



国际财务报告 准则第16号 ——租赁 (IFRS 16)

更加透明的资产负债表
国际财务报告准则的最新发展
国际财务报告准则 (IFRS)

2016年1月

kpmg.com/ifrs



目录

更加透明的资产负债表	1	7 披露	45
1 IFRS 16概览	2	7.1 总体披露目标	45
1.1 概要	2	7.2 承租人的披露	46
1.2 主要影响	3	7.3 出租人的披露	47
2 概述	4	8 生效日期和过渡	49
3 租赁的定义	5	8.1 生效日期	49
3.1 概述	5	8.2 在过渡时对租赁定义的应用	50
3.2 可识别资产	6	8.3 承租人过渡方案	51
3.3 经济利益	7	8.3.1 经修订的追溯法 — 计量	51
3.4 主导使用权	9	8.3.2 经修订的追溯法 — 对经营租赁的简便实务操作方法	52
3.5 保护性权利	11	8.4 出租人过渡方案	53
3.6 简便实务操作方法	12	8.5 在过渡时对转租的处理	53
3.7 租赁组成部分和非租赁组成部分	14	8.6 在过渡时对售后租回的处理	54
4 承租人会计	17	9 下一步工作	55
4.1 承租人会计模式	17	附录:与US GAAP之比较	58
4.2 租赁负债的初始计量	18	关于本刊物	61
4.2.1 概述	18	其他前沿资讯及资料	62
4.2.2 租赁期	19		
4.2.3 租赁付款额	21		
4.2.4 折现率	24		
4.3 使用权资产的初始计量	25		
4.4 租赁负债的后续计量	27		
4.4.1 计量基础	27		
4.4.2 重新评估租赁负债	27		
4.5 使用权资产的后续计量	29		
4.5.1 计量基础	29		
4.5.2 使用权资产的折旧	30		
4.5.3 使用权资产的减值	31		
4.6 列报	32		
5 出租人会计	34		
6 其他租赁专题	37		
6.1 售后租回交易	37		
6.2 转租赁	40		
6.3 投资性房地产	41		
6.4 租赁的修改	42		
6.4.1 承租人	42		
6.4.2 出租人 — 对融资租赁的修改	43		
6.4.3 出租人 — 对经营租赁的修改	43		

更加透明的 资产负债表

国际会计准则理事会 (IASB) 的新租赁准则要求企业将大部分租赁记入资产负债表内, 并确认为新的资产和负债。

2016年1月, IASB发布了《国际财务报告准则第16号 — 租赁》(IFRS 16), 实现了长久以来将租赁记入承租人资产负债表内的目标。所有为业务需要而租赁使用重大资产的企业, 其报告的资产和负债都将上升。受影响的行业众多, 比如租赁飞机的航空业, 租赁店铺的零售业等等。租赁的规模越大, 对关键报告指标的影响就越大。

目前, 企业需要披露不记入资产负债表内的租赁的详情, 许多分析师使用这些信息来调整企业公布的财务报表。该项新准则带来的主要变化将提高透明度和可比性。分析师将得以第一次看到企业对自身租赁负债所做的评估。该评估将采用准则规定的计算方法, 所有按照IFRS进行报告的企业都要按照该方法进行计算。

受影响的还不止于资产负债表。租赁期内的会计处理也将发生改变。特别是, 即使支付的年度租金不变, 企业现在仍将对大多数租赁确认前高后低式的费用。该项准则还严格区分了租赁和服务合同 — 租赁将记入资产负债表内, 服务合同则仍然保留在资产负债表外。

该项新准则将于2019年1月生效。在生效之前, 企业将需要收集大量有关其租赁的额外信息, 并做出新的估计和计算。与IASB之前的提案相比, 该项新准则的要求没有那么复杂, 而且应用成本也更低。但是, 仍然会有合规成本。对于某些企业而言, 主要的挑战在于收集所需的数据。对另一些企业而言, 更多的还是判断问题 — 例如, 识别哪些交易包含租赁。

本刊物概述了该项新准则的内容及其对财务报表的影响。其中包括多项示例和分析, 可帮助贵企业评估新准则带来的影响, 以及贵企业为2019年准则实施所做的准备工作是否充分。

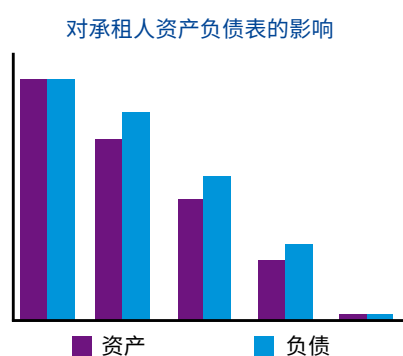
Kimber Bascom
Ramon Jubels
Sylvie Leger
Brian O'Donovan
毕马威国际财务报告准则租赁准则全球领导小组
毕马威国际财务报告小组

1

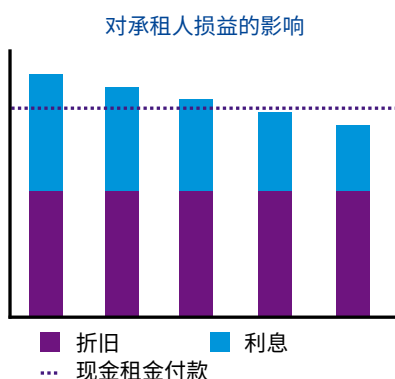
1.1

IFRS 16 概览

概要



拥有经营租赁的企业将显得资产更多而负债也更重



即使现金租金不变,总租赁费用也是前高后低

专题	IFRS 16	美国公认会计原则 (US GAAP)
承租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> - 单一租赁会计模式 - 无租赁分类测试 - 所有租赁都记入资产负债表内: <ul style="list-style-type: none"> - 承租人确认使用权资产和租赁负债 - 作为以融资形式购买资产进行处理 	<ul style="list-style-type: none"> - 双重租赁会计模式 - 基于《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17)的分类标准进行租赁分类测试 - 所有租赁都记入资产负债表内: <ul style="list-style-type: none"> - 融资租赁作为以融资形式购买资产进行处理 - 经营租赁一般以直线法确认总租赁费用
出租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> - 对出租人采用双重租赁会计模式 - 基于IAS 17的分类标准进行租赁分类测试 - 融资租赁会计模式基于IAS 17的融资租赁会计处理方法,出租人确认由租赁应收款和剩余资产构成的租赁投资净额 - 经营租赁会计模式基于IAS 17的经营租赁会计处理方法 	
简便实务操作方法和有针对性的豁免	<ul style="list-style-type: none"> - 对短期租赁(即在该项目新准则中租赁期为12个月或以下的租赁),承租人可选择豁免 - 允许对租赁进行组合会计处理,但前提是按组合进行的处理与按个别租赁合同进行的结果不存在重大差异 	<ul style="list-style-type: none"> - 未就低价值项目租赁提供豁免
生效日期	<ul style="list-style-type: none"> - 于2019年1月1日或以后日期开始的会计期间生效 - 允许提前采用,但须同时采用《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15) 	<ul style="list-style-type: none"> - 于2018年12月15日以后日期开始的财政年度生效 - 允许提前采用,且无须同时采用美国版的收入准则

1.2

主要影响

识别所有的租赁协议并获取租赁数据。承租人将需要在资产负债表内确认大部分租赁。找出所有租赁协议并提取应用该项准则所需的所有相关租赁数据可能需要做出很大努力。为了应用短期租赁和低价值项目租赁的简化模型，企业将需要识别租赁并获取主要的租赁条款。(见第3节)

关键财务指标的变化。关键财务指标将受到确认新的资产和负债的影响，还将受到确认租赁收入/费用的时间和分类差异的影响。这可能会影响债务协议条款、税务余额和企业支付股利的能力。(见 4.1)

新的估计和判断。该项准则引入了新的估计和判断标准，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开始日和各报告日参与这些决定。(见第3节和第4节)

资产负债表的波动性。由于必须在每个报告日重新评估某些重要估计和判断，该项新准则对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。(见4.4.2)

合同条款和业务惯例的改变。为了尽量减少该项准则的影响，一些企业可能希望重新考虑某些合同条款和业务惯例，例如改变交易的结构和定价，包括租赁期和续租选择权。因此，受该项准则影响的可能不仅是财务部门，资金、税务、法律、采购、不动产、预算、销售、内部审计和IT等部门都可能受影响。

新的系统和流程。为获取遵循新要求所需的数据，系统和流程可能需要做出改变，包括创建在过渡时所有租赁的详细目录。涉及的复杂性、所需的判断和持续重新评估要求，可能需要额外的资源和控制措施来重点监测整个租赁期的租赁活动。

有些影响尚无法量化。要等到其他会计和监管机构做出回应之后，企业才能有完整的认识。例如，该项新的会计准则可能导致租赁的税务处理发生改变。金融行业面对的一个关键问题是审慎的监管机构出于监管资本目的将如何处理新的资产和负债。(见4.3)

需要考虑的过渡问题。一项需要尽早做出的关键决定是如何过渡到该项新准则。对许多企业而言，有关过渡方法和简便实务操作方法的选择，将对实施准则的成本以及过渡之后多年的趋势数据的可比性产生重大影响。(见第8节)

需要慎重考虑与利益相关方的沟通。投资者和其他利益相关方都希望了解该项准则对业务的影响。他们关心的问题可能包括：对财务业绩的影响、实施的成本，以及业务惯例可能需要做出的改变。

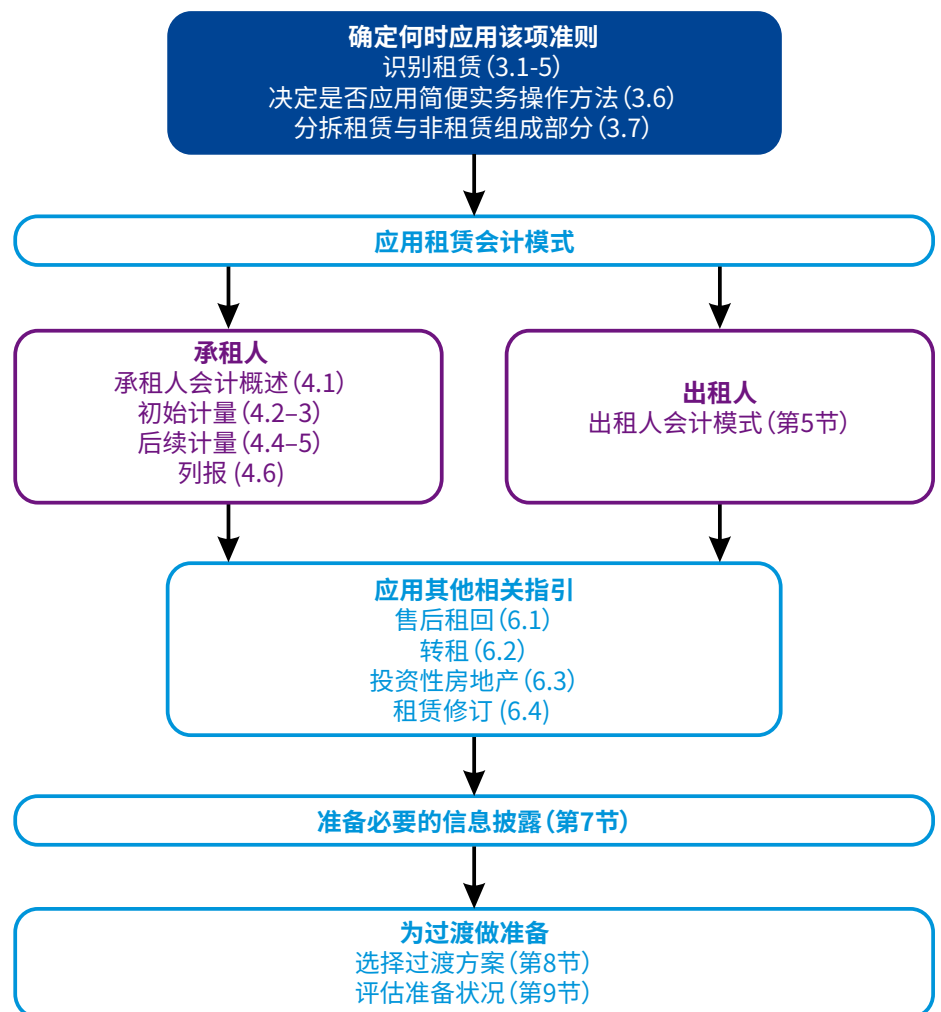
只需提出几个简单的问题，就能体会到企业未来面临的挑战。(见第9节)



2

概述

下图说明了本刊物将如何解释该项准则的主要内容。相应的章节编号显示在括号内。



3

租赁的定义

对承租人而言，租赁的定义是新的资产负债表之表内/表外测试标准，也是应用该项准则时做出判断的重要方面。

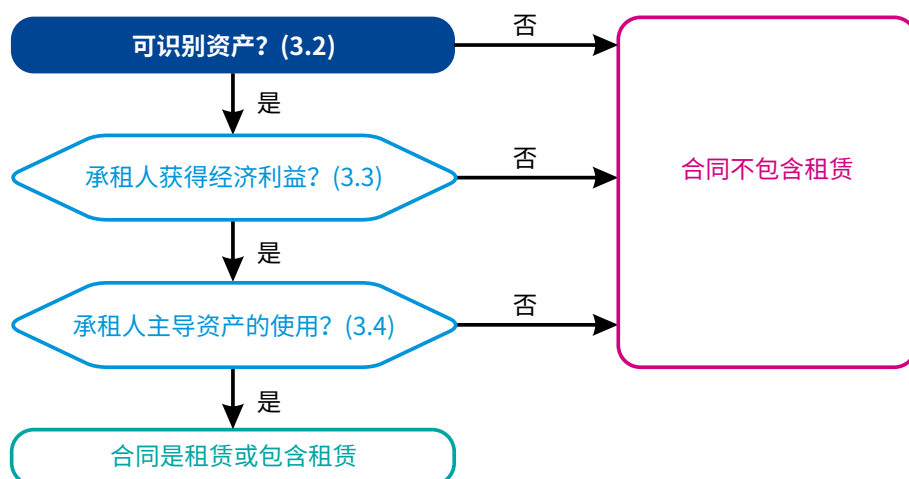
3.1

IFRS 16.9

概述

企业应在合同初始就对合同进行评估，确定该合同是否是一项租赁或者包含一项租赁。如果一份合同在一段期间内，为换取对价而让渡一项可识别资产使用的控制权，则该合同是一项租赁或包含一项租赁。

