

# 租赁会计准则讲座

财政部会计司 王 鹏

zhiduerchu@casc.gov.cn

www.casc.gov.cn

一、与租赁有关的企业会计准则规定

二、租赁会计实务

三、租赁会计准则讲解

四、租赁会计准则国际改革与发展

五、简要结论

# 世行高度评价中国会计准则建设与实施

在中国财政部的领导下，中国改进会计审计准则和实务质量的战略已经成为良好典范，并可供其他国家仿效。——世行副行长佩内洛普·布鲁克

财政部采取了各种准备措施以支持企业会计准则的实施，以实现中国准则与国际准则的趋同。

中国会计准则与国际财务报告准则基本可比。

很多公司的财务报表显示了对适用会计准则和报告规定的高度遵循。——世行报告

中国在会计和审计的国际趋同实现的过程，是其他国家需要学习的，也是我们最想分享的。

——世行财务管理局局长托尼·赫加蒂

企业会计准则的持续平稳有效实施，使我国会计准则国际趋同向**纵深发展**，为我国参与建立全球统一的高质量财务报告准则**奠定了基础**

根据国际形势的最新变化，在我国会计准则三年平稳有效实施和趋同等效的基础上，2010年4月2日，财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》  
(财会[2010]10号)

# 一、与租赁有关的企业会计准则规定

- 1、《企业会计准则第21号——租赁》
- 2、《企业会计准则第21号——租赁》应用指南  
(财会[2006]18号)
- 3、《企业会计准则解释第1号》(2007年11月16日财政部发布, 财会[2007]14号)
- 4、《企业会计准则解释第2号》(2008年8月7日财政部发布, 财会[2008]11号)
- 5、《企业会计准则讲解(2010)》(人民出版社)

## 二、租赁会计实务

（一）2010年2121家上市公司1656家存在租赁业务，占比为77.78%。

（二）其中，经营租赁业务1199家，占比为72.40%；融资租赁业务198家，占比为11.96%。

# 三、租赁会计讲解

- (一) 几个重要概念
- (二) 租赁分类的标准
- (三) 承租人对融资租赁的会计处理
- (四) 出租人对融资租赁的会计处理
- (五) 承租人对经营租赁的会计处理
- (六) 出租人对经营租赁的会计处理
- (七) 售后租回交易
- (八) 涉及土地的租赁及复杂的租赁合同

# (一) 几个重要概念

- 1、租赁开始日与租赁期开始日
- 2、融资租赁与经营租赁
- 3、租赁期
- 4、最低租赁付款额与最低租赁收款额
- 5、或有租金
- 6、履约成本与初始直接费用
- 7、担保余值与未担保余值
- 8、租赁内含利率



# 1、租赁开始日与租赁期开始日

## (1) 租赁开始日

指租赁**协议**日与租赁各方就**主要条款**作出承诺日中的较**早**者。在该日应当：

- 1) 将租赁**认定**为融资租赁或经营租赁
- 2) 在融资租赁下，确定租赁期开始日应当**确认的金额**

## (2) 租赁期开始日

指承租人有权行使其**使用**租赁资产权利的日期。

1) 在该日，承租人应当对租入资产、最低租赁付款额和未确认融资费用进行**初始确认**。

2) 出租人应当对应收融资租赁款、未担保余值和未实现融资收益进行**初始确认**。

## 2、融资租赁与经营租赁

融资租赁，是指**实质上**转移了与资产所有权有关的全部**风险和报酬**的租赁。其**所有权**最终可能转移，也可能不转移。

经营租赁，是指除**融资租赁**以外的其他租赁

### 3、租赁期

是指租赁合同规定的**不可撤销**的租赁期间。租赁合同签订后一般不可撤销，但下列情况除外：

- （一）经出租人同意。
  - （二）承租人与原出租人就同一资产或同类资产签订了新的租赁合同。
  - （三）承租人支付一笔足够大的额外款项。
  - （四）发生某些很少会出现的或有事项。
- 承租人有权选择续租该资产，并且在租赁开始日就可以**合理确定**承租人将会行使这种选择权，不论是否再支付**租金**，**续租期**也包括在租赁期之内。

## 4、最低租赁付款额与最低租赁收款额

最低租赁付款额，是指在租赁期内，**承租人**应支付或可能被要求支付的款项（不包括或有租金和履约成本），加上由**承租人**或与其有关的**第三方担保**的资产余值。

