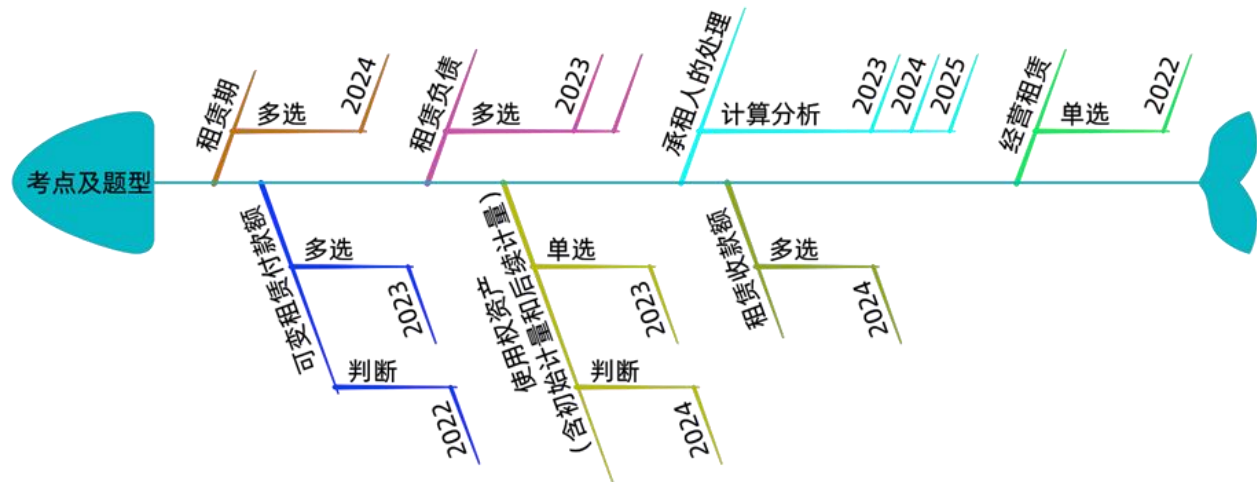


## 第十九章 租赁

综述：考情分析

### 一、各年考点分值及题型（7分）



### 二、教材主要变化

没有实质变化。

目录

考点 1：租赁的识别

考点 2：租赁的分拆与合并

考点 3：租赁期

考点 4：承租人的处理

考点 5：短期租赁和低价值资产租赁

考点 6：出租人的租赁分类

考点 7：出租人对融资租赁的会计处理

考点 8：出租人对经营租赁的会计处理

考点 9：转租赁

考点 10：生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

考点 11：售后租回交易的会计处理

考点 1：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。

（二）租赁的判定

## 1. 基本原则

在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。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**。

## 2. 满足条件

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**；
- (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**。

## 3. 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**。

### (2) 物理可区分

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**。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，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基本原则

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**。

如果资产供应方在整个使用期间均能**自由替换合同资产**，那么实际上，合同只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**。也就是说，在这种情况下，合同资产并未和资产供应方的同类其他资产**明确区分开来**，并未被识别出来。

#### ②判断条件

**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：**（能力+有利）**

A. 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，且用于替换的资产对于资产供应方而言**易于获得**或者可以在**合理期间内取得**。

B. 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。

注意：

A. 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**。

B. 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。

#### 4. 客户是否**控制**已识别资产使用权的判断

为确定合同是否让渡了一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权**获得在使用期间因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益**，并**有权在该使用期间主导已识别资产的使用**。

(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**（4个方面）

①**期间**：为了控制已识别资产的使用，客户应当有权获得**整个使用期间**使用该资产所产生的**几乎全部经济利益**（例如，在整个使用期间独家使用该资产）。

②**范围**：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**约定的客户权力范围内**考虑其所产生的经济利益。（特定的区域内或里程范围内使用汽车）

③**方式**：客户可以通过多种方式**直接或间接**获得使用资产所产生的经济利益，例如，通过使用、持有或转租资产。

#### ④经济利益体现形式

使用资产所产生的经济利益包括资产的主要产出和副产品（包括来源于这些项目的潜在现金流量）以及通过与第三方之间的商业交易实现的其他经济利益。

提示：

如果合同规定客户应向资产供应方或另一方支付因使用资产所产生的**部分现金流量作为对价**，该现金流量仍应**视为客户因使用资产而获得的经济利益的一部分**。（如按收入的一定比例作为对价）

