



# 租赁修改

租赁合同变更的会计处理

《国际财务报告准则第16号 — 租赁》(IFRS 16)

2018年9月

[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)



# 目录

---

<b>租赁变更的会计处理</b>	<b>1</b>
<b>1 概览</b>	<b>2</b>
1.1 概要	2
1.2 主要影响	3
<b>2 主要概念</b>	<b>4</b>
2.1 何谓“租赁修改”？	4
2.2 “修改”不同于“重估”	4
2.3 作为一项单独的租赁	6
2.4 折现率	6
2.5 租赁修改生效日	6
<b>3 承租人租赁修改</b>	<b>7</b>
3.1 概述	7
3.2 折现率	8
3.3 作为一项单独的租赁	9
3.4 不作为一项单独的租赁	10
3.5 租赁终止或中断	22
3.6 主租赁协议	27
<b>4 出租人租赁修改</b>	<b>30</b>
4.1 概述	30
4.2 折现率	31
4.3 出租人融资租赁修改	32
4.4 出租人经营租赁修改	37
4.5 租赁终止或中断	39
<b>5 租赁修改生效日</b>	<b>41</b>
<b>6 过渡事项</b>	<b>46</b>
6.1 概述	46
<b>附录一：《国际财务报告准则第16号》概览</b>	<b>48</b>
<b>附录二：示例汇总表</b>	<b>49</b>
<b>关于本刊物</b>	<b>51</b>
鸣谢	51
<b>其他前沿资讯及资料</b>	<b>52</b>

# 租赁变更的会计处理

租赁修改经常发生。例如，经营困难的承租人可能寻求通过谈判降低租赁付款额或提前终止部分租赁。同时，出租人也可能希望提前终止租赁，以便重新开发或重新部署标的资产。

不论变更原因如何，由此产生的会计处理都可能较为复杂。

新的租赁准则《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*)对租赁修改的会计处理提供了详细指引。在过去，这一领域缺乏指引、作法多样，因此引入明确、一致的指引是个好消息。

作为过渡项目的一部分，企业在采用《国际财务报告准则第16号》时，无论是使用追溯法还是使用经修订的追溯法并选择从租赁期开始日重新计算使用权资产，现在都将需要着手处理以往的租赁修改。另外，所有企业都需要为过渡后发生的租赁修改做准备——这是过渡期后在新的租赁准则下需要面对的重要方面。

本刊物包含实务指引和示例，说明企业应如何处理最常见的租赁修改。我们希望，当您为2019年首次采用新准则做准备时，本刊物能够提供一臂之力。

Kimber Bascom

Ramon Jubels

Sylvie Leger

Brian O'Donovan

**毕马威国际财务报告准则租赁准则全球领导小组**

**毕马威国际财务报告小组**

# 1

# 概览

## 1.1

IFRS 16.附录一

### 概要

租赁修改,是指租赁范围或对价的变更,且该变更不是原租赁条款和条件的一部分。常见示例包括:

- 通过增加一项或多项标的资产的使用权而扩大租赁范围(参见示例1、2、7、8和14);
- 通过终止一项或多项标的资产的使用权(参见示例3)或缩短合同规定的租赁期(参见示例8、9、15和17)而缩小租赁范围;
- 通过延长合同规定的租赁期而扩大租赁范围(参见示例4、7和16);以及
- 通过增加或减少租赁付款额而变更租赁对价(参见示例1、2、3、5、6、7、14、15、16和17)。

重新协商原始合同而导致的合同变更属于租赁修改。通过合同规定的租金调整机制调整租赁付款额(现金流量),以及重新评估承租人是否合理确定将行使(或不行使)原始合同所包含的选择权,该等情况不属于租赁修改。

### 承租人租赁修改

IFRS 16.BC202

新准则对以下两类租赁修改作出区分,即:租赁修改实质上构成与原始租赁分开的新租赁,与租赁修改实质上使现有租赁的范围或支付对价发生变更(参见第三章)。简言之:

- 构成一项单独的租赁:作为新租赁进行会计处理,对初始租赁不作调整;
- 不构成一项单独的租赁:对初始租赁作重新计量。

IFRS 16.7

如果承租人对短期租赁应用确认豁免,则相关租赁修改应视为一项新租赁。

### 出租人租赁修改

尽管新准则对出租人会计的改动较少,但对租赁修改提出了若干要求。新准则分别对于融资租赁和经营租赁提供了租赁修改的指引(参见第四章)。

### 租赁修改生效日

租赁修改在租赁修改生效日进行会计处理。该生效日是指双方就租赁修改达成一致的日期,通常为修改后合同的签署日。如果租赁修改不作为单独的租赁进行核算,则租赁负债和使用权资产应在修改生效日进行重新计量。如果双方就租赁修改达成一致的日期与资产使用权或对价发生变更的日期不一致(参见第五章),将出现复杂的应用问题。

## 1.2

### 主要影响

**识别所有租赁协议并提取租赁数据。**承租人现在需要将大部分租赁记入资产负债表内。为此，承租人可能需要付出大量努力，以识别租赁付款额应纳入租赁负债的所有租赁，并确定后续修改是否导致一项单独的租赁，以及/或者是否需要租赁负债和使用权资产进行重新计量。

**作出新的估计和判断。**新准则引入新的估计和判断，这将影响租赁负债的计量。承租人应于租赁期开始日确定租赁负债，之后可能需要加以修改，例如，调整租赁期限时需要相应修改租赁负债。这要求企业实施持续监控，并会增加财务报表的波动性。

**资产负债表的波动性。**由于租赁修改会计核算的规定，新准则将使承租人和出租人财务报表中的资产与负债发生波动。这可能影响企业能否准确预测和预报经营业绩，同时也需要企业进行持续监控（参见第三章和第四章）。

**合同条款和业务惯例的改变。**为尽量减少新准则的影响，一些企业可能希望重新考量某些合同条款和业务惯例，例如，改变租赁协议的结构或定价，包括将选择权纳入租赁合同以避免后续租赁修改。因此，受新准则影响的很可能不仅是财务列报部门，还包括资金、税务、法律、采购、房地产、预算、销售、内部审计和IT等部门。

**新的系统和流程。**企业应确保其具备适当的系统和流程，使之能够完整、及时地对新租赁的开始，以及现有租赁的修改、重新评估或减值触发事项进行识别与计量。如果租赁业务分散且由非会计人员承办，这些系统和流程将更为重要。

**过渡考虑事项。**采用哪种过渡方案是应当及早作出的重要决定。承租人在2019年所需信息的范围和程度，将取决于选定的过渡方法——例如，在经修订的追溯法下，如果承租人选择按照与租赁负债相等的金额计量使用权资产，则不需要获取关于首次执行日之前发生租赁修改的历史信息。在追溯法下，或者承租人在经修订的追溯法下选择从租赁期开始日重新计算使用权资产，那么需要对租赁修改进行追溯计量。

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

**充分记录。**企业需要记录，在租赁期开始日以及修改发生日为确定如何计量租赁负债而作出的判断、假设和估计。

# 2

## 主要概念

尽管租赁修改的形式和规模多种多样,但一些主要概念适用于所有租赁修改的会计处理。

### 2.1

*IFRS 16.附录一, 44-46, 79-80*

#### 何谓“租赁修改”?

租赁修改,是指租赁范围或对价的变更,且该变更不是原租赁条款和条件的一部分。

常见的租赁修改示例包括:

- 通过增加一项或多项标的资产的使用权而扩大租赁范围;
- 通过终止一项或多项标的资产的使用权或缩短合同规定的租赁期而缩小租赁范围;
- 通过延长合同规定的租赁期而扩大租赁范围;以及
- 通过增加或减少租赁付款额而变更租赁对价。

重新协商租赁合同而导致的变更及原始合同条款的变更属于租赁修改。

### 2.2

*IFRS 16.BC201*

#### “修改”不同于“重估”

由于以下两种原因导致对现有租赁资产和租赁负债进行重新计量的情形有所不同:

- 重新评估租赁会计核算所用的估计;以及
- 租赁修改。

在租赁期开始日后发生租赁重估的情况包括,例如,租赁付款额(现金流量)基于原始合同中涵盖的条款发生变更。

*IFRS 16.36(c), 39-43, B42*

新准则对承租人何时应重估租赁负债和使用权资产提供指引,但未对出租人提供指引。

IFRS 16.39–43

导致承租人进行租赁重估的常见情形示例包括：

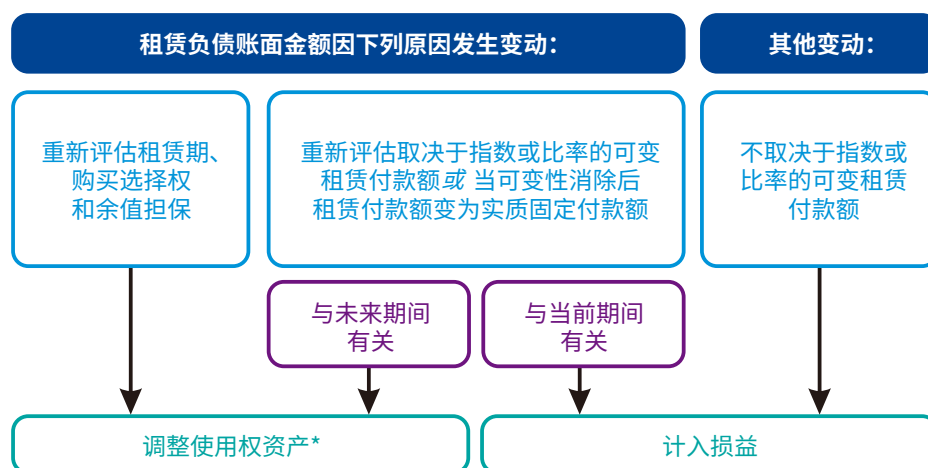
- 租赁期的评估结果发生变动；
- 对是否将行使购买选择权的评估发生变化；
- 余值担保下预计的应付金额发生变动；
- 用于确定未来租赁付款额的指数或比率发生变动导致相关未来租赁付款额的变动；
- 浮动利率变动导致租赁付款额发生变动；或者
- 可变租赁付款额变为固定或实质固定租赁付款额。

IFRS 16.30(b), 39

在租赁期开始日之后，承租人应重新计量租赁负债以反映租赁付款额的变动。承租人应对租赁负债的重新计量调整使用权资产的账面金额。如果使用权资产的账面金额已减至零，而租赁负债计量金额仍需进一步调减，则承租人应将重新计量的剩余金额计入损益。

IFRS 16.38–39

下图列示使用权资产重估对租赁负债账面金额变动的影响。



\* 若使用权资产的账面金额已调减至零，则进一步调减的金额应计入损益。

如需进一步了解有关重新评估的指引，请参阅毕马威刊物 [Lease payments](#) (《租赁付款额》)，以及 [Insights into IFRS](#) (《剖析国际财务报告准则》) 第15版2018/19。

## 2.3

IFRS 16.BC201

### 作为一项单独的租赁

对租赁修改进行会计处理需要作出的一项重要区分是，评估租赁修改是否构成一项单独的租赁。这通常发生在租赁修改以单独价格新增一项使用权资产时（参见第3.3节和4.3.1）。对出租人而言，每当经营租赁发生修改，就需要核算一项新的租赁（参见第4.4节）。对于这种情况，会计处理通常简单直接。但是，如果租赁修改不作为一项单独租赁进行核算，那么会计处理将更为复杂。

