适当毛利的维护服务的估计单独价格:200。

在此情形中,合同对价总额(固定付款额500及可变付款额200)按以下方式分摊至各组成部分:

组成部分	单独价格	%	固定付款额的分摊
不动产租赁	500	71.43%	357
维护服务	200	28.57%	143
	700		500

与示例17相反,可变付款额并不代表维护服务的单独价格。因此,固定付款额和可变付款额均基于两项组成部分的相对单独价格分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。对于租赁组成部分和非租赁组成部分,可变付款额均在发生时确认为费用。



示例19 – 不动产税的分摊

承租人B订立了一项租期为5年的公寓租赁合同。租赁付款额为每年100,000。该合同还包含一项额外维护费用每年4,000。

承租人B未运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。

根据租赁协议,承租人B负有补偿出租人所缴纳不动产税的合同义务。每年缴纳的不动产税按不动产评估价值的0.2%计算。

不动产税的付款额不会向承租人B转移一项商品或服务,因而不构成一项组成部分。因此,承租人B将补偿不动产税的金额计入合同对价,并分摊至合同中被识别的租赁组成部分和非租赁组成部分。

基于市场上类似租赁和服务的可观察价格,承租人B认为:

- 租赁的单独价格每年为100,000,加上不动产税的补偿金额;以及
- 维护服务的单独价格属于固定付款额,为每年4,000。

承租人B将100,000和不动产税补偿金额分摊至租赁组成部分,并将4,000分摊至非租赁组成部分。

IFRS 16.13–14, B33



承租人能否将不向其转移一项商品或服务的成本(例如不动产税)全部分摊至租赁组成部分?

视情况而定。

不动产租赁合同经常要求承租人补偿出租人为该资产发生的成本——例如，不动产税和保险费。

此处存在一个疑问：在合同包含一项非租赁组成部分时，不动产税和保险费能否全部分摊至租赁组成部分？新租赁准则并未就分摊要求提供任何例外规定。换言之，对价总额(包括不动产税或保险费)将基于相对单独价格分摊至被识别的各项组成部分。

但是，如果合同中所有组成部分都按单独价格定价，且租赁组成部分的单独价格包括不动产税和保险费，则基于相对单独价格进行分摊将使这些付款额全部分摊至租赁组成部分。

IFRS 16.53, 90, A



若可变付款额于发生时确认，是否仍需将其分摊至各组成部分？

是的。尽管无论是否分摊到租赁和/或非租赁组成部分，某些可变付款额的确认和计量可能都相同，但出于列报和披露目的，通常仍需将其分摊至租赁组成部分和/或非租赁组成部分。

新租赁准则要求：

- 承租人披露与可变租赁付款额有关、但未计入租赁负债的费用；
- 融资租赁出租人披露与可变租赁付款额有关、但未计入租赁投资净额的收入；以及
- 经营租赁出租人披露与不取决于指数或比率的可变租赁付款额有关的收入。

IFRS 15.114

根据《国际财务报告准则第15号》，出租人需要披露客户合同收入的分解信息，包括源自非租赁组成部分的收入。

5 重新分摊对价

发生租赁修改或重估时，需要重新分摊对价。

5.1

IFRS 16.A

合同修改

租赁的修改是指租赁的变更，且该变更不是原始租赁条款和条件的一部分。新租赁准则要求主体区分以下租赁修改：

- 实质上代表形成一项独立于原始租赁的新租赁的租赁修改；以及
- 实质上代表现有租赁范围或对价变动的租赁修改。

IFRS 16.45–46, 80

不作为单独租赁核算的租赁修改于租赁修改生效日进行会计处理。承租人和出租人应重新计量租赁付款额，以核算租赁修改。重新计量时应基于修改后的租赁条款和条件，并采用修订后的折现率。

