

非货币性资产交换

债务重组

股份支付

外币折算

租赁

所得税



企业合并

合并财务报表

衍生金融工具会计

清算会计



高级财务会计

第7版

傅 荣

2024. 5

第5章 租赁会计

5.1

租赁会计概述

5.2

承租人的会计处理

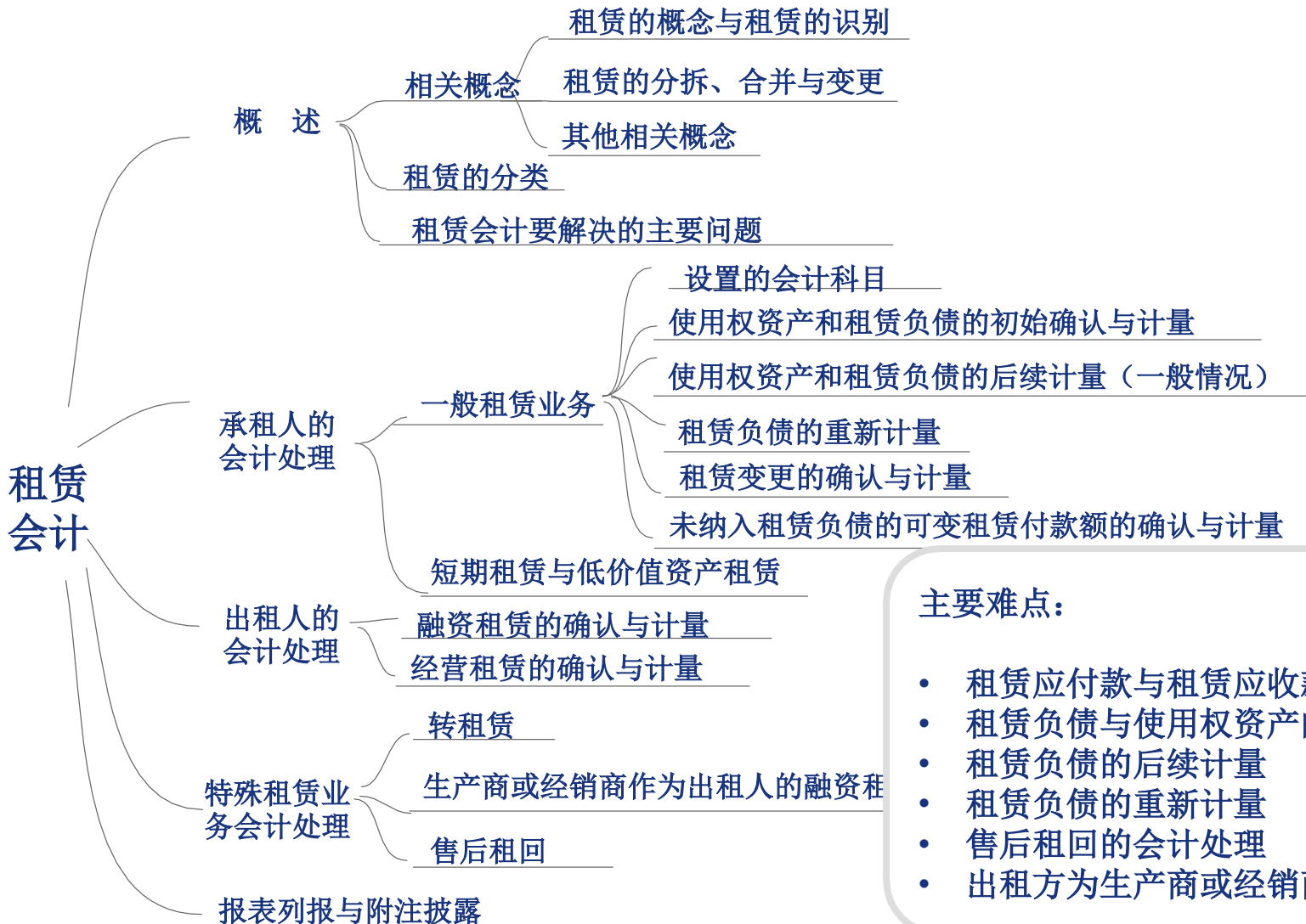
5.3

出租人的会计处理

5.4

转租赁、售后租回

租赁会计专题 难点梳理



主要难点：

- 租赁应付款与租赁应收款的比较
- 租赁负债与使用权资产的初始计量
- 租赁负债的后续计量
- 租赁负债的重新计量
- 售后租回的会计处理
- 出租方为生产商或经销商的情形

