

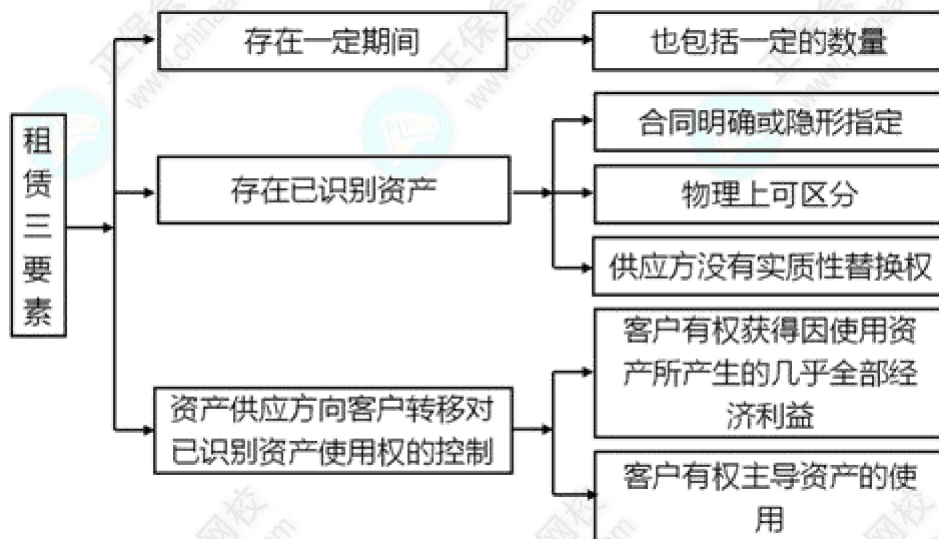
第十九章 租 赁

一、租赁的识别

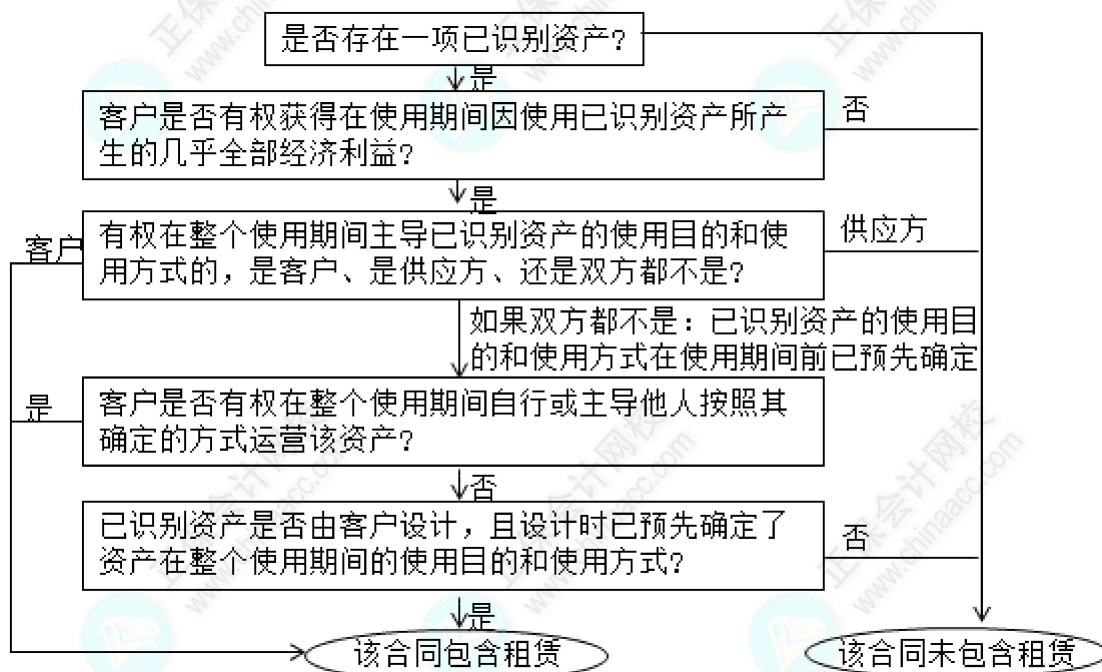
(一) 租赁的定义

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。如果合同一方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，则该合同为租赁或者包含租赁。

