

US GAAP 和 IFRS 在租赁准则方面的差异 – 致同研究之 IFRS 系列 (二)

简介

2016年2月25日，美国财务会计准则委员会(FASB)正式发布了会计准则更新(ASU 2016-02)，完成了其对租赁准则(议题842)的修订工作。该租赁新准则要求，租赁期超过12个月的租赁(无论是经营租赁还是融资租赁)，承租人都需要确认租赁资产和负债，出租人会计处理基本保持不变，该租赁新准则仍然保持承租人和出租人对称的会计处理，并且与2014年更新的收入确认准则保持一致。对于上市公司，该会计准则更新将在2018年12月15日开始及以后会计年度和中期报告中生效实施，对于其他所有机构，该会计准则更新在2019年12月15日开始及以后会计年度，2020年12月15日开始及以后的中期报告中生效实施。所有机构允许提前采用。

租赁准则是IASB与FASB开展的联合项目的成果，IFRS 16与US GAAP 议题842趋同的内容包括租赁的定义、承租人将租赁计入资产负债表内、出租人的会计处理等。其中，最重要的一致就是要求承租人的所有租赁都要在财务状况表中确认租赁资产和负债。

但是，在最终形成的租赁准则中，仍然存在差异。最重要的差异是承租人会计模型不同，并因此产生了很多准则之间的差异。其他的主要差异包括售后回租交易确认利得或损失，一些融资租赁中出租人将会确认销售利润。还有一些小的差异，包括外币汇兑、嵌入衍生工具、披露、业务合并和应收租赁款的转移等。此外，IASB和FASB的其他现行准则之间的差异也会产生租赁会计处理的差异，包括资产减值、投资性房地产和资产重估。

US GAAP 和 IFRS 在租赁准则方面的差异

(一) 承租人模型

1. 美国将租赁分类为融资租赁或者经营租赁，IFRS 16对所有租赁都采用融资租赁

相同的方式

美国公认会计原则的议题 842 与 IFRS 16 采用了不同的承租人会计模型。在租赁项目的修订过程中，两个理事会最主要的改进是，对于以前按照 US GAAP 和 IFRS 确认为经营租赁的租赁，按照新的租赁准则将确认租赁使用权资产和租赁负债。利益相关者都表达了对理事会之前的征求意见稿将产生过高的实施成本和复杂的应用的关注，但是两个理事会的利益相关者的反馈意见不同，最终两个理事会对征求意见稿的修改也不相同。

议题 842 将租赁分类为融资租赁或者经营租赁，分类的方法与以前的 US GAAP 和 IFRS 的分类方法基本相似，每种类型的租赁确认和计量方法也基本类似，这也就意味着，租赁对综合收益表和现金流量表的影响与以前的 US GAAP 实质上是相同的，绝大多数承租人在采用新租赁准则时不需要采用新系统或者发生重大的流程变化。议题 842 采用与以前类似的租赁分类方法的一个重要原因是保持会计准则与税收和监管报告的一致，降低准则的实施成本。许多美国利益相关者认为理事会的征求意见稿中的建议将打破这种一致，将使得他们进行多套账簿和记录。而 IFRS 的制定通常不考虑税收和监管的因素，因为 IFRS 在大多数国家和地区使用，各个国家和地区的税收和监管要求不同，IFRS 不可能考虑会计准则与税收和监管的一致性问题的。

2. IFRS 16对短期租赁和低价值租赁的承租人确认和计量提供了豁免，美国没有豁免

IFRS 16 对所有租赁都采用融资租赁相同的方式进行处理，仅对短期租赁和低价值租赁（IFRS 16 并未规定“低价值”的货币金额，但在结论基础中指出，曾考虑资产全新价值在 5,000 美元或以下的资产的租赁）的承租人确认和计量提供了豁免。议题 842 并不包括任何对低价值资产确认和计量的豁免。

（二）出租人模型

议题 842 与 IFRS 16 的出租人会计模型实质上是趋同的，但是，仍然存在一些差异。因为 IASB 和 FASB 都决定不修订以前的出租人模型，所以以前 US GAAP 和 IFRS 的租赁准则之间的较小差异仍然存在。此外，FASB 决定出租人模型的某些方面与新修订的收入准则相一致，而 IASB 决定尽可能不修订以前的出租人模型，即使 IFRS 15 收入确认指引和 IFRS 16 的出租人模型可能存在差异。

1. 美国不允许确认直接融资租赁销售利润，IFRS 16在租赁开始时确认销售利润

议题 842 不允许直接融资租赁确认任何销售利润，如果有销售利润，需要从租赁开始时递延到整个租赁期内确认利息收益。IFRS 16 并不区分销售类型和直接融资租赁，

所有租赁都作为融资租赁。因此，根据议题 842 被分类为直接融资租赁的租赁不产生销售利润，根据 IFRS 16 需要在租赁开始时确认销售利润。FASB 认为对于直接融资租赁在租赁开始时确认销售利润与新的收入准则不一致。因为直接融资产生销售利润的情况不常见，所以该差异预期不会带来重大影响。

