



售后租回

承租人和出租人

《国际财务报告准则第16号》



2023年2月

kpmg.com/ifrs

目录

售后租回评估	1
1 概览	2
2 识别售后租回交易	3
2.1 是否存在销售?	3
2.2 核算单位	6
2.3 承租人控制资产	8
2.4 首次采用日之前的售后租回交易	10
3 承租人的会计处理	13
3.1 承租人会计模式	13
3.2 对于非市场条款进行调整	15
3.3 包含可变付款额的租回	17
4 出租人的会计处理	20
4.1 出租人会计模式	20
4.2 对非市场条款进行调整	21
5 资产转让不属于销售的会计处理	22
5.1 基本要求	22
5.2 更为复杂的情况	23
6 即将生效的要求	25
6.1 初始计量	25
6.2 后续计量	29
6.3 生效日期与过渡	36
附录一:《国际财务报告准则第16号》概览	38
附录二:示例表	39
关于本刊物	40
鸣谢	41
其他前沿资讯及资料	42

售后租回评估

虽然,《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 *Leases*) 结束了将售后租回交易视为在资产负债表外进行融资的做法,但有关售后租回交易会计处理的争论并未就此停止。

售后租回交易的会计处理可能会比较复杂。此类交易本身通常是高度结构化,并且可能影响重大(尤其对于卖方兼承租人而言)。根据《国际财务报告准则第16号》评估交易是否符合作为售后租回交易进行会计处理的条件是一项重要判断。在有些情况下,销售损益的计算也并非总是简单易懂。

围绕含可变付款额的售后租回交易会计处理的种种问题,《国际财务报告准则第16号》首次进行重大修订。修订目前尚未生效,但将要求卖方兼承租人重估于《国际财务报告准则第16号》首次采用日之后达成的售后租回交易。

本售后租回新指南旨在探讨我们所面临的《国际财务报告准则第16号》的实务应用问题。本指南还纳入了新发布的修订,并通过具体计算示例,说明具有可变付款额特征的售后租回交易在初始和后续计量时的会计处理。

不论您是在评估新增售后租回交易的会计处理问题,还是想了解近期发布的《国际财务报告准则第16号》修订对现有售后租回交易的影响,我们希望本指南均能为您提供有用参考。

有关《国际财务报告准则第16号》中的租赁修改、租赁期、折现率、房地产租赁等较为复杂领域的深入指引,请访问kpmg.com/ifrs16 ([IFRS - 租赁准则](#))。

Kimber Bascom
Brian O'Donovan
Marcio Rost

毕马威国际财务报告准则租赁专题全球领导小组
毕马威国际准则小组

1 概览

售后租回 (sale-and-leaseback) 交易,是指卖方兼承租人 (seller-lessee) 将资产转让给买方兼出租人 (buyer-lessor) 并从买方兼出租人租回该项资产一段时间的交易。

在确定售后租回交易的会计处理方法时,首先应当判断卖方兼承租人将标的资产转让给买方兼出租人是否属于销售 (参见第2章)。

企业应用《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*) 的规定判断是否发生销售,即标的资产的控制是否转移给了买方兼出租人。例如,如果合同包含一项卖方兼承租人可选择购回标的资产的实质性权利,则按照《国际财务报告准则第15号》转让不属于销售,因而不能按照《国际财务报告准则第16号》作为售后租回进行会计处理。

此项评估结果将决定卖方兼承租人和买方兼出租人的会计处理,如下表所示。

	卖方兼承租人	买方兼出租人
向买方兼出租人的资产转让 ¹ 属于销售 (参见第3章和第4章)	<ul style="list-style-type: none"> 终止确认标的资产,同时对租回应用承租人会计模式。 按占标的资产原账面金额的相应比例计量使用权资产。 仅确认与转让给买方兼出租人的权利相关的利得或损失金额。 	<ul style="list-style-type: none"> 确认标的资产,同时对租回应用出租人会计模式。
向买方兼出租人的资产转让不属于销售 (参见第5章)	<ul style="list-style-type: none"> 继续确认标的资产。 根据《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>),就从买方兼出租人收取的金额确认一项金融负债。 	<ul style="list-style-type: none"> 不确认标的资产。 根据《国际财务报告准则第9号》,就转让给卖方兼承租人的金额确认一项金融资产。
注: ¹ 若销售未按公允价值达成或租赁付款额未按市场价格 (off-market) 确定,则需要作出相应调整。		

若转让属于销售,则卖方兼承租人始终应当按占标的资产原账面金额的相应比例计量使用权资产。因此,即使各期租赁付款额均为可变的,卖方兼承租人也应当确认使用权资产,并确认一项负债 (租赁付款额为预付的情况除外) (参见第3章)。

近期发布的《国际财务报告准则第16号》修订¹要求卖方兼承租人在后续计量时不应确认与售后租回中保留的权利相关的利得或损失。新的修订自2024年1月1日起生效 (参见第6章)。

¹ 2022年9月发布的《售后租回中的租赁负债》(对《国际财务报告准则第16号》的修订)。

2 识别售后租回交易

识别售后租回交易的关键在于判断是否发生了销售。该项判断之所以关键是因为若不存在销售，则交易应作为融资安排处理。

2.1 是否存在销售?

IFRS 16.98

售后租回交易中，一方(卖方兼承租人)将资产转让给另一方(买方兼出租人)，并从买方兼出租人处租回该项资产。

IFRS 16.99

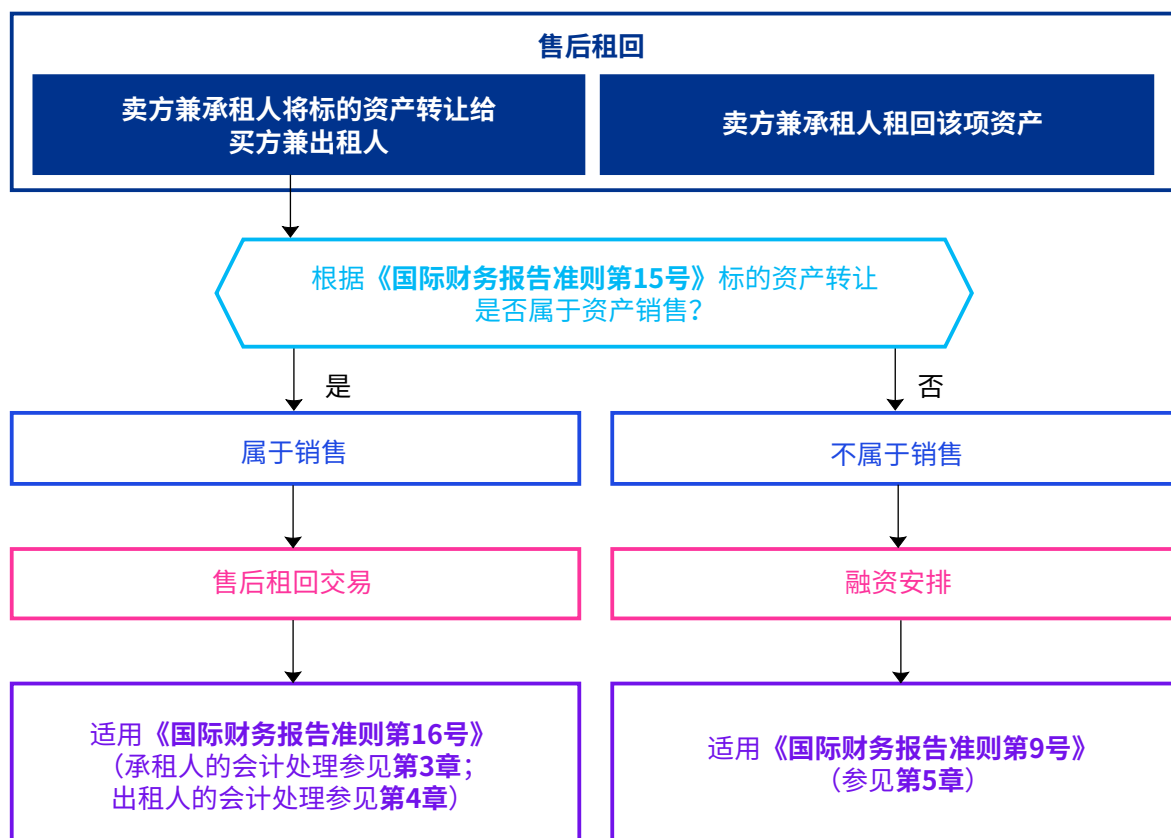
在确定售后租回交易的会计处理方法时，首先应当按照《国际财务报告准则第15号》判断卖方兼承租人将标的资产转让给买方兼出租人是否属于资产销售。

IFRS 16.100

若资产转让符合《国际财务报告准则第15号》作为资产销售进行会计处理的要求，则发生了销售，交易按照《国际财务报告准则第16号》作为售后租回交易进行会计处理。

IFRS 16.103

若资产转让不符合《国际财务报告准则第15号》作为资产销售进行会计处理的要求，则不存在销售，交易按照《国际财务报告准则第9号》作为融资安排进行会计处理。



**示例1——转让属于销售**

B公司以1,000,000的价格将一栋办公楼转让给C公司,同时按市价以固定租金租回该建筑物10年。该合同包含一项C可选择在租赁期内两年后要求B以900,000的价格购回该建筑物的权利(出售选择权)。若C行使出售选择权,则租赁终止。C没有行使出售选择权的重大经济动因(参见毕马威刊物《[国际财务报告准则第15号——收入](#)》应用指南第5.5节)。

B和C应用《国际财务报告准则第15号》的规定判断是否发生了销售。根据《国际财务报告准则第15号》,出售选择权本身并不阻止企业将资产的控制权转移给客户。B和C注意到,出售选择权的行权价低于资产原售价,并且C没有行使出售选择权的重大经济动因。因此,如果转让属于一项单独的收入交易,B应当将其作为附带退货权的销售进行会计处理。

因此,B和C得出结论,认为将建筑物转让给C符合《国际财务报告准则第15号》作为资产销售进行会计处理的要求,并应用《国际财务报告准则第16号》的售后租回指引。

B作为卖方兼承租人的会计处理参见第3章,而C作为买方兼出租人的会计处理参见第4章。

**示例2——转让不属于销售**

B公司以1,000,000的价格将一栋办公楼转让给C公司,同时按市价以固定租金租回该建筑物10年。该合同包含一项B可选择在租赁期内5年以后以1,200,000的价格购回该建筑物的权利(回购选择权)。若B行使回购选择权,则租赁终止。

B和C应用《国际财务报告准则第15号》的规定判断是否发生了销售。根据《国际财务报告准则第15号》,若存在以远期合同或买入期权形式的实质性回购选择权,则企业并未将资产的控制权转移给客户。

因此,B将建筑物转让给C不符合《国际财务报告准则第15号》作为资产销售进行会计处理的要求,而应按照《国际财务报告准则第9号》作为融资安排进行会计处理。

资产转让不属于销售的会计处理参见第5章。

**在判断转让是否属于销售时,卖方兼承租人和买方兼出租人是否应用统一标准?**

是。不论是卖方兼承租人还是买方兼出租人,均应判断资产转让是否符合《国际财务报告准则第15号》作为资产销售进行会计处理的要求。若不符合,则应按照《国际财务报告准则第9号》对转让对价进行会计处理。

在实务中,虽然由于信息不对称或对《国际财务报告准则第15号》涉及判断的领域的评估结果不同等原因,卖方兼承租人和买方兼出租人对同一交易所得出的结论可能不同,但二者应用的要求本身是相同的。



有哪些常见因素可能导致资产转让不属于销售?

