**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第3号—关于新租赁准则核心变化及新型服务的讨论**

2019-09-10 16:04:46

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B15681026575083.html

   
    2018年12月7日，财政部发布《企业会计准则第21号——租赁》（财办会〔2018〕35号）（以下简称新租赁准则）。自2019年1月1日起，在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业执行新租赁准则，其他执行企业会计准则的企业自2021年1月1日起施行。新租赁准则的实施将带来更多复杂的判断，如识别租赁、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、折现率的确定、使用权资产的减值测试、租赁负债的重新计量、转租和售后租回特殊交易的会计处理等重大事项。上述重大影响将涉及众多行业，其中影响较大的行业包括金融企业、电信、零售和消费品、交通运输、酒店、能源设施等，相关企业应尽早对财务、运营、税务、内控系统等进行全面筹划。为协助企业做好新租赁准则实施的充分准备，注册会计师行业应发挥专业优势，提供更多、更有针对性的专业服务。  
本提示仅供事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
围绕新租赁准则的核心变化，针对新租赁准则注册会计师可以提供的服务内容，北京注册会计师协会非鉴证服务专业技术委员会做如下提示：  
一、新租赁准则给企业带来的挑战  
新租赁准则在以下几个方面，给企业带来挑战：  
1. 财务核算  
新租赁准则的颠覆变化，租赁定义的全新诠释，众多复杂的专业判断如租赁合同的识别、租赁期评估，租赁拆分、租赁合并或变更、豁免选择、全新会计模型设计，列报和披露的变化要求，过渡方案的选择为企业会计核算带来众多挑战。  
2. 数据搜集  
海量租赁数据的收集，按新准则规定的重新梳理，工作繁重；如何高效抓取分析租赁合同关键数据，为有效评估新租赁准则影响做准备是大多数企业的最大挑战。  
3. 影响评估  
新租赁准则将导致财务报表披露、关键业绩指标的颠覆变化，企业如何准确了解新租赁准则对预算、财务状况、财务指标、绩效考核等产生的影响。  
4. 控制流程  
新准则要求进行更多的判断和披露，例如识别租赁、评估租赁期、选择折现率。企业是否需要更新控制及相关流程以满足新准则要求。  
5. 沟通影响  
通过沟通，向利益相关者解释执行新准则对于企业预算、财务状况、财务指标、绩效考核银行贷款的一些信用指标、以及不同资产管理模式的影响。  
6. 税务影响  
会计模型的变化导致租赁费用确认方式的变化，从而带来更多潜在的纳税影响。  
7. 信息系统  
企业系统能否有效支持新租赁准则带来的变化？能否获取所有必要的信息？能否对租赁实施监控并执行持续的评估？  
8. 租赁规划  
作为承租方，应修订公司的租赁策略，重新考虑租赁合同条款，以减少因执行新准则对财务报表的影响。作为出租方，如何考虑会重新修订商务谈判、薪酬绩效考核策略？  
二、新租赁准则的核心变化与要求  
新租赁准则要求承租人会计处理由“双重模型”修改为“单一模型”，同时也改进了出租人的信息披露。具体分析如下：  
（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，并新增了使用权资产、租赁负债等科目。新租赁准则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会计模型，并且将风险和报酬转移变更为强调对使用权资产的控制权的判定，即若合同约定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者包含一项租赁。  
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。  
  
  
  
  
核心变化  
  
  
CAS 21租赁（2018）  
  
  
CAS 21租赁（2006）  
  
  
  
  
会计处理模型  
  
  
w   单一会计模型  
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。  
  
  
w   双重会计模型  
承租人区分融资租赁和经营租赁，采用双重会计模型，对经营租赁不确认相关资产和负债。  
  
  
  
  
租赁的识别  
  
  
增加了识别租赁的具体要求，强调“控制”，即租赁是“让渡了一段时间内控制已识别资产使用的权利”；强调存在已识别资产，并且承租人能够主导该资产的使用，并获取几乎全部经济利益。  
  
  
将租赁定义为：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  
  
  
w   使用权资产  
租赁期开始日，使用权资产按照成本进行初始计量，并计提折旧和减值。  
w   租赁负债  
租赁期开始日，按尚未支付的租赁付款额现值进行租赁负债初始计量，按实际利率法摊销。  
  
  
w   经营租赁：  
不确认相关资产和负债。  
w   融资租赁：  
确认固定资产-融资租赁租入资产和相关负债。  
   
  
  
  
  
核心变化  
  
  
CAS 21租赁（2018）  
  
  
CAS 21租赁（2006）  
  
  
  
