

德勤会计聚焦

租赁准则的发展



本期简介：

《德勤会计聚焦》是德勤中国发布的一份旨在提供国内外会计发展最新信息及其见解的简讯。希望您通过阅读本简讯能获得有用的信息，同时也热忱欢迎您对《德勤会计聚焦》提出宝贵的意见和建议。

国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）于2010年8月联合发布了《租赁》（Leases）的征求意见稿（ED/2010/09，以下简称“ED”）。建议消除经营租赁和融资租赁之间的区别，分别引入了针对出租人和承租人的会计处理模式，并且不再允许承租人将租赁作为“资产负债表外融资”处理，而是应对准则范围内的所有租赁合同确认相关的资产和负债。

ED发布后收到大量的反馈意见，其后IASB和FASB在重新审议租赁准则时作出了一些与已发布的ED存在显著差异的决定，以简化租赁准则。IASB计划在2012年上半年重新发布征求意见稿。本期《德勤会计聚焦》将主要关注截止2011年11月IASB/FASB会议中有关租赁会计处理的重要意向性决定的现状。

根据财政部关于中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同的路线图，国际财务报告准则的上述变化将来也必然会影响中国租赁准则的发展。由于此征求意见稿建议的内容对存在租赁交易的所有企业均会产生重大的影响，因此我们鼓励读者在IASB重新征求意见时积极向IASB及时提出反馈意见，以使IASB在做出最终的决策时能充分考虑我国的具体情况。您可浏览以下IASB网页取得更多关于此征求意见稿的信息：英文：

<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Leases/ed10/Ed.htm>

如欲了解更多关于国内外会计发展的最新信息，您亦可浏览以下网站：

英文: www.iasplus.com 中文: www.casplus.com

内容

- 有关建议
- 租赁的定义
- 适用范围
 - 短期租赁
 - 实质上的购买和出售
- 主要术语
- 承租人的会计处理
 - 总体模式
 - 初始计量
 - 后续计量
 - 重新评估
- 出租人的会计处理
 - 总体模式
 - 初始计量
 - 后续计量
 - 重新评估
- 同时含有租赁和服务的合同
- 售后回租交易
- 转租
- 租赁开始日后的合同修改或情况变化
- 嵌入衍生工具
- 列报
 - 承租人
 - 出租人
- 披露
 - 承租人
 - 出租人
- 递延所得税考虑
- 过渡性规定
 - 承租人会计
 - 出租人会计
- 生效日期

内容概要

- 承租人将对所有租赁确认资产和负债——现行《国际会计准则第 17 号》(IAS 17) 承租人会计模式下的经营租赁和“租赁分类”将不复存在。
- 对于承租人和出租人都提出了新的会计处理模式 (短期租赁除外) 。
 - 承租人采用使用权模型 (Right-of-use model)
 - 出租人采用“应收和余值法” (Receivable and residual approach) 终止确认相关租赁资产
- 对于当前划分为经营租赁的租赁，租赁费用将被摊销费用和利息费用取代，租赁费总额应于租赁期的较早期确认。
- 根据相关建议，对于租赁的定义、可变租金及租赁期的确定等要素都做了修订，此外，识别非租赁部分将变得更为重要。
- 承租人和出租人均需进行广泛披露。
- 建议的过渡性规定不要求对现有的租赁全面追溯应用，但需对比较期间进行调整。
- 采用相关建议将可能产生重大的递延所得税影响。
- IASB 计划在 2012 年上半年重新发布征求意见稿，并在下半年颁布准则。
- 承租人和出租人应开始着手评价相关建议对其财务报表、未来的租赁合同安排、所使用的绩效指标、债务契约、会计政策及信息系统的影响。

有关建议

自 2006 年租赁项目进入谅解备忘录以来，国际会计准则理事会 (IASB) 和美国财务会计准则委员会 (FASB) 就租赁会计展开了讨论。很多人认为现行的租赁会计过于依赖泾渭分明的界限和主观判断，导致经济上相似的交易会计处理却不同。IASB 和 FASB 于 2010 年 8 月联合发布了征求意见稿 ED /2010/09《租赁》。该征求意见稿将消除经营租赁和融资租赁之间的区别，并且引入了针对承租人和出租人的新会计处理模式。但在 ED 发布后收到了大量反馈，故 IASB 和 FASB 在其后的审议中，做出了一些与 ED 的内容存在显著差异的意向性决定，以简化租赁准则。以下将结合这些意向性决定，概述租赁准则的最新发展。

