



租赁的定义

新的资产负债表之表内 / 表外测试

国际财务报告准则 (IFRS)

2017 年 4 月

kpmg.com/ifrs



目录

关键判断	1
1 概览	2
1.1 概要	2
1.2 主要影响	3
2 可识别资产	4
2.1 概述	4
2.2 特定资产	4
2.3 部分产能	5
2.4 供应商的实质性替换权	9
3 经济利益	17
3.1 使用资产产生的经济利益	17
3.2 “几乎所有”	18
4 主导使用权	21
4.1 概述	21
4.2 使用方式和目的之决策	22
4.3 确定谁有权决定使用方式和目的	24
4.4 使用方式和目的之决策已预先确定	26
4.5 供应商的保护性权利	29
5 合营安排	30
6 范围和承租人豁免	34
6.1 范围	34
6.2 承租人豁免	35
7 过渡	42
7.1 选择豁免应用新租赁定义	42
7.2 就剩余期限较短的租赁的简便实务操作方法	44
8 下一步工作	46
8.1 租赁的定义	46
8.2 过渡方案的考虑	47
8.3 采用新准则之前的披露	47
附录 1 – IFRS 16 概览	48
附录 2 – IFRS 16 与 IFRIC 4	49
附录 3 – IFRS 16 与 US GAAP	53
关于本刊物	55
其他前沿资讯及资料	56

关键判断

评估一项安排是否为租赁或包含租赁，将是应用《国际财务报告准则第 16 号 — 租赁》(IFRS 16) 时遇到的最重要的实务问题之一。对客户而言，租赁的定义是将一项安排计入资产负债表之表内 / 表外的新的测试标准。

很多情况下，这项评估是简单明确的，当前属于租赁的交易在该项新准则下也将符合租赁的定义。此时的重点是如何执行和记录这项评估。

而在有些情况下，评估会相对复杂，关于一项安排是否为租赁或包含租赁的结论也可能发生变化。这可能会影响一些常见的交易，例如，电力购买协议、信息技术 (IT) 外包协议和交通运输协议，此时分析的重点应是，客户是否“控制”可识别资产的使用。

由于企业将在 2019 年采用该项新准则，因此它们面临的重要选择是，是否在过渡时采用简便实务操作方法，即豁免在过渡时追溯应用新租赁定义。企业在决策时需要作出权衡。尽管简便实务操作方法可以在很大程度上减轻企业负担，但也可能导致一些在 IFRS 16 下不再属于租赁的合同继续被作为租赁核算。

不论选用哪种方案，企业都不能低估后续的工作。识别出所有租赁协议并获取所有相关的租赁数据，可能需要耗费大量的时间和精力。

本刊物旨在对租赁定义的要素以及相关过渡规定进行分析。我们希望本刊物能对贵企业筹备 IFRS 16 并识别各项租赁有所帮助。

Kimber Bascom

Ramon Jubels

Sylvie Leger

Brian O'Donovan

毕马威国际财务报告准则租赁准则全球领导小组

毕马威国际财务报告小组

1 概览

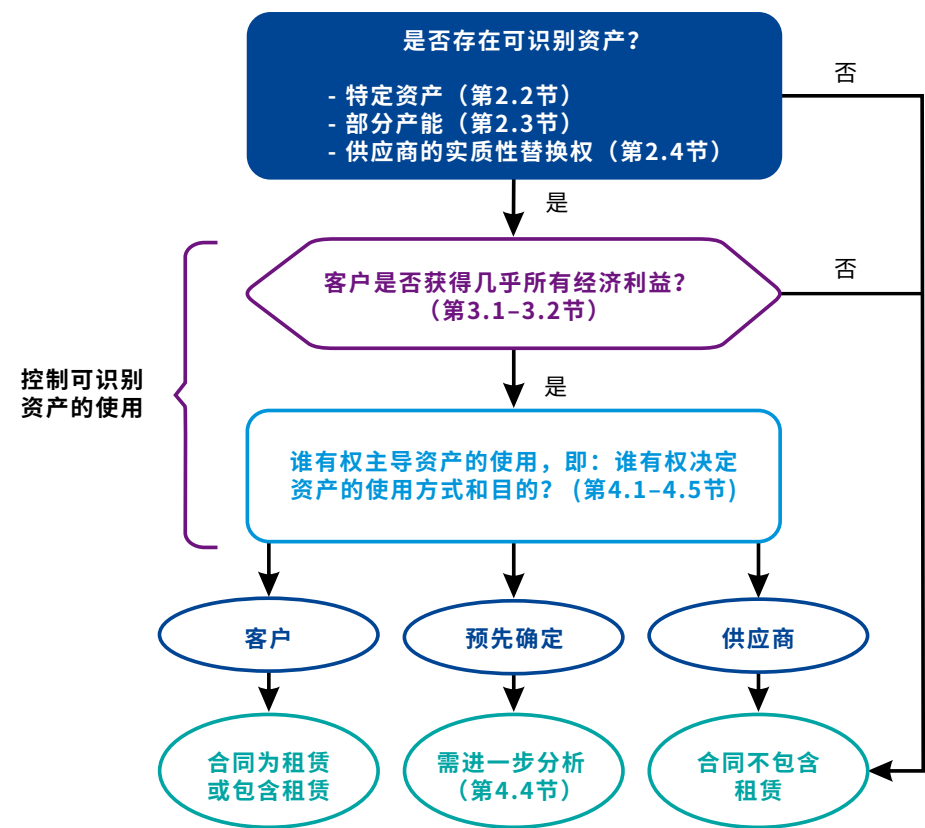
运用租赁的定义是一个关键的判断领域,也是最重要的实务问题之一。

1.1 概要

IFRS 16.A, B9

如果一份合同(或合同的组成部分)在一段时间内让渡了一项资产(标的资产)的使用权以换取对价,则该合同为一项租赁(或包含一项租赁)。如果一份合同为租赁或包含租赁,则对承租人而言,通常应将其计入资产负债表内。

运用该项定义时需考虑以下关键要素:



IFRS 16.9,11

客户和供应商均需在合同初始进行上述评估,并仅在合同条款和条件发生变更时才重新评估。¹

IFRS 16.5

承租人可选择不对短期租赁和低价值项目租赁应用租赁会计模式 — 参见第 6.2 节。

IFRS 16.C3

在向 IFRS 16 过渡时,企业可以选择对现有合同应用新的租赁定义,或者选择继续沿用在现行准则下对现有合同是否包含租赁所做的评估,仅对过渡期之后签订或发生变更的合同应用新的租赁定义 — 参见第 7.1 节。

1. 鉴于客户和供应商均需进行同一评估,因此它们被统称为“企业”。

1.2

主要影响

更加关注对交易是否为租赁进行评估。承租人今后会将大多数租赁计入资产负债表内。实际上，租赁的定义将取代租赁的分类，成为资产负债表之表内 / 表外测试的关键标准。

需要识别所有租赁协议并获取租赁数据。承租人今后会将大多数租赁计入资产负债表内。企业可能需要做大量工作来识别所有租赁协议，并提取出应用该项新准则所需的相关数据。

关于哪些交易被识别为租赁，可能会发生变化。在评估该项新准则的影响时，国际会计准则理事会 (IASB) 指出，其已识别出一些当前被作为租赁、但在该项新准则下不再作为租赁的交易示例。另外，也可能会有新识别出来的租赁 — 参见附录 2。但是，在很多情况下，关于某项交易是否为租赁的结论不会发生变化。

新的估计和判断。该项新准则引入了新的估计和判断标准，这些将影响租赁交易的识别。

- 判断供应商的替换权是否具有实质性，这将对评估是否存在可识别资产至关重要 — 参见第 2 章。
- 识别经济利益，并评估客户是否有权在整个使用期间获取几乎所有的经济利益，这并不总是简单明确的 — 参见第 3 章。
- 通过判断在整个使用期间谁有权主导可识别资产的使用，来区分承租人与典型的供应或服务合同中的客户 — 参见第 4 章。

在过渡时是否选择豁免应用新的租赁定义，是该项新准则实施过程中的一项重要决定。是否采用该项简便实务操作方法，将会使企业 IFRS 16 实施项目的范围和时间有很大不同。采用该项简便实务操作方法会在减少成本的同时降低可比性 — 参见第 7 章。

确认豁免减轻了承租人的负担。承租人可以在过渡期及后续期间，对短期租赁和低价值项目租赁采用可选的简便实务操作方法，以减少该项新准则的影响。但是，如果相关影响重大，则可能降低可比性。

新的系统和流程。为获取和评估遵循新要求所需的数据，系统和流程可能需要作出改变，包括在过渡时创建所有租赁的详细清单。

充分记录。在很多情况下，是否存在租赁这一结论不会发生变化。但这并不表明，企业在追溯应用新的租赁定义时可以不作出充分记录。

合同条款和业务惯例的改变。为了尽量减少该项新准则的影响，一些企业可能希望重新考虑某些合同条款和业务惯例。因此，受该项新准则影响的可能不仅是财务部门，资金、税务、法律、采购、不动产、预算、销售、内部审计和 IT 等部门都可能受到影响。

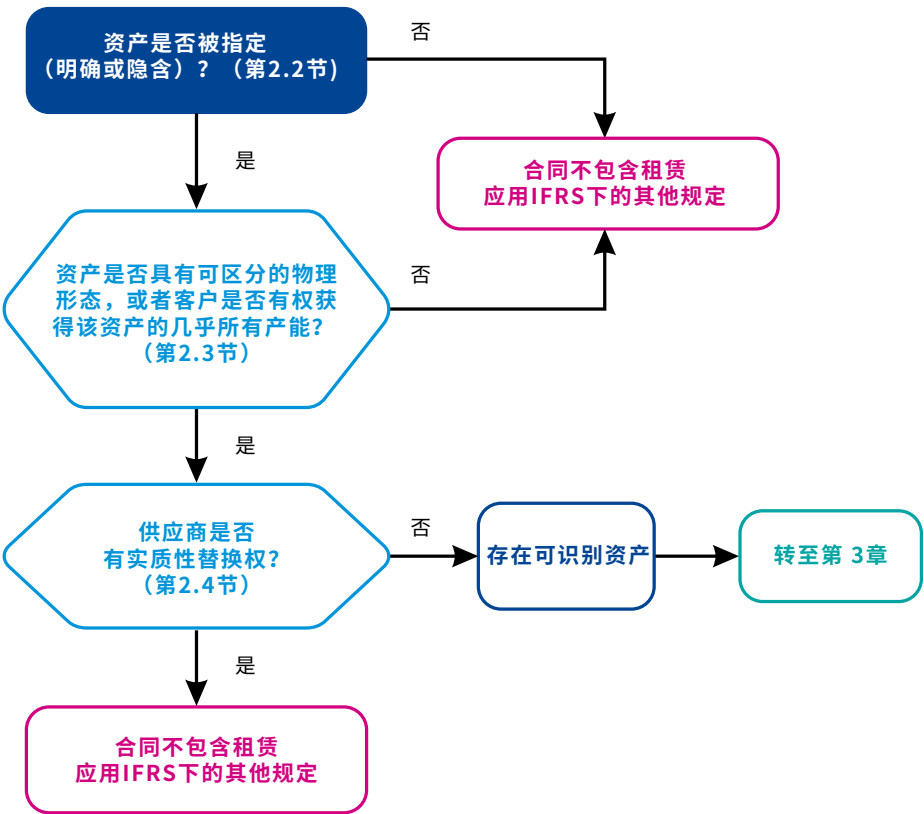
2 可识别资产

确定供应商的替换权是否具有实质性,对评估是否存在可识别资产至关重要。

2.1 概述

IFRS 16.B13–B20

存在租赁的前提是存在一项可识别资产,其判断流程如下。



2.2 特定资产

IFRS 16.B13, BC111

很多情况下, 租赁的标的资产会在合同中明确指定 (例如, 通过序列号或建筑物的指定楼层来明确指定)。不过, 可识别资产也可能在交付给客户使用时被隐含指定。



何谓“隐含指定”？

如果相关事实与情况表明供应商仅能通过使用某一项特定资产来履行其义务，则该资产被隐含指定。

如果供应商仅有一项资产能用于履行合同义务，则属于这种情况。例如，在一项电力采购合同中，某发电厂可能是一项隐含的特定资产，如果客户的设施位于偏远地区且无法接入电网，进而导致供应商无法在市场上购电或通过其他发电厂发电。

还有些情况下，供应商拥有多项符合功能要求的资产，但其中仅有一项资产在合同期内提供给客户具有现实可行性——即，供应商没有替换其他资产履行合同的实质性权利——参见第 2.4 节。例如，供应商虽然拥有一个船队，但其中仅有一艘船位于指定地区且当前没有被其他客户占用。

IFRS 16.B13, BC111



需要在合同初始时指定资产吗？

不需要。关键的测试是，资产在交付给客户时是否被指定。

在很多情况下，合同初始时就会指定资产。例如，不动产使用合同通常在签订时就指定某建筑的相关楼层。

但是，也有可能后续日期指定资产。例如，供应商签订一份有约束力的合同，以向客户提供钻塔，供客户在 6 个月内开发某特定的海上油田。在签订合同时，供应商有 5 个规格相似的钻塔可用于履行这一合同，且这 5 个钻塔与该海上油田的距离均较近。然而，一旦其中某个钻塔被运抵该海上油田，则只有该钻塔可被用于履行该合同。在这种情况下，尽管合同初始时并未指定哪个钻塔将被用来履行合同，但很明显，该合同将取决于特定钻塔的使用。该钻塔是在交付给客户时才被指定的。

