

最新资讯

本期内容:

- 概述
- 范围
- 整体模式
- 计量
- 其他复杂租赁项目
- 列报
- 下一步

FASB和IASB发布有关租赁会计处理的初步意见 建议取消经营租赁

作者: 德勤美国Randall Sogoloff及Stephen McKinney

概述

2009年3月19日, 美国财务会计准则委员会 (FASB) 与国际会计准则理事会 (IASB) 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租赁会计处理常被批评为过于依赖明确的规条和主观判断。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。批评促使美国证监会 (SEC) 在其2005年有关表外安排的报告中建议FASB开展关于租赁会计处理的项目。FASB和IASB于2006年将租赁会计处理加入其日程中, 作为FASB与IASB合作实现趋同的谅解备忘录的一部分。

**FASB 和 IASB
已就租赁项目的
范围进行多次辩
论。**

FASB和IASB已就租赁项目的范围进行多次辩论。最初, FASB和IASB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FASB和IASB对这些问题并无初步意见。解决这些问题的时间表将在接下来的几个月内确定。

讨论文件的征求意见截止期为2009年7月17日, 预计FASB和IASB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FASB和IASB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。该讨论文件可于[FASB网站](#)和[IASB网站](#)获取。

以下表格总结了 FASB 和 IASB 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。

主题	FASB 的初步意见	IASB 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 FASB 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 FASB 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 FASB 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成本为基础的方法”进行后续计量。	与 FASB 的意见一致。
计量——增量借款利率的重估	无需重估 利率以反映当前市场状况。	应重估 利率以反映当前市场状况。
计量——估计现金流量的变动	使用 原 增量借款利率调整“已修改的估计现金流量的现值之负债”的账面金额。	使用 经修改 的增量借款利率调整“已修改的估计现金流量的现值之负债”的账面金额。
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 FASB 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 FASB 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。”	承租人的租金支付义务是以 应付金额的概率加权估计 为基础。
或有租金及残值担保——重估	租金支付义务的变动应确认为 损益 。	租金支付义务的变动应作为“ 使用权资产账面金额的调整 ”。
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。租金支付义务应与其他金融负债 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 不需要 分开列报。
列报——收益表	应以资产和负债的分类为基础。	与 FASB 的意见一致。
列报——现金流	未发表初步意见。	未发表初步意见。

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。FASB和IASB指出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。

FASB和IASB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。

编者注：FASB和IASB承认应进一步考虑在当前准则中存在的范围差异。例如，公告第13号¹的范围仅适用于涉及不动产、厂场和设备的租赁，而《国际会计准则第17号》（IAS 17）²广泛适用于各种资产（存在某些例外情况）。

由于 FASB 和 IASB 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确认所有租赁合同产生的资产和负债的模式。

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。取决于租赁的条款，承租人当前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。FASB和IASB指出，这些会计差异已导致本质上相同的交易（指特定期内对租赁资产的使用权）存在不一致的处理。

由于FASB和IASB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确认所有租赁合同产生的资产和负债的模式。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。

编者注：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，如果这个意见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、担保和或有租金在内的其他“复杂”租赁的会计处理。FASB和IASB特别讨论了这些项目是否应与使用权资产分开确认。虽然FASB和IASB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。建议的模式要求承租人确认单个使用权资产以及与这些项目相关的义务。

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。此外，虽然 FASB 和 IASB 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。承租人通过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。

FASB 和 IASB 就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进行了评估，但最终决定不将其作为一项选择权。FASB 和 IASB 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。

**FASB 和 IASB
并未就增量借款
利率的重估达成
一致。**

增量借款利率的重估

讨论文件讨论了是否应重估用于租赁付款额折现的增量借款利率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》（IAS 37）³中的方法一致。FASB 和 IASB 并未就增量借款利率的重估达成一致。FASB 认为不应重估该利率，而 IASB 认为应重估该利率，因为它可能影响承租人的租金支付义务。然而，IASB 尚未就重估的时间或频率得出结论。