租赁的定义

租赁为“转让一段时间的特定资产的使用权以交换对价的合同”。IASB 和 FASB 意向性地决定在运用租赁的定义时，主体可以根据合同的实质通过评估以下两个方面来确定合同是否包含租赁：(1) 合约的履行是否取决于特定资产的使用；(2) 合约是否转让了在一段时间内控制特定资产的使用的权利。

“特定资产”是指合同明确地或隐含地指定的可辨认资产。如果资产所有人在租赁期以其他资产来替代相关资产是不切实可行的或经济上是不可行的，则该资产是合同隐含地指定的特定资产。相反，如果资产的所有人将相关资产替换掉是可行的且经济上也是可行的，并且替换可以在任何时间进行而无需客户的同意，则该合同不是一项租赁。

观察

如果客户在租赁期有能力指导特定资产的使用并从使用中受益，则合同转让了控制相关资产的使用的权利。指导特定资产的使用的能力包括决定如何使用，何时使用特定资产及其使用的方式，或者决定特定资产如何与其他资产或资源相结合使用以使客户受益。如果客户能指定使用资产的产出或收益，但不能决定导致产出的投入和过程，则仅凭能指定产出的能力本身不能表明客户有指导特定资产的使用的能力。客户从特定资产的使用中受益的能力是指其在租赁期获得实质上所有使用资产的潜在经济利益的现有的权利。经济利益包括通过资产的使用直接产生的利益（例如再生的能源和实际产出），但不包括所得税利益。

在某些情况下，供应商指导资产的使用以提供客户要求的服务，IASB 和 FASB 意向性地决定要求客户和供应商评估资产的使用是否是提供客户要求的服务的不可分割的部分（如果不可分割，由于客户没有获得控制资产使用的权利，故整个合同应作为服务合同），还是可与所提供的服务区分开来的部分。IASB 和 FASB 还意向性地决定相关资产可以是一个大型资产实物上可区分的一部分，如果该部分被合同明确地或隐含地指定（例如一栋建筑的一个楼层）。但是一个大型资产的产能/容积的一部分在实物上不可区分，故不可作为指定资产（例如一个管道的 50% 的运送能力）。

适用范围

部分租赁合同不属于
于准则的适用范围

不属于租赁准则范围内的租赁合同包括：无形资产的租赁；开采或使用矿产、石油、天然气和类似的非再生资源的租赁；生物资产的租赁，及在租赁开始日¹与租赁期开始日²之间的租赁（如果该等租赁符合《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》对亏损性合同的定义）；以及《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议》中的服务特许权协议。但转租租赁中资产的使用权，租赁非核心资产、存货和土地的长期租赁应属于租赁准则的范围。

此外，对于在租赁协议下的投资性房地产，承租人如果选择在初始计量后按照《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》（IAS 40）以公允价值计量使用权资产，则不适用租赁准则。而出租人出租符合 IAS 40 投资性房地产定义的资产也不属于租赁准则的范围。

观察

这个意向性决定将导致对于出租人实质上存在两种不同的租赁核算方法，IASB 和 FASB 将在后续的会议中继续讨论此议题。

¹ 征求意见稿将租赁开始日（Lease inception date）定义为：租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较早者。

² 征求意见稿将租赁期开始日（Lease commencement date）定义为：承租人有权执行其使用租赁资产的权利的开始日期。

短期租赁

对于短期租赁仍按现行准则的方法将租赁支付按直线法在租赁期内确认为损益

IASB 和 FASB 对承租人和出租人的短期租赁作出了一定的豁免。“短期租赁”定义为：“从租赁期开始日起，包括了可选择的续租或展期的最长的可能租赁期间为 12 个月或少于 12 个月的租赁”。在判断短期租赁时，假设其续租或展期的选择权将被行使，而不考虑其行使的可能性。对于短期租赁，承租人无须确认租赁资产和租赁负债，仍按现行准则的方法将租赁支付按直线法在租赁期内确认为损益，除非另一种系统和合理方法更能代表相关资产使用的时间形态。出租人继续确认并折旧租赁资产，并按系统方法在租赁期内确认租赁收入。承租人和出租人应将短期租赁产生的费用或收益作为租赁费用或租赁收益列报，这与针对经营租赁的现行会计处理是一致的。但承租人和出租人也可在资产类别的基础上选择按征求意见稿的要求进行确认和计量（即，不选择应用该项豁免）。