## 2.4

### 折现率

每当发生租赁修改，承租人均应采用新的折现率。但在另一方面，出租人只需对部分租赁修改，而非全部租赁修改采用新的折现率（参见第3.2节和第4.2节）。

## 2.5

### 租赁修改生效日

*租赁修改生效日*，是指双方就该项租赁修改达成一致的日期。对于不作为单独租赁进行核算的租赁修改，租赁负债和使用权资产在修改生效日重新计量。如果就租赁修改达成一致的日期与使用权发生变更的日期不一致，则会出现复杂的应用问题（参见第五章）。



## 3

## 承租人租赁修改

新准则提供了租赁修改会计处理的总体框架。

## 3.1

## 概述

IFRS 16.44-46

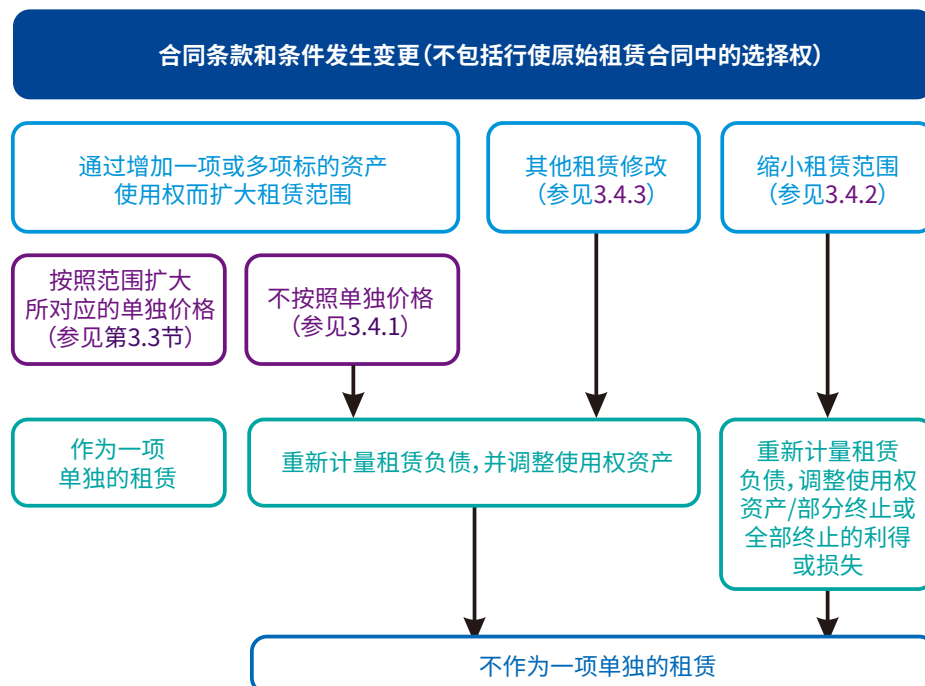
如果同时存在以下两种情形，承租人应将租赁修改作为一项单独租赁进行会计处理：

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

如果租赁修改不构成一项单独的租赁，承租人应在修改生效日对该修改进行核算，按照当日确定的折现率重新计量租赁负债，并且：

- 对于缩小租赁范围的租赁修改：承租人应调减使用权资产的账面金额，以反映租赁的部分终止或全部终止，同时按比例确认因范围缩减而产生的利得或损失；以及
- 对于其他租赁修改：对使用权资产作出相应调整。

下图列示承租人对租赁修改的会计处理。



## 3.2

IFRS 16.45, BC202–BC203

### 折现率

如果一项租赁修改被视为新租赁进行会计处理，则承租人核算该单独租赁的方法与新租赁相同，并使用新的折现率。

如果租赁修改不作为一项单独的租赁核算，则承租人应修改折现率。在重新计量租赁负债时采用修改后的折现率，表明：由于租赁范围和/或价格改变，租赁修改已改变原始租赁的经济实质——这也是折现率旨在反映的事实。

修改后的折现率为租赁在剩余租赁期内的内含利率，但内含利率不易于确定的情况除外。如果内含利率不易于确定，则修改后的折现率应为承租人在修改生效日的增量借款利率。

IFRS 16.44–45



#### 承租人在哪些租赁修改情形下需要修改折现率？

每当租赁修改时，承租人应确定新的折现率或修改后的折现率。尽管租赁修改指引较复杂，但基本上只存在以下两种可能的结果。

修改	影响
租赁修改作为一项单独租赁进行会计处理。	承租人不修改原始租赁的折现率。 但是，承租人应采用新的折现率对这项单独租赁进行核算。新的折现率在租赁修改生效日确定（参见第五章）。如果租赁内含利率易于确定，承租人应采用租赁内含利率，否则应采用承租人的增量借款利率。
租赁修改不作为一项单独租赁进行会计处理。	承租人按修改后的折现率重新计量租赁负债。 修改后的折现率在租赁修改生效日确定（参见第五章）。如果租赁内含利率易于确定，承租人应采用租赁内含利率，否则应采用承租人的增量借款利率。

## 3.3

IFRS 16.44–46

### 作为一项单独的租赁

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

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

在此情况下，承租人：

- 按照与核算新租赁相同的方法，对该项单独的租赁进行会计处理；并且
- 不对初始租赁进行调整。



#### 示例1 — 通过增加一项或多项标的资产的使用权并相应调增对价而扩大租赁范围

承租人Z与出租人L就一幢办公大楼的某一层签订了为期10年的租赁合同。之后Z的业务扩大，需要增加办公场所。第7年初，Z和L修改租赁合同，给予Z使用同一栋办公大楼另一层办公场所4年的权利。新的办公场所与原办公场所面积相同，且在所有重要方面相类似。

新办公场所的租赁付款额与具有相同面积和特征的办公场所的市场租金相当。但是，Z获得新办公场所租金5%的折扣，因为其与L的现有关系使得L可以避免如果将新增楼层租给新租户而原本会发生的成本，例如，营销成本、租赁中介佣金、信用审核成本等。

新增办公场所的租赁不属于租赁合同的原始条款和条件，因此是一项租赁修改。

Z在租赁修改生效日将该修改作为一项单独租赁进行会计处理，因为：

- 该修改增加一项额外标的资产（即新增办公场所楼层）的使用权，使租赁范围扩大；并且
- 新增楼层的租赁付款额与类似办公场所的市场租金按合同情况调整后的金额相当。尽管新办公场所的租赁付款额较市场租金低5%，但该折扣反映了L与Z分享因不必对该物业进行营销或支付中介佣金以及不必发生其他常见初始费用而产生的利益。

Z不应修改原始办公场所租赁的会计处理。

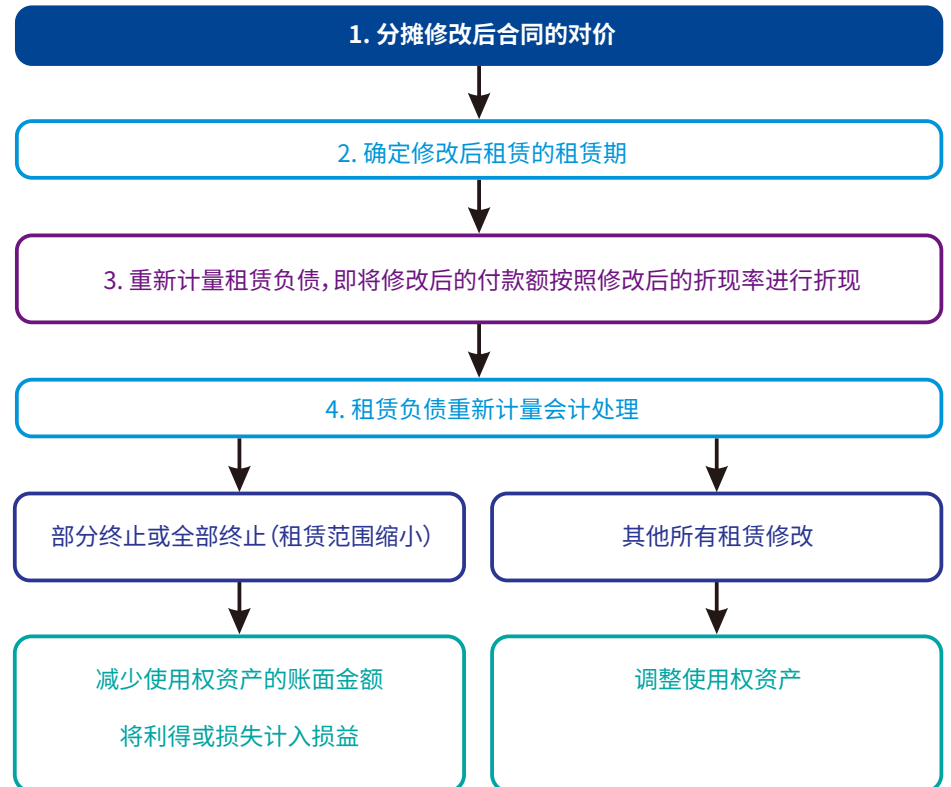
IFRS 16.44, 示例15

## 3.4

IFRS 16.45–46

### 不作为一项单独的租赁

下图列示了不作为单独租赁核算的租赁修改在修改生效日(参见第五章)进行会计处理的各个步骤。



### 3.4.1

IFRS 16.45–46

#### 不按照单独价格扩大范围

如果通过增加一项或多项标的资产的使用权而扩大租赁范围, 但对价不反映单独价格, 承租人应按以下步骤对租赁修改进行处理:

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

IFRS 16.45

**示例2 — 通过增加一项或多项标的资产的使用权而扩大租赁范围, 但对价的增加与之不相称**

仍然沿用示例1的情形, 但新办公场所的租赁付款额较原始租赁付款额折让20%, 该金额不视为达到相似的单独租赁的市场租金水平。

尽管该项租赁修改通过增加一项标的资产(即新增一层办公场所)的使用权而扩大了租赁范围, 但租赁对价的增加与办公场所增加所对应的单独价格不相称, 即便考虑到相关因素使得L可以避免如果将新增楼层出租给新租户而原本会发生的费用, 亦是如此。

因此, 该项租赁修改不作为一项单独的租赁进行核算。

在租赁修改生效日, Z对租赁负债进行重新计量, 即按照修改后的折现率对修改后的租赁付款额进行折现, 并对使用权资产作相应调整。

在该情形下, 由于新办公场所的租赁期立即开始, 而且两项租赁的租赁期相同, Z是否把原始办公场所和新增办公场所的租赁分别作为单独的租赁组成部分进行会计核算, 这一点无关紧要。但是, 如果新增办公场所的租赁从第8年初而不是第7年初开始, 其会计处理将比较复杂(参见示例20)。

### 3.4.2

IFRS 16.45–46

#### 租赁范围缩小

对于缩小租赁范围(即终止一项或多项标的资产的使用权或缩短合同规定的租赁期限)的租赁修改, 承租人应按以下步骤进行会计处理:

- 基于各租赁组成部分的相对单独价格与非租赁组成部分的单独价格总和, 将对价分摊至各个租赁组成部分;
- 确定租赁期;
- 重新计量租赁负债, 即: 按照修改后的折现率对修改后的租赁付款额进行折现;
- 减少租赁修改前的使用权资产(及租赁修改前的租赁负债), 并将利得或损失计入损益, 以反映租赁的部分终止或全部终止; 以及
- 按剩余租赁负债与修改后租赁负债的差额调整剩余的使用权资产。