承租人有购买租赁资产**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会行使这种选择权的，购买价款应当计入最低租赁付款额。

最低租赁收款额，是指最低租赁付款额**加上**独立于承租人和出租人的**第三方**对出租人担保的资产余值。

## 5、或有租金

指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。

## 6、履约成本与初始直接费用

履约成本是指**租赁期内**为租赁资产支付的各种**使用费用**，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。

初始直接费用是指**租赁谈判和签订租赁合同过程中**发生的，可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等。

## 7、担保余值与未担保余值

担保余值，就**承租人**而言，是指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值；就**出租人**而言，是指就承租人而言的担保余值加上独立于承租人和出租人的第三方担保的资产余值。

资产余值，是指在**租赁开始日**估计的**租赁期届满时**租赁资产的**公允价值**。

未担保余值，是指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。



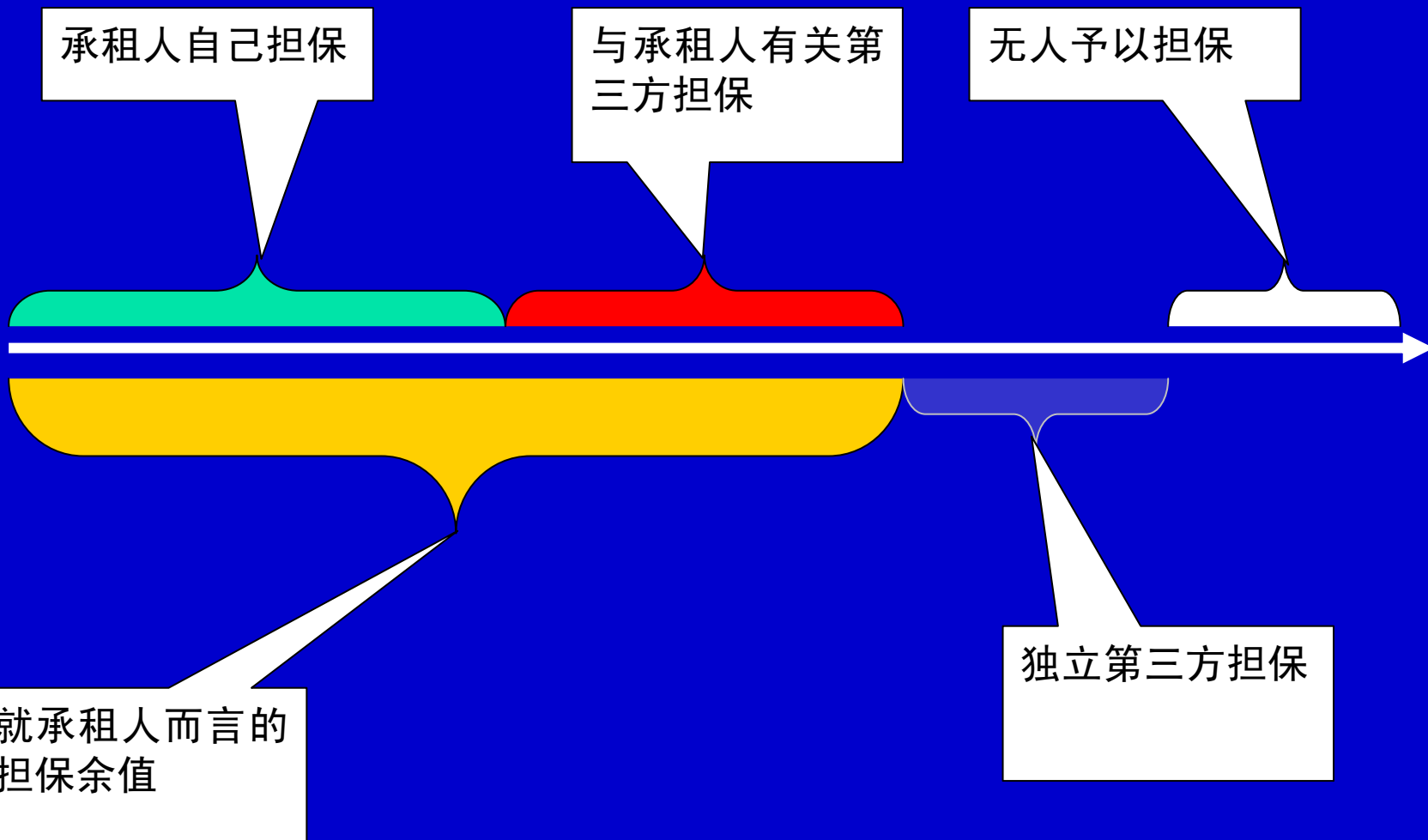
承租人自己担保

与承租人有关第  
三方担保

无人予以担保

独立第三方担保

就承租人而言的  
担保余值



## 8、租赁内含利率

指在租赁开始日，使最低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折现率。

## （二）租赁分类的标准

符合下列**一项或数项**标准的，应当认定为**融资租赁**：

1、在租赁期届满时，租赁资产的**所有权**转移给承租人。

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会行使这种选择权。