2.3

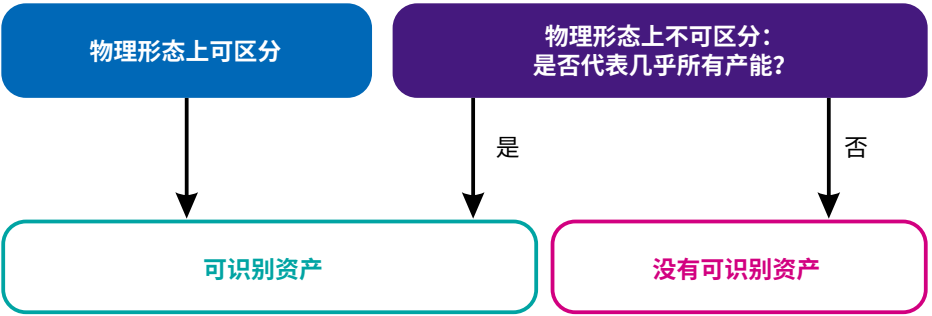
IFRS 16.B20

部分产能

在很多情况下，合同项下的资产即为整个标的资产，因此易于识别（例如，一栋建筑物或一台设备）。但是，如果符合以下条件，则资产的部分产能也可以是一项可识别资产：

- 该部分具有可区分的物理形态（例如，一栋建筑物的某一层楼，一条光纤电缆的某段电缆，或一条管道中可明确区分的一段管道）；或

- 虽然物理形态上不可区分，但是客户有权获得资产的几乎所有产能（例如，一条光纤电缆的部分产能虽然在物理形态上不可区分，但它代表了这条电缆的几乎所有产能）。



IFRS 16.BC116

IASB 认为，如果部分产能在物理形态上不可区分（例如，一条管道的 20% 产能），则客户不大可能能够控制部分产能所属资产的使用。这是因为，部分产能的使用决策通常是在整个资产的层面上作出的。因此 IASB 认为，在租赁定义中添加部分产能相关的内容，会增加复杂性，只能带来少量好处。企业可能不得不将客户取得部分产能的所有商品或服务合同视为潜在的租赁，然后才能（有可能）得出下述结论：由于客户没有关于资产使用的决策权，也无权获得几乎所有的经济利益，因此这些合同不属于租赁。

 **例 1 – 储气罐：部分产能不属于可识别资产**

客户 D 与供应商 E 签订合同，以取得在指定的、没有内部隔离的储气罐内存储天然气的权利。在合同初始时，客户 D 在整个合同期内可以使用储气罐至多 60% 的容量。供应商 E 可以在自己认为合适时，使用储气罐剩余的 40% 容量。

供应商 E 没有替换权。但是，该安排允许 E 将其他客户的天然气存储在同一个储气罐内。

储气罐

客户 D 60% 的存储权	其他客户 40% 的存储权
------------------	------------------

在本例中，不存在可识别资产。这是因为，客户 D 仅占有储气罐 60% 的容量，而该部分产能不仅在物理形态上与剩余部分不可区分，而且也不符合客户获得几乎所有产能的标准。

**例 2 – 仓库:部分产能属于可识别资产**

客户 C 与供应商 S 签订合同, 以取得将产品存储在指定仓库的权利。该仓库的库房 V、W 和 X 被划定仅供客户 C 使用。供应商 S 没有替换权。库房 V、W 和 X 占该仓库存储总量的 60%。

仓库

库房 V	库房 W	库房 X	库房 Y	库房 Z
仅供客户 C 使用				

在本例中, 尽管客户 C 仅使用该仓库 60% 的存储量, 但该合同存在可识别资产, 原因是:

- C 使用的库房在合同中已明确指定;
- 这些库房与该仓库的其他存储空间在物理形态上可以区分; 且
- 供应商 S 没有替换权。

**部分产能是一项新的概念吗?**

是。在制定《国际财务报告准则解释公告第 4 号 — 确定一项协议是否包含租赁》(IFRIC 4) 时, IFRS 解释委员会决定不讨论有关部分产能的问题。因此, 相关影响取决于企业之前在 IFRIC 4 下就部分产能所制定的会计政策 — 见附录 2。

**“几乎所有”产能是指该资产 90% 的产能吗?**

不一定。该项新准则并未在规范租赁定义时, 对“几乎所有”一词作出界定。

有关出租人在确定租赁分类时所考虑的标准之一, IFRS 16 使用了与《国际会计准则第 17 号 — 租赁》(IAS 17) 相同的措辞: 租赁付款额 (包括由承租人或第三方担保的余值) 的现值是否等于或超过资产的几乎所有公允价值。美国公认会计原则 (US GAAP) 将 90% 设定为“几乎所有”的标准。我们认为, 尽管 90% 的标准可作为有用的参照值, 但它不是 IFRS 下的明确界限或自动分界点。

在应用租赁定义时, 企业应对“几乎所有”作出明确解读并一致运用。



如何确定一项资产的产能？

在某些情况下，资产的名义产能与预计被客户使用的产能之间存在差异。

例如，客户 O 与供应商 B 签订为期 30 年的合同，以使用 B 的管道输送天然气。B 建设并运营一条新的管道来输送 O 的天然气。O 有权决定输送的气体数量。B 预计 O 未来将需要更多产能，因此决定在建造管道时提供额外产能 — 即，在合同初始时，O 仅使用了该管道名义产能的 70%。该管道位于偏远地区，其他客户使用该管道剩余产能的可能性很小。

为测试客户是否有权获取几乎所有产能而对资产的产能进行评估时，可能会涉及主观判断，并需要考虑所有相关事实和情况，例如，考虑未使用额外产能的原因。在本例中，应根据 O 和其他客户预计使用的产能（即 70%）来进行此项测试。这与评估客户是否有权在整个使用期间从资产的使用中获取几乎所有经济利益相一致 — 参见第 3 章。因此在本例中，O 使用了所有预计的产能，进而该管道构成一项可识别资产。



在评估资产的部分产能是否代表“几乎所有”产能时，是否考虑客户对产能的“优先使用权”？

通常会考虑。

在某些合同中，供应商承诺向客户提供资产的所有产能，但是在客户同意的情况下，也可以将未使用的产能出售给第三方。在这种情况下，客户有权使用资产的几乎所有产能，因此存在可识别资产。

例如，客户 O 与供应商 B 签订为期 10 年的合同，以使用某天然气管道的 70% 产能。O 有权决定输送的气体数量。B 负责该管道的运营和维护。O 每月支付固定的管道使用费以及根据输送的气体数量计算的可变付款额。O 对剩余的 30% 产能有优先使用权。

在这种情况下，O 有权获取该管道的几乎所有产能，因为 O 使用了 70% 的产能，并对剩余的 30% 产能享有优先使用权。因此，该管道构成一项可识别资产。

然而，当优先使用权不具有实质性时，则不应予以考虑。例如，在本例中，如果 O 为了使用剩余的 30% 产能而需要额外支付的金额过高，以致于 O 实际上不可能购买该剩余产能，则该管道不构成一项可识别资产。

2.4

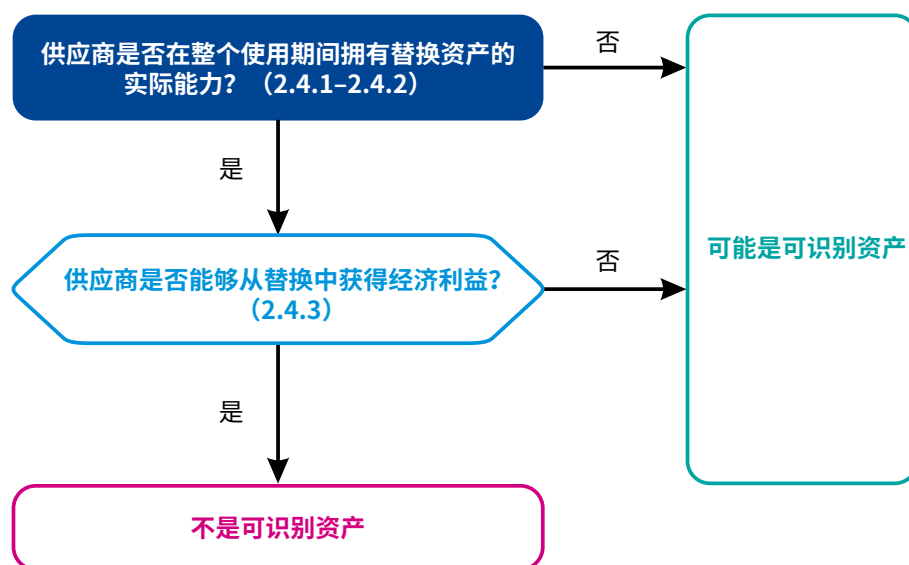
IFRS 16.B14–B19

供应商的实质性替换权

即便在合同中指定了一项资产，但如果供应商在整个使用期间拥有替换该资产的实质性权利，则客户不能控制可识别资产的使用。

若符合以下条件，则供应商拥有“实质性”的替换权：

- 供应商在整个使用期间拥有替换资产的实际能力；及
- 供应商通过行使替换资产的权利可获得经济利益。



IFRS 16.B16

企业应在合同初始时评估替换权是否具有实质性。评估时，企业应考虑所有事实和情况，但不考虑不太可能发生的未来事件。例如，以下未来事件不予考虑：

- 未来客户以高于市价的租金使用资产的协议；
- 引入一项在合同初始时尚未进行实质性开发的新技术；
- 客户使用资产的情况或资产的绩效与合同初始时预计的使用情况或绩效存在重大差异；或
- 资产在使用期间的市价与合同初始时预计的市价之间存在重大差异。

IFRS 16.B18

供应商因资产无法正常使用（即“质保”类义务）或者因技术升级而对资产进行修理或维护，并因此替换资产的权利或义务，不属于实质性的替换权。

IFRS 16.B17, BC113

**租赁定义中为何强调“实质性”替换权？**

替换权很可能是应用租赁定义的一个关键领域。这是因为，某种程度的替换在车队租赁、复印机及类似设备组合的租赁中通常是允许的。但是，如果标的资产由客户保管，则替换的成本可能超过收益，进而导致该替换权不具有实质性。

对替换权的评估，与评估供应商还是客户有权控制标的资产使用时的总体原则一致。如果存在实质性替换权，则表明供应商（而不是客户）控制了标的资产的使用，因此不存在租赁。

之所以对“实质性”替换权如此重视，是出于对企业可能通过在合同中故意增加替换权条款来规避租赁会计的担忧，例如，供应商本身没有实际能力来行使替换权。

因此，替换权的某些指引可防止企业“规避租赁会计”。在大多数情况下，证明替换权具有实质性将比较困难。

IFRS 16.B19

**如果无法评估替换权是否具有实质性，客户应该怎么做？**

如果客户没有充足的信息可用于评估替换权是否具有实质性，则客户应假设其不具有实质性。

影响替换权是否具有实质性的很多因素是与供应商相关的，例如，供应商能否取得替代性资产，替换资产的成本等等。客户可能无法获知这些信息。

IASB 认为，当替换权具有实质性时，客户往往能够知悉这些信息。在其他情况下，IASB 不希望客户耗费过多精力来作出此项评估。

2.4.1

IFRS 16.B14(a)

替换资产的实际能力

当客户无法阻止供应商替换资产，且供应商拥有现成的替代性资产或者可以在合理期限内取得替代性资产时，则认为供应商拥有替换资产的实际能力。



例 3 – 轨道车：替换资产的实际能力

客户 L 与货物承运人（供应商 M）签订为期 5 年的合同，以运输一定数量的商品。M 使用特殊规格的轨道车，这些轨道车存放在 M 的经营场所，且 M 拥有大量类似的轨道车可用于履行合同要求。

在这种情况下，由于轨道车存放在 M 的经营场所，且 M 拥有大量类似的轨道车，替换成本很低，因此 M 拥有替换资产的实际能力，即，轨道车并未被隐含地指定。

2.4.2

IFRS 16.A

IFRS 16.B15

使用期间

“使用期间”是指资产被用于履行客户合同的所有期间（包括不连续的期间）。

例如，若存在下述情形，则供应商不拥有在整个使用期间内替换资产的实际能力（因此不存在实质性替换权）：

- 仅在整個使用期间中的一段时间内，或者仅在特定日期或之后，才能够行使替换权（例 4，情形 1 和情形 2）；或
- 仅在发生特定事件时，才能够行使替换权（例 4，情形 3）。



例 4 – 汽车：供应商的替换权并非贯穿于整个使用期间

情形 1

客户 S 与供应商 T 签订合同，以获得一辆汽车的 5 年使用权。T 有权在合同开始 3 年之后的任何时间替换该车辆（即，T 在前 3 年没有替换权）。

由于供应商不是在整个使用期间内均可行使替换权，因此该替换权不具有实质性。

情形 2

合同同上，只是 T 有权在合同签订 3 年之后的特定日期替换车辆，而无权在其他时间替换车辆。

由于供应商不是在整个使用期间内均可行使替换权，因此该替换权不具有实质性。

情形 3

合同同上，只是 T 仅在发生特定事件时有权替换车辆。

由于供应商不是在整个使用期间内均可行使替换权，而只在发生特定事件时才能行使替换权，因此该替换权不具有实质性。

IFRS 16.B14–B15



如果客户有权在“不连续的期间”内使用标的资产, 是否仍可构成租赁?