请查看毕马威刊物 [Lease modifications](#)（《租赁修改》），获取有关租赁修改会计处理的更多指引。

5.1.1

承租人的租赁修改会计处理

构成单独租赁的租赁修改

IFRS 16.44

当一项租赁合同发生修改时，承租人应估计是否将其作为一项单独的租赁进行会计处理。若同时符合以下条件，则承租人将租赁修改作为一项单独租赁进行核算：

- 该项租赁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。

在此情形中，承租人应：

- 将该单独租赁视作一项新的租赁进行核算；并且
- 不对原租赁进行任何调整。

构成一项单独租赁的租赁修改作为一项新租赁确认。承租人拆分“新”租赁中的租赁组成部分和非租赁组成部分，并于租赁期开始日将对价分摊至各组成部分。该分摊基于“新”租赁在租赁期开始日各组成部分的相对单独价格进行（见第4.4节）。

IFRS 16.45–46

不构成单独租赁的租赁修改

对于不属于单独租赁的修改,在修改生效日,承租人应按照当日确定的折现率重新计量租赁负债以核算租赁修改,并且:

- 对于缩小租赁范围的修改,承租人应减少使用权资产的账面金额,以反映租赁的部分或全部终止,同时按范围缩减的比例确认相应产生的利得或损失;以及
- 对于所有其他租赁修改,承租人需相应调整使用权资产的账面金额。

以下为不会作为单独租赁核算的租赁修改的示例:

- 非按单独价格扩大租赁范围;
- 租赁范围的缩小;
- 租赁期的延长;以及
- 对价的变动。

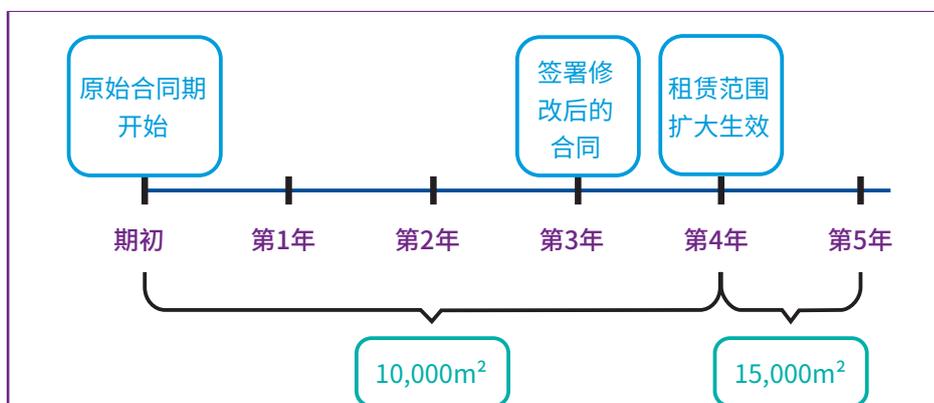
新租赁准则并未提供合同修改时承租人适用的对价分摊具体指引。我们理解,承租人应按照租赁修改生效日的相对单独价格,在修改后的合同中将对价分摊至各组成部分,以反映合同各组成部分的当前市价。因为就定义而言,经修改合同付款额的范围与原始合同付款额的范围不同。



示例20 – 不构成一项单独租赁的租赁修改

承租人Y与出租人L就一栋零售建筑物部分空间签订为期5年的租赁合同。根据租赁合同,承租人Y每年支付10,000,获得10,000m²零售空间的使用权。

在第3年年末,承租人Y与出租人L签署一项租赁修改合同。根据修改后的合同,在租赁期最后一年承租人Y将租用15,000m²零售空间。该租赁修改增加了使用一项或多项标的资产的权利(即承租人Y自第四年年末起新租入5,000m²零售空间),从而扩大了租赁范围。根据修改后的合同,承租人Y同意在租赁期最后一年就新增零售空间额外支付2,000。承租人Y认为新增零售空间的价格与其单独价格不相当,因此该项租赁修改不作为一项单独的租赁进行会计处理。