3、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**（**指导性标准**  
 **$\geq 75\%$** ）。

4、承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，**几乎相当于**（**指导性标准** **$\geq 90\%$** ）租赁开始日租赁资产公允价值；出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。

5、租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，**只有承租人**才能使用。

## （三）出租人对融资租赁的会计处理

- 1、租赁债权的确定
- 2、租赁收入的确认
- 3、初始直接费用的处理
- 4、未担保余值的减值测试
- 5、或有租金的处理

## 1、租赁债权的确定

在**租赁期开始日**，出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为**应收融资租赁款的入账价值**，同时记录未担保余值；

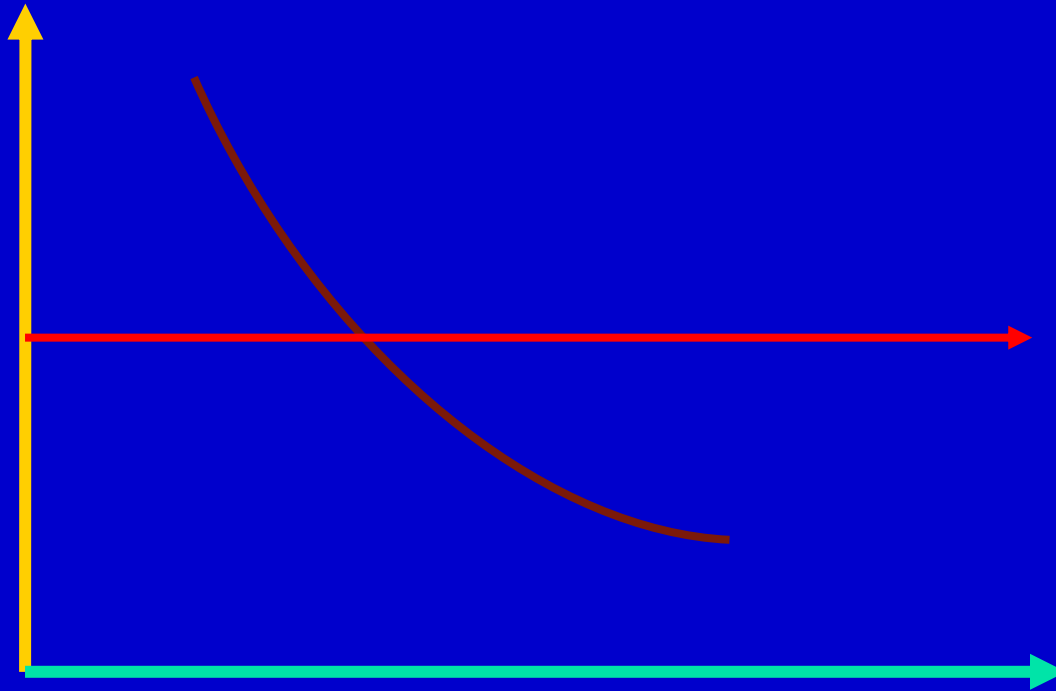
将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。

**注意：**

出租人在租赁期开始日按照上述规定转出租赁资产，

租赁资产公允价值与其账面价值如有差额，应当计入**当期损益**。

## 2、租赁收入的确认 实际利率法





### 3、初始直接费用的处理

出租人发生的初始直接费用应当包括在**应收融资租赁款的初始计量**中，并减少租赁期内确认**收益**金额。

#### 4、未担保余值的减值测试

1) 出租人至少应当于**每年年度终了**，对未担保余值进行复核。

2) 未担保余值**增加**的，不作调整。

3) 有证据表明未担保余值已经**减少**的，应当重新计算租赁内含利率，将由此引起的租赁投资净额的减少，计入当期损益；以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确认融资收入。