5.1 租赁会计概述

5.1.1 租赁的概念与租赁合同的识别

5.1.2 租赁的分类

5.1.3 租赁会计的主要内容

租赁的概念

租赁的概念

租赁,是在一定期间内,
出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

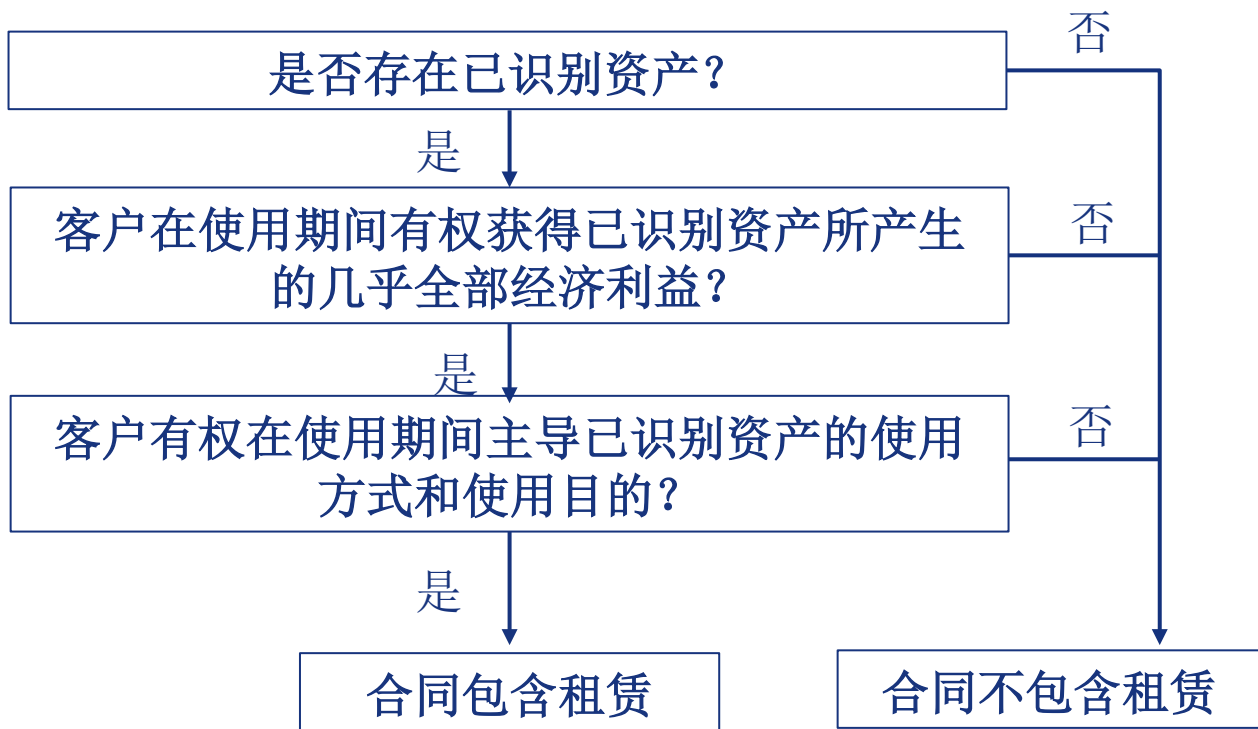
理解要点

- 在租赁期内转移资产的使用权而非所有权,是租赁合同的本质。
- 有偿转移资产使用权,是租赁得以实现的条件。

注意

引入了“已识别资产”、“控制资产使用的权利”等概念。
对租赁的识别提供了更详细的指引

一项合同是否为租赁或包含租赁？ 租赁识别决策树



思考

为什么要关注租赁合同的识别问题？

【例5-1】租赁的识别。

资料：甲公司（客户）与乙公司（供货商）的合同为甲公司提供了十节特定类型火车车厢的五年使用权。合同指定的具体的火车车厢；车厢为乙公司所有。甲公司决定何时何地使用这些车厢以及用其运输什么货物。不使用时，车厢存放在乙公司处。甲公司可将车厢用于其他目的（比如存储）。但合同明确规定甲公司不能运输特定类型的货物（比如易燃易爆物）。如果某个车厢需要保养或维修，乙公司应以同类型的车厢进行替换否则，除非甲公司违约，乙公司在这五年里不的收回车厢。合同还规定乙公司在甲公司要求时提供火车头和司机。火车头在乙公司处存放，乙公司向司机发出指示，详细说明甲公司的货物运输要求。乙公司可选择使用任一火车头履行甲公司的要求，并且该火车头即可用于牵引运输甲公司货物的车厢，也可用于牵引运输其他客户货物的车厢（即：如果其他客户要求运输的货物目的地与甲公司要求的目的地距离不远且时间范围接近，乙公司可选择在该火车头牵引多达100节车厢）。

问题：该合同是否包含租赁？

解答：

（1）分析是否存在已识别资产。

一方面，合同中明确指定了甲公司拥有五年使用权的这十节车厢；另一方面，车厢一旦被交付给甲公司，仅在需要保养或维修时方可替换，乙公司虽有替换车厢的能力但并不能通过行使替换车厢的权利去获得经济利益，所以不具有五年中的实质性替换权。由此可见，该合同存在十节被识别的车厢。用于牵引车厢的火车头不是被识别资产，因为合同中既未明确也未隐含地指定某一火车头。

（2）分析客户是否有权获得整个使用期间几乎全部经济利益。

甲公司作为承租人，拥有这十节车厢的在整个使用期间内（包括了不用于运输货物的时间）的专属使用权，所以说，甲公司有权获得在五年使用期内使用这些车厢所产生的几乎全部经济利益。

（3）分析客户是否主导车厢的使用。合同在运输易燃易爆物品上的限制，是供应商的保护性权利，只是规定了甲公司车厢使用权的范围，而在规定范围内，甲公司可以自行决定何时将何种货物运往何地，甚至有权自行决定不运输货物时如何使用这些车厢。可见，甲公司有权在使用期间主导已识别资产的使用。