租赁修改合同于第3年末签署。第3年末是承租人Y和出租人L商定作此租赁修改的日期,因此是租赁修改生效日。

于第3年末(即租赁修改生效日),承租人Y和出租人L签订的一份租赁修改合同包含两项租赁组成部分——即,原始零售空间和新增零售空间的租赁。原始零售空间的租赁立即生效,新增零售空间的租赁于未来生效。

于第3年末,承租人Y确定各组成部分的确认金额,并基于各组成部分于租赁修改生效日的相对单独价格,将修改后合同的对价总额分摊至上述两项单独的租赁组成部分。

	单独价格	%	分摊金额
第4和第5年的10,000m ²	20,000	80%	17,600
第5年新增的5,000m ²	5,000	20%	4,400
	25,000		22,000

承租人Y按照修订后的折现率重新计量就各项组成部分确认的租赁负债。分摊至原始租赁组成部分的金额自租赁修改生效日开始核算。承租人L可以在第4年末新增零售空间的租赁期开始日(即,出租人L授予承租人Y使用5,000m²零售空间的权利之日),核算分摊至新租赁组成部分的金额。此时,承租人Y根据租赁修改生效日(第3年末)确定的金额就新增零售空间确认一项租赁负债和使用权资产。

5.1.2

出租人的租赁修改会计处理

出租人将融资租赁修改作为一项单独的租赁

IFRS 16.79, BC238–BC239

出租人对融资租赁修改的会计处理取决于该修改是否实质上构成一项独立于原始租赁的新租赁。出租人采用与承租人相同的标准来评估租赁修改是否构成一项单独租赁，并将此类符合标准的修改作为一项单独租赁来进行会计处理。

作为单独租赁核算的融资租赁修改确认为一项新的租赁。出租人拆分“新”租赁中的租赁组成部分和非租赁组成部分，并根据《国际财务报告准则第15号》的分摊指引将对价分摊至这些组成部分。分摊根据新租赁于租赁期开始日的相对单独价格进行（见第4.3节）。

出租人将融资租赁修改不作为一项单独的租赁

IFRS 16.80

如果融资租赁修改不构成一项单独的租赁，出租人应首先评估：假如修改后的条款自租赁开始日生效，租赁的分类是否会有所不同。

IFRS 16.80(a)

假如修改在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁，则出租人应将其视为原始租赁终止，并自租赁修改生效日开始作为一项新的租赁进行会计处理。当修改后的租赁合同包含多项租赁组成部分和非租赁组成部分时，出租人应根据《国际财务报告准则第15号》的分摊指引将对价分摊至各组成部分（见第4.3节）。

IFRS 16.80(b)

假如修改在租赁开始日生效，该租赁会被分类为一项融资租赁，则出租人应按照《国际财务报告准则第9号》的修改指引进行会计处理。

《国际财务报告准则第16号》并未提供出租人在融资租赁修改时如何分摊对价的具体指引。重新计量是基于修改后的租赁条款和条件，以及修订后的折现率进行。

因此，我们理解，出租人应按照租赁修改生效日的相对单独价格将对价分摊至经修改合同中的各组成部分，从而确保合同各组成部分的价格反映其当前市价。

出租人经营租赁修改

IFRS 16.87

出租人自租赁修改生效日起将经营租赁修改作为一项新的租赁进行会计处理。出租人应将与原租赁相关的预收或应收租赁付款额视作新租赁中租赁付款额的一部分，并基于在新租赁的租赁期开始日确定的相对单独价格分摊对价（见第4.3节）。

5.2

租赁付款额的重新计量

5.2.1

IFRS 16.36(c), 39-43, B42(a)(ii)

承租人的重估

承租人应重新计量租赁负债以反映租赁付款额的变动,如下所示。

承租人采用修订后的租赁付款额和下述折现率重新计量租赁负债	
<p>在以下情形中采用不变的折现率:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 余值担保下预计的应付金额发生变动; - 未来租赁付款额发生变动以体现市场价格的变动(例如根据市场租金水平决定)或该变动是因为用于确定未来租赁付款额的指数或比率¹发生变动;或者 - 付款额的可变性消除并因此成为实质固定付款额。 	<p>在以下情形中采用修订后的折现率:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 未来租赁付款额由于浮动利率变动而发生变动; - 租赁期发生变化;或者 - 是否会行使购买选择权的评估结果发生变化。
<p>注</p> <p>1. 不包括浮动利率的变动。</p>	

