



德勤会计聚焦

租赁

《国际财务报告准则第 16 号》指引

2016 年 11 月

目录

| | |
|----------------------|-----|
| 内容概要 | 4 |
| 关于过渡 | 6 |
| 详细指引 | 13 |
| 附录 | |
| 附录 1: 示例 — 识别租赁 | 95 |
| 附录 2: 列报和披露核对表 — 承租人 | 100 |
| 附录 3: 披露核对表 — 出租人 | 105 |
| 附录 4: 与美国公认会计原则的比较 | 107 |

《德勤会计聚焦》由德勤编纂，专为各行业公司董事、高管及财会人士提供关于国内外会计发展最新信息，以及德勤的专业洞察及会计见解。

本指引所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在进行任何决策或者采取任何行动而可能影响您的财政或者业务前，您应先咨询专业人士的意见。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本指引而导致的任何损失承担责任。

本指引经国际财务报告准则基金会允许引用国际财务报告准则及其他国际会计准则理事会材料的摘要。

如需进一步沟通，请联系您的客户服务团队，我们诚愿作进一步诠释和讨论。

如欲了解更多关于国内外会计发展的最新信息，请浏览以下网站：

英文: www.iasplus.com

中文: www.casplus.com

前言

本指引旨在协助财务报表编制人和使用者了解于 2016 年 1 月发布并对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的会计期间生效的《国际财务报告准则第 16 号——租赁》的影响。

我们首先概述了新要求的主要内容，随后具体分析了重要事项以及主体在过渡至新准则时可选择的方法。我们的详细指引涵盖了新准则要求并以相关注释和示例作为补充，在对相关要求澄清的同时提请注意可能出现的实务问题。

附录提供下列内容：

- 随同 IFRS 16 发布的涉及识别租赁的重要示例汇总；
- 有关 IFRS 16 列报和披露要求（分别针对承租人和出租人）的实用核对表；以及
- IFRS 16 与美国公认会计原则的简要对比。

我们相信本指引能向您提供丰富的信息并成为有用的参考资料。

在所提供的详尽指引中，表示编者注释的段落、摘自国际会计准则理事会 IFRS 16 基础结论的材料、以及并非引用自国际财务报告准则的示例均以绿色背景显示。



内容概要

国际会计准则理事会(IASB)于 2016 年 1 月发布了《国际财务报告准则第 16 号——租赁》(IFRS 16)。IFRS 16 将于自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的报告期间取代《国际会计准则第 17 号——租赁》(IAS 17)。主体可在该生效日期之前应用 IFRS 16，前提是须同时采用《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》(IFRS 15)。

IFRS 16 规范了识别租赁安排的综合模型以及在承租人和出租人的财务报表中对租赁的会计处理。IFRS 16 运用控制模型来识别租赁，并基于是否存在由客户控制的特定资产来区分租赁与服务合同。尽管对于大多数合同而言，按照新准则划归为租赁或服务合同可能与按照 IAS 17 的“风险和报酬”模型作出的分类并无太大差异，但在实务中可能会产生分歧（例如，根据 IAS 17，合同的定价是一个重要的考虑事项）。重要的是，出租人和承租人均可在评估于 IFRS 16 首次采用日存在的合同是否包含一项租赁时运用“豁免”，从而无需发生执行详细的重新评估的成本。

IFRS 16 其中一个最值得注意的方面是承租人和出租人的会计处理模型并不对称。尽管 IASB 保留了 IAS 17 针对出租人的融资租赁/经营租赁的区分（并且 IFRS 16 几乎原封不动地沿用了有关要求），但对于承租人而言，将不再需要区分融资租赁与经营租赁。

对于出租人，IFRS 16 引入的变更并不重大，且除了涉及转租的情况之外，出租人无需在过渡时对其作为出租人的租赁作出任何调整。IFRS 16 对转租和租赁的修改引入了额外要求，并增加了对出租人的披露要求。

对于承租人，情况则迥然不同，预计 IFRS 16 将对其造成重大影响，特别是对于此前以经营租赁的形式持有较大比例的“资产负债表外”融资的主体，经营租赁形式的会计处理已不可使用，但短期租赁（租赁期为 12 个月或更短期间）和低价值资产租赁（“低价值”并未有具体定义，但 IASB 指出他们认为资产在新的时候价值为 5,000 美元或以下，则属于低价值资产）除外。

承租人必须在资产负债表内列示属于 IFRS 16 范围的所有其他租赁 - 在租赁期开始时确认“使用权”资产及相关的租赁负债，而后续会计处理则采用大致上类似于 IAS 17 下的融资租赁模型。

该等新要求对承租人财务报表构成的影响显然取决于主体拥有的租赁协议组合，及其将采用准则规定的哪些例外情况和便于实务操作的方法。然而，预计承租人将会：

- 确认更多资产和负债（须针对除短期租赁和低价值资产租赁之外的租赁确认使用权资产和负债）；
- 在租赁的早期阶段确认更多租赁费用，及在后期阶段确认较少费用（相对于 IAS 17 下经营租赁按直线法确认有关费用，在租赁期前期对租赁负债确认较高的融资费用）；
- 将租赁费用的分类从经营费用转为融资费用和摊销（即，导致诸如经营利润、息税折旧摊销前利润(EBITDA)或息税前利润(EBIT)等指标下降）。存在某些例外情况：未纳入租赁负债初始计量的任何可变租赁付款额将归入经营费用，因短期租赁和低价值资产租赁适用确认豁免，其相关费用也归入经营费用；以及

- 对于将租赁利息相关的现金流量作为筹资活动现金流量列报的主体而言，此前与经营租赁相关的付款额将转为归入筹资活动（除非主体更改有关利息现金流量列报的政策）。源自经营活动和筹资活动的现金流出均将有所增加。

在应用 IFRS 16 时，须针对若干领域运用判断 – 特别是租赁的定义和租赁期的评估。主体同时需要花时间考虑是否应运用便于实务操作的方法和确认豁免（包括尤其是过渡时可采用的豁免，这将在本指引的下一部分内作详细讨论）。

此外，还存在其他重要的业务考虑因素 – 包括是否需要对系统和流程作出变更（如，追踪单独或组合层面的租赁，或积累披露所需的信息）；任何潜在的所得税影响（如果出于计税目的对租赁的处理是基于其在财务报表中的会计处理）；以及所报告金额的变动对关键指标、债务契约和管理层薪酬的影响。

| IFRS 16 | |
|---|------------------------------|
| 关键判断、会计政策选择和豁免 | 详细索引索引 |
| 判断： 识别租赁有时要求基于租赁定义的各项要素运用大量判断 | 识别租赁 (第 3 部分) |
| 判断： 判定是否能合理确定续租或终止租赁选择权将被行使 | 租赁期 (第 5 部分) |
| 判断： 确定租赁付款额的适当折现率可能需要运用大量判断 | 折现率 (第 7.4.2.2 部分) |
| 豁免： 可针对短期租赁（按资产类别）或低价值资产租赁（基于每一项租赁）运用豁免 | 确认 (第 7.2 部分) |
| 会计政策选择： IFRS 16 的要求可应用于类似租赁的组合，前提是针对汇总后的组合应用有关要求预计不会造成重大影响 | 针对组合的应用 (第 1.3 部分) |
| 会计政策选择： 承租人可按资产类别选择不对非租赁成分与租赁成分进行分拆 | 分拆合同各组成部分 (第 4 部分) |
| 会计政策选择： 承租人可以但不是必须对无形资产租赁应用 IFRS 16 | 范围 (第 2 部分) |
| 会计政策选择： 可选择的过渡方法包括：全面追溯调整法或累计追加过渡法，租赁的定义（选择针对所有合同应用该豁免或全部不应用该豁免），计量使用权资产时的初始直接成本（基于每一项租赁进行选择），及在过渡时其他便于实务操作的方法 | 过渡 (第 11 部分) |

关于过渡

尽管 IFRS 16 对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间才强制生效，但对于许多主体而言，IFRS 16 导致其面临的大量挑战意味着开始思考该准则的实施宜早不宜迟。某些主体将需要审慎考虑若干技术性会计问题，但对于许多主体而言，最主要的挑战将是搜集必要的数据、确保数据的可靠性及完成相关系统的筹备工作。本部分指引强调了主体在开始准备过渡至 IFRS 16 时应当思考的某些主要事项。

需要哪些人员参与？

在 IFRS 16 实施筹备过程中，优良的项目治理是至关重要的，并且来自下列各部门的人员（如适当）应当参与相关的讨论和规划：

- 会计/财务部；
- 物业/不动产管理部；
- 运营部；
- 采购部；
- 信息技术部；
- 税务部；
- 资金管理部；及
- 投资者关系部。

一旦各类利益相关方确定后，即可开始对实施时间表和责任进行沟通。同时，在过渡项目的特定阶段也可适当寻求外部供应商的支持。

筹备工作评估

筹备工作评估是衡量即将面临的挑战程度的有效方式，并且能够识别准则实施的哪些方面可能造成困难及须投入更多时间和精力来处理。在着手开始这一过程时，管理层可以向自己提出下列 10 个问题。



管理层需回答的 10 个主要问题

1. 您是否了解主体的哪些合同是租赁或包含租赁？
2. 贵公司的系统和流程能否获取所有必要的信息？
3. 贵公司的系统和流程能否对租赁实施监控并对须执行的持续评估进行追踪？
4. 您是否曾考虑有可能运用 IFRS 16 的确认豁免及便于实务操作的方法？
5. 您是否了解可运用的过渡性豁免？您是否将运用任何过渡性豁免？
6. 您是否了解对于不同租赁采用何种折现率？
7. 您是否曾考虑相关变更对财务成果和财务状况产生的影响？
8. 您将如何向受影响的利益相关方沟通 IFRS 16 所带来的影响？
9. 您是否已计划何时考虑所得税的影响？
10. 您是否曾考虑有必要修订贵公司的租赁策略？

数据搜集和系统筹备工作

收集根据 IFRS 16 进行报告所必需的所有数据并确保数据的完整性和可靠性可能需要投入大量时间和精力，特别是对于租赁信息并不一定采用电子版形式保存且分散在各个不同司法管辖区的全球性组织而言。物业管理团队可能负责不动产租赁，运营部人员负责设备租赁，财务团队负责其他租赁。

某些主体的现有记录比其他主体更为完善从而具备更有利的起点，然而，即使现时已搜集到诸如未来租金和租赁期等数据信息，之前也可能未曾针对按照 IAS 17 归类为经营租赁的那些租赁确定诸如折现率等信息。估计适当的折现率是一个十分耗时的过程并且需要寻求专家的意见，无论是为了确定剩余价值（及进而确定租赁中的内含利率）还是明确主体必须支付的增量借款利率（其很可能与已发行债务工具的利率差异较大）。

对于租赁数量相对较少的较小型主体而言，数据搜集工作可由项目团队完成，而拥有大型租赁组合的主体则可能需要了解能否利用技术为其提供协助。例如，合同阅读器技术近年来取得很大发展，其往往能够处理多种语言并在极短时间内提取所需的信息。

搜集过渡所需的信息并非筹备工作的全部，系统还需要具备储存这些信息并在持续基础上作出更新的能力。会计软件供应商现正开发各类产品协助在持续基础上按照 IFRS 16 对租赁进行会计处理。较为全面的租赁管理工具可提供这一功能，并同时提供旨在使主体能够管理其租赁组合、提示每月付款额、提请注意到期行使的续租选择权、安排修复工作时间表及更多的其他功能。毫无疑问，系统功能越强大，成本就越高，这意味着不同的解决方案很可能适合于不同的主体。

无论主体采用哪一种技术策略，均需要实施充分测试及“试运行”以避免在最后一刻出现问题。

考虑及沟通相关的影响

IFRS 16 很可能为许多主体带来重大影响。对于承租人，由于确认新的负债与资产，其资产负债表将扩大，尽管负债与资产并非总是相等及相反。对于收益表，将需要在租赁期前段确认较高的租赁费用（至少对于个别租赁而言是如此），而租赁费用将作为折旧费和利息而非经营费用列示（在发生时确认为费用的可变租金除外）。这意味着多个关键业绩指标将受到影响（主要例子包括 EBITDA）。同时，现金流量表也会受到影响，因为需要将租赁付款额分拆为本金和利息的支付额。

主体将需要寻求完善的建议以考虑对下列领域的潜在影响：

- 关键业绩指标；
- 奖金目标及高管人员薪酬计划；
- 企业合并中的或有对价；
- 税项；
- 债务契约（若并非基于“冻结的”公认会计原则）；
- 支付股利的能力；及
- 监管资本要求。

为避免无法预见的及潜在不利的结果，对于自目前到过渡至 IFRS 16 的期间正在磋商中的各项安排，可能需要重新议定合同安排并审慎考虑及预先防范新会计处理方法所产生的影响。

投资者并不希望意外地看到在过渡时报告的金额和调整与预期存在显著差异，因此越早就潜在影响进行沟通越好。《国际会计准则第 8 号》(IAS 8) 阐述了针对已发布但尚未生效的准则之潜在影响的特定披露要求，并且监管机构很可能会针对此方面详细审查有关 IFRS 16 的信息。若有必要采取适当的激励措施，主体将能够很好地审视其有关经营租赁承诺的现有披露，以确保能够加倍地确信已列报了适当信息（鉴于预计此类信息可能与过渡时需报告的金额有些相似）。

从经济角度而言，新会计要求可能促使主体重新考虑其租赁-购买策略，和/或是否应转为订立期限更短的租赁或涉及更多可变租金的租赁，以最大限度减少在资产负债表内增加资产和负债。当然，有关是否租赁资产及租赁期长短的商务决策受到广泛一系列因素的影响，而不仅仅是会计处理。例如，某些承租人和出租人可能认为订立期限较短的租赁缺乏保障从而并不可取。从资金角度来考虑，租赁毫无疑问对许多主体而言仍是一项具有吸引力的措施。

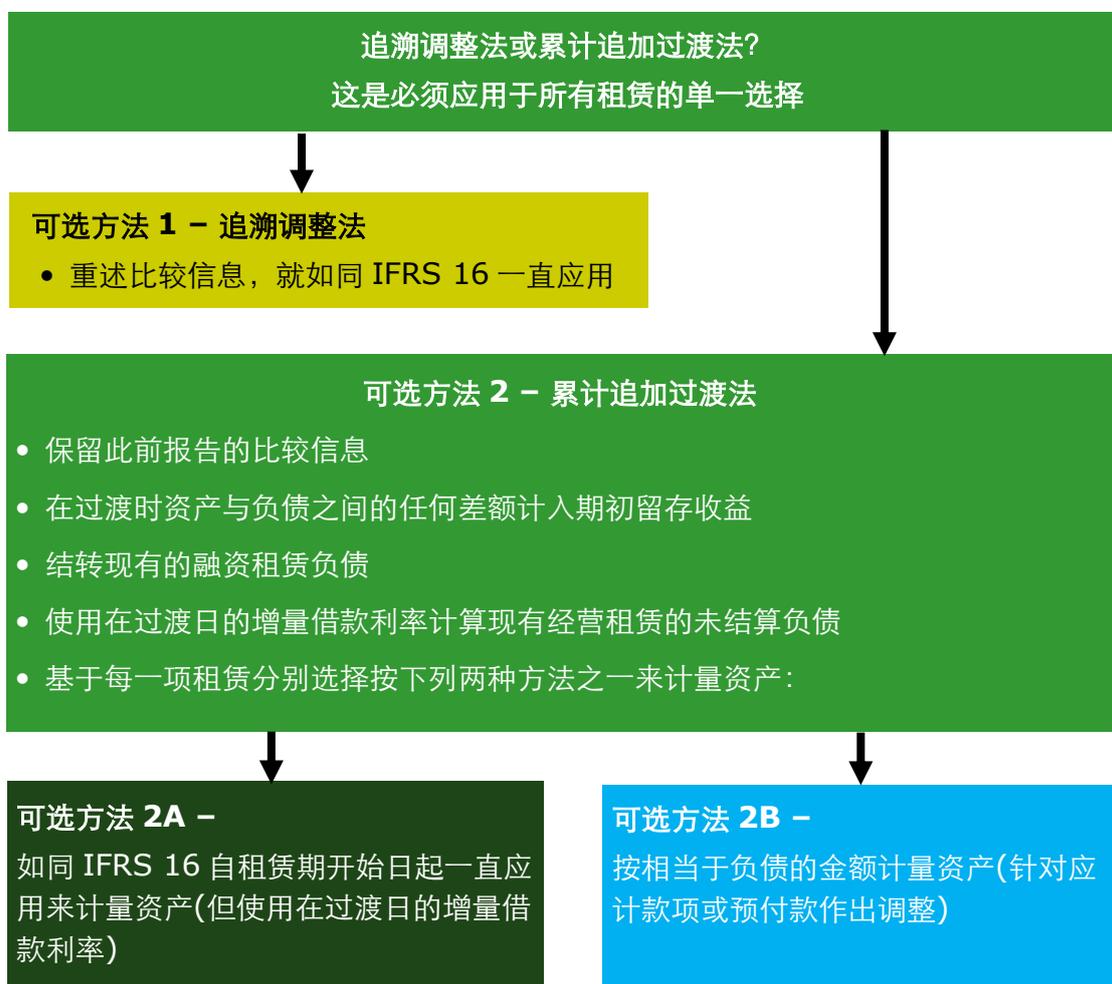
过渡性豁免

如详细指引第 11 部分所述，在过渡时可采用多项豁免（特别是针对承租人，鉴于承租人会计处理变更最为显著）。

承租人和出租人均可获得“豁免”，无需更改之前按照《国际财务报告解释公告第 4 号》(IFRIC 4) 和 IAS 17 得出的在过渡时存在的合同是否为租赁或是否包含租赁的结论。然而，必须针对所有合同应用该豁免，或者全部合同均不应用该豁免（不得“有选择性地应用”）。同时值得注意的是，该项豁免并不意味着承租人能够继续避免将此前识别为经营租赁的项目纳入资产负债表（除非此类项目符合确认豁免的条件）；该项豁免仅旨在减轻主体根据 IFRS 16 的新租赁定义重新评估在过渡日存在的合同而发生的成本和工作量。在过渡后订立的新合同毫无疑问将根据 IFRS 16 的定义进行评估，而不应依赖于过往针对类似合同得出的结论。

下列决策树汇总了承租人在考虑如何过渡至 IFRS 16 及将资产和负债纳入资产负债表时可作出的主要选择。相关豁免将在本指引第 11 部分中详述。

承租人在过渡至 IFRS 16 时可选择的方法



可选择的过渡方法之间的比较

本指引下一页提供的示例说明了上述各个可选方法的应用。该示例反映出不同的选择可能会对过渡时的财务状况表及在收益表中后续确认的费用产生不同影响。

总结

IFRS 16 实施筹备过程中所面临的挑战不容低估。鉴于《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》(IFRS 15)和《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(IFRS 9)的实施迫在眉睫，目前主体可能更多地关注这两项准则，但是主体现在也需要开始思考 IFRS 16 的实施并在不久的将来成立负责实施的项目团队及制定过渡时间表。数据搜集、系统筹备工作、评估和沟通相关的影响、以及审慎全面地考虑可采用的过渡性豁免均是主体需要关注的优先重点。过往经验表明，针对新准则提前做好规划及准备工作可以令主体获益良多，而 IFRS 16 亦不例外。

可选择的过渡方法的应用 — 示例

本示例所涉及的事实：

- 于 2017 年 1 月 1 日订立一项 5 年期租赁；
- 须在每年的第 2 天支付 CU100；
- 在租赁期开始日的折现率为 8%；
- 在过渡日的增量借款利率为 12%；以及
- 使用权资产按直线法计提折旧是适当的。

可选方法 1

资产和负债就如同 IFRS 16 一直应用来进行计算，并重述比较金额。租赁期开始日的负债使用 8% 的折现率按未来租金的现值计算。

在过渡日对财务状况表的影响为净资产减少 CU19，资产为 CU259，负债为 CU278，CU281 的费用计入过渡后的收益表。

| 日期 | 资产 | 负债 | 总费用 |
|----------------------------------|------------|------------|------------|
| 租赁期开始日-2017 年 1 月 1 日 | 431 | 431 | |
| 截止 2017 年 12 月 31 日止年度 | 345 | 358 | 113 |
| 截止 2018 年 12 月 31 日止年度 | 259 | 278 | 106 |
| 在过渡时于 2019 年 1 月 1 日确认的金额 | 259 | 278 | |
| 截止 2019 年 12 月 31 日止年度 | 172 | 193 | 102 |
| 截止 2020 年 12 月 31 日止年度 | 86 | 100 | 93 |
| 截止 2021 年 12 月 31 日止年度 | 0 | 0 | 86 |
| 过渡后的总费用 | | | 281 |

可选方法 2A

不重述比较金额，且负债使用在过渡日的增量借款利率（12%）按 3 笔未付的 CU100 租金的现值计算。

资产就如同 IFRS 16 一直应用来进行计算，但使用在过渡日的增量借款利率（12%）。

| 日期 | 资产 | 负债 | 总费用 |
|----------------------------------|------------|------------|------------|
| 租赁期开始日-2017 年 1 月 1 日 | 404 | | |
| 截止 2017 年 12 月 31 日止年度 | 323 | | |
| 截止 2018 年 12 月 31 日止年度 | 242 | | |
| 在过渡时于 2019 年 1 月 1 日确认的金额 | 242 | 269 | |
| 截止 2019 年 12 月 31 日止年度 | 161 | 189 | 101 |
| 截止 2020 年 12 月 31 日止年度 | 81 | 100 | 92 |
| 截止 2021 年 12 月 31 日止年度 | 0 | 0 | 81 |
| 过渡后的总费用 | | | 274 |

在过渡日对财务状况表的影响为净资产减少 CU27，资产为 CU242，负债为 CU269，CU274 的费用计入过渡后的收益表。



可选方法 2B

不重述比较金额，且负债使用在过渡日的增量借款利率（12%）按 3 笔未付的 CU100 租金的现值计算。随后按等于负债的金额确认资产。

| 日期 | 资产 | 负债 | 总费用 |
|---------------------------|-----|-----|------------|
| 在过渡时于 2019 年 1 月 1 日确认的金额 | 269 | 269 | |
| 截止 2019 年 12 月 31 日止年度 | 179 | 189 | 110 |
| 截止 2020 年 12 月 31 日止年度 | 90 | 100 | 100 |
| 截止 2021 年 12 月 31 日止年度 | 0 | 0 | 90 |
| 过渡后的总费用 | | | 300 |

在过渡日对财务状况表的净影响为零（因为资产 = 负债），但过渡后的费用为 CU300。

可选择的过渡方法之间的比较

总体而言，在较为直观的本案例中，可选方法 1 和 2A 均导致过渡时净资产减少（尽管若在过渡日的增量借款利率不同于初始的内含折现率，净资产减少额很可能会有所不同）。

可选方法 2B 在过渡时对净资产的影响为零，但由于资产被设为高于其实际价值，因此过渡后的费用高于可选方法 1 和 2A 得出的结果。

可选方法 2A 和 2B 的优点在于不要求主体执行追溯调整及确定在租赁期开始日时的折现率。对于在数年前开始的期限较长的租赁，采用该两种方法可大幅节省时间（尽管确定增量借款利率本身仍可能颇具挑战性）。

第 1 部分 一般原则

1.1 IFRS 16 的目标及总体应用

IFRS 16 的目标旨在确保承租人和出租人以能够在其财务报表中真实反映租赁交易的方式提供相关信息。此类信息将能够为财务报表使用者评估租赁对主体财务状况、财务业绩和现金流量的影响提供依据。[IFRS 16:1]

在应用 IFRS 16 时，主体必须考虑：

- 所有相关的事实和情况；以及
- 合同的条款和条件。

合同的定义为“双方或多方之间达成的确立可执行权利和义务的协议”。[IFRS 16:附录一]

请注意，IFRS 16 并非仅适用于具体描述为租赁或被称之为租赁的合同或合同的部分（请参见第 3 部分）。

1.2 一致应用 IFRS 16 的要求

应针对相似情形下具有类似特征的一致地应用 IFRS 16。[IFRS 16:2]

1.3 便于实务操作的方法 – 针对租赁组合的应用

尽管 IFRS 16 规范了针对单项租赁的会计处理，作为便于实务操作的方法，可将 IFRS 16 应用于具有类似特征的租赁组合，前提是主体能够合理预计将 IFRS 16 应用于该组合对财务报表的影响不会显著不同于将 IFRS 16 应用于该组合中的单项租赁。在对组合进行会计处理时，应当运用能够反映组合规模和构成的估计和假设。[IFRS 16:B1]

属于该便于实务操作的方法的适用范围的情形包括主体订立租赁一系列相同资产的单项合同。例如，租赁 20 台打印机的合同（本例假设这些打印机为不符合低价值资产条件（请参见 7.2.3）的大型商务打印机）。

如 4.1 所述，如果这些打印机能够单独运作，则每一台打印机的使用权均须作为单独的租赁组成部分进行核算。该便于实务操作的方法通过允许主体将此类租赁作为一个组合进行会计处理（无需分别对 20 项租赁进行单独确认和核算），从而降低了复杂性。

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了主体在应用该便于实务操作的方法时如何识别租赁组合，并同时说明了针对低价值资产租赁的会计处理（相关的说明及具体要求请参见 7.2）。

示例 1.3

组合法的应用

[IFRS 16: 示例 11]

在药品制造及分销行业内经营的承租人（“承租人”）拥有下列租赁：

- a) 房地产（办公楼及仓库）租赁。
- b) 制造设备租赁。
- c) 供销售人员及高级管理层使用的公司车辆租赁，其质量、规格及价值各不相同。
- d) 用于交货的货车与面包车租赁，其大小及价值各不相同。
- e) 供个别员工使用的信息技术设备租赁（例如，手提电脑、台式电脑、掌上电脑、台式打印机及移动电话）。
- f) 服务器租赁，包括增加服务器容量的许多个别模块。这些模块可在日后承租人有需要时添加至服务器主机以增加服务器的容量。
- g) 办公设备租赁：
 - i) 办公家具（如，桌椅和办公家具隔板）；
 - ii) 饮水机；以及
 - iii) 高性能多功能复印机。

低价值资产租赁 [相关的说明及具体要求请参见 7.2]

承租人确定下列租赁符合低价值租赁的条件，原因是相关资产在新的时候就个别而言属于低价值：

- a) 供员工个人使用的信息技术设备租赁；以及
- b) 办公家具和饮水机租赁。

承租人选择应用[IFRS 16:6]的要求对所有上述租赁进行会计处理。

尽管服务器中的每一个模块个别而言考虑可能属于低价值资产，但服务器中模块的租赁不符合低价值资产租赁的条件。这是因为每一个模块均与服务器的其他组件存在高度关联。承租人在不租赁服务器的情况下不会租赁这些组件 [(进一步的讨论请参见 7.2.3.5)]。

组合法的应用

因此，承租人针对其房地产、制造设备、公司车辆、货车与面包车、服务器、及高性能多功能复印机的租赁应用 IFRS 16 的确认和计量要求，并将公司车辆、货车与面包车租赁归入不同的租赁组合进行处理。

承租人的公司车辆租赁是基于一系列的主租赁协议。承租人使用 8 种价格各异的不同类型公司车辆，并按职员级别和所属地区将该等车辆分配给公司员工。承租人针对每一种不同类型的公司车辆均订立一项主租赁协议。每一项主租赁协议下的个别租赁均十分相似（包括具有类似的开始和结束日期），但不同的主租赁协议通常存在不同的条款和条件。由于每一项主租赁协议下的个别租赁均十分相似，因此承租人可合理预计将 IFRS 16 的要求应用于每一项主租赁协议的影响不会显著不同于将 IFRS 16 的要求应用于主租赁协议下每一个别租赁。因此，承租人得出结论认为可将每一项主租赁协议视为一个租赁组合应用 IFRS 16 的要求。此外，承租人认为 8 项主租赁协议的其中两项较为相似且涵盖类似地区内类型大致相似的公司车辆。承租人可合理预计将 IFRS 16 应用于该两项主租赁协议的合并租赁组合的影响不会显著不同于将 IFRS 16 应用于该合并组合中每一项租赁。因此，承租人得出结论认为可进一步将该两项主租赁协议合并为单一租赁组合。

承租人的货车与面包车租赁是基于个别不同的租赁协议。共有 6,500 项租赁。所有货车租赁以及所有面包车租赁均具有类似的条款。货车租赁期通常为 4 年且涉及类似的车型；而面包车租赁期通常为 5 年且涉及类似的车型。承租人可合理预计将 IFRS 16 的要求应用于货车租赁组合及面包车租赁组合（按相关资产类型、所属地区及租赁订立所属的季度划分）的影响不会显著不同于将 IFRS 16 的要求应用于每一个别的货车或面包车租赁。因此，承租人针对不同的货车租赁组合和面包车租赁组合（而非 6,500 项个别租赁）应用 IFRS 16 的要求。

1.4 合同的合并

两项或多项相互关联的合同应当予以合并且作为单个合同进行会计处理。适用该要求的情况包括：

[IFRS 16:B2]

- 该等合同是在同一时间或相近时间订立的；以及
- 该等合同是与同一交易对手方（或该交易对手方的关联方）订立的；以及
- 符合下列一项或多项标准：
 - 这些合同是作为一揽子合同议定的，若不将这些合同结合在一起考虑则无法理解总体的商业目标；或者
 - 就其中一项合同所支付的对价金额取决于另一项合同的价格或履约；或者
 - 这些合同所赋予的相关资产使用权（或者每项合同所赋予的多项相关资产使用权）构成 IFRS 16:B32 所述的单一租赁成分（请参见 4.1.2）。

IFRS 16:B2 的要求旨在涵盖下列情形：主体可能会结合多项合同的相互考虑而订立一系列合同，该等交易实质上构成实现单一总体商业目标的单项安排，如不结合多项合同一起考虑将无法理解该商业目标。

例如，假设承租人针对具有特定特征的资产订立一项一年期租赁。与此同时，承租人还针对具有相同特征的资产订立了一项自一年后开始的一年期租赁，并且另外订立了两项分别自两年及三年后开始的类似远期合同。所有四项合同的条款和条件均是结合对其他每项合同的相互考虑而议定的，因此如不以整体考虑该一系列合同将无法理解总体的商业影响。实际上，承租人订立了一项四年期租赁。在这种情况下，分别对每一项合同单独进行会计处理可能无法真实地反映相互结合在一起的交易。[IFRS 16:BC130]

第 2 部分 范围

2.1 范围 - 一般规定

应当对所有租赁应用 IFRS 16，但下列各项除外：

[IFRS 16:3]

- a) 涉及矿产、石油、天然气及类似非可再生资源的勘探或使用的租赁；

《国际财务报告准则第 6 号——矿产资源的勘探和评价》规范了矿产资源的勘探权和评价的会计处理。

- b) 承租人持有的属于《国际会计准则第 41 号——农业》范围的生物资产租赁；

属于生产性植物的生物资产被纳入《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》的适用范围，而非属于《国际会计准则第 41 号——农业》的范围，因此属于 IFRS 16 的范围。据此，例如承租人持有的生产性植物（如，果园和葡萄园）的租赁属于 IFRS 16 的范围。[IFRS 16:BC68(b)]

- c) 属于《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议》范围的服务特许权协议；
- d) 出租人授予的属于《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》范围的知识产权许可证；以及
- e) 承租人在属于《国际会计准则第 38 号——无形资产》范围的许可证协议下持有的权利（例如，电影、录像、戏剧、手稿、专利权和版权等项目）。

承租人可以（但并非必须）对除 IFRS 16:3(e)所述项目之外的其他无形资产租赁应用 IFRS 16。[IFRS 16:4]

IFRS 16:4 所述的“其他”无形资产租赁可包括例如承租人持有的品牌或商标的独家许可证。此类租赁之前被视为属于 IAS 17 的范围。IASB 决定允许（但并不强制要求）主体按照 IFRS 16 核算此类租赁。尽管将无形资产租赁排除在 IFRS 16 的范围之外并没有概念基础，但 IASB 认为，在要求无形资产租赁按照新准则的规定进行会计处理之前，应当对无形资产的会计处理执行更为全面的复核。[IFRS 16:BC71]

2.2 长期土地租赁

IASB 曾考虑将长期土地租赁排除在 IFRS 16 的范围之外，但随后否决了这一决定（请参见 IFRS 16:BC78）。因此，此类租赁应按照 IFRS 16 进行会计处理。

2.3 投资性房地产租赁

与 IAS 17 不同的是，IFRS 16 并未将投资性房地产排除在其范围之外。因此，投资性房地产租赁的所有要素均应按照 IFRS 16 进行会计处理。

IFRS 16 相应修订了《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》(IAS 40)中投资性房地产的定义，以同时涵盖自用投资性房地产及承租人作为使用权资产持有的投资性房地产。根据 IFRS 16:34（请参见 7.5.1.5），如果承租人针对其自用投资性房地产应用 IAS 40 的公允价值模式，则必须同时对符合投资性房地产定义的使用权资产应用公允价值模式。

2.4 转租

转租中的使用权资产租赁属于 IFRS 16 的范围（2.1 所述的排除在范围之外的项目除外）。[IFRS 16:3]

转租必须采用与其他租赁相同的方式进行会计处理（请参见 8.6），因此属于 IFRS 16 的范围。[IFRS 16:BC73]

2.5 存货租赁

IFRS 16 并未明确地将存货租赁排除在其范围之外。然而，IASB 认为此类交易很少能够满足 IFRS 16 中租赁的定义，因为承租人很可能无法在正常经营过程中将其租赁（并且由另一方拥有）的资产进行销售，或者在正常经营过程中为了出售而在生产过程中消耗该资产。[IFRS 16:BC74]

2.6 嵌入租赁的衍生工具

IASB 决定要求主体将任何嵌入租赁的衍生工具（请参见《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》中的定义）与租赁分拆，并按照 IFRS 9 对该衍生工具进行会计处理。尽管如此，IFRS 16 包含针对可能符合衍生工具定义的租赁特征（如，选择权和剩余价值担保）的具体要求。IASB 指出，在制定 IFRS 16 的租赁会计模型时并未考虑衍生工具，因此 IFRS 16 不能为衍生工具的会计处理提供适当基础。据此，如果嵌入租赁的衍生工具并未单独进行会计处理，则无关的衍生合同可与租赁结合在一起核算以避免以公允价值计量该衍生工具。[IFRS 16:BC81]



