



租赁 — 租金减让

应对新冠肺炎疫情的准则修订

《国际财务报告准则第16号》

2021年版

2021年5月

home.kpmg/ifrs



目录

对承租人的实务豁免	1	7 过渡的考虑事项	42
1 概览	2	7.1 生效日期和过渡规定	42
1.1 修订的适用范围和目标	2	2020年修订	42
1.2 主要考虑事项	3	2021年修订	42
2 简化方法的适用范围	4	7.2 提前采用	43
2.1 概述	4	7.3 特定过渡情形	44
2.2 疫情直接引发	5	7.3.1 不符合2020年修订条件的租金减让	44
2.3 减让后的租赁对价基本等于或少于减让前的对价	6	7.3.2 承租人未提前采用2020年修订	47
2.4 仅考虑原定于2022年6月30日或之前到期应付的租赁付款额	8	7.3.3 承租人在2020年不具有符合条件的租金减让	47
2.5 考虑租赁是否发生任何其他“实质”变化	9		
3 应用简化方法	12	附录1 — 示例汇总表	48
3.1 概述	12	其他前沿资讯及资料	50
3.2 应用简化方法	14	关于本刊物	52
3.2.1 免除租赁付款额	14		
3.2.2 延期支付租赁付款额	17		
3.2.3 延期支付租赁付款额并延长租赁期	20		
3.3 披露	21		
4 承租人 — 租赁修改的会计处理	23		
4.1 概述	23		
4.2 仅变更对价	25		
4.3 租赁范围缩小	27		
5 出租人 — 租赁修改的会计处理	31		
5.1 概述	31		
5.2 出租人经营租赁修改	31		
5.3 出租人融资租赁修改	35		
5.3.1 不作为一项单独的租赁 — 融资租赁修改为经营租赁	35		
5.3.2 不作为一项单独的租赁 — 修改前后均为融资租赁	36		
6 出租人 — 不构成租赁修改的会计处理	38		
6.1 概述	38		
6.2 不构成租赁修改的变更	38		

对承租人的 实务豁免

受“新型冠状病毒肺炎(COVID-19)”疫情对经营状况的影响,许多承租人正积极寻求出租人提供租金减让。2020年,国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board,简称“理事会”)发布了《对<国际财务报告准则第16号>的修订——新冠肺炎疫情相关租金减让》(“2020年修订”)以简化承租人对租金减让的会计处理。

2020年修订为承租人引入了可选的简化方法,其带有严格的时间限制——仅适用于减少原定于2021年6月30日或之前到期应付租赁付款额的租金减让。

新冠肺炎疫情带来的经济挑战持续的时间已经超出预期。因此,出租人和承租人正在协商涉及2021年6月30日以后的租金减让。理事会因此发布了进一步的修订《2021年6月30日以后的新冠肺炎疫情相关租金减让》(“2021年修订”),允许将简化方法的适用期限延长一年,即允许承租人将简化方法适用于减少原定于2022年6月30日或之前到期应付租赁付款额的租金减让。

企业可以立即采用该延长修订,前提是获得当地有关机构批准。

最初引入的简化方法是可选的,现在依然如此;2021年修订则不是。这是因为,如果承租人之前已选择采用2020年修订提出的简化方法,就必须将其一贯应用于类似的租金减让。这意味着,对于采用2020年修订时不符合简化方法适用条件的租金减让,如果因采用2021年修订而变得符合条件,则承租人可能需要撤销先前的租赁修改会计处理。

本刊物内容经过更新和扩展,包含实务指引和若干示例,说明企业如何识别符合简化会计处理条件的租金减让及如何进行会计处理。此外,本刊物还探讨了承租人和出租人对构成租赁修改的租金减让如何进行会计处理。

希望本刊物有助于企业识别租金减让并进行会计处理。

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

对于符合条件的、由疫情直接引发的租金减让，该修订为承租人提供了简化会计处理的实务豁免。

1.1

修订的适用范围和目标

理事会发布对《国际财务报告准则第16号》的修订，为承租人提供简化租金减让会计处理的实务豁免。

按照《国际财务报告准则第16号》之前的要求，承租人应评估租金减让是否构成租赁修改；若是，则应用租赁修改的特定指引。这通常要求使用修订后的租赁付款额和修订后的折现率重新计量租赁负债（参见第4章）。

考虑到疫情的严重影响及很多承租人是首次在财务报表中采用租赁准则的实际情况，理事会向承租人提供一项可选的简化方法。

简化方法允许承租人不必要评估符合条件的租金减让是否构成租赁修改，而是直接将这租金减让视为非租赁修改进行会计处理。

IFRS 16.46A–B

如果租金减让是由疫情直接引发且满足以下所有条件，则可以适用简化方法：

- 租赁付款额的变动导致减让后的租赁对价与减让前的租赁对价相比基本相等或有所减少；
- 租赁付款额的减少仅影响原定于2022年6月30日或之前到期应付的付款额；及
- 租赁的其他条款和条件无实质变化。

承租人对适用简化方法的租金减让进行会计处理的方式将取决于具体的事实和情况（参见第3章）。在某些情况下，承租人应将租金减让利益视同为可变租赁付款额计入损益。

如果租金减让不符合适用简化方法的条件，或者承租人选择不应用简化方法，则该修订发布之前的指引继续适用（参见第4章）。

2021年修订于2021年3月31日发布，出于实务目的考虑，企业可以立即采用，前提是获得当地有关机构批准（参见第7章）。

出租人角度

IFRS 16.BC240A

简化方法不适用于出租人。出租人仍应评估租金减让是否构成租赁修改；若是，则应用租赁修改的特定指引（参见第5章和第6章）。

1.2

主要考虑事项

确定是否适用简化方法需运用判断

企业确定租金减让是否符合适用简化方法的条件时需运用判断。这要求企业仔细考虑租金减让条款并分析租赁合同的原始条款,以确保未发生可能意味着租金减让不符合适用简化方法条件的其他实质变化。

损益表的波动性

虽然简化方法预计将向承租人(尤其是拥有庞大租赁组合的承租人)提供豁免,但适用该方法还有可能增加损益表的波动性。适用简化方法有可能降低利润、息税折旧摊销前利润(EBITDA)及企业通常用于分析同比业绩的其他重要指标的可比性。

额外披露

选择适用简化方法的企业应当在财务报表中作出充分披露,包括除租赁准则现有披露要求和其他国际财务报告准则(IFRS[®] Standards)的披露要求之外,还应考虑该修订提出的新披露要求。例如,承租人应披露适用简化方法产生的计入损益的金额。承租人还应按照《国际会计准则第7号——现金流量表》(IAS 7 *Statement of Cash Flows*)的要求,披露租赁负债的任何非现金变动。最后,额外披露的范围和程度视具体的企业而定,应向投资者和其他利益相关方传递有用信息。

系统和流程

为适应租赁准则要求已经配置新系统和开发新流程的企业,可能希望继续按照现有要求对租金减让进行会计处理。选择适用简化方法可能需要重新配置系统和升级现有流程。另外,由于简化方法仅适用于原定于2022年6月30日或之前到期应付的付款额,企业应比较改变系统和流程涉及的成本与其潜在利益。

降低承租人之间业绩的可比性

很多相似业务/行业的承租人业绩指标的可比性将降低,因为并非所有承租人都会选择适用简化方法或是可能从不同日期开始应用2021年修订。

对过渡的考虑

企业需要决定是否选择适用简化方法。已经采用了简化方法的企业也要考虑何时采用2021年修订。这取决于企业的租赁数量及所获租金减让的重要性。这还取决于按照2020年修订不适用简化方法而按照2021年修订成为适用简化方法的租金减让的范围。

2

简化方法的适用范围

简化方法仅适用于符合有关条件的租金减让；其适用性有着严格的时间限制。

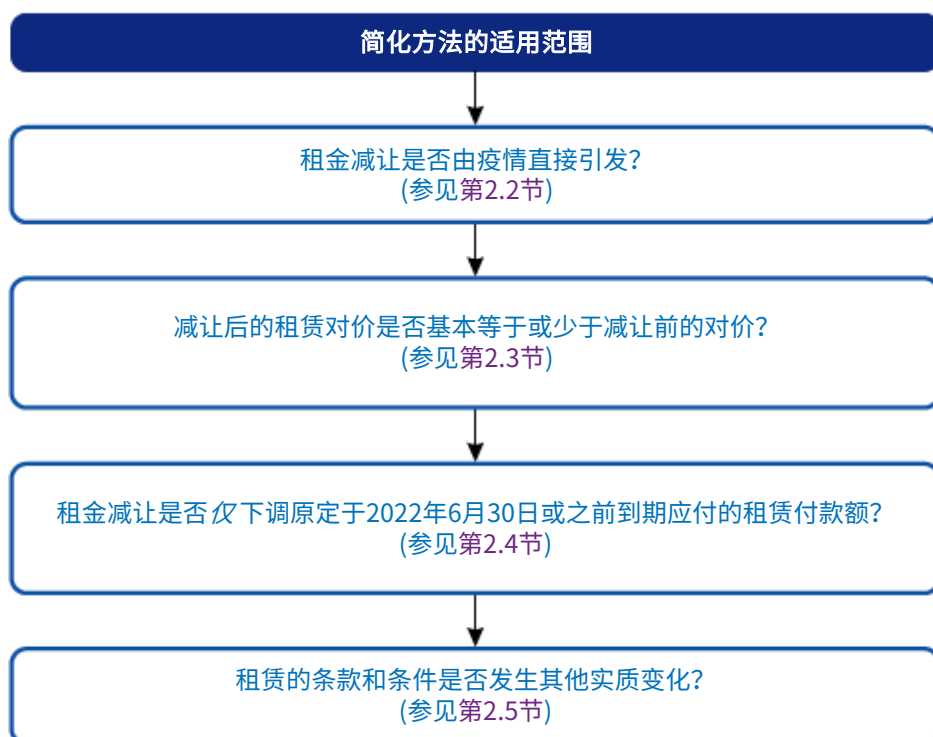
2.1

概述

提供简化方法的目的是供承租人在有限的情况下适用，即仅适用于疫情直接引发的租金减让。

适用简化方法的主要条件如下所述。

IFRS 16.46B



2.2

IFRS 16.46B

疫情直接引发

简化方法仅适用于承租人收到的疫情直接引发的租金减让。



示例1 — 疫情直接引发的租金减让

X国零售商R租赁几家零售店铺和一处总部办公楼。2020年3月下旬X国首次发现新冠肺炎病例，零售商R注意到其店铺销售自此不断下滑。2020年4月X国政府采取封锁措施，零售商R于此时闭门歇业。

由于业主进行装修活动暂时不能进入总部办公楼，2020年1月零售商R与出租人商定减让总部办公楼租金。2020年5月和6月零售商R与出租人商定进一步减让零售店铺租金。

零售商R选择适用简化方法。为此，零售商R注意到以下情况。

- 零售商R *不能*对总部办公楼适用简化方法，因为该租金减让与暂时不能进入办公楼相关而与疫情无关。因此，该租金减让并非疫情直接引发。
- 只要满足适用简化方法的其他条件，零售商R *可以*对零售店铺的租金减让适用简化方法。这是因为零售店铺的租金减让是在发现新冠肺炎病例后获得的，且零售商R使用零售店铺的能力受到抗疫封锁措施的直接影响。



在评估租金减让是否由疫情直接引发时，承租人应考虑哪些因素？

在评估租金减让是否由疫情直接引发时，企业应基于具体的事实和情况运用判断。需考虑的因素包括但不限于：

- 出租人与承租人就租金减让进行初始谈判的理由；
- 出租人与承租人的补充协议中是否明确规定了租金减让的理由，或该理由是否从其他途径（例如，从双方的其他沟通中）显而易见；
- 与同一租赁相关的多项减让是否需要单独或汇总评价，即评估该等减让是否与疫情的影响合理相关且相称；
- 谈判及达成租金减让协议的时间点；
- 特定司法管辖区的相关法律和规定；及
- 政府干预的范围和性质。



所在国政府采取的措施(例如采取封锁措施)是否决定符合适用简化方法的条件?