如果对价初始被分摊至多项租赁组成部分和非租赁组成部分,则在重新计量租赁负债时,承租人应将修改后的对价重新分摊至各组成部分。

在此情形中,承租人可考虑两个分摊基础:租赁期开始日不变的单独价格,或重新计量日修改后的单独价格。由于新租赁准则未提供明确指引,我们理解,承租人应采取以下两种方法之一作为会计政策,并一致应用。

- **方法1:**基于重新计量日单独的租赁组成部分和非租赁组成部分的单独价格分摊对价。因为重新计量反映当前经济状况(例如,消费者价格指数或市场租金水平),所以分摊基础也是基于当前经济状况制定。
- **方法2:**确定是否需要更新租赁组成部分和非租赁组成部分的单独价格,以重新分摊经重新计量的合同对价,这一点取决于重新计量的类型,如下所示:
 - **采用不变的折现率:**根据不变的单独价格分摊对价。租赁付款额的重新计量反映的是判断或估计的变化;或者
 - **采用修订后的折现率:**根据更新后的单独价格分摊对价。租赁付款额的重新计量反映的是当前的经济状况。

IFRS 16.BC194



示例21 – 承租人的重新分摊: 消费者价格指数的变动

承租人E向出租人R租用一台机器, 租期为5年。作为合同的一部分, 出租人R将为承租人E提供该机器的维护服务。

初始分摊

承租人E在前三年里就租赁和维护服务支付的固定付款额为每年120,000。第4年和第5年的付款额将根据第3年末消费者价格指数较租赁期开始日发生的累积变动进行调整。

承租人E认为该合同包含两项组成部分: 机器的租赁和维护服务(非租赁组成部分)。

于租赁期开始日, 承租人R按各组成部分于该日的相对单独价格将合同中的对价总额分摊至各组成部分。

	单独价格	%	分摊金额
机器租赁	525,000	83.33%	500,000
维护服务	105,000	16.67%	100,000
	630,000		600,000

重新计量和重新分摊

于第3年末, 根据前三年的消费者价格指数变动, 第4年和第5年的付款额调整为每年125,000。剩余对价为250,000 (125,000 x 2)。

我们认为承租人E可选择采用以下方法分摊合同中的剩余对价:

- 方法1: 使用重新计量日的单独价格; 或者
- 方法2: 使用租赁期开始日的单独价格, 因为承租人E采用不变的折现率重新计量租赁负债。

	方法1			方法2		
	重新 计量日的 单独价格	%	分摊金额	租赁期 开始日的 单独价格	%	分摊金额
机器租赁	220,000	81.48%	203,703	525,000	83.33%	208,333
维修服务	50,000	18.52%	46,297	105,000	16.67%	41,667
	270,000		250,000	630,000		250,000



示例22 – 承租人的重新分摊:购买选择权

零售商R与出租人B签订了租用一栋建筑物的合同,为期10年。除该建筑物的使用权之外,出租人B同意向零售商R提供该建筑物的维护和安保服务。

零售商R拥有一项在租赁期末购买该建筑物的选择权。于租赁期开始日,零售商R认为其无法合理确定会行使购买选择权。

零售商R从合同中识别出以下租赁组成部分和非租赁组成部分:

- 建筑物租赁;
- 维护服务;以及
- 安保服务。

基于租赁的相对单独价格和其他服务的单独价格总和,零售商R将合同对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。

于第7年末,零售商R做出对该建筑物进行投资以扩展其业务的战略决策,并认为其能够合理确定将行使购买选择权。零售商R根据购买选择权下的应付金额确定修改后的租赁付款额,并将对价重新分摊至各组成部分。

承租人采用修订后的折现率重新计量租赁负债。因此,我们认为,零售商R应采用方法1或方法2,在更新的单独价格基础上重新分摊修改后的对价。



承租人能否在所有类型的重新计量中采用不变的单独价格?