思考

需要审慎区分可变租赁付款额（IFRS 16 具体规范了其会计处理）与嵌入租赁的衍生工具（其导致付款额产生可变性，但基于其与使用权资产在经济风险和特征方面不存在紧密关联的事实）。

2.7 短期租赁和低价值项目租赁

IFRS 16 适用于所有租赁，但 IFRS 16:3 明确排除在其范围之外的项目除外（请参见 2.1）。然而，IFRS 16 包含承租人可运用的针对短期租赁和低价值项目租赁的确认豁免，并相应规范了针对此类项目的具体要求（请参见 7.2）。

第 3 部分 识别租赁

3.1 租赁的定义

租赁的定义为“赋予在一段时期内使用某项资产（相关资产）的权利以换取对价的合同或合同的一部分”。
[IFRS 16:附录一]

IFRS 16 取代了《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)和《解释公告第 27 号——评价涉及租赁法律形式的交易的实质》(SIC-27)。尽管 IFRS 16 修订了有关识别租赁的具体要求，但其沿用了 IFRIC 4 和 SIC-27 的主要原则，即：

- 根据 IFRS 16，不具备租赁法律形式的某些安排仍符合租赁的定义；以及
- 并非所有涉及租赁法律形式的交易均符合 IFRS 16 中租赁的定义。

3.2 确定合同是否为一项租赁或包含一项租赁

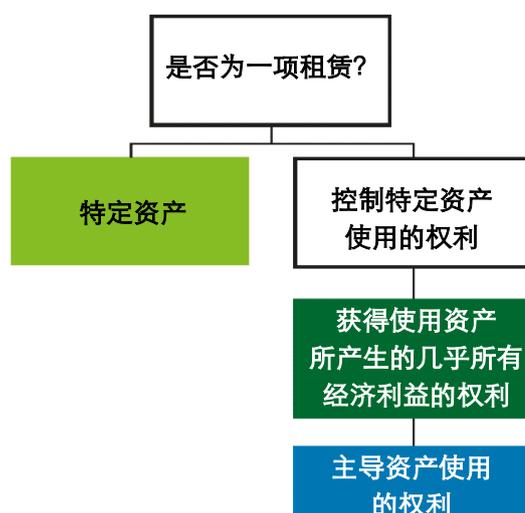
3.2.1 评估合同是否为一项租赁或包含一项租赁的要求

在合同开始时，主体应当评估合同是否为一项租赁或包含一项租赁。如果合同赋予在一段时期内控制特定资产使用的权利以换取对价，则该合同是一项租赁或包含一项租赁。
[IFRS 16:9]

该定义的关键要点为：

- 作为租赁标的的资产必须是具体可辨认的（请参见 **3.3**）；以及
- 租赁必须赋予在一段时期内控制特定资产使用的权利（请参见 **3.4**）。

就 IFRS 16:9 而言，“一段时期”可被描述为特定资产的使用量（例如，将利用某项设备生产的产品数量）。
[IFRS 16:10]



主体必须在合同开始时，而非租赁期开始时（有关该等术语的说明请参见 **5.3**）评估合同是否包含一项租赁，这是因为出租人必须在租赁开始日将租赁归类为融资租赁或经营租赁（请参见 **8.1**）。此外，承租人必须披露关于已承诺但尚未开始的租赁的信息（如果该信息与财务报表使用者相关）。
[IFRS 16:BC110]

随同 IFRS 16 发布的示例 1 至示例 10（汇总于附录 1）说明了主体如何确定合同是否为一项租赁或包含一项租赁。尽管 IASB 认为在大多数情况下，有关合同是否为一项租赁或包含一项租赁的评估应当较为直观，但承认在某些情况下作出该评估时需要运用重大判断。
[IFRS 16:BC109]

3.5 部分包含一个摘自 IFRS 16 的流程图，该流程图汇总了评估合同是否为一项租赁或包含一项租赁时所涉及的步骤。有关这些步骤的详细讨论请参见 **3.3** 和 **3.4**。

3.2.2 区分租赁与“实质性”出售或购买

在评估合同的性质时，主体应当考虑合同是否转移了对相关资产本身的控制权（而非赋予在一段时期内控制相关资产的使用的权利）。如果是这种情况，则该项交易是属于其他准则（如，《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》或《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》）范围的出售或购买。[IFRS 16:BC140]

3.2.3 区分租赁与服务合同

IFRS 16 旨在基于客户能否控制租赁资产的使用来区分租赁与服务合同。如果客户在一段时期内控制特定资产（请参见 3.3）的使用，则合同包含一项租赁。如果客户能够以对使用其自有资产作出决策相类似的方式，作出关于资产使用的重要决策（请参见 3.4），则属于这种情况。相反，对于服务合同，则是由供应商控制任何用于交付服务的资产的使用。[IFRS 16:BC105]

3.2.4 客户的控制仅涉及合同的部分期限

如果客户仅有权在合同的部分期限内控制特定资产的使用，则合同包含一项涵盖该部分期限的租赁。[IFRS 16:B10]

3.2.5 评估每一个潜在的单独租赁成分的要求

应当针对每一个潜在的单独租赁成分评估合同是否包含租赁（请参见第 4 部分）。[IFRS 16:B12]

3.2.6 在客户是合营安排的情况下评估合同是否包含租赁

如果取得商品或服务的合同是由《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》所定义的合营安排订立或者代表合营安排订立，该合营安排被视为合同中的客户。因此，在评估合同是否包含租赁时，主体应当评估合营安排是否有权在整个使用期内控制特定资产的使用。[IFRS 16:B11]

IFRS 16:B11 明确，如果合同是由合营安排订立或者代表合营安排订立，在评估合同是否包含租赁时，应将合营安排（而非合营安排的各方）视为客户（无论是由哪一个主体签署合同）。据此，如果合营安排的各方通过其对合营安排的控制，共同拥有在整个使用期内控制特定资产使用的权利，则合同包含一项租赁。基于合营安排的每一方仅能获得使用相关资产所产生的部分经济利益、或未能单方面主导相关资产的使用而得出合同并未包含一项租赁的结论是不恰当的。[IFRS 16:BC126]

该指引与各方对租赁有直接的权利和义务的共同经营尤其相关；若缺乏该指引，可能并不明确是否应从共同经营的角度来考虑控制。

3.2.7 重新评估合同是否为一项租赁或包含一项租赁

当且仅当合同的条款和条件发生变化时，主体才应当重新评估合同是否为一项租赁或包含一项租赁。[IFRS 16:11]

3.3 特定资产

3.3.1 识别资产 – 一般规定

作为租赁标的的资产必须是具体可辨认的。若符合下列两个条件之一，则属于这种情况：

[IFRS 16:B13]

- 资产在合同中被明确列出（如，指定的序列号）；或者
- 资产在可供客户使用时已被隐含指定（如，当仅有一项资产能够用于履行合同条款时）。

3.3.2 实质性替换权利

3.3.2.1 实质性替换权利对特定资产使用权的削弱

即使资产如 **3.3.1** 所述被明确指定，如果供应商在整个使用期内具有替换该资产的实质性权利，客户也并未拥有特定资产的使用权（因此合同并非一项租赁）。[IFRS 16:B14]

“使用期”是指“资产被用于履行与客户订立的合同的整个期间（包括任何不连续的期间）”。[IFRS 16:附录一]

如果供应商在整个使用期内拥有替换资产的实质性权利，则不存在特定资产且合同并未包含一项租赁。这是因为在该情况下是由供应商（而非客户）控制该资产的使用。[IFRS 16:BC112]

如果替换条款因未变更合同的实质而不具有实质性（即，不符合 **3.3.2.2** 所述的条件），则该替换条款并不影响主体对合同是否包含一项租赁的评估。[IFRS 16:BC113]

随同 IFRS 16 发布的示例（汇总于附录 1）包含了对替换权利进行考虑的一系列案例。

3.3.2.2 实质性替换权利 – 定义

仅当同时符合下列两个条件时，供应商替换资产的权利才具有实质性：

[IFRS 16:B14]

- 供应商拥有在整个使用期内替换备用资产的实际能力（例如，客户无法阻止供应商替换该资产，且供应商易于获得备用资产或能够在一段合理时期内取得备用资产）；以及
- 供应商能够从行使其替换资产的权利中获得经济利益（即，替换资产所产生的经济利益预计将超过替换资产所发生的成本）。

供应商行使的可能性较低、或不具有该实际能力或者从经济上不可行的替换权利并非实质性替换权利。IASB 认为，在许多情况下，鉴于与替换资产相关的成本，将能明确供应商无法从行使替换权利中获益。[IFRS 16:BC113]

3.3.2.3 在特定未来日期或之后或者特定事件发生时才进行替换

如果供应商仅在特定未来日期或之后或者特定事件发生时才拥有替换资产的权利或义务，则供应商的替换权利不具有实质性，因为供应商并未拥有在整个使用期内替换备用资产的实际能力。[IFRS 16:B15]

3.3.2.4 基于合同开始时的具体情况执行评价且不考虑被视为不太可能发生的未来事件

主体应当基于合同开始时的具体事实和情况来评价供应商是否拥有实质性替换权利。[IFRS 16:B16]

在执行评价时不应考虑在合同开始时被视为不太可能发生的未来事件。此类未来事件的例子包括：

[IFRS 16:B16]

- 未来客户按高于市场利率对资产的使用进行支付的协议；
- 引入新技术，该新技术在合同开始时未完成实质性开发；
- 客户对资产的使用或资产的业绩与合同开始时的预期有显著差异；以及
- 使用期内资产的市场价格与合同开始时预期的市场价格有显著差异。

如果供应商仅在 IFRS 16:B16 所列举的被视为很可能不会发生的情况下才能够从替换中获益，则无论合同是否列明此类情况，该等替换权利均不具有实质性。[IFRS 16:BC114]

3.3.2.5 当资产位于客户经营场所或其他地点时替换成本通常较高

如果资产位于客户经营场所或其他地点，则与替换相关的成本通常会高于资产位于供应商经营场所时的成本，因此更有可能超过替换资产所产生的利益。[IFRS 16:B17]

3.3.2.6 因维修或技术升级进行的替换

在资产未能正常运营或可进行技术升级的情况下，供应商因维修与维护而替换资产的权利或义务不会妨碍客户拥有使用特定资产的权利。[IFRS 16:B18]

3.3.2.7 客户不易于确定供应商是否拥有实质性替换权利的情况

如果客户不易于确定供应商是否拥有实质性替换权利，客户应当假设替换权利不具有实质性。[IFRS 16:B19]

IASB 认为，一般而言根据具体事实和情况，有关替换权利是否具有实质性的评估应当相对较为清晰，且 IASB 的意图是客户在能够合理作出评估的情况下应当评估替换权利是否具有实质性。然而，IFRS 16:B19 的要求旨在澄清并不预期客户需要付出不当的努力来提供替换权利不具有实质性的证据。[IFRS 16:BC115]



3.3.3 部分资产

资产的容量的一部分如果在实物上能够予以明确区分（例如，大厦的一个楼层），则是一项特定资产。
[IFRS 16:B20]

在实物上无法予以明确区分的资产的容量或其他部分（例如，光纤电缆或管道的部分容量）并非一项特定资产，除非其代表资产上几乎全部的容量从而使得客户有权获得使用该资产所产生的几乎所有经济利益。
[IFRS 16:B20]

IASB 认为，如果较大型资产的容量的部分在实物上无法予以明确区分，则客户很可能不具有控制该容量的部分的使用的权利，因为有关该资产使用的决策通常是在较大型资产层面上作出的。[IFRS 16:BC116]



思考

对于诸如建筑物等项目而言，确定资产在实物上是否可予明确区分可能并不困难，因为 IFRS 16 明确指出大厦的一个楼层可予明确区分（即使使用该楼层的能力取决于能否进出由其他方使用或控制的公共区域）。然而，对于科技类资产（如，卫星）而言，当使用某部分的能力需要对未被控制的部分的访问或权力时，界定是否存在能够控制的可明确区分的部分将更加困难。

3.4 控制特定资产使用的权利

3.4.1 “控制”的要素

为评估合同是否赋予在一段时期内控制特定资产使用的权利（根据 IFRS 16:9 的规定 – 请参见 3.2.1），主体必须评估在整个使用期内，客户是否同时拥有以下权利：

- 获得使用特定资产所产生的几乎所有经济利益的权利（请参见 3.4.2）；以及
- 主导特定资产的使用的权利（请参见 3.4.3）。

“使用期”是指“资产被用于履行与客户订立的合同的整个期间（包括任何不连续的期间）”。[IFRS 16:附录一]

如下文各部分所讨论，IASB 认为，为能够控制资产的使用，客户不仅必须有权获得在整个使用期内使用资产所产生的几乎所有经济利益（“利益”要素），而且必须有主导该资产的使用（“权力”要素）。侧重点从“风险和报酬”转为关注“控制”与近期发布的其他准则（如，《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》和《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》）及 IASB 有关《概念框架》的征求意见稿中针对控制的建议相一致。

3.4.2 获得使用资产所产生的经济利益的权利

3.4.2.1 客户必须有权获得使用资产所产生的几乎所有经济利益

为能够控制特定资产的使用，客户必须有权获得在整个使用期内使用资产所产生的几乎所有经济利益（例如，在整个使用期内拥有资产的排他使用权）。[IFRS 16:B21]

因此，在资产视为隐含指定的情况下（如，供应商只有 1 台能够满足客户要求的机器），如果供应商能够在合同期内定期将该机器用于其他用途（如，供应给其他客户），则客户并未具有获得使用该资产所产生的几乎所有经济利益的权利，因此并不存在租赁。

3.4.2.2 使用资产所产生的经济利益的性质

客户可通过许多方式直接或间接地获得使用资产所产生的经济利益（例如，通过使用、持有或转租资产）；使用资产所产生的经济利益包括资产的主要产出和副产品，以及可通过与第三方的商业交易实现的使用资产所产生的其他经济利益。[IFRS 16:B21] 在评估合同是否赋予获得使用资产所产生的几乎所有经济利益的权利时，应考虑所有此类利益。

在评估合同是否包含一项租赁时，不应考虑与资产所有权相关的经济利益（例如，因拥有一项资产而获得的税收优惠）。这是因为租赁并未转移相关资产的所有权。[IFRS 16:BC118]

3.4.2.3 对客户可获得的经济利益的限制

应考虑的经济利益为客户使用资产的权利的既定范畴内可获得的经济利益。例如：

[IFRS 16:B22]

- 如果合同限定汽车在使用期内仅能在特定地域内使用，则仅应考虑在该地域内使用汽车所产生的经济利益；以及
- 如果合同规定客户在使用期内驾驶汽车不得超过特定的里程数，则仅应考虑在该里程限制之内驾驶汽车能够获得的经济利益。

因此，超出客户权利范畴的潜在的额外经济利益（如，在上述第 2 点中，超过汽车里程限制的情况）与客户是否有权获得在整个使用期内使用资产所产生的几乎所有经济利益的评估无关。



思考

有时可能难以评估使用权资产的既定范畴内的经济利益，在该情况下，不仅仅从客户的角度而同时从合同期内能够将资产用于自身利益的另一方的角度来考虑该项安排可能是有帮助的。在上述例子中，可以发现其他方在合同期内无法在其他区域驾驶该汽车或产生额外的驾驶里程数。

3.4.2.4 客户必须支付源自资产使用的部分现金流作为对价

如果合同要求客户向供应商或另一方支付源自资产使用的部分现金流作为对价，作为对价支付的现金流应被视为客户从使用资产中获得的经济利益的一部分。[IFRS 16:B23]

例如，如果客户必须向供应商支付使用零售店面产生的销售额的一定比例作为使用零售店面的对价，这一要求不会妨碍客户拥有获得使用零售店面所产生的几乎所有经济利益的权利。这是因为源自此类销售的总现金流被视为客户从使用零售店面获得的经济利益，而客户随后将部分此类经济利益支付给供应商作为零售店面使用权的对价。[IFRS 16:B23]

3.4.3 主导资产使用的权利

3.4.3.1 客户有权主导特定资产的使用的情况

仅当符合下述其中一个条件时，客户才有权在整个使用期内主导特定资产的使用：

[IFRS 16:B24]

- a) 客户有权在整个使用期内主导资产的使用方式和使用目的（请参见 3.4.3.2）；或者
- b) 与资产使用方式和使用目的相关的决策已预先确定并且符合指定条件（请参见 3.4.3.3）。

若未能符合 IFRS 16:B24 所述的任一条件，则表明供应商主导资产的使用方式和使用目的，因此合同并未包含一项租赁。

3.4.3.2 资产的使用方式和使用目的

请注意，如 IFRS 16:BC120 所述，资产的“使用方式和使用目的”是单一概念（即，资产的“使用方式”不应与“使用目的”分开进行评估）。

如果客户能够变更资产在整个使用期内的使用方式和使用目的，则客户有权主导资产的使用方式和使用目的。在执行该评估时，应关注客户是否具有影响使用该资产所产生的经济利益的决策权。[IFRS 16:B25]

与该评估最为相关的决策权可能根据不同的合同而有所不同，并取决于资产的性质以及合同的条款和条件。取决于具体情况，这可包括：

[IFRS 16:B25 和 B26]

- 变更资产产出的类型的权利（例如，决定船运集装箱是用于运输货物还是储存货物，或者决定在零售店面出售的产品的组合）；
- 变更产出的时间的权利（例如，决定将在何时使用一台机器或一个发电厂）；
- 变更产出的地点的权利（例如，决定货车或货船的运货目的地，或者决定在何处使用一项设备）；以及
- 变更是否生产产出或产出的数量的权利（例如，决定发电厂是否进行发电及其发电量）。

并未赋予变更资产使用方式和使用目的之权利的决策权例子包括仅限于对资产进行运营或维护的权利。尽管此类权利往往对资产的有效使用至关重要，但其并非主导资产使用方式和使用目的的权利，并且往往依赖于有关资产使用方式和使用目的的决策。[IFRS 16:B27]

因此，例如，若合同涵盖了一个约定期间内卡车车队的使用，且客户有权决定卡车的使用方式和具体时间，则供应商继续运营和维护卡车的事实不会妨碍客户拥有主导卡车的使用的能力。

IASB 认为，在确定对资产的使用的控制时，与资产使用方式和使用目的相关的决策比其他有关资产使用的决策（包括关于资产运营和维护的决策）更加重要。这是因为与资产使用方式和使用目的相关的决策将确定资产的使用如何产生及产生哪些经济利益。[IFRS 16:BC120]

然而，如果与资产使用方式和使用目的相关的决策按 IFRS 16:B24(b)(i)（请参见 3.4.3.3）所述的方式预先确定，则运营资产的权利可能赋予客户主导资产的使用的权利。

3.4.3.3 相关决策已预先确定

针对资产使用方式和使用目的的相关决策可通过一系列方式预先确定。例如，相关决策可通过资产的设计或针对资产的使用的合同限制予以预先确定。[IFRS 16:B28]

如果与资产的使用方式和使用目的相关的决策已预先确定，则在使用期内客户或供应商均无法对其作出更改。IASB 指出，预计这种情况相对较为少见。[IFRS 16:BC121]

如果与资产的使用方式和使用目的相关的决策已预先确定，则仅当符合下述两个条件之一时，客户才有权在整个使用期内主导特定资产的使用：

[IFRS 16:B24(b)]

- i) 客户有权在整个使用期内运营该资产（或主导其他方以客户所确定的方式运营该资产），而供应商无权更改运营相关的指示；或者
- ii) 客户设计该资产（或该资产的特定方面）的形式使得资产在整个使用期内的使用方式和使用目的已被预先确定。

如果关于资产使用方式和使用目的的决策已被预先确定，则确定客户是否有权主导特定资产的使用的方法将发生变化。IFRS 16 明确，在这种情况下，倘若客户有权运营该项资产或者其设计资产的形式已预先确定了资产的使用方式和使用目的，则客户仍能够主导该资产的使用。在上述两种情形下，客户控制资产使用的权利均超出了客户在典型供应或服务合同中的权利（即，客户拥有的权利超出仅仅下订单及获得资产的产出）。在这两种情形下，客户有权作出（或者已通过设计资产作出）的决策将影响在整个使用期内使用资产所产生的经济利益。[IFRS 16:BC122]

例如，考虑一份涵盖在约定期间内使用卡车车队的合同，合同列明了卡车的使用方式和使用目的（如，将石料从采石场运往碎石设备的所在地），而这些事项是在合同开始日前由合同各方商定且不得作出更改。在该情况下，如果客户有权在整个使用期内运营卡车，则根据 IFRS 16:B24(b)(i)，客户有权主导卡车的使用（尽管其无权更改卡车的使用方式和使用目的）。相反，如果供应商是运营方，则客户无权主导卡车的使用，因此不存在租赁。

随同 IFRS 16 发布的示例 9A（汇总于附录 1）探讨了（按 IFRS 16:B24(b)(ii)所述的方式）通过设计主导资产的使用的概念。在该示例所述的情况下，客户购买从事预先确定其活动的太阳能电站的全部发电量。尽管客户不会在电站的使用期内作出任何决策，但由于客户在电站建造前设计了资产，使得其有权主导该电站的使用。



3.4.3.4 在使用期内及之前确定的决策

在评估客户是否有权主导资产的使用时，主体仅应考虑与使用期内资产的使用相关的决策权，除非客户如 IFRS 16:B24(b)(ii)（请参见 3.4.3.3）所述设计了资产（或资产的特定方面）。因此，除非存在 IFRS 16:B24(b)(ii)所述的情况，否则主体不应考虑在使用期之前预先确定的决策。[IFRS 16:B29]

例如，如果客户仅能够在使用期之前指定资产的产出，则该客户并未拥有主导资产使用的权利。如果客户能够在使用期之前在合同中指定产出但不具有涉及资产的使用的任何其他决策权，该客户仅具有与购买商品或服务的任何其他客户相同的权利。[IFRS 16:B29]

客户在合同开始前明确其具体要求并与供应商就如何满足这些要求达成协议的情况并不罕见。例如，客户要求一段较长期间内获得铁的供应，并在合同开始前与供应商商定通过利用具体指定的冶炼厂在该期间的约定小时数所产出的全部铁产量来满足其要求。假设客户并未参与冶炼厂的设计，客户能够在使用期之前指定冶炼厂产出的事实并不意味着客户有权主导该冶炼厂的使用。在本例中：

- 如果客户有权变更冶炼厂在整个使用期内的使用方式和使用目的，则客户有权主导冶炼厂的使用，并且在符合其他条件的情况下可能存在一项租赁；
- 如果供应商有权变更冶炼厂在整个使用期内的使用方式和使用目的，则供应商有权主导冶炼厂的使用且不存在租赁；以及
- 如果双方均无权变更冶炼厂的使用方式和使用目的，而冶炼厂从事的活动已被预先确定，则在使用期内运营冶炼厂的一方将被确定能够主导冶炼厂的使用（请参见 3.4.3.3）。

3.4.3.5 保护性权利

合同可能包含旨在保护供应商在该资产或其他资产中的权益、保护其员工、或确保供应商遵循法律法规的条款和条件。这些是保护性权利的例子。例如，合同可以：

[IFRS 16:B30]

- 列明资产的最大使用量或限定客户可在何处或何时使用资产；或者
- 要求客户遵循特定的运营惯例；或者
- 要求客户就资产使用方式的任何变更告知供应商。

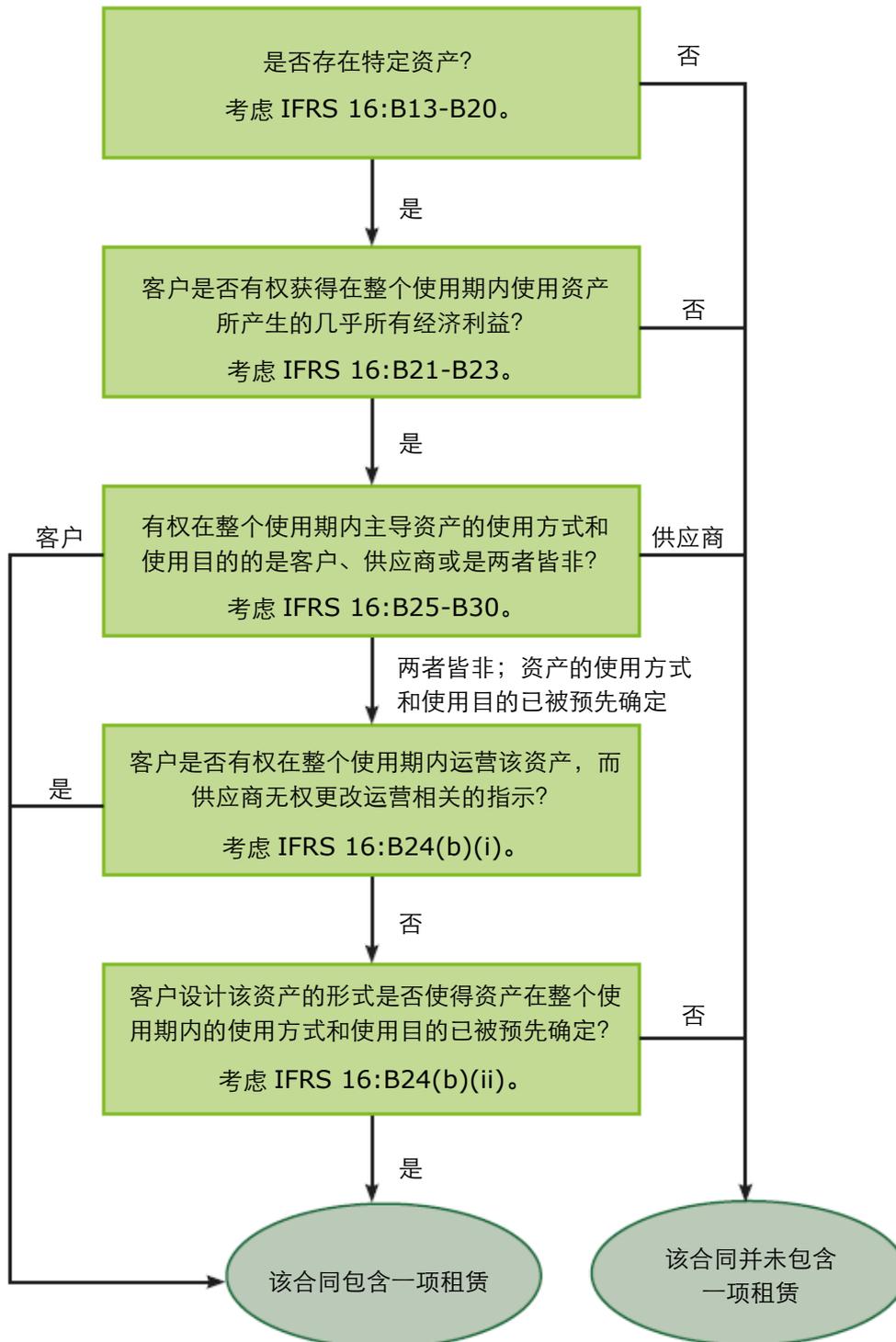
此类性质的权利通常界定了客户的使用权的范围，但其本身并不妨碍客户拥有主导资产的使用的权利。[IFRS 16:B30]

随同 IFRS 16 发布的示例阐述了保护性权利的例子，包括：

- 在示例 1 描述的情形下，客户总体上能够确定铁路机车的使用时间、地点和方式，但须遵循对可运输的货物类型（如，爆炸品）的限制。此类限制被视为供应商的保护性权利并界定了客户对铁路机车使用权的范围，但并未限制客户在该既定范围内主导铁路机车的使用的权利。
- 在示例 6B 描述的情形下，客户总体上能够确定轮船是否出航、航行的地点及具体时间与所运输的货物，但合同限制禁止客户将轮船驶往海盗袭击风险较高的水域或装载危险物品。同样地，此类限制被视为保护供应商对轮船的投资及供应商员工的保护性权利，界定了客户对轮船的使用权的范围，但并未限制客户在该既定范围内主导轮船的使用的权利。

3.5 汇总流程图

下述摘自 IFRS 16 的流程图总结了评估合同是否为一项租赁或包含一项租赁时所涉及的步骤。[IFRS 16:B31]



第 4 部分 分拆合同各组成部分

4.1 分拆合同各组成部分 – 同时适用于承租人和出租人的要求

4.1.1 分拆合同各组成部分的要求

如果合同是一项租赁或包含一项租赁，主体应当将合同的租赁成分与非租赁成分进行分拆并对每一租赁成分进行会计处理，除非主体应用 IFRS 16:15 规定的便于实务操作的方法（请参见 4.2.3）。

某些合同同时包含租赁与非租赁（服务）成分。例如，一项汽车合同可能将租赁与维护服务相结合。此外，许多合同包括两个或多个租赁成分。例如，单项合同可能包括土地、建筑物和设备的租赁。[IFRS 16:BC133]

IASB 认为，识别租赁合同中的单独租赁成分类似于识别收入合同中的履约义务——在这两种情况下，主体应尝试识别客户或承租人订立的合同是针对一系列单独的交付内容、还是针对可能包括一系列不同资产的单一交付内容。据此，IASB 并未针对如何识别单独租赁成分制定新要求，而是决定在 IFRS 16 中纳入类似于《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》中识别履约义务的要求。IASB 意图使 IFRS 16 中该等要求的应用方式类似于 IFRS 15 中针对收入合同的有关要求的应用。[IFRS 16:BC134]

请注意，4.2.3 所述的便于实务操作的方法的影响是，承租人可以选择是否分拆合同中的非租赁成分。

4.1.2 识别单独租赁成分

如果同时符合下列两个条件，则相关资产的使用权是一个单独租赁成分：

[IFRS 16:B32]

- 承租人能够从单独使用该相关资产、或将其与承租人易于获得的其他资源一起使用中获益。易于获得的资源是指（由出租人或其他供应商）单独出售或租赁的商品或服务、或是承租人已（从出租人或其他交易或事项）取得的资源；以及
- 该相关资产并未高度依赖于合同中的其他相关资产或与其存在高度关联。例如，承租人可能决定不租赁相关资产，而这不会显著影响承租人对合同中其他相关资产的使用权，这一事实可能表明相关资产并未高度依赖于该等其他相关资产或与其存在高度关联。

例如，考虑一份租用击碎混凝土的空气锤和空气压缩机的合同（假设该合同符合租赁的定义）。空气锤仅能够与空气压缩机配合使用。然而，空气锤与特定的空气压缩机并不存在关联，且能够与从其他地方购买或租用的空气压缩机一起使用。在本例中，根据 IFRS 16:B32 所述的条件，该合同应被视为具有两个单独租赁成分。

相反，考虑一份租用两个相互依赖的设备的合同，这两个设备经过专门配置以共同配合使用，并且两者均不易被替换。在这种情况下，合同很可能被视为仅包含一项租赁。

请注意，即使识别出多个单独租赁成分，如果这些租赁成分具有类似特征，则根据 IFRS 16:B1（请参见 1.3）也可以将其作为单个组合进行核算。

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了 IFRS 16:B32 的应用。

示例 4.1.2

识别租赁成分

[IFRS 16: 示例 12 (节选)]

出租人向承租人出租推土机、货车以及长臂挖掘机供承租人用于采矿经营，租赁期为 4 年。出租人同时同意在整个租赁期内对每个设备进行维护。合同总对价为 CU600,000 (分 4 期支付，每年支付 CU150,000) 以及取决于维护长臂挖掘机所需工时数的可变付款额。可变付款额最高不超过长臂挖掘机置换成本的 2%。对价包含了针对每个设备的维护服务成本。

承租人根据 [IFRS 16:12] 将非租赁成分 (维护服务) 与每一项设备租赁分开并单独进行会计处理。承租人并未选择采用 [IFRS 16:15 – 请参见 4.2.3] 所述的便于实务操作的方法。承租人考虑了 [IFRS 16:B32] 的要求，并得出结论认为推土机租赁、货车租赁和长臂挖掘机租赁均分别代表单独的租赁成分，原因如下：

- a) 承租人能够从单独使用这 3 个设备的每一项、或将其与承租人易于获得的其他资源 (例如，承租人可轻易地租赁或购买替代的货车或挖掘机供其经营使用) 一起使用中获益；以及
- b) 尽管承租人是出于单一目的 (即，从事采矿经营) 租赁所有 3 个设备项目，但这些设备相互之间并不存在高度依赖或高度关联。承租人从每一项设备租赁中获益的能力不会受到承租人有关是否租赁另一设备的决定的显著影响。

因此，承租人得出结论认为合同存在 3 个租赁成分与 3 个非租赁成分 (维护服务)。

本例的后续部分请参见示例 4.2.1.....

