



对租赁的 办公场所进行 减值测试

应用国际财务报告会计准则 (IFRS® Accounting Standards)

home.kpmg/ifrs

2023年10月



对租赁的办公场所进行减值测试



问题

随着人们工作方式的改变、居家办公和混合办公模式的普及, 一些承租人正在寻求退出或重新协商现有的房地产租赁。



影响

办公空间预期用途的改变可能会产生重大的会计后果。

例如, 租赁安排中的使用权资产可能会发生减值, 或其估计使用寿命可能会发生变化。



行动

企业现在需要评估其财务报告可能受到的影响, 因为迁出或转租办公场所的决定是一项潜在的减值迹象。

为帮助企业进行评估, 我们通过10个常见的关键问题, 为企业提供行业见解和实用指引。

对租赁的办公场所进行减值测试

通过10个常见的关键问题, 帮助企业评估和应对潜在影响。

- 01 是否有迹象表明使用权资产发生减值?
- 02 是否对使用权资产进行单独的减值测试?
- 03 如何确定使用价值?
- 04 对使用寿命有何影响?
- 05 若仅腾空或转租一部分, 应如何处理?
- 06 若仅腾空租赁场所但不转租, 应如何处理?
- 07 如何确定公允价值?
- 08 对转租的限制如何影响公允价值?
- 09 租赁负债如何在减值计算中反映?
- 10 是否需要考虑其他事项?

01 是否有迹象表明使用权资产发生减值?

如果使用权资产存在减值迹象, 应根据《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36 *Impairment of Assets*) 进行减值测试。

