

# 浅析国际租赁会计准则的新变化及影响

彭宏超(副教授)

**【摘要】**2016年1月,国际会计准则理事会正式发布了《国际财务报告准则第16号——租赁》,本文主要从租赁准则的应用范围、租赁确认的控制模型、承租人会计处理的变化、披露等方面对其进行了阐述。笔者认为新租赁准则在租赁认定及承租人经营租赁账务处理等方面取得了重大突破,历史性地将重大经营租赁纳入表内核算,可更好地反映经营租赁业务的财务状况,增强财务报告中租赁业务会计信息揭示及披露的完整性及相关性。

**【关键词】**IFRS16; 承租人; 经营租赁; 会计披露

**【中图分类号】**F234

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2016)19-0092-3

2016年1月,经过前后近十年的历程,国际会计准则理事会(IASB)正式发布了《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS16),采用国际会计准则的所有企业将从2019年1月1日起执行;允许企业提前运用,但是需同时执行《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS15)。新租赁准则一旦生效,现行的《国际会计准则第17号——租赁》(IAS17)及相关的解释公告将被取代。在新租赁准则中,IASB对租赁的确认、计量、揭示及披露做出了一些新的调整,尤其是在“租赁的定义”、“租赁确认”、“承租人会计处理”方面做出了重大改进,而这种改变相对于原租赁会计准则来说是颠覆性的重大改变。

为了帮助企业会计工作者及准则制定者了解IFRS16,下面对新租赁准则的主要变化及影响予以分析,以便更好地让他们把握新租赁准则中会计处理要点,同时也利于我国租赁会计准则进一步修订及完善。

## 一、IFRS16的制定背景

现行租赁准则中的会计模式长期以来一直受到批评,被认为是在某些情况下,不能向会计报表使用者提供有关租赁业务的真实信息,各界对于经营租赁相关资产及负债不在承租人的会计报表中得到反映的意见较大。2005年美国证券交易委员会(SEC)估计:美国的公众公司大约共有1.25万亿美元的租赁(资产)游离于企业的资产负债表之外。作为对会计报表中的租赁信息缺乏透明性的一种响应,IASB与美国财务会计准则委员会(FASB)决定针对承租人会计处理制定一个新的方法,要求承租人针对租赁所生产的权利和义务确认资产和负债(存在有限的、不重要的租赁例外),并增加有关租

赁的披露要求。

2006年7月,IASB增加了一个议程讨论;2009年5月19日,IASB发布了《租赁:初步的观点》;经过收集意见,2010年8月17日,IASB发布了租赁准则征求意见稿;经过再次收集意见,IASB联合FASB于2011年7月21日,共同声明推迟《租赁征求意见稿》的再发布;经过又一次的意见收集,IASB又于2013年5月16日再一次发布了听取各方面意见的《租赁征求意见稿》;后来经过2年多的再讨论,IASB最终在2016年1月13日正式发布了IFRS16。

IASB制定发布的新租赁准则——IFRS16,从2019年1月1日起取代现有的IAS17,企业可以提前采用,但前提是要同步采用IFRS15。新租赁准则适用于所有租赁(包括转租中的资产使用权租赁),但是下列项目除外:第一,涉及矿产、石油、天然气及类似非可再生资源的勘探或使用的租赁;第二,属于《国际财务报告准则第12号——服务特许权协议》范围的合同;第三,对于出租人,属于《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》范围的知识产权许可证;第四,对于承租人,属于《国际会计准则第41号——农业》范围的生物资产租赁,以及属于《国际会计准则第38号——无形资产》范围的许可证协议下持有的权利。允许承租人针对其他无形资产的租赁应用IFRS16,但这并非一项强制要求。

## 二、IFRS16的主要变化

IFRS16的主要变化是:从控制的角度对“租赁”进行了定义,提出了一个完整的“控制模型”来确认是“租赁”还是“服务合同”,同时也对承租人的会计处理做出了重大变更,而对出租人的会计处理只进行了微调。