IFRS 16.40–45, 示例17

**示例3 — 缩小租赁范围并减少对价**

承租人E与出租人F就10,000平方米的办公场所签订为期10年的租赁合同。年租赁付款额为100,000,于每年年末支付。承租人在租赁期开始日的增量借款利率为7%(假设租赁的内含利率不易于确定)。

假定无初始直接费用、租赁激励和拆卸费用,E在租赁期开始日确认702,358的使用权资产和租赁负债。

后来E缩小经营规模,需要的办公场所减少。于是,E和F在第7年初商定将租赁办公场所面积减少至7,500平方米(即减少2,500平方米)。

E和F还同意将剩余4年的年租赁付款额减少至75,000,于每年年末支付。承租人在当日的增量借款利率为8%(假设租赁的内含利率不易于确定)。

该租赁范围(办公场所)缩小和对价减少未包括在租赁合同的原始条款和条件中,因此是一项租赁修改。

在第7年初(租赁修改生效日),该使用权资产的账面金额为280,943,租赁负债的账面金额为338,721。

需要核算以下两个要素:

- 租赁的部分终止(租赁面积减少2,500平方米)导致使用权资产和租赁负债减少;以及
- 剩余租赁付款额减少(每年减少25,000)。

**重新计量租赁负债**

在租赁修改生效日(即第7年初),E根据以下信息将租赁负债重新计量为248,410:

- 年租赁付款额为75,000,于每年年末支付;
- 剩余租赁期为4年;以及
- 修改后的增量借款利率为8%。

E应对租赁范围缩小和对价变更单独进行会计处理。

**租赁负债重新计量的会计处理****租赁的部分终止**

第一步,E对该租赁的部分终止(租赁面积减少2,500平方米)进行如下会计处理,减少该使用权资产和租赁负债的账面金额,并确认由此形成的利得或损失。

E基于剩余的使用权资产，按比例减少使用权资产的账面金额。

初始租赁面积	10,000	100%
剩余租赁面积	(7,500)	75%
<b>租赁面积减少</b>	<b>2,500</b>	<b>25%</b>

因此，E调减使用权资产和租赁负债的账面金额，以反映租赁范围缩小25%。剩余使用权资产按210,707 (280,943 x 75%) 计量。原始办公场所的剩余租赁负债为254,041，即4年的租赁付款额(每年75,000)，按照初始折现率7%折现的现值。

E在租赁修改生效日(即第7年初)将使用权资产减少和租赁负债减少的差额作为利得计入损益。

	租赁修改前	完成第一步后的 剩余账面金额 (为租赁修改前 金额的75%)	差额 (减少25%)
租赁负债	338,721	254,041	(84,680)
使用权资产	280,943	210,707	(70,236)
<b>租赁修改产生的利得</b>			<b>14,444</b>

#### 对价变更

第二步，在租赁修改生效日(即第7年初)，E将完成第一步后的租赁负债剩余账面金额254,041，与修改后租赁负债248,410之间的差额(即5,631)作为对使用权资产的调整。这反映出租赁支付对价的变更和折现率修改。

### 3.4.3

## 其他租赁修改

#### 租赁期延长

对于延长租赁期的租赁修改，承租人应按以下步骤进行会计处理：

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

IFRS 16.45-46

IFRS 16.45–46, 附录一, 示例16

**示例4 — 租赁期延长**

承租人X与出租人Y就工业区内的一家工厂签订为期20年的租赁合同, 该合同无续租/终止租赁选择权。X未提供任何余值担保。该租赁无初始直接费用、租赁激励, X与Y之间无其他款项支付。

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

在第17年末 (即租赁期届满前3年), Y接洽X, 表示其他方有意向租赁该工厂。X在业界地位稳固, 其产品需求不断, 因此X希望延长租赁期。X和Y进行谈判, 在第18年末双方同意将租赁期延长10年, 即租赁期总计30年。年度租赁付款额保持不变。该租赁修改未产生初始直接费用、租赁激励或X与Y之间的其他款项支付。

因为原始租赁无续租选择权, 所以这种情况不是对租赁期进行重新评估, 而是仅延长租赁期的租赁修改 (即没有给予X使用额外标的资产的权利)。因此, 该租赁修改不能作为一项单独的租赁进行会计处理。

该修改的生效日为第18年末 (参见第五章)。当日, 租赁负债为278,912, 使用权资产为186,933, X的增量借款利率为8% (假设租赁内含利率不易于确定)。

X基于以下信息将租赁负债重新计量为1,130,412:

- 年租赁付款额为150,000, 于每年年末支付;
- 剩余租赁期为12年 (原始租赁期剩余两年, 加上延长10年租赁期); 以及
- 修改后增量借款利率为8%。

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



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

Insights 3.12.150.10–20



#### 租赁期延长如何影响使用权资产所含的复原义务？

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

承担该等成本的义务应按照《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37) 进行确认和计量。

根据《国际会计准则第37号》，准备的金额应在每一报告日进行复核，并按照当前的最佳估计进行调整。经济利益流出金额或流出时点的变动，或者折现率的变动，可能使结算金额的最佳估计发生变动。

租赁修改可能导致，承租人在租赁结束时复原标的资产的义务发生变动。例如，如果该修改通过增加或终止一项或多项标的资产使用权或变更租赁期而改变租赁范围，就会出现这类情况。

在此情况下，由于租赁范围改变导致的复原成本准备金额变动应计入使用权资产，并在使用权资产的剩余使用期限内按未来适用法核算。

#### 仅对价发生变化

IFRS 16.45–46

对于仅变更对价的租赁修改，承租人应按以下步骤进行会计处理：

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

IFRS 16.45–46, 附录一, 示例19

**示例5 — 租金(对价)减少**

承租人X与出租人Y签订了一项为期20年的办公场所租赁合同。

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

在第10年末,X和Y同意将租赁付款额降至100,000,于每年年末支付。

上述对价变更不属于该租赁原始条款和条件,因此属于租赁修改。该租赁修改未给予X额外的使用权,因此不能作为一项单独租赁进行会计处理。

该修改的生效日为第10年末(参见第五章)。在当日,租赁负债为1,158,260,使用权资产为934,666,X的增量借款利率为5%(假设租赁内含利率不易于确定)。

X基于以下信息将租赁负债重新计量为736,009:

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

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

对价的减少也可以采取租金返还的形式。

**示例6 — 租金返还**

零售商J与出租人K就购物中心的一家店面达成为期6年的租赁协议。年租赁付款额为120,000,于每年年末支付(即按月的租金金额为10,000)。

由于第3年假期后市场下滑,K同意从第4年初开始向J返还3个月租金,即第4年租赁付款额下降至90,000,然后再恢复至每年120,000。该修改未包括在原始租赁协议中。

该租金返还体现的租赁付款额减少未包括在原始租赁协议中,因此是一项租赁修改。(有关对价减少的示例,参见示例5。)

### 3.4.4

IFRS 16.45–46

#### 较复杂的租赁修改组合

如果租赁修改包含多个要素，例如原始租赁范围和对价同时发生变更，则各要素应分别按如下处理：

- 按第3.3节所述，作为一项单独租赁进行会计处理；以及
- 按第3.4节所述，作为修改后的租赁进行会计处理。



#### 示例7 — 增加使用一项标的资产权利、延长租赁期但减少对价的修改（“混合与延长”）

承租人C与出租人D就一层办公场所签订为期10年的租赁合同。年租赁付款额为150,000，于每年年末支付。租赁期开始日C的增量借款利率为5%（假设租赁内含利率不易于确定）。

由于房地产市场空置率高，D希望鼓励C承诺延长租赁办公场所的期间。此外，该区域类似办公场所的市场租金已降至每年120,000。第6年末，D和C谈判商定：

- 延长该层办公场所原始租赁的期限，在第10年后增加5年；
- 降低原始租赁的年付款额，在剩余9年租赁期（即原始租赁期中剩余的4年加上延长的5年）内年付款额降至120,000；以及
- 新增租赁一层办公场所，年租赁付款额为120,000，于每年年末支付。租赁期为9年，从第6年末起开始（即原始租赁楼层与新增租赁楼层的租期同时结束）。

在第6年末，相关使用权资产账面金额为463,304，租赁负债账面金额为531,893。

年租赁付款额120,000被认为与租赁范围扩大所对应的单独价格相匹配。

当日，C的增量借款利率为6%（假设租赁内含利率不易于确定）。

#### 新增一层办公场所

该新增办公场所租赁不是租赁合同原始条款和条件的一部分，因此是一项租赁修改。

C在租赁修改生效日将该修改作为一项单独租赁进行会计处理，因为：

- 该修改因增加一项额外标的资产（即新增一层办公场所）的使用权而扩大了租赁范围；并且
- 新增办公场所的租赁付款额与其对应的单独价格相匹配。

IFRS 16.45, 附录一

因此, C基于以下信息确认816,203的租赁负债和使用权资产:

- 年租赁付款额为120,000, 于每年年末支付;
- 租赁期为9年; 以及
- 增量借款利率为6%。

#### 原始办公场所租赁 — 延长租赁期并降低对价

原始租赁协议不包括续租选择权和降低对价条款, 因此这是一项租赁修改。该修改包括租赁期延长和租赁对价变更, 而这些不是租赁合同原始条款和条件的一部分。

尽管对价发生变更, 但该修改包含的要素并未增加标的资产的使用权, 因此不应作为一项单独租赁进行会计处理。

在修改生效日(即第6年末), C基于以下信息将租赁负债重新计量为816,203:

- 年租赁付款额为120,000, 于每年年末支付;
- 剩余租赁期为9年; 以及
- 修改后的增量借款利率为6%。

C将修改前租赁负债(531,893)与修改后租赁负债(816,203)的差额(即284,310), 确认为对使用权资产的调整。

#### 租赁期相同且条款和条件相同

尽管新增楼层的租赁属于一项单独租赁, 但C可以对这些租赁修改一同核算, 因为新增楼层的使用权于修改生效日开始, 且原始租赁期与新增楼层租赁期同时结束并具有相同的条款和条件。



#### 延长租赁期是否构成一项单独租赁?

否, 因为没有额外增加使用权资产(参见示例4)。

IFRS 16.45

**能否依靠修改后合同列示的付款额, 评估承租人是否应将租赁修改作为一项单独租赁进行会计处理?**

不能。承租人不能仅基于新增使用权的列示价格进行单独租赁的评估。

如果新增一项标的资产的使用权属于更大范围合同修改的一部分, 则应考虑该等变更的实质, 并且应首先对修改后的合同对价进行分摊。

在示例7中, 由于新增的租赁付款额与新增的标的资产使用权相当, 因此这一点的实际影响可能较轻微。

但是, 如果该租赁修改的结构变为修改后仍保持原始租赁付款额150,000不变, 新增办公场所租赁付款额为90,000, 那么承租人的总租赁费用仍同样为240,000。在这种情况下, 承租人不能仅基于合同列示价格进行单独租赁的评估, 并认定租赁付款额的增加与租赁范围扩大对应的单独价格不相称。相反, 承租人应将新的对价总额分摊至扩大后合同的各组成部分。承租人应得出与示例7相同的结论。

IFRS 16.45–46, 附录一, 示例18

**示例8 — 增加一项标的资产的使用权并缩减租赁期的修改**

假设租赁修改前的各项情况与示例5相同。

在第10年末, X和Y同意:

