

IAS Plus 最新资讯.

IASB 和 FASB 发布有关租赁会计处理的初步意见

2009年3月19日，国际会计准则理事会（IASB）与美国财务会计准则委员会（FASB）迈出了修改现行租赁会计规定的重要一步，发布了概述其对新会计模式初步意见的讨论文件。美国公认会计原则和国际财务报告准则规定的现行租赁会计处理常被批评为过于依赖主观判断和严格定义的标准。许多人认为这种依赖使得在经济上相类似的交易按不同方法核算，并给实体提供机会构造交易以达到理想的会计结果。

IASB和FASB已就租赁项目的范围进行多次辩论。最初，IASB和FASB同意应将承租人和出租人的会计处理包括在内，但后来决定将范围限于承租人的会计处理。讨论文件讨论了与出租人会计处理有关的各种问题，但IASB和FASB对这些问题并无初步意见（因此本期最新资讯并未涉及这些问题）。解决这些问题的时间表将在接下来的几个月内确定。

IASB要求征求意见的截止期为2009年7月17日。

下页的表格总结了IASB和FASB在讨论文件中阐述的初步意见。表格后是对每个主题更详细的讨论。

范围

讨论文件指出建议模式的范围应以现行租赁准则的范围为基础，因为利益相关方比较熟悉这些准则。IASB和FASB决定在他们处理范围的任何潜在变化之前最好将时间集中于新模式的其他方面。因此，目前作为租赁核算的合同将继续根据讨论文件建议的模式作为租赁进行核算。

IASB和FASB讨论了非核心资产的租赁（即对于主体经营并非至关重要的资产的租赁）和短期租赁（即通常为不到一年的租赁）是否应排除在讨论文件的范围之外，但他们并未对这两个问题表达初步意见。

IASB和FASB已承认应进一步考虑在当前准则中存在的范围差异。例如，《国际会计准则第17号》（IAS 17）广泛适用于各种资产（存在某些例外情况），而《财务会计准则公告第13号——租赁会计》（公告第13号）仅适用于涉及不动产、厂场和设备的租赁（即无形资产不在公告第13号的范围内）。

IAS Plus 网站

已有超过八百万人次浏览 www.iasplus.com 网站。我们的目标旨在成为互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅。

国际财务报告准则
全球办公室
全球国际财务报告
准则领导人
Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲
纽约
Robert Uhl
iasplusamericas@deloitte.com