该项定义的关键要素如下。



但是，承租人不需要将承租方会计模式应用于某些可以使用简便实务操作方法的租赁（见3.6）。



毕马威见解 – 租赁的定义是新的资产负债表之表内/表外测试标准

IFRS 16取消了承租人目前的经营/融资租赁的双重会计模式，取而代之的是一个单一的记入资产负债表的会计模式，类似于目前的融资租赁会计处理。一个合同是否包含租赁，将决定该项安排是在资产负债表内确认还是保留在资产负债表外（如服务合同）。



毕马威见解 – 租赁的定义表面上与目前的定义相近, 但一些细节发生了变化

初看之下, 租赁定义似乎与现行的指引一致。然而, IFRS 16对定义的应用给出了额外的应用指引和示例, 且与目前的实务存在差异。

许多目前作为租赁进行会计处理的安排, 可能并不在新定义的范围内。例如, 一项安排按照现行指引可能是一项租赁, 因为承租人取得了一项资产的全部产出, 但为单位产出支付的价格既不是固定单价也不是市场价格。根据IFRS 16, 还有必要考虑承租人是否控制了标的资产的使用。只有承租人控制了标的资产的使用, 这样的安排才会是租赁。

3.2

IFRS 16.B13–B20

可识别资产

合同只有在涉及可识别资产时才包含租赁。该资产既可能在合同中被明确指定, 也可能在资产可供承租人使用的时间中被隐含指定。

然而, 即使资产是指明的, 若出租人在租赁期内拥有替换该资产的实质性权利, 则承租人对可识别资产的使用没有控制权。若符合下列条件, 则出租人拥有“实质性”的替换权:

- 出租人拥有替换资产的实际能力; 及
- 出租人通过行使替换资产的权利可获得经济利益。

企业应在合同初始时评估替换权利是否具有实质性。评估时, 企业要考虑所有的事实和情况, 但不包括不太可能发生的未来事件。

一项资产的部分产能也可以是一项可识别资产, 前提是该部分具有可区分的物理形态——例如一座建筑物的一层楼。此外, 一项资产的部分产能若物理形态上不可区分, 但基本上代表了整个资产的几乎所有产能, 则该部分也是一项可识别资产。例如, 对于一条光纤电缆的部分产能而言:

- 若基本上代表了电缆的所有产能, 则是一项可识别资产; 及
- 若只代表了电缆的部分产能, 则不是一项可识别资产。



例1 – 实质性替换权

承租人L与货物承运人(出租人M)签订了5年的合同, 运输一定数量的货物。M使用特殊规格的轨道车, 并拥有大量类似的轨道车可用于履行合同的要求。轨道车和发动机在不用于运货时都存放在M的经营场所。与替换轨道车相关的成本对M而言非常小。

在这种情况下, 由于轨道车被存放在M的经营场所, M拥有大量类似的轨道车, 而且替换成本很低, 所以M替换轨道车的收益会超过替换轨道车的成本。因此, M的替换权具有实质性, 该安排不包含租赁。



毕马威见解 – 替换权将是重点关注领域

替换权很可能是应用租赁定义的一个关键领域。例如，某些程度的替换在车队租赁、复印机及类似设备组合的租赁中通常是允许的。但是，如果标的资产由客户保管，则替换的成本可能超过收益，因此该替换权不具有实质性。

此外，一些房地产租赁允许出租人在某些情况下让承租人搬迁到其他替代性场所。这使得出租人可要求承租人搬到同一办公楼的另一个楼层，以腾出空间给新租户，或者使得零售园区的出租人可要求承租人搬迁到园区里的另一个地点，以便管理人流。

在这种情况下，一个关键问题是评估出租人是否会从替换中获得经济利益，该评估不考虑在合同初始不太可能发生的事件。

3.3

IFRS 16.B9, B21–B23

经济利益

为确定一份合同是否让渡了可识别资产使用的控制权，企业要评估客户是否有权：

- 在整个使用期间从可识别资产的使用中获取几乎所有的经济利益；及
- 主导可识别资产的使用（见3.4）。

使用资产的经济利益包括其主要产出和副产品，以及其他可通过与第三方进行商业交易来实现的、因使用资产而产生的经济利益（如转租资产）。

这些经济利益需要在承租人使用资产的权利规定范围内——例如，若某合同规定，在使用期间车辆仅限于在某个特定区域使用，则企业要考虑的只是在该区域内使用车辆的经济利益，而不包括该区域外的使用。

IFRS 16.IE2

**例2 – 主要产品和副产品**

公用事业公司C与电力公司D签订了20年的合同，购买一个新的太阳能电站生产的全部电力。D拥有该太阳能电站，并且会获得与建造并拥有该电站相关的税务抵免额，C则会因使用该太阳能电站而获得可再生能源的抵免额。

C在20年时间里有权从太阳能电站的使用中获得几乎所有的经济利益，因为它获得了：

- 租赁期内太阳能电站生产的电力 —— 即使用该资产而获得的主要产品；及
- 可再生能源抵免额 —— 即使用资产的副产品。

虽然D从太阳能电站获得了税务抵免额的经济利益，但这些经济利益是与太阳能电站的所有权相关。这些税务抵免额与太阳能电站的使用无关，因此在评估中不予考虑。

**毕马威见解 – 可再生能源抵免额和税务优惠的具体指引**

许多司法管辖区都出台了税收及其他优惠措施，来刺激对诸如风电和太阳能发电等可再生能源技术的投资。复杂的法律架构已经搭建，以便让众多投资者投资于这些技术并获得具体利益，例如，不同投资方可能分别对获取电力、可再生能源抵免额和所得税优惠有兴趣。在评估这些安排是否包含租赁时，确定应该考虑哪些产出已经成为备受争议的事项。

IFRS 16在这方面比现行指引更为具体，而且有可能减少在评估一项安排是否包含租赁时产生的多样性。但是，鉴于实务中出现的安排多种多样，问题仍然可能出现。

IFRS 16.B23

**毕马威见解 – 即使租赁付款额可变，客户也可从使用中获取几乎所有的利益**

因使用资产而产生的可变租赁付款额，不会阻止客户有权获得因使用该资产而产生的几乎所有经济利益，例如，租金是使用零售铺面产生的销售额的一定比例。在这样的情况下，虽然客户将某些利益转给了供应商，但客户得到了使用资产而产生的现金流量。

IFRS 16在这一点上很明确，以减少企业通过在租赁安排中引入可变付款额来回避采用租赁会计的风险。

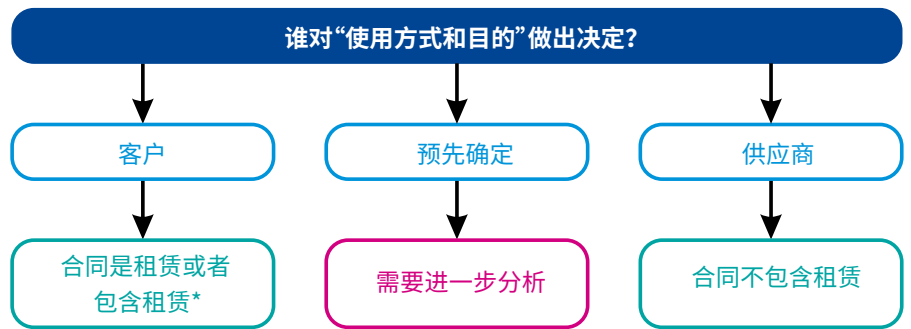
3.4

IFRS 16.B24–B27

主导使用权

下列任何一种情况下，承租人均有权主导可识别资产的使用：

- 如果承租人在整个使用期间有权主导资产的使用方式和目的；或
- 如果资产的使用方式和目的之相关决策已经预先确定，并且：
 - 该承租人在整个使用期间有权操作该资产（或指挥他人以该承租人确定的方式操作该资产），而出租人无权更改这些操作指示；或
 - 该承租人对该资产进行设计，从而预先确定整个使用期间该资产的使用方式和目的。



* 若符合其他条件。

在进行这项评估时，企业要考虑的决策权应是与改变资产的使用方式和目的最为相关的——“相关”是指会影响因使用而产生的经济利益。

赋予改变资产使用方式和目的权利的相关决策权（根据具体情况而定）示例如下：

- 有权改变资产生产的产出类型（如：决定用集装箱来运输货物还是储存货物）；
- 有权改变产出的生产时间（如：决定何时使用发电厂）；
- 有权改变产出的生产地点（如：决定卡车或轮船的目的地）；及
- 有权改变是否进行生产以及产出数量（如：决定是否由电厂发电，发多少电）。

没有赋予改变资产使用方式和目的权利的决策权示例包括：操作资产的权利或维护资产的权利。但是，若资产的使用方式和目的之相关决策已经预先确定，则这种决策权需要进一步分析。

IFRS 16.IE2



例3 – 主导使用的权利

客户R与船公司S签订了合同,使用指定船只将货物从A Coruña运往Hartlepool。合同载明该船运输的货物详情,并明确了装货和交货的日期。货物将占据该船只几乎所有的容量。S操作并维护该船,并负责船上货物的安全运送。R在合同期间不得聘请其他公司操作该船,也不得亲自操作该船。

R无权控制该船的使用,因为它没有主导其使用的权利。R无权主导该船使用的方式和目的。该船的使用方式和目的,即将指定货物从A Coruña运往Hartlepool,已经在合同里预先确定。R无权操作该船,也没有对船只进行设计来预先确定该船的使用方式和目的。R对该船的使用权,与众多使用该船运送货物的其他客户一样。因此,该合同不包含租赁。

IFRS 16.IE2



例4 – 主导使用的权利

客户T与船公司U签订了为期5年、使用指定船只的合同。在用船期间,由T决定是否运货和运什么货,以及船只何时航行和驶往哪个港口,但须受合同中的限制条款约束。这些限制条款防止T将船只航行至海盗活动风险较高的水域或运载爆炸品货物。U操作并维护船只,负责安全通航。

T有权主导该船的使用。合同的限制条款是保护性权利(见3.5),目的是保护U的船舶投资以及船员。在使用权范围内,T可在5年合同期内决定该船的使用方式和目的,因为T可以决定是否开船、开往何处、何时开船以及运送的货物。T有权在用船期间改变这些决定。因此,该合同包含租赁。



毕马威见解 – 更加强调控制权

IFRS 16更加强调哪一方控制了可识别资产的使用。根据现行指引，当客户获取了资产的几乎所有产出或其他效用时，即使该客户并不控制资产的使用，该项安排仍可能是租赁。按照IFRS 16，当且仅当客户有权控制可识别资产的使用，*同时*有权获取因使用该资产而产生的几乎所有经济利益时，租赁才存在。这与现行指引存在进一步差异，根据现行指引，当客户有权控制一项可识别资产的使用，而且有权获取该资产多于不重大数量的产出或其他效用时，该项安排就是租赁。

这很可能意味着，目前被视为租赁的一些协议可能不会在该项新租赁会计准则的范围内，比如某些电力购买协议。



毕马威见解 – 评估一项安排是否包含租赁，可能取决于谁控制了显得较为次要的事项的决策

如果有关“使用方式和目的”的决策是预先确定的，那么评估一项安排是否包含租赁可能要取决于哪一方有权操作资产。也就是说，相对次要的日常操作决策可能会决定评估结果。

这表明，如果双方预先确定了最重要的决策，那么他们可以通过选择由哪一方来控制日常操作来选择是否应用租赁会计。不过，这仅在最重要的决策已经预先确定的情况下适用，即客户需要在操作层面上放弃相当大的灵活性才能利用这一明显的结构性机会。

3.5

IFRS 16.B30

保护性权利

合同可能包含某些条款和条件，旨在保护出租人在可识别资产中的利益，保护其员工或确保出租人遵守法律法规。这种保护性权利通常规定了承租人资产使用权的范围，但就其本身而言不会阻碍承租人在该范围内拥有主导资产使用的权利。

例如，一项合同可以：

- 指定资产使用的最大数量，或者承租人在何时或何地可使用资产；
- 要求承租人遵守特定的操作惯例；或
- 要求承租人告知供应商资产使用方式的变更。

IFRS 16.IE2

**例5 – 保护性权利**

承租人L与飞机公司出租人M签订了两年使用某架指定飞机的合同。合同详细约定了飞机的内部和外部规格。对于飞机可飞往何处存在合同和法律上的限制。只要遵守这些限制条款，L可决定飞机的飞行目的地和时间，以及搭载的乘客和货物。M负责以自己的机组人员操作飞机。

对飞机飞行目的地的限制，确定了L的飞机使用权范围。在使用权范围内，L可在2年的使用期限内决定飞机的使用方式和目的，因为L决定了是否使用飞机，何时何地使用飞机，以及运送哪些乘客和货物。L有权在整个使用期间改变这些决定。

对于飞机可飞往何处的合同和法律限制属于保护性权利，不妨碍L拥有主导资产使用的权利。

**毕马威见解 – 决策权分为三类**

IFRS 16实际上要求将决策权分为三类：“使用方式和目的”决策、操作决策和保护性权利。三类权利在分析中的特点各不相同。

- **“使用方式和目的”决策**: 这些决策将确定安排是否包含租赁，除非使用方式和目的是预先确定的。
- **操作决策**: 除非“使用方式和目的”已经预先确定，操作决策可以忽略不计；在使用方式和目的预先确定的情况下，如果客户做出操作决策，则存在租赁。
- **保护性权利**: 保护性权利通常确定了承租人的资产使用权范围，但就其本身而言不会妨碍租赁存在的结论。

评估决策所属的类别很可能成为实务当中一个判断的关键方面。

3.6

IFRS 16.5–8

简便实务操作方法

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

**低价值项目的租赁**

比如≤5,000美元

- 租赁期为12个月或以下的租赁 (即短期租赁; 见 4.2.2); 及
- 单项标的资产在全新时价值较低的租赁 (即使合计之后的影响重大)。

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。

如果承租人选择上述任何一个确认豁免, 则要将相关租赁付款额在整个租赁期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。

如果承租人选择短期租赁确认豁免, 但租赁期发生了任何改变 —— 例如, 承租人行使了之前并不认为合理确定要行使的选择权 —— 或者租赁被修订, 那么承租人应将该租赁作为新的租赁来进行会计处理。

