

企业会计准则第 21 号——租赁（修订）

（征求意见稿）

第一章 总 则

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。

第二条 租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

第三条 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）出租人授予的知识产权许可，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。

第二章 租赁的识别、分拆和合并

第一节 租赁的识别

第四条 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。如果合同让渡了在一定期间内控制一项或多项已

识别资产使用的权利以换取对价，则该合同是租赁或者包含租赁。

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。

第五条 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。

第六条 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。

第七条 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：

（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；

（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。

第八条 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。

第二节 租赁的分拆和合并

第九条 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。

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与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。

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。

第十条 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。

第十一条 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：

（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；

（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；

（三）该两份或多份合同让渡的控制租赁资产使用的权利构成一项单独的租赁部分。

第三章 承租人的会计处理

第一节 确认和初始计量

第十二条 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。

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。

第十三条 租赁期是承租人有权使用租赁资产的不可撤销期间；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。

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。

第十四条 使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：

- （一）租赁负债的初始计量金额；
- （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；
- （三）承租人发生的初始直接费用；
- （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。

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。

租赁激励，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。

初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。

第十五条 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。

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，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

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。

第十六条 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：

（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；

（二）取决于指数或比率的可变租赁付款额；

（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）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）根据承租人提供的余值担保预计应支付的款项。

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。

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。

第十七条 余值担保，是指与出租人无关的一方向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。

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。

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。

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。

第二节 后续计量

第二十条 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。

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。

第二十一条 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。

第二十二条 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。

第二十三条 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。

第二十四条 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。

第二十五条 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：

（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；

（二）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折现率。

第二十六条 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。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。

第二十七条 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。

第二十八条 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：

（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；

（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。

租赁变更，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。

第二十九条 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。

在计算变更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，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。

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。

第三节 短期租赁和低价值资产租赁

第三十条 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。

第三十一条 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为新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。

第三十二条 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。

第三十三条 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。

第三十四条 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。

第四章 出租人的会计处理

第一节 出租人的租赁分类

第三十五条 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。

融资租赁，是指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的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。

经营租赁，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。

第三十六条 一项租赁属于融资租赁还是经营租赁取决于交

易的实质，而不是合同的形式。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。

一项租赁存在下列一项或多项情形的，通常分类为融资租赁：

（一）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；

（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足够低，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；

（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；

（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；

（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。

一项租赁存在下列一项或多项情形的，也可能分类为融资租赁：

（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；

（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；

（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。

第三十七条 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。

原租赁为短期租赁，且转租出租人应用本准则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。

第二节 出租人对融资租赁的会计处理

第三十八条 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。

租赁投资净额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。

租赁收款额，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）取决于指数或比率的可变租赁付款额；

（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经济能力履行担保义务的独立第三方向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，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）计量转租投资净额。

第三十九条 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利息收入。

第四十条 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。

第四十一条 出租人取得的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益，取决于指数或比率的可变租赁付款额除外。

第四十二条 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。

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。

第四十三条 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：

（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；

（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。

第四十四条 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：

（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；

（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。

第三节 出租人对经营租赁的会计处理

第四十五条 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。

第四十六条 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。

第四十七条 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。

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。

第四十八条 出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益。

第四十九条 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。

第五章 售后租回交易

第五十条 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。

第五十一条 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，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失；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。

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，按照公允价值调整相关销售利得和损失。

第五十二条 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。

第六章 列报

第一节 承租人的列报

第五十三条 承租人应当在资产负债表中单独列示使用权资产和租赁负债。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。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。

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。

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。

第五十四条 承租人应当在附注中披露与租赁有关的下列信息：

（一）各类使用权资产的期初余额、期末余额以及累计折旧额和减值金额；

（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未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额；

（三）转租使用权资产取得的收入；

（四）与租赁相关的总现金流出；

（五）售后租回交易产生的相关损益；

（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。

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。

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。

第五十五条 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：

- （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。

第二节 出租人的列报

第五十六条 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。

第五十七条 出租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息：

- （一）销售损益、租赁投资净额的融资收益以及与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。

第五十八条 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。

第五十九条 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；

（二）对其在租赁资产中保留的权利进行风险管理的情况；

（三）其他相关信息。

第七章 衔接规定

第六十条 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。

第六十一条 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：

（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；

(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:

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:

(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);

(2) 与租赁负债相等的金额, 并根据预付租金进行必要调整。

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。

第六十二条 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。

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。

第六十三条 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：

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；

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；

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；

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。

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。

第六十四条 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。

第六十五条 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。

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。

第六十六条 对于首次执行日前已存在的售后租回交易，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。

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。

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。

第八章 附 则

第六十七条 本准则自 20XX 年 X 月 X 日起施行。