- 将总计20年租赁期缩减至15年;
- 在同一建筑物内增加办公场所的租赁; 以及
- 将原始租赁场所和新增租赁场所年租赁付款总额增至200,000, 于每年年末支付支付方式为延后支付(假定新增租赁付款额与租赁范围扩大所对应的单独价格不相称)。

该修改生效日为第10年末(参见第五章)。当日, 租赁负债计为1,158,260, 使用权资产为934,666, X的增量借款利率为6%(假设租赁内含利率不易于确定)。

**租赁修改**

租赁期缩短、办公场所增加和对价增加不是租赁合同原始条款和条件的一部分, 因此属于一项租赁修改。

尽管该修改增加了一项标的资产的使用权, 但对价的增加与租赁范围扩大所对应的单独价格不相称, 因此该修改不能作为一项单独租赁进行会计处理。

IFRS 16.45

**重新计量租赁负债**

租赁修改生效日X基于以下信息将租赁负债重新计量为842,473:

- 年租赁付款额为200,000, 于每年年末支付;
- 剩余租赁期为5年; 以及
- 修改后的增量借款利率为6%。

X分别对租赁期缩短、办公场所与对价增加进行会计处理。

IFRS 16.46(a)

**租赁重新计量的会计处理****租赁的部分终止**

第一步, X对该租赁的部分终止(租赁期缩短至5年)进行如下会计处理, 调减租赁修改前的使用权资产和租赁负债, 并确认由此形成的利得或损失。

X基于原始办公场所的剩余使用权资产按比例确定使用权资产账面金额的减少额。剩余使用权资产按467,333 (934,666 x 5 / 10, 即基于5年剩余租赁期) 计量。

原始办公场所剩余租赁负债为649,422, 即5年的租赁付款额(每年150,000), 按5%原始折现率折现的现值。

X在租赁修改生效日(即第10年末)将租赁负债减少和使用权资产减少的差额作为利得计入损益。

	租赁修改前的 账面金额	完成第一步后 的剩余账面 金额	差额
租赁负债	1,158,260	649,422	(508,838)
使用权资产	934,666	467,333	(467,333)
<b>租赁修改形成的利得</b>			<b>41,505</b>

X编制以下分录:

	借方	贷方
租赁负债	508,838	
使用权资产		467,333
租赁修改形成的利得		41,505
<b>确认租赁的部分终止</b>		

IFRS 16.46(b)

**租赁场所和对价增加**

第二步,在租赁修改生效日,X将完成第一步后租赁负债剩余账面金额649,422与修改后租赁负债金额842,473之间的差额(即193,051),确认为对使用权资产的调整。这反映出租赁付款额的增加和折现率修改。

X编制以下分录:

	借方	贷方
使用权资产	193,051	
租赁负债		193,051
确认租赁场所和对价的增加		

与示例2相似,没有必要将原始办公场所和新增办公场所的租赁作为单独租赁组成部分进行会计处理,因为新增办公场所的租赁立即开始,且两个租赁组成部分的租赁期相同。但是,如果租赁修改生效日早于新增办公场所可供承租人使用的日期,则会计处理将较为复杂(参见示例20)。

**总结**

基于以上会计处理,X在租赁修改生效日对有关项目确认如下。

	租赁负债	使用权资产
修改前	1,158,260	934,666
租赁期缩短	(508,838)	(467,333)
租赁场所和对价增加	193,051	193,051
<b>修改后</b>	<b>842,473*</b>	<b>660,384</b>

\* 5年的租赁付款额(每年200,000)按折现率6%进行折现。

## 3.5

### 租赁终止或中断

有时,承租人在原始协议规定的租赁期结束之前提前终止租赁。在该等情况下,承租人为弥补出租人的收入损失,通常要向出租人支付一笔终止罚金(也称“中断条款”),即便原始合同中未规定这样的条款。

租赁付款额包括租赁终止罚金。但是,不同于在初始计量和确定租赁期时所考虑的终止罚金,有些中止条款或终止罚金并未在原始协议中予以约定,而是由承租人和出租人在达成修改协议的谈判中产生。我们理解,该等终止罚金应作为修改后租赁付款额的一部分予以考虑。

示例9列示了一种典型的情形。



#### 示例9 — 承租人租赁修改:原始合同不包含租赁终止/中断条款

承租人L与出租人M就一幢建筑物签订为期10年的租赁合同。年付款额为100,000,于每年年末支付。租赁期开始日L的增量借款利率为5%(假设租赁内含利率不易于确定)。原始合同没有租赁终止或中断条款。

第5年L开始遭遇财务困难,希望比原先计划提前终止租赁。在第5年末,L与M谈判商定,于第7年末“中断”或终止租赁(即两年后停止租赁,比租赁合同原始到期时间提前3年)。此外,L同意于第6年末向M支付120,000租赁终止或中断费。

第5年末,使用权资产账面金额为386,087,租赁负债账面金额为432,948。

当日,L的增量借款利率为9%(假设租赁内含利率不易于确定)。

#### 租赁修改

该租赁合同原始条款和条件不含租赁终止/中断或缩短租赁期的选择权。因此,L将其视为“不作为一项单独租赁”的租赁修改。此外,租赁期缩短表示租赁的部分终止(参见示例8)。

#### 重新计量租赁负债

在租赁修改生效日,L基于以下信息将租赁负债重新计量为286,003:

- 第6年末应付租赁付款额为220,000(年租赁付款额100,000加上租赁终止/中断费120,000),第7年末应付租赁付款额为100,000;
- 剩余租赁期为两年;以及
- 修改后的增量借款利率为9%。



IFRS 16.45

IFRS 16.46(a)

本例中,该租赁仅包含一个租赁组成部分;因此,中断费构成修改后租赁付款额的一部分。

L分别对租赁期缩短和对价变更进行会计处理。

### 租赁重新计量的会计处理

#### 租赁的部分终止

第一步, L对租赁的部分终止进行如下会计处理,调减修改前的使用权资产和租赁负债,并确认由此形成的利得或损失。

L基于该建筑物的剩余使用权资产按比例确定使用权资产账面金额的减少额。剩余使用权资产按154,435 (386,087 x 2 / 5,即基于两年剩余租赁期) 计量。

原始租赁付款额的剩余租赁负债为185,941,即两年的租赁付款额(每年100,000)按照原始折现率5%折现的现值。

L在租赁修改生效日,将租赁负债减少额与使用权资产减少额之间的差额,作为利得计入损益。

	租赁修改前的 账面金额	完成第一步后 的剩余账面 金额	差额
租赁负债	432,948	185,941	(247,007)
使用权资产	386,087	154,435	(231,652)
<b>租赁修改形成的利得</b>			<b>15,355</b>

L编制如下分录:

	借方	贷方
租赁负债	247,007	
使用权资产		231,652
租赁修改形成的利得		15,355
<b>确认租赁的部分终止</b>		

IFRS 16.46(b)

**对价变更**

第二步,在租赁修改生效日,L基于修改后的折现率9%,将重新计量剩余租赁负债的影响,确认为对使用权资产的调整。

按原始折现率折现的、原始租赁付款额所对应的剩余租赁负债 (将两年的租赁付款额(每年100,000)按折现率5%进行折现的现值)	(185,941)
按修改后折现率折现的、修改后租赁付款额所对应的剩余租赁负债 (将第6年末应付的220,000和第7年末应付的100,000按折现率9%进行折现的现值)	286,003
<b>对使用权资产的调整</b>	<b>100,062</b>

L编制以下分录:

	借方	贷方
使用权资产	100,062	
租赁负债		100,062
确认剩余租赁负债的重新计量		

**总结**

基于以上会计处理,L在租赁修改生效日对有关项目确认如下。

	租赁负债	使用权资产
修改前	432,948	386,087
租赁期缩短	(247,007)	(231,652)
租赁负债重新计量	100,062	100,062
<b>修改后</b>	<b>286,003*</b>	<b>254,497</b>

\* 第6年末的租赁付款额为220,000,第7年末的租赁付款额为100,000,按折现率9%进行折现。

示例10与示例9形成对比,用于说明合同原始条款包含终止罚金条款的情形。



#### 示例10 — 承租人租赁修改:原始合同包含租赁终止/中断条款

沿用示例9,但原始租赁协议向L提供在第7年末终止租赁的选择权,如果行使则应在第6年末支付终止罚金120,000。因此,当L行使终止选择权时不存在租赁修改。

在原始租赁期开始日,L与M评估能否合理确定L不会行使租赁终止或中断选择权。这需要在确定租赁期时予以考虑。

- 如果不能合理确定L将在第7年后续租(即不能合理确定L不会行使租赁终止权),那么:在租赁期开始日不存在影响租赁期的其他因素的情况下,租赁期应认定为7年,租赁中断费应纳入租赁初始计量所用的租赁付款额。
- 如果能够合理确定L将在第7年后续租(即能够合理确定L不会行使租赁终止权),那么:在租赁期开始日不存在影响租赁期的其他因素的情况下,租赁期应认定为10年,租赁中断费不应纳入租赁初始计量所用的租赁付款额。

假定在原始租赁期开始日能够合理确定L不会行使租赁终止选择权(即租赁期被评估为10年),L在行使租赁终止或中断选择权时(即第5年末)修改了租赁期。

由此,租赁负债被重新计量为286,003,该结果按照修改后的租赁付款额(包括终止或中断罚金)基于修改后的租赁期(即第5年末尚余两年)并采用修改后的折现率9%进行折现得出。L将租赁负债重新计量的影响确认为对使用权资产的调整。

IFRS 16.18, 21, 27(e), 40(a), 66, 70

IFRS 16.45

租赁期重新评估前, 第5年末的租赁负债	(432,948)
按修改后的折现率、基于修改后租赁期计量的修改后的租赁负债 (将第6年末应付的220,000和第7年末应付的100,000按折现率9%进行折现的现值)	286,003
<b>对使用权资产的调整</b>	<b>(146,945)</b>

L编制如下分录:

	借方	贷方
租赁负债	146,945	
使用权资产		146,945
确认剩余租赁负债的重新计量		

**总结**

基于以上会计处理, L在第5年末对有关项目确认如下。

	租赁负债	使用权资产
重新计量前	432,948	386,087
租赁期缩短	(146,945)	(146,945)
<b>重新计量后</b>	<b>286,003*</b>	<b>239,142</b>

\* 第6年末的租赁付款额为220,000, 第7年末的租赁付款额为100,000, 按折现率9%进行折现。

## 3.6

### 主租赁协议

应用新准则时,实施分析所用的方法汇总如下:

- 识别合同;
- 识别租赁组成部分;以及
- 评估根据主租赁协议条款与条件所作的每项资产租用是一个租赁组成部分,还是一项应作为单独租赁组成部分进行会计处理的租赁修改。

新准则未专门涉及主租赁协议。

IFRS 16.B32

通常,主租赁协议允许承租人在协议有效期内获得对新增标的资产使用权的控制,但不作强制要求。如果承租人以单独价格取得对新增标的资产使用权的控制,则承租人应将其作为一项单独租赁进行会计处理。示例11将对此予以说明。



#### 示例11 — 无最低承诺、各使用权资产以单独价格定价的主租赁协议

承租人C与出租人D签订一项主租赁协议。根据该协议,出租人D应在5年的期间内提供最多30辆同类型车辆;该期间从交付第一辆车开始起算。全部车辆的交付将应C的要求在5年期间的不同时间进行。租赁付款额固定为每辆车每年5,000,这对该种车辆而言是单独定价。如果车辆在年中交付,其价格按比例确定。该协议不强制要求C租赁任何车辆,即如果C不租车,那么无应付租赁付款额。