导致资产转让不属于销售的一些常见特征包括:

- **卖方兼承租人的回购选择权:**根据《国际财务报告准则第15号》,若存在以远期合同或买入期权形式的实质性回购选择权,则转让不属于销售。
- **卖方兼承租人的续租选择权:**在某些情况下,续租选择权与购买选择权的经济实质是相似的。例如,如果租回的续租选择权行权价固定,同时卖方兼承租人合理确定将行使并且续租选择权所涵盖的期间相当于标的资产几乎全部剩余经济寿命,则转让可能不属于销售。
- **买方兼出租人的出售选择权:**根据《国际财务报告准则第15号》,存在以授予对方的出售选择权形式的实质性回购选择权本身并不能说明不属于销售。相反,订约方应当评估出售选择权的具体条款和条件。若出售选择权的行权价既高于资产原售价,也高于资产的预期市场价值,则转让通常不属于销售。
- **融资租赁:**买方兼出租人将租回分类为融资租赁本身并不能说明不属于销售。但是,根据我们的经验,租回为融资租赁同时资产转让能满足作为销售处理条件的情况比较罕见。详情参见下文。



是否存在售后融资租赁?

从技术上讲,是存在的,但这种情况预计比较罕见。

国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board) 指出,存在租回交易本身并不能阻止卖方兼承租人得出已将标的资产转让给买方兼出租人的结论。原因在于:租赁与销售不同——即租赁不是向承租人转让资产的控制权,而是转让在租赁期间控制标的资产使用的权利。

若租回被归为融资租赁,则更有可能具有以下特征:卖方兼承租人有效保留标的资产的控制权、而不是取得控制标的资产使用的权利。在这种情况下,资产转让并不能满足《国际财务报告准则第15号》作为销售的要求。

IFRS 16.BC262(a)



不属于销售的交易是否需要重新评估?

视具体情况而定。一般而言,不会仅仅因为时间流逝而需要重新评估。但是,若事实和情况发生变化,表明订约各方的权利和义务发生了变化,则可能需要重新评估。例如,当此前导致得出不满足作为销售进行处理条件结论的实质性回购选择权未被行使而已失效时,企业应当重新评估转让是否符合作为销售进行处理的条件。根据其他事实和情况,评估的结果可能为自该失效日期开始可以作为售后租回进行会计处理。



转让的法律形式是否有影响？

IFRS 16.BC261

否。国际会计准则理事会指出，企业在判断交易是否应作为售后租回交易进行会计处理时，不仅应考虑以法定售后租回形式构建的那些交易，还应考虑具有与法定售后租回相同经济效果的其他形式的交易（例如，某些租赁后租回交易）。

2.2 核算单位

IFRS 16.99

《国际财务报告准则第16号》把“售后租回”描述为一方将资产转让给另一方并租回该项资产的交易。但在下列情况下，可能会产生交易是否应作为售后租回进行会计处理的问题，例如：

- 转让一项资产并租回该项资产的一部分；
- 转让一个资产组合，并租回该资产组合中的部分资产；以及
- 被转让的资产是可替代的，即资产基本上可以互换，例如大宗商品普遍为这种情况。

若售后租回交易涉及卖方兼承租人此前根据《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》(IAS 16 *Property, Plant and Equipment*) 进行会计处理的土地和建筑物，则我们理解在应用《国际财务报告准则第15号》判断是否发生了销售时应当分别评估土地和建筑物。原因在于：根据《国际会计准则第16号》，土地和建筑物被分别确认为独立的资产，《国际会计准则第16号》对资产处置的要求应分别用于每个不动产、厂场和设备的项目。



示例3——土地和建筑物的售后租回

B公司将一处不动产转让给C公司，并再租回该项不动产20年（相当于该建筑物的全部经济寿命）。该不动产包括建筑物及其所在的永久业权土地。

在应用《国际财务报告准则第15号》的规定判断是否发生了销售时，B考虑以下几点，认为应分别评估土地和建筑物：

- 按照《国际会计准则第16号》，土地和建筑物分别进行了会计处理。
- 《国际会计准则第16号》的终止确认要求应分别应用于每个不动产、厂场和设备的项目。

因此，B可能会对土地和建筑物得出不同的结论——即，由于土地通常具有无限使用寿命，土地转让可能符合作为销售进行会计处理的条件，而建筑物转让则可能不符合。



在识别售后租回交易时,是否总是分别评估土地和建筑物?

否,应根据具体的事实和情况而定。一项关键考虑因素是卖方兼承租人在交易前如何对土地和建筑物进行会计处理。

在上述示例3中,B公司将土地和建筑物分类为不动产、厂场和设备。具体来说,B将土地和建筑物分别确认为独立的项目,并在建筑物的使用寿命内对建筑物进行折旧,而土地没有进行折旧。

然而,如果B将该项不动产分类为不含自用部分的投资性房地产并应用公允价值模式,则评估的核算单位将有所不同。在此情况下,B应当按照《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40 *Investment Property*) 将该不动产作为一个核算单位。如果B将该不动产转让出去并租回,则在评估该交易是否应作为售后租回进行会计处理时应当将该不动产作为一个核算单位。



若企业出售一栋建筑物并将其部分租回,则在判断该交易是否符合作为售后租回进行会计处理的条件时应以什么作为核算单位?

假定B公司将一栋10层楼的建筑物转让给C公司,并立即租回其中5层楼。

《国际财务报告准则第16号》没有就此类情况下如何确定核算单位提供指引。我们认为,一种可接受的做法是类推应用《国际会计准则第40号》第10段的要求。如果房地产的一部分是持有以供使用,而另一部分是持有为了赚取租金和/或资本增值,并且这些部分能够分别出售或采用融资租赁方式分别出租,则《国际会计准则第40号》要求分别核算这些部分。

类推应用该指引,如果各个楼层能够单独出售或采用融资租赁方式单独出租,则B应以楼层为单位判断是否发生了销售。如果没有其他因素导致销售不成立,则B应将未租回的5层楼作为销售进行会计处理。对于租回的5层楼,B将其作为售后租回交易或者融资进行会计处理。

如果各个楼层不能单独出售或采用融资租赁方式单独出租,则B应以整栋楼为单位确定是否发生了销售。因此,或者转让整栋楼属于销售,应用售后租回会计处理;或者转让整栋楼不属于销售,而应作为融资交易进行会计处理。

我们认为,另一种可以接受的做法是仅考虑这些楼层是否能够单独出售。如是,B应以楼层为单位确定是否发生了销售。如否,B应以整栋楼为单位确定是否发生了销售。



大宗商品是否可能进行售后租回？

这个问题比较复杂，在不同的情况下需要考虑不同的因素。大宗商品的一个普遍特征是它们在很大程度上是可替代的——例如，金条之间可以使用其他类似金条相互代替。由于存在这一特点，大宗商品借贷交易合同不太可能要求在合同期届满时归还的资产必须是当初借出的。

所谓大宗商品“租赁”的独立交易，通常不符合租赁的定义，原因是不存在已识别资产，即该大宗商品是可替代的。推而广之，如果其租回不符合租赁的定义，则所谓大宗商品的售后租回合同其实不是售后租回。

如果合同包含大宗商品转让以及不附带租回的购买选择权，则情况可能会比较复杂。根据《国际财务报告准则第15号》，被转让原资产或“与该资产实质上相同的资产”存在实质性购买选择权的，则转让不属于销售。在这种情况下，由于不存在销售，并且购买选择权的行权价低于原资产售价，根据《国际财务报告准则第15号》的规定，交易应作为租赁进行会计处理。然而，因为不存在已识别资产，所以不符合《国际财务报告准则第16号》中租赁的定义。国际会计准则理事会认为此类交易实际不太可能发生，因而决定暂不解决此问题。



数字资产是否可能进行售后租回？

应视具体情况而定。这个问题同样比较复杂，在不同的情况下需要考虑不同的因素。通常而言，关键考虑因素在于该数字资产是否可识别——例如是唯一识别、还是可替代的？如果数字资产是可替代的，则上文对大宗商品的讨论也适用。

2.3

承租人控制资产

IFRS 16.B46

如果承租人在资产转移给出租人之前即控制标的资产，则该交易可能作为售后租回交易进行会计处理。

IFRS 16.B47

如果承租人未能在资产转移给出租人之前取得对标的资产的控制，则该交易应作为租赁，而不是售后租回交易进行会计处理。

IFRS 16.B45

在标的资产的法定所有权转移给出租人并将资产租赁给承租人之前，承租人可能会先获得标的资产的法定所有权。获得法定所有权本身不能决定承租人是否在资产转移给出租人之前即控制标的资产。



示例4——承租人控制在建资产

B公司和C公司签订合同，C将在B的土地上建造一栋建筑物，并将该建筑物出租给B。合同的具体条款和条件如下：

- B将其土地租给C，租期固定为50年。
- C将在土地租赁开始后在租赁的土地上开始动工。建造周期约为两年。建筑物的经济寿命预计为40年。
- C将承担所有建造成本。
- 该建筑物将按照B的规格系数建造，但是采用类似建筑需求较高地段的办公楼的普遍设计。
- 建成后，C将建筑物租给B，租期固定为5年，不包括续租选择权。
- 在建造期间，B没有购买该建筑物的权利。