IFRS 16.B34

例6 – 应用短期租赁豁免

承租人L签订了一份为期10年的机器租赁合同, 该机器将用于制造飞机零部件, L预计一直到完成改进模型的开发和测试之前, 该机型仍会受到消费者喜爱。将机器安装到L的制造工厂的成本并不高。L和出租人M都分别有权在租赁开始日的每个周年日终止租约, 而无需受到处罚。

租赁期由一年不可撤销的期间构成, 因为L和M都具有实质性的终止权 —— 双方都可以终止租赁而不受处罚 —— 而且将该机器安装到L的制造工厂的成本并不高。因此, 该租赁符合短期租赁豁免的条件。

IFRS 16.IE3

例7 – 应用低价值租赁豁免

承租人B从事医药制造和分销行业, 并拥有以下租赁:

- 房产租赁: 办公楼和仓库;
- 办公家具租赁;
- 公司汽车租赁, 供销售人员及高级管理人员使用, 汽车的质量、规格和价值各不相同;
- 用于运输的卡车和货车租赁; 及
- 笔记本电脑等IT设备租赁。

承租人B确定, 办公家具和笔记本电脑的租赁符合确认豁免条件, 因为这些标的资产在全新时的个别价值较低。B选择对这些租赁应用豁免。因此, B将IFRS 16的确认和计量要求应用于其对房产、公司汽车、卡车和货车的租赁。

IFRS 16.BC100

**毕马威见解 - 对编制者而言是重要的豁免,但对财务报表存在潜在重大影响**

应用新的定义可能是IFRS 16最大的实务问题之一。但是,重要的简便实务操作方法减少了应用租赁定义的压力,也降低了编制者的合规成本。这些豁免允许承租人以和现有经营租赁相同的方式对符合条件的租赁进行会计处理,并仅披露与这些租赁相关的损益表费用,而不是像IAS 17要求的那样进行详细披露。

对低价值项目租赁的豁免针对的是数量多而价值低的租赁项目——例如,租赁小型IT设备(笔记本电脑、手机、简易打印机),租赁办公家具等。IFRS 16没有定义“低价值”,但其在结论基础中指的是单项全新时价值低于5,000美元的资产。这可能意味着,租赁了许多这些项目的主体可以避免确认合计以后会是重大的租赁负债——例如,一家专业服务公司为其员工租赁个人IT设备。

**毕马威见解 - 与US GAAP在低价值项目租赁上的差异**

US GAAP编制者将不会因低价值项目租赁的豁免而受益。但是,如果这种租赁按照美国财务会计准则委员会(FASB)的方法被归类为经营租赁——这通常导致以直线法确认收入和费用——那么这个准则差异通常将仅限于资产负债表。

3.7

IFRS 16.12

IFRS 16.B32-B33

租赁组成部分和非租赁组成部分

如果一个合同是租赁或者包含一项租赁,那么企业对每个单独的租赁组成部分进行会计处理,要区别于非租赁组成部分。

第一步:识别(多个)组成部分

如果符合以下条件,则企业将一项标的资产的使用权视为一项单独的租赁组成部分:

- 承租人能够从单独使用该标的资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益;及
- 该资产既不是高度依赖合同中的其他资产,也不与合同中的其他资产高度关联。

在未转让商品或服务给承租人的情况下,因与租赁相关的管理工作或其他成本而向承租人收费,不会产生一个单独的组成部分。但是,它们是企业分配给已识别组成部分的总对价的一部分。

第二步：组成部分的会计处理

承租人角度

IFRS 16.13-16

如果一项合同包含一项租赁组成部分以及一项或多项额外的租赁或非租赁组成部分，则承租人应基于以下基础将合同中的对价分配给各租赁组成部分：

- 每个租赁组成部分的相对单独价格；及
- 非租赁组成部分的单独价格总和。

承租人应基于出租人就类似组成部分单独向企业收取的价格来确定租赁和非租赁组成部分的相对单独价格。

如果无法直接获得可观察的单独价格，则承租人应尽量利用可观察信息来估计组成部分的单独价格。

作为一种简便实务操作方法，承租人可按标的资产的类别选择不将租赁组成部分与相关的非租赁组成部分进行分拆。做出这项选择的承租人将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会计处理。

除非承租人应用这种简便实务操作方法，否则应按照其他相关的准则对非租赁组成部分进行会计处理。

出租人角度

IFRS 16.17

如果一项合同包含一项租赁组成部分以及一项或多项额外的租赁或非租赁组成部分，则出租人应按照IFRS 15的要求来分配合同中的对价——即按照每个组成部分内商品和服务的单独售价。

下表概述了从承租人和出租人角度对租赁和非租赁组成部分进行会计处理的流程。

	承租人	出租人
在各组成部分有可观察单独价格的情况下	除非选择简便实务操作方法(见下文)，否则应根据各组成部分的相对单独价格来分拆和分配	始终按照IFRS 15的方法来分拆和分配——即基于相对单独售价
在部分或全部组成部分没有可观察单独价格的情况下	尽量利用可观察信息	
税项、财产保险和管理费用	不会将商品或服务转让给承租人的活动(或出租人的成本)不是合同中的组成部分	
简便实务操作方法：按标的资产类别选择会计政策	合并租赁和相关的非租赁组成部分，并将之作为租赁组成部分进行会计处理	不适用



例8 – 租赁和非租赁组成部分的会计处理

承租人L与出租人M签订为期5年的使用石油钻塔租赁合同。合同包括由M提供维护服务。M自行行为石油钻塔购买保险。每年支付的金额是2,000 (300用于维护服务, 50用于保险费用)。L能够确定, 若由第三方提供类似的维护服务和保险费用, 收费分别为每年400和50。L无法找到类似石油钻塔的可观察的单独租金, 因为所有租赁都附带出租人提供的相关维护服务。

在这种情况下:

- 可观察的维护服务单独价格为400;
- 租赁没有可观察的单独价格;及
- 保险费用并没有将商品或服务转让给承租人, 因此不是一个单独的租赁组成部分。

因此, L将1,600 (2,000 - 400) 分配给租赁组成部分。



毕马威见解 – 与 IFRS 15保持一致

按照IFRS 16, 出租人在租赁和非租赁组成部分之间分配租赁合同对价的方式, 与供应商在客户合同中按照IFRS 15将对价分配给各履约义务的方式大致一致。

这两项准则之间的大体一致性将有助于减少应用准则的成本和复杂性。这可能是一些企业决定是否提前采用IFRS 16时一项重要的考虑因素(见第8节)。

另外, 简便实务操作方法可以让承租人不分拆租赁组成部分, 在某些情况下这可以减少成本和复杂性。然而, 承租人可能会认为会计结果缺乏吸引力。实际上, 使用这种简便实务操作方法是承租人对合同的服务组成部分确认为负债, 而原本该组成部分在出租人履约之前都会保留在资产负债表外。

4

承租人会计

该项新准则的主要目标是确保承租人将其主要的租赁确认为资产和负债。

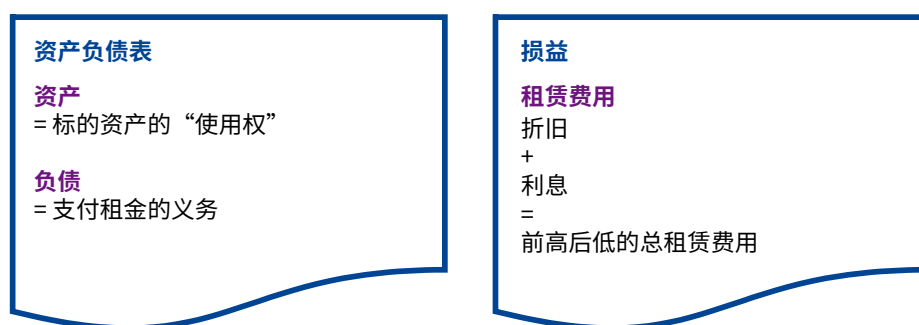
4.1

IFRS 16.22

IFRS 16.47, 49

承租人会计模式

承租人应用单一的租赁会计模式,按照这种模式承租人在资产负债表内确认所有主要租赁。



毕马威见解 – 对承租人的主要影响

目前,许多分析师根据《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17)和《国际财务报告准则第7号——金融工具:披露》(IFRS 7)要求披露的金额,来调整承租人报告的财务数据,以反映被归类为经营租赁的租赁承担。这些调整需要很高程度的判断和努力。

将经营租赁记入资产负债表内,将会使承租人显得资产更多而负债也更重。此外,这也将改变以下内容的列报:

- 损益和其他综合收益表内的费用;及
- 现金流量表内的现金流量(见4.6)。

额外确认的资产和负债以及列报的变化将影响关键业绩比率(例如,资产比率和债务/权益比率)。因此,对于并非是以“冻结GAAP”为基础来应用的债务协议条款,这可能削弱企业满足相关债务协议条款的能力。



毕马威见解 – 税前会计模式

当企业评估究竟是租赁还是购买资产,以及当出租人为租赁合同定价时,税务往往是主要的考虑因素。但是,新的要求仍然是在税前的基础上考虑承租人(与出租人)的会计处理。

租赁合同的所得税会计处理仍然在《国际会计准则第12号——所得税》(IAS 12)的范围内。目前看来,承租人记入资产负债表内租赁的所得税会计处理的现有复杂性仍然会延续。举例而言,这些复杂性包括:如何应用初始确认豁免,以及出于所得税分析的目的是否应该将“使用权”资产和租赁负债联系起来考虑。

IFRS 16.BC304



毕马威见解 – 与IFRS不同, US GAAP为承租人保留了双重会计模式

尽管IFRS 16包含的是一个单一的承租人会计模式,但US GAAP仍然对承租人会计使用双重模式——即融资租赁和经营租赁。在US GAAP下,融资租赁的会计处理方式与IASB模式下的方式相同。经营租赁也将以使用权资产和租赁负债在资产负债表内列报。

然而,对于经营租赁,租赁费用通常会以直线法确认,即不是前高后低,并且在营业费用中以单一金额列报。为了实现此种租赁费用分摊结果,承租方将对使用权资产以轧差数(即倒轧数)进行计量。此外,经营租赁的租赁付款额将在现金流量表的经营活动中列报。

4.2

租赁负债的初始计量

4.2.1

概述

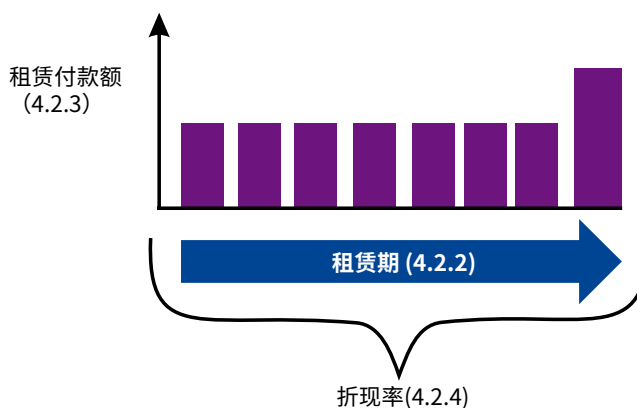
IFRS 16.26

在开始日,承租人以未来租赁付款额的现值来计量租赁负债。

IFRS 16.27



上述计算使用的主要数据如下。



毕马威见解 – 租赁负债包括如按金融工具准则核算则需另行分拆的项目

IFRS 9.2.1(b)

租赁负债是金融负债。但是,租赁负债一般是按照IFRS 16进行计量,而不是按照《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9)进行计量。在某些情况下,与金融工具会计相比,这已经是相当程度上的简化。例如,租赁安排的常见特征(例如续租和购买选择权)不会分别进行会计处理,也不会潜在导致负债以公允价值计量。

4.2.2

IFRS 16.18, B35

租赁期

租赁期是不可撤销的租赁期间,包括:

- 可选续租期间,如果承租人合理确定会续租;及
- 可选终止日期后的期间,如果承租人合理确定不会提前终止。

在确定租赁期时,不用考虑只有出租人持有的终止选择权。

IFRS 16.A, B36

租赁期于出租人将标的资产提供给承租人使用时开始,其中包括出租人提供的任何免租期。

IFRS 16.B37

在确定租赁期时,承租人要考虑产生行使或放弃续租和提前终止选择权的经济动机的所有相关事实和情况。

相关事实和情况的示例

合同 / 市场

- 与市场价格相比, 任何下一个租期的租金水平
- 或有支付
- 续租和购买选择权
- 与终止租赁和签订新的替换租赁相关的成本
- 退回标的资产的成本

资产

- 资产项目的性质 (专门化的)
- 位置
- 是否有合适的替代品
- 是否存在对租赁资产的重大改良



例9 – 重大的续租经济动机

承租人X与出租人L签订了一项不可撤销的建筑物租赁合同。首个租期为4年, 同时X有权选择以相同租金延租4年。

为了确定租期, X考虑了以下因素。

- 同一地区可比建筑物的市场租金预计将在租赁涵盖的8年期间上涨10%。在租赁开始时, 该租赁的租金与当前的市场租金水平一致。
- X打算在同一地区经营至少10年。
- 该建筑物的地理位置优越, 方便与供应商和客户建立关系。

X的结论是, 它有延长租赁的重大经济动机。因此在对租赁进行会计处理时, X使用了8年的租赁期。



例10 – 没有重大的续租经济动机

承租人Y签订了租赁一部已经使用3年的机器的合同。不可撤销的租赁期为10年。在初始的10年租期之后Y可选择续租, 以市场租金水平每次续租12个月。

为了确定租赁期, Y考虑了以下因素。

- 该机器用于制造某种飞机的零部件, Y预计完成改进模型的开发和测试约需10年, 而在此之前这种飞机将仍受到客户的喜爱。
- 在Y的制造工厂安装该机器的成本并不高。
- Y的制造工厂的不可撤销租赁期是14年, Y可选择续租8年。

- Y认为,若该机器不经大幅改造,则无法将其用于其他型号飞机的制造流程。
- 该机器的总剩余寿命为25年。

Y注意到,可选续租的条款并没有提供经济动机,且安装成本并不高。在初始的10年租期过后,Y没有动机对该机器进行大幅改造。因此,Y预计在不可撤销租赁期之后,没有再使用该机器的业务理由。