  
租赁合同的合并、分拆和修改  
  
  
w   合同合并：  
符合特定条件，承租人可以将多份合同合并为一份。  
w   合并分拆：  
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核算。  
涉及嵌入衍生工具的，应当分拆。  
w   合同修改：  
满足特定条件的，将租赁修改作为一项单独的租赁；  
不满足特定条件的，在租赁修改日调整使用权资产和租赁负债，使用权资产调成零为止，差异计入当期损益。  
  
  
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负债）  
  
  
w   短期租赁（按资产类别）：  
租赁期不超过12个月（包含购买选择权的除外）。  
w  低价值租赁（基于每一项租赁）：  
单项租赁资产为新资产时价值较低的租赁。即该资产在全新状态下的绝对价值应低于人民币40,000元。  
  
  
无相关指引  
  
  
  
  
折现率  
  
  
w   折现率的确定  
承租人依次采用租赁内含利率和增量借款利率，不再包括合同约定的利率  
  
  
w   融资租赁下折现率的确定  
应当依次采用租赁内含利率、合同约定的利率和同期银行贷款利率  
  
  
  
  
可变租赁付款额  
  
  
w   可变租赁付款额  
取决于指数和比例的租赁付款额计入租赁负债，其他可变租赁付款额在发生时计入当期损益。  
  
  
w   或有租金  
均在发生时计入当期损益。  
  
  
  
  
   
（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会计模型，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。  
同时规定了转租赁的分类和会计处理，以及生产商或经销商作为出租人的融资租赁的会计处理规定。  
  
  
  
  
核心变化  
  
  
CAS 21租赁（2018）  
  
  
CAS 21租赁（2006）  
  
  
  
  
   
   
  
  
w   增加了可能分类为融资租赁的列举情形。根据租赁的实质而不是形式进行判断，符合融资租赁的一种情形不必然划分为融资租赁。  
  
  
符合列举的融资租赁的其中一种情形应该划分为融资租赁。  
  
  
  
  
经营租赁  
  
  
w   初始直接费用：  
应当资本化，在租赁期内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊，分期计入当期损益。  
  
  
w   初始直接费用：  
直接计入当期损益  
  
  
  
  
租赁合同的合并、分拆和修改  
  
  
w   合同合并：  
符合特定条件，出租人可以将多份合同合并为一份。  
w   合并分拆：  
合同同时包含租赁和非租赁部分时，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。  
w   合同修改：  
满足特定条件的，将变更作为一项单独的租赁。  
  
  
无相关指引  
  
  
  
  
融资租赁  
  
  
w   应收融资租赁款的终止确认和减值：  
适用金融工具准则  
w   可变租赁付款额：  
取决于指数或比率的可变租赁付款额计入租赁收款额，其他的在实际发生时计入当期损益。  
w  生产商或经销商作为出租人的融资租赁：  
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。  
w   融资租赁的变更：  
满足特定条件的，将变更作为一项单独的租赁处理，否则未作为一项单独的租赁处理。  
  
  
w   应收融资租赁款的终止确认和减值：  
未明确  
w   或有租金：  
实际发生时计入当期损益  
w   生产商或经销商作为出租人的融资租赁：  
无相关指引  
w   融资租赁的变更：  
无相关指引  
  
  
  
  
（三）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。  
1.对承租人财务报表的影响  
资产负债表：新租赁准则下，除短期租赁和低价值资产租赁外，承租人对于其他几乎所有的租赁都需要增加使用权资产和租赁负债，承租人的资产和负债规模同时增大。  
利润表：新租赁准则下，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，将导致租赁期前期费用较高，后期费用较低。  
现金流量表：新租赁准则下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，支付的按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。  
财务指标影响：新租赁准则确认了使用权资产及租赁负债，影响了报表资产及负债总额，并显著增加了资产负债率。同时，将租赁费用的分类从经营费用转为融资费用和摊销，将影响经营利润、息税折旧摊销前利润(EBITDA)和息税前利润(EBIT)等指标。  
  
  
  
  
  
财务指标  
  
  
计算  
  
  
新租赁准则影响  
  
  
原因  
  
  
  
  
EBIT  
  
  
息税前利润  
  
  
上升  
  
  
由于租赁费用被列报为折旧和利息费用，租赁费用从EBIT中剔除，因此承租人的EBIT将会上升。  
  
  
  
  
EBITDA  
  
  
经营利润、息税折旧摊销前利润  
  
  
上升  
  
  
由于租赁费用被列报为折旧和利息费用，租赁费用从EBITDA中剔除，因此承租人的EBITDA将会上升。  
  
  
  