不能。我们认为,承租人在使用修订后的折现率重新计量租赁负债时,不能采用不变的单独价格。但承租人在使用不变的折现率重新计量租赁负债时,可作出会计政策选择采用不变的单独价格。

很多情况下,承租人在租赁期内不会重估折现率。这一点通常与金融工具核算中采用的实际利率法相一致。但是,新租赁准则要求承租人在租赁期发生变动或关于是否合理确定将行使购买选择权的评估结果发生变动时,采用修改后的付款额和修订后的折现率重新计量租赁负债。在这些情形中,租赁的经济情况发生了改变,因此承租人可以重估折现率,与计入租赁负债(和使用权资产)计量的租赁付款额的变动保持一致。

这种使用修订后折现率的“新”观点也适用于重新分摊中使用的单独价格。我们认为，在此情形中继续使用不变的单独价格并不恰当。

IFRS 16.14, Ex12, 15.85



承租人在可变付款额发生变动时是否需要重新分摊对价？

一般而言，是的。但在发生的可变付款额仅被分摊至一项或多项（而非全部）组成部分的情况下，承租人无需重新分摊合同对价。

根据《国际财务报告准则第15号》，在满足某些标准时，主体可将可变对价全部分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务。如第4.5节所述，我们理解，承租人在对一项包含租赁组成部分的合同分摊可变付款额时，可以运用该指引进行分摊，如下所述。

- 如果可变付款额代表某一特定组成部分的单独价格，且其他付款额代表其他组成部分的单独价格，则可变付款额应分摊至该特定组成部分。
- 如果可变付款额不代表某一特定组成部分的单独价格，或其他付款额不代表其他组成部分单独价格，则包括固定付款额和可变付款额在内的对价总额应分摊至合同中的所有组成部分。

根据该指引，如果承租人将可变付款额分摊至单一的租赁组成部分或非租赁组成部分，则所有此类可变付款额均分摊至相同的组成部分，从而无需在多个组成部分之间重新分摊。

例如在不动产租赁中，承租人除了支付固定租金外，可能还需补偿出租人的不动产税（可变付款额）。在此情形中，如果合同中的所有组成部分均按单独价格定价，且租赁组成部分的单独价格包括不动产税，则基于相对单独价格进行分摊将导致此类付款额（含不动产税）在发生时全部被分摊至租赁组成部分（见示例19）。

5.2.2

IFRS 16.21

出租人的重估

新租赁准则未要求出租人在租赁期开始日后重新评估租赁付款额。但如果不可撤销的租赁期间发生变化，则出租人应修改租赁期。例如，在下列情况下，不可撤销的租赁期间将发生变化：

- 承租人行使一项续租选择权，出租人在之前确定租赁期时未考虑该选择权；
- 承租人不行使一项续租选择权，出租人在之前确定租赁期时已考虑该选择权；或者

- 发生某一事件, 根据合同规定承租人有义务(或不得)行使选择权, 而出租人在之前确定租赁期时未(或已)考虑该选择权。

如果对价已初始分摊至多项租赁组成部分和非租赁组成部分, 则出租人应在修改租赁期时将修改后的对价分摊至上述各组成部分。

IFRS 16.17, 15.87-88

新租赁准则要求出租人运用《国际财务报告准则第15号》的分摊指引将对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分。根据《国际财务报告准则第15号》, 主体应基于合同开始时的相对单独售价对交易价格进行分摊。在交易价格后续发生变动时, 例如, 某些会影响企业预计有权获得的对价金额的不确定事项解决或其他情况发生变化, 主体应运用在合同开始时所依据的相同基础将交易价格的变动分摊至各项履约义务。

