

## 《企业会计准则第 21 号——租赁（征求意见稿）》主要变化与影响 ——致同研究之企业会计准则系列（五十三）

2006 年 2 月发布的《企业会计准则第 21 号——租赁》（以下简称 CAS21 租赁（2006）或现行准则），要求承租人和出租人在租赁开始日，根据与资产所有权有关的全部风险和报酬是否转移，将租赁分为融资租赁和经营租赁。对于经营租赁，承租人在资产负债表中不确认其取得的资产使用权和租金支付义务，导致其**财务报表无法全面反映因租赁交易取得的权利和承担的义务**；而融资租赁与经营租赁会计处理的差异以及明确划分标准的存在，为实务中构建交易以符合特定租赁的定义创造了动力和机会，从而**导致经济实质相同的交易会计处理迥异，降低了财务报表的可比性**。

2018 年 1 月，财政部发布了《关于征求〈企业会计准则第 21 号——租赁（修订）（征求意见稿）〉的函》（财办会〔2018〕1 号）（以下简称 CAS21 租赁（2018）征求意见稿或新租赁准则），公开征求意见。新租赁准则与《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）趋同。

与现行准则相比，新租赁准则在承租人会计处理方面，核心变化是采用单一会计模型，取消了承租人关于融资租赁与经营租赁的分类，基于合同约定的权利义务，要求承租人对所有租赁（选择简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）在资产负债表中均确认相应的使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用。在出租人方面，基本沿袭了现行准则的会计处理规定，但改进了出租人的信息披露，要求出租人披露对其保留的有关租赁资产的权利所采取的风险管理战略、为降低相关风险所采取的措施等。

致同将在新租赁准则正式发布后，组织编写新租赁准则系列解读文章，内容包括新准则核心变化与影响、租赁的识别、租赁的合并分拆、承租人的会计处理、出租人的会计处理、转租赁、售后租回、列报和披露、衔接规定、行业影响等。本文主要介绍新租赁准则的核心变化与影响。

### 一、新租赁准则的核心变化

#### （一）承租人会计处理的核心变化

新租赁准则的核心变化是要求承租人采用单一的会计模型，无需进行租赁分类，对

资产负债表中确认的所有租赁采用相同的方式进行会计处理。现行准则要求以风险和报酬转移为基础将租赁划分为融资租赁与经营租赁，对经营租赁承租人不确认相关资产和负债。为解决融资租赁与经营租赁的明确划分及会计处理迥异带来的实务问题，新租赁准则取消了承租人的融资租赁与经营租赁分类，要求承租人对除短期租赁和低价值资产租赁以外的所有租赁确认使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用，即采用与原融资租赁会计处理类似的单一模型。

同时，新租赁准则进一步完善了可变租赁付款额、租赁发生变更等情形的会计处理，并对短期租赁和低价值资产租赁的识别判断及会计处理作出了相应规定。

主题	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	CAS 21 租赁（2006）
会计处理模型	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>单一租赁模型</b></li> </ul> 取消了承租人的融资租赁和经营租赁的分类，要求承租人对除短期租赁和低价值租赁资产以外的所有租赁确认使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用。	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>双重租赁模型</b></li> </ul> 区分融资租赁和经营租赁，对经营租赁不确认相关资产和负债。
租赁的识别	租赁的定义与 2006 年租赁准则一致；增加了识别租赁的具体要求，强调租赁是“让渡了一段时间内对资产使用权的控制”；强调主导资产的使用，并获取几乎全部经济利益。	将租赁定义为：租赁，是指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协议。 缺乏详细的，识别租赁的指引。
租赁资产、负债的确认和计量	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>使用权资产</b></li> </ul> 确认使用权资产，并计提折旧。 <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>租赁负债</b></li> </ul> 确认租赁负债，按实际利率法摊销。取决于指数或比率的可变租赁付款额计入使用权资产成本。	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>经营租赁：</b></li> </ul> 不确认相关资产和负债。 <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>融资租赁：</b></li> </ul> 确认租赁资产和租赁负债。或有租金在发生时计入当期损益。
租赁合同的合并、分拆和修改	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>合同合并：</b></li> </ul> 符合特定条件，承租人可以将多份合同合并为一份。 <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>合并分拆：</b></li> </ul> 合同同时包含租赁和非租赁部分时，承租人应当将该合同包含的各租赁部分和非租赁部分进行分拆。 实务简便方法：根据标的资产的类别选择，不分拆租赁和非租赁部分，而将各租赁部分和非租赁部分作为单一的租赁部分核算。 涉及嵌入衍生工具的，应当分拆。 <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>合同修改：</b></li> </ul> 满足特定条件的，将变更作为一项单独的租赁。	无相关指引
豁免（承租人可以选择不确认使用权资产和租赁	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>短期租赁（按资产类别）：</b></li> </ul> 租赁期不超过 12 个月（包含购买选择权的除外）。 <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>低价值租赁（基于每一项租赁）：</b></li> </ul> 单项租赁资产为新资产时价值较低的租赁。	无相关指引

负债)		
-----	--	--

## (二) 出租人会计处理的核心变化

新租赁准则总体上继承了现行准则中有关出租人的会计处理规定，保留了融资租赁与经营租赁的双重模型，即出租人的租赁分类是以租赁转移与标的资产所有权相关的风险和报酬的程度为依据的。在分类方面，新租赁准则强调了要依据交易的实质，而非合同的形式，有关融资租赁与经营租赁分类的规定更原则化，并增加了可能导致租赁被分类为融资租赁的其他情形。

同时，根据承租人会计处理的变化，调整了转租出租人对转租赁进行分类和会计处理的有关规定。此外，根据实务需要，增加了对生产商或经销商作为出租人的融资租赁的会计处理规定。