实质上的购买和出售

IASB 和 FASB 意向性地决定将不在租赁准则中提供如何区分租赁标的资产与实质上是购买或出售资产交易的指引。故如果一项交易不包含租赁，则应按其他适用准则核算（例如收入准则）。

主要术语

初始直接成本

初始直接成本为“若不进行租赁交易则不会发生的、可直接归属于议定和安排租赁的成本”。承租人和出租人应通过将初始直接成本纳入使用权资产及应收租赁款的账面金额，将初始直接成本予以资本化。

购买选择权

如果存在促使承租人行使购买选择权的重大经济激励，在计量承租人支付租赁款的义务和出租人收取租赁款的权利时，租赁付款额应包括购买选择权的行权价格，同时，承租人的使用权资产将在相关资产的经济寿命（而非租赁期）内摊销。

租赁期

租赁期应为“承租人与出租人签订的租赁相关资产的不可取消的期间，如果存在将促使主体行使续约选择权或行使提前终止选择权的重大经济激励，则租赁期应考虑续租或提前终止选择权”。

在确定是否存在重大的经济激励措施时，承租人和出租人在初始确认及后续评估时应当考虑基于合同的因素、基于资产的因素及主体特定的因素。对于基于市场的因素（例如市场上租赁或资产价值的波动），承租人和出租人应仅在初始确认时加以考虑。基于合同的因素为租赁合同所载的条款，其在租赁开始日、或在随后若租赁合同发生变更时可产生促使承租人行使选择权的重大经济激励措施。基于合同的因素的例子包括：若承租人在合同约定的租赁期届满前终止租赁须支付高额罚金的规定，承租人在将资产归还给出租人之前将就恢复资产发生重大成本的义务，以及廉价续租或购买选择权的行使。基于资产的因素与在租赁开始时或随后可产生促使承租人行使选择

权的重大经济激励措施的相关租赁资产特征有关。基于资产的因素的例子包括：存在承租人在租赁期间内实施的、在选择权变为可行使时产生重大价值的重要租赁改良，以及资产所处地点的重要性。主体特定的因素包括主体的以往实务、管理层的意图及行业实务惯例。

租赁期选择权的罚金

对于在行使租赁期选择权时需向出租人支付的罚金，其会计处理应与续租或提前终止选择权一致。即，如果承租人不行使续租选择权需向出租人支付罚金，而续租期未包含在租赁期内，则在确认租赁付款额时须要包括该罚金。

可变租赁付款额

承租人的负债和出租人的应收款都不应包括可变租赁付款额，除非是基于特定指数或比率的可变租赁付款额或可变性缺乏商业实质，实质上是固定租金的租赁付款额（通常被称为“变相最低租赁付款额”）。其他可变租赁付款额（例如基于业绩或使用的可变租赁付款）在发生时确认为费用。而现行租赁会计模式通常将或有租金完全排除在最低租赁付款额之外。基于特定指数或比率的可变租金应按租赁期开始时的指数或比率进行初始计量，按每个报告期末的指数或比率进行重新计量。

承租人提供的残值担保（不包括非关联第三方的担保）将纳入承租人支付租赁付款额的负债的计量，其金额应反映残值与担保水平之间的差额。IASB 和 FASB 要求其工作人员研究对残值担保与可变租赁付款额（如，或有租金）之间进行区分的特征，以便在未来的会议中进一步讨论。

承租人的会计处理

总体模式

承租人的会计处理模式是基于使用权法。租赁期开始时，承租人取得了在指定期间使用一项资产的权利，因而将在租赁期内对所有租赁确认一项使用权资产和一项支付租赁款的义务。

承租人的会计处理模式是基于使用权法，需要确认租赁合同的相关资产和负债

观察

建议的模式与现行租赁的会计模式不同。在现行的模式下，承租人根据租赁条款，确认一项资产和负债（如，资本/融资租赁），或视为待执行合同（如，经营租赁），以此核算其使用租赁资产的权利。

初始计量

除短期租赁外，承租人应按出租人向承租人收取的费率或增量借款的利率折现后的租赁付款额现值确认一项支付租赁款义务。用于租赁款义务折现的折现率只有当出租人向承租人收取的费率不能获得时，才使用承租人增量借款的利率。使用权资产按与租赁负债相同的金额和初始直接费用之和，并扣减涉及的租赁激励后进行初始计量。

租赁付款额应包括：固定租赁付款、存在促使承租人行使购买选择权的重大经济激励时的购买选择权的行权价格、非关联方的残值担保、与租赁期选择相关的罚金和基于特定指数或比率的可变租赁付款额和可变性缺乏商业实质的租赁付款额。