如果在使用可识别资产的安排中, 包含了客户无权控制资产使用的不连续期间, 此项安排仍然可能符合租赁的定义。

例如, 足球队 V 拥有在每年 9 月至次年 5 月 (足球队 V 的赛季) 使用某特定体育场的排他性权利; 合同期为 10 年。在每年 6 月至 8 月, 体育场的所有者会在该体育场内举办音乐会和其他活动。

在这种情况下, 使用期间包含 90 个不连续的月份。这是因为在 10 年合同期内, V 每年可使用该体育场 9 个月。体育场的所有者在其余月份使用该体育场, 并不能妨碍该合同构成一项租赁 (在满足租赁定义的其他要素的情况下)。

租赁定义的该项要素可以防止企业为了规避租赁会计, 而在合同期内包含某些特定期间, 使得客户在这些期间内无权主导资产的使用方式和目的, 并且 / 或者使得客户不能从可识别资产的使用中获取几乎所有经济利益。



如果供应商能够在特定日期或之后行使替换权, 则租赁是否也在该日期结束?

不是, 租赁不会在供应商能够行使替换权的当日或之后结束。相反, 租赁期应按照通常的方式确定, 并可能跨过这一日期。

例如, 在例 4 的情形 1 和情形 2 中, 假设租赁定义的其他要素均已满足, 在合同初始日不应假设该租赁将在 3 年之后结束。在没有额外信息的情况下, 与合同初始时的评估一致, 该合同的租赁期为 5 年, 即客户 (承租人) 有权使用标的资产的期间。

2.4.3

IFRS 16.B14(b)

IFRS 16.B17

从替换中获得经济利益

当与替换资产有关的经济利益预计将超过相关成本时, 则供应商能够从行使资产替换权中获得经济利益。

如果资产并未存放在供应商的经营场所, 而是存放在客户的经营场所或其他地方, 则替换资产的相关成本通常较高。在这种情况下, 替换资产的成本很可能超过相关经济利益。



例 5 — 复印机：供应商的替换权 – 评估经济利益

客户 C 与供应商 S 签订了为期 3 年的多功能复印机 / 打印机租赁合同。合同赋予 C 决定在 3 年内如何使用机器的权利（其用途受到机器设计及功能的限制）。

如果原本提供的机器无法正常运转，则供应商 S 应提供相同型号的机器用于替换。S 可以在自担费用的情况下，在使用期内的任意时间用相同型号的机器替换原机器，无需征得 C 的同意。

S 拥有数台现成的、相同型号的机器。但是，S 不大可能从替换机器中赚取更多的租金收入。S 需承担将相同型号的机器运至 C 的经营场所并进行安装的成本，以及拆除原机器并进行存放或运至其他客户经营场所的成本。

本例中，S 的替换权不具有实质性，因为用相同型号的机器替换原机器所产生的经济利益不会超过相关成本。因此，该合同存在可识别资产。



例 6 — 轨道车：替换权具有实质性

继续沿用例 3，当轨道车没有被用于运输货物时，轨道车存放在供应商 M 的经营场所，M 拥有替换这些轨道车的实际能力。对 M 而言，替换轨道车的成本很低。

相关经验表明：

- M 能够从使用替代性资产来满足客户需求的能力中获得经济利益；且
- 从替换中获得经济利益的条件（例如，根据 M 资产的性质满足不同客户的需求）很可能持续存在于整个使用期间。

由于 M 拥有替换轨道车的实际能力，且该替换能够在整个使用期间内产生经济利益，因此 M 的替换权具有实质性，该安排不包含租赁。



例 7 — 照明服务：没有替换资产的实际能力，且无法获得经济利益

客户 L 与供应商 K 签订为期 8 年的合同，要求 K 在 L 的店铺安装特定的照明设备。照明设备由 K 设计并筛选，但需要经过 L 的同意。K 有权在未来技术更新时升级照明设备，并且有义务更换损坏的或有缺陷的设备。但是，由于照明设备体积大、运输和安装成本高，对于 K 而言，在设备安装完成后再作出替换，不具有经济上的可行性（即替换产生的成本将超过相关经济利益）或可操作性。

该合同的履行依赖于可识别资产的使用，相关替换权不具有实质性。



例 8 — 船只：涉及替换权的不同情形

就一项为期 5 年的船只使用合同，区分以下三种情形讨论：

- 船只所有者 S 拥有替换权，且有很多相同型号的船只（情形 1）；
- 船只所有者 S 拥有替换权，且该船只在很大程度上是按照客户的要求定制的（情形 2）；及
- 客户 C 无法确定船只所有者 S 的替换权是否具有实质性（情形 3）。

情形 1

客户 C 与船只所有者 S 签订为期 5 年的船只使用合同。船员由 S 负责管理并支付工资。S 可以在整个合同期内替换船只，且无需征得 C 的同意。其他相关事实如下：

- S 拥有很多相同型号的船只，并存放在附近易于到达的地点，S 可以轻易地用其他船只替换合同中所指定的船只，且替换成本很低。
- 由于替换船只可使 S 最有效地利用所有船只来应对经常变化的情况，因此 S 能够从替换船只中获得经济利益，该情形可能持续存在于整个使用期间。

在这种情况下，该船只并不是一项可识别资产，因为 S 的替换权具有实质性。因此，该合同不包含租赁。

情形 2

对情形 1 的事实做一些改变：尽管 S 在整个使用期内无需征得 C 的同意就有权替换船只，但是，S 目前没有类似的定制船只，也不能轻易地从其他供应商处取得类似船只。

在这种情况下，S 的替换权不具有实质性，因为类似的定制船只不易获取，即，S 没有替换船只的实际能力。

注：

在情形 2 中，即便 S 能够在合理期间内对其现有的某一艘船只进行定制改造，但改造的成本及提供类似船只的成本很有可能超过替换船只所带来的经济利益 — 即，S 不会因替换船只而从 C 处获得额外款项，但 S 可能会因按照 C 的需求改造船只而发生大额成本。在这种情况下，S 的替换权仍然不具有实质性，因为 S 不能通过行使替换权获得经济利益。

情形 3

对情形 2 的事实做一些改变：C 无法确定 S 拥有的替换权是否具有实质性。尤其是，C 无法确定 S 是否可随时取得类似的定制船只，也无法确定 S 因行使替换权而产生的经济利益是否会超过相关成本。

在这种情况下，C 假定 S 拥有的替换权并不具有实质性，因此存在一项可识别资产。



如何评估供应商是否能够从行使替换权中获得经济利益？

在评估与替换资产有关的经济利益是否会超过相关成本时，需要运用判断。

需要考虑的因素包括：

- 履行合同所需的替代资产的可获得性；
- 资产的其他用途以及能够给供应商带来的额外利益；
- 替换资产产生的成本（例如搬运成本、在一段期间内中断使用的成本）；及
- 替换资产的可行性（考虑资产规模、地点远近等）。

鉴于是从供应商的角度进行分析，因此客户较难确定供应商的替换权是否具有实质性。如例 8 中的情形 3 所述，如果客户无法确定供应商的替换权是否具有实质性，则客户应假定该替换权不具有实质性。

IFRS 16.B19, BC115



若合同条款允许房东在任何时间将租户重新安置到其他场所，是否构成实质性替换权？

通常不构成实质性替换权。有些房地产租赁合同允许房东在任何时间将租户重新安置到其他替代场所 — 例如，房东可以利用这一权利，要求租户搬到同一办公楼的其他楼层，以腾出空间给新租户；或者要求零售园区的租户搬到园区里的其他地点，以便管理人流量。

该等情况下的关键问题是，基于合同初始时的事实和情况，房东能否从行使替换权中获得经济利益。

在合同初始时，评估供应商的替换权是否具有实质性时，不需考虑发生概率较小的未来事件。该项新准则给出的此类未来事件的例子是，未来的客户愿意支付高于市场水平的租金。

IFRS 16.B14(b)

IFRS 16.B16(a)

IFRS 16.IE2.Ex2

IASB 提供了机场运营商的例子。机场运营商可以在任何时点重新安排租户的位置，且相关成本很低。在这种情况下，供应商可能能够从替换中获得经济利益，因而该替换权可能具有实质性。



合同条款允许房东在市场租金上涨或者其他租户愿意支付更高租金时将租户重新安置到其他场所，是否构成实质性替换权？

IFRS 16.B15

不构成。有些房地产租赁合同允许房东在发生特定事件时，可以将租户重新安置到其他场所。只有在特定事件（例如，市场租金上涨或者其他租户愿意支付更高租金）发生时才能够行使的替换权不具有实质性，因为供应商并非在整个使用期间内拥有替换资产的实际能力。

3

经济利益

识别使用资产产生的经济利益，并评估客户是否有权在整个使用期间获得几乎所有的经济利益，并不总是简单明确的。

3.1

使用资产产生的经济利益

IFRS 16.B21

使用资产产生的经济利益包括其主要产出和副产品，以及其他可通过与第三方进行商业交易来实现的、因使用资产而产生的经济利益（如转租资产）。

IFRS 16.B22

这些经济利益需要在承租人使用资产的权利规定范围内 — 例如，若合同规定，车辆在使用期间内仅限于在特定区域内行驶，则企业要考虑的只是在该区域内使用车辆所产生的经济利益，而不考虑该区域外的使用。



例 9 — 汽车：规定了最大里程数的车辆租赁

IFRS 16.B22

公司 C 租赁了一辆汽车，合同规定使用期 3 年内的最大里程数为 100,000 英里。C 在评估其是否有权获得使用车辆产生的几乎所有经济利益时，应仅考虑在规定里程内的经济利益。



例 10 — 太阳能电站：主要产出和副产品

IFRS 16.IE2.Ex9

公用事业公司 C 与电力公司 D 签订为期 20 年的合同，以购买一个新的太阳能电站生产的全部电力。D 拥有该太阳能电站的所有权，并会获得与建造并拥有该电站相关的税务抵免额，C 则会因使用该太阳能电站而获得可再生能源的抵免额。

C 在 20 年内有权从该太阳能电站的使用中获得几乎所有的经济利益，因为它获得了：

- 租赁期内太阳能电站生产的电力，即，使用该资产而获得的主要产出；及
- 可再生能源抵免额，即，使用该资产而获得的副产品。

虽然 D 从该太阳能电站获得了税务抵免额的经济利益，但这些经济利益是与太阳能电站的所有权相关。这些税务抵免额与太阳能电站的使用无关，因此在评估时不予考虑。

IFRS 16.BC118

**税务抵免额和其他类似项目是否为应用租赁定义时应予考虑的“经济利益”？**

这取决于这些利益是源自资产的所有权还是使用权。

租赁让渡的是标的资产的**使用权**。因此，IASB 认为，在考虑客户是否有权在整个使用期间从可识别资产的使用中获得几乎所有的经济利益时，不应考虑源自资产所有权的利益（例如，所得税抵免额）。

相反，类似可再生能源抵免额等因使用资产而产生的利益，更像是副产品，因此应纳入经济利益的分析范围之内。

该项新准则在这方面比现行指引更为具体，而且有可能减少在评估一项安排是否包含租赁时所产生的多样性。但是，鉴于实务中的安排多种多样，并且有时为了向各相关方分配特定形式的利益而引入复杂的法律架构，在实务中如何运用判断仍然可能是个问题。

3.2

“几乎所有”

评估客户是否有权在整个使用期间从资产的使用中获得几乎所有的经济利益，在很多情况下是简单明确的，因为租赁中的客户往往就资产的使用拥有排他的权利。

但是，在某些情况下，合同可能赋予客户以外的其他方从同一项资产的使用中获得多于微小金额的经济利益的权利。在评估客户是否有权从资产的使用中获得几乎所有的经济利益时，企业应考虑客户在使用资产的既定权利范围内所产生的全部经济利益。

IFRS 16.B21

**例 11 — 办公室：分租**

客户 C 签订办公室使用合同。由于 C 不需要使用合同规定的全部面积，因此将 25% 的面积分租出去。C 通过自用和分租资产（其他利益）获得了几乎所有的经济利益。

IFRS 16.B22

**例 12 — 公务机：共享经济利益**

客户 G 签订为期 2 年的公务机使用合同。G 与另外一方共同享有该飞机的访问权及使用权。在每月可使用的既定小时数内，且另一方没有使用飞机的情况下，两方都有权在任何时候使用飞机。G 并未获得几乎所有的经济利益，因为它与另一方共享该飞机的使用。



“几乎所有”是指 90% 吗？

不一定。参见第 2.3 节中有关“几乎所有”这一标准的讨论。



如果租赁付款额是可变的，客户还能从资产的使用中获得几乎所有的经济利益吗？

可以。与资产使用相关的可变租赁付款额（例如，按照使用零售店铺所产生的销售额的一定比例）并不会妨碍客户有权从资产的使用中获得几乎所有的经济利益。在这种情况下，尽管客户将部分利益让渡给了供应商，但客户收到了几乎所有的利益总额。

例如，客户 D 签订零售店铺使用合同。每月的租金包括某固定金额外加店铺零售收入的 20%。D 获得了几乎所有的经济利益，即，D 收到的收入总额。将店铺收入的一部分分享给供应商（通常被称为基于使用情况的租金），并不影响该合同构成租赁。

该项新准则对此有明确说明，从而降低了企业在本应作为租赁核算的安排中，通过引入可变付款额而规避租赁会计的风险。



租赁付款额的金额大小会影响是否存在租赁的结论么？

通常不会。客户从资产的使用中获得的经济利益（例如，在租入的零售店铺内销售产品所获得的现金流量），通常与租赁付款额是相互独立的。与使用资产产生的经济利益相比（例如，高租金区域），为获得使用资产的权利而支付的租赁付款额，无论其金额大小，也无论是固定的还是可变的，通常都不会影响是否存在租赁的结论。

IFRS 16.B23



如果供应商承担了营业净利润的所有变动, 并从资产的使用中获得了大多数的经济利益呢?

