



# 租赁准则 过渡方案

何为企业之最佳选择？

《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)

2018年11月

[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)

# 目录

---

|                           |           |
|---------------------------|-----------|
| <b>何为企业之最佳选择?</b>         | <b>1</b>  |
| <b>1 甄选最佳方案</b>           | <b>2</b>  |
| 1.1 主要考虑事项                | 2         |
| 1.2 过渡方案与简便实务操作方法         | 3         |
| <b>2 《国际财务报告准则第16号》概览</b> | <b>4</b>  |
| 2.1 概要                    | 4         |
| 2.2 主要影响                  | 5         |
| <b>3 识别租赁</b>             | <b>6</b>  |
| 3.1 租赁的定义                 | 6         |
| 3.2 确认豁免                  | 9         |
| <b>4 追溯法与经修订的追溯法</b>      | <b>11</b> |
| 4.1 概述                    | 11        |
| 4.2 追溯法                   | 12        |
| 4.3 经修订的追溯法               | 14        |
| <b>5 经修订的追溯法</b>          | <b>17</b> |
| 5.1 概述                    | 17        |
| 5.2 计量租赁负债                | 18        |
| 5.3 计量使用权资产               | 20        |
| 5.4 简便实务操作方法              | 25        |
| 5.5 之前被分类为融资租赁的租赁         | 31        |
| <b>6 其他过渡情形</b>           | <b>33</b> |
| 6.1 出租人                   | 33        |
| 6.2 转租赁                   | 33        |
| 6.3 售后租回                  | 35        |
| 6.4 投资性房地产                | 37        |
| 6.5 企业合并                  | 38        |
| <b>7 披露</b>               | <b>40</b> |
| 7.1 追溯法                   | 40        |
| 7.2 经修订的追溯法               | 41        |
| <b>8 生效日期</b>             | <b>43</b> |
| <b>9 首次采用国际财务报告准则</b>     | <b>44</b> |
| 9.1 概述                    | 44        |
| 9.2 租赁的定义                 | 44        |
| 9.3 “经修订的追溯法”             | 45        |
| 9.4 基于逐项租赁的简便实务操作方法       | 46        |
| <b>10 下一步工作</b>           | <b>47</b> |
| <b>附录 — 综合示例</b>          | <b>49</b> |
| <b>关于本刊物</b>              | <b>57</b> |
| 鸣谢                        | 57        |
| <b>其他前沿资讯及资料</b>          | <b>58</b> |

# 何为企业之最佳选择？

企业选择哪种过渡方案和简便实务操作方法，不仅影响准则实施项目的时间和成本，同时也会影响后续多年的财务报表。

实施《国际财务报告准则第16号》这一全新的租赁准则，对很多企业来说都是一项重要而艰巨的任务，其中涉及数据采集、系统、流程、沟通等多项挑战。为取得准则实施项目的成功，企业必需全面、深入地了解各项过渡安排。这些安排相当灵活，但也较为复杂。

该项新准则的特色是提供了多种过渡方案和简便实务操作方法。其中，很多方案和简便实务操作方法可独立选用，有些还可以按照逐项租赁进行选用。

大多数与过渡方案有关的决定需要企业在成本与可比性之间进行权衡。换言之，那些简化实务操作并减少成本的方案和简便做法，通常都会降低财务信息的可比性。

这一点对过渡当年及后续多年的财务报表一直会产生影响，直到过渡时存在的最后一项租赁到期结束。

本刊物是一份扩展更新版本，对各项过渡方案和简便实务操作方法作出全面概述。我们建议您在阅读时可以结合以下两份材料，一份是毕马威发布的新租赁准则下企业财务报表列报披露范例指南，另一份是毕马威对新租赁准则的要点所作的深度剖析，这些内容均可在毕马威[网站](#)上找到。

我们希望这项“过渡工具包”能够帮助企业成功完成准则项目的实施。

Kimber Bascom

Ramon Jubels

Sylvie Leger

Brian O'Donovan

**毕马威国际财务报告准则租赁准则全球领导小组**

**毕马威国际准则小组**

## 1

## 1.1

# 甄选最佳方案

## 主要考虑事项

### 过渡方案为何如此重要？

企业选定的过渡方案将对以下事项具有重要影响：

- 企业首次采用此项新准则时资产和负债的账面金额(由此影响到净资产)；
- 企业在过渡后若干年内的利润和利润趋势,直至过渡时存在的最后一项租赁到期；
- 准则实施项目的成本、资源和时间表；以及
- 执行此项新准则所需的信息。

### 新准则提供了多少种过渡方法？

该项新准则提供了多种过渡方法,其中很多方案和简便实务操作方法可以单独选用,有些还可以按照逐项租赁进行选用。对大型企业而言,过渡方案和简便方法可能有数量众多的组合方式。

最大的变化在于承租人一方,他们将拥有更多的选择以简化过渡操作。因此,本刊物将在第二章至第五章专门介绍承租人的过渡方法。

### 为何提供多种过渡方案？

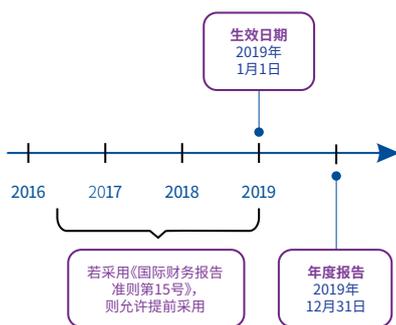
多数过渡方案都需要企业对在过渡时及之后多年执行新准则所需要的成本和由执行该项新准则而产生的财务信息可比性进行权衡。

该项准则制定过渡指引的目的是,让企业能够基于利益相关方的意愿和准则实施成本,对上述权衡作出自己的判断和评估。

### 企业应当如何着手？

- 主动与利益相关方沟通,了解他们对财务报表趋势信息可比性的重视程度。
- 对各项过渡方案进行建模分析,并在必要时用总体假设或样本组合,了解各项方案对财务报表的潜在影响。
- 罗列当前可获取的租赁信息和资源,以便开始对各项方案的执行成本进行评估。

本刊物其余章节将深入探讨各项方案和简便实务操作方法。[附录](#)中的综合示例将通过一家虚构企业模拟各项方案的潜在影响。



《国际财务报告准则第16号》适用于2019年1月1日或以后日期开始的年度报告期间。

## 1.2

## 过渡方案与简便实务操作方法

企业需要作出的关键决策主要是选用哪些过渡方案和简便实务操作方法。它们面临的组合方式可能多种多样。

下面将概述几种主要的可选方案和简便实务操作方法。

| 可选方案 / 简便实务操作方法                           | 范围          | 承租人或出租人?  | 本刊物对应章节 |
|---|-------------|-----------|---------|
| <b>租赁的定义: 可以选择继续“沿用”原准则对哪些合同属于租赁所作的评估</b> | - 会计政策选择    | - 承租人和出租人 | 3.1     |
| <b>确认豁免: 短期租赁</b>                         | - 标的资产的类别   | - 仅承租人    | 3.2     |
| <b>确认豁免: 低价值项目租赁</b>                      | - 按逐项租赁选用   | - 仅承租人    | 3.2     |
| <b>追溯法与经修订的追溯法</b>                        | - 会计政策选择    | - 仅承租人    | 4       |
| <b>经修订的追溯法: 使用权资产的计量</b>                  | - 按逐项租赁选用   | - 仅承租人    | 5.3     |
| <b>经修订的追溯法: 简便实务操作方法</b>                  | - 按逐项租赁选用   | - 仅承租人    | 5.4     |
|   | - 折现率       |           |         |
|   | - 减值和亏损性租赁  |           |         |
|   | - 剩余期限较短的租赁 |           |         |
|   | - 初始直接费用    |           |         |
|   | - 运用后见之明    |           |         |



\*企业将按照《国际会计准则第17号》编制2018年财务报表, 随后将按照《国际财务报告准则第16号》编制包含在2019年财务报表内的可比财务信息。

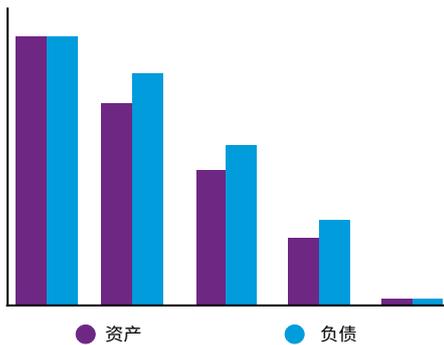
## 2

## 《国际财务报告准则第16号》概览

## 2.1

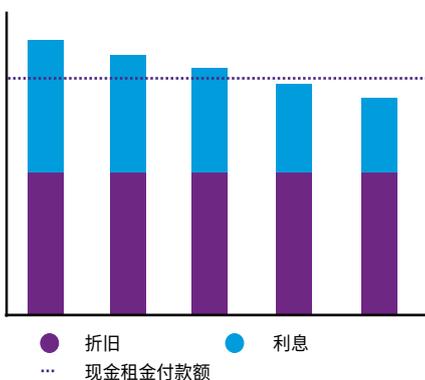
## 概要

对承租人资产负债表的影响



拥有经营租赁的企业将显得资产更多而负债也更重

对承租人损益的影响



即使现金租金不变,总租赁费用也是前高后低

| 主题              | 概要   |
|-----------------|--|
| 租赁的定义           | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 提出新的租赁定义,更关注对标的资产的控制</li> </ul>   |
| 承租人会计模式         | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 单一租赁会计模式</li> <li>- 无租赁分类测试</li> <li>- 大多数租赁记入资产负债表内: <ul style="list-style-type: none"> <li>- 承租人确认使用权资产和租赁负债</li> <li>- 作为以融资形式购买资产来处理</li> </ul> </li> </ul>                                 |
| 出租人会计模式         | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 对出租人采用双重租赁会计模式</li> <li>- 基于《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17 Leases)的租赁分类标准进行租赁分类测试</li> <li>- 融资租赁会计模式基于《国际会计准则第17号》的融资租赁会计,出租人确认的租赁净投资包含租赁应收款和剩余资产</li> <li>- 经营租赁会计模式基于《国际会计准则第17号》的经营租赁会计</li> </ul> |
| 简便实务操作方法有针对性的豁免 | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 对短期租赁(即新准则下租赁期为12个月或以下的租赁),承租人可选择豁免</li> <li>- 允许对租赁进行组合会计处理,但前提是:对财务报表的影响不能与按单个租赁应用相关要求之间存在重大差异</li> <li>- 对低价值项目租赁,承租人可选择豁免——该豁免适用于标的资产全新时的价值为5,000美元或以下的租赁,即便加总后金额重大亦适用</li> </ul>           |
| 生效日期            | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 适用于2019年1月1日或以后日期开始的会计期间</li> <li>- 首次执行日是指企业首次采用该项新准则的首个年度报告期间的开始日</li> </ul>  |

## 2.2

### 主要影响

**识别所有租赁协议并提取租赁数据。**承租人现在需要将大部分租赁记入资产负债表内。承租人可能需要付出很大努力，以识别所有租赁协议并提取新准则所需的所有相关租赁数据。为了应用短期租赁和低价值项目租赁的简化模式，企业需要识别租赁并提取主要的租赁条款。

**关键财务指标的变化。**关键财务指标将因为确认新资产和新负债而受到影响，同时还受到租赁收入/费用的时间和分类差异的影响。这可能会影响企业的债务协议条款、税项余额和股利支付能力。

**新的估计和判断。**新准则引入了新的估计和判断标准，这将影响租赁交易的识别、分类和计量。由于需要不断进行重新评估，高层员工需要在租赁期开始日以及各个报告日参与这些决策。

**资产负债表的波动性。**由于必需在每一报告日重新评估某些重要估计和判断，因此新准则给承租人的资产和负债带来了波动性。这可能会影响企业准确预测和预报业绩的能力。

**合同条款和业务惯例的改变。**为了尽量减少新准则的影响，一些企业可能希望重新考量特定合同条款和业务惯例，例如，改变交易的结构或定价，包括租赁期和续租选择权。因此，新准则可能不仅影响到财务报告部门，还包括资金、税务、法律、采购、房地产、预算、销售、内部审计和IT等部门。

**新的系统和流程。**为获取遵循新准则所要求的数据，企业可能需要改变相关系统和流程，包括创建在过渡时所有租赁的详细目录。企业可能需要投入额外资源并制定控制措施来重点监控整个租赁期的租赁活动，以应对相关复杂性、需要作出的判断以及持续进行重新评估等规定。

**有些影响尚无法量化。**在其他会计和监管机构作出回应之前，企业无法对新准则有完整的认识。例如，新的会计处理方法可能导致租赁的税务处理发生变化。金融行业面临的一个主要问题是审慎监管机构出于监管资本管理目的将如何认定新的资产和负债。

**需要慎重考量与利益相关方的沟通事宜。**投资者和其他利益相关方都希望了解新准则对业务的影响。他们关注的事项可能包括：新准则对财务业绩的影响，实施的成本，以及需要对业务惯例作出哪些改变。

毕马威发布了一系列有关《国际财务报告准则第16号》的资讯和材料，均可从毕马威[网站](#)上获取。

## 3

# 识别租赁

关于如何过渡,很多企业面临的首要问题是:是否采用简便实务操作方法,以“沿用”原准则对交易是否属于租赁所作的评估。

## 3.1

IFRS 16.C3-C4

### 租赁的定义

在向新准则过渡时,企业可选择:

- 是对所有合同应用新的租赁定义;还是
- 采用简便实务操作方法,以“沿用”之前原准则对现有合同是否为租赁或包含租赁所作的评估。

决定采用该项简便实务操作方法的企业:

- 对之前按照《国际会计准则第17号》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 *Determining whether an Arrangement contains a Lease*) 所识别的租赁,应用此项新准则;
- 对之前按照《国际会计准则第17号》和《国际财务报告解释公告第4号》确定不包含租赁的合同,不应用此项新准则;以及
- 应用《国际财务报告准则第16号》的租赁定义,以评估在新准则首次执行日后签订的合同是否为租赁或包含租赁。