  
资产周转率  
  
  
销售收入/资产总额  
  
  
下降  
  
  
经营租赁以使用权资产的形式计入总资产，资产总额增加。  
  
  
  
  
ROE  
  
  
净利润/净资产  
  
  
前期下降，后期上升。  
  
  
由于采用实际利率法计算利息费用，折旧与利息总额呈前高后低趋势，在净资产不变的情况下导致前期ROE下降，后期上升。  
  
  
  
  
ROA  
  
  
净利润/资产总额  
  
  
前期下降，后期上升；总体比原租赁准则下降。  
  
  
折旧与利息总额呈前高后低趋势；同时由于确认使用权资产，导致资产总额增加，ROA下降。  
  
  
  
  
杠杆比率  
  
  
净负债/EBITDA  
  
  
取决于租赁组合的特征  
  
  
由于EBITA和净负债均会增加，这取决于租赁组合的特征。  
  
  
  
  
  
   
  
   
  
2.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情况、为降低相关风险所采取的措施等。    
（四）新旧准则的过渡  
对于新旧准则的衔接规定，新租赁准则针对租赁合同的识别、使用权资产和租赁负债的初始计量、使用权资产的减值、转租、售后回租、简化处理、租赁变更等做了相应的衔接规定。以下主要就租赁合同的识别、使用权资产和租赁负债的初始计量部分，进行相关介绍。  
1．租赁合同的识别  
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。  
2．使用权资产和租赁负债的初始计量  
对于新旧准则的过渡，承租人应当选择采用追溯调整法（调整前期比较报表）对租赁进行过渡期处理，也可以采用不完全追溯调整，即将首次执行租赁准则的累积影响数调整首次执行租赁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。  
采用不完全追溯调整方法时，企业应当区分首次执行日前是融资租赁还是经营租赁做不同的处理：  
（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。  
（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：一是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）；二是与租赁负债相等的金额，并根据预付租金进行必要调整。  
三、注册会计师可以提供的新型服务  
注册会计师在满足审计准则有关独立性要求前提下，可以考虑从专业培训、合同梳理、影响分析、协助沟通、会计制度和流程梳理、税务诊断、系统优化、租赁规划等方面，为企业平稳过渡、有效实施新租赁准则提供“端到端”的服务解决方案。  
（一）专业培训  
通过开展新租赁准则专业培训，向企业关键部门提供关于新租赁准则的深刻解读、不同租赁场景案例分析、准则实操难点解析及主要监管机构要求的专业技术最新资讯等内容的专业培训。  
（二）合同梳理  
设计新租赁准则合同信息收集表，运用智能读取合同技术协助企业自动读取租赁合同关键信息，填写合同信息收集表，协助企业收集海量租赁数据形成租赁合同数据库；评估企业现有租赁合同条款以及关键租赁要素，协助识别租赁、租赁豁免、租赁合并、租赁拆分、租赁付款额等不同业务场景模式的分析安排。  
（三）影响分析  
根据企业的租赁合同梳理情况，整体评估新租赁准则的适用范围，协助制定租赁负债折现率并执行敏感性分析，执行不同过渡方案下新租赁准则对企业财务报表及关键财务指标的潜在影响及与现行准则的差异比较分析，结合企业未来租赁业务发展规模，协助企业制定新租赁准则过渡实施的最佳方案。  
（四）会计制度及业务流程优化  
对企业租赁相关会计制度、内部控制、财务流程、系统流程提供全面诊断服务，执行受新租赁准则影响的关键流程差距分析；  
协助企业重新梳理租赁业务管理流程，以全生命周期租赁业务为出发点设计完善企业内部控制、财务流程的管理提升方案；  
针对未来新型租赁业务或业务模式进行研究，更新会计制度、设计财务流程，以符合新租赁准则核算要求。  
（五）系统优化  
对企业现有租赁相关的业务及财务系统进行评估，协助企业提升现有系统的承载能力。结合新租赁准则要求提供系统开发需求核算逻辑，涵盖企业租赁业务不同核算场景、满足财务报表及附注披露、企业管理报表等需求，协助企业执行租赁系统开发，实现租赁自动化核算系统功能开发实施落地。  
（六）协助沟通  
协助企业制定就新租赁准则产生的潜在影响对外部利益相关者的沟通方案，如对银行、投资方等沟通，使得外部利益相关者可以解读新租赁准则对报表带来的重大影响；协助与企业现任审计师沟通新租赁准则落地实施方案、关键假设和财务影响评估结果，协助与审计师达成共识。  
（七）税务筹划  
从新租赁准则的核心变化与税法的相关规定执行差异评估，就新租赁准则规定的“租赁费用”重新定义，结合企业承租、出租业务的特点执行税收筹划安排及提供会税差异调整建议。  
（八）租赁规划  
考虑新租赁准则对企业目前财务报表、租赁策略、管理决策的影响，协助企业执行不同租赁业务场景研究，结合企业未来新型租赁业务发展或者“买或租”的战略变化，如何降本增效，优化租赁，协助企业设计未来租赁业务规划方案，并且针对合同的关键条款提供完善建议，为企业有效筹划租赁业务安排。  
   