B应确定其在建造期间是否即控制该建筑物。如果控制，则应把该交易作为售后租回交易进行会计处理——即B应从施工开始，将该建筑物确认为在建资产，同时将C所承担的建造成本确认为负债。反之，如果B未能在建造期间控制该建筑物，则应在工程完工且租赁开始时确认该建筑物的租赁。

《国际财务报告准则第16号》没有提供控制的定义。因此，在作出评估时，B应参考《国际财务报告准则第15号》中的定义——即“控制”是指能够主导资产的使用并获得资产几乎所有剩余利益的能力。在应用此定义时，B应考虑以下几点。

- 在建造期间，B没有购买该建筑物的权利。
- 该建筑物并非高度定制化，因此C可将它用于替代用途。
- C租用土地50年，基本上涵盖了建筑物的整个经济寿命。因此，C至少在建筑物的几乎所有经济寿命期间拥有控制土地使用的权利。

经评估后，B得出结论认为，其在建造期间未能控制该建筑物。因此，该交易属于租赁而非售后租回，B将在工程完工且租赁开始后在财务报表中核算该交易。



在评估资产转移给出租人之前企业是否控制标的资产时，需要考虑哪些因素？

《国际财务报告准则第16号》没有提供“控制”的定义。根据《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*) 第10段，在没有专门应用于某种交易、其他事项或事件的国际财务报告会计准则时，管理层应当运用判断来制定并应用一项会计政策。《国际会计准则第8号》第11段说明应当参考来源的顺序，首先提到了其他国际财务报告会计准则(例如《国际财务报告准则第15号》)。《国际财务报告准则第15号》的制定时间与《国际财务报告准则第16号》相近，通常认为二者对控制的定义是一致的。

根据《国际财务报告准则第15号》第33段，对资产的控制是指能够主导资产的使用并获得资产几乎所有剩余利益的能力。控制包括防止其他方主导资产的使用、获得资产所产生利益的能力。第35段进一步说明了在一段时间内转移控制的标准，尤其适用于在建资产的控制权评估。



当交易涉及多方时, 承租人如何评估该交易是否应作为售后租回进行会计处理?

IFRS 16.B45-B47

对于高度定制化的资产, 生产商、出租人与承租人可能进行协商, 由出租人从生产商处购买资产, 转而出租给承租人。

例如, 飞机生产商、银行(出租人)与航空公司(承租人)之间可能进行协商, 由飞机生产商按照航空公司的规格制造一架飞机, 然后由银行购买该飞机并出租给航空公司。

在判断交易是否应作为售后租回进行会计处理时, 关键考虑因素在于航空公司在银行购买飞机之前是否取得飞机的控制。

如果确定银行在飞机租赁给航空公司之前从飞机生产商处取得了飞机的控制, 则该交易应当作为银行(出租人)与航空公司(承租人)之间的租赁进行会计处理: 不存在售后租回。

相反, 如果确定航空公司从飞机生产商处取得了飞机的控制, 则航空公司与银行之间的安排应当作为售后租回进行会计处理。

在某些情况下, 资产的法定所有权可能会在最终转移给出租人(即银行)之前暂时转移给承租人(即本示例中的航空公司)。这样做的原因有很多, 包括出于纳税、法律考量。然而, 《国际财务报告准则第16号》第B47段指出, 仅仅凭获得法定所有权并不能确定承租人在出租人购买资产之前即控制该资产。

2.4 首次采用日之前的售后租回交易

IFRS 16.C16

前面章节所讨论的内容并不适用于《国际财务报告准则第16号》首次采用日之前达成的售后租回交易。这是因为, 在向《国际财务报告准则第16号》过渡时, 不应就首次采用日之前达成的售后租回交易进行重新评估, 以确定交易是否满足《国际财务报告准则第15号》的销售确认标准。

IFRS 16.C17

如果之前售后租回交易根据《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 *Leases*) 作为销售和融资租赁进行会计处理, 则卖方兼承租人应:

- 按照与首次采用日存在的其他融资租赁相同的方法对租回进行会计处理; 并且
- 继续在租赁期内摊销销售利得。

IFRS 16.C18

如果之前售后租回交易根据《国际会计准则第17号》作为销售和经营租赁进行会计处理, 则卖方兼承租人应:

- 按照与首次采用日存在的其他经营租赁相同的方法对租回进行会计处理; 并且
- 根据首次采用日之前计入财务状况表的与非市场条款相关的递延收益或损失调整租回的使用权资产。

IFRS 16.99, 103, C18,
IFRS 15.B66**示例5——首次采用日之前的售后租回交易在《国际财务报告准则第16号》下将不符合作为销售进行会计处理的条件**

2004年，R公司将其总部大楼出售给P公司，并租回该大楼20年。R可以选择在第16年至第20年之间以市价回购该大楼。

在根据《国际会计准则第17号》评估租回的分类时，R指出，回购选择权的行权价为市价，因此P保留了建筑物市场价值变动的风险（报酬）。同时，R还指出，没有其他迹象表明租回属于融资租赁。因此，R将该交易作为售后经营租回进行会计处理——即R终止确认了该建筑物，并将应付给P的租金在租回期限内按直线法确认为费用。

于2019年1月1日：

- R租回总部大楼的租期还剩5年；并且
- 租赁付款额按R于2019年1月1日的增量借款利率折现后的现值为500。

R指出，其拥有建筑物的购买选择权，因此该交易不符合《国际财务报告准则第15号》的销售确认标准。这意味着，如果R是在采用新租赁准则后根据这些条款达成交易，则应当按照《国际财务报告准则第9号》将该交易作为融资而非售后租回进行会计处理。但是，由于该交易在《国际财务报告准则第16号》首次采用日便已存在，因此R继续将其作为售后租回进行会计处理。

R选择按经修订的追溯法采用《国际财务报告准则第16号》，按照等于租赁负债的金额计量使用权资产，并采用不确认初始直接费用的简便做法（参阅毕马威的刊物《[租赁准则过渡方案](#)》）。

于2019年1月1日，R应确认租赁负债500，确认使用权资产500。

**首次采用日之前与之后的售后租回是否可以采用统一的会计处理？**

否。《国际财务报告准则第16号》为既有售后租回提供了两项重要过渡豁免。由于这些豁免不是可选的，因此卖方兼承租人无法对新准则首次采用日之前和之后达成的售后租回交易采用完全统一的会计处理。

- 根据第一项豁免规定，企业在过渡时无需评估既有售后租回是否符合作为售后租回进行会计处理的条件——即不评估销售部分是否符合《国际财务报告准则第15号》的销售确认标准。此项豁免规定非常重要，因为它避免了将既有售后租回可能需要根据《国际财务报告准则第9号》作为融资进行会计处理的情况。此项豁免规定既适用于卖方兼承租人也适用于买方兼出租人。
- 根据第二项豁免规定，卖方兼承租人不应对首次采用日之前达成的售后租回交易采用确认部分利得的方法。该决定旨在简化在首次采用日有众多此类交易的企业的过渡处理。

在其他方面，售后租回交易租回部分的过渡要求与租赁的一般过渡要求一致。因此，在采用新的租赁会计模式后，售后租回通常出现在卖方兼承租人的资产负债表中。唯一的例外是适用确认豁免的租回（参阅“《国际财务报告准则第16号》的确认豁免是否适用于租回？”）。



如果首次采用日之前的售后租回交易在首次采用日后发生修改, 则卖方兼承租人是否应重新评估该交易?

否。首次采用日之前达成的售后租回交易即使其合同后续有修改, 企业也不应重新评估该交易, 以确定是否满足《国际财务报告准则第15号》的销售确认标准。相反, 企业应当根据《国际财务报告准则第16号》的租赁修改要求采用未来适用法对修改进行会计处理。

3 承租人的会计处理

应依据专门的指引确定售后租回交易中确认的利得或损失以及使用权资产的初始账面金额。

3.1 承租人会计模式

IFRS 16.100, BC 266

若售后租回交易符合作为销售进行会计处理的条件(参见第2章),则卖方兼承租人应按其保留的与使用权有关的资产原账面金额的比例计量租回所形成的使用权资产。

因此,卖方兼承租人确认的利得或损失金额仅限于与转让给买方兼出租人的权利相关的那部分利得或损失。此方法能反映该交易的经济实质——即卖方兼承租人仅出售了在租回结束时其在标的资产价值中的权益。

	卖方兼承租人的会计处理
向买方兼出租人的资产转让 ¹ 属于销售	<ul style="list-style-type: none"> 终止确认标的资产,同时对租回应用承租人会计模式。 按其保留的原账面金额(即成本)的相应比例计量使用权资产。 仅确认与转让给出租人的权利相关的利得或损失金额。
向买方兼出租人的资产转让不属于销售	<ul style="list-style-type: none"> 参见第5章。
注:	
1 若销售未按公允价值达成或租赁付款额未按市场价格确定,则需要作出相应调整。	



示例6——售后租回交易属于按市场条款进行的交易

IFRS 16.IE11

C公司以1,000,000的现金(标的资产于该日的公允价值)向D公司出售一栋办公楼。该办公楼在交易前的账面金额为500,000。C还与D签订了为期15年的办公楼使用权合同,每年年末(按市价)支付年付款额80,000。办公楼的转让符合《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的条件。C的年增量借款利率为5.0%。年付款额的现值为830,400,即15期付款额(每期为80,000)按5.0%折现后的金额。

C认为,确定其保留的那部分权利的适当方法是比较租赁付款额现值与标的资产公允价值。

C按如下方式确认该交易:

- 按其保留的与使用权有关的办公楼原账面金额的比例计量使用权资产——即415,200 (830,400 / 1,000,000 × 500,000)。

- 销售建筑物的总利得为 500,000 (1,000,000 – 500,000), 其中:
 - 415,200 (830,400 / 1,000,000 × 500,000) 与C保留的使用办公楼的权利相关; 以及
 - 84,800 ((1,000,000 – 830,400) / 1,000,000 × 500,000) 与转让给D的权利相关。
- C应确认利得84,800, 即销售利得中与转让给D的权利相关的部分。

在租回期开始日, C对该交易进行如下会计处理:

	借方	贷方
现金	1,000,000	
使用权资产	415,200	
建筑物		500,000
租赁负债		830,400
售后租回的利得		84,800
确认售后租回		



是否仍有可能在资产负债表外核算售后租回?