不一定。国家开始采取封锁措施可能是租金减让由疫情直接引发的重要证据,但并非决定性因素。很多企业在正式封锁期间前后都遭遇过经营活动中断的情况。

在某些情况下(例如由于其他司法管辖区更早出现新冠肺炎病例),承租人可能在所在国家开始采取封锁措施前即遭遇业务中断。这种情况可能打乱企业的供应链或降低主要市场的需求,从而可能表明采取封锁措施之前商定的租金减让是由疫情直接引发。

此外,政府解除封锁措施后企业经营可能继续中断,例如,由于继续采取保持社交距离的措施使得光顾零售店铺的顾客数量受限。这种情况可能表明解除封锁措施后商定的租金减让是由疫情直接引发。

2.3

减让后的租赁对价基本等于或少于减让前的对价

IFRS 16.46B(a)

简化方法仅适用于符合以下条件的租金减让,即租赁付款额变动造成减让后的租赁对价与减让前的租赁对价相比基本相等或有所减少。



示例2A — 变更租赁对价的租金减让:货币时间价值

零售商Q在一家大型商场租赁一个店铺。应付租金为每月1,000。由于疫情影响,零售商Q与出租人商定延期支付原定于2021年4月至6月到期应付的租金。

协议规定,2022年1月至3月的租金将升至每月1,100,以补偿出租人因租金延期支付而调整的货币时间价值。

零售商Q考虑适用简化方法。

在评估延期支付租金是否符合适用简化方法的条件时,零售商Q注意到租金提高是由货币的时间价值导致。因此零售商Q认为,在符合其他条件的情况下,该延期支付租金符合适用简化方法的条件。

IFRS 16.BC205D(a)

IFRS 16.BC205D(a)



示例2B — 变更租赁对价的租金减让: 行政管理费

修改示例2A, 2022年1月至3月的应付租金仍为每月1,000。此外, 2021年4月零售商Q向出租人支付行政管理费50。

在评估延期支付租金是否符合适用简化方法的条件时, 零售商Q评估确定, 变更后对价较变更前对价无重大变化。因此零售商Q认为, 在符合其他条件的情况下, 该延期支付租金符合适用简化方法的条件。

IFRS 16.BC205D(a)



提高未来租赁付款额以补偿出租人的货币时间价值, 该等租金减让是否符合适用简化方法的条件?

是。如果租赁付款额在疫情期间延期支付, 并且延期支付的金额提高以补偿出租人有关租金延期支付的货币时间价值, 则这类支付金额的提高不会使该等减让不符合适用简化方法的条件。



未与出租人商定的不足额付款是否符合适用简化方法的条件?

否; 简化方法仅适用于已商定的租金减让。

一些承租人可能决定, 或受其现金流量情况所迫, 向出租人支付少于合同规定应付金额的租金。在某些情况下, 承租人可能希望日后再支付差额, 或者寻求出租人免除未付的金额。

如果双方未对变动达成一致, 即出租人尚未同意接受永久性(即减少租金)或暂时性(即延期支付)的不足额付款, 则出租人并未对承租人给予租金“减让”。因此, 不足额付款不属于该修订的适用范围, 即承租人不得将未支付的差额当作有关期间的合同租金减让来进行会计处理。

2.4

仅考虑原定于2022年6月30日或之前到期应付的租赁付款额

IFRS 16.46B(b)

简化方法仅适用于符合以下条件的租金减让，即租赁付款额减少影响的是原定于2022年6月30日或之前到期应付的付款额。



示例3 — 延期支付租金影响2022年6月30日之后到期应付的付款额

承租人P经营一连锁餐馆并租赁了几家门店。由于疫情影响，承租人P与出租人商定延期支付租金。

按照租金延期支付条款，原定2021年7月至12月到期应付租金将计入2022年7月至12月到期应付租金。

承租人P考虑适用简化方法。

在评估延期支付租金是否符合适用简化方法的条件时，承租人P注意到延期支付影响直至2022年12月的应付租金，但仅减少原定直至2021年12月到期应付的租金。因此承租人P认为，延期支付租金符合适用简化方法“仅减少2022年6月30日或之前到期应付租赁付款额”的条件。

IFRS 16.BC205D(b)



示例4 — 租金下调延长至2022年6月30日之后

承租人T从出租人处租用多座办公大楼。由于疫情影响，2021年3月承租人T与出租人商定租金减让，从2021年4月1日起每月租金下调50%，为期18个月。

承租人T考虑适用简化方法。

承租人T注意到该租金减让不符合适用简化方法的条件，因为其下调的是原定直至2022年9月到期应付的租赁付款额（即时间已超出2022年6月30日）。此外承租人T还注意到，这种情况意味着该租金减让无法部分符合适用简化方法的条件，即承租人T不得对原定直至2022年6月30日到期应付的租金适用简化方法。

IFRS 16.BC205D(b)

IFRS 16.46B(b)



为何简化方法仅适用于原定于2022年6月30日或之前到期应付的租赁付款额减让？

这一条件说明简化方法的适用具有严格的时间限制。理事会考虑，如果不对简化方法规定时间限制有可能导致适用范围扩大，从而产生意想不到的后果。例如：

- 企业可能同时对各个租赁合同商定多项变更。如果不对简化方法规定时间限制，则企业可能对并非由疫情直接引发的租赁合同变更适用简化方法（例如，旨在鼓励企业延长租期，而非减轻疫情造成经济影响的未来减租）；
- 疫情造成的经济影响不确定，可能持续一段时间。因此，如果不规定时间限制，可能导致企业仅仅因为疫情具有长期经济影响而对与疫情无关的租赁合同未来变更适用简化方法。这将造成企业在本应适用租赁修改指引的情况下却未予适用；及
- 将选择适用简化方法的企业与未适用简化方法的企业之间可比性降低的期间缩减至较短期间。

2.5

考虑租赁是否发生任何其他“实质”变化

IFRS 16.46B(c)

简化方法仅适用于租赁的其他条款和条件无实质变化的租金减让。



示例5 — 通过延长租赁期而延期支付租金

出租人向承租人给予租金减让，允许2021年4月至6月的租赁付款额延期支付。租赁期结束后再加三个月，月租金不变，承租人在这额外的三个月里支付之前延期的租金。该租金减让是疫情直接引发的。

承租人考虑适用简化方法。

在考虑该租金减让是否符合适用简化方法的条件时，承租人注意到以下情况。

IFRS 16.BC205D(c)

首先，变更后的租赁对价与原对价基本相同，即符合《国际财务报告准则第16号》第46B(a)段的条件。

其次，租金减让仅下调原定于2021年（即2022年6月30日前）应付的租赁付款额，所以符合《国际财务报告准则第16号》第46B(b)段的条件。

再次，租赁期发生变更——延长了三个月。这是对租赁条款和条件的变更。承租人评估该变更是否为实质性的，并得出结论这不是实质变化，即符合《国际财务报告准则第16号》第46B(c)段的条件。

因为该租金减让是由疫情直接引发且符合《国际财务报告准则第16号》第46B段的全部三项条件，所以承租人认为该租金减让符合适用简化方法的条件。



何为租赁合同发生的其他实质变化？

IFRS 16.46B(c), B2

企业应评估租赁合同的其他条款和条件是否发生了并非由疫情直接引发的变化，即不适用简化方法的变化。这包括在与疫情相关租金减让同时或大约同时谈判的租赁修改。

“在与疫情相关租金减让同时或大约同时谈判”的租赁修改可包括，对同一租赁给予的、但在不同时间商定或在单独法律文件中确定的多项减让。例如，随着危机继续，一次延期支付之后可能发生进一步延期支付或减免。在确定租赁是否发生实质变化时，承租人需考虑《国际财务报告准则第16号》的合同合并指引，以评价是汇总多项租金减让还是对每项单独进行评估。

虽然该修订未对“实质”作出定义，但考虑到适用简化方法的其他条件，未定义“实质”可能并不会在实务中造成显著差异。例如，如果承租人认为变更并非疫情直接引发、或者不符合“总对价（基本不变或有所减少）”或“（2022年6月30日或之前）应付租金”的条件，则不必精确定义“实质”。无论哪种情况，预计承租人均将基于对该等变化的了解就其是否构成实质变化作出判断。



固定租赁付款额变更为可变租赁付款额是否不符合租赁的“其他条款和条件无实质变化”的条件？

不一定。对承租人给予租金减让可以采取不同形式。例如，零售商可以与出租人商定，将某一零售店铺的固定租金替换为在一段时间内取决于该零售店铺销售额的可变租金。该期间可能是一段固定期间（比如固定的数个月），也可能是不确定的期间（比如直到暂时性抗疫措施停止实施）。在某些情况下，可能明确限制可变租金不高于原固定租金，或者可能预计低于原固定租金。

在这些情况下，一段时间内固定租金变更为可变租金属于租金减让，若其他条件也符合，则可以符合适用简化方法的条件。

3

应用简化方法

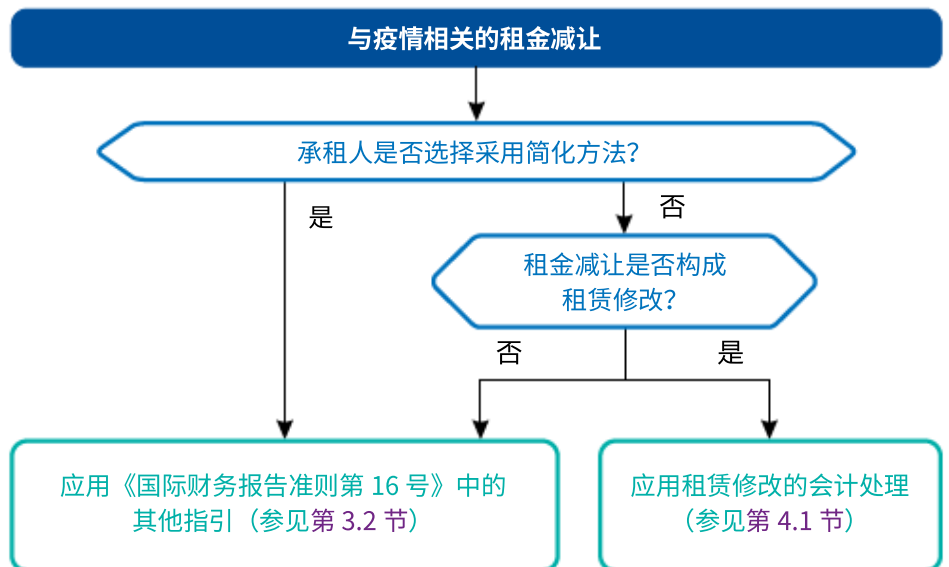
由疫情直接引发的租金减让不作为租赁修改进行会计处理。

3.1

IFRS 16.46A

概述

该修订提供了一项简化方法，允许承租人不评估与疫情相关的租金减让是否构成租赁修改，而是按照租赁准则的其他指引对这些租金减让进行会计处理，如以下流程图所示。



企业是否必需对与疫情相关的租金减让应用简化方法?