每一辆车交付后,C按照单独租赁对该车辆的使用权进行会计处理。

得出这一结论的一项理由是,该主租赁协议未在C和D之间形成可强制执行的权利和义务,即该主租赁协议本身并非合同,而是主租赁协议与C的订单相结合才构成合同。

应用租赁修改指引将得出相同的结论。由于C接受另一标的资产的使用权,因此租赁范围扩大。租赁对价增加的金额与租赁范围扩大所对应的单独价格相称。因此,C应将其作为一项单独租赁进行会计处理(参见示例1)。

但是在某些情况下,主租赁协议可能规定了协议期内承租人必须使用的最低设备数量或最低货币价值。在此情况下,合同包括多个租赁组成部分,如示例12所示。

**示例12 — 主租赁协议具有最低承诺和相同的租赁期开始日,且每一新增使用权资产按单独价格定价**

承租人C与出租人E签订一项主租赁协议,以每辆每月5,000的固定付款额租赁30辆车,租赁期总计5年,从首辆车交付起算。每辆车的月付款额不随E向C交付的车辆数量而变动。

本例中,该主租赁协议形成了可强制执行的权利和义务,其本身已构成一项合同。

C立即租用了30辆车并完成交付。C采用新准则中有关识别单独租赁组成部分的指引,并将合同对价分摊到这些组成部分。

在某些情形下,标的资产的交付在一段时间内进行,导致租赁期开始日各不相同。如果出现这种情况,主体(不论是承租人或出租人)在承租人取得对该等标的资产使用权的控制时不应采用租赁修改指引,而应识别单独的租赁组成部分,将合同对价分摊到这些组成部分,并从其各自的租赁期开始日开始对各个单独的租赁组成部分进行会计处理。

**示例13 — 主租赁协议具有最低承诺和不同的租赁期开始日,且每一新增使用权资产按单独价格定价**

承租人C与出租人E签订一项主租赁协议,E以每辆每月5,000的固定付款额租赁最多50辆车,租赁期总计5年,从首辆车交付起算。每辆车的月付款额属于单独价格,不随E向C交付的车辆数量而变动。

该协议要求C立即向E租用20辆车并完成交付,然后在第2年末前至少再租用10辆车并完成交付。该主租赁协议形成了可强制执行的权利和义务,其本身属于一项合同。

对于上述强制要求C必须额外租用的10辆车,当C租用其中任何一辆并完成交付时均不属于租赁修改。换言之,在C租用并完成交付的车辆数量达到至少30辆的最低要求前,不存在租赁修改。C对这些车辆采用了新准则中有关识别单独租赁组成部分的指引,将合同对价分摊到这些组成部分。C从各车辆租赁期开始日对其进行会计处理。

但是,如果C租用并完成交付的车辆总计超过30辆(最低要求),那么在每一新增车辆交付时,C应按一项单独租赁对该新增车辆的使用权进行会计处理。这与上文示例11所述一致。



### 如果在主租赁安排下所作的资产租用不构成租赁修改, 承租人应如何计量合同对价?

在实际租用资产的数量达到主租赁协议规定的最低数量之前, 不存在租赁修改。相反, 承租人应采用新准则有关识别单独租赁组成部分的指引, 将合同对价分摊至该等组成部分。

因此, 在示例13中, 尽管承租人租用并接受首批20辆车后再额外租用10辆车不会导致租赁修改, 但是, 如果存在例如余值担保或租赁期内月租赁付款额基于指数或比率(如消费者价格指数)而升高等情况, 则可能在计量和分摊方面出现一些复杂问题。

如果该租赁包含多个租赁组成部分但租赁期开始日不同, 例如存在价格相互依赖(如数量折扣)或其他非租赁组成部分(如维修费用), 那么将出现另外的复杂问题。

我们理解, 在这种情况下, 承租人应该对合同对价进行初步估计。这包括在各方需要开始作会计处理时执行下列各项工作:

- 对于取决于一项指数或比率的可变租赁付款额, 根据该时点的指数或比率计量可变租赁付款额;
- 根据当时的事实与情况, 评估承租人行使选择权(续租、终止和/或购买选择权)的可能性; 以及
- 根据当时的事实与情况, 评估余值担保下可能的应付金额。

我们认为, 主体后续应对初始估计作出调整。

# 4 出租人租赁修改

出租人租赁修改的会计处理取决于租赁分类且有可能改变租赁分类。

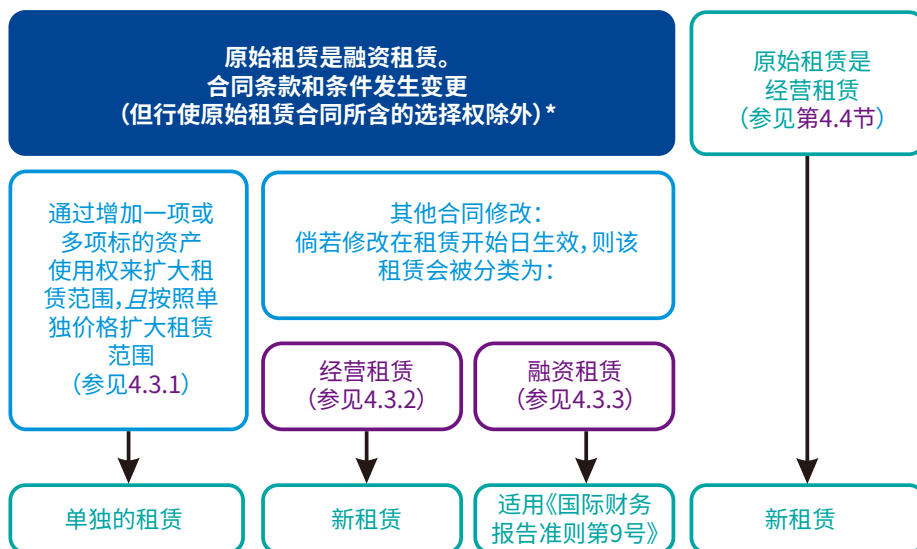
## 4.1 概述

IFRS 16.80(b)

与《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 *Leases*)不同,新准则就出租人的租赁修改会计处理提供了详细指引,并就融资租赁和经营租赁的修改分别提供了指引。

但是,对于融资租赁应收款的修改,如果是不作为一项单独租赁并且根据《国际财务报告准则第16号》第80(b)段的规定,出租人应按照《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 *Financial Instruments*)的要求进行会计处理的情况,则将产生其他复杂问题。由于《国际财务报告准则第16号》与《国际财务报告准则第9号》的基本概念存在差异,因此将产生若干问题。

下表概括了出租人对租赁修改的会计处理。



\* 承租人重新评估能否合理确定将行使原始租赁合同所包含的续租选择权,或不行使原始租赁合同所包含的终止选择权,这不属于租赁修改(参见第2.2节)。



## 4.2

IFRS 16.41

## 折现率

出租人对租赁进行会计处理时通常不应重估折现率。但是,在某些租赁修改情形下,出租人应采用修改后的折现率。



### 在哪些租赁修改情形下,出租人应修改折现率?

出租人是否对一项租赁修改的折现率进行修改取决于:

- 该修改是否作为一项单独租赁进行会计处理;以及
- 该租赁的分类情况。

此外,出租人可能无需对很多经营租赁下的租赁修改确定折现率。

IFRS 16.79–80, 87

修改类型	影响
融资租赁修改作为一项单独租赁进行会计处理。	出租人确定该单独租赁的内含利率,不修改原始租赁的折现率。
融资租赁修改不作为一项单独租赁进行会计处理,且出租人视同修改条款于租赁开始日生效来重新评估该租赁分类。	在租赁修改情形下,出租人应采用原始折现率还是新折现率来评估的租赁分类,新准则未对此作出规定。因此,出租人需要确定恰当的折现率进行该分类测试——即倘若修改条款于租赁开始日生效,确定该租赁会是一项融资租赁还是经营租赁。
融资租赁修改不作为一项单独租赁进行会计处理,并且,倘若修改条款于租赁开始日生效,该租赁会被分类为融资租赁。	出租人按照《国际财务报告准则第9号》对租赁修改进行会计处理。 如果按照《国际财务报告准则第9号》,租赁修改导致原始融资租赁应收款终止确认,则新的融资租赁应收款应按照《国际财务报告准则第16号》的规定确定折现率。 对于不导致应收款终止确认的租赁修改,新准则未明确规定出租人应沿用原始折现率还是采用修改后折现率(参见4.3.3.3)。

修改类型	影响
融资租赁修改不作为一项单独租赁进行会计处理, 并且, 倘若修改条款于租赁开始日生效, 该租赁会被分类为经营租赁。	出租人应自该租赁修改生效日, 将其作为一项新租赁来处理, 并以修改生效日前原租赁的投资净额来计量标的资产的账面金额。
对经营租赁的修改按原始租赁终止并形成一项新租赁来处理。	如果有要求*, 出租人应确定新租赁的内含利率, 并把与原始租赁相关的所有预收或应收租赁付款额视为新租赁的付款额的一部分。
* 在确定新租赁的分类时, 以及当新租赁被分类为融资租赁而计量租赁的投资净额时, 出租人可能需要确定租赁的内含利率。但是, 对于很多经营租赁的修改, 出租人可能无需确定折现率。	

## 4.3

IFRS 16.BC238–BC239

## 出租人融资租赁修改

出租人对融资租赁修改的会计处理取决于该修改是否实质上构成一项独立于原始租赁的新租赁。与承租人相同, 出租人应将此类修改作为一项单独租赁来处理。

不作为单独租赁的融资租赁修改, 其会计处理进一步取决于: 倘若修改后的条款在租赁开始日生效, 该租赁的分类是否会有所不同。

### 4.3.1

IFRS 16.79

### 作为一项单独的租赁

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

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

在此情况下, 出租人:

- 按照与核算新租赁相同的方法, 对该项单独的租赁进行会计处理; 并且
- 不对初始租赁进行调整。

IFRS 16.63–66, 79

**示例14 — 租赁修改构成一项单独的租赁**

出租人L与承租人M就40辆卡车签订为期8年的租赁合同。租赁期约等于该批卡车的经济寿命，且没有其他特征表明该租赁实质上未转移与该批卡车所有权相关的几乎全部风险和报酬。因此，L将该租赁分类为融资租赁。

由于M的业务扩大，因此要求增加租赁卡车的数量。第5年初，L和M修改租赁合同，给予M在剩余合同期（即4年）内新增20辆同类型卡车的使用权。由于购买价格上升，新增卡车的租赁付款额较原始租赁付款额高5%。

新增卡车租赁不是合同原始条款和条件的一部分，因此是一项租赁修改。

L在租赁修改生效日将该修改作为一项单独租赁进行会计处理，因为：

- 该修改增加了对额外标的资产（即新增20辆卡车）的使用权，使租赁范围扩大；并且
- 新增卡车的租赁付款额与其单独租金相当。尽管新增卡车租赁付款额较原始租赁价格高5%，但该变动反映的是卡车购买价格的上升。

L不应修改原始租赁40辆卡车的会计处理。L将新增20辆卡车的租赁分类为经营租赁，因为新增卡车的租赁期不占其经济寿命的大部分，且没有其他特征表明该租赁实质上转移了与卡车所有权相关的几乎全部风险和报酬。（实务中，这一情形可能涉及主租赁协议，见第3.6节）。

