

租赁的会计核算 正在改变

对电信企业有哪些影响？

2017年11月

新的租赁准则《国际财务报告准则第16号——租赁》（IFRS 16）要求企业从2019年起将大部分租赁纳入资产负债表内。对电信企业而言，获取完整的租赁列表将颇具挑战。但这不仅仅是一种会计上的改变……

它可能会影响……

- 债务、信用评级和契约安排
- 资本支出
- 可分配利润
- 收入确认时点
- IT系统、数据获取和数据质量
- 收益
- 流程和相关控制
- 租赁合同的协商
- 员工绩效计划
- 税项

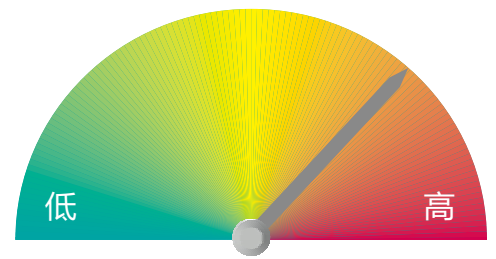
如果企业具有……

- 专用线路 / 链接（例如，铜缆、光纤、以太网、波段）
- 其他传输资产（例如，交换站点、数据中心、电线杆、管道、天线杆、卫星）
- 用户驻地设备
- 与其他商品和服务捆绑的资产
- 合营安排下的资产
- “背靠背”安排下的资产
- 关联公司间租赁
- 以外币计价的资产

……企业应即时开始审阅自身合同，并评估新收入准则的要求将对业务产生哪些影响。

与利益相关方密切沟通，使之对企业的关键绩效指标或业务惯例将如何发生变化有所预期。

确定相关影响



专用线路 / 链接

潜在影响

- 如果某电信企业持有专用线路协议，则供应商可能具有实质性替换权利。
- 评估替换权利是否具有实质性需要运用高度判断。如果客户不能确定权利是否具有实质性，则必需将其视为非实质性权利。这意味着，如果合同还符合租赁定义的其他标准，则合同将构成租赁。
- 线路安排有很多不同的表现形式。每种类型的安排都有独特的“使用方式和目的”的决策。
- 如果每一项线路协议架构均是客户定制的，则可能难以确定由谁主导资产的使用，也就因此难以确定是否存在租赁。

可考虑采取的行动

- 复核合同条款以确定租赁期间内是否存在供应商的替换权利。
- 评估供应商的替换权利是否具有实质性，以确定是否存在租赁。如果供应商在资产的整个使用期间内拥有替换资产的实际能力，并且预计替换的经济利益将超过成本，则供应商的替换权利是实质性权利。这一评估将根据每项特定安排单独进行，因此电信企业无法采用“通用”方法。
- 识别企业相关安排中的关键判断要点。评估企业是否有可以在整个业务中运用共同的判断。
- 考虑现有的线路协议的性质，对每项安排确定“使用方式和目的”的关键决策。
- 复核合同条款以确定是供应商还是客户有权做出这些决策，因而确定谁持有对标的传输资产的控制权。

其他传输资产

潜在影响

- 如果电缆管道或输电线杆的部分产能具备可区分的物理形态，则可以构成租赁。但是，传输资产的部分产能如果不具备可区分的物理形态也可能构成租赁，前提是客户有权获得该资产的“几乎所有”产能。
- 为确定协议是否赋予客户获得资产“几乎所有”产能的权利而搜集信息对企业而言可能颇具挑战，尤其是在部分产能不具有可区分的物理形态时。
- 如果移动铁塔的一部分指定空间与其他服务供应商共用，则一个组成部分（例如，移动铁塔上的空间）可能符合租赁的定义，但是另一个组成部分可能不符合（例如，共用的机柜）。
- 如何分拆租赁组成部分将直接影响到企业的关键绩效指标和契约指标。对承租人而言，选择采用简便实务操作方法，即将每个租赁组成部分和相关的非租赁组成部分作为一项单一的租赁组成部分进行确认，可能会提高息税折旧及摊销前利润，但也可能会导致计入资产负债表内的资产和负债金额增加。出租人不得采用该简便实务操作方法。
- 在移动铁塔共享协议或线路协议中，当协议期限超过了业务一般的计划范围时，需要运用判断来确定是否在租赁期内纳入续约和终止选择权——即，是否可“合理确定”将行使这些权利。
- 租赁期将影响折现率的计算，并最终影响租赁负债。