这需要视情况而定。2020年修订提供的简化方法过去是，现在依然是可选的；但2021年修订并非如此。这是因为承租人选择采用2020年修订提供的简化方法之后，必须将展期后的简化方法一贯应用于类似的租金减让。

这意味着，如果一项租金减让不符合2020年修订引入的初始简化方法适用条件，但由于此次展期修订而成为符合条件，则承租人需要撤销先前的租赁修改会计处理(参见第7章)。

IFRS 16.2, 44–46B, C20BC, BC205J

2021年修订规定,如果承租人之前对符合适用条件的租金减让选择的是不应用简化方法,则不允许承租人现在选择采用简化方法。仅当承租人按照《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*)作出会计政策自愿变更时,才允许这样做。

部分承租人可能仍然需要选择会计政策,核算与疫情相关的租金减让。修订所提供的实务豁免将对许多承租人具有吸引力。简化方法减少了在评估符合条件的租金减让是否构成租赁修改时所涉及的工作量和主观性,还避免了租赁修改会计处理中涉及的某些复杂性(参见第4章)。

但是,某些承租人可能倾向于将准则的现行要求应用于所有租赁合同变更。这将提高符合简化方法条件和不符合简化方法条件的租金减让之间在会计处理上的可比性。这样做还将增强同期数据的可比性——例如,承租人预期在未来年度享有租金减让的情况。



选择采用简化方法的企业是否必需将简化方法应用于所有符合条件的租金减让?

IFRS 16.2, 60A(a), C20BC, BC205J

否。但是,承租人应当将该简化方法一贯应用于具有相似特征和相似情况的合同,无论合同是在承租人采用2020年修订还是2021年修订后成为符合简化方法适用条件的。换言之,如果承租人已选择应用2020年修订引入的简化方法,则需要将本次延期一贯应用于那些减少原定于2022年6月30日或之前到期应付租赁付款额的类似租金减让。

例如,某零售商可能租用了大量的零售店铺及用于分销的车队。根据具体事实和情况,零售商可能得出结论,认为采用以下处理是恰当的:

- 将该简化方法一贯应用于有关零售店铺租赁符合条件的租金减让;及
- 对于有关车辆租赁的租金减让,应用准则的既有租赁修改指引进行会计处理。

根据具体事实和情况,零售商还可能认为采用以下处理是恰当的:

- 将该简化方法一贯应用于租金(出租人有权收取)被部分免除的租金减让;及
- 对于延期支付租金的租金减让,应用准则的既有要求进行会计处理。

如果零售商仅将简化方法应用于就其零售店铺租赁给予的租金减让或租金免除,而非应用于其所有符合条件的租金减让,则零售商应针对其应用了简化方法的租赁,披露有关这些租赁性质的信息(参见第3.3节)。

3.2

IFRS 16.38, BC205E

3.2.1

IFRS 16.BC205E(a)

IFRS 16.38, 46A–B, BC205D–BC205F, 9.3.3.1

应用简化方法

修订未提供对简化方法会计处理的应用指引，而是参考了准则的既有要求。

简化方法并未改变准则对于不作为租赁修改进行会计处理的租赁变更的既有要求。例如，如果租赁付款额变动并非由租赁修改所引起，则该变动通常作为可变租赁付款额进行会计处理。承租人在触发相关付款额的事件或条件发生的期间，将可变租赁付款额计入损益。

但是，租赁付款额变动并非总是作为可变租赁付款额进行会计处理。例如，因可变付款额相关的或有事项得以解决或余值担保下预计应付金额的变动而引起的租赁付款额变动，将影响租赁的计量和整个剩余租赁期内的未来损益。

免除租赁付款额

由疫情引起的租金减让的一种常见形式是，出租人向承租人提供免租期，除此以外租赁没有其他变化。



示例6A — 无条件免除租赁付款额

承租人Z与出租人L签订了租赁合同，租用1,500平方米的零售店面，租期为5年。租赁期从2019年1月1日开始，租金为每季度100,000，在1月1日、4月1日、7月1日和10月1日预先支付。于租赁期开始日，承租人Z的增量借款利率为5%（假定租赁内含利率无法直接确定）。没有初始直接费用、租赁激励或拆卸成本。

承租人Z的业务受到疫情严重影响，出租人L和承租人Z就租金减让进行协商。在2021年6月1日，出租人L同意向承租人Z提供无条件的租金减让，允许承租人Z豁免支付在7月1日到期应付的租金——即，出租人L免除了承租人Z在7月1日到期应付的租金100,000。

承租人Z认为该租金减让符合适用简化方法的条件。

在确定如何对租金减让进行会计处理时，承租人Z注意到，该租金减让导致租金被免除。在应用简化方法时，承租人Z将租金免除作为一项负的可变租赁付款额进行会计处理。承租人Z注意到，该租金减让是无条件的，因此，触发可变租赁付款额的事项是承租人Z和出租人L在2021年6月1日商定租金减让。

因此，承租人Z在2021年6月1日将该租金减让作为一项负的可变租赁付款额进行会计处理。

假定租赁没有其他变化，承租人Z继续使用零售店面，且使用权资产未发生减值，则租赁的会计处理分录如下：

- 将租金减让作为可变租赁付款额计入损益（即，借记租赁负债，并相应贷记损益表科目）；及
- 继续以不变的增量借款利率5%计提租赁负债利息（即，借记利息费用，并相应贷记租赁负债）。

在对租金减让的影响进行会计处理后，承租人Z的租赁负债反映了应付出租人L的所有未来租赁付款额按不变的增量借款利率进行折现的现值。承租人Z实际上终止确认了租赁负债中的一部分，这部分租赁负债由于在2021年7月1日到期应付的季度租赁付款额得以免除而被消除。

此外，承租人Z继续对使用权资产的账面金额计提折旧，使用权资产的账面金额并未因租金减让发生改变。

IFRS 16.38, 46A–B, BC205D–BC205F, 9.3.3.1



示例6B — 有条件免除租赁付款额

假定其他情况与示例6A相同，但是出租人L在6月1日同意提供有条件的租金减让，即如果在7月1日政府的封锁措施仍然生效，则允许承租人Z免除支付当日到期应付的租金。如果政府确实继续实施封锁，则在7月1日到期应付的100,000租金将被免除。否则，该款项在到期日仍然需要支付。

政府的封锁措施在7月1日仍然生效，从而触发了有条件的租金减让——即，免除7月1日到期应付的租金。

因此，承租人Z在2021年7月1日对该项负的可变租赁付款额进行会计处理。

假定租赁没有其他变化，承租人Z继续使用零售店面，且使用权资产未发生减值，则租赁的会计处理分录如下：

- 在7月1日将租金减让作为一项负的可变租赁付款额计入损益（即，借记租赁负债，并相应贷记损益表科目）；及
- 继续以不变的增量借款利率5%计提租赁负债利息（即，借记利息费用，并相应贷记租赁负债）。

在对租金减让的影响进行会计处理后，承租人Z在7月1日的租赁负债反映了应付出租人L的所有未来租赁付款额按不变的增量借款利率进行折现的现值。承租人Z实际上终止确认了租赁负债中的一部分，这部分租赁负债由于在2021年7月1日到期应付的季度租赁付款额得以免除而被消除。

此外，承租人Z继续对使用权资产的账面金额计提折旧。

IFRS 16.38, 46A–B

**示例7 — 有条件的减租**

承租人C承租零售经营场所，租期为5年，每月初支付固定付款额10,000。由于疫情，政府禁止承租人C向公众开放其经营场所。

因此，出租人D在2021年4月1日提供了租金减让，承租人在2021年4月、5月和6月三个月无需支付租金，前提是在每月租金到期日，政府的禁令仍然生效，公众不得进入承租人C的经营场所。租赁的条款和条件没有其他变化，截至2021年6月底，政府禁令仍在实施。

承租人C认为获得的租金减让是由疫情直接引发，且符合适用简化方法的条件。因此，承租人C并未评估该变更是否构成租赁修改，而选择将各月的减租金额作为负的可变租赁付款额进行会计处理。

在这个示例中，享有每月减租的权利必需在当月的月初满足一个条件——即，政府的禁令是否仍在实施。

因此，承租人C在每个月终止确认部分租赁负债，并确认一项负的可变租赁付款额。

IFRS 16.38(b)

**何为触发可变租赁付款额的“事件或条件”？**

在此类情况下，识别触发可变租赁付款额的事件或条件是确定如何及何时对租金减让进行会计处理的一项关键驱动因素。这可能取决于租金减让的具体事实和情况，其中主要存在两种情形。

第一种可能性是，提供租金减让即为该事件或条件。例如，一经同意，租金减让完全不附条件。当提供租金减让即为触发事件或条件时：

- 在获得租金减让时，承租人将租金减让的利益作为可变租赁付款额计入损益；及
- 由于折现的影响，确认的可变租赁付款额未必等于减租的名义（现金）金额。

第二种可能性是，租金减让在授予后，仍然是有条件的。例如，只有当承租人遵守了其他条件或规定的条件（例如，示例6B和示例7中所述的条件）仍然存在时，承租人才能在每个付款日获得租金减让的利益。在这种情况下：

- 在满足相关条件时，承租人将租金减让的利益作为可变租赁付款额计入损益；及
- 如果在每个付款日测试条件是否达成，则确认的可变租赁付款额的金额将等于减租的名义（现金）金额——即不存在折现的影响。

尽管疫情的持续时间及其经济影响可能尚不可知，但这不会自动导致有条件的租金减让。相反，如果租金减让取决于是否发生特定情况，则将导致有条件的租金减让——例如，仅当临时的疫情封锁措施在当月仍然生效时，租金豁免期才能延续至当月。

3.2.2

IFRS 16.36(b), BC205E(b)

延期支付租赁付款额

另一种疫情期间进行协商的常见租金减让类型是延期支付租赁付款额。提供的租金减让可能涉及在某些期间租赁付款额减少，而在其他期间付款额增加。

当租金减让仅涉及延期支付的租赁付款额时，承租人对其进行会计核算的方法是，在不作付款的期间内继续减少租赁负债并将租金减让的影响计入该期间。

IFRS 16.36, 46A-B, BC205D-BC205F



示例8A — 延期支付租赁付款额

承租人Z与出租人L签订了为期2年的零售店面租赁合同。租赁期从2021年3月1日开始，租金为每月2,000预先支付。于租赁期开始日，承租人的增量借款利率为6%，租赁内含利率无法直接确定。没有初始直接费用、租赁激励或拆卸成本。

于租赁期开始日，承租人Z记录使用权资产为45,351⁽¹⁾，租赁负债为43,351⁽¹⁾，详情如下。

租赁负债—原摊销计划表

月份	期初余额	利息	付款额	期末余额
2021年3月	43,351	217	(2,000)	41,568
2021年4月	41,568	208	(2,000)	39,776
2021年5月	39,776	199	(2,000)	37,975
2021年6月	37,975	190	(2,000)	36,165
2021年7月	36,165	181	(2,000)	34,346
2021年8月	34,346	171	(2,000)	32,517
2021年9月	32,517	163	(2,000)	30,680
2021年10月	30,680	153	(2,000)	28,833
2021年11月	28,833	144	(2,000)	26,977
2021年12月	26,977	135	(2,000)	25,112
2022年1月	25,112	126	(2,000)	23,238
2022年2月	23,238	116	(2,000)	21,354
2022年3月	21,354	107	(2,000)	19,461
2022年4月	19,461	97	(2,000)	17,558
2022年5月	17,558	88	(2,000)	15,646
2022年6月	15,646	78	(2,000)	13,724
2022年7月	13,724	69	(2,000)	11,793
2022年8月	11,793	59	(2,000)	9,852
2022年9月	9,852	49	(2,000)	7,901
2022年10月	7,901	39	(2,000)	5,940
2022年11月	5,940	30	(2,000)	3,970
2022年12月	3,970	20	(2,000)	1,990
2023年1月	1,990	10	(2,000)	0
2023年2月	0	0	0	0