主题	CAS 21 租赁 (2018) (征求意见稿)	CAS 21 租赁 (2006)
租赁分类	<ul style="list-style-type: none"> <li>增加了可能分类为融资租赁的列举情形： 如承租人承担撤租损失、资产余值波动归承租人、承租人可以超低价续租等。</li> </ul>	明确了划分经营租赁和融资租赁的情形。
经营租赁	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>初始直接费用：</b> 应当资本化（除非金额较小），在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。</li> <li><b>经营租赁发生变更：</b> 作为一项新租赁。</li> <li><b>租赁资产的减值：</b> 适用 CAS 8</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>初始直接费用：</b> 直接计入当期损益</li> <li><b>经营租赁发生变更：</b> 无相关指引</li> <li><b>租赁资产的减值：</b> 未明确</li> </ul>
融资租赁	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>应收融资租赁款的终止确认和减值：</b> 适用金融工具准则</li> <li><b>可变租赁付款额：</b> 实际发生时计入当期损益，其中取决于指数或比率的可变租赁付款额计入租赁收款额。</li> <li><b>生产商或经销商作为出租人的融资租赁：</b> 视同销售，确认销售收入，结转销售成本；初始直接费用，计入当期损益。</li> <li><b>融资租赁的变更：</b> 满足特定条件的，将变更作为一项单独的租赁。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>应收融资租赁款的终止确认和减值：</b> 未明确</li> <li><b>或有租金：</b> 实际发生时计入当期损益</li> <li><b>生产商或经销商作为出租人的融资租赁：</b> 无相关指引</li> <li><b>融资租赁的变更：</b> 无相关指引</li> </ul>
租赁合同的合并、分拆和修改	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>合同合并：</b> 符合特定条件，出租人可以将多份合同合并为一份。</li> <li><b>合并分拆：</b> 合同同时包含租赁和非租赁部分时，出租人</li> </ul>	无相关指引

	应当将该合同包含的各租赁部分和非租赁部分进行分拆。 ◆ <b>合同修改：</b> 满足特定条件的，将变更作为一项单独的租赁。	
--	--	--

### （三）特殊交易会计处理的核心变化

新租赁准则对于一些特殊交易，如售后回租、转租赁、符合投资性房地产定义的使用权资产等也提供了更详细的指引。

特殊交易	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	CAS 21 租赁（2006）
	<b>基于转让是否构成出售进行区分</b>	<b>基于回租的类别进行区分</b>
售后回租	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>资产转让属于销售的：</b> 承租人（卖方）：仍就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。 出租人（买方）：分别做资产采购和资产出租。</li> <li>◆ <b>资产转让不属于销售：</b> 承租人（卖方）：继续确认被转让资产，并将取得的转让价款确认为金融负债。 出租人（买方）：不确认被转让资产，所支付的转让价款确认为金融资产。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>回租构成融资租赁：</b> 售价与资产账面价值之间的差额予以递延，并按租赁资产的折旧进度分摊。</li> <li>◆ <b>回租构成经营租赁：</b> 售价与资产账面价值之间的差额予以递延，并在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊。</li> </ul>
转租	<b>转租的分类基于使用权资产</b> 中间出租人将主租赁和转租赁视为两份合同。	无明确指引
投资性房地产	采用公允价值模式计量投资性房地产的承租人，对符合投资性房地产定义的使用权资产也应采用公允价值模式。 符合投资性房地产定义的使用权资产，在投资性房地产列报。	《CAS 3-投资性房地产》讲解： 以经营租入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产。

## 二、新租赁准则对财务报表的影响

新租赁准则发布后，将对承租人和出租人的财务报表及财务指标产生重大影响。具体影响如下：

### （一）对承租人财务报表的影响

报表	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	CAS 21 租赁（2006）
	<b>单一租赁模型</b>	<b>双重租赁模型</b>
资产负债表	除短期租赁和低价值资产租赁外，承租人对于其他所有租赁都需要确认使用权资产和	◆ <b>经营租赁：</b> 不确认资产或负债（仅反映计提款项或

	租赁负债。	预付款项) ◆ <b>融资租赁：</b> 确认租赁资产和租赁负债
利润表	<p align="center"><b>单一租赁模型</b></p> <p>承租人需要在利润表中列报租赁负债的利息费用以及使用权资产的折旧。</p> <p>◆ <b>使用权资产折旧</b> 参照固定资产准则有关折旧规定计提折旧</p> <p>◆ <b>租赁负债的利息费用</b> 采用实际利率法计算租赁期内各期间的利息费用</p>	<p align="center"><b>双重租赁模型</b></p> <p>◆ <b>经营租赁：</b> 确认租金费用</p> <p>◆ <b>融资租赁：</b> 确认租赁资产折旧和租赁负债的利息费用</p>
现金流量表	<p align="center"><b>单一租赁模型</b></p> <p>◆ <b>经营活动现金流量：</b> 只有短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额仍然作为经营活动现金流出。</p> <p>◆ <b>筹资活动现金流量：</b> 偿还租金负债本金和利息所支付的现金将被作为筹资活动现金流出。</p>	<p align="center"><b>双重租赁模型</b></p> <p>◆ <b>经营租赁：</b> 经营活动现金流量</p> <p>◆ <b>融资租赁：</b> 筹资活动现金流量</p>

由于对上述财务报表列报的影响，新租赁准则也将对承租人的财务指标产生影响：

1、资产负债率（负债/资产）预期将上升，因为租赁负债的确认将同时增加企业的资产和负债金额。

2、EBITDA（息税折旧摊销前利润）预期将上升，因为 EBITDA 中不再包括租赁费用，增加的折旧和利息费用都将反映在 EBITDA 之外。

3、资产周转率预期将下降，因为资产使用权将增加企业的资产总额。

4、经营现金流量将增加，因为部分或全部的经营租赁付款额将被分类到筹资活动中。

## （二）对出租人财务报表的影响

虽然出租人的会计处理基本没有发生变化，但由于新租赁准则更新了对租赁定义、转租、合同合并和分拆等问题的指引，出租人仍可能受到影响。尤其是，承租人会计处理的变化可能会影响承租人重新架构租赁安排，并进而影响出租人的业务模式及与承租人的商业谈判。同时新租赁准则增加了出租人的信息披露，要求出租人披露对其保留的有关租赁资产的权利所采取的风险管理战略、为降低相关风险所采取的措施等。