**租赁投资净额**是融资租赁中最低租赁收款额及未担保余值之和与未实现融资收益之间的差额。

## 4、未担保余值的减值测试

4) 已确认损失的未担保余值得以**恢复的**，应当在原已确认的损失金额**内转回**，并重新计算租赁内含利率，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确认融资收入。

## 5、或有租金的处理

在实际发生时，计入当期损益。

## （四）承租人对融资租赁的会计处理

- 1、最低租赁付款额折现
- 2、租入资产和租赁负债的价值确定
- 3、未确认融资费用的分摊
- 4、租入资产的折旧
- 5、或有租金的处理

# 1、最低租赁付款额折现

首先，出租人租赁内含利率



其次，租赁合同规定的利率



最后，同期银行贷款利率

## 2、租入资产和租赁负债的价值确定

在租赁期开始日，承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中**较低者**作为租入资产的入账价值，

将最低租赁付款额作为长期应付款的**入账价值**，

**其差额作为未确认融资费用。**

**初始直接费用计入资产价值**

### 3、未确认融资费用的分摊：实际利率法

承租人在融资租赁中发生的融资费用应予**资本化或是费用化**，应按《企业会计准则第17号——借款费用》处理，并按《企业会计准则第21号——租赁》进行计量。



### 3、未确认融资费用的分摊：

承租人采用实际利率法分摊未确认融资费用时，应当根据**租赁期开始日租入资产入账价值**的不同情况，对未确认融资费用采用不同的**分摊率**：

1) 以出租人的租赁内含利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租入资产入账价值的，应当将**租赁内含利率**作为未确认融资费用的分摊率。

2) 以合同规定利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租入资产入账价值的，应当将**合同规定利率**作为未确认融资费用的分摊率。

3) 以银行同期贷款利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租入资产入账价值的，应当将**银行同期贷款利率**作为未确认融资费用的分摊率。

4) 以租赁资产公允价值作为入账价值的，应当**重新计算分摊率**。该分摊率是使最低租赁付款额的现值与租赁资产公允价值及初始直接费用之和相等的折现率。

## 4、租入资产的折旧

1) 采用与**自有**固定资产相一致的折旧政策计提租赁资产折旧。

### 2) 折旧年限的确定

能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产**所有权**的，应当在租赁资产使用寿命内计提折旧。

无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁**资产所有权**的，应当在租赁期与租赁资产使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。

## 5、或有租金的处理

实际发生时，计入当期损益。

## **（五）出租人对经营租赁的会计处理**

**1、出租资产的会计处理**

**2、租金收入的确认**

**3、初始直接费用的处理**

**4、或有租金的处理**

# 1、出租资产的会计处理

出租人按资产的性质，将用作经营租赁的资产包括在资产负债表中的相关项目内。

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，应当采用系统合理的方法进行摊销。

## 2、租金收入的确认

出租人应当在租赁期内各个期间按照**直线法**确认为当期损益；

其他方法更为系统合理的，**也可以采用其他方法。**

### 3、初始直接费用的处理

计入**当期损益**；金额较大的应当**资本化**，在整个经营租赁期间内按照与**确认租金收入相同的基础分期**计入当期损益。

### 4、或有租金的处理

**实际发生时**，计入当期损益。



## 5、出租人提供激励措施的处理

(1) 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**。

(2) 出租人**承担了承租人某些费用**的，出租人应将该费用从**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。

## （六）承租人对经营租赁的会计处理

### 1、租金费用的确认

在租赁期内各个期间按照**直线法**计入相关**资产成本或当期损益**；

其他方法更为系统合理的，也**可以采用**其他方法。

## 2、初始直接费用的处理

计入当期损益。

## 3、或有租金的处理

实际发生时，计入当期损益。

## 4、出租人提供激励措施的处理

(1) 出租人提供**免租期**的，承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摊，**免租期内应当确认租金费用**。

(2) 出租人**承担了承租人某些费用**的，承租人应将该费用从**租金费用总额中扣除**，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

## (七) 售后租回交易

1、形成融资租赁

2、形成经营租赁

## （七）售后租回交易

### 1、形成融资租赁

- 1) 售价与资产账面价值之间的差额应当予以**递延**,
- 2) 按照该项租赁资产的**折旧进度**进行分摊,
- 3) 作为**折旧费用**的调整。

## （七）售后租回交易

2、形成经营租赁,应当分别以下情况处理:

（1）有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的, 售价与资产账面价值的差额应当计入当期损益。