注释

1. 租赁负债按两年的未来租赁付款额以折现率6%进行折现的现值计算。经计算，使用权资产为45,351（即初始计量的租赁负债43,351+于租赁期开始时支付的租金2,000）。

此后，承租人Z的业务受到疫情严重影响。承租人Z于2021年5月与出租人L协商租金减让。出租人L同意延期支付租金，原定于2021年5月支付的款项（预付2021年6月的租金）将延期支付，不计利息，而该款项将在剩余20个月的租赁期内支付（每月100，使得剩余月份的每月付款额成为2,100）。为便于租金减让实施，双方对租赁合同作出了其他非实质变更。

承租人Z确定该租金减让由疫情直接引发，并符合适用简化方法的条件。

尽管疫情的持续时间和影响尚不可知，但这是一项无条件的租金减让。

此示例中，原定于2021年5月应付的租金被允许延期支付，而不是被免除。因此，承租人Z不将延期支付的租金2,000作为负的可变租赁付款额或部分终止确认租赁负债进行会计核算。

承租人Z可采用的一种方法是，视同承租人Z在租赁的现有条款和条件下有权延期支付租金，对延期支付的租金进行会计处理。承租人Z使用修改后的租赁付款时间和不变的折现率6%重新计量租赁负债。承租人Z在租金减让生效当日将租赁负债现值变动的的影响计入损益。

租赁负债—延期支付租金：方法1

月份	期初余额	利息	付款额 ⁽¹⁾	重新计量 ⁽²⁾	期末余额 ⁽³⁾
2021年3月	43,351	217	(2,000)		41,568
2021年4月	41,568	208	(2,000)		39,776
2021年5月	39,776	199	0	(101)	39,874
2021年6月	39,874	199	(2,100)		37,973
2021年7月	37,973	190	(2,100)		36,063
2021年8月	36,063	180	(2,100)		34,143
2021年9月	34,143	171	(2,100)		32,214
2021年10月	32,214	161	(2,100)		30,275
2021年11月	30,275	151	(2,100)		28,327
2021年12月	28,327	142	(2,100)		26,368
2022年1月	26,368	132	(2,100)		24,400
2022年2月	24,400	122	(2,100)		22,422
2022年3月	22,422	112	(2,100)		20,434
2022年4月	20,434	102	(2,100)		18,436
2022年5月	18,436	92	(2,100)		16,428
2022年6月	16,428	82	(2,100)		14,411
2022年7月	14,411	72	(2,100)		12,383
2022年8月	12,383	62	(2,100)		10,345
2022年9月	10,345	52	(2,100)		8,296
2022年10月	8,296	41	(2,100)		6,238
2022年11月	6,238	31	(2,100)		4,169
2022年12月	4,169	21	(2,100)		2,090
2023年1月	2,090	10	(2,100)		0
2023年2月	0	0	0		0

注释

1. 2021年6月至2023年2月的付款额,根据就2021年5月延期支付租金所作的付款额进行调整(原每月付款额2,000 + 延期付款额100)。
2. 重新计量租赁负债的影响计入损益(即,借记租赁负债,并相应贷记损益表科目)。
3. 在2021年5月底,经重新计量的租赁负债为39,874,等于剩余20笔租赁付款额按承租人Z不变的增量借款利率6%进行折现的现值。

承租人Z可采用的另一种方法是,通过调整未来现金流量的时间,实际上将租赁负债分为两部分:一部分(根据原付款计划表)仍需支付利息,而另一部分无需支付利息(“免息”延期付款),来对延期支付的租金进行会计处理。为使租赁负债在租赁期结束前摊销至零,承租人Z有必要这么做。

按照此方法,无需重新计量租赁负债。租赁期内各月末租赁负债的账面金额如下。

租赁负债—延期支付租金:方法2

月份	期初余额	利息 ⁽¹⁾	租赁负债的减少	租赁负债的减少由两部分构成		期末余额
				付款额 ⁽²⁾	延期支付的应付款 ⁽¹⁾	
2021年3月	43,351	217	(2,000)	(2,000)	0	41,568
2021年4月	41,568	208	(2,000)	(2,000)	0	39,776
2021年5月	39,776	199	(2,000)	0	(2,000)	39,975
2021年6月	39,975	190	(2,000)	(2,100)	100	38,065
2021年7月	38,065	181	(2,000)	(2,100)	100	36,146
2021年8月	36,146	171	(2,000)	(2,100)	100	34,217
2021年9月	34,217	163	(2,000)	(2,100)	100	32,280
2021年10月	32,280	153	(2,000)	(2,100)	100	30,333
2021年11月	30,333	144	(2,000)	(2,100)	100	28,377
2021年12月	28,377	135	(2,000)	(2,100)	100	26,412
2022年1月	26,412	126	(2,000)	(2,100)	100	24,438
2022年2月	24,438	116	(2,000)	(2,100)	100	22,454
2022年3月	22,454	107	(2,000)	(2,100)	100	20,461
2022年4月	20,461	97	(2,000)	(2,100)	100	18,458
2022年5月	18,458	88	(2,000)	(2,100)	100	16,446
2022年6月	16,446	78	(2,000)	(2,100)	100	14,424
2022年7月	14,424	69	(2,000)	(2,100)	100	12,393
2022年8月	12,393	59	(2,000)	(2,100)	100	10,352
2022年9月	10,352	49	(2,000)	(2,100)	100	8,301
2022年10月	8,301	39	(2,000)	(2,100)	100	6,240
2022年11月	6,240	30	(2,000)	(2,100)	100	4,170
2022年12月	4,170	20	(2,000)	(2,100)	100	2,090
2023年1月	2,090	10	(2,000)	(2,100)	100	0
2023年2月	0	0	0	0	0	0

注释

1. 承租人Z没有就延期付款的余额确认应计利息。承租人Z视同现金流量的时间安排未发生变化来计提利息。
2. 2021年6月至2023年2月的付款额，根据就2021年5月延期支付租金所作的付款额进行调整(原每月付款额2,000 + 延期付款额100)。

3.2.3

IFRS 16.36(b), BC205D(c), BC205F

延期支付租赁付款额并延长租赁期

疫情期间协商的租金减让可能涉及延期支付一段期间的租金，然后将租赁期延长，在延长的租赁期内支付的租金实质上等于被延期支付的租金。例如，承租人可能在2021年有三个月没有支付租金，但是在增加的三个月租赁期内支付的租金与该三个月租金实质相等。

在简化方法下核算此类租金减让时，承租人可采用的一个方法是：将之前租赁负债的账面金额与修订后租赁付款额在修订后租赁期内按照不变的折现率进行折现的现值之间的差异计入损益。



示例8B — 延期支付租赁付款额并延长租赁期

IFRS 16.36, 46A–B, BC205D–BC205F

假定其他情况与示例8A相同，2021年4月底，出租人L和承租人Z同意：

- 承租人Z将在2021年5月至7月的三个月内不支付租金；及
- 租赁期将从2023年3月至5月增加三个月，租金仍为每月2,000。

承租人Z确定该租金减让由疫情直接引发，并符合适用简化方法的条件。租金减让是无条件的。

原本应于2021年5月、6月、7月支付的租金被延期支付，而不是免除。因此，对延迟支付的三个月的租金(每月2,000)，承租人Z并没有将其作为负的可变租赁付款额或是部分终止确认租赁负债进行会计处理。

租赁负债的支付安排发生了变动，并影响租赁负债的账面金额。因此，承租人Z将该变动作为租金减让生效日对损益的调整进行会计处理。这与示例8A中对延期支付租金的会计处理类似。

承租人Z使用修订后的支付租赁付款额的时间、按照不变的折现率6%重新计量租赁负债。承租人Z在2021年4月租金减让的生效日将租赁负债现值变动的的影响计入损益，这导致损益表中确认591的利得。

承租人Z并未在租金减让生效日重新计量使用权资产。承租人Z根据现行折旧政策在修订后的租赁期内对使用权资产的账面金额进行折旧。

IFRS 16.31, 33, IAS 16.55

**如果承租人无法按原来预期使用标的资产，其是否应在疫情期间暂停对使用权资产计提折旧？**

否。承租人按照《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》(IAS 16 *Property, Plant and Equipment*) 对使用权资产计提折旧。《国际会计准则第16号》指出，在资产闲置时，不停止计提折旧。

在许多情况下，由于疫情影响，承租人的运营及其对租赁资产的使用不得不要受到严重限制。例如，零售商已关闭租赁的零售店铺，不对公众开放；而航空公司也被迫大幅减少租入飞机的航班航次。

但是，如果承租人仍然保留使用标的资产的权利（尽管使用方式受到限制——例如，零售商只能使用租赁的零售店铺来放置存货并完成网上订单），则承租人应当继续对使用权资产计提折旧。

如示例 8B 所示，租金减让可能改变租赁期。这种情况下，承租人相应调整使用权资产的使用寿命。

承租人应用《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36 *Impairment of Assets*) 来确定其使用权资产是否发生减值，并对减值进行会计处理。在确认减值损失后，承租人按照修改后的账面金额，对使用权资产的未折旧费用进行调整。

3.3

IFRS 16.2, 46B, 51–60A, BC205F–BC205G, IAS 7.44A

披露

引入承租人适用的简化方法将对财务报表的可比性产生影响。《国际财务报告准则第16号》及其他准则（例如《国际会计准则第1号——财务报表列报》(IAS 1 *Presentation of Financial Statements*)）要求承租人披露相关信息，使得财务报表的使用者能够评估租赁对承租人财务状况、经营成果和现金流量的影响。

除租赁准则的既有披露要求外，修订还要求应用简化方法的承租人披露以下信息：

- 其已经对所有符合条件的租金减让应用了简化方法的事实；或
- 如果承租人并未对所有满足条件的租金减让应用简化方法，则应当针对其应用了简化方法的租赁和/或减让，披露有关这些租赁和/或减让性质的信息。

承租人还应当披露为反映由满足适用简化方法条件的租金减让引起的租赁付款额变动而在报告期内计入损益的金额。

如果承租人在租金减让期间减少租赁的现金流出或无需发生租赁的现金流出，则将对企业现金流量表内现金流量的披露产生影响。如果租金减让导致对租赁负债账面金额的调整，则承租人应在按照《国际会计准则第7号》披露筹资活动产生的负债变动时，将此作为租赁负债的非现金变动进行披露。

IAS 8.28(f), IFRS 16.C20B, C20BB



应用简化方法的承租人是否需要披露《国际会计准则第8号》第28(f)段要求的关于采用修订的定量信息？

否；上文已阐述在应用简化方法时所要求的披露。该修订明确规定承租人可免于遵循相关要求，无需披露当企业变更会计政策时，《国际会计准则第8号》第28(f)段通常要求的信息。这减轻了承租人在首次采用修订的报告期内的工作量。