## 三、实施新租赁准则影响的主要行业

新租赁准则下，承租人采用单一的会计模型，提高了财务报表的可比性、透明度，降低了财务报表编制成本和复杂性，因为无需进行租赁分类，也不需要能够处理两种承



租人会计模型的信息系统。

新租赁准则将会影响很多行业。其中，影响较大的行业包括；零售和消费品、交通运输、电信、酒店、能源设施等。特别是对航空公司等，涉及到不同的租赁形式，如光租/干租、期租/湿租、程租等。在应用新租赁准则时，可能涉及到判断：是否包含租赁合同、分拆合同中的租赁部分和非租赁部分、各租赁部分和非租赁部分单独价格的确定、使用权资产的减值测试、租赁负债的重新计量、转租和售后回租特殊交易的会计处理等重大事项。

企业需要对财务、运营、税务、内控系统等方面尽早筹划，为新租赁准则的实施做好充分准备。

#### 四、新租赁准则（征求意见稿）与现行准则的新旧对比

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
<b>第一章总则</b>	<b>第一章总则</b>	
第一条为了规范租赁的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	<b>第一条</b> 为了规范租赁的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。	新旧一致
第二条租赁，是指在 <b>约定的期间内</b> ，出租人将资产使用权让与承租人，以获取 <b>租金</b> 的 <b>协议</b> 。	<b>第二条</b> 租赁，是指在 <b>一定期间内</b> ，出租人将资产的使用权让与承租人以获取 <b>对价</b> 的合同。	定义基本一致； 修改部分措辞
第三条下列各项适用其他相关会计准则： （一）出租人以 <b>经营租赁方式租出的土地使用权和建筑物</b> ，适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》。 （二）电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议，适用《企业会计准则第6号——无形资产》。 （三）出租人因融资租赁形成的长期债权的减值，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。	<b>第三条</b> 本准则适用于所有租赁，但下列各项除外： （一）承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的权利，适用《企业会计准则第6号——无形资产》； （二）出租人授予的 <b>知识产权许可</b> ，适用《企业会计准则第14号——收入》。 勘探或使用矿产、石油、天然气及类似非可再生资源的租赁，承租人承租生物资产以及采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设或运营不适用本准则。	适用范围不包括经营租出的土地使用权和建筑物； 适用范围不包括出租人授予的知识产权许可、非可再生资源的租赁、承租生物资产以及BOT。
	<b>第二章 租赁的识别、分拆和合并</b>	
	<b>第一节 租赁的识别</b>	新增
	<b>第四条</b> 在合同开始时，企业应当评估合同是否是租赁或者是否包含租赁。如果合同让渡了在 <b>一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的</b>	明确租赁的识别特征：让渡了在一定期间

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	<p>权利以换取对价，则该合同是租赁或者包含租赁。</p> <p>除非合同条款发生变化，企业无需重新评估合同是否是租赁或者是否包含租赁。</p>	<p>内控制已识别资产使用的权利以换取对价。</p>
	<p><b>第五条</b> 为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权在该使用期间主导已识别资产的使用，并获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益。</p>	<p>明确租赁识别的核心：让渡了控制租赁资产使用的权利。</p>
	<p><b>第六条</b> 已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。</p>	<p>已识别资产 (identified asset)</p>
	<p><b>第七条</b> 存在下列情况之一的，可视为客户有权主导已识别资产的使用：</p> <p>（一）客户有权在使用期间主导已识别资产的使用方式和使用目的；</p> <p>（二）在已识别资产的使用方式和使用目的已预先确定的情况下，该资产由客户设计，或者客户有权在使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产。</p>	<p>明确客户有权主导已识别资产的使用的情形：有权主导使用方式和使用目的；由客户设计或确定运营方式。</p>
	<p><b>第八条</b> 在评估是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益时，企业应当在约定的客户可使用资产的权利范围内考虑其所产生的经济利益。</p>	<p>明确经济利益的考虑范围</p>
	<p><b>第二节 租赁的分拆和合并</b></p>	<p><b>新增</b></p>
	<p><b>第九条</b> 合同同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将该合同包含的各租赁部分和非租赁部分进行分拆。其中，各租赁部分应当分别按照本准则进行会计处理，非租赁部分应当按照其他适用的企业会计准则进行会计处理。</p> <p>为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及其相关的非租赁部分分别合并为租赁按照本准则进行会计处理。</p> <p>对于满足《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关嵌入衍生工具分拆条件的非租赁部分，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。</p>	<p>明确应当分拆合同包含的各租赁部分和非租赁部分；</p> <p>承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同（除了满足分拆条件的嵌入衍生工具）</p>
	<p><b>第十条</b> 在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各租赁部分及非租赁部分的单独价格的相对比例分摊合同对价，出租人</p>	<p>合同对价应当按单独价格的相对比例分摊</p>

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	应当根据《企业会计准则第 14 号——收入》关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。	
	<p><b>第十一条</b> 承租人和出租人与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：</p> <p>（一）该两份或多份合同基于总体商业目的作为一揽子交易而订立，若不作为整体考虑就无法理解其总体商业目的；</p> <p>（二）该两份或多份合同中的某份合同的支付对价取决于其他合同的价格或履约情况；</p> <p>（三）该两份或多份合同让渡的<b>控制租赁资产使用的权利</b>构成一项单独的租赁部分。</p>	明确合同合并的情形：一揽子交易；支付对价受制；构成一项单独的租赁。
<b>第三章融资租赁中承租人的会计处理</b>	<b>第三章 承租人的会计处理</b>	
	<b>第一节 确认和初始计量</b>	<b>划分章节</b>
<p>第十八条在租赁期开始日，出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值，同时记录未担保余值；将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。</p> <p>第十九条未实现融资收益应当在租赁期内各个期间进行分配。出租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资收入。</p> <p>第二十二条对于经营租赁的租金，承租人应当在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法。</p> <p>第二十三条承租人发生的初始直接费用，应当计入当期损益。</p> <p>第二十四条或有租金应当在实际发生时计入当期损益。</p> <p>第十一条租赁期开始日，是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的<b>开始日</b>。</p>	<p><b>第十二条</b> 在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用本准则第三章第三节进行简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外。</p> <p><b>使用权资产</b>，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。</p> <p>租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的日期。</p>	<p>取消承租人关于融资租赁与经营租赁的分类，要求承租人对所有租赁确认使用权资产和租赁负债（选择简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）；</p> <p>定义“使用权资产”，重新定义“租赁期开始日”</p>
<p>第七条租赁期，是指租赁合同规定的不可撤销的租赁期间。租赁合同签订后一般不可撤销，但下列情况除外：</p>	<p><b>第十三条</b> 租赁期是<b>承租人有权使用租赁资产</b>的不可撤销期间；承租人有权选择续租该资产且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间；承租人有权选择</p>	<p>租赁期的定义基本一致；明确情况发生重大变化时，</p>



CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
<p>（一）经出租人同意。</p> <p>（二）承租人与原出租人就同一资产或同类资产签订了新的租赁合同。</p> <p>（三）承租人支付一笔足够大的额外款项。</p> <p>（四）发生某些很少会出现的或有事项。承租人有权选择续租该资产，并且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，不论是否再支付租金，续租期也包括在租赁期之内。</p>	<p>终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。</p> <p>发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估。</p>	<p>需重新评估租赁期；</p> <p>不再列举可撤销合同的情形</p>
<p>第十一条</p> <p>承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的，可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用，应当计入租入资产价值。</p>	<p><b>第十四条</b> 使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：</p> <p>（一）租赁负债的初始计量金额；</p> <p>（二）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；</p> <p>（三）承租人发生的初始直接费用；</p> <p>（四）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。前述成本属于为生产存货而发生的除外。</p> <p>承租人应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》对本条第（四）项所述成本支付义务进行确认和计量。</p> <p><b>租赁激励</b>，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项以及出租人为承租人偿付或承担的成本。</p> <p><b>初始直接费用</b>，是指为达成租赁所发生的增量成本。<b>增量成本</b>是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。</p>	<p>明确使用权资产初始入账成本的构成：租赁负债+租赁预付款-租赁激励+初始直接费用+预计拆卸/移除/复原/恢复成本；</p> <p>定义“租赁激励”，重新定义“初始直接费用”，定义“增量成本”</p>
<p>第十二条 承租人在计算最低租赁付款额的现值时，能够取得出租人租赁内含利率的，应当采用租赁内含利率作为折现率；否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。承租人无法取得出租人的租赁内含利率且租赁合同没有规定利率的，应当采用同期<b>银行贷款利率</b>作为折现率。</p>	<p><b>第十五条</b> 租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。</p> <p>在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人<b>增量借款利率</b>作为折现率。</p> <p>取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当根据租赁期开始日的指数或比率确定。</p>	<p>明确租赁负债的折现率为租赁内含利率或承租人增量借款利率；</p> <p>不再使用租赁合同规定的利率</p>
<p>第八条 <b>最低</b>租赁付款额，是指在租赁期内，承租人<b>应支付或可能被要</b></p>	<p><b>第十六条</b> 租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的</p>	<p>“租赁付款额”替代“最</p>

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
<p>求支付的款项（不包括或有租金和履约成本），加上由承租人或其有关的第三方担保的资产余值。承租人有购买租赁资产选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权的，购买价款应当计入最低租赁付款额。</p> <p>或有租金，是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。履约成本，是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。</p> <p>第二十一条或有租金应当在实际发生时计入当期损益。</p>	<p>款项，包括：</p> <p>（一）固定付款额及实质固定付款额；存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；</p> <p>（二）取决于指数或比率的可变租赁付款额；</p> <p>（三）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；</p> <p>（四）行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；</p> <p>（五）根据承租人提供的余值担保预计应支付的款项。</p> <p>实质固定付款额，是指在形式上可能包含变量、但实质上无法避免的付款额。</p> <p>可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。取决于指数或比率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项等。</p>	<p>低租赁付款额”，“可变租赁付款额”替代“或有租金”；</p> <p>明确租赁付款额的构成：固定及实质固定付款额-租赁激励+取决于指数或比率的可变租赁付款额+合理确定将行使的购买选择权的行权价格+将行使的就终止租赁选择权的支付+承租人余值担保预计支付款项；</p> <p>定义“实质固定付款额”</p>
<p>第十四条担保余值，就承租人而言，是指由承租人或其有关的第三方担保的资产余值；就出租人而言，是指就承租人而言的担保余值加上独立于承租人和出租人的第三方担保的资产余值。资产余值，是指在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。未担保余值，是指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。</p>	<p>第十七条余值担保，是指与出租人无关的一方出租人提供的在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定金额的担保。</p> <p>未担保余值，是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。</p>	<p>“担保余值”改为“余值担保”；</p> <p>包含在租赁付款额中的是“根据承租人提供的余值担保预计应支付的款项”，不再是“担保余值”本身</p>
<p>第十三条租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率。</p>	<p>第十八条 租赁内含利率，是指使租赁收款额与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。</p>	<p>租赁内含利率的含义基本一致</p>
<p>N/A</p>	<p>第十九条承租人增量借款利率，是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。</p>	<p>定义“增量借款利率”，明确需考虑抵押条件</p>