**【基金项目】**河南省高等学校“专业综合改革试点”项目“黄淮学院会计学专业改革试点”(文件编号:教高[2015]33号)

### (一)“租赁”定义的变化

IFRS16是基于“客户是否能够控制所租赁的资产”来对租赁进行定义的,改变了IAS17对“租赁”的定义:如果合同赋予客户在一段时期内控制特定资产的使用权利,以换取对价,则该合同是一项租赁或包含一项租赁。新的定义强调“控制”,客户为能控制资产的使用权,必须同时包含“利益要素”、“权利要素”;“租赁”新定义中的“控制概念”与《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》(IFRS10)、IFRS15及IASB概念框架征求意见稿中的“控制概念”相一致。

### (二)租赁确认的“五步骤控制模型”

为了帮助主体确认合同是否为“一项租赁”或“包含一项租赁”,IFRS16提出了一个租赁确认的“五步骤控制模型”。

第一步,先判断合同是否存在“一项特定资产”,如果不存在,那么该项合同不含有“一项租赁”,是服务合同;如果合同存在“一项特定资产”,进行第二步判断。

第二步,判断客户是否有权获得在整个使用期内使用该特定资产所产生的全部经济利益,如果不是,那么该项合同不含有“一项租赁”,是服务合同;如果是,那么接着进行第三步判断。

第三步,判断“谁”有权在整个使用期内主导该资产的使用方式和使用目的。如果是“供应商”,那么该项合同不含有“一项租赁”,是服务合同;如果是“客户”,那么该项合同含有“一项租赁”;如果既不是“供应商”,也不是“客户”,继续进行第四步判断。

第四步,判断客户是否有权在“特定资产”整个使用期内运行该资产,而供应商却无权更改运行相关的指示。如果是,那么该项合同含有“一项租赁”;如果不是,进行第五步判断。

第五步,判断客户设计的该资产的形式是否使得资产的使用方式和使用目的已预先被确定。如果是,那么该项合同含有“一项租赁”;如果不是,那么该项合同就不含有“一项租赁”,是服务合同。

### (三)承租人会计处理的变化

IFRS16规定,承租人要对租赁期长于12个月的租赁(租赁资产的金额低的“小额租赁”除外)在资产负债表中进行体现:一方面确认一项表明其享有运用相关资产权利的“使用权资产”,另一方面也要确认一项表明其担负支付租赁款责任的租赁债务。这一规定对承租人来说,“经营租赁”将不再是游离于表外的项目;同时承租人也必须在利润表和其他综合收益表中,确认“使用权资产”的折旧费用以及租赁负债的利息费用。

1. 超过12个月和一定金额(如5000美元)的租赁的账务处理。按照现有的租赁准则,承租人在会计确认、计量、记录、报告时区分经营租赁和融资租赁,做出不同的账务处理:融资租赁需要纳入表内核算,也就是在表内同时确认资产及相应负债;而经营租赁业务不需要纳入表内核算,仅是在经营

租赁期内按直线法分期确认经营租赁费用。

与现行租赁准则IAS17不同,IFRS16规定,除12个月以内或低于一定金额(比如5000美元)的小额租赁外,其余租赁都要纳入会计报表内核算。对承租人来说,IFRS16不再区分经营租赁和融资租赁,承租人的会计处理主要如下:第一,会计确认。当一项合同的订立是基于一项可辨认资产(不管使用条款是否说明),或当承租人按照合同有权控制该项资产的使用、获取与使用该资产有关的大约全部经济利益时,承租人就能按照新租赁准则确认这一租赁安排。第二,初始计量。承租人按照租赁付款额现值对自己的“使用权资产”及租赁负债,进行最初的计量。第三,后续计量。承租人常常采用直线法对“使用权资产”计提折旧,折旧的年限可采用租赁期及使用权资产使用寿命中较短的那一个;同时承租人还要按照租赁开始日的已确定折现率,运用实际利率法确认不同资产负债日的租赁负债。