否。《国际财务报告准则第16号》结束了在资产负债表外核算售后租回的做法。

根据原租赁准则 (即《国际会计准则第17号》), 售后租回交易的会计处理取决于相关租赁的分类。按照《国际会计准则第17号》, 如果租回属于经营租赁, 并且租赁付款额与售价均按公允价值计量, 则该交易应确认为常规销售交易, 并立即确认全部损益。这个做法为企业将资产移出资产负债表同时继续使用资产并确认利得提供了架构交易的机会。

根据《国际财务报告准则第16号》, 这个做法不再可行, 卖方兼承租人应当:

- 通常在资产负债表中确认租赁 (短期租赁、低价值资产租赁除外, 参见下文); 并且
- 仅确认与转让给买方兼出租人的资产部分相关的利得。



《国际财务报告准则第16号》的确认豁免是否适用于租回?

是。根据《国际财务报告准则第16号》, 卖方兼承租人可对租回 (即售后租回交易的租赁部分) 适用确认豁免。如果卖方兼承租人选择对被转让标的资产类别采用短期租赁确认豁免, 则在对该短期租回进行会计处理时适用该选择。

IFRS 16.A, 5

确认豁免涵盖：

- 租赁期为12个月或更短期间、且不包含购买选择权的租赁（即短期租赁）；以及
- 在全新时价值较低的标的资产的租赁。

在实务中，豁免规定不太可能适用于典型“大额”售后租回交易。但是，举例而言，如果某短期售后租回交易跨了两个会计期间，或某售后租回交易涉及一组单项价值较低但组合起来价值重大的资产（例如，大批量售后租回笔记本电脑），则豁免可能会有影响。

采用确认豁免不会影响《国际财务报告准则第16号》的下列要求：

- 租回所形成的使用权资产的计量；
- 应仅确认与转让给买方兼出租人的权利相关的利得或损失金额；卖方兼承租人应通过调整其租赁费用核算与其保留权利相关的利得或损失。

3.2 对非市场条款进行调整

IFRS 16.101

按照《国际财务报告准则第16号》规定，如果售后租回交易未按市场条款进行，则企业：

- 应按公允价值计量销售利得；并且
- 低于市价的款项应作为预付租金进行会计处理；而高于市价的款项应作为买方兼出租人向卖方兼承租人提供的额外融资进行会计处理。

IFRS 16.102

企业在计量对非市场条款需要作出的潜在调整时，应基于以下两者中更易于确定的项目：

- 销售对价的公允价值与标的资产公允价值之间的差额；以及
- 租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。



是否总是需要对非市场条款进行调整？

IFRS 16.BC267

是。售后租回交易中的租赁付款额和售价通常是一起商定的，因此二者相互依存。例如，如果租回租金高于市价，则合同项下的售价可能会定为高于资产的公允价值，以反映这一点；相反，由于租回租金低于市价，售价可能低于资产的公允价值。采用合同金额对交易进行会计处理可能会导致以下项目产生错报：

- 卖方兼承租人的资产处置利得或损失，以及金融负债和利息费用（如果售价高于公允价值）或使用权资产及其折旧（如果售价低于公允价值）；以及
- 买方兼出租人的资产账面金额以及租回的租金收入。

**示例7——售后租回交易属于按非市场条款进行的交易**

IFRS 16.IE11

C公司以1,000,000的现金向D公司出售一栋办公楼。该办公楼在交易前的账面金额为500,000。同时，C还与D签订了为期15年的办公楼使用权合同，每年年末支付年付款额80,000。办公楼的转让符合《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的条件。C的年增量借款利率为5.0%。

该办公楼在出售当日的公允价值为900,000。由于办公楼的销售对价高于其公允价值，C应作出相应调整以按公允价值确认该交易。高于售价的金额100,000 (1,000,000 - 900,000) 应确认为D向C提供的额外融资。

年付款额的现值为830,400，其中100,000与额外融资有关，730,400与租赁有关，即15期付款额（每期9,634和70,366）按年利率5.0%折现后的金额。

C认为，确定其保留的权利部分的适当方法是比较租赁付款额现值与标的资产的公允价值。

C按如下方式确认该交易：

- 按其保留的与使用权有关的办公楼原账面金额的比例计量使用权资产——即405,778 (730,400 / 900,000 × 500,000)。
- 销售建筑物的总利得为400,000 (900,000 - 500,000)，其中：
 - 324,622 (730,400 / 900,000 × 400,000) 与C保留的使用办公楼的权利相关；以及
 - 75,378 ((900,000 - 730,400) / 900,000 × 400,000) 与转让给D的权利相关。
- C应确认利得75,378，即销售利得中仅与转让给D的权利相关的部分。

在租赁期开始日，C对该交易进行如下会计处理：

	借方	贷方
现金	1,000,000	
使用权资产	405,778	
建筑物		500,000
金融负债		830,400*
售后租回的利得		75,378
确认售后租回		

注：

* 包括与租赁相关的金额730,400和额外融资金额100,000。

即将生效的要求对这些金额分类的影响参见第6章。

在租赁期开始日之后，C对年付款额80,000进行如下会计处理：

- 70,366确认为租赁付款额。
- 剩余的9,634作为金融负债 (100,000) 的还本付息进行会计处理。



在确定用于计量对非市场条款作出的潜在调整的公式时,企业是否需要最大程度地使用可观察价格和数据?

否。根据《国际财务报告准则第16号》,在计量潜在调整时,应基于以下两者中更易于确定的项目:

- 销售对价的公允价值与资产公允价值之间的差额;以及
- 租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。

上述比较可能会产生不同的结果,但企业可以使用其中一个来确定是否需要非市场条款调整交易的会计处理。

使用可观察价格和数据来确定公允价值与拟运用的公式属于《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》(IFRS 13 *Fair Value Measurement*)的要求。然而,《国际财务报告准则第16号》提供了适用于出租人的公允价值的定义;《国际财务报告准则第13号》不适用于租赁交易。

3.3 包含可变付款额的租回

IFRS 16.100, IU 06-20

售后租回交易的租赁付款额可能为完全取决于销售或使用的可变租赁付款额。在这种情况下,应如何计量租回所形成的使用权资产,以及如何确定在交易日应确认的利得或损失金额产生疑问。国际财务报告准则解释委员会(IFRS Interpretations Committee)曾讨论过这些问题,并指出卖方兼承租人应用《国际财务报告准则第16号》第100段的要求计量租回所形成的使用权资产(另参见第6章“即将生效的要求”),即卖方兼承租人应按其保留的与使用权有关的资产的原账面金额的比例计量使用权资产。因此,卖方兼承租人应比较其保留的使用权与其在售后租回交易前持有的标的资产有关的权利。

IFRS 16.100, IU 06-20

转让给买方兼出租人的权利产生的利得或损失(如有),应当与计量使用权资产采用相同的比例来确定。卖方兼承租人同时确认一项负债。根据卖方兼承租人计量使用权资产和确定交易产生的利得或损失的方式不同,该负债的初始计量金额有所不同。



示例8——包含可变付款额的售后租回交易

IFRS 16.100, IU 06-20

C公司以900,000的价格(标的资产于该日的公允价值)向D公司出售一栋办公楼。该办公楼在交易前的账面金额为500,000。办公楼的转让符合《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的要求。同时,C还与D签订了为期5年的办公楼使用权合同,该租赁采用可变付款额,完全按5年租赁期内C使用该办公楼产生的收入的市价比例计算。在交易日,预期租赁付款额的现值为225,000,同时没有初始直接费用。

C认为,采用预期租赁付款额现值计算其保留的使用权有关的办公楼账面金额的比例是合适的。据此,其保留的使用权有关的办公楼账面金额的比例为25% ($225,000 / 900,000$)。因此,与转让给D的权利有关的办公楼账面金额的比例为75% ($(900,000 - 225,000) / 900,000$)。

C按如下方式确认该交易：

- 按其保留的与使用权有关的办公楼原账面金额的比例计量使用权资产——即125,000 ($225,000 / 900,000 \times 500,000$)。
- 销售建筑物的总利得为400,000 ($900,000 - 500,000$)，其中：
 - 100,000 ($225,000 / 900,000 \times 400,000$) 与C保留的使用办公楼的权利相关；以及
 - 300,000 ($(900,000 - 225,000) / 900,000 \times 400,000$) 与转让给D的权利相关。

C确认利得300,000，即销售利得中与转让给D的权利相关的部分。在租赁期开始日，C对该交易进行如下会计处理：

	借方	贷方
现金	900,000	
使用权资产	125,000	
建筑物		500,000
负债		225,000
售后租回的利得		300,000
确认售后租回		



《国际财务报告准则第16号》是否规定了与保留的使用权相关的资产原账面金额的比例的确定方法？

否。根据具体的事实和情况，可能适当的方法包括：

- 比较租回的预期租赁付款额(含可变付款额)现值与交易日的资产的公允价值；
- 若交易标的为建筑物，比较租回安排中保留的建筑面积与订立该安排前的建筑面积；以及
- 比较租回期与标的资产使用的总期间。



若租回包含可变付款额，使用权资产是否可为零？

否。当租回包含可变付款额时，卖方兼承租人的使用权资产在交易日不应计为零，因为这样做不能反映与卖方兼承租人保留的使用权有关的那部分资产原账面金额。

IFRS 16.100, IU 06-20



由此产生的贷方金额是否一定是租赁负债？

视具体情况而定。该负债是否为租赁负债取决于卖方兼承租人是否采用了2022年9月发布的准则修订——《售后租回中的租赁负债》。

国际财务报告准则解释委员会在讨论含可变付款额条款的租回的会计处理时，并未把相关负债称作租赁负债。倘若当时将其界定为租赁负债，则表示卖方兼承租人可以通过套用租赁负债的后续计量要求（例如，就租赁修改、租赁期变动等原因）确认与其保留的使用权相关的利得。

例如，《国际财务报告准则第16号》界定的租赁付款额不包括不取决于指数或比率的可变租赁付款额。因此，如果对含可变租赁付款额的租回应用租赁准则的重新计量要求，可能导致卖方兼承租人在即便没有发生任何交易、事项的情况下也可确认利得。

2022年9月发布的修订明确规定该负债为租赁负债，但这些修订要求卖方兼承租人在后续计量租回产生的租赁负债时，不确认与其保留的使用权相关的任何利得或损失金额（参见第6章）。

