



## 第十九章 租赁

### 【考点1】租赁概述

#### 一、租赁的分类

##### （一）承租人

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，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外。

##### （二）出租人

准则规定，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。



## 第十九章 租赁

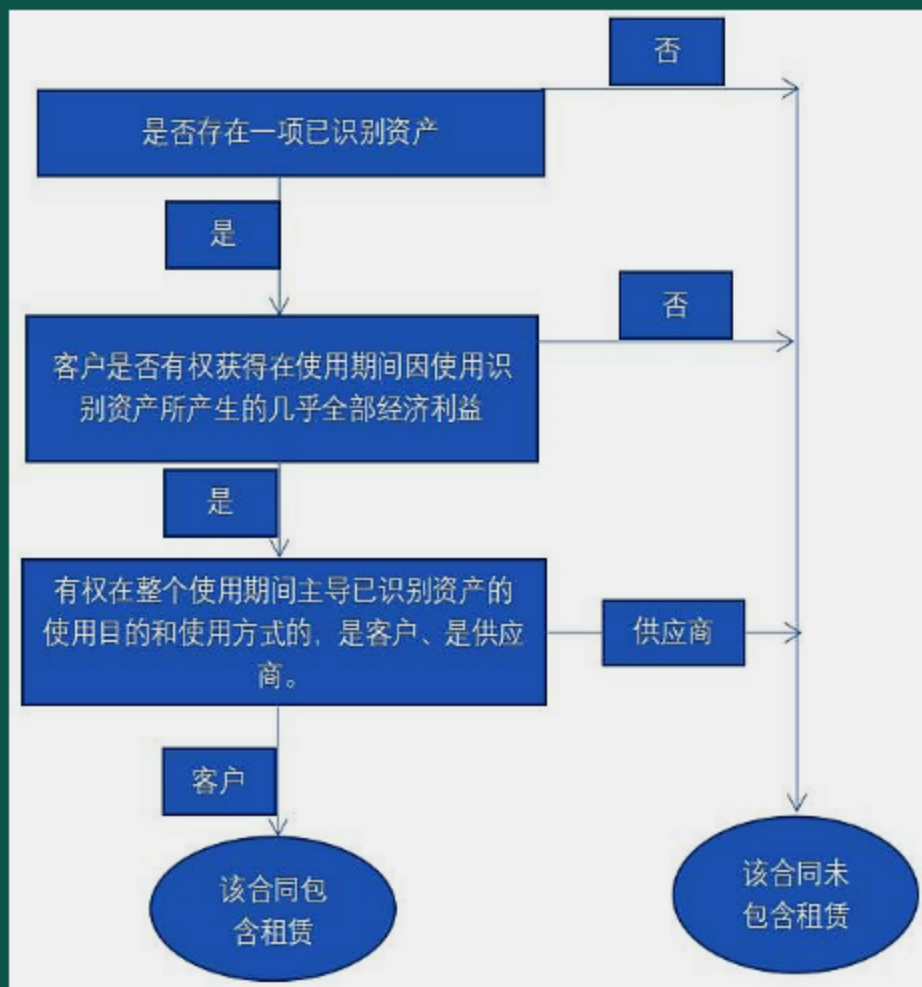
### 【分类】租赁与投资性房地产的区分

	对外出租类型	核算	承租人
出租人	以经营租赁方式对外出租房屋建筑物	遵循“投资性房地产”核算。	确认使用权资产； 租赁负债。 (短期和低价值租赁除外)
	以经营租赁方式对外出租土地使用权	遵循“投资性房地产”核算。	确认使用权资产； 租赁负债。 (短期和低价值租赁除外)



## 第十九章 租赁

### 二、租赁的识别与提供服务/销售产品的区分





## 第十九章 租赁

一项合同要被分类为租赁，必须要（同时）满足三要素：

1. 是存在一定期间；
2. 是存在已识别资产（授予知识产权和无形资产中除土地使用权除外属于不可识别）；
3. 是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。



## 第十九章 租赁

### 三、租赁期

#### （一）租赁期开始日

租赁期自租赁期开始日起计算。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。如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。