综上所述，该合同包含租赁。

承租人对租赁的分类

承租人

不再将租赁区分为经营租赁或融资租赁，而是对短期租赁和低价值资产租赁以外的其他所有租赁均确认使用权资产和租赁负债，并分别计提折旧和利息费用。

相关概念

- 短期租赁
- 低价值资产租赁
- 使用权资产
- 租赁负债

相关概念：短期租赁、低价值资产租赁

两种例外

- 短期租赁
- 低价值资产租赁

判断

- 短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过12个月的租赁。
- 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。低价值资产租赁的判定仅与资产的绝对价值有关。

相关概念：使用权资产、租赁负债

■ 使用权资产

承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利

(IFRS16: 代表承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利的资产)

■ 租赁负债

按准则规定，根据租赁付款额的现值计量

出租人对租赁的分类

- 关于分类原则：保留了融资租赁与经营租赁的“双重模型”，并强调要依据交易的实质而非合同的形式区分融资租赁与经营租赁。
 - 关于分类原则：增加了可能导致租赁被分类为融资租赁的其他迹象。
-
- 增加了对生产商或经销商作为出租人的融资租赁的会计处理规定。

出租人融资租赁与经营租赁的划分

- 分类时点——租赁开始日
- 分类原则——是否实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险与报酬
- 两个类别——融资租赁和经营租赁
- 融资租赁的判断

符合一条或多条的，为融资租赁

- 期满时资产所有权转移给承租人
- 承租人有购买选择权，订立的购价与预计行权时租赁资产的公允价值相比足够低，因而租赁开始日可合理确定承租人将行权
- 即使资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分
- 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
- 租赁资产性质特殊，如不作较大改造，只有承租人才能使用

存在下列一项或多项迹象的，也可分类为融资租赁

- 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担
- 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人
- 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间

