



第三节 其他非流动负债的核算

(三) 出租人的处理

1. 出租人的租赁分类

(1) 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**。

解释：

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**。（签合同）

租赁开始日**可能早于**租赁期开始日（资产使用日），也可能与租赁期开始日**重合**。



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 判断原则

① 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。

出租人应当将除融资租赁以外的其他租赁分类为经营租赁。



第三节 其他非流动负债的核算

②租赁开始日后，除非发生租赁变更，出租人无需对租赁的分类进行重新评估。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，出租人不对租赁进行重分类。

③租赁合同可能包括因租赁开始日与租赁期开始日之间发生的特定变化而需对租赁付款额进行调整的条款与条件（例如，出租人标的资产的成本发生变动，或出租人对该租赁的融资成本发生变动）。在此情况下，出于租赁分类目的，此类变动的影响均视为在租赁开始日已发生。



第三节 其他非流动负债的核算

2. 融资租赁的处理

(1) 初始计量

在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。

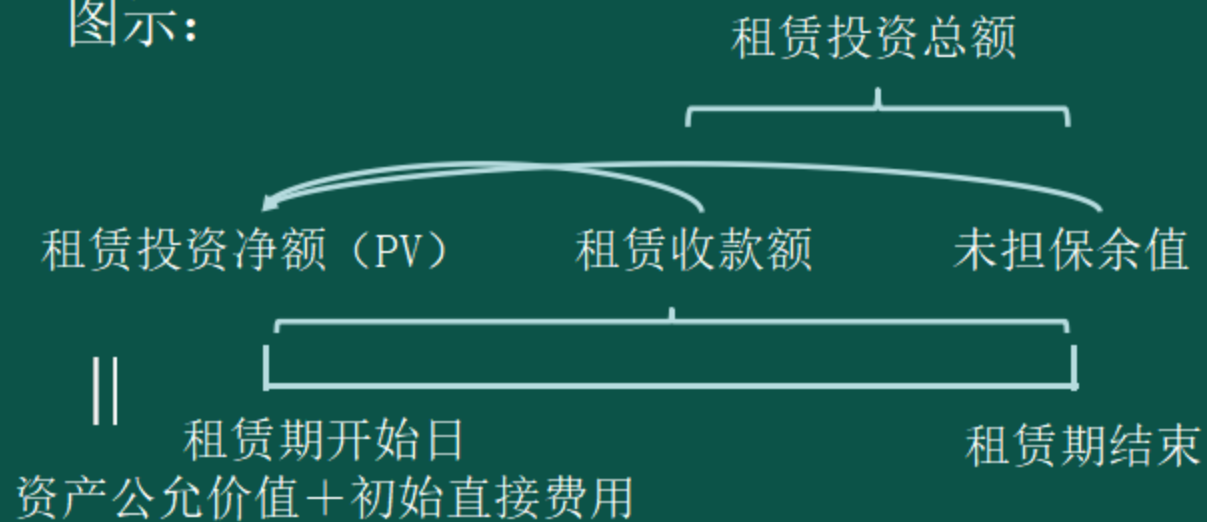
出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。

出租人发生的初始直接费用包括在租赁投资净额中，也应包括在应收融资租赁款的初始入账价值中。



第三节 其他非流动负债的核算

图示：



提示：大家可以类比分期收款销售的处理规则。



第三节 其他非流动负债的核算

账务处理：

借：应收融资租赁款——租赁收款额
——未担保余值

 银行存款（已收租金）

贷：融资租赁资产

 资产处置损益（可借可贷）

 银行存款（初始费用）

 应收融资租赁款——未实现融资收益



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 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。

账务处理：

借：银行存款

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

借：应收融资租赁款——未实现融资收益

贷：租赁收入



第三节 其他非流动负债的核算

3. 经营租赁的处理

(1) 租金的处理

在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法或者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。如果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，则出租人应采用该方法。



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 出租人对经营租赁提供激励措施

①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。（权责发生制）

②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。



第三节 其他非流动负债的核算

(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标的资产的成本，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。