**4.3.2**

IFRS 16.80(a)

IFRS 16.80(a)

**不作为一项单独的租赁 — 融资租赁变为经营租赁**

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

如果融资租赁修改不构成一项单独的租赁，并且，倘若修改后的条款在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁，在这种情况下，出租人应当：

- 从租赁修改生效日起按原始租赁终止和新租赁形成对租赁修改进行会计处理；以及
- 按租赁修改生效日前原始租赁的投资净额来计量标的资产的账面金额。

IFRS 16.63–66, 79–80(a), 81, 88



#### 示例15 — 租赁修改不构成一项单独租赁, 且该租赁会被分类为经营租赁

修改示例14, 第2年末承租人M决定两年内停止一项经营活动, 因此需要提前终止40辆卡车的租赁。在第3年初, L和M修改租赁合同, 以便在第4年后终止租赁。

提前终止租赁不是该租赁原始条款和条件的一部分, 因此不是一项租赁修改。该修改未给予M新增标的资产的使用权, 因此不能作为一项单独租赁进行会计处理。

L确定, 倘若修改条款于租赁开始日生效, 租赁期不会占所租赁卡车经济寿命的大部分。此外, 没有其他迹象表明该租赁会实质上转移与该批卡车所有权相关的几乎全部风险和报酬。因此, 该租赁会被分类为经营租赁。

在第3年初, L将该修改后的租赁作为一项新经营租赁进行会计处理。因此, L:

- 终止确认融资租赁应收款, 按照标的资产的性质在财务状况表内确认该标的资产, 本例中确认为不动产、厂场和设备; 以及
- 按租赁修改生效日前该租赁投资净额的金额来计量标的资产的总账面金额。

### 4.3.3

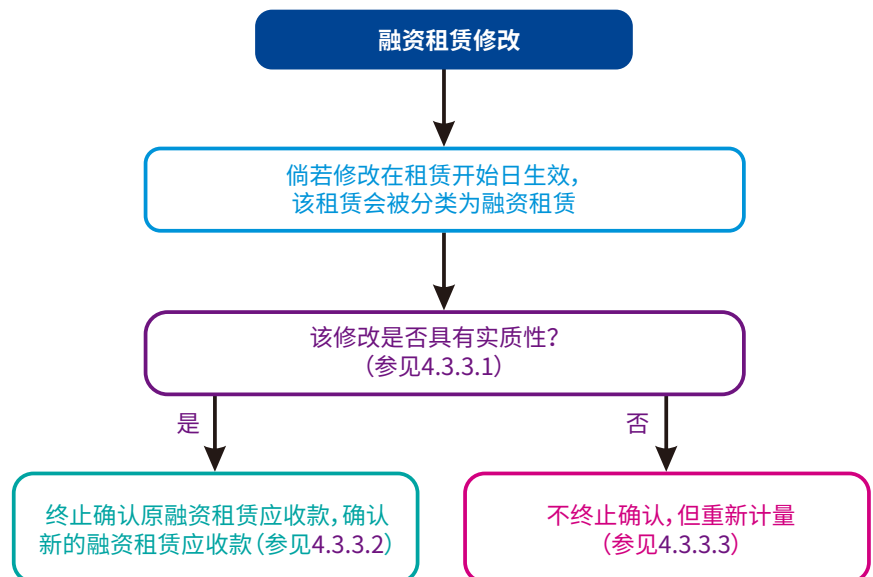
IFRS 16.80(b)

#### 不作为一项单独的租赁 — 融资租赁仍为融资租赁

如果融资租赁修改不构成一项单独的租赁, 并且, 倘若租赁修改在租赁开始日生效, 该租赁会被分类为融资租赁, 在这种情况下, 出租人应按照《国际财务报告准则第9号》的规定进行会计处理。

本节概述了修改租赁应收款时出租人应采用的若干原则。有关《国际财务报告准则第9号》的详细应用指引, 请参阅毕马威刊物 [Insights into IFRS](#) 《剖释国际财务报告准则》第15版2018/19。

以下流程图概括了这种情况下如何进行会计处理。



#### 4.3.3.1

IFRS 9.3.2.3, B5.5.25

Insights 7.6.95.20

#### 确定修改是否具有实质性

《国际财务报告准则第9号》要求, 在收取一项金融资产现金流量的合同权利到期时, 应终止确认该金融资产。但是, 这一标准应如何适用于金融资产修改, 准则未作出全面指引。《国际财务报告准则第9号》指出, 在某些情况下, 对金融资产的合同现金流量进行重新谈判或修改, 可导致该金融资产的终止确认。

我们认为, 金融资产的持有者应从定量和定性两方面评估修改是否具有实质性, 即原始租赁资产的现金流量和修改或替换后的金融资产现金流量是否具有实质性差异。

如果该等现金流量存在实质性差异, 则我们认为, 收取原始金融资产现金流量的合同权利应视为已到期。

我们认为, 主体应制定适当的政策和方法以便进行评估。为此, 主体可以比照金融负债终止确认的指引, 但这不是强制要求。

#### 4.3.3.2

IFRS 9.B5.5.25–B5.5.26, Insights 7.7.360

#### 实质性修改的会计处理

实质性修改导致金融资产终止确认。为此, 主体应用以下《国际财务报告准则第9号》的相关指引。

- 如果修改导致金融资产终止确认, 则修改后的金融资产应作为一项新的金融资产, 按其公允价值加上符合条件的交易费用进行初始计量。
- 不考虑其他费用和成本, 终止确认的实际结果是, 总体的利得或损失将等于以下两者之间的差额:
  - 原资产的摊余成本; 与
  - 新资产的公允价值减去确认为新资产减值准备的预期信用损失金额。

- 《国际财务报告准则第9号》没有明确规定,当新金融资产未分类为以公允价值计量且其变动计入损益时所发生的修改成本和费用应如何进行会计处理,即这些修改成本和费用:
  - 是符合可直接归属于取得新资产的增量交易成本的资本化条件;还是
  - 与终止确认原资产相关而直接予以费用化。

因此,我们理解,主体应根据自身判断来制定会计政策,确定交易费用是否以及哪些费用符合资本化的条件。请参阅 [Insights into IFRS](#) (《剖释国际财务报告准则》) 第15版2018/19中第7.7章。

### 4.3.3.3

*IFRS 9.5.4.3, BC5.231-BC5.236*

#### 非实质性修改的会计处理

对于不会导致金融资产终止确认的修改(不论修改原因如何),《国际财务报告准则第9号》包含以下有关该等修改的指引:

- 计量金融资产的账面总额;以及
- 确认由此产生的利得或损失。

*IFRS 9.5.4.3, 附录一*

《国际财务报告准则第9号》规定,对于不导致金融资产终止确认的修改,资产的账面总额通常应按照原始实际利率对修改后的合同现金流量进行折现来重新计算。重新计算得出的金额与当前账面总额之间的差额应作为修改利得或损失计入损益。

如果一项融资租赁应收款经过修改且不作为一项单独租赁进行核算,那么根据《国际财务报告准则第16号》第80(b)段,出租人应按照《国际财务报告准则第9号》的要求进行会计处理。由于《国际财务报告准则第16号》与《国际财务报告准则第9号》的基本概念存在差异,因此会产生若干问题。



**如果融资租赁修改不构成单独租赁,并且,倘若修改条款于租赁开始日生效,该租赁会被分类为融资租赁,在这种情况下如何应用新准则要求?**

如果修改后融资租赁不作为一项单独租赁核算,并且,倘若修改于租赁开始日生效该租赁会被分类为融资租赁,在这种情况下,新准则要求出租人应用《国际财务报告准则第9号》。但鉴于《国际财务报告准则第16号》与《国际财务报告准则第9号》在基本概念上存在差异,因此会产生若干问题。目前,如何在实务中应用该指引还尚不明确。相关差异包括以下几项(未列尽所有差异)。

《国际财务报告第16号》	《国际财务报告第9号》
<b>初始确认时的计量</b>	
融资租赁应收款应以等于租赁投资净额的金额进行计量。	一项新的金融资产应以等于公允价值加上可直接归属的交易费用的金额进行计量。

《国际财务报告第16号》	《国际财务报告第9号》
<b>折现率</b>	
融资租赁应收款按照租赁的内含利率进行计量。	在《国际财务报告准则第9号》适用范围内且分类为以摊余成本计量的金融资产，应按照实际利率进行核算。该实际利率是指，在初始确认时使该金融资产的公允价值加上交易费用之和与未来现金流量相等的利率。
<b>现金流量</b>	
在确定租赁投资净额时，仅有某些类型的现金流量予以考虑。很多可变现金流量（例如，不取决于指数或比率的可变租赁付款额）不予考虑。现金流量的重新评估仅限于某些特定情况（例如，不可撤销的租赁期发生变更）。	现金流量基于估计金额确定，需要考虑所有合同条款，并包括对现金流量可变性所作的估计。如果现金流量涉及的基本事实和情况发生变动，应修订现金流量的估计金额。
<b>未担保余值</b>	
在计量融资租赁应收款时应包括未担保余值。	对于《国际财务报告准则第9号》适用范围内的金融资产，其在计量时没有与“未担保余值”相对应的要求。

## 4.4

IFRS 16.87

## 出租人经营租赁修改

出租人应从修改生效日起将经营租赁的修改作为一项新租赁来处理，与原租赁相关的预收或应收租赁付款额应视为新租赁的付款额的一部分。



### 示例16 — 出租人经营租赁修改

IFRS 16.87

出租人Y与承租人X签订租赁期10年的办公场所租赁合同。由于该租赁实质上并没有转移与该办公场所所有权相关的几乎全部风险和报酬，因此Y将其分类为经营租赁。

租赁协议规定，初始年租金为100,000，于每年年末支付，并要求每年增长2%，即整个10年租赁期的租金为1,094,972。X未提供任何余值担保。该租赁无初始直接费用、租赁激励，X与Y之间无其他款项支付。

租赁付款额按直线法核算, 首先确定年租赁收入为109,497 (1,094,972 / 10), 其中已考虑了年度指数化增长。由此, Y对前半段租赁期(即第1-5年)的租赁付款额作如下会计处理。

日期	租赁付款额 (A)	年租赁收入 (B)	应收期末余额 (C)*
第1年	100,000	109,497	9,497
第2年	102,000	109,497	16,994
第3年	104,040	109,497	22,451
第4年	106,121	109,497	25,827
第5年	108,243	109,497	27,081

\* C = 上一年的C + (B - A)

由于房地产市场空置率高, Y希望鼓励X承诺延长办公场所租赁时间。在第6年初, Y与X谈判商定:

- 第10年后将该层办公场所的原始租赁延长5年;
- 在剩余10年租赁期(即原始租赁期剩余5年加上5年续租期)内, 将每年付款额固定为110,000, 于每年年末支付。

对价变更和租赁期延长不是租赁合同原始条款和条件的一部分, 因此是一项租赁修改。Y从修改生效日起将其作为一项新的经营租赁进行会计处理。该会计处理将与原始租赁相关的应收租赁付款额考虑在内, 具体如下:

