



第十四章

租赁



考点：承租人主要账务处理

一、一般处理

1. 租赁负债的初始计量

租赁负债初始计量的总原则：租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。



考点：承租人主要账务处理

2.使用权资产的初始计量

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。在租赁期开始日，承租人应当按照成本对使用权资产进行初始计量。该成本包括下列四项：

- （1）租赁负债的初始计量金额；
- （2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额；
- （3）承租人发生的初始直接费用；
- （4）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。



考点：承租人主要账务处理

提示：

承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“**长期待摊费用**”科目。



考点：承租人主要账务处理

借：使用权资产（成本）

租赁负债——未确认融资费用（尚未支付的租赁付款额与其现值之间的差额）

贷：租赁负债——租赁付款额（尚未支付的租赁付款额）

预付账款等[租赁期开始日之前支付租赁付款额的（扣除已享受的租赁激励）]

银行存款等（发生的初始直接费用）

预计负债（预计将发生的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等成本的现值）



考点：承租人主要账务处理

二、后续计量

1. 承租人应当自租赁期开始日起按月计提使用权资产的折旧

借：制造费用/销售费用/管理费用/研发支出等

贷：使用权资产累计折旧

【提示】当月计提确有困难的，也可从下月起计提折旧，并在附注中予以披露。



考点：承租人主要账务处理

2.使用权资产发生减值的，按应减记的金额

借：资产减值损失

贷：使用权资产减值准备

【注意】

使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。



考点：承租人主要账务处理

3. 租赁负债的后续计量

在租赁期开始日后，承租人应当按照以下原则对租赁负债进行后续计量：

（1）确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额。

借：财务费用/在建工程

贷：租赁负债——未确认融资费用



考点：承租人主要账务处理

(2) 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款



考点：承租人主要账务处理

(3) 因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。



考点：承租人主要账务处理

三、短期租赁和低价值资产租赁

1.对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

做出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照**直线法**或其他系统合理的方法计入相关**资产成本**或**当期损益**。



考点：承租人主要账务处理

2.短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过12个月（1年）的租赁。

【提示1】包含购买选择权的租赁，即使租赁期不超过12个月，也不属于短期租赁。

【提示2】按照简化会计处理的短期租赁发生租赁变更或者其他原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁，重新判断该项新租赁是否可以选择简化会计处理。



考点：出租人对融资租赁的会计处理

（一）初始计量

1.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。



考点：出租人对融资租赁的会计处理

租赁投资总额=租赁收款额+未担保余值

租赁投资净额

=租赁收款额现值+未担保余值现值

=租赁资产公允价值+出租人初始直接费用

租赁投资总额-租赁投资净额=未实现融资收益



考点：出租人对融资租赁的会计处理

【提示1】 租赁投资净额=应收融资租赁款

【提示2】 租赁投资净额（以租赁内含利率为折现率）

租赁内含利率为以下相等时候的利率

租赁收款额现值 + 未担保余值现值 = 租赁资产公允价值 +
出租人初始直接费用



考点：出租人对融资租赁的会计处理

2. 租赁收款额，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人等收取的款项，包括5项：

- | |
|--|
| (1) 承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额（扣除租赁激励） |
| (2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额 |
| (3) 购买选择权的行权价格（合理确定承租人将行使该选择权） |
| (4) 承租人行使终止租赁选择权需支付的款项（合理确定承租人将行使终止租赁选择权） |
| (5) 由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值 |



考点：出租人对融资租赁的会计处理

出租人向承租人收取的款项中包含增值税的，该增值税不属于租赁收款额的范畴，不应纳入应收融资租赁款的计量。出租人为确保承租人履行合同相关义务收取租赁保证金的，该租赁保证金不属于出租人的租赁收款额，出租人应当将其作为单独的负债进行会计处理，不应冲减应收融资租赁款。



考点：出租人对经营租赁的会计处理

1	租金的处理 在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入
2	出租人对经营租赁提供激励措施 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。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
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



考点：出租人对经营租赁的会计处理

4	折旧和减值 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，折旧费计入其他业务成本等；对于其他经营租赁资产，出租人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。出租人应当按照资产减值准则规定，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
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；除此之外的其他可变租赁付款额，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。



考点：转租赁

1. 转租情况下，原租赁合同和转租赁合同通常都是单独协商的，交易对象也是不同的企业，准则要求转租出租人对**原租赁合同**和**转租赁合同**分别根据承租人和出租人会计处理要求，进行会计处理。



考点：转租赁

2.承租人在对转租赁进行分类时，转租出租人应基于原租赁中产生的**使用权资产**，而不是租赁资产（如作为租赁对象的不动产或设备）进行分类。原租赁资产不归转租出租人所有，原租赁资产也未计入其资产负债表。因此，转租出租人应基于其控制的资产（即使用权资产）进行会计处理。

3.原租赁为**短期租赁**，且转租出租人作为承租人已按照准则采用简化会计处理方法的，应将转租赁分类为**经营租赁**。



考点：生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

生产商或经销商通常为客户提供购买或租赁其产品或商品的选择。

如果生产商或经销商出租其产品或商品构成**融资租赁**，则该交易产生的损益应相当于按照考虑适用的交易量或商业折扣后的正常售价直接销售租赁资产所产生的损益。



考点：生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

构成融资租赁的，生产商或经销商出租人在租赁期开始日应当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确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本，收入和销售成本的差额作为销售损益。



考点：生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

由于取得融资租赁所发生的成本主要与生产商或经销商赚取的销售利得相关，生产商或经销商出租人应当在租赁期开始日将其计入损益。即，与其他融资租赁出租人不同，生产商或经销商出租人取得融资租赁所发生的成本**不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额。**



考点：售后租回交易的会计处理

若企业（卖方兼承租人）将资产转让给其他企业（买方兼出租人），并从买方兼出租人租回该项资产，则卖方兼承租人和买方兼出租人均应按照售后租回交易的规定进行会计处理。

企业应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售，并区别进行会计处理。



考点：售后租回交易的会计处理

如果承租人在资产转移给出租人之前已经取得对该资产的控制，则该交易属于售后租回交易。

然而，如果承租人在资产转移给出租人之前未能取得对该资产的控制，那么即便承租人在资产转移给出租人之前先获得该资产的法定所有权，该交易也不属于售后租回交易。



考点：售后租回交易的会计处理

（一）售后租回交易中的资产转让属于销售

卖方兼承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至买方兼出租人的权利确认相关利得或损失。

买方兼出租人根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理，并根据租赁准则对资产出租进行会计处理。



考点：售后租回交易的会计处理

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金：

企业应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理；

销售对价高于市场价格的款项作为买方兼出租人向卖方兼承租人提供的额外融资进行会计处理。

同时，承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失，出租人按市场价格调整租金收入。



考点：售后租回交易的会计处理

卖方兼承租人在对售后租回所形成的租赁负债按照《企业会计准则第21号——租赁》的规定进行后续计量时，确定租赁付款额或变更后租赁付款额的方式**不得导致**其确认与租回所获得的使用权有关的利得或损失，即使该租赁付款额或变更后租赁付款额包含不取决于指数或比率的可变租赁付款额。但租赁变更导致租赁**范围缩小或租赁期缩短**的，承租人仍应按规定将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益，不受前述规定的限制。



考点：售后租回交易的会计处理

（二）售后租回交易中的资产转让不属于销售

卖方兼承租人不终止确认所转让的资产，而应当将收到的现金作为金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行会计处理。买方兼出租人不确认被转让资产，而应当将支付的现金作为金融资产，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行会计处理。

谢谢 观看

THANK YOU