蒙特利尔
Robert Lefrancois
iasplus@deloitte.ca

亚太地区
香港
Stephen Taylor
iasplus@deloitte.com.hk

墨尔本
Bruce Porter
iasplus@deloitte.com.au

欧洲—非洲
约翰内斯堡
Graeme Berry
iasplus@deloitte.co.za

哥本哈根
Jan Peter Larsen
dk_iasplus@deloitte.dk

伦敦
Veronica Poole
iasplus@deloitte.co.uk

巴黎
Laurence Rivat
iasplus@deloitte.fr

主题	IASB 的初步意见	FASB 的初步意见
范围	以现行租赁准则中涵盖的范围为基础。限于承租人的会计处理。	与 IASB 的意见一致。
整体模式	确认使用权资产以及租金支付义务形成的负债。	与 IASB 的意见一致。
计量——使用权资产	应以成本进行初始计量，成本等于“租赁付款额按承租人的增量借款利率折现后的现值”。应在（1）租赁期及经济寿命两者孰短的期限内或（2）经济寿命内（如果预期承租人将获得租赁项目的所有权），以摊余成本为基础对该资产进行后续计量。	与 IASB 的意见一致。
计量——租金支付义务	应以“租赁付款额按承租人的增量借款利率折现后的现值”进行初始计量。使用按未付的租金支付义务计提利息的以摊余成本为基础的方法进行后续计量。	与 IASB 的意见一致。
计量——增量借款利率的重估	对利率进行后续重估以反映当前市场状况，但没有阐明是在每个报告日还是仅在估计现金流量发生变动时进行重估。	无需对利率进行后续重估以反映当前市场状况。
计量——估计现金流量的变动	使用 已修改 的增量借款利率将负债的账面金额调整为已修改的估计现金流量的现值（补正法）。	使用 原 增量借款利率将负债的账面金额调整为已修改的估计现金流量的现值（补正法）。
确定租赁期	承租人的租赁期应基于可能包含续租选择权和购买选择权的最可能的租赁期。	与 IASB 的意见一致。
租赁期的重估	要求在每个报告日根据任何新的事实和情况对租赁期予以重估。租金支付义务的变动应作为使用权资产账面金额的调整。	与 IASB 的意见一致。
或有租金及残值担保——初始计量	承租人的租金支付义务应纳入租赁义务并以 应付金额的概率加权估计 为基础。	承租人的租金支付义务应纳入租赁义务并以 最可能的租金付款额 为基础。但如果租金取决于某指数或利率的变化，则承租人应使用租赁开始时存在的指数或利率对租金支付义务进行初始计量。
或有租金及残值担保——重估	租金支付义务的变动应作为使用权资产账面金额的调整。	租金支付义务的变动应确认为损益。
列报——财务状况表	使用权资产的列报取决于租赁项目的性质，并且应与所拥有的资产分开列报。租金支付义务 不需要分开列报 。	使用权资产的列报取决于租赁项目的性质，并且应与所拥有的资产分开列报。租金支付义务应与其他金融负债 分开列报 。
列报——综合收益表	应以资产和负债的分类为基础。	与 IASB 的意见一致。
列报——现金流量表	未发表初步意见。	未发表初步意见。

整体模式

在租赁合同中，承租人获得在特定期内对租赁资产的使用权。根据现行准则并取决于租赁的条款，承租人将此权利作为一项资产或负债（即资本/融资租赁）或作为待执行合同（即经营租赁）进行核算。IASB和FASB指出，这些会计差异已导致本质上相同的交易（指定期对租赁资产的使用权）存在不一致的处理。

由于IASB和FASB认为当前的会计模式与当前资产和负债的定义不一致，因此他们建议采用承租人需要对所有租赁合同确认资产和负债的模式。资产代表承租人在租赁期内对租赁项目的使用权（“使用权”资产），而负债代表租金支付义务。

建议的模式取消了租赁中经营租赁的分类。这是对现行租赁会计处理模式的最重大的变更，旨在确保各个行业的安排在会计处理上保持一致。因此，如果这个建议在准则终稿中得到采纳（可能存在关于范围的例外情况），经营租赁将不再属于“资产负债表表外”，并且租金费用将不再在租赁期内按直线法处理。资产和负债将在财务状况表中确认，而摊销和利息费用将在损益中确认。请参见下文“计量”部分中的进一步讨论。

讨论文件还探讨了包括选择权、残值担保和或有租金在内的其他“复杂”租赁的会计处理。IASB和FASB特别讨论了这些项目是否应与使用权资产分开确认。虽然IASB和FASB承认这些项目单独来说可能符合资产或负债的定义，但在建议的模式下，它们不会被分开确认（不采用组成分析法）。承租人应确认单个使用权资产以及包含了这些项目影响的单个义务。

计量

如上所述，根据讨论文件中的整体模式，承租人通过记录使用权资产和租金支付义务来反映其对租赁资产的使用权。以下讨论总结了讨论文件中针对此项权利和义务初始和后续计量的模式。

使用权资产

建议的模式要求承租人以成本对使用权资产进行初始计量。成本定义为“租赁付款额按承租人的增量借款利率折现后的现值”。使用权资产应在（1）租赁资产的租赁期或经济寿命两者孰短的期限内或（2）租赁资产的经济寿命内（如果预期承租人将在租赁期末获得所有权）进行后续摊销。虽然IASB和FASB认为应对使用权资产进行减值复核，但他们尚未就如何进行确定减值达成初步意见。

租金支付义务

承租人以“租赁付款额按承租人的增量借款利率折现后的现值”确定的租金支付义务对其负债进行初始计量。使用以未付的租金支付义务计提利息的以摊销成本为基础的方法对负债进行后续摊销。