4 出租人的会计处理

售后经营租回交易中的买方兼出租人应当同时确认标的资产和向卖方兼承租人提供的经营租赁，并对非市场的成分进行调整。

4.1 出租人会计模式

IFRS 16.100(b)

若售后租回交易符合作为资产销售进行会计处理的要求(参见第2章)，则买方兼出租人应根据适用的国际财务报告会计准则确认标的资产，同时对租回应用租赁准则的出租人会计模式。

买方兼出租人的会计处理	
资产转让属于销售 ¹	• 确认标的资产，同时对租回应用出租人会计模式。
资产转让不属于销售	• 参见第5章。
注： 1 若销售未按公允价值达成或租赁付款额未按市场价格确定，则需要作出相应调整。	



示例9——按市场条款进行的售后租回交易

假设与示例6情况一致。

D根据适用的国际财务报告会计准则(《国际会计准则第16号》或《国际会计准则第40号》)按成本确认标的资产(建筑物)。因此，在租赁期开始日，D对该交易进行如下会计处理：

	借方	贷方
建筑物	1,000,000	
现金		1,000,000

然后，D对租回应用《国际财务报告准则第16号》的出租人会计模式。

D首先评估租赁是融资租赁还是经营租赁。如果D得出结论认为该租赁为经营租赁，则应继续确认该建筑物，并根据《国际会计准则第16号》或《国际会计准则第40号》计量该资产。

D应在租回期内按直线法或其他系统性方法(如果其他系统性方法能够更好地反映其从标的资产的使用中获益的模式)将从C处取得的租赁付款额确认为收入。

**出租人是否应用租赁分类测试？**

IFRS 16.61-66

是。在根据适用的国际财务报告会计准则确认标的资产后，买方兼出租人对租回应用《国际财务报告准则第16号》的出租人会计模式，包括准则第61至66段的租赁分类测试要求。因此，出租人的后续会计处理取决于租回被分类为经营租赁还是融资租赁。

如第2章所述，将售后租回分类为融资租赁并不表示该交易一定不能作为售后租回进行会计处理。租赁的分类取决于具体事实和情况以及租回条款。

4.2 对非市场条款进行调整

IFRS 16.101

根据《国际财务报告准则第16号》规定，若售后租回交易中资产出售对价的公允价值与资产的公允价值不等，或未按市场价格收取租赁付款额，则企业：

- 应按公允价值计量销售利得；并且
- 低于市价的款项应作为预付租金进行会计处理；而高于市价的款项应作为买方兼出租人向卖方兼承租人提供的额外融资进行会计处理。

IFRS 16.102

在计量根据非市场条款需要作出的潜在调整时，企业应基于以下两者中更易于确定的项目：

- 销售对价的公允价值与标的资产公允价值之间的差额；以及
- 租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。

**示例10——售后租回交易属于按非市场条款进行的交易**

假设与示例7情况一致。

D按销售收入的公允价值(900,000)确认标的资产(建筑物)，并将高于市价的条款(100,000)作为其向C提供的额外融资进行会计处理。因此，在租赁期开始日，D对该交易进行如下会计处理：

	借方	贷方
建筑物	900,000	
金融资产	100,000	
现金		1,000,000

在租赁期开始日之后，D对年付款额80,000进行如下会计处理：

- 70,366确认为租赁付款额。
- 剩余的9,634作为取得的结算金融资产(100,000)和利息收入的款项进行会计处理。

5 资产转让不属于销售的会计处理

卖方兼承租人和买方兼出租人应按照《国际财务报告准则第9号》把资产转让不属于销售的售后租回作为融资安排进行会计处理。

5.1 基本要求

IFRS 16.103

若售后租回安排中的资产转让不属于销售——即不符合《国际财务报告准则第15号》作为资产销售进行会计处理的要求，则卖方兼承租人应继续确认被转让资产，同时确认一项与转让对价金额相等的金融负债。承租人应按照《国际财务报告准则第9号》对金融负债进行后续会计处理。

类似地，买方兼出租人不应确认被转让的资产，但应确认一项与转让对价金额相等的金融资产。出租人应按照《国际财务报告准则第9号》对金融资产进行后续会计处理。



示例11——售后租回交易不符合作为销售进行会计处理的条件

C公司以现金方式将一栋商业建筑出售给D公司。C还与D签订了为期15年的建筑物使用权合同，并在每年年末支付年付款额。合同包含一项C可选择以公允价值从D处购回该建筑物的实质性权利。

该建筑物转让不符合《国际财务报告准则第15号》作为资产销售进行会计处理的要求。原因在于：C拥有该建筑物的回购选择权，说明其并未将该建筑物的控制权转移给D。因此，C应继续确认该建筑物，同时确认一项与收到的转让对价金额相等的金融负债。C应按照《国际财务报告准则第9号》对金融负债进行后续会计处理。

D不应将该建筑物确认为其资产，但应确认一项与转让对价金额相等的金融资产。



卖方兼承租人对资产转让属于和不属于销售时的会计处理是否存在显著差异？

是。尽管无论是资产转让不属于销售时的会计处理要求还是售后租回的会计处理要求，卖方兼承租人均应就其向买方兼出租人的付款义务确认一项负债，但它们之间存在两个主要区别。

首先，在资产转让不属于销售时，卖方兼承租人不会确认利得或损失；而在售后租回中，卖方兼承租人通常会确认被转让权利所产生的利得或损失。

其次，资产转让不属于销售时产生的金融负债与售后租回产生的租赁负债的后续计量要求不同，前者应按照《国际财务报告准则第9号》进行计量。租赁负债的众多常见特征（例如，续租及终止租赁选择权、购买选择权和可变租赁付款额机制）按照《国际财务报告准则第9号》进行会计处理可能会比较复杂。租赁负债（包括售后租回交易产生的租赁负债）的计量不在《国际财务报告准则第9号》的适用范围内。

5.2 更为复杂的情况

IFRS 9.A

《国际财务报告准则第9号》未提及应如何对金融负债的摊余成本进行后续计量。我们认为，如果不存在分拆的嵌入衍生工具，则应当在金融负债初始确认时通过估计未来现金付款额并考虑以下因素来计算实际利率：

- 预期租回期间内的所有预期租赁付款额（不含向出租人补偿资产相关成本的部分，例如维护）；以及
- 对结算负债发生的最终现金流量的预期。若预期资产将被回购，这可能是期权的行权价；而若预期资产将退还给买方兼出租人，则这可能是标的资产在租回期结束时的预计公允价值。

IFRS 9.B5.4.6

我们认为，如果在合同期内对行使购买选择权的预期发生变化，则企业应当修正对现金流量的估计，同时调整金融负债的摊余成本，相关调整金额应当计入当期损益。



示例12——确定售后租回安排中资产转让不属于销售时金融负债的合同现金流量

2022年1月1日，K公司达成一项船舶售后租回交易。该安排包含一项实质性回购选择权，因此不符合《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的要求。交易详情如下：

- K在售后租回安排开始时收到现金1,250。
- 合同期限为5年。
- 年付款额为220，于每年年末支付。
- 年付款额不包括向出租人补偿资产相关成本的金额。
- 该协议包含一项K可在售后租回安排结束时以670的固定价格回购船只的选择权，并且K打算行使该选择权。

在售后租回安排开始时，K确认一项与其所收到现金1,250金额相等的金融负债。在初始确认时，K确定如下预期未来现金流量：

- 每年现金流出220。
- 第5年末有现金流出670。

基于对现金流量的上述估计，K计算出实际利率为10%，并采用该利率确认售后租回期间的利息费用，如下表所示：

日期	年付款额	利息	负债的账面金额
2022年1月1日	-	-	1,250
2022年12月31日	220	125	1,155
2023年12月31日	220	116	1,051
2024年12月31日	220	105	936
2025年12月31日	220	93	809
2026年12月31日	220	81	670
合计	1,100	520	

在合同期结束时，K按预期行使回购选择权，并支付行权价670，结清负债。



当资产转让不属于销售时, 是否总是以公允价值进行初始计量?

IFRS 16.103;
IFRS 9.B5.1.1

否。如果资产转让不属于销售, 则《国际财务报告准则第16号》要求卖方兼承租人确认一项与转让对价金额相等的金融负债, 而买方兼出租人确认一项与转让对价金额相等的金融资产。这一要求与《国际财务报告准则第9号》的要求不同。根据《国际财务报告准则第9号》, 如果所支付或收取的对价的一部分不与金融工具相关, 则不应按其交易价格计量而应按其公允价值计量该项金融工具。

6 即将生效的要求

《国际财务报告准则第16号》的修订对2019年1月1日之后达成的售后租回交易引入了新的可变付款额会计处理模式。

6.1 初始计量

IFRS 16. 102A

2022年9月，国际会计准则理事会发布了《售后租回中的租赁负债》，对《国际财务报告准则第16号》作出修订，修订自2024年1月1日起生效。修订并未对售后租回交易产生的使用权资产和租赁负债的初始计量提出新的要求。在初始确认时，卖方兼承租人应按标的资产账面金额的比例计量使用权资产，并应在计量售后租回交易产生的负债时计入可变租赁付款额。

IFRS 16.1E11,12

然而，修订新增了一个示例，用以说明：

- 卖方兼承租人可以采用不同的方法来确定初始确认时的租赁付款额；以及
- 在租回期内支付可变付款额的义务属于一项租赁负债。

修订通过示例说明确定租赁付款额的两种不同方法。这两种方法均能确保卖方兼承租人不会确认与其保留的使用权有关的利得或损失金额。[示例13](#)和[示例14](#)分别展示了两种方法之一。



示例13——包含可变付款额的售后租回交易：预期租赁付款额法（方法一）

Z公司以900,000的价格（标的资产于交易日的公允价值）向Y公司出售一栋办公楼。该办公楼在交易前的账面金额为500,000。同时，Z还与Y签订了为期6年的办公楼使用权合同，年租赁付款额包含不取决于指数或比率的可变付款额。该办公楼的转让符合《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的条件。Z的年增量借款利率为4%。

