



**短期租赁**

2019年9月

# 前言



《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的会计期间生效。

IFRS 16 包括一项针对租赁期为 12 个月或更短期间的租赁——即短期租赁的重要的实务简化方法。此实务简化方法使主体能够简单地在租赁期内将租赁付款额确认为费用，并避免了在资产负债表内确认使用权资产及相应负债的更复杂的会计处理。

在首次采用 IFRS 16 时，许多主体利用了上述实务简化方法；然而，从会计系统的角度以及对参与议定和批准租赁的人员而言，了解此类租赁的后续修改或续租的潜在会计后果均十分重要。

本刊物延续了此前发布的 IFRS 16 系列指引，通过实用及易于理解的示例对可能影响短期租赁分类的各种后续变更的会计影响提供了分步说明。

**Stephen Taylor**  
荣誉退休合伙人

2019 年 9 月

# 致谢

本文作者特此感谢来自德勤亚太区的以下人士为德勤中国的《国际财务报告准则第 16 号——租赁》系列刊物的复核提供了鼎力支持。



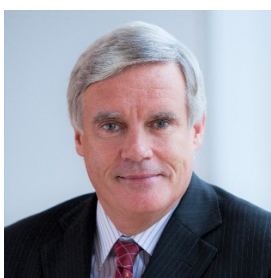
**Alison White**

合伙人  
悉尼



**李志文**

合伙人  
香港



**Stephen Taylor**

荣誉退休合伙人  
香港

# 其他《国际财务报告准则第 16 号——租赁》刊物

按最新发布的时间排序：

[租赁修改 – 10 个综合示例 \(英文版\)](#) (2019 年 7 月)

[租赁修改 – 延长租赁期 \(英文版\)](#) (2019 年 5 月)

有关增量借款利率的指引 [\(英文版 | 中文版\)](#) (2017 年 9 月)

租赁：《国际财务报告准则第 16 号》指引 [\(英文版 | 中文版\)](#) (2016 年 6 月)

# 内容

前言 .....	i
致谢 .....	ii
其他《国际财务报告准则第 16 号——租赁》刊物 .....	iii
内容 .....	iv
引言 .....	1
短期租赁的存续期 .....	2
<i>租赁期</i> .....	2
<i>基本原则</i> .....	3
<i>短期租赁的修改</i> .....	4
<i>行使续租选择权</i> .....	11
<i>终止租赁选择权的影响</i> .....	14
附录一 – 相关的 IFRS 16 指引 .....	23
附录二 – 相关的德勤指引 .....	27
联系人 .....	28

# 引言

---

## 短期租赁的简化方法 – 能否采用？

---

《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）中短期租赁的定义为租赁期为 12 个月或更短的、不包含任何购买选择权的租赁。

IFRS 16 包括的实务简化方法允许承租人选择不在资产负债表内确认短期租赁。许多主体均利用此实务简化方法，然而主体可能会抱着“一旦被确定为短期租赁，则始终属于短期租赁”的心态。换言之，一旦将租赁归类为短期租赁，管理层往往不再关注此类租赁并且会忽略可能导致其不符合短期租赁定义的后续变更。

本刊物强调了上述后续变更，这些变更可大致分为下列类型：

- 1) 短期租赁的修改：参见例 1 至例 4（同时请参阅下方列示的相关刊物）；
- 2) 行使续租选择权：参见例 5；及
- 3) 终止租赁选择权的影响：参见例 6 至例 10。

### 相关刊物

德勤已发布了与租赁修改相关的两份刊物：

第一份刊物 [《租赁修改 – 延长租赁期》](#) 于 2019 年 5 月发布，探讨了（1）哪些情况构成租赁修改，（2）何时应对租赁修改进行会计处理，及（3）租赁修改对租赁期的影响。

第二份刊物 [《租赁修改 – 10 个综合示例》](#) 于 2019 年 7 月发布，通过运用数据和会计分录说明如何对不同类型的租赁修改进行会计处理，包括更改对价、延长或缩短租赁期、以及在租赁协议中增加或剔除某项租赁资产。

强烈建议读者参阅上述刊物以更详尽地了解 IFRS 16 中有关租赁修改的要求，特别是在研读本刊物的例 1 至例 4 的时候。

本文件的附录一包含 IFRS 16 中短期租赁的相关定义和指引摘录，以及对某些概念的说明。

附录二包含德勤有关短期租赁的进一步指引的链接。

# 短期租赁的存续期

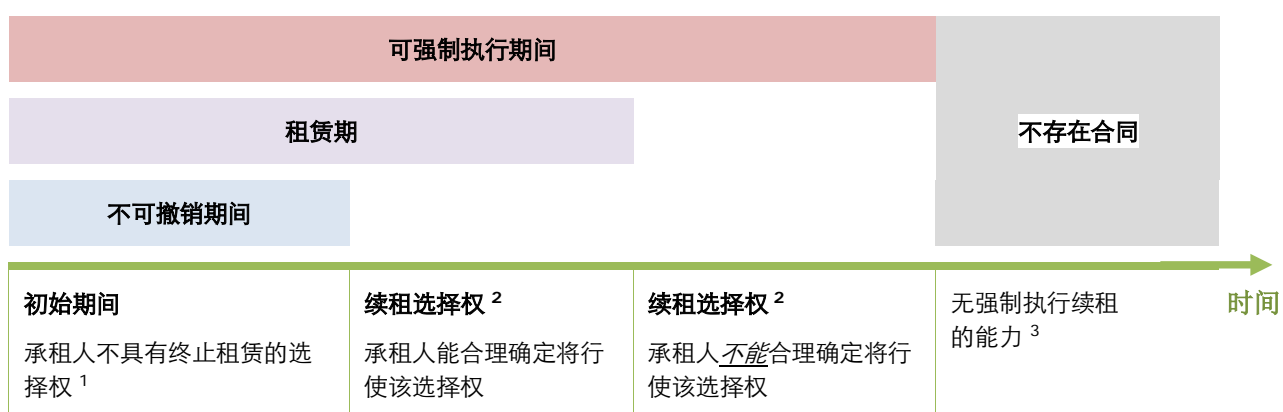
## 租赁期

在所有情况下，均需从在租赁期开始日确定租赁期着手。

短期租赁在租赁期开始日所确定的租赁期必须为 12 个月或更短期间。此外，短期租赁不得包含任何购买选择权 – 如果包含购买选择权，将自动不符合短期租赁的定义。

租赁期包括租赁的不可撤销的租赁期间，以及续租（终止租赁）选择权所涵盖的期间——如果承租人能合理确定将会（不会）行使该选择权。

租赁的不可撤销期间、租赁期与可强制执行期间之间的关系说明如下：



即使某项租赁在租赁期开始日可能符合短期租赁的条件，也不一定会永远保持。这是因为 IFRS 16.7 规定，如果租赁发生修改（参见 [短期租赁的修改](#) 部分）或租赁期发生变化（参见 [行使续租选择权](#) 部分），必须将适用确认豁免的短期租赁 **作为一项新的租赁** 进行会计处理。（IFRS 16.7）