利润分享安排通常并不会妨碍客户在整个使用期间内从可识别资产的使用中获得所有的经济利益。但是, 当客户获得固定回报、而供应商收到或承担了营业净利润的所有变动时, 该合同是否包含租赁并不明显, 尤其是当供应商也从资产的使用中获得了大多数经济利益的时候。

例如, 供应商可能收到了使用资产 (如赌场、酒店运营或投资性物业) 所产生的大部分现金流量。在这种情况下, 在确定客户是否有权从可识别资产的使用中获得几乎所有的经济利益时, 应谨慎考虑合同的实质, 包括合同各方之间安排的性质。客户与供应商应评估该安排的性质是否表明客户实质上是供应商的代理, 而不是使用资产进行运营的主要责任人。如果客户是供应商的代理, 则供应商与客户之间不存在租赁。

4

主导使用权

正是主导可识别资产的使用的权利，将承租人与典型的供应或服务合同中的客户区分开来。

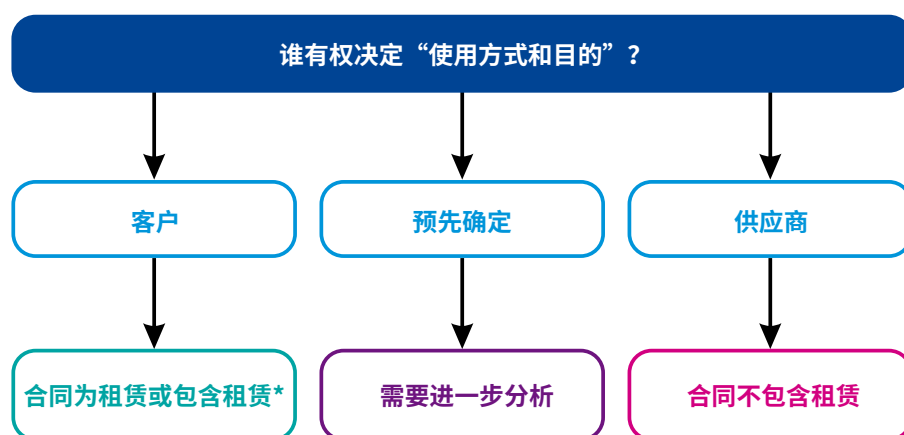
4.1

IFRS 16.B24

概述

在下列任何一种情况下，客户均有权主导可识别资产的使用：

- 客户在整个使用期间有权主导资产的使用方式和目的 — 参见第 4.3 节；或
- 有关资产的使用方式和目的之决策已经预先确定，并且：
 - 客户有权在整个使用期间操作该资产（或指挥他人以客户确定的方式操作该资产），而供应商无权更改这些操作指示；或
 - 客户对该资产（或资产的特定部分）进行设计，从而预先确定该资产在整个使用期间的使用方式和目的 — 参见第 4.4 节。



* 若符合其他条件。



如何评估决策权？

该项新准则实际上将决策权分为三类：使用方式和目的决策、操作决策和保护性权利。这三类权利在分析中的特点各不相同。

- **使用方式和目的 (或相关) 决策：** 除非这些决策已经预先确定，否则这些决策由供应商作出还是由客户作出，决定了安排是否包含租赁 — 参见第 4.2–4.3 节。
- **操作决策：** 除非与使用方式和目的相关的决策已经预先确定，否则操作决策可以不予考虑；在使用方式和目的已预先确定的情况下，如果由客户作出操作决策，且符合其他条件，则存在租赁 — 参见第 4.4 节。
- **保护性权利：** 保护性权利通常界定了客户使用资产的范围，但就其本身而言不会妨碍存在租赁的结论。但是，当保护性权利过于限制客户对资产使用的实质性决策权时，则可能表明有关使用方式和目的之决策已经预先确定 — 参见第 4.5 节。

由此，评估决策权属于哪个类别可能是实务中的关键判断领域。第一步是识别要作出哪些使用方式和目的之决策 — 参见第 4.2 节。

4.2

IFRS 16.B24–B27, B30

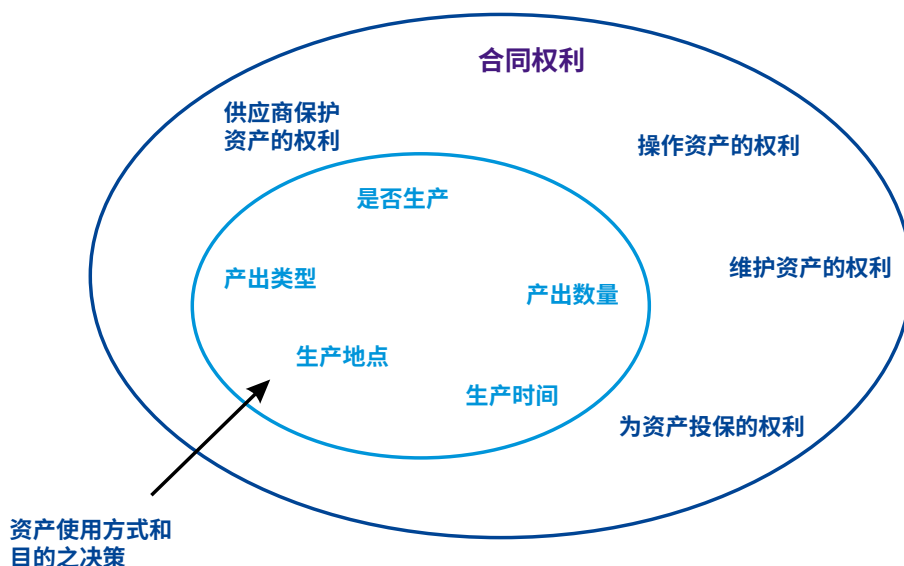
使用方式和目的之决策

企业要考虑的应是与改变资产的使用方式和目的最为相关的决策权 — “相关”是指会影响使用资产而产生的经济利益。

赋予改变资产使用方式和目的权利的相关决策权（根据具体情况而定）示例包括：

- **产出类型：** 有权改变资产所生产的产出类型（例如，决定用集装箱来运输货物还是储存货物）。
- **时间：** 有权改变产出的生产时间（例如，决定何时使用发电厂）。
- **地点：** 有权改变产出的生产地点（例如，决定卡车或轮船的目的地）。
- **是否生产及产出数量：** 有权改变是否进行生产以及产出数量（例如，决定是否由电厂发电以及发多少电）。

没有赋予改变资产使用方式和目的权利的决策权示例包括：操作资产的权利或维护资产的权利。



获取已经生产出来的产出的决策, 是否属于资产使用方式和目的之决策?

不是。获取已经生产出来的产出的权利, 仅仅是有权决定如何处理已有产出, 而并非有权决定是否进行生产以及生产多少。

例如, 客户 M 与太阳能供应商 S 签订为期 20 年的合同, 在 M 的经营场所安装、操作并维护一个太阳能电厂。该太阳能电厂由 S 设计, 以满足 M 的用电需求。M 有权购买该电厂生产的电力, 且 S 有义务在 M 需要时将电力出售给 M。M 未购买的剩余电力将出售给电网 — 即, M 没有义务采购电力。

在本例中, M 是否购买太阳能电厂生产的电力的决策, 仅仅影响已有产出的销售对象 (M 或电网); M 的决策并不会影响该电厂生产产出的时间、地点、是否进行生产以及生产多少。因此, 该决策不属于资产使用方式和目的之决策。

与资产使用方式和目的相关的所有决策, 有可能已经预先确定 — 参见第 4.4 节中的例 17。

4.3

IFRS 16.A, B25, B29

确定谁有权决定使用方式和目的

如果在合同规定的使用权范围内，客户能够在整个使用期间改变资产使用的方式和目的，则客户有权主导资产的使用方式和目的（参见第 4.2 节）。

在评估客户是否有权主导资产的使用时，企业仅需考虑在使用期间内与资产使用有关的决策权。使用期之前，即租赁开始日之前已预先确定的决策不予考虑。

该项新准则将使用期间定义为“资产被用于履行客户合同的总期间（包括不连续的期间）” — 参见 2.4.2。

IFRS 16.IE2.Ex6



例 13 — 货船：客户有权决定资产的使用方式和目的

客户 T 与供应商 U（货船所有人）签订为期 5 年、使用指定船只的合同。在整个使用期间，T 有权决定是否运货和运什么货，以及船只何时航行和驶往哪个港口，但须受到合同中限制条款的约束。这些限制条款禁止 T 将船只驶往海盗出没风险较高的水域或运输易燃易爆货物。U 操作并维护船只，负责安全通航。

T 有权主导该船只的使用。合同的限制条款属于保护性权利，目的是保护 U 的船只投资以及船员 — 参见第 4.5 节。在使用权范围内，T 可在 5 年合同期内决定船只的使用方式和目的，因为 T 可以决定是否出航、出航地点、出航时间以及运输的货物。T 有权在使用期间改变这些决定。



例 14 — 照明：客户有权决定资产的使用方式和目的

客户 L 与供应商 K 签订为期 8 年的合同，要求 K 在 L 的店铺里安装特定的照明设备。照明设备由 K 设计并筛选，但需经过 L 的批准。为了优化其使用，K 提供远程监控服务，并在必要时对设备进行维护。但是，L 有权决定设备的运行时间以及照明亮度，这将影响其支付的对价，因为对价是基于使用情况计算的。

在本例中，L 主导资产的使用，因为其通过以下方式主导了资产的使用方式和目的：

- L 决定运行时间（产出的时间、是否进行生产以及产出的数量）；及
- L 决定照明亮度（产出的数量）；

并且，L 可以指挥 K 在合理范围内改变上述决定。



例 15 – 钻塔:客户有权决定资产的使用方式和目的

客户 O 与供应商 S 签订为期 3 年的合同, 以在约定的区域内开采 6 个油井。所使用的钻塔在合同中已明确指定, S 没有替换权。S 负责钻塔的操作、维护及安全。报酬根据每日的操作时间计算。在天气恶劣或条件不利的情况下, S 可以暂停工作。未经 S 同意, O 不能改变钻塔的分配 — 即, O 不能将钻塔转租或自行改变约定的开采区域。

O 可以作出以下决定:

- 选择钻井的目标以及进行勘探的区域;
- 确定钻井的具体时间; 及
- 停止钻井, 即使尚未达到原来预计的深度。

在本例中, O 有权在整个使用期间内改变钻塔的使用方式和目的, 因此有权主导该资产的使用。S 拥有的在天气恶劣或条件不利的情况下暂停工作的权利, 属于保护性权利。保护性权利将在第 4.5 节中进一步讨论。



在客户和供应商各自有权决定与资产使用方式和目的相关的部分决策时, 如何分析?

并非客户必须有权决定与资产使用方式和目的相关的所有决策, 才能构成租赁 — 这些决策可以在各方之间分割。在评估与资产使用方式和目的相关的不同决策是否重要时, 需要运用判断, 即, 这些决策对经济利益的影响。

如果某些决策的重要性超过其他决策, 则有权作出该等决策的一方往往主导资产的使用。

例如, 零售商 T 与物业业主 L 签订为期 5 年的合同, 以使用某特定的零售铺面。该铺面是某大型零售商场众多铺面中的一个。合同要求 T 在该零售商场的营业时间内, 使用该铺面销售其知名品牌的产品。L 可以对营业时间作出合理调整。T 有权决定在该铺面出售的产品组合、产品价格以及持有存货的数量。

在本例中, 存在多个没有预先确定的、与资产使用方式和目的相关的决策。L 可以对营业时间作出合理调整。但是, 通过决定产品组合、产品价格及存货数量, T 作出的决策将对该铺面产生的经济利益产生更大影响。因此, T 有权主导该铺面的使用。

IFRS 16.IE2.Ex4

4.4

IFRS 16.B24, B28–B29, BC121–BC122

使用方式和目的之决策已预先确定

资产使用方式和目的之决策可通过多种方式预先确定。例如，在协商合同时客户与供应商就这些决策达成一致，自合同初始日起双方均无权更改这些决策；或者，资产的设计实质上已预先确定了这些决策。

在所有相关决策已预先确定且符合以下条件时，客户有权主导可识别资产的使用：

- 客户在整个使用期间有权操作该资产（或指挥他人以客户确定的方式操作该资产），而供应商无权更改这些操作指示；或
- 客户对该资产（或资产的特定部分）进行设计，从而预先确定整个使用期间该资产的使用方式和目的。

在上述两种情况中的任何一种情况下，客户控制该资产使用的权利均超过了典型的供应或服务合同中客户所享有的权利（即，客户的权利不仅是下订单以及收到资产产出的权利）。这一点非常重要，因为在使用期间开始前，在合同中指定产出的能力并不足以主导资产的使用。