租赁期开始日的预期租赁付款额

Z认为，虽然租赁付款额是可变的，但能够对租回期的租赁付款额作出合理估计。因此，Z确定其预期将在租赁期内支付的租赁付款额如下：

年度	租赁付款额
1	48,000
2	50,000
3	51,000
4	52,000
5	54,000
6	55,000

租赁付款额按Z的增量借款利率折现后的现值为270,000。

在租赁期开始日，Z确定其在转让给Y的建筑物中保留的与使用权有关的比例。为此，Z将预期租赁付款额的现值270,000与建筑物的公允价值900,000进行比较。Z计算出其保留的权利的比例为 $270,000 / 900,000 \times 100 = 30\%$ 。Z以此百分比计算出使用权资产的初始账面金额为150,000 ($30\% \times 500,000$ (建筑物原账面金额))。

Z指出，销售利得可以轧差计算。或者，其也可以运用被转让权利的百分比(70%)与假设没有租回应当产生的利得(即销售收入900,000减去建筑物的账面金额500,000)来计算销售利得，即280,000 ($70\% \times (900,000 - 500,000)$)。

在租赁期开始日，Z对该售后租回交易进行如下会计处理：

	借方	贷方
现金	900,000	
使用权资产 ($500,000 \times 30\%$)	150,000	
建筑物		500,000
租赁负债		270,000
售后租回的利得 ($70\% \times (900,000 - 500,000)$)		280,000
确认售后租回		

以下为租赁负债与使用权资产的预期摊销明细表：

租赁负债				
年度	期初余额	租赁付款额 ^(a)	利息费用 ^(b) (年利率4%)	期末余额
1	270,000	(48,000)	10,800	232,800
2	232,800	(50,000)	9,312	192,112
3	192,112	(51,000)	7,684	148,796
4	148,796	(52,000)	5,952	102,748
5	102,748	(54,000)	4,110	52,858
6	52,858	(54,973) ^(c)	2,114	-

使用权资产			
年度	期初余额	折旧 ^(d)	期末余额
1	150,000	(25,000)	125,000
2	125,000	(25,000)	100,000
3	100,000	(25,000)	75,000
4	75,000	(25,000)	50,000
5	50,000	(25,000)	25,000
6	25,000	(25,000)	-

注：

- (a) Z支付的租赁付款额减少租赁负债的账面金额。这些租赁付款额反映了Z在租赁期开始日所估计的预期租赁付款额，在对这些租赁付款额进行折现后，租赁负债在租赁期开始日的账面金额为270,000。
- (b) Z使用年增量借款利率4%增加租赁负债的账面金额，以反映租赁负债的利息。
- (c) 在编制租赁摊销表时，由于四舍五入的原因，估计金额55,000调整为54,973。
- (d) Z在租赁期内按直线法对使用权资产进行摊销。

**示例14——包含可变付款额的售后租回交易：租赁期内设定每期相等租赁付款额法（方法二）****在租赁期内设定每期相等的租赁付款额**

假设与**示例13**情况一致，但在本例中，Z认为其无法对预期租赁付款额作出合理估计。

但是，Z认为其可以使用另一种方法确定租回中保留的权利比例（参见**第3.3节**）。

Z确定其保留的权利比例为33%。使用该百分比计算出使用权资产的初始账面金额为165,000（33%×500,000）。同时，Z计算出售后租回期开始时的利得为268,000（67%×（900,000-500,000））。

在租赁期开始日，Z对该售后租回交易进行如下会计处理：

	借方	贷方
现金	900,000	
使用权资产 (500,000 × 33%)	165,000	
建筑物		500,000
租赁负债		297,000
售后租回的利得 (67% × (900,000 - 500,000))		268,000
确认售后租回		

然后，Z确定，按租赁期内每年相等的金额来确定租赁付款额，并且按年增量借款利率4%对这些租赁付款额进行折现后，使得租赁负债的初始账面金额为297,000。由此得出每年相等的年付款额为56,656。

以下为租赁负债与使用权资产的预期摊销明细表：

租赁负债				
年度	期初余额	租赁付款额 ^(a)	利息费用 ^(b) (年利率4%)	期末余额
1	297,000	(56,656)	11,880	252,224
2	252,224	(56,656)	10,089	205,656
3	205,656	(56,656)	8,226	157,226
4	157,226	(56,656)	6,289	106,859
5	106,859	(56,656)	4,274	54,477
6	54,477	(56,656)	2,179	0

使用权资产

年度	期初余额	折旧	期末余额
1	165,000	(27,500)	137,500
2	137,500	(27,500)	110,000
3	110,000	(27,500)	82,500
4	82,500	(27,500)	55,000
5	55,000	(27,500)	27,500
6	27,500	(27,500)	0

注：

- (a) Z使用年增量借款利率4%增加租赁负债的账面金额，以反映租赁负债的利息。
- (b) Z以租赁期间内各期相等的租赁付款额减少租赁负债的账面金额。在对这些租赁付款额进行折现后，租赁负债在租赁期开始日的账面金额为297,000。

**修订适用于哪些类型的可变付款额？**

修订没有区分不同类型的可变付款额，而是引入了一项一般性要求，即当卖方兼承租人应用租赁负债的后续计量要求时，不应确认与其在租回中保留的使用权相关的利得或损失。

在实务中，由于可变付款额类型不同，以及在租赁期开始日确定租赁付款额的方式不同，修订的重要意义可能不同。

例如，在可再生能源资产的售后租回中，有可能各期租赁付款额均是可变的——即取决于标的资产的产量。在这种情况下，重点是确保卖方兼承租人确定可变租赁付款额的金额并采用修订后的后续计量要求。

相反，在零售行业的房地产售后回租中，有可能固定付款额部分占租赁付款总额的比例较高，可变付款额部分的占比较低。在这种情况下，可能需要运用判断来评估将租赁付款额确定为仅考虑固定付款额是否可以接受。如果预计可变付款额部分很小，这个做法可能是适当的。



修订为什么提出了两种方法？

国际会计准则理事会就售后租回交易的后续计量提出两种不同方法，主要是为了回应利益相关者对征求意见稿的反馈意见，征求意见稿的灵活性较小。

在征求意见稿阶段，国际会计准则理事会提议采用单一方法估计预期可变付款额，以计量与卖方兼承租人保留的使用权有关的资产原账面金额的比例。然而，一些利益相关者认为，这种方法需对未来付款额作出预测，因而存在高度的估计不确定性，尤其是对于长期租赁和/或不稳定的市场而言。

修订终稿的要求则更加灵活，并且列举了两种方法，但同时保留了核心要求，即可变租赁付款额应被计入售后租回交易产生的租赁负债。



贷方金额是否总是租赁负债？

是。卖方兼承租人确认的贷方金额是租赁负债，修订新增的示例中已将其称为租赁负债。该贷方金额代表为使用所转让资产的权利而支付对价的义务，该义务根据《国际财务报告准则第16号》进行计量和重新计量。

以前的准则没有明确说明该贷方金额即为租赁负债。例如，《国际财务报告准则第16号》最初把它称为金融负债，而国际财务报告准则解释委员会的议程决议并未明确说明此项负债的确切性质。有的委员会成员表示，如果该贷方金额被认定为租赁负债，那么在应用《国际财务报告准则第16号》的后续计量要求时会导致不恰当地确认利得。

修订明确了该贷方金额是租赁负债，同时也明确了卖方兼承租人在应用本准则的后续计量要求时，不得确认与其保留的使用权相关的利得或损失。

6.2

后续计量

IFRS 16. 102A

根据修订，卖方兼承租人在采用租赁负债的后续计量要求时，应使得企业不会确认其保留的使用权相关的利得或损失。

IFRS 16. IE25

实际支付的租赁付款额与用于减少租赁负债账面金额的租赁付款额之间的差额，应当计入损益。

**示例15——实际付款额与预期付款额之间的差额计入损益**

假设与**示例13**情况一致。在租赁期开始日，Z根据预期租赁付款额法确定租赁付款额，以计算租赁负债（方法一）。

Z在租赁期内实际支付的租赁付款额与租赁期开始日确定的租赁付款额存在差额。因此，Z按如下方式将租赁期开始日确定的租赁付款额与实际支付的租赁付款额之间的差额计入损益：

年度	年度可变租赁付款额	在租赁期开始日确定的租赁付款额	计入损益的差额 借方/(贷方)
1	46,000	48,000	(2,000)
2	47,000	50,000	(3,000)
3	52,500	51,000	1,500
4	54,000	52,000	2,000
5	52,000	54,000	(2,000)
6	50,000	55,000	(5,000)

如果Z采用方法二确定在租赁期开始日租赁付款额(如**示例14**所示)，则在后续计量时依然适用同样的原则。即，当预计可变租赁付款额在初始确认后因预期变化而发生变化时，Z无需重新评估租赁负债。实际与预期租赁付款额之间的差额计入损益(如上表所示)。


本章节的余下示例用于说明在更为复杂的情景中如何应用后续计量要求。在各个示例中，计算的核心原则为：

- 租赁期开始日确定的租赁付款额并不因预期变化而修改；以及
- 除非租赁部分或全部终止，否则卖方兼承租人不应确认其在租回中保留的权利有关的利得或损失。

示例16为租赁修改情景，而**示例17**为租赁期重新评估情景。在这两个示例中，租赁并没有发生部分或全部终止，因此，租赁期开始日确定的租赁付款额不因预期变化而修改。

示例18则为租赁终止情景。在此示例中，企业保留的权利减少，因此产生的利得计入损益。

IFRS 16.45(c)

 示例16——租赁修改

X公司以700,000的公允价值将一座电厂转让给B公司。该电厂在转让前的账面金额为500,000。电厂的转让符合《国际财务报告准则第15号》作为资产销售进行会计处理的要求。同时，X还与B签订电厂5年使用权的新合同，该合同包含一项在4年后终止租赁的选择权。X认为其合理确定不会行使该终止租赁选择权，因此租赁期为5年。

租赁付款额包括固定付款额和取决于电厂产量的可变付款额。X的年增量借款利率为3%。

在租赁期开始日，X采用预期租赁付款额法（方法一）确定5年租赁期内各期的租赁付款额如下：

年度	固定租赁付款额	可变租赁付款额
1	20,000	25,000
2	20,000	28,000
3	20,000	30,000
4	20,000	32,000
5	20,000	35,000

上表所示的固定租赁付款额和估计可变租赁付款额按X的增量借款利率3%折现后的现值为228,336。

在租赁期开始日，X应确定其在转让给B的电厂中保留的使用权有关的比例。为此，X比较预期租赁付款额的现值228,336与电厂的公允价值700,000。X计算出其保留权利的比例为32.6%（ $228,336 / 700,000 \times 100$ ）。X使用该百分比计算使用权资产的初始账面金额为163,097（ $32.6\% \times$ 电厂原账面金额（500,000））。