<sup>1</sup> 有关如何对不同类型的终止租赁选择权进行会计处理的详情，请参见 [终止租赁选择权的影响](#) 部分。

<sup>2</sup> 如果承租人有权选择终止租赁，则适用相同的原则。

<sup>3</sup> 例如，出租人可以拒绝承租人的续租请求（IFRS 16.BC127）。同时请参见例 8 至例 10 以了解如何确定租赁的可强制执行期间的进一步详情。

## 基本原则

承租人可针对与使用权有关的各类标的资产类别运用短期租赁豁免。换言之，承租人可选择不在资产负债表内确认诸如汽车等的短期租赁，但选择在资产负债表内确认不动产的短期租赁。

### 观察

IFRS 16.8 定义某一类标的资产为在主体运营中具有类似性质和用途的一组标的资产。这类似于《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》（IAS 16）对不动产、厂场和设备类别进行定义的方式。

因此，在运用 IFRS 16.8 规定的短期租赁确认豁免时，承租人有关识别资产类别的会计政策应与主体应用 IAS 16.37 时采用的会计政策保持一致。

尤其是应当基于下列原则确定标的资产的类别：

- 资产的实物性质和特征。例如，鉴于房地产、制造业设备和车辆的不同实物性质，可合理认为上述项目属于不同的标的资产类别；以及
- 资产在主体运营中的使用。例如，如果在主体运营中不同“类型”的房地产具有不同用途（如，零售店铺，仓库和分销中心），则承租人按房地产类型将房地产资产分解为单独的资产类别将是恰当的。

如果承租人运用短期租赁豁免，相关租赁所涉及的租赁付款额应在租赁期内按直线法确认为费用，除非其他系统性方法能够更好地反映承租人的受益模式。



## 短期租赁的修改

承租人和出租人往往会在租赁到期前协商租赁的续租。一旦双方达成协议，续租将符合租赁修改的定义，并且取决于续租期的长度，租赁修改可能导致原短期租赁不再符合短期租赁的定义，从而无法运用确认豁免。

### 观察

租赁修改的定义为对租赁范围或租赁对价的变更，这些变更并非原租赁条款和条件的一部分。租赁修改包括增加或终止使用一项或多项标的资产的权利，或者延长或缩短合同规定的租赁期。

IFRS 16 包含如何对租赁修改进行会计处理的详尽指引。进一步的详情请参阅德勤此前发布的刊物 [《租赁修改 – 延长租赁期》](#)（2019 年 5 月）和 [《租赁修改 – 10 个综合示例》](#)（2019 年 7 月）。

在续租（即，继续对现有资产进行租赁且未租赁任何额外资产）时对租赁期的确定，取决于原租赁是否属于短期租赁：

- 如果原租赁 属于 短期租赁，承租人针对租赁修改应用 IFRS 16.7。IFRS 16.7 规定，承租人应当在修改的生效日将短期租赁的任何修改视为一项新的租赁。这意味着主体必须评估新的租赁的租赁期以确定其是否继续符合短期租赁豁免的条件。参见 [例 1](#)，[例 2](#) 和 [例 4](#)。
- 如果原租赁 不属于 短期租赁，承租人针对租赁修改应用 IFRS 16.44-46。对于租赁期的延长，由于其并未增加一项或多项使用标的资产的权利，因此租赁作为原租赁的延续核算，从而租赁期基于原租赁的租赁期开始日至续租期结束的期间确定。参见 [例 3](#)。

上述原则汇总如下：

原租赁期	续租的会计处理...	修改后的租赁期
短期	在修改的生效日作为一项新的租赁核算	基于修改的生效日至续租期结束的期间确定
非短期	作为原租赁的延续核算	基于原租赁的租赁期开始日至续租期结束的期间确定

## 例 1

### 原租赁属于短期租赁 – 修改符合短期租赁确认豁免的条件

承租人持有的短期租赁租赁期为2019年1月1日至2019年12月31日，没有续租选择权。承租人和出租人于2019年10月1日同意将租赁期延长6个月，从2020年1月1日至2020年6月30日<sup>4</sup>。

承租人根据IFRS 16.5选择对所有短期租赁运用短期租赁确认豁免。



## 分析

由于原租赁属于短期租赁且承租人选择运用短期租赁豁免，因此适用IFRS 16.6-8。

根据IFRS 16.7(a)，如果发生租赁修改，则视为一项新的租赁。在2019年10月1日发生了租赁修改，因为租赁期被延长并且该续租未在原租赁条款中予以考虑。

因此，新租赁的租赁期开始日为2019年10月1日，租赁期为9个月，从而符合短期租赁的定义，并自2019年10月1日起符合短期租赁豁免的条件。

修改后的租赁对价（即，2019年10月至12月的现有租金加上2020年1月至6月的新租金）将在2019年10月至2020年6月的新租赁期内按直线法进行确认（除非另一种方法更为恰当）。

结论：该项租赁符合短期租赁的定义且在整个复核期间内继续无需在资产负债表内确认。

<sup>4</sup> 本刊物中所有主体的年度截止日均为12月31日。

## 例 2

### 原租赁属于短期租赁 – 修改不符合短期租赁确认豁免的条件

承租人持有一项短期不动产租赁，存续期为2019年1月1日至2019年12月31日，没有续租选择权。承租人和出租人于2019年10月1日同意签订一项新租赁，从2020年1月1日至2020年12月31日租赁同一场地12个月。