IFRS 16.C4

如果企业决定选用该项简便实务操作方法,则该方法将适用于首次执行日之前签订的所有合同,并且《国际财务报告准则第16号》的要求将适用于在首次执行日当天或之后签订(或修改)的合同。

IFRS 16.C2

“首次执行日”是指企业首次采用此项新准则的年度报告期间的开始日。如果企业就截至12月31日止的年度期间编制财务报表,同时列报一年的可比财务信息并将在2019年采用《国际财务报告准则第16号》,则其首次执行日为2019年1月1日。



#### 采用此项简便实务操作方法的主要利弊?

此项简便实务操作方法将使企业免于在过渡时追溯应用新的租赁定义,这在很大程度上减轻了企业在过渡时的负担。若无此项豁免,企业将需要重新评估之前对合同是否包含租赁所作的全部决定。因此,此项简便实务操作方法很可能会受到企业的欢迎。

但是,并非所有企业都会采纳此项简便实务操作方法。例如,一份购电协议在当前规定下属于经营租赁,但在新准则下不属于租赁,企业作为该协议的买方可能更愿意应用新的租赁定义,而不是将购电协议记入资产负债表内。

企业将仔细评估是否应用此项新的过渡豁免,以便在以下两者之间进行权衡:

- 采用过渡豁免可节约的成本;相较于
- 需要对在新定义下不属于租赁会计范围内的安排,按照新的租赁会计模式进行处理所产生的潜在影响。

其他考虑事项包括该等协议的数量、规模和期限,以及企业在采用新准则前后所签订的协议产生会计处理不一致的程度。



#### 追溯采用新租赁定义的成本有多高?

对很多企业来说,成本可能很高;这将取决于企业的具体事实和情况。

成本较高的主要原因是:企业不仅必须对之前认定为租赁的合同应用新的租赁定义,还要对所有其他购买安排应用新的租赁定义。

为了减少追溯应用新租赁定义的成本,企业可能寻求制定较为实用的做法:把相似的合同集中起来,重点深入分析那些更可能受到《国际会计准则第17号》和《国际财务报告准则第16号》下租赁定义差异影响的合同组别。但是,对于庞大、多样化的合同组别,执行相关评估(以及十分重要的是记录相关评估)所需要的时间和成本可能仍然较高。



#### 使用简便实务操作方法对可比性的影响有多大?

对很多企业来说,应用这一简便实务操作方法对可比性的影响可能不大;这将取决于企业的具体事实和情况。

如果企业发现实质上相同的交易在新旧定义下均为租赁,则属于这种情况。尽管租赁定义在新准则制定过程中是一个热议话题,但就很多常规交易而言,相同的交易在新旧定义下均属于租赁,例如,很多房地产和设备租赁。

如果企业签订的协议在《国际会计准则第17号》下属于经营租赁但不符合新的租赁定义(例如,某些购电协议),则可比性将受到较大影响。



在过渡时,企业是否能选择仅对某些交易类别应用新的租赁定义,例如,购电协议?

否。此项简便实务操作方法属于会计政策上的选择,应在过渡时一致地应用于所有合同。这表明,例如,企业应就以下租赁采用相同的方法:

- 所有类别标的资产的租赁;以及
- 企业作为承租人以及企业作为出租人的租赁。

IFRS 16.11



如果企业应用此项简便实务操作方法,这是否决定了合同在剩余期限内的会计分类?

否。此项简便实务操作方法仅适用于在新准则首次执行日进行租赁识别。如果协议的条款和条件在后续作出修订,则企业不得豁免执行一般性要求,仍要重新评估该协议是否为租赁或包含租赁。

IFRS 16.11



此项简便实务操作方法是否允许企业“延续”之前在评估合同是否为租赁或包含租赁时出现的错误或遗漏?

否。此项简便实务操作方法并非旨在给予豁免。

在《国际财务报告准则第16号》的执行过程中,某些企业可能会发现之前所作的合同是否为租赁或包含租赁的评估中存在错误或遗漏。这些错误或遗漏应通过常规方法予以纠正。

## 3.2

## 确认豁免

IFRS 16.5-8, BC100

在过渡时和后续期间, 承租人可以选择将承租人会计模式应用于:



短期租赁

≤ 12 个月



低价值项目租赁

比如 ≤ 5,000 美元

如果承租人选择上述任何一个确认豁免, 则要将相关的租赁付款额在整个租赁期内按直线法或另一种更能代表承租人受益模式的系统方法确认为费用。

短期租赁的选择按标的资产的类别进行, 而低价值资产租赁的选择可以按逐项租赁进行。在过渡时, 新准则亦为剩余期限在12个月或以下的租赁提供了额外的简便实务操作方法 (参见5.4.3)。



### 为何确认豁免在过渡时如此重要?

确认豁免之所以重要是因为它们会影响首次执行日需要重述的合同总量。

换言之, 对于应用一项或同时应用两项豁免的租赁, 承租人无需在过渡时计算这些租赁的租赁资产和租赁负债。

这表明, 对于在《国际会计准则第17号》下归类为经营租赁且企业应用任一项确认豁免的租赁, 在过渡时无需进行调整。

**在过渡时采用确认豁免是否对企业后续期间的会计处理产生持续影响？**

是。为了在过渡时应用确认豁免，企业需要制定某些会计政策和惯例，并在后续期间进行一致地应用。

两种确认豁免的情况有以下区别：

- **短期租赁**：短期租赁的确认豁免是按标的资产的类别进行会计政策选择。因此，企业应在过渡时和后续期间一致地应用此项豁免。例如，如果企业在过渡时将该确认豁免应用于符合条件的办公设备租赁，但未应用于符合条件的机动车辆租赁，则企业应将这一做法应用于首次执行日后签订的类似新租赁。但是，对于剩余期限在12个月或以下的租赁，在过渡时使用简便实务操作方法可提供额外的灵活性（参见5.4.3）。
- **低价值项目租赁**：低价值项目租赁的确认豁免按逐项租赁进行应用。因此，企业无需在过渡时和后续期间对相同类型的标的资产租赁应用此项豁免。但是，为了应用该项豁免，企业需要制定政策来识别低价值项目租赁，并需要在过渡时和后续期间一致地应用这些政策。

**在过渡时采用确认豁免是否会降低未来期间的可比性？**

在过渡时和后续期间，采用和未采用确认豁免的租赁之间，其可比性将会降低。

但是，未来各期之间的可比性未必会降低。如上所述，企业将在过渡时和后续期间一致地应用与确认豁免相关的政策和惯例。

**企业是否能就之前分类为融资租赁的租赁应用确认豁免？**

是。参见第5.5节。

**这些确认豁免在过渡时是否适用于出租人？**

否。不论是在过渡时还是后续期间，这些确认豁免都仅适用于承租人。

# 4

# 追溯法与经修订的追溯法

关于如何过渡, 很多企业面临的第二个重要问题是: 当它们作为承租人时, 是追溯采用新准则还是采用经修订的追溯法。

## 4.1

### 概述

IFRS 16.C5

承租人可以:

- 追溯采用新准则; 或者
- 采用经修订的追溯法。



IFRS 16.C6

承租人应对其所有租赁选用一致的方法。

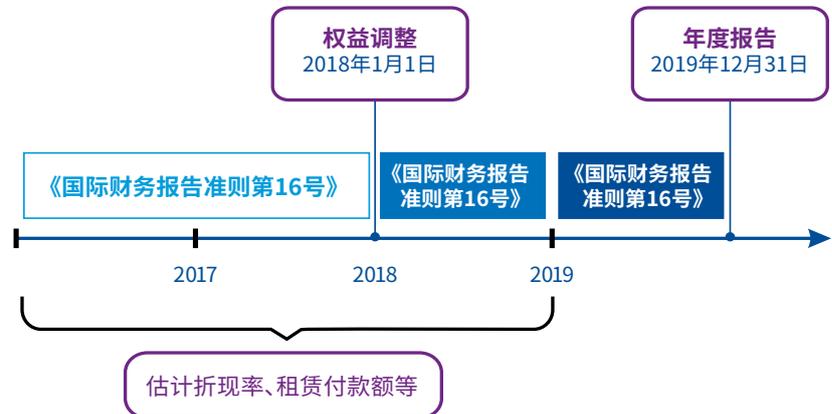
有关追溯法和经修订追溯法的影响如下图所示。图中企业以日历年度作为会计年度, 列报一年的可比财务信息并于2019年财务报表采用此项新准则。

| 方法      | 2018            | 2019           | 权益调整的日期   |
|---------|-----------------|----------------|-----------|
| 追溯法     | 《国际财务报告准则第16号》* | 《国际财务报告准则第16号》 | 2018年1月1日 |
|         | 《国际会计准则第17号》*   |                |           |
| 经修订的追溯法 | 《国际会计准则第17号》    | 《国际财务报告准则第16号》 | 2019年1月1日 |

\* 该企业将按照《国际会计准则第17号》的要求编制2018年财务报表, 随后将按照《国际财务报告准则第16号》编制包含在2019年财务报表内的可比财务信息。

## 4.2

## 追溯法



IFRS 16.C5(a)

在追溯法下，企业按照《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*) 的要求追溯采用该项新准则。换言之，企业应当：

- 将新准则应用于所有其作为承租人的租赁；
- 重述前期财务信息；
- 在列报的最早期间的期初确认对权益的调整；以及
- 按照《国际会计准则第8号》第28段的要求对会计政策变更进行披露。



#### 在追溯法下，是否能选择沿用原准则对哪些交易是租赁所作的评估？

是。新准则的过渡指引规定，企业应首先确定是否选用与租赁定义相关的简便实务操作方法，之后再对企业作为承租人的租赁选用追溯法或经修订的追溯法。

严格地讲，如果企业选择沿用原准则对哪些交易是租赁所作的评估，那么企业采用的就不是《国际会计准则第8号》所定义的全面“追溯”法。此外，过渡指引的其他规定，例如，有关出租人的规定（参见第6.1节），实际上也禁止使用全面追溯法。

但是，新准则使用“追溯”一词来描述承租人的过渡方法（如本节所述），这也是本刊物所用“追溯”一词的含义。



### 采用追溯法需要获取哪些信息？

为了追溯采用新准则，企业必需就租赁交易获取广泛的信息。

这些信息包括有关租赁付款额和折现率的历史信息，以及管理层为应用承租人会计模式而进行各种判断和估计时所用的历史信息。举例来说，这些信息包括：

- 租赁期限，包括企业是否合理确定将行使续租选择权，或是不行使终止选择权；
- 企业是否合理确定将行使购买选择权；
- 余值担保下预计应支付的金额；以及
- 使用权资产的折旧和减值。

这些信息应在以下时点获取：1) 租赁期开始日；2) 每一个因租赁重新评估或修改而应重新计算租赁资产和负债的日期。换言之，企业的数据库需要获取每份租赁合同的历史记录，而不仅是该租赁合同的最新记录。



### 新准则是否为采用追溯法的企业提供任何简便实务操作方法？

否。除了豁免应用新租赁定义的简便实务操作方法（参见第3.1节）以及确认豁免所固有的实务性便利（参见第3.2节）外，新准则中包含的其他简便实务操作方法在追溯法下均不适用。

例如，尽管新准则允许企业在采用经修订的追溯法时使用后见之明（参见5.4.5），但不允许在采用追溯法时使用后见之明。

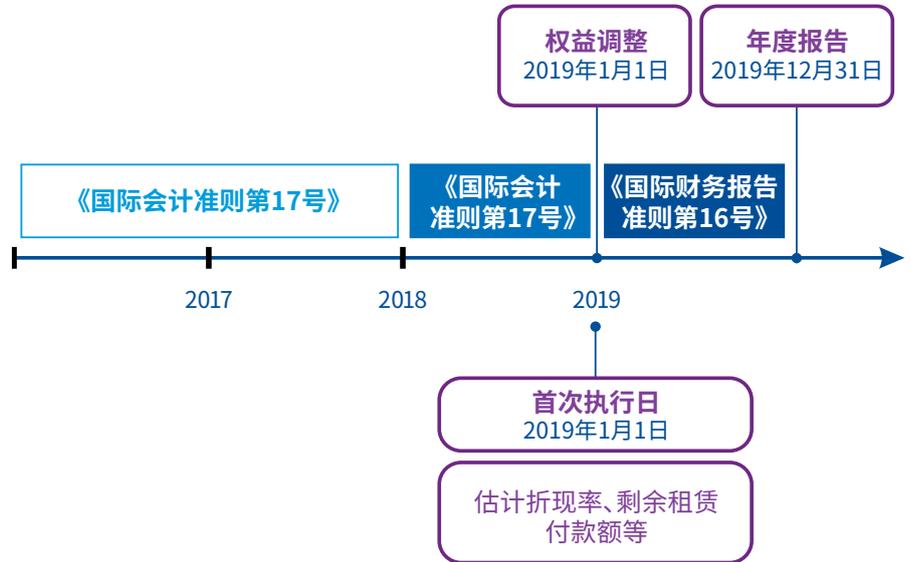


### 是否会有企业采用追溯法？

是。国际会计准则理事会（IASB，以下简称“理事会”）之所以把追溯法纳入新准则，是因为报表编制者在反馈意见中提出：在经修订的追溯法下，财务报表将无法真实地呈现可比趋势信息。

但是，采用追溯法的成本和复杂性可能使很多报表编制者望而却步，他们可能会采用经修订的追溯法，并编制其他备考财务信息，以便向利益相关方披露可比趋势信息。

## 4.3 经修订的追溯法



IFRS 16.C5(b)

在经修订的追溯法下，企业从当期期初开始执行新准则。为此，企业应当：

- 按照新准则的专项规定，在当期期初计算租赁资产和租赁负债（参见第5章）；
- 不重述前期的财务信息；
- 在当期期初确认对权益的调整；以及
- 额外披露新准则所要求的信息，并免于披露《国际会计准则第8号》第28段通常要求的与会计政策变更有关的部分信息（参见第7.2节）。