IASB和FASB考虑了承租人使用租赁中的内含利率对租赁付款额进行折现是否恰当（符合现行准则），但最终决定不将其作为一项选择权。IASB和FASB认为（1）内含利率可能难以确定并且财务报表的编制人应用该利率比较复杂，以及（2）使用该利率可能降低财务报表对于使用者的可比性。

IASB和FASB稍后将决定是否允许对租金支付义务采用公允价值计量。

增量借款利率的重估

讨论文件讨论了是否应对用于租赁付款额折现的增量借款利率进行后续重估以反映当前的市场状况。此重估可提供与承租人租金支付义务更为相关的信息，并且与《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）中的方法一致。

IASB和FASB并未就这一点达成一致。IASB认为应重估增量借款利率，因为它可能影响承租人的租金支付义务，而FASB认为不应重估该利率。然而，IASB尚未就重估的时间或频率得出结论（即，在每个报告日还是仅在估计现金流量发生变动时进行重估）。

估计现金流量的变动

某些租赁合同可能包含不固定的租金付款额，这是因为存在如续租或终止选择权、可变或有租金的支付义务、或残值担保等项目。由于这些项目可能影响承租人的租金支付义务，IASB和FASB认为承租人应使用事后补正法调整相关义务以反映修正后的估计现金流量。根据该方法，承租人应按修正后的估计现金流量以适当利率折现后的现值调整负债的账面金额。

如前所述，IASB和FASB并未就增量借款利率的重估达成一致。因此，他们对承租人调整负债账面金额时应采用什么折现率也存在不同意见。IASB则认为承租人应使用修正后的增量借款利率，而FASB认为承租人应使用原增量借款利率并采用事后补正法。

其他复杂租赁项目

讨论文件要求承租人确认包括续租和购买选择权、或有租金及残值担保的单项使用权资产和租金支付义务。以下讨论总结了IASB和FASB对各个项目的暂定意见。

租赁期和购买选择权

租赁合同常常包括允许承租人将租赁期延长至超出最初租赁期的续租选择权。或者，租赁合同可以包含允许承租人在一段期间后终止租赁的选择权。讨论文件要求承租人在任一情况下均使用基于合理有据假设的“最可能的租赁期”来确认其租金支付义务。此外，讨论文件列出了承租人作出相关评估时应使用的合同、非合同、业务和承租人特定因素，同时表明不应考虑承租人特定因素（即，以往的实务和承租人的意图）。

以下示例（改编自讨论文件第6.35段中的示例5）说明了承租人应如何确定“最可能的租赁期”。

某承租人订立了为期五年的不动产租赁合同。在前五年年末，承租人拥有按（续租时的）市场租金率续租五年的选择权（然后承租人在第10年年末也拥有相同的选择权）。承租人对具有10年寿命的不动产进行重大租赁改良。

租赁期	5年	10年	15年
可能性	25%	45%	30%

上述可能性反映了承租人通常需要超过五年来收回其对不动产的投资的事实；但承租人也有可能愿意承担不续租的成本。

由于存在租赁改良，管理层得出最可能的租赁期（即具有最大可能性的租赁期）为10年的结论。从而承租人根据该方法确定租赁期为10年。

购买选择权可视为最终续租选择权，并应按照与续租和终止选择权相同的方式进行处理。如果租赁合同包含购买选择权，承租人在确定最可能的租赁期时必须评估此项选择权。

IASB和FASB认为，如同估计现金流量的变动，如果出现新的事实和情况，则应在每个报告日对租赁期进行重估。如果对租赁期的重估导致租金支付义务发生变动，那么相关的变动应确认为对使用权资产账面金额的调整。

或有租金和残值担保

由于或有租金和残值担保具有相似的特征（例如，两者均导致可变的租赁付款额），讨论文件要求以类似的方式对它们进行核算（残值担保不应与租赁合同分开核算，也不应作为衍生工具进行核算）。IASB和FASB认为承租人的租金支付义务应包括或有租金的影响，并且在事实和情况要求作出重估时，应进行残值担保及对此类义务进行重估。

根据现行的租赁会计准则，基于使用或承租人履约的或有租金通常不包括在最低租赁付款额的计算中，并在发生时确认为费用。基于现有指数的或有租金包括在基于当前指数水平的最低租赁付款额中。

