

第十四章 租赁

历年考情概况

考试年份	2024、2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	2—10 分
考查形式	客观题、主观题
预习考点	租赁期、承租人的会计处理、出租人的会计处理

【考点一】租赁期(★★)

租赁期	<p>①租赁期：承租人<u>有权使用</u>租赁资产<u>且不可撤销的期间</u>。</p> <p>②承租人<u>有续租选择权</u>，合理确定<u>将行使</u>该选择权的，租赁期<u>包含</u>续租选择权涵盖的期间。</p> <p>③承租人有<u>终止租赁选择权</u>，合理确定将<u>不会行使</u>该选择权的，租赁期<u>包含</u>终止租赁选择权涵盖期间。</p> <p>【提示】如果只有<u>出租人有权终止租赁</u>，则不可撤销的租赁期<u>包括</u>终止租赁选择权所涵盖的期间。</p>
租赁期开始日	<p>①租赁期开始日：出租人提供租赁资产使其<u>可供承租人使用的起始日期</u>。租赁期自租赁期开始日起计算。</p> <p>②如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，<u>已获得</u>对租赁资产使用权的<u>控制</u>，则表明租赁期<u>已经开始</u>。</p> <p>③租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并<u>不影响</u>租赁期开始日的判断。</p>

【考点二】承租人的会计处理(★★)

1. 承租人租赁初始计量

总体原则	在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认 <u>使用权资产</u> 和 <u>租赁负债</u> ，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外。
租赁负债	<p>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。</p> <p>租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项。租赁付款额包括以下五项内容：</p> <p>①<u>固定付款额及实质固定付款额</u>，存在租赁激励的，<u>扣除租赁激励</u>相关金额。</p> <p>其中：实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额；</p> <p>租赁激励是指出租人为达成租赁向承租人<u>提供的优惠</u>，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等</p> <p>②取决于<u>指数或比率</u>的可变租赁付款额</p> <p>可变租赁付款额包括：</p> <p>a. 由于<u>市场比率或指数</u>数值变动导致的价格变动。<u>纳入</u>租赁负债的初始计量。【按租赁期开始日的指数或比率确定】</p> <p>b. 承租人源自租赁资产的<u>绩效</u>。【销售收入比例付款】</p> <p>c. 租赁资产的使用。【超过特定里程付款】</p> <p>【提示】<u>bc 不纳入</u>租赁负债的初始计量中，发生时计入<u>损益或产品成本</u>。</p> <p>③<u>购买选择权的行权价格</u>，前提是承租人合理确定<u>将行使</u>该选择权</p>

	④ <u>行使终止租赁选择权需支付的款项</u> ，前提租赁期反映出承租人 <u>将行使</u> 终止租赁选择权
	⑤ 根据承租人提供的担保余值预计 <u>应支付的款项</u>
使用权资产	① <u>租赁负债</u> 初始金额； ② 在租赁期 <u>开始日或之前支付的租赁付款额</u> ；存在租赁激励的，应 <u>扣除</u> 已享受的租赁激励相关金额； ③ 承租人 <u>初始直接费用</u> ； 为达成租赁所发生的 <u>增量成本</u> ，如佣金、印花税等。为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，应当在发生时计入当期损益。 ④ 承租人将租赁资产 <u>恢复</u> 至约定状态的 <u>成本</u> 【预计负债】
折现率	在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用 <u>租赁内含利率</u> 作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人 <u>增量借款利率</u> 作为折现率。
账务处理	借：使用权资产（倒挤） 租赁负债——未确认融资费用 银行存款 【 <u>租赁激励</u> 】 贷：租赁负债——租赁付款额 银行存款 【 <u>初始直接费用+租赁期开始日或之前支付的租赁付款额</u> 】 预计负债 【 <u>期满拆除费用的现值</u> 】

2. 租赁负债和使用权资产的后续计量

租赁负债	在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量： ① <u>确认租赁负债利息</u> ： 借：财务费用——利息费用 贷：租赁负债——未确认融资费用 ② <u>支付租赁付款额</u> ： 借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款	
使用权资产	后续计量模式	<u>成本</u> 模式，通常按照 <u>直线法计提折旧</u>
	折旧起始日	通常自 <u>租赁期开始日当月</u> 计提折旧
	折旧期限	若获得租赁资产 <u>所有权</u> ，根据租赁资产 <u>剩余使用寿命</u> 的时间计提折旧；若不确定是否获得租赁资产所有权，在租赁期、租赁资产剩余使用寿命、使用权资产剩余使用寿命中选择 <u>较短者</u> 计提折旧。
	减值	应当按照 <u>《企业会计准则第 8 号——资产减值》</u> 的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。减值准备一旦计提， <u>不得转回</u> 。
	会计分录	借：××费用等 贷：使用权资产累计折旧 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备

3. 租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后，当发生下列四种情形时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