## 第十九章 租赁

### （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。

### （三）续租选择权和终止租赁选择权

续租选择权	承租人有续租选择权，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。
终止租赁选择权	承租人有终止租赁选择权，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。



## 第十九章 租赁

### 【考点2】企业（承租人）租赁的会计处理

- 一、承租人涉及会计科目使用权资产；
- 租赁负债—租赁付款额（相当于本金部分）；
- 租赁负债—未确认融资费用（利息部分）；
- 使用权资产累计折旧；
- 使用权资产减值准备。



## 第十九章 租赁

### 二、使用权资产的初始计量

情形	计算
1. 获取标的资产使用权租赁付款额的现值	借：使用权资产（现值） 租赁负债—未确认融资费用（差额） 贷：租赁负债—租赁付款额（本利和）
2. 租赁开始日或之前已支付的租赁付款额	借：使用权资产 贷：银行存款 预付账款等
3. 存在租金激励的（租赁开始日收取）	借：银行存款 贷：使用权资产
4. 承租人发生的初始增量直接费用（增量部分如：佣金、印花税等）	借：使用权资产 贷：银行存款
5. 承租人发生的初始直接费用（非增量部分，差旅费、法律费用等）	借：管理费用 贷：银行存款
6. 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。（类似弃置费用）	借：使用权资产（现值） 贷：预计负债（现值） [以后] 借：财务费用（现值×折现率） 贷：预计负债（现值×折现率）





## 第十九章 租赁

### 【考点3】企业（承租人）对租赁后续计量

#### 一、租赁负债的后续计量

1. 确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面余额；

借：财务费用（不满足借款费用资本化条件间）（租赁负债的摊余成本×实际利率）

    在建工程（满足借款费用资本化条件）

    贷：租赁负债—未确认融资费用

2. 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面价值。

借：租赁负债—租赁付款额

    贷：银行存款



## 第十九章 租赁

### 二、使用权资产的后续计量

#### 1. 计量基础

租赁开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，即，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

**【提示】**使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

#### 2. 使用权资产的折旧

使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提折旧有困难的，采用下月开始计提折旧。



## 第十九章 租赁

3. 计提折旧计入当期损益或资产成本

借：管理费用等制造费用等

贷：使用权资产累计折旧

4. 计提折旧的年限：

情形	折旧计算
(1) 有优惠购买/有净残值	$(\text{使用权资产} - \text{净残值}) / \text{租赁资产剩余使用寿命}$ ；
(2) 无优惠购买/有承租人担保余值	$(\text{使用权资产} - \text{担保余值}) / \text{租赁期和剩余使用寿命两者孰短}$ ；
(3) 其他情形（长租）	$(\text{使用权资产}) / \text{租赁期和剩余使用寿命两者孰短}$ 。



## 第十九章 租赁

### 【考点4】出租人的融资租赁会计处理

一、租赁开始日（出租人/租赁公司）的会计处理（无未担保余值）

借：应收融资租赁款—租赁收款额

    贷：固定资产—融资租赁资产（账面价值） 银行存款  
        存款（初始直接费用）

        资产处置损益（公允价值-账面价值）

        应收融资租赁款—未实现融资收益（倒挤）

【提示】应收融资租赁款的初始摊余成本=二级明细合计金额=租赁资产公允价值+出租人的初始直接费用之和。



## 第十九章 租赁

### 二、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租赁收入。未担保余值除减值外其他不做调整。

借：应收融资租赁款—未实现融资收益（应收融资租赁款的初始摊余成本×内含利率）

贷：租赁收入

借：银行存款

贷：应收融资租赁款—租赁收款额

**【提示】** 应收融资租赁款的期末摊余成本=期初摊余成本+  
期初摊余成本×内含利率-收到租金。



## 第十九章 租赁

【考点5】生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

借：应收融资租赁款——租赁收款额

    贷：主营业务收入

        应收融资租赁款——未实现融资收益

借：主营业务成本

    贷：库存商品

借：销售费用

    贷：银行存款

确认收入	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
结转成本	按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额
两者的差额	收入和销售成本的差额作为销售损益