在租赁期开始日，X对该售后租回交易进行如下会计处理：

	借方	贷方
现金	700,000	
使用权资产（ $500,000 \times 32.6\%$ ）	163,097	
电厂		500,000
租赁负债		228,336
售后租回的利得（ $67.4\% \times (700,000 - 500,000)$ ）		134,761
确认售后租回		

在第1年末，X和B修改租赁条款，同意X无需在第2年和第3年支付固定租赁付款额，同时删除终止租赁选择权条款。

对于该项租赁修改，X不将其作为一项单独的租赁进行会计处理，而是采用修改后的租赁付款额和修改后的增量借款利率重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面金额。

X在租赁修改日的年增量借款利率为3.5%。租赁负债和使用权资产修改前的账面金额分别为190,186和130,478。

为对该租赁修改进行会计处理, X需要确定哪些租赁付款额应计入修改后的租赁负债。X指出, 根据租赁负债一般计量模式, 不应计入取决于销售或使用的可变租赁付款额。但是, X还指出:

- 该租赁负债是售后租回交易所产生的;
- 在租赁期开始日确定的租赁付款额不应因预期变化而修改;
- 该租赁修改并未改变其支付可变租赁付款额的义务; 以及
- 如果在计量租赁负债时不计入可变租赁付款额, 则会导致确认与租回中保留的权利相关的利得。

因此, X在重新计量修改后的租赁负债时, 对租赁付款额进行如下修改:

年度	固定租赁付款额	可变租赁付款额
1	-	28,000
2	-	30,000
3	20,000	32,000
4	20,000	35,000

X采用修改后的增量借款利率3.5%对上表所示的租赁付款额进行折现, 以计量修改后的租赁负债。X得出租赁负债为149,889。

X将修改前的租赁负债账面金额与修改后的租赁负债账面金额之间的差额 40,297 (190,186 - 149,889) 确认为对使用权资产的调整额。在租赁修改日, X进行如下会计处理。

	借方	贷方
租赁负债	40,297	
使用权资产		40,297



示例17——租赁期变动

C公司以500,000的价格将一台机器转让给D公司, 这也是该机器于转让日的公允价值。该机器在转让前的账面金额为400,000, 其预计使用寿命为10年, 该机器的转让符合《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的要求。

同时, C与D签订了为期4年的机器使用权合同。租赁付款额包括每年25,000的固定付款额和取决于产量的可变付款额。C的年增量借款利率为4%。合同还包含一项以相同付款条件续租3年的选择权。然而, C在租赁期开始日不能合理确定将行使该续租选择权, 因此租赁期为4年。

C采用预期租赁付款额法确定各期的固定和可变租赁付款额如下:

年度	固定租赁付款额	可变租赁付款额
1	25,000	20,000
2	25,000	22,000
3	25,000	24,000
4	25,000	26,000

上表所示的固定租赁付款额和估计可变租赁付款额按C的增量借款利率4%折现后的现值为173,879。

在租赁期开始日，C应确定其在转让给D的机器中保留的使用权有关的比例。为此，C比较预期租赁付款额的现值173,879与机器的公允价值500,000。X计算出其保留权利的比例为34.8% ($173,879/500,000 \times 100$)。X使用该百分比计算使用权资产的初始账面金额为139,103 ($34.8\% \times$ 机器原账面金额(400,000))。

在租赁期开始日，C对机器的售后租回交易进行如下会计处理：

	借方	贷方
现金	500,000	
使用权资产 ($400,000 \times 34.8\%$)	139,103	
机器		400,000
租赁负债		173,879
售后租回的利得 ($65.2\% \times (500,000 - 400,000)$)		65,224
确认售后租回		

在第2年末，C的生产流程发生变化，需要延长使用机器。因此，C决定行使续租选择权，并续租3年。C在该日的年增量借款利率为4.5%。

租赁负债和使用权资产在行使续租选择权前的账面金额分别为94,268和69,552。

由于续租选择权属于原合同的一部分，行使续租选择权应作为租赁的重新评估进行处理。C采用修改后的折现率和修改后的租赁期剩余期间的租赁付款额重新计量租赁负债并相应调整使用权资产。

为此，C需要确定哪些租赁付款额应计入修改后的租赁负债。根据租赁负债一般计量模式，不应计入取决于销售或使用的可变租赁付款额。但是，X指出：

- 该租赁负债是售后租回交易所产生的；
- 在租赁期开始日确定的租赁付款额不应因预期变化而修改；
- 该租赁的重新评估并未改变其第4年末前支付可变租赁付款额的义务；

- 如果在计量租赁负债时不计入第4年末前的可变租赁付款额, 则会导致确认与租回中保留的权利相关的利得;
- 第5年至第7年的可变租赁付款额与最初确认售后租回时保留的权利无关; 以及
- 根据租赁负债一般计量模式, 第5年至第7年的固定租赁付款额应计入租赁负债。

因此, 在重新计量租赁负债时应计入的租赁付款额如下所示:

年度	固定租赁付款额	可变租赁付款额
3	25,000	24,000
4	25,000	26,000
5	25,000	-
6	25,000	-
7	25,000	-

C采用修改后的增量借款利率4.5%对上表所示的租赁付款额进行折现, 以计量修改后的租赁负债。C得出租赁负债为156,525。

C将重估前的租赁负债账面金额与修改后的租赁负债账面金额之间的差额62,257 (156,525 - 94,268) 确认为对使用权资产的调整额。在租赁重新评估日, C进行如下会计处理:

	借方	贷方
使用权资产	62,257	
租赁负债		62,257



示例18——缩小租赁范围

假设与上述示例17情况一致, 但在本例中, 由于机器不再符合C公司的生产工艺规格, C与D公司在第1年末决定在第3年末提前终止租赁。

C在第1年末的增量借款利率为4.5%。

在第1年末, 使用权资产的账面金额为104,328, 租赁负债的账面金额为135,834。

租回的原始条款和条件不包括终止租赁选择权。因此, 这属于缩小租赁范围的租赁修改。在修改日, C应重新计量新租赁期的租赁负债。

为此, C需要确定哪些租赁付款额应计入修改后的租赁负债。根据租赁负债一般计量模式, 不应计入取决于销售或使用的可变租赁付款额。但是, X指出:

- 该租赁负债是售后租回交易所产生的;
- 该租赁修改并未改变其第3年末前支付可变租赁付款额的义务;

- 如果在计量租赁负债时不计入第3年末前的可变租赁付款额,则会导致确认与租回中保留的权利相关的利得;以及
- 由于租赁修改缩小了租赁范围,C不再保留在第4年使用机器的权利。

因此,C采用以下数据重新计算租赁负债:

- 第2年的固定和可变租赁付款额分别为25,000和22,000,第3年的固定和可变租赁付款额分别为25,000和24,000
- 剩余租赁期为2年;以及
- 修订后的增量借款利率为4.5%。

在对租赁的部分终止进行会计处理时,C将使用权资产和租赁负债的账面金额减少三分之一,以反映租赁范围按比例减少((3年-2年)/3年),并确认相关利得或损失,具体如下表所示:

	修改前的账面金额	修改后剩余的账面金额 (三分之二)	差额 (减少了三分之一)
租赁负债	135,834	90,496 (两期年租赁付款额47,000和49,000按原利率4%折现后的现值)	(45,338)
使用权资产	104,328	69,552 (104,328 × 66.7%)	(34,776)
租赁修改的利得			10,562

经此步后租赁负债的剩余账面金额(90,496)与按修改后的折现率计算的修改后的租赁负债(89,847)之间的差额649应确认为对使用权资产的调整额,以反映为租赁所付对价的变动和修改后的折现率。



新增后续计量要求的目的是什么?

新的后续计量要求的核心目标是,禁止将并非由转让或其他交换交易产生的利得或损失予以确认的不恰当做法。

《国际财务报告准则第16号》明确规定,在初始确认售后租回交易时,卖方兼承租人应仅确认与转让给买方兼出租人的权利相关的利得或损失。卖方兼承租人不应确认其保留的权利产生的利得。

倘若不发布新要求,则卖方兼承租人可能仅以租赁修改、租赁期变动等原因进行重新计量就确认其所保留的使用权有关的利得。比如,当售后租回的租赁付款额中包含根据《国际财务报告准则第16号》不应纳入租赁负债计量的付款额部分(例如,不取决于指数或比率的可变租赁付款额)时,卖方兼承租人可能会确认一项利得,即便没有发生任何可以产生该利得的交易或事项。

《国际财务报告准则第16号》此前并未就售后租回交易提供专门的后续计量要求，而售后租回交易通常涉及经济寿命较长的高价值不动产、厂场和设备项目，售后租回交易的会计处理可能对卖方承租人的财务状况产生长期重大影响，因此需要确保卖方承租人在初始确认与后续计量售后租回交易时一致地应用租赁准则要求。

6.3 生效日期与过渡

IFRS 16.C1D, C20E

修订自2024年1月1日或之后日期开始的年度期间生效。

企业应当根据《国际会计准则第8号》对《国际财务报告准则第16号》首次采用日之后达成的售后租回交易追溯应用修订。首次采用日即企业首次采用《国际财务报告准则第16号》的年度报告期间期初。

企业可以提前采用修订；如果提前采用，应披露这一事实。



示例19——《国际财务报告准则第16号》下达成的售后租回交易

ABC公司以2019年1月1日为《国际财务报告准则第16号》的首次采用日。2019年2月，ABC公司以公允价值转让了一家零售店铺并租回使用10年。租回采用可变付款额，金额完全根据销量而定。ABC认为该转让符合《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的条件。

在2019年度财务报表中，ABC把该项交易作为售后租回交易进行会计处理。然而，由于租赁付款额会随销量变化，根据《国际财务报告准则第16号》第27(b)段，租赁负债和使用权资产的账面金额计量为零。因此，ABC将零售店铺公允价值与其账面金额之间的差额完全确认为销售利得。

在2020年度财务报表中，ABC修改了此项交易的会计处理，以反映国际财务报告准则解释委员会2020年11月议程决议包含的解释性材料所提供的额外指引。ABC作出追溯调整，按原账面金额的相应比例计量使用权资产，同时减少销售的利得以反映转让给买方兼出租人的权利，并确认了一项“其他负债”。ABC开始在租回期内以直线法在损益中摊销该负债。