租赁负债重新计量情形	①实质固定付款额发生变动【 <u>租赁期开始日未确认</u> 租赁负债】 ②担保余值预计的应付金额发生变动 ③用于确定租赁付款额的 <u>指数或比率</u> 发生变动 ④发生承租人 <u>可控范围内</u> （除地区房价上涨等）的重大事件或变化，购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化。
折现率的选择	情形①②③中 <u>除浮动利率变化外</u> ，都采用租赁期开始日的 <u>原折现率</u> ，其他情形均采用 <u>修改后的折现率</u>
折现期间	考虑原合同与变更后租赁期的 <u>剩余期限</u>
租赁负债变动计算方法	①确定变动生效日：【假设变动生效日为新起点】 ②根据原折现率或变动后的折现率对新的现金流量进行 <u>折现</u> ； ③比较变动生效日的原租赁负债与新租赁负债账面价值的 <u>差额</u> ，调整其账面价值与使用权资产的价值；【现值增加额】 ④对于预付年金，如在变动生效日可能交付新租金，则按照假设变更日 <u>未交租金</u> 进行折现。
会计处理	借：使用权资产【 <u>现值增加额</u> 】 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额 或相反分录

4. 承租人租赁变更的处理

变更作为 <u>单独租赁</u>	判断条件（ <u>同时满足</u> ） ①该租赁变更通过 <u>增加</u> 一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围； ②增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的 <u>金额相当</u> 。
	处理原则：在变更日按照 <u>新的租赁</u> 处理
变更 <u>不作为单独租赁</u>	缩短租赁范围与期限 ① <u>减少</u> 租赁负债与使用权资产的账面价值 根据原使用权资产的减少比例， <u>按照其比例终止确认</u> 原租赁负债与使用权资产的账面价值，差额计入 <u>资产处置损益</u> 。 借：租赁负债——租赁付款额【按比例减少】 使用权资产累计折旧【按比例减少】 贷：租赁负债——未确认融资费用【按比例减少】 使用权资产【按比例减少】 资产处置损益【 <u>倒挤</u> 】 ② <u>调整</u> 剩余租赁负债和使用权资产账面价值 比较变更日的原租赁负债剩余账面价值与新租赁负债账面价值 <u>差额</u> ，调整租赁负债与使用权资产价值；【 <u>现值增加额</u> 】 借：使用权资产【 <u>现值增加额</u> 】 租赁负债——未确认融资费用

		贷：租赁负债——租赁付款额； 或相反分录
	其他租赁变更	调整 剩余租赁负债和使用权资产账面价值（同②）

【考点三】出租人的会计处理（★★）

1. 出租人的租赁分类

融资租赁	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
	<p>一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：</p> <p>①在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；</p> <p>②承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。</p> <p>③资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。（“大部分”=75%及 75%以上）</p> <p>④在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。（“几乎相当于”，通常掌握在90%以上）</p> <p>⑤租赁资产性质特殊，不作较大改造，只有承租人能使用</p>
经营租赁	<p>一项租赁存在下列迹象的，可分类为融资租赁：</p> <p>①承租人撤销租赁，对出租人造成的损失由承租人承担。</p> <p>②资产余值的公允价值波动产生的利得或损失归承租人。</p> <p>③承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下期。</p>
	除融资租赁以外的其他租赁

2. 出租人的会计处理

融资租赁	初始计量	<p>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【现值】作为应收融资租赁款的入账价值。</p> <p>租赁收款额【终值】，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收取的款项，包括五项内容：</p> <p>①承租人需支付的固定付款额或实质固定付款额；存在租赁激励的，应当扣除租赁激励相关金额；</p> <p>②取决于指数或比率的可变租赁付款额；</p> <p>③承租人行使购买选择权的行权价格；</p> <p>④承租人行使终止租赁选择权支付的款项；</p> <p>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。</p>
		<p>账务处理：</p> <p>借：应收融资租赁款——租赁收款额【5 项内容】 ——未担保余值</p> <p>贷：融资租赁资产【账面价值】 资产处置损益【公允价值－账面价值】 银行存款【初始直接费用】</p>

		应收融资租赁款——未实现融资收益 【租赁收款额和未担保余值的终值与现值的差额】 其中：应收融资租赁款 = 租赁投资净额 = 未担保余值现值 + 租赁收款额现值 = 租赁资产公允价值 + 出租人初始直接费用	
	后续计量	①确认 利息收入 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 ②确认 可变租赁付款额 借：银行存款 贷：租赁收入 ③租赁期满，承租人 行使购买权 借：银行存款 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 ④租赁期满，承租人 归还资产 借：融资租赁资产 贷：应收融资租赁款——未担保余值	
	租赁变更	①变更作为 单独租赁（同承租人的判断原则） 原租赁变更为 经营租赁 ： a. 确定变更日应收融资租赁款账面价值； b. 应收融资租赁款账面价值结转至固定资产等科目。 借：固定资产 应收融资租赁款——未实现融资收益 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 应收融资租赁款——未担保余值	②变更未作为单独租赁 原融资租赁变更为新的 融资租赁 ： 确定变更后的新应收融资租赁款（变更后现金流量根据 原或修订后 折现率折现）与原应收融资租赁款比较，调整原应收融资租赁款的账面价值。 【调整租赁收入】 借：租赁收入 【现值减少额】 应收融资租赁款——未实现融资收益 贷：应收融资租赁款——租赁收款额，或反向。
经营租赁	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。 借：银行存款 贷：预收账款		

借：预收账款

贷：租赁收入

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。

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；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。

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。