在每个报告日, 企业应当根据内部或外部信息来源, 评估资产是否存在减值迹象。

《国际会计准则第36号》提供了有关减值迹象的示例。其中一个示例是, 资产的使用范围或方式发生实际或预期的重大变化。

通常情况下, 企业转租或迁出租赁房地产的决定表明, 使用权资产可能已发生减值。

如果存在减值迹象, 企业应决定在哪个层面执行减值测试——即, 在资产层面还是在现金产出单元层面 (参见[第5页](#))。

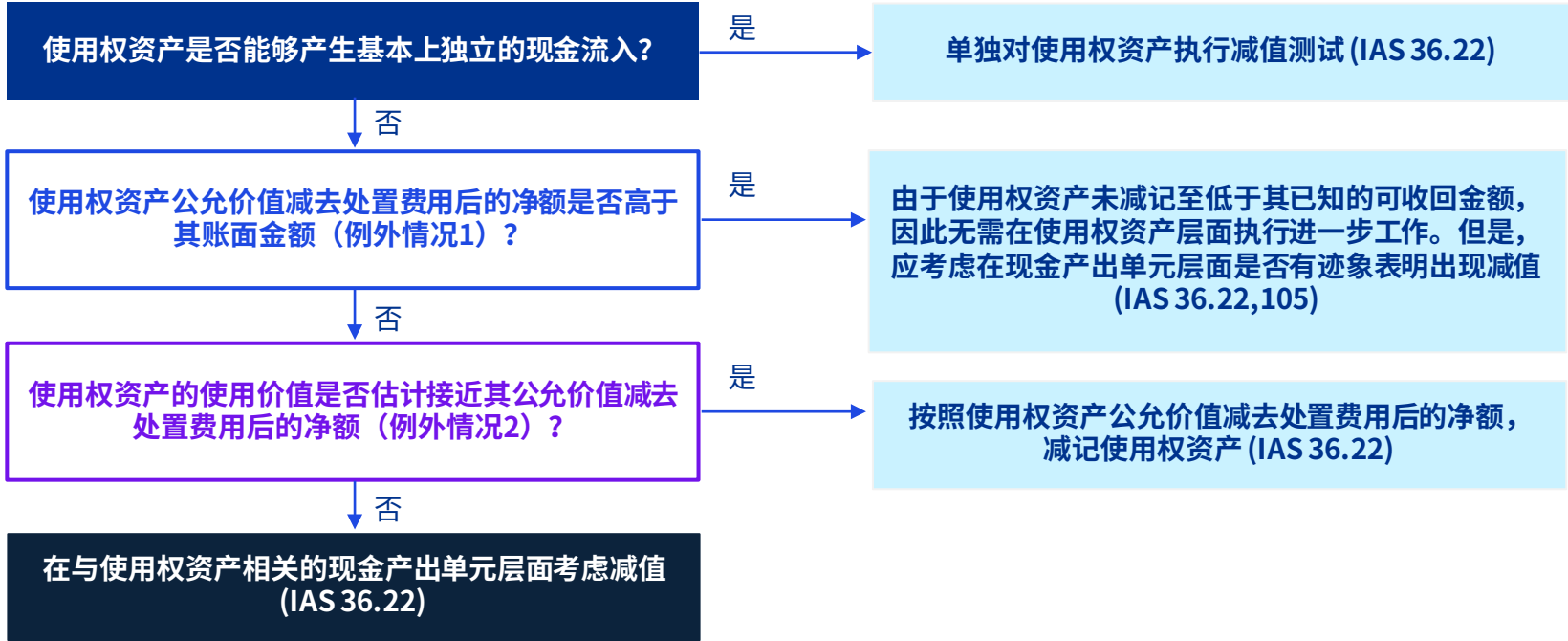
对使用权资产应用《国际会计准则第36号》
考虑是否存在减值迹象



02 是否对使用权资产进行单独的减值测试?

视具体情况而定。根据《国际会计准则第36号》，如果使用权资产能够产生基本上独立的现金流入，应单独进行减值测试——例如，转租的办公场所。

但是，与租赁自用的办公场所相关的使用权资产不能独立产生现金流入，因此应考虑其他事项（参见右侧流程图）。



例外情况1: 如果办公场所使用权的公允价值减去处置费用后的净额高于其账面金额，则该使用权资产未发生减值。在许多司法管辖区内，通常可以计量办公场所使用权的公允价值减去处置费用后的净额。如果自签订租赁合同后，类似房地产的市场租金有所上涨，则使用权资产的公允价值减去处置费用后的净额通常会高于其账面金额。

例外情况2: 如果使用权资产的使用价值（value in use，即资产预计未来现金流量的现值）接近其公允价值减去处置费用后的净额，则应单独对该使用权资产执行减值测试，并根据其公允价值减去处置费用后的净额来确定其可收回金额。企业需要运用判断来确定使用权资产的使用价值是否接近其公允价值减去处置费用后的净额，因为《国际会计准则第36号》并未对“接近”一词作出定义。

03 如何确定使用价值？

使用价值是指，预期从资产（或现金产出单元）的持续使用和最终处置中形成的未来现金流量的现值。

若企业在未来决定转租办公场所，则相关使用权资产的使用价值可被视为包含单独的**自用期间**和**转租赁期间**。

自用期间

当预计办公场所与其他资产作为现金产出单元的一部分一并使用时，无法在资产的层面上确定该办公场所的使用价值。因为在这种情况下，该办公场所无法产生基本上独立于其所属现金产出单元内的其他资产的现金流入。

但是，如果自用期间较短，则通常可以假设使用权资产的使用价值接近其公允价值减去处置费用后的净额。办公场所属于一项行政管理资产，因此，预计它不会为使用价值带来显著的增量价值，从而令使用价值超过公允价值。

转租赁期间

与办公场所相关的使用权资产的使用价值，可在办公场所预计转租赁的期间内确定，并等于公允价值减去处置费用后的净额。

自用期间相对于转租赁期间越短，使用价值就越接近公允价值减去处置费用后的净额。

03 如何确定使用价值? (续)



实例

使用价值接近公允价值减去处置费用后的净额

示例

- 公司Z就其租赁自用至2031年6月的一栋办公楼确认一项使用权资产。
- 2022年9月, 公司Z经董事会批准, 决定搬迁至较小的办公场所, 并在剩余的租赁期内将原来的办公楼进行转租赁。
- 2022年12月, 公司Z签订合同租赁了另一个较小的办公场所。公司Z预计将在2023年3月迁出原来的办公楼, 并在2023年6月前找到替代租户。
- 自公司Z签订原始租赁以来, 类似房地产的市场租金已大幅下降。公司Z估计, 该使用权资产的公允价值减去处置费用后的净额将低于其账面金额。