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	<b>第二节 后续计量</b>	<b>划分章节</b>
	<p><b>第二十条</b> 在租赁期开始日后，承租人通常应当按照本准则第二十一条、第二十二条、第二十七条及第二十九条的规定，采用成本模式对使用权资产进行后续计量。</p> <p>承租人采用公允价值模式计量投资性房地产的，对符合《企业会计准则第3号——投资性房地产》中投资性房地产定义的使用权资产，也应当采用公允价值模式进行后续计量。</p>	<p>使用权资产后续计量通常采用成本模式；采用公允价值模式计量投资性房地产的承租人，对符合投资性房地产定义的使用权资产也应采用公允价值模式</p>
<p>第十六条承租人应当采用与自有固定资产相一致的折旧政策计提租赁资产折旧。能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。</p>	<p><b>第二十一条</b> 承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。</p> <p>承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。</p>	<p>使用权资产参照固定资产计提折旧（类似原融资租入）；折旧方式新旧一致</p>
	<p><b>第二十二条</b> 承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。</p>	<p>使用权资产减值适用 CAS 8</p>
<p>第十五条未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊。承租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资费用。</p>	<p><b>第二十三条</b> 承租人应当采用实际利率法计算租赁期内各个期间的利息，并计入当期损益。按照《企业会计准则第17号——借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。</p>	<p>基本一致</p>
<p>第十七条或有租金应当在实际发生时计入当期损益。</p>	<p><b>第二十四条</b> 可变租赁付款额（取决于指数或比率的除外）应当在实际发生时计入当期损益。按照《企业会计准则第1号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。</p>	<p>计入当期损益的可变租赁付款额不包括取决于指数或比率的部分</p>
<p>N/A</p>	<p><b>第二十五条</b> 在租赁期开始日后，承租人应当分别以下情形重新确定租赁付款额，并按变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债：</p> <p>（一）因续租选择权或终止租赁选择权的评估结果发生变化或者前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额；</p> <p>（二）购买选择权的评估结果发生变化的，应</p>	<p>明确需重新确定租赁付款额的情形（重新确定折现率）：因行权判断或实际行使不一致导致的租赁期变化；购买</p>

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	<p>当根据新的评估结果重新确定租赁付款额。</p> <p>在计算变动后租赁付款额的现值时，承租人应当采用<b>剩余租赁期间的租赁内含利率</b>作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用<b>重估日的承租人增量借款利率</b>作为折现率。</p>	<p><b>选择权的评估结果发生变化</b></p>
N/A	<p><b>第二十六条</b> 在租赁期开始日后，根据余值担保预计的应付金额发生变动，或者因用于确定租赁付款额的指数或比率变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。<b>在该情形下，承租人采用的折现率不变</b>，除非租赁付款额的变动源自浮动利率变动。</p>	<p><b>明确需重新确定租赁付款额的情形（折现率不变）：余值担保预计支付变动；用于确定租赁付款额的指数或比率变动</b></p>
N/A	<p><b>第二十七条</b> 承租人在根据本准则第二十五条、第二十六条重新计量租赁负债时，应当相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。</p>	<p><b>重新计量租赁负债时，应当相应调整使用权资产的账面价值</b></p>
	<p><b>第二十八条</b> 租赁发生变更且同时满足下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独的租赁进行会计处理：</p> <p>（一）该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；</p> <p>（二）增加的对价与所扩大租赁范围的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。</p> <p><b>租赁变更</b>，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。</p>	<p><b>明确租赁变更的会计处理——作为一项单独的租赁的变更；</b></p> <p><b>定义“租赁变更”</b></p>
	<p><b>第二十九条</b> 租赁变更未作为一项单独的租赁进行会计处理的，在租赁变更生效日，承租人应当按照本准则第九条、第十条的规定分摊变更后合同的对价，按照本准则第十三条的规定重新确定租赁期，并按照变更后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。</p> <p>在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用<b>剩余租赁期间的租赁内含利率</b>作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用<b>租赁变更生效日的承租人增量借款利率</b>作为折现率。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。</p>	<p><b>明确租赁变更的会计处理——不满足作为一项单独的租赁的变更；</b></p> <p><b>租赁范围缩小的，调减使用权资产。</b></p>



CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	租赁变更导致租赁范围缩小的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。其他租赁变更导致重新计量租赁负债的，应当相应调整使用权资产的账面价值。	
	<b>第三节 短期租赁和低价值资产租赁</b>	<b>新增</b>
	<b>第三十条</b> 短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。 包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。	定义“短期租赁”
	<b>第三十一条</b> 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为新增资产时价值较低的租赁。 低价值资产还应当符合下列条件： （一）承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利； （二）该资产与其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。 承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁不属于低价值资产租赁。	定义“低价值资产租赁”
	<b>第三十二条</b> 对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。 作出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的，承租人应当采用该方法。	短期租赁和低价值资产租赁可以简化处理：不确认使用权资产和租赁负债
	<b>第三十三条</b> 对于短期租赁，承租人应当按照租赁资产的类别作出本准则第三十二条所述的会计处理选择。 对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出本准则第三十二条所述的会计处理选择。	短期租赁按照租赁资产的类别选择简化处理，低价值资产租赁可单项选择简化处理。
	<b>第三十四条</b> 按照本准则第三十二条进行简化处理的短期租赁发生租赁变更或者因租赁变更之外的原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁进行会计处理。	简化处理的短期租赁发生租赁变更或租赁期变化的，作为新租赁
<b>第二章 租赁的分类</b>	<b>第四章 出租人的会计处理</b>	
	<b>第一节 出租人的租赁分类</b>	



CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
<p>第四条承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。租赁开始日，是指<b>租赁协议日</b>与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。</p> <p>第五条融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的<b>全部</b>风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。</p> <p>第十条经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。</p>	<p><b>第三十五条</b> 出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。</p> <p><b>租赁开始日</b>，是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。</p> <p>融资租赁，是指实质上转移了与租赁资产所有权有关的<b>几乎全部</b>风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。</p> <p><b>经营租赁</b>，是指除融资租赁以外的其他租赁。在租赁开始日后，出租人无需对租赁的分类进行重新评估，除非发生租赁变更。租赁资产预计使用寿命、预计余值等会计估计变更或发生承租人违约等情况变化的，出租人不进行重分类。</p>	<p><b>出租人的租赁分类新旧一致；</b></p> <p>租赁开始日、融资租赁的定义基本一致；<b>明确后续不对租赁的分类进行重新评估。</b></p>
<p>第六条符合下列一项或数项标准的，<b>应当认定为</b>融资租赁：</p> <p>（一）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。</p> <p>（二）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将<b>远低于</b>行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。</p> <p>（三）即使资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。</p> <p>（四）<b>承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值</b>；出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。</p> <p>（五）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。</p>	<p><b>第三十六条</b> 一项租赁属于融资租赁还是经营租赁<b>取决于交易的实质，而不是合同的形式</b>。如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。</p> <p>一项租赁存在下列一项或多项情形的，<b>通常分类为融资租赁</b>：</p> <p>（一）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；</p> <p>（二）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款与预计行使选择权时租赁资产的公允价值相比<b>足够低</b>，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权；</p> <p>（三）资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分；</p> <p>（四）在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值；</p> <p>（五）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。</p> <p>一项租赁存在下列一项或多项情形的，<b>也可能分类为融资租赁</b>：</p> <p>（一）若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担；</p> <p>（二）资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人；</p> <p>（三）承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。</p>	<p><b>明确分类取决于交易的实质；</b></p> <p><b>修改了部分措辞，增加了可能分类为融资租赁的列举情形（承租人承担撤租损失、资产余值波动归承租人、承租人可以超低价续租）</b></p>
<p>N/A</p>	<p><b>第三十七条</b> 转租出租人应当基于原租赁产生的使用权资产对转租赁进行分类。</p> <p>原租赁为短期租赁，且转租出租人应用本准则</p>	<p><b>明确转租出租人的基于使用权资产进行分</b></p>

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	第三十二条对原租赁进行简化处理的，转租出租人应当将该转租赁分类为经营租赁。	类。
	<b>第二节 出租人对融资租赁的会计处理</b>	
<p>第九条<b>最低</b>租赁收款额，是指<b>最低</b>租赁付款额加上独立于承租人和出租人的第三方对出租人担保的资产余值。</p>	<p><b>第三十八条</b> 在租赁期开始日，出租人应当将租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值，并终止确认融资租赁资产。  <b>租赁投资净额</b>为租赁收款额及未担保余值按照租赁内含利率折现的现值之和。  <b>租赁收款额</b>，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取但在租赁期开始日尚未收到的款项，包括：  （一）承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额；存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；  （二）<b>取决于指数或比率的可变租赁付款额</b>；  （三）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；  （四）承租人行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；  （五）由承租人、与承租人有关的一方以及有<b>经济能力履行担保义务的独立第三方向</b>出租人提供的余值担保。  在转租的情况下，若转租的租赁内含利率无法确定，<b>转租出租人可采用原租赁的折现率（根据与转租有关的初始直接费用进行调整）</b>计量转租投资净额。</p>	<p>“<b>租赁收款额</b>”替代“<b>最低租赁收款额</b>”；  <b>定义“租赁投资净额”</b>：<b>租赁收款额现值+未担保余值现值</b>；  <b>明确租赁收款额的构成</b>：<b>承租人固定及实质固定付款额-租赁激励+取决于指数或比率的可变租赁付款额+合理确定将行使的购买选择权的行权价格+承租人将行使的就终止租赁选择权的支付+余值担保</b></p>
<p>第十九条未实现融资收益应当在租赁期内各个期间进行分配。出租人应当采用实际利率法计算确认当期的<b>融资收入</b>。</p>	<p><b>第三十九条</b> 出租人应当采用实际利率法计算并确认租赁期内各个期间的<b>利息收入</b>。</p>	<p>基本一致</p>
	<p><b>第四十条</b> 出租人应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》的规定，对应收融资租赁款的终止确认和减值进行会计处理。  出租人将应收融资租赁款或其所在的处置组划分为持有待售类别的，应当按照《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》进行会计处理。</p>	<p>应收融资租赁款的终止确认和减值适用<b>金融工具准则</b></p>
<p>第二十一条或有租金应当在实际发生时计入当期损益。</p>	<p><b>第四十一条</b> 出租人取得的<b>可变租赁付款额</b>应当在实际发生时计入当期损益，<b>取决于指数或比率的可变租赁付款额</b>除外。</p>	<p><b>计入当期损益的可变租赁付款额</b>不包括<b>取决于指数或比</b></p>

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
		率的部分
N/A	<p><b>第四十二条</b> 生产商或经销商作为出租人的融资租赁，无论其是否符合《企业会计准则第 14 号——收入》有关资产转让的规定，在租赁期开始日，该出租人均应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。</p> <p>生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的初始直接费用，应当在租赁期开始日计入当期损益。</p>	生产商或经销商作为出租人的融资租赁，应确认销售收入（无论是否符合 CAS 14 有关资产转让的规定）
N/A	<p><b>第四十三条</b> 融资租赁发生变更且同时满足下列条件的，出租人应当将该变更作为一项单独的租赁进行会计处理：</p> <p>（一）该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；</p> <p>（二）增加的对价与所扩大租赁范围的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。</p>	明确租赁变更的会计处理——作为一项单独的租赁的变更
N/A	<p><b>第四十四条</b> 融资租赁的变更未作为一项单独的租赁进行会计处理的，出租人应当分别以下情况对变更后的租赁进行处理：</p> <p>（一）若变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁的，出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理，并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值；</p> <p>（二）若变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁的，出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于修改或重新议定合同的规定进行会计处理。</p>	明确租赁变更的会计处理——不满足作为一项单独的租赁的变更
第六章经营租赁中出租人的会计处理	第三节 出租人对经营租赁的会计处理	
第二十六条对于经营租赁的租金，出租人应当在租赁期内各个期间按照直线法确认为当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法。	<p><b>第四十五条</b> 在租赁期内各个期间，出租人应当采用直线法或其他系统合理的方法，将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，出租人应当采用该方法。</p>	确认经营租赁租金收入方法增加“其他系统合理的方法”
第二十七条出租人发生的初始直接费用，应当计入当期损益。	<p><b>第四十六条</b> 出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。金额较小的，可以在实际发生时计入当期损益。</p>	新准则下，初始直接费用应当资本化（除非金额较小）

