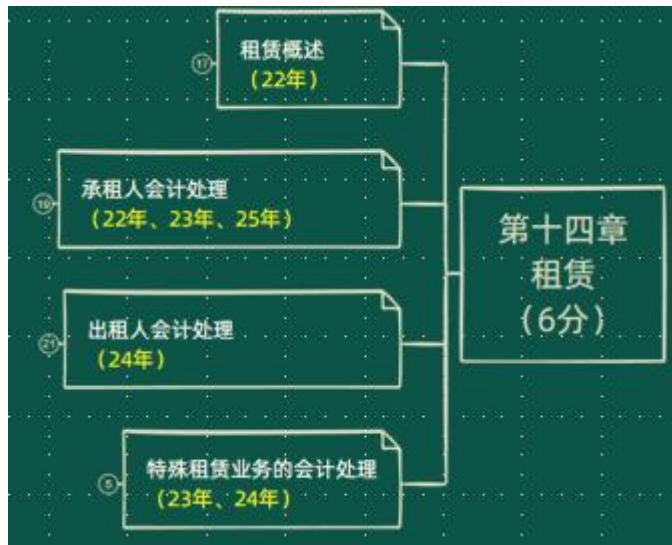


第十四章 租赁



历年真题分析

本章既可以单独出题，考查与租赁相关的概念、承租人的会计处理、出租人的会计处理及售后租回交易的会计处理等，也可以与投资性房地产、收入、差错更正等相结合进行考查。

预计分值 6 分左右。

第一节 租赁概述

承租人不再区分经营租赁和融资租赁，应对所有租赁（按规定选择采用简化处理的**短期租赁**和**低价值资产租赁除外**）确认使用权资产和租赁负债，参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》对使用权资产计提折旧，采用固定的周期性利率确认每期利息费用。

出租人租赁分为融资租赁和经营租赁两大类，并分别采用不同的会计处理方法。

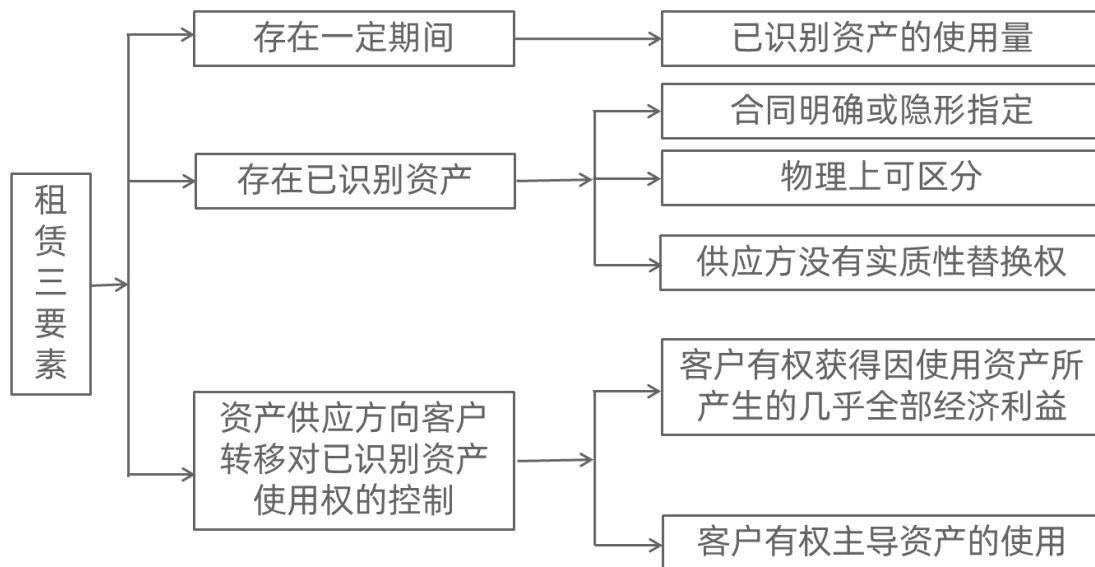
知识点：租赁的识别

（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。

一项租赁，应当包含下列三项要素：



（二）已识别资产

1. 对资产的指定

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 14-1】 甲公司(客户)与乙公司(供应方)就一节火车车厢的使用签订了 5 年期合同。该车厢是为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。合同中没有通过序列号等明确指定车厢，但是乙公司仅拥有一节适合甲公司使用的火车车厢。如果车厢不能正常工作，合同要求乙公司修理或更换车厢。