因此,Y得出结论认为,租赁期仅包括10年的不可撤销期间。



毕马威见解 – 租赁期是一项关键的估计

租赁期的评估是一项关键的估计,也是租赁负债金额的重要输入值。这是因为租赁期将确定哪些租赁付款额会纳入租赁负债的计量。

4.2.3

IFRS 16.27

租赁付款额

在开始日,承租人将以下与标的资产的使用相关的付款额纳入租赁负债的计量:

- 固定付款额(包括实质上是固定的付款额),减去任何应收的租赁激励;
- 取决于一项指数或利率的可变租赁付款额;
- 余值担保下预计承租人应支付的金额;
- 承租人可以合理确定将会行使的购买选择权的行权价;及
- 租赁期允许提前终止时,用于终止租赁而支付的款项。

实质上是固定的付款额在结构上安排为可变租赁付款额,但在实质上是不可避免的,例如:

- 只有某一事件发生时才必须支付的款项,而该事件不发生几乎不具有可能性;
- 承租人支付的款项组合不止一套,但其中只有一套是现实可行的;及
- 承租人支付的多套款项组合均现实可行,但必须至少支付一套款项组合。

IFRS 16.B42

IFRS 16.27, 38, B42

**例11 – 实质上是固定的付款额**

公司W租赁了一条生产线。租赁付款额取决于生产线运行的小时数，即W每使用1小时就支付1,000。每年的最低支付额是1,000,000。每年预计使用1,500小时。

该租约包含每年1,000,000的实质上是固定的付款额，应包括在租赁负债的初始计量当中。W预计每年需额外支付的500,000是不取决于指数或利率的可变付款额，因此不包括在租赁负债的初始计量中，而是在“超额使用”发生时予以费用化。

IFRS 16.27

取决于指数或利率的可变租赁付款额使用租赁开始日的指数或利率来进行初始计量。

**例12 – 不取决于指数或利率的可变付款额**

公司X租赁了一间商店。商店的租赁付款额为商店收入的1%。没有最低租金要求。

由于该租赁只包含不取决于指数或利率的可变租赁付款额，因此X在租赁开始日计量的租赁负债为零。

IFRS 16.28

**例13 – 取决于指数的可变付款额**

公司Y租赁了一栋办公楼。初始年租金是2,500,000。租金将每年重订，并按居民消费价格指数(CPI)的变化增长。

这是一个取决于指数的可变租赁付款额的例子。租赁负债的初始计量，是基于租赁开始时的CPI值——即Y承担的年租金为2,500,000。如果在租赁的第一年内CPI上涨5%，那么在第一年末以承担2,625,000(即2,500,000 x 1.05)的未来年度租金来重新计算租赁负债。

IFRS 16.27, B37

承租人在确定其是否合理确定将行使购买选择权时，应考虑产生行使购买选择权的经济动机的所有相关事实和情况。这类似于评估承租人是否预计将行使续租选择权的方法(见4.2.2)。

如果承租人提供了余值担保，则应该将该担保下预计支付的金额纳入租赁付款额。



例14 – 余值担保

承租人Z与出租人L签订了汽车租赁合同。租赁期为5年。

此外，Z和L就余值担保达成一致——如果汽车的公允价值在租赁期结束时低于400，则Z将向L支付400与汽车公允价值之间的差额。

在租赁开始时，Z预计汽车在租赁期结束时的公允价值将是400。

因此Z在计算租赁负债时将余值担保部分计为零。

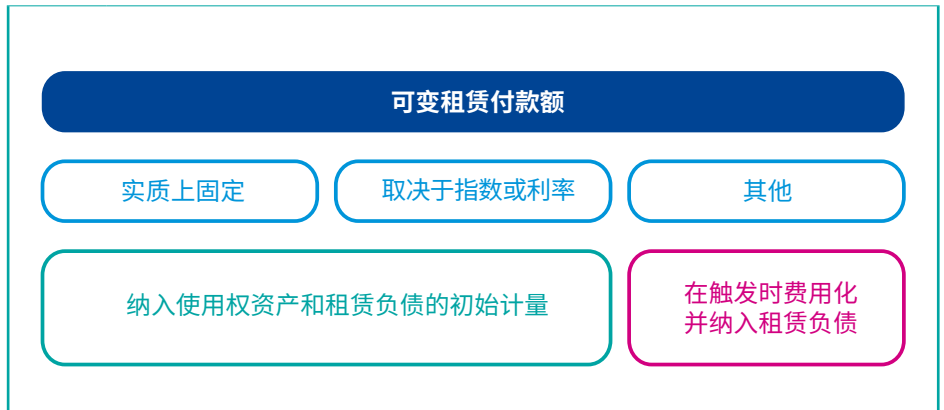


毕马威见解 – 租赁负债的初始计量仅包括某些可变租赁付款额

与目前的做法类似，租赁负债的初始计量包括取决于指数或利率的可变租赁付款额（例如：消费价格指数或市场利率）以及表面上可变但实质上是固定的付款额。

其他可变付款额不包括在租赁负债的初始计量之内。这种支付（例如：基于收入或使用的支付）应在触发这些支付的事件或条件发生的期间在损益中确认。这导致了多个重要的后果。

- 将其他可变付款额在发生时予以费用化的要求，相比之前的准则草案已经大幅简化。让许多承租人感到宽慰的是，IASB收回了早前的提案，不再要求主体在租赁开始时估计所有的可变付款额。
- 承租人显现出来的负债情况将取决于租赁组合中固定和可变付款额的组成。例如，假设零售商X以固定租金租赁一组零售店。零售商Y以类似条款租赁一组类似的零售店，但租金包括固定付款额和取决于营业额的可变付款额。X确认的租赁负债将高于Y，即使X和Y预计的总租赁付款额相同。
- 一些属于租赁的电力采购协议，可能会导致承租人的租赁负债为零。例如，如果承租人签订了协议购买风电厂或水电厂生产的所有电力，租赁付款额完全取决于电力生产量，那么承租人的租赁负债将为零。



毕马威见解 – 行使购买选择权是一项关键的判断

关于是否可以合理确定购买选择权的行使的评估, 是一项关键的估计, 也是租赁负债金额的重要输入值。承租人必须仔细考虑所有相关事实和情况 (见4.2.2), 以确定是否存在购买的经济动机。

毕马威见解 – 余值担保的初始计量不同于目前的实务

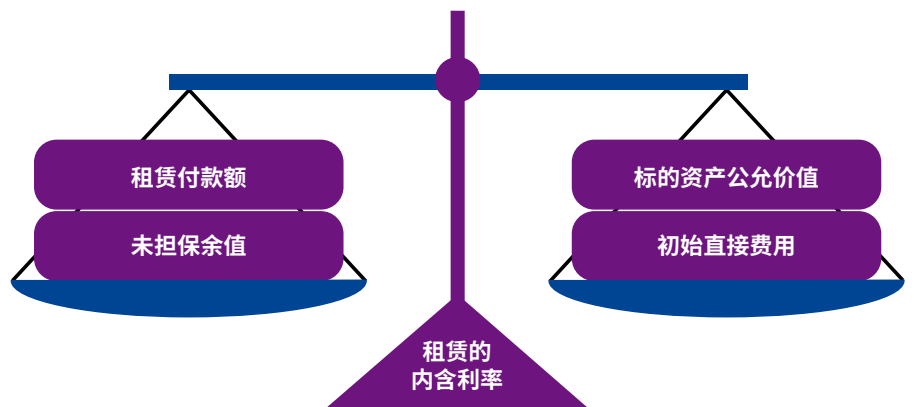
根据IAS 17, 余值担保下的应付款项计入承租人的最低租赁付款额。但是, 在IAS 17下计入的金额是担保下的最大敞口, 而不是预计的应付金额。因此, 在IFRS 16下计入租赁付款额的余值担保相关金额一般都会更低。

4.2.4

IFRS 16.26, A

折现率

承租人应使用租赁中的内含利率计算租赁付款额的现值。这是导致租赁付款额现值和未担保余值的现值之和等于标的资产公允价值与出租人的任何初始直接费用之和的利率。



如果承租人不能较容易地确定租赁中的内含利率，那么承租人应使用其增量借款利率。这是承租人为在类似经济环境下获得与使用权资产类似价值的资产，以类似条件按类似抵押品进行贷款而必须在租赁开始日支付的利率。



毕马威见解 – 承租人可能无法确定租赁中的内含利率

以出租人向承租人收取的利率来计量租赁负债，可以让租赁会计体现租赁的具体情况，其中包括安排的结构性融资或承租人与出租人商定回报中的固有税务收益。

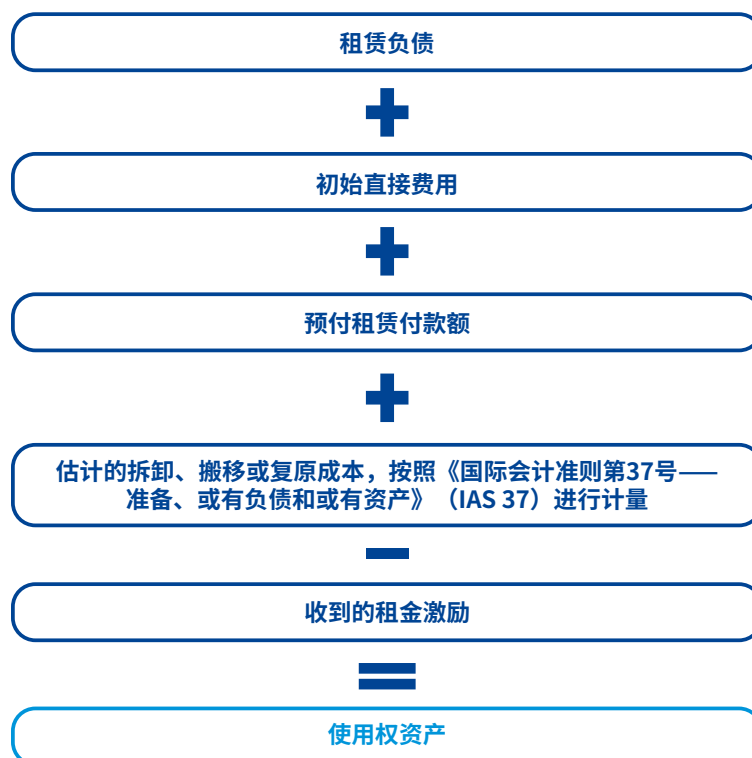
然而，让承租人确定出租人向承租人收取的利率可能存在难度。例如，承租人往往不会知道出租人的初始直接费用金额，或对于租赁期末标的资产的预计余值只掌握有限的信息。因此，承租人很可能往往使用其增量借款利率。

4.3

IFRS 16.23–24

使用权资产的初始计量

在开始日，承租人以成本计量使用权资产，其中包括以下内容。



IFRS 16.A

承租人的“初始直接费用”是获取租赁的增量成本,若不获取该租赁则不会发生该成本。

IFRS 16.IE5

承租人收取或支付的与一项单独资产相关的付款额(例如,从出租人取得的对租赁资产改良支出的补偿)不包括在使用权资产的计量中,而是单独进行会计处理。

典型的承租人初始直接费用			
包括	✓	不包括	✗
<ul style="list-style-type: none"> - 佣金 - 法律费用* - 商讨租赁条款和条件的成本* - 安排抵押品的成本 - 为获得租赁而向现有租户支付的款项 		<ul style="list-style-type: none"> - 一般管理费用 - 为取得潜在租赁报价的成本 	
* 该成本是否发生源自于租赁的产生			



毕马威见解 – 类似于购买其他非金融资产的资本

大体而言,对承租人使用权资产的初始计量(即一项非金融资产),与大多数以成本进行初始计量的其他非金融资产相一致(例如,按照《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》(IAS 16)和《国际会计准则第38号——无形资产》(IAS 38)进行计量的资产)。



毕马威见解 – 使用权资产既不是无形资产,也不是不动产、厂场和设备项目

IFRS 16没有明确说明使用权资产是在IAS 16的范围内还是在IAS 38的范围内。目前看来,使用权资产似乎是IFRS 16自身范围内一项新的资产类别。

这可能对评估该项新准则的某些影响产生重要后果。企业要在其他会计和监管机构做出回应之后才能有全面的了解。例如,该项新的会计核算可能会导致租赁的税务处理发生变化。金融行业面对的一个关键问题是审慎的监管机构出于监管资本目的将如何处理新的资产和负债。

4.4

4.4.1

IFRS 16.36

租赁负债的后续计量

计量基础

初始确认后，租赁负债采用实际利率法以摊余成本进行计量。



例15 – 以摊余成本计量

承租人X与出租人L签订了为期7年的建筑物租赁合同。每年的租赁付款额是450，在每年年底支付。X的增量借款利率（即实际利率）为5.04%。

初始确认的租赁付款额支付义务为2,600。在第1年年底，X向L支付第一年的租赁付款额450，其中131 ($2,600 \times 5.04\%$) 是利息，319 ($450 - 131$) 是本金，负债因此减少319。

第2年开始时，负债的账面金额为2,281 ($2,600 - 319$)。



毕马威见解 – 没有以公允价值计量承租人的租赁负债的选项

IFRS 16.BC183

承租人不能选择以公允价值来对租赁负债进行后续计量。这与IAS 17下的融资租赁负债的计量基础一致。

4.4.2

IFRS 16.40–43, B42

重新评估租赁负债

承租人重新计量租赁负债，以反映如下的租赁付款额变化。

承租人重新计量租赁负债时使用修订后的租赁付款额和.....

