

## 新租赁准则解读（四）：承租人的会计处理——致同研究之企业会计准则系列（八十九）

致同研究之新租赁准则系列解读，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。本期解读**承租人的会计处理**。

承租人的会计处理是新旧租赁准则主要变化的部分，即承租人不再区分融资租赁与经营租赁，要求对几乎所有租赁合同确认使用权资产和相应的租赁负债，并分别确认折旧和利息费用。租赁合同可以看作是以分期付款的方式支付买价取得标的资产的使用权。

### 一、使用权资产和租赁负债的确认

#### 1. 一般处理

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**（简化处理除外）。使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。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。

## 致同解读-确认使用权资产和租赁负债

承租人要确认使用权资产和负债，因为其符合资产负债的定义。

### 1.承租人拥有的使用标的资产的权利符合资产定义，表现为：

- 承租人在整个租赁期内对使用标的资产的权利实施控制。尽管出租人是标的资产的法定所有人，但一旦出租人将资产提供给承租人使用，则其不可在租赁期内收回标的资产或以其他方式将标的资产用于自身目的。
- 承租人有能力确定如何使用标的资产，从而确定如何通过该项使用权产生未来经济利益。该能力表明承租人对使用权实施控制。
- 即使对承租人使用资产的权利存在一些使用上的限制，但是控制和使用资产的权利仍然存在。
- 承租人对使用权资产的控制源自过去的事项，该事项既包括对租赁合同做出的承诺，也包括将标的资产提供给承租人在不可撤销的租赁期间使用。

### 2.承租人支付租赁付款额的义务符合负债的定义，表现为：

- 一旦标的资产可供承租人使用，承租人即承担了支付租赁付款额的现时义务。
- 该项义务导致经济利益未来从承租人流出，流出金额通常为根据租赁的条款和条件确定的合同付款额。

## 2.简化处理

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。

**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。

**低价值资产租赁**，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。低价值资产租赁还应当满足一项单独租赁的条件。

## 致同解读-短期租赁和低价值租赁的豁免

新租赁准则允许短期租赁和低价值资产租赁在租赁期内直接确认为费用，与旧准则下经营租赁的会计处理方式相一致，以降低应用新租赁准则的成本。

### 1.应用短期租赁与低价值资产租赁豁免的方式

短期租赁，针对相关租赁资产的**每一类**，承租人一致地选择应用或不应用短期租赁的例外情况。

低价值资产租赁则基于**每一项**租赁分别应用。不考虑低价值资产的合计数是否重大。

### 2.低价值的含义

低价值指资产在**全新时候的绝对价值**而不是参考报告主体的规模。低价值的标准需要关注财政部关于租赁准则的指南，可能为 50000 元人民币或者更低。国际准则理事会认为一项资产在全新时价值为 5000 美元或者更低，则属于低价值资产。如果标的资产在其全新时价值通常不低，则不符合豁免规定。低价值资产的示例有 IT 设备或者办公家具。某些资产依赖于其他的标的资产或者与其他标的资产高度相关，则不适用该豁免。

## 二、初始计量

### 1.使用权资产的初始计量

**使用权资产**应当按照成本进行初始计量。该成本包括：（1）租赁负债的初始计量金额；（2）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；（3）承租人发生的初始直接费用；（4）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。

#### 致同解读—使用权资产的初始计量

使用权资产的初始计量，与大多数以成本进行初始计量的其他非金融资产（如固定资产、无形资产）相一致。使用权资产的成本由四项内容构成，租赁负债的初始计量金额仅是其中一项。除此以外还包括在租赁开始日或之前支付的租赁付款额，初始直接费用以及复原成本。初始直接费用是达成租赁所发生的增量成本。复原成本应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》进行确认和计量。

### 2.租赁负债的初始计量

**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。

**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款项，包括：（1）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；(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额；(3) 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；(4) 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。(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

## 致同解读—租赁负债的初始计量

### 1. 租赁付款额的五项内容

租赁付款额的五项内容可以分为两类，前两项属于租金（固定及实质固定付款额与取决于指数或比率的可变付款额），后三项属于租赁期结束时预计支付的款项（购买选择权的行权价格、行使终止租赁选择权需支付的款项以及承租人提供的担保余值预计应支付的款项）。因而，租赁负债等于租金的现值与租赁期结束时预计支付款项的现值之和。

需要注意的是租赁付款额中包含的担保余值应反映主体对于未来支付金额的合理预期，不同于现行准则下将承租人担保的余值全部作为租赁负债的一部分。

### 2. 计入租赁负债的可变付款额

租赁负债的初始计量包括表面上可变但实质上是固定的付款额以及取决于指数或利率的可变租赁付款额，其他基于收入或使用的可变租赁付款额不包括在租赁负债的初始计量之内，应在触发这些事件或条件发生的期间在损益中确认。

