

## US GAAP 与 IFRS 之比较：租赁（ASC 842） – 致同研究之 US GAAP 系列（十）

2016年1月，IASB发布了《国际财务报告准则第16号——租赁》，要求将租赁体现在主体的资产负债表内，并要求承租人将所有租赁作为融资租赁。对于短期租赁及低价值资产租赁，主体可以选择豁免采用IFRS 16的要求。

2016年2月，FASB发布了ASU 2016-02《租赁》。该ASU汇编为ASC 842《租赁》，该汇编将代替ASC 840中的指引。对于公众商业实体，新指引自2018年12月15日之后开始的年度期间生效。对于大多数其他主体，生效日期延迟一年，意味着大多数会计年度为日历年度的私营公司将需要在2020年采用新准则。对于所有主体允许提前采用。

IASB和FASB租赁模型的主要差异包括：

- IFRS 16要求中间出租人基于首次租赁所产生的使用权资产将转租划分为经营租赁或融资租赁，而FASB要求基于标的资产确定分类；
- 对于售后租回交易，IFRS要求卖方（承租人）仅确认与将权利转给买方（出租人）相关的销售利得或损失金额，而FASB要求对于销售资产的利得或损失的会计处理应当与任意资产的此类交易的会计处理保持一致；
- FASB未对低价值资产租赁的会计处理提供豁免；
- 当未来租赁付款额的变化来源于参考指数或比率变化时，FASB未包含要求承租人对取决于指数或利率的可变租赁付款额进行重估的任何规定。

### 租赁（ASC 842）

该部分为IFRS 16与U.S. GAAP（ASC 842）中新租赁指引的比较。

IFRS	U.S. GAAP
相关指引：IFRS 16	相关指引：ASC 606及842
<b>目标</b>	
确保承租人和出租人提供如实反映租赁的确认、计量、列报和披露的相关信息，以使财务报表使用者评估租赁对主体财务状况、财务业绩及现金流量的影响（IFRS 16.1）。	建立承租人和出租人用以向财务报表使用者报告租赁产生的现金流量的金额、时点及不确定性信息的原则（ASC 842-10-10-2）。
<b>识别一项租赁</b>	

IFRS	U.S. GAAP
<p>在合同起始评估合同是否属于或包含租赁，即当合同转移了在一段时间内使用已识别资产的使用权以换取对价时（IFRS 16.9）。</p>	<p>与 IFRS 类似，只是 U.S. GAAP 将以识别资产视为不动产、厂场及设备（ASC 842-10-15-2 和 15-3）。</p>
<p>仅当合同的条款和条件发生变化时，重新评估合同是否属于或包含租赁（IFRS 16.11）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 842-10-15-6）。</p>
<b>承租人</b>	
<b>租赁的分类</b>	
<p>在 IFRS 下，无需对租赁进行分类，因为所有租赁都被划分为融资租赁。</p>	<p>如果满足下述任一条件，承租人将租赁划分为融资租赁，而出租人将租赁划分为销售型租赁（ASC 842-10-25-2）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 租赁期结束时，租赁转移标的资产的所有权给承租人</li> <li>• 租赁授予承租人购买标的资产的选择权，而承租人可合理确定将会行使该选择权</li> <li>• 租赁期占标的资产剩余经济寿命的大部分</li> <li>• 租赁付款额的现值及未体现在租赁付款额中的承租人已担保残值相当于或高于标的资产几乎所有的公允价值</li> <li>• 特定资产性质特殊，以致于租赁期结束时对于承租人没有替代用途</li> </ul> <p>如果上述条件均不满足，承租人将租赁划分为经营租赁，而承租人需要确定租赁是直接融资租赁还是经营租赁（ASC 842-10-25-3）。</p>
<b>确认</b>	
<p>在租赁开始日，承租人应确认一项使用权资产和一项租赁负债（IFRS 16.22）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 842-10-30-2）。</p>
<b>计量</b>	
<p>在租赁开始日，承租人以成本计量使用权资产，包括（IFRS 16.23-24）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 租赁负债的初始计量金额</li> <li>• 在租赁开始日或之前支付的租赁付款额，减去收到的任何租赁激励金额</li> <li>• 承租人发生的任何初始直接成本；及</li> <li>• 承租人拆卸及移除标的资产、复原标的资产所在场地或将标的资产恢复至租赁条款和条件要求的状态将发生的估计成本，生产存货所发生的成本除外</li> </ul>	<p>与 IFRS 类似（ASC 842-10-30-5）。</p>
<b>出租人</b>	
<b>分类</b>	
<p>出租人将每一租赁分类为经营租赁或融资租赁（IFRS 16.61）。分类在开始日确定，仅当租</p>	<p>出租人将租赁划分为销售型租赁、直接融资租赁或经营租赁（ASC 842-10-25-2 和 25-3）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
赁发生修订时进行重新评估（IFRS 16.66）。	除非合同被修订且该修订未被作为一项单独的租赁进行会计处理、租赁期发生变动或评估承租人是否可合理确定将行使购买标的资产的选择权发生变化，否则无需重新评估租赁的分类（ASC 842-10-25-1）。
融资租赁转移了标的资产所有权上几乎所有的风险和报酬。否则该租赁是一项经营租赁（IFRS 16.62）。	与 IFRS 类似，除了出租人将租赁分类为销售型租赁、直接融资租赁或经营租赁（ASC 842-10-25-2 和 25-3）。
代表融资租赁的情形的示例包括（IFRS 16.63）： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 租赁期结束时，标的资产的所有权转移给承租人</li> <li>• 承租人有购买标的资产的选择权，其购买价款预计将远低于选择权可行使时的公允价值，因而在租赁开始日就可合理确定承租人将会行使该项选择权</li> <li>• 即使标的资产的所有权不转移，但租赁期占该资产经济寿命的大部分</li> <li>• 在租赁开始日，租赁付款额的现值至少几乎相当于标的资产的公允价值；及</li> <li>• 标的资产性质特殊，以致于如果不做较大改造，只有承租人才能使用</li> </ul>	与 IFRS 类似（ASC 842-10-25-2）。
<b>确认和计量</b>	
<b>融资租赁</b>	
租赁开始日，出租人在其财务状况表中以等于租赁投资净额的金额将其在融资租赁下持有的资产确认为应收款项（IFRS 16.67）。	对于销售型租赁，计量租赁投资净额时包括下述两项（ASC 842-30-30-1）： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 租赁应收款</li> <li>• 出租人预期在租赁期结束后从标的资产取得的未担保剩余资产的现值，该剩余资产未由承租人或与出租人无关联的任意第三方担保，使用租赁内含利率进行折现。</li> </ul> 对于直接融资租赁，租赁投资净额包括上述金额并减去销售利润（ASC 842-30-30-2）。
在租赁开始日，计量租赁投资净额时使用的租赁付款额包括（IFRS 16.70）： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 固定付款额，包括实质上固定的付款额</li> <li>• 使用在租赁开始日的指数或利率计量的，基于指数或利率的可变租赁付款额</li> <li>• 购买选择权的行权价格，如果承租人可合理确定将行使该选择权</li> <li>• 终止租赁的罚款金额，如果租赁条款反映出承租人将行使终止租赁的选择权</li> <li>• 由承租人、承租人的关联方或第三方向出租人</li> </ul>	与 IFRS 类似，除了不包括余值担保的相关规定（ASC 842-10-30-5）。