根据最新修订，ABC应从2019年2月起追溯重新评估该项售后租回交易。ABC不一定要调整其在修改该交易的会计处理当时确认的租赁负债初始账面金额，该做法反映了国际财务报告准则解释委员会2020年11月的决议。然而，ABC应审查其后续会计处理，以确保其在重新计量租赁负债时未在损益中确认与其保留的使用权相关的利得或损失金额。

IFRS 16.C16-18

**示例20——《国际会计准则第17号》下达成的售后租回交易**

2015年,XYZ公司出售了一个风电场并再租回使用15年。租回采用可变付款额,金额完全根据发电量而定。XYZ拥有10年后回购风电场的权利。XYZ根据《国际会计准则第17号》将该交易作为售后经营租回进行会计处理,并在出售日确认利得。

XYZ指出,倘若是在《国际财务报告准则第16号》首次采用日之后达成的交易,则原本需要评估资产的转让是否符合《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的条件。XYZ指出,由于其拥有一项回购选择权,该项交易不会满足《国际财务报告准则第15号》作为销售进行会计处理的条件,即不属于销售。倘若是在《国际财务报告准则第16号》首次采用日之后达成的交易,XYZ原本应适用《国际财务报告准则第9号》对该交易进行会计处理。

然而,XYZ在2019年首次应用《国际财务报告准则第16号》时,根据本项准则的一般过渡要求,不应重新评估该交易是否属于售后租回,而是对租回应用过渡要求。由于租赁付款额取决于销售或使用,使用权资产和租赁负债的账面金额计量为零,并且XYZ无需在应用新修订时进一步调整该会计处理。

**卖方兼承租人需要重新评估哪些交易?**

对于许多卖方兼承租人而言,修订影响的仅是包含可变租赁付款额且是2019年1月1日之后达成的售后租回交易。

卖方兼承租人需要重新评估其在《国际财务报告准则第16号》首次采用日之后达成的售后租回交易。修订适用于本项准则首次采用日(对许多卖方兼承租人而言是2019年1月1日)之后达成的所有售后租回交易。但是,修订预计仅影响包含可变租赁付款额的售后租回。

**是否有必要重述《国际会计准则第17号》下达成的售后租回交易?**

否。企业应当根据《国际会计准则第8号》对《国际财务报告准则第16号》首次采用日之后达成的售后租回交易追溯应用修订。

我们认为,修订对《国际会计准则第17号》下达成的售后租回交易无实际影响。原因在于:修订中的过渡要求需要与《国际财务报告准则第16号》第C16至C18段中关于售后租回的原过渡要求一并使用。根据售后租回的原过渡要求(《国际财务报告准则第16号》第C13段),卖方兼承租人:

- 在过渡时不应重新评估首次采用日既有的售后租回是否符合作为售后租回进行会计处理的条件; 以及
- 不对首次采用日之前达成的售后租回交易采用确认部分利得的方法。

我们认为,如果卖方兼承租人未对《国际财务报告准则第16号》首次采用日之前的售后租回交易应用本项准则第100段的要求(或未对销售利得进行重述),则修订不适用于这些售后租回交易。

附录一：《国际财务报告准则第16号》概览

主题	主要内容
租赁的定义	<ul style="list-style-type: none"> 新的租赁定义更加强调标的资产使用的控制权
承租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> 单一租赁会计模式 无需实施租赁分类测试 大多数租赁计入资产负债表： <ul style="list-style-type: none"> 承租人应确认一项使用权资产与一项租赁负债 视同以融资方式购入资产
出租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> 出租人的双重租赁会计模式 租赁分类测试基于《国际会计准则第17号——租赁》的租赁分类标准 融资租赁会计模式基于《国际会计准则第17号》的融资租赁会计处理要求，确认租赁投资净额，租赁投资净额包括租赁应收款和资产余值 经营租赁会计模式基于《国际会计准则第17号》的经营租赁会计处理要求
简便方法与针对性豁免	<ul style="list-style-type: none"> 承租人可选择短期租赁确认豁免——短期租赁是指根据《国际财务报告准则第16号》确定的租赁期为12个月或更短期间且不包含购买选择权的租赁 具有类似特征的租赁允许以组合为基础进行会计处理，前提是这样做与以单项为基础进行会计处理时对财务报表的影响并无重大差别 承租人可选择低价值资产租赁确认豁免——例如在全新时价值为5,000美元及以下的标的资产（即使合计起来价值重大）
生效日期	<ul style="list-style-type: none"> 自2019年1月1日或之后日期开始的年度期间生效 若已采用《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》，则可以提前采用 首次采用日是指企业首次采用《国际财务报告准则第16号》的年度报告期间期初

附录二：示例表

标题	所在章节
示例1——转让属于销售	2.1
示例2——转让不属于销售	2.1
示例3——土地和建筑物的售后租回	2.2
示例4——承租人控制在建资产	2.3
示例5——首次采用日之前的售后租回交易在《国际财务报告准则第16号》下将不符合作为销售进行会计处理的条件	2.4
示例6——售后租回交易属于按市场条款进行的交易	3.1
示例7——售后租回交易属于按非市场条款进行的交易	3.2
示例8——包含可变付款额的售后租回交易	3.3
示例9——按市场条款进行的售后租回交易	4.1
示例10——售后租回交易属于按非市场条款进行的交易	4.2
示例11——售后租回交易不符合作为销售进行会计处理的条件	5.1
示例12——确定售后租回安排中资产转让不属于销售时金融负债的合同现金流量	5.2
示例13——包含可变付款额的售后租回交易：预期租赁付款额法（方法一）	6.1
示例14——包含可变付款额的售后租回交易：租赁期内设定每期相等租赁付款额法（方法二）	6.1
示例15——实际付款额与预期付款额之间的差额计入损益	6.2
示例16——租赁修改	6.2
示例17——租赁期变动	6.2
示例18——缩小租赁范围	6.2
示例19——《国际财务报告准则第16号》下达成的售后租回交易	6.3
示例20——《国际会计准则第17号》下达成的售后租回交易	6.3

关于本刊物

本刊物由毕马威国际准则小组 (KPMG International Standards Group) 编写。毕马威国际准则小组是 KPMG IFRG Limited 的一部分。此版本考虑了国际会计准则理事会于2016年1月发布、并且后续于2022年9月修订过的《国际财务报告准则第16号》要求。

本刊物的内容参考了《国际财务报告准则第16号》以及2023年1月1日已发布的部分其他现行准则。企业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量《国际财务报告准则第16号》的影响。本刊物所载信息是根据毕马威国际准则小组的观察结果所编写，并且这些观察结果可能发生变化。因此，不论是本刊物还是毕马威发布的其他刊物，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。他们是毕马威国际准则小组的: Divya Gaur、Ed Haygarth、Madison (Gahyun) Ji以及Brian O'Donovan。

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
Judit Boros	匈牙利
Yen San Chan	新加坡
Úna Curtis	爱尔兰
Jake Green	英国
Scott Muir	美国
Brian O'Donovan (副主管)	英国
Emmanuel Paret	法国
Frank Richter	瑞士
Marcio Rost	巴西
Volker Specht	德国
Patricia Stebbens	澳大利亚
Mag Stewart	加拿大
Alwyn Van Der Lith	南非
张青波	中国

其他前沿资讯及资料

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

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



IFRS Today
(国际财务报告准则
热点探析)
博客、播客与视频



News
(国际财务报告准则动态)
查看毕马威发布的有关国际财务报告准则及国际财务报告可持续披露准则的所有资讯



IFRS app
(国际财务报告准则
应用程序)
将此应用程序下载到iOS
或Android设备




应对不确定性财务报告资源中心



气候变化财务报告资源中心



可持续报告资源中心



报告

Insight into IFRS®
(《**剖释国际财务报告准则**》)
帮助您在处理实际交易与安排时运用国际财务报告准则



Guides to financial statements
(《**财务报表指南**》)
披露范本与披露资料一览表



新生效的准则
使用我们的网页工具创建定制化的准则列表



促进财务报告更好的沟通

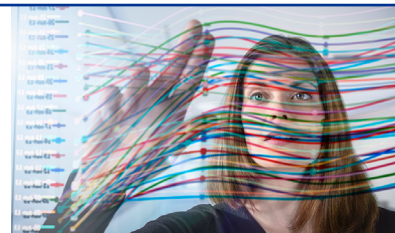


应用手册

汇总财务报表和/或
剥离财务报表



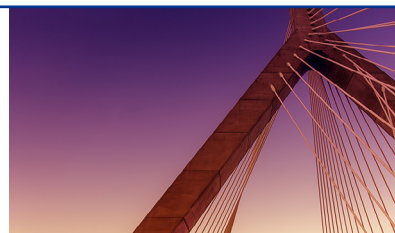
每股收益



公允价值计量



国际财务报告准则与
美国公认会计原则 (US
GAAP) 之比较



租赁



收入



股份支付



实用工具



更多指引与深度剖析

企业合并



保险合同



金融工具



银行业



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

kpmg.com/ifrs

刊物名称: 售后租回——承租人和出租人

刊物编号: 137836

出版日期: 2023年2月

© 2023 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

© 2023 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Sale and leaseback – For lessees and lessors”（“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为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

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

毕马威是指毕马威国际有限公司内的全球性组织或一个或多个成员所，它们都是独立的法人实体。毕马威国际有限公司（“毕马威国际”）是一家英国私营担保有限公司，并不对客户提供服务。有关毕马威架构的更多详情，请访问kpmg.com/governance。

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

本刊物包含国际财务报告准则基金会 (IFRS® Foundation) 的版权©资料。版权所有，不得转载。KPMG IFRG Limited经国际财务报告准则基金会许可，转载相关资料，转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息，请访问www.ifrs.org。

免责声明: 在适用法律允许的范围内，国际会计准则理事会、国际可持续准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失 (包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本) 承担任何责任，无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面 (包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任)。

本刊物所载资料不构成任何建议，亦不能替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“SSB™”为IFRS Foundation的商标，“IFRS®”、“IASB®”、“IFRIC®”、“IFRS for SMEs®”、“IAS®”和“SIC®”为IFRS Foundation的注册商标。KPMG IFRG Limited根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解IFRS Foundation的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系IFRS Foundation。