第三节 其他非流动负债的核算

(4) 折旧和减值

①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。

②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。



第三节 其他非流动负债的核算

(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。



第三节 其他非流动负债的核算

【多选·2021】下列关于出租人对经营租赁的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 为承租人担保如承担某些费用的激励措施时，应将该费用自租金收入总额中扣除
- B. 应采用类似资产的折旧政策对租赁的固定资产计提折旧
- C. 租赁期内只能采用直线法将租赁收款额确认为租金收入
- D. 对已识别的减值损失应计提资产减值准备
- E. 发生的与经营租赁有关的初始直接费用直接计入损益



第三节 其他非流动负债的核算

答案：ABD

解析：选项C，在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法或其他系统合理的方式将经营租赁收款额确认为收入；选项E，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标的资产的成本。



总结

租赁负债和使用 权资产

初始计量

- 租赁负债
 - 固定租赁付款额
 - 可变租赁付款额（取决于指数或比率）
 - 选择权
 - 购买选择权
 - 续租选择权
 - 担保余值（预计支付部分）
- 使用权资产
 - 租赁负债
 - 以前或当下的租赁付款额，扣除租赁激励
 - 初始直接费用
 - 为移除发生的成本

后续计量

- 租赁负债
 - 确认利息
 - 减少租赁负债
 - 重新计量租赁负债
 - 实质固定付款额发生变动
 - 担保余值预计应付金额变动
 - 指数或比率变动（浮动利率：用变动后的折现；其他：折现率不变）
 - 选择权的变化（可控范围，修订后的折现率）
- 使用权资产
 - 折旧
 - 减值
- 租赁变更
 - 单独租赁
 - 不构成单独租赁（重新计量租赁负债和调整使用权资产）

短期租赁和低价值资产租赁（简化处理）



总结

出租人的处理和售后租回的处理

出租人会计处理

出租人的租赁分类

融资租赁
经营租赁

风险报酬转移

出租人对融资租赁的会计处理

确认应收融资租赁款
终止确认融资租赁资产，确认处置损益
确认租赁收入

出租人对经营租赁的会计处理

租金：直线法或其他更合理的方法
免租期：不扣除免租期，直线法摊销
初始直接费用：计入资产成本，按照收入相同基础摊销
折旧和减值
可变租赁付款额：指数或比率的计入可变租赁付款额，其他及损益
变更：作为新租赁处理

售后租回交易的会计处理

界定：转移给出租人之前取得控制权

属于销售

使用权资产：与租回相关的部分的账面价值
转让损益：转让至出租人的部分确认损益
销售对价不等于资产公允价值：
小于：预先付租金
大于：额外提供融资

不属于销售

出租人：做金融资产
承租人：做金融负债



第三节 其他非流动负债的核算

三、长期应付款的核算

(一) 概念

长期应付款，是指企业除长期借款、应付债券、租赁负债以外的其他各种长期应付款项，如以分期付款方式购入固定资产发生的应付款项等。



第三节 其他非流动负债的核算

（二）具有融资性质的分期付款购买资产（分期付款）

企业分期付款购买资产，如果延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质的，所购资产的成本应当以延期支付购买价款的现值为基础确定。

实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，计入相关资产成本或当期损益。



第三节 其他非流动负债的核算

账务处理：

借：固定资产/在建工程/无形资产（本金）

 未确认融资费用（利息）

 贷：长期应付款（本利和）

以后期间对未确认融资费用的摊销：

借：财务费用/在建工程等

 贷：未确认融资费用



第三节 其他非流动负债的核算

四、专项应付款的核算

(一) 概念

专项应付款是指企业取得的国家指定为资本性投入的具有专项或特定用途的款项，如属于工程项目的资本性拨款等。



第三节 其他非流动负债的核算

(二) 账务处理

1. 收到资本性拨款

借：银行存款

贷：专项应付款

2. 将拨款用于工程项目

借：在建工程/公益性生物资产等

贷：银行存款/应付职工薪酬等



第三节 其他非流动负债的核算

3. 工程项目完工

(1) 形成固定资产或公益性生物资产的部分

借：专项应付款

 贷：资本公积——资本溢价

(2) 未形成固定资产或公益性生物资产的部分

借：专项应付款

 贷：在建工程

4. 拨款结余需要返还

借：专项应付款

 贷：银行存款