承租人是否应就其按照修订对租金减让进行的会计处理作出其他披露？

是。如第3.2节所概述，对某些类型租金减让的会计处理，简化方法下可能存在多种可接受的做法。因此，除了披露其应用简化方法的选择外，承租人还应考虑是否需要披露其如何将简化方法应用于不同类型的租赁和租金减让。

IAS 10.21



企业如何对报告日后产生的疫情相关租金减让进行会计处理？

根据《国际会计准则第10号—报告期后事项》(IAS 10 *Events After the Reporting Period*)，报告期间之后授予的疫情相关租金减让构成非调整事项。

对于重大的非调整事项，企业应披露事项的性质、对财务影响的估计，或不能作出这种估计的说明。如果非调整事项的重要性足以影响财务报表使用者作出适当评估和决定的能力，则该事项被视为重大事项。

4 承租人 — 租赁修改的会计处理

如果承租人选择不采用简化方法, 或者达成的租赁合同变更不符合适用简化方法的条件, 则其应评估是否存在租赁修改。

4.1

IFRS 16.44–46, A

概述

若租赁范围或租赁对价发生变更, 且并非原租赁条款和条件的一部分, 则该变更满足准则有关租赁修改的定义。

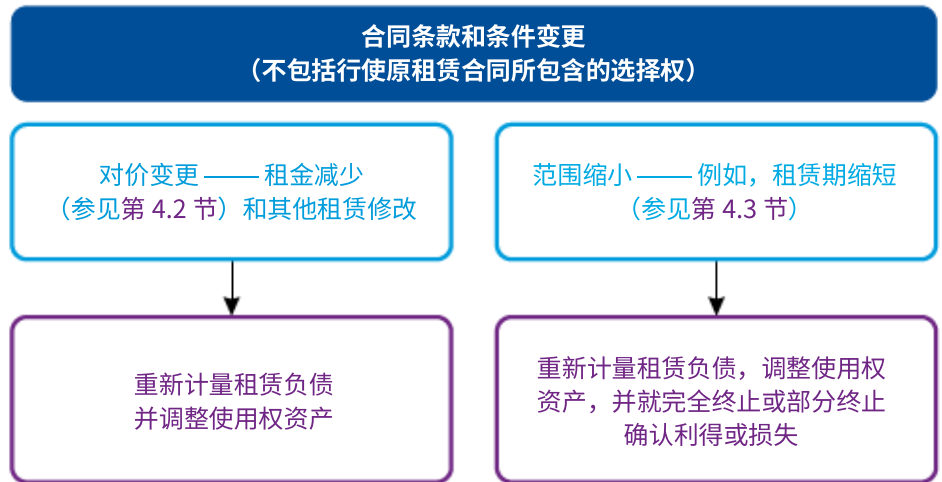
由疫情引发的常见租赁修改可能包括:

- 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来缩小租赁范围; 及
- 通过减少租赁付款额而变更对价。


对于不构成单独租赁的修改, 承租人在修改生效日使用在该日确定的折现率重新计量租赁负债, 并:

- 对于缩小租赁范围的修改: 减少使用权资产的账面金额, 以反映租赁的部分终止或完全终止, 并就相应比例的范围缩小确认利得或损失; 及
- 对于其他所有修改 (例如, 租赁对价的变更): 相应调整使用权资产。

下图概述了承租人如何对由疫情引发的租赁修改进行会计处理。



如需获取详细指引, 参见毕马威刊物 [Lease modifications](#) (《租赁修改》) 及毕马威刊物 [Insights into IFRS](#) (《剖析国际财务报告准则》) 第17版2020/21。

 **有关修改的会计处理是否仍然与承租人相关?**

是。尽管简化方法旨在为承租人提供实务豁免, 但简化方法并非强制规定, 有些承租人会选择不对其部分或全部符合条件的租金减让采用简化方法。他们可能有信心能够识别哪些租金减让构成租赁修改、哪些租金减让不构成租赁修改, 并且已建立能够处理由租赁修改导致的会计变更的系统。确实, 部分企业在该项修订颁布前可能已一直这样做。

在其他情况下, 承租人在疫情期间获得的租金减让可能并不符合适用简化方法的所有标准。在这种情况下, 承租人应评估变更是否构成租赁修改, 如是, 则承租人应用有关租赁修改的会计处理。

此外, 修订所提供的实务豁免有严格的时间限制, 简化方法一旦到期, 企业将继续应用准则原来有关租赁修改的识别和会计处理的要求。

IFRS 16.44–46

IFRS 16.38(b), A, 9.3.3.1



在未与出租人达成协议的情况下, 如果承租人未能支付租赁合同下到期应付的款项, 是否构成租赁修改?

否。租赁修改是对租赁的条款和条件的变更。未能遵守租赁的条款和条件并不构成租赁修改。

在未与出租人达成协议的情况下, 如果承租人未能支付租赁合同下到期应付的款项, 则承租人将继续确认租赁负债, 并评估其是否应承担租赁合同下逾期付款的额外利息或罚款。

4.2

IFRS 16.45–46

仅变更对价

对于对价变更构成的租赁修改, 承租人的会计处理如下:

- 基于更新后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;
- 更新租赁期;
- 以修改后的折现率对修改后的租赁付款额进行折现, 重新计量租赁负债; 及
- 相应调整使用权资产。

例如, 如果租金减让使得未来租金减少或提供了租金返利, 则适用于此会计处理。



示例9 — 租金 (租赁的对价) 减少

IFRS 16.45–46, A, Ex19

承租人X与出租人Y签订为期20年的办公场所租约。租赁期从2011年4月1日开始。

年租赁付款额为150,000, 于年末支付。于租赁期开始日, 承租人X的增量借款利率为5% (假定租赁内含利率无法直接确定)。承租人X不提供任何余值担保。没有初始直接费用、租赁激励或承租人X和出租人Y之间的其他付款额。因此, 承租人X初始确认的租赁负债和使用权资产为1,869,332⁽¹⁾。

2021年3月底, 承租人X和出租人Y协定将年租赁付款额减少至100,000, 于年末支付。尽管租赁对价的变更是在疫情期间发生, 但租赁付款额的减少与原定于2022年6月30日之后到期应付的款项相关。

该对价变更并非原租赁条款和条件的一部分, 而且不符合适用简化方法的条件。承租人X考虑原合同 (包括适用于租赁的Q国法律) 是否要求变更对价。承租人X得出结论, 认为减租并非合同所要求的, 因此, 应将该变更作为租赁修改进行会计处理。因为该修改没有赋予承租人X额外的使用权, 所以该租赁修改不能作为单独租赁进行会计处理。

租赁修改生效日为2021年3月31日。在该日，租赁负债为1,158,260，使用权资产为934,666⁽²⁾，承租人X的增量借款利率为6%（假定租赁内含利率无法直接确定）。

承租人X基于以下数据重新计量的租赁负债为736,009：

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

承租人X将修改前的租赁负债的账面金额(1,158,260)与修改后的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。

注释

1. 计算方法：按20年的未来租赁付款额(150,000×20)以折现率5%进行折现的现值。
2. 于2021年3月31日，使用权资产已计提了10年折旧。每年折旧为93,467(1,869,332 / 20)。



承租人应在哪些修改情形下修改折现率？

IFRS 16.45

在每次修改租赁时，承租人应确定新的或修改后的折现率。如果修改不作为单独租赁进行会计处理，则承租人使用修改后的折现率重新计量租赁负债。修改后的折现率在修改生效日确定。如果租赁内含利率可直接确定，则承租人采用租赁内含利率作为折现率；否则，承租人采用其增量借款利率。



承租人何时对租赁修改进行会计处理？

IFRS 16.44–46, A

承租人在修改生效日对租赁修改进行会计处理。对于不作为单独租赁进行会计处理的租赁修改，承租人应在该日重新计量租赁负债和使用权资产。

租赁修改生效日是双方同意租赁修改的日期（即，在期末仅处于协商状态的租金减让不作为租赁修改进行会计处理）。

4.3

IFRS 16.45–46

租赁范围缩小

对于范围缩小的租赁修改(即,该修改取消了使用一项或多项标的资产的权利或缩短了合同租赁期),承租人的会计处理如下:

- 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;
- 更新租赁期;
- 以修改后的折现率对修改后的租赁付款额进行折现,重新计量租赁负债;
- 减少修改前的使用权资产(和修改前的租赁负债),并在损益中确认任何利得或损失,以反映部分终止或全部终止;及
- 根据剩余租赁负债和修改后的租赁负债之间的差额调整剩余的使用权资产。



示例10 — 缩小租赁范围和减少对价

承租人E与出租人F签订了为期10年的10,000平方米办公场所租约,租赁期从2015年7月1日开始。年租赁付款额为100,000,于年末支付。租赁期开始日承租人的增量借款利率为7%(假定租赁内含利率无法直接确定)。

假设没有初始直接费用、租赁激励或拆卸成本。于租赁期开始日,承租人E确认的使用权资产和租赁负债为702,358⁽¹⁾。

IFRS 16.40–46, Ex17

其后,在2021年6月,由于疫情期间经营活动减少,承租人E缩减了业务规模,所需要的办公场所面积减少。因此,在2021年7月初,承租人E和出租人F协定将办公场所面积减少到7,500平方米(即减少了2,500平方米)。

承租人E和出租人F还约定,在剩余的4年租赁期,每年租赁付款额减少至75,000,于年末支付。承租人E在该日的增量借款利率为8%(假定租赁内含利率无法直接确定)。

原租赁条款和条件并未规定范围(办公场所)缩小和对价减少。尽管租赁范围和对价的变更由疫情引起,但是,租赁付款额的减少与原定于2022年6月30日之后到期应付的款项相关,且范围缩小属于租赁的其他条款发生实质变化。因此,该情况不符合适用简化方法的条件。承租人E得出结论,该变更构成租赁修改。

于2021年7月初(修改生效日),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。

承租人E需要对以下两个要素进行会计处理:

- 由租赁的部分终止(减少2,500平方米)导致的使用权资产和租赁负债的减少;及
- 剩余租赁付款额的减少(每年减少25,000)。

重新计量租赁负债

在修改生效日(即2021年7月初),承租人E根据以下数据重新计量的租赁负债为248,410:

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

承租人E分别对租赁场所面积的减少和对价变更进行会计处理。

对重新计量租赁负债的会计处理

租赁的部分终止

第一步,承租人E减少使用权资产和租赁负债的账面金额,并按以下方式确认所产生的利得或损失,对租赁的部分终止(减少2,500平方米)进行会计处理。

承租人E基于剩余使用权资产来确定使用权资产账面金额相应比例的减少金额。

原面积(平方米)	10,000	100%
剩余面积(平方米)	(7,500)	(75%)
面积减少(平方米)	2,500	25%

因此, 承租人E减少使用权资产和租赁负债的账面金额, 以反映范围缩小25%。剩余使用权资产经计量为210,707 ($280,943 \times 75\%$)。原办公场所的剩余租赁负债为254,041, 即4年的年租赁付款额75,000按原折现率7%进行折现的现值。

于修改生效日(即2021年7月初), 承租人E将使用权资产的减少与租赁负债的减少之间的差额确认为利得计入损益。

	修改前 账面金额	第一步后的 剩余账面金额 (修改前的75%)	差额 (减少了25%)
租赁负债	338,721	254,041	(84,680)
使用权资产	280,943	210,707	(70,236)
修改利得			14,444

对价变更

第二步, 在修改生效日(即2021年7月初), 承租人E将第一步后的租赁负债的剩余账面金额254,041与修改后的租赁负债248,410之间的差额(即5,631)确认为对使用权资产的调整。这反映了为租赁所支付对价发生变更和修改后折现率的影响。

注释

1. 计算方法: 按10年的未来租赁付款额($100,000 \times 10$)以折现率7%进行折现的现值。



承租人是否行使续租选择权的评估结果发生变化, 是否构成租赁修改?