## 第十九章 租赁

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：财务费用——利息收入



## 第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 【考点1】持有待售的适用范围

重分类前		重分类后	
公允模式计量的投房	持有待售的非流动资产	适用相关准则 (前后计量原则相同)	
公允模式计量的生产性生物资产			
金融资产			
递延所得税资产			
职工薪酬形成的资产			
保险合同形成的资产			
部分列举	固定资产(在建工程)	持有待售的非流动资产	适用42号准则 (前后计量原则不同)
	无形资产(开发支出)		
	成本模式计量的投房		
	成本模式计量的生产性生物资产		
	长期股权投资		
	商誉		





## 第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 【考点2】某些特定持有待售类别分类的具体应用

#### 1. 企业专为转售而取得的非流动资产或处置组

在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为3个月）内很可能满足持有待售类别的其他条件，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。



## 第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

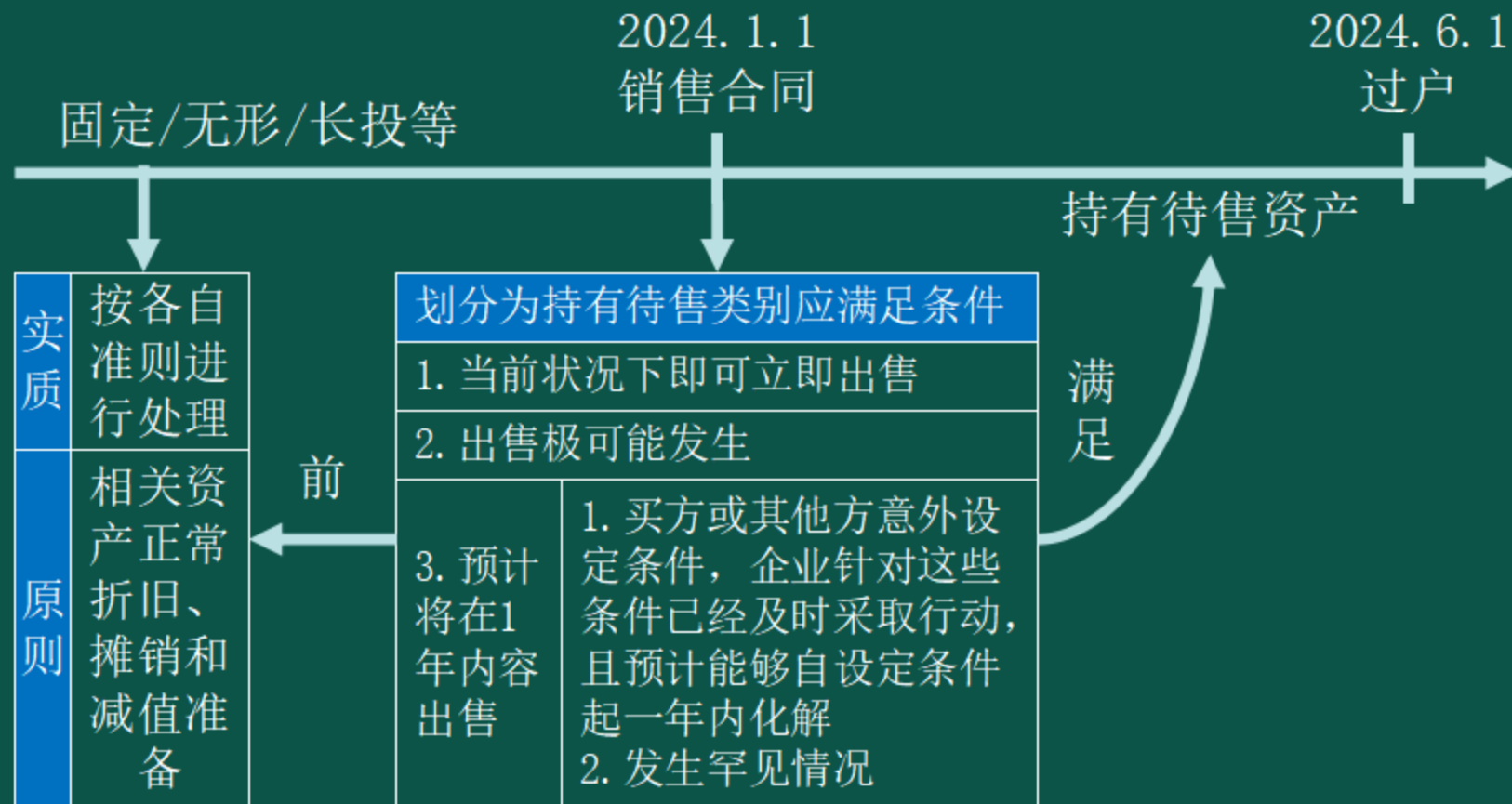
### 2. 持有待售的长期股权投资

情形	对子公司投资	
	合并报表	个别报表
1. 拟出售部分股权丧失控制权；（如：100%-25%）	全部资产作为持有待售资产 全部负债作为持有待售负债	长期股权投资全部列为持有待售（与合并口径一致）；
2. 拟出售部分股权未丧失控制权（如：100%-90%）	不作为持有待售处理	不作为持有待售处理
情形	对联营企业和合营企业的投资	
	合并报表	个别报表
1. 拟出售部分股权（如：35%-5%）	无	拟出售部分30%作为持有待售资产处理，未出售部分5%在出售之前继续采用权益法核算。
2. 拟出售部分股权（如：35%-30%）		拟出售部分5%作为持有待售资产处理，未出售部分30%在出售之前继续采用权益法核算。