IFRS 16.BC121

IASB 指出，与资产使用方式和目的相关的所有决策均已预先确定的情况较为少见。



例 16 – 货船：客户雇佣船长

客户 T 与供应商 S（一家船运公司）签订为期 4 年的合同，从 Hartlepool 运输货物至 Hamburg。运输所使用的货船在合同中已明确指定，不能替换。T 的货物将占到该货船的几乎所有运力。合同规定了要运输的货物以及装船和卸货日期。T 雇佣船长，其他船员由 S 提供。

在本例中，与资产使用方式和目的相关的所有决策均已预先确定，因为合同规定了运输的时间、地点以及要运输的货物。该货船并非由 T 设计，但由于船长是 T 雇佣的，因此 T 可以操作该货船。尽管在没有其他船员（船员由 S 提供）的情况下，船长一人无法操作该货船，但船长通常会作出（主要的）操作决策并给出指示。在这种情况下，推定 T 操作该货船，并拥有主导其使用的权利。

IFRS 16.IE2.Ex9A

**例 17 — 太阳能电站:客户设计资产**

客户 M 与电力供应商 S 签订为期 20 年的合同, 以安装、操作并维护太阳能电站, 为 M 提供电力。M 在建造电站之前对其进行设计 — M 雇用了太阳能专家来协助确定电站的位置以及所用设备的工程制造问题。M 既有购买所生产电力的排他性权利, 也有必须购买的义务。

在本例中, 太阳能电站的性质决定了与资产使用方式和目的相关的所有决策已预先确定, 原因是:

- 产出的类型 (即电力) 及生产地点已在合同中预先确定; 及
- 生产的时间、是否生产及生产数量受到阳光和太阳能电站设计的影响。

由于 M 负责设计太阳能电站, 因而预先确定了与资产使用方式和目的相关的所有决策, 因此认为 M 有主导资产使用的权利。尽管太阳能电站的常规维护可以提高太阳能面板的效率, 但并未赋予供应商主导该电站使用方式和目的的权利。实务中, 太阳能电站可能是一个与资产使用方式和目的相关的所有决策已预先确定的罕见案例。

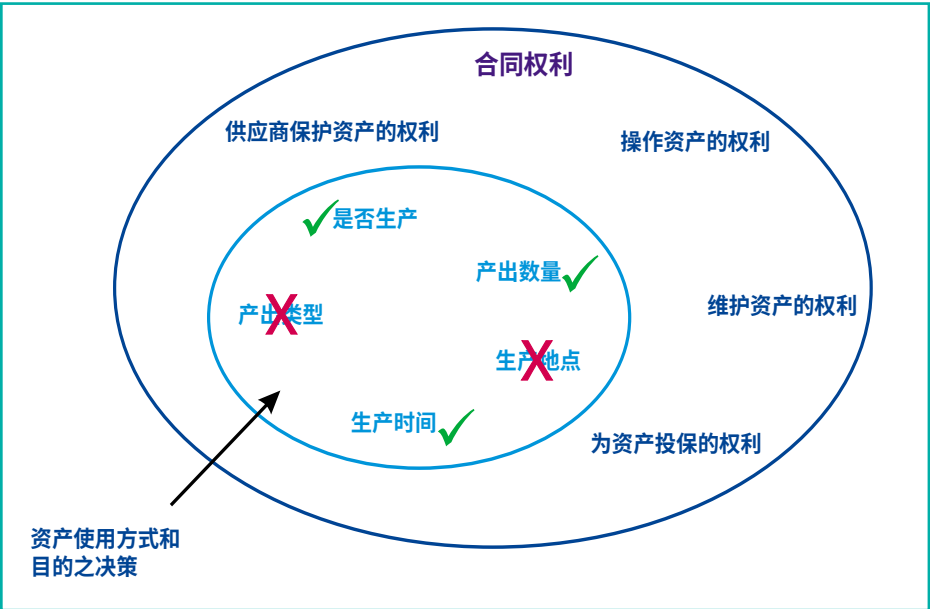
IFRS 16.B29

**只有部分与资产使用方式和目的相关的决策被预先确定时, 如何考虑?**

如果仅有部分而并非全部与资产使用方式和目的相关的决策被预先确定, 则相关评估仅涉及没有被预先确定的那部分决策 — 参见第 4.3 节。

例如, 石油生产商 O 与管道运营商 P 签订合同, 以获得 P 的石油管道的 30 年排他性使用权。在这种情况下, 关于运输什么 (即石油) 以及运输地点 (从管道的首端到末端) 的决策已被预先确定。

因此, 分析的重点是确定供应商还是客户有权作出没有被预先确定的那些决策 — 即, 是否使用该管道运输石油、何时运输以及运输多少石油。



客户是否必须具备专业知识, 才能得出“客户设计资产”的结论?

不需要。例 17 中, 客户引入了外部专家来确定太阳能电站的位置以及所用设备的工程制造问题。

在某些情况下, 当位置对于资产的绩效起着至关重要的作用时 (例如, 太阳能电站和风力电站), 仅仅根据客户 (或其专家) 有权作出有关资产位置及设备工程制造的决策, 可能就足以得出客户设计了该资产特定部分的结论。但是, 这需要考虑具体的事实和情况进行判断。

4.5

IFRS 16.B30

供应商的保护性权利

合同可能包含某些条款和条件，旨在保护供应商在可识别资产或其他资产中的利益，保护供应商的员工，或确保供应商遵守法律法规。这种保护性权利通常规定了客户使用资产的权利范围，但就其本身而言不会妨碍客户在该范围内主导资产使用的权利。

例如，一项合同可以：

- 规定资产使用的最大数量，或者客户使用资产的地点或时间的限制；
- 要求客户遵守特定的操作惯例；或
- 要求客户告知供应商资产使用方式的变更。



例 18 – 飞机：使用权的范围

客户 L 与供应商 M（飞机的所有者）签订为期 2 年的合同，以使用某架指定飞机。合同详细约定了飞机的内部和外部规格。对于飞机的飞行区域存在合同和法律上的限制。只要遵守这些限制条款，L 可决定飞机的飞行地点和时间，以及搭载的乘客和货物。M 负责以自己的机组人员操作飞机。

关于飞机飞行区域的限制，确定了 L 使用飞机的权利范围。在该权利范围内，L 可在 2 年的使用期限内决定飞机的使用方式和目的，因为 L 有权决定是否飞行，飞行地点和时间，以及搭载的乘客和货物。L 有权在整个使用期间改变这些决定。

对于飞机飞行区域的合同和法律限制属于保护性权利，并不妨碍 L 拥有主导飞机使用的权利。

IFRS 16.IE2.Ex7

5

合营安排

当涉及合营安排时，客户的识别对于确定是否存在租赁至关重要。

IFRS 16.B11, BC126, 11.20, 24

当合同属于以下情况时，合营安排（即合营企业或共同经营）被视为客户：

- 由合营安排签订；或
- 由合营安排的一方或多方代表合营安排签订。

倘若符合上述要求，则在评估合同是否包含租赁时，合营安排（而非合营安排的参与方）将被视为客户。在这种情况下，基于合营安排的各参与方存在下述情况，而得出合同不包含租赁的结论是不恰当的：

- 仅取得物理形态上不可区分的部分产能；
- 仅从标的资产的使用中获得部分经济利益；或
- 不能单方面主导标的资产的使用。

在合营安排作为客户的情况下，如果合营安排的各参与方通过对该项合营安排的控制，而在整个使用期间内共同拥有控制一项可识别资产使用的权利，则该合同包含一项租赁。

如果存在租赁，则：

- 对于**共同经营**，共同经营的各参与方在其财务报表中，按所占份额确认使用权资产和租赁负债；
- 对于**合营企业**，使用权资产和租赁负债在合营企业的财务报表中确认，不在合营企业各参与方的财务报表中确认。



例 19 – 钻塔：由共同经营签订的合同

共同经营 J 是一家具备法人资格的单独主体。J 与供应商 R（石油和天然气服务提供者）签订为期 3 年、使用钻塔的合同。所使用的钻塔在合同中已明确指定，S 没有替换权。R 负责钻塔的操作、维护及安全。J 有权决定钻塔的使用时间和地点，以及进行勘探的目标区域。

在本例中，由 J 亲自签订合同，因此 J 为客户。此外，由于钻塔是一项可识别资产，J 有权从钻塔的使用中获得几乎所有的经济利益，且 J 有权主导钻塔的使用，因此该合同包含一项租赁。

相应地，J 的各参与方按其所占份额确认使用权资产和租赁负债。

IFRS 16.B11



例 20 — 钻塔：由运营方代表共同经营签订的合同

X、Y、Z 成立共同经营 (K) 以勘探矿区权益，K 是一家具备法人资格的单独主体。共同经营的各参与方均向 K 投入该矿区之不可分割的权益 (X: 40%; Y: 30%; Z: 30%)。X 被任命为 K 的运营方，即 X 负责管理 K 的日常运营，而 Y 和 Z 为非运营方。

X 代表 K，与供应商 R (石油和天然气服务提供者) 签订为期 2 年、使用钻塔的合同。所使用的钻塔在合同中已明确指定，S 没有替换权。R 负责钻塔的操作、维护及安全。根据共同经营协议，X、Y 和 Z 共同决定钻塔的使用时间和地点，以及进行勘探的目标区域。

在本例中，K 是合同客户，因为 X 是代表 K 签订的合同。此外，该合同包含一项租赁，原因是：

- 钻塔是一项可识别资产；
- X、Y 和 Z 共同从钻塔的使用中获得几乎所有的经济利益（通过使用钻塔来勘探 K 的矿区权益）；及
- X、Y 和 Z 有权共同主导钻塔的使用（即，它们能够共同决定何时、何地及如何使用钻塔）。

综上，在与 R 的租赁安排中，K 是承租人。相应地，X、Y 和 Z 在其财务报表中按所占份额确认使用权资产和租赁负债。



例 21 – 钻塔：由运营方签订的合同

X、Y、Z 成立共同经营 (K) 以勘探矿区权益，K 是一家具备法人资格的单独主体。共同经营的各参与方均向 K 投入该矿区之不可分割的权益 (X: 40%; Y: 30%; Z: 30%)。X 被任命为 K 的运营方，即 X 负责管理 K 的日常运营，而 Y 和 Z 为非运营方。

X 以其自身名义并作为主要责任人，与供应商 R（石油和天然气服务提供者）签订为期 4 年、使用钻塔的合同。所使用的钻塔在合同中已明确指定，S 没有替换权。R 负责钻塔的操作、维护及安全。根据合同，X 有权决定钻塔的使用时间和地点，以及进行勘探的目标区域。

X 参与了处于不同开发阶段的多个项目。X 在前 2 年将钻塔分配给了 K 使用，并在后 2 年将钻塔分配给了同一地域内的另一个非关联的矿区权益项目使用。

在本例中，X 是合同客户，因为 X 是以其自身名义并作为主要责任人签订的该合同，而不是代表 K 签订的合同。此外，该合同包含一项租赁，原因是：

- 钻塔是一项可识别资产；
- X 从钻塔的使用中获得几乎所有的经济利益（通过使用钻塔来勘探矿区权益，并从 Y 和 Z 按份额获取成本补偿）；及
- X 有权主导钻塔的使用（即，X 有权决定何时、何地及如何使用钻塔）。

综上，在与 R 的租赁安排中，X 是承租人。因此，X 应在其资产负债表中全额确认使用权资产和租赁负债。

此外，X 需要确定其是否与 K 进行了有关该钻塔的转租赁安排，转租赁安排下 X 是出租人，K 是承租人。在确定是否存在转租赁时，K 被认定为客户，即 X 所占共同经营的份额将被考虑在内。

- 如果存在转租赁，则 X 就该转租赁安排应用出租人会计。然而，与评估是否存在转租赁时不同的是，转租赁中出租人的会计处理仅限于 Y 和 Z 所占 K 的份额，因为 X 不能核算与自身的转租赁安排。相应地，Y 和 Z 按其各自所占份额核算 X 与 K 的转租赁安排。
- 如果不存在转租赁（例如，由于在 2 年使用期内对钻塔没有共同控制权），则 X（作为收款方）以及 Y 和 Z（作为付款方）将与该钻塔有关的补偿，按照与其他成本补偿相一致的核算方式进行会计处理。



共同经营参与方何时是代表共同经营行事？

在实务中，对于共同经营参与方是以其自身名义并作为主要责任人签订的合同，还是代表共同经营签订的合同，可能会存在疑问。在这种情况下，需要考虑具体的事实和情况（包括法律环境）作出判断。



如果共同经营的各参与方均以自身名义签订合同，那么谁是客户？

在某些情况下，共同经营的各参与方可能均以自身名义并作为主要责任人与供应商签订同一份合同。或者，共同经营的某一参与方可能代表所有其他参与方签订合同。对于这些可能发生的情况，该项新准则并未作出明确规定。

例如，四个参与方共同成立一家不具备独立法人资格的共同经营（JO），以运营某天然气田。开采出来的天然气通过管道输送至存储及处理设施。是否使用、何时使用以及使用多少该管道的输送能力，由所有共同经营参与方通过与开采天然气有关的决定而集体作出决策。该管道由一名独立第三方（供应商 S）拥有和运营。四个共同经营参与方与 S 签订为期 30 年的合同，以取得该管道的排他性使用权。这一份合同由各个共同经营参与方以各自的名义签订，而并非代表 JO 签订。

该项新准则第 BC126 段采用了“集体拥有控制权”这一表述。因此，如果共同经营参与方集体签订了同一份合同，其会计核算结果看似与 JO 亲自签订合同的会计核算结果相同。