日期	租赁付款额 (A)	年租赁收入 (B)	应收期末余额 (C)*
第6年	110,000	107,292	24,373
第7年	110,000	107,292	21,665
第8年	110,000	107,292	18,957
第9年	110,000	107,292	16,249
第10年	110,000	107,292	13,541
第11年	110,000	107,292	10,833
第12年	110,000	107,292	8,125
第13年	110,000	107,292	5,417
第14年	110,000	107,292	2,709
第15年	110,000	107,292	-

\* B = A列 [租赁付款额] 总和 / 10 - (在第5年末C的余额) / 10 [剩余租赁期]。

$$B = (110,000 \times 10) / 10 - 27,081 / 10 = 107,292。$$



## 4.5

IFRS 16.79, 80(a), 87

### 租赁终止或中断

有时,承租人在原始协议规定的租赁期结束前提前终止租赁,并向出租人支付一笔终止罚金(参见第3.5节)。

租赁付款额包括租赁终止罚金。但是,与初始计量和确定租赁期时所考虑的终止罚金不同,有些终止罚金由承租人和出租人在达成修改协议的谈判中产生。我们理解,按照新准则核算租赁修改时,该等终止罚金应作为修改后租赁付款额的一部分。

示例17通过一种典型情况来说明出租人的会计处理。



#### 示例17 — 出租人租赁修改:原始合同不包含租赁终止/中断

承租人L与出租人M就一幢建筑物签订为期10年的租赁合同。该原始合同不含租赁终止或中断条款。

M将该租赁分类为经营租赁。

第5年内,L开始遭遇财务困难,希望较原计划提前终止租赁。第5年末,L与M谈判商定,在第7年末(即两年后,较原租赁到期日提前3年)终止或中断租赁。

L同意向M支付一笔租赁终止或中断费。L和M还同意在直至第7年末的剩余租赁期内降低租赁付款额。

该租赁原始条款和条件不含租赁终止或中断的选择权、缩短租赁期或减少租赁付款额等内容。因此,M将其视为对经营租赁的修改,即M从修改生效日起将该修改作为一项新租赁来处理,并将与原租赁相关的预收或应收租赁付款额考虑为新租赁的租赁付款额的一部分(参见第4.4节)。

本例中,该租赁仅包含一个租赁组成部分;因此,租赁终止或中断费属于修改后租赁付款额的一部分。

IFRS 16.87

示例18与示例17形成对比,用于说明合同原始条款包含终止罚金条款的情形。



#### 示例18 — 出租人租赁修改:原始合同包含租赁终止/中断

沿用示例17,但原始租赁协议包含L在第7年末终止租赁但应支付终止罚金的选择权。因此,当L行使租赁终止选择权时不属于租赁修改。

在原始租赁期开始日,L与M评估能否合理确定L不会行使租赁终止或中断选择权。在确定租赁期时需要考虑这一点。

- 如果不能合理确定L将在第7年后续租(即不能合理确定L不会行使租赁终止权),那么:在租赁期开始日不存在影响租赁期的其他因素的情况下,租赁期应认定为7年,租赁中断费应纳入租赁初始计量所用的租赁付款额。
- 如果能够合理确定L将在第7年后续租(即能够合理确定L不会行使租赁终止权),那么:在租赁期开始日不存在影响租赁期的其他因素的情况下,租赁期应认定为10年,租赁中断费不应纳入租赁初始计量所用的租赁付款额。

第5年末,L行使了在确定原始租赁期时未予包括的终止选择权。这改变了该租赁不可撤销的租赁期,并导致M修改租赁期。鉴于这种情况不属于租赁修改,M未对租赁分类进行重新评估,即该租赁仍分类为经营租赁。

新准则未说明出租人如何对重新评估进行会计处理。因此,新准则未就下列情况的会计处理提供指引:即,原始合同所包含的中断费起初未纳入经营租赁的租赁付款额,但后来因为行使终止租赁选择权而成为应付款项。

我们认为,当L行使终止选择权且M因不可撤销的租赁期变更而修改租赁期时,M应将租赁中断费纳入修改后的租赁付款额。本例中,M通常应在剩余租赁期内按直线法将中断费确认为收益。

IFRS 16.18, 21, 27(e), 40(a), 66, 70

IFRS 16.80(b)

如果该租赁修改按照《国际财务报告准则第9号》进行处理,则出租人就租赁修改而收取的金额可能有不同的会计处理。相关内容请参阅 [Insights into IFRS](#)(《剖析国际财务报告准则》)第15版2018/19中第7.7章。

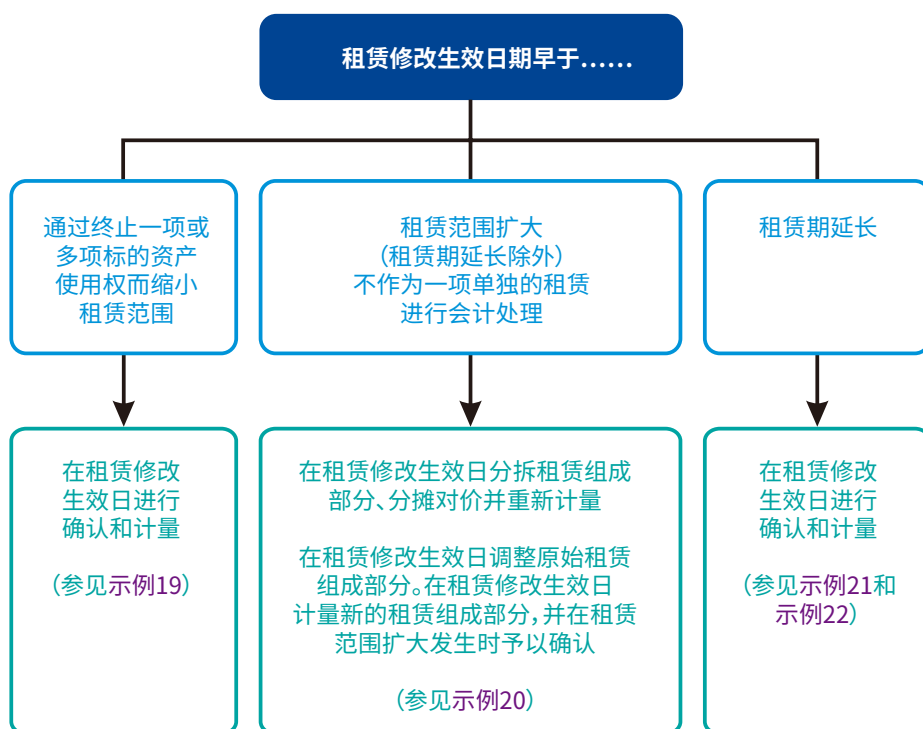
# 5 租赁修改生效日

**对租赁修改进行会计处理的日期是一个重要的考虑事项, 该日期可能早于企业的预期。**

IFRS 16.45-46, 附录一, 示例18

企业应在 **租赁修改生效日** 对租赁修改进行会计处理。租赁修改生效日, 是指双方就相关租赁修改达成一致的日期。如果租赁修改不作为单独的租赁予以核算, 则租赁负债和使用权资产将在该日期进行重新计量。如果租赁修改在某一日期达成一致, 但新增的使用权于更晚的日期开始, 则会出现较复杂的问题。本节将对部分问题进行举例说明。

对于租赁修改达成一致的日期与使用权或对价发生变更的日期不一致的情况, 下图概述了一些常见情形应如何进行会计处理。



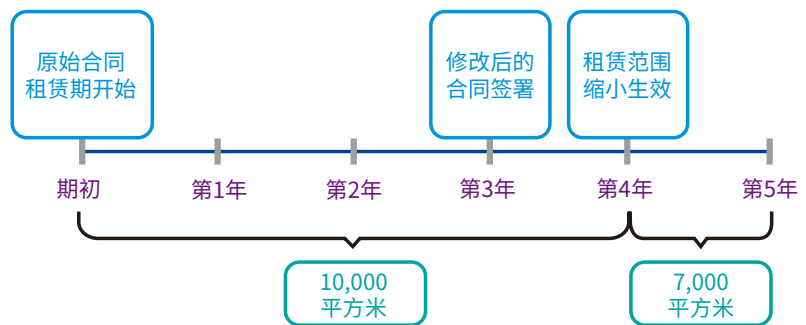
如果租赁修改作为一项单独的新租赁核算，则按照与核算新租赁相同的方法进行会计处理。



### 示例19 — 租赁修改生效日早于标的资产使用权终止生效日

承租人Y与出租人L就一幢零售建筑物签订为期5年的租赁合同。根据租赁合同，Y获得10,000平方米零售空间的使用权。

在第3年末，Y和L签署一项租赁修改合同，规定在租赁期最后一年Y将租赁原零售空间中的7,000平方米，即通过部分终止标的资产使用权来缩小租赁范围，租赁付款额也相应调整。换言之，3,000平方米零售空间将在第4年末归还L，第5年Y将租赁7,000平方米。



#### 修改生效日

租赁修改合同在第3年末签署。第3年末是Y和L商定作此租赁修改的日期，因此是**租赁修改生效日**。

#### 租赁修改计量与确认

此项租赁修改不作为单独的租赁进行会计处理(参见第3.4节)。

Y对租赁范围缩小作如下处理：调减租赁负债和使用权资产，并确认相关利得或损失(承租人对租赁修改的会计处理参见第3.4节)。

Y在第3年末，即双方对租赁范围缩小合同达成一致(并非第4年末租赁范围缩小实际发生)的日期对租赁范围缩小进行确认和计量。这是因为第3年末双方已就以下事项的合同达成一致，即：Y在第5年仅就7,000平方米的使用权支付款项，Y在第5年有使用7,000平方米标的资产的权利，以及与Y的使用权资产有关的费用。

尽管第4年Y仍然控制10,000平方米标的资产，但根据承租人会计规定，Y对其**使用权而非标的资产**进行确认。

在第3年末, Y调整使用权资产, 以反映Y在第4年拥有10,000平方米空间使用权、但第5年只有7,000平方米空间使用权的合同协议。该等对使用权资产的调整将影响到后续折旧。本例中, 第4年的折旧将按照 $(10,000 / 17,000) \times$  第4年初使用权资产的账面金额来计算。

IFRS 16.45(c)

如上所述, 如果租赁修改增加额外标的资产的使用权而导致租赁范围扩大, 并且此项修改不单独作为一项新租赁进行会计处理, 而且租赁修改达成一致的日期早于新增使用权开始的日期, 这种情况下会产生较复杂的问题。在这种情况下, 承租人在租赁修改生效日计算修改后的租赁负债。

IFRS 16.22, 示例18

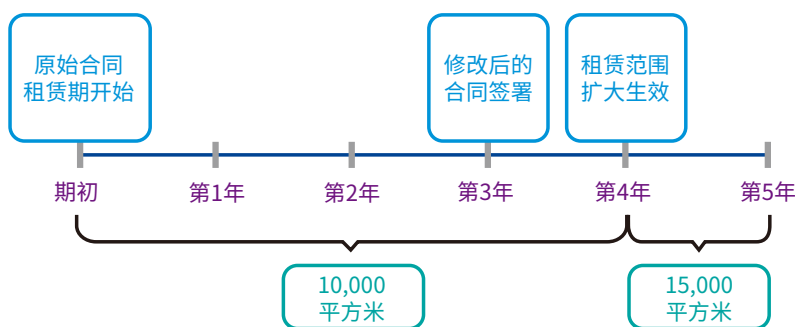
但是, 《国际财务报告准则第16号》未明确规定承租人何时确认与新增标的资产有关的租赁负债和使用权资产的增加。一种可行的方法是, 承租人在能够使用新增标的资产(即新增标的资产租赁期开始)时, 确认其租赁负债和使用权资产的增加。这与在租赁期开始日确认租赁的一般性要求相一致。