4.1.3 未向承租人转让商品或服务的活动和成本

合同可能包含承租人针对未向承租人转让商品或服务的活动和成本而须支付的金额。例如，出租人可能在应付总金额中包括一项针对未向承租人转让商品或服务的管理活动或者所发生的与租赁相关的成本而向承租人收取的费用。该应付金额并未构成合同的单独成分，但被视为分摊至合同中单独可辨认成分的总对价的一部分。[IFRS 16:B33]

例如，合同包含租赁成分 (租用设备) 与非租赁成分 (在租赁期内对机器的维护)，并同时规定按合同应付金额的 2% 收取针对管理活动的额外费用。由于此类管理活动并未向承租人转让商品或服务，该额外费用不被视为合同的单独成分。相反，假设承租人不选择采用 IFRS 16:15 所述的便于实务操作的方法 (请参见 4.2.3)，承租人和出租人均应单独核算租用设备成分与机器维护成分，并且将管理费用纳入分摊至合同各组成部分的总对价中。

4.2 分拆合同各组成部分 – 承租人

4.2.1 基于相关的单独价格分摊对价

对于承租人，合同中的对价应当基于每一个租赁成分的相关单独价格与非租赁成分的单独价格总和，在租赁成分与非租赁成分 (如有) 之间进行分摊。[IFRS 16:13]

租赁成分与非租赁成分相关单独价格应当基于出租人或类似供应商对该组成部分或类似组成部分单独向主体收取的价格来确定。如果不易于获取可观察的单独价格，承租人应通过最大限度利用可观察的信息来对单独价格作出估计。[IFRS 16:14]

IFRS 16:14 允许承租人对租赁成分的单独价格进行估计，因为承租人可能无法获得必要的信息来确定出租人的单独价格。IFRS 16 要求承租人最大限度利用可观察的信息（例如，其他供应商收取的价格或该供应商向其他客户收取的价格）。

此外，鉴于承租人很可能无法获得出租人定价模型的完整信息，IASB 授予了分拆非租赁成分的要求的豁免（请参见 4.2.3）。



思考

为协助其作出估计，承租人可能首先需要向出租人了解关于一揽子合同定价的更详尽信息。尽管预期某些出租人相对而言乐于提供此类信息，但很可能并非所有出租人均愿意这样做，这意味着承租人可能需要寻求其他信息来源以对相关单独价格作出估计。

对于飞机或轮船的“湿租”，主体在作出估计时可以从观察“干租”的价格着手。确定与不动产相关的共用区域和服务的单独价格可能是较为困难的过程且涉及更复杂的判断。如果预计非租赁成分并未构成租金的重要组成部分或者作出相关判断十分困难，则承租人可以决定运用如 4.2.3 所述的便于实务操作的方法从而无需分拆租赁成分。

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了 IFRS 16:13 和 IFRS 16:14 的应用。

示例 4.2.1

在租赁成分与非租赁成分之间分摊对价

[IFRS 16:示例 12 (第 2 部分)]

.....续示例 4.1.2

承租人应用[IFRS 16:13 和 IFRS 16:14]的指引将合同中的对价分摊至 3 个租赁成分与非租赁成分。

存在若干供应商为类似的推土机和类似的货车提供维护服务。因此，这 2 项租赁设备的维护服务存在可观察的单独价格。承租人能够确定推土机和货车的维护服务的可观察单独价格分别为 CU32,000 和 CU16,000（假设其具有与出租人订立的合同相似的付款条款）。长臂挖掘机是高度专门化的设备，因此其他供应商并不租赁类似的挖掘机或提供相关维护服务。尽管如此，出租人为向其购买类似长臂挖掘机的客户提供为期 4 年的维护服务合同。这 4 年维护服务合同的^{可观察对价}为固定金额 CU56,000（在 4 年内支付），以及取决于维护长臂挖掘机所需工时数的可变付款额。可变付款额最高不超过长臂挖掘机置换成本的 2%。因此，承租人估计长臂挖掘机维护服务的单独价格为 CU56,000 加上任何的可变付款额。承租人能够确定推土机、货车和长臂挖掘机租赁的可观察单独价格分别为 CU170,000、CU102,000 和 CU224,000。

承租人将合同中的固定对价（CU600,000）分摊至各个租赁与非租赁成分，具体如下：

| CU | 推土机 | 货车 | 长臂挖掘机 | 合计 |
|---------------|---------|---------|---------|----------------|
| 租赁成分 | 170,000 | 102,000 | 224,000 | 496,000 |
| 非租赁成分 | | | | 104,000 |
| 固定对价总额 | | | | 600,000 |

承租人将所有可变对价均分摊至长臂挖掘机的维护服务，即分摊至合同的非租赁成分。随后，承租人应用 IFRS 16 的指引对每一个租赁成分进行会计处理，并将所分摊的对价作为每一个租赁成分的租赁付款额处理。

4.2.2 非租赁成分的会计处理

除非运用 IFRS 16:15（请参见 4.2.3）规定的便于实务操作的方法，否则承租人应当应用其他适用的准则来对非租赁成分进行会计处理。[IFRS 16:16]

IFRS 16 仅涵盖合同中租赁成分的会计处理——而不包括服务的会计处理。IASB 认为，对服务（或合同中的服务成分）的会计处理不应受到影响，无论合同是仅涵盖服务、还是同时包括资产的购买或租赁以及服务。[IFRS 16:BC135]

因此，尽管 IFRS 16 要求主体分拆非租赁成分（除非运用 IFRS 16:15 所述的便于实务操作的方法）并将对价分摊至此类非租赁成分总体，但却并未明确该总体的分配应如何在各单独非租赁成分之间按比例分摊、亦未规定此类对价的后续会计处理。这些事项应按照其他适用的准则予以确定。

4.2.3 对分拆非租赁成分与租赁成分要求的豁免 – 便于实务操作的方法

作为便于实务操作的方法，承租人可选择不分拆非租赁成分与租赁成分，而将每一个租赁成分与任何相关的非租赁成分一起作为单一租赁成分进行会计处理。该选择应当基于相关资产的类别而作出。[IFRS 16:15]

请注意，如果运用该便于实务操作的方法，主体应将租赁与非租赁成分合并作为单一租赁成分进行会计处理——不允许将合并后的租赁与非租赁成分作为服务处理。同时应注意的是，IFRS 16:15 并未豁免在满足 IFRS 16:B32（请参见 4.1.2）所述条件的情况下无需单独核算个别租赁成分；然而在某些情况下，主体可以应用组合方法（请参见 1.3）。



思考

分拆非租赁成分将减少作为租赁资产和租赁负债确认的金额，并同时降低费用的波动性；然而，与非租赁成分相关的费用将划归为经营费用。

4.2.4 未就分拆嵌入衍生工具的要求提供豁免

4.2.3 所述的针对分拆非租赁成分要求的豁免不适用于《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》第 4.3.3 段（或者对于尚未采用 IFRS 9 的主体，《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》第 11 段）所述的、符合须与主合同分拆之标准的嵌入衍生工具（同时请参见 2.6）。[IFRS 16:15]

4.3 分拆合同各组成部分 – 出租人

如果合同包含一个租赁成分以及一个或多个额外的租赁或非租赁成分，出租人应当应用《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》第 73 段至 90 段来分摊合同中的对价。

因此，出租人应当应用 IFRS 15 有关将交易价格分摊至履约义务的要求来将合同中的对价分摊至租赁成分与非租赁成分。该方法旨在确保在同一合同中同时作为出租人及商品或服务的卖方的主体的会计处理保持一致。[IFRS 16:BC136]

尽管 IFRS 16 包含允许承租人不分拆非租赁成分与租赁成分的便于实务操作的方法（请参见 4.2.3），但却未向出租人提供同等的豁免。IASB 认为出租人应当能够区分针对租赁与非租赁成分所支付的付款额。这是因为出租人将需要在对合同进行定价时获得关于每个成分价值的信息，或就每个成分的价值作出合理估计。[IFRS 16:BC135(a)]

第 5 部分 租赁期

5.1 租赁期的定义

租赁期的定义为“承租人有权使用相关资产的不可撤销期间，同时包括下列两者：

[IFRS 16:18]

- 续租选择权所涵盖的期间，如果承租人可合理确定将行使该选择权；以及
- 终止租赁选择权所涵盖的期间，如果承租人可合理确定不会行使该选择权”。

有关出租人和承租人的终止租赁选择权和续租选择权的讨论，请参见 5.5 至 5.7 部分。



思考

为最大限度减少应用 IFRS 16 带来的影响，承租人可能会寻求订立比以往的租赁期更短的租赁或重新审视其租赁-购买策略。尽管期限较短的租赁有可能产生更理想的会计结果，但从操作而言，此类租赁可能导致承租人及出租人的保障较低。此外，承租人可能希望考虑财务报表使用者（如，分析师）对这一做法的看法。在以往，分析师往往出于比较目的运用经营租赁费用的特定倍数得出 IFRS 16 类别的负债的近似值；在未来，分析师可能会对租赁期短于/长于平均期限的承租人作出类似调整。

5.2 对可执行性的考虑

在评估租赁期及不可撤销的租赁期间长度时，主体应当考虑合同的定义（“双方或多方之间达成的确立可执行权利和义务的协议”）并确定合同可予执行的期间。[IFRS 16:B34]

就 IFRS 16 而言，仅当合同确立了可执行的权利和义务时，才认为合同存在。租赁的任何不可撤销期间或通知期满足合同的定义，因此应作为租赁期的一部分包括在内。任何纳入租赁期的续租或终止租赁选择权也必须是可执行的。

在评估合同的可执行性时，主体应当考虑出租人能否拒绝承租人的续租请求。如果可选租赁期不可执行（例如，如果承租人在未得到出租人同意的情况下无法执行续租），则承租人并未拥有超出不可撤销租赁期的使用资产的权利。根据定义，如果超出不可撤销租赁期承租人与出租人之间不存在任何可执行的权利和义务，则超出不可撤销租赁期（以及任何通知期）后不存在任何合同。[IFRS 16:BC127]

如果承租人和出租人双方均有权在未得到另一方允许且不发生重大罚款的情况下终止租赁，则租赁不再为可执行。[IFRS 16:B34]

5.3 租赁期的开始

租赁期始于“租赁期开始日”。[IFRS 16:B36] 租赁期开始日的定义为“出租人使相关资产可供承租人使用的日期”。[IFRS 16:附录一]，这是承租人对使用权资产和租赁负债进行初始确认和计量（请参见第 7 部分）的日期，并同时是出租人在其财务状况表内确认融资租赁下持有的资产（请参见 9.1.1）的日期。

IFRS 16 对“租赁开始日”与“租赁期开始日”作出重要区分。“租赁开始日”的定义为“租赁协议日期与各方就租赁的主要条款作出承诺的日期两者中的较早者”。[IFRS 16:附录一]，这是主体评价合同以确定其是否为一项租赁或包含一项租赁（请参见第 3 部分）的日期；对于出租人，这同时是确定租赁分类（请参见第 8 部分）的日期。

因此，尽管需要在租赁开始日作出重要评估，但租赁所产生的资产、负债、收益和费用直至租赁期开始日才在财务报表内确认或予以计量（进一步的讨论请参见 IFRS 16:BC142-BC144）。

承租人直至租赁期开始日后才获得及控制相关资产的使用权。在该日之前，出租人尚未依照合同履行。尽管承租人可能自租赁开始日便具有以租赁付款额换取资产使用权的权利和义务，但在资产可供其使用之前，承租人很可能不负有支付租赁付款额的义务。[IFRS 16:BC142] 如果确实存在这种情况（即，若主体必须在租赁期开始日前对相关资产的使用权进行支付），IFRS 16:B44 明确规定该等款项应纳入租赁付款额（请参见 7.3.2）。

示例 5.3

对未使用资产的租赁付款额

X 公司计划自 20X2 年起大幅扩展其燃油生产能力。为确保有足够的运输能力配合增加的产量，X 公司于 20X1 年 1 月 1 日订立一项租赁合同以租用运输燃油的铁路机车。该铁路机车将于 20X1 年 7 月 1 日起可供 X 公司使用。X 公司预计直至 20X2 年铁路机车才会用于运输其自身产品，但可能会在 20X1 年下半年考虑其他可选方案（如，将机车出租给其他生产商）。于 20X1 年订立租赁合同的唯一原因是确保铁路机车于 20X2 年可供 X 公司使用。

租赁开始日为 20X1 年 1 月 1 日（或各方就租赁的主要条款作出承诺的较早日期），这是 X 公司评价合同以确定其是否为一项租赁或包含一项租赁的日期。假设根据 3.3 所述的要求（存在特定资产，并无实质性替换权利，且自 20X1 年 7 月 1 日起具有控制铁路机车的使用的权利），X 公司确定该合同是一项租赁。[事实上，每一个铁路机车均可被视为单独租赁成分 - 请参见第 4 部分。然而，假设 X 公司运用 IFRS 16:B1（请参见 1.3）所述的便于实务操作的方法将其合并为一个租赁组合进行核算。]

出租人于 20X1 年 7 月 1 日提供铁路机车予 X 公司使用。X 公司自该日起具有控制铁路机车的使用的权利。尽管 X 公司在 20X2 年之前并不打算使用该铁路机车，但 X 公司自 20X1 年 7 月 1 日起便有权确定铁路机车的使用方式和使用目的。如果 X 公司选择将铁路机车存放一段时间而不进行使用，这将证明 X 公司拥有对机车的控制。因此，20X1 年 7 月 1 日是租赁期开始日，并且租赁所产生的资产、负债、收益和费用将自该日起予以确认及计量。

即使铁路机车直至 20X2 年才投入使用，也应自 20X1 年 7 月 1 日（即，租赁期开始日 - 请参见 7.5.1.3）开始计提使用权资产的折旧。

5.4 免租期

租赁期包括出租人向承租人提供的任何免租期。[IFRS 16:B36]

5.5 出租人的终止租赁选择权

如果只有出租人有权终止租赁，不可撤销的租赁期间应当包括该终止租赁选择权所涵盖的期间。[IFRS 16:B35]

在确定租赁期时应当忽略出租人的终止租赁的权利，因为在该情况下，除非并且直至出租人决定终止租赁，承租人均负有对该租赁期内资产的使用权进行支付的无条件义务。[IFRS 16:BC128]

该原则同时适用于出租人和承租人对租赁期的确定——无需像评估承租人是否会行使终止租赁选择权一样评估出租人是否可合理确定不会终止租赁（请参见 5.6）。

5.6 对承租人的续租选择权和终止租赁选择权的评估

与出租人的终止租赁选择权相反，如果承租人有续租或终止租赁，则存在超出最初不可撤销租赁期的权利和义务，并且租赁的各方必须在其评估租赁期时考虑此类可选租赁期。[IFRS 16:BC128]

根据 IFRS 16:18（请参见 5.1），如果承租人具有可合理确定将行使的续租选择权，或具有可合理确定不会行使的终止租赁选择权，则应认为租赁期延伸出不可撤销的期间。

在租赁期开始日，主体应当评估承租人是否可合理确定：

[IFRS 16:B37]

- 将行使续租选择权；或者
- 将行使购买相关资产的选择权；或者
- 不会行使终止租赁选择权。

在作出上述评估时，主体应当考虑导致产生承租人行使或不行使选择权的经济动因的所有相关事实和情况，包括自租赁期开始日至选择权行使日之间相关事实和情况的任何预期变动。[IFRS 16:18 和 IFRS 16:B37]

在作出上述评估时需要考虑的因素包括但不限于：

[IFRS 16:B37]

- 与市场价相比，可选租赁期的合同的条款和条件，例如：
 - 任何可选租赁期内的租赁付款额；
 - 可变租赁付款额或其他或有付款的金额，例如，终止租赁罚款和剩余价值担保产生的付款额；以及
 - 在最初的可选租赁期之后可行使的任何选择权的条款和条件（例如，在续租期结束时可行使的、其价格低于当前市场价的购买选择权）；

- 在合同期内实施（或预期即将实施）的重大租赁改良，预计该租赁改良将使承租人在续租或终止租赁或购买相关资产的选择权可被行使时获得重大经济利益；
- 与终止租赁相关的成本，例如：
 - 协商成本；
 - 迁移成本；
 - 识别符合承租人需求的另一相关资产的成本；
 - 将新资产与承租人的经营相整合的成本；以及
 - 终止租赁罚款及类似成本，包括将相关资产恢复至合同规定状况或合同指定地点的成本；
- 相关资产对承租人经营的重要性（考虑诸如相关资产是否专门用途资产、相关资产的位置、以及是否可获得合适的备选资产等因素）；以及
- 与行使选择权相关的条件（即，仅当符合一个或多个条件时选择权才可被行使的情况），以及存在该等条件的可能性。

续租或终止租赁选择权可与一个或多个其他合同特征（例如，剩余价值担保）相结合，致使承租人向出租人保证无论是否行使该选择权，出租人均能获得大致相同的最低或固定现金回报。在这种情况下，尽管 IFRS 16:B42（请参见 6.3）提供了有关实质上固定的付款额的指引，主体应当假设承租人可合理确定将行使续租选择权或者不会行使终止租赁选择权。[IFRS 16:B38]

不可撤销的租赁期间越短，承租人则越有可能行使续租选择权或者不会行使终止租赁选择权。这是因为不可撤销的期间越短，与获得替代资产相关的成本相对就越高。[IFRS 16:B39]

承租人有关特定类型资产（无论是租赁资产或是自有资产）惯常使用期间的过往实务及其这样做的经济原因，可提供有关信息以协助评估承租人是否可合理确定将行使或者不会行使选择权。例如，如果承租人通常在一段特定时期内使用特定类型的资产，或者承租人具有经常对特定类型相关资产的租赁行使选择权的惯例，则承租人在评估是否可合理确定将行使此类资产租赁的选择权时，应当考虑形成其过往实务的经济原因。[IFRS 16:B40]

5.7 重新评估续租选择权和终止租赁选择权

一旦发生符合下述条件的重大事件或情况的重大变化，承租人则应重新评估其是否可合理确定将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权：

[IFRS 16:20]

- 属于承租人控制范围之内；以及
- 影响承租人是否可合理确定将行使在之前确定租赁期时未考虑的选择权、或不行使在之前确定租赁期时已考虑的选择权。

IASB 原则上认为，如果承租人定期对续租、终止租赁及购买选择权进行重新评估，财务报表使用者将能够获得更相关的信息。然而，要求在每一个报告日进行重新评估将给拥有众多包含选择权的租赁的主体带来成本负担。为了能够在解除相关疑虑的同时仍可为财务报表使用者提供有用的信息，IASB 决定通过仅在同时符合 IFRS 16:20 的两项标准的情况下才要求进行重新评估来取得适当平衡。据此，仅当发生属于承租人控制范围之内、及影响承租人可合理确定是否将行使续租、终止租赁或购买相关资产之选择权的重大事件或情况的重大变化时，才须进行重新评估。重新评估的要求仅限于承租人控制的事件，意味着不要求承租人对只因市场引起的事件或情况变化重新评估选择权。为协助承租人，IFRS 16:B41（请参见下文）包括了若干可能发生的触发事件的例子以帮助主体在识别触发重新评估的重大事件或情况的重大变化时运用有关判断。[IFRS 16:BC184-BC186]

IFRS 16:20 所述的重大事件或情况变化的例子包括：

[IFRS 16:B41]

- 在租赁期开始日未预期到的重大租赁改良，预计该租赁改良将使承租人在续租或终止租赁或购买相关资产的选择权可行使时获得重大经济利益；
- 在租赁期开始日未预期到的对相关资产的重大修改或重大定制；
- 在之前确定的租赁期结束后开始对相关资产的转租；以及
- 与承租人行使或不行使某项选择权直接相关的商务决策（例如，有关续租一项辅助资产、处置一项备用资产、或处置使用权资产所在的业务单位的决策）。

5.8 租赁期的修正

如果不可撤销的租赁期间发生变化，主体应当对租赁期作出修正。例如，如果发生下列情况，不可撤销的租赁期间将发生变化：

[IFRS 16:21]

- 承租人行使了在主体之前确定租赁期时未考虑的选择权；
- 承租人未行使在主体之前确定租赁期时已考虑的选择权；
- 所发生的事件导致承租人负有行使在主体之前确定租赁期时未考虑的选择权的合同义务；或者
- 所发生的事件使合同禁止承租人行使在主体之前确定租赁期时已考虑的选择权。

在就是否可合理确定将行使续租选择权、或是否可合理确定不会行使终止租赁选择权进行重新评估后（请参见 5.7），租赁期也可能作出修正。尽管该重新评估不会影响不可撤销的期间，但将影响包含不可撤销期间以及合理确定将续租之期间的总租赁期（请参见 5.1）。

第 6 部分 租赁付款额

6.1 租赁付款额 – 定义

IFRS 16 中的多项计量要求均需参照“租赁付款额”来确定。租赁付款额的定义为承租人在租赁期内相关资产的使用权向出租人支付的款项，包括下列各项：

[IFRS 16:附录一]

- 固定付款额（包括实质上固定的付款额 – 请参见 **6.3**），减去任何租赁激励措施金额（请参见 **6.4**）；
- 与指数或利率挂钩的可变租赁付款额（请参见 **6.5.2**）；
- 购买选择权的行权价，如果承租人可合理确定将行使该选择权（请参见 **6.6**）；
- 终止租赁的罚款金额，如果租赁条款反映出承租人将行使终止租赁的选择权；以及
- **6.7** 所述的剩余价值担保。

根据 IFRS 16:18（请参见 **5.1**），如果承租人具有可合理确定将行使的续租选择权、或者可合理确定不会行使的终止租赁选择权，则租赁期应被视为延伸出不可撤销的期间。因此，如果可合理确定租赁期将延伸出不可撤销的期间，则租赁付款额应包括在不可撤销期间之后的可选租赁付款额。

租赁付款额不包括（1）与相关资产的未来业绩或使用情况挂钩的可变租赁付款额（请参见 **6.5.3**），及（2）在不可撤销期间之后的可选租赁付款额，如果不能合理确定承租人的续租期将延伸出不可撤销的期间）。

6.2 不包括分摊至非租赁成分的付款额

主体通常必须分拆合同中的租赁成分与非租赁成分（请参见第 4 部分）。

对于承租人，租赁付款额不包括分摊至合同中非租赁成分的付款额，除非承租人按照 IFRS 16:15（请参见 **4.2.3**）允许采用的便于实务操作的方法，选择将非租赁成分与租赁成分合并在一起进行会计处理。

[IFRS 16:附录一]

对于出租人，租赁付款额不包括分摊至非租赁成分的付款额。[IFRS 16:附录一]

对于出租人，不存在允许将非租赁成分与租赁成分合并在一起进行会计处理的便于实务操作的方法（请参见 **4.3**）。

6.3 固定付款额

固定付款额的定义为“承租人在租赁期内相关资产的使用权向出租人支付的款项，不包括可变租赁付款额”。[IFRS 16:附录一]

有关可变租赁付款额的讨论，请参见 **6.5**。

IFRS 16 特别要求租赁付款额包括“实质上”固定的租赁付款额（请参见 **6.1**）；实质上固定的租赁付款额是指形式上可能包含可变性但实质上是不可避免的付款额。[IFRS 16:B42]

例如，如果存在下列情形，则存在实质上固定的租赁付款额：

[IFRS 16:B42]

- 付款额由可变租赁付款额组成，但此类付款额并不存在真实可变性。此类付款额包含的可变条款不具有真正经济实质。此类付款额的例子包括：
 - 仅当资产被证实能够在租赁期内运营，或者仅当不存在不会发生的真实可能性的事件发生时，才必须支付的付款额；或者
 - 付款额最初由可变租赁付款额组成并且与相关资产的使用情况挂钩，但自租赁期开始日后的某一时点之后，该可变性将被消除从而在剩余租赁期内付款额变为固定。此类付款额将在可变性被消除时变为实质上固定的付款额；
- 存在承租人可能支付的多个付款额，但只有一个付款额是切实可行的。在该情况下，主体应将该切实可行的付款额视为租赁付款额；以及
- 存在承租人可能支付的多个切实可行的付款额，但承租人必须支付其中至少一个付款额。在该情况下，主体应将合计金额最低（已折现的）的付款额视为租赁付款额。

IFRS 16 要求承租人将实质上固定的租赁付款额纳入租赁负债的计量，因为此类付款额不可避免且在经济上无法与固定的租赁付款额明确区分开来。[IFRS 16:BC164]

6.4 租赁激励措施

租赁激励措施的定义为“出租人向承租人支付的与租赁相关的款项，或者由出租人补偿或承担的承租人的某些费用”。[IFRS 16:附录一]

例如，此类激励措施可采取的形式包括向承租人预付一笔现金支付、或者由出租人补偿或承担承租人的某些费用（如，迁移成本及与承租人之前存在的租赁承诺相关的成本）。

此类付款额应当抵减承租人向出租人支付的租赁付款额（请参见 6.1）。当向承租人支付了租赁激励措施金额，这些金额即使不是正式租赁协议的一部分，也应与租赁付款额相抵。

6.5 可变租赁付款额

6.5.1 可变租赁付款额 – 定义

可变租赁付款额的定义为“承租人针对在租赁期内相关资产的使用权向出租人支付的部分款项，该款项因租赁期开始日后发生的事实或情况的变化（而非时间的推移）而发生变动”。[IFRS 16:附录一]

如果租赁付款额与以下各项挂钩，则会产生可变性：

[IFRS 16:BC163]

- 因费率或指数价值变化而导致的价格变动。例如，租赁付款额可能因基准利率或消费者物价指数的变化而作出调整（请参见 6.5.2）；
- 承租人源自相关资产的业绩。例如，零售不动产租赁可能规定，租赁付款额将基于通过该不动产进行的销售的特定百分比计算（请参见 6.5.3）；或者
- 相关资产的使用情况。例如，汽车租赁可能规定，如果承租人驾驶超出指定的里程，则须支付额外的租赁付款额（请参见 6.5.3）。

6.5.2 与指数或费率挂钩的可变租赁付款额

6.5.2.1 使用在租赁期开始日的指数或费率对租赁负债进行初始计量

如 **6.1** 所述应当纳入租赁付款额的与指数或费率挂钩的可变租赁付款额包括，例如与消费者价格指数挂钩的付款额、与基准利率（如，伦敦银行同业拆借利率（LIBOR））挂钩的付款额、或者反映市场租金率的变化而发生变动的付款额。[IFRS 16:28]

在计量承租人的租赁负债（请参见 **7.4.2.1**）或出租人的租赁投资净额（请参见 **9.1.1**）时，此类付款额应使用在租赁期开始日（请参见 **5.3**）的指数或费率进行初始计量。

与指数或费率挂钩的可变租赁付款额应当纳入租赁付款额。对于承租人而言，该等付款额符合负债的定义，因为其不可避免且并非取决于承租人的任何未来活动。因此，任何不确定性均与源自该等付款额的负债的计量相关，而非与该负债的存在相关。[IFRS 16:BC165]

在初始确认时，此类付款额应使用在租赁期开始日的指数或费率计量（无需估计该指数或费率在剩余租赁期内的变动）。IASB 认为，使用预测技术或远期价格来估计指数或费率的变动将产生较高的成本，并且可能导致计量不确定性并降低各主体之间的可比性。[IFRS 16:BC166]

6.5.2.2 与指数挂钩的可变租赁付款额 - 示例

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了承租人应如何核算与指数挂钩的可变租赁付款额。

示例 6.5.2.2

与指数挂钩的可变租赁付款额

[IFRS 16:示例 14A]

示例 14A - 承租人订立一项 10 年期不动产租赁，并在每年年初支付 CU50,000 的租赁付款额。合同规定，租赁付款额将每两年一次根据前 24 个月消费者物价指数的增幅而进行上调。在租赁期开始日，消费者物价指数为 125。本示例不考虑任何初始直接成本。租赁的内含利率不易于确定。承租人的增量借款利率为每年 5%，这反映承租人为借入与使用权资产价值类似的以相同货币计价的且期限为 10 年及具有类似担保品的资金而须支付的固定利率。

在租赁期开始日，承租人支付首年的租赁付款额，并以剩余 9 期 CU50,000 的付款额按 5% 的年利率折现后的现值（即，CU355,391）来计量租赁负债。

承租人初始确认的与租赁相关的资产和负债如下。

| | | |
|--------------|-----------|-----------|
| 使用权资产 | CU405,391 | |
| 租赁负债 | | CU355,391 |
| 现金（首年的租赁付款额） | | CU50,000 |

承租人预计将在租赁期内平均地消耗使用权资产的未来经济利益，因此采用直线法计提使用权资产的折旧。

在首两年租赁期内，承租人以总额确认下列与租赁相关的项目：

| | | |
|-----------------------------|----------|----------|
| 利息费用 | CU33,928 | |
| 租赁负债 | | CU33,928 |
| 折旧费用 (CU405,391 ÷ 10 × 2 年) | CU81,078 | |
| 使用权资产 | | CU81,078 |

在第 2 年年初，承租人支付第 2 年的租赁付款额并确认下列各项：

| | | |
|------|----------|----------|
| 租赁负债 | CU50,000 | |
| 现金 | | CU50,000 |

在第 3 年年初，在对消费者物价指数变更导致的未来租赁付款额变动进行会计处理、及支付第 3 年的租赁付款额之前，租赁负债为 CU339,319 (剩余 8 期 CU50,000 付款额按 5% 的年利率折现后的现值 = CU355,391 + CU33,928 - CU50,000)。

在租赁期的第 3 年年初，消费者物价指数为 135。

针对消费者物价指数作出调整后的第 3 年付款额为 CU54,000 (CU50,000 × 135 ÷ 125)。鉴于用于确定未来租赁付款额的消费者物价指数变更导致未来租赁付款额发生变动，承租人重新计量租赁负债以反映修正后的租赁付款额，即，租赁负债现反映剩余 8 期每年支付 CU54,000 的付款额。

在第 3 年年初，承租人使用 8 期 CU54,000 的付款额，按保持不变的 5% 年利率折现后的现值来重新计量租赁负债，得出 CU366,464。承租人的租赁负债增加了 CU27,145，这代表重新计量后的负债 CU366,464 与其原账面金额 CU339,319 之间的差额。使用权资产将作出相应调整，所确认的金额如下：

| | | |
|-------|----------|----------|
| 使用权资产 | CU27,145 | |
| 租赁负债 | | CU27,145 |

在第 3 年年初，承租人支付第 3 年的租赁付款额并确认下列各项：

| | | |
|------|----------|----------|
| 租赁负债 | CU54,000 | |
| 现金 | | CU54,000 |

6.5.2.3 与费率挂钩的可变租赁付款额 - 示例

如果可变付款额是与费率挂钩，其会计处理将稍有不同，请参见以下示例。

示例 6.5.2.3

与费率挂钩的可变租赁付款额

B 主体订立一项 10 年期租赁，并在每年年初支付一笔的租赁付款额。初始租赁付款额为 CU1,000。租赁付款额将每年按照伦敦银行同业拆借利率（LIBOR）作出上调。在租赁期开始日，LIBOR 为 2%。假设租赁的内含利率为 5%。

根据 IFRS 16:27(b)，租赁付款额应使用在租赁期开始日的费率（即，LIBOR）进行初始计量。该日的 LIBOR 为 2%；因此，在计量租赁负债时，应假设租赁付款额将每年上调 2%，具体如下。

| 年度 | 租赁付款额 | 折现因子 | 租赁付款额的现值 |
|----|-------|-------|----------|
| | CU | | CU |
| 1 | 1000 | 1 | 1,000 |
| 2 | 1020 | 0.952 | 971 |
| 3 | 1040 | 0.907 | 943 |
| 4 | 1061 | 0.863 | 916 |
| 5 | 1082 | 0.822 | 889 |
| 6 | 1104 | 0.784 | 866 |
| 7 | 1126 | 0.746 | 840 |
| 8 | 1149 | 0.711 | 817 |
| 9 | 1172 | 0.677 | 793 |
| 10 | 1195 | 0.645 | 771 |
| | | | 8,806 |

因此，租赁负债应按 CU8,806 进行初始计量。

6.5.2.4 按市场费率调整或只能上调的租金调整

如果租赁合同包括潜在的租金调整（无论是按市场费率调整或是只能上调），在租赁期开始日纳入承租人租赁负债和出租人租赁投资净额计量的租赁付款额应为合同开始时商定的付款额，无需考虑未来的租金调整。

无论租赁是列明每年的租金为 CU100 加上反映市场费率的上调、还是每年的租金为 CU100 且每 5 年一次按市场费率作出上调或下调，在租赁期开始日所确认的租赁付款额均为每年 CU100。因后续租金调整而导致的任何上调或下调金额应在租赁付款额的调整实际生效时予以确认（请参见 8.5.2.7）。

应审慎评价租赁所规定的租金调整的依据，以确定租金调整是将租赁付款额重设至租金调整当日的市场费率、还是在租金调整当日的租赁付款额变动金额实质上已在合同开始时予以确定。对于后者，租金变动将代表“实质上”固定的付款额（请参见 7.3），从而应当在租赁期开始日纳入租赁付款额。

6.5.3 与相关资产的未来业绩或使用情况挂钩的可变租赁付款额

与相关资产的未来业绩或使用情况挂钩的可变租赁付款额不应纳入租赁负债的计量（有关 IASB 对此进行讨论的讨论，请参见 IFRS 16:BC168 和 BC169）。

此类付款额应在触发此类付款额的事件或情况发生的期间内计入损益（请参见 7.5.2.3）。

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了承租人应如何核算未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额。

示例 6.5.3

与销售挂钩的可变租赁付款额

[IFRS 16:示例 14B]

假设有关事实与[示例 6.5.2.2]相同，但承租人须同时针对每一年的租赁支付可变租赁付款额，该可变租赁付款额确定为承租人通过租赁的不动产产生的销售额的 1%。

在租赁期开始日，承租人计量使用权资产和租赁负债并确认与[示例 6.5.2.2]相同的金额。这是因为额外的可变租赁付款额是与未来的销售挂钩，因此不符合租赁付款额的定义。据此，该等付款额不应纳入资产和负债的计量。

| | | |
|--------------|-----------|-----------|
| 使用权资产 | CU405,391 | |
| 租赁负债 | | CU355,391 |
| 现金（首年的租赁付款额） | | CU50,000 |

承租人每年编制财务报表。在租赁的第一年，承租人通过租赁的不动产产生了 CU800,000 的销售额。

承租人发生的与租赁相关的额外费用为 CU8,000（CU800,000×1%），承租人应在租赁的第一年将该费用计入损益 [请参见 6.5.2.3]。

6.6 购买相关资产的选择权

购买选择权应采用与续租选择权相同的方式纳入承租人租赁负债和出租人租赁应收款的计量（即，如果承租人可合理确定将行使购买选择权，该购买选择权的行权价应纳入租赁负债/租赁应收款的计量）。IASB 认为，购买选择权实际上是延长租赁期的最终选择。可选择将租赁期延长至涵盖相关资产全部剩余经济寿命的承租人，其经济地位将类似于具有购买相关资产的选择权的承租人。[IFRS 16:BC173]

6.7 剩余价值担保

剩余价值担保的定义为“与出租人无关的一方向出租人提供的担保，保证在租赁结束时相关资产的价值（或部分价值）不低于指定金额”。[IFRS 16:附录一]

对于承租人，租赁付款额包括根据剩余价值担保预计承租人应付的金额。[IFRS 16:附录一]