分析

- 在报告日(即2022年12月31日)执行减值测试时, 管理层应考虑使用权资产的使用价值是否接近其公允价值减去处置费用后的净额。自用期间(即2023年1月至3月)的使用价值无法确定(因为该办公楼与其他资产作为现金产出单元的一部分共同使用), 但转租赁期间(即2023年6月至2031年6月)的使用价值能够确定, 其等于公允价值减去处置费用后的净额。
- 尽管无法确定自用期间的使用价值, 但鉴于自用期间仅为期3个月, 无论是从绝对值还是与为期8年的预计转租赁期间相比, 期限均较短, 管理层认为, 该使用权资产的使用价值估计接近其公允价值减去处置费用后的净额。因此, 管理层对该使用权资产执行单独的减值测试, 并根据公允价值减去处置费用后的净额来确定使用权资产的可收回金额。
- 相反, 如果公司Z认为使用权资产的使用价值不接近其公允价值减去处置费用后的净额, 则应在与该使用权资产相关的现金产出单元层面, 对该使用权资产进行减值测试。

04 对使用寿命有何影响?

与办公场所有关的使用权资产,应在从租赁期开始日至其使用寿命结束与租赁期结束两者孰早的期间内进行折旧。如果管理层预计通过该资产获得经济利益的期间将发生变化,则应复核使用权资产的使用寿命。

如果存在减值迹象,则即使未确认减值损失,也可能表明需要复核和调整资产的剩余使用寿命。



我们认为,企业对资产进行减值测试后,应考虑是否需要修改资产的使用寿命。使用寿命发生变化应作为会计估计变更采用未来适用法进行核算。

05 若仅腾空或转租一部分, 应如何处理?

企业可能会在一份租赁合同下租赁一栋建筑物的多个楼层, 并就此确认一项使用权资产。如果企业决定腾空或转租其中一个楼层, 其需要评估是否应对该楼层进行单独的减值测试。

进行评估时, 企业需要考虑该楼层的使用权是否为一项单独的租赁组成部分, 随后确定在哪个层面对该使用权资产进行减值测试 (参见[第5页](#))。

如果同时满足以下条件, 则使用标的资产的权利属于一项单独的租赁组成部分:

- 承租人可从标的资产的单独使用, 或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利;
- 标的资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联的关系。



实例 — 第1部分 租赁多个楼层——多项租赁组成部分

示例

- 承租人X签订了为期15年的租赁, 租用某建筑物的五个楼层。
- 这些楼层可通过公用电梯和楼梯进入, 但每个楼层都设有单独的访问控制。
- 每个楼层都配备必要的设施 (如洗手间), 可以单独使用。
- 承租人X可以在无需进行重大改造的情况下转租每个楼层。

分析

- 承租人X认为, 其可以控制每个单独楼层的访问权限, 且每个楼层均可以单独转租。因此, 承租人X认为, 每个单独楼层的使用权都是一项单独的租赁组成部分, 原因如下:
 - 它可以从单个楼层的单独使用中获利;
 - 单个楼层的使用与大楼中其他楼层的使用不存在高度依赖或高度关联的关系。

05 若仅腾空或转租一部分，应如何处理？（续）



实例 — 第2部分

使用价值接近公允价值减去处置费用后的净额

其他背景信息

- 2022年12月，承租人X推行“居家办公”计划并经董事会授权，最终决定仅迁出并转租三楼。
- 承租人X预计将需要一年时间才能找到替代租户，并根据计划将在2023年10月底腾空三楼。
- 租赁合同将在2025年12月到期。
- 类似房地产的市场租金自承租人X签订租赁以来已大幅下降。承租人X估计，相关使用权资产的公允价值减去处置费用后的净额低于其账面金额。

分析


- 承租人于报告日（即2022年12月31日）对与三楼相关的使用权资产进行减值测试。
- 考虑到自用期间相对于转租赁期间的长度，承租人X认为，自用期间无论是从绝对值还是与预计转租赁期间相比，都不属于较短的期间。因而，无法将使用权资产的使用价值估计为接近其公允价值减去处置费用后的净额。
- 因此，承租人在与该使用权资产相关的现金产出单元层面，执行减值测试。

06 若仅腾空租赁场所但不转租, 应如何处理?