本例中，虽然甲公司具体使用哪节火车车厢未在合同中明确指定，但因为乙公司仅拥有一节适合甲公司使用的火车车厢，必须使用其来履行合同，乙公司无法自由替换该车厢。

因此，该火车车厢是一项被**隐性指定的已识别资产**。

2. 物理可区分

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

如果资产的某部分产能与其他部分在物理上**不可区分**（如光缆的部分容量），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

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，即使合同已对资产进行指定，

则该资产**也不属于已识别资产**。

因为如果资产供应方在整个使用期间均能自由替换合同指定的资产，那么实际上，合同仅规定了满足客户需求的一类资产，而不是被唯一识别出的一项或几项资产。在这种情况下，合同规定的资产并未和资产供应方的同类其他资产明确区分开来，也即未被识别出来。

能随便替换 = 没有锁定专属资产 ≠ 已识别资产；

不能随意替换、只能用这一个 = 才是已识别资产。

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。例如，客户无法阻止供应方替换资产，且资产供应方易于获得或者可以在合理期间内取得用于替换的资产。

(2) 资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。即，替换资产的预期经济利益将超过替换资产所需成本。

(三) 客户是否控制已识别资产使用权的判断

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。

例如：

(1) 如果合同规定汽车在使用期间仅限在某一特定区域使用，则企业应当仅考虑在该区域内使用汽车所产生的经济利益，而不包括在该区域外使用汽车所产生的经济利益；

(2) 如果合同规定客户在使用期间仅能在特定里程范围内驾驶汽车，则企业应当仅考虑在允许的里程范围内使用汽车所产生的经济利益，而不包括超出该里程范围使用汽车所产生的经济利益。

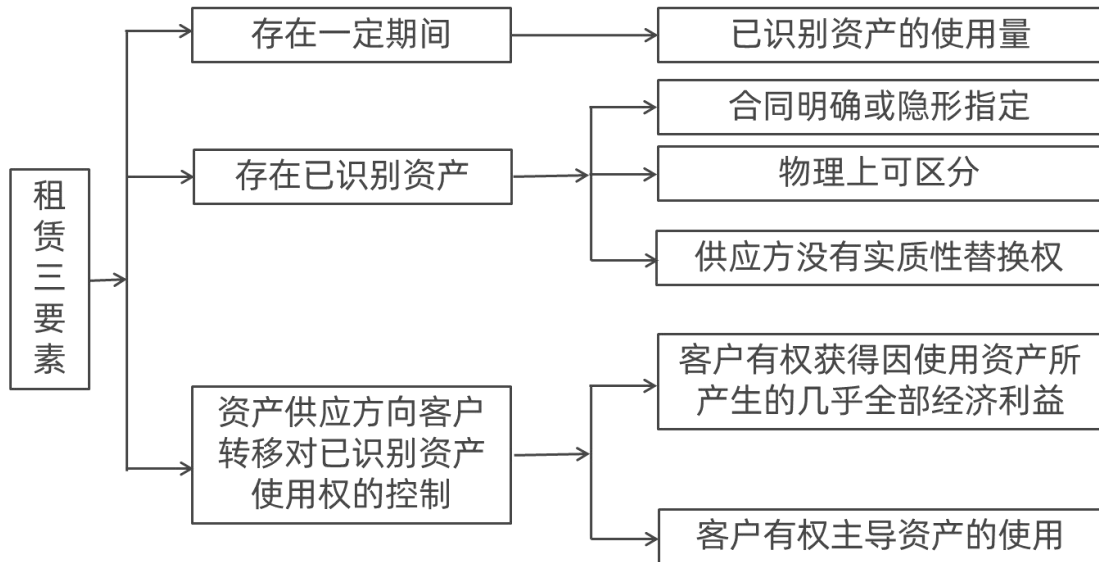
2. 客户是否有权主导资产的使用

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；

如果客户有权在整个使用期间在合同界定的使用权范围内改变资产的使用目的和使用方式，则视为客户有权在该使用期间主导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。



知识点：租赁的分拆和合并

(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。

同时符合下列条件的，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。

另需注意的是，出租人可能要求承租人承担某些款项，却并未向承租人转移商品或服务。（收的钱，没对应提供商品 / 额外服务）

例如，出租人可能将管理费或与租赁相关的其他成本计入应付金额，但并未向承租人转移商品或服务。

此类应付金额**不构成**合同中单独的组成部分，而应**视为总对价的一部分分摊至单独识别的合同组成部分**。



直接算进合同总对价，统一分摊到各个单独租赁部分