承租人根据IFRS 16.5选择对所有短期租赁运用短期租赁确认豁免。



## 分析

由于原租赁属于短期租赁且承租人选择运用短期租赁豁免，因此适用IFRS 16.6-8。

根据IFRS 16.7(a)，如果发生租赁修改，则承租人应将该租赁视为一项新的租赁。如刊物《[租赁修改 – 延长租赁期](#)》所述，针对相同的标的资产签订一项新租赁等同于延长现有租赁的租赁期，这符合租赁修改的定义。

据此，根据IFRS 16.7(a)的规定，新租赁的租赁期开始日为2019年10月1日，租赁期为15个月，从而不符合短期租赁的定义。因此，承租人应在2019年10月1日针对15个月的新租赁确认使用权资产和租赁负债。使用权资产和租赁负债将出现在2019年度财务报表中。

结论：该项租赁在2019年1月1日至2019年9月30日期间属于短期租赁且无需纳入资产负债表；该项租赁自2019年10月1日起不符合短期租赁的定义并且自该日起在资产负债表内确认。

### **观察**

主体是如何设立系统与流程来识别合同是否属于短期租赁？在 [例 2](#) 中，于 2019 年 10 月 1 日签订的新法律合同期限为 12 个月，因此若未应用租赁修改的要求，该合同将符合短期租赁的定义。如果主体的系统与流程仅仅审查新租赁的存续期是否为 12 个月或更短，答案是肯定的，那么主体可能对租赁修改做出错误的会计处理。

主体的流程如何能够识别应作为租赁修改核算的新合同？特别是，这些流程如何识别应在资产负债表内确认的新合同或续租？

### **观察**

[例 2](#) 是一个十分常见的滚动 12 个月租赁的例子。每年在原租赁到期前续租 12 个月将导致合同不符合短期租赁的定义。如 [例 2](#) 所述，这项租赁必须自首次续租时在资产负债表内确认。

参与协商租赁合同的主体人员是否意识到这些会计后果？他们是否知晓合同的议定将如何影响资产负债表比率及其他关键业绩指标？

### 例 3

#### 原租赁不属于短期租赁

承租人持有一项机器租赁，租赁期自2019年1月1日至2020年12月31日止为期2年，没有续租选择权。承租人和出租人于2020年10月1日同意将租赁期延长6个月，从2021年1月1日至2021年6月30日。



#### 分析

延长租赁期没有在原租赁条款中予以考虑，故属于租赁修改。由于此项修改并未增加使用一项或多项标的资产的权利，因此不符合IFRS 16.44(a)中作为一项单独租赁进行核算的标准。修改后租赁的租赁期开始日仍是2019年1月1日，即机器首次可供承租人使用的日期。

因此，修改后租赁的总租赁期为2.5年。自修改的生效日2020年10月1日起，根据自该日起剩余租赁期为9个月而将该项租赁作为短期租赁是不正确的。

承租人应在2020年10月1日采用在该日修正后的折现率重新计量租赁负债（IFRS 16.45），以反映自2020年10月1日至2021年6月30日期间租赁付款额的现值，并对使用权资产作出相应调整（IFRS 16.46(b））。

结论：这项租赁在任何时点均不属于短期租赁。

#### 例 4

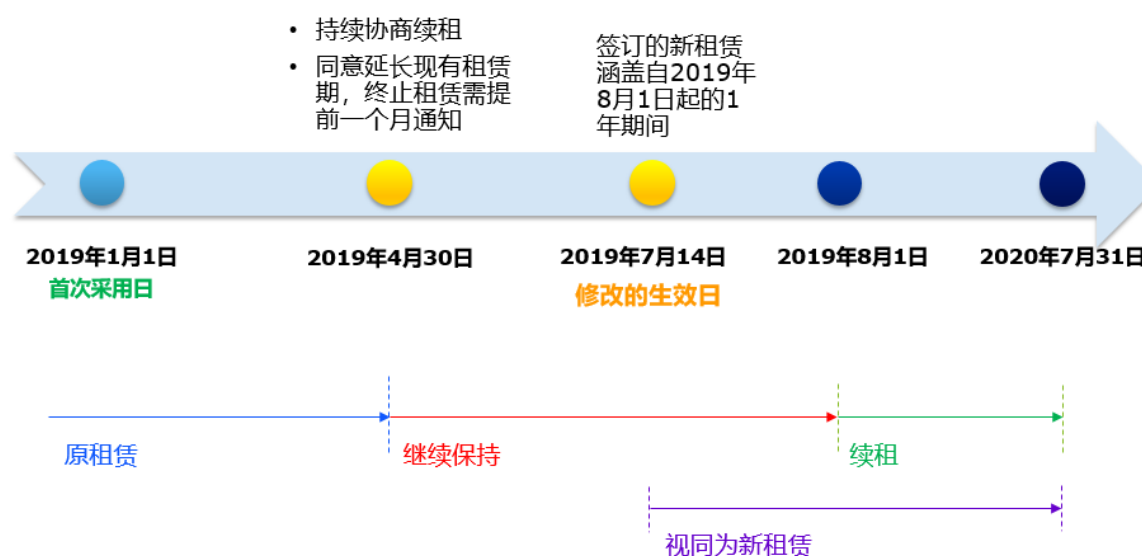
#### 对在首次采用日存在的租赁的修改

在2019年1月1日，即IFRS 16的首次采用日，承租人拥有一项于2019年4月30日到期的住宅单元租赁，没有续租或终止租赁的选择权。在该项租赁到期前，承租人与出租人协商延长租赁。

截至2019年4月30日，新租赁条款的协商仍在进行，双方均同意按原租赁的相同条款继续租赁同一住宅单元，直至能够达成协议。双方同意，如果任何一方希望终止该项安排，可提前一个月通知对方而不产生罚款。

在2019年7月14日，承租人和出租人签订协议，按修订后的租金再租赁同一住宅单元12个月，自2019年8月1日至2020年7月31日。新协议不包括任何续租或终止租赁的选择权。双方还同意承租人可在2019年7月的剩余时间按原租金租赁同一住宅单元。

承租人根据IFRS 16.5选择对所有短期租赁运用短期租赁确认豁免，并选择运用第C10(c)段规定的过渡的实务变通，将在首次采用日租赁期短于12个月的所有租赁作为短期租赁核算。



## 分析

由于租赁在首次采用日还有4个月的剩余租赁期，因此符合运用第C10(c)段的过渡实务变通作为短期租赁核算的条件。因此，该项租赁适用IFRS 16.6-7，在首次采用日至2019年4月30日的期间无需纳入资产负债表。