虽然出租人需要在初始分摊对价时运用《国际财务报告准则第15号》, 但在不可撤销的租赁期间发生变化时, 出租人能否将交易价格发生变动时的分摊指引, 应用于重新计量租赁付款额时所做的重新分摊, 尚不明确。

由于新租赁准则就此没有提供明确指引, 我们理解, 出租人应采用下列两种方法之一作为分摊的会计政策。

- 方法1: 基于重新计量日确定的租赁组成部分和非租赁组成部分的单独价格分摊对价。不可撤销的租赁期间的变动代表租赁经济情况的变化。因此, 出租人可以采用更新后的单独价格分摊“实际上的”新对价。
- 方法2: 基于租赁期开始日确定的租赁组成部分和非租赁组成部分的不变单独价格分摊对价。采用这种方法时, 出租人运用《国际财务报告准则第15号》指引进行重新分摊。根据该指引, 出租人在除合同修改以外, 应采用与在合同开始时采用的相同基础进行分摊。不可撤销的租赁期间发生变动不构成合同修改。

IFRS 16.BC194



示例23 - 出租人的重新分摊: 不可撤销的租赁期间发生变动

承租人E租用出租人R的一台机器, 租期为3年。作为合同的一部分, 出租人R将在租赁期内为承租人E提供维护服务。

承租人E每年延后支付的固定租赁付款额为120,000。承租人E拥有合同到期时续租3年的续租选择权, 但在租赁期开始日承租人E无法合理确定将行使该权利。租赁期开始日的对价总额为360,000 (120,000 x 3)。

出租人R认为该合同包含两项组成部分: 机器租赁和维护服务(非租赁组成部分), 并按以下方式将合同对价分摊至各组成部分。

	单独价格	%	分摊金额
机器租赁	330,000	83.33%	300,000
维护服务	66,000	16.67%	60,000
	396,000		360,000

于第2年末,承租人E决定行使3年续租选择权,从而重新评估了租赁期。于第2年末,剩余租赁期为4年,剩余对价为480,000 (120,000 x 4)。

我们认为,承租人R可以采用以下方法重新分摊修改后的合同对价:

- 方法1:使用重新计量日的单独价格;或者
- 方法2:使用租赁期开始日的单独价格。

	方法1			方法2		
	重新 计量日的 单独价格	%	分摊金额	租赁期 开始日的 计量价格	%	分摊金额
机器租赁	480,000	86.49%	415,135	330,000	83.33%	400,000
维护服务	75,000	13.51%	64,865	66,000	16.67%	80,000
	555,000		480,000	396,000		480,000



出租人是否需要重新计量租赁应收款以反映租赁付款额的变动?

视情况而定。新租赁准则并未要求出租人重新计量租赁应收款以反映租赁付款额的变动,但下列情形除外。

新租赁准则基本保留了《国际会计准则第17号》关于出租人会计处理的要求,不要出租人在租赁期开始日后对租赁应收款进行重新评估或重新计量。但新租赁准则要求出租人在不可撤销的租赁期间发生变化时修改租赁期。在此情形中,出租人需要重新计量租赁付款额。

对在其他情况中出租人是否可以类比采用承租人的指引重新计量租赁付款额,目前尚不明确。

IFRS 16.21, BC231

IFRS 16.21, 15.85



在不可撤销的租赁期间发生变化时, 出租人是否需要重新分摊可变付款额?