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，FASB 和 IASB 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，FASB 和 IASB 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存在不同意见。FASB 认为承租人应使用原增量借款利率并采用事后补正法，而 IASB 则认为承租人应使用修正后的增量借款利率。

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 FASB 和 IASB 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，讨论文件向承租人提供了作出相关评估时需要使用的合同、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。

讨论文件要求承租人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。

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。

FASB 和 IASB 认为，如同估计现金流量的变动，如果新的事实和情况要求作出重估，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。FASB 和 IASB 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。

然而，FASB 和 IASB 对于承租人应如何考虑这些影响持有不同意见。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。

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。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。

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 FASB 和 IASB 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 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）。

使用 FASB 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
 $((600 \times 10\%) + (700 \times 60\%) + (850 \times 30\%))$ 。

列报

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。

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，FASB 和 IASB 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。

FASB 和 IASB 对于租金支付义务的列报持有不同意见。FASB 认为该项义务应与其他金融负债分开列报。因此，FASB 认为对该项义务进行分开列报是适当的。而 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。

讨论文件进一步指出在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收益表中分开列报。FASB 和 IASB 尚未就租赁合同在现金流量表中的列报进行讨论。

下一步

讨论文件指出了某些 FASB 和 IASB 尚未表明初步意见的项目。FASB 和 IASB 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
- 包含服务协议的租赁
- 披露

订阅

如果您想获取德勤会计准则与沟通组发布的《最新资讯》及其他会计刊物，请登陆网站 www.deloitte.com/us/subscriptions 进行注册。

为金融高管定制的 Dbriefs

我们诚邀您参与德勤发布的网络视频项目 *Dbriefs*，它将向您提供了解重要问题所需的实务策略。通过“金融高管”系列网络视频获取针对以下内容的有价值意见及关键信息：

- 公司治理
- 美国财务会计准则第 109 号
- 私营企业
- 交易及商业事件
- 企业价值驱动
- 财务报告
- 风险智能

*Dbriefs*还提供了获取美国注册会计师继续教育学分的便捷方式——在您的电脑上参与即可。登录 www.deloitte.com/us/dbriefs 加入 *Dbriefs* 以获得有关未来视频的发布通知。您现在即可注册参与本期 90 分钟的 *Dbriefs*：

- 以扩展企业报告语言（“XBRL”）为基础的财务报告：为美国证监会（SEC）的交互数据要求做好准备（4月2日）

请点击上述链接进行注册。该视频于下午 2 点开始（东部夏令时间）。

专业技术信息库：德勤会计研究工具

您现在可通过订阅的方式查阅德勤在线信息库的会计及财务披露文献，即，专业技术信息库：德勤会计研究工具。该信息库包含美国财务会计准则委员会、紧急问题工作组、美国注册会计师协会、公众公司会计监督委员会、国际会计准则理事会以及美国证监会发布的资料，此外，您还可查阅德勤自制的会计和 SEC 守则及其他会计和 SEC 说明性指引。

专业技术信息库将于每个工作日更新一次，其直观的设计和导航系统及其强大的搜索功能使用户能够随时在任一台电脑上快速地定位信息。此外，专业技术信息库订户还将收到提示信息库近期更新的周刊 *技术通信*（*Technically Speaking*）。

请浏览 www.deloitte.com/us/techlibrary 获得更多信息，包括订阅详情及在线演示。

《最新资讯》是由德勤会计准则全国办公室和沟通组编制，旨在为发展提供保证。本刊物所含信息乃德勤就某个专题或某些专题而提供的一般性信息，并非对此类专题的详尽表述。本警示公告并不能构成会计、商业、财务、投资、法律、税务或其他专业建议或服务。读者不应依赖本警示公告中的信息作为可能影响其业务决策或行动的基础。在作出任何可能影响个人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。

德勤不对任何个人因依赖本警示公告而导致的任何损失承担责任。

本文中提及的“Deloitte”是Deloitte LLP的子公司，德勤会计师事务所。请参见 www.deloitte.com/us/about 有关Deloitte LLP及其子公司的法律结构的详细描述。

© 2009 Deloitte Development LLC 版权所有 保留一切权利