观察

对承租人会计的有关建议将会影响主体的主要的绩效指标。资产和负债的增加会导致资产周转率和资本收益率降低，负债/权益比率增加，从而将影响主体的借款能力或偿债能力。

后续计量

租赁期开始日后，承租人将以摊余成本计量租赁负债，并采用实际利率法确认利息费用。ED 对使用权资产建议了两种计量方法，即以摊余成本或者按照《国际会计准则第 38 号——无形资产》(IAS 38) 以公允价值计量。

如果承租人对 (1) 不动产、厂场和设备类别中的所有同类自有资产以及 (2) 与标的资产所属的不动产、厂场和设备类别相关的所有使用权资产采用重估模式时，可选择以公允价值减去摊销和折旧后的金额计量使用权资产。承租人需要定期对使用权资产进行重估并且按照 IAS 38 在综合收益表内确认任何利得和损失。

选择以摊余成本计量使用权资产的承租人将按照 IAS 38 在租赁期或者资产使用寿命两者中较短的期间内对资产进行系统地摊销。如果存在促使承租人行使购买租赁资产选择权的激励时，使用权资产应按资产使用寿命摊销，而非按租赁期摊销。

因汇兑差额导致的支付租赁付款额的负债的变动应计入损益。

承租人应按照《国际会计准则第 36 号》(IAS 36) 在每一报告日对使用权资产进行减值评估。

观察

与现行经营租赁会计处理不同的是，由于采用实际利率法确认利息费用，相关的租赁费用总额在租赁开始时已确认为一项长期资产。由于在新模式下，当期发生的租赁费用不直接计入期间费用，而是分别作为摊销和利息列报，因此扣除利息、税项、折旧和摊销前利润 (EBITDA) 将高于采用现行经营租赁会计处理的情况。

重新评估

“如有事实或情况表明负债自上一报告期以来发生了重大变化”，则承租人应重新评估负债的账面金额。对涉及租赁付款额计算的租赁期，购买选择权，折现率，基于特定指数或比率的可变租金和担保残值的重新评估的具体要求如下：

- 租赁期和购买选择权：只有当相关事实和情况发生变化，出现了或不再存在将促使承租人行使续约或提前终止选择权、购买选择权的重大经济激励时，才需要重新评估租赁期和购买选择权。而评估的标准在初始计量和后续计量时，是一致的。如有迹象表明租赁期或购买选择权的行使将发生变化，则应调整租赁负债，并同时相应调整使用权资产。
- 折现率：如果租赁付款额没有变化，承租人不应改变折现率，除非对是否存在将促使承租人行使续约或提前终止选择权的重大经济激励的评估发生改变，以及由于虽然不存在将促使承租人行使续约或提前终止选择权的重大经济激励，但承租人行使了选择权而导致租赁付款额发生了变化。

- 基于特定指数或比率的可变租金：对于特定指数或比率的变动而引起的变动，与当期或前期支付租赁付款额相关的应计入损益，与未来期间相关的变动应调整使用权资产。
- 担保残值：如果有事实和情况表明残值担保的应付款的金额将发生重大变化，则应对残值担保进行重新评估。与当期或前期有关的租赁付款额的变动计入损益，与未来期间相关的变动应调整使用权资产。残值担保变动的分摊应反映使用权资产的经济利益拟被消耗或已被消耗的模式；但是，如果相关模式无法可靠地确定，则主体应将残值担保估计值的变动分摊至未来期间。

出租人的会计处理

总体模式

出租人将采用“应收和余值法”

IASB 和 FASB 意向性地决定出租人将采用一种会计核算方法，即“应收和余值法”。而短期租赁和投资物业的出租将不包括在“应收和余值法”的范围内。对于短期租赁和投资物业的出租，出租人继续确认并折旧相关资产，将租赁收入在租赁期内系统的确认。

初始计量

根据“应收和余值法”，出租人应终止确认相关资产的账面价值，并且：

- 按采用出租人向承租人收取的费率折现的租赁付款额的现值及初始直接费用之和确认一项应收租赁款；
- 按采用出租人向承租人收取的费率折现的租赁期结束时的预计残值的现值确认一项剩余资产总额；
- 将相关资产的账面金额分配至应收租赁款及剩余资产总额，分配至应收租赁款的相关资产账面金额与应收租赁款的差，在交易确认时计入损益；
- 分配至剩余资产总额的相关资产账面金额与剩余资产总额之间的差，确认为递延利润，该递延利润只有在剩余资产被出售或再出租时才能在损益中确认。剩余资产总额和递延利润之和以“净剩余资产”一并列示。