可考虑采取的行动

- 实施“几乎所有”测试，并确保它得到一致应用。
- 在传输资产的一个组成部分不具备可区分的物理形态，且客户没有获得几乎所有产能时，相关安排不构成租赁。考虑该资产的其他组成部分是否可能符合租赁的定义。
- 识别哪些合同可能同时包含租赁组成部分和非租赁组成部分。
- 量化并评估分拆组成部分的影响，包括是否作为承租人使用可选的简便实务操作方法。
- 识别条款中含有续约或终止选择权的租赁协议。
- 确定如何应用“合理确定”测试。

用户驻地设备

潜在影响

- 用户驻地设备安排可能因为功能增加而需要进行较高层面的持续性决策。如果“使用方式和目的”的决策由客户做出，则客户有权主导资产的使用，此时如果还符合其他标准，则存在租赁。
- 相反，对供应商而言，不含有租赁的安排（包括部分客户驻地设备安排）可能全部落入《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》（IFRS 15）的适用范围。
- 如果客户（或者电信企业）有重大的经济动机退还（或回购）设备，则一份移动电话合同可能包含IFRS 16下所定义的租赁。

可考虑采取的行动

- 识别每项资产“使用方式和目的”的决策。
- 复核合同条款，确定是供应商还是客户有权做出上述决策，因此由谁控制标的资产的使用权。
- 识别在此类商业惯例下作出的安排：尽管供应商持有资产的法定所有权，但是否已将该资产的控制权全部转移给客户。
- 考虑不包含租赁的协议是否属于IFRS 15的适用范围。

与其他商品和服务捆绑的资产

潜在影响

- 将合同中的每个租赁组成部分与非租赁组成部分进行分拆，作为一项租赁核算。
- 承租人可以按标的资产的类别选择不将租赁组成部分和相关的非租赁组成部分进行分拆，而是将租赁组成部分和非租赁组成部分作为一项单一的租赁组成部分进行会计处理。
- 如何分拆租赁组成部分将直接影响到企业的关键绩效指标和契约指标。
- 即使在租赁组成部分和相关的非租赁组成部分被合并作为一项单一的租赁组成部分时，可变付款额（例如基于用量收取的公用事业费）也被排除在租赁负债之外。
- 尽管符合租赁的定义，但相对于固定付款额的合同，只含有可变租金的合同产生的使用权资产和相应负债的金额将更低。但是，这也会导致息税折旧及摊销前利润降低和损益的波动性加剧。

可考虑采取的行动

- 识别哪些合同同时包含租赁组成部分和非租赁组成部分。
- 量化并评估分拆组成部分的影响，包括是否作为承租人使用可选的简便实务操作方法。
- 与供应商讨论可能的合同变化。
- 为从固定付款额改为可变付款额，或是从可变付款额改为固定付款额可能带来的影响进行建模分析。

合营安排下的资产

潜在影响

- 在确定是否存在租赁时，判断客户是合营安排本身，还是参与合营安排的一方非常重要。这可能会影响到：
 - 在所识别的客户的报表中负债和资产的确认；
 - 根据所识别的客户的风险状况对折现率的评估；
 - 合营安排和参与合营安排中的其他方之间是否存在转租赁；以及
 - 合营安排和参与合营安排中的其他方之间的交易的会计处理。