   
 

    2018年12月7日，财政部发布《企业会计准则第21号——租赁》（财办会〔2018〕35号）（以下简称新租赁准则）。自2019年1月1日起，在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业执行新租赁准则，其他执行企业会计准则的企业自2021年1月1日起施行。新租赁准则的实施将带来更多复杂的判断，如识别租赁、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、折现率的确定、使用权资产的减值测试、租赁负债的重新计量、转租和售后租回特殊交易的会计处理等重大事项。上述重大影响将涉及众多行业，其中影响较大的行业包括金融企业、电信、零售和消费品、交通运输、酒店、能源设施等，相关企业应尽早对财务、运营、税务、内控系统等进行全面筹划。为协助企业做好新租赁准则实施的充分准备，注册会计师行业应发挥专业优势，提供更多、更有针对性的专业服务。

本提示仅供事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

围绕新租赁准则的核心变化，针对新租赁准则注册会计师可以提供的服务内容，北京注册会计师协会非鉴证服务专业技术委员会做如下提示：

一、新租赁准则给企业带来的挑战

新租赁准则在以下几个方面，给企业带来挑战：

1. 财务核算

新租赁准则的颠覆变化，租赁定义的全新诠释，众多复杂的专业判断如租赁合同的识别、租赁期评估，租赁拆分、租赁合并或变更、豁免选择、全新会计模型设计，列报和披露的变化要求，过渡方案的选择为企业会计核算带来众多挑战。

2. 数据搜集

海量租赁数据的收集，按新准则规定的重新梳理，工作繁重；如何高效抓取分析租赁合同关键数据，为有效评估新租赁准则影响做准备是大多数企业的最大挑战。

3. 影响评估

新租赁准则将导致财务报表披露、关键业绩指标的颠覆变化，企业如何准确了解新租赁准则对预算、财务状况、财务指标、绩效考核等产生的影响。

4. 控制流程

新准则要求进行更多的判断和披露，例如识别租赁、评估租赁期、选择折现率。企业是否需要更新控制及相关流程以满足新准则要求。

5. 沟通影响

6. 税务影响

会计模型的变化导致租赁费用确认方式的变化，从而带来更多潜在的纳税影响。

7. 信息系统

企业系统能否有效支持新租赁准则带来的变化？能否获取所有必要的信息？能否对租赁实施监控并执行持续的评估？

8. 租赁规划

作为承租方，应修订公司的租赁策略，重新考虑租赁合同条款，以减少因执行新准则对财务报表的影响。作为出租方，如何考虑会重新修订商务谈判、薪酬绩效考核策略？

二、新租赁准则的核心变化与要求

新租赁准则要求承租人会计处理由“双重模型”修改为“单一模型”，同时也改进了出租人的信息披露。具体分析如下：

（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，并新增了使用权资产、租赁负债等科目。新租赁准则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会计模型，并且将风险和报酬转移变更为强调对使用权资产的控制权的判定，即若合同约定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者包含一项租赁。

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。

核心变化

CAS 21租赁（2018）

CAS 21租赁（2006）

会计处理模型

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。

承租人区分融资租赁和经营租赁，采用双重会计模型，对经营租赁不确认相关资产和负债。

租赁的识别

增加了识别租赁的具体要求，强调“控制”，即租赁是“让渡了一段时间内控制已识别资产使用的权利”；强调存在已识别资产，并且承租人能够主导该资产的使用，并获取几乎全部经济利益。

将租赁定义为：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

核心变化

CAS 21租赁（2018）

CAS 21租赁（2006）

租赁合同的合并、分拆和修改

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负债）

无相关指引

折现率

可变租赁付款额

（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会计模型，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。