因此，我们认为在本例中，JO 是合同客户。实际上，各个共同经营参与方均将其使用该管道的合同权利让渡给了 JO。

我们认为，不论合同是由 JO 代表共同经营参与方签订，还是由一名共同经营参与方代表所有其他参与方签订，均会得出相同的结论。

这些情况均涉及判断，而在实施该项新准则的前期阶段里，实务做法可能会有所发展。

6 范围和承租人豁免

允许承租人继续在资产负债表表外核算某些租赁的确认豁免。

6.1

IFRS 16.3–4, IAS 38.6

范围

尽管某些交易符合租赁的一般定义，但由于该等交易应用了特定的范围豁免，从而在该项新准则下不将其作为租赁核算。

承租人和出租人的适用范围并不完全相同。例如，对于《国际会计准则第 41 号 — 农业》(IAS 41) 核算范围内的生物资产的租赁，出租人适用该项新准则，但承租人不适用。

承租人和出租人在适用范围方面的另一项差别与无形资产有关。从出租人的角度，无形资产的“租赁”一般不在该项新准则的适用范围内。除了《国际会计准则第 38 号 — 无形资产》(IAS 38) 核算范围内的特许权协议（例如，电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等）之外的其他无形资产的租赁，承租人可（但不要求）应用 IFRS 16。

何时适用该项新准则？

	承租人	出租人
勘探或使用矿产、石油、天然气和其他自然资源的租赁，即，矿产资源本身的租赁，而并非用于勘探、开发或生产的资产的租赁	✗	✗
IAS 41 核算范围内的生物资产的租赁	✗	✓
《国际财务报告解释公告第 12 号 — 服务特许权协议》核算范围内的服务特许权协议	✗	✗
《国际财务报告准则第 15 号 — 客户合同收入》核算范围内授予的知识产权许可	不适用	✗
IAS 38 核算范围内通过许可协议获得的权利	✗	不适用
其他无形资产的租赁	✓ (可选)	不适用

6.2

6.2.1

IFRS 16.5–8, A

承租人豁免

概述

即使某一特定租赁属于该项新准则的适用范围，承租人也能简化对该项租赁的会计处理。承租人可以选择将承租人会计模式应用于：

- 不包含购买选择权的、租赁期为 12 个月或以下的租赁，即短期租赁（参见 6.2.2）；及
- 单项标的资产在全新时价值较低的租赁 — 即使合计之后影响重大（参见 6.2.3）。



短期租赁

≤12 个月



低价值项目的租赁

比如≤5,000美元

如果承租人选择采用上述任何一种确认豁免，则要将相关租赁付款额在整个租赁期内按直线法或另一种更能代表承租人受益模式的系统方法确认为费用。



上述确认豁免为承租人带来哪些好处？

应用新的租赁定义可能是该项新准则最大的实务问题之一。然而，上述确认豁免降低了承租人的合规成本。这些豁免允许承租人按照与现行 IAS 17 下经营租赁相同的方式来核算符合条件的租赁，并仅需披露与这些租赁相关的利润表费用（以及某些情况下的短期租赁承诺）。



为何承租人可能选择不采用上述豁免？

承租人可能会发现不采用上述豁免的好处。例如：

- 他们可能更愿意以一致的方法对所有租赁进行确认和计量；
- 他们可能更愿意避免因识别符合 / 不符合豁免要求的租赁以及采用两种租赁会计模式而对系统和文档资料产生的影响；及 / 或
- 他们可能更愿意将租赁费用列报为利息和折旧费用，以及记录租赁资产及租赁负债。这可能会导致某些业绩指标升高，例如，息税折旧及摊销前利润 (EBITDA)。



上述确认豁免是否适用于出租人？

不适用。但是，从出租人的角度来看，许多受影响的短期租赁将成为经营租赁。因此，出租人的会计处理结果通常与假定采用豁免时的处理结果相同。

6.2.2

IFRS 16.A

短期租赁

“短期租赁”是指在*租赁期开始日*，*租赁期*为 12 个月或以下的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

“租赁期”按照与所有其他租赁相同的方式确定。因此，如果承租人不能合理确定将会在 12 个月后续租（或者，在包含终止选择权的情况下续约），则短期租赁豁免可被应用于可续租及可撤销的租赁（例如，逐月租赁、不定期租赁）。

IFRS 16.6–8

尽管短期租赁属于该项新准则的适用范围，但该项新准则允许采用简化的会计核算方法。承租人可以按照*标的资产类别*选择不应用 IFRS 16 的确认要求，而将租赁付款额在整个租赁期内按直线法或另一种更能代表承租人受益模式的系统方法确认为租赁费用，这与现行 IAS 17 下的经营租赁会计模式一致。

IFRS 16.8

“标的资产类别”是一组具有类似性质并在承租人运营中具有类似用途的标的资产。就某一特定标的资产类别选择采用短期租赁豁免时，仅考虑符合短期租赁定义的租赁安排中的标的资产。

IFRS 16.7

如果承租人选择采用短期租赁豁免，但租赁期发生了改变（例如，承租人行使了之前不能合理确定将会行使的选择权）或者租赁被修订，则承租人应将该租赁作为一项新的租赁来核算。

IFRS 16.53(c)

承租人需要披露已采用确认豁免的短期租赁的租赁费用。该等费用无需包含租赁期为一个月或以下的租赁（例如，短期汽车租赁）相关的费用。

IFRS 16.55, 60

如果承租人就某一标的资产类别采用短期租赁豁免，则应披露该事实。此外，承租人应就该等短期租赁披露：

- 当期的租赁费用；及
- 于报告日的租赁承诺。仅当承租人于报告日的短期租赁承诺的组合与当期披露的短期租赁费用的组合并不相似时，才需要作出该披露。就短期租赁费用不能合理反映承租人的短期租赁承诺的情况，该披露要求提高了承租人表外负债的透明度。

IFRS 16.B34

**例 22 — 制造业:采用短期租赁豁免**

承租人 L 签订为期 10 年的机器租赁合同, 该机器将用于制造飞机零部件。L 预计一直到完成改进模型的开发和测试之前, 该机型仍会受到客户喜爱。将机器安装到 L 的制造工厂的成本并不高。L 和出租人 M 都有权在租赁期开始日的每个周年日终止租约, 且无需受到处罚。

尽管该合同为期 10 年, 但不可撤销租赁期为一年, 因为 L 和 M 都具有实质性的终止权 (双方都可以终止租赁而不受处罚), 并且将该机器安装到 L 的制造工厂的成本并不高。因此, 租赁期为一年, 该租赁符合短期租赁豁免的条件。

IFRS 16.7, BC95

**例 23 — 施工设备:租赁修订或租赁期改变****在租赁期开始日作出评估**

承租人 S 与出租人 T 签订为期 12 个月的合同, 以租赁一项非专用设备, 用于 S 一家工厂的建筑工程。该合同包含两项为期 12 个月的续租选择权, 且租金保持不变。该租赁不包含购买选择权。

在租赁期开始日, S 在考虑所有相关经济因素后, 认为其不能合理确定将会行使续租选择权。这是因为 S 预计将在 12 个月内完成建筑工程。S 的结论是, 租赁期为 12 个月。

由于租赁期不超过 12 个月且不包含购买选择权, 因此该租赁符合短期租赁豁免的条件。在签订该租赁合同时, S 选择对同一标的资产类别下的所有短期租赁采用短期租赁豁免。

在采用短期租赁豁免时, S 在租赁期内将相关租赁付款额按直线法确认为租赁费用。

租赁修订或租赁期改变后, 不再符合短期租赁的定义

沿用同一示例, 在签订租赁合同 10 个月后, S 扩大了工厂的建筑范围并延长了建造期, S 预计需要在第二年全年继续使用该设备。由于市场价格上涨, S 受经济因素驱动而选择延长现有租赁的期间, 而不是签订新的租赁合同。由此, S 就行使将租赁期延长 12 个月的选择权, 发出具有约束力的通知。

由于租赁期发生了改变, S 应将其作为一项新的租赁来核算。新的租赁期为 14 个月 (初始租赁期剩余的 2 个月加上新增的 12 个月), 不再满足短期租赁的定义。S 相应确认使用权资产和租赁负债。

IFRS 16.B35

**例 24 — 拖拉机:包含终止选择权的租赁****情形 1 – 由出租人控制的终止选择权**

承租人 E 与出租人 R 签订合同, 以租赁一辆拖拉机。该租赁为期 10 个月, 并可自动延长 6 个月, 除非 R 终止该租赁。

当租赁选择权由出租人控制时, 该选择权所涵盖的续租 (或不终止) 的期间, 需纳入租赁期内。因此, 租赁期为 16 个月, 不属于短期租赁。

情形 2 – 由承租人控制的终止选择权

假设情况与情形 1 相同, 只是 E 能够决定是否在 10 个月后终止该租赁。在租赁期开始日, E 在考虑所有相关经济因素后, 不能合理确定将会在 10 个月不可撤销租赁期之后续租, 即, E 不能合理确定将不会行使终止选择权。

因此, 租赁期为 10 个月, 符合短期租赁的定义。

IFRS 16.7, BC95

**如果承租人采用了短期租赁豁免, 但情况发生变化, 将如何处理?**

如果租赁期发生改变, 导致剩余租赁期延长至超过 12 个月, 或者因合同修订而引入了承租人购买选择权, 则该项租赁不再符合确认豁免的条件。

在这种情况下, 承租人将变更日视为租赁期开始日, 并应用该项新准则的要求 (包括确认和计量要求)。

IFRS 16.7, BC95

**短期租赁豁免能否应用于可撤销租赁?**

可以。如果承租人在租赁期开始日不能合理确定将会在 12 个月后续租 (或者, 在包含终止选择权的情况下续约), 则短期租赁豁免可以应用于可撤销的租赁 (例如, 逐月租赁、不定期租赁等)。不定期租赁的租赁期按照与其他租赁相同的方式确定, 这意味着需要考虑承租人是否合理确定将会行使一项或多项续租选择权。

确定承租人是否合理确定将会行使不定期租赁中的续租选择权，可能涉及重大判断。一般来说，不可撤销租赁期越短，承租人合理确定将会行使一项或多项续租选择权的可能性越大。这是因为在许多情况下，不断替换租赁资产可能成本高昂。例如，如果承租人按周租赁一项施工设备，并预计在四个月的项目期内均需要一项实质类似的设备，那么可能存在令人信服的经济理由，认为承租人在这四个月里不会频繁替换资产。



上述豁免是否会带来重大的结构化机会？

还有待观察。不过，IASB 已考虑租赁可能通过结构化安排而符合短期租赁定义的风险。IASB 认为，出租人就短期租赁所承担的经济后果会缓解这类风险。通常没有经济因素驱使出租人授予短期租赁，因为出租人将承担更大的剩余资产价值风险，并可能需要提高租赁付款额来减轻这种风险。某些出租人有可能会拒绝承担这种额外风险，也有可能基于其获取租赁资产的融资协议条款而无法承担这种风险。

IFRS 16.BC94

6.2.3

IFRS 16.5(b), 8, B3–B8

IFRS 16.B5, B7, BC102

IFRS 16.53(d)

IFRS 16.B6, B8, BC98–BC104

低价值项目

如果标的资产在全新时价值较低，则承租人可以不就该等资产的租赁应用确认和计量要求。与短期租赁豁免不同的是，该项豁免可以按逐项租赁应用。

该项豁免允许承租人按照与现行经营租赁相同的模式来核算符合条件的租赁。然而，如果一项低价值标的资产高度依赖合同中的其他标的资产，或与合同中的其他标的资产高度关联，则承租人不能就该单项资产的租赁采用确认豁免，因为该单项资产不构成单独的租赁组成部分。该项豁免亦不能应用于转租或预计将转租的资产的主租赁。

在对低价值项目应用豁免时，承租人不需提供适用于其他租赁的所有披露信息（例如，剩余租赁付款额的到期日分析）。但是，在财务报表中列示的各个列报期间中，承租人需要披露已采用豁免的低价值资产的租赁费用。

IASB 引入该项豁免的原因是，其能够大幅减轻许多承租人的成本，特别是小企业承租人。IASB 打算将该项豁免应用于在全新时价值约为 5,000 美元或以下的资产，例如，小型 IT 设备（比如，某些手提电脑、台式电脑、平板电脑、移动电话、小型打印机）和某些办公家具（即“不昂贵”的资产）。该项豁免没有打算被应用于汽车和大多数复印机等标的资产。

采用该项豁免时，不需考虑此类租赁对报告主体的重要性（不论单独还是合计考虑）。该项豁免可能会对某些行业（例如，租赁了大量电话和低价值 IT 设备的电信公司）产生重大影响。相应地，这或许会令从事这些行业的公司在美国公认会计原则 (US GAAP) 与国际财务报告准则 (IFRS) 下的财务报表的比较变得更为复杂，因为美国财务会计准则委员会 (FASB) 决定不提供类似的豁免。

IFRS 16.IE3



例 25 — 采用低价值项目豁免

承租人 B 从事医药制造和分销行业，并拥有以下租赁。

租赁	是否符合低价值项目豁免的条件？
房产：办公楼和仓库	否
不昂贵的办公家具	是
公司汽车：供销售人员和高级管理人员使用；汽车的质量、规格和价值各不相同	否
用于运输的卡车和货车	否
不昂贵的 IT 设备 — 例如，手提电脑	是