## 第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

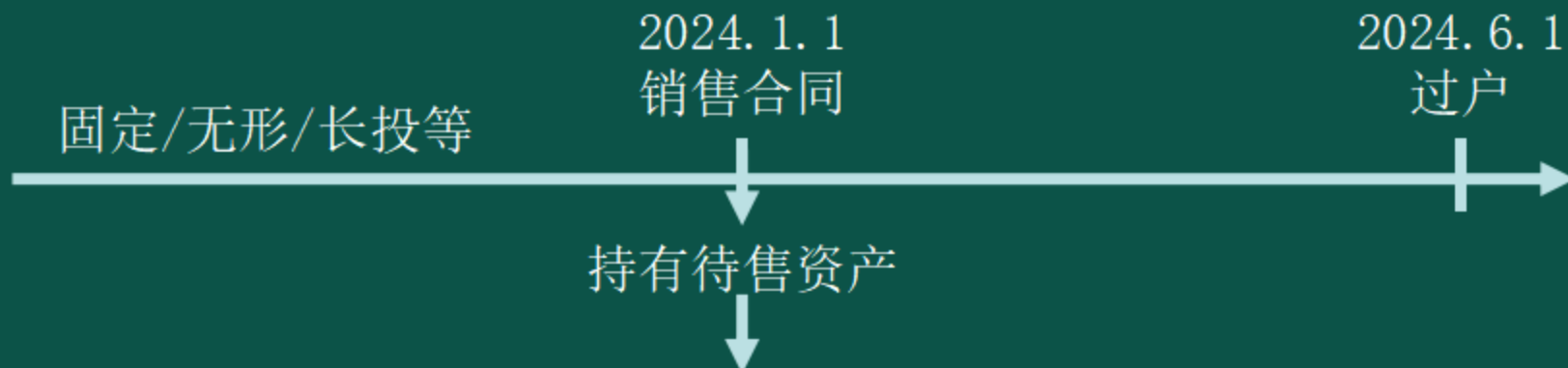
### 【考点3】持有待售类别的计量





## 第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 【考点2】持有待售类别的计量

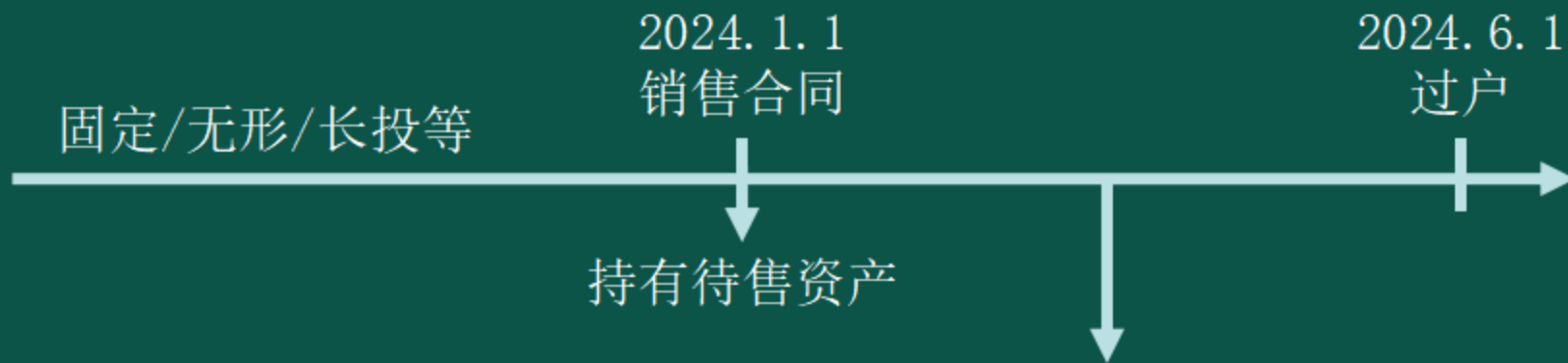


划分为持有待售类别时的计量		会计分录
第1步	将各类资产的账面价值或账面余额转入持有待售资产	借：持有待售资产 累计折旧/累计摊销等 固定资产减值准备等 贷：固定资产/无形资产等
第2步	账面价值 > 公允价减出售费用后的净额	借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备
	账面价值 < 公允价减出售费用后的净额	无需调整账面价值



## 第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 【考点2】持有待售类别的计量

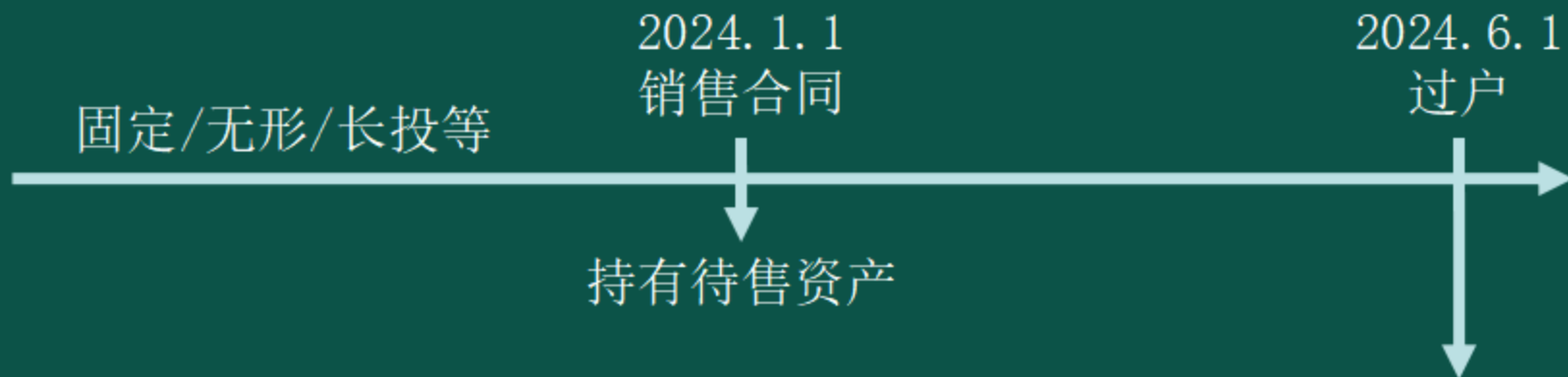


划分为持有待售类别后的计量		会计分录
资产负债表日重新计量	计提减值	账面价值 > 公允价值减出售费用后的净额 借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备
	转回减值	账面价值 < 公允价值减出售费用后的净额 在原划分为持有待售后计提的减值金额内转回，作上述相反分录



## 第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 【考点2】持有待售类别的计量



终止确认	
持有待售资产为长投	持有待售资产为固定/无形等
借：银行存款 持有待售资产减值准备 贷：持有待售资产 投资收益（或 借方）	借：银行存款 持有待售资产减值准备 贷：持有待售资产 资产处置损益 （或借方）



## 第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 【考点4】终止经营的认定条件

终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

- (1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；
- (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；
- (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。