对于2019年5月1日至2019年7月13日的期间，该项租赁属于逐月租赁，因为承租人和出租人均可通过提前一个月通知另一方而单方面终止租赁并不产生罚款<sup>5</sup>（IFRS 16.B34）。在此期间内，额外租赁的每一天实际上是对现有租赁作出额外延期一天的修改。根据IFRS 16.7(a)，这项租赁在此期间的每一天均应作为“新”的一个月的租赁进行核算。

类似地，承租人和出租人于2019年7月14日同意将租赁延长至2020年7月31日，从而原一个月的租赁被修改并且应根据IFRS 16.7(a)作为新的租赁进行核算。“新”租赁的租赁期开始日为2019年7月14日且租赁期为12个月零18天，因此自2019年7月14日起该项租赁不符合短期租赁的定义。

因此，承租人应在2019年7月14日针对12个月零18天的新租赁确认使用权资产和租赁负债。使用权资产和租赁负债将纳入2019年度财务报表。

结论：该项租赁在首次采用日至2019年7月13日期间属于短期租赁且无需纳入资产负债表；该项租赁自2019年7月14日起应在资产负债表内确认。

## 观察

对于短期租赁的处理，重要的是需要按时间顺序仔细审查租赁的每次变更，以识别任何潜在修改以及修改的生效日。

从例4可以看出，很容易在整个复核期间将租赁误认为短期租赁——通过声称租赁在2019年5月1日至2019年7月13日的期间是逐月租赁且新租赁的租期只有12个月。

关键是需要认识到2019年7月14日是新签订的租赁的修改生效日，即双方同意租赁修改的条款的日期。由于承租人已经有权使用租赁场所，因此根据IFRS 16.7(a)，新租赁的租赁期开始日应为2019年7月14日，而非2019年8月1日，从而导致租赁期超过12个月。

这与例2所述的原则相同。

<sup>5</sup> 有关IFRS 16.B34所述的罚款的构成的讨论，请参见例8。

## 行使续租选择权

在租赁包含可由承租人行使的续租选择权的情况下，如果关于能否合理确定将行使该选择权的评估发生变更（IFRS 16.20）、或者实际行使了之前确定租赁期时未考虑的选择权（IFRS 16.21(a)），则租赁期可能变更。

### 观察

承租人应首先在租赁期开始日评估能否合理确定将行使续租选择权或终止租赁的选择权。仅当发生符合下述条件的重大事件或情况的重大变化时，承租人才重新评估关于“合理确定”的评估：

- a) 在承租人控制范围内；以及
- b) 影响承租人之前对租赁期的评估。

“合理确定”是一个复杂的难点，并且在某些情况下该评估可能要求运用重大判断。鼓励主体在此情况下咨询其审计师及会计顾问。

如果短期租赁的租赁期发生变更，该项租赁应自变更日起作为一项新的租赁进行核算（IFRS 16.7(b)）。这意味着承租人必须在变更日评估新租赁的租赁期。参见 [例 5](#)。



## 例 5

### 行使续租选择权

承租人持有一项短期租赁，租期为2019年1月1日至2019年12月31日，并包含可续租1年直至2020年12月31日的选择权。

在租赁期开始日（2019年1月1日），承租人无法合理确定将行使续租选择权。因此，租赁期只有12个月且该项租赁符合短期租赁的定义。

在2019年10月1日，承租人行使了续租选择权。

承租人根据IFRS 16.5选择对所有短期租赁运用短期租赁确认豁免。



### 分析

由于原租赁属于短期租赁且承租人选择运用短期租赁豁免，因此适用IFRS 16.6-8。

根据IFRS 16.7(b)，如果租赁期发生变更，该项租赁应被视为一项新的租赁。租赁期于2019年10月1日发生变更，因为承租人行使了之前确定租赁期时并未考虑的续租选择权。

据此，根据IFRS 16.7(b)的规定，新租赁的租赁期开始日为2019年10月1日，租赁期为15个月，从而不符合短期租赁的定义。因此，承租人应在2019年10月1日对15个月的新租赁确认使用权资产和租赁负债。使用权资产和租赁负债将纳入2019年度财务报表。

结论：该项租赁在2019年1月1日至2019年9月30日期间属于短期租赁且无需纳入资产负债表；该项租赁自2019年10月1日起不符合短期租赁的定义并且应从该日起在资产负债表内确认。

### 观察

[例 5](#)所述的情形十分常见，因为几乎所有租赁协议均要求在原租赁到期前行使续租选择权。

重要的是应注意，IFRS 16 规定新租赁始于租赁期的变更日（2019 年 10 月 1 日），而非续租期开始日（2020 年 1 月 1 日）。这意味着如果续租期至少为 1 年且必须在原租赁到期前作出续租通知，则新租赁将不符合短期租赁的条件。

### 观察

#### 租赁修改与选择权的行使

即使 [例 5](#) 产生与 [例 2](#) 相同的结果，但两者源自不同的事件。

在 [例 5](#) 中，原租赁包含续租选择权。当承租人行使之前评估为无法合理确定将行使的选择权时，租赁期发生变更（IFRS 16.21）。这并非租赁修改，因为原租赁条款已赋予承租人续租的权利。

相反，在 [例 2](#) 中，原租赁并不包含续租选择权。后续就续租与出租人的协商属于原租赁协议未涵盖的租赁范围得变更，因此符合租赁修改的定义。

由此可见，对于短期租赁，租赁期变更与租赁修改之间的会计处理并不存在差异，因为 IFRS 16.7 要求两者均应自变更日起作为一项新租赁进行会计处理。然而，在对非短期租赁则需要谨记，对租赁期变更的会计处理将不同于租赁修改。

### 观察

#### 与第 C10(c) 段规定的过渡实务变通的相互影响

根据 IFRS 16.C10(c) 的过渡性规定，如果在首次采用日剩余租赁期为 12 个月或更短，则允许承租人将该租赁作为短期租赁进行会计处理。

如果主体运用第 C10(c) 段规定的过渡实务变通，则对所有用途和目的的租赁均被视为短期租赁且适用 IFRS 16.6-7 的要求。因此，[例 1](#)，[例 2](#)，[例 4](#) 和 [例 5](#) 所述的原则将适用于此类租赁的任何后续修改或租赁期变更。