一项合同要被分类为租赁，必须要满足**三要素**：



(二) 租赁的识别



二、租赁的分拆与合并

(一) 租赁的分拆

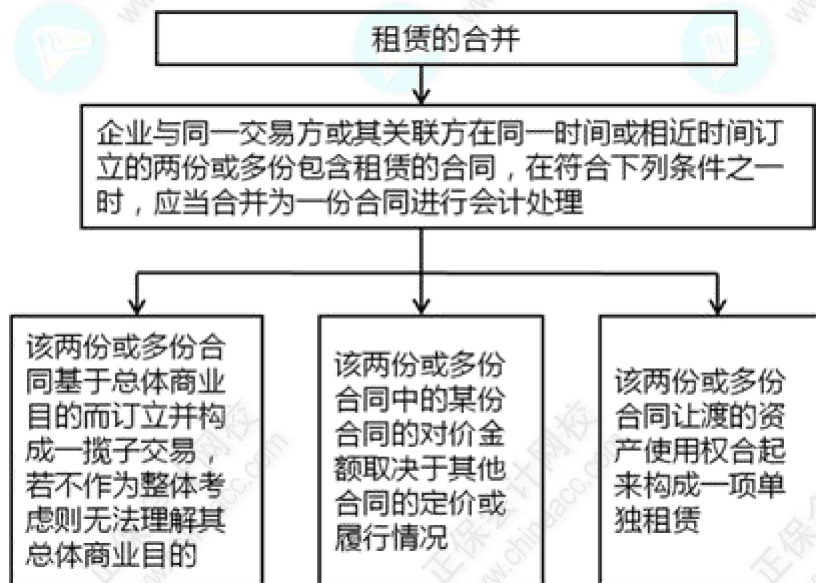
合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分**进行分拆**。分拆时：

项目	承租人	出租人
各租赁部分	应当按照 租赁准则 进行会计处理	应当按照 租赁准则 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	应当按照 收入准则 进行会计处理

同时符合下列条件，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

- (1) 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**。
- (2) 该资产与合同中的其他资产**不存在高度依赖或高度关联关系**。

(二) 租赁的合并



三、租赁期

(一) 租赁期开始日

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**起始日期**。

(二) 不可撤销期间

在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定**可强制执行合同的期间**。

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。

如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑。如**只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间**。

(三) 续租选择权和终止租赁选择权

在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买标的资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。

在评估时需考虑的因素包括但不限于以下方面：

1. **与市价相比**，选择权期间的合同条款和条件。
2. 在合同期内，承租人进行或预期进行重大租赁资产改良的，在可行使续租选择权、终止租赁选择权或者购买租赁资产选择权时，预期能为承租人带来的重大经济利益。
3. 与终止租赁相关的成本。
4. 租赁资产对承租人运营的重要程度。

5.与行使选择权相关的条件及满足相关条件的可能性。

四、承租人会计处理

(一) 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。

1. 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。租赁付款额包括以下五项内容：

- (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**。

2. 折现率

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。

(二) 使用权资产的初始计量

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。在租赁期开始日，承租人应当按照成本对使用权资产进行初始计量。该成本包括下列四项：

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，应扣除已享受的租赁激励相关金额）。
3. 承租人发生的**初始直接费用**。
承租人发生的初始直接费用，即增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如**佣金、印花税**等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，例如为评估是否签订租赁而发生的**差旅费、法律费用**等，此类费用应当**在发生时计入当期损益**。
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。

(三) 租赁负债的后续计量

1. 确认租赁负债的利息

借：**财务费用**——利息费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

2. 支付租赁付款额

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

3. **未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额**，即，并非取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时**计入当期损益**，但按照《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。

(四) 使用权资产的后续计量

1. 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量。

2. 使用权资产的折旧

承租人应当**自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧**。使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的

下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。计提的折旧金额应根据使用权资产的用途，**计入相关资产的成本或者当期损益**。

承租人在确定使用权资产的折旧年限时，应遵循以下原则：

(1) 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。

(2) 承租人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**租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短**的期间内计提折旧。

(3) 如果使用权资产的剩余使用寿命短于租赁期与租赁资产剩余使用寿命，则应在使用权资产的**剩余使用寿命内**计提折旧。

3. 使用权资产的减值

使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“使用权资产减值准备”科目。使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

(五) 租赁变更的会计处理

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。

1. 租赁变更作为一项单独租赁处理

租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

(1) 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或延长了租赁期限；

(2) 增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理

承租人应当在租赁变更生效日进行下列会计处理：

(1) 按照租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；

(2) 确定变更后的租赁期；

(3) 采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。

(4) 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。

(六) 短期租赁和低价值资产租赁

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**。

1. 短期租赁

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**。

2. 低价值资产租赁

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。

五、出租人会计处理

(一) 出租人的租赁分类

一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：

(1) 在租赁期届满时，租赁资产的**所有权转移给承租人**。

(2) 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，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**。

(3) 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**。实务中，这

里的“大部分”一般指租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命的 75% 以上（含 75%）。如果租赁资产是旧资产，在租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的 75% 以上时，则这条判断标准不适用，不能使用这条标准确定租赁的分类。

(4) 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**。这里的“几乎相当于”，通常指 90% 以上。

(5) **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迹象的，也可能分类为融资租赁：

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 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。

(二) 出租人对融资租赁的会计处理

1. 融资租赁的初始计量

出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当**以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值**。租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。