### 经修订的追溯法有哪些主要裨益？

最主要的裨益是降低过渡成本。

经修订的追溯法的应用机制可参见第5章，其成本节约的原因在于：

- 无需重述比较财务信息；
- 采用经修订的追溯法可仅使用当期信息，这些信息包括：
  - 承租人在当期期初的增量借款利率；和
  - 承租人的剩余租赁付款额；以及
- 具有额外可用的简便实务操作方法。



#### 经修订的追溯法有哪些弊端？

主要弊端是降低了企业财务信息的可比性，具体表现在两方面：

第一，由于不重述前期财务信息，因此财务报表中的当期和前期财务信息不具有可比性。对于经营租赁规模较大的企业，这种差异可能非常明显。

第二，由于期初的租赁资产和负债是在首次执行日根据经修订的追溯法计算的，因此当期和以后年度的财务信息可能不可比。这种缺乏可比性的情况会一直延续，直至首次执行日存在的所有租赁均已到期。对这一事项的解释详见第5章。

另一个弊端是，采用经修订的追溯法的企业需要作出额外披露，主要是解释按照《国际会计准则第17号》列报的经营租赁承担与按照新准则列报的期初租赁负债之间的差异（参见第7.2节）。



#### 是否可以从最早列报期间的期初采用经修订的追溯法？

否。这在新准则下是不允许的。

理事会在《国际财务报告准则第16号》之前的征求意见稿中提议，企业可选择在最早列报期间的期初采用经修订的追溯法。这个方法将提升过渡当年当期财务信息与前期财务信息之间的一致性。

但是，利益相关方的反馈指出，这个方法不能在过渡时提供足够的豁免。在新准则中，理事会对这一反馈作出回应，即：更新征求意见稿的提议，规定经修订的追溯法应从当期的期初开始采用。



### 是否可以在财务报表内列报备考财务信息以体现新准则对于前期的影响？

在备考财务信息中显示新准则对前期的影响，可能有助于与利益相关方进行沟通。但是，该等信息属于非一般公认会计原则 (non-GAAP) 信息，这取决于当地或监管部门对公布非一般公认会计原则信息的指引规定。

企业需要仔细考量如何更好地编制该等备考财务信息。例如，在经修订的追溯法下，首次执行日的租赁资产和负债是按照企业在该日的增量借款利率来计量。企业在编制备考财务信息时需要确定使用哪种折现率：是首次执行日的折现率，还是一个可以反映企业前期增量借款利率的折现率？

不论是哪种情况，企业都要优先考虑：

- 明确、清晰地列报备考信息，即对其加以明确标记以区别于国际财务报告准则下的财务报表；以及
- 解释备考信息是如何编制的。

## 5

# 经修订的追溯法

经修订的追溯法为承租人提供多种选择方案和简便实务操作方法,这可能对企业在过渡时的余额以及过渡后的财务信息产生重大影响。

## 5.1

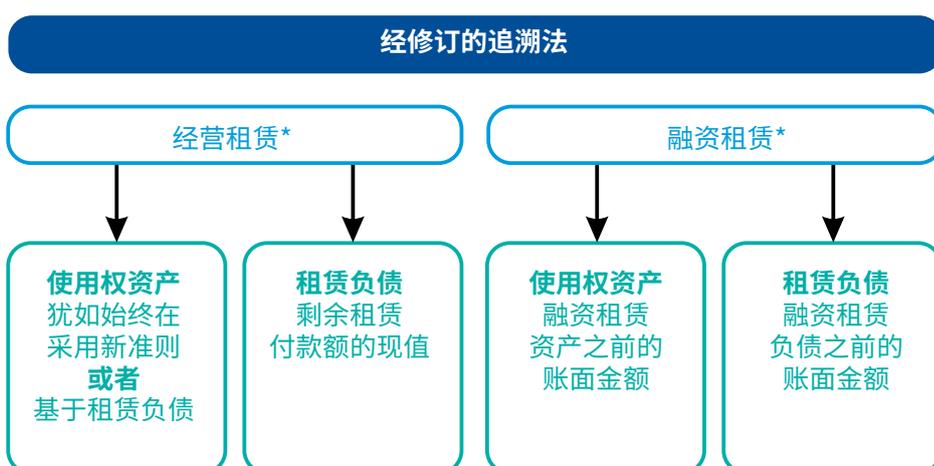
IFRS 16.C7

IFRS 16.C8–C11

### 概述

若承租人选用经修订的追溯法来执行新准则,则无需重述比较信息。但是,承租人应在首次执行日将首次采用新准则的累积影响确认为对权益的调整。

企业采用经修订的追溯法概况如下所示。



\* 按照之前《国际会计准则第17号》的分类。

第5.2节至第5.4节讨论之前分类为经营租赁的租赁安排将如何过渡。第5.5节讨论之前分类为融资租赁的租赁安排将如何过渡。

## 5.2

IFRS 16.C8(a)

## 计量租赁负债

对于之前分类为经营租赁的租赁，承租人应在首次执行日以剩余租赁付款额的现值来计量租赁负债。折现率为承租人在该日的增量借款利率。



### 示例 1 — 计量租赁负债

零售商J以每年100的固定租金租入一间零售店，租金在每年末支付。租赁从2014年1月1日开始，当日J的增量借款利率为7%。租约有10年不可撤销的租赁期，可续租5年。

在《国际会计准则第17号》下，J将此租赁归入经营租赁并按照直线法将租赁付款额确认为费用，即每年的经营租赁费用为100。

J在首次执行日2019年1月1日按照经修订的追溯法来采用新准则。在2019年1月1日：

- J不能合理确定会行使续租选择权。因此剩余租赁期为5年；并且
- J的增量借款利率为5%。

由此，J在2019年1月1日计算租赁负债，将剩余租赁期内的租赁付款额（5年，每年100）按照当日增量借款利率5%进行折现，得到租赁负债为433。



### 在经修订的追溯法下，承租人是否能选用租赁的内含利率？

否。新准则明确规定，企业在过渡时应当使用首次执行日的增量借款利率来计量租赁负债。

之后，企业仍用该利率对租赁负债进行后续计量，除非发生租赁修改或重新评估而要求企业重新确定利率。

但是，对于过渡后开始的租赁，企业可以使用租赁的内含利率（如果易于确定），或者在其他情况下使用企业的增量借款利率。

IFRS 16.A, C8(a)

IFRS 16.26

IFRS 16.A, C8(a)

**承租人是否对所有租赁采用同一折现率？**

否。承租人应按常规方式确定首次执行日的增量借款利率。

“增量借款利率”的定义涉及多种因素，这些因素可能因不同的租赁而有差别，例如：

- 租赁安排的期限；
- 租赁负债的价值；以及
- 经济环境。

这可能导致对不同的租赁使用不同的折现率。但是，有一个简便实务操作方法，可以对具有合理相似特征的租赁组合采用单一折现率（参见第5.4节）。

IFRS 16.A

**承租人应根据哪段期间计算“剩余租赁付款额”？**

承租人在首次执行日估计剩余租赁期限，并据此计量剩余租赁付款额。

如果一项租赁包含续租或者终止选择权，则承租人应按常规方式估计租赁期限并以此计量租赁付款额。例如：

- 仅当承租人在首次执行日进行评估后认为可以合理确定将行使续租选择权时，才把可选续租期间的租赁付款额计入租赁负债；以及
- 仅当承租人在首次执行日评估租赁期时预计将行使终止选择权时，才把终止罚金计入租赁负债。

IFRS 16.A

**为首次执行日存在的租赁确定增量借款利率时，承租人应如何考虑借款期限？**

通常，企业参照借入与租赁期“相类似期限”借款的利率，以确定增量借款利率。但是，这在过渡时会产生一个问题，即：企业应考虑参照与以下哪个期间相类似的借款：

- **整个租赁期**：即从租赁期开始日至租赁期结束的期间；或者
- **剩余租赁期**：即从首次执行日至租赁期结束的期间。

例如,假设企业订立了一项固定期限为10年的租赁,该租赁从2011年1月1日开始,到2020年12月31日结束。该企业的首次执行日为2019年1月1日。该企业确定此项租赁的增量借款利率时,是应当基于:

- 整个租赁期:即从2011年1月1日至2020年12月31日的10年;还是
- 剩余租赁期:即从2019年1月1日至2020年12月31日的两年?

由于新准则未提供具体指引,因此我们理解这两种方法都是可行的。



#### 承租人如何对租赁负债进行后续会计处理?

在首次执行日后,承租人按照新准则的所有要求对负债进行后续计量。这些要求包括有关租赁修改和重新评估的指引(如相关)。

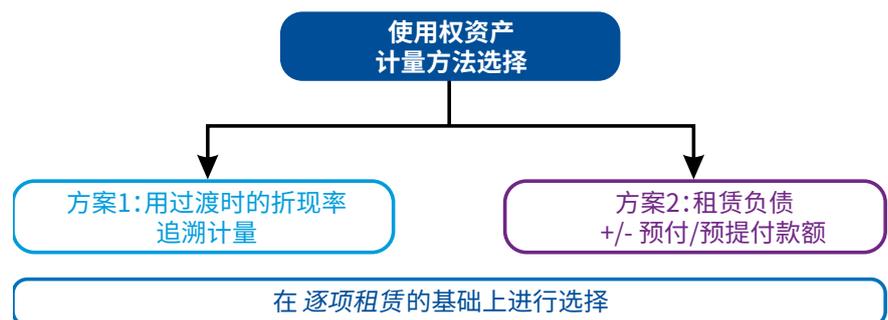
## 5.3

IFRS 16.C8(b)

### 计量使用权资产

对于之前分类为经营租赁的租赁,承租人可以通过以下两种方法之一,按逐项租赁选择如何计量使用权资产:

- 方案1:犹如始终在应用此项新准则(但使用首次执行日的增量借款利率);或者
- 方案2:按照等于租赁负债的金额计量(需作某些调整)。



IFRS 16.C8(c)

承租人按照《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36 *Impairment of Assets*) 的要求, 评估使用权资产在首次执行日的减值, 相关简便实务操作方法参见5.4.2。

IFRS 16.C8(b)(i)



### 示例 2 — 计量使用权资产

承继示例1, 零售商J计算得出2019年1月1日的租赁负债为433。零售商J现在需要计算在该日的使用权资产的账面金额。假设没有初始直接费用。

#### 方案1 — 追溯计量, 但使用2019年1月1日的增量借款利率

J首先计算租赁期开始日(2014年1月1日)使用权资产的账面金额。这是将10年期的租赁付款额(10年, 每年100)按照2019年1月1日J的增量借款利率5%折现的现值, 得到的金额是772。

J的会计政策是按直线法在租赁期内对使用权资产计提折旧。因此, J计算得出使用权资产在2019年1月1日的账面金额为  $5 / 10 \times 772 = 386$ 。

方案1下, J在2019年1月1日初始确认此项租赁的会计分录如下所示。

|       | 借方  | 贷方  |
|-------|-----|-----|
| 使用权资产 | 386 |     |
| 租赁负债  |     | 433 |
| 留存收益  | 47  |     |

IFRS 16.C8(b)(ii)

#### 方案2 — 等于租赁负债的金额

方案2下, J按照等于租赁负债的金额433来计量2019年1月1日的使用权资产。因此, J在2019年1月1日初始确认此项租赁的会计分录如下所示。

|       | 借方  | 贷方  |
|-------|-----|-----|
| 使用权资产 | 433 |     |
| 租赁负债  |     | 433 |
| 留存收益  | 0   |     |



### 关于使用权资产的初始账面金额，方案1计算的金额是否通常低于方案2？

是。对具有常规周期性现金流量的租赁而言的确如此，如示例2所示。

之所以出现这种情况，是因为使用权资产和租赁负债的摊销模式不同。使用权资产通常按直线法计提折旧，而租赁负债则按照实际利率法计量。方案1反映的是使用权资产的摊销模式，而方案2反映的是租赁负债的摊销模式。因此，相较于方案2，方案1在首次执行日通常导致更低的使用权资产账面金额。

这可能对过渡后的会计核算产生重要影响。相较于方案2，方案1通常导致较低的折旧费用和较低的减值风险。在上例中，零售商J在2019年的折旧费用在方案1下为  $1/5 \times 386 = 77$ ，在方案2下为  $1/5 \times 433 = 87$ 。



### 每个方案的成本和裨益是什么？

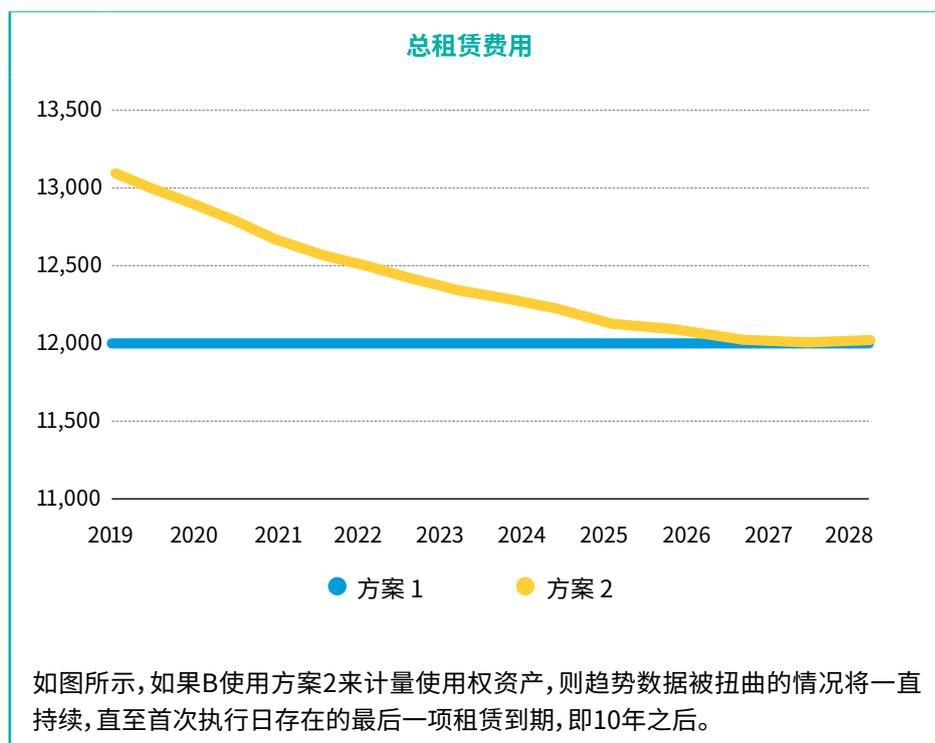
同其他方案以及简便实务操作方法一样，企业也必须在成本和可比性之间进行权衡。方案2应用起来通常较简单、经济，因为它依赖于首次执行日的信息，且涉及的计算也不太复杂。