IFRS	U.S. GAAP
提供的任何余值担保	
<p>在租赁开始日，就每一项融资租赁，制造商或经销商出租人应确认（IFRS 16.71）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>按标的资产的公允价值确定的收入，或者，若较低，按出租人应收的租赁付款额以市场利率折现的现值确定的收入</li> <li>按标的资产的成本确定的成本，或者，若不相同，按标的资产的账面金额减未担保余值的现值确定的成本；及</li> <li>根据 IFRS 15 中关于直销的指引，将销售收入与成本之间的差额作为销售损益</li> </ul>	<p>在 U.S. GAAP 下，出租人应遵循出租人会计核算的指引。</p>
<b>经营租赁</b>	
<p>出租人按直线法或其他系统方法将来自经营租赁的租赁付款额确认为收益（IFRS 16.81）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 842-30-25-11）。出租人持续计量隶属于经营租赁的标的资产（ASC 842-30-35-6）。</p>
<p>出租人将赚取租赁收益时发生的费用（包括折旧费）确认为期间费用（IFRS 16.82）。出租人将取得经营租赁时发生的初始直接费用计入标的资产的账面金额，并在租赁期内按照与租赁收益相同的基础确认为费用（IFRS 16.83）。依据 IAS 16 计算标的资产的折旧（IFRS 16.84），依据 IAS 26 计算标的资产的减值（IFRS 16.85）。</p>	<p>出租人在可变租赁付款额所基于的事实和情况发生变化的当期将确认可变租赁付款额确认为损益中的收益，并将初始直接费用在租赁期内按照与租赁收益相同的基础确认为费用（ASC 842-30-25-11）。在租赁开始日，如果租赁付款额（包括为满足余值担保必需的任何金额）不是很可能收回，租赁收益限于上述与租赁付款额和可变付款额相关的将确认的收益，或租赁付款额（包括已从承租人处收到的可变租赁付款额）两者孰低（ASC 842-30-25-12）。IFRS 中未包含类似指引。</p>
<b>售后租回交易</b>	
<p>将资产转移给另一主体，再将该资产从买方（出租人）租回的主体，需要基于 IFRS 15 中履行履约义务的指引确定资产的转移是否作为销售进行会计处理（IFRS 16.99）。</p>	<p>与 IFRS 类似，应用 ASC 606-10-25-1 至 25-8 对合同的存在进行判断，并且如果主体通过转移资产的控制来履行履约义务则应用 ASC 606-10-25-30（ASC 842-40-25-1）。</p>
<p>如果资产的转移是一项销售（IFRS 16.100）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>卖方（承租人）按与其保留的使用权相关的资产的以前账面金额的相应部分计量售后租回的使用权资产，并仅确认与向买方（出租人）转移的权利相关的损益金额</li> <li>买方（出租人）采用适用的 IFRS 对资产的购买进行会计处理，并按照 IFRS 16 核算租赁</li> </ul>	<p>如果转移是一项销售（ASC 842-4-25-4）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>卖方（承租人）根据 ASC 606-10-25-30 及 32-2 至 32-37 的指引，在买方（出租人）取得控制权时，确认销售的交易价格，终止确认标的资产的账面金额，并根据 ASC 842 对租赁进行会计处理。</li> <li>与 IFRS 类似</li> </ul>

## 来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。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](http://www.grantthornton.cn)

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 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（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（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。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（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。