承租人应估计根据剩余价值担保预计应付给出租人的金额，并将该金额纳入租赁负债的计量。该会计处理方法反映出承租人无法避免支付剩余价值担保所产生的付款额的事实——如果相关资产的价值发生特定变动，则承租人负有向出租人进行支付的无条件义务。据此，任何与剩余价值担保付款额相关的不确定性与承租人是否负有义务无关，而与承租人可能必须支付的金额相关（该金额随相关资产价值的变化而发生变动）。鉴于此，对于承租人而言，剩余价值担保类似于与指数或费率挂钩的可变租赁付款额（请参见 **6.5.2**）。[IFRS 16:BC170 和 BC171]

对于出租人，租赁付款额包括由承租人、承租人的相关方、或在财务上能够履行担保义务的与出租人无关的第三方向出租人提供的剩余价值担保。[IFRS 16:附录一]



第 7 部分 承租人会计

7.1 确认 - 一般规定

在租赁期开始日，承租人必须同时确认以下两项：

[IFRS 16:22]

- 使用权资产；及
- 租赁负债。

7.2 确认豁免

7.2.1 确认豁免 - 一般规定

承租人可选择不对下列各项应用 IFRS 16:22-49 的要求（**7.1** 所述的确认要求、**7.4** 所述的计量要求、及 **7.1** 所述的列报要求）：

[IFRS 16:5]

- 短期租赁（请参见 **7.2.2**）；以及
- 相关资产低价值的租赁（请参见 **7.2.3** 及 **7.2.3.5** 所述的例外情况）。

对于适用该项豁免的短期租赁或低价值项目租赁，租赁付款额应在租赁期内确认为费用（请参见 **7.2.4**）。



思考

某些主体可能决定其不希望采用上述豁免，原因可能在于确认租赁资产和负债及将租赁费用作为利息和折旧费列报，比纳入经营费用的资产负债表外处理方法更为可取。或者，对于某些承租人而言，尽管不将此类租赁纳入资产负债表可能会有一定益处，但仍不足以抵销实施两套租赁会计系统所带来的成本或复杂性。

7.2.2 短期租赁

7.2.2.1 短期租赁 - 定义

短期租赁的定义为“在租赁期开始日租赁期为 12 个月或更短的租赁”。[IFRS 16:附录一]

包含购买选择权的租赁不得归类为短期租赁。[IFRS 16:附录一]

就短期租赁的定义而言，租赁期应参照 IFRS 16 的一般规定（请参见**第 5 部分**）予以确定。因此，承租人将需要评估续租选择权和终止租赁选择权的影响。

请注意，禁止将包含购买选择权的租赁归类为短期租赁的规定适用于包含购买选择权的所有租赁，而不考虑选择权将被行使的概率。

同时应注意的是，符合短期租赁的条件并未对相关资产的价值或所支付对价的金额加以限制。该项豁免适用于短期租赁的高价值项目。

7.2.2.2 基于各个资产类别分别作出选择

针对短期租赁的豁免应当基于与使用权相关的相关资产类别作出选择。相关资产类别是指具有类似性质并在主体经营中使用的一组相关资产。[IFRS 16:8]

例如，主体租赁若干办公设备 - 某些设备的租赁期短于 12 个月，而某些设备的租赁期则超过 12 个月；所有租赁均不包含购买选择权。假设所有办公设备均被视为属于同一类别。如果主体希望使用短期租赁豁免，其必须对租赁期为 12 个月或更短的所有租赁应用该项豁免。租赁期超过 12 个月的租赁应当遵循针对承租人的确认和计量规定进行会计处理。

7.2.2.3 租赁修改的影响

如果承租人应用 IFRS 16:6（请参见 7.2.4）的规定对短期租赁进行会计处理，如果符合下述条件，承租人在应用 IFRS 16 时应当将该租赁视为一项新的租赁：

[IFRS 16:7]

- 发生租赁修改；或者
- 租赁期发生任何变化（例如，承租人行使了在之前确定租赁期时未考虑的选择权）。

有关租赁修改的定义及一般会计处理规定，请参见 7.7。对于短期租赁，任何租赁修改（及特别是租赁期的任何变化）均将被视为一项新租赁，并且需要对其进行重新评估以确定是否符合短期租赁豁免的条件。

1.4 阐述了 IFRS 16 有关两项或多项相互关联的合同应予合并并作为单一合同进行会计处理的要求。所引用的其中一个特定例子为承租人在同一时间与相同的交易对手方订立一系列依次生效的一年期租赁，从而其总体经济影响相当于一项涵盖整个期限的租赁。在这种情况下，如果符合 IFRS 16:B2 所述的条件，则该等租赁应予合并并且作为单一租赁进行会计处理（从而并不符合短期租赁豁免的条件）。

7.2.3 低价值资产租赁

7.2.3.1 低价值资产 - 定义和示例

IFRS 16 并未就“低价值”资产的含义提供明确的定义。然而，结论基础指出，“在 2015 年作出关于该项豁免的决定时，IASB 曾考虑相关资产在新的时候价值为 5,000 美元或以下的租赁”。[IFRS 16:BC100]

低价值的相关资产的例子可包括平板电脑和个人电脑、小型办公家具和电话。[IFRS 16:B8]

7.2.3.2 评估不受承租人规模或性质的影响

应当以绝对值为基础执行相关资产是否为低价值资产的评估。除了 IFRS 16:B7 所述的针对主租赁的例外情况（请参见 7.2.3.6）、以及与其他资产存在高度依赖或高度关联的资产（请参见 7.2.3.5）之外，低价值资产租赁将符合按照 IFRS 16:6（请参见 7.2.4）进行会计处理的条件，无论此类租赁对承租人的重要性如何。该评估不受承租人的规模、性质或具体环境的影响。因此，预计不同的承租人均能够就特定相关资产是否为低价值资产得出相同的结论。[IFRS 16:B4]



思考

在实务中，鉴于指引中的衡量指标十分有限，确定特定项目是否属于“低价值”将颇具挑战性。尽管 5,000 美元在某些司法管辖区可能被视为“低价值”，但在其他司法管辖区却可能并非如此，而某些承租人可能更侧重于相关资产的性质（IFRS 16 引用了诸如平板电脑和个人电脑、小型办公家具和电话等例子）。这很可能将继续成为须运用重大判断的领域，而相应的细则可能将随着实务的发展变得更加明确。

7.2.3.3 基于资产新的时候的价值来执行评估

无论租赁资产已被使用多长时间，承租人均应基于资产新的时候的价值来评估相关资产的价值。[IFRS 16:B3]

如果相关资产鉴于其性质，在新的时候通常并不属于低价值，则该相关资产的租赁不符合低价值资产租赁的条件。例如，汽车租赁不符合低价值资产租赁的条件，因为新车通常并非是低价值的。[IFRS 16:B6]

7.2.3.4 基于每一项租赁分别作出选择

针对低价值资产租赁的豁免可基于每一项租赁分别作出选择。[IFRS 16:8]

特别是，主体无需考虑被识别为涉及低价值资产的租赁的总额以确定其总体影响是否重大（亦请参见 **7.2.3.2**）。

除非符合 IFRS 16 有关合并相互关联的合同的一般规定（请参见 **1.4**）及 IFRS 16:B5 中有关相互高度依赖或高度关联的资产的特定要求（请参见 **7.2.3.5**），否则每一项租赁均应单独进行评估。

例如，一家医院订立一项租用大量病床的合同。合同中的每一个病床均构成可辨认的相关资产并且符合识别租赁的其他条件。单个病床的价值被视为属于“低价值”，即使涵盖所有病床的合同价值较高。符合 IFRS 16:B5 所述的条件，即，医院能够从单独使用单个病床、或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益，并且单个病床无需与其他资产相结合运作才能供病人使用。因此，每个病床均符合低价值资产的条件，并且主体可以选择针对合同中的所有病床应用低价值资产豁免。

7.2.3.5 与其他资产存在高度依赖或高度关联的资产不符合低价值资产的条件

仅当租赁符合下述条件时，才适用低价值资产豁免：

[IFRS 16:B5]

- 承租人能够从单独使用该相关资产、或将其与承租人易于获得的其他资源一起使用中获益；以及
- 该相关资产并未与其他资产存在高度依赖或高度关联。

因此，如果 (1) 承租人不能从单独使用相关资产、或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益，或者 (2) 该相关资产与其他资产存在高度依赖或高度关联，则无法针对该单项资产应用针对低价值资产的确认豁免（除非将相互高度依赖或高度关联的资产予以合并之后的总体资产本身属于低价值资产）。鉴于此，IASB 曾考虑由多个低价值资产租赁组成的大型资产（例如，由多个低价值部件组成的信息技术设备）。

示例 1.3 阐述了某些信息技术设备项目（手提电脑、台式电脑、掌上电脑、台式打印机及移动电话）符合低价值资产的豁免的条件、但其他项目（增加主机服务器容量的个别模块）不符合豁免条件的情况。尽管服务器中的每一个模块单独考虑可能属于低价值资产，但服务器中模块的租赁不符合低价值资产租赁的条件。这是因为每一个模块均与服务器的其他组件存在高度关联。

7.2.3.6 主租赁不符合低价值资产的条件

如果承租人转租一项资产或预计将转租一项资产，则主租赁不符合低价值资产租赁的条件。[IFRS 16:B7]

7.2.4 确认短期租赁或低价值资产租赁的租赁付款额

如果承租人选择针对短期租赁或低价值资产租赁应用 IFRS 16:5 所述的豁免，承租人应当采用直线法或另一种系统的方法（如果该方法更能代表承租人获得利益的模式）在租赁期内将与此类租赁相关的租赁付款额确认为费用。[IFRS 16:6]

例如，如果资产的租赁付款额是以资产的实际使用情况为基础或定期作出修正以反映资产的效能或当前市场费率，则实际应付的金额可能是适当的计量方法。

租赁付款额应在扣减任何租赁激励措施（请参见 6.4）后按直线法（或另一种系统的方法）在租赁期内分摊。租赁期包括任何的免租期（请参见 5.4）。以下示例说明了当存在上述特征时如何根据 IFRS 16:6 确认租赁付款额。

示例 7.2.4A

针对低价值资产确认租赁付款额（包括租赁激励措施）

A 主体租赁办公设备 5 年。设备在新的时候的总价值为 CU5,000（A 主体确定其属于“低价值”资产）。A 主体选择应用低价值资产的豁免。

应付的租赁付款额如下。

| | |
|--------------|------------|
| 第 1 年： | CU0（免租期） |
| 第 2 年和第 3 年： | 每年 CU1,750 |
| 第 4 年和第 5 年： | 每年 CU1,500 |

此外，出租人提供价值为 CU500 的租赁激励措施。承租人从租赁中获得利益在整个租赁期内以直线法产生。

对租赁付款额应用 IFRS 16:6:

总付款额：(CU1,750×2) + (CU1,500×2) - CU500 = CU6,000

租赁期：5 年

每年确认的租赁费用：CU1,200 (CU6,000/5)

示例 7.2.4B

确认租赁激励的期间

B 主体租赁办公设备 5 年。设备在新的时候的总价值为 CU5,000（B 主体确定其属于“低价值”资产）。B 主体选择应用低价值资产豁免。

该租赁包含要求租赁付款额在整个租赁期内基于市场费率部分重新定价的条款。为订立该项租赁安排，出租人向 B 主体提供租赁激励措施。

租赁激励应在哪一个期间内确认（即，是在整个租赁期、还是截止至租赁付款额基于市场费率重新定价前的期间内确认）？

租赁激励应在整个租赁期内采用直线法确认，除非另一种系统的方法更能代表 B 主体通过使用租赁资产获得利益的时间形态。

IFRIC（现称为国际财务报告准则解释委员会）曾于 2005 年被要求考虑该事项（相关讨论涉及《解释公告第 15 号——经营租赁：激励措施》（SIC-15），但同样适用于应用 IFRS 16 规定的低价值资产豁免的主体）。特别地，IFRIC 被要求考虑租赁激励措施是否应在截止至租赁付款额基于市场费率作出调整前的较短期间内确认，原因是在租赁基于市场费率重新定价后，承租人的租赁费用应当与在相同时间按市场费率订立一项新的租赁的主体的租赁费用具有可比性。IFRIC 并未接受这一观点，并确认在这种情况下应当适用将租赁激励在整个租赁期内分摊的一般规定。

7.3 承租人在租赁期开始日前涉入相关资产

7.3.1 承租人发生的涉及相关资产建造或设计的成本

各方可能会在相关资产可供承租人使用之前对租赁进行协商。对于某些租赁，相关资产在被承租人使用之前可能需要进行建造或重新设计。取决于合同条款和条件，承租人可能必须支付与该资产的建造或设计相关的款项。如果承租人发生了涉及相关资产建造或设计的成本，承租人应当应用其他适用的准则（例如，《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》）对该等成本进行会计处理。[IFRS 16:B43 和 B44]

此类成本（如，主体针对其为了最终将向另一主体租入的定制房地产建造而支付的金额，有时被称为“定制建造”租赁）不符合初始直接成本（请参见 7.4.1.2 的讨论）的条件；此类成本不应纳入 IFRS 16 规定的使用权资产的账面金额，而是应作为一项单独资产进行会计处理（假设满足其他相关准则的确认标准）。

7.3.2 在租赁期开始日前针对相关资产使用权支付的款项

7.3.1 所述的与相关资产建造或设计相关的成本，并不包括承租人针对相关资产使用权所支付的款项。针对相关资产使用权所支付的款项是租赁付款额，无论该款项是在何时支付。[IFRS 16:B44] 该等款项应纳入使用权资产的初始计量（请参见 7.4.1）。

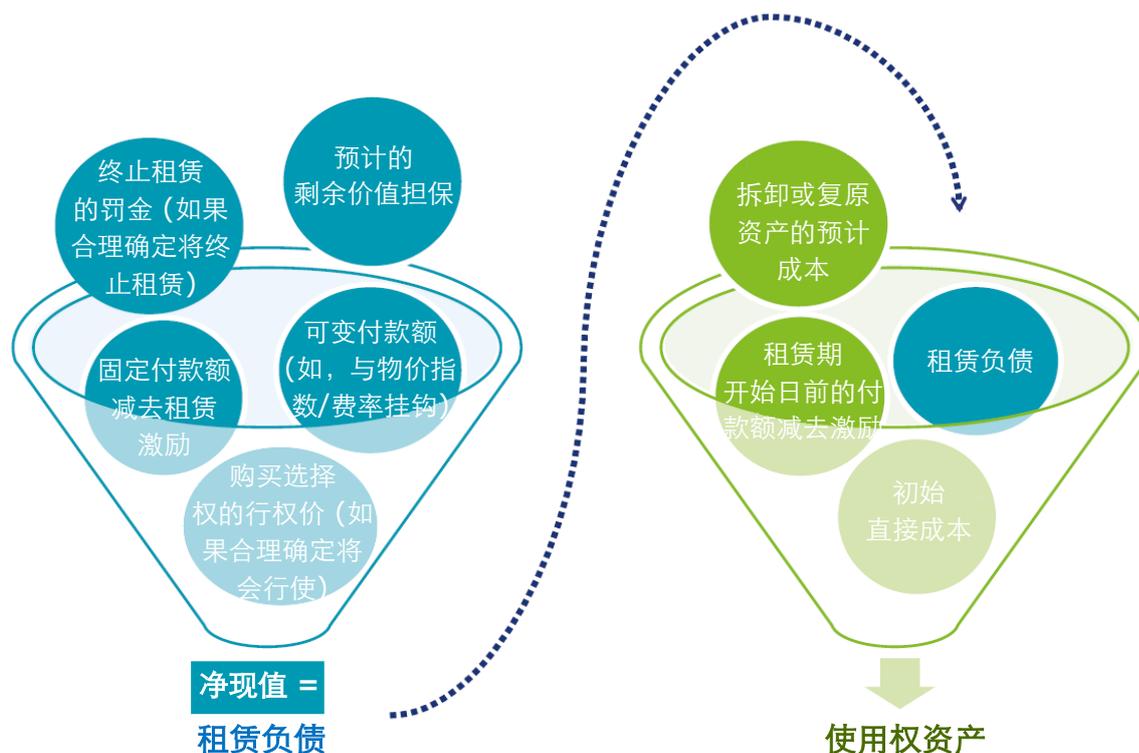
7.3.3 相关资产的法定所有权

承租人可能在法定所有权转移给出租人以及资产租给承租人之前获得相关资产的法定所有权。获得法定所有权本身并不能确定该项交易应如何进行会计处理。[IFRS 16:B45]

如果承租人在资产转移给出租人之前已控制相关资产（或获得对相关资产的控制），则该项交易是一项售后租回交易，并且应按照 IFRS 16:98-103（请参见第 10 部分）的规定进行会计处理。[IFRS 16:B46]

然而，如果承租人并未在资产转移给出租人之前获得对相关资产的控制权，则该项交易并非售后租回交易。例如，如果一家制造商、出租人与承租人协商一项交易，由出租人向制造商购买资产，然后出租给承租人。承租人可能在法定所有权转移给出租人之前已获得相关资产的法定所有权。在这种情况下，如果承租人已获得相关资产的法定所有权，但在该资产转让给出租人之前并未控制该资产，则该项交易不应作为售后租回交易进行会计处理，而是一项租赁。[IFRS 16:B47]

7.4 初始计量



7.4.1 使用权资产的初始计量

7.4.1.1 按成本对使用权资产进行初始计量

在租赁期开始日，使用权资产应当按成本计量。[IFRS 16:23]

基于此目的，成本应当包括：

[IFRS 16:24]

- IFRS 16:26（请参见 7.4.2）所述的租赁负债的初始计量金额；
- 在租赁期开始日或之前支付的任何租赁付款额（请参见 7.3.2），减去所取得的任何租赁激励金额（有关租赁激励措施的定义，请参见 6.4）；
- 承租人发生的任何初始直接成本（请参见 7.4.1.2）；以及
- 承租人拆卸及移除相关资产、复原相关资产所在场地、或将相关资产恢复至租赁条款和条件所规定的状态所发生的预计成本（生产存货所发生的成本除外）。承租人在租赁期开始日或因特定期间内对相关资产的使用而产生需承担此类成本的义务（请参见 7.4.1.3）。

示例 7.6 说明了承租人的使用权资产和租赁负债的初始与后续计量。

7.4.1.2 初始直接成本

初始直接成本是指“取得租赁的增量成本，若并未取得租赁则不会发生该成本，但制造商或经销商出租人所发生的涉及融资租赁的成本除外”。[IFRS 16:附录一]

初始直接成本通常是协商或确保租赁安排所发生的成本，不包括承租人发生的涉及相关资产建造或设计的成本（请参见 7.3.1）。有关初始直接成本的性质的进一步讨论，请参见 9.1.1.3。

7.4.1.3 复原成本

根据 IFRS 16:24(d)，使用权资产的初始成本包括承租人拆卸及移除相关资产、复原相关资产所在场地、或将相关资产恢复至租赁条款和条件所规定的状态所发生的成本估计（生产存货所发生的成本除外）。

承租人在租赁期开始日或因特定期间内对相关资产的使用而产生需承担此类成本的义务。[IFRS 16:24(d)]

对于 IFRS 16:24(d)所述的成本，承租人应当在发生承担该项成本的义务时将其确认为使用权资产成本的一部分。承租人应对特定期间内因利用使用权资产在该期间生产存货而发生的成本应用《国际会计准则第 2 号——存货》。应用 IFRS 16 或《国际会计准则第 2 号》进行会计处理的上述成本的义务应按照《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》进行确认和计量。[IFRS 16:25]

在初始确认时，如果义务事件已经发生，此类复原成本的估计负债应按照《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》确认为一项准备，而不应作为租赁负债的一部分。

作为 IFRS 16 引致的相应修订，《国际财务报告解释公告第 1 号——现有退役、复原及类似负债的变动》（IFRIC 1）已作出修订以包括属于上述性质的按照 IFRS 16:24(d)确认为使用权资产成本一部分的复原成本。因此，主体在初始确认后对此类成本的估计的任何变动应按照该解释公告进行会计处理，而对于在初始确认后采用成本模式进行后续计量的使用权资产，将导致此类变动计入或抵减使用权资产的成本。

租赁合同有时会规定相关资产必须按初始租出时的状态返还给出租人。该情况下适当的会计处理将取决于特定的租赁条款。例如，相关资产可能仅由于其投入使用而发生正常损耗。在这种情况下，有必要确认一项逐步计提的准备以反映租赁期内对资产的维修或维护从而使其能够按初始租出时的状态返还给出租人。一般而言，在这种情况下，在租赁开始时就全部维护成本的估计值确认一项准备是不恰当的。与此相反，其他合同可能规定须实施特定工作；例如，合同可能规定资产在租赁结束后、返还给出租人之前必须上漆。在这种情况下，在租赁开始时确认一项准备可能是恰当的，因为在签署租赁合同时，主体已承诺无论资产的损耗情况如何均会为资产上漆。

7.4.2 租赁负债的初始计量

7.4.2.1 按尚未支付的租赁付款额的现值对租赁负债进行初始计量

在租赁期开始日，租赁负债应当按在该日尚未支付的租赁付款额的现值计量。[IFRS 16:26]

第 6 部分探讨了出于该计量目的“租赁付款额”的组成部分。



思考

在某些行业，分析师以往可能运用根据 IAS 17 确定的经营租赁费用的特定倍数来得出现在按照 IFRS 16 确认的负债的近似值。例如，在航空行业，常见的实务是乘以 7 倍（无论租赁安排的未结算条款如何）。因此，按照 IFRS 16 确认的负债可能明显不同于之前分析师所得出的近似值。在这种情况下，主体可能希望与其投资者和分析师进行沟通以管理其期望并避免出现“意外”。

出于特定目的，负债可能会被视为“债务”（尽管这将取决于具体的情况）。

7.4.2.2 折现率

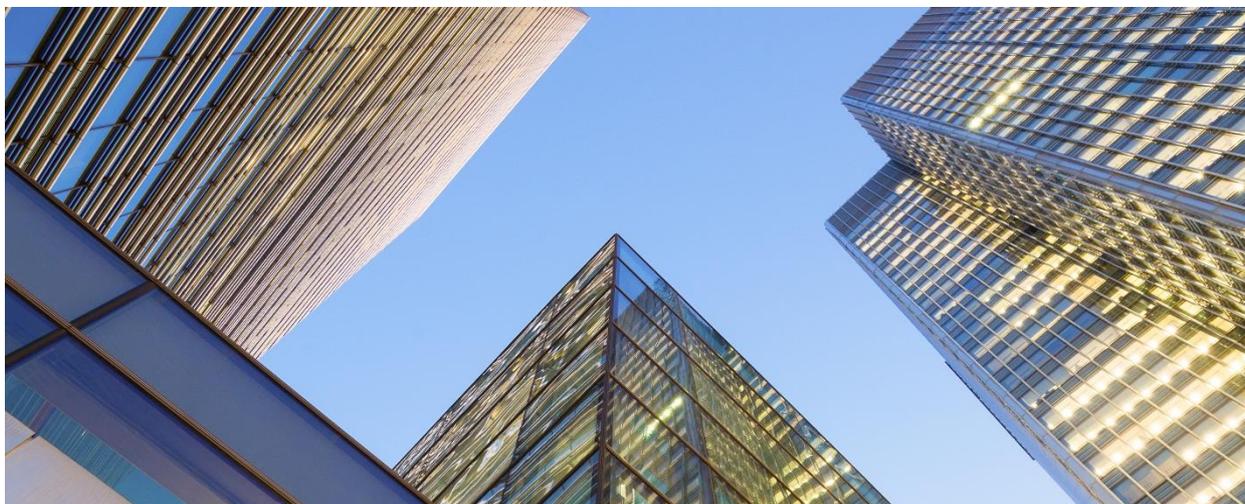
租赁付款额应使用以下两者之一进行折现：

[IFRS 16:26]

- 租赁的内含利率；或者
- 承租人的增量借款利率（如果租赁的内含利率不易于确定）。

租赁的内含利率的定义为“使 (a) 租赁付款额与 (b) 未担保剩余价值之和的现值总额，等于 (i) 相关资产的公允价值与 (ii) 出租人的所有初始直接成本之和的利率”。[IFRS 16:附录一] 未担保剩余价值的定义为“出租人无法保证能否变现，或其变现只是由出租人的关联方给予担保的那一部分相关资产的剩余价值”。[IFRS 16:附录一]

承租人的增量借款利率的定义为“承租人为在相似的经济环境中取得与使用权资产具有类似价值的资产而需借入的类似期限和类似担保的资金需支付的利率”。[IFRS 16:附录一]



如果租赁是以外币计价的，承租人的增量借款利率应为承租人可为资产取得的外币资金的利率。

IASB 对适用于租赁的折现率进行明确说明的目标在于确定反映合同如何定价的比率。基于此考虑，IASB 决定，如果承租人能够很容易地确定租赁的内含利率，则应使用该利率。[IFRS 16:BC160]

租赁的内含利率在许多情况下可能类似于承租人的增量借款利率。因为根据 IFRS 16 中的定义，两者均考虑到承租人的信用评级、租赁期的长度、所提供担保品的性质和质量、以及交易所发生的经济环境。然而，租赁的内含利率通常同时受到出租人对相关资产在租赁期结束时的剩余价值的估计的影响，并且可能受到只有出租人能够获悉的所得税及其他因素（如，出租人的任何初始直接成本）的影响。因此 IASB 指出，对于许多租赁而言，承租人可能难以确定租赁的内含利率，特别是对于相关资产在租赁期结束时拥有重大剩余价值的情况。[IFRS 16:BC161]

IASB 指出，取决于相关资产的性质及租赁的条款和条件，承租人在对租赁确定其增量借款利率时，可以通过参照易于观察的利率作为起点（例如，承租人为购买所租赁类型资产借入资金而已支付或拟支付的利率，或在确定适用于不动产租赁的折现率时的不动产收益率）。尽管如此，由于承租人的增量借款利率需要考虑租赁的条款和条件，因此承租人应在必要时对此类可观察利率作出调整，以确定承租人的增量借款利率。[IFRS 16:BC162]



思考

为得出适当的折现率，某些承租人可能决定向出租人索取相关信息以更深入地了解合同的定价及出租人的回报率。对于某些行业和出租人而言，这可能并非敏感信息并且出租人将乐于提供此类信息；而在其他情况下，出租人可能出于商业原因而不愿意披露有关信息，从而承租人在采用增量借款利率之前，可能需要考虑是否能采用其他方式容易地确定租赁的内含利率。

7.5 后续计量

7.5.1 使用权资产的后续计量

7.5.1.1 使用权资产的后续计量 - 一般规定

在租赁期开始日后，使用权资产应当采用成本模式（请参见 7.5.1.2）计量，除非承租人应用 IFRS 16:34 和 IFRS 16:35（请分别参见 7.5.1.5 和 7.5.1.6）所述的计量模式。[IFRS 16:29]

7.5.1.2 使用权资产的成本模式

根据成本模式，使用权资产按成本计量，并且：

[IFRS 16:30]

- 减去任何累计折旧及任何累计减值损失（请分别参见 7.5.1.3 和 7.5.1.4）；以及
- 就 IFRS 16:36(c)（请参见 7.5.2.1）规定的租赁负债的任何重新计量作出调整。

7.5.1.3 使用权资产的折旧

采用成本模式计量的使用权资产应当按照《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》(IAS 16)规定的折旧要求计提折旧，但下列情况除外：

[IFRS 16:31 和 IFRS 16:32]

- 如果一项租赁在租赁期结束时相关资产的所有权将转让给承租人，或者使用权资产的成本反映了承租人将行使购买选择权，承租人应当在租赁期开始日至相关资产使用寿命结束的期间内对使用权资产计提折旧；
- 否则，承租人应当自租赁期开始日至使用权资产使用寿命结束或租赁期结束两者中较早的日期之间对使用权资产计提折旧。

资产的使用寿命的定义为“主体可使用资产的预期期间，或者主体预期可从该资产获得的产量或类似计量单位的数量”。[IFRS 16:附录一]

因此，如果相关资产的所有权在租赁期结束时转让给承租人，或者可合理确定承租人将行使购买选择权，则应基于相关资产的使用寿命计提折旧。否则，应当参照使用权资产的使用寿命（若其并未长于租赁期）计提折旧。

7.5.1.4 使用权资产的减值

承租人应当应用《国际会计准则第 36 号——资产减值》来确定使用权资产是否已发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。[IFRS 16:33]

7.5.1.5 符合投资性房地产定义的使用权资产

如果承租人对其投资性房地产应用《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》(IAS 40)的公允价值模式，则承租人也应对符合 IAS 40 中投资性房地产定义的使用权资产应用公允价值模式。[IFRS 16:34]

IFRS 16 修订了 IAS 40 的涵盖范围以将投资性房地产定义为同时包括自有投资性房地产和承租人作为使用权资产持有的投资性房地产。承租人必须采用与自有投资性房地产的政策相一致的方式来核算符合投资性房地产定义的使用权资产 – 即，采用成本模式并披露公允价值，或者采用公允价值模式。[IFRS 16:BC178]

7.5.1.6 与已重估的不动产、厂场和设备类别相关的使用权资产

如果使用权资产与承租人应用 IAS 16 中重估价模式的某一不动产、厂场和设备类别相关，承租人可选择对该不动产、厂场和设备类别相关的所有使用权资产应用重估价模式。[IFRS 16:35]

因此，对于不动产、厂场和设备：

- 如果使用权资产所涉及的自有资产类别按成本模式计量，则使用权资产也应采用成本模式核算；但是
- 如果使用权资产所涉及的资产类别是按 IAS 16 的重估价模式计量，承租人可选择是否以公允价值计量使用权资产。该选择可基于各个资产类别分别作出。这与符合投资性房地产定义的使用权资产的会计处理方式相反（在这种情况下，使用权资产所采用的会计模型应根据承租人对自有投资性房地产的会计政策来确定（请参见 7.5.1.5））。

7.5.2 租赁负债的后续计量

7.5.2.1 租赁负债的后续计量 - 一般规定

在租赁期开始日后，租赁负债应当以下述方式计量：

[IFRS 16:36]

- 增加账面金额以反映租赁负债的利息；
- 减少账面金额以反映所支付的租赁付款额；以及
- 重新计量账面金额以反映 IFRS 16:39-46（请参见 **7.5.2.4**）所述的任何重新评估或租赁修改、或者反映对实质上固定的租赁付款额的修正（请参见 **6.3**）。

租赁负债应在持续基础上采用与其他金融负债相类似的方式，使用实际利率法来计量，从而租赁负债的账面金额按摊余成本计量且利息费用在租赁期内分摊。IFRS 16 并未要求或允许承租人在初始计量后以公允价值计量租赁负债。[IFRS 16:BC182 和 BC183]



思考

主体的会计系统需要能够满足须对负债进行重新计量的情景的需要（可能采用更新后的折现率）。基本的电子数据表解决方案可能难以满足上述需求并无法识别何时须进行此类重新计量。

7.5.2.2 确认租赁负债的利息

租赁期各期间内租赁负债的利息金额，应为可计算出剩余租赁负债余额的固定的期间利率的金额。基于此目的，期间利率应为租赁负债进行初始计量时使用的折现率（请参见 **7.4.2.2**），或者（如适用）IFRS 16:41 或 IFRS 16:43（请参见 **7.5.2.5** 至 **7.5.2.7**）或 IFRS 16:45(c)（请参见 **7.7.3**）所述的修正后的折现率。[IFRS 16:37]



7.5.2.3 确认为损益的金额

在租赁期开始日后，承租人应当将以下两项确认为损益（除非相关成本被计入应用其他适用准则的另一项资产的账面金额）：

[IFRS 16:38]

- 租赁负债的利息；以及
- 在触发可变租赁付款额的事件或情况发生的期间内，未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额（请参见 **6.5.3**）。



思考

由于需要在租赁期前期对租赁负债确认较高的利息费用，结合按直线法计提的使用权资产的折旧费用，将导致总体上须在租赁前期确认较高的费用。这意味着对于单个租赁而言，与按照原 IAS 17 确认的费用相比，前几年的费用通常较高，而后几年的费用则会较低。然而，如果主体的租赁组合具有多个不同的到期期限并以滚动方式进行续租，所产生的总体影响将仍会类似于按照 IAS 17 报告的按直线法确认的费用。

按照 IFRS 16 确认利息和折旧费用（而非按照 IAS 17 对已付租金确认经营费用）意味着息税折旧摊销前利润(EBITDA)等指标与应用 IAS 17 时所报告的金额相比将有所增加。这可能会对主体的关键业绩指标、奖金目标、或有对价安排、贷款契约及众多其他因素构成一连串影响。

7.5.2.4 租赁负债的重新计量 - 一般规定

在租赁期开始日后，如果租赁付款额发生变动，租赁负债应当按照 IFRS 16:40-43 的规定（请参见 **7.5.2.5** 至 **7.5.2.7**）重新计量。租赁负债的重新计量通常应确认为对使用权资产金额的调整（请参见 **7.5.1.2**）。然而，如果使用权资产的账面金额减至零且因租赁负债的重新计量将进一步减少，则该重新计量的剩余金额应当计入损益。[IFRS 16:39]

7.5.2.5 因租赁期变化或对购买选择权的重新评估而导致的重新计量

如果符合下述两种情形之一，则应使用修正后的折现率对修正后的租赁付款额进行折现来重新计量租赁负债：

[IFRS 16:40]

- 租赁期发生变化（请参见 **5.7** 和 **5.8**），在该情况下修正后的租赁付款额应当基于修正后的租赁期确定；或者
- 对购买相关资产选择权的评估发生变化，执行评估时应考虑 IFRS 16:20 和 IFRS 16:21（请参见 **5.7** 和 **5.8**）所述的涉及购买选择权的事件及情况，在该情况下应当确定修正后的租赁付款额以反映应付金额根据购买选择权的变动。

在大多数情况下，主体不应在租赁期内重新评估折现率。然而，IFRS 16 要求承租人在租赁期发生变化、或对承租人是否合理确定将行使购买相关资产的选择权的评估发生变化时，使用修正后的付款额及修正后的折现率重新计量租赁负债。IASB 认为，在上述情况下，租赁的经济实质已发生变化且重新评估折现率是恰当的，以便与纳入租赁负债（及使用权资产）计量的租赁付款额的变动保持一致。[IFRS 16:BC193 和 BC194]

在应用 IFRS 16:40 的规定时，修正后的折现率应为：

[IFRS 16:41]