## （七）售后租回交易

（2）售后租回交易如果不是按照公允价值达成的，售价低于公允价值的差额，应计入当期损益；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿时，有关损失应予以递延（递延收益），并按与确认租金费用相一致的方法在租赁期内进行分摊；如果售价大于公允价值，其大于公允价值的部分应计入递延收益，并在租赁期内分摊。



## （八）涉及土地的租赁及复杂的租赁合同

对于同时涉及**土地和建筑物**的租赁，企业通常应当将**土地和建筑物**分开考虑。

1、将最低租赁付款额根据土地部分的租赁权益和建筑物部分的租赁权益的相对**公允价值**的比例进行分配。

2、在我国，由于土地的所有权归国家所有，**土地租赁不能归类为融资租赁**。

3、对于建筑物的租赁按租赁准则的规定标准进行相应的分类。

## （八）涉及土地的租赁及复杂的租赁合同

4、如果土地和建筑物无法分离和不能可靠计量的，应归类为一项**融资租赁**，

除非两部分都明显是经营租赁，在后一种情况下，**整个租赁应归类为经营租赁**。

## （八）涉及土地的租赁及复杂的租赁合同

### 嵌入租赁合同中的衍生工具的处理

根据第22号准则的规定，嵌入衍生工具相关的混合工具**没有指定**为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，同时满足有关条件的，该嵌入衍生工具应当从混合工具中**分拆，作为单独的衍生工具处理**。

嵌入租赁合同中的衍生工具，也应当按照第22号准则的规定进行处理。

## 四、租赁会计准则国际改革与发展

- (一) 改革背景
- (二) 主要变动
- (三) 承租人会计处理
- (四) 出租人会计处理
- (五) 特殊事项的处理

## （一）项目背景——修订进程

- 1、2006年7月，IASB与FASB成立租赁准则联合项目工作组，开始研究。
- 2、2009年3月19日，IASB和FASB联合发布租赁准则修订讨论稿，公开征求意见。
- 3、自2009年5月起，IASB几乎每月召开会议进行讨论。
- 4、2010年8月17日发布征求意见稿（12月15日截止）。

## （一）改革背景——修订原因（5个方面）

1、由经营租赁产生的权利（租赁资产使用权）和义务（支付租金义务）符合概念框架中资产和负债的定义，应该在承租人的财务报表中确认。

2、融资租赁模式和经营租赁模式的同时存在意味着经济意义相似的交易可能结果不一样，降低了报表的可比性。

3、租赁合同是商业中的一项重要资产来源和融资，现行模式提供了构建交易以符合特定租赁定义的机会；经营租赁实质上是表外融资。

4、现行模式过于复杂，实务中难以用合理的方式准确界定融资租赁和经营租赁。

5、美国SEC2005年6月发布了《依据2002年萨班斯法案第401（3）条款对表外安排、特殊目的主体和报送材料的透明度的报告和建议》中建议FASB启动修订租赁准则项目。

## （一）改革背景——改革目标

建立一种新的、单一的租赁会计处理方法（不再区分经营租赁和融资租赁），以确保由租赁合同产生的所有资产和负债都能够  
在财务报表中得以确认。



## （二）主要变化

### 1、租赁的定义

**原定义：**在议定的期间内，出租人将资产使用权让于承租人，以获取一项或一系列支付的协议。

**新定义：**在议定的期间内，让渡特定资产使用权以获取对价的合同。

使用权转让的判定：承租人取得特定资产的使用权，同时控制该使用权。

## 2、主要变化

一是取消融资租赁和经营租赁的划分

二是承租人采用使用权模式对租赁进行会计处理

三是出租人采用混合模式（履约义务法和终止确认法）对租赁进行会计处理

### 3、适用范围的变化

新租赁准则不适用以下租赁：

- （1）无形资产租赁；
- （2）开采或使用矿产、石油和天然气等非再生资源的租赁；
- （3）生物资产的租赁；
- （4）以公允价值计量的投资性房地产
- （5）实质为购买/销售标的资产