否。承租人需要在租赁期开始日确定是否合理确定将行使续租选择权以延长租赁期。在此过程中, 承租人应考虑对其行使续租选择权产生经济激励的所有相关事实和情况。

因重新评估承租人是否将行使续租选择权而导致的租赁期变更不构成租赁修改。这是因为续租选择权是原租赁条款和条件的组成部分, 而租赁合同条款没有发生变化。

如果承租人由于对是否合理确定将行使续租选择权的评估结果发生变化而重新评估租赁期, 则应使用修订后的折现率重新计量租赁负债。承租人应就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, 则承租人应将进一步减少的金额计入损益。

IFRS 16.18–20, 39–40(a)–(b)

IFRS 16.20, B41



承租人可能何时重新评估续租、终止租赁或购买选择权？

只有在发生承租人控制之内的重大事件或情况的重大变化，直接影响到承租人是否合理确定将行使选择权(或不行使终止选择权)时，承租人才会重新评估租赁期。疫情期间可能发生的此类事件的示例包括：

- 某些部门的员工减少导致租赁办公室或工作场所的需求减少；
- 与租赁生产设施相关的供应商签订新合同或取消现有合同；或
- 将使用权资产所服务的资产或业务单位进行出售或处置。

5 出租人—租赁修改的会计处理

这些修订不适用于出租人；出租人应继续评估因疫情而给予的租金减让是否构成租赁修改。

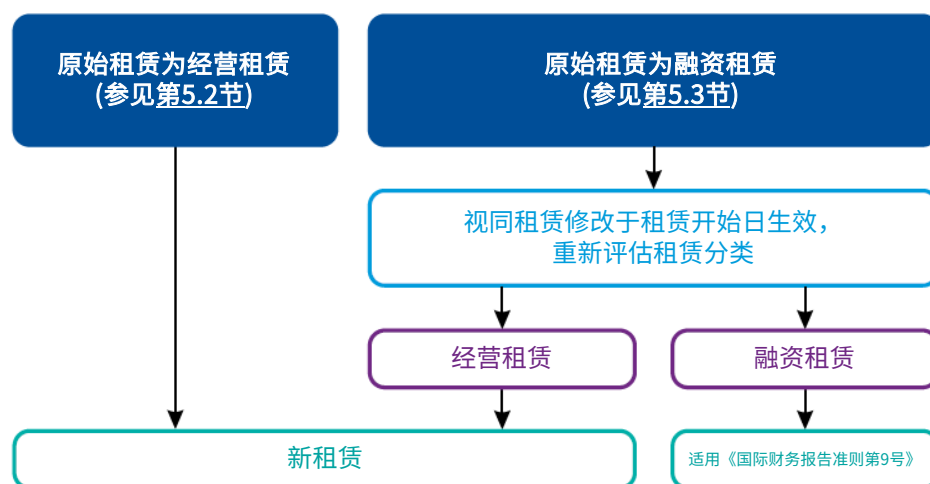
5.1

IFRS 16.79–80, 87, A, BC240A

概述

这些修订未对出租人提供简化方法。出租人仍必需评估给予的租金减让是否构成租赁修改。如果出租人认为租金减让构成租赁修改，则应适用租赁准则的特定指引对租赁修改进行会计处理。

对于疫情期间给予的常见租金减让(如变更租赁对价)，下图概述了出租人对租赁修改的会计处理。¹



5.2

IFRS 16.81, 87

出租人经营租赁修改

出租人应自修改生效日起将经营租赁的修改作为一项新的租赁进行会计处理。出租人应与原租赁有关的预收或应收租赁付款额视为新租赁的付款额的一部分。

出租人应按照系统性方法确认租赁收入，该系统性方法反映从标的资产的使用中获得利益递减的模式。这种收入确认模式反映了承租人使用该资产的权利。

有时，承租人会在原租赁协议所预设的租赁期到期前终止租赁，并向出租人支付提前终止租赁罚款(这是承租人与出租人在协商达成修订协议时产生的)。我们理解，该终止租赁罚款应视为修改后的租赁付款额的一部分。示例13通过一则典型示例来说明出租人的会计处理。

1. 该图不包括以下情形：对于增加使用一项或多项标的资产的权利而扩大租赁范围的租赁修改，出租人应如何进行会计处理。参见毕马威刊物 [Lease modifications](#) (《租赁修改》)，了解详细指引。

IFRS 16.87

**示例11 — 租赁范围缩小和对价减少: 租赁修改**

出租人L向承租人Z出租1,500平方米的零售店面,租期为5年,出租人L将该租赁划分为经营租赁。租赁期于2019年6月开始,租金包括每月10,000的固定租赁付款额,该固定租赁付款额每年增加2%。

出租人L考虑租金每年的增长,首先确定年租赁收入为124,897 (624,485/5),并按照直线法对租赁付款额进行会计处理。

日期	租赁付款额
2019	120,000
2020	122,400 ⁽¹⁾
2021	124,848 ⁽¹⁾
2022	127,345 ⁽¹⁾
2023	129,892 ⁽¹⁾
合计	624,485
注释	
	1. 含每年增长2%。

出租人L对2019年和2020年的租赁付款额作如下会计处理。

日期	租赁付款额 (A)	年租金收入 (B)	期末应收余额 (C) ⁽¹⁾
2019年6月 – 2020年5月	120,000	124,897	4,897
2020年6月 – 2021年5月	122,400	124,897	7,394
注释			
	1. C = 上年C + (B - A)。		

承租人Z的业务之后因疫情而受到严重影响。因此在2021年6月初，出租人L和承租人Z商定租用面积从1,500平方米降至1,000平方米。

出租人L和承租人Z还商定剩余3年租赁付款额下调至每年固定90,000，于年末支付。

租赁范围（零售店面）缩小和对价下调不属于租赁的原始条款和条件，因而构成租赁修改。出租人L自租赁修改生效日起将其作为一项新的经营租赁进行会计处理。在此过程中应考虑与原始租赁相关的应收租赁付款额，如下所示。

日期	租赁付款额 (A)	年租金收入 (B) ⁽¹⁾	期末应收余额 (C)
2021年6月	90,000	87,535	4,929
2022年6月	90,000	87,535	2,465
2023年6月	90,000	87,535	-

注释

1. $B = A \text{ [租赁付款额] 的总额} / 3 - (2021年5月末的C) / 3 \text{ [剩余租赁期]}。$
 $B = (90,000 \times 3) / 3 - 7,394 / 3 = 87,535。$

示例12 — 未摊销租赁激励：租赁修改

出租人M与承租人K签订为期10年的办公楼租约，租赁期开始日为2016年4月1日。租赁付款额为每月15,000，于月末支付。出租人M将此租赁划分为经营租赁。出租人M向承租人K提供600,000的重新安置成本补偿，将其作为租赁激励进行会计处理。该租赁激励按照与租金收入相同的基础在租赁期内抵减租金收入，本例即按照直线法在10年内抵减租金收入。

2021年4月1日，于疫情期间，出租人M同意免除承租人K在2021年5月、6月和7月的租赁付款额。

该对价下调不属于租赁的原始条款和条件，因而构成租赁修改。

出租人M自租赁修改生效日（即2021年4月1日）起将其作为一项新的经营租赁进行会计处理。出租人M按照直线法在新租赁的5年租赁期内确认免除3个月租金的影响。出租人M还考虑了2021年4月1日未摊销租赁激励的账面金额300,000。出租人M按照直线法在新租赁的5年租赁期内摊销该余额。

IFRS 16.81, A

IFRS 16.87

**示例13 — 原始租赁合同不含终止租赁条款**

出租人M与承租人L签订了一项为期10年的建筑物租赁合同。原始租赁合同不含任何终止租赁条款。

出租人M将租赁划分为经营租赁。

在第5年时，承租人L受新冠肺炎疫情影响，面临财务困境，因而希望比原计划更早结束租赁。在第5年年末，经出租人M与承租人L双方协商后同意在第7年年末（即在两年后、比原租赁到期提前3年）终止租赁。

承租人L同意向出租人M支付一笔终止租赁费。同时，出租人M和承租人L双方同意调减剩余租赁期（至第7年年末）的租赁付款额。

租赁的原始条款和条件没有包括终止租赁、缩短租赁期或减少租赁付款额的选择权。因此，出租人M应将此变更视为经营租赁的修改。也就是说，出租人M应自修改生效日起将该修改作为一项新租赁进行会计处理，将与原租赁有关的预收或应收租赁付款额视为新租赁的租赁付款额的一部分。

在这种情况下，租赁仅包含一个租赁组成部分。因此，终止租赁费构成修改后的租赁付款额的一部分。

IFRS 16.79–80, 87, A

**出租人何时对租赁修改进行会计处理？**

与承租人的会计处理相似，出租人自修改生效日起对经营租赁和融资租赁的修改进行会计处理。修改生效日即双方就租赁修改达成一致的日期。

IFRS 16.87, A

**是否允许出租人将因经营租赁修改而产生的增量初始直接费用予以资本化？**

是。《国际财务报告准则第16号》将初始直接费用定义为：“为达成租赁所发生的增量成本，若不取得该租赁，则不会发生的成本”。由于《国际财务报告准则第16号》要求出租人将经营租赁修改作为一项新租赁进行会计处理，因此，出租人可以将该修改所产生的增量费用资本化。

**当出租人放弃部分租赁的租赁付款额时，应如何对租赁激励进行会计处理？**

IFRS 16.87, A

假定经营租赁出租人已就其初始对承租人租赁资产改良所投入的金额确认了一项租赁激励资产。该租赁激励在租赁期内摊销。

如果出租人同意免除租金（如免除未来3个月的租金），则会产生出租人是否应按比例终止确认租赁激励金额的问题。

IFRS 16.87, A

假定原租赁不含任何导致免除租赁付款额的合同条款，因此免除租赁付款额构成一项租赁修改。《国际财务报告准则第16号》第87段提供了经营租赁修改的会计处理指引。

根据第87段的规定，与原租赁有关的预收租赁付款额应视为新租赁的租赁付款额的一部分。因此，出租人无需对租赁激励作部分终止确认。

**疫情期间如果租赁范围或租赁对价变更，经营租赁出租人还应考虑哪些其他事项？**

IFRS 9.5.5.1, 16.85, IAS 40.40

经营租赁出租人应评估标的资产和相关余额是否恰当计量。

如果标的资产为以下资产，出租人应适用《国际会计准则第36号》：

- 不动产、厂场和设备；
- 不属于投资性房地产的使用权资产；或
- 以成本计量的投资性房地产。

如果标的资产为以公允价值计量的投资性房地产，则出租人应确保公允价值反映该房地产租赁变更后的条款，以及市场参与者对该房地产价值的当前预期。

此外，出租人应对经营租赁应收款适用《国际财务报告准则第9号——金融工具》（IFRS 9 *Financial Instruments*）的减值规定。例如，如果承租人因遭遇财务困境而未支付租赁付款额，则出租人将按照《国际财务报告准则第9号》对经营租赁应收款的预期信用损失计提损失准备。

5.3

出租人融资租赁修改

对于不按照一项单独租赁进行会计处理的融资租赁修改，其会计处理取决于：假如修订条款在租赁开始日生效，租赁分类是否会不同。

5.3.1

IFRS 16.80(a)