不变的折现率，当发生以下情况时：

- 余值担保下预计应付的金额发生变化；
- 未来租赁付款额为反映市场价格（例如基于市场租金调查）或用来确定租赁付款额的指数或利率*的变化而发生改变；或
- 付款额的可变性得以消除，从而成为实质上固定的付款额。

修订后的折现率，当发生以下情况时：

- 未来租赁付款额由于浮动利率变动而发生改变；
- 租赁期发生变化；或
- 行使购买选择权的评估发生变化。

* 除浮动利率变动之外。

**例16 – 与指数挂钩的可变付款额变化**

承租人Y与出租人L签订了为期5年的零售建筑物租赁合同,租期于1月1日开始。Y每年结束后支付155。Y的增量借款利率为5.9%。此外,租赁合同规定每年的租金将基于上一年度消费物价指数的涨幅而上涨。在开始日,上一年度的消费物价指数为120,基于年付款额155而得的租赁负债是655。假设初始直接费用为零,也没有租赁激励、预付款或复原成本。Y在第1年记录以下分录。

	借方	贷方
使用权资产	655	
租赁负债		655
<i>在开始日确认租赁</i>		
折旧	131	
使用权资产		131
利息费用 (655 x 5.9%)	39	
租赁负债 (155 - 39)	116	
现金 (第1年的付款额)		155
<i>确认第1年的付款额和费用</i>		

在第1年末,消费物价指数上涨到125。Y根据消费物价指数变化调整计算的第2年及以后的修订付款额为161 (155 x 125 / 120)。由于租赁付款额是取决于指数的可变付款额,Y调整了租赁负债来反映这一变化。调整的计算是原租赁付款额 (155) 与重新评估的付款额 (161) 在剩余4年租期内的差额,并以5.9%的原折现率折现 (21)。

	借方	贷方
使用权资产	21	
租赁负债		21
<i>确认重新计量</i>		

取决于指数并与未来期间相关的可变租赁付款额的重新计量反映在使用权资产的账面金额中(见4.5)。



毕马威见解 – 重新评估与现行租赁会计有重大区别

在每个报告日重新评估关键判断(例如租赁期),是与IAS 17的一个重大区别。企业再也不能在租赁开始时计算一张租赁摊销表,然后在每个报告日都沿用那张摊销表了。相反,企业需要重新评估关键判断,并考虑是否有必要每次报告时重新计量租赁余额。

在租赁期内进行重新计量向财务报表使用者提供了更多的最新信息。但是,重新计量也为报告的资产和负债带来了新的波动性,这可能会影响准确预测和预报未来财务业绩的能力。不仅在租赁开始时,而且在每个报告日,租赁会计都将占用额外的资源。

在确定行使或不行使续约或终止选择权的相关因素或承租人的经济动机是否出现变化时,很可能需要做出重大判断。此外,目前还不清楚主体在重新评估租赁期时将如何在实务中忽略市场因素(例如市场价格)的变化。

在某些情况下,企业对关键判断的重新评估,可能对在财务状况表以及损益和其他综合收益表内确认的租赁金额产生重大影响。

4.5

4.5.1

IFRS 16.29–30

IFRS 16.30(b), 38(b), 39

IFRS 16.34–35

使用权资产的后续计量

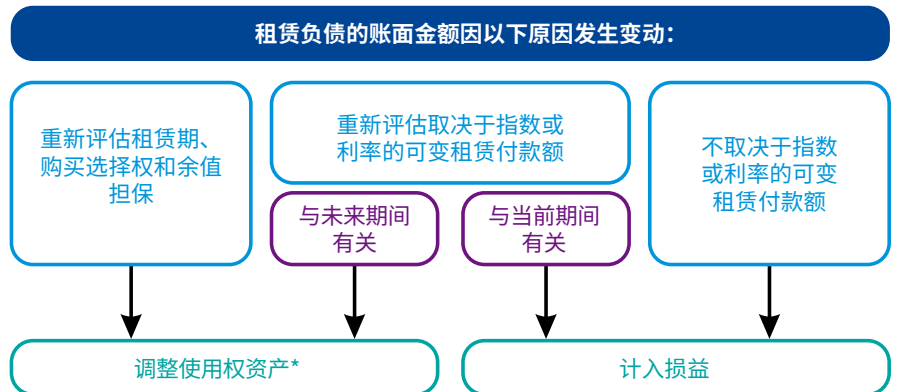
计量基础

通常,承租人以成本减累计折旧(见4.5.2)及累计减值损失(见4.5.3)计量使用权资产。

承租人为重新计量租赁负债而调整使用权资产的账面金额(见4.4.2),除非账面金额已减记至零,或者租赁负债的变动与不取决于指数或利率的可变租赁付款额有关。

在以下两种情形下,承租人将使用替代性计量基础:

- 若使用权资产满足投资性房地产的定义,则承租人将按照其他投资性房地产的会计政策来计量使用权资产,在这种情况下可能以公允价值计量(见6.3);
- 若承租人对不动产、厂场和设备采用重估价模式,承租人可对属于同一类别的全部使用权资产采用重估价模式。



* 若使用权资产的账面金额减记至零，则之后发生的任何减记金额均计入损益。



毕马威见解 — 若标的资产为无形资产，则后续始终以成本计量

重估价模式仅当标的资产为有形资产时才适用于使用权资产。当标的资产为承租人自愿采用租赁规定的无形资产时，重估价模式将不会适用。但是，这一点对实务操作的影响有限，因为大多数无形资产不满足重估价模式的条件。

4.5.2

IFRS 16.31, IAS 16.60

IFRS 16.32

使用权资产的折旧

承租人按照IAS 16的规定对使用权资产进行折旧——这一折旧方法可反映使用权资产未来经济利益的耗费模式。通常，企业按直线法计提折旧。

折旧从租赁开始日开始计提。资产折旧期限按以下原则确定：

- 若标的资产的所有权已转移给承租人，或者可合理确定承租人将行使购买选择权，则折旧期限将贯穿至标的资产使用寿命结束；否则
- 折旧期限将贯穿至使用权资产的使用寿命结束与租赁期结束之中的较早者。



例17 — 折旧期间

承租人X与出租人L签订了一份5年期不可撤销且不可续租的租赁合同，租入的机器将用于X的制造过程。该标的机器的使用寿命为10年，所有权仍归出租人L。

X从开始日对使用权资产进行折旧，折旧期为5年，因为其计划在整个租赁期内使用该机器。

IFRS 16.31, IAS 16.43



毕马威见解 — 采用组成部分法

尽管IFRS 16未明确说明使用权资产属于有形或无形资产，但它明确要求承租人遵循IAS 16的折旧规定，因此，承租人需单独识别组成部分并分别折旧。对当前按经营租赁方式租赁大件物品并采用组成部分法核算维护成本的承租人来说，这项规定可能对实务操作有重要影响，例如，某些飞机租赁合同中的大修。



毕马威见解 — 前高后低的总租赁费用

承租人通常按直线法对使用权资产进行折旧，并按照实际利率法以摊余成本计量租赁负债。因此，总租赁费用通常是前高后低的。这种前高后低的效果来自两个方面，一是直线法折旧，二是租赁负债在租赁期内减少使得利息费用不断下降。前高后低的费用是当前融资租赁会计的典型模式。

对规模较大、业务稳定的企业而言，前高后低的费用模式可能会在租赁组合中得以相互平均。但是，对于成长型企业或正在大规模更新租赁资产组合的企业而言（例如，正在全面配置新型飞机的航空公司），这一点可能产生重要的合计影响。

4.5.3

IFRS 16.33, IAS 36.63

使用权资产的减值

承租人按照《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36)的要求，确定使用权资产是否发生减值并进行减值的会计处理。减值损失确认后，使用权资产的未来折旧费用应按照变更后的账面金额进行调整。



例18 — 使用权资产的减值

承租人Y为生产过程中所用的一台机器签订了10年期不可撤销租赁合同。使用权资产的初始账面金额为1,000，后续按成本计量，并在10年内按直线法计提折旧，年折旧费为100。

第5年末，该使用权资产所在的现金产出单元发生减值。其中，分配至该使用权资产的减值损失为200。

该使用权资产在减值前的账面金额为500。减值后，账面金额减至300，未来每年的折旧费也随即减至60 (300 / 5)。



毕马威见解 — 减值测试取代了亏损性租赁评估要求

事实上,减值测试取代了评估经营租赁是否是亏损合同的现行要求。因为承租人将对支付租赁付款额的义务确认租赁负债,所以无需计提额外的准备。但承租人需对使用权资产进行减值评估。

减值测试可能会加重承租人的财务报告负担。当前,对经营租赁进行评估是为了确定租赁是否成为亏损合同,而不是为了减值测试。应用减值测试的要求可能更加复杂,尤其是对于未纳入较大现金产出单元中的使用权资产而言。

4.6

IFRS 16.47–50

列报

承租人在财务报表中按以下方式列报租赁活动。

财务状况表	损益和其他综合收益表	现金流量表
<p>使用权资产</p> <ul style="list-style-type: none"> 在财务状况表中单独列报*,或在财务报表的附注中披露 <p>租赁负债</p> <ul style="list-style-type: none"> 在财务状况表中单独列报,或在附注中披露 	<p>租赁费用</p> <ul style="list-style-type: none"> 将租赁负债的利息费用与使用权资产折旧费分开列报 将利息费用作为财务费用的一部分进行列报 	<p>经营活动</p> <ul style="list-style-type: none"> 未纳入租赁负债的可变租赁付款额 短期租赁和低价值租赁的付款额(取决于是否使用确认豁免) <p>筹资活动</p> <ul style="list-style-type: none"> 租赁负债本金部分的现金付款额 <p>取决于“一般性”分配</p> <ul style="list-style-type: none"> 利息部分的现金付款额按照其他利息支付进行分类

* 符合投资性房地产定义的使用权资产在投资性房地产项下进行列报。



毕马威见解 — 列报要求更加详尽

总体而言,列报要求较IAS 17更加详尽,尤其是对现金流量表的列报。这可能会改变很多企业的实务操作。



毕马威见解 — 息税折旧及摊销前利润(EBITDA)将提高

对大多数租赁而言,租赁费用被列报为折旧和利息费用(发生时予以费用化的可变付款额除外)。因此,承租人的息税折旧及摊销前利润将提高。

对主要财务比率的影响



5

出租人会计

出租人会计仍类似于现行要求，但也有细节上的变化。

IFRS 16.61–62

出租人按以下原则将租赁分为两类——融资租赁和经营租赁：

- 融资租赁，指在实质上转移了与标的资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁；
- 经营租赁，指融资租赁以外的所有其他租赁。

相较于IAS 17，租赁分类测试未发生根本性改变。



例 19 — 租赁的分类

出租人L与X公司签订了一份不可撤销租赁合同，合同约定X公司租赁一台非专用设备，期限为5年。该设备的经济寿命预计为15年，其所有权仍归出租人L。该租赁合同不包含购买、续租或提前终止的选择权。该设备的公允价值为100,000，租赁付款额的现值为50,000。

在评估租赁类别时，出租人L注意到：

- 设备的所有权未转移给X；
- X没有购买该设备的选择权；
- 租赁期仅占该设备经济寿命的三分之一，达不到设备经济寿命的大部分；
- 租赁付款额的现值为该设备公允价值的50%，达不到几乎相当于设备的公允价值；及
- 该设备为非专用设备。

L发现该租赁不具有融资租赁的任何特征，并且在协议安排进行整体评估后认为，该租赁并未将与设备所有权有关的全部风险和报酬实质上转移给X公司。

因此，出租人L将此项租赁分类为经营租赁。

相较于IAS 17, 出租人的会计模式也未发生根本性改变。

	融资租赁	经营租赁
	财务状况表	
IFRS 16.67, 83, 88	<ul style="list-style-type: none"> - 终止确认标的资产 - 确认应收融资租赁款 	<ul style="list-style-type: none"> - 继续列报标的资产 - 将为取得租赁而发生的任何初始直接费用计入标的资产账面金额
	损益表	
IFRS 16.71, 74-75, 81-82	<ul style="list-style-type: none"> - 按照实际利率法对应收融资租赁款确认融资收益 <p><i>此外, 制造商或经销商出租人对融资租赁确认以下项目:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - 根据标的资产公允价值与租赁付款额现值之间的较低者确认收入 - 根据标的资产的成本或账面金额, 减去任何未担保余值的现值确认销售成本 - 将为取得租赁而发生的成本计入费用 	<ul style="list-style-type: none"> - 通常按直线法在租赁期内确认租赁收入 - 将与标的资产相关的成本进行费用化, 例如折旧

IFRS 16.67, 70, A

出租人按照未来租赁付款额的现值加上出租人承担的任何未担保余值的现值来初始计量应收融资租赁款。出租人使用租赁中的内含利率对这些金额进行折现。

出租人将以下租赁付款额纳入应收融资租赁款的计量：

- 固定付款额 (包括实质上是固定的付款额), 减去应付的租赁激励;
- 取决于指数或利率的可变付款额;
- 按担保金额向出租人提供的余值担保;
- 在承租人可以合理确定将行使购买选择权情况下的行权价格; 及
- 按照预计租赁期计算的应付终止罚金。

IFRS 16.BC289–BC290

**毕马威见解 — 对出租人的影响有限**

IASB曾提及, 该项新准则的目标是尽量减少对出租人原有会计模式的变更。IFRS 16有很多出租人会计指引是直接来自IAS 17移植而来。这反映了使用者和其他利益相关方不愿打破原有出租人会计模式的愿望和意见。

但是, IFRS 16在出租人会计模式上也做了细节上的改变。例如, 出租人应采用新的:

- “租赁”定义(见第3节);
- 售后租回指引(见6.1);
- 转租赁指引(见6.2);及
- 披露要求(见7.3)。

此外, IFRS 16还包括出租人核算租赁修改的具体指引(见6.4.2和6.4.3)。

**毕马威见解 — 出租人和承租人的会计模式不一致**

保留IAS 17中出租人双重会计模式的主要后果是, 与新的承租人会计模式缺乏一致性。这一点可参考上文的例19:

- 承租人采用使用权模式, 确认使用权资产以及对支付租赁付款额的义务确认负债; 然而
- 出租人继续确认标的资产, 并且不将收取租赁付款额的权利确认为一项金融资产。

此外尚有一些更加细微的差别。例如, 承租人和出租人使用相同的指引来确定租赁期, 并评估能否合理确定承租人将行使购买选择权。但不同于承租人, 出租人在初始评估后不对租赁期和购买选择权进行重新评估。

IASB指出, 大多数相关方并不把上述会计处理上的不对称视为亟需解决的问题。IASB在该项新准则完成阶段已承认上述不一致性的存在。风险在于, 这些不一致可能导致企业在更复杂的协议安排中有结构化机会。

6

其他租赁专题

该项新准则就其他租赁会计专题提供了具体指引,这些指引比现行规定更加详尽和明确。

6.1

IFRS 16.98-103

售后租回交易

在售后租回交易中,一家企业(卖方、承租人)将标的资产转移给另一家企业(买方、出租人),然后从买方(出租人)处将资产租回使用。

为确定如何核算售后租回交易,企业应首先考虑:卖方(承租人)向买方(出租人)初始转移标的资产时是否构成一项销售。企业采用IFRS 15来确定是否发生了销售行为。此项评估决定了卖方(承租人)和买方(出租人)的会计处理方法,具体列示如下。