租赁付款额应包括：固定租赁付款、存在促使承租人行使购买选择权的重大经济激励时的购买选择权的行权价格、与租赁期选择相关的罚金和基于特定指数或比率的可变租赁付款额和可变性缺乏商业实质的租赁付款额。但与承租人的租赁付款额不同，出租人只有在租赁期末才能确认预计收到的残值担保金额，但在确定剩余资产是否发生减值时可以包括担保金额。

后续计量

出租人应采用实际利率法以摊余成本计量应收租赁款。除非租赁期发生变更或者资产发生减值，否则剩余资产不予计量。IASB 和 FASB 意向性地决定不应以公允价值计量应收租赁款，即使其部分或全部为出售而持有。应对应收租赁款应用金融工具准则中的终止确认相关要求，但在分配应收租赁款的账面金额时不应包括未转移的选择权和可变租金。此外，应收租赁款也应遵循《国际财务报告准则第 7 号--金融工具：披露》中的披露要求。

对于剩余资产，如果出租人向承租人收取的费率未反映对可变租金的可观察预期时，出租人不应根据可变租金调整剩余资产。如果出租人向承租人收取的费率反映了可变租金的可观察预期，出租人应通过将部分剩余资产确认为费用的方式调整剩余资产，同时将可变租赁付款额确认为损益。上述调整系在预期可变付款额变化的基础上所作，如实际付款额与预期付款额之间有差异，不调整剩余资产。但 IASB 和 FASB 认为发生需要调整的情况将极为少见。

出租人应按照 IAS 39 在每一报告日确定应收租赁款是否发生减值以及按照 IAS 36 确定剩余资产是否发生减值。

重新评估

如有任何新事实或新情况表明收取租赁款的权利发生重大变化，出租人应在每一报告期间重估预计的租赁付款额。对于租赁期、购买选择权、租期选择权罚金和折现率的重新评估方法与承租人一致。如果重估导致租赁付款额发生变动，则应调整应收租赁款和剩余资产，并确认相关损益。但出租人应将因与比率或指数挂钩的可变租赁付款额的重估导致的租赁付款额变动立即计入损益。

如果一项合同同时包含租赁部分和服务部分……求主体区分并单独核算合同中的租赁和非租赁部分

同时含有租赁和服务的合同

如果一项合同同时包含租赁部分和服务部分，IASB 和 FASB 意向性地决定要求主体区分并单独核算合同中的租赁和非租赁部分。对于出租人应按照收入确认的指引将付款额在各要素之间分摊。对于承租人如果合同各部分的购买价格都是可观察的，则以各部分的购买价为基础分摊付款额。如果包含租赁的合同的某一个或某几个要素的购买价是可观察的，则承租人可以使用残值法将支付额分摊至具有不可观察购买价的合同要素。如果不存在可观察价格，则承租人应将整项合同作为一项租赁处理。

售后回租交易

主体可能签订多份合同，向另一方转让资产后再将其租回。如果这些合同是“在同一时间或接近同一时间内签订、作为具有同一商业目标的一揽子合同进行商议，且同时或连续执行”，则其应被共同视为一项“售后回租交易”。如果该交易符合售后回租交易的标准，且满足销售的条件，出让方应遵循其他适用的国际财务报告准则将该交易作为销售核算，并遵循对承租人的建议指引，核算使用权资产和租赁付款义务。相应地，受让方应遵循其他适用的国际财务报告准则，将该交易作为购买核算。

如果该交易并非一项销售或购买，出让方应将合同作为融资核算并将收取的金额确认为一项金融负债，而受让方应遵循适用的国际财务报告准则，将支付的金额确认为应收款。

IASB 和 FASB 意向性地决定应采用收入确认项目中的“控制”标准来确定是否发生销售。对于确认为售后回租的交易，如果对价是公允的，当销售发生时应确认交易产生的利得或损失；如果对价不是按公允价值确定的，则应调整资产，负债和损益以反映市场租金。

此外，在售后回租交易中，卖方/承租人在销售发生时应采用“全部资产法”。例如，主体销售一幢三层楼的建筑，并回租其中的一层，如果该交易满足售后回租的条件，卖方/承租人应终止确认整幢建筑并按租赁准则核算回租。