- 经营租赁：融资租赁以外的租赁

租赁会计的主要内容

		初始确认与计量	确认使用权资产
承租人	一般租赁		确认租赁负债
		后续计量	基本： ➤ 对使用权资产采用成本模式进行后续计量 ➤ 偿还租赁负债并确认利息费用
			其他： ➤ 重新计量租赁负债 ➤ 租赁变更（也可能涉及重新计量租赁负债）
短期租赁和低价值资产租赁	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 可以选择的简化处理 ➤ 租赁期变更的处理 		
出租人	融资租赁	租赁期开始日	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 终止确认租出资产 ➤ 初始确认租赁应收款
		后续计量	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 各期利息收入的确认与计量 ➤ 对应收融资租赁款进行会计处理 ➤ 未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额的处理 ➤ 出租人作为生产商或经销商时的处理 ➤ 租赁变更的处理
	经营租赁	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 对租赁收款额确认为租金收入以及初始直接费用的处理 ➤ 对租出资产的后续计量（折旧与摊销、减值） ➤ 收到未计入租赁收款额的可变租赁付款额的处理 ➤ 租赁变更的处理 	
转租赁	对转租赁的分类	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 原租赁为通常租赁的情形下 ➤ 原租赁为短期租赁的情形下 	
	对转租赁的处理	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 被分类为融资租赁的转租赁 ➤ 被分类为经营租赁的转租赁 	
售后租回	资产转让属于销售的售后租回交易	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 承租人的会计处理 ➤ 出租人的会计处理 	
	资产转让不属于销售的售后租回交易	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 承租人的会计处理 ➤ 出租人的会计处理 	

租赁会计涉及到的相关概念

租赁

其他相关概念

- 租赁开始日
- 租赁期
- 租赁期开始日

- 使用权资产
- 租赁负债
- 短期租赁
- 低价值资产租赁

- 租赁激励
- 初始直接费用
- 经营租赁
- 融资租赁

- 租赁内含利率
- 承租人增量借款利率

- 租赁付款额
- 固定付款额
- 实质固定付款额
- 可变租赁付款额

- 资产余值
- 担保余值
- 未担保余值

- 租赁投资净额
- 租赁收款额
- 租赁变更
- 租赁变更生效日

5.2 承租人的主要会计处理

1. 初始确认与计量
2. 后续计量（一般情况）
3. 后续计量（重新计量租赁负债）
4. 租赁变更
5. 短期租赁与低价值资产租赁
6. 列报与披露

1. 初始确认与计量

使用权资产和租赁负债的初始确认与计量：原则

- 确认时点：租赁期开始日
- 使用权资产的初始计量：按成本进行初始计量
- 租赁负债的初始计量：按租赁期开始日尚未支付的的租赁付款额的现值计量

相关概念：租赁期开始日

■ 租赁开始日

租赁合同签署日日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者
(出租人将租赁进行分类的日期)

■ 租赁期

承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间
(注意：续租选择权涵盖的期间、终止租赁选择权涵盖的期间)

■ 租赁期开始日

出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期
(租赁双方开始进行会计处理的日期)

使用权资产：初始成本的构成

- a 租赁负债的初始计量金额
- b 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，扣除已享受的租赁激励相关金额
- c 承租人发生的初始直接费用
- d 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

●属于为生产存货而发生的，适用存货准则

租赁激励

出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，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

初始直接费用

为达成租赁所发生的增量成本
(增量成本：若不取得该租赁则不会发生的成本)

租赁付款额：组成内容

租赁付款额

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

- **固定付款额或实质固定付款额（扣除租赁激励）** 在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额
- **取决于指数或比率的可变租赁付款额** 承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。
（消费者价格指数、基准利率挂钩、市场租金费率）
- **购买选择权的行权价格**
（前提是承租人合理确定将行使该选择权）
- **行使终止租赁选择权需支付的款项**
（前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权）
- **根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项**

使用权资产和租赁负债的初始确认与计量：账务处理

借：使用权资产	(a+b+c+d)
贷：租赁负债	（租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值） a
银行存款等	（租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，扣除租赁激励） b
银行存款等	（初始直接费用） c
预计负债	（预计的拆除、复原、恢复等成本） d

关于a：

- 折现率的选择：首选租赁内含利率，无法确定的则采用承租人增量借款利率
- 注意租赁付款额的内容构成
- 注意可变租赁付款额的纳入与否

相关概念：租赁内含利率、增量借款利率

租赁内含利率

使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率

使下面等式成立的利率

$$\begin{array}{ccccccc} \text{租赁收款} & & & & \text{未担保余} & & & & \text{租赁资产} & & & & \text{初始直} \\ \text{额的现值} & + & & & \text{值的现值} & = & & & \text{公允价值} & + & & & \text{接费用} \end{array}$$

承租人增量借款利率

承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值相近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资产需支付的利率