取决于指数或利率的可变租赁付款额，初始确认时按照当前固定的金额计量，当指数或利率的变化结果确定之后，在资产负债表日再对付款额进行调整。

### 3. 租赁期的评估

**租赁期**是承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间；确定租赁期需要考虑：（1）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；（2）承租人有权选择终止租赁该资产，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。（3）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。

#### 致同解读—租赁期的评估

租赁期的评估是一项关键的估计，是租赁负债金额的重要输入值。租赁期将决定哪些租赁付款额会纳入租赁负债的计量。

租赁期自租赁期开始日起计算，包括出租人为承租人提供的免租期。

对于租赁期的重估，准则要求仅在发生重大事件或重大变化，且影响承租人合理确定将行使或不行使相应续租、终止或购买选择权时进行重估；准则要求仅在发生承租人可控范围内的重大事件或重大变化时进行重估，无需针对单纯基于市场的事件重估选择权，对重估范围的限制降低了报告日重估的成本。

重大事件和变化包括：

- 在租赁期开始日未预计到的重大租赁资产改良，在可行使续租选择权、终止租赁选择权、或购买标的资产选择权时，预期为承租人带来重大经济利益；

- 在租赁期开始日未预计到的标的资产重大改动或定制化调整；
- 转租赁开始日，标的资产的转租期超出之前确定的租赁期；以及
- 承租人作出的与行使或不行使选择权相关的经营决策（例如，决定续租互补性资产、处置可供选择的资产或处置包含使用权资产的业务部门）

### 三、后续计量

#### 1.使用权资产的后续计量

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。

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。

承租人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。

致同解读-使用权资产的后续计量

1.承租人采用成本模式对使用权资产进行后续计量。

## 2.使用权资产需要计提折旧

按照固定资产准则对使用权资产计提折旧，折旧方法应该反映使用权资产未来经济利益的耗费模式。

折旧从租赁期开始日开始计提，折旧期限按下列原则确定：

- (1) 能够合理确定租赁期满时取得租赁资产所有权的，在资产使用寿命内计提折旧；  
否则
- (2) 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。

## 3.使用权资产的减值

按照资产减值准则的规定，确定使用权资产是否发生减值，并进行减值的会计处理。减值损失确认后，使用权资产的未来折旧费用按照变更后的账面价值进行调整。

## 4.使用权资产账面价值的调整

租赁期开始日后，承租人会持续评估租赁期、购买选择权和担保余值的情况，这些因素的变化会导致租赁付款额的变化，承租人根据变化重新计量租赁负债，应当调整使用权资产的账面价值，除非账面价值已减记至零。

## 2.租赁负债的后续计量

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各个期间的利息费用，并计入当期损益。



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和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债：（1）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；（2）购买选择权的评估结果发生变化的，应当根据新的评估结果重新确定租赁付款额。在计算变动后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。

在租赁期开始日后，根据担保余值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。在该情形下，承租人采用的折现率不变，除非租赁付款额的变动源自浮动利率变动。

## 致同解读-租赁负债的后续计量

### 1. 初始确认后，租赁负债以摊余成本进行计量。

### 2. 固定的周期性利率的确定

当承租人不能可靠地确定租赁内含利率时，应当采用承租人的增量借款利率作为折现率。增量借款利率是特定于承租人的，应综合考虑承租人自身偿债能力和信用状况、租赁期、租赁负债金额、使用权资产的性质、交易发生的经济环境（国家、货币和签订租赁合同的日期）等多方面因素，予以确定。初始确认后，租赁负债以摊余成本进行计量。

### 3. 租赁负债的重估

在每个报告日重新评估关键判断，例如租赁期、指数或比率的变动等，并考虑是否需要重新计量租赁负债，是新租赁准则的重大变化。租赁负债的变化会导致前述的使用权资产的变动。在租赁期内重新计量向财务报表使用者提供了更多的最新信息，也带来了资产负债的波动。

#### 4.折现率的修订

当涉及租赁负债的重新评估或租赁变更时，承租人需要修订折现率。

经修订的折现率是剩余租赁期的租赁内含利率，除非其不能被可靠确定，在这种情况下，应当采用重新评估日或租赁变更生效日的承租人增量借款利率。

与采用实际利率法进行会计处理的金融工具适用的方法一致，在大数情况下，企业不应在租赁期内重估折现率，但是如果租赁的经济实质发生了变化，应重估折现率，例如承租人租赁期发生变化、购买选择权的评估发生变化。另外，浮动利率的租赁中，浮动利率变动导致租赁付款额变动，应该采用修订后的折现率对租赁负债进行计量，这与《CAS22——金融工具的确认和计量》的原则一致，即“对于浮动利率金融资产或浮动利率金融负债，以反映市场利率波动而对现金流量的定期重估将改变实际利率。”

注：本专题是致同对企业会计准则的理解，实务中应以企业会计准则的规定和监管要求为准。《致同研究之企业会计准则系列》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。



Grant Thornton  
致同

---

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

© 2019 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. (GTL, 致同国际) 的成员所。GTL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTL（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。GTL（致同国际）不向客户提供服务。GTL（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。