2. 美国提供了租赁付款额可收回性的指引，IFRS 16 没有

议题 842 提供了租赁付款额不是很可能收回时出租人会计处理的明确指引，该指引影响确认和租赁的分类。IFRS 16 中没有此类明确的指引。

3. IFRS 16 对销售类型和直接融资租赁的修改适用金融工具准则，美国不适用金融工具准则，与新的收入确认准则相一致

以前的 US GAAP 和 IFRS 关于租赁修改的会计处理有明显的不同模式。因为出租人应收租赁付款额是一项金融资产，所以以前 IFRS 根据金融工具指引来处理融资租赁的修改。为了保持出租人的会计处理不变，IASB 决定维持融资租赁修改的出租人处理不变。而 FASB 决定，无论原始租赁分类为哪种租赁，修改租赁的出租人会计处理都应当与新的收入确认准则相类似，FASB 认为金融工具准则的应用更加复杂，而且也不会导致与 IFRS 趋同的结果，因为 US GAAP 和 IFRS 的金融工具准则也存在差异。

(三) 使用权资产的计量

IFRS 16 允许选择使用权资产的计量基础，例如投资性房地产的公允价值计量基础，固定资产的重估值金额等，美国不允许选择。

(四) 可变租赁付款额的重估

IFRS 16 要求对取决于指数或者利率的可变租赁付款额进行重估，因此，当合同现金流的变化来源于参考指数或比率变化时，需要重估租赁负债。议题 842 并没有这样的要求，对于取决于指数或者利率的可变租赁付款额，仅当因独立于指数或者利率变化的其他原因（例如租赁期间发生变化）引起租赁负债重估时，才需要重估可变租赁付款额。IASB 认为 IFRS 16 的要求将更准确地反映承租人在整个租赁期内的租赁负债，但是 FASB 认为重估可变租赁付款额的收益不足以覆盖成本。

(五) 转租赁

议题 842 要求，对转租赁进行分类时，中间出租人应当参照标的资产确定转租赁的分类，而不是参照首次租赁所产生的使用权资产确定转租赁的分类。也就是说，中间出租人将评估是否是标的资产剩余使用寿命的大部分，而不是评估是否是首次租赁的剩余

期限的大部分。IFRS 16 要求中间出租人参照首次租赁所产生的使用权资产确定转租租赁的分类。

此外，根据 IFRS 16，出租人可能将一项租赁作为经营租赁处理，但是中间出租人签订相同的租赁协议，可能作为融资租赁处理。

（六）售后租回交易

1. IFRS 16 并没有提供在售后租回交易中的资产转移是否是销售的指引，而是指出，如果卖方承租人有标的资产的实质性回购选择权，那么销售没有发生。

2. 美国要求卖方承租人对于销售资产的利得或损失的处理应当与标的资产的其他类型销售的处理一致，IFRS 16 要求卖方承租人仅确认在售后租回结束时与标的资产剩余权利相关的销售利得金额

在售后租回交易中，议题 842 要求卖方承租人对于销售资产的利得或损失的处理应当与标的资产的其他类型销售的处理一致。FASB 认为，承租人在租赁中获得的使用权资产是单独的，并且不同于标的资产自身的，也就是说，卖方承租人销售全部标的资产并且获得了单独的使用权资产。而 IFRS 16 要求卖方承租人仅确认在售后租回结束时与标的资产剩余权利相关的销售利得的金额，IASB 认为，从经济的角度，卖方承租人销售的仅是标资产的一部分（即在售后租回结束时与标的资产剩余权利），与售后租回期间资产使用权相关的标的资产的部分仍然保留，并没有销售。

（七）对非上市公司主体的会计处理

议题 842 允许非上市公司作出会计政策选择，采用无风险利率作为折现率计算租赁负债，而 IFRS 16 并没有为非上市公司提供任何会计政策选择。IFRS 有单独的中小企业会计准则，因此 IFRS 16 中不包括对中小型主体不同的会计处理要求。

（八）支付利息在现金流量表中的分类

IFRS 16 根据 IAS 7 现金流量表对支付利息进行分类，允许支付的利息分类为经营活动现金流量、投资活动现金流量或者筹资活动现金流量。议题 842 对支付利息在现金流量表中的分类与以前的准则没有变化，对于经营租赁产生的支付分类为经营活动现金流量，对于融资租赁产生的租赁负债的利息根据议题 230 中利息支付的现金流量分类的相关要求确定。

（九）披露和过渡要求

议题 842 与 IFRS 16 的披露要求相似，但定性和定量的披露要求并不相同，过渡要求也不相同，主要是因为两者的承租人模型不同产生的。

注：《致同研究之 IFRS 系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。

“致同”是指致同成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（致同国际）的成员所。致同国际与各成员所并非全球合伙关系。致同国际和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。致同国际不向客户提供服务。致同国际与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。