## 终止租赁选择权的影响

租赁合同通常包含终止租赁的选择权。租赁期的确定将受到哪一方有权行使终止租赁选择权的影响。

- **仅能由出租人行使的终止租赁选择权** – 在确定租赁期时应予忽略，因为除非并且直至出租人决定终止租赁，承租人负有针对整个租赁期进行支付的无条件义务（IFRS 16.B35 和 BC128）。参见 [例 6](#)。
- **仅能由承租人行使的终止租赁选择权** – 租赁期应通过评估承租人能否合理确定将行使终止租赁选择权来确定（IFRS 16.18(b)）。参见 [例 7](#)。
- **双方均可行使终止租赁选择权** – 这将影响租赁的可强制执行的期间。如果承租人和出租人均能够在不发生不小的罚款的情况下在特定日期单方面终止租赁，则租赁在该日后不再可强制执行。参见 [例 8](#)，[例 9](#) 和 [例 10](#)。

同时请参见 [租赁期](#) 部分的图表以了解不可撤销期间、租赁期与可强制执行期间之间的关系。

## 例 6

### 仅能由出租人行使的终止租赁选择权

承租人持有一项2年期租赁，租赁期从2019年1月1日至2020年12月31日。出租人可在不产生罚款<sup>6</sup>的情况下随时终止租赁，前提是须提前三个月通知承租人。

- 2年期租赁
- 出租人可选择随时终止租赁，前提是须提前三个月通知



### 分析

租赁期为2年。

IFRS 16.B35 规定，如果只有出租人有权终止租赁，不可撤销的租赁期间应当包括该终止租赁选择权所涵盖的期间。这是因为除非并且直至出租人决定终止租赁，承租人均负有针对整个租赁期进行支付的无条件义务（IFRS 16.BC128）。

因此，租赁的不可撤销期间为2年，即与租赁期相同，因为不存在任何其他续租或终止租赁的选择权。

因此，该项租赁**不是**短期租赁。

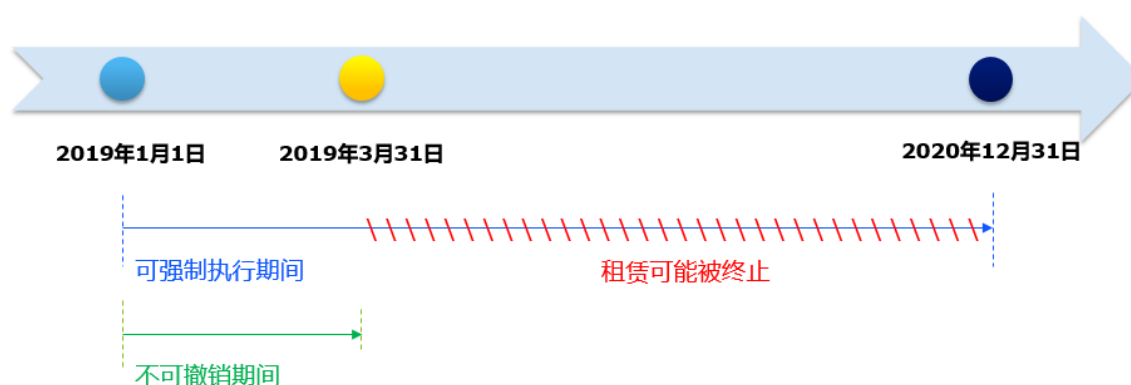
<sup>6</sup> 有关 IFRS 16.B34 所述的罚款的构成的讨论，请参见[例 8](#)。

## 例 7

### 仅能由承租人行使的终止租赁选择权

承租人持有一项2年期租赁，租赁期从2019年1月1日至2020年12月31日。承租人可在不产生罚款<sup>7</sup>的情况下随时终止租赁，前提是须提前三个月通知出租人。

- 2年期租赁
- 承租人可选择随时终止租赁，前提是须提前三个月通知



## 分析

该项租赁包括：

- 3 个月的不可撤销期间（因为承租人在终止租赁前必须至少提前三个月作出通知），及
- 终止租赁选择权所涵盖的 21 个月期间。

IFRS 16 中租赁期的定义为不可撤销的租赁期间，同时包括下列两者：

- a) 续租选择权所涵盖的期间，如果承租人可合理确定将行使该选择权；以及
- b) 终止租赁选择权所涵盖的期间，如果承租人可合理确定不会行使该选择权。

因此，在租赁期开始日，承租人应当如 IFRS 16.B37–B40 所述，通过考虑对承租人不行使终止租赁选择权产生经济激励的所有相关事实和情况，评估能否合理确定在 3 个月的不可撤销期间之后将继续租赁相关资产。

在本例中，不可撤销期间为 3 个月且可强制执行期间为完整的 2 年。取决于承租人是否及何时能够合理确定将终止租赁，所确定的租赁期可能从 3 个月到 2 年不等并且这将影响租赁是否符合短期租赁的条件。

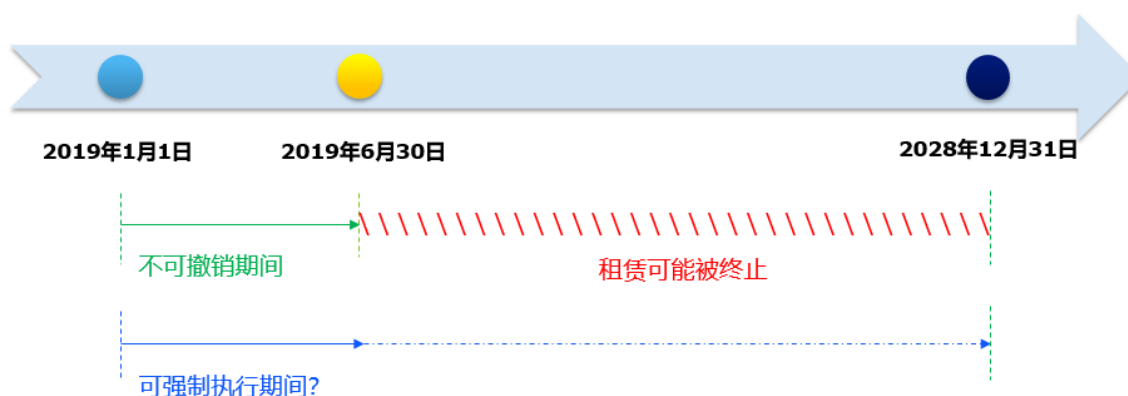
<sup>7</sup> 有关 IFRS 16.B34 所述的罚款的构成的讨论，请参见例 8。