	承租人(卖方)	出租人(买方)
向买方(出租人)转移构成一项销售	<ul style="list-style-type: none"> - 终止确认标的资产,并对租回交易应用承租人会计模式* - 按照之前账面金额的保留部分(即按照成本)计量使用权资产* - 确认与转给出租人的权利相关的收益或损失* 	<ul style="list-style-type: none"> - 确认标的资产,并对租回交易应用出租人会计模式*
向买方(出租人)转移不构成销售	<ul style="list-style-type: none"> - 继续确认标的资产 - 将从买方(出租人)收到的任何款项确认为IFRS 9下的金融负债 	<ul style="list-style-type: none"> - 不确认标的资产 - 将支付给卖方(承租人)的任何款项确认为IFRS 9下的金融资产

* 若销售不是按公允价值达成或者租赁付款额与市价不符,则需要进行调整。

IFRS 16.IE11

**例20 — 存在销售行为的售后租回交易 (承租人角度)**

公司C向公司D出售一座办公楼, 售价为2,000,000。在交易发生前, 该建筑物的账面成本为1,000,000。与此同时, 公司C与公司D签订合同, 约定每年末向公司D支付120,000, 以获取该办公楼18年期的使用权。此项办公楼的转移构成IFRS 15下的销售行为。销售当日办公楼的公允价值是1,800,000。由于办公楼的销售对价不是公允价值, 因此公司C和公司D做出调整, 以便按公允价值确认此项交易。售价超出公允价值的金额为200,000 (2,000,000-1,800,000), 确认为公司D对公司C的额外融资。承租人的增量借款年利率为4.5%。

年度付款额的现值为1,459,200, 其中200,000与额外融资相关, 另外的1,259,200与租赁相关。

公司C对此项交易作如下处理。

- 对于通过租回办公楼而保留的使用权资产, 公司C按照其之前账面金额的一部分来计量, 即699,556 (1,259,200 / 1,800,000 x 1,000,000)。
- 公司C仅确认与向公司D转移权利相关的那部分销售收益, 即240,356。办公楼的销售收益总计为800,000 (1,800,000 - 1,000,000), 其中:
 - 559,644 (1,259,200 / 1,800,000 x 800,000) 与公司C保留的办公楼使用权相关; 及
 - 240,356 ((1,800,000 - 1,259,200) / 1,800,000 x 800,000) 与转移至公司D的权利相关。
- 在初始日, 公司C编制以下分录。

借方		贷方	
现金	2,000,000	办公楼	1,000,000
使用权资产	699,556	金融负债	1,459,200
		售后租回收益	240,356



毕马威见解 — IFRS 16不再将售后租回视为资产负债表外融资

不论现在或将来,售后租回的会计处理都是一个复杂领域。但有一点可以明确,那就是根据IFRS 16大部分售后租回交易已经不再可能成为资产负债表外融资的潜在来源。该项新准则规定,卖方(承租人)应始终将售后租回交易记入资产负债表内,除非是标的资产租回是短期租赁或低价值租赁。

IFRS 16针对“与市价不符”的条款引入新的指引,可帮助企业识别交易何时被视为该等情况,同时明确了在“高于市价”和“低于市价”情况下适当的会计处理。企业应最大限度运用可观察的价格和信息,以确定何为最适当的指标来评估条款是否与市价不符。这可能需要企业做出重大判断,尤其当标的资产为专业资产时。



毕马威见解 — 售后租回指引与US GAAP不同

IFRS与US GAAP在售后租回交易的指引上存在若干重要差异,具体如下。

- **评估转移是否构成销售:**根据IFRS,若卖方(承租人)有实质性的回购选择权,则不得确认标的资产的销售,不论行权价格是多少。根据US GAAP,若卖方(承租人)有实质性的回购选择权,其仍可以确认标的资产的销售,但前提是行权价格必须是行权时的公允价值,并且标的资产不仅易于获取,而且不是专业设备。
- **租回的会计处理:**根据IFRS,卖方(承租人)对租回应用单一的租赁会计模式。根据US GAAP,卖方(承租人)应将租回分类为融资租赁或经营租赁,并且在分类为融资租赁情况下不确认销售收益。
- **收益确认:**根据IFRS,卖方(承租人)确认的销售收益应以部分被转移标的资产相关的金额为限,即以买方(出租人)保留的标的资产利益为限。根据US GAAP,卖方(承租人)应确认全部处置收益,即包括与通过租回而保留的部分标的资产相关的收益。

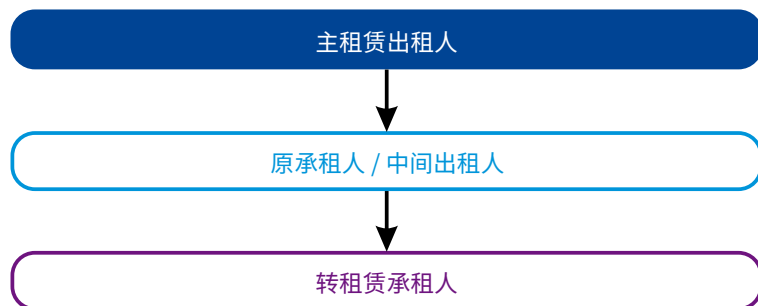
6.2

IFRS 16.3, A

转租赁

在转租赁交易中,原承租人(或“中间出租人”)将标的资产的使用权授予第三方;与此同时,原出租人与原承租人之间的租赁合同(或“主租赁”)仍然有效。

在转租赁中,企业对所有的使用权资产租赁应用IFRS 16。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。



IFRS 16.B58

中间出租人参照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。换言之,中间出租人将使用权资产视为转租赁中的标的资产,而不是从主租赁出租人处租赁得来的一项不动产、厂场或设备。

IFRS 16.68

在转租赁开始日,若中间出租人不能易于确定转租赁的内含利率,则使用其在主租赁中使用的折现率来核算转租赁,同时调整与转租赁相关的任何初始直接费用。

但是,若主租赁属于短期租赁且企业作为承租人已选择使用短期租赁豁免(见3.6),则该企业作为中间出租人应将转租赁分类为经营租赁。



例21 — 参照主租赁的使用权资产将转租赁分类为融资租赁

IFRS 16.IE6

主租赁:中间出租人L与公司M(主租赁出租人)就5,000平方米办公区签订了5年期租赁合同(“主租赁”)。

转租赁:在第3年初,L将主租赁中剩余3年的5,000平方米办公区转租给转租赁承租人N。

L参照主租赁中产生的使用权资产对转租赁进行分类。由于转租赁涵盖主租赁的全部剩余期限,即占使用权资产使用寿命的大部分,因此L将转租赁分类为融资租赁。

在转租赁开始日作以下会计处理:

- 终止确认主租赁中已转移给N的使用权资产,同时确认在转租赁中的投资净额;
- 将使用权资产账面金额与转租赁投资净额之间的差额计入损益;及
- 继续确认与主租赁相关的租赁负债,即对主租赁出租人的租赁付款额。

在转租赁期限内,L同时确认转租赁的利息收入和主租赁的利息费用。



毕马威见解 — 与US GAAP的差异

根据IFRS 16,中间出租人参照主租赁中产生的使用权资产对转租赁进行分类。因此,主租赁出租人可能将主租赁作为经营租赁核算,但基本上按背对背条款签订转租赁合同的中出租人,则可能会将转租赁作为融资租赁核算。

根据US GAAP,转租赁的分类应基于标的资产进行。这意味着,采用US GAAP的中间出租人更有可能把转租赁分类为经营租赁。

6.3

IAS 40.2, 30, IFRS 16.48, 56

投资性房地产

若标的资产本身符合投资性房地产的定义,企业应按照《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40)的要求核算相关的使用权资产。

根据IAS 40,企业应做出会计政策选择,使用公允价值模式或成本模式来计量投资性房地产。企业对所有的投资性房地产(即自有和租赁的投资性房地产)采用相同的政策。但是,不论选用哪种模式,企业均应遵循IAS 40的披露要求,包括对投资性房地产公允价值的披露。



毕马威见解 — 租赁的投资性房地产在某些司法管辖区较为常见

这些新指引对持有租赁权益的投资性房地产企业来说意义重大,投资性房地产企业持有租赁权益这一现象在英国、香港等地较为常见。在这方面有两点主要的差异。

- **原来的选择变为规定的要求:**过去,企业可以在逐项房地产的基础上选择是否将在经营租赁下持有的投资性房地产记入资产负债表内。如今,所有租赁持有的房地产均应记入资产负债表内,并在符合定义的情况下作为投资性房地产处理。
- **估值基础可以选择:**过去,若企业决定将经营租赁下持有的投资性房地产记入资产负债表内,则企业必须对其所有的投资性房地产统一应用公允价值模式。如今,主体可自行选择对其投资性房地产应用成本模式或公允价值模式。

此外,这些新指引可能影响那些并不自认为是投资性房地产企业的公司。例如,在经历重组或业务模式变更后管理租赁房地产组合的公司(例如,因业务向线上转移而缩减实体店铺/分支机构的零售商或银行),将需要评估每项房地产是否符合投资性房地产的定义。如果符合,则企业需要根据其选择的会计政策为将其记入资产负债表内或是进行披露而准备房地产估值事宜。

6.4

IFRS 16.A

租赁的修改

租赁的修改是指租赁范围或对价的变更,且该变更不是原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。

6.4.1

IFRS 16.44-46

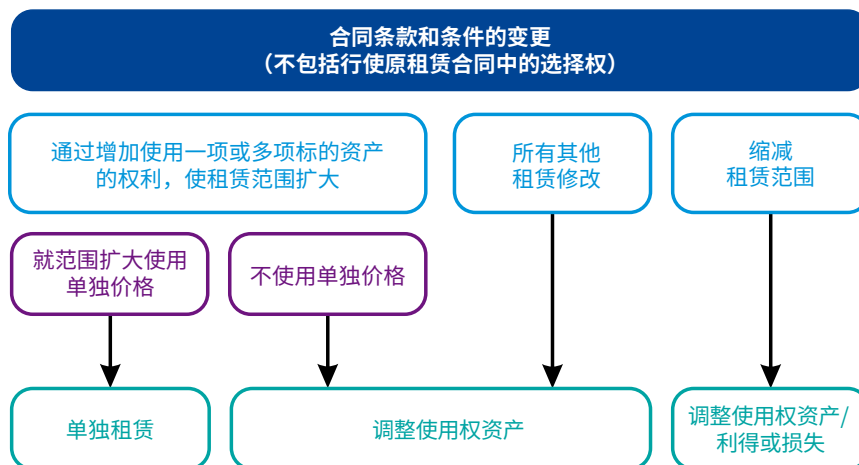
承租人

若同时存在以下两种情形,则承租人将租赁修改作为一项单独租赁进行核算:

- 该项修改通过增加使用一项或多项标的资产的权利来扩大租赁范围;及
- 调增租赁的对价,增加的金额相当于范围扩大对应的单独价格,加上按照特定合同的实际情况对单独价格进行的任何适当调整。

对于不属于单独租赁的修改,在修改生效日,承租人应按照当日确定的折现率重新计量租赁负债以核算租赁修改,并且:

- 对于缩减租赁范围的修改,承租人应减少使用权资产的账面金额,以反映租赁的部分或全部终止,同时按范围缩减的比例确认相应产生的利得或损失;及
- 对于所有其他租赁修改,承租人需相应调整使用权资产。



6.4.2

IFRS 16.79-80

出租人 — 对融资租赁的修改

若同时存在以下两种情形, 则出租人将融资租赁的修改作为一项单独租赁进行核算:

- 该项修改通过增加使用一项或多项标的资产的权利来扩大租赁范围;及
- 调增租赁的对价, 增加的金额相当于范围扩大对应的单独价格, 加上按照特定合同的实际情况对单独价格进行的任何适当调整。

若修改不属于单独租赁的情况, 则出租人对融资租赁的修改进行如下核算:

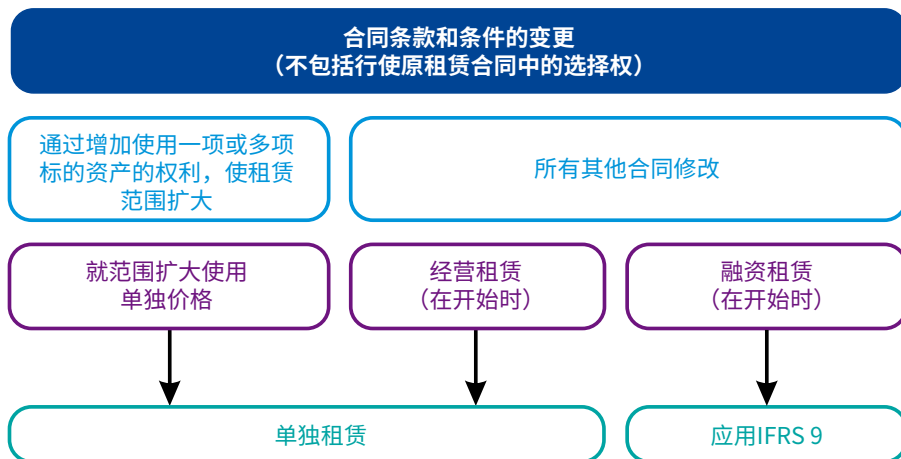
- 如果修改于开始日就生效会使租赁原本被分类为经营租赁, 则出租人应当:
 - 自修改生效日起将租赁修改作为一项新租赁核算;及
 - 以租赁修改生效日前原租赁的投资净额来计量标的资产的账面金额;或者
- 在其他情况下, 出租人应用IFRS 9的要求。

6.4.3

IFRS 16.87

出租人 — 对经营租赁的修改

从修改生效日起, 出租人将对经营租赁的修改作为一项新的租赁核算, 并将与原租赁相关的任何预付或应计租赁付款额纳入新租赁的租赁付款额。



毕马威见解 — 比现在有更多的具体指引

该项新准则为租赁修改的会计处理提供了详细指引,这在IFRS历史上实属首次,并将受到很多公司的欢迎。随着经济状况不断变化,租赁修改正变得日益普遍,如何对它进行会计处理已成为多年来的重要实务问题。

