附件 2

《企业会计准则第 21 号——租赁（修订）（征求意见稿）》起草说明

一、本准则修订的必要性

2006 年 2 月，财政部发布《企业会计准则第 21 号——租赁》，规范了租赁的确认、计量和相关信息的列报。此次修订的必要性主要体现在以下两方面：

（一）解决现行租赁会计准则实施中存在的问题

根据现行租赁会计准则，承租人和出租人在租赁开始日，应当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。对于融资租赁，承租人应当在资产负债表中确认租入资产和相关负债；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。为便利实务判断，现行租赁会计准则对于融资租赁与经营租赁的分类还引入了一系列明线划分标准。

由于经营租赁未纳入承租人的资产负债表，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线划分标准的存在，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。因此，需对现行租赁会计准则进行修订完善。

（二）与《国际财务报告准则第 16 号——租赁》趋同

2016 年 1 月，国际会计准则理事会（IASB）发布了《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16），自 2019 年 1 月 1 日起实施。该准则的核心变化是，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（选择简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）确认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，该准则基本沿袭了现行《国际会计准则第 17 号——租赁》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。

为进一步规范我国企业对租赁的确认、计量和相关信息的列报，推动我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同，我们借鉴《国际财务报告准则第 16 号——租赁》，并结合我国的实际情况，研究起草了《企业会计准则第 21 号——租赁（修订）（征求意见稿）》（以下简称“征求意见稿”）。

二、本准则修订的过程

自国际会计准则理事会启动租赁准则修订以来，我们一直密切关注该项目的进展情况，认真研究其发布的讨论稿和征求意见稿，并结合我国实际和需要，通过多渠道积极反馈意见和建议。2016 年，《国际财务报告准则第 16 号——租赁》发布后，我们即启动了我国租赁会计准则修订项目。

自 2016 年以来，为起草《企业会计准则第 21 号——租赁（修订）（征求意见稿）》，我们先后开展了以下工作：**一是**全面研究我国新形势下修订租赁会计准则的需要和预计修订的主要内容，并组织翻译出版了《国际财务报告准则第 16 号——租赁》的中

文译本；**二是**在消化吸收国际财务报告准则第 16 号和充分听取国内部分承租人、出租人、会计师事务所以及学术界代表意见的基础上，结合我国实际起草了修订初稿；**三是**就修订初稿采取多种方式内部征求意见和开展研讨，包括书面征求企业会计准则委员会咨询委员及业内专家的意见，组织航空、航运、电信等受准则修订影响较大的承租企业、租赁公司以及会计师事务所代表等召开座谈会，广泛听取意见；**四是**汇总整理和深入分析各方面反馈意见，根据有效意见对修订初稿进行了逐条修改和反复斟酌，并与相关专家进行了多次沟通和讨论，在此基础上形成了征求意见稿。

三、本准则修订的主要内容

本次租赁会计准则修订涉及内容较多，主要包括以下方面：

（一）完善租赁的识别、分拆及合并等相关原则

长期以来，租赁被认为是比较容易识别的经济交易，而且在现行准则下经营租赁与服务的会计处理方法类似，即使未准确区分也不会造成会计处理结果的重大差异。此次修订要求承租人在资产负债表中确认经营租赁的相关权利和义务，从而使得租赁与服务的会计处理产生较大差异，在此背景下，准确识别租赁成为需厘清的重要问题。为此，征求意见稿引入了“控制”、“已识别资产”等概念，对租赁的识别以及租赁与服务的区分制定了相关指导原则。此外，征求意见稿对同时包含租赁和非租赁部分的合同的分拆及合同对价分摊、租赁的合并等作出了规定。

（二）承租人会计处理由双重模型修改为单一模型

现行租赁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线划分及会计处理迥异带来的实务问题，征求意见稿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，即采用与现行融资租赁会计处理类似的单一模型。同时，征求意见稿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。

（三）改进出租人的租赁分类原则及相关会计处理

由于现行租赁准则的实务问题主要集中于承租人的会计处理，征求意见稿总体上继承了现行租赁准则中有关出租人的会计处理规定，即保留了融资租赁与经营租赁的双重模型。在分类方面，征求意见稿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。

（四）调整售后租回交易会计处理并与收入准则衔接

根据《企业会计准则第 14 号——收入》的最新修订，征求意见稿对于售后租回交易的会计处理进行了相应调整。即，按照《企业会计准则第 14 号——收入》评估售后租回交易中的资产转让是否满足销售的条件：资产转让属于销售的，承租人（卖方）

按原资产账面金额中与所保留使用权有关的部分确认和计量租回形成的使用权资产，并对转让至出租人的权利确认相关利得或损失，出租人按照适用的准则对资产购买进行会计处理，资产出租适用本准则；资产转让不属于销售的，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。

（五）完善与租赁有关的列示和信息披露要求

在承租人方面，征求意见稿根据会计处理模型的变化，对租赁相关的使用权资产、租赁负债、折旧和利息、现金流出等在财务报表中的列示作出了明确规范，并在现行准则的基础上对租赁相关的信息披露作了进一步调整完善。在出租人方面，主要增加了部分信息披露要求，包括出租人对其所保留的租赁资产相关权利进行风险管理的情况，融资租赁的销售损益、融资收益、与未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的收入，经营租赁的租赁收入、与不取决于指数或比率的可变租赁付款额相关的收入等。

四、征求意见的主要问题

（一）关于租赁的定义

问题 1：您认为征求意见稿中关于租赁的定义是否恰当？如果不恰当，您有何意见和建议？

（二）关于本准则的适用范围

问题 2：您认为征求意见稿中关于本准则适用范围的规定是否恰当？如果不恰当，您有何意见和建议？

（三）关于租赁的识别、分拆和合并

问题 3: 您认为征求意见稿中关于识别租赁的规定是否恰当，能否给实务判断充分的指引？如果不恰当或不充分，您有何意见和建议？

问题 4: 您认为征求意见稿中关于租赁分拆和合并的规定是否恰当，能否给实务判断充分的指引？如果不恰当或不充分，您有何意见和建议？

（四）关于承租人的会计处理

问题 5: 您认为征求意见稿中关于承租人采用单一会计模型的规定是否恰当？如果不恰当，您有何意见和建议？

问题 6: 您认为征求意见稿中关于承租人使用权资产和租赁负债计量的规定是否恰当，能否给实务判断充分的指引？如果不恰当或不充分，您有何意见和建议？

问题 7: 您认为征求意见稿中关于短期租赁和低价值资产租赁的豁免规定是否恰当，能否给实务判断充分的指引？如果不恰当或不充分，您有何意见和建议？

（五）关于出租人的会计处理

问题 8: 您认为征求意见稿中关于出租人采用双重会计模型的规定是否恰当？如果不恰当，您有何意见和建议？

（六）关于售后租回交易的会计处理

问题 9: 您认为征求意见稿中关于售后租回交易会计处理的规定是否恰当，能否给实务判断充分的指引？如果不恰当或不充分，您有何意见和建议？

（七）关于列报

问题 10：您认为征求意见稿中关于承租人和出租人有关租赁的列示要求是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

问题 11：您认为征求意见稿中关于承租人和出租人有关租赁的信息披露要求是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

（八）关于准则实施

问题 12：您认为征求意见稿中的承租人和出租人会计处理规定将对企业产生哪些重大影响？如可能，请提供具体案例说明和数据分析。

问题 13：您认为征求意见稿中关于新旧租赁会计准则的衔接规定是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

问题 14：关于修订后租赁会计准则的实施安排，您有何意见和建议？