## 例 8

### 双方均可行使终止租赁选择权 – 如何诠释“罚款”

承租人持有一项10年期租赁，租赁期从2019年1月1日至2028年12月31日。自2019年7月1日起，承租人和出租人均可在没有任何合同约定罚款的情况下终止租赁。因此，不可撤销期间只有6个月。

- 10年期租赁
- 自2019年7月1日起，双方均可选择随时终止租赁



## 分析

如果双方均可选择终止租赁，为确定**租赁期**，承租人应当首先确定租赁的**可强制执行期间**。

当承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可且罚款金额不大的情况下终止租赁时，租赁将不再可强制执行（IFRS 16.B34）。

在本例中，满足第 B34 段第一部分的要求，即自 2019 年 7 月 1 日起双方均可单方面终止租赁；然而，需要获取更多信息来评估是否满足第 B34 段第二部分的要求，即提前终止租赁时是否会发生不小的罚款。

IFRS 16 并未具体定义罚款。国际财务报告准则解释委员会（IFRS IC）在 2019 年 6 月会议上作为更大范围事项的一部分讨论了对罚款的解释，并临时决定**应当对罚款作出广义解释以同时涵盖终止租赁付款及其他类型的经济处罚，包括弃置或拆卸不可移除的租赁改良所发生的成本**。换言之，如果任何一方存在不终止租赁的经济激励（由于终止租赁将产生金额并非不小的罚款），则在合同可被终止的日期之后，合同将仍可强制执行（[IFRS IC 2019 年 6 月临时议程决定](#)）。

根据 IFRS IC 的临时议程决定，在本例中，承租人无法单方面就可强制执行期间及因此租赁期只有 6 个月得出结论。IFRS IC 的临时议程决定指出，声称租赁终止时没有合同约定的罚款并不足以满足第 B34 段的要求以及不支持因此租赁在 2019 年 6 月 30 日后将不再可强制执行的结论。

根据 IFRS IC 的临时议程决定，如果相关事实和情况表明在 6 个月结束后承租人终止租赁将支付不小的罚款（如，租赁的是办公场所且承租人将不得不放弃有价值的租赁改良，或不得不发生重大的搬迁成本或将租赁场所恢复到初始状态的成本），则租赁在 2019 年 6 月 30 日后仍然可强制执行。这进而意味着租赁期可能超过 6 个月（包括 6 个月的不可撤销期间，加上承租人合理确定不会行使的终止租赁选择权所涵盖的期间）。

根据 IFRS IC 的临时议程决定，承租人应考虑合同涉及的更广泛的经济因素，以考虑双方是否以及在哪一个时点终止租赁将产生不大的罚款，以确定租赁的可强制执行期间。一旦确定了租赁的可强制执行期间，承租人便可通过评估是否及在可强制执行期间的哪一个时点能够合理确定会终止租赁来确定租赁期（类似于例 7 所述的评估）。

### **观察**

IFRS IC 就例 8 所述的临时议程决定收到了 31 份意见函 – 回复率异常地高。大量反馈意见者要求 IFRS IC 澄清（除其他事项外）为何对经济动因的评估与确定租赁的可强制执行期间相关，并寻求进一步澄清如何诠释 IFRS 16.B34 所述的“罚款”。

IFRS IC 将在未来的公开会议上对这些意见函进行考虑。在编撰本文时，IFRS IC 尚未最终确定该临时议程决定。

### **观察**

在某些情况下，可能必须运用重大判断来评估任何一方终止租赁是否会发生“不小的罚款”（IFRS 16.B34）。

鉴于对该事项的辩论仍然持续，看法可能会不断演变，我们建议主体在此类情况下咨询其审计师及会计顾问。

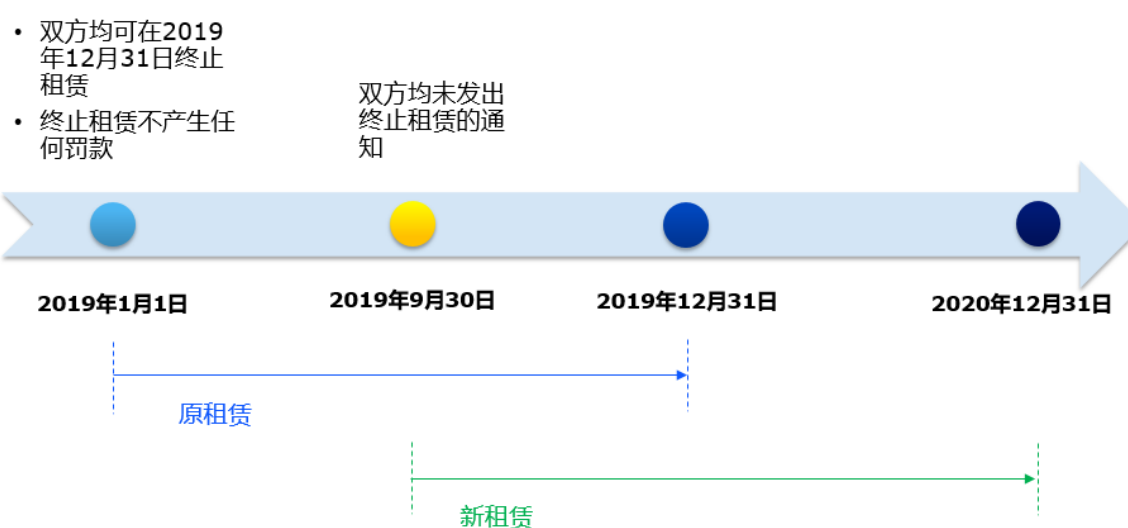
## 例 9

### 双方均可行使终止租赁选择权 – 不产生罚款；终止租赁选择权只能在一个日期行使

承租人租赁一项不动产2年，租赁期为 2019年1月1日至2020年12月31日。承租人和出租人均可在2019年12月31日终止租赁，但须提前三个月通知。如果双方都未在2019年9月30日行使其终止租赁选择权，租赁持续至2020年12月31日。