- 针对剩余租赁期的租赁的内含利率；或者
- 在重新评估日承租人的增量借款利率（如果租赁的内含利率不易于确定）。

7.5.2.6 因剩余价值担保预计应付的金额变动而导致的重新计量

租赁负债应通过使用原来的折现率对修正后的租赁付款额进行折现（即，反映剩余价值担保的变动）来重新计量，除非剩余价值担保的变动是因浮动利率变化所致；在这种情况下，承租人应当使用反映该利率变化的修正后的折现率。[IFRS 16:42(a)和 IFRS 16:43]

7.5.2.7 因指数或费率变更引致未来租赁付款额变动而导致的重新计量

该等要求适用于用以确定未来租赁付款额的指数或费率的变更（包括例如在市场租金调整后作出变更以反映市场租金率的变化）导致未来租赁付款额发生变动的情况。在这种情况下，仅当现金流量发生变动

（即，对租赁付款额的调整生效 - 请参见示例 7.5.2.7）时，租赁负债才应予以重新计量以反映此类修正后的租赁付款额。[IFRS 16:42(b)]

IASB 决定，仅当用于参照的指数或费率发生变更从而导致现金流量发生变动时，承租人才应重新评估参照指数或费率确定的可变租赁付款额。IASB 认为，与要求承租人在每一个报告日重新评估可变租赁付款额相比，应用该方法的复杂性及成本均较低。[IFRS 16:BC190]

应当基于修正后的合同付款额来确定剩余租赁期的修正后的租赁付款额。应当使用原来的折现率进行折现，除非租赁付款额的变动是因浮动利率变化所致；在这种情况下，承租人应当使用反映该利率变化的修正后的折现率。[IFRS 16:42(b)和 IFRS 16:43]

IFRS 16 通常并不允许主体在租赁期内重新评估折现率，但租赁期变更或对购买选择权的评估发生变化的情况除外（请参见 7.5.2.5）。IASB 同时认为，对于浮动利率租赁，如果租赁付款额的变动是因浮动利率变化所致，则承租人应使用修正后的折现率重新计量租赁负债。该方法与《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》对按摊余成本进行后续计量的浮动利率金融负债的计量的要求相一致。[IFRS 16:BC195]



示例 7.5.2.7

因指数变更引致未来租赁付款额变动而导致的重新计量

A 主体于 20X1 年 1 月 1 日租赁一项不动产，租赁期为 8 年。前三年商定的租赁付款额为 CU100。租赁付款额将于 20X4 年 1 月 1 日基于前三年的零售物价指数(RPI)升幅予以重设，并随后于 20X7 年 1 月 1 日再次重设。所有租赁付款额均在相关年度的年末支付。

20X1 年 1 月 1 日（租赁期开始日）的 RPI 为 100，并且 A 主体按 CU646（尚未支付的 8 笔 CU100 的付款额，按租赁的内含利率 5%折现）计量其租赁负债。

20X2 年 1 月 1 日、20X3 年 1 月 1 日和 20X4 年 1 月 1 日的 RPI 分别为 103、107 和 108。20X7 年 1 月 1 日的 RPI 为 113。

在截至 20X1 年 12 月 31 日、20X2 年 12 月 31 日和 20X3 年 12 月 31 日止年度的财务报表中，A 主体并未针对 RPI 的升幅作出调整，因为这些年度的现金流量未发生变动。在截至 20X4 年 12 月 31 日（及随后截至 20X7 年 12 月 31 日）止年度的财务报表中，A 主体基于上升的 RPI 重新计算了其负债。相关调整根据 IFRS 16:39 所述的要求（请参见 7.5.2.4）计入租赁负债及相关使用权资产的账面金额。

| 年度 | 期初租赁负债 | 调整 | 利息 | 付款额 | 期末租赁负债 |
|------|--------|-----------------|----|------|--------|
| | CU | CU | CU | CU | CU |
| 20X1 | 646 | - | 32 | -100 | 578 |
| 20X2 | 578 | - | 29 | -100 | 507 |
| 20X3 | 507 | - | 25 | -100 | 432 |
| 20X4 | 432 | 35 ^a | 22 | -108 | 381 |
| 20X5 | 381 | - | 19 | -108 | 292 |
| 20X6 | 292 | - | 16 | -108 | 200 |
| 20X7 | 200 | 9 ^b | 11 | -113 | 107 |
| 20X8 | 107 | - | 6 | -113 | 0 |

- a) 剩余 5 笔 CU100 的付款额按 5%折现后的金额、与剩余 5 笔 CU108 的付款额按 5%折现后的金额之间的差额。
- b) 剩余 2 笔 CU108 的付款额按 5%折现后的金额、与剩余 2 笔 CU113 的付款额按 5%折现后的金额之间的差额。

7.5.2.8 外币汇兑

IFRS 16 并未具体规定承租人对涉及以外币计价的租赁负债的汇兑差额的影响应如何进行会计处理。与其他金融负债相类似，承租人的租赁负债是货币性项目，因此如果是以外币计价，则必须在每一报告期末应用《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》使用期末汇率进行重新计量。此类汇兑差额应在损益中确认，而不应作为对使用权资产账面金额的调整。[IFRS 16:BC196-BC198]



思考

在诸如航空等行业，租赁往往是以美元(USD)计价。对于功能货币并非美元的主体，重新折算负债及在损益中确认汇兑利得或损失可能会产生重大影响。主体可能希望考虑其资金管理策略及是否能够运用套期会计来应对此波动性。

7.6 示例 – 承租人的计量

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了承租人如何计量使用权资产和租赁负债，并同时说明了承租人如何核算租赁期的变化。

示例 7.6

承租人的计量及对租赁条款变更的会计处理

[IFRS 16: 示例 13]

第 1 部分 – 使用权资产和租赁负债的初始计量

承租人订立一项租赁某一建筑物一个楼层的 10 年期租赁合同，并可选择续租 5 年。初始租赁期的租赁付款额为每年 CU50,000，可选租赁期的租赁付款额则为每年 CU55,000，所有付款额均在每年年初支付。为获得这项租赁，承租人发生了 CU20,000 的初始直接成本，其中 CU15,000 支付给租用该楼层的前租户，而 CU5,000 则是支付给安排这项租赁的房地产中介的佣金。为促使承租人订立这项租赁，出租人同意对 CU5,000 的房地产佣金及 CU7,000 的承租人租赁改良费用向承租人作出补偿。

在租赁期开始日，承租人认为无法合理确定将行使续租选择权，因此将租赁期确定为 10 年。

租赁的内含利率不易于确定。承租人的增量借款利率为每年 5%，这反映了承租人为借入与使用权资产的价值类似的以相同货币计价且期限为 10 年及具有类似担保品的资金而须支付的固定利率。

在租赁期开始日，承租人支付首年的租赁付款额，发生初始直接成本，获得出租人提供的租赁激励措施，并使用剩余 9 笔 CU50,000 的付款额按 5% 年利率折现后的现值 (CU355,391) 来计量租赁负债。

承租人初始确认的与租赁相关的资产和负债如下。

| | | |
|---------------|-----------|-----------|
| 使用权资产 | CU405,391 | |
| 租赁负债 | | CU355,391 |
| 现金 (首年的租赁付款额) | | CU50,000 |
| 使用权资产 | CU20,000 | |
| 现金 (初始直接成本) | | CU20,000 |
| 现金 (租赁激励措施) | CU5,000 | |
| 使用权资产 | | CU5,000 |

对于出租人就租赁改良作出的补偿，承租人应用其他相关准则对其进行会计处理，而不是按照 IFRS 16 的租赁激励措施处理。这是因为承租人租赁改良所发生的成本并未包括在使用权资产的成本之中。

第 2 部分 – 后续计量及租赁条款变更的会计处理

在租赁期的第 6 年，承租人收购了 A 主体。A 主体一直租用另一幢建筑物的一个楼层。A 主体订立的租赁包含 A 主体可行使的终止租赁选择权。在收购 A 主体之后，鉴于员工人数增加，承租人需要租用两个楼层。为最大限度降低成本，承租人 (a) 订立一项单独的租赁，以租用所租赁的建筑物的另一个楼层，该楼层将在第 7 年年末可供使用；及 (b) 自第 8 年年初提前终止 A 主体所订立的租赁。

鉴于需要将 A 主体的员工搬迁至承租人租用的同一幢建筑物，这使承租人产生了在不可撤销的 10 年租赁期结束时对原租赁进行续租的经济动因。收购 A 主体及 A 主体员工的搬迁是一个属于承租人控制范围之内的重要事件，并且影响承租人是否合理确定将行使在之前确定租赁期时未考虑的续租选择权。这是因为与按类似于可选租赁期租赁付款额的金额租赁另一个楼层相比，原租赁涉及的楼层能够为承租人实现更大的效用（进而提供更大利益）——若承租人在另一幢建筑物租赁类似的楼层将导致员工位于两幢不同的建筑物，因而发生额外成本。因此，在第 6 年年末，鉴于上述对 A 主体的收购及计划搬迁，承租人认为现时可合理确定其将行使原租赁的续租选择权。

在第 6 年年底，承租人的增量借款利率为 6%，这反映了承租人为借入与使用权资产价值类似的以相同货币计价且期限为 9 年及并有类似担保品的资金而须支付的固定利率。承租人预计将在租赁期内平均地消耗使用权资产的未来经济利益，因此采用直线法对使用权资产进行折旧。

第 1 年至第 6 年的使用权资产和租赁负债如下。

| 年度 | 租赁负债 | | | | 使用权资产 | | |
|----|---------|----------|---------|---------|---------|----------|---------|
| | 期初余额 | 租赁付款额 | 利息费用 | 期末余额 | 期初余额 | 折旧费用 | 期末余额 |
| | | | (利率 5%) | | | | |
| CU | CU | CU | CU | CU | CU | CU | |
| 1 | 335,391 | - | 17,700 | 373,161 | 420,391 | (42,039) | 378,352 |
| 2 | 373,161 | (50,000) | 16,158 | 339,319 | 378,352 | (42,039) | 336,313 |
| 3 | 339,319 | (50,000) | 14,466 | 303,785 | 336,313 | (42,039) | 294,274 |
| 4 | 303,785 | (50,000) | 12,689 | 266,474 | 294,274 | (42,039) | 252,235 |
| 5 | 266,474 | (50,000) | 10,823 | 227,297 | 252,235 | (42,039) | 210,196 |
| 6 | 227,297 | (50,000) | 8,865 | 186,162 | 210,196 | (42,039) | 168,157 |

在第 6 年年末对租赁条款的变更进行会计处理之前，租赁负债为 CU186,162（剩余 4 笔 CU50,000 的付款额按原 5% 年利率折现后的现值）。在第 6 年确认 CU8,865 的利息费用。承租人的使用权资产为 CU168,157。

承租人按将 4 笔 CU50,000 的付款额、及随后 5 笔 CU55,000 的付款额按修正后的 6% 年利率折现后的现值重新计量租赁负债，得出 CU378,174。承租人的租赁负债增加了 CU192,012，这代表重新计量后的负债 CU378,174 与其原账面金额 CU186,162 之间的差额。使用权资产将作出相应调整以反映获得额外使用权的成本，确认金额如下。

| | |
|-------|-----------|
| 使用权资产 | CU192,012 |
| 租赁负债 | CU192,012 |

在重新计量后，承租人使用权资产的账面金额为 CU360,169（即，CU168,157 + CU192,012）。自第 7 年年初起，承租人将按修正后的 6% 年利率来计算租赁负债的利息费用。

第 7 年至第 15 年的使用权资产和租赁负债如下。

| 年度 | 租赁负债 | | | | 使用权资产 | | |
|----|---------|----------|-----------------|---------|---------|----------|---------|
| | 期初余额 | 租赁付款额 | 利息费用 (利率 6%) | 期末余额 | 期初余额 | 折旧费用 | 期末余额 |
| | CU | CU | CU | CU | CU | CU | CU |
| 7 | 378,174 | (50,000) | 19,690 | 347,864 | 360,169 | (40,019) | 320,150 |
| 8 | 347,864 | (50,000) | 17,872 | 315,736 | 320,150 | (40,019) | 280,131 |
| 9 | 315,736 | (50,000) | 15,944 | 281,680 | 280,131 | (40,019) | 240,112 |
| 10 | 281,680 | (50,000) | 13,901 | 245,581 | 240,112 | (40,019) | 200,093 |
| 11 | 245,581 | (55,000) | 11,435 | 202,016 | 200,093 | (40,019) | 160,074 |
| 12 | 202,016 | (55,000) | 8,821 | 155,837 | 160,074 | (40,019) | 120,055 |
| 13 | 155,837 | (55,000) | 6,050 | 106,887 | 120,055 | (40,019) | 80,036 |
| 14 | 106,887 | (55,000) | 3,113 | 55,000 | 80,036 | (40,018) | 40,018 |
| 15 | 55,000 | (55,000) | - | - | 40,018 | (40,018) | - |

7.7 租赁修改

7.7.1 租赁修改 - 定义

“租赁修改”的定义为“对租赁范围或租赁对价作出的变更，此类变更并非原租赁条款和条件一部分（例如，增加或终止一项或多项相关资产的使用权，或者延长或缩短合同约定的租赁期）”。[IFRS 16:附录一]

“修改的生效日”是指“双方同意作出租务修改的日期”。[IFRS 16:附录一]

7.7.2 将租赁修改作为一项单独租赁进行会计处理的条件

如果同时符合以下两个条件，租赁修改应作为一项单独的租赁进行会计处理：

[IFRS 16:44]

- 该修改通过增加对一项或多项相关资产的使用权扩大了租赁的范围；以及
- 租赁对价增加的金额与针对扩大的租赁范围的单独价格及为反映特定合同的具体情况而对单独价格作出的任何适当调整相称。

如果满足 IFRS 16:44 所述的条件，租赁修改将被视为形成一项独立于原租赁的新租赁。[IFRS 16:BC202] 针对一项或多项额外资产使用权的协议应作为一项或多项单独的租赁，独立于原租赁应用 IFRS 16 的要求以进行会计处理。

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了应作为一项单独租赁进行核算的租赁修改。

示例 7.7.2

形成一项单独租赁的修改

[IFRS 16:示例 15]

承租人订立一项租用 2,000 平方米办公区域的 10 年期租赁。在第 6 年年初，承租人与出租人同意在剩余的 5 年租赁期对原租赁作出修改：租用同一幢建筑物内额外 3,000 平方米的办公区域。额外的区域将在第 6 年第二季度末可供承租人使用。租赁总对价的增加额，与 3,000 平方米的新办公区域的当前市场费率按承租人取得的折扣（该折扣反映出出租人避免了若将同一区域出租给新租户将发生的成本，如营销成本）作出调整后相称。

承租人将这项修改与原 10 年期租赁区分开，并作为一项单独的租赁进行会计处理。这是因为这项修改赋予承租人对相关资产的额外使用权，并且租赁对价的增加额与额外使用权的单独价格及为反映合同具体情况而作出的调整相称。在本例中，额外的相关资产是 3,000 平方米的新办公区域。因此，在新租赁的租赁期开始日（第 6 年的第二季度末），承租人应确认与额外 3,000 平方米办公区域的租赁相关的使用权资产和租赁负债。在作出修改后，承租人并未对原 2,000 平方米办公区域租赁的会计处理作出任何调整。



7.7.3 不作为一项单独租赁进行会计处理的租赁修改

对于不作为一项单独租赁进行会计处理的租赁修改，在租赁修改的生效日，承租人应当：

[IFRS 16:45]

- a) 通过应用 IFRS 16:13-16 的规定（请参见 4.2）分摊修改后的合同的对价；
- b) 通过应用 IFRS 16:18 和 IFRS 16:19 的规定（请参见第 5 部分）确定修改后的租赁的租赁期；以及
- c) 通过使用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。修改后的折现率应确定为：
 - i) 剩余租赁期的租赁的内含利率；或者
 - ii) 在修改的生效日承租人的增量借款利率（如果租赁的内含利率不易于确定）。

承租人应当通过下述方式对租赁负债的重新计量进行会计处理：

[IFRS 16:46]

- a) 对于缩小租赁范围的租赁修改，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。与租赁部分或全部终止相关的任何利得或损失应计入损益；以及
- b) 对于所有其他租赁修改，相应调整使用权资产。

对于 IFRS 16:46(b)所述的租赁修改，由于租赁范围并未缩小，因此原租赁并未终止。承租人继续拥有使用原租赁中特定相关资产的权利。对于扩大租赁范围的租赁修改，对使用权资产账面金额的调整实际上代表因租赁修改而取得额外使用权的成本。对于变更租赁对价的租赁修改，对使用权资产账面金额的调整实际上代表因租赁修改导致的使用权资产的成本变动。使用修正后的折现率来重新计量租赁负债反映租赁修改后租赁的内含利率发生变化（折现率应与之相近）。[IFRS 16:BC203(b)]

示例 7.7.3A

通过延长合同租赁期扩大租赁范围的修改

[IFRS 16:示例 16]

承租人订立一项租用 5,000 平方米办公区域的 10 年期租赁，并在每年年末支付 CU100,000 的租赁付款额。租赁的内含利率不易于确定。在租赁期开始日承租人的增量借款利率为每年 6%。在第 7 年年初，承租人与出租人同意对原租赁作出修改，将合同租赁期延长 4 年。每年支付的租赁付款额保持不变（即，在第 7 年至第 14 年，每年年末支付 CU100,000）。在第 7 年年初承租人的增量借款利率为每年 7%。

在修改的生效日（第 7 年年初），承租人基于：(a) 剩余的 8 年租赁期，(b) 每年 CU100,000 的租赁付款额，及 (c) 每年 7% 的承租人增量借款利率来重新计量租赁负债。修改后的租赁负债为 CU597,130。修改前的租赁负债（包括截至第 6 年年底确认的利息费用）为 CU346,511。承租人将修改后的租赁负债账面金额与修改前的租赁负债账面金额之间的差额（CU250,619）确认为对使用权资产的调整。

示例 7.7.3B

缩小租赁范围的修改

[IFRS 16: 示例 17]

承租人订立一项租用 5,000 平方米办公区域的 10 年期租赁，并在每年年末支付 CU50,000 的租赁付款额。租赁的内含利率不易于确定。在租赁期开始日承租人的增量借款利率为每年 6%。在第 6 年年初，承租人与出租人同意对原租赁作出修改，以便自第 6 年第一季度末开始将原租用区域缩小为 2,500 平方米。第 6 年至第 10 年每年的固定租赁付款额为 CU30,000。在第 6 年年初承租人的增量借款利率为每年 5%。

在修改的生效日（第 6 年年初），承租人基于：(a) 剩余 5 年租赁期，(b) 每年 CU30,000 的租赁付款额，及 (c) 每年 5% 的承租人增量借款利率来重新计量租赁负债，得出 CU129,884。承租人基于剩余的使用权资产来确定使用权资产账面金额的减少比例（即，2,500 平方米，相当于原使用权资产的 50%）。

修改前的使用权资产（CU184,002）的 50% 为 CU92,001。修改前的租赁负债（CU210,618）的 50% 为 CU105,309。因此，承租人减少使用权资产的账面金额 CU92,001，并减少租赁负债的账面金额 CU105,309。

承租人在修改的生效日（第 6 年年初）将租赁负债减少额与使用权资产减少额之间的差额（ $CU105,309 - CU92,001 = CU13,308$ ）作为一项利得计入损益。

承租人将剩余的租赁负债 CU105,309 与修改后的租赁负债 CU129,884 之间的差额（即，CU24,575）确认为对使用权资产的调整，以反映租赁所支付的对价及修改后的折现率的变动。



示例 7.7.3C

同时扩大及缩小租赁范围的修改

[IFRS 16: 示例 18]

承租人订立一项租用 2,000 平方米办公区域的 10 年期租赁，并在每年年末支付 CU100,000 的租赁付款额。租赁的内含利率不易于确定。在租赁期开始日承租人的增量借款利率为每年 6%。在第 6 年年初，承租人与出租人同意对原租赁作出修改，以便 (a) 自第 6 年年初开始租用同一幢建筑物内额外 1,500 平方米的区域，及 (b) 将租赁期从 10 年改为 8 年。在第 6 年至第 8 年，每年年末须支付的 3,500 平方米办公区域的固定付款额为 CU150,000。在第 6 年年初承租人的增量借款利率为每年 7%。

增加的 1,500 平方米区域的租赁范围的对价，与扩大的范围的单独价格及为反映合同具体情况而作出的调整并不相称。因此，承租人并未将额外 1,500 平方米区域的使用权增加的租赁范围扩大作为一项单独的租赁进行会计处理。

与租赁相关的修改前的使用权资产及修改前的租赁负债如下：

| 年度 | 租赁负债 | | | | 使用权资产 | | |
|----|---------|---------|-----------|---------|---------|----------|---------|
| | 期初余额 | 利息费用 | 租赁付款额 | 期末余额 | 期初余额 | 折旧费用 | 期末余额 |
| | | (利率 6%) | | | | | |
| CU | CU | CU | CU | CU | CU | CU | |
| 1 | 736,009 | 44,160 | (100,000) | 680,169 | 736,009 | (73,601) | 662,408 |
| 2 | 680,169 | 40,810 | (100,000) | 620,979 | 662,408 | (73,601) | 588,807 |
| 3 | 620,979 | 37,259 | (100,000) | 558,238 | 588,807 | (73,601) | 515,206 |
| 4 | 558,238 | 33,494 | (100,000) | 491,732 | 515,206 | (73,601) | 441,605 |
| 5 | 491,732 | 29,504 | (100,000) | 421,236 | 441,605 | (73,601) | 368,004 |
| 6 | 421,236 | | | | 368,004 | | |

在修改的生效日（第 6 年年初），承租人基于：(a) 剩余 3 年租赁期，(b) 每年 CU150,000 的租赁付款额，及 (c) 每年 7% 的承租人增量借款利率来重新计量租赁负债。修改后的租赁负债为 CU393,647，其中：(a) CU131,216 与第 6 年至第 8 年每年租赁付款额的增加额 CU50,000 相关，及 (b) CU262,431 与第 6 年至第 8 年剩余 3 年的每年租赁付款额 CU100,000 相关。

租赁期缩短

在修改的生效日（第 6 年年初），修改前的使用权资产为 CU368,004。承租人基于原 2,000 平方米办公区域的剩余使用权资产（即，剩余 3 年租赁期，而非原 5 年租赁期）确定使用权资产账面金额的减少比例。原 2,000 平方米办公区域的剩余使用权资产为 CU220,802（即 $CU368,004 \div 5 \times 3$ 年）。

在修改的生效日（第 6 年年初），修改前的租赁负债为 CU421,236。原 2,000 平方米办公区域的剩余租赁负债为 CU267,301（即，3 年每年 CU100,000 的租赁付款额，按原 6% 的年利率折现后的现值）。

因此，承租人减少使用权资产的账面金额 CU147,202 (CU368,004 - CU220,802)，并减少租赁负债的账面金额 CU153,935 (CU421,236 - 267,301)。承租人在修改的生效日（第 6 年年初）将租赁负债减少额与使用权资产减少额之间的差额 (CU153,935 - CU147,202 = CU6,733) 作为一项利得计入损益。

| | | |
|-------|-----------|-----------|
| 租赁负债 | CU153,935 | |
| 使用权资产 | | CU147,202 |
| 利得 | | CU6,733 |

在修改的生效日（第 6 年年初），承租人将剩余租赁负债重新计量的影响（反映修改后的 7% 每年的折现率，即 CU4,870 (CU267,301 - CU262,431)）确认为使用权资产的调整。

| | | |
|-------|---------|---------|
| 租赁负债 | CU4,870 | |
| 使用权资产 | | CU4,870 |

租赁区域扩大

在额外 1,500 平方米区域的租赁期开始日（第 6 年年初），承租人将与范围扩大相关的租赁负债增加额 CU131,216（即，3 年每年 CU50,000 的租赁付款额，按修改后的 7% 年利率折现后的现值）确认为使用权资产的调整。

| | | |
|-------|-----------|-----------|
| 使用权资产 | CU131,216 | |
| 租赁负债 | | CU131,216 |

与修改后的租赁相关的修改后使用权资产及修改后租赁负债如下。

| 年度 | 租赁负债 | | | | 使用权资产 | | |
|----|---------|---------|-----------|---------|---------|-----------|---------|
| | 期初余额 | 利息费用 | 租赁付款额 | 期末余额 | 期初余额 | 折旧费用 | 期末余额 |
| | | (利率 7%) | | | | | |
| CU | CU | CU | CU | CU | CU | CU | |
| 6 | 393,647 | 27,556 | (150,000) | 271,203 | 347,148 | (115,716) | 231,432 |
| 7 | 271,203 | 18,984 | (150,000) | 140,187 | 231,432 | (115,716) | 115,716 |
| 8 | 140,187 | 9,813 | (150,000) | - | 115,716 | (115,716) | - |

示例 7.7.3D

仅对价变动的修改

[IFRS 16: 示例 19]

承租人订立一项租用 5,000 平方米办公区域的 10 年期租赁。在第 6 年年初，承租人与出租人同意在剩余 5 年租赁期对原租赁作出修改，将每年的租赁付款额从 CU100,000 减少为 CU95,000。租赁的内含利率不易于确定。在租赁期开始日承租人的增量借款利率为每年 6%。在第 6 年年初承租人的增量借款利率为每年 7%。租赁付款额须在每年年末支付。

在修改的生效日（第 6 年年初），承租人基于：(a) 剩余 5 年租赁期，(b) 每年 CU95,000 的租赁付款额，及 (c) 每年 7% 的承租人增量借款利率来重新计量租赁负债。承租人将修改后的租赁负债账面金额 (CU389,519) 与修改前的租赁负债账面金额 (CU421,236) 之间的差额 CU31,717 确认为使用权资产的调整。

第 8 部分 出租人对租赁的分类

8.1 租赁的分类 - 一般规定

8.1.1 将每一项租赁归类为经营租赁或融资租赁

出租人应将其每一项租赁归类为经营租赁或融资租赁。[IFRS 16:61]

根据 IFRS 16，出租人对两类租赁会计处理的主要区分在于该项租赁是否为：

- 简单的短期租用安排（经营租赁），其租金计入损益，对财务状况表的唯一影响仅是付款的时间；或者
- 通过融资取得资产（融资租赁）的安排，其在财务报表中的列报方式不考虑交易的法律形式，而基于其经济实质（即，如同相关资产已出售给承租人一样）。

8.1.2 在租赁开始日确定租赁的分类

租赁的分类应当在租赁开始日作出，并且仅当发生租赁修改时才应进行重新评估。[IFRS 16:66]

租赁修改的定义为“对租赁范围或租赁对价作出的变更，此类变更并非原租赁条款和条件一部分（例如，增加或终止一项或多项相关资产的使用权，或者延长或缩短合同约定的租赁期）”。[IFRS 16:附录一]

估计的变更（例如，相关资产经济寿命或剩余价值的估计的变更）或情形的改变（例如，承租人违约）不会导致租赁的重新分类。[IFRS 16:66]

有关融资租赁的修改的适当会计处理，请参见 **9.1.4**；有关经营租赁的修改的适当会计处理，请参见 **9.2.8**。

如果租赁合同包括自租赁开始日至租赁期开始日之间发生的特定变动（例如，出租人相关资产的成本的变动，或出租人租赁的融资成本的变动）调整租赁付款额的条款和条件，在对租赁进行分类时，任何此类变动的影响均应被视为在租赁开始日发生。[IFRS 16:B54]

租赁开始日与租赁期开始日（两个术语的说明请参见 **5.3**）之间可能存在时间差，并且租赁安排所涉及的金额在这两个时间之间也可能发生变化——最常见的例子是资产处于建造过程中，于租赁开始时最终成本尚未可知。

8.1.3 企业合并中取得的租赁的分类

当集团在企业合并中收购一家新子公司后，在编制合并财务报表时无需重新评估在企业合并当日该子公司作为出租人的租赁的分类。该子公司的租赁将基于最初在合同开始时的条款在合并财务报表中进行分类（无需考虑自购买日后剩余的租赁条款）。尤其是，如果被购买方正确地将租赁作为融资租赁处理，则该租赁也将在合并财务报表中作为融资租赁处理（即使大部分租赁条款在购买日前已经失效）。

上述处理方式遵循《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）第 17 段的要求，作为 IFRS 3 一般原则的例外情况，规定购买方应当基于购买日存在的情况对企业合并中取得的资产及承担的负债进行分类。IFRS 3:17 规定，被购买方作为出租人的租赁合同应当基于合同开始时（或者若合同已修改从而导致其分类发生改变，则为修改日（可能是购买日））的合同条款及其他因素进行分类。

8.2 区分融资租赁与经营租赁

8.2.1 融资租赁 - 定义

融资租赁是指实质上已向承租人转移与相关资产所有权相关的全部风险和报酬的租赁。[IFRS 16:62]

8.2.2 经营租赁 - 定义

经营租赁是指并未实质上转移与相关资产所有权相关的全部风险和报酬的租赁。[IFRS 16:62]

8.2.3 与所有权相关的风险和报酬的性质

根据 8.2.1 和 8.2.2 所述的定义，出租人应当按照 IFRS 16，基于出租人所保留的或向承租人转移的与相关资产所有权相关的风险和报酬的程度对租赁进行分类。

[IFRS 16:B53]

- 与所有权相关的风险包括但不限于因产能闲置或技术过时造成损失的可能性，以及由于经济状况变化导致预期流入主体的未来经济利益产生变动的可能性。
- 与所有权相关的报酬包括但不限于相关资产经济寿命内经营产生盈利的预期，以及从价值增值或剩余价值的变现中获利的预期。

8.2.4 基于交易的实质确定分类

一项租赁是融资租赁还是经营租赁取决于交易的实质而不是合同的形式。[IFRS 16:63]

8.3 通常导致归类为融资租赁的情形

IFRS 16 提供了单独或几种情形相结合通常会导致一项租赁归类为融资租赁的例子。IFRS 16:63 所列的指标与所有权的转移及租赁主要期间的其他因素相关并且应被视为主要的指标；IFRS 16:64 提供了有时可能相关的额外指标。融资租赁的主要指标为：

[IFRS 16:63]

- 相关资产的所有权在租赁期结束时转让给承租人；

如果法定所有权及相关的持续风险和报酬的所有权依照租赁协议或构成总租赁协议一部分的附属协议（如，若出租人与承租人订立一项单独的远期销售协议）自动转让，则认为租赁转移了相关资产的所有权。如果出租人拥有一项要求承租人获得法定所有权的卖出期权，而该期权的安排方式可合理确定出租人将行使该期权，则实质上也能满足该项条件。

- 承租人拥有购买相关资产的选择权，购买的价格预计将远低于行使选择权当日的公允价值，因而在租赁开始日就能够合理确定该选择权将被行使；

该项条件将上一点提及的情形延伸至承租人的买入期权，其购买价格使得从经济角度而言该期权很可能将被行使。按较低金额或名义金额进行购买的期权是这类安排的常见例子。

在某些租赁安排中，承租人并未获得廉价购买选择权，而是承租人的母公司（可能除了作为投资控股公司之外并无其他经营活动）具有在租赁期结束时按较低价值或名义价值购买相关资产的选择权。在这种情况下，能够合理确定母公司将行使购买相关资产的选择权。尽管承租人并未持有购买相关资产的选择权，但该安排的实质是只有承租人才使用相关资产。据此，此类安排通常会致使租赁被归类为融资租赁。

如果租赁涉及相同的卖出和买入期权（在租赁期结束时，承租人拥有按指定价格购买相关资产的买入期权，而出租人则拥有相同价值的相应卖出期权），则租赁实质上是一项远期合同。在租赁期结束时，如果相关资产的市场价值超过期权的行权价，承租人将行使买入期权；而如果相关资产的市场价值低于期权的行权价，则出租人将行使卖出期权。因此，可合理确定在租赁期结束时卖出期权或者买入期权将被行使，从而承租人将在租赁期结束时取得相关资产。据此，该租赁通常应被归类为融资租赁。

- 即使资产的所有权并未转让，但租赁期占相关资产经济寿命的很大一部分；

这项条件涵盖了在承租人控制相关资产的租赁期内消耗了相关资产的几乎所有经济利益的情形。IFRS 16 并未就何为资产经济寿命的“很大一部分”提供特定门槛，而其他公认会计原则所设定的门槛不应被视为决定性的。取而代之的是，必须考虑租赁的实质，并且如 **8.2.3** 所述根据协议是否实质上已转移与所有权相关的全部风险和报酬来进行分类。

示例 8.3

评价建筑物的经济寿命

A 公司建造一幢建筑物，并将在建造完成时将其出租给 B 公司 25 年。在租赁期结束时，土地和建筑物的所有权均由 A 公司保留。如果建筑物的经济寿命为 50 年，则该租赁显然并未占建筑物经济寿命的很大一部分；因此，在不存在表明租赁是融资租赁的其他指标的情况下，A 公司可能将该建筑物归类为经营租赁。为确定建筑物的经济寿命，A 公司应考虑一系列因素：

- 全部重要的维护和翻新费用是否由承租人支付，并且该义务是否构成租赁的一部分（考虑这项要求的原因是其有可能延长建筑物的经济寿命）；
- 租赁是否要求 B 公司保持建筑物处于与租赁开始时相同的状态（“定期检修”）（该项要求有可能延长建筑物的经济寿命）；
- 如果建筑物鉴于其具体设计、运作方式或所处地点而无法按其现有状态在额外期间内出租（即，“功能过时”），其经济寿命可能较短；以及
- 如果建筑物被视为“功能过时”但承租人仍希望租赁，则建筑物将仍具有一定程度的经济寿命。

上述所列的因素并未涵盖所有情形，并且每一幢建筑物均应分别基于具体事实和情况单独进行考虑。

对建筑物经济寿命的考虑往往揭示出建筑物外部结构的寿命与建筑物内部区域的寿命之间的差异。在许多情况下，建筑物外部结构是该资产总体经济寿命的关键。例如，对于商店或办公室，承租人通常会定期对建筑物的内部区域定期翻新（这往往是租赁包含的要求）使其继续成为在经济上可运作的不动产以供承租人使用。如果按固定间隔（如，每 10 年一次）对内部区域进行翻新，基于不动产外部结构的预期寿命考虑建筑物的经济寿命可能是适当的。定期维修和翻新将延长资产的预期经济寿命，并且如果租赁合同对此作出要求，则在租赁开始时对资产经济寿命的评估应对此加以考虑。