企业可以决定永久停止使用某办公场所, 但可能无法将其转租。例如, 如果租赁合同存在转租赁限制或者剩余租赁期较短, 则可能会出现上述情况。这类决定是一项减值迹象, 企业将需要对使用权资产进行减值测试并复核其使用寿命。

若在报告期内, 企业永久迁出其租赁的办公场所, 则企业应对使用权资产进行单独的减值测试。这是因为, 该资产不再是其所属现金产出单元的一部分。

但是, 如果企业 (在本报告期内) 决定在报告日后永久迁出办公场所, 则企业应根据《国际会计准则第36号》第22段中的指引, 确定应在哪个层面对使用权资产进行减值测试 (参见[第5页](#))。

对使用权资产执行减值测试 

若企业在报告期内永久迁出办公场所, 则应对使用权资产进行单独的减值测试。

06 若仅腾空租赁场所但不转租, 应如何处理? (续)



实例

办公场所将在报告日后腾空, 但不进行转租

示例

- 公司G租赁了某一办公楼层作为自用, 租期至2023年3月, 并确认相应楼层的使用权。
- 公司G决定自2022年9月起永久停止使用该楼层并按计划迁出。
- 由于租赁期在2023年3月结束, 公司G认为因剩余的租赁期较短, 无法将该楼层转租。

分析

- 迁出办公场所是一项减值迹象。
- 在报告日 (即2022年12月31日), 由于该使用权资产不再是其所属现金产出单元的一部分, 公司G对使用权资产进行单独的减值测试。在2022年9月腾空办公场所后, 该场所不再对公司G的任何现金产出单元作出贡献 (参见[第11页](#))。
- 考虑到没有市场参与者愿意租用该楼层, 公司G认为, 该使用权资产的使用价值和公允价值减去处置费用后的净额均等于零。
- 因此, 公司G将该使用权资产减记至零。

07 如何确定公允价值？

在对使用权资产进行减值测试并确定其公允价值时，承租人应考虑市场参与者为取得剩余租赁期内标的资产的使用权而将支付的一次性初始费用，且没有义务支付租赁付款额（即以总额为基础）。

承租人应考虑市场参与者在计量日的交易中会考虑的使用权资产的特征。

与办公场所相关的使用权资产，主要特征包括：

- 资产的状况和所在位置；
- 剩余租赁期；
- 对使用或转租标的资产的限制。

使用权资产的公允价值通常采用收益法，按剩余租赁期内估计的市场租金，使用现金流量折现法进行计量。

使用权资产的公允价值应根据其用途进行计量：

- 与其他资产组合一起使用或与其他资产及负债组合（如一项业务）一起使用；
- 单独使用，如转租租赁资产。

不论使用权资产实际如何使用，其估值前提都取决于市场参与者对该使用权资产最高效和最佳使用的看法。

最高效和最佳使用将取决于，假定的市场参与者以及他们对标的资产所作的假设，包括租赁合同中的限制。

通常，在对与办公场所有关的使用权资产进行估值时，应根据其当前用途单独确定公允价值。

08 对转租的限制如何影响公允价值?

租赁合同可能禁止承租人对租赁的办公场所进行转租。但是, 这不意味着使用权资产的公允价值为零。

这是因为, 公允价值的计量是基于一项假设性交易。在该假设性交易中, 新的承租人从当前承租人处接手了存在转租限制的租赁——即假设租赁是被转让, 而不是被转租。



在计量使用权资产的公允价值时, 企业需要同时考虑以下两者的影响: 转租限制作为使用权资产的一项特征, 以及市场参与者对于能否取得房东同意并将租赁转让予新承租人的假设。

09 租赁负债如何在减值计算中反映?



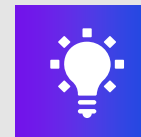
当使用权资产作为其所属现金产出单元的一部分进行减值测试时,我们认为,若在该现金产出单元处置时购买方将须承担相关租赁负债,则在计算减值时应纳入该租赁负债。

若购买方将承担租赁负债,且现金产出单元的可收回金额:

- **以使用价值为基础确定**——则租赁负债的账面金额应同时从现金产出单元的账面金额和使用价值中扣除。为避免重复计算,现金流量预测将不包含未来租赁付款额。
- **以公允价值减去处置费用后的净额为基础确定**——则租赁负债的账面金额应仅从现金产出单元的账面金额中扣除。租赁负债应在现金产出单元的公允价值减去处置费用后的净额中反映,但不以账面金额为基础——例如,可将租赁付款额包含在折现的现金流量中,以此纳入租赁负债。