承租人或出租人行使终止租赁选择权均不会产生任何罚款。

双方均未在2019年9月30日行使其终止租赁选择权。



## 分析

在双方均有终止租赁选择权的情况下，为确定**租赁期**，承租人应当首先确定租赁的**可强制执行期间**。

当承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可且罚款金额不大的情况下终止租赁时，租赁将不再可强制执行（IFRS 16.B34）。

在2019年1月1日，由于承租人和出租人均有权在不发生罚款的情况下在1年结束时终止租赁，因此租赁的最长**可强制执行期间**只有1年。

对于租赁期，无需考虑双方行使其终止权利的可能性 – 在租赁期开始日，租赁在12个月之后不再可强制执行的事实已足以得出**租赁期**只有1年的结论。

因此，在2019年1月1日，该项租赁的可强制执行期间、不可撤销期间及租赁期都是1年（即，符合短期租赁的定义）。



在2019年9月30日，由于双方均未行使其终止租赁选择权，因此在该日租赁的不可撤销期间及租赁期均已发生变更。由于原租赁属于短期租赁，根据IFRS 16.7，租赁期变更将导致一项新的租赁。据此，新租赁的租赁期开始日为2019年10月1日，且租赁期为15个月，因为现时租赁直至2020年12月31日才会终止。因此，该项租赁自2019年10月1日起不再符合短期租赁的定义。

承租人应在2019年10月1日对15个月的新租赁确认使用权资产和租赁负债。使用权资产和租赁负债将纳入2019年度财务报表。

结论：该项租赁在2019年1月1日至2019年9月30日期间属于短期租赁且无需纳入资产负债表；该项租赁自2019年10月1日起不再符合短期租赁的定义并且应从该日起在资产负债表内确认。

## 例 10

### 双方均可行使终止租赁选择权 – 不产生罚款；终止租赁选择权可在 1 年之后的任何时间行使

承租人向出租人租赁了一项不动产2年，租赁期为 2019年1月1日至2020年12月31日。任何一方可在提前两个月通知的前提下终止租赁。作出终止租赁通知的最早日期为2019年10月31日（以在2019年12月31日终止租赁）。除非任何一方在2020年10月31日前行使其终止租赁选择权，否则租赁将持续至2020年12月31日止。

承租人或出租人行使终止租赁选择权均不会产生任何罚款。

承租人于2020年8月27日作出终止租赁通知（即，租赁将持续至2020年10月27日止）。

- 自2019年12月31日起，任何一方均可在提前两个月通知的前提下终止租赁
- 终止租赁不产生任何罚款

承租人于  
2020年8月27日  
通知终止租  
赁



### 分析

如果双方均有权选择终止租赁，为确定**租赁期**，承租人应当首先确定租赁的**可强制执行期间**。

当承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可且罚款金额不大的情况下终止租赁时，租赁将不再可强制执行（IFRS 16.B34）。

在2019年1月1日，由于承租人和出租人均有权在不产生罚款的情况下在1年结束时终止租赁，因此租赁的最长**可强制执行期间**只有1年。

对于租赁期，无需考虑任何一方行使其终止权利的可能性 – 基于租赁在12个月之后不再可强制执行的事实已足以断定在租赁期开始日**租赁期**只有1年。

因此，在2019年1月1日，该项租赁的可强制执行期间、不可撤销期间及租赁期都是1年，即符合短期租赁的定义。

自2019年11月1日起，由于任何一方均可通过提前两个月通知在不产生罚款的情况下终止租赁，因此该项租赁此时的可强制执行期间和不可撤销期间为2个月。租赁未被终止的每一天均会形成一项新的2个月租赁。同样地，任何一方行使其终止权利的可能性并不相关，因为根据定义，**租赁期**至少涵盖不可撤销期间且不得超过租赁的**可强制执行期间**，而在此情况下不可撤销期间和可强制执行期间都是自2019年11月1日起的2个月。

类似地，当承租人于2020年8月27日行使终止租赁选择权时，一项租赁期为2个月的新租赁自该日开始形成。

结论：该项租赁属于短期租赁且在复核涵盖的整个期间内均无需在资产负债表内确认。

# 附录一 — 相关的 IFRS 16 指引

## 定义

<i>租赁期开始日</i>	出租人提供标的资产使其可供承租人使用的日期。
<i>修改的生效日</i>	双方就某项租赁修改达成一致的日期。
<i>租赁开始日</i>	租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款和条件作出承诺日中的较早者。
<i>租赁修改</i>	租赁范围或租赁对价的变更，但不构成原始租赁条款和条件的一部分（例如，增加或终止使用一项或多项标的资产的权利，或者延长或缩短合同规定的租赁期）。
<i>短期租赁</i>	在租赁期开始日，租赁期为12个月或更短期间的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

### 租赁开始日与租赁期开始日 – 示例

承租人和出租人于 20x1 年 1 月 1 日商定租赁的主要条款。主要条款包括但不限于租赁的项目（住宅单元）、租赁期、租赁付款额、付款安排、终止租赁和续租权利等。协议自该日起不可撤销。

租赁协议于 20x1 年 3 月 1 日签署，住宅单元的钥匙于 20x1 年 6 月 1 日移交给承租人。

在本例中，租赁开始日为 20x1 年 1 月 1 日，即租赁协议日（20x1 年 3 月 1 日）与各方就主要租赁条款和条件作出承诺日（20x1 年 1 月 1 日）中的较早者。

租赁期开始日为 20x1 年 6 月 1 日，即住宅单元可供承租人使用的日期。

正确地识别租赁开始日和租赁期开始日至关重要，因为协议各方需要在租赁开始日评估协议是否属于租赁或包含租赁，并且承租人在特定情况下必须披露已承诺但尚未开始的租赁的相关信息（IFRS 16.59(b)(iv)）。

租赁期开始日对于短期租赁的重要性源自租赁期 始于 租赁期开始日的事实。这将直接影响租赁期的长度，进而决定租赁是否符合短期租赁的条件。

### 修改的生效日

在大多数情况下，识别租赁修改的生效日较为简单直接。

在无法明确修改的生效日的情况下，应谨记“双方同意作出租赁修改的日期”实质上是双方对修改后的主要租赁条款和条件达成共识并作出承诺的日期，且可被视为等同于条款修改后的租赁的开始日。

对于适用确认豁免的短期租赁，租赁应当自修改的生效日起作为一项新的租赁进行会计处理。由于新租赁的租赁期始于该日，因此正确地识别租赁修改的生效日至关重要，因为其影响租赁期的长度，进而影响新租赁是否符合短期租赁的定义。