请注意，如果存在续租选择权或购买选择权，应当在租赁开始日（请参见 **5.3**）对此类选择权进行评估，以确定能否合理确定选择权将被行使。如果在租赁开始日可合理确定选择权将被行使，则租赁期将包括延长的期间。

- 在租赁开始日，租赁付款额的现值至少相当于相关资产的几乎全部公允价值；

这项条件测试出租人是否取得其初始投资的全部回报。如同经济寿命一样，IFRS 16 并未就何为相关资产的“几乎全部”公允价值提供特定门槛，而其他公认会计原则所设定的门槛不应被视为决定性的。取而代之的是，如上文所述，有必要考虑租赁的实质并且根据协议是否实质上已转移与所有权相关的全部风险和报酬来进行分类。

如前一点所述，若租赁期因续租选择权或购买选择权而被延长，租赁付款额将包括延长的期间内应付的金额。

- 相关资产性质特殊，以致于在不作出重大修改的情况下只有承租人才能够使用。

如果符合这项条件，则相关资产很可能是按照承租人的具体要求建造的从而仅具备有限的市场价值，并且出租人将设法通过主租赁期收回其投资。

以下一种或多种情形相结合也可能导致一项租赁归类为融资租赁：

[IFRS 16:64]

- 如果承租人能够撤销该租赁，出租人因撤销而发生的损失由承租人承担；
- 资产剩余价值的公允价值波动形成的利得或损失归属于承租人（例如，以相当于租赁结束时资产出售所得的绝大部分金额作为租金返还）；

如果承租人在租赁结束时未获得法定所有权，其仍有可能承担相关资产剩余价值变动的风险；租赁通常会规定实质上固定的最终租金（“租金前期较小而后期较高”），并随后偿还相当于处置相关资产的销售所得的全部或绝大部分金额。

如果相关资产剩余价值变动的风险由出租人和承租人共同承担，则有必要考虑特定的事实和情况以评估出租人保留的风险是否重大。如果出租人保留的资产剩余价值变动的风险仅在被视为极罕有的情况下才是重大的，则可能表明该租赁可适当地归类为融资租赁。

- 承租人能够以远低于市场租金的租金在下一个期间继续租赁。

如果承租人能够以远低于市场租金的租金在下一个期间继续租赁，则存在廉价续租选择权。若承租人按该较低租金继续租赁在经济上合理，则认为下一个期间的租金实质上低于市场租金。

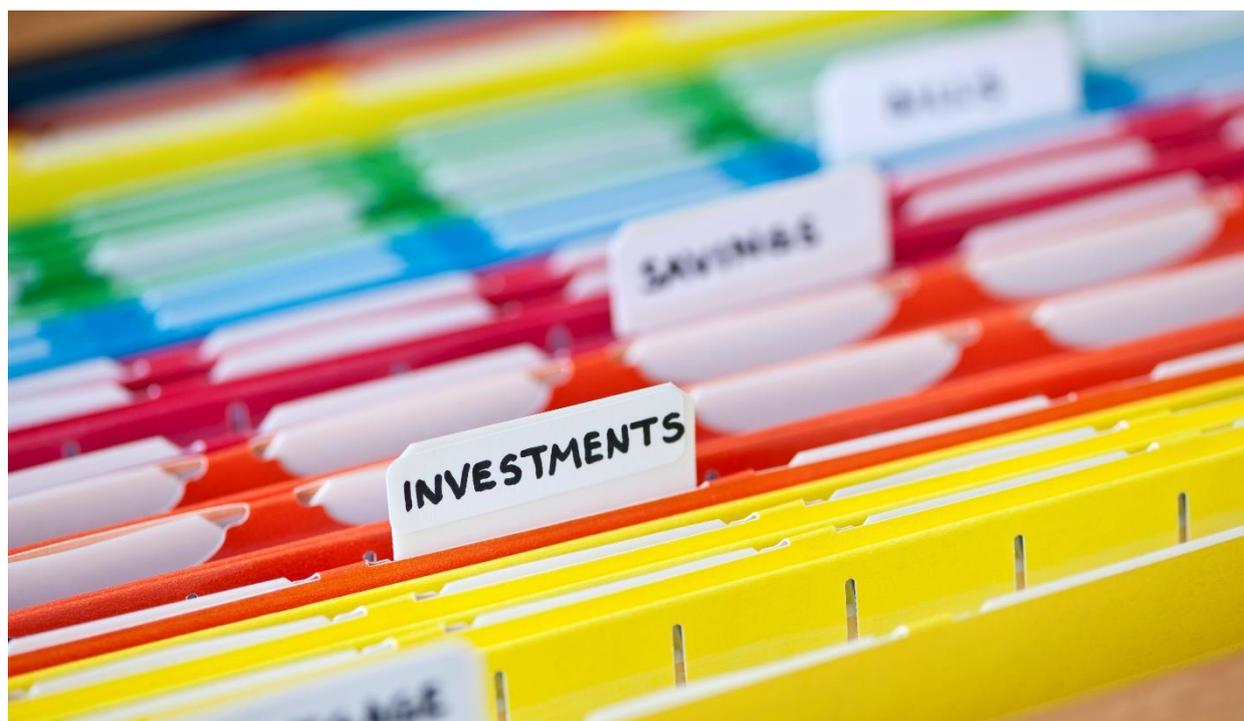
下一个期间的租金若仅为名义金额或实质上低于市场租金，则表明 (1) 出租人已从其初始投资获得了所需的回报，以及 (2) 承租人很可能选择在下一个期间继续租赁。

在确定续租选择权是否为廉价租赁时可考虑的因素包括：

- 相关资产的性质；
- 技术过时的可能性；
- 在下一个租赁期间内发生较高的经营及维护成本的可能性；以及
- 出租人寻找新承租人并确保相关资产可供新承租人使用所发生的成本。

假设续租期内的租金付款额相当于原每月付款额的指定百分比。评估其是否为廉价租赁的其中一种方法是通过对比以下假设确定的内含利率：(1) 租赁将在原租赁期结束时终止，及 (2) 租赁将按较低的租金付款额续租。相关计算应当包括对原租赁期结束时及续租期结束时相关资产剩余价值的适当估计。如果在假设将行使续租选择权的情况下内含利率增加或大致保持不变，则可适当得出续租选择权并非廉价租赁的结论。有关内含利率差异是否属于廉价的评估应在租赁开始日作出，并且将取决于相关司法辖区内普遍存在的经济状况及租赁协议各方的具体情况。

尽管上述因素旨在识别融资租赁的关键特征，但其并非始终是决定性的。IFRS 16 强调须考虑整个安排及与所有权相关的风险和报酬转移程度的要求。尽管某项租赁表面上可能符合融资租赁的定义，但鉴于上文所述的各项特征，可能存在其他特征表明该租赁并未转移与相关资产所有权相关的实质上全部风险和报酬。例如，IFRS 16 引用了资产的所有权在租赁结束时转让，但须收取相当于资产当时公允价值的可变付款额的情况。类似地，如果存在可变租赁付款额，从而使得承租人并未承担与相关资产所有权相关的实质上全部风险和报酬，则该租赁不应归类为融资租赁。[IFRS 16:65]



8.4 选择权的行使对租赁分类的影响

以下示例说明了选择权的行使如何影响租赁的分类，仅在发生租赁修改时才应重新评估租赁的分类（请参见 8.1.2）。

示例 8.4A

经营租赁安排中续租选择权的行使

A 公司将一项不动产租给 B 公司 10 年。该租赁包含一项续租选择权，规定 B 公司可以在租赁结束时选择续租。在租赁开始时，不能合理确定该续租选择权将被行使，该租赁被归类为经营租赁。

B 公司若打算行使续租选择权，必须至少在租赁期结束前两年给予通知。规定该通知期限的商业理由是在 B 公司选择不行使续租选择权时，A 公司能够有时间实施营销活动以将租赁资产出售或是租赁给另一方。在租赁的第 8 年年末，B 公司通知 A 公司决定延长租赁合同（即，进行续租）。

有关续租选择权将被行使的通知并未导致对租赁分类的重新评估，因为其并不构成如下所述的 IFRS 16:附录一 定义的租赁修改。

“对租赁范围或租赁对价作出的变更，此类变更并非原租赁条款和条件一部分（例如，增加或终止一项或多项相关资产的使用权，或者延长或缩短合同约定的租赁期）”。[IFRS 16:附录一]

在上述情况下，租赁包含一项续租选择权，但在租赁开始日不能合理确定该选择权将被行使。B 公司随后作出的通知意味着表明续租意图的情况变化，但该选择权属于原租赁条款和条件的一部分；因此，无需对租赁进行重新评估。当租赁在租赁期结束时续租，A 公司实际上订立了一项新租赁并且应按照 IFRS 16 的一般规定（请参见 8.3）进行分类。新租赁的开始日为选择权的行权日，但租赁期开始日则是在两年之后，即原租赁结束时。

然而，如果 (1) 原租赁并未包含一项续租选择权，并且在第 8 年重新议定该租赁以包含该选择权，或者 (2) 租赁中的现有续租选择权发生变更且此类调整构成 IFRS 16 规定的租赁修改，则在这种情况下，应当在修改日（即，第 8 年）重新评估租赁的分类。

示例 8.4B

融资租赁安排中续租选择权的行使

一项资产在融资租赁下出租，租赁期短于租赁资产的使用寿命。在初始确认后，承租人行使了续租选择权。在租赁开始日，不能合理确定该续租选择权将被行使，因此在评估租赁期时并未考虑该续租选择权。

该租赁的续租实质上是一项单独的租赁协议；因此，现有租赁直至其原租赁期结束前均应继续作为融资租赁进行会计处理。随后，续租的租赁应当根据具体事实和情况归类为融资租赁或经营租赁，并且按照 IFRS 16 有关融资租赁或经营租赁的要求适当地进行会计处理。

示例 8.4C

租赁安排中购买选择权的行使

A 公司将一项不动产租赁给 B 公司 10 年。该租赁包含一项选择权，规定 B 公司可在租赁结束时按资产的市价购买该资产。B 公司最迟可在租赁期结束之前的两年行使该选择权。规定该期限的商业理由是在 B 公司选择不行使购买选择权时，A 公司能够有时间实施营销活动以将租赁资产出售或租赁给第三方。在租赁开始日，A 公司在评估后认为不能合理确定该购买选择权将被行使，并将租赁归类为经营租赁。

在第 8 年年末，B 公司通知 A 公司其决定购买该不动产，从而形成一项具约束性的购买承诺。B 公司将在第 10 年年末行使该选择权时取得该不动产的法定所有权。

有关购买选择权将被行使的通知并未导致对租赁分类的重新评估，因为其并不构成 IFRS 16:附录一所定义的租赁修改（请参见示例 8.4A）。在上述情况下，资产的购买价格将在原 10 年租赁期结束时确定，并在第 10 年年末行使选择权时予以支付。经营租赁协议的原租赁期并未作出修改。A 公司应继续将该租赁作为经营租赁进行会计处理，直至第 10 年年末购买选择权被行使，届时 A 公司将对该不动产的出售进行核算。

然而，如果在通知日，期权价格根据资产在通知日的市价重新议定且原租赁期缩短为 8 年，这将构成租赁修改（请参见 9.1.4），并应当作为租赁修改进行会计处理。

8.5 土地和建筑物租赁

8.5.1 要求分别评估土地和建筑物部分的分类

如果租赁同时包含土地和建筑物部分，承租人应当按照 IFRS 16:62-66、IFRS 16:B53 和 B54（请参见 8.2）的规定，分别评估每一部分是应当归类为融资租赁还是经营租赁。在确定土地部分是经营租赁还是融资租赁时，其中一个重要的考虑因素是土地通常具有不确定的经济寿命。[IFRS 16:B55]

土地租赁应采用与其他所有租赁相同的方式进行评估。土地通常具有不确定的经济寿命，因此租赁期很可能并未构成资产经济寿命的很大一部分。尽管如此，仍可能符合 8.2 所述的某些其他特征，在这种情况下，土地租赁可以归类为融资租赁。特别是，如果在租赁开始日，租赁付款额的现值至少相当于相关资产的几乎全部公允价值，则有可能将土地租赁归类为融资租赁。然而应注意的是，长期的土地（和建筑物）租赁往往须进行租金调整，这可能意味着出租人并未转移与所有权相关的实质上全部风险和报酬。

8.5.2 分拆土地和建筑物租赁

为对土地和建筑物的租赁进行分类和会计处理，出租人应当在必要时，基于租赁的土地部分和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（包括所有一次性提前付款额）在土地和建筑物部分之间进行分配。[IFRS 16:B56]

请注意，该分拆并非以土地和建筑物的相对公允价值为依据。IASB 认为，最低租赁付款额的分摊应当反映分别使用土地和建筑物部分而向出租人作出补偿的程度。建筑物的未来经济利益从某种程度上很可能在租赁期内被消耗。因此，分摊至建筑物的租赁付款额不仅应反映出出租人对建筑物的投资的回报，而且应能够收回在租赁期内消耗的建筑物价值。相反，具有不确定经济寿命的土地在租赁期后将保持其价值，因此出租人通常不需要就土地内含经济利益的消耗进行补偿。[IFRS 16:BCZ246 和 BCZ247]

如果租赁付款额无法可靠地在土地和建筑物部分之间进行分摊，整项租赁应当归类为融资租赁，除非土地和建筑物部分明显都是经营租赁，在这种情况下整项租赁应当归类为经营租赁。[IFRS 16:B56]

适用前段规定的最常见例子是不动产所有权仅通过租赁权益持有的司法管辖区。通常，政府保留全部土地的所有权，而土地和建筑物的租赁权益是购买此类资产的唯一方式。在这种情况下，由于类似的土地和建筑物并非单独出售或租赁，因此可能无法对租赁付款额作出有意义的分摊。

对于土地部分金额对租赁而言并不重要的土地和建筑物租赁，IFRS 16 允许在对租赁进行分类时将土地和建筑物视为一个单位。IASB 认为在该情况下，将租赁分为两个部分并对每个部分单独进行会计处理的效益可能不会超过成本。租赁应按照 8.2 所述的一般标准进行分类。在这种情况下，建筑物的经济寿命应被视为整项相关资产的经济寿命。[IFRS 16:B57 和 IFRS 16:BCZ249]

8.6 转租

8.6.1 转租 - 分类

IFRS 16 要求中间出租人同时应用承租人与出租人的会计要求，将主租赁与转租作为两项单独的合同进行会计处理。该方法被认为是恰当的，因为一般而言主租赁与转租合同是分别议定的，而且转租与主租赁均涉及不同的交易对手方。据此，对于中间出租人，转租的条款和条件通常不会消除主租赁所产生的义务。[IFRS 16:BC232]

在对转租进行分类时，中间出租人应当通过下述方式将转租归类为融资租赁或经营租赁：

[IFRS 16:B58]

- 如果主租赁是承租人主体按照 IFRS 16:6（请参见 7.2）进行会计处理的短期租赁，则转租应当归类为经营租赁；
- 在其他情况下，转租应当依据主租赁所形成的使用权资产，而非参照相关资产（例如，作为租赁对象的不动产、厂场和设备项目）确定其分类。

在依据主租赁所形成的使用权资产对转租进行分类时，与依据相关资产对相同的转租进行分类相比，中间出租人将把更多转租归类为融资租赁。中间出租人仅在一定时期内拥有对相关资产的使用权。如果转租涵盖主租赁的全部剩余租赁期，则中间出租人实际上已将使用权转让给另一方。[IFRS 16:BC234]

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了对就同一相关资产订立主租赁和转租的中间出租人的 IFRS 16 的要求的应用。

示例 8.6.1A

归类为融资租赁的转租

[IFRS 16:示例 20]

主租赁 - 中间出租人与 A 主体（主出租人）订立一项租用 5,000 平方米办公区域的 5 年期租赁（主租赁）。

转租 - 在第 3 年年初，中间出租人将 5,000 平方米办公区域的剩余 3 年的主租赁转租给转租承租人。

中间出租人依据主租赁所形成的使用权资产对转租进行分类。在考虑[IFRS 16:61-66]的要求之后，中间出租人将转租归类为融资租赁。

在中间出租人转租时，中间出租人应当：

- a) 终止确认已转让给转租承租人的、与主租赁相关的使用权资产，并确认转租中的投资净额；
- b) 将使用权资产与转租中的投资净额之间的差额计入损益；以及
- c) 在其财务状况表内保留与主租赁相关的租赁负债（代表应付主出租人的租赁付款额）。

在转租期内，中间出租人应同时确认转租的融资收益以及主租赁的利息费用。

示例 8.6.1B

归类为经营租赁的转租

[IFRS 16: 示例 21]

主租赁 – 中间出租人与 A 主体（主出租人）订立一项租用 5,000 平方米办公区域的 5 年期租赁（主租赁）。

转租 – 在主租赁期开始日，中间出租人将 5,000 平方米办公区域的 2 年租赁转租给转租承租人。

中间出租人依据主租赁所形成的使用权资产对转租进行分类。在考虑[IFRS 16:61-66]的要求之后，中间出租人将转租归类为经营租赁。

在中间出租人转租时，中间出租人应在其财务状况表内保留与主租赁相关的租赁负债和使用权资产。

在转租期内，中间出租人应当：

- a) 确认使用权资产的折旧费用及租赁负债产生的利息；以及
- b) 确认转租的租赁收益。

8.6.2 转租 – 列报

IFRS 16 并未包含转租列报的有关要求。IASB 决定，鉴于其他准则已提供充分指引，因此无需包含具体的要求。特别是，根据《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（IAS 1）的抵销要求，中间出租人不应抵销同一个相关资产的主租赁与转租所产生的资产和负债，除非此类资产和负债符合金融工具的抵销要求。IASB 曾考虑是否应当规定允许或要求中间出租人抵销相同相关资产的主租赁与转租所产生的资产和负债的例外情况。然而 IASB 指出，此类资产和负债所产生的风险敞口不同于单一净租赁应收款或租赁负债所产生的风险敞口，并认为按净额列示可能会提供关于中间出租人财务状况的误导性的信息，因为这将掩盖此类交易的存在。[IFRS 16:BC235]

基于相同的原因，IASB 同时决定中间出租人不应抵销同一个相关资产的主租赁与转租有关的租赁收益和租赁费用，除非符合 IAS 1 的抵销要求。[IFRS 16:BC236]

第 9 部分 出租人会计

9.1 出租人对融资租赁的会计处理

9.1.1 在租赁期开始日的确认和计量 - 一般规定

9.1.1.1 确认和计量 - 一般规定

在租赁期开始日，出租人应当在财务状况表中确认在融资租赁下持有的资产，并按相当于租赁投资净额的金额将其作为应收款列报。[IFRS 16:67]

出租人最初应根据 IFRS 16:67 按相当于租赁投资净额的金额确认融资租赁应收款，并随后根据 IFRS 16:75（请参见 11.3）基于投资净额的固定的回报率确认融资收益。在“免租期”内，这将导致融资租赁应收款因应计提融资收益而有所增加。

9.1.1.2 租赁投资净额 - 定义

租赁投资净额是指租赁投资总额按租赁的内含利率折现的现值。租赁投资总额是指以下两者之和：(1) 融资租赁下出租人应收的租赁付款额；以及 (2) 归属于出租人的所有未担保剩余价值。[IFRS 16:附录一]

租赁的内含利率是指使 (a) 租赁付款额与 (b) 未担保剩余价值之和的现值总额，等于 (i) 相关资产的公允价值与 (ii) 出租人的所有初始直接成本之和的利率。[IFRS 16:附录一]

如果出租人向承租人提供租赁激励措施（如，初始的免租期），则在租赁开始日，最低租赁付款额的计算及租赁的内含利率的确定应当考虑免租期内承租人的零付款额。

9.1.1.3 初始直接成本

初始直接成本是指“取得租赁的增量成本，若并未取得租赁则不会发生该成本，但制造商或经销商出租人所发生的涉及融资租赁的成本除外”。[IFRS 16:附录一]

该定义与《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》中取得合同的增量成本的定义保持一致。因此，出租人为获取租赁所发生的成本应当采用与取得其他客户合同的成本相一致的方式进行会计处理。[IFRS 16:BC237]

对于出租人（制造商或经销商出租人除外），初始直接成本应当纳入租赁投资的初始计量，并抵减租赁期内确认的收益金额。9.1.1.2 所述的租赁的内含利率的定义使得融资租赁应收款自动包含初始直接成本；因此不需要将两者分别相加。[IFRS 16:69]

初始直接成本仅应包括增量成本以及可直接归属于协商和安排租赁的成本（如，佣金、法律费用及增量内部费用），而不应包括一般间接费用（如，销售和营销成本）。

如果出租人聘请固定员工负责协商和安排新租赁，将此类员工的工资费用纳入融资租赁应收款的初始计量是不恰当的。

IFRS 16:附录一中初始直接成本的定义为“取得租赁的**增量**成本，若并未取得租赁则不会发生该成本，但制造商或经销商出租人所发生的涉及融资租赁的成本除外”。(粗体为本文出于强调目的而添加)

内部固定成本不符合增量成本的条件。只有若未取得租赁则不会发生的成本才应纳入融资租赁应收款的初始计量。

国际财务报告准则解释委员会曾考虑并确认该事项（请参见《IFRIC 最新资讯》，2014年3月）。尽管IFRIC当时考虑的是IAS 17，但IFRS 16沿用了类似的初始直接成本的定义，因此适用相同的原则。请注意，尽管IFRIC在融资租赁部分特别考虑了该事项，但相关指引同样适用于协商和安排经营租赁所发生的初始直接成本（根据IFRS 16:83，该成本应计入相关资产的账面金额并在租赁期内确认为费用 - 请参见**9.4.3**）。

9.1.1.4 纳入租赁投资净额的租赁付款额的初始计量

在租赁期开始日，纳入租赁投资净额计量的租赁付款额包括在租赁期开始日尚未收取的、针对在租赁期内相关资产使用权的下列付款额：

[IFRS 16:70]

- 固定付款额（包括如IFRS 16:B42所述的实质上固定的付款额 - 请参见**6.3**），减去任何应付的租赁激励措施金额；
- 与指数或费率挂钩的，使用在租赁期开始日的指数或费率进行初始计量的可变租赁付款额（请参见**6.5.2**）；
- 由承租人、承租人的关联方、或在财务上能够履行担保义务的与出租人无关的第三方向出租人提供的剩余价值担保；
- 购买选择权的行权价，如果承租人可合理确定将行使该选择权（执行评估时应考虑IFRS 16:B37所述的因素 - 请参见**6.6**）；以及
- 终止租赁的罚款金额，如果租赁条款反映出承租人将行使终止租赁的选择权。

9.1.2 在租赁期开始日的确认和计量 - 制造商和经销商出租人

在租赁期开始日，制造商或经销商出租人应当对每一项融资租赁确认下列各项：

[IFRS 16:71]

- 收入，按相关资产的公允价值或者（若该金额较低）以市场利率折现的归属于出租人的租赁付款额的现值确认；
- 销售成本，按相关资产的成本（或账面金额，若不同于成本）减去未担保剩余价值的现值后的金额确认；以及
- 销售利润或亏损（收入与销售成本之间的差额），按照出租人应用《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》的立即销售的政策予以确认。应当在租赁期开始日确认融资租赁的销售利润或亏损，无论出租人是否已如《国际财务报告准则第15号》所述转让了相关资产。

制造商或经销商常常向客户提供购买或租赁资产的选择权。制造商或经销商出租人提供资产融资租赁产生的利润或亏损相当于按正常售价立即销售相关资产形成的利润或亏损（反映任何适用的数量折扣或商业折扣）。[IFRS 16:72]

为了吸引顾客，制造商或经销商出租人有时会人为地用低利率报价。使用这种低利率的结果，是使在销售时确认了交易形成的收益总额中的过多部分。如人为地使用低利率报价，销售利润应限于采用市场利率时所能得到的利润。[IFRS 16:73]

制造商或经销商出租人应在租赁期开始日将取得融资租赁所发生的成本确认为费用，因为该等成本主要与制造商或经销商赚取的销售利润相关。该等成本被初始直接成本的定义（请参见 9.1.1.3）排除在外，因而不纳入租赁投资净额。[IFRS 16:74]

9.1.3 后续计量

9.1.3.1 按投资净额的固定期间回报率确认融资租赁收益

出租人应当以能够反映出出租人融资租赁投资净额的固定期间回报率的方式，在租赁期内确认融资收益。[IFRS 16:75] 这可通过将出租人取得的租金（扣除任何服务费等）在出租人的融资收益与应收款余额的偿付额之间进行分摊来实现。

9.1.3.2 终止确认和减值

出租人应当针对出租人的租赁投资净额应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（或者对于尚未采用 IFRS 9 的主体，《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》）的终止确认和减值要求。[IFRS 16:77]

9.1.3.3 未担保剩余价值的变动

IFRS 16 强调应当定期复核用于计算出出租人租赁投资总额的未担保剩余价值的估计值。如果未担保剩余价值的估计值已减少，则应当修正租赁期内的收益分摊，并且立即确认任何已计提金额的减少额。[IFRS 16:77]

仅当相关资产的未担保剩余价值变动表明应收融资租赁款发生减值，以及其后减值损失发生转回时，未担保剩余价值变动才对应收融资租赁款产生影响。

IFRS 16:67 要求出租人的融资租赁投资净额作为融资租赁应收款列报。融资租赁投资净额相当于出租人应获得的未担保剩余价值加上应收租赁付款额，按租赁的内含利率折现后的金额。租赁应收款的后续计量应遵循 IFRS 16 以及《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（或者对于尚未采用 IFRS 9 的主体，《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》）的终止确认和减值要求。融资收益应基于投资净额的固定回报率确认。所确认的融资收益应通过将租赁的内含利率乘以投资净额总和（包括未担保剩余价值）计算得出。

9.1.3.4 划归为持有待售的融资租赁下的资产

如果融资租赁下的资产按照《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》划归为持有待售（或包含在划归为持有待售的处置组之中），则应按照该项准则进行会计处理。[IFRS 16:78]

9.1.4 租赁修改

9.1.4.1 作为一项单独租赁进行会计处理的融资租赁修改

如果同时符合下列两个条件，则出租人应将融资租赁的修改作为一项单独的租赁进行会计处理：

[IFRS 16:79]

- 该修改通过增加一项或多项相关资产的使用权扩大了租赁的范围；以及
- 租赁对价增加的金额与针对扩大的租赁范围的单独价格及为反映特定合同的具体情况而对单独价格作出的任何适当调整相称。

IASB 认为，同时满足 IFRS 16:79 所述的两项条件的修改实质上反映了形成一项独立于原租赁的新租赁。该要求与《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》中要求卖方将新增可明确区分的商品或服务的修改（如果新增的商品或服务定价与其单独售价相称）作为一项单独的合同进行会计处理的同等规定大致相符。[IFRS 16:BC238]

9.1.4.2 不作为一项单独租赁进行会计处理的融资租赁修改

对于不作为一项单独租赁进行会计处理的融资租赁的修改，出租人应当通过下述方式对该修改进行会计处理：

[IFRS 16:80]

- 若租赁的修改在租赁开始日生效，这项租赁本应被归类为经营租赁，则出租人应当：
 - 自修改的生效日起将租赁修改作为一项新租赁进行会计处理；以及
 - 以截至租赁修改的生效日前的租赁投资净额作为相关资产的账面金额。
- 对于其他情况，出租人应当应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（或者对于尚未采用 IFRS 9 的主体，《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》）的要求。

对于不作为一项单独租赁进行会计处理的融资租赁的修改（即，该修改并未同时满足 IFRS 16:80 所述的两项条件），IFRS 16 要求出租人应按照 IFRS 9 对该修改进行会计处理（除非若租赁修改在租赁开始日生效，这项租赁本应被归类为经营租赁）。IASB 预计该方法不会导致对之前的出租人针对融资租赁的修改的会计处理作出重大变更。这是因为尽管 IAS 17 并未包含涉及租赁修改的要求，但 IASB 了解到出租人通常对融资租赁投资净额应用与 IFRS 9 的要求（或 IAS 39 的等效要求）相一致的方法。[IFRS 16:BC239]

9.2 出租人对经营租赁的会计处理

9.2.1 确认租赁收益

应当采用直线法将源自经营租赁的租赁付款额确认为收益，除非另一种系统方法更能代表使用相关资产获得的利益的消耗模式。[IFRS 16:81]

IFRS 16:81 要求经营租赁下的租赁付款额在租赁期内采用直线法确认为收益，除非另一种系统方法更能代表使用相关资产获得的利益的消耗模式。由此产生了经营租赁下的可变租赁付款额是否应当在租赁开始日作出估计并采用直线法在租赁期内确认的问题。

IFRS 16:70 规定，对于融资租赁，在租赁期开始日纳入租赁投资净额计量的租赁付款额包括与指数或费率挂钩的可变租赁付款额；其他可变付款额（如，与相关资产的未来业绩或使用情况挂钩的可变付款额）不应纳入租赁投资净额的计量，而是应在其产生时确认为收益。经营租赁下的可变租赁付款额采用的会计处理方法应当与上述要求一致。

因此，经营租赁下的可变租赁付款额（与指数或费率挂钩的可变付款额除外）不应予以估计并纳入租赁期内采用直线法确认的总租赁付款额之中，而是应当在赚取该等付款额的期间内确认为收益。

IFRIC（现称为国际财务报告准则解释委员会）曾于 2006 年 7 月针对《国际会计准则第 17 号——租赁》考虑经营租赁下的或有应付租金（应收款）是否应当纳入租赁期内采用直线法确认的总租赁付款额（租赁收益）之中。IFRIC 指出，尽管 IAS 17 并未对此作出明确规定，但总体而言不应认同或有租金被纳入租赁期内采用直线法确认的金额之中。因此，IFRIC 决定不将该事项添加至其议程。该结论对于 IFRS 16 同样适用。

某些合同规定在经营租赁的整个租赁期内每年的付款额须按照固定的年度百分比递增。有意见认为，如果此类递增的付款额旨在就租赁期内每年预计的通货膨胀作出补偿，则此类递增的付款额在其产生的每一个会计期间内予以确认是可以接受的。

上述处理方法并不恰当。租赁付款额应在租赁期内采用直线法确认，除非另一种系统方法更能代表使用者获得利益的时间形态。

IFRIC（现称为国际财务报告准则解释委员会）于 2005 年 11 月的《IFRIC 最新资讯》中针对 IAS 17 确认了这一观点，该结论同样适用于 IFRS 16。

9.2.2 赚取融资收益所发生的成本

赚取融资收益所发生的成本（包括折旧）应确认为费用。[IFRS 16:82]

9.2.3 初始直接成本

出租人应当将获取经营租赁所发生的初始直接成本计入相关资产的账面金额，并且按照与租赁收益相同的基础在租赁期内将该等成本确认为费用。[IFRS 16:83]

有关初始直接成本性质的进一步讨论，请参见 9.1.1.3。

9.2.4 经营租赁的资产的折旧

租赁资产的折旧应基于与出租人类似资产的一般折旧政策相一致的基础，且折旧费用应按照《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》或《国际会计准则第 38 号——无形资产》（如适用）所述的基础进行计算。[IFRS 16:84]

当出租人为购买经营租赁下的资产而安排特定融资时，可能会产生收益与成本的匹配问题。如果该融资是通过租金收益产生的现金进行偿付，对前文段落的应用将导致：

- 租金收益按直线法确认；
- 折旧费用按（例如）直线法确认；以及
- 在租赁的前段确认较高的融资成本，因为融资成本按未归还资金的固定百分比收取。

产生的影响可能是上述三项综合后将在租赁的前几年显示亏损，而在后几年则显示利润。有意见认为，应对该问题的一种方法是将租赁资产视为具有金融资产的某些特征。与将租赁资产视为具有金融资产的特征一致的折旧方法是反映货币的时间价值的折旧方法（例如，年金法）。这将导致在租赁的前几年折旧费用较低并且扣除利息后的净利润波动性较小。

然而，准则并不允许采用年金法计提折旧。IFRS 16:84 规定，出租人应当应用类似资产的一般折旧政策，且折旧费用应按照 IAS 16 所述的基础计算。IAS 16:60 规定，所采用的折旧方法应反映预计消耗资产未来经济利益的方式。该方法应以资产在经济角度上的折旧为基础，而不应基于资产的回报。因此，不允许在计算折旧时考虑货币的时间价值。

9.2.5 经营租赁下资产的减值

应当应用《国际会计准则第 36 号——资产减值》来确定经营租赁下的相关资产是否已发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。[IFRS 16:85]

9.2.6 制造商和经销商出租人的会计处理

制造商或经销商出租人在订立经营租赁时不应确认任何销售利润，因为这并不等同于一项销售。[IFRS 16:86]

9.2.7 不再出租且划归为持有待售的资产

对于在正常经营活动中定期向其他方出售其为赚取租金而持有的项目的主体，必须在此类项目不再出租且划归为持有待售时按其账面金额将此类资产转为存货。

9.2.8 经营租赁的修改

出租人应当自修改的生效日起将经营租赁的修改作为一项新租赁进行会计处理，并将任何与原租赁相关的预付或应计的租赁付款额视为新的租赁的租赁付款额的一部分。[IFRS 16:87]

IFRS 16:87 所述的方法，与 IFRS 15 针对在发生（作为一项单独合同进行会计处理的）合同修改时，拟转让的剩余商品或服务与已转让的商品或服务可明确区分开来时所规定的方法相一致。预计该方法也不会导致原先出租人的会计处理发生重大变更。[IFRS 16:BC240]

9.2.9 经营租赁下资产的列报

出租人应当根据相关资产的性质，在其财务状况表中列报经营租赁下的相关资产。[IFRS 16:88]