(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**。

A. 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。

B. 在判断客户是否有权在整个期间主导已识别资产的使用目的和使用方式时，企业应当考虑在该使用期间与改变资产的使用目的和使用方式最为相关的**决策权**。

解释：

相关决策权是指对使用资产所产生的经济利益产生影响的决策权。如变更资产的产出量、产出时间、产出地点、是否产出及产出数量的权利。

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。

A. 在评估客户是否有权主导资产的使用时，**除非**资产（或资产的特定方面）由客户设计（具有专属性），企业应当仅考虑在**使用期间**对资产使用做出决策的权利。

B. 合同可能包含一些旨在**保护**资产供应方在已识别资产或其他资产中的权益、保护资产供应方的工作人员，或者确保资产供应方不因客户使用租赁资产而违反法律法规的条款和条件。例如，合同可能规定资产使用的最大工作量，限制客户使用资产的地点或时间，要求客户遵守特定的操作惯例，或者要求客户在变更资产使用方式时通知资产供应方。

这些权利虽然对客户使用资产权利的范围做出了限定，但是其本身**不足以否定客户拥有主导资产使用的权利**。

**【计算分析】**甲公司（客户）与乙公司（供应方）签订了购买某一新太阳能电厂 20 年生产的全部电力的合同。合同明确指定了太阳能电厂，且乙公司没有替换权。太阳能电厂的产权归乙公司所有，乙公司不能通过其他电厂向甲公司供电。太阳能电厂在建造之前由**甲公司设计**，甲公司聘请了太阳能专家协助其确定太阳能电厂的选址和设备工程。乙公司负责按照甲公司的设计建造太阳能电厂，并负责电厂的运行和维护。关于是否发电、发电时间和发电量无需再进行决策，该项资产在设计时已经**预先确定**了这些决策。

**解析：**

本例中，合同明确指定了太阳能电厂，且乙公司无权替换，因此合同**存在已识别资产**。由于太阳能电厂使用目的、使用方式等相关决策在太阳能电厂设计时已**预先确定**，因此，尽管太阳能电厂的运营由乙公司负责，但是该电厂由甲公司设计这一事实赋予了甲公司**主导**电厂使用的权利，甲公司在整个 20 年使用期有权**主导**太阳能电厂的使用。

假设电厂由**乙公司**在合同签订前**自行设计**。

**解析：**

本例中，合同明确指定了电厂，且乙公司无权替换，因此合同**存在已识别资产**。电厂的使用目的和使用方式，即是否发电、发电时间和发电量，在合同中已**预先确定**。甲公司在使用期间无权改变电厂的使用目的和使用方式，没有关于电厂使用的其他决策权（例如，甲公司不运营电厂），也未参与电厂的设计，因此甲公司在使用期间**无权主导**电厂的使用。

**【计算分析】**甲公司（客户）与乙公司（供应方）签订了使用指定船只的 5 年期合同。合同明确规定了船只，且乙公司没有替换权。甲公司在整个 5 年使用期决定运输的货物、船只是否航行以及航行的时间和目的港，但需遵守合同规定的限制条件。这些限制条件是为了防止甲公司将船只驶入遭遇海盗风险较高的水域或装载危险品。乙公司负责船只操作与维护、并负责船上货物的安全运输。合同期间，甲公司不得雇佣其他人员操作船只或自行操作船只。

**解析：**

本例中，合同明确指定了船只，且乙公司无权替换，因此**存在已识别资产**。合同中关于船只可航行水

域和可运输货物的限制**限定**了甲公司使用船只的权的范围，但目的仅是保护乙公司船只和人员安全。因为甲公司在使用权范围内可以决定船只是否航行、航行的时间和地点以及所运输的货物，所以甲公司在整个 5 年使用期**可以决定船只的使用目的和使用方式**，并有权改变这些决定。

尽管船只的操作和维护对于船只的有效使用必不可少，但乙公司在这些方面的决策并未赋予其主导船只使用目的和使用方式的权利。相反，乙公司的决策取决于甲公司关于船只使用目的和使用方式的决定。

因此，甲公司在整个 5 年使用期有权**主导**该船只的使用。