如果办公家具和手提电脑在全新时的单项价值较低，则该等标的资产的租赁符合确认豁免的条件。B 将该项新准则的确认和计量要求应用于房产、公司汽车、卡车和货车的租赁。

IFRS 16.BC102

**承租人能否始终采用低价值项目豁免, 而不考虑其重要性?**

能。IASB 承认, 在某些情况下可能存在以下风险: 符合该项豁免条件的租赁的合计金额重大。有人担心, 由多个单项低价值资产组合而成的大型资产 (例如, 由单项低价值组件组合而成的 IT 设备) 可能属于这种情况。然而, 由于承租人在下列任何一种情况下均不能对单项资产的租赁采用该项确认豁免, 因而能够缓解上述风险:

- 如果标的资产高度依赖合同中的其他资产, 或与合同中的其他资产高度关联; 或
- 如果承租人不能从单独使用该标的资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益, 而无论标的资产的价值如何。

在上述情况下, 在评估是否采用该项豁免时, 应将高度依赖或相互关联的资产一并予以考虑。

IFRS 16.7, B7

**如果已采用该项豁免的标的资产随后被转租, 应如何处理?**

如果承租人已转租或预计将转租一项资产, 则主租赁不符合低价值项目租赁的条件。如果承租人并未转租且预计之后也不会进行转租, 则可选择采用该项豁免。

然而, 如果承租人最初选择采用该项豁免 (由于其预计不会转租资产), 但随后达成了一项转租赁协议, 则该租赁不再符合豁免的条件。尽管该项新准则并未明确讨论这种情况, 但看似承租人应于变更当日, 将该租赁视为一项新的租赁予以考虑。在这种情况下, 承租人还应考虑其改变意图的原因是否为其他低价值项目租赁是否符合豁免条件提供了证据。

7

过渡

就是否选择在过渡时豁免应用新的租赁定义,企业需作出权衡。

7.1

IFRS 16.C3–C4

选择豁免应用新租赁定义

在向该项新准则过渡时,企业可选择:

- 是对所有合同应用新的租赁定义;还是
- 采用简便实务操作方法,以继续沿用之前关于现有合同是否为租赁或包含租赁所做的评估。

决定采用该项简便实务操作方法的企业:

- 对于之前按照 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) 识别出来的租赁,应用该项新准则;
- 对于之前按照 IAS 17 和 IFRIC 4 确定的不包含租赁的合同,不应用该项新准则;及
- 对于该项新准则首次执行日或之后签订(或修订)的合同,应用该项新准则的租赁定义,评估其是否为租赁或包含租赁。

IFRS 16.C2

“首次执行日”是指企业首次采用该项新准则的年度报告期间的开始日。例如,如果一家企业就截至 12 月 31 日的年度期间编制财务报表,并于 2019 年采用 IFRS 16,则该企业的首次执行日为 2019 年 1 月 1 日。



采用该项简便实务操作方法的主要利弊是什么?

该项简便实务操作方法使企业免于在过渡时追溯应用新的租赁定义,这在很大程度上减轻了企业在过渡时的负担。若没有此项豁免,企业将需要重新评估之前就合同是否包含租赁所做的全部决定。因此,该项简便实务操作方法很可能会受到企业的欢迎。

但是,并非所有企业都会采纳该项简便实务操作方法。例如,一份购电协议在现行规定下属于经营租赁,但在该项新准则下不属于租赁(参见附录 2),企业作为该协议的买方,可能更愿意应用新的租赁定义,而不是将购电协议记入资产负债表表内。

企业将仔细评估是否应用该项过渡豁免,以便在以下两者之间进行权衡:

- 采用此项过渡豁免可节约的成本;相较于
- 将在新定义下不属于租赁会计范围内的安排,按照新租赁会计模式进行处理的潜在影响。

其他考虑事项包括该等协议的数量、规模、期限，以及企业在首次执行日前后所签订的协议在会计处理上缺乏一致性的程度。



追溯应用新租赁定义的成本有多高？

对很多企业而言，这个成本可能很高；这将取决于企业的具体事实和情况。

企业不仅要将在新的租赁定义应用于此前被识别为租赁的合同，还要将其应用于所有其他购买安排。

为了减少追溯应用新租赁定义的成本，企业可以寻求较为实用的方法，将相似的合同归集起来，并将最为深入的分析集中于那些最可能受到 IAS 17 和该项新准则的租赁定义差异所影响的合同组别。然而，对于庞大、多样化的合同组别，执行相关评估（至关重要是，记录相关评估）所需的时间和成本可能仍然会很高。



采用简便实务操作方法对可比性的影响有多大？

对很多企业而言，对可比性的影响可能很小；这将取决于企业的具体事实和情况。

如果企业发现有实质上相同的交易在新旧定义下均构成租赁，则影响会很小。尽管租赁定义在该项新准则制定过程中是一项热点话题，但就很多常规交易而言，相同的交易在新旧定义下均属于租赁，例如，很多房地产和设备租赁。

如果企业签订的协议在 IAS 17 下属于经营租赁但是不符合新的租赁定义（例如，某些购电协议），则可比性将受到较大影响。如果企业采用简便实务操作方法，则这些合同在过渡至该项新准则时将被记入资产负债表表内。



在过渡时，企业能否选择仅对某些交易类别应用新的租赁定义，例如，购电协议？

不能。此项简便实务操作方法属于会计政策上的选择，应在过渡时一致地应用于所有合同。企业不能选择仅对某些类别的标的资产应用新的租赁定义，也不能选择仅当企业作为承租人或作为出租人时才应用新的租赁定义。

IFRS 16.11



如果企业采用此项简便实务操作方法, 这是否决定了合同在剩余期限的会计分类?

不一定。此项简便实务操作方法仅适用于在该项新准则的首次执行日对租赁进行识别。如果合同的条款和条件在后续做出修订, 则企业不得豁免重新评估该协议是否为租赁或包含租赁的一般要求。

IFRS 16.11



此项简便实务操作方法是否允许企业忽视之前在评估合同是否为租赁或包含租赁时出现的错误或遗漏?

不是。此项简便实务操作方法并非旨在给予豁免。

在 IFRS 16 执行过程中, 某些企业可能会发现之前就合同是否为租赁或包含租赁的评估存在错误或遗漏。这些错误或遗漏应按照《国际会计准则第 8 号 — 会计政策、会计估计变更和差错》的要求予以更正。

7.2

IFRS 16.C10

就剩余期限较短的租赁的简便实务操作方法

在对之前被分类为经营租赁的租赁安排应用经修订的追溯法时, 承租人可以将首次执行日后 12 个月内到期的租赁作为短期租赁核算。

该项简便实务操作方法可以独立使用, 与该项新准则提供的其他豁免无关, 并且企业可以在逐项租赁的基础上进行选择。



例 26 — 汽车: 剩余期限为 12 个月的租赁

承租人 Q 因业务需要, 以年租金 100 租赁一辆汽车。该租赁自 2017 年 1 月 1 日开始。该租赁的不可撤销租赁期为三年, Q 可以选择以同样的租金续租两年。车辆的使用寿命为 10 年。

于 2017 年, Q 评估后认为可以合理确定会行使续租选择权, 因此租赁期为五年。Q 注意到, 没有迹象表明该租赁是融资租赁, 因此将其分类为经营租赁。

Q 采用经修订的追溯法来执行该项新准则, 首次执行日为 2019 年 1 月 1 日。当日 Q 评估后认为, 其不再合理确定会行使续租选择权, 即, 该租赁的剩余期限为一年。

Q 在 2019 年可选择以下两种方法之一，对该租赁进行核算。

- Q 可选择对该租赁应用该项新准则下的承租人模式，并确认使用权资产和租赁负债。在这种方法下，Q 将以按照 2019 年 1 月 1 日的增量借款利率对 100 进行折现后的金额计量租赁负债。然后 Q 可采用追溯法或者以等于租赁负债的金额计量使用权资产。因此，Q 将在 2019 年确认折旧和利息费用。
- Q 可选择采用该项简便实务操作方法，将该租赁作为短期租赁核算。在这种方法下，Q 不会就该租赁确认使用权资产或租赁负债。相反，Q 将在 2019 年确认租赁费用 100，并将其包括在短期租赁费用总额的披露中。



在企业不打算后续对短期租赁采用确认豁免的情况下，是否可以在过渡时采用该项简便实务操作方法？

可以。该项简便实务操作方法可以独立使用，与企业在过渡之后持续采用的短期租赁会计政策无关。

- 短期租赁确认豁免（参见 6.2.2）是按照标的资产类别所做的会计政策选择。因此，企业应将该豁免一致地应用于各个期间同一类标的资产的租赁。
- 对于在首次执行日剩余期限在 12 个月之内的租赁，企业可在逐项租赁的基础上选择采用该项简便实务操作方法。

因此，该项简便实务操作方法为过渡提供了额外的豁免及额外的灵活性。

8

下一步工作

8.1

租赁的定义

8.1.1

过渡时的豁免

关键的下一步工作是评估企业在过渡时采用哪些可选的豁免。这包括就下列事项作出决策：

- 是否采用简便实务操作方法，以在过渡时继续沿用之前关于哪些交易为租赁或包含租赁所做的评估 — 参见第 7.1 节。
- 是否就低价值项目租赁采用确认豁免，如果采用，对哪些租赁采用 — 参见 6.2.3。
- 是否就短期租赁采用确认豁免，如果采用，对哪些租赁采用 — 参见 6.2.2。
- 是否在过渡时就剩余期限较短的租赁采用简便实务操作方法，如果采用，对哪些租赁采用 — 参见第 7.2 节。

这些都是在过渡时需要作出的关键决定 — 企业是否愿意花费必要的时间和成本重新评估现有交易，从而将某些现有的交易排除在租赁会计之外，或者豁免现有的合同而仅对新合同应用新的定义？

至关重要的是，是否采用简便实务操作方法以豁免在过渡时追溯应用新的租赁定义，将影响过渡前需完成工作的范围和性质。

8.1.2

对现有合同应用新的租赁定义

如果企业选择不采用简便实务操作方法，以豁免在过渡时追溯应用新的租赁定义，则企业需要对现有合同（即在 IFRIC 4 和 IAS 17 下包含或不包含租赁的合同）应用新的租赁定义。

对大多数企业而言，这可能是一个重大项目。尽管企业在该项新准则和 IFRIC 4/IAS 17 下，因租赁定义而最终得出不同结论的合同数量可能较少（参见附录 2 有关差异的总结），但完成和记录相关评估将涉及大量的工作。着手启动是当前的第一要务。

使该项目易于管理的实用方法可能包括：

- 将企业签订的租赁（及潜在的租赁）合同按主要类型进行分层。
- 识别可相对明确其是否包含或不包含租赁的合同类型。
- 对于评估结果相对不够明确的合同，完成就具有代表性的合同样本的全面评估，以识别主要原则和判断领域，并与有关专家（如估值专家）和企业的审计师讨论相关分析。需进一步进行详细审阅的合同样本可能包括：

- 长期供应协议，如涉及模具安排的协议；
- 外包协议，如 IT 服务的外包；及
- 购电协议。
- 编制标准文档来记录这些更为详细的审阅。
- 汇编所需的租赁文档数据库，以便将该等详细的审阅延伸至所有合同，并在适当情况下考虑使用机器阅读软件。

8.1.3

影响所有企业的其他考虑因素

不论企业是否采用简便实务操作方法来豁免在过渡时追溯应用新的租赁定义，企业均应考虑以下事项：

- 当采购部门在洽谈可能包含租赁的重要合同条款时，应向财务部进行咨询的相关指引，以便在合同签订前了解相关的会计影响。
- 用于评估新合同的新的流程和系统，以确定相关合同是否属于租赁，并记录评估结果。
- 用于识别和评估合同变更的新的流程和系统，当该变更可能影响合同是否包含租赁的评估结果时。
- 对参与协商、评估和处理（潜在的）租赁的人员进行培训。

此外，确保已识别出所有租赁，并且确保 IAS 17 下关于经营租赁承担的披露完整、准确，是一项首要任务。

8.2

过渡方案的考虑

企业需尽早作出的一项关键决策是如何过渡到该项新准则。对很多企业而言，有关过渡方案和简便实务操作方法的选择，将对实施该项新准则的成本以及过渡之后多年趋势数据的可比性产生重大影响。过渡方案的选择将对数据收集的程度以及系统和流程变更的时间带来重大影响，企业应尽快予以考虑。

毕马威发布的[《租赁准则过渡方案》](#)将为企业如何过渡到该项新准则提供额外的指引。

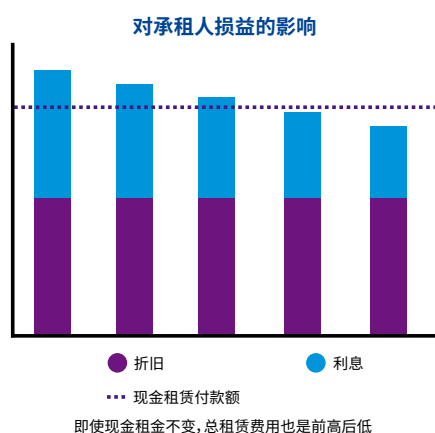
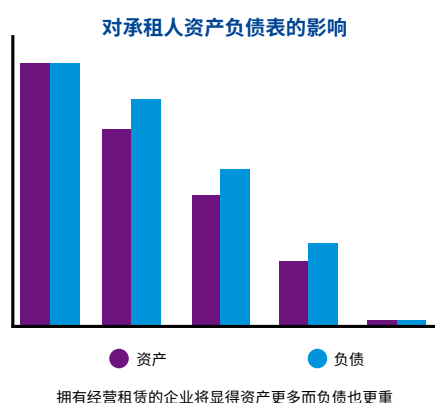
8.3