可考虑采取的行动

- 识别合营安排或战略合作中签署的、或采用的协议。
- 评估协议条款，以识别每项安排中的客户。
- 考虑其他合营安排利益相关方的IFRS 16政策及报告要求，以及这些是否会影响您所在企业的报告。

“背靠背”安排下的资产

潜在影响

- 中间出租人将主租赁和转租赁视为两份合同，分别进行核算。因此，对二者采用的会计模式可能不同。
- 中间出租人根据主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。这可能导致在未来有更多的转租赁被归类为融资租赁。例如，电信企业将从业主手中租来的零售店铺在主租赁的整个租期内都转租给其特许经营商。
- 中间出租人不能对转租赁的资产使用低价值租赁豁免，因此需将这些租赁纳入资产负债表。

可考虑采取的行动

- 考虑转租赁协议的合同条款将对主租赁的租赁期限产生何种影响——例如，主租赁有延期选择权，而转租赁的期限反映的是将行使该主租赁延期选择权的期间。
- 识别在采用IFRS 16时，被归为经营租赁还是融资租赁的分类可能变化的转租赁合同。
- 确保作为中间出租人的企业没有使用低价值租赁项目的豁免。

关联公司间租赁

潜在影响

- 对于之前被承租人和出租人均分类为经营租赁的关联公司间租赁，在采用新准则后，租赁双方的报表内可能不再进行金额相等方向相反的会计处理。这是指，出租人将继续采用经营租赁会计处理，而承租人将确认一项使用权资产和一项租赁负债。
- 这可能会显著增加内部报告、合并系统和流程的复杂程度。

可考虑采取的行动

- 评估合并系统是否能够处理复杂或大量的抵销。
- 考虑任何法定会计核算的影响，即，因报告和税务要求而不能简化集团报表所用方法的影响。

以外币计价的资产

潜在影响

- 由于租赁负债是按每个报告日汇率折算的货币性项目，而使用权资产不是，因此以外币计价的资产租赁可能加大损益的波动性。
- 以外币租赁资产还可能增加对租赁折现率的确定、对租赁的修改的会计处理以及编制合并报表的复杂性。

可考虑采取的行动

- 识别外币风险套期的机遇，以降低因以外币计价的货币性租赁负债的折算而导致的损益波动性。
- 在确定折现率（即，作为承租人的增量借款利率）时考虑租赁的经济环境。

过渡方案¹

潜在影响

- 执行IFRS 16时，企业可采用追溯法，即重述可比数据，调整最早比较期间期初的留存收益；或是采用经修订的追溯法，在首次执行新准则的第一个报告年度的期初将初次采用该项新准则的累积影响作为对留存收益的调整。
- 在采用经修订的追溯法时，有多个选择方案以及简便实务操作方法供企业选择，提供部分准则执行时的豁免。
- 企业所选的过渡方案将对净资产的账面金额，以及过渡后的损益趋势产生重大影响。

可考虑采取的行动

- 按每种过渡方法对期初资产负债表以及未来的利润表和资产负债表进行详细的建模分析，包括在采用经修订的追溯法时应用简便实务操作方法。
- 评估遵循每种方法所需的信息。
- 如采用简便实务操作方法，考虑为进行趋势分析而维持多套记录的要求。
- 与利益相关方沟通合作，确定对税务、资金、IT系统、战略、法务、雇员福利、可分配利润、投资者关系、监管合规以及财务规划的影响。

- 在过渡时，企业可选择以下会计政策中的一项：
 - 对所有合同采用新的租赁定义；或者
 - 采用简便实务操作方法，继续沿用之前对现有合同是否为租赁或包含租赁所做的评估。
- 在选择这一会计政策时，企业需就每项安排考虑以下方面：
 - 租赁定义在新准则下可能不同（例如，电力购买协议）；以及
 - 根据《国际会计准则第17号——租赁》（IAS 17）和《国际财务报告解释公告第4号——确定一项协议是否包含租赁》（IFRIC 4）所做的现有分析的质量是否能够充分满足要求。