例5-2

初始确认与计量 举例（IFRS16 示例13）

- 承租人就某栋建筑物的某一楼层签订了为期10年的租赁合同，具有5年的续租选择权；初始租赁期内租赁付款额为每年50000，选择权期间为每年55000，年初支付当年所有款项；为获得该项租赁，承租人发生初始直接费用20000，其中，15000元时向该楼层前任租户支付的款项，5000元为向此租赁的房地产中介支付的佣金；作为对承租人的激励，出租人同意为承租人报销5000元的佣金以及7000元的装修费。
- 在租赁期开始日，承租人得出结论认为不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为10年。
- 租赁内含利率无法确定；承租人的增量借款利率为每年5%，该利率反映的是承租人以类似抵押条件借入期限为10年、与使用权资产等值得相同币种的借款而必须支付的固定利率。

支付本年租金确认租赁负债

借：使用权资产	405391
贷：租赁负债	355391
银行存款	50000

初始直接费用

借：使用权资产	20000
贷：银行存款	20000

扣除激励
(出租人报销)

借：银行存款等	5000
贷：使用权资产	5000

或者

$$355391 = 9 \times 50000 \text{ 按 } 5\% \text{ 折现率计算的现值} = 50000 \times 7.1078$$

$$65000 = 50000 + 20000 - 5000$$

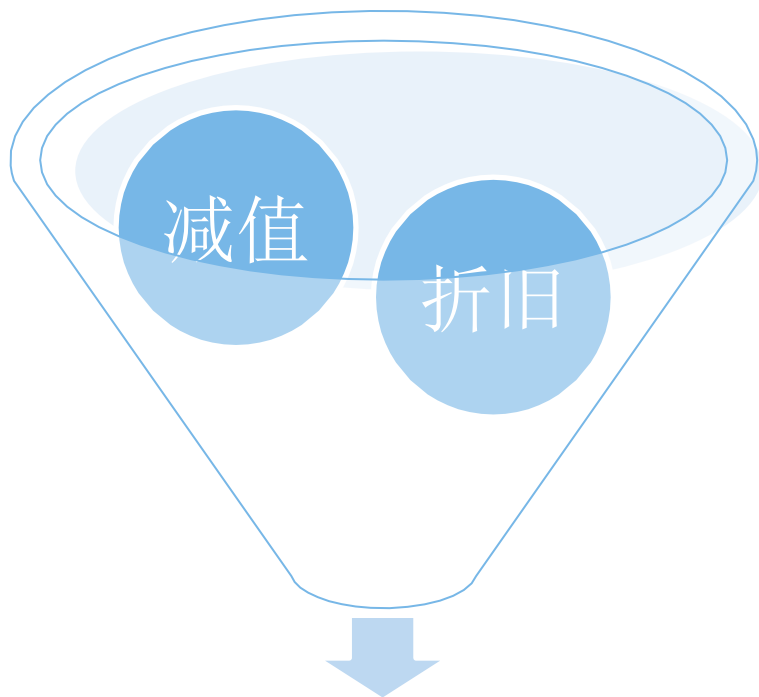
$$420391 = 355391 + 65000$$

借：使用权资产	420391
贷：租赁负债	355391
银行存款	65000

使用权资产的成本中不包括装修费

2. 后续计量（一般情况）

使用权资产的后续计量（成本模式）



参照固定资产、资产减值
准则的相关规定

折旧期限的确定：

- 剩余使用寿命
- 租赁期与剩余使用寿命两者孰短

租赁负债的后续计量（一般情况）

➤ 偿还租赁负债

借：租赁负债
贷：银行存款

➤ 确认利息费用

按固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益

借：财务费用
贷：租赁负债

（周期性利率是指初始计算租赁付款额现值时所采用的折现率，或者重新确定租赁付款额现值时所采用的修订后的折现率）

➤ 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益

借：销售费用等
贷：银行存款

例5-
3

后续计量 举例（IFRS16 示例13）

例5-3

后续计量 举例（资料见例5-2）

年份	租赁负债（5%）				使用权资产		
	期初余额 (1)	租赁付款额 (2)	利息费用 (3)=[(1)-(2)]×5%	期末余额 (4)=(1)-(2)+(3)	期初余额 (5)	折旧费用 (6)	期末余额 (7)=(5)-(6)
1	355391	-	17770	373161	420391	42039	378352
2	373161	50000	16158	339319	378352	42039	336313
3	339319	50000	14466	303785	336313	42039	294274
4	303785	50000	12689	266474	294274	42039	252235
5	266474	50000	10823	227297	252235	42039	210196
6	227297	50000	8865	186162	210196	42039	168157
7	186162	50000	6808	142970	168157	42039	126118
8	142970	50000	4649	97619	126118	42039	84079
9	97619	50000	2381	50000	84079	42039	42040
10	50000	50000	0	0	42040	42040	0
合计	-	450000	94609	-	-	420391	-