同时规定了转租赁的分类和会计处理，以及生产商或经销商作为出租人的融资租赁的会计处理规定。

核心变化

CAS 21租赁（2018）

CAS 21租赁（2006）

符合列举的融资租赁的其中一种情形应该划分为融资租赁。

经营租赁

租赁合同的合并、分拆和修改

无相关指引

融资租赁

（三）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。

1.对承租人财务报表的影响

资产负债表：新租赁准则下，除短期租赁和低价值资产租赁外，承租人对于其他几乎所有的租赁都需要增加使用权资产和租赁负债，承租人的资产和负债规模同时增大。

利润表：新租赁准则下，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，将导致租赁期前期费用较高，后期费用较低。

现金流量表：新租赁准则下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，支付的按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。

财务指标影响：新租赁准则确认了使用权资产及租赁负债，影响了报表资产及负债总额，并显著增加了资产负债率。同时，将租赁费用的分类从经营费用转为融资费用和摊销，将影响经营利润、息税折旧摊销前利润(EBITDA)和息税前利润(EBIT)等指标。

财务指标

计算

新租赁准则影响

原因

EBIT

息税前利润

上升

由于租赁费用被列报为折旧和利息费用，租赁费用从EBIT中剔除，因此承租人的EBIT将会上升。

EBITDA

经营利润、息税折旧摊销前利润

上升

由于租赁费用被列报为折旧和利息费用，租赁费用从EBITDA中剔除，因此承租人的EBITDA将会上升。

资产周转率

销售收入/资产总额

下降

经营租赁以使用权资产的形式计入总资产，资产总额增加。

ROE

净利润/净资产

前期下降，后期上升。

由于采用实际利率法计算利息费用，折旧与利息总额呈前高后低趋势，在净资产不变的情况下导致前期ROE下降，后期上升。

ROA

净利润/资产总额

前期下降，后期上升；总体比原租赁准则下降。

折旧与利息总额呈前高后低趋势；同时由于确认使用权资产，导致资产总额增加，ROA下降。

杠杆比率

净负债/EBITDA

取决于租赁组合的特征

由于EBITA和净负债均会增加，这取决于租赁组合的特征。

2.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情况、为降低相关风险所采取的措施等。

（四）新旧准则的过渡

对于新旧准则的衔接规定，新租赁准则针对租赁合同的识别、使用权资产和租赁负债的初始计量、使用权资产的减值、转租、售后回租、简化处理、租赁变更等做了相应的衔接规定。以下主要就租赁合同的识别、使用权资产和租赁负债的初始计量部分，进行相关介绍。

1．租赁合同的识别

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。

2．使用权资产和租赁负债的初始计量

对于新旧准则的过渡，承租人应当选择采用追溯调整法（调整前期比较报表）对租赁进行过渡期处理，也可以采用不完全追溯调整，即将首次执行租赁准则的累积影响数调整首次执行租赁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。

采用不完全追溯调整方法时，企业应当区分首次执行日前是融资租赁还是经营租赁做不同的处理：

（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。

（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：一是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）；二是与租赁负债相等的金额，并根据预付租金进行必要调整。

三、注册会计师可以提供的新型服务

注册会计师在满足审计准则有关独立性要求前提下，可以考虑从专业培训、合同梳理、影响分析、协助沟通、会计制度和流程梳理、税务诊断、系统优化、租赁规划等方面，为企业平稳过渡、有效实施新租赁准则提供“端到端”的服务解决方案。

（一）专业培训

（二）合同梳理

（三）影响分析

（四）会计制度及业务流程优化

（五）系统优化

对企业现有租赁相关的业务及财务系统进行评估，协助企业提升现有系统的承载能力。结合新租赁准则要求提供系统开发需求核算逻辑，涵盖企业租赁业务不同核算场景、满足财务报表及附注披露、企业管理报表等需求，协助企业执行租赁系统开发，实现租赁自动化核算系统功能开发实施落地。

（六）协助沟通

协助企业制定就新租赁准则产生的潜在影响对外部利益相关者的沟通方案，如对银行、投资方等沟通，使得外部利益相关者可以解读新租赁准则对报表带来的重大影响；协助与企业现任审计师沟通新租赁准则落地实施方案、关键假设和财务影响评估结果，协助与审计师达成共识。

（七）税务筹划

从新租赁准则的核心变化与税法的相关规定执行差异评估，就新租赁准则规定的“租赁费用”重新定义，结合企业承租、出租业务的特点执行税收筹划安排及提供会税差异调整建议。

（八）租赁规划

考虑新租赁准则对企业目前财务报表、租赁策略、管理决策的影响，协助企业执行不同租赁业务场景研究，结合企业未来新型租赁业务发展或者“买或租”的战略变化，如何降本增效，优化租赁，协助企业设计未来租赁业务规划方案，并且针对合同的关键条款提供完善建议，为企业有效筹划租赁业务安排。