但是，对于首次执行新准则之后的年度，方案2可能导致损益趋势数据出现严重扭曲。如下例所示。

航空公司B作为承租人租赁了120架飞机。每项租赁的期限均为10年，年租金为100。每项租赁到期时，B即按同样条款签订一份新的租赁。B对其租赁组合进行管理使续租的间隔保持均匀，即每年有12份新租赁签约，又有12份旧租赁到期。为便于分析，假设本例中B的增量借款利率保持不变，即租赁组合保持稳定状态。

由于上述原因，方案2会在过渡后的10年严重扭曲B的损益科目。详见下图对B的总租赁费用的比较，其中假设：

- B使用方案1计量过渡时所有使用权资产；以及
- B使用方案2计量过渡时所有使用权资产。



#### 按逐项租赁从两种方案中进行选择有何裨益?

企业可按逐项租赁在两种方案中进行选择, 使得企业在设计过渡方案时可以在成本和可比性之间作出权衡。

在上图中, 两条线代表两个极端的案例, 即航空公司B对全部租赁组合选用方案1, 或者对全部租赁组合选用方案2。如果B对各个租赁选用了不同的方案, 则总租赁费用会介于图中两条线之间, 即两线之间的区域代表过渡之后可能的会计核算结果。B的选择决定了过渡后租赁费用会落在区域中的哪个位置。

假定除120架飞机租赁外, B还有其他1,000项租赁。这些租赁的标的资产(房地产、车辆、设备等)的价值远低于租赁的飞机。但是, 这些租赁不符合短期租赁或低价值项目租赁的确认豁免条件。

在上例中，B可能得出结论：最佳的成本和可比性权衡方案是对大型飞机租赁使用方案1（使大型租赁的可比性达到最优），对其他租赁使用方案2（降低小型租赁的成本）。或者，B可能对其飞机租赁和一些最大的房地产租赁使用方案1，而对其他租赁使用方案2。

对于B来说，最佳权衡方案取决于多种因素，包括利益相关方的偏好、租赁组合的精确构成、租赁数据的完整性以及租赁的会计核算系统等。

但是，企业可按逐项租赁来选择方案1或方案2的做法给予B相当大的灵活性来决定其方案。



#### 选用哪个方案是否会影响过渡时的折现率？

否。企业将始终应用首次执行日的增量借款利率，即便其选用方案1来计量使用权资产。

如第5.2节所述，我们理解，企业在确定增量借款利率时，可以选择参照与整个租赁期相类似期限的借款，也可以选择参照与剩余租赁期相类似期限的借款。

但是，我们理解，企业在过渡时将始终使用相同的折现率来计量租赁负债和使用权资产。例如，如果企业参照与剩余租赁期相类似期限的借款来确定增量借款利率，那么这就是方案1下用于计量使用权资产的折现率。



#### 承租人在首次执行日预计将执行何种减值测试？

IFRS 16.C8(c)

如果企业不选择应用《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*)这一简便实务操作方法（参见第5.4节），则企业将在首次执行日对使用权资产应用《国际会计准则第36号》的要求。但是，这并不表明企业必须对每一项使用权资产分别进行减值测试。

IAS 36.66

首先，我们理解，企业应遵循《国际会计准则第36号》的相关指引，来确定在哪个层面上执行减值测试：

- 在单项资产的层面上：即单项使用权资产；或者
- 在现金产出单元的层面上：即产生的现金流入基本上独立于其他资产或资产组合的最小可辨认资产组合，它可能包含多项使用权资产以及其他资产。

IAS 36.8-17

其次,我们理解,如果企业确定应在现金产出单元层面进行减值测试,则仅在出现可能发生减值的迹象(即触发事件)时才必需执行该测试。

这意味着,在某些情况下,企业可能无需执行额外的减值测试,即可符合在首次执行日对使用权资产应用《国际会计准则第36号》的要求。

## 5.4

### 简便实务操作方法

IFRS 16.C10

在对之前分类为经营租赁的租赁安排应用经修订的追溯法时,承租人可使用下列一项或多项简便实务操作方法:

- 折现率;
- 减值和亏损性租赁;
- 剩余期限较短的租赁;
- 初始直接费用;以及
- 使用后见之明。

这些简便实务操作方法可以分别单独应用,并可在逐项租赁的基础上应用。



#### 为评估过渡时可能结果的范围,最佳方法是什么?

IFRS 16.BC287

理事会力图通过一系列简便实务操作方法,减少企业的过渡成本。多数企业会发现,过渡时可能的会计结果范围十分广泛。在决定如何向新准则过渡时,除了评估成本和可比性之间的平衡外,企业可能还希望进行详细的建模分析,以了解各种情形下期初资产负债表和未来利润表的大致情况。

### 5.4.1

IFRS 16.C10(a)

IFRS 16.B1, C10(a)

### 折现率

企业可对具有合理相似特征的租赁组合采用单一折现率。



#### 该简便实务操作方法是否与租赁组合会计核算的一般指引不同？

乍看起来，这个简便实务操作方法似乎与租赁组合会计核算的一般指引相类似。一般指引允许企业对具备相似特征的租赁组合应用此项新准则。

但是，两者存在以下差别：

- 首先，企业在过渡时采用简便实务操作方法的限制条件较少。企业只有在能够证明对租赁组合应用新准则与对单个租赁应用新准则的影响没有重大差异时，才能应用有关租赁组合的一般指引。相反，只要租赁具备相似特征，企业即可在过渡时使用该项简便实务操作方法。
- 其次，该简便实务操作方法针对的是具有“相似剩余租赁期限”的租赁。这与经修订的追溯法中一般强调剩余期限的做法相一致。

总体而言，企业在过渡时使用该项简便实务操作方法的限制条件，要低于后续对租赁组合应用该项新准则的限制条件。

### 5.4.2

IFRS 16.C10(b)

### 减值和亏损性租赁

企业可以将首次执行日之前，按照《国际会计准则第37号》下就租赁是否为亏损性合同而作的评估，作为执行减值复核的替代方法。作为替代，企业应按照之前的亏损性租赁准备的账面金额，对首次执行日使用权资产的账面金额进行调整。



#### 示例 3 — 过渡时的亏损性租赁

公司M租赁了一栋办公楼，该租赁之前被分类为经营租赁。年租金为100，每年末支付。租赁期于2023年12月31日结束。M于2017年搬出该办公楼。

该办公楼在2018年12月31日仍处于空置状态。但是，M预计可以从2020年1月1日起以年租金80将该办公楼转租出去。因此，M于2018年12月31日确认了亏损性租赁的准备，计量如下。

|                   | 现金流出 | 现金流入 | 现金净流出 |
|-------------------|------|------|-------|
| 截至2019年12月31日止年度  | 100  | -    | 100   |
| 截至2020年12月31日止年度  | 100  | (80) | 20    |
| 截至2021年12月31日止年度  | 100  | (80) | 20    |
| 截至2022年12月31日止年度  | 100  | (80) | 20    |
| 截至2023年12月31日止年度  | 100  | (80) | 20    |
| 合计                |      |      | 180   |
| 以5% (无风险利率) 折现的现值 |      |      | 163   |

M在首次执行日2019年1月1日采用经修订的追溯法过渡至新准则。M估计其在该日的增量借款利率为7%。M计划选用方案2 (参见第5.3节) 来计量所有房地产租赁的使用权资产。

经过计算, M在2019年1月1日的期初租赁负债为410 (每年100, 按7%的折现率折现)。M可选用以下两种方法之一计量使用权资产:

- M可以按等于租赁负债的金额计量使用权资产, 即410。之后, M需要按照《国际会计准则第36号》来评估使用权资产在2019年1月1日是否发生了减值。
- M可以按照租赁负债减去在《国际会计准则第37号》下确认的亏损性租赁准备之后的金额来计量使用权资产, 即 $410 - 163 = 247$ 。M无需考虑使用权资产在2019年1月1日是否发生了减值。

本例中, M选用方案2来计量使用权资产; 如果选用方案1来计量使用权资产, 则亦可采用此项简便实务操作方法。



#### 在首次执行日, 此项简便实务操作方法是否仅限于之前已确认亏损性合同准备的租赁?

否。此项简便实务操作方法的应用范围较广泛。新准则规定, “承租人可以依据对租赁是否为亏损性合同所作的评估”。在首次执行日, 这并不局限于之前已确认亏损性合同准备的租赁。

实务中, 这表明企业在首次执行日可以选择不对使用权资产应用《国际会计准则第36号》, 即便之前未确认过亏损性合同准备。

IFRS 16.C10(b)

例如，零售商X租赁了100家店面，在《国际会计准则第17号》下分类为经营租赁。2018年，X搬离并计划转租其中的20家店面。X已就12项租赁确认了亏损性租赁准备。我们认为，X可将此项简便实务操作方法应用于全部100项租赁，而不仅是那些之前已确认过准备的租赁。

因此，此项简便实务操作方法为准则过渡提供了相当程度的豁免，但在某些情况下，它也会增加过渡后发生减值损失的可能性。



对于在过渡时采用该项简便实务操作方法的企业，《国际会计准则第37号》的原则是否适用于使用权资产的后续计量？

否。该项简便实务操作方法仅与过渡时的计量有关。在后续期间，企业将按照新准则核算使用权资产。换言之，企业将按照《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》(IAS 16 *Property, Plant and Equipment*) 对使用权资产进行折旧，并按照《国际会计准则第36号》进行减值测试。

### 5.4.3

IFRS 16.C10(c)

## 剩余期限较短的租赁

企业可将首次执行日后12个月内到期的租赁作为短期租赁核算。



### 示例4 — 剩余期限为12个月的租赁

公司Q因业务需要以年租金100租赁一辆汽车。租赁从2017年1月1日开始。不可撤销的租赁期为三年，Q可选择以同样租金续租两年。车辆的使用寿命为10年。

2017年，Q经评估认为可以合理确定会行使续租选择权，因此租赁期为五年。Q注意到，没有迹象表明该租赁是融资租赁，因此将该租赁分类为经营租赁。

Q在首次执行日2019年1月1日采用经修订的追溯法来执行新准则。Q于当日评估认为，其不再合理确定会行使续租选择权，即租赁的剩余期限为一年。

Q可选择在2019年使用以下两种方法之一对该项租赁进行核算：

- Q可选择对该项租赁应用新准则下的承租人模式，并确认使用权资产和租赁负债。根据这种方法，Q将租赁负债确认为100，并按照2019年1月1日的增量借款利率进行折现。之后，Q可以追溯计量或按照等于租赁负债的金额来计量使用权资产。因此，Q将在2019年确认折旧和利息费用。
- Q可使用简便实务操作方法将该项租赁作为短期租赁核算。按照这种方法，Q不会对该项租赁确认使用权资产或租赁负债。但是，Q将在2019年确认租赁费用100，并将其包括在短期租赁费用总额的披露信息中。



**即使企业在后续期间不打算对短期租赁采用确认豁免，企业是否仍可以在过渡时采用该项简便实务操作方法？**

是。该项简便实务操作方法可以独立使用，与企业过渡后持续采用的短期租赁会计政策无关。

- 短期租赁确认豁免（参见第3.2节）是按照标的资产类别所作的会计政策选择。因此，企业应将该豁免一致地应用于各个期间同一类别的标的资产租赁。
- 对于首次执行日剩余租赁期在12个月之内的租赁，企业可在该日按照逐项租赁来选择是否应用此项简便实务操作方法。

因此，该项简便实务操作方法为过渡提供了额外的豁免和更大的灵活性。

## 5.4.4

IFRS 16.C10(d)

## 初始直接费用

企业可以在首次执行日将初始直接费用排除在使用权资产的计量之外。



**何时适用此项简便实务操作方法？**

如果企业选择按照方案1来计量使用权资产，即采用过渡时的折现率追溯计量使用权资产（参见第5.3节），则可以适用这项简便实务操作方法。

尽管新准则未明确规定，但此项简便实务操作方法与方案2无关。在这种情况下，企业应根据首次执行日的租赁负债计量使用权资产，并按照预付/预提的租赁付款额进行调整。在方案2下，企业并不按照例如初始直接费用或以往的租赁修改等历史金额来调整使用权资产。因此，这项简便实务操作方法与方案2无关。



#### 此项简便实务操作方法有何影响？

使用这项简便实务操作方法将减少企业的过渡成本，因为企业按照方案1计量使用权资产时，无需识别之前被分类为经营租赁的租赁安排的初始直接费用。

使用这项简便实务操作方法对财务报告的影响是，将会减少首次执行日使用权资产的账面金额。这将继而减少后续期间的折旧费用和减值风险。

## 5.4.5

*IFRS 16.C10(e)*

### 使用后见之明

企业在某些情况下可以使用后见之明，例如，当合同包含延长或终止租赁的选择权时确定租赁期限。



#### 何时适用这项简便实务操作方法？

尽管准则明确规定可以使用后见之明这一点受到欢迎，但企业可能发现这种方法在实务中的裨益很有限。

与其他简便实务操作方法相似，仅当企业采用经修订的追溯法时，才可以使用这项简便实务操作方法。如第4.3节中所述，经修订的追溯法的主要裨益之一是，企业可使用首次执行日的信息对经营租赁进行过渡核算。确实，如果企业选择经修订的追溯法，并按照方案2来计量使用权资产（参见第5.3节），则必需仅使用当前信息。