#### 示例20 — 租赁修改生效日早于新增标的资产使用权的生效日

承租人Y与出租人L就一幢零售建筑物签订为期5年的租赁合同。根据租赁合同, Y获得10,000平方米零售空间的使用权。

在第3年末, Y和L签署一项修改合同, 规定租赁期最后一年Y将租赁15,000平方米零售空间, 即通过增加一项或多项标的资产使用权来扩大租赁范围。换言之, Y将从第4年末起新增5,000平方米零售空间租赁。假设由于新增零售空间的租赁价格与其对应的单独价格不相称, 该租赁修改将不作为一项单独租赁来处理(参见3.4.1)。



#### 修改生效日

租赁修改合同在第3年末签署。第3年末是Y和L同意作此租赁修改的日期, 因此是租赁修改生效日。

### 租赁修改计量与确认

在此情形下，第3年末，即租赁修改生效日，Y就两项租赁组成部分（即原始零售场所和新零售场所）达成新合同。第一项租赁组成部分立即投入使用，但第二项将在未来投入使用。

因此，在第3年末，Y确定每一组成部分应予确认的金额。这包括将修改后合同的总对价在两项组成部分之间进行分摊，确定租赁期，以及按修改后折现率对修改后租赁付款额进行折现来重新计量租赁负债。分摊至原始租赁组成部分的那部分金额，从租赁修改生效日进行会计处理。一种可行的方法是，在第4年末新零售场所租赁期生效日（即L将新增5,000平方米使用权交付给Y使用时），对分摊至该新租赁组成部分的那部分金额进行会计处理。届时，Y基于租赁修改生效日（即第3年末）所确定的金额，确认新零售场所的租赁负债和使用权资产。



### 示例21 — 租赁期延长情况下的租赁修改生效日

承租人Y与出租人L就一幢零售建筑物的部分空间签订为期5年的租赁合同。根据租赁合同，Y获得10,000平方米零售空间的使用权。

在第3年末，Y和L签署一项修改合同，规定Y将10,000平方米的原始租赁空间再租赁5年，即租赁期变为总计10年。

#### 修改生效日

租赁修改合同在第3年末签署。第3年末是Y和L同意作此租赁修改的日期，因此是租赁修改生效日。

#### 租赁修改计量与确认

此项租赁修改不作为一项单独的租赁进行会计处理（参见第3.1节）。

Y已拥有该标的资产的使用权；除了能够在更长时间内使用该资产外，其权利没有发生变化。Y在第3年末对租赁期变更进行计量和确认。



### 示例22 — 租赁修改生效日：“未来开始的”租赁

承租人Y与出租人Z就挖掘设备签订为期5年的租赁合同。

在第3年初，Y与Z签订一项新协议，规定在第5年末（即原始5年租赁期到期）开始对同一挖掘设备再租赁5年。该种新的协议被称为“未来开始的租赁”。原始协议不作变更保持有效至第5年末，之后修改条款随即生效。

该未来开始的租赁是一项租赁修改，因为Y已经拥有相关标的资产的使用权。

由于没有增加一项或多项标的资产的使用权，因此，Y在第3年初（即租赁修改生效日）重新计量使用权资产和租赁负债。

## 6

## 过渡事项

承租人向新准则过渡时需要的信息量取决于所选用的过渡方法。

## 6.1

IFRS 16.C5

IFRS 16.C5, C10

IFRS 16.C6

IFRS 16.C14

## 概述

过渡方法将在很大程度上影响新准则首次执行日所计量的租赁负债、数据采集的范围和程度，以及系统和流程的调整时点。

按照规定，承租人可以：

- 追溯采用新准则；或者
- 采用经修订的追溯法，并可选用某些便于实务操作的方法。选用这种方法的承租人将无需重述比较信息。但是，承租人需要在新准则首次执行日，将首次采用新准则的累积影响确认为对权益的调整。

承租人应将选定方案一致地应用于所有租赁。

除转租租赁外，出租人无须就过渡作出任何调整。但是，出租人需要从首次执行日，按照新准则来核算各项租赁。

在承租人可用的两种过渡方法中，追溯法更具挑战性。



如果租赁修改发生在租赁期开始日和首次执行日之间，将产生哪些影响？

## 追溯法

在追溯法下，租赁修改需要予以追溯计量——对于具有长期租赁且已多次修改的企业而言，这可能会较为繁琐。

为追溯采用新准则，企业需要就租赁交易获取广泛的信息。

- 这包括有关租赁付款额、折现率、重新评估和租赁修改的历史信息——包括管理层为应用承租人会计模式而在作出各种判断和估计当时所需用到的历史信息（即后见之明的作用是有限的）。
- 在租赁期开始日，以及应当就租赁的重估或修改而重新计算租赁资产和负债的每一个日期，企业都需要获取这些信息。

此外，追溯法下没有可供企业使用的便于实务操作的方法。



### 经修订的追溯法

在经修订的追溯法下, 之前的租赁修改不影响新准则采用日租赁负债的计量。

能够减少过渡成本是经修订追溯法的一大裨益, 因为企业:

- 无需重述比较财务信息;
- 可能仅使用当期信息就能应用经修订的追溯法, 包括:
  - 承租人在首次执行新准则的期初的增量借款利率; 以及
  - 承租人的剩余租赁付款额; 以及
- 可用额外的便于实务操作的方法。

因此, 承租人可能仅使用有关未来租赁付款额 (即在首次执行日后应付的款项) 的信息就能过渡至新准则。对很多承租人而言, 与追溯法相比, 这将大大简化所需的数据和计算。换言之, 承租人无需追溯以往每一次租赁重新评估或修改, 而是可以利用新准则首次执行日 (即基于最近租赁协议) 的信息。

如果承租人采用经修订的追溯法, 但选择按照视同企业始终应用新准则的方式来计量某些资产的使用权资产, 则也需要像在追溯法下一样对租赁修订进行追溯计量。

# 附录一：《国际财务报告准则第16号》概览

主题	概要
<b>租赁的定义</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 提出新的租赁定义, 更关注对标的资产的控制</li> </ul>
<b>承租人会计模式</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 单一租赁会计模式</li> <li>- 无租赁分类测试</li> <li>- 将大部分租赁记入资产负债表内:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 承租人确认使用权资产和租赁负债</li> <li>- 作为以融资形式购买资产进行处理</li> </ul> </li> </ul>
<b>出租人会计模式</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 双重租赁会计模式</li> <li>- 基于《国际会计准则第17号 —— 租赁》(IAS 17 <i>Leases</i>) 的分类标准进行租赁分类测试</li> <li>- 融资租赁会计模式以《国际会计准则第17号》的融资租赁会计为基础, 出租人确认由租赁应收款和剩余资产构成的租赁投资净额</li> <li>- 经营租赁会计模式以《国际会计准则第17号》的经营租赁会计为基础</li> </ul>
<b>便于实务操作方法和针对性豁免</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 对短期租赁 (即根据新准则确定的租赁期为12个月或以下且不包含购买选择权的租赁), 承租人可选择豁免</li> <li>- 允许对具有类似特点的租赁进行组合处理, 但前提是: 对财务报表的影响与按单个租赁应用相关要求时不存在重大差异</li> <li>- 对低价值项目租赁, 承租人可选择豁免——该豁免适用于每项资产全新时的价值为5,000美元或以下的租赁, 即使加总后金额重大亦适用</li> </ul>
<b>生效日期</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 2019年1月1日或以后日期开始的会计期间</li> <li>- 允许提前采用, 但须同时采用《国际财务报告准则第15号 —— 客户合同收入》(IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>)</li> <li>- 首次执行日是指, 企业首次采用该项新准则的首个年度报告期间的开始日</li> </ul>

## 附录二：示例汇总表

标题	章节
示例1 — 通过增加一项或多项标的资产的使用权并相应调增对价而扩大租赁范围	3.3
示例2 — 通过增加一项或多项标的资产的使用权而扩大租赁范围，但对价的增加与之不相称	3.4
示例3 — 缩小租赁范围并减少对价	3.4
示例4 — 租赁期延长	3.4
示例5 — 租金(对价)减少	3.4
示例6 — 租金返还	3.4
示例7 — 增加使用一项标的资产权利、延长租赁期但减少对价的修改(“混合与延长”)	3.4
示例8 — 增加一项标的资产的使用权并缩减租赁期的修改	3.4
示例9 — 承租人租赁修改：原始合同不包含租赁终止/中断条款	3.5
示例10 — 承租人租赁修改：原始合同包含租赁终止/中断条款	3.5
示例11 — 无最低承诺、各使用权资产以单独价格定价的主租赁协议	3.6
示例12 — 主租赁协议具有最低承诺和相同的租赁期开始日，且每一新增使用权资产按单独价格定价	3.6
示例13 — 主租赁协议具有最低承诺和不同的租赁期开始日，且每一新增使用权资产按单独价格定价	3.6
示例14 — 租赁修改构成一项单独的租赁	4.3
示例15 — 租赁修改不构成一项单独租赁，且该租赁会被分类为经营租赁	4.3
示例16 — 出租人经营租赁修改	4.4
示例17 — 出租人租赁修改：原始合同不包含租赁终止/中断	4.5

标题	章节
示例18 — 出租人租赁修改:原始合同包含租赁终止/中断	4.5
示例19 — 租赁修改生效日早于标的资产使用权终止生效日	5
示例20 — 租赁修改生效日早于新增标的资产使用权的生效日	5
示例21 — 租赁期延长情况下的租赁修改生效日	5
示例22 — 租赁修改生效日:“未来开始的”租赁	5

# 关于本刊物

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

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

本刊物参考了《国际财务报告准则第16号》以及在2018年8月15日发布的其他相关现行准则。

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

## 鸣谢

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

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

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

# 其他前沿资讯及资料

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

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

提供有关国际财务报告准则的见解、分析及实务指引



## 国际财务报告准则工具包

### Insights into IFRS

《《剖释国际财务报告准则》, 英文版)

帮助您在处理实际交易和安排时应用IFRS



### Guides to financial statements

《《财务报表指南》, 英文版)

根据现行要求提供国际财务报告准则披露范本与披露资料一览表



### 新生效的准则



### 国际财务报告准则与美国公认会计原则 (US GAAP) 之比较



### 问答: 公允价值计量



### 汇总财务报表和/或剥离财务报表



## 对现行准则的修订

### 企业合并与合并报表



### 列报与披露



为2018年新的准则要求做好准备.....

国际财务报告准则今日播客  
专题分析与讨论



您准备好了吗?  
特定行业指引



收入



金融工具



.....更多相关资讯及资料

租赁



保险合同



国际财务报告准则动态



与银行业相关的  
国际财务报告准则



如果您希望了解更多有关会计、审计和财务报告的指引及文献等英文刊物, 请访问毕马威的 Accounting Research Online (会计研究在线)。当今世界瞬息万变, 这项网上订阅服务可协助您及时了解最新资讯。现在访问[aro.kpmg.com](http://aro.kpmg.com)完成注册, 即可享受30天的免费试用。

[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)

刊物名称:《租赁修改》

刊物编号:135418

刊物日期:2018年9月

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

© 2018 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Lease modifications”(“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。

毕马威国际财务报告小组是KPMG IFRG Limited的一部分。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。

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。