

第十八章 租赁

历年考情概况

本章根据新修订的租赁准则编写。本章通常以主观题和客观题的形同时 进行考查，客观题的考点是与租赁相关的概念、存在免租期时年租金收入的计算、判断租赁期、租赁付款额及租赁负债的初始入账金额、使用权资产的成本、使用权资产的折旧额和租赁负债的利息费用等；主观题的考点是承租人的会计处理。

本章题目难度较大，属于考试重难点章节，是热门考点。重点关注承租人的会计处理。

第一节 租赁概述

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**：

1. 存在一定期间（或已识别资产的使用量）；
2. 存在已识别资产；
3. 资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。

（二）已识别资产

1. **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**。

【例 18-1】甲公司（客户）与乙公司（供应方）签订了使用乙公司一节火车车厢的五年期合同。该车厢专用于运输甲公司生产过程中使用的特殊材料而设计，未经重大改造，不适合其他客户使用。合同中没有明确指定轨道车辆（例如，通过序列号），但是乙公司仅拥有一节适合客户甲使用的火车车厢。如果车厢不能正常工作，合同要求乙公司修理或更换车厢。

【答案】具体哪节火车车厢虽未在合同中明确指定，但是被隐含指定，因为乙公司仅拥有一节适合客户甲使用的火车车厢，必须使用其来履行合同，乙公司无法自由替换该车厢。因此，火车车厢是一项已识别资产。

2. 物理可区分

（1）如果资产的**部分产能**在物理上可区分（例如，**建筑物的一层**），则该部分产能**属于**已识别资产。

（2）如果资产的某部分产能与其他部分在物理上**不可区分**（例如，水管的前 100 吨水，**光缆的部分容量**），则该部分**不属于**已识别资产，**除非**其实质上代表该资产的**全部产能**，从而使客户获得因使用该资产所产生的**几乎全部**经济利益的权利。

3. 实质性替换权

（1）即使合同**已对**资产进行指定，如果**资产供应方在整个使用期间**拥有对该资产的**实质性替换权**，则该资产不属 于已识别资产。（属于一类资产，而非唯一识别出的一项或几项资产）

（2）**同时符合**下列条件时，表明资产供应方**拥有**资产的实质性替换权：

①资产供应方**拥有**在整个使用期间替换资产的实际**能力**。（如：**客户无法阻止**、用于替换的资产**易于获得**或者可以在**合理期间内**取得）（有能力）

②资产供应方通过行使替换资产的权利将**获得经济利益**。（有利益）

（3）特殊情况（了解）

①如果合同仅赋予资产供应方在**特定日期**或者**特定事件**发生日或之后拥有**替换**资产的权利或义务，考虑到资产供应方**没有在整个使用期间**替换资产的实际能力，资产供应方的替换权**不具有实质性**。

②企业在评估资产供应方的替换权**是否为**实质性权利时，应基于**合同开始日**的事实和情况，而**不应考虑**在合同开始日企业认为不可能发生的未来事件。

③与资产位于资产供应方所在地相比，如果资产位于**客户所在地或其他位置**，替换资产所需要的成本**更有可能超过**其所能获取的利益。

④企业**难以确定**资产供应方**是否拥有**实质性替换权的，应视为资产供应方**没有**对该资产的实质性替换权。

（三）客户是否控制已识别资产使用权的判断（第三个标准）（两个方面）

1. 客户**是否有权获得**因使用资产所产生的**几乎全部**经济利益

在评估客户**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**客户权利范围**

内考虑其所产生的经济利益。（可以通过多种方式实现：使用、持有、转租）

2. 客户是否有权主导资产的使用 存在下列情形之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间的使用：

（1）客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式；

（2）已识别资产的使用目的和使用方式在使用期间前已预先确定，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产（或资产的特定方面）并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。