一般而言, 是的。但在可变付款额初始仅被分摊至一项组成部分时, 出租人无需对其进行重新分摊。这种情况与承租人的重新分摊类似(见5.2.1)。

根据《国际财务报告准则第15号》, 在满足特定标准时, 可变对价可能全部分摊至一项或多项(而非全部) 合同履约义务。根据该指引, 如果出租人将可变付款额分摊至一项单一的租赁组成部分或非租赁组成部分, 则所有该等可变付款额均需分摊至同一组成部分, 从而无需将其在多项组成部分之间进行重新分摊。

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"> - 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"> - 出租人采用双重租赁会计模式 - 基于《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 <i>Leases</i>) 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的豁免	<ul style="list-style-type: none"> - 对短期租赁(即根据新租赁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 - 允许对具有类似特征的租赁运用组合方法进行会计处理, 前提是按组合进行的处理与按个别租赁合同进行的处理对财务报表的影响不存在重大差异 - 对低价值资产租赁, 承租人可选择豁免——例如标的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也适用
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》(IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>) - 首次执行日为企业首次采用该准则的首个年度报告期间的开始日期

附录二：示例列表

标题	节次
示例1 – 合同合并	2.1
示例2 – 集团内部的合同合并	2.1
示例3 – 多个租赁组成部分：满足拆分条件	2.2
示例4 – 一项主租赁协议中的多个租赁组成部分：满足拆分条件	2.2
示例5 – 多个租赁组成部分：土地和建筑物：未满足拆分条件	2.2
示例6 – 单独租赁组成部分：涡轮厂房：未满足拆分条件	2.2
示例7A – 土地和建筑物分类：无需拆分	2.3
示例7B – 土地和建筑物分类：需要拆分	2.3
示例8 – 对汽车租赁应用组合方法	2.4
示例9 – 非租赁组成部分：公共区域维护	3.1
示例10 – 运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	3.2
示例11 – 主租赁协议具有最低承诺和不同的租赁期开始日，且每一新增使用权资产均按单独价格定价	4.1
示例12 – 于租赁期开始日之前提供的非租赁组成部分	4.1
示例13 – 出租人的对价分摊：可观察单独售价和估计的单独售价	4.3
示例14 – 出租人根据租赁期将对价分摊至租赁组成部分和非租赁组成部分	4.3
示例15 – 承租人采用余值法估计单独价格	4.4
示例16 – 承租人的对价分摊	4.4
示例17 – 承租人的分摊：可变付款额全部分摊至一项非租赁组成部分	4.5

标题	节次
示例18 – 承租人的分摊:可变付款额分摊至所有组成部分	4.5
示例19 – 不动产税的分摊	4.5
示例20 – 不构成一项单独租赁的租赁修改	5.1
示例21 – 承租人的重新分摊:消费者价格指数的变动	5.2
示例22 – 承租人的重新分摊:购买选择权	5.2
示例23 – 出租人的重新分摊:不可撤销的租赁期间发生变动	5.2

关于本刊物

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

本刊物考虑了国际会计准则理事会于2016年1月发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 Leases) 的要求。

本刊物参考了《国际财务报告准则第16号》以及于2019年8月31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进行编写,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,均不能代替相关准则及解释指引的原文。

鸣谢

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

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
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
Emmanuel Paret	法国
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
Alwyn Van Der Lith	南非
张青波	中国

其他前沿资讯及资料

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

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



IFRS Today



国际财务报告准则
动态



IFRS app

(国际财务报告准则
应用程序, 英文版)



LinkedIn 上的 KPMG
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运用
国际财务报告准则



Guides to financial statements

(《财务报表指南》，英文版)

国际财务报告准则披露范本与披露资料
一览表



新生效准则网络工具



国际财务报告准则
与美国公认会计原则
(US GAAP)之比较



问答: 公允价值计量



汇总财务报表和/或
剥离财务报表



主要的新准则

租赁



收入



金融工具



保险合同



其他专题

每股收益应用手册



股份支付应用手册



企业合并与合并报表



列报与披露



行业动态

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。

home.kpmg/ifrs

刊物名称:《租赁组成部分——租赁会计核算单位》

刊物编号: 136565

发布日期: 2019年9月

© 2019 KPMG IFRG Limited是一家英国有限责任公司。版权所有, 不得转载。

© 2019 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Lease components — The unit of account 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属于毕马威国际的注册商标或商标。

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

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

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

本刊物包含国际财务报告准则基金会 (IFRS® Foundation) 的版权©资料和商标。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)。