租赁投资总额 = 租赁收款额 + 未担保余值

租赁投资净额 = 未担保余值现值 + 租赁收款额现值
= 租赁资产公允价值 + 出租人初始直接费用

租赁投资总额 - 租赁投资净额 = 未实现融资收益

借：应收融资租赁款——租赁收款额

 应收融资租赁款——未担保余值

 贷：融资租赁资产（转销账面价值）

 资产处置损益（公允价值 - 账面价值）

 银行存款（初始直接费用）

 应收融资租赁款——未实现融资收益

若某融资租赁合同必须以收到**租赁保证金**为生效条件，出租人收到承租人交来的租赁保证金，借记“银行存款”科目，贷记“**其他应付款——租赁保证金**”科目。承租人到期不交租金，以保证金抵作租金时，借记“其他应付款——租赁保证金”科目，贷记“应收融资租赁款”科目。承租人违约，出租人按租赁合同或协议规定没收保证金时，借记“其他应付款——租赁保证金”科目，贷记“营业外收入”等科目。承租人未发生违约，出租人到期归还保证金时，应借记“其他应付款——租赁保证金”科目，贷记“银行存款”科目。

2. 融资租赁的后续计量

出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。

(三) 出租人对融资租赁变更的会计处理

1. 租赁变更作为一项单独租赁处理

融资租赁发生变更且同时符合下列条件的，出租人应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理：

- (1) 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；
- (2) 增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理——被分类为经营租赁

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁条件的，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**（如固定资产）的**账面价值**。

3. 租赁变更未作为一项单独租赁处理——被分类为融资租赁

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理,且满足假如变更在租赁开始日生效,该租赁会被分类为融资租赁条件的,出租人修改或重新议定租赁合同,未导致应收融资租赁款终止确认,但导致未来现金流量发生变化的,应当**重新计算该应收融资租赁款的账面余额**,并将相关利得或损失计入当期损益(如租赁收入)。

(四) 出租人对经营租赁的会计处理

1. 租金的处理

在租赁期内各个期间,出租人应采用**直线法**将经营租赁的租赁收款额确认为**租金收入**。

2. 出租人对经营租赁提供激励措施

出租人提供免租期的,出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内,按直线法或其他合理的方法进行分配,**免租期内应当确认租金收入**。出租人承担了承租人某些费用的,出租人应将该费用自租金收入总额中扣除,按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

3. 初始直接费用

出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用**应当资本化至租赁资产的成本**,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。

4. 折旧和减值

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。

5. 可变租赁付款额

出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额,如果是**与指数或比率挂钩的**,应在租赁期开始日**计入租赁收款额**;除此之外的,应当在实际发生时**计入当期损益**。

6. 经营租赁的变更

经营租赁发生变更的,出租人应自变更生效日开始,将其作为一项新的租赁进行会计处理,与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。

六、特殊租赁业务的会计处理

(一) 转租赁

转租情况下,原租赁合同和转租赁合同通常都是单独协商的,交易对手也是不同的企业,准则要求转租出租人对原租赁合同和转租赁合同分别根据承租人和出租人会计处理要求,进行会计处理。

承租人在对转租赁进行分类时,**转租出租人应基于原租赁中产生的使用权资产,而不是租赁资产进行分类**。原租赁资产不归转租出租人所有,原租赁资产也未计入其资产负债表。因此,转租出租人应基于其控制的资产(即使用权资产)进行会计处理。

原租赁为短期租赁,且转租出租人作为承租人已经按照租赁准则采用简化会计处理的,应将转租赁分类为经营租赁。

(二) 生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

生产商或经销商通常为客户提供购买或租赁其产品或商品的选择。如果生产商或经销商出租其产品或商品构成融资租赁,则该交易产生的损益应相当于按照考虑适用的交易量或商业折扣后的正常售价直接销售该资产所产生的损益。

1. 主营业务收入的确认

在租赁期开始日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。

2. 主营业务成本的确认

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。

3.取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用

由于取得融资租赁所发生的成本主要与生产商或经销商赚取的销售利得相关,生产商或经销商出租人应当在租赁期开始日将其计入损益(销售费用)。即,与其他融资租赁出租人不同,生产商或经销商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用,不计入租赁投资净额。

(三) 售后租回交易

1.售后租回交易中的资产转让不属于销售

卖方兼承租人不终止确认所转让的资产,而应当将收到的现金作为金融负债,并按照新金融工具进行会计处理。买方兼出租人不确认被转让资产,而应当将支付的现金作为金融资产,并按照新金融工具进行会计处理。

2.售后租回交易中的资产转让属于销售

(1) 卖方兼承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分,计量售后租回所形成的使用权资产,并仅就转让至买方兼出租人的权利确认相关利得或损失。

(2) 买方兼出租人根据其他适用的《企业会计准则》对资产购买进行会计处理,并根据租赁准则对资产出租进行会计处理。