- 在新的租赁定义下可能不构成租赁的安排，评估比较对它们采用IFRS 16的潜在需要和可能实现的成本节省。
- 复核曾按IAS 17或IFRIC 4做过的历史会计评估，确定这些评估结论在过渡日是否仍然合适。

确认豁免¹

潜在影响

- 在过渡时及过渡后，承租人可以选择不对以下项目采用租赁会计模式：
 - 租期短于12个月的租赁；以及
 - 低价值项目的租赁。
- 对身为承租人且持有大量低价值资产（例如，办公设备、移动电话、低价值线缆）的电信企业而言，这可以节省大量成本。
- 是否选择应用相关确认豁免，对短期租赁而言按照标的资产的类别进行，而对低价值租赁而言则按照各项租赁逐一进行。

可考虑采取的行动

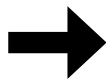
- 评估租赁资产的合同条款（包括取消条款，提前终止或续约的选择权）以确定符合短期租赁确认豁免条件的租赁资产。
- 执行成本效益分析，确定将低价值项目从过渡分析中排除可能节省的成本。
- 在确定是否对整个资产类别采用短期租赁确认豁免时，考虑对企业整体业务的影响。

1. 阅读毕马威刊物 *Lease Definition*（《租赁的定义》）、*Lease Payments*（《租赁付款额》）、*Lease Discount Rates*（《租赁的折现率》），以及 *Lease Transition Options*（《租赁过渡方案》），了解更多有关IFRS 16的具体资讯。

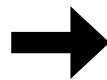


毕马威可以提供的帮助

评估影响



定制方案



协助实现
预定规划



完善稳健的评估阶段为项目成功奠定基础，因此企业应尽早启动评估，为实施阶段提供更多灵活性。评估阶段通常包括以下任务：

工作任务	行动方案	交付成果
过渡方案评估	<ul style="list-style-type: none">确定每种方案对财务数据和业务可能造成的影响就选择追溯法还是经修订的追溯法评估企业的准备程度	使用毕马威开发的IFRS 16 <i>Transition Impact Accelerator</i> (IFRS 16 过渡影响加速器)，编制过渡方案评估报告
会计诊断	<ul style="list-style-type: none">通过复核当前的会计政策和合同样本，识别会计政策和披露的潜在差距	差距分析矩阵、热度图及合同复核汇总
业务影响评估 (包括系统、流程和数据)	<ul style="list-style-type: none">评估现有系统的功能及差距识别数据要求和差距确定新的流程和控制要求评估对其他业务的影响，包括税务、运营、财务规划和分析、投资者关系、监管、合同、人力资源，股利和资金业务	使用毕马威开发的 <i>Leases Diagnostic Accelerator</i> (租赁诊断加速器)，编制业务要求文档以及流程、技术和数据差距分析报告
执行计划	<ul style="list-style-type: none">确定稳健的执行时间表，并制定管控措施以实现执行计划	由IFRS 16 Programme Sponsor (项目计划发起人) 批准的执行计划

毕马威的电信业服务

毕马威的电信业服务致力于为全球电信企业提供不懈支持，协助企业了解行业趋势以及行业问题。我们切合客户最为迫切的业务要求，提供量身定制、有行业针对性的服务，为客户增加价值。毕马威遍布全球网络的专业人士凭借其广阔的全球视角与深入的行业知识为客户保驾护航，使我们的客户在瞬息万变的市场中处变不惊。如果阁下需要了解更多信息，请与您惯常的毕马威人员联系或发送邮件至enquiries.cn@kpmg.com。



中国内地

北京

中国北京东长安街1号
东方广场毕马威大楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 (10) 8508 5000
传真：+86 (10) 8518 5111

重庆

中国重庆邹容路68号
大都会商厦15楼1507单元
邮政编码：400010
电话：+86 (23) 6383 6318
传真：+86 (23) 6383 6313