### 确认豁免

- 5 承租人可选择对下列租赁不采用[IFRS 16对承租人的一般确认、计量和列报要求]:
  - (a) 短期租赁；以及
  - (b) ....
- 6 如果承租人选择对短期租赁或...不采用[IFRS 16对承租人的一般确认、计量和列报要求]，承租人应当在租赁期内按照直线法或其他系统性方法将与租赁相关的租赁付款额确认为费用。如果其他系统性方法能够更好地反映承租人受益模式，则承租人应采用该系统性方法。
- 7 如果承租人按照第6段的规定对短期租赁进行会计处理，则在以下情况下，出于本准则目的，承租人应将该租赁视为一项新的租赁：
  - (a) 存在租赁修改；或者
  - (b) 租赁期发生变化（例如，承租人行使了之前确定租赁期时未考虑的选择权）。
- 8 主体应基于与使用权有关的标的资产的类别对短期租赁的会计处理作出选择。某一类标的资产是指在主体运营中具有类似性质和用途的一组标的资产。...

## 租赁期

- 18 主体应按不可撤销的租赁期间确定租赁期，同时还应考虑以下期间：
- (a) 承租人合理确定将行权时，续租选择权所涵盖的期间；以及
  - (b) 承租人合理确定将不行权时，终止租赁选择权所涵盖的期间。
- 19 在评估承租人是否能够合理确定将行使续租选择权或将不行使终止租赁选择权时，主体应考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权产生经济激励的所有相关事实和情况（见附录二第37段-40段）。
- 20 发生下列重大事件或重大变化时，承租人应重新评估是否能够合理确定将行使续租选择权或者不行使终止租赁选择权：
- (a) 重大事件或重大变化在承租人控制范围内；以及
  - (b) 重大事件或重大变化影响了承租人是否能够合理确定将行使之前确定租赁期时未考虑的选择权或者将不行使之前确定租赁期时已考虑的选择权。
- 21 如果不可撤销的租赁期间发生变化，则主体应修改租赁期。例如，在下列情况下，不可撤销的租赁期间将发生变化：
- (a) 承租人行使选择权，该选择权在之前主体确定租赁期时未考虑；
  - (b) 承租人不行使选择权，该选择权在之前主体确定租赁期时已考虑；
  - (c) 至 (d)...
- B34 在确定租赁期和评估不可撤销的租赁期间时，主体应采用合同的定义，并确定可强制执行合同的期间。如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不大，则该租赁不再可强制执行。
- B35 如果只有承租人有权终止租赁，则确定租赁期时，主体将该项权利视为承租人可使用的终止租赁选择权来予以考虑。如果只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。
- BC128 因此，若承租人有权续租或终止租赁，则在初始不可撤销期间结束后仍存在强制性权利和义务，租赁各方对租赁期进行评估时需将这些选择权期间纳入考虑。否则，在确定租赁期时，不应考虑出租人终止租赁的权利。原因是在该情况下，除非出租人决定终止租赁，在此之前，承租人有无条件的义务为租赁期内使用资产的权利支付租赁付款额。

## 过渡实务变通

C10 对之前根据《国际会计准则第17号》被归类为经营租赁的租赁，承租人可在按照附录三第5（2）段追溯采用[IFRS 16]时使用下列一项或多项实务变通。允许承租人以每一项租赁为基础采用这些实务变通：

(a) 至 (b).....

(c) 对于租赁期于首次采用日12个月内结束的租赁，承租人可选择不[确认使用权资产和租赁负债]。在这种情况下，承租人应：

(i) 以与第6段所述的短期租赁相同的方式对该等租赁进行会计处理；并且

(ii) 在包含首次采用日的年度报告期间披露的短期租赁费用中纳入与该等租赁有关的成本。

(d) 至 (e)...

## 附录二 – 相关的德勤指引

下列链接仅可供DART（德勤会计研究工具）的订阅者查阅。

[注册](#)订阅DART或体验30天免费试用。

[IFRS 16:5\(a\)>2.4-1 短期租赁 – 相互依存的合同的影响](#)

[IFRS 16:6>8.2.4.3-1 对短期租赁和低价值资产租赁的租赁激励应确认的期间 – 示例](#)

[IFRS 16:7>8.2.2.3-1 短期租赁 – 承租人在12个月内终止租赁的权利 – 示例](#)

[IFRS 16:7>8.2.2.3-2 短期租赁 – 承租人与出租人均有权在12个月内终止租赁 – 示例](#)

[IFRS 16:7>8.2.2.3-3 短期租赁 – 符合短期租赁条件的修改 – 示例](#)

[IFRS 16:7>8.2.2.3-4 短期租赁 – 不符合短期租赁条件的修改 – 示例](#)

[IFRS 16:8>8.2.2.2-1B 短期租赁 – 对一类资产采用确认豁免 – 示例](#)

[IFRS 16:18>6.1.1-1 当租赁包含非连续使用期间时的租赁期](#)

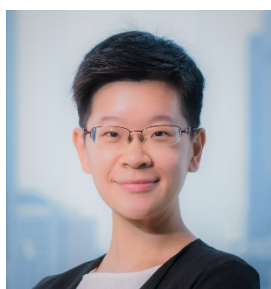
[IFRS 16:C10\(c\)>14.6.3.2-1 IFRS 16:C10\(c\)规定的实务变通与短期租赁确认豁免的比较](#)



# 联系人

会计专业技术

作者



**桂洋洋**

总监

[ckwei@deloitte.com.hk](mailto:ckwei@deloitte.com.hk)

租赁专家



**李志文**

合伙人

[gorlee@deloitte.com.hk](mailto:gorlee@deloitte.com.hk)



**陈丽芬**

合伙人

[lichan@deloitte.com.hk](mailto:lichan@deloitte.com.hk)

## 关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司, 以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 了解更多信息。

德勤亚太有限公司 (即一家担保有限公司) 是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体, 在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务, 包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处, 德勤品牌由此进入中国。如今, 德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家本土注册成立的中国专业服务机构, 由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 [www2.deloitte.com/cn/zh/social-media](http://www2.deloitte.com/cn/zh/social-media), 通过我们的社交媒体平台, 了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 您应咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

© 2019。欲了解更多信息, 请联系德勤中国。