

# 浅谈新租赁准则承租人在会计中的应用

朱亚米

(浙江体育职业技术学院,浙江 杭州 311231)

**摘要:**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》公开征求意见,同年12月,正式颁布修订版本,新租赁准则与《国际财务报告准则第16号——租赁》趋同。新租赁准则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。本文基于案例分析对承租人的企业财务会计核算及产生的影响。

**关键词:**新租赁准则;会计;应用

**[DOI]**10.12231/j.issn.1000-8772.2021.02.102

最新修订准则在一定程度上提高会计信息质量,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。

## 1 新租赁准则下承租人会计处理

### 1.1 租赁的识别

一项合同同时满足以下条件时,根据租赁准则予以确认:(1)存在一定的期间;(2)该合同存在一项已识别资产(资产明确指定或资产可供客户使用时隐形指定、资产在物理上可区分;对该资产拥有实质替换权);(3)该合同转移使用一项已识别资产的控制权,即客户拥有以下权力:有权决定该项已识别资产的使用(例如:在使用期内,决定使用目的和使用方式,包括改变使用目的和使用方式的权力);以及有权获取与使用该项资产相关的几乎所有的经济利益。

### 1.2 承租人的会计处理

#### 1.2.1 使用权资产初始计量

确定租赁负债时主要考虑固定付款额及实际固定付款额减去扣除租赁激励、指数或利率的可变租赁款项、担保余值减去预计将支付的金额、购买权的行使价格、提前终止合同的违约金等。使用权资产则包含租赁负债加初始直接费用加预付租赁付款额加估计的拆卸、搬移或复原成本减收到的租金激励。

**案例一:**承租人甲公司于20X1年初就某栋建筑物的某一层楼与出租人乙公司签订了为期10年的租赁协议。有关资料如下:(1)初始租赁期内的不含税租金为每年100,000元,所有款项应于每年年初支付。(2)为获得该项租赁,甲公司的初始直接费用为20,000元,其中15,000元为向该楼层前任租户支付的款项,5,000元为向促成此租赁交易的房地产中介支付的佣金。(3)作为对甲公司的激励,乙公司同意补偿甲公司10,000元的佣金。(4)甲公司无法确定租赁内含利率,其增量借款利率为每年5%,该利率反映的是甲公司可以类似抵押条件借入期限为10年、与使用权资产等值的相同币种的借款而必须支付的利率。为简化处理,假设不考虑相关税费影响。

计算租赁付款额现值的过程如下:a. 剩余10期租赁付款额=100,000×10=1,000,000(元)。b. 租赁负债=剩余10期租赁付款额的现值=100,000×(P/A, 5%, 9)+100,000=810,780(元)。c. 未确认融资费用=剩余10期租赁付款额-剩余10期租赁付款额的现值=1,000,000-810,780=189,220(元)。

综上,甲公司使用权资产的初始成本为:810,780+20,000(初始直接费用)-10,000(租赁激励)=820,780(元)。

#### 1.2.2 租赁负债和使用权资产后续计量

租赁负债以实际利率法进行计量(于租赁的变更或重估时进行调整)。使用权资产则参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定,自租赁期开始日对使用权资产计提折旧,自租赁开始日的当月计提折旧;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,应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。无法合理确定的,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。对于相关使用权

资产按照《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。

**同案例二:**a. 第一年年末确定利息费用=(810,780-100,000)\*5%=35,539(元)。b. 第一年年末租赁负债余额=810,780-100,000+35,539=746,319(元)。c. 计提折旧=820,780/10=82,078(元)。

## 2 新租赁准则对企业的影响

### 2.1 会计核算人员的影响

新租赁准则要求财务工作人员对租赁工作业务具有更高的职业判断能力。首先,新租赁准则需要识别租赁业务,新引入“已识别资产”“实质替换权”等概念,增加了财务人员的判断难度。同时,增加了财务人员会计信息计量的难度,除了选择简化处理的短期租赁和低价值资产租赁,需要财务人员确定租赁期限、租赁付款额、租赁内含利率等,并据此对“使用权资产”进行折旧或摊销,增加了财务人员的计算难度,影响会计信息的判断和计量。

### 2.2 对企业财务报表的影响

#### 2.2.1 资产负债表

从会计科目上看,长期资产一般包含“固定资产”“无形资产”等,新租赁准则下的“使用权资产”的出现,是会计学发展的进步,更是对“实质重于形式”的重要应用。

新租赁准则对承租人而言,尤其是对之前属于经营租赁较多的企业而言,最直观的影响是资产负债表上的资产和负债同步大幅度增加,使得使用权资产和租赁负债以透明列报,提高了报表的准确性,但同时导致资产负债率较之前也大幅度提高,企业的长期偿债能力指标恶化。

#### 2.2.2 利润表

在旧准则下,经营租赁的承租人租金直接确认当期损益,新准则下则是列入当期使用权资产的账面价值计提折旧并列入成本,可变租赁付款额(取决于指数或比率的除外)在实际发生时计入当期损益,因此,就利润表而言,租赁前期影响利润表的金额(折旧加利息)会高于经营租赁的租金,从而导致企业短期的净利润有所下降。

#### 2.2.3 现金流量表

租赁准则的变更并不会导致实际的现金流入流出有所变化,因此对承租人的现金支付和需列报的总现金流量并不产生影响。在旧准则下,经营租赁支付的租金属于经营活动相关现金流,而在新准则下,偿还资产负债表中确认的租赁负债所支付的现金被分类至融资活动现金流。

## 3 结束语

租赁业务在企业生产经营中作为一种重要的融资手段,租赁资产既能满足企业对设备购置和更新的需要,又能减少对资金的占用。但是新租赁准则的出台和实施,也给租赁带来较大的变化,本文分析了新租赁准则的会计核算影响及对企业的影 响,需要企业快速适应新准则,合理开展工作。

### 参考文献

- [1]财政部.企业会计准则第21号——租赁[R].2018.
- [2]孔雅琦.新租赁准则对承租人的影响及对策——以中国NF航空为例[J].大众投资指南,2021(2).
- [3]赵锋.新租赁准则对L集团的影响及应对[J].财富生活,2020(22).