但是，如果选用方案1来追溯计量使用权资产（参见第5.3节），则这项简便实务操作方法将简化使用权资产的计算以及与计算相关的书面记录。



#### 对哪些历史信息可以使用后见之明？

我们理解，企业仅可以选择对以下信息使用后见之明，即：假设企业始终在执行新准则而必须进行估计的信息。

例如，企业可以使用当前的租赁期评估结果，而不是重新考量租赁期的原始评估结果及其后续变化。

但是，我们理解，在方案1下企业不能犹如一项租赁的当前条款和条件始终有效而使用后见之明来计算使用权资产。例如，如果由于重新评估或租赁修改而需要调整使用权资产的账面金额，则企业在按照方案1追溯计算使用权资产时也应对此予以反映。

## 5.5

IFRS 16.C11

### 之前被分类为融资租赁的租赁

根据经修订的追溯法,对于之前被分类为融资租赁的租赁,企业应确认:

- 一项使用权资产,其金额以之前在《国际会计准则第17号》下融资租赁资产的账面金额进行初始计量;以及
- 一项租赁负债,其金额以之前在《国际会计准则第17号》下租赁负债的账面金额来计量。

在后续期间,企业应按照《国际财务报告准则第16号》的一般要求来核算使用权资产和租赁负债。



#### 示例 5 — 之前被分类为融资租赁的租赁

公司R因业务需要而租赁车辆。R支付固定的年租金,并已向出租人签发一项余值担保。

2018年12月31日,R按照《国际会计准则第17号》确认了以下资产和负债:

|                 | 2018年12月31日<br>借方/(贷方) |
|-----------------|------------------------|
| 融资租赁资产          | 120                    |
| 融资租赁负债, 计算如下:   |                        |
| 年度租赁付款额的现值      | (100)                  |
| 余值担保下最大潜在付款额的现值 | (50)                   |
|                 | (150)                  |

R在首次执行日2019年1月1日采用经修订的追溯法来执行新准则。

R注意到,二手车市场价格自租赁期开始后出现上涨。2019年1月1日,R预计在余值担保下将无需进行任何付款。换言之,按照新准则计算的租赁负债中包含的余值担保将为零。

但是,根据经修订的追溯法,R并未在过渡时调整其在《国际会计准则第17号》下的余额。因此,在2019年1月1日:

- 将融资租赁资产重分类为使用权资产,并以120计量;以及
- 将融资租赁负债重分类为租赁负债,并以150计量,即:包括与余值担保有关的金额50。

IFRS 16.27(c)



### 对于之前被分类为融资租赁的租赁, 过渡后应如何进行核算?

对于之前被分类为融资租赁的租赁, 企业应按照新准则来核算相关的使用权资产与租赁负债。

但是, 在某些情况下, 《国际会计准则第17号》下融资租赁负债所包含的租赁付款额, 可能不同于新准则下租赁负债所包含的租赁付款额。例如, 租赁中包含一项余值担保(参见前例), 或者包含基于指数或比率的租赁付款额。

这表明, 如果企业采用经修订的追溯法, 那么首次执行日确认的租赁负债所包含的租赁付款额, 将不同于新准则下租赁负债所要求包含的租赁付款额。

我们理解, 在这种情况下, 企业可以立即重新计量租赁负债, 以反映新准则下租赁负债所包含的租赁付款额。尽管企业未被要求立即重新计量, 但这样做可以使企业在日后对这项租赁进行重新计量时无需补调这些累积影响。

过渡后租赁负债的重新计量, 通常是对使用权资产进行调整。



### 确认豁免是否适用于之前被分类为融资租赁的租赁?

是。对于之前被分类为融资租赁的各项租赁, 我们理解, 如果企业采用的是经修订的追溯法, 那么企业可以选择对短期租赁和低价值项目租赁采用确认豁免。

如果企业决定采用确认豁免, 则在过渡时应“终止确认”按照《国际会计准则第17号》所确认的融资租赁资产和负债。之前的融资租赁资产和负债账面金额之间的差额应计入权益。

# 6 其他过渡情形

## 6.1

IFRS 16.C14

### 出租人

除转租赁外(参见第6.2节),出租人无需在过渡时作出任何调整。但是,出租人应从首次执行日开始按照新准则来核算各项租赁。



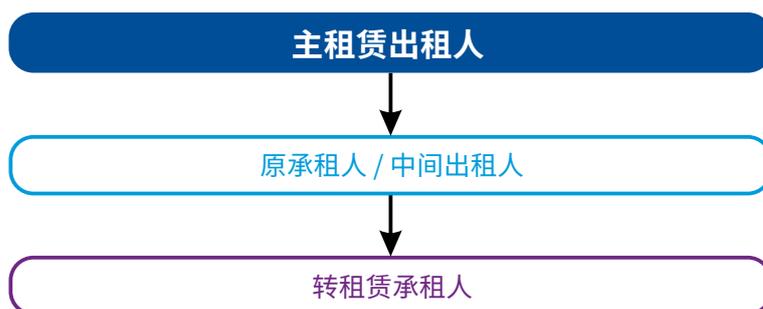
**出租人在首次执行日的资产负债表是否会与追溯法下的资产负债表存在重大差异?**

不一定。《国际财务报告准则第16号》对出租人的核算要求在很多方面都与《国际会计准则第17号》相同。因此,对于许多简单的租赁而言,首次执行日前按照《国际会计准则第17号》所作的会计处理,将与新准则下要求的会计处理相同。对于此类租赁,出租人在首次执行日的资产负债表将与追溯法下的资产负债表相同。

但是,在某些情形下也有可能产生差异,例如,在租赁期开始日和首次执行日之间对一项租赁进行了修改。由于《国际会计准则第17号》对租赁修改的会计指引较少,因此出租人核算租赁修改的方法可能与新准则要求的核算方法不同。如上所述,出租人不得在过渡时重述与此类租赁有关的余额。

## 6.2

### 转租赁



IFRS 16.C15

在首次执行日,中间出租人应重新评估《国际会计准则第17号》下被分类为经营租赁且继续履行的转租赁,以确定新准则下应将这些转租赁分类为经营租赁还是融资租赁。此项评估应按照主租赁和转租赁的剩余合同条款及条件来执行。

对于《国际会计准则第17号》下被分类为经营租赁、但在新准则下被分类为融资租赁的转租赁，出租人应将该项转租赁作为首次执行日签订的一项新的融资租赁来核算。



#### 示例 6 — 过渡时对转租赁的处理

公司Y从公司X承租办公楼，租期为10年（主租赁），从2014年1月1日开始。主租赁的年租金为100，于每年末支付。之后，Y将办公楼转租给公司Z，租期为6年（转租赁），从2018年1月1日开始。转租赁的年租金为110，于每年末支付。

根据《国际会计准则第17号》，Y将主租赁和转租赁分类为经营租赁。因此，Y并未确认租赁所产生的资产或负债。在利润表中，Y确认转租赁产生的年租赁收入110，以及主租赁产生的年租赁费用100。

Y从首次执行日2019年1月1日开始执行新准则。Y采用经修订的追溯法（参见第4.3节）和方案2（参见第5.3节）来计量使用权资产。Y当日的增量借款利率为5%，这也是转租赁的内含利率。

Y注意到，如果没有转租赁，它将在2019年1月1日确认下列与主租赁有关的项目：

- 一项租赁负债，金额等于剩余租金的现值：即  $5 \times 100$ （以5%折现）= 433；以及
- 一项使用权资产，并以相同的金额计量：即433。

在评估转租赁的分类时，Y注意到，转租赁涵盖主租赁的全部剩余期限。没有其他因素表明Y已保留与使用权资产相关的重大风险和报酬。因此，Y按照新准则将转租赁分类为融资租赁。

因此，Y终止确认主租赁产生的使用权资产，并确认在转租赁中的投资净额。2019年1月1日，Y计算转租赁的投资净额为五项付款额110以5%折现的金额= 476。

因此，Y于2019年1月1日对主租赁和转租赁的会计分录如下：

|           | 借方  | 贷方  |
|-----------|-----|-----|
| 转租赁中的投资净额 | 476 |     |
| 主租赁中的租赁负债 |     | 433 |
| 留存收益      |     | 43  |

IFRS 16.62, 63(c), B58(b)

IFRS 16.67

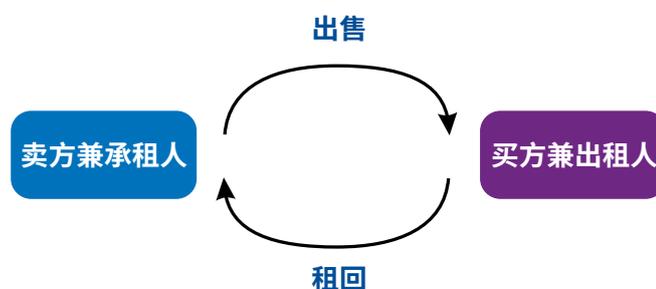
**过渡时, 重新评估转租的分类将有何影响?**

过渡时重新评估转租的分类可能导致中间出租人将转租重分类为融资租赁。在新准则下, 中间出租人参照与主租赁相关的使用权资产, 而不是标的资产, 来评估转租的分类。因此, 很多在《国际会计准则第17号》下被中间出租人分类为经营租赁的转租, 在新准则下将被分类为融资租赁。

IFRS 16.B58(b)

## 6.3

### 售后租回



IFRS 16.C16

企业无需重新评估首次执行日之前签订的售后租回交易, 以确定是否发生了符合《国际财务报告准则第15号》的销售行为。

IFRS 16.C17

对于《国际会计准则第17号》下作为销售和融资租赁核算的售后租回交易, 卖方兼承租人应执行以下操作:

- 按照与首次执行日存在的融资租赁相同的方式来核算租回交易; 以及
- 继续在租赁期内摊销销售利得。

IFRS 16.C18

对于《国际会计准则第17号》下作为销售和经营租赁核算的售后租回交易, 卖方兼承租人应执行以下操作:

- 按照与首次执行日存在的经营租赁相同的方式来核算租回交易; 以及
- 就首次执行日之前在财务状况表中确认的、与市价不符条款相关的所有递延收益或损失, 调整租回的使用权资产。

**示例 7 — 过渡时作为销售和经营租赁的售后租回**

2004年,公司R向公司P出售其总部办公楼,并随后租回20年。R可选择以市场价值回购该办公楼。

在按照《国际会计准则第17号》评估租回交易的分类时,R注意到,回购选择权的行权价格为市场价值,因此P保留了办公楼市场价格变动的风险(报酬)。R同时注意到,没有其他迹象表明该租回交易是融资租赁。因此,R将这项交易作为销售和经营租赁核算——即R终止确认该办公楼,并在租回期内按直线法将应付P的租金确认为费用。

2019年1月1日:

- R租回的总部办公楼的剩余期限为五年;以及
- 租赁付款额的现值(按2019年1月1日R的增量借款利率折现)为500。

R注意到,购买办公楼的选择权意味着交易未达到销售确认的标准。换言之,如果R在执行新准则后按照这些条款订立交易,则R会将该交易作为《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 *Financial Instruments*)下的融资交易核算,而不是售后租回。但是,由于该交易在新准则首次执行日已存在,因此R继续将其作为售后租回核算。

R选择采用经修订的追溯法来执行新准则(参见第5章),并按照方案2来计量使用权资产(参见第5.3节),且采用不确认初始直接费用的简便实务操作方法(参见5.4.4)。

2019年1月1日,R确认使用权资产500和租赁负债500。

IFRS 16.99, 103, 15.B66

IFRS 16.C18

**售后租回交易的主要豁免是什么?**

对于过渡时存在的售后租回交易,新准则主要提供两项豁免。

首先,企业在过渡时无需评估现有的售后租回交易是否符合售后租回的会计核算条件。换言之,企业无需评估销售阶段是否符合《国际财务报告准则第15号》的销售确认标准。这项豁免非常重要,因为它使企业不必将现有的售后租回作为《国际财务报告准则第9号》下的融资交易来处理。这项豁免同时适用于卖方兼承租人和买方兼出租人。

其次,卖方兼承租人无需按照部分收益确认法来核算首次执行日前签订的售后租回交易。对于在首次执行日持有众多该等交易的企业,这项措施可以简化过渡时的操作。

这些豁免措施不具有选择性。换言之，对于新准则首次执行日之前和之后签订的售后租回交易，卖方兼承租人无法把两者之间的会计处理调节到完全一致。

在其他方面，售后租回交易在租回阶段的过渡要求与所有租赁的一般过渡要求相一致。因此，通过对租回阶段应用新的租赁会计模式，现有的售后租回交易通常会记入卖方兼承租人的资产负债表内。唯一的例外是采用确认豁免的租回交易。

## 6.4

IFRS 16.C9

## 投资性房地产

从首次执行日起，承租人将按照《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40 *Investment Property*) 的成本或公允价值模式，对作为投资性房地产核算的使用权资产进行计量。对于之前按照《国际会计准则第40号》公允价值模式作为投资性房地产核算的租赁，承租人在过渡时无需对这些租赁进行调整。



### 示例 8 — 过渡时对投资性房地产的处理

公司T租赁两栋建筑物，且之前按照《国际会计准则第17号》分类为经营租赁。T在每栋建筑物中的权益满足投资性房地产的定义。

在《国际会计准则第17号》下：

- T选择按照《国际会计准则第40号》所允许的方法将建筑物1的租赁分类为融资租赁。因此，T对所有投资性房地产应用公允价值模式。2018年12月31日，T将其在建筑物1的权益确认为一项以公允价值计量的投资性房地产500，和一项融资租赁负债100；以及
- T将建筑物2的租赁作为经营租赁进行核算，在租赁期内按直线法将租金确认为费用。

T于2019年1月1日首次执行新准则。T选用经修订的追溯法来执行新准则。

T取得第三方对其在建筑物2的租赁权益的估值，并据此评估其在建筑物2中的使用权资产的公允价值为750。T计算得出建筑物2的剩余应付租金现值(按2019年1月1日的增量借款利率折现)为200。