不作为一项单独的租赁 — 融资租赁修改为经营租赁

如果融资租赁修改未作为一项单独的租赁进行会计处理，出租人首先应评估，假如修订条款在租赁开始日生效，租赁分类是否会不同。

IFRS 16.A

出租人应在修改生效日而非原租赁到期日作出上述评估。

IFRS 16.80(a)

若修订条款在租赁开始日生效，租赁会被分类为经营租赁，则出租人应：

- 自修改生效日开始将租赁修改作为终止原始租赁和订立一项新的租赁进行会计处理；及
- 按照租赁修改生效日前的原始租赁投资净额来计量标的资产的账面金额。



示例14 — 不作为一项单独租赁且租赁会被划分为经营租赁的租赁修改

IFRS 16.63–66, 79–80(a), 81, 87–88

出租人L与承租人M签订为期8年的40辆卡租车租约，租赁期于2019年1月1日开始。租赁期接近卡车的使用寿命，无其他特征表明租赁实质上未转移与卡车所有权相关的几乎全部风险和报酬。因此出租人L将此租赁划分为融资租赁。

疫情期间承租人M的业务收缩。2021年6月，出租人L和承租人M修订合同，商定租赁于2021年12月31日终止。

提前终止租赁不属于租赁的原始条款和条件，因而构成租赁修改。修改未赋予承租人M使用标的资产的额外权利，因而不能作为一项单独的租赁进行会计处理。

出租人L确定，假如修订条款于租赁开始日生效，则租赁期将不占卡车使用寿命的绝大部分。此外，无其他迹象表明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。因此该租赁会被划分为经营租赁。

2021年6月，出租人L将修改后的租赁作为一项新的经营租赁进行会计处理。出租人L应：

- 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中确认标的资产，本例中即作为不动产、厂场和设备确认；及
- 按照租赁修改生效日前租赁投资净额的金额来计量标的资产的合计账面金额。

5.3.2

不作为一项单独的租赁 — 修改前后均为融资租赁

IFRS 16.80(b)

如果融资租赁修改未作为一项单独的租赁进行会计处理，且假如修改在租赁开始日生效，租赁会被分类为融资租赁，则出租人应按照《国际财务报告准则第9号》的规定进行会计处理。

出租人应调整对融资租赁应收款的计量，以反映疫情直接引发的租金减让造成的未来合同租赁付款额减少。

IFRS 9.2.1(b)

出租人确认的租赁应收款应遵循《国际财务报告准则第9号》的终止确认和减值规定。如需获取有关《国际财务报告准则第9号》应用的详细指引，参见毕马威刊物 [Insights into IFRS](#) (《剖释国际财务报告准则》) 第17版2020/21。



关于租赁修改的会计处理，请参见毕马威刊物 [Lease modifications](#) (《租赁修改》)，了解详细的指引。

6 出租人 — 不构成租赁修改的会计处理

并非所有租赁付款额的变动都构成出租人的租赁修改。

6.1

IFRS 16.A, BC240A

概述

租赁付款额通常会在租赁期内发生变动。这些变动可能由租赁条款和条件直接导致(例如,决定合同租赁付款额的指数或比率发生变动)或间接导致(例如,由于政府行为)。出租人对租赁付款额变动的会计处理取决于该变动是否符合租赁修改的定义。在没有简化方法的情况下,出租人仍需评估疫情期间给予的租金减让是否属于租赁修改。

2020年4月,理事会发布了一份文件²作为辅导资料,以回应有关如何对由于疫情而给予的租金减让应用租赁准则的问题。理事会准备的辅导资料并未修改、删除或增加准则中的要求。但是,理事会的文件就如何对给予的租金减让进行会计处理为出租人提供了有用的指引。

6.2

IFRS 16.81, A

不构成租赁修改的变更

由原始租赁合同条款或适用法律或法规中的条款引起的租赁付款额的变动是原始租赁条款和条件的一部分,即使这些条款的效力之前未被考虑。如果租赁的范围或对价均没有变动,则不存在租赁修改,此时适用准则的其他要求。

2. [IFRS 16 and COVID-19: Accounting for COVID-19-related rent concessions in applying IFRS 16 Leases](#) (《国际财务报告准则第16号》和新冠肺炎疫情:应用《国际财务报告准则第16号——租赁》时疫情相关租金减让的会计处理)。

IFRS 16.81, 87, A



示例15 — 不构成租赁修改的延期支付租金

出租人L将零售物业出租给承租人Z,并将该租赁分类为经营租赁。该租赁包括每月10,000的固定租赁付款额。

由于疫情,出租人L和承租人Z同意Z在2021年7月至9月期间内无需支付租金,但是要在2022年1月至3月每月支付20,000的租金。租约没有其他变化。

出租人L确定2021年7月至9月期间内租赁付款额的减少和2022年1月至3月期间内租赁付款额的增加并未导致整体租赁对价的变化。

因此出租人L未将该变化作为租赁修改进行会计处理。出租人L继续按直线法确认经营租赁收入,该方法可以反映承租人Z从使用标的资产中获得利益递减的模式。



导致未来租赁付款额增加的延期支付租金是否构成租赁修改?

不一定。

[理事会的文件](#)指出,如果租赁付款额在疫情期间延期支付,在之后又“相应”增加,则租赁的对价并未变化。在租赁没有发生其他变化的情况下,这意味着并不存在租赁修改。

理事会的文件并未就“相应”一词进行阐述,且准则修订未使用这一术语。这意味着出租人需要对此确定适当的定义,并予以一贯应用。

例如,如果租赁付款额在疫情期间延期支付,递延的付款额增加以补偿出租人与延期支付有关的货币时间价值,则出租人应评估租赁付款额是否“相应”增加。

IFRS 16.38, 76, 81



如果承租人到期未能按时支付租金,对出租人有什么会计影响?

如之前在第4章和第5章中所讨论的,租赁修改是对租赁条款和条件的变更。如果承租人在未与出租人达成协议的情况下未能支付租赁合同规定的到期应付租金,则这不是租赁修改。

相反,出租人将继续按照原始条款和条件核算租赁,除非出租人同意修改合同。但是,如果承租人未按照租赁合同支付到期租金,或出租人担心承租人可能无法在未来期间支付到期的金额,则出租人需要考虑一系列其他问题。

对于**经营租赁**,这些影响包括但不限于以下方面。

- **收入确认**:经营租赁收入反映出租人根据可强制执行的租赁条款和条件有权获得的租赁付款额。此外,出租人需要评估确认来自非租赁组成部分的收入是否仍然适当——例如,在《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*)下的维护收入。
- **标的资产的账面金额**:出租人需要确保标的资产得到恰当的计量。对于按公允价值计量的投资性房地产,这将包括确保公允价值反映当前市场参与者对现有租赁和剩余价值的预期。对于其他标的资产,这将包括考虑是否存在触发减值测试的事件。
- **租赁应收款**:经营租赁应收款需根据《国际财务报告准则第9号》进行减值测试。

示例

出租人L将一间店铺出租给某零售商,租赁付款额每月固定为100。出租人L将租赁分类为经营租赁。2021年下半年,由于面临财务困境,零售商每月经支付50,并计划在2022年偿还剩余金额。出租人与承租人之间未签署任何修改协议。

出租人L应在2021年确认收入1,200,其中,实收900,并记录一项应收款300。该租赁应收款应根据《国际财务报告准则第9号》进行减值测试。

在**融资租赁**中,虽然出租人将继续按照原租赁条款和条件对租赁进行会计处理,但租赁投资净额的账面金额和与之相关的利息收入可能会受到影响。出租人对租赁投资净额应用《国际财务报告准则第9号》的减值要求,并定期复核用于计算租赁投资总额的估计的无担保剩余价值。出租人应用《国际财务报告准则第16号》确认标的资产无担保剩余价值的减少。

IFRS 16.81



如果承租人的业务受到新冠肺炎疫情或政府防疫限制措施影响，出租人是否应继续按照直线法确认经营租赁收入？

通常情况下，是。

在许多租赁中，出租人向承租人让渡的是在租赁期内使用标的资产的权利。因此，出租人通常应自租赁期开始日起将经营租赁收入在租赁期内按照直线法进行确认。

《国际财务报告准则第16号》规定，如果其他系统性方法能够更好地反映从标的资产的使用中获得利益递减的模式，则出租人应采用该系统性方法确认经营租赁收入。但是，对大部分租赁而言，很少出现直线法以外的其他方法能够满足此条件的情况。

例如，向出租人租赁店铺的零售商可能预计店铺的销售额会有季节性波动，同时预测销售额会逐年增加。但是，零售商在租赁中获得的利益是店铺的使用权。因此，如果租赁付款额是固定的，则出租人应按照直线法确认经营租赁收入。

如果受新冠肺炎疫情影响店铺销售额大幅下降和/或政府出台的防疫措施导致店铺客流量下降，则会产生直线法是否仍然恰当的问题。

在租赁协议没有变化的情况下，承租人在租赁协议项下享有的利益仍然是店铺的使用权。通常情况下，只要出租人继续向零售商让渡店铺使用权，出租人便应继续按照直线法确认经营租赁收入。

7 过渡的考虑事项

在实务方面,企业可以立即采用这些修订,前提是获得当地有关机构批准。

7.1 生效日期和过渡规定

2020年修订

IFRS 16.C1A

2020年修订于2020年5月28日发布,并于2020年6月1日或之后开始的年度报告期间生效,允许提前采用。例如,承租人可对该修订发布之日尚未获批准报出的财务报表应用该简化方法。

IFRS 16.C20A

承租人对2020年修订作追溯应用,并将应用修订的累积影响调整首次应用报告期间的期初留存收益或其他权益组成部分(如适当)。这意味着承租人并不调整比较数据。但是,在中期报告中,当追溯应用该修订时,可能会产生对前一个中期结果的重述。

IFRS 16.C20B

应用2020年修订属于会计政策的变更。但是,在首次采用修订时,承租人无需按照《国际会计准则第8号》第28(f)段的要求披露量化信息。

2021年修订

IFRS 16.C1C

2021年修订于2021年3月31日发布,并于2021年4月1日或之后开始的年度报告期间生效,允许提前采用。例如,承租人可对该修订发布之日尚未获批准报出的财务报表应用该简化方法。

IFRS 16.C20BA

承租人对2021年修订作追溯应用,并将应用修订的累积影响调整首次应用报告期间的期初留存收益或其他权益组成部分(如适当)。

IFRS 16.C20BB

应用2021年修订属于会计政策的变更。但是,在首次采用修订时,承租人无需按照《国际会计准则第8号》第28(f)段的要求披露量化信息。

IFRS 16.C20BC



2021年修订是否为可选的？

否。若企业已选择执行2020年修订，则必须执行2021年修订。

这是因为：无论租金减让何时变为符合适用简化方法条件，承租人均应将简化方法一贯应用于具有相似特征及在相似情况下的符合条件的合同。

如果承租人尚未制定租金减让的会计政策，则仍然有资格选择是否采用该简化方法，所作选择将决定其是否应执行2021年修订。

7.2

提前采用

对于2020年修订及2021年修订，企业可对截至相关修订发布之日尚未获批准报出的财务报表提前采用相关修订。



示例16 — 报告日期为12月31日的公司：提前采用2021年修订

承租人K编制年度财务报表，报告日期为12月31日。承租人K与出租人就数项租金减让达成一致，减少原本应在2021年1月至9月期间支付的租金。

承租人K选择提前采用2021年修订。

承租人K在其截至2021年12月31日止年度财务报表中采用该修订。这意味着承租人K将对符合条件的租金减让应用2021年修订，这些租金减让减少了原本应在2021年1月至9月期间到期的租金，即在包括修订发布前已发生的租金减少。