福州

中国福州五四路137号
信和广场12楼1203A单元
邮政编码：350003
电话：+86 (591) 8833 1000
传真：+86 (591) 8833 1188

杭州

中国杭州民心路280号
平安金融中心A幢12楼
邮政编码：310016
电话：+86 (571) 2803 8000
传真：+86 (571) 2803 8111

青岛

中国青岛东海西路15号
英德隆大厦4层
邮政编码：266071
电话：+86 (532) 8907 1688
传真：+86 (532) 8907 1689

沈阳

中国沈阳北站路61号
财富中心A座19层
邮政编码：110013
电话：+86 (24) 3128 3888
传真：+86 (24) 3128 3899

天津

中国天津大沽北路2号
天津环球金融中心
津塔写字楼40层06单元
邮政编码：300020
电话：+86 (22) 2329 6238
传真：+86 (22) 2329 6233

成都

中国成都红星路3段1号
国际金融中心1号办公楼17楼
邮政编码：610021
电话：+86 (28) 8673 3888
传真：+86 (28) 8673 3838

佛山

中国佛山灯湖东路1号
友邦金融中心一座8层
邮政编码：528200
电话：+86 (757) 8163 0163
传真：+86 (757) 8163 0168

广州

中国广州市珠江新城珠江东路6号
周大福金融中心21楼
邮政编码：510623
电话：+86 (20) 3813 8000
传真：+86 (20) 3813 7000

南京

中国南京珠江路1号
珠江1号大厦46楼
邮政编码：210008
电话：+86 (25) 8691 2888
传真：+86 (25) 8691 2828

上海

中国上海南京西路1266号
恒隆广场2号楼25楼
邮政编码：200040
电话：+86 (21) 2212 2888
传真：+86 (21) 6288 1889

深圳

中国深圳深南东路5001号
华润大厦9楼
邮政编码：518001
电话：+86 (755) 2547 1000
传真：+86 (755) 8266 8930

厦门

中国厦门鹭江道8号
国际银行大厦12楼
邮政编码：361001
电话：+86 (592) 2150 888
传真：+86 (592) 2150 999

香港特别行政区和澳门特别行政区

香港

香港中环遮打道10号
太子大厦8楼
香港铜锣湾轩尼诗道500号
希慎广场23楼
电话：+852 2522 6022
传真：+852 2845 2588

澳门

澳门苏亚利斯博士大马路
中国银行大厦24楼BC室
电话：+853 2878 1092
传真：+853 2878 1096

创新空间

毕马威智能创新空间

南京集庆门大街272号
苏宁慧谷E07-1号21楼
邮政编码：210017
电话：+86 (25) 6681 3000
传真：+86 (25) 6681 3001

毕马威创新创业共享中心

中国北京丹棱街3号
中国电子大厦B座6层603室
邮政编码：100080
电话：+86 (10) 5875 2555
传真：+86 (10) 5875 2558

kpmg.com/ifrs

刊物名称：《租赁的会计核算正在改变：对电信企业有哪些影响？》

刊物日期：2017年11月

©2017 毕马威会计师事务所—香港合伙制事务所，是与瑞士实体—毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）—瑞士实体，是由采用毕马威名称的独立成员所组成的网络中的协调机构。毕马威国际不提供审计或任何其他客户服务。有关服务全由毕马威国际的成

员所（包括附属特许机构和子公司）按所在地区提供。毕马威国际和各成员所在法律上均属分立和不同的个体，彼此并无母公司、子公司、代理人、合伙人或合营企业的关系，本文所载也不构成这类关系的诠释。毕马威成员所对毕马威国际或任何其他成员所均不具任何实际、明显、隐含或其他形式的强制性或约束性权限；而毕马威国际对其任何成员所也不具有任何上述形式的强制性或约束性权限。

本刊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。