因此，T于2019年1月1日确认下列余额：

|           | 建筑物1       | 建筑物2       | 合计         |
|-----------|------------|------------|------------|
| 投资性房地产    | 500        | 750        | 1,250      |
| 租赁负债      | (100)      | (200)      | (300)      |
| <b>合计</b> | <b>400</b> | <b>550</b> | <b>950</b> |

IAS 40.6

T在确认建筑物2的使用权资产和租赁负债时，于2019年1月1日将550记入权益贷方。

T注意到，它需要按照《国际会计准则第40号》和《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》(IFRS 13 *Fair Value Measurement*)的要求，在2019年及以后的财务报表中对两栋建筑物的信息进行披露。



#### 企业是否始终以公允价值计量符合投资性房地产定义的使用权资产？

向新准则过渡时，企业需要评估其在业务中未使用的租赁房地产是否符合投资性房地产的定义。对于符合投资性房地产定义的使用权资产，主体应采用现行的会计政策，按照公允价值或成本模式来计量投资性房地产。

但是，为了遵循《国际会计准则第40号》的披露要求，企业将需要计量符合投资性房地产定义的使用权资产的公允价值。

## 6.5

IFRS 16.C19

## 企业合并

新准则对《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS 3 *Business Combinations*)作出相应修订。如果承租人之前就有利的经营租赁确认了无形资产或就不利的经营租赁确认了负债，则向《国际财务报告准则第16号》过渡时应终止确认该资产或负债。企业将按照终止确认的资产或负债金额调整使用权资产的账面金额。



#### 何时需要作出此项调整？

如果被购买方是经营租赁中的承租人，在每项租赁过渡方案下企业均需要作出此项调整。换言之，不论承租人使用下列哪种方法来执行新准则，均需要进行此项调整：

- 追溯法；
- 经修订的追溯法，并按照首次执行日的增量借款利率追溯计量使用权资产(方案1)；或者
- 经修订的追溯法，并根据租赁负债计量使用权资产(方案2)。

对于被购买方为出租人的租赁，通常无需进行调整。

IFRS 16.C9

### 6.5.1

IFRS 16.C19

### 追溯法

主体之前可能通过企业合并购入了符合《国际会计准则第17号》要求的经营租赁，且被购买方在租赁中为承租人。在此情况下，我们理解，在过渡时，购买方应将这项租赁作为企业合并日的一项新租赁进行核算。

为此,购买方应按剩余租赁付款额的现值计量此项租赁负债,犹如被购入的租赁在该日作为一项新的租赁。相关的使用权资产的计量金额,应等于租赁负债加上或减去之前在原企业合并会计处理中确认的、与有利或不利的租赁条款有关的资产或负债。这对商誉不产生影响。

之后,购买方应按照新准则的后续计量指引来计算首次执行日的使用权资产和租赁负债。

## 6.5.2

IFRS 16.C19

### 经修订的追溯法

主体之前可能通过企业合并购入了符合《国际会计准则第17号》要求的经营租赁,且被购买方在租赁中为承租人。在此情况下,我们理解,企业在按照方案1计量使用权资产时(参见第5.3节),应犹如此项使用权资产是由企业合并日的一项新租赁所产生,但使用首次执行日的折现率进行计量。

之后,企业应按照之前在原企业合并会计处理中确认的、与有利或不利的租赁条款有关的资产或负债,调整使用权资产。

该等调整的累积影响应作为在首次执行日对期初权益的调整。



#### 示例9 — 之前在企业合并时收购的经营租赁

公司Y是符合《国际会计准则第17号》的经营租赁的承租人,租赁期开始日为2010年1月1日。公司X在2015年1月1日收购公司Y。在核算此项企业合并交易时,X对有利的租赁条款确认了一项资产,金额为1,000。在首次执行日:

- 此项租赁的剩余租赁期超过12个月;
- 与有利租赁条款有关的资产已摊销至600;以及
- X决定按照经修订的追溯法过渡到新准则,并选用方案1来计量使用权资产。



本例中,X以2019年1月1日剩余租赁付款额的现值来计量租赁负债。我们认为,在计量2019年1月1日的使用权资产时,X应假设这项使用权资产是由企业合并日(即2015年1月1日)的一项新租赁所产生,但使用2019年1月1日的折现率进行计量。X应终止确认与有利租赁条款有关的资产(金额为600),并调整使用权资产。X应将这些调整的累积影响作为在2019年1月1日对期初留存收益的调整。

## 7

## 披露

披露要求主要涉及企业是承租人的租赁。披露要求取决于选定的过渡方案——当企业使用经修订的追溯法时，需要额外披露重要的信息。

## 7.1

## 追溯法

如果企业选用追溯法，则需要在过渡时作出以下披露。

## 《国际财务报告准则第16号》要求披露的信息

IFRS 16.C1

IFRS 16.C4

- 如果企业提前采用《国际财务报告准则第16号》，应披露该事实。
- 如果企业就租赁定义采用简便实务操作方法（参见第3.1节），应披露该事实。

## 《国际会计准则第8号》要求披露的信息

IAS 8.28

- 企业已采用《国际财务报告准则第16号》这一事实。
- 会计政策变更的性质。
- 过渡性规定：
  - 说明已采用《国际财务报告准则第16号》的过渡性规定；
  - 描述所采用的过渡性规定；以及
  - 可能影响未来期间的过渡性规定。
- 对于当前期间，及列报的每个以前期间：
  - 对受影响的各个财务报表行项目的调整金额；以及
  - 对基本每股收益和稀释每股收益的调整金额（在《国际会计准则第33号——每股收益》(IAS 33 *Earnings per Share*)适用的情况下）。
- 在切实可行的限度内，与较早期间相关的调整金额。
- 如果追溯应用不切实可行，企业应解释不切实可行的原因以及采用《国际财务报告准则第16号》的方式和时间。

## 7.2

### 经修订的追溯法

如果企业选用经修订的追溯法,则需要在过渡时作出以下披露。

#### 《国际财务报告准则第16号》要求披露的信息

IFRS 16.C1

- 如果企业提前采用《国际财务报告准则第16号》,应披露该事实。

IFRS 16.C4

- 如果企业就租赁定义采用简便实务操作方法(参见第3.1节),应披露该事实。

IFRS 16.C13

- 如果企业选用与经营租赁相关的简便实务操作方法(参见第5.4节),应说明选用了哪些简便实务操作方法。

IFRS 16.C12

- 在首次执行日用于计量租赁负债的加权平均增量借款利率。

- 解释以下两者之间的差异:

- 在上年度财务报表中披露的经营租赁承担的现值,按首次执行日用于计算租赁负债的折现率进行折现;与

- 在该日期确认的租赁负债。

#### 《国际会计准则第8号》要求披露的信息

IFRS 16.C12, IAS 8.28

- 已采用《国际财务报告准则第16号》这一事实。

- 会计政策变更的性质。

- 过渡性规定:

- 说明已采用《国际财务报告准则第16号》的过渡性规定;

- 描述所采用的过渡性规定;以及

- 可能影响未来期间的过渡性规定。

- 在切实可行的限度内,与较早期间相关的调整金额。



#### 经修订的追溯法所要求的额外披露将在何种程度上抵销成本节约的优势?

如果企业选用经修订的追溯法,则需要额外作出的披露主要是解释之前在《国际会计准则第17号》下披露的经营租赁承担,与采用新准则而确认的期初租赁负债之间的关系。

显然，编制和列报这项披露将产生成本。另外的风险是该披露可能凸显之前按照《国际会计准则第17号》所作披露的不足。但是，很多考虑选用经修订的追溯法的企业可能认为这个代价是值得的。

编制这项额外披露的成本通常远低于追溯采用新准则所产生的增量成本。新准则本身的要求是作出“解释”，而不是编制调节表——尽管很多企业可能最终认为，编制调节表是作出解释的最佳方法。即便企业列报调节表，编制总体调节表的成本仍将低于为完全重述比较数据而进行更为详细分析所耗费的成本。

而且，如果企业对现行经营租赁披露的准确性和完整性存在顾虑，则应将其作为优先事项来处理。目前，分析人士对这些披露的依赖变得更为明显。不论企业选用哪种过渡方案，利益相关方都希望企业清楚披露采用新准则的影响，包括新的租赁余额与当前财务信息的相关性。

如需了解更多信息和披露范例，请参阅毕马威的[Guide to annual financial statements - IFRS 16 Leases supplement](#)（《年度财务报表指南——〈国际财务报告准则第16号〉租赁准则相关补充资料》）。

## 8

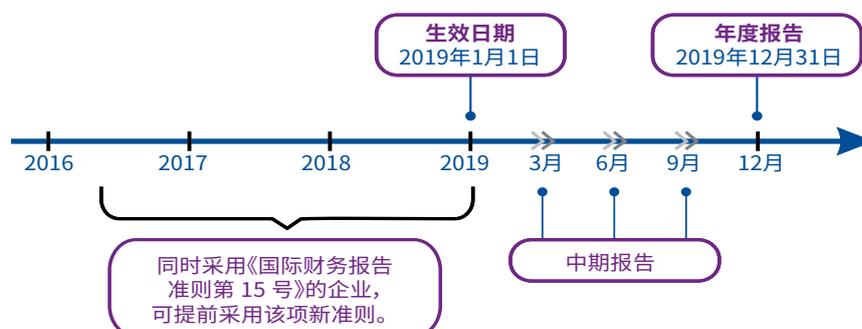
## 生效日期

理事会把生效日期定于2019年，旨在将企业执行《国际财务报告准则第9号》、《国际财务报告准则第15号》与《国际财务报告准则第16号》的压力分散在不同期间。

IFRS 16.C1

该项新准则将在2019年1月1日或以后日期开始的年度报告期间生效。

同时采用《国际财务报告准则第15号》的企业，可提前采用该项新准则。



### 理事会为何将生效日期定在2019年？

理事会工作人员曾就生效日期开展外部调研活动，发现大部分企业：

- 认为在该项新准则发布后将需要两至三年来执行新准则；有些企业建议将生效日期延至2020年或2021年；以及
- 愿意在《国际财务报告准则第15号》之后采用该项新准则，但有些企业希望拥有同时采用这两项准则的选择权。

与之相反，财务报表使用者普遍希望企业同时采用理事会发布的金融工具、租赁和收入的新准则，即从2018年开始。

鉴于编制者对能否在同一年度内成功采用多项新准则存有顾虑，因此理事会最终选定了2019年。

## 9

# 首次采用国际财务报告准则

首次采用国际财务报告准则®的企业可以采用新准则提供的多种(但不是全部)过渡豁免措施。

## 9.1

### 概述

通常,首次采用国际财务报告准则的企业在向国际财务报告准则过渡之日,即最早列报期间的期初,将按照新准则来编制期初的财务状况表。有关这一整体方法的更多信息,请参阅毕马威出版物 [Insights into IFRS](#) (《剖释国际财务报告准则》)第15版2018/19。

IFRS 1.D5-7

此项新准则修订了《国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则》(IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*),以便首次采用国际财务报告准则的企业可以在过渡日按照认定成本计量使用权资产。

IFRS 1.D9ff

此外,新准则在修订《国际财务报告准则第1号》时还提供了一系列可供选择的简便实务操作方法,具体如下:

- 针对过渡日租赁的识别提供了简便实务操作方法(参见第9.2节)。
- 部分简便实务操作方法结合在一起的效果实际上类似于承租人在过渡日对其所有租赁采用经修订的追溯法(参见第9.3节)。
- 若干简便实务操作方法可以在逐项租赁的基础上选用。从广义上讲,这些简便实务操作方法与承租人采用经修订的追溯法时可以选用的简便实务操作方法相类似(参见第9.4节)。

## 9.2

IFRS 1.D9

### 租赁的定义

首次采用国际财务报告准则的企业可根据过渡日的事实和情况,将新的租赁定义应用于该日存在的合同。



首次采用国际财务报告准则的企业是否能“沿用”之前对哪些合同为租赁或包含租赁所作的评估?

