

IFRS 16准则下如何确定租赁期

普华永道电信行业会计小组（“TIAG”）深度解读

概览

电信公司通常会签订许多不同形式内容的租赁安排：包括设备共置（天线塔及站点共享），传输容量（网络）共享、机组租赁以及数据仓库解决方案等。

国际财务报告准则第16号 (IFRS 16) “租赁” 将租赁定义为：在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协议。虽然该定义初看之下直接明确，但在实务中准确评估定义中的各组成部分是

很有挑战性的，特别是租赁期的确定经常是实施 IFRS 16 的重大判断之一。因为租赁期的判断会直接影响主体的租赁负债与相关使用权资产的入账金额（租赁期越长，租赁负债与相关使用权资产的入账金额越大）。

本文重点阐述 IFRS 16 下确定租赁期时可能面临的实务挑战和需考虑的因素。为简化起见，所有示例均假设这些安排包含租赁。

背景

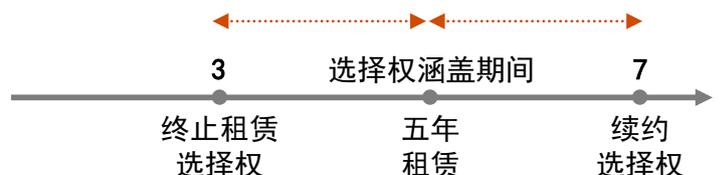
IFRS 16对确定租赁期的要求

IFRS 16将租赁期定义为不可撤销的租赁期间，加上承租人合理确定会行使的续约选择权和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。原则上，在存在选择权的情况下，除非承租人合理确定会将标的资产的使用期延长，否则，租赁期应为较短期间。

在此示例中(图右)，租赁为期五年，承租人可选择于第三年后终止租赁，也可选择将租赁期延长至七年。租赁期为：

- 三年-若承租人不能合理确定不会行使终止租赁选择权（换言之，承租人不能合理确定租赁标的资产会超过三年）。

- 五年-若承租人合理确定不会行使终止租赁选择权，但不能合理确定将会行使续约选择权（换言之，承租人能合理确定将租赁标的资产至少五年，但不确定是否更长期）。
- 七年-若承租人合理确定会行使续约选择权并租赁标的资产七年。



续约选择权与终止租赁选择权：“合理确定”测试

原租赁准则IAS 17也是采用“合理确定”测试，但新准则IFRS 16以示例形式为确定租赁期应考虑的各种因素提供了额外指引：

- 选择权期间的合同条款和条件与市场费率的比较：如果租金超过市场费率，承租人就较有可能不会行使续约选择权。其他应予以考虑的条款例子包括解约罚款或余值担保。
- 对租入资产已进行（或预计将进行）的重大改良：如果承租人因改良或为特殊需要改造租入资产而进行了重大投资，则更有可能行使续约选择权。
- 终止租赁/签订新租赁协议的相关成本：如果继续履行合同能够避免各类成本，例如谈判成本、搬迁成本、寻找其他合适资产的成本、新资产的整合成本和以合同约定的条件归还原资产或者归还至合同约定地点的成本，则承租人更有可能行使续约选择权。

- 标的资产对于承租人运营的重要性：如果标的资产具有特殊性或者不存在适合的替代性资产，则承租人将更有可能行使续约选择权。
- 若选择权结合如余值担保等一项或者多项的其他条款会使得行使选择权与否出租人的现金回报都不变，则主体应假设承租人合理确定会行使续约租赁的选择权，或者不会行使终止租赁的选择权。

除此之外，承租人过往使用特定类型资产时对使用期间的经验以及相关的经济考虑因素，也可能提供有用的信息。

示例：确定主体是否合理确定行使续约选择权

电信公司A与运营商B签订了一份租用其信号塔基站（基站）的租赁合同。该合同包含五年不可撤销的租赁期和五年固定租金的续约选择权（续约租金预计大致相当续约时的市场价格）。

基站是电信公司A业务运营中使用的一项重要资产，且电信公司A过往使用此类资产的期间大约为十年。若电信公司A终止与运营商B之间的租赁合同，则将会因移除并搬迁天线和无线电设备至另一基站而产生重大成本。

分析：

于租赁开始日，电信公司A确定的租赁期应为十年。此乃基于以下事实：

1. 该基站是一项重要资产，对电信公司A的运营非常重要；
2. 未来租赁付款额预计与市场价格大致相当；
3. 电信公司A过往使用此类资产的期间大约为十年；及
4. 电信公司A将因搬迁至另一基站而产生重大成本。

综合以上几点均表明电信公司A合理确定会行使续约选择权。



租赁的可强制执行期间

如上所述，租赁期为不可撤销的租赁期间，并适当地加上续约选择权/终止租赁选择权所涵盖的期间。但是，租赁期不得超过租赁的可强制执行期间，即承租人与出租人之间存在可强制执行权利和义务的期间。实务中，在确定租赁期时，可能需要同时针对两方面作出重大判断，即评估选择权的行使是否合理确定，以及确定“可强制执行期间”。