IFRS 16.C1C



修订是否能立即采用？

实际上是。通过选择提前采用修订，包括在未获得批准报出的财务报表中采用修订，承租人实际上可以立即采用修订。

制定准则修订时一个重要的考虑因素是何时以及如何如何在财务报表中应用相关修订。理事会通常会为准则修订设定一个较迟的生效日期，以便报表编制者有足够的时间在报表中反映这些修订。

但是，由于疫情的紧迫性，理事会允许提前采用2020年及2021年修订，二者都在发布日后的很短时间之后便开始生效。过渡指引指出，2020年及2021年修订均可在截至相关修订发布之日尚未获得批准报出的财务报表中采用。



修订是否需要通过当地批准要求？

这将取决于每个司法管辖区的法律和监管框架。但是，由于修订改变了准则的要求，修订是否能够采用还要取决于当地的批准程序是否恰当完成。

在许多此类情况下，针对2020年修订的批准已在2021年修订发布之前完成。这意味着2021年修订须另行批准。



首次采用国际财务报告准则的企业是否能采用2021年修订？

是。这些修订构成了首次采用者将适用的国际财务报告准则体系的一部分。

例如，如果一家公司在其截至2021年12月31日止年度财务报表中采用国际财务报告准则，并列报一年的比较财务信息，则其可以采用2021年修订。

7.3

7.3.1

IFRS 16.C20BC

特定过渡情形

不符合2020年修订条件的租金减让

企业可能存在根据2020年修订不符合简化方法适用条件、但根据2021年修订变为符合条件的租金减让。承租人应将简化方法一贯应用于具有相似特征及在相似情况下的符合条件的租金减让。这意味着承租人在采用2021年修订时可能需要撤销此前的租赁修改会计处理。



示例17 — 承租人对此前按照租赁修改进行会计处理的租金减让适用2021年修订

承租人X与出租人Y签订了一项为期3年的办公场所租赁。租赁期于2019年4月1日开始。租赁付款额为每月150,000，于月末支付。在租赁期开始日，承租人X的增量借款利率为5%（假定租赁内含利率无法直接确定）。承租人X无需向出租人Y支付其他款项。

在租赁期开始日，承租人X确认金额为5,004,855⁽¹⁾的租赁负债及使用权资产。

受新冠肺炎疫情影响，承租人X与出租人Y在2020年3月末同意将2020年4月30日至2022年3月31日期间的租赁付款额调减至每月100,000。该协议是无条件的。

IFRS 16.C20BA

上述对价变更不属于租赁的原始条款和条件。此外，由于租赁付款额调减的期间超出了2021年6月30日，因此，根据2020年修订，该变更不符合简化方法的适用条件。

因此，承租人X将租赁付款额调减作为租赁修改进行会计处理。由于该租赁修改没有给予承租人X额外的使用权，因此不得作为一项单独的租赁进行会计处理。

租赁修改的生效日为2020年3月31日。于该日，租赁负债与使用权资产的账面金额分别为3,419,085⁽²⁾与3,336,570⁽³⁾。

基于以下信息，承租人X将租赁负债的账面金额重新计量为2,256,287：

- 剩余租赁付款额为每月100,000；
- 剩余租赁期为24个月；及
- 修改后的增量借款利率为6%。

承租人X根据租赁修改前租赁负债的账面金额(3,419,085)与修改后租赁负债的账面金额(2,256,287)之间的差额(1,162,798)，调整使用权资产的账面金额。

租赁修改后的租赁负债余额与使用权资产余额分别为2,256,287与2,173,772。

2020年3月31日	使用权资产	租赁负债
租赁修改前	3,336,570	(3,419,085)
租赁修改调整	(1,162,798)	1,162,798
租赁修改后	2,173,772	(2,256,287)

承租人X对符合2020年修订适用条件的类似租金减让适用简化方法。

2021年3月31日，理事会发布了2021年修订，将租金减让简化方法的适用期间延长至2022年6月30日。由于承租人X已对类似租金减让应用了简化方法，因此，其必须对本例的租金减让适用简化方法。

此外，承租人X截至2021年3月31日止期间的财务报表尚未报出。承租人X选择对该财务报表提前采用2021年修订。因此，根据第C20BA段，承租人X应当在首次应用2021年修订的年度报告期间的期初(即2020年4月1日)调整留存收益(或其他权益组成部分)。

于2021年3月31日，租赁负债余额与使用权资产余额分别为1,161,893⁽⁴⁾与1,086,886⁽⁵⁾。

因此, 承租人X应撤销租赁修改会计处理, 并对留存收益做出以下调整:

2020年4月1日	使用权资产	租赁负债	留存收益
前期列报金额	2,173,772	(2,256,287)	-
撤销租赁修改调整	1,162,798	(1,162,798)	-
合计	3,336,570	(3,419,085)	-
确认可变租赁付款额	-	1,139,695 ⁽⁶⁾	(1,139,695)
经重述金额	3,336,570	(2,279,390) ⁽⁷⁾	(1,139,695)

此外, 承租人X根据各项新的期初余额重新计算截至2021年3月31日止年度的使用权资产折旧和租赁负债利息。利息费用采用原折现率5%计算。

注释:

- (1) 计算方法: 36个月的未来租赁付款额 (150,000 * 36) 按照5%进行折现的现值。
- (2) 计算方法: 对租赁负债按照5%计提利息并减去12个月的租赁付款额。
- (3) 计算方法: 减去1年的折旧费用 (5,004,855 - 1,668,285)。
- (4) 计算方法: 对租赁负债按照6%计提利息, 并从修改后的余额2,256,287中减去12个月的租赁付款额。
- (5) 计算方法: 修改后的余额2,173,772减去1年的折旧费用。
- (6) 计算方法: 24个月的租赁付款额调减金额 (每月调减50,000) 按照原折现率5%进行折现。
- (7) 计算方法: 修改后24个月的租赁付款额 (每月为100,000) 按照原折现率5%进行折现。



在首次执行2021年修订时, 承租人是否能采用未来适用法?

否。

承租人应以追溯调整法采用2021年修订, 并在首次执行修订的年度报告期间的期初, 根据首次执行修订的累积影响数调整留存收益 (或其他权益组成部分)。

理事会指出, 在某些情况下, 追溯调整法可能要求承租人撤销此前采用的租赁修改会计处理。但是, 理事会得出结论认为, 由于追溯调整法能够提升可比性, 同时降低产生意外结果的风险, 该方法相较于未来适用法更加可取。

7.3.2

IFRS 16.BC205J

承租人未提前采用2020年修订

承租人可能决定不提前采用2020年修订,该修订于2020年6月1日或之后开始的年度报告期间生效。对于报告日期为12月31日的承租人,2020年修订于2021年1月1日开始的年度期间生效。

此类承租人可选择在2021年的财务报表中采用简化方法。如果这样做的话,承租人应当:

- 追溯应用简化方法;
- 于2021年1月1日,将采用简化方法的影响数确认为对留存收益(或其他权益项目)的调整;
- 在确定上述调整时,对于在2020年获得的、符合简化方法适用条件的租金减让,计算撤销租赁修改会计处理的影响;及
- 不调整2020年的比较数字。

7.3.3

承租人在2020年不具有符合条件的租金减让

承租人可能未在2020年获得符合条件的租金减让,但在2021年获得了符合条件的租金减让。例如,由于新冠肺炎疫情的长期性,报告日期为12月31日的承租人可能在2020年没有获得任何租金减让,但在2021年获得了租金减让。

因此,此类承租人在完成2020年财务报表终稿时可能没有制定针对简化方法的会计政策。因此,当此类承租人在2021年获得符合条件的租金减让时,可选择是否在2021年的财务报表中适用简化方法。

附录1— 示例汇总表

标题	章节
示例1 — 疫情直接引发的租金减让	2.2
示例2A — 变更租赁对价的租金减让:货币时间价值	2.3
示例2B — 变更租赁对价的租金减让:行政管理费	2.3
示例3 — 延期支付租金影响2022年6月30日之后到期应付的付款额	2.4
示例4 — 租金下调延长至2022年6月30日之后	2.4
示例5 — 通过延长租赁期而延期支付租金	2.5
示例6A — 无条件免除租赁付款额	3.2
示例6B — 有条件免除租赁付款额	3.2
示例7 — 有条件的减租	3.2
示例8A — 延期支付租赁付款额	3.2
示例8B — 延期支付租赁付款额并延长租赁期	3.2
示例9 — 租金(租赁的对价)减少	4.2
示例10 — 缩小租赁范围和减少对价	4.3
示例11 — 租赁范围缩小和对价减少:租赁修改	5.2
示例12 — 未摊销租赁激励:租赁修改	5.2
示例13 — 原始租赁合同不含终止租赁条款	5.2

标题	章节
示例14 — 不作为一项单独租赁且租赁会被划分为经营租赁的租赁修改	5.3
示例15 — 不构成租赁修改的延期支付租金	6.2
示例16 — 报告日期为12月31日的公司:提前采用2021年修订	7.2
示例17 — 承租人对此前按照租赁修改进行会计处理的租金减让适用2021年修订	7.3

其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”或访问home.kpmg/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



IFRS app

(国际财务报告准则应用程序)

下载应用程序至iOS或Android设备



KPMG IFRS on LinkedIn

(KPMG IFRS的领英账号)

关注我们并与您的联系人分享专业见解



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



新冠疫情财务报告资源中心



报告

Guides to financial statements

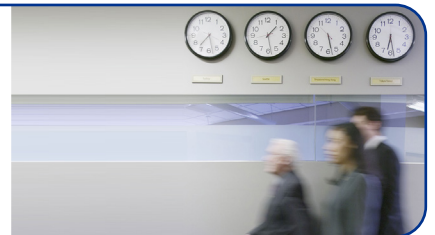
(《财务报表指南》)

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列表



促进财务报告更好地沟通

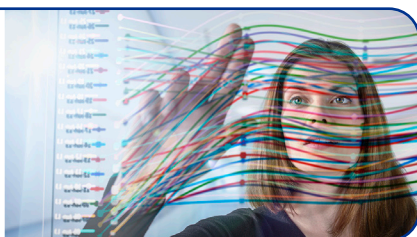


可持续性报告



应用手册

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



更多指引与深度剖析

企业合并与合并
报表汇总财务报表和 /
或剥离财务报表

保险合同

银行间同业拆借
利率 (IBOR) 改革

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。

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。

本刊物考虑了国际会计准则理事会于2016年1月发布并于2021年3月修订的《国际财务报告准则第16号 — 租赁》(IFRS 16 *Leases*) 中的要求。

本刊物参考了《国际财务报告准则第16号》以及在 2021 年 4 月 1 日已发布的其他相关现行准则。

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。本刊物所载资料是根据毕马威国际准则小组的初步观察而编写, 而这些观察可能发生变化。因此, 不论是本刊物还是毕马威出版的其他刊物, 均不能代替参考国际财务报告准则的原文。

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: Anushree Agrawal、Sashank Gopalswami、Ed Haygarth、Mostafa Mouit、Brian O'Donovan和Sinead Slattery。

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
Archana Bhutani	印度
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
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

home.kpmg/ifrs

刊物名称:《租赁——租金减让》

刊物编号:137599

发布日期:2021年5月

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有,不得转载。

© 2021 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Leases – Rent concessions”(“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©资料和商标。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。

“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。