第一年未账务处理：

1. 确认当年利息费用：

借：财务费用 17770
贷：租赁负债 17770

2. 计提当年折旧费用：

借：制造费用等 42039
贷：使用权资产累计折旧 42039

第二年账务处理：

1. 年初支付租金：

借：租赁负债 50000
贷：银行存款 50000

2. 确认当年利息费用：

借：财务费用 16158
贷：租赁负债 16158

3. 计提当年折旧费用：

借：制造费用等 42039
贷：使用权资产累计折旧 42039

第十年账务处理：

1. 年初支付租金：

借：租赁负债 50000
贷：银行存款 50000

2. 计提当年折旧费用：

借：制造费用等 42039
贷：使用权资产累计折旧 42039

3. 后续计量（重新计量租赁负债）

租赁期开始日后，重新计量租赁负债的情形

情形1 与选择权有关

情形2 其他原因

- 续租选择权或者终止租赁选择权的评估结果发生变化导致租赁期变化的；
- 续租选择权或者终止租赁选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的；
- 购买选择权的评估结果发生变化的。

- 根据担保余值预计的应付金额发生变动，或者
- 因用于确定租赁付款额的指数或比率变动而导致未来租赁付款额发生变动

如何重新计量

如何重新计量

按变动后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债

按变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债

修订后折现率的选择

折现率的选择

- 剩余租赁期间的租赁内含利率
- 无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率

- 折现率不变
- 但是，租赁付款额的变动源自浮动利率变动的，使用修订后的折现率

重新计量租赁负债的，应相应调整使用权资产的账面价值

➤ 需调整使用权资产的三种情形

- 前述情形1
- 前述情形2
- 实质固定付款额变动

➤ 如何调整使用权资产账面价值

- 根据租赁负债调整金额相应调整使用权资产账面价值
- 使用权资产账面价值已调减至零，但租赁负债还需进一步调减的，承租人应将剩余金额计入当期损益。

续租选择权的评估结果发生变化导致租期变化而需重新计量租赁负债 举例

资料见例2。另假定：

- 在租赁的第6年，承租人收购丙公司，丙公司在另一建筑中租了一层楼。丙公司签订的租赁合同包含可由丙公司行使的终止租赁选择权。
- 收购丙公司后，承租人由于员工人数增加而需要在合适的建筑物中租赁两个楼层。为使成本最小化，承租人在其租赁的建筑物中**单独就另一楼层签订了为期8年的租赁合同**，该楼层在第7年年末时可供使用，同时自第8年年初提前终止了丙公司签订的租赁合同。
- 第六年年末时。承租人的增量借款利率为6%，该利率反映的是承租人以类似抵押条件借入期限为9年、与使用权资产等值得相同币种的借款而必须支付的固定利率。