否。首次采用国际财务报告准则的企业在过渡日必须将新的租赁定义应用于所有合同,以识别这些合同是否为租赁或包含租赁。该企业没有类似于已按照国际财务报告准则编制报表的企业所具有的“沿用”豁免这样的选择权(参见第3.1节),它们不得依赖按照原公认会计原则作出的评估结果。

不提供“沿用”方面的豁免,这一点与理事会的总体方法相一致,即:向首次采用国际财务报告准则的企业提供与已按照国际财务报告准则编制报表的企业相类似的豁免措施,但当豁免措施与之前的国际财务报告准则会计核算存在关联时除外。

取而代之地，向首次采用国际财务报告准则的企业提供的豁免局限于：企业可以选择仅考虑过渡日的合同条款和条件。这将减少本应执行的历史数据采集和分析工作。然而，很多首次采用国际财务报告准则的企业将面临一项重要的工作，即：需要在向国际财务报告准则过渡时应用租赁定义。

## 9.3

IFRS 1.D9B

### “经修订的追溯法”

首次采用国际财务报告准则的企业作为承租人，可以在过渡日对其所有租赁应用下列方法：

- 以剩余租赁付款额的现值计量租赁负债，并按过渡日承租人的增量借款利率进行折现；
- 在逐项租赁的基础上，选择按照下列金额之一计量使用权资产：
  - 犹如从租赁期开始日即应用此项新准则而计算的账面金额，但使用承租人在过渡到国际财务报告准则日的增量借款利率进行折现；或者
  - 等于租赁负债的金额，并按照以下金额进行调整，即：与该租赁有关的、在过渡到国际财务报告准则日之前记入财务状况表的所有预付/预提租赁付款额；以及
- 在过渡到国际财务报告准则日，将《国际会计准则第36号》应用于使用权资产。



#### 此方法对首次采用国际财务报告准则的企业有何实务上的影响？

这些简便实务操作方法结合在一起实际上允许首次采用国际财务报告准则的企业在作为承租人时，应用一种类似于经修订的追溯法（参见第5章）的方法。

已按照国际财务报告准则编制报表的企业与首次采用国际财务报告准则的企业之间，在各种可选用的方法上最重要的一项区别是，*何时*可以应用这些方法。

- 已按照国际财务报告准则编制报表的企业将在**新准则首次执行之日**应用该方法。例如，如果一家已按照国际财务报告准则编制报表的企业将在截至2019年12月31日止年度的财务报表中采用《国际财务报告准则第16号》，并列报一年的比较财务信息，则应在**2019**年1月1日计算使用权资产和租赁负债，并在该日确认对权益的调整；但不应重述截至2018年12月31日止年度的比较财务信息。
- 首次采用国际财务报告准则的企业将在**首次执行国际财务报告准则之日**应用该方法。例如，如果一家首次采用国际财务报告准则的企业将在截至2019年12月31日止年度的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，则应在按照国际财务报告准则编制**2018**年1月1日的期初资产负债表时，计算使用权资产和租赁负债。

这表明，与已按照国际财务报告准则编制报表并采用经修订的追溯法的企业相比，首次采用国际财务报告准则的企业在使用该方法时不会遇到与前者类似的一个重要缺陷——即：在准则执行当年的财务报表中，当期财务信息和比较信息之间不具有可比性。

## 9.4

IFRS 1.D9D

### 基于逐项租赁的简便实务操作方法

首次采用国际财务报告准则的企业作为承租人，可以在过渡日基于逐项租赁应用下列可选的豁免措施：

- 对具有合理相似特征的租赁组合采用单一折现率；
- 将确认豁免应用于租赁期限在过渡日后12个月内终止的租赁，或标的资产价值较低的租赁<sup>1</sup>；
- 将初始直接费用排除在使用权资产的计量之外；以及
- 使用后见之明：例如，当合同包含延长或终止租赁的选择权时确定租赁期限。



这些基于逐项租赁的简便实务操作方法与已按照国际财务报告准则编制报表的企业所适用的简便实务操作方法相比如何？

首次采用国际财务报告准则的企业与已按照国际财务报告准则编制报表的企业各自所适用的简便实务操作方法有以下主要区别：

- 相比已按照国际财务报告准则编制报表的企业，首次采用国际财务报告准则的企业在基于逐项租赁的简便实务操作方法适用性上受到较少限制。已按照国际财务报告准则编制报表的企业仅能在使用经修订的追溯法时采用这些简便实务操作方法。但是，首次采用国际财务报告准则的企业无论是否选择使用第9.3节所述的方法，均可以采用若干简便实务操作方法。
- 已按照国际财务报告准则编制报表的企业可以依赖之前按照《国际会计准则第37号》所作的亏损性租赁评估，而不对使用权资产应用《国际会计准则第36号》（参见5.4.2）。首次采用国际财务报告准则的企业没有与此项选择权相对应的简便实务操作方法，因为它们之前并未采用《国际会计准则第37号》。对首次采用国际财务报告准则的企业而言，这可能将扩大减值测试的范围和程度。
- 《国际财务报告准则第1号》明确规定，当标的资产的价值较低时，首次采用国际财务报告准则的企业无需计算使用权资产或租赁负债。这项措施并未被明确纳入已按照国际财务报告准则编制报表的企业适用的过渡性豁免。但是，对于低价值标的资产的租赁，其确认豁免通常可以按逐项租赁的方式进行选用（参见第3.2节）。

在其他方面，基于逐项租赁的简便实务操作方法所产生的影响，在很大程度上与已按照国际财务报告准则编制报表的企业所适用的对应简便实务操作方法（参见第5.4节）相类似。

1. 仅在首次采用国际财务报告准则的企业使用第9.3节所述的方法时，才可适用。

## 10

# 下一步工作

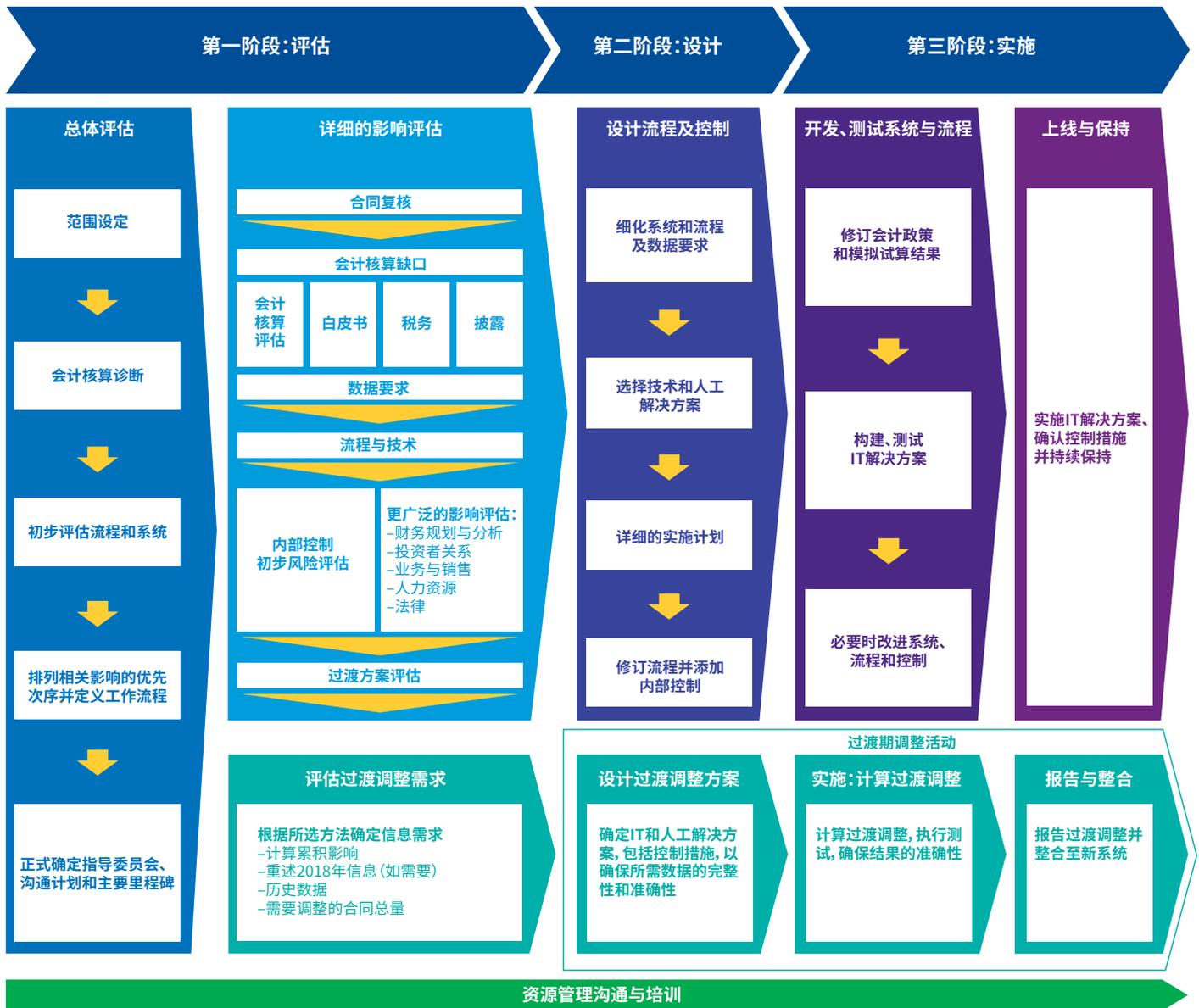
过渡方案的选择将对数据收集的范围和程度以及系统与流程变更的时间产生重大影响,企业应尽快加以考虑。

我们建议企业同时考量各项方案的定量影响以及相关的定性因素,包括利益相关方的预期。提前规划可为应对意外的复杂情况预留时间,使企业在相对宽松的时间内完成工作,在最大化利用内部资源的同时增加灵活性。

因此,企业应付诸行动了解这项新准则,并评估过渡方案对财务报告的影响。

企业应考虑采取以下措施:

- 确定可能需要重述的合同总量。这可能包括,识别受到新租赁定义的影响、应分别进行独立评估的单项重要合同,以及具备相似特征可合并评估的合同组合。
- 为现行可用的租赁数据和资源编制详细的目录。
- 评估遵循新准则所需的信息。把这些信息与当前可用的信息进行比较,以确定在更大范围内实施新准则时应考虑的潜在信息缺口。需谨记,对于某些过渡方案,企业的数据库需要获取每份租赁合同的历史记录,而不仅是该租赁合同的最新记录。
- 模拟各个过渡方案的影响,必要时使用总体假设或样本组合,以估计在首次执行日对净资产和权益的影响,以及对过渡后各年度损益科目趋势的影响。
- 识别可能影响过渡方案选择的定性因素。企业可能需要与主要的利益相关方进行沟通,以了解哪些因素最具相关性。
- 确保对过渡方案的评估与更为广泛实施该项新准则的努力相结合。考虑在负责新准则实施的总体项目团队中设立一个小组,专门负责考虑过渡方案。
- 记录企业所作的相关评估和计算。
- 制定实施计划。过渡项目计划示例见下页,该示例着重指出成功实施过渡方案所需要的主要步骤。



# 附录 — 综合示例

该综合示例通过一家虚构的企业，说明选用不同的过渡方案执行新准则对财务报表的影响。

## 1 假设情形

Propola plc是一家零售企业，销售由合规棉花制作的成衣。Propola plc编制截至12月31日止年度期间的财务报表，并在财务报表中包含一年可比数据。

Propola已经营交易多年，业务成熟，财务业绩通常较稳定。

Propola根据长期购电协议向可再生能源供应商购买电力。Propola租赁其经营的商店、用于运货的车辆，以及商店中使用的销售点终端(POS)系统和其他IT设备。

## 2 租赁信息

Propola已完成编制了一份其作为承租人的租赁目录。为开展《国际财务报告准则第16号》实施项目，Propola将这些租赁分为四组。Propola不作为出租人。

### 2.1 购电协议

按照《国际财务报告解释公告第4号》的要求，Propola将此合同分类为租赁。但是，Propola认为该合同在新准则下不属于租赁，因为Propola无权主导对发电厂的使用。

| 购电协议          |           |
|---------------|-----------|
| 合同数量          | 1         |
| 开始日期          | 2008年1月1日 |
| 期限            | 20年       |
| 增量借款利率：       |           |
| – 于2008年1月1日  | 12%       |
| – 于2019年1月1日  | 6%        |
| 租赁付款额(每年预先支付) | 2,500     |

## 2.2 店铺

Propola经营10间租赁店铺。每间店铺租赁期限均为10年。当某项租赁到期时,Propola即订立为期10年的新租赁。根据《国际财务报告解释公告第4号》和《国际财务报告准则第16号》,这些合同构成租赁。

| 店铺              |              |
|-----------------|--------------|
| 任意时点的合同数量       | 10           |
| 开始日期            | 每年7月1日签订新的租赁 |
| 期限              | 10年          |
| 增量借款利率:         |              |
| - 直至2017年12月31日 | 8%           |
| - 自2018年1月1日起   | 4%           |
| 租赁付款额(每季度预先支付)  | 100          |

## 2.3 车辆

Propola租赁20台车辆用于运输存货和交付货物。每台车辆租赁期为5年,Propola在某项租赁到期时,即订立为期5年的新租约。根据《国际财务报告解释公告第4号》和《国际财务报告准则第16号》,这些合同构成租赁。

| 车辆              |                            |
|-----------------|----------------------------|
| 任意时点的合同数量       | 20                         |
| 开始日期            | 每年1月1日、4月1日、7月1日及9月1日签订新租赁 |
| 期限              | 5年                         |
| 增量借款利率:         |                            |
| - 直至2017年12月31日 | 10%                        |
| - 自2018年1月1日起   | 5%                         |
| 租赁付款额(每月预先支付)   | 20                         |

## 2.4 POS系统与其他IT设备

Propola拥有许多POS系统和其他IT设备的租赁。这些租赁下的年度租赁付款额为2,000。Propola计划对这些租赁应用低价值项目租赁确认豁免。

### 3 《国际会计准则第17号》下的方法

在《国际会计准则第17号》下, Propola将所有租赁分类为经营租赁。在截至2018年12月31日止年度, Propola确认经营租赁总费用为13,300, 计算如下。

| 《国际会计准则第17号》下的租赁费用      |               |
|-------------------------|---------------|
| 购电协议                    | 2,500         |
| 店铺 (10间店铺 x 每季度支付100)   | 4,000         |
| 车辆 (20台车辆x 每月支付20)      | 4,800         |
| <b>租赁总额 (低价值项目租赁除外)</b> | <b>11,300</b> |
| POS系统与其他IT设备            | 2,000         |
| <b>合计</b>               | <b>13,300</b> |

按照《国际会计准则第17号》, Propola在2018年12月31日的资产负债表中没有对这些租赁确认资产或负债。(为简单起见, 假设没有租赁激励措施或初始直接费用。)

### 4 《国际财务报告准则第16号》: 情形分析

为评估新准则对资产负债表的影响, Propola模拟了以下情形:

| 情形 | 追溯法 / 经修订的追溯法 | 沿用原准则的租赁定义? | 计量使用权资产                      |
|----|---------------|-------------|------------------------------|
| 1  | 追溯法           | 否           | 追溯法                          |
| 2  | 追溯法           | 是           | 追溯法                          |
| 3  | 经修订的追溯法       | 是           | 方案1                          |
| 4  | 经修订的追溯法       | 是           | 购电协议和房地产租赁采用方案1<br>车辆租赁采用方案2 |
| 5  | 经修订的追溯法       | 是           | 方案2                          |