第 10 部分 售后租回交易

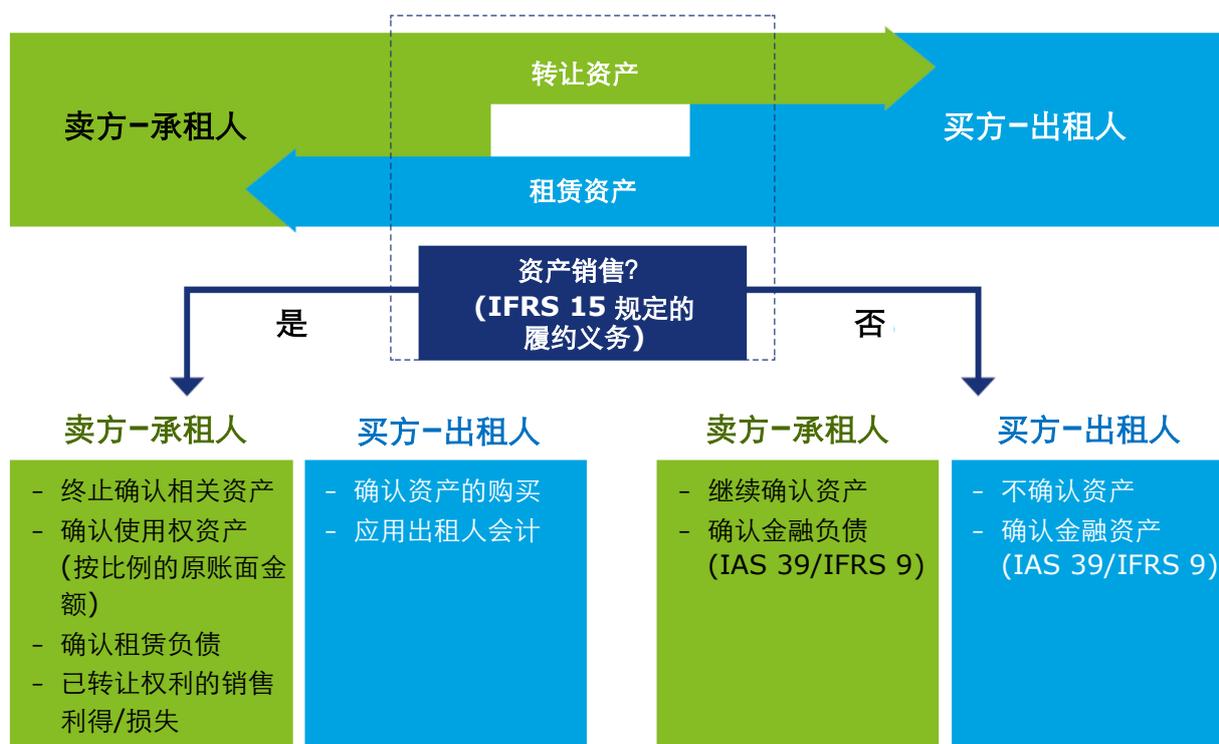
10.1 售后租回交易 - 一般规定

如果主体（卖方-承租人）将一项资产转让给另一主体（买方-出租人）并向买方-出租人租回该项资产，卖方-承租人和买方-出租人均应按照 IFRS 16:99-103（请参见 10.2 至 10.4）的规定对该转让合同进行会计处理。[IFRS 16:98]

在考虑一项交易是否应作为售后租回交易进行会计处理时，主体不仅应考虑以售后租回的法律形式安排的交易，而且应同时考虑与售后租回的法律形式具有相同经济影响的其他形式的交易（例如，售后租回交易可能采用租出并租回的形式进行安排）。[IFRS 16:BC261]

售后租回交易

承租人和出租人的会计处理



10.2 评估资产转让是否为销售

主体应当应用《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》中确定履约义务何时得到履行的要求来确定资产转让是否应作为该资产的销售进行会计处理。[IFRS 16:99]

IFRS 16 并未就确定售后租回交易中是否存在一项销售（即，有关如何针对售后租回交易应用 IFRS 15 中涉及履行履约义务的要求）提供任何额外应用指南。这是因为 IASB 认为 IFRS 15 的原则可在无需提供进一步指南的情况下适当及一致地应用于售后租回交易。[IFRS 16:BC264]

10.3 资产转让是一项销售

如果卖方-承租人的资产转让符合 IFRS 15 中作为资产销售进行会计处理的要求：

[IFRS 16:100]

- 卖方-承租人应当按与其保留的使用权相关的资产原账面金额的比例来计量租回产生的使用权资产。据此，卖方-承租人仅应当确认与已向买方-出租人转让的权利相关的利得或损失金额；以及
- 买方-出租人应当按照适用的准则对资产的购买进行会计处理，并且针对租赁应用 IFRS 16 的出租人会计要求。



思考

根据 IAS 17 有关经营租赁售后租回的规定，卖方-承租人应按公允价值确认全额销售利润。因此，从会计角度而言，IFRS 16 仅限于确认已转让的资产权利的利得的规定可能未必会受到欢迎。然而，这是否会影响未来此类交易的数量很可能将取决于主要动因是会计结果还是更好的现金流。

如果 (1) 资产销售对价的公允价值不等于资产的公允价值，或者 (2) 租赁的付款额并非按市场费率计算，则应当作出下列调整以按公允价值计量销售收入：

[IFRS 16:101]

- 任何低于市场价的部分应作为租赁付款额的预付款处理；以及
- 任何高于市场价的部分应作为买方-出租人向卖方-承租人提供的额外融资处理。

主体应当基于下列两者中较易确定的金额来计量 IFRS 16:101（请参见上文）规定的任何潜在调整：

[IFRS 16:102]

- 销售对价的公允价值与资产的公允价值之间的差额；以及
- 租赁合同付款额的现值与按市场费率计算的租赁付款额的现值之间的差额。

以下例子摘自随同 IFRS 16 发布的示例，说明了 IFRS 16:99-102 的要求对卖方-承租人和买方-出租人的应用：

示例 10.3

售后租回交易

[IFRS 16: 示例 24]

主体（卖方-承租人）向另一主体（买方-出租人）出售一幢建筑物并收取 CU2,000,000 的现金。该建筑物在交易执行前以 CU1,000,000 的成本计量。与此同时，卖方-承租人与买方-出租人订立一项合同，以获得该建筑物 18 年的使用权并在每年年末支付 CU120,000。根据该交易的条款和条件，卖方-承租人转让该建筑物符合《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》中确定履约义务何时得到履行的要求。因此，卖方-承租人和买方-出租人将该项交易作为售后租回交易进行会计处理。本示例不考虑任何初始直接成本。

该建筑物在出售日的公允价值为 CU1,800,000。由于建筑物的销售对价并非其公允价值，卖方-承租人和买方-出租人作出相应调整以按公允价值计量销售收入。销售价格超出公允价值的部分 CU200,000 (CU2,000,000 - CU1,800,000) 应确认为买方-出租人向卖方-承租人提供的额外融资。

租赁的内含利率为每年 4.5% 且易于被卖方-承租人确定。每年付款额的现值（18 期 CU120,000 的付款额，按 4.5% 的年利率进行折现）总额为 CU1,459,200，其中 CU200,000 与额外融资相关，CU1,259,200 与租赁相关——相应地，18 期的每年付款额中分别有 CU16,447 与额外融资相关，CU103,553 与租赁相关。

买方-出租人将该建筑物租赁归类为经营租赁。

卖方-承租人

在租赁期开始日，卖方-承租人按与卖方-承租人所保留的使用权相关的建筑物的原账面金额的比例，计量建筑物租回所形成的使用权资产为 CU699,555。具体计算过程为： $CU1,000,000$ （建筑物的账面金额） \div $CU1,800,000$ （建筑物的公允价值） \times $CU1,259,200$ （折现后的 18 年内针对使用权资产的租赁付款额）。

卖方-承租人仅确认下文计算得出的与已向买方-出租人转让的权利相关的利得金额 CU240,355。建筑物销售的利得金额为 CU800,000 (CU1,800,000 - CU1,000,000)，其中：

- (a) $CU559,645$ ($CU800,000 \div CU1,800,000 \times CU1,259,200$) 与卖方-承租人所保留的建筑物使用权相关；以及
- (b) $CU240,355$ ($CU800,000 \div CU1,800,000 \times (CU1,800,000 - CU1,259,200)$) 与已向买方-出租人转让的权利相关。

在租赁期开始日，卖方-承租人对交易的会计处理如下：

| | | |
|-----------|-------------|-------------|
| 现金 | CU2,000,000 | |
| 使用权资产 | CU699,555 | |
| 建筑物 | | CU1,000,000 |
| 金融负债 | | CU1,459,200 |
| 权利转让产生的利得 | | CU240,355 |

买方-出租人

在租赁期开始日，买方-出租人对交易的会计处理如下：

| | | |
|---|-------------|-------------|
| 建筑物 | CU1,800,000 | |
| 金融资产（18期 CU16,447 的付款额，按 4.5% 的年利率进行折现） | CU200,000 | |
| 现金 | | CU2,000,000 |

在租赁期开始日后，买方-出租人在对租赁进行会计处理时应将每年的付款额 CU120,000 中的 CU103,553 作为租赁付款额；从卖方-承租人取得的年度付款额中的其余 CU16,447 应通过以下方式进行会计处理：(a) 作为所收取的用以结算 CU200,000 金融资产的付款额，及 (b) 利息收入。

10.4 资产转让并非一项销售

如果卖方-承租人的资产转让不符合 IFRS 15 中作为资产销售进行会计处理的要求：

[IFRS 16:103]

- 卖方-承租人应当继续确认已转让的资产，并且按相当于转让收入的金额确认一项金融负债。该金融负债应当按照《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（或者对于尚未采用 IFRS 9 的主体，《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》）进行会计处理；以及
- 买方-出租人不应确认已转让的资产，并且应按相当于转让收入的金额确认一项金融资产。该金融资产应当按照 IFRS 9（或者对于尚未采用 IFRS 9 的主体，IAS 39）进行会计处理。

在这种情况下，卖方-承租人不应确认任何销售，且买方-出租人也不应确认任何购买。取而代之的是，卖方-承租人和买方-出租人应当应用 IFRS 9（或 IAS 39）的要求，将取得或支付的任何涉及租回的金额作为一项金融资产或金融负债进行会计处理。这是因为该交易实质上代表一项融资安排。[IFRS 16:BC265]

第 11 部分 生效日期和过渡性规定

11.1 生效日期

应当对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间应用 IFRS 16。在同时符合下述两项条件的前提下，允许主体在该日之前提前采用 IFRS 16：

[IFRS 16:C1]

- 披露这一事实；以及
- 在 IFRS 16 的首次采用日或之前应用《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》。

“首次采用日”是指主体首次采用 IFRS 16 的年度报告期间的起始日。[IFRS 16:C2]

因此，例如，对于在自 2019 年 1 月 1 日开始的年度首次采用 IFRS 16 的主体，则无论主体是否采用全面追溯调整法（请参见 11.5）首次采用日均为 2019 年 1 月 1 日。

11.2 过渡性规定 – 概述

IASB 意识到主体在过渡至 IFRS 16 时可能会发生重大成本。IFRS 16 包含若干过渡性豁免及便于实务操作的方法，旨在允许主体在并未显著降低所报告的财务信息的质量的前提下最大限度地降低相关成本。

承租人和出租人均被允许无需评估于首次采用日存在的合同是否包含一项租赁（请参见 11.3）。如果主体决定不运用该便于实务操作的方法，则可能需要重新审视所有合同以确定其是否包含租赁从而发生重大成本。

对于出租人，除涉及转租的特定例外情况之外，在从 IAS 17 过渡至 IFRS 16 时无需作出任何调整，因为 IFRS 16 规定的出租人会计处理与 IAS 17 的要求大致一致（请参见 11.4）。

承租人的情况则较为复杂；承租人需要关注一系列关键决策。下表汇总了承租人在过渡时可作出的最重要的选择（即，除了如 11.3 所述选择是否重新评估其合同之外的其他选择）：



| | | |
|---|--|---|
| 1 | 是按照《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》针对其所有租赁追溯应用 IFRS 16，还是采用累计追加过渡法。 | 如果承租人选择采用全面追溯调整法，其所有租赁（根据 IAS 17 确定的融资租赁及经营租赁）均必须按照 IFRS 16 予以重述，且无任何进一步的豁免可使用。进一步的讨论请参见 11.3 。 如果承租人选择采用累计追加过渡法，则无需重述之前已报告的金额，并且应针对使用权资产和租赁负债的计量应用特定规则（对于之前归类为融资租赁的租赁，请参见 11.6.2 ；对于之前归类为经营租赁的租赁，请参见 11.6.3 ）。承租人同时可选择针对之前归类为经营租赁的租赁应用特定的过渡性豁免及便于实务操作的方法（请参见下列各点）。 |
| 2 | 根据累计追加过渡法，是否针对之前归类为经营租赁且在首次采用日后 12 个月内结束的租赁运用便于实务操作的方法。 | 该便于实务操作的方法可基于每一项租赁分别作出选择，允许此类租赁作为短期租赁进行核算（无论原租赁期是否超过 12 个月）（请参见 11.6.3.2 ）。 |
| 3 | 根据累计追加过渡法，（在初始确认时）是否针对之前归类为经营租赁的租赁所产生的租赁负债的计量运用允许选用的便于实务操作的方法。 | 主体可基于每一项租赁分别作出以下选择： <ul style="list-style-type: none">• 针对具有合理类似特征的租赁组合应用单一的折现率；和/或• 使用事后观察（例如在合同包含续租或终止租赁的选择权时，确定租赁期）。 详情请参见 11.6.3.4 。 |
| 4 | 根据累计追加过渡法，（在初始确认时）是否针对之前归类为经营租赁的租赁所形成的使用权资产的计量运用允许选用的便于实务操作的方法。 | 主体可基于每一项租赁分别作出以下选择： <ul style="list-style-type: none">• 按根据《国际会计准则第 37 号》确认的任何亏损性租赁准备金额对使用权资产作出调整，以得出减值金额的近似值；和/或• 将初始直接成本排除在使用权资产的计量之外。 详情请参见 11.6.3.4 。 |

IFRS 16 同时规定了运用累计追加过渡法的承租人须遵循的特定披露要求（请参见 **11.6.3.8**）、针对售后租回交易的要求（请参见 **11.7**）、以及针对承租人之前在企业合并中就经营租赁的有利或不条款确认的资产或负债的要求（请参见 **11.8**）。

11.3 过渡性规定 – 租赁的定义（同时适用于承租人和出租人）

作为便于实务操作的方法，主体无需在首次采用日重新评估一项合同是否为一项租赁或包含一项租赁，取而代之的是，允许主体：

[IFRS 16:C3]

- 针对之前按照《国际会计准则第 17 号——租赁》(IAS 17)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)被识别为租赁的合同应用 IFRS 16。主体应当针对此类租赁应用 IFRS 16:C5-C18（请参见 **11.4** 至 **11.7**）的过渡性规定；以及
- 无需针对之前按照 IAS 17 和 IFRIC 4 未被识别为包含租赁的合同应用本准则。

如果主体选择采用该便于实务操作的方法，则必须：

[IFRS 16:C4]

- 披露这一事实；
- 针对其所有合同应用该便于实务操作的方法；以及
- 因此，主体仅应针对在首次采用日或之后订立（或修改）的合同应用 IFRS 16 有关识别租赁的要求（请参见**第 3 部分**）。

该项豁免同时适用于承租人和出租人，允许主体对在过渡日之前订立且继续生效的所有合同保留当前关于合同是否包含租赁的评估结果。主体假定现有的租赁根据 IFRS 16 将继续被视为租赁，且现有的服务合同将继续是服务合同——仅要求对在过渡日或之后订立的合同应用 IFRS 16 的租赁定义。IASB 允许主体采用该便于实务操作的方法，从而主体无需发生执行详细的重新评估的成本当其预计确定是否符合租赁的定义不会变更大多数合同的评估结果。

如果运用该便于实务操作的方法，该方法必须应用于所有的主体合同——不得“有选择性地应用”。

如果主体并未运用该便于实务操作的方法，则必须根据 IFRS 16 审视所有合同以确定其是否包含租赁。这可能发生高昂的成本，并且主体需要考虑依照 IFRS 16 的评估识别出的潜在差异所带来的益处是否超过所发生的成本。IASB 认为，尽管 IFRS 16 包含关于识别租赁的更详尽指引，但对于许多合同而言，根据新准则作出的属于租赁还是服务合同的评估结果将不会产生很大差异。

无论是否采用该便于实务操作的方法，均不影响承租人有关追溯应用 IFRS 16 或采用累计追加过渡法的选择（请参见 11.5）。

11.4 出租人的过渡

除 IFRS 16:C15（请参见下文）所述的要求之外，出租人在过渡时无需对其作为出租人的租赁作出任何调整，并且应当自首次采用日起应用本准则对此类租赁进行会计处理。[IFRS 16:C14]

如第 9 部分所述，IFRS 16 针对出租人的会计处理的要求相对于 IAS 17 的要求大致保持不变。因此，出租人通常无需在过渡至 IFRS 16 时作出任何调整。

中间出租人应当：

[IFRS 16:C15]

- 重新评估之前归类为经营租赁并且在首次采用日继续生效的转租，以确定每项转租根据 IFRS 16 是应当归类为经营租赁还是融资租赁。中间出租人应当在首次采用日基于在该日主租赁和转租的剩余合同条款和条件执行这一评估；以及
- 按照 IAS 17 归类为经营租赁、但根据 IFRS 16 应归类为融资租赁的转租，应当作为在首次采用日订立的新融资租赁进行会计处理。

IFRS 16 要求中间出租人参照主租赁形成的使用权资产（而非按 IAS 17 的要求参照相关资产）来评价转租的分类。因此，在某些情况下，按照 IAS 17 被中间出租人归类为经营租赁的转租根据 IFRS 16 可能被归类为融资租赁。如果中间出租人继续对此类转租应用之前的经营租赁会计处理，则将确认主租赁形成的使用权资产，尽管事实上其不再拥有使用相关资产的权利。为避免出现这一误导性结果，IFRS 16:C15 要求中间出租人在首次采用日重新评估按照 IAS 17 归类为经营租赁的转租，以确定该转租根据 IFRS 16 是应当归类为经营租赁还是融资租赁，并相应地对其进行会计处理。[IFRS 16:BC289-BC291]

11.5 承租人的过渡 – 全面追溯调整法与“累计追加过渡法”之间的选择

承租人应采用下述两种方法之一对其租赁应用 IFRS 16:

[IFRS 16:C5]

- 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)追溯调整所列报的每一个前期报告期间 (请参见下文); 或者
- 采用累计追加过渡法 – 追溯应用 IFRS 16, 并根据 IFRS 16:C7-C13 在首次采用日确认累积影响 (请参见 11.6)。

主体应当选择 IFRS 16:C5 所述的方法中的一种方法, 并将该选择一致地应用于其作为承租人的所有租赁。[IFRS 16:C6]

如果承租人按照 IFRS 16:C5 的规定选择根据 IAS 8 追溯应用 IFRS 16, 则必须针对其所有租赁全面应用 IFRS 16 的要求, 这意味着承租人必须:

- 如同 IFRS 16 一直应用那样编制其财务报表;
- 重述所列报的全部期间的比较信息, 并且有可能需要编制第三份财务状况表; 以及
- 按逐个单列项目分别披露应用 IFRS 16 的影响。

根据 IAS 8 规定的追溯应用的一般要求, 主体必须针对迄今为止应用 IFRS 16 的累积影响对所列报最早期间的期初余额作出调整。因此, 如果主体是在自 2019 年 1 月 1 日开始的年度期间首次采用 IFRS 16 并列报一年的比较信息, 主体必须确定及确认于 2018 年 1 月 1 日应用新准则的累积影响, 并同时重述截至 2018 年 12 月 31 日止年度所报告的金额 (即, 原本根据 IAS 17 报告的金额)。根据《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》的要求, 还可能需编制第三列财务状况表。这意味着主体将需要针对 2018 年同时运行两套系统以记录所需的信息, 这很可能导致高昂的成本。鉴于此, IASB 决定允许采用累计追加过渡法 (请参见 11.6)。

选择采用全面追溯调整法的承租人不得运用 11.6 所述的任何其他豁免 (例如, 使用权资产和租赁负债必须按照 7.4 和 7.5 所述的一般要求进行计量)。然而, 仍“豁免”主体无需评估根据 IAS 17 和 IFRIC 4 作出的合同是否包含租赁的结论 (即, 允许主体应用 11.3 所述的便于实务操作的方法)。

11.6 承租人的过渡 – 累计追加过渡法

11.6.1 累计追加过渡法 – 一般规定

承租人无需根据 IAS 8 追溯应用 IFRS 16, 而是允许应用 IFRS 16:C5(b)的规定从而无需重述比较信息。如果选择采用该方法, 承租人应当在首次采用日将首次采用 IFRS 16 的累积影响确认为对留存收益 (或权益的其他组成部分, 如适当) 期初余额的调整。[IFRS 16:C7]

如果承租人选择采用累计追加过渡法，则：

- 在首次采用日确认首次采用 IFRS 16 的累积影响（即，如果主体是在自 2019 年 1 月 1 日开始的会计期间首次采用 IFRS 16，应通过调整 2019 年 1 月 1 日的余额确认应用 IFRS 16 的累积影响）；
- 无需重述比较信息 – 如果所引入的资产和负债之间存在差异，则调整期初留存收益；
- 对于归类为融资租赁的租赁，沿用之前已确认的金额（请参见 **11.6.2**）；
- 对于之前归类为经营租赁的租赁，允许采用一系列额外的过渡性豁免及便于实务操作的方法（请参见 **11.6.3**）；以及
- 必须披露采用累计追加过渡法的影响（请参见 **11.6.3.8**）。

重要的是，承租人在任何时候均无需同时运行两套系统；比较期间内的信息是按照 IAS 17 进行报告，而所列报的信息将在应用 IFRS 16 的首个会计期间的第一天转为按照 IFRS 16 进行报告。

11.6.2 累计追加过渡法 – 之前归类为融资租赁的租赁

如果承租人采用累计追加过渡法，对于之前归类为融资租赁的租赁，在首次采用日使用权资产和租赁负债的账面金额应为截至首次采用日前按照 IAS 17 计量的租赁资产和租赁负债的账面金额。应当自首次采用日起对此类使用权资产和租赁负债应用 IFRS 16。[IFRS 16:C11]

请注意，IFRS 16:C11 所述的针对融资租赁资产和负债的会计处理方法是一项强制要求 – 除非承租人选择全面追溯应用 IFRS 16（请参见 **11.5**），否则不允许在过渡至 IFRS 16 时重述此类资产和负债。

IFRS 16 规定的承租人会计模型类似于 IAS 17 中针对融资租赁的会计要求。承租人可选择采用 IFRS 16:C3 所述的便于实务操作的方法以避免重新评估合同是否包含租赁（请参见 **11.3**），以及 IFRS 16:C11 所述的沿用之前根据 IAS 17 确认的余额的要求，这意味着融资租赁的承租人在过渡时很可能不会产生重大问题。

11.6.3 累计追加过渡法 – 之前归类为经营租赁的租赁

11.6.3.1 低价值资产租赁

有关承租人可针对低价值资产租赁运用的确认豁免的详细讨论，请参见 **7.2**。在就过渡时的影响作出评估时，承租人需要确定该确认豁免的运用范围（可基于每一项租赁分别作出选择）。如果选择应用该确认豁免，则在过渡时无需对之前归类为经营租赁的租赁作出任何调整。IFRS 16 的有关要求应当自首次采用日起应用。[IFRS 16:C9(a)]

11.6.3.2 在首次采用日后 12 个月内结束的租赁 – 便于实务操作的方法

作为便于实务操作的方法，允许承租人在就每一项租赁分别作出选择的基础上，对之前归类为经营租赁且租赁期在首次采用日后 12 个月内结束的租赁，采用无需确认使用权资产或租赁负债的累计追加过渡法。若选择采用该方法，承租人应当：

[IFRS 16:C10(c)]

- 按照与 IFRS 16:6 (请参见 7.2) 所述的短期租赁相同的方式对此类租赁进行会计处理；以及
- 将与此类租赁相关的成本纳入包含首次采用日的年度报告期间的关于短期租赁费用的披露之中。

该项额外豁免是 IASB 引入的一项实用措施，以使承租人避免发生仅会带来很少益处的成本。该项豁免实际上将租赁期为 12 个月或更短期间的短期租赁的确认的豁免，延伸至涵盖租赁期预计将在首次采用日后 12 个月内结束的租赁（无论租赁期开始日是何时）。承租人可基于每一项租赁分别选择是否采用该项豁免，以继续按照与 IAS 17 相同的方式核算此类租赁。

请注意，如果运用该项豁免，与此类租赁相关的费用将纳入根据 IFRS 16:53(c)披露的短期租赁费用金额之中，并且可能须遵循 IFRS 16:55 所述的披露要求。

11.6.3.3 租赁负债的确认和计量

采用累计追加过渡法的承租人必须在首次采用日针对之前归类为经营租赁的租赁确认一项租赁负债。应当按剩余租赁付款额使用首次采用日承租人的增量借款利率折现后的现值来计量该租赁负债。[IFRS 16:C8(a)]

因此，在对之前归类为经营租赁的租赁采用累计追加过渡法时，承租人应当：

- 忽略已支付的租赁付款额。租赁负债将参照剩余租赁期内的租赁付款额进行计量；以及
- 忽略有关个别租赁的内含利率或个别租赁在租赁期开始日的承租人增量借款利率的信息。首次采用日承租人的增量借款利率不一定是单一的折现率；其将基于各项租赁不同的租赁期及所持有担保品的性质而有所不同（请参见 7.4.2.2）。然而，允许承租人对具有合理类似特征的租赁组合应用单一的折现率（请参见 11.6.3.4）。

11.6.3.4 之前归类为经营租赁之租赁的租赁负债 – 便于实务操作的方法

在就每一项租赁分别作出选择的基础上，主体可对之前归类为经营租赁之租赁所涉及的租赁负债计量采用下述两种便于实务操作的方法或其中之一：

- 针对具有合理类似特征的租赁组合（例如，在相似的经济环境中对相似类别相关资产的具有类似剩余租赁期的租赁）应用单一的折现率；[IFRS 16:C10(a)] 和/或
- 使用事后观察（例如当合同包含续租或终止租赁的选择权时确定租赁期）。[IFRS 16:C10(e)]

例如，主体在 IFRS 16 首次采用日之前的数年订立一项租赁，并且在租赁期开始日不能合理确定是否将行使续租选择权。如果在首次采用日，主体能够合理确定将行使续租选择权，则根据 IFRS 16:C10(e)，允许主体基于在首次采用日的评估结果计量租赁负债（即，无需基于其初始评估结果调整相应的会计处理）。

11.6.3.5 使用权资产的确认和计量

采用累计追加过渡法的承租人必须在首次采用日针对之前归类为经营租赁的租赁确认一项使用权资产。应采用下列两种方式之一来计量该使用权资产：

[IFRS 16:C8(b)]

- i) 追溯调整，就如同 IFRS 16 自租赁期开始日起一直应用那样，但应使用在首次采用日承租人的增量借款利率进行折现；或者
- ii) 按相当于租赁负债的金额计量，并根据截至首次采用日前在财务状况表中确认的、与此项租赁相关的任何预付或应计租赁付款额进行调整。

IFRS 16:C8(b)规定的使用权资产的计量基础应当基于每一项租赁分别作出选择。

主体可自行决定具体对哪些租赁应用哪一种计量基础。如果承租人选择根据 IFRS 16:C8(b)(i)对使用权资产的计量作出追溯调整，则需要获取必要的历史信息以得出在租赁期开始日资产的账面金额及计算自该日起的折旧费用（尽管其将使用首次采用日承租人的增量借款利率）。获取此类信息的成本可能很高。然而，预计主体将愿意对高价值项目发生此类成本，以避免在过渡后的各年度在损益中确认较高的租赁相关成本（总体而言，由于按摊余成本计量的租赁负债摊销过程比使用权资产慢，在租赁中途将资产设为等于负债将意味着资产的账面金额高于其实际价值，从而导致在过渡后确认较高的折旧费用）。预计承租人一般会对大量的低价值租赁应用 IFRS 16:C8(b)(ii)（因为对于此类项目应用更准确的过渡方法的成本将超出实现“正确的”过渡后的收益表所产生的利益）。[IFRS 16:BC283-BC286]

在首次采用日应针对使用权资产应用《国际会计准则第 36 号——资产减值》，除非承租人应用 IFRS 16:C10(b)规定的便于实务操作的方法（请参见 11.6.3.7）。[IFRS 16:C8(c)]

11.6.3.6 关于投资性房地产租赁的特定要求

尽管存在 IFRS 16:C8 的规定（请参见 11.6.3.3 和 11.6.3.5），对于之前归类为经营租赁的租赁，承租人：

[IFRS 16:C9(b)和(c)]

- 在过渡时无需对之前采用《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》(IAS 40)的公允价值模式对投资性房地产进行核算的租赁作出任何调整。此类租赁产生的使用权资产和租赁负债应当自首次采用日起按照 IAS 40 及 IFRS 16 进行会计处理。
- 对于之前作为经营租赁进行会计处理及自首次采用日起将采用 IAS 40 的公允价值模式作为投资性房地产进行核算的租赁，在首次采用日按公允价值计量使用权资产。此类租赁产生的对使用权资产和租赁负债应当自首次采用日起按照 IAS 40 及 IFRS 16 进行会计处理。

11.6.3.7 使用权资产 – 便于实务操作的方法

在就每一项租赁分别作出选择的基础上，主体可对之前归类为经营租赁之租赁所形成的使用权资产计量采用以下一种或两种便于实务操作的方法：

[IFRS 16:C10]

- 依赖于截至首次采用日前按照《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37)作出的租赁是否为亏损性租赁的评估，而无需执行相关的减值复核。如果承租人选择采用该便于实务操作的方法，承租人应当在首次采用日按截至首次采用日前在财务状况表中确认的任何亏损性租赁准备对使用权资产作出调整。

根据 IFRS 16:C8(c) (请参见 **11.6.3.5**)，承租人必须在首次采用日考虑使用权资产是否已发生减值。该便于实务操作的方法为承租人提供了一个简化方法，其依据是如果使用权资产在首次采用日已发生减值，则相应的经营租赁根据 IAS 37 将是一项亏损性租赁。因此，IFRS 16 允许承租人在过渡时按之前已确认的亏损性租赁准备对使用权资产作出调整；预计该便于实务操作的方法不会对所报告的信息造成重大影响。[IFRS 16:BC287]

- 在首次采用日将初始直接成本排除在使用权资产的计量之外。

如 **7.4.1.2** 所述，初始直接成本是若承租人并未订立租赁合同则不会发生的增量成本。此类成本通常应纳入使用权资产的初始计量。该便于实务操作的方法允许承租人在首次采用 IFRS 16 时不将此类成本纳入初次确认的使用权资产；该选择可基于每一项租赁分别作出，从而主体可避免因识别数年之前发生的初始直接成本而产生额外的成本。

11.6.3.8 针对采用累计追加过渡法的承租人的披露要求

采用累计追加过渡法的承租人必须披露《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》第 28 段规定的关于首次采用的信息 (IAS 8 第 28(f)段所规定的信息除外)。承租人无需披露 IAS 8:28(f)所规定的信息，而应当披露：

[IFRS 16:C12]

- 于首次采用日在财务状况表中确认租赁负债时所采用的加权平均承租人增量借款利率；以及
- 关于下列两者之间差额的说明：
 - 在截至首次采用日前的年度报告期末按照 IAS 17 披露的经营租赁承诺，使用如 IFRS 16:C8(a) (请参见 **11.6.3.3**) 所述的首次采用日增量借款利率折现后的金额；以及
 - 于首次采用日在财务状况表中确认的租赁负债。

如果承租人采用 IFRS 16:C10 所规定的一种或多种便于实务操作的方法 (请参见 **11.6.3.2**, **11.6.3.4** 和 **11.6.3.7**)，则应当披露这一事实。[IFRS 16:C13]

11.7 首次采用日前的售后租回交易

主体不应重新评估在首次采用日前订立的售后租回交易，以确定相关资产的转让是否符合《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》中作为销售进行会计处理的要求。[IFRS 16:C16]

如果售后租回交易之前作为一项销售及融资租赁进行会计处理，卖方-承租人应当：

[IFRS 16:C17]

- 采用与在首次采用日存在的其他融资租赁相同的方式对租回进行会计处理；以及
- 继续在租赁期内对销售利得进行摊销。

如果售后租回交易之前按照 IAS 17 作为一项销售及经营租赁进行会计处理，卖方-承租人应当：

[IFRS 16:C18]

- 采用与在首次采用日存在的其他经营租赁相同的方式对租回进行会计处理；以及
- 针对截至首次采用日前在财务状况表中确认的与偏离市场条款相关的递延利得或损失，对租回的使用权资产作出调整。

针对售后租回交易的过渡性规定与针对所有租赁的一般过渡性规定一致。卖方-承租人在过渡至 IFRS 16 时不应就售后租回交易中的销售要素执行任何追溯会计调整。卖方-承租人必须在过渡至 IFRS 16 时采用与在首次采用日存在的其他租赁相同的方式对租回进行会计处理。

卖方-承租人仅应针对在 IFRS 16 首次采用日后订立的售后租回交易应用 IFRS 16 中针对售后租回交易确认利得或损失的方法（请参见第 10 部分）。IASB 认为运用追溯调整法的成本将超出所报告的信息带来的益处。[IFRS 16:BC292-BC294]

11.8 承租人之前确认的涉及经营租赁有利或不利条款的资产或负债

如果承租人之前应用《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》，针对作为企业合并一部分取得的附带有利或不利条款的经营租赁确认了一项资产或负债，承租人应当终止确认该资产或负债，并在首次采用日按终止确认的相应金额调整使用权资产的账面金额。[IFRS 16:C19]