国际财务报告准则解释委员会（“解释委员会”）就如何确定可撤销租赁或可续约租赁的租赁期作出讨论【国际财务报告准则解释委员会新动向（2019年11月）】。可撤销租赁指未明确规定合同期限，但可无限期执行直到合同任何一方发出终止租赁通知的租赁。可自动续约租赁指除非合同任一方发出终止租赁通知，否则可在初始期末无限期续约的租赁。

解释委员会会议文件列示了下图，以阐述“不可撤销期间”和“可强制执行期间”的概念，以及租赁期必须介于这两个期间的具体情况。



在确定租赁期时，应考虑以下方面：

1. 不可撤销的租赁期间指承租人无法终止租赁合同的期间（IFRS 16 第B35段）。因此，任何不可撤销的租赁期间实际上明确了最短租赁期。
2. 租赁的可强制执行期间指承租人与出租人之间存在可强制执行权利和义务的期间（如IFRS 16 第B34段所述）。为构成合同，租赁期所包含的任何选择权期间也必须是可强制执行的。因此，可强制执行期间实际上明确了最长租赁期。
3. 租赁期指租赁的不可撤销期间，加上承租人合理确定会行使的任何选择权期间（IFRS 16 第18段）。租赁期不得超过可强制执行期间。

确定租赁的可强制执行期间 — 惩罚

IFRS 16 第B34段规定，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，且惩罚不重大，则该租赁期间为不可强制执行。

虽然“惩罚”一词按字面意思可能侧重于根据租赁合同支付的罚款，但其目的是在广义的经济意义上考虑的“惩罚”。解释委员会在【国际财务报告准则解释委员会新动向（2019年11月）】也确认了这一点，即在应用第B34段确定租赁的可强制执行期间时，主体应考虑：

- 广义的经济意义，而不仅限于合同终止付款额。例如，若任何一方有经济诱因而不行使终止租赁选择权，则终止合同所产生的惩罚是重大的，在此情况下可选择终止合同日之后合同仍属可强制执行；及
- 双方是否均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且产生的惩罚不重大。根据第B34段的规定，仅当双方均拥有这权利时，租赁才无法强制执行。因此，如果仅有一方有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且产生的惩罚不重大，则在当事方可选择终止合同日之后合同仍属可强制执行。

这也符合 IFRS 16第BC156段的规定，该段阐明了理事会的观点：“租赁期应反映主体对标的资产将被使用的期间的合理预期，因为该方法提供了最有用的信息”。

实务中，确定租赁的可强制执行期间时，最常见的问题在于可撤销租赁或可续约租赁，如以下示例所述。

示例：确定租赁期时对惩罚的考虑

电信公司B与出租人于20X1年1月1日签订了一份土地租赁合同。该合同未明确土地租赁期，但可以无限续约直到合同任一方发出终止租赁通知。电信公司B在上述租用土地上建造了一座基站。该土地和相关基站均位于独特位置，且电信公司B已获得该土地的独家使用权。该基站的使用寿命为二十年。

电信公司B和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下于每年年末提出终止合同，终止租赁通知需提前六个月发出（即有权提出终止租赁的最早日期为20X1年12月31日，终止租赁生效日期为20X2年6月30日）。如果电信公司B选择在第十年年末前终止合同，则须向出租人支付相当于两年租金的合同终止罚款（罚款金额重大），且将因搬迁至其他站点而产生重大成本。如果承租人在上述期间之后终止租赁，则无需支付合同终止罚款。对出租人而言，无论其何时终止合同，均无需支付合同终止罚款。

分析：

在本例中，确定租赁期时应考虑以下因素：

- 不可撤销期间为18个月，因为承租人无法在20X2年6月30日前终止租赁（需考虑发出终止租赁通知的时间）
- 如上所述，可强制执行期间指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，且惩罚不重大的期间。即使仅考虑合同终止罚款额，承租人在十年以内终止合同将产生重大惩罚。如果考虑到广义上的经济意义，电信公司B也有重大经济诱因而不去选择在第二十年年底之前终止合同（二十年为基站的使用寿命），因为（1）搬迁至其他站点将产生重大成本，且（2）鉴于离开该基站当前所在的独特位置，以及基站对电信公司业务运营的重要性等，都可能对电信公司B造成不利的经济影响。因此，可强制执行期间为二十年。