7

披露

该项新准则增加了承租人和出租人的披露负担。

7.1

IFRS 16.51, 89

总体披露目标

承租人和出租人披露的信息,旨在帮助财务报表使用者评估租赁对企业财务状况、财务业绩和现金流量的影响。



毕马威见解 — 承租人和出租人应关注的是披露目标,而不是固定的披露项目

IFRS 16.BC215–BC216

IASB的目标是,通过引入总体披露目标,改进企业对披露要求的诠释和执行。这一目标将作为一项基准,帮助承租人和出租人评估其租赁披露的总体质量和信息价值是否充分。

承租人和出租人在确定应披露的信息时还将应用“重要性”的概念。因此,需要披露的信息可能因企业情况的不同而多于或少于IFRS 16列出的项目。这符合IASB在披露改进计划中的总体思路。

IFRS 16.59, 92, B48–B52

IFRS 16中包含具体的承租人考虑事项,帮助其确定是否应披露额外的定量和定性信息;同时,准则还就这些额外的有用披露提供了各种示例。出租人也可参考这些考虑事项。但相较于承租人,IFRS 16对出租人的额外披露指引较为有限。

7.2

承租人的披露

通常,承租人至少披露以下信息。

IFRS 16.47, 53, 58

IFRS 16.53–54

IFRS 16.53

IFRS 16.55

IFRS 16.58, 60

定量信息

关于财务状况表

- 使用权资产的增加
- 按标的资产类别披露使用权资产的年末账面金额,以及在财务状况表内的对应单列项目(若未单独列报)
- 租赁负债以及在财务状况表内的对应单列项目(若租赁负债未单独列报)
- 租赁负债的到期日分析

关于损益和其他综合收益表(包括计入另一项资产成本的资本化金额)

- 按标的资产类别披露使用权资产的折旧费用
- 租赁负债的利息费用
- 与应用了确认豁免的短期租赁相关的费用(租赁期至多为一个月的租赁可除外)
- 与应用了确认豁免的低价值租赁相关的费用
- 与未纳入租赁负债的可变租赁付款额相关的费用
- 从使用权资产转租中取得的收入
- 售后租回交易产生的收益或损失

关于现金流量表

- 与租赁相关的现金流出总额

其他

- 若当年的短期租赁费用在下一年不具代表性:短期租赁承担的金额

定性披露

- 描述如何管理与租赁负债相关的流动性风险
- 使用短期租赁和/或低价值租赁的豁免规定

IFRS 16.56–57

额外披露(如适用)

- 对符合投资性房地产定义的使用权资产披露IAS 40要求的信息
- 如果对使用权资产应用IAS 16的重估价模式,则披露:
 - 重估的生效日期
 - 是否有独立的评估人员参与
 - 如果按成本模式计量将会确认的账面金额
 - 重估盈余、当期变化和任何分配限制



毕马威见解 — 要求承租人做出更广泛的披露

一般来说,相较于IAS 17下融资租赁的披露信息,该项新准则要求承租人必须进行更广泛的披露。而且,承租人需要评估是否需要提供额外信息以满足总体披露目标。因此,承租人在编制披露信息时需投入更大精力并运用更多的判断。

报表使用者很可能会欢迎新的披露要求,因为这些披露为额外分析提供了基础。

但编制者可能不以为然。披露要求的程度和范围表明,IASB不希望报表使用者仅依赖于资产负债表内租赁负债的定量信息。

7.3

出租人的披露

通常,出租人至少披露以下信息。

IFRS 16.90, 93–97

融资租赁	经营租赁
定量信息	
<ul style="list-style-type: none"> - 销售利润或损失 - 租赁投资净额的融资收益 - 与未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的租赁收入 	<ul style="list-style-type: none"> - 与不取决于指数或利率的可变租赁付款额相关的租赁收入 - 其他租赁收入 - 详细的应收租赁付款额到期日分析

融资租赁	经营租赁
定量信息(续)	
<ul style="list-style-type: none"> - 租赁投资净额账面金额的重大变动 - 详细的应收租赁付款额到期日分析 	<ul style="list-style-type: none"> - 如适用,按照IAS 16(独立于其他资产)、IAS 36、IAS 38、IAS 40和《国际会计准则第41号——农业》(IAS 41)的要求披露的信息
定性信息	
<ul style="list-style-type: none"> - 租赁投资净额账面金额的重大变动 	<ul style="list-style-type: none"> - 不适用

IFRS 16.93

IFRS 16.92

此外,出租人需披露与租赁活动相关的定量和定性信息,例如:

- 其租赁活动的性质;及
- 其如何管理与标的资产所保留的权利相关的风险。



毕马威见解 — 要求出租人做出更多披露

一般而言,相较于IAS 17,该项新准则要求出租人增加对融资租赁和经营租赁的披露。此外,出租人需要评估是否需要提供额外信息以满足总体披露目标。因此,出租人在编制披露信息时需要投入更大精力并运用更多的判断。但是,相较于承租人的披露要求,出租人需要披露的信息要少得多。

8

生效日期和过渡

IASB提供了两种方案,具体如下所述。企业可在两种方案中自行选择。

8.1

IFRS 16.C1

生效日期

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IFRS 15的企业,可提前采用该项新准则。



毕马威见解 — 生效日期定于2019年反映了多方编制者的意见

IASB就生效日期开展外部调研活动,发现大多数企业:

- 表示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延至2020年或2021年;及
- 表示愿意在IFRS 15之后采用该项新准则;但有些企业希望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IASB新发布的金融工具、租赁和收入准则,即从2018年开始。

很多企业乐意看到IASB的决定更多地倾向于编制者的影响而不是使用者。但有一点很明确,那就是会计实务将在本十年中最后几年发生重要变化。IASB新发布的金融工具和收入准则将于2018年生效,租赁准则将再晚一年生效。



毕马威见解 — 提前采用可带来裨益,但也有代价

对有些企业来说,同时采用IFRS 16和IFRS 15可能颇具吸引力。例如,签订包含多个组成部分租赁合同的出租人可能不愿意先在2018年按照新的收入和金融工具准则对合同进行重述,然后在2019年按照新的租赁准则对同一份合同再重述一次。其他企业可能希望同时采用这三项主要的准则,以避免发生混乱,并在未来维持较为明显的趋势信息。

然而,在会计实务大变革时期,企业的财务与会计政策职能可能会遭遇能力瓶颈。从实务角度看,他们可能更愿意拉长战线、各个击破。

8.2

IFRS 16.C3

在过渡时对租赁定义的应用

在向IFRS 16过渡时,企业可选择:

- 对所有合同应用新的租赁定义;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。

决定采用简便实务操作方法的企业:

- 对于之前按照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)所识别的租赁,应用IFRS 16;
- 对于之前按照IAS 17和IFRIC 4确认的不包含租赁的合同,不应用IFRS 16;及
- 应用IFRS 16的租赁定义,评估在该项新准则首次执行日之后签订的合同是否为租赁或包含一项租赁。

IFRS 16.C2

首次执行日是指企业首次采用该项新准则的年度报告期间的开始日。

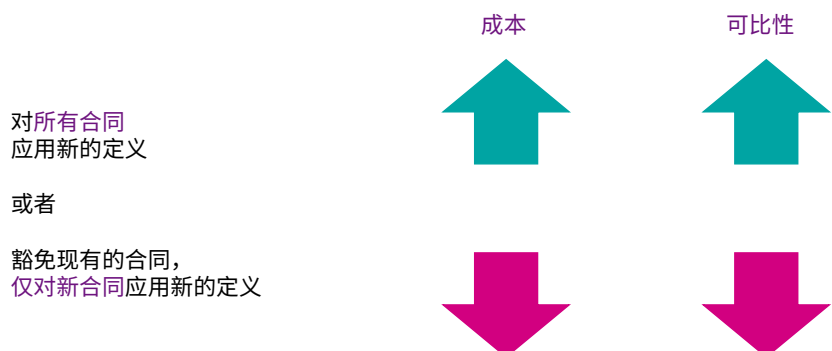
IFRS 16.C4

选定后,简便实务操作方法将适用于首次执行日之前签订的所有合同,IFRS 16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。



毕马威见解 — 简便实务操作方法豁免在过渡时追溯应用新租赁定义,在很大程度上减轻了企业在过渡时的负担

简便实务操作方法豁免在过渡时追溯应用新租赁定义,在很大程度上减轻了企业在过渡时的负担。若没有此项豁免,企业将必须重新评估之前有关合同是否包含租赁所做的全部决定。因此,此项简便实务操作方法很可能会得到企业的欢迎。



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IFRS 16下不属于租赁,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。

签订了该等协议的企业将会仔细评估是否采用上述简便实务操作方法，以权衡：

- 采用过渡豁免可节约的成本；相较于
- 对不符合新租赁定义的安排按新租赁会计模式处理的必要性。

其他考虑事项包括此等协议的数量、规模、年限，以及企业在采用IFRS 16前后所签订的协议在会计处理上缺乏一致性的程度。

8.3

IFRS 16.C5

IFRS 16.C6

8.3.1

IFRS 16.C7

IFRS 16.C8–C11

承租人过渡方案

承租人可以：

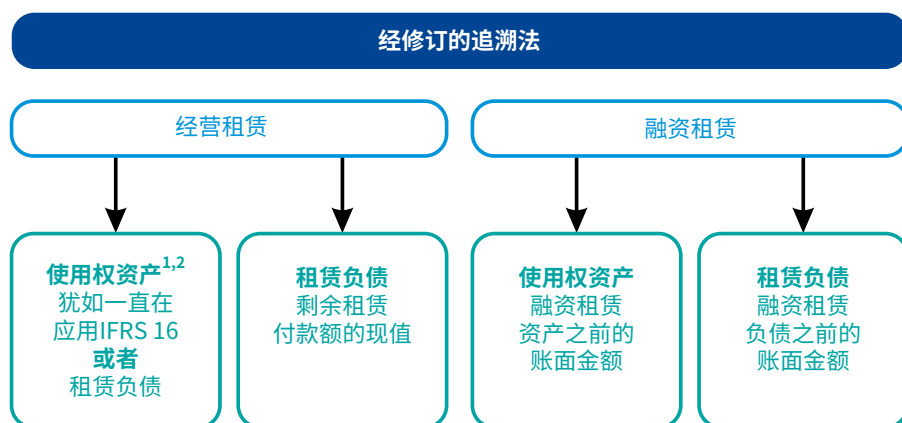
- 追溯采用该项新准则；或者
- 采用经修订的追溯法。

承租人对其所有租赁选择一致的方法。

经修订的追溯法 — 计量

若承租人选用经修订的追溯法来执行IFRS 16，则无须重述比较信息。相反，承租人需要在首次执行日将初次采用该项新准则的累积影响作为对权益的调整。

对经修订的追溯法的应用如下所示。



1. 在经修订的追溯法下，承租人在向IFRS 16过渡时可在逐项租赁的基础上选择如何计量使用权资产。
2. 自首次执行日起，承租人对被作为投资性房地产核算且使用IAS 40下的公允价值模式计量的使用权资产进行计量。对之前作为投资性房地产使用IAS 40下公允价值模式核算的租赁，承租人无须在过渡时进行调整。

IFRS 16.C8

承租人可以使用以下方法之一,在逐项租赁的基础上选择如何计量使用权资产:

- 犹如一直在应用IFRS 16(但使用在首次执行日的增量借款利率);或者
- 以等于租赁负债的金额计量(需进一步调整)。



毕马威见解 — 过渡方案各有利弊

IASB决定不要求承租人做全面的追溯调整,原因是这样做的成本可能很高,最终可能弊大于利。

全面的追溯调整要求企业确定在最早的可比期间存在的所有租赁的账面金额,犹如这些租赁一直是按照IFRS 16进行会计处理的。这一做法对具有大量租赁的企业而言可能不现实可行。由于在经修订的追溯法下不重述比较信息,企业需要做出额外披露,以帮助财务报表使用者了解首次采用IFRS 16的相关影响。

但是,全面的追溯调整将提升可比性,从而为财务报表使用者提供更好的信息。有些利益相关方似乎十分希望看到企业追溯应用该项新准则。

承租人可选择以下任一方法来采用该项新准则:

追溯应用至所有会计期间

或者

在首次执行日进行一次性调整

成本

可比性



8.3.2

IFRS 16.C10

经修订的追溯法 — 对经营租赁的简便实务操作方法

在对之前的经营租赁应用经修订的追溯法时,承租人可以在逐项租赁的基础上使用一项或多项下列简便实务操作方法。

- 对具备合理相似特征的租赁组合采用单一折现率。
- 依靠在首次执行日之前按照《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37)做出的租赁是否为亏损合同的前期评估,作为减值复核的替代方法。
- 将首次执行日后12个月内到期的租赁作为短期租赁核算。
- 在首次执行日将初始直接费用排除在使用权资产的计量外。
- 使用后见之明,例如,在合同包含延长或终止租赁的选择权时确定租赁期限。

IFRS 16.BC287



毕马威见解 — 在过渡时一系列可能的结果

对很多企业来说,首次执行IFRS 16的过程不仅耗时,而且成本很高。企业需要就所有租赁收集关键性输入信息,尤其是IAS 17下目前分类为经营租赁的安排。

IASB力图通过提供一系列简便实务操作方法,减少企业的过渡成本。其中,有些属于会计政策的选择,有些按照标的资产的类别来应用,还有一些可以在逐项租赁的基础上进行选择。某些企业将面临令人困惑的组合与排列选择。

事实上,多数企业会发现在过渡时有一系列可能的会计结果。在确定如何向该项新准则过渡的方案时,除了评估成本和可比性之间的平衡外,企业可能还希望完成详细的分析,以了解各种情形下期初资产负债表的大致情况。

8.4

IFRS 16.C14

出租人过渡方案

除转租赁和售后租回交易外(见8.5和8.6),出租人无需在过渡时做出任何调整。相反,出租人应从过渡日开始按照IFRS 16来核算各项租赁。

8.5

IFRS 16.C15

在过渡时对转租赁的处理

在首次执行日,中间出租人需重新评估在IAS 17下被分类为经营租赁的继续履行的转租赁,以便确定按照IFRS 16的要求这些转租赁是应该分类为经营租赁还是融资租赁。该项评估应在主租赁和转租赁的剩余合同条款和条件的基础上进行。

对于在IAS 17下分类为经营租赁但在IFRS 16下分类为融资租赁的转租赁,出租人应将该等转租赁作为在首次执行日签订的一项新的融资租赁来核算。



毕马威见解 — 很多转租赁可能在过渡时被重分类

在IFRS 16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,来评估转租赁的分类。因此,很多在IAS 17下被中间出租人分类为经营租赁的转租赁,在IFRS 16下将被分类为融资租赁。