#### 4.1 《国际财务报告准则第16号》:对资产负债表的影响

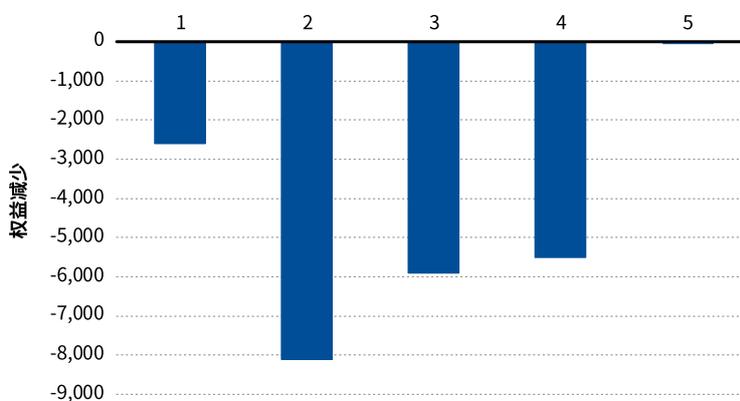
Propola计算于2019年1月1日在各种情形下将会确认的新租赁资产和负债,如下所示。

| 情形分析  | 1<br>(追溯法,<br>购电协议<br>除外) | 2<br>(追溯法,<br>包括购电<br>协议) | 3<br>(经修订<br>的追溯法,<br>方案1) | 4<br>(经修订<br>的追溯法,<br>方案1<br>/ 方案2) | 5<br>(经修订<br>的追溯法,<br>方案2) |
|-------|---------------------------|---------------------------|----------------------------|-------------------------------------|----------------------------|
| 使用权资产 | 23,800                    | 32,900                    | 40,200                     | 40,600                              | 46,100                     |
| 租赁负债  | (26,400)                  | (41,000)                  | (46,100)                   | (46,100)                            | (46,100)                   |
| 权益调整  | (2,600)                   | (8,100)                   | (5,900)                    | (5,500)                             | 0                          |

#### 4.2 《国际财务报告准则第16号》:了解对资产负债表的影响

##### 权益调整

情形分析



##### 净资产和权益减少

在所有情形下, Propola均确认新的资产和新的负债。

在情形1至4下, 租赁负债的账面金额超出使用权资产的账面金额, 导致2019年1月1日净资产和权益减少。该影响是由于使用权资产(直线法)和租赁负债(实际利率法)的摊销情况不同所致。很多企业将在实务中发现这一影响。

相反地，在情形5中，新准则对净资产或权益没有影响，原因是在这个情形分析中，Propola选用方案2（即等于2019年1月1日的租赁负债）来计量全部使用权资产。

### 简便实务操作方法对租赁定义的影响

针对租赁定义的简便实务操作方法是情形1和情形2的唯一区别。对Propola而言，采用简便实务操作方法将导致购电协议被记入资产负债表内。这会在过渡时增加Propola的资产和负债，并减少权益。

IFRS 16.BC274

理事会表示，已识别出符合《国际财务报告解释公告第4号》但不符合该项新准则的租赁合同示例。但是，理事会尚未识别出在新准则下转变为属于租赁的合同示例。

与Propola相似，如果企业识别出符合《国际财务报告解释公告第4号》但不符合新准则下租赁定义的交易，将发现采用该项简便实务操作方法会导致首次执行日的权益减少。

### 情形2、3、4和5之间的计量差异

在情形2、3、4和5中，记入资产负债表中的租赁合同（包括购电协议）总量相同。但是，这些情形存在重要的计量差异，如下所示。

- 情形2与情形3: 情形3中新准则对权益的影响小于情形2，原因有两个。
  - 首先，情形2遵循追溯法，因此会使用租赁期开始日的折现率，而情形3遵循经修订的追溯法，因此会使用2019年1月1日的折现率（这个折现率相对较低）。使用较低的折现率会导致租赁负债增加。实务中，该影响在近年来现行利率下降的司法管辖区中比较常见。
  - 其次，与情形2相比，情形3使用较低的折现率也导致使用权资产增加。此外，较低的折现率对使用权资产的影响更大，因为该折现率适用于较长期间——即从租赁期开始日起，而不仅是首次执行日。这意味着，使用权资产的增加额超过租赁负债的增加额。
- 情形3与情形4: 随着从情形3向情形4过渡，权益受到的影响会进一步减少。租赁负债保持不变，但使用权资产减少，因为情形4选用方案2来计算某些租赁的使用权资产。换言之，在某些租赁中，使用权资产等于租赁负债。
- 情形4与情形5: 在情形5中，权益没有受到影响。这是因为情形5选用方案2来计算Propola全部租赁的使用权资产。

#### 4.3 《国际财务报告准则第16号》:过渡后的损益趋势

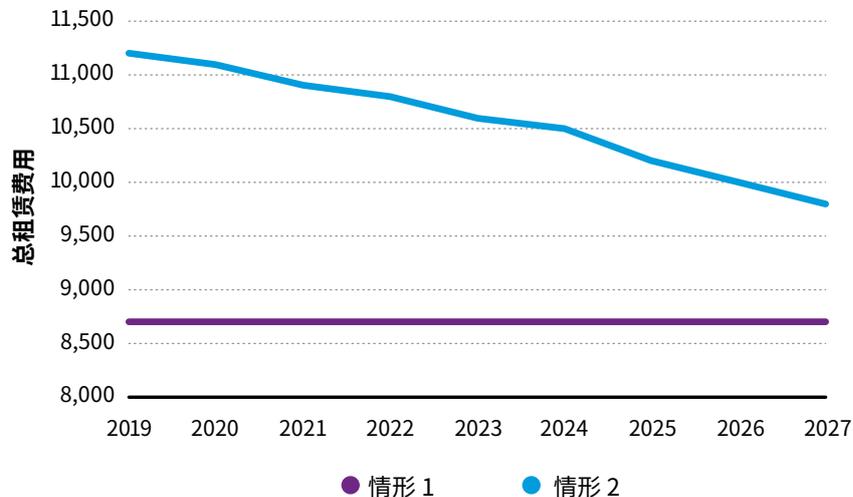
Propola计算其于2019年1月1日在各种情形分析下将会确认的总租赁费用(即折旧加利息)如下。

|      | 2019年<br>12月31日 | 2020年<br>12月31日 | 2021年<br>12月31日 | 2022年<br>12月31日 | 2023年<br>12月31日 | 2024年<br>12月31日 | 2025年<br>12月31日 | 2026年<br>12月31日 | 2027年<br>12月31日 |
|------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| 情形 1 | 8,700           | 8,700           | 8,700           | 8,700           | 8,700           | 8,700           | 8,700           | 8,700           | 8,700           |
| 情形 2 | 11,200          | 11,100          | 10,900          | 10,800          | 10,600          | 10,500          | 10,200          | 10,000          | 9,800           |
| 情形 3 | 11,200          | 11,200          | 11,000          | 10,900          | 10,800          | 10,700          | 10,600          | 10,400          | 10,300          |
| 情形 4 | 11,462          | 11,311          | 11,115          | 10,965          | 10,829          | 10,734          | 10,576          | 10,439          | 10,294          |
| 情形 5 | 12,200          | 12,000          | 11,800          | 11,600          | 11,400          | 11,300          | 11,100          | 11,000          | 10,800          |

#### 4.4 《国际财务报告准则第16号》:了解过渡后的损益

情形1与情形2对比如下。

总租赁费用:情形1与情形2

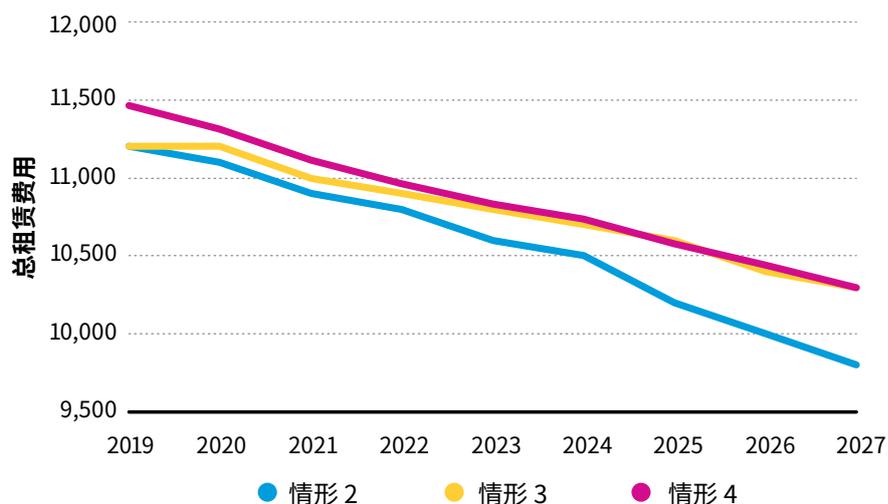


情形1显示的是,未使用简便实务操作方法的追溯法。这导致在新准则下的总租赁费用呈直线型。这是因为该情形仅包括房地产和车辆租赁。这两个组合处于稳定状态,因此,每个单独租赁的总租赁费用前高后低的态势会在整个投资组合中得以抵销平抑。购电协议作为服务合同核算。相关费用(不包括在上述费用中)将在发生时确认为营业费用。

在情形2中,Propola使用与租赁定义相关的简便实务操作方法,因此将购电协议作为租赁核算。这将产生以下两种影响。

- 首先，总租赁费用因包含了购电协议而出现增加（同时其他运营成本出现下降）。
- 其次，总租赁费用不再呈直线型。这是因为购电协议前高后低式的总租赁费用对分析具有重要性——而且没有其他类似租赁，因此无法平抑前高后低式的效应。

### 总租赁费用：情形2、3和4



其他情形分析如下。

- **情形2与情形3:**在这两种情况下，总租赁费用看起来大体相同。但是，租赁费用的组成部分存在重大差异。
  - 由于2019年1月1日确定的折现率低于租赁期开始日的折现率，情形3的利息费用低于情形2。因此，情形3的利息保障比率较高。如果承租人所在司法管辖区的利率近年来出现下降，则经常会发生这种情况。
  - 由于使用权资产的初始账面金额较高(如上文第4章所述)，情形3的使用权资产的折旧高于情形2。
- **情形3与情形4和情形5:**在从情形3向情形4和情形5过渡时，Propola更多地选用方案2来计量使用权资产。因此，由于第5.3节所述的原因，总租赁费用前高后低式的特点变得更为明显。

## 5 结论

这个示例说明,即使租赁组合较少的企业,在新准则下也有多种过渡方案可供选择。不同的过渡方案将对Propola在2019年1月1日的净资产和权益以及未来年度的损益科目趋势具有重要影响。

这个示例还表明,过渡方案的决策过程可能十分复杂。对Propola而言,情形5是应用起来最为简单的方法,也不会导致2019年1月1日净资产的减少。但是,该方案将使过渡后的损益趋势发生最为严重的扭曲效果。完成情形分析后,Propola将需要与主要利益相关方讨论相关结果,以便作出明智的决策。

情形分析不足以帮助Propola确定后续的行动和方向。但对多数企业而言,情形分析可能是选择最佳过渡方案的一个必要步骤。

# 关于本刊物

本刊物由毕马威国际准则小组编制。毕马威国际准则小组是KPMG IFRG Limited的一部分。

本刊物考虑了理事会于2016年1月发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16 Leases) 中的相关要求。

本刊物参考了《国际财务报告准则第16号》以及在2018年11月1日已发布的其他相关现行准则。

企业可能需要进一步分析和诠释,以结合自身的实际情况、环境和各项交易的具体情况来考虑新准则的影响。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,而这些观察可能会有变化。因此,不论是本刊物还是毕马威出版的其他刊物,均不能代替准则本身以及解释指引的原文。

## 鸣谢

我们谨此向本刊物的主要作者表示感谢。他们是毕马威国际准则小组的Anushree Agrawal、Jeewon Lee、Kirill Kulakov、Sylvie Leger和Brian O'Donovan。

我们亦向来自英国KPMG LLP的Charlotte Lo和来自Classic Technology Limited的David Maxwell所提供的协助表示感谢。

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   |
| Zola Beseti           | 南非   |
| Archana Bhutani       | 印度   |
| Judit Boros           | 匈牙利  |
| Yen San Chan          | 新加坡  |
| Una Curtis            | 爱尔兰  |
| Ramon Jubels          | 巴西   |
| Wolfgang Laubach      | 德国   |
| Sylvie Leger          | 加拿大  |
| Andrew Marshall       | 英国   |
| Brian O'Donovan (副主管) | 英国   |
| Emmanuel Paret        | 法国   |
| Julie Santoro         | 美国   |
| Patricia Stebbens     | 澳大利亚 |
| Mag Stewart           | 加拿大  |
| 张青波                   | 中国   |

# 其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”或访问[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)，了解国际财务报告准则(IFRS)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。

提供有关国际财务报告准则的见解、分析及实务指南



## 国际财务报告准则工具包

### Insights into IFRS (《剖释国际财务报告准则》，英文版)

帮助您在处理实际交易和安排时应用国际财务报告准则



### Guides to financial statements (《财务报表指南》，英文版)

根据现行要求提供国际财务报告准则披露范本与披露资料一览表



### 新生效的准则



### 国际财务报告准则与美国公认会计原则(US GAAP)之比较



### 问答:公允价值计量



### 汇总财务报表和/或剥离财务报表



## 对现行准则的修订

### 企业合并与合并报表



### 列报与披露



为2018年新的准则要求做好准备……

国际财务报告准则今日播客  
专题分析与讨论



您准备好了吗?  
特定行业指引



收入



金融工具



……更多相关资讯及资料

租赁



保险合同



国际财务报告准则动态



与银行业相关的国际财务报告准则



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](http://aro.kpmg.com)完成注册,即可享受30天的免费试用。

[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)

刊物名称:《租赁准则过渡方案》

刊物编号:136118

刊物日期:2018年11月

© 2018 KPMG IFRG Limited是一家英国有限责任公司。版权所有,不得转载。

© 2018 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Leases transition options”(“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属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际准则小组是KPMG IFRG Limited的一部分。

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。

本刊物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。

“IFRS®”和“IFRS Standards®”均为国际财务报告准则基金会(IFRS Foundation)的注册商标;由KPMG IFRG Limited获得许可而使用,且须遵守其中包含的条款和条件。请联系国际财务报告准则基金会,了解其商标正在被使用和/或已被注册的国家/地区的详细信息。