转租

主体可能向出租人租赁一项资产（“首次租赁”），然后将同一资产租赁给另一方（“转租”）。该主体是向原出租人租赁资产的承租人，同时也是将同一标的资产转租给分租承租人的出租人。对于转租交易的中间人，首次租赁和转租租赁应作为单独交易而分别按照出租人会计和承租人会计核算。转租交易的中间人应按照承租人模式核算原租赁产生的资产和负债，并按照出租人模式核算因转租产生的资产和负债。

租赁开始日后的合同修改或情况变化

租赁准则终稿将包含核算租赁开始日后的合同条款修改或情况变化的指引。该指引将澄清对现有合同条款的实质性的变更将导致修改后的租赁作为一项新租赁核算（终止原租赁）。除合同条款改变以外的其他可能影响合同是否为租赁合同或是否包含租赁的评估的其他情况变化也会引起对租赁的重新评估。

嵌入衍生工具

IASB 和 FASB 意向性地决定，出租人和承租人将必须按照现行会计指引核算租赁合同所包含的任何嵌入衍生工具。

列报

承租人

使用权资产和租赁负债应在财务状况表或财务报表附注中分开列报。如果在财务状况表中没有单独列报，则须在附注中说明其包括在财务状况表的哪个项目中。使用权资产的分类应与主体自有资产的分类方式一致。但并未明确在准则终稿中承租人确认的使用权资产是代表一项有形资产还是无形资产。

利息和摊销费用在记入损益和在附注中披露时，都应与其他利息和摊销费用分开列报。

在现金流量表中与本金相关的租赁款的支付在现金流量表中应作为筹资活动的现金流出处理。与利息相关的支付根据相关准则处理。计量使用权资产和支付租赁付款额的负债时未包括的就可变租赁付款额支付的现金应划归为经营活动现金流量。为取得使用权资产而承担租赁负债应作为一项非现金交易披露。针对短期租赁的现金流出应划归为经营活动现金流量。

出租人

出租人可选择以下两种列报方式之一：（1）在财务状况表中分别列示应收租赁款和剩余资产，并以“租赁资产”列示其合计数。（2）将应收租赁款与剩余资产合并成一项“租赁资产”在财务状况表中列示。同时，在财务报表附注中分别披露两项金额。

剩余资产的增加作为利息收入，初始直接费用的摊销作为利息收入的抵减，租赁收入和租赁费用可根据反映出租人的商业模式的最佳方式，以总额或净额在综合收益表中列示。如果未在综合收益表中单独列示租赁收入和租赁费用，应在附注中说明其包含在哪个报表项目中。

来自租赁付款额的所有现金收入均应在现金流量表中划归为经营活动。

征求意见稿要求出租人和承租人进行广泛的披露

披露

IASB 和 FASB 将大大地增加与租赁安排相关的披露要求。主体应披露“识别和解释财务报表中确认的源自租赁的金额”以及“描述租赁如何影响主体未来现金流量的金额、时间和不确定性”的定量和定性信息。披露须作进一步的细分，以使所提供的信息对财务报表使用者而言是有用的。

承租人

IASB 和 FASB 意向性地决定承租人应披露：

- 按照相关资产类别披露使用权资产和应付租赁款负债期初和期末余额的调节。
- 对于纳入应付租赁款的支付的未折现金额的到期期限分析。
- 按时间段披露应付租赁款负债的到期期限，要求至少提供针对报告日后最初五年内每年的金额，以及剩余年限内的金额合计。
- 单独披露尚未开始的租赁的主要条款，如果此类租赁将导致重大的权利和义务。
- 披露确定或有租金的基础及条款以及存在的选择权（包括续租及终止租赁选择权）及其条款。
- 单独列报或披露与租赁相关的利息费用和已支付的利息的要求。
- 单独列报利息和摊销额的要求（即，不予合并作为租赁费用列报）。
- 要求以表格形式披露租赁费用，按下列各项进行分解：(a) 摊销费用；(b) 利息费用；(c) 与未纳入租赁付款额的负债的可变租赁付款额相关的费用；及(d)选择应用短期租赁豁免时短期租赁的费用，并应披露就应付租赁款所支付的本金和利息。
- 要求披露定性信息，指出是否存在任何有关短期租赁安排的、将导致下一报告期间的费用与本报告期间相比发生重大变动的情况或预期。