附录 1

示例 一 识别租赁

随同 IFRS 16 发布的示例包含关于主体如何确定合同是否为一项租赁或包含一项租赁的 10 个例子。下表汇总了该等示例，每一个示例均强调了合同是否为一项租赁或包含一项租赁的关键决定因素。请参阅随同 IFRS 16 发布的示例全文以了解有关每一个示例的完整详情。

| 示例 | 是否存在特定资产？ | 是否具有实质性替换权利？ | 客户是否有权控制特定资产的使用？ | 是否为租赁？ |
|--|--|---|---|------------------------------------|
| 1A - 客户与承运人（供应商）之间的合同规定，客户可在 5 年内使用 10 辆特定类型的铁路机车。 | 是。合同对特定的铁路机车作出具体的指定。 | 否。只能出于维修或维护目的进行替换。 | 是。客户在合同期内拥有对铁路机车的独家使用权，从而有权获得使用机车所产生的几乎所有经济利益。客户有权变更铁路机车的使用方式和使用目的 - 客户能够主导使用机车的时间、地点和具体运输的货物。供应商的权利（针对特定类型货物的限制）仅属于保护性权利。供应商对拉动铁路机车所需的火车头的控制并未形成控制铁路机车使用的权利。 | 是 - 铁路机车（而非火车头）租赁。 |
| 1B - 客户与供应商之间的合同规定，供应商必须在 5 年期间内按指定的时间表使用指定类型的铁路机车运输指定数量的货物。 | 否。供应商拥有数量众多的相似项目，且合同并未对任何项目作出具体的指定。 | 是。能够易于以最低限度的成本获得可供替换的项目。供应商能够通过以最高效的方式使用其大量可用的机车储备获得经济利益。 | 否。供应商能够选择每一次特定交货任务所使用的铁路机车，并获得使用铁路机车所产生的几乎所有经济利益。 | 否。客户购买运输能力（服务）。 |
| 2 - 一家咖啡公司（客户）与机场运营商（供应商）订立一项合同，以在 3 年期间内使用机场内的区域销售其商品。 | 否。存在许多可供客户放置其售货亭的区域，且合同并未对任何区域作出具体的指定。 | 是。能够易于以最低限度的成本获得可供替换的项目。供应商能够通过以最高效的方式使用其零售区域获得经济利益。 | 否。供应商能够选择分配给客户的区域地点，并获得使用该特许经营地点所产生的几乎所有经济利益。 | 否。客户购买经营区域，而供应商可随时决定更改该区域，因此是一项服务。 |

| 示例 | 是否存在特定资产? | 是否具有实质性替换权利? | 客户是否有权控制特定资产的使用? | 是否为租赁? |
|--|--|---|--|---|
| 3A – 客户与一家公用事业公司（供应商）订立一项为期 15 年的合同，以获得连接香港与东京的大型电缆中 3 条特定的、在实物上可明确区分的暗光纤的使用权。 | 是。合同对光纤作出具体的指定，且该 3 条光纤在实物上可与电缆内的其他光纤区分。 | 否。只能出于维修或维护目的进行替换。 | 是。客户在合同期内拥有对光纤的独家使用权，从而有权获得使用光纤所产生的几乎所有经济利益。客户有权变更光纤的使用方式和使用目的 – 客户能够决定何时及是否为光纤建立连接及所传输的数据类型及数据量。 | 是 – 指定光纤的租赁。 |
| 3B – 客户与供应商订立一项为期 15 年的合同，以获得连接香港与东京的电缆中指定传输容量的使用权。 | 否。客户购买相当于 3 条光纤的传输容量，但并未指定具体的光纤。所购买的传输容量无法在实物上予以区分且并未代表电缆实质上全部的传输容量。 | 是。易于获得可供替换的项目。供应商能够通过以最高效的方式使用光纤来获得经济利益。 | 否。供应商作出所有相关决策，并获得使用光纤所产生的几乎所有经济利益。 | 否。客户购买传输容量（服务）。 |
| 4 – 客户与物业业主（供应商）订立一项在 5 年期间使用零售单位 A 的合同。零售单位 A 属于拥有许多零售单位的较大零售区域的一部分。 | 是。合同对该零售单位作出具体的指定。 | 否。尽管供应商具有替换该零售单位的实际能力，但其必须支付搬迁费用，并且在合同开始时，发生供应商能够因此而获得经济利益的情况（获得重大新租户）的可能性很低。 | 是。客户在合同期内拥有独家使用权并且有权获得使用该零售单位所产生的所有经济利益（尽管需要基于零售销售额向供应商支付可变付款额）。客户作出有关销售项目及价格的所有相关决策。供应商的活动（清洁、保安和广告服务）并未形成使供应商能够决定零售单位使用方式和使用目的的权利。 | 是 – 特定零售单位的租赁。 |
| 5 – 客户与供应商订立一项合同，以在一周内使用一辆货车将货物从纽约运往旧金山。 | 是。合同对货车作出具体的指定。 | 否。 | 是。客户在合同期内拥有独家使用权并且有权获得使用该货车所产生的所有经济利益。尽管货车的使用方式和使用目的已被预先确定，但由于是客户驾驶货车，因此客户有权主导该货车的使用（请参见 3.4.3.3 ）。 | 是 – 货车租赁。由于租赁期为一周，因此是一项短期租赁（请参见 7.2.2 ）。 |

| 示例 | 是否存在特定资产？ | 是否具有实质性替换权利？ | 客户是否有权控制特定资产的使用？ | 是否为租赁？ |
|---|------------------|--|---|----------------|
| 6A – 客户与轮船船主（供应商）订立一项合同，以使用指定轮船将货物从鹿特丹运往悉尼。 | 是。合同对轮船作出具体的指定。 | 否。 | 否。客户在合同期内占用该轮船几乎全部的运力，因此有权获得使用该轮船所产生的几乎所有经济利益。然而，轮船的使用方式和使用目的已被预先确定并且由供应商驾驶该轮船。因此，客户无权主导该轮船的使用（请参见 3.4.3.3 ）。 | 否。客户购买运输服务。 |
| 6B – 客户与供应商订立一项在 5 年期间使用指定轮船的合同。 | 是。合同对轮船作出明具体的指定。 | 否。 | 是。客户在合同期内占用该轮船几乎全部的运力，因此有权获得使用该轮船所产生的几乎所有经济利益。客户能够作出相关决策，包括轮船是否航行及航行的具体地点和时间（但须遵循合同规定的旨在保护供应商的投资和员工的限制）。尽管供应商驾驶该轮船，但其必须服从客户作出的关于轮船使用方式和使用目的的决策。 | 是 – 合同期内的轮船租赁。 |
| 7 – 客户与飞机所有者（供应商）订立一项合同，以在 2 年期间内使用合同明确指定的飞机。合同具体规定了飞机的内饰及外观规格细则。 | 是。合同对飞机作出具体的指定。 | 否。尽管供应商能够替换另一架飞机，但对另一架飞机进行装配以满足合同规定的规格细则将发生重大成本，这意味着供应商预计无法通过替换飞机获得经济利益。 | 是。客户在合同期内拥有独家使用权并且有权获得使用该飞机所产生的所有经济利益。合同和法律限制界定了客户使用权的范畴。在既定的范畴内，客户能够作出关于该飞机使用方式和使用目的的相关决策。尽管供应商驾驶该飞机，但其必须服从客户作出的关于飞机是否飞行及飞行的具体地点和时间的决策。 | 是 – 合同期内的飞机租赁。 |

| 示例 | 是否存在特定资产? | 是否具有实质性替换权利? | 客户是否有权控制特定资产的使用? | 是否为租赁? |
|--|--------------------------------------|-------------------|--|-------------------|
| 8 - 客户与制造商 (供应商) 订立一项合同, 以在 3 年期间内购买特定类型、数量和质量的衬衫。 | 是。合同对工厂作出隐含指定, 因为供应商仅可通过使用这家工厂来履行合同。 | 否。不存在可履行合同的另一家工厂。 | 否。客户在合同期内无权获得使用该工厂所产生的所有经济利益, 因为客户要求获得的产出数量并未代表工厂几乎全部的产能, 且供应商能够利用多余的产能履行其他客户合同。同时, 供应商还主导工厂的使用 (客户拥有与其他客户相同的权利)。 | 否。客户购买衬衫 (商品)。 |
| 9A - 一家公用事业公司 (客户) 与发电公司 (供应商) 订立一项合同, 以购买一个新太阳能电站在 20 年内的全部发电量。 | 是。合同对太阳能电站作出具体的指定。 | 否。 | 是。客户在合同期内拥有独家使用权并且有权获得使用该太阳能电站所产生的所有经济利益。(供应商通过所得税抵减的形式获得的利益是与太阳能电站的所有权而非使用情况相关的经济利益。) 尽管太阳能电站的使用方式和使用目的已被预先确定, 但客户对电站的设计使其有权主导该电站的使用 (请参见 3.4.3.3)。 | 是 - 合同期内的太阳能电站租赁。 |
| 9B - 客户与供应商订立一项合同, 以购买合同明确指定的发电厂在 3 年内的全部发电量。 | 是。合同对发电厂作出明确指定。 | 否。 | 否。客户在合同期内拥有独家使用权并且有权获得使用该发电厂所产生的所有经济利益。然而, 发电厂的使用方式和使用目的已被预先确定, 且客户并未参与发电厂的设计以及由供应商运营该发电厂。因此, 客户无权主导该发电厂的使用 (请参见 3.4.3.3)。 | 否。客户购买发电量 (服务)。 |
| 9C - 客户与供应商订立一项合同, 以购买合同明确指定的发电厂在 10 年内的全部发电量。 | 是。合同对发电厂作出明确指定。 | 否。 | 是。客户在合同期内拥有独家使用权并且有权获得使用该发电厂所产生的所有经济利益。客户作出关于该发电厂使用方式和使用目的的相关决策。尽管供应商运营该发电厂, 但其必须服从客户作出的关于发电厂发电时间及数量的决策。 | 是 - 合同期内的发电厂租赁。 |

| 示例 | 是否存在特定资产？ | 是否具有实质性替换权利？ | 客户是否有权控制特定资产的使用？ | 是否为租赁？ |
|---|-----------------|--------------------------|--|-----------------|
| 10A – 客户与电信公司（供应商）订立一项 2 年的网络服务合同。 | 未考虑。 | 未考虑。 | 否。客户并未控制服务器的使用。只有供应商才能够在使用期内作出关于服务器的相关决策 – 供应商决定如何使用服务器传输数据、是否重新配置服务器、及是否将服务器用于其他用途。 | 否。客户购买网络服务。 |
| 10B – 客户与信息科技公司（供应商）订立一项在 3 年内使用特定服务器的合同。 | 是。合同对服务器作出明确指定。 | 否。仅在发生故障的情况下供应商才可替换该服务器。 | 是。客户在合同期内拥有独家使用权并且有权获得使用该服务器所产生的所有经济利益。客户作出关于该服务器使用方式和使用目的的相关决策。 | 是 – 合同期内的服务器租赁。 |



附录 2

列报和披露核对表 — 承租人

| 索引 | 列报/披露要求 |
|------------|--|
| | <p>列报</p> <p>列报 — 财务状况表</p> |
| IFRS 16:47 | <p>承租人应当在财务状况表中列报、或者在附注中披露下列各项：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 使用权资产（与其他资产分开单独列报）；以及 • 租赁负债（与其他负债分开单独列报）。 |
| IFRS 16:47 | <p>如果承租人并未在财务状况表中单独列报使用权资产，则承租人应当：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 将使用权资产列入某个单列项目，该单列项目为若承租人拥有相关资产将列示的项目；以及 • 披露财务状况表中哪项单列项目包含此类使用权资产。 |
| IFRS 16:47 | <p>如果承租人并未在财务状况表中单独列报租赁负债，则承租人应当披露财务状况表中哪项单列项目包含此类负债。</p> |
| IFRS 16:48 | <p>单独列报使用权资产的规定不适用于符合投资性房地产定义的使用权资产；此类资产应在财务状况表中作为投资性房地产列示。</p> |
| | <p>列报 — 损益及其他综合收益表</p> |
| IFRS 16:49 | <p>在损益及其他综合收益表中：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 承租人应将租赁负债的利息费用与使用权资产的折旧费用分开列报；以及 • 租赁负债的利息费用是融资费用的组成部分，根据《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》第 82(b)段的要求，应当在损益及其他综合收益表内单独列示。 |
| | <p>列报 — 现金流量表</p> |
| IFRS 16:50 | <p>在现金流量表中，承租人应当：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 将租赁负债本金部分的现金付款额归入筹资活动的现金流量； • 通过应用《国际会计准则第 7 号——现金流量表》中针对已付利息的要求，对租赁负债利息部分的现金付款额进行归类；以及 • 将未纳入租赁负债计量的短期租赁付款额、低价值资产租赁付款额、及可变租赁付款额归入经营活动的现金流量。 |

披露

注:

- IFRS 16:51 1. IFRS 16 对承租人的披露目标是, 在附注中披露的充分信息, 连同在财务状况表、损益及其他综合收益表和现金流量表所提供的信息, 应当为财务报表使用者评估租赁对承租人财务状况、财务业绩和现金流量的影响提供依据。IFRS 16:52-60 (请参见下文) 规定了旨在满足该目标的要求。
- IFRS 16:52 2. 承租人应当在单独的附注或财务报表的单独部分披露其作为承租人的租赁的信息。然而, 承租人无需重复提供已在财务报表其他位置列示的信息, 前提是该信息已通过交叉引用纳入单独的附注或财务报表的单独部分。

披露在财务报表内反映的金额

IFRS 16:53

承租人应当披露在报告期内的下列金额;

- a) 按相关资产类别披露的使用权资产的折旧费用;
- b) 租赁负债的利息费用;
- c) 与按照 IFRS 16:6 (请参见 7.2) 进行会计处理的短期租赁相关的费用。该费用无需包括与租赁期为 1 个月或更短期间的租赁相关的费用;
- d) 与按照 IFRS 16:6 (请参见 7.2) 进行会计处理的低价值资产租赁相关的费用。该费用不应包括上文(c)所包含的低价值资产的短期租赁相关的费用;
- e) 与未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额相关的费用 (请参见 7.5.2.3);
- f) 使用权资产转租所产生的收益;
- g) 租赁的现金流出总额;
- h) 使用权资产的增加;
- i) 售后租回交易所产生的利得或损失; 以及
- j) 按相关资产类别披露的在报告期末使用权资产的账面金额。

注:

- IFRS 16:54 1. 承租人应当以表格形式提供 IFRS 16:53 所规定的披露, 除非采用另一种形式更为恰当。
2. 根据 IFRS 16:53 所披露的金额应包括承租人在报告期内计入另一项资产账面金额的成本。

披露短期租赁的租赁承诺

IFRS 16:55

如果承租人在报告期末已承诺的短期租赁组合不同于按照 IFRS 16:53(c) (请参见上文) 披露的短期租赁费用相关的短期租赁组合, 承租人应当披露按照 IFRS 16:6 (请参见 7.2) 进行会计处理的短期租赁的租赁承诺金额。

| 索引 | 列报/披露要求 |
|--------------|---|
| | <p>注：</p> <p>如果主体针对预计将于首次采用日后 12 个月内终止的租赁期采用便于实务操作的方法（请参见 11.6.3.2），则在应用 IFRS 16 的年度内可能须遵循该披露要求。</p> |
| IFRS 16:56 | <p>符合投资性房地产定义的使用权资产</p> <p>如果使用权资产符合投资性房地产的定义，承租人应当应用《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》的要求。在这种情况下，承租人无需对此类使用权资产提供 IFRS 16:53(a)、(f)、(h)或(j)（请参见上文）所规定的披露。</p> |
| IFRS 16:57 | <p>按照《国际会计准则第 16 号》以重估价金额计量的使用权资产</p> <p>如果承租人按照《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》以重估价计量使用权资产，承租人应当对此类使用权资产提供 IAS 16:77 所规定的信息。</p> |
| [IFRS 16:58] | <p>租赁负债的到期期限分析</p> <p>承租人应当按照《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》第 39 段及附录二应用指南第 B11 段披露租赁负债的到期期限分析。此分析应与其他金融负债的到期期限分析分开披露。</p> |
| IFRS 16:59 | <p>关于租赁活动范围的额外信息</p> <p>披露额外信息的一般要求</p> <p>除 IFRS 16:53-58（请参见上文）所规定的披露之外，承租人还应当披露为满足 IFRS 16:51（请参见上文）的披露目标所必需的关于其租赁活动的额外定性和定量信息。该额外信息可包括但不限于有助于财务报表使用者评估下列各项的信息：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 承租人租赁活动的性质； • 未在租赁负债计量中反映的承租人可能发生的未来现金流出，包括源自下列各项的风险敞口： <ul style="list-style-type: none"> – 可变租赁付款额（进一步的详情请参见下文）； – 续租选择权和终止租赁选择权（进一步的详情请参见下文）； – 剩余价值担保（进一步的详情请参见下文）；以及 – 承租人已承诺但尚未开始的租赁。 • 租赁施加的限制或约定；以及 • 售后租回交易（进一步的详情请参见下文）。 |

IFRS 16:B48

在确定是否有必要提供为满足 IFRS 16:51 (请参见上文) 的披露目标所必需的关于租赁活动的额外信息时, 承租人应当考虑:

- 该信息与财务报表使用者是否相关。仅当 IFRS 16:59 (请参见上文) 所规定的额外信息预计将与财务报表使用者相关时, 承租人才应提供该信息。鉴于此, 如果该信息有助于财务报表使用者了解下列各项, 则很可能被视为与财务报表使用者相关:
 - 租赁提供的灵活性 (例如, 承租人可通过行使终止租赁选择权或以对其有利的条款和条件进行续租来降低所面临的风险敞口);
 - 租赁所施加的限制 (例如, 要求承租人维持特定的财务比率);
 - 所报告的信息对关键变量的敏感性 (例如, 受到未来可变租赁付款额的影响);
 - 租赁产生的其他风险敞口; 以及
 - 是否偏离行业惯例 (例如, 影响承租人租赁组合的异常或独有的租赁条款和条件; 以及
- 该信息相对于在财务报表主表中列报、或者在附注中披露的信息而言是否显著。承租人无需重复已在财务报表其他位置列示的信息。

IFRS 16:BC225

注:

因此, IFRS 16 要求承租人披露为满足披露目标所必需的、且未由财务报表其他部分涵盖的主体特定的重要信息。IFRS 16 列举了额外披露应涵盖的能满足使用者信息需求的清单作为该项要求的补充, 并提供了承租人为遵循该额外披露要求可提供的披露示例 (请参见随同 IFRS 16 发布的示例 22 和 23)。该等示例并非完整无漏。尽管如此, IASB 相信该等示例有助于展示在基于承租人的个别具体情况确定最有用及最相关的披露时应当运用的判断。IASB 认为, 该方法通过实现下列目标将有助于提供最相关及最有用的披露:

- 防止提供笼统或“样板式”的表述; 以及
- 使承租人能够运用判断来识别与财务报表使用者最相关的信息并关注为提供该信息需实施的工作。

关于可变租赁付款额的额外信息 (请参见随同 IFRS 16 发布的示例 22)

IFRS 16:B49

取决于具体情况, 为满足 IFRS 16:51 (请参见上文) 的披露目标所必需的关于可变租赁付款额的额外信息可包括有助于财务报表使用者评估诸如下列各项的信息:

- 承租人使用可变租赁付款额的原因及此类付款额的普遍性;
- 与固定付款额相比, 可变租赁付款额的相对重要程度;
- 与可变租赁付款额挂钩的关键变量, 及该付款额预计将如何应该等关键变量的变化而发生变动; 以及
- 可变租赁付款额的其他经营和财务影响。

| 索引 | 列报/披露要求 |
|-------------|--|
| IFRS 16:B50 | <p>关于续租选择权或终止租赁选择权的额外信息（请参见随同 IFRS 16 发布的示例 23）</p> <p>取决于具体情况，为满足 IFRS 16:51（请参见上文）的披露目标所必需的关于续租选择权或终止租赁选择权的额外信息可包括有助于财务报表使用者评估诸如下列各项的信息：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 承租人使用续租选择权或终止租赁选择权的原因及此类选择权的普遍性； • 与租赁付款额相比，可选租赁付款额的相对重要程度； • 未纳入租赁负债计量的选择权被行使的普遍性；以及 • 此类选择权的其他经营和财务影响。 |
| IFRS 16:B51 | <p>关于剩余价值担保的额外信息</p> <p>取决于具体情况，为满足 IFRS 16:51（请参见上文）的披露目标所必需的关于剩余价值担保的额外信息可包括有助于财务报表使用者评估诸如下列各项的信息：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 承租人提供剩余价值担保的原因及此类担保的普遍性； • 承租人面临的剩余价值风险的重要程度； • 剩余价值担保涵盖的相关资产的性质；以及 • 此类担保的其他经营和财务影响。 |
| IFRS 16:B52 | <p>关于售后租回交易的额外信息</p> <p>取决于具体情况，为满足 IFRS 16:51（请参见上文）的披露目标所必需的关于售后租回交易的额外信息可包括有助于财务报表使用者评估诸如下列各项的信息：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 承租人从事售后租回交易的原因及此类交易的普遍性； • 个别售后租回交易的关键条款和条件； • 未纳入租赁负债计量的付款额；以及 • 售后租回交易对报告期内现金流量的影响。 |
| IFRS 16:60 | <p>短期租赁或低价值资产租赁</p> <p>按照 IFRS 16:6（请参见 7.2）对短期租赁或低价值资产租赁进行会计处理的承租人应当披露这一事实。</p> |

附录 3

披露核对表 — 出租人

| 索引 | 披露要求 |
|-----------------|---|
| IFRS 16:89 | <p>注:</p> <p>1. 对出租人的披露目标是, 在附注中披露的信息, 连同在财务状况表、损益表和现金流量表所提供的信息, 应当为财务报表使用者评估租赁对出租人财务状况、财务业绩和现金流量的影响提供依据。IFRS 16:90-97 (请参见下文) 规定了旨在满足该目标的要求。</p> |
| IFRS 16:BC251 | <p>2. IFRS 16 扩展了 IAS 17 中此前针对出租人的披露要求, 以便财务报表使用者能够更好地评价出租人租赁活动所产生的现金流量的金额、时间和不确定性。扩展披露要求旨在应对某些利益相关方认为 IAS 17 的出租人会计模型未能提供出租人租赁活动所有相关要素的充分信息的观点。</p> |
| | <p>披露 — 融资租赁</p> |
| IFRS 16:90(a) | <p>出租人应当披露在报告期内融资租赁的下列金额;</p> <ul style="list-style-type: none">a) 销售利润或亏损;b) 租赁投资净额所产生的融资收益; 以及c) 与未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额相关的收益。 |
| IFRS 16:91 | <p>注:</p> <p>出租人应当以表格形式提供披露, 除非采用另一种形式更为恰当。</p> |
| IFRS 16:93 和 94 | <p>出租人应当:</p> <ul style="list-style-type: none">• 就融资租赁投资净额的账面金额的重大变动提供定性和定量说明;• 披露应收租赁付款额的到期期限分析, 该到期期限分析应反映每年应收的未折现租赁付款额 (至少包括租赁最初五年内每一年的金额以及剩余年限的总金额); 以及• 披露未折现租赁付款额与租赁投资净额之间的调节表。该调节表应当列明与应收租赁付款额相关的未赚取融资收益, 以及任何已折现的未担保剩余价值。 <p>注:</p> <p>融资租赁资产符合《国际会计准则第 32 号——金融工具: 列报》所规定的金融工具的定义。因此, 除上述特定的披露要求之外, 主体还必须满足《国际财务报告准则第 7 号——金融工具: 披露》中关于融资租赁安排的要求。</p> <p>尤其是, 由于《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(或者对于尚未采用 IFRS 9 的主体, 《国际会计准则第 39 号——金融工具: 确认和计量》) 的终止确认和减值要求适用于出租人的租赁投资净额, IFRS 7 的相关要求同时适用, 因此, 须遵循 IFRS 7:42A 中有关金融资产转让的披露要求, 和 IFRS 7:35A 及以下各项中有关信用风险的披露要求。</p> |

| 索引 | 披露要求 |
|---------------|---|
| | 披露 — 经营租赁 |
| IFRS 16:90(b) | 对于经营租赁，出租人应当披露在报告期内的租赁收益，并单独披露未与指数或费率挂钩的可变租赁付款额相关的收益。 |
| IFRS 16:91 | <i>注：</i> <i>出租人应当以表格形式提供披露，除非采用另一种形式更为恰当。</i> |
| IFRS 16:95 | 对于经营租赁下的不动产、厂场和设备项目，出租人应当应用《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》的披露要求。在应用《国际会计准则第 16 号》的披露要求时，出租人应将每一类不动产、厂场和设备分解为经营租赁下的资产及非经营租赁资产（即，出租人应针对经营租赁下的资产提供《国际会计准则第 16 号》要求的披露（按相关资产的类别列示），此类披露应当与出租人持有及自用的资产分开列示）。 |
| IFRS 16:96 | 出租人应对经营租赁下的资产应用《国际会计准则第 36 号——资产减值》、《国际会计准则第 38 号——无形资产》、《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》和《国际会计准则第 41 号——农业》的披露要求。 |
| IFRS 16:97 | 出租人应当披露租赁付款额的到期期限分析；该到期期限分析应反映每年应收的未折现租赁付款额（至少包括租赁最初五年内每一年的金额以及剩余年限的总金额）。 |
| | 额外的定性和定量信息 |
| IFRS 16:92 | 出租人应当披露为满足 IFRS 16:89（请参见上文）的披露目标所必需的关于其租赁活动的额外定性和定量信息。该额外信息可包括但不限于有助于财务报表使用者评估下列各项的信息： <ul style="list-style-type: none"> • 出租人租赁活动的性质；以及 • 出租人如何管理与其在相关资产中保留的任何权利相关的风险。特别是，出租人应当披露针对其在相关资产中保留的权利的风险管理策略，包括出租人用以降低风险的方法。该方法可包括回购协议、剩余价值担保、或资产使用超出指定限制的可变租赁付款额。 |

附录 4

与美国公认会计原则的比较

FASB 于 2016 年 2 月发布了新租赁准则《会计准则更新》(ASU) 2016-02。尽管 IASB 与 FASB 在着手开展改进租赁会计处理的联合项目时的目标是制定一项全面趋同的准则，但最终 IFRS 16 与 ASU 2016-02 所采用的方法之间仍存在若干差异。下表汇总了两者之间最重要的差异。

| 主要规定 | IFRS 16 | ASU 2016-02 |
|---------|--|---|
| 范围 | 范围涵盖所有资产租赁（存在特定的例外情况 - 请参见 第 2 部分 ）。同时，承租人可选择针对无形资产租赁应用有关指引。 | 范围涵盖所有不动产、厂场和设备租赁，但不包括： <ul style="list-style-type: none">• 无形资产租赁；• 非可再生资源的勘探或使用的租赁；• 生物资产租赁；• 存货租赁；以及• 在建资产租赁。 |
| 低价值资产租赁 | 承租人可在租赁期内采用直线法确认低价值资产租赁的付款额（确认方式与根据 IAS 17 确认经营租赁相类似 - 请参见 7.2 ）。若采用该项豁免，此类租赁将不在承租人的资产负债表内反映。 | 美国公认会计原则并未提供同等的豁免。然而，FASB 认为主体将能够采用合理的资本化政策，从而无需确认低于特定门槛的租赁资产和负债。 |
| 承租人会计模型 | 所有租赁均须“在资产负债表内列报”（针对短期租赁和低价值资产租赁的豁免除外 - 请参见 7.2 ）。 并未区分融资租赁与经营租赁。 在租赁期开始日，承租人应当确认： <ul style="list-style-type: none">• 其租赁义务所产生的负债（按租赁期内尚未支付的未来租赁付款额的现值进行初始计量）（请参见 7.4.2）；以及• 相关资产的使用权所形成的资产（等于租赁负债，并针对租赁期开始日或之前已支付的租赁付款额、租赁激励措施及任何初始直接成本作出调整）（请参见 7.4.1）。 承租人应使用实际利率法对租赁负债进行后续计量（请参见 7.5.2 ），且使用权资产通常采用直线法进行摊销（请参见 7.5.1 ）。 | 所有租赁均须“在资产负债表内列报”（针对短期租赁的豁免除外）。 保留融资（资本）租赁与经营租赁之间的区分。 融资租赁的会计处理类似于 IFRS 16 的方法。使用权资产通常采用直线法进行摊销。该摊销连同针对租赁负债确认的利息导致在租赁期前段确认较高的费用并且利息和摊销额在收益表内单独列示。 对于经营租赁： <ul style="list-style-type: none">• 租赁负债按照 IFRS 16 计量，但并未要求重新评估可变租赁付款额；以及• 租赁费用通常采用直线法确认，并在收益表内作为单独的单列项目列示。 |

| 主要规定 | IFRS 16 | ASU 2016-02 |
|--------|---|---|
| 出租人会计 | 保留现行针对经营租赁和融资租赁的出租人会计方法（请参见 第 8 部分 和 第 9 部分 ）。经销商的融资租赁利润将在前期确认，无需参照《国际财务报告准则第 15 号》中的收入指引（请参见 9.1.2 ）。 | 保留现行针对经营租赁和资本租赁（直接融资和销售类租赁）的出租人会计方法。 然而，租赁分类标准将发生变化，且将对经销商利润（如有）的会计处理产生下列影响： <ul style="list-style-type: none"> • 如果相关安排属于销售类租赁，经销商利润将在前期确认；以及 • 因直接融资租赁导致的经销商利润（如有）将予以递延并在租赁期内确认为利息收入。 杠杆租赁会计在未来将被取消（现有的杠杆租赁将获得豁免）。 |
| 转租 | 中间出租人须通过参照主租赁形成的使用权资产来将转租归类为经营租赁或融资租赁（请参见 8.6 ）。 | 中间出租人须通过参照主租赁的相关资产对转租进行归类。 |
| 售后租回安排 | 对于符合销售条件的交易，卖方-承租人所确认的利得或损失应以向买方-出租人转让之权利所涉及的利得或损失金额为限（请参见 第 10 部分 ）。 | 如果交易符合销售条件，则应确认交易的全部利得。 |



主要联系人

全球国际财务报告准则领导人

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

| | | |
|------|----------------|-------------------------|
| 加拿大 | Karen Higgins | ifrs@deloitte.ca |
| 拉丁美洲 | Claudio Giaimo | ifrs-LATCO@deloitte.com |
| 美国 | Robert Uhl | iasplus-us@deloitte.com |

亚太地区

| | | |
|------|----------------|----------------------|
| 澳大利亚 | Anna Crawford | ifrs@deloitte.com.au |
| 中国 | Stephen Taylor | ifrs@deloitte.com.cn |
| 日本 | Shinya Iwasaki | ifrs@tohatsu.co.jp |
| 新加坡 | Shariq Barmaky | ifrs-sg@deloitte.com |

欧洲-非洲

| | | |
|-----|-----------------------|-----------------------------|
| 比利时 | Thomas Carlier | ifrs-belgium@deloitte.com |
| 丹麦 | Jan Peter Larsen | ifrs@deloitte.dk |
| 法国 | Laurence Rivat | ifrs@deloitte.fr |
| 德国 | Jens Berger | ifrs@deloitte.de |
| 意大利 | Massimiliano Semprini | ifrs-it@deloitte.it |
| 卢森堡 | Eddy Termaten | ifrs@deloitte.lu |
| 荷兰 | Ralph Ter Hoeven | ifrs@deloitte.nl |
| 俄罗斯 | Michael Raikhman | ifrs@deloitte.ru |
| 南非 | Nita Ranchod | ifrs@deloitte.co.za |
| 西班牙 | Cleber Custodio | ifrs@deloitte.es |
| 英国 | Elizabeth Chrispin | deloitteifrs@deloitte.co.uk |

笔记

the fact that the \mathbb{R}^n -valued function \mathbf{f} is continuous at \mathbf{a} if and only if each of its components f_i is continuous at \mathbf{a} . This is a useful result because it allows us to reduce the study of the continuity of a vector-valued function to the study of the continuity of its components.

Another important result is the Intermediate Value Theorem for vector-valued functions. It states that if \mathbf{f} is a continuous function from a closed interval $[a, b]$ to \mathbb{R}^n , then the image of $[a, b]$ under \mathbf{f} is a connected subset of \mathbb{R}^n . This is a generalization of the Intermediate Value Theorem for real-valued functions.

Finally, we mention the concept of a path in \mathbb{R}^n . A path is a continuous function \mathbf{f} from a closed interval $[a, b]$ to \mathbb{R}^n . The image of $[a, b]$ under \mathbf{f} is called the path of \mathbf{f} . Paths are important in many areas of mathematics, including physics and geometry.

In conclusion, the study of vector-valued functions is a rich and important area of mathematics. It provides a natural way to study functions that take values in \mathbb{R}^n , and it has many applications in science and engineering. We have seen how to define vector-valued functions, how to study their continuity, and how to study their images. We have also seen how to study paths in \mathbb{R}^n .

There are many other topics related to vector-valued functions that we have not covered here. For example, we have not discussed the concept of a vector field, or the concept of a differential equation for a vector-valued function. These topics are also important and interesting, and we encourage you to explore them further.

We hope that this book has provided you with a solid foundation in the theory of vector-valued functions. We also hope that you have enjoyed learning about this beautiful and important area of mathematics. Thank you for reading!

Finally, we would like to thank the many people who have helped us in the preparation of this book. In particular, we would like to thank our colleagues at the University of California, Berkeley, for their support and encouragement. We would also like to thank our students for their feedback and suggestions.

We would also like to thank the many people who have helped us in the preparation of this book. In particular, we would like to thank our colleagues at the University of California, Berkeley, for their support and encouragement. We would also like to thank our students for their feedback and suggestions.

We would also like to thank the many people who have helped us in the preparation of this book. In particular, we would like to thank our colleagues at the University of California, Berkeley, for their support and encouragement. We would also like to thank our students for their feedback and suggestions.

We would also like to thank the many people who have helped us in the preparation of this book. In particular, we would like to thank our colleagues at the University of California, Berkeley, for their support and encouragement. We would also like to thank our students for their feedback and suggestions.

We would also like to thank the many people who have helped us in the preparation of this book. In particular, we would like to thank our colleagues at the University of California, Berkeley, for their support and encouragement. We would also like to thank our students for their feedback and suggestions.

We would also like to thank the many people who have helped us in the preparation of this book. In particular, we would like to thank our colleagues at the University of California, Berkeley, for their support and encouragement. We would also like to thank our students for their feedback and suggestions.

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司, 以下称“德勤有限公司”), 以及其一家或多家成员所和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所详细描述。

本通信中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

@2016。欲了解更多信息, 请联系德勤有限公司。