因此，租赁期介于最短18个月（不可撤销期间），至最长二十年（可强制执行期间）之间。判断租赁期时，应考虑以下因素：

- 应用国际财务报告准则第16号第B37段关于承租人终止租赁选择权的相关指引。即应考虑行使终止租赁选择权所带来的经济罚款额和其他经济诱因；但如果考虑后仍不能合理确定头十年期间是否会继续租赁土地（即如果不能合理确定在此期间不会行使终止租赁选择权），则电信公司B在合同头十年的终止租赁选择权将会影响租赁期的确定。【IFRS 16 第B37段】
- 如果电信公司B合理确定在二十年期间继续租赁土地（考虑了对不行使终止租赁选择权产生经济诱因的所有相关事实和情况），则租赁期为二十年。相反，如果承租人即使有合同终止惩罚，也不能合理确定在某个时间点会选择继续租赁，则租赁期应截止于该时间点（同时考虑发出终止租赁通知的时间）。
- 在评估承租人是否合理确定不会行使终止租赁选择权时，合同终止罚款是其中一个考虑因素。应考虑的其他因素的示例详见第2页。



示例：按月滚动租赁的租赁期

电信公司C签订了一份基站租赁协议，其不可撤销的初始租赁期为三年。该协议明确规定，在三年初始租赁期结束后，除非任一方通知另一方其将终止租赁，否则租赁将持续按月以相同条款续约。三年初始租赁期结束后，合同终止不会产生合同终止罚款。

在考虑主体的运营时，电信公司C的管理层制定五年业务计划，当中包括基站使用期的网络规划。基于此，管理层合理确定该基站的使用期至少为五年，但管理层无法合理确定在该五年期结束后的经营决策。

分析：

对于该基站租赁，其不可撤销的租赁期间为三年，且此后租赁可按月无限期续约（即按月续约选择权）。这就引发了在确定租赁期时是否应考虑此类按月续约选择权的问题，若需考虑，则应将估计的按月续约期间计入租赁期。

在本例中，电信公司C或出租人均可终止协议，且任何一方均不会因终止协议而产生合同终止罚款。但是，在确定租赁期时，电信公司C应考虑广义上的经济意义，如基站的重要性，是否有其他合适的基站位置，持续使用该基站的五年业务计划，以及管理层无法合理确定在该五年结束后的经营决策。由于管理层可合理确定电信公司C至少会在该五年业务计划期间使用基站，根据对具体事实和情况的考虑，管理层可认为基站的租赁期与电信公司C的业务计划和预测期（即五年）相一致。

以上引发的另一个问题是，若将来电信公司C的业务计划发生变化，导致该基站的预期使用期发生变化，将对租赁期产生什么影响？下一部分将对此进行论述。





承租人应在租赁期开始日评估租赁期（即其是否能合理确定将行使选择权）。当发生符合以下条件的重大事件或重大情况变化时，承租人需重新评估租赁期：

- 该重大事件或重大情况变化在承租人控制范围内；以及
- 该重大事件或重大情况变化会影响承租人是否能够合理确定将行使选择权。

从IFRS 16的结论基础中可看到这要求为一项折衷的处理：一方面，IASB相信对租赁期进行定期评估会为财务报表使用者提供更为相关的信息；但另一方面，IASB明白这项要求可能会耗费大量成本。因此IASB决定当且仅当有迹象表明将导致不同的结果时才须进行重新评估。

可导致重新评估租赁期的重大事件或重大情况变化的示例包括：

- 在租赁期开始日未预料的重大租赁资产改良；
- 在租赁期开始日未预料的标的资产重大修改或定制化调整；
- 签订了新的转租协议，标的资产的转租租赁期限超出之前确定的原租赁租赁期；以及
- 承租人作出与行使或不行使选择权直接相关的经营决策。

示例：重新评估租赁期

电信公司D与运营商X签订了一项基站租赁协议，租赁期为五年，且附有展期五年的续约选择权。电信公司D的用户目前使用其4G网络。电信公司D管理层于租赁期开始日合理确定将行使续约选择权，并确定租赁期为十年。在使用该基站三年后，电信公司D的管理层修改了详细的网络计划，并决定在未来两年推出5G，并重点发展小型信号塔基站，以便与正在向5G网络转型的其他电信公司竞争。从运营商X租用的基站已纳入这详细的网络计划中，由于该计划中电信公司D所需的基站数量将会减少，因此上述基站可能会受到直接影响。

分析：

电信公司D的管理层根据其商业决策修改了网络计划（即在未来两年推出5G，重点发展小型信号塔基站），这是承租人（即电信公司D）可控范围内的重大事件，可能会影响主体评估是否仍合理确定将行使续约选择权。因此，电信公司D应在上述事件发生时重新评估租赁期。





更多详情，请参阅《[普华永道国际财务报告准则实务指引](#)》，或联系我们。

周伟然

普华永道全球科技、媒体及通信(TMT)行业主管合伙人
wilson.wy.chow@cn.pwc.com

蘇虹

普华永道中国会计专业咨询服务部合伙人
shelley.h.so@cn.pwc.com

宋爽

普华永道中国通信行业主管合伙人
dora.song@cn.pwc.com

方蕴萱

普华永道香港通信行业主管合伙人
loretta.wh.fong@hk.pwc.com