2. 少于12个月、低于一定金额(如5000美元)租赁的账务处理。对低于一定金额的低值资产之租赁或租赁期少于12个月的短期租赁,承租人就可不确认资产和负债,可按直线法直接确认租赁费用,会计处理与现有的租赁准则规定基本相同。IASB讨论了金额不超过5000美元的相关资产,可能被认为是低值资产。

3. 增加了列报和披露规定。IFRS16对于承租人资产负债表列报有新规定:已确认的一项资产和负债,可在资产负债表上分开列报,也可与类似相关资产及相关负债一起列报;同时也要在类似相关资产和负债的披露中,单独列示这项资产和负债的金额。IFRS16对承租人利润表及现金流量表的列示,和现行租赁准则规定的融资租赁对承租人的要求基本相同。IFRS16大幅扩展了有关租赁的现行披露要求,增加了10个方面的定量披露,还要求承租人根据《国际财务报告准则第7号——金融工具:披露》的规定披露租赁负债的到期期限,并且区别于其他金融负债单独披露。

### (四)出租人会计处理的变化

对出租人来说,IFRS16沿用了现行准则中的出租人会计模型,把租赁划分成经营租赁和融资租赁,分别做出账务处理,故其对出租人的影响相对较小。尽管出租人会计处理没有发生太大改变,但是因为IFRS16改变了租赁定义及转租、合同合并、合同分拆等指引,所以出租人仍受到了一定的影响。更重要的是,IFRS16规定的承租人会计处理的变化,有可能引起承租人重新规划租赁安排,从而影响出租人的经营模式和其与承租人进行的商业谈判。

### (五)售后租回交易会计确认的变化

IFRS16包含同时适用于既是资产卖方又是承租人的针对售后租回交易的指引,此类交易的会计处理取决于是否满足IFRS15中确认为一项销售收入的标准。

如果满足销售收入确认的标准。卖方(承租人)应确认一

## □ 参考借鉴

项使用权资产,其金额应按与其保留的使用权相关的资产相关的原账面金额的相应部分计算;买方(出租人)应按照适用的准则来核算相关资产的购买,并按照IFRS16的要求进行核算。如果销售收入并未反映资产的公允价值,或者租赁付款额并未按市场利率计算,则差额应作为调整买方(出租人)提供的租赁付款额的预付款或额外融资。如果不满足销售的标准。卖方(承租人)应继续确认相关资产,并就取得的销售收入确认一项金融负债;买方(出租人)应就已支付的款项确认一项金融资产。

随后,买卖双方均按照《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS9)或《国际会计准则第39号——金融工具:确认与计量》(IAS39)核算该项金融工具。

### 三、IFRS16预计产生的影响

#### (一)对承租人(企业)财务报表及财务指标的影响

IFRS16会造成经营租赁承租人的资产负债表发生变化,资产负债表内资产和负债将同时增加。对利润表来说,现行租赁准则下经营租赁只需要在利润表内按直线法确认一项费用;而IFRS16实行后,将会形成使用权资产折旧费、租赁负债利息费用两项费用。因为租赁负债按摊余成本法核算,这样计入损益的利息费用会随着本金归还而逐渐降低,造成利润表内与租赁有关的总费用呈减少趋势。承租人在现金流量表中把支付的租赁负债本金纳入融资活动,并按照《国际会计准则第7号——现金流量表》(IAS7)对租赁负债利息进行分类,而短期租赁、低价值租赁、可变租赁付款额的支付则纳入经营活动。

承租人因为资产负债同时增加,再加上相关费用确认产生变化(前期大后期小),造成较多常用财务指标发生改变,如资产负债率、流动比率、息税前利润、净利润、每股收益、净资产收益率、经营活动现金流量等。