8.6

IFRS 16.C16

IFRS 16.C17

IFRS 16.C18

在过渡时对售后租回的处理

卖方(承租人)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IFRS 15下的销售行为。

对于根据IAS 17作为销售和融资租赁核算的售后租回交易,卖方(承租人)将执行以下操作:

- 采用与首次执行日存在的任何融资租赁处理方式相同的方式来核算租回交易;及
- 继续在租赁期内摊销销售收益。

对于根据IAS 17作为销售和经营租赁核算的售后租回交易,卖方(承租人)将执行以下操作:

- 采用与首次执行日存在的任何经营租赁处理方式相同的方式来核算租回交易;及
- 按照首次执行日前在财务状况表中确认的、与市价不符条款相关的递延收益或损失,对租回的使用权资产进行调整。



毕马威见解 — 售后租回交易的过渡豁免

售后租回交易的过渡要求与所有租赁的一般性过渡要求是一致的。因此,卖方(承租人)无需对销售部分进行追溯调整,只需按照与首次执行日存在的其他租赁处理方式相同的方式来核算租回交易。

卖方(承租人)无需应用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。这一措施将简化在首次执行日有许多该等交易的企业对过渡的处理。


9

下一步工作

您将需要时间和精力对实施项目进行规划，但现在不妨先问自己几个简单的问题，以便对未来面临的挑战有个大致的了解……

专题	问题及点评 
租赁的定义	企业是否知道哪些交易属于租赁或者包含租赁？ <input type="checkbox"/>
	企业是否会选择在过渡时对现有合同豁免应用新的租赁定义？ <input type="checkbox"/>
	<ul style="list-style-type: none"> - 在很多情况下，租赁的定义将较为明确，当前被视为租赁的交易在2019年也将被视为租赁。然而，租赁定义发生的重大变动将影响很多常见交易，例如，购电协议和运输协议。 - 在过渡时，还须做出一项重大决定——企业是否愿意花费必要的时间和成本重新评估现有交易，从而将某些现有的交易排除在租赁会计之外，或者豁免现有的合同而仅对新安排应用新定义？
租赁数据	企业是否为所有租赁建立了数据库？ <input type="checkbox"/>
	企业是否有计算租赁资产和负债所需的系统与流程？ <input type="checkbox"/>
	企业目前对经营租赁承担的披露是否完整、准确？ <input type="checkbox"/> <ul style="list-style-type: none"> - 有些企业为采集租赁数据而建立了数据库，但并非所有企业均是如此。现在是时候开始评估企业现有的系统是否具备采用该项新准则所需的信息。 - 经营租赁承担的附注可能并非总是财务报告忙季的首要任务。现在是时候检查该附注是否包括了所有即将记入资产负债表内的租赁，这样才能防止在过渡时出现意外情况。

专题	问题及点评 
债务协议条款	<p data-bbox="746 533 1374 566">采用该项新准则是否会影响企业的债务及其他协议条款? <input data-bbox="1417 506 1485 573" type="checkbox"/></p> <ul data-bbox="746 618 1485 846" style="list-style-type: none"> - 很多财务协议带有的债务协议条款是以应用“冻结GAAP”为基础的。换言之,会计政策变更将不会影响债务协议条款测试。但并非所有情况都是这样。 - 鉴于会计准则即将发生较大变化,有关金融工具、租赁和收入的新准则将在2018年和2019年相继生效,现在是时候查看并识别企业可能希望在新准则生效前进行重新商讨的协议条款。
售后租回	<p data-bbox="746 902 1299 936">企业是否了解该项新准则对售后租回交易的影响? <input data-bbox="1417 884 1485 952" type="checkbox"/></p> <ul data-bbox="746 987 1485 1361" style="list-style-type: none"> - 大多数企业和报表使用者知道新的租赁准则不再将售后租回作为资产负债表外项目。 - 但售后租回交易可以回到资产负债表内的方式不止一种。 - 如果一项交易是符合IFRS 15的真实销售,则该交易按现有的售后租回形成融资租赁的方式处理(即负债以成本计量),记入资产负债表内。 - 如果一项交易不是IFRS 15下的销售,则该交易应作为IFRS 9下的融资交易记入资产负债表内,可能需要以公允价值计量且其变动计入损益的方式进行持续重新计量。
财务比率	<p data-bbox="746 1402 1326 1469">企业是否了解该项新准则对财务比率、关键绩效指标(KPI)等的影响? <input data-bbox="1417 1397 1485 1464" type="checkbox"/></p> <p data-bbox="746 1507 1374 1574">可供选择的豁免(诸如适用于短期租赁和低价值项目租赁的确认豁免)是否会对企业的财务报表造成重大影响? <input data-bbox="1417 1503 1485 1570" type="checkbox"/></p> <ul data-bbox="746 1626 1485 1921" style="list-style-type: none"> - 大多数公司和报表使用者知道新的租赁准则会带来更多租赁交易记入资产负债表内,增加资产负债率等的影响。 - 但是否还有其他影响? <ul data-bbox="778 1765 1485 1921" style="list-style-type: none"> - 在从经营租赁会计向使用权模式转换的过程中,企业可能需要构建细致的模型,以预测前高后低式总租赁费用产生的影响。 - 随着经营租赁费用被使用权资产的折旧/摊销和利息费用所取代,损益科目的格局将发生改变。

专题	问题及点评 
	<ul style="list-style-type: none"> - 企业是否会对息税折旧及摊销前利润 (EBITDA) 等非GAAP指标进行重新定义, 以反映新的租赁模式? - 企业如何列报可变租赁付款额? - 企业是否了解可选的豁免规定对关键绩效指标的影响? 是否已决定选择哪些豁免?
过渡选择方案	<p data-bbox="746 779 1198 813">企业是否考虑过如何向该项新准则过渡? <input data-bbox="1417 763 1485 831" type="checkbox"/></p> <ul style="list-style-type: none"> - 该项新准则将提供多种过渡选择方案, 包含很多简便实务操作方法。一个关键问题是, 企业将选择以下哪种方式执行该项新准则: <ul style="list-style-type: none"> - 采用追溯调整法, 这可能需要额外的成本和努力, 但可与比较期间实现更强的一致性; 或者 - 在首次执行日进行一次性调整, 这么做需要较少历史信息, 但可能影响到未来多年的趋势数据。

附录:与US GAAP 之比较

IFRS和US GAAP版本的新租赁准则在主要方面已实现趋同。尤其是,两个版本都强调承租人采用资产负债表内会计模式。但两者也存在若干差异,包括以下方面。

IFRS与US GAAP是否趋同?			
	“租赁” 定义	承租人将租赁记入 资产负债表内	出租人 会计处理
	承租人 会计模式	详细的计量和过渡要求	低价值项目豁免

专题	IFRS 16	US GAAP的准则
承租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> - 单一租赁会计模式 - 无租赁分类测试 - 所有租赁都记入资产负债表内: <ul style="list-style-type: none"> - 承租人确认使用权资产和租赁负债 - 作为以融资形式购买资产进行处理 	<ul style="list-style-type: none"> - 双重租赁会计模式 - 基于IAS 17的分类标准进行租赁分类测试 - 所有租赁都记入资产负债表内: <ul style="list-style-type: none"> - 融资租赁作为以融资形式购买资产进行处理 - 经营租赁一般以直线法确认总租赁费用
出租人会计模式	<ul style="list-style-type: none"> - 对出租人的要求在很大程度上是从IFRS和US GAAP的现行准则中移植而来。因此,若干IFRS和US GAAP的新准则在出租人会计要求上的差异,也是由之前的准则差异中延续而来。 	

专题	IFRS 16	US GAAP的准则
出租人会计模式(续)	- 未就融资租赁在初始日确认销售利润作出限制	- 如果满足融资租赁条件的唯一原因是第三方(除承租人以外)的参与,则不得在租赁开始日确认销售利润,即使标的资产的账面金额与公允价值是不同的
	- 不适用——IFRS下不存在杠杆租赁会计模式	- 现有的杠杆租赁得以豁免,可不执行新准则
关联方租赁	- 未就关联方租赁交易提供具体的会计指引	- 基于合同条款对关联方租赁进行核算,即使这些条款与协议安排的实质存在差异 - 披露关联方之间的租赁交易
简便实务操作方法和有针对性的豁免	- 对低价值项目租赁,承租人可选择豁免——适用于单项资产全新时的价值为5,000美元或以下的租赁,即使加总后金额是重大的也适用	- 未就低价值项目租赁提供豁免
可变租赁付款额	- 当出现以下情况,承租人需重新评估取决于指数或利率的可变租赁付款额: - 因其他原因而重新计量租赁付款额(例如,因租赁期变更而进行重新评估) - 现金流量按照合同发生变更(即根据租赁条款,对取决于指数或利率的租赁付款额所做的调整生效)	- 仅由于其他原因而重新计量租赁付款额(例如,因租赁期变更而进行重新评估)时,承租人才重新评估取决于指数或利率的可变租赁付款额

专题	IFRS 16	US GAAP的准则
售后租回	- 不适用	- 若租回是融资租赁,则不得确认销售
	- (按市场条款达成的)销售收益的金额受限于保留的标的资产剩余利益	- (按市场条款达成的)销售收益的金额基于整个标的资产计量
	- 任何实质性的回购选择权都会阻碍销售确认(不考虑行权价格)	- 若行权价格是行权时的公允价值,并且标的资产是易于获取的非专业设备,则回购选择权不阻碍销售确认
转租赁	- 转租人在确定转租赁的分类时将使用权资产视为被租赁资产	- 转租人在确定转租赁的分类时将标的资产视为被租赁资产
折现率	- 不适用,IFRS下没有“非公众经营实体”这一概念	- 非公众经营实体承租人可选择使用无风险折现率作为一项会计政策
生效日期	- 于2019年1月1日或以后日期开始的会计期间生效 - 允许提前采用,但须同时采用IFRS 15	- 于2018年12月15日以后日期开始的财政年度生效 - 允许提前采用,且无须同时采用美国版的收入准则
列报、披露及过渡	- 在列报、披露和过渡要求方面存在若干差异。这些差异主要源于承租人会计模式上的差异,以及IFRS与US GAAP对租赁产生影响的其他相关要求上的差异(例如,在适用于所有金融负债的一般性披露要求上的差异)。	

关于本刊物

内容

本刊物的英文原文“First Impressions:IFRS 16 Leases”(原文刊物)由毕马威国际财务报告小组编写,毕马威国际财务报告小组是KPMG IFRG Limited(以下简称“毕马威IFRG”)的一部分。本刊物为原文刊物的中文译本,由毕马威会计师事务所提供。

毕马威的《国际财务报告准则的最新发展》(First Impressions)系列刊物是根据新发布的IFRS或其他对现行准则要求的修订而编写。刊物包括对新要求中关键要素的讨论,着重指出可能导致企业实务变化的重点领域。

本期刊物考虑了IASB于2016年1月发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)的要求。

本刊物的内容参考了IFRS 16以及于2016年1月1日已发布的部分其他现行准则。

在许多情况下,主体可能需要进一步的分析和诠释,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。此外,本刊物英文原文的内容是根据毕马威国际财务报告小组的初步观察进行编写,而这些观察可能会有变化。

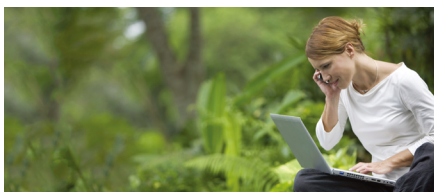
鸣谢

我们谨此向本刊物英文原文的主要作者表示衷心的感谢。他们是毕马威国际财务报告小组的Almudena Cossio Capdevila、Sylvie Leger、Brian O’Donovan和Frank Richter。同时,我们也向本刊物英文原文的审阅人Kimber Bascom和Ramon Jubels表示感谢。

此外,我们还希望向以下毕马威国际财务报告准则租赁全球专题小组的成员表示感谢:

Kimber Bascom (主管合伙人)	美国
Archana Bhutani	印度
Judit Boros	匈牙利
Una Curtis	爱尔兰
Karine Dupre	法国
Ramon Jubels	巴西
Wolfgang Laubach	德国
Sylvie Leger	加拿大
Andrew Marshall	英国
Genevieve Naik	南非
Brian O’Donovan (副主管合伙人)	英国
Julie Santoro	美国
Mag Stewart	加拿大
Kenny Tan	新加坡
张青波	中国

其他前沿资讯及资料



浏览 kpmg.com/ifrs, 了解IFRS的最新资讯。

无论您是刚接触还是正在使用IFRS, 您都能通过这个英文网站找到有关IFRS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。

帮助您应对今天的IFRS.....

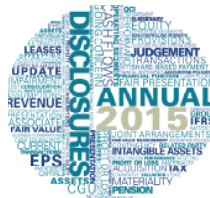


Insights into IFRS
《《剖释国际财务报告准则》, 英文版)

帮助您在处理实际交易和安排时应用IFRS。



新生效的准则



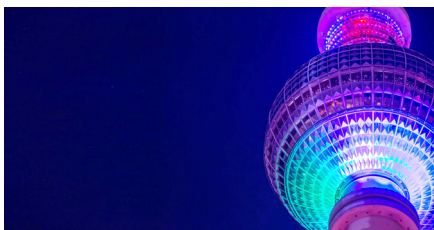
Guides to financial statements
《《财务报表指南》, 英文版)

提供IFRS财务报表披露范本和披露资料一览表。



美国公认会计准则 (US GAAP)

.....并为明天的IFRS做好准备



IFRS最新消息



IFRS前沿动态



与银行业相关的IFRS



与各个行业相关的IFRS 15

主要的新准则和拟定中的准则



收入



金融工具



租赁



保险合同
(正在拟定中)

对现有准则的修订



企业合并与合并报表



列报与披露



SlideShare

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15天的免费试用。

kpmg.com/ifrs

刊物名称: 国际财务报告准则的最新发展:《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)

刊物编号: 133321

刊物日期: 2016年1月

© 2016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。

© 2016 毕马威 IFRG 是一家英国有限责任公司。

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。

毕马威国际财务报告小组是毕马威IFRG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。毕马威国际不提供任何客户服务。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。

本刊物为毕马威IFRG发布的英文原文“First Impressions: IFRS 16 Leases”(“原文刊物”)的中文译本, 由毕马威会计师事务所提供。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毕马威IFRG所有。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。