出租人

IASB 和 FASB 意向性地决定出租人应当披露：

- 以表格形式披露主体租赁活动产生的租赁收益，按下列各项进行分解，例如：(a) 租赁期开始时确认的利润（划分为收入和销售成本，若这是出租人在综合收益表中列报此类金额的方式），(b) 租赁应收款产生的利息收入，(c) 剩余资产的增加额，(d) 初始未计入应收租赁款的可变租赁收益，及 (e)短期租赁收益。
- 租赁安排中购买选择权的定性描述，包括关于主体遵循此类协议的程度的信息。
- 确定或有租金的基础及条款，以及存在的选择权（包括续租及终止租赁选择权）及其条款。
- 应收租赁款和剩余资产的期初和期末余额之间的调节。
- 纳入应收租赁款的未予折现的现金流量的到期期限分析，并调节至财务状况表报告的应收租赁款金额。到期期限分析的时间段至少应包括报告日后最初五年内每年的金额，以及剩余年限内的金额合计。
- 管理相关资产的风险敞口，包括：风险管理策略；残值担保涵盖的剩余资产账面金额和剩余资产账面金额的未担保部分；及出租人是否拥有降低剩余资产风险敞

口的其他方式（如，与出租人购买基础资产的生产商签订回购协议，或将基础资产卖回给生产商的选择权）。

递延所得税考虑

采用相关建议可能对承租人和出租人都会产生重大的递延所得税影响

采用相关建议可能对承租人和出租人都会产生重大的递延所得税影响。承租人和出租人需要仔细考虑其特定司法管辖区内的税法，以及税务机关针对此类建议所作出的任何变更。例如，税法可能会根据有关建议进行修订，以便出于税务目的对租赁进行会计处理（即，税法遵循公认会计原则（GAAP））；税法可能会修订以引入一项新的方法；或者不进行任何修订。对承租人而言，在初始确认时，使用权资产和租赁负债的计税基础与账面金额之间可能会产生暂时性差异，而对出租人而言，在初始确认时应收租赁款和剩余资产的计税基础与账面金额之间也可能产生暂时性差异。。《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）一般要求针对所有暂时性差异确认递延所得税。然而，该要求存在一项例外情况，即（企业合并以外的）资产或负债的初始确认产生的暂时性差异，如果在交易时既不影响会计利润也不影响应税利润（所得税亏损），则不确认递延所得税（通常称为“初始确认豁免”）。判断存在暂时性差异的承租人需要考虑初始确认豁免是否适用。由于有关建议自生效日期起对所有未到期租赁均构成影响，因此主体需谨记在首次采用最终的准则时，要考虑相关的递延所得税影响。

过渡性规定

承租人会计

对于所列报的最早比较期间期初存在的资本/融资租赁，承租人无需按照 IAS 17 对租赁资产和租赁负债的账面金额作出任何调整。但是，主体应将租赁资产和租赁负债重分类为使用权资产和应付租赁款的负债。

对于所列报的最早比较期间期初存在的经营租赁，IASB 和 FASB 意向性地决定允许承租人选择采用全面追溯调整法或者包含过渡性豁免的简化的追溯调整法。承租人必须将所采用的过渡方法一致地应用于所有租赁安排。

根据简化的追溯调整法，承租人应当采用以下会计处理：

- 应采用生效日承租人的具类似特征的每一租赁资产组合的增量借款利率将剩余租赁付款额折现，应按折现后的剩余租赁付款额现值进行确认一项应付租赁款负债。
- 基于租赁期开始时应付租赁款负债相对于剩余租赁付款额的比例确认一项使用权资产。
- 应付租赁款负债与使用权资产之间的任何差额均应计入留存收益。
- 当租赁付款额并非在租赁期内平均分布时，针对已确认的预付或应计租赁付款额，调整在所列报的最早比较期间期初确认的使用权资产。

IASB 和 FASB 意向性地决定，提供以下在采用新准则当年针对简化后的追溯调整法的过渡性豁免：

- 无需评价在生效日期之前开始的合同的初始直接成本。

- 在编制比较信息（包括确定合同是否一项租赁或是否包含租赁时）时，允许使用事后说明。

如果主体选择采用了所提供的任何豁免，应当披露其选择的豁免。

全面追溯调整法不允许任何过渡性豁免。全面追溯调整法的应用将与《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8)所述的规定相一致。过渡性披露应当与IAS 8的规定相一致，但主体无需披露任何受当期及前期追溯调整影响的财务报表单列项目变更的影响。