#### (二)对企业主要经营决策的影响

第一,对企业经营决策的影响。随着新租赁准则的实施,经营租赁无法在表外隐藏,会影响企业“购置还是租赁”的经营决策;与此相对应,作为出租人的企业,其经营策略也要进行相应的调整。第二,对企业预算编制的影响。IFRS16下,作为承租人的企业,其资产、负债和费用都会发生微妙的变化,这都要在编制预算时进行统筹安排。第三,对薪酬考核的影响。受新租赁准则影响的承租人企业,其薪酬计划制定如果需参照财务指标,重新调整并制定新的薪酬考核量化标准。第四,对企业控制和流程的影响。IFRS16规定,企业需进行更多的判断分析及披露,所以企业在未来需改变其与租赁有关的控制以及流程。第五,对信息系统的影响。IFRS16需要很多过去不在会计报表系统内收集的信息,相关企业需更新现有的信息系统,以便收集和租赁相关的、更多的信息。第六,对企业税务筹划的影响。IFRS16中费用确认方式的改变,会造成纳税企业实际支付税款的金额与时间发生改变,从而需要

企业从新租赁准则的角度重新进行“租赁费用”的税收安排。

#### (三)对投资者及资本监管的影响

受新租赁准则影响的企业投资的利益相关者有可能会分析新租赁准则在将来会对企业会计报表产生怎样的影响;对受新租赁准则影响的企业来说,更应当提前考虑,在什么时候、采用何种方式与其投资者及股东就此问题进行沟通。相关企业还必须考虑企业的主要监管方面要求,比如受新租赁准则影响的银行,必须关注采用新租赁准则后,其资本充足率会发生怎样的变化,能否满足中央银行的监管要求等。

#### (四)对相关行业企业的影响

因为IFRS16提高了租赁的披露标准,所以涉及租赁安排的企业,其多少肯定会受到一些影响。受影响最大的公司,是那些承租人企业,特别是当期有重大经营租赁安排活动的企业。比如零售行业企业、交通运输业企业、酒店业企业、电信行业企业、能源设施荒野行业企业等,因为它们大多采用经营租赁方式租赁营业办公场所和设备。而从事经营出租活动的企业,也会因为承租人考虑新的租赁安排而受到波及,比如涉及房地产和汽车租赁的公司等。

## 四、建议

虽然IFRS16于2019年1月1日才开始执行,但由于其影响重大,相关企业需要提前学习领会新租赁准则的内容及精神,提前把握IFRS16对其会计报表将会产生的实质影响,并做好准备对其会计信息系统、经营活动流程做出及时调整,到时才能灵活应对新租赁准则对其关键财务指标、财务状况、经营成果、会计信息系统、纳税筹划、业务模式及决策产生的影响,并要积极妥善处理好与供应商、投资人及借款人、监管方的关系,迎接新租赁准则带来的挑战。

因为我国会计准则要和国际会计准则接轨,所以也面临着如何对我国《企业会计准则第21号——租赁》进行改进的问题。建议我国会计准则制定部门应先做好“收入”、“金融工具”、“基本准则”的修订工作,并紧接着着手进行我国租赁会计准则修订的前期调查工作,引导企业认识到租赁准则修订给其带来的影响,并最终完成我国《企业会计准则第21号——租赁》的修订,并与“新租赁准则”实现实质趋同,完成我国企业租赁会计业务处理的规范化,向会计报表使用者提供更为真实、相关的租赁业务会计信息。

#### 主要参考文献:

财政部. 企业会计准则[M]. 北京:经济科学出版社, 2016.

胡娟,郭庆. IASB/FASB 租赁准则变革及其影响[J]. 财会月刊, 2011(19).

陶华玲. 租赁会计准则研究[D]. 北京:中国财政科学研究院, 2014.

作者单位:黄淮学院经管系,河南驻马店 463000