IASB和FASB对于承租人应如何考虑这些影响持有不同意见。IASB认为对承租人租金支付义务的计量应包括对在或有租金和残值担保下应付金额的概率加权估计。此方法与IASB对由租赁期变化引起的承租人义务变动的观点一致（与针对《国际财务报告解释公告第1号》中的退役负债所采用的方法类似）。

此外，IASB认为估计的或有租金和在残值担保下的付款额发生变动所引起的租金支付义务的变动应确认为使用权资产账面金额的调整。

FASB认为如同对续租和购买选择权的计量，对承租人的租金支付义务的计量应基于最可能的租金付款额，该付款额可能包括根据或有租金和残值担保应付的金额。FASB认为该方法更易于财务报表使用者理解并且对于编制者来说更为简单。此外，FASB认为估计的或有租金和在残值担保下的付款额发生变动所引起的租金支付义务的变动应在损益中确认（因为FASB认为此类变动不会增加或减少使用权资产的价值）。

以下示例（改编自讨论文件第 7.14 段中的示例 9）说明了根据 IASB 和 FASB 的不同方法对承租人租金支付义务的计量。

某承租人订立了为期 5 年的零售店租赁合同。该租赁不可取消并且承租人不具有续租选择权。承租人必须每年固定支付 CU100。此外，承租人必须支付等于租赁零售店销售额 1% 的金额。承租人预期零售店发生以下销售，并对每项经营成果指定一个可能性：

第 1 至 5 年预期销售总额（CU）	10,000	20,000	35,000
预期销售发生的可能性	10%	60%	30%
第 1 至 5 年固定租金的总额（CU）	500	500	500
等于预期销售 1% 的或有租金的总额（CU）	100	200	350
第 1 至 5 年估计租金的总额（CU）	600	700	850

使用 IASB 的概率加权估计方法得出的租金支付义务（忽略折现的影响）等于 CU735（ $(600 \times 10\%) + (700 \times 60\%) + (850 \times 30\%)$ ）。

使用 FASB 的“最可能的租赁期”方法得出的租金支付义务等于 CU700（即具有最大可能性的租金付款额）。

列报（基于现有要求）

讨论文件要求基于租赁项目的性质在财务状况表中对使用权资产进行列报。然而，IASB 和 FASB 承认由于租赁资产与所拥有的资产不同，租赁资产应与所拥有的资产分开列报。

IASB 和 FASB 对于租金支付义务的列报持有不同意见。IASB 认为租金支付义务与不要求分开列报的担保借款的支付义务并无不同。因此，IASB 认为不需要对租金支付义务进行分开列报。而 FASB 认为该项义务与大多数其他金融负债不同（即租金支付义务包括可选择期间的应付金额）。因此，FASB 认为对该项义务进行分开列报是适当的。

讨论文件进一步指出在综合收益表中的分类由财务状况表中资产和负债的分类决定。例如，如果使用权资产记录为不动产、厂场和设备，则该资产账面金额的减少应作为折旧费用计入综合收益表。类似地，如果租金支付义务在财务状况表中分开列报，那么该义务的任何利息费用应在综合收益表中分开列报。IASB 和 FASB 尚未就租赁合同在现金流量表中的列报进行讨论。

下一步

征求意见稿的征求意见截止期为 2009 年 7 月 17 日。预计 IASB 和 FASB 均将于 2010 年上半年发布征求意见稿，并于 2011 年发布准则终稿。过渡性规定和生效日期将由 IASB 和 FASB 在收到意见后进行讨论，并将纳入建议准则的未来征求意见稿中。

讨论文件指出了某些 IASB 和 FASB 尚未表明初步意见的项目。IASB 和 FASB 计划在发表征求意见稿之前解决以下领域的问题。

- 初始确认的时间
- 售后租回交易
- 初始直接费用
- 包含服务协议租赁
- 披露

若需获得有关Deloitte Touche Tohmatsu的更多资料，请登录我们的网站www.deloitte.com。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关实体不因任何人士或实体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2009 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。30207