出租人会计

IASB 和 FASB 意向性地决定，对于所列报的最早比较期间期初存在的融资/销售类租赁，出租人无需对此类租赁相关的资产账面金额作任何调整。对于所列报的最早比较期间期初存在的经营租赁，允许出租人选择采用全面追溯调整法或者简化的追溯应用法。出租人必须将所选择的过渡方法一致地应用于所有租赁安排。

根据简化的追溯调整法，出租人应当采用以下会计处理：

- 应采用租赁期开始日确定的就租赁收取的利率将剩余租赁付款额折现，按折现后的剩余租赁付款额现值确认一项取得租赁付款额的权利，并作出任何必要的调整以反映减值。
- 应利用在所列报的最早比较期间期初可获得的信息，采用与按应收和余值法初始计量剩余资产相同的方式予以确认一项剩余资产。
- 终止确认相关资产。
- 当租赁付款额并非在租赁期内平均分布时，针对已确认的预付或应付租赁款，调整在所列报的最早比较期间期初予以终止确认的相关资产的成本。

简化的追溯调整法下的过渡性豁免与承租人会计中的豁免一致。如果主体选择采用任何豁免，应当披露其选择的豁免。

全面追溯调整法不允许任何过渡性豁免。全面追溯调整法的应用将与IAS 8所述的规定相一致，但主体无需披露任何受当期及前期追溯调整影响的财务报表单列项目变更的影响。

观察

在2011年10月的会议中，IASB和FASB意向性决定建议的过渡性规定不允许任何现有的租赁继续使用原来的会计处理。尽管预期新租赁准则的生效日期不会早于2013年1月1日，签订了长期租赁合同的出租人和承租人均需要考虑建议的规则对现有租赁的潜在影响，及其如何改变未来的租赁安排。此外，生效日期并不一定反映主体需准备采用新规则的时间，因为过渡性规定指出，主体应在财务报表中列报的首个比较期间期初采用新规则。因此，主体现在即开始考虑有关建议对其财务报表可能构成的影响十分重要。主体还应考虑是否需要调整租赁安排、绩效指标、债务契约以及系统作出变更。对于主要的利益相关方的培训也是需要的。

生效日期

预计IASB将于2012年上半年重新发布征求意见稿，并在下半年颁布准则。暂时未对生效日期作出规定。

德勤中国业务的联络详情

北京

**德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所**
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城德勤大楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

重庆

德勤咨询(重庆)有限公司
中国重庆市渝中区青年路38号
重庆国贸中心13楼10-12单元
邮政编码：400010
电话：+86 23 6310 6206
传真：+86 23 6310 6170

大连

**德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所**
中国大连市中山路147号
森茂大厦1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297

广州

**德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所**
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码：510620
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0119 / 0121

杭州

德勤商务咨询(杭州)有限公司
中国杭州市教工路18号
欧美中心企业国际A区605室
邮政编码：310013
电话：+86 571 2811 1900
传真：+86 571 2811 1904

哈尔滨

**德勤管理咨询(上海)有限公司
哈尔滨分公司**
哈尔滨市南岗区长江路368号
开发区管理大厦1618室
邮政编码：150090

香港特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一座35楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

济南

**德勤咨询(上海)有限公司
济南办事处**
中国济南市泺源大街150号 济南
中信广场A座十层1018单元
邮政编码：250011
电话：+86 531 8518 1058
传真：+86 531 8518 1068

澳门特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033

南京

**德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所**
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

**德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所**
中国深圳市深南东路5001
华润大厦13楼
邮政编码：518010
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186

苏州

**德勤商务咨询(上海)有限公司
苏州分公司**
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6289 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

**德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所**
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

武汉

**德勤咨询(上海)有限公司
武汉办事处**
中国武汉市建设大道568号
新世界国贸大38层02号
邮政编码：430022
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032

厦门

**德勤咨询(上海)有限公司
厦门办事处**
中国厦门市思明区鹭江路8号
国际银行大厦26楼E单元
邮政编码：361001
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

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逾 150 个国家,凭借其世界一流和高质量专业服务,为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤约 182,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

关于德勤中国

在中国,我们通过德勤·关黄陈方会计师行和德勤华永会计师事务所有限公司,以及其下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行及德勤华永会计师事务所有限公司共同为德勤有限公司的成员所。

德勤中国是中国大陆及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一,共拥有近 10,000 名员工分布于包括北京、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、香港、济南、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津、武汉和厦门在内的 16 个城市。

早在 1917 年,我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持,为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验,并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港,我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成任何德勤有限公司、其成员或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。