在第六年年末，承租人得出结论：

由于其收购了丙公司并决定搬迁丙公司的员工进入其现租赁建筑物中的另一楼层，从而可合理确定承租人将对现已租赁的楼层行使续租选择权。

（根据前面资料，可续租5年，续租期间每年租金55000元）

续租选择权的评估结果发生变化重新计量租赁负债

年份	租赁负债（6%）				使用权资产			在第6年末重新计算租赁负债： 剩余4年每年50000元的付款 额和续租5年每年55000元的 付款额，两者按6%的折现率 计算的现值之和为378174元， 其与此前账面余额之间的差 额为192012元（378174-186162 2） 在第6年末调整分录： 借：使用权资产 192012 贷：租赁负债 192012 第7年初调整后： 租赁负债年初余额为378174 元（186162+192012）； 使用权资产年初余额为 360169元（360169=168157+192 2） 第7年至第15年各年折旧费也 有变化。 第7年至第15年各年利息费用 的计算基数也与重新计量租 赁负债之前有所不同。
	期初余额	租赁付款额	利息费用	期末余额	期初余额	折旧费用	期末余额	
1	355391	-	17770	373161	420391	(42039)	378352	
2	373161	(50000)	16158	339319	378352	(42039)	336313	
3	339319	(50000)	14466	303785	336313	(42039)	294274	
4	303785	(50000)	12689	266474	294274	(42039)	252235	
5	266474	(50000)	10823	227297	252235	(42039)	210196	
6	227297	(50000)	8865	186162	210196	(42039)	168157	
7	186162	(50000)	19690	347864	360169	(40019)	320150	
8	347864	(50000)	17872	315736	320150	(40019)	280131	
9	315736	(50000)	15944	281680	280131	(40019)	240112	
10	281680	(50000)	13901	245581	240112	(40019)	200093	
11	245581	(55000)	11435	202016	200093	(40019)	160074	
12	202016	(55000)	8821	155837	160074	(40019)	120055	
13	155837	(55000)	6050	106887	120055	(40019)	80036	
14	106887	(55000)	3113	55000	80036	(40018)	40018	
15	55000	(55000)	0	0	40018	(40018)	0	

承租人就某栋建筑物的某一楼层签订了一项租赁合同：

- 租期10年，每年的租赁付款额为50000元，年初支付。
- 租赁付款额每两年基于过去24个月消费者价格指数上涨上调一次。租赁期开始日的消费者价格指数为125。
- 不考虑初始直接费用。
- 租赁内含利率无法直接确定。承租人的增量借款利率为每年5%，该利率反映的是承租人以类似抵押条件借入期限为10年、与使用权资产等职的相同币种的借款而必须支付的固定利率。

年份	租赁负债（5%）			
	期初余额	租赁付款额	利息费用	期末余额
1	355391	-	17770	373161
2	373161	(50000)	16158	339319
3	339319	(50000)	14466	303785
4	303785	(50000)	12689	266474
5	266474	(50000)	10823	227297
6	227297	(50000)	8865	186162
7	186162	(50000)	6808	142970
8	142970	(50000)	4649	97619
9	97619	(50000)	2381	50000
10	50000	(50000)	0	0

租赁期开始日：

借：使用权资产	405391	(a+b)	
贷：租赁负债	355391		b
银行存款	50000		a

租赁期的前两年，合计确认利息费用：

借：利息费用	33928	(17770+16158)
贷：租赁负债	33928	

租赁期的前两年，合计确认折旧费用：

借：管理费用等	81078	(假定采用直线法)
贷：使用权资产累计折旧	81078	(405391/10×2)

第三年年年初的消费者价格指数为135。
未来8年的租赁付款额如何确定呢？

取决于指数变动的可租赁付款额的计算、账务处理

- 按消费者价格指数调整后的第三年付款额为54000元 （ $54000=50000 \times 135 \div 125$ ）
- 对第3、4两年的租赁负债进行重新计量

年份	调整前			
	租赁负债（5%）			
	期初余额	租赁付款额	利息费用	期末余额
1	355391	-	17770	373161
2	373161	(50000)	16158	339319
3	339319	(50000)	14466	303785
4	303785	(50000)	12689	266474

年份	调整后			
	租赁负债（5%）			
	期初余额	租赁付款额	利息费用	期末余额
1	355391	-	17770	373161
2	373161	(50000)	16158	339319
3	366464	(54000)	18323	330787
4	330787	(54000)	16539	293326

第3年账务处理

年初，调整租赁负债和使用权资产余额：
借：使用权资产 27145
贷：租赁负债 27145 （ $366464-339319$ ）

年初，支付当年租赁付款额：
借：租赁负债 54000
贷：银行存款等 54000

确认当年利息费用：
借：利息费用 18323
贷：租赁负债 18323

确认当年折旧费用：
借：管理费用等 43923
贷：使用权资产累计折旧 43923 [$(405391-81078+27145) / 8$]

取决于比率变动的可变租赁付款额

举例（IFRS 16 示例14）

例5-6

➤ 资料同例5。另要求承租人应就租赁每年支付可变租赁付款额，其金额为承租人所租不动产所产生的销售额的1%。

➤ 分析：由于额外的可变租赁付款额与未来的销售挂钩，不满足租赁付款额的定义，所以，不纳入使用权资产和租赁负债的计量。

➤ 假定租赁期的第一年承租人所租不动产所产生的销售额为800000元，则承租人按1%支付可变租赁付款额8000元时：

借：销售费用 8000

贷：银行存款 8000

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/946035003205010143>