采用新准则之前的披露

企业需要编制采用新准则之前的披露信息。IAS 8 要求披露已颁布但尚未生效的准则。多个监管机构已公开表示，该等披露信息将是新准则实施之前的重点关注领域。随着新准则施行日期的临近，预计将需要披露更多详细信息。

附录 1 - IFRS 16

概览



专题	概要
租赁的定义	- 新的租赁定义更加关注控制标的资产使用的权利
承租人会计模式	- 单一租赁会计模式 - 无租赁分类测试 - 大部分租赁记入资产负债表内： - 承租人确认使用权资产和租赁负债 - 作为以融资形式购买资产进行处理
出租人会计模式	- 对出租人采用双重租赁会计模式 - 基于 IAS 17 的分类标准进行租赁分类测试 - 融资租赁会计模式基于 IAS 17 的融资租赁会计处理方法，出租人确认由租赁应收款和剩余资产构成的租赁投资净额 - 经营租赁会计模式基于 IAS 17 的经营租赁会计处理方法
简便实务操作方法和有针对性的豁免	- 就短期租赁（即，不包含购买选择权的、在该项新准则下租赁期为 12 个月或以下的租赁），承租人可选择豁免 - 允许对具有相似特征的租赁进行组合处理，但前提是按组合进行处理与按个别租赁合同进行处理的结果不会令财务报表产生重大差异 - 对低价值项目租赁，承租人可选择豁免 — 适用于单个标的资产全新时的价值约为 5,000 美元或以下的租赁，即使加总后金额重大也适用
生效日期	- 于 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的会计期间生效 - 允许提前采用，但须同时采用 IFRS 15 - 首次执行日是指企业首次采用该项新准则的年度报告期间的开始日

附录 2 - IFRS 16 与 IFRIC 4

1

概述

IFRS 16.A, IAS 17.4

该项新准则和 IAS 17 对“租赁”的定义相同。但是, IFRS 16 与 IFRIC 4 有关如何识别一项交易是否为租赁或包含租赁的详细指引在许多方面存在差异。

IFRIC 4.4

根据 IFRIC 4, 如果一项安排满足以下条件, 则为租赁或包含租赁:

- 协议的履行取决于某项特定资产的使用; 及
- 协议让渡了资产的使用权。

IFRIC 4 与该项新准则之间存在的细节差异意味着当前被作为租赁处理的某些协议, 在 IFRS 16 下可能不再属于租赁, 例如, 某些购电协议。相反, 当前认为不包含租赁的合同可能符合 IFRS 16 下新的租赁定义。

2

特定资产的使用

IFRIC 4 中有关协议的履行取决于某项特定资产的使用的要求, 与该项新准则中有关可识别资产的要求大体相似。但二者仍存在两项重要差别。

部分产能

IFRIC 4.BC9–BC12

对于大型资产的部分产能是否构成特定资产, IFRIC 4 并未作出规定。在制定 IFRIC 4 时, 国际财务报告解释委员会决定不讨论有关部分产能的问题。然而, 采用 IFRIC 4 的前提是, 标的资产代表《国际会计准则第 16 号 — 不动产、厂场及设备》或 IAS 38 所规定的计量单元。

相反, 该项新准则明确规定, 如果某大型资产的部分产能满足下述条件之一, 则构成一项可识别资产:

- 具有可区分的物理形态; 或
- 代表了整个资产的几乎所有产能 (参见第 2.3 节)。

上述更具针对性的指引将增加还是减少该项新准则下被识别为租赁的交易数量, 取决于企业的具体事实和情况, 尤其取决于企业在 IFRIC 4 下就部分产能采用的会计政策。

替换权

IFRIC 4.7–8

IFRIC 4 规定, 资产可能被隐含指定, 也可能被明确指定。如果供应商将该项资产替换为其他资产“不具有经济可行性或不切实可行”, 则该项资产被隐含指定。

IFRS 16 有关替换权的指引更为详细。特别是，IFRS 16 规定，除非存在“实质性”替换权，否则资产已被隐含地指定 — 参见第 2.4 节。有关替换权的更多指引包括下述内容：

- 仅当出租人可通过替换资产获得经济利益时，替换权才具有实质性，但 IFRIC 4 仅要求替换“在经济上切实可行”。
- 仅当出租人在整个使用期内拥有替换资产的实际能力时，替换权才具有实质性，但 IFRIC 4 仅规定，替换权的存在并不妨碍在替换日之前存在租赁。

由此，与 IFRIC 4 相比，在该项新准则下证明某项安排因存在替换权而不包含租赁的难度会更大。

3 资产的使用权

IFRIC 4.9

根据 IFRIC 4，如果满足以下任一特定标准，则一项安排让渡了资产的使用权。

IFRIC 4 控制标准	在 IFRS 16 下被识别为租赁？
客户在获得多于不重大数量的产出的同时，有能力或有权操作资产（包括指挥他人操作资产）。	不一定。该项新准则要求对控制权实施更加全面的分析，包括评估谁有权主导使用方式和目的（参见第 4 章）。如果与资产的使用方式和目的相关的决策已经预先确定，则 IFRS 16 关注谁“操作”资产。此外，仅当承租人获得“几乎所有”经济利益时（参见第 3 章），才存在租赁。
客户在获得多于不重大数量的产出的同时，有能力或有权控制对资产的物理访问。	不一定。在评估谁有权主导资产的使用时（参见第 4 章），IFRS 16 不注重谁控制对资产的物理访问。此外，仅当承租人获得“几乎所有”经济利益时（参见第 3 章），才存在租赁。
没有其他方获得多于不重大数量的产出，且产出的单位价格既不固定也不按市价确定。	不一定。该标准的第一部分类似于 IFRS 16 下关于“几乎所有”的测试。然而，在 IFRS 16 下识别租赁时，产出的定价方式不属于相关的考虑事项。

在实务中，该项新准则更关注哪一方在使用期内有权控制标的资产的使用，这可能是 IFRIC 4 与 IFRS 16 的一个主要区别。如下例所示，在 IFRIC 4 下被识别为租赁的许多安排，可能在该项新准则下不属于租赁。



例 27 – OEM 工厂：对比 IFRS 16 与 IFRIC 4

客户 B 与制造商 S 签订为期五年的合同，以购买一件新型高科技产品的组件。

S 是一家原始设备制造商 (OEM)，为多个客户制造产品，并在其法律架构内运营多家工厂。S 的生产流程极其复杂，并需利用专有知识来生产产品。

该合同明确规定，S 需要使用工厂 P 来生产组件。由于 B 的产品及所使用的组件需要特殊认证，因而不能使用其他工厂。

S 将运营该工厂，并按成本加成法向 B 收取对价。其他方取得工厂 P 多于不重大数量的产出的可能性被认为很低。B 的决策权仅涉及决定组件的交付数量。

	IFRIC 4	IFRS 16
合同？	是。	是。
特定资产 / 可识别资产？	是 – 已在合同中明确指定，且由于认证要求而不得变更。	是 – 已在合同中指定，且不存在实质性替换权（工厂不能变更），同时，其不是部分产能（该合同允许使用整个资产）。
客户有权使用资产？	是。 – B 获得所有产出，且第三方取得多于不重大数量的产出的可能性极低。 – 价格既不是固定单价也不是市场价格。	否 – 与使用方式和目的相关的决策由 S 作出，因为 S 有权决定运营该资产的时间和方式，并操作该资产。B 的决策权仅涉及决定组件的交付数量。

	IFRIC 4	IFRS 16
客户获得几乎所有的经济利益？	不适用。	是 — 第三方取得多于不重大数量的产出的可能性很低，且不存在任何副产品或其他利益。
租赁？	是 — 所有要素均已满足。	否。

尽管所有行业均采用 IFRIC 4, 但受相关变化影响最大的行业可能包括：

- 能源；
- 采矿；
- 石油及天然气；及
- 电信。

这些行业在该项新准则下的分析重点将是确定客户是否有权主导可识别资产的使用，这在某些情况下需要作出重大判断。

附录 3 - IFRS 16 与 US GAAP

尽管 IFRS 与 US GAAP 在措辞方面存在细微差别,但两者对租赁的定义趋同,不过对承租人提供的豁免不同。

1

定义

IFRS 与 US GAAP 在租赁定义上大体趋同。但是,有关定义核心要素的措辞存在细微差别,例如,实质性替换权。这两套准则在示例的具体情形方面也存在不同。

IASB 和 FASB 不预期这些准则中的差别将导致在 IFRS 与 US GAAP 下被识别为租赁的交易存在显著不同。

2

承租人的短期租赁豁免

IFRS 16.A

IFRS 和 US GAAP 均包含短期租赁豁免。该项豁免大致趋同,两者均聚焦于租赁期(按照准则确定)为 12 个月或以下的租赁。但 IFRS 16 规定,如果承租人拥有购买标的资产的选择权,则该项租赁不属于短期租赁。相反,US GAAP 仅仅将承租人可合理确定将行使购买选择权的租赁排除在豁免范围之外。这意味着与 IFRS 相比,在 US GAAP 下会有更多符合豁免条件的租赁。

短期租赁的变更

IFRS 16.7

IFRS 16 和 US GAAP 均要求,承租人在租赁合同被修订或租赁期发生改变时,重新评估该租赁是否仍符合短期租赁的条件。

但 US GAAP 还规定,如果承租人可合理确定将行使购买标的资产的选择权,则该项租赁不再属于短期租赁。该项额外要求在 IFRS 16 下是没有必要的,因为承租人拥有的任何购买选择权都将相关租赁排除在短期租赁之外。

续租选择权

在 IFRS 16 下，当租赁合同被修订或租赁期发生改变（例如，承租人行使了此前在确定租赁期时并未涵盖的选择权）时，该租赁将被认定为一项新的租赁。

相反，在 US GAAP 下，仅当租赁期的改变将导致此前确定的租赁期结束后的续租期间超过 12 个月时，该租赁才不再属于短期租赁。因此，在 US GAAP 下，如果承租人签订为期 12 个月的租赁，并在最初的 12 个月租赁期结束前 30 天，行使了续租 12 个月的选择权，则在行使选择权当天的剩余租赁期为 13 个月。该项租赁仍然符合短期租赁的条件，因为在此前确定的租赁期结束后的续租期间仅有 12 个月。

这意味着与 IFRS 相比，在 US GAAP 下会有更多已续租的租赁符合豁免条件。

3

IFRS 16.5(b), B3–B8

IFRS 16 下承租人的低价值资产租赁的豁免

IFRS 16 允许承租人不将资产在全新时价值较低的租赁应用确认和计量要求 — 参见 6.2.3。不论低价值资产租赁对承租人是否重要，这些租赁均符合确认豁免的条件。

US GAAP 并未提供同等的豁免。FASB 决定不对低价值资产提供豁免，因为现行的重要性指引允许承租人将其财务报表不重要的租赁排除在外。FASB 指出，承租人可以采用合理的资本化标准，从而无需确认低于该标准的租赁资产和租赁负债。

这意味着拥有大量低价值资产租赁的企业，在 IFRS 下可以选择不就这些租赁确认租赁资产和租赁负债，但在 US GAAP 下则始终需要评估加总金额是否重要。

关于本刊物

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

本刊物考虑了 IASB 于 2016 年 1 月发布的《国际财务报告准则第 16 号 — 租赁》的要求。

本刊物参考了 IFRS 16 以及于 2017 年 4 月 1 日已发布的部分其他现行准则。

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

鸣谢

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

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

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

其他前沿资讯及资料



浏览 kpmg.com/ifrs , 了解 IFRS 的最新资讯。

不论您是刚接触还是正在使用 IFRS, 您都能通过这个英文网站找到有关 IFRS 最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引, 以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

您还可关注我们的 [LinkedIn 页面](#) , 获取最新信息和专题讨论。

帮助您应对今天的 IFRS……



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

帮助您在处理实际交易和安排时应用 IFRS。

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

根据现行要求提供 IFRS 披露范本与披露资料一览表。



新生效的准则



美国公认会计原则
(US GAAP)

……并为明天的 IFRS 做好准备



IFRS 最新消息



IFRS 前沿动态



与银行业相关的
IFRS



与各个行业相关的
IFRS 15

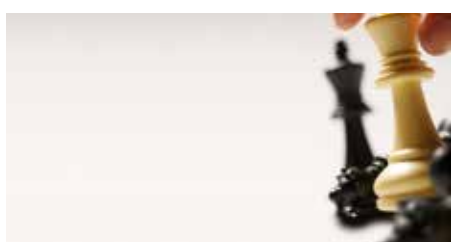
主要的新准则和拟定中的准则



收入



金融工具



租赁



保险合同

对现有准则的修订



企业合并与
合并报表



列报与披露



如果您希望了解更多有关会计、审计和财务报告的指引及文献等英文刊物，请访问毕马威的 Accounting Research Online (会计研究在线)。当今世界瞬息万变，这项网上订阅服务可协助您随时了解最新资讯。现在访问 aro.kpmg.com 完成注册，即可享受 15 天的免费试用。

kpmg.com/ifrs

刊物名称:《租赁的定义》

刊物编号: 134332

刊物日期: 2017 年 4 月

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

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

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际财务报告小组是 KPMG IFRG Limited 的一部分。

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

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