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
第二十八条对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当采用系统合理的方法进行摊销。	<p><b>第四十七条</b> 对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。</p> <p>出租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。</p>	经营租出资产的核算基本一致； 明确经营租出资产的减值适用 CAS 8
第二十九条或有租金应当在实际发生时计入当期损益。	<p><b>第四十八条</b> 出租人取得的与经营租赁有关的<b>可变租赁付款额</b>，应当在实际发生时计入当期损益。</p>	基本一致
N/A	<p><b>第四十九条</b> 经营租赁发生变更的，出租人应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。</p>	经营变更作为新租赁
<b>第五章 售后租回交易</b>		
第三十条承租人和出租人应当根据本准则第二章的规定，将售后租回交易认定为融资租赁或经营租赁。	<p><b>第五十条</b> 承租人和出租人应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。</p>	售后租回交易与新收入准则衔接
	<p><b>第五十一条</b> 售后租回交易中的资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与所保留使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并<b>仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失</b>；出租人应当根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理，并根据本准则对资产出租进行会计处理。</p> <p>如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，则企业应当将低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理。同时，<b>按照公允价值调整相关销售利得和损失</b>。</p>	售后租回交易中的资产转让属于销售的， <b>仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失</b> ； <b>出售对价不公允的，作为预付租金或额外融资处理</b> 。
第三十一条售后租回交易认定为融资租赁的，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。 第三十二条售后租回交易认定为经营租赁的，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊，作为租金费用	<p><b>第五十二条</b> 售后租回交易中的资产转让不属于销售的，承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理；出租人不确认被转让资产，但应当确认一项与转让收入等额的金融资产，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融资产进行会计处理。</p>	售后租回不属于销售的，转让收入确认为金融工具



CAS 21 租赁 (2006)	CAS 21 租赁 (2018) (征求意见稿)	新旧差异
<p>的调整。但是，有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，售价与资产账面价值之间的差额应当计入当期损益。</p>		
	<b>第六章 列报</b>	
	<b>第一节 承租人的列报</b>	
<p>第三十三条 承租人应当在资产负债表中，将与融资租赁相关的长期应付款减去未确认融资费用的差额，分别长期负债和一年内到期的长期负债列示。</p>	<p><b>第五十三条</b> 承租人应当在资产负债表中<b>单独列示使用权资产和租赁负债</b>。其中，租赁负债通常分别非流动负债和一年内到期的非流动负债列示。<b>符合投资性房地产定义的使用权资产，应当在投资性房地产项目列示。</b></p> <p>在利润表中，承租人应当分别列示租赁负债的利息费用与使用权资产的折旧费用。租赁负债的利息费用在财务费用项目列示。</p> <p>在现金流量表中，偿还租赁负债本金和利息所支付的现金应当计入筹资活动现金流出，支付的按本准则第三十二条简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。</p>	<p><b>使用权资产和租赁负债单独列示；</b></p> <p><b>利息费用与折旧费用分别列示；</b></p> <p><b>偿还租赁负债本金和利息的现金计入筹资活动现金流出（不包括简化处理及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额）</b></p>
<p>第三十四条 承租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息：</p> <p>（一）各类租入固定资产的期初和期末原价、累计折旧额。</p> <p>（二）资产负债表日后<b>连续三个会计年度</b>每年将支付的最低租赁付款额，以及以后年度将支付的最低租赁付款额总额。</p> <p>（三）<b>未确认融资费用的余额</b>，以及分摊未确认融资费用所采用的方法。</p> <p>第三十七条 承租人对于重大的经营租赁，应当在附注中披露下列信息：</p> <p>（一）资产负债表日后<b>连续三个会计年度</b>每年将支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付款额。</p> <p>（二）以后年度将支付的不可撤销经营租赁的<b>最低租赁付款额总额</b>。</p>	<p><b>第五十四条</b> 承租人应当在附注中披露与租赁有关的下列信息：</p> <p>（一）各类<b>使用权资产</b>的期初余额、期末余额以及累计折旧额和减值金额；</p> <p>（二）计入当期损益的按本准则第三十二条简化处理的短期租赁费用和低价值资产租赁费用以及<b>未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额</b>；</p> <p>（三）转租使用权资产取得的收入；</p> <p>（四）<b>与租赁相关的总现金流出</b>；</p> <p>（五）售后租回交易产生的相关损益；</p> <p>（六）按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应当披露的有关租赁负债的信息。<b>符合投资性房地产定义的使用权资产，按照《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》进行披露，不纳入本条第（一）、（三）项。</b></p> <p>承租人应用本准则第三十二条对短期租赁和低价值资产租赁进行简化处理的，应当披露这一事实。</p>	<p><b>承租人根据会计处理模型的变化披露与租赁有关的信息：使用权资产（不含符合投资性房地产定义的）；简化处理计入当期损益租赁费用（及简化处理的事实），未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额；转租收入；租赁总现金流出；售后租回损益；租赁负债</b></p>
<p>第三十九条 承租人和出租人应当披露各售后租回交易以及售后租回合同中的重要条款。</p>	<p><b>第五十五条</b> 承租人应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括：</p>	<p><b>承租人披露的信息还包括：租赁活动的性</b></p>



CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	（一）租赁活动的性质； （二）未纳入租赁负债计量的未来潜在现金流出； （三）租赁导致的限制或承诺； （四）售后租回交易； （五）其他相关信息。	质；未纳入租赁负债的潜在现金流出；租赁导致的限制或承诺等；售后租回等
	<b>第二节 出租人的列报</b>	
第二十五条出租人应当按资产的性质，将用作经营租赁的资产包括在资产负债表中的相关项目内。 第三十五条出租人应当在资产负债表中，将应收融资租赁款减去未实现融资收益的差额，作为长期债权列示。	<b>第五十六条</b> 出租人应当根据资产的性质，在资产负债表中列示经营租赁资产。	经营租出资产的列示基本一致
第三十六条出租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息： （一）资产负债表日后连续三个会计年度每年将收到的最低租赁收款额，以及以后年度将收到的最低租赁收款额总额。 （二）未实现融资收益的余额，以及分配未实现融资收益所采用的方法。	<b>第五十七条</b> 出租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息： （一）销售损益、租赁投资净额的融资收益以及未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的收入； （二）资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额以及以后年度将收到的未折现租赁收款额总额； （三）未折现租赁收款额与租赁投资净额的调节表。	融资租出的披露增加销售损益、融资收益与可变租赁付款额相关的收入；未折现租赁收款额与租赁投资净额的调节表；未来租赁收款额要求披露报表日后连续五个会计年度
第三十八条出租人对经营租赁，应当披露各类租出资产的账面价值。	<b>第五十八条</b> 出租人应当在附注中披露与经营租赁有关的下列信息： （一）租赁收入，并单独披露与不取决于指数或比率的可变租赁付款额相关的收入； （二）将经营租赁固定资产与出租人持有自用的固定资产分开，并按经营租赁固定资产的类别提供《企业会计准则第4号——固定资产》要求披露的信息； （三）资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额以及以后年度将收到的未折现租赁收款额总额。	经营租出的披露增加与不取决于指数或比率的可变租赁付款额相关的收入；经营租赁固定资产的信息；未来租赁收款额要求披露报表日后连续五个会计年度
	<b>第五十九条</b> 出租人应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括： （一）租赁活动的性质；	出租人披露的信息还包括：租赁活动的性质；租赁中保

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	<p>（二）对其在租赁资产中保留的权利进行风险管理的情况；</p> <p>（三）其他相关信息。</p>	留的权利风险管理情况等
	<b>第七章 衔接规定</b>	
	<p><b>第六十条</b> 对于首次执行日前已存在的合同，企业在首次执行日可以选择不重新评估其是否是租赁或者是否包含租赁。选择不重新评估的，企业应当在财务报表附注中披露这一事实，并一致应用于前述所有合同。</p>	可以不重新评估已存在的合同
	<p><b>第六十一条</b> 承租人应当选择下列方法之一对租赁进行衔接会计处理，并一致应用于其作为承租人的所有租赁：</p> <p>（一）按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理；</p> <p>（二）根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息。采用该方法时，应当按照以下规定进行衔接处理：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 对于首次执行日前的融资租赁，承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值，分别计量使用权资产和租赁负债。</li> <li>2. 对于首次执行日前的经营租赁，承租人在首次执行日应当根据剩余租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值计量租赁负债，并根据每项租赁选择按照下列两者之一计量使用权资产： <ul style="list-style-type: none"> <li>（1）假设自租赁期开始日即采用本准则的账面价值（采用首次执行日的承租人增量借款利率作为折现率）；</li> <li>（2）与租赁负债相等的金额，并根据预付租金进行必要调整。</li> </ul> </li> <li>3. 在首次执行日，承租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，对使用权资产进行减值测试并进行相应会计处理。</li> </ol>	
	<p><b>第六十二条</b> 首次执行日前的经营租赁中，租赁资产属于低价值资产且根据本准则第三十二条的规定选择不确认使用权资产和租赁负债的，承租人无需对该经营租赁按照衔接规定进行调整，应当自首次执行日起按照本准则进行会计处理。</p>	

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	首次执行日前的经营租赁，在首次执行日后应当作为采用公允价值模式计量的投资性房地产核算的，承租人应当按照首次执行日的公允价值计量使用权资产。	
	<p><b>第六十三条</b> 承租人采用本准则第六十一条第（二）项进行衔接会计处理时，对于首次执行日前的经营租赁，可采用下列简化处理：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 将于首次执行日后 12 个月内完成的租赁，可作为短期租赁处理；</li> <li>2. 计量租赁负债时，相似的租赁组合可采用同一折现率；使用权资产的计量可不包含初始直接费用；</li> <li>3. 存在续租选择权或终止租赁选择权的，承租人可根据首次执行日前选择权的实际行使及其他最新情况确定租赁期，无需对首次执行日前各期间是否合理确定行使续租选择权或终止租赁选择权进行估计；</li> <li>4. 作为使用权资产减值测试的替代，承租人可根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》评估包含租赁的合同在首次执行日前是否为亏损合同，并根据首次执行日前计入资产负债表的亏损准备金额调整使用权资产。</li> <li>5. 首次执行本准则当年年初之前发生租赁变更的，承租人无需按照本准则第二十八条、第二十九条的规定对租赁变更进行追溯调整，而是根据租赁变更的最终安排，按照本准则进行会计处理。</li> </ol>	
	<b>第六十四条</b> 承租人采用本准则第六十三条规定的简化处理方法的，应当在财务报表附注中披露所采用的简化处理方法以及在合理可能的范围内对采用每项简化处理方法的估计影响所作的定性分析。	
	<p><b>第六十五条</b> 对于首次执行日前划分为经营租赁且在首次执行日后仍存续的转租赁，转租出租人在首次执行日应当基于原租赁和转租赁的剩余合同期限和条款进行重新评估，并按照本准则的规定进行分类。按照本准则重分类为融资租赁的，应当将其作为一项新的融资租赁进行会计处理。</p> <p>除前款所述情形外，出租人无需对其作为出租人的租赁按照衔接规定进行调整，而应当自首次执行日起按照本准则进行会计处理。</p>	
	<b>第六十六条</b> 对于首次执行日前已存在的售后	

CAS 21 租赁（2006）	CAS 21 租赁（2018）（征求意见稿）	新旧差异
	<p>租回交易，企业在首次执行日不重新评估资产转让是否满足《企业会计准则第14号——收入》作为销售进行会计处理的规定。</p> <p>对于首次执行日前应当作为销售和融资租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他融资租赁相同的方法对租回进行会计处理，并继续在租赁期内摊销销售利润。</p> <p>对于首次执行日前应当作为销售和经营租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他经营租赁相同的方法对租回进行会计处理，并根据首次执行日前计入资产负债表的相关递延收益或损失调整使用权资产。</p>	
	<b>第八章 附 则</b>	
	<b>第六十七条</b> 本准则自 20XX 年 X 月 X 日起施行。	明确实施日期

### 致同租赁准则系列解读——往期回顾

IASB 发布新租赁准则（IFRS 16）- 致同研究之 IFRS 系列（一）

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



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2018 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。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。