若以使用价值为基础,由于租赁负债的账面金额同时从现金产出单元的账面金额和可收回金额中扣除,纳入(或剔除)租赁负债都不影响减值金额。

某些情况下,租赁可能包含与标的资产使用或销售情况挂钩的可变租赁付款额。这些付款额并未反映在租赁负债的账面金额中。



我们认为,无论在现金产出单元处置时购买方是否将承担租赁负债,承租人都应将标的资产使用或销售情况挂钩的可变租赁付款额纳入现金流量预测,以此计算现金产出单元的可收回金额。

10

是否需要考虑其他事项？



是否需要考虑租赁资产改良的使用寿命和残值？

需要。企业需要重新评估与预计将腾空或转租的使用权资产相关的租赁资产改良的使用寿命和残值。



是否需要考虑租赁修改（原租赁）？

需要。企业可能寻求重新协商现有租赁——例如，引入终止选择权或提前终止租赁。因重新协商租赁合同而导致的变更属于租赁修改。对于不构成一项单独租赁的租赁修改，企业应重新计量租赁负债来进行会计处理。

为此，企业应采用修改后的折现率对修改后的租赁付款额进行折现，并且：

- **对于缩减租赁范围的租赁修改：**企业调减使用权资产的账面金额，并按比例确认因范围缩减而产生的利得或损失；
- **对于所有其他租赁修改：**对使用权资产作出相应调整。

参阅毕马威刊物 [《租赁修改》](#)。

10 是否需要考虑其他事项? (续)



是否需要考虑租赁的分类 (转租赁)?

需要。出租人将房地产租赁分类为:

- 经营租赁, 在租赁期内通常按直线法将租赁的对价净额 (包括租赁激励) 确认为收入;
- 融资租赁, 将取得未来租金的权利列示为应收款, 并就该应收款确认利息收入。

中间出租人参照原租赁产生的使用权资产, 将转租赁分类为融资租赁或经营租赁。这意味着, 中间出租人将使用权资产 (而不是从原出租人处租入的不动产、厂场和设备项目) 作为转租赁中的标的资产进行处理。

参阅毕马威刊物 [《房地产租赁——从出租人角度解读新租赁准则》](#)。



是否需要考虑分类为投资性房地产?

需要。作为在经营租赁下进行转租的标的资产, 若该使用权资产符合投资性房地产的定义, 中间出租人应用《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40 *Investment Property*) 对该使用权资产进行会计处理。

将该使用权资产从自用房地产重分类为投资性房地产, 应基于该资产实际用途的变更, 而非企业意图的变化。

根据《国际会计准则第40号》, 企业可选择公允价值模式或成本模式作为其计量投资性房地产的会计政策。企业应将该政策应用于所有投资性房地产——即, 对自有和租赁的投资性房地产应用相同的政策。但无论哪种情形, 企业都应遵循《国际会计准则第40号》的披露要求——包括披露投资性房地产的公允价值。

如果投资性房地产采用成本模式核算, 则应根据《国际会计准则第36号》进行单独的减值测试。

其他前沿资讯及资料

不论您是刚接触还是正在使用国际财务报告会计准则 (IFRS Accounting Standards), 您都能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。



Jim Calvert
总监
毕马威爱尔兰
james.calvert@kpmg.ie



Eiichi Fujita
合伙人
毕马威日本
Eiichi.Fujita@jp.kpmg.com



Volker Specht
合伙人
毕马威德国
vspecht@kpmg.com



Avi Victor
总监
毕马威国际准则小组
avictor@kpmg.com

[IFRS Today \(国际财务报告准则热点探析\)](#)
博客、播客和视频

[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的所有资讯

[Tracking the development of IFRS Sustainability Disclosure Standards \(追踪国际财务报告可持续披露准则的发展动态\)](#)

[KPMG IFRS on LinkedIn \(KPMG IFRS的领英账号\)](#)
关注我们并与您的联系人分享我们的见解

[Climate change financial reporting resource centre 气候变化财务报告资源中心](#)

[Financial reporting in uncertain times resource centre 应对不确定性 — 财务报告资源中心](#)

[Insights into IFRS® \(《剖释国际财务报告准则》\)](#)
帮助您在处理实际交易和安排时运用国际财务报告准则

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

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”，或访问home.kpmg/ifrs。



home.kpmg/ifrs

刊物名称：《对租赁的办公场所进行减值测试》

刊物编号：137803

发布日期：2023年10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“Testing leased office space for impairment”（“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 <https://home.kpmg/xx/en/home/misc/governance.html>。

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，亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“ISSB[™]”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。