### （三）承租人会计处理

#### 1、基本模型：使用权资产模型

在符合租赁定义的情况下，确认

（1）一项资产——租赁资产的使用权；

（2）一项负债——租金支付义务。

对于包含选择权、已担保余值、或有租金在内的复杂租赁合同，不进行拆分处理，而是统一确认为一项资产和一项负债。

## 2、初始计量

(1) 对使用权资产按**成本**进行初始计量

成本 = 租金支付按承租人的增量借款利率折现后的现值 + 加上承租人发生的初始直接费用。

(2) 对租金支付义务以“租金支付按承租人的增量借款利率折现后的**现值**”进行初始计量

如果租赁内含利率易于取得，也可以使用租赁内含利率进行折现。

### 3、后续计量

（1）使用权资产应在**租赁期和租赁资产经济寿命两者孰短**的期限内，以**摊余成本**为基础进行后续计量。使用权资产的摊销将取决于其**经济利益的消耗方式**。

（2）租金支付义务采用**摊余成本法**进行后续计量（**实际利率法**）。

一般不对增量借款利率进行重估。

A公司租用某办公楼，租赁期为5年，每年租金为100万，年末付款，承租人的增量借款利率为10%。会计处理如下：

借：资产使用权                      379

贷：应付租金                          379

第一年:

(1) 支付租金

借: 应付租金	100	
贷: 现金		100

(2) 利息费用

借: 财务费用	38	
贷: 应付租金		38

(3) 资产使用权摊销

借: 管理费用	76	
贷: 资产使用权		76



年末	0	1	2	3	4	5
资产使用权	379	303	227	152	76	0
应付租金	379	317	249	174	91	0
折旧		76	76	76	76	76
利息		38	32	25	16	9
合计		114	108	101	92	85

$$114 + 108 + 101 + 92 + 85 = 500$$

## 4、附带选择权的租赁

(1) 租赁期的确定。对于附有延期或提前终止选择权的租赁合同，确认的租赁期是：最有可能发生的最长租赁期。

租赁期的复核。每一报告日需进行复核；除非情况变化表明可能需要调整租赁期，否则不要求对每一项租赁都进行详细检查。

(2) 租赁期复核带来的租金支付义务的变动应作为使用权资产账面价值的调整。

## 5、或有租金

（1）在能够可靠计量的前提下，按照概率加权的方法计入承租人的租金支付义务。

（2）如果有新的事实或情形表明或有租金发生变动的，应重新调整。

（3）或有租金与当期及前期有关的变动应当确认为损益，与未来期间有关的变动应调整承租人的使用权资产。

期限选择罚款和担保资产余值的处理类似

## 6、使用权资产重估

- (1) 参照《IAS16不动产、厂场和设备》中的重估价模式。
- (2) 对自有资产重估时，应重估同类使用权资产；对资产使用权重估时，应重估同类自有资产。
- (3) 重估使用权资产后，应定期进行重估以使使用权资产报告期末的账面价值与公允价值不存在重大差异。
- (4) 重估使用权资产，应按照IAS38确认重估损益。

## 7、列报

### 资产负债表：

租金支付义务与其它金融负债分别列报；使用权资产归入不动产、厂场和设备类，并与企业自有资产分开列报。

**利润表：** 租赁引起的使用权资产摊销和利息费用与其他摊销和利息费用分别列报。

**现金流量表：** 租赁引起的租金和利息支付归为筹资活动，并与其他筹资活动的现金流分别列报。

## 8、包含租赁成份和服务成份的合同

(1) 如果服务是单独的，承租人/出租人能明确区分租赁与服务，承租人/出租人应分别适用租赁和收入准则进行确认和计量。

(2) 如果服务不是单独的，按以下原则进行处理：

承租人应对整个合同适用租赁准则；

如果采用履约义务法，出租人应对整个合同适用租赁准则；

如果采用终止确认法，出租人应对合同中的租赁和服务分别适用租赁准则和收入准则。

## （四）出租人会计处理——混合模式（履约义务法还是终止确认法）

1、在租赁开始日，出租人应根据是否保留租赁期内或租赁期后与租赁资产相关的重大风险/收益，确定采用履约义务法还是终止确认法：

**保留了**与租赁资产相关的重大风险或收益，应当采用履约义务法；

**未保留**与租赁资产相关的重大风险或收益，应当采用终止确认法。

## 2、履约义务法——确认

(1) 租赁资产仍然保留在出租人的财务状况表上

(2) 由租赁合同产生一项新的资产和负债：

一项资产，从承租人处收取租金的权利

一项负债，允许承租人使用租赁资产的义务

(3) 利息收入、租赁收入、复核或有租金等导致的  
租赁履约义务变动、租赁应收款减值损失计利润表

租赁收入归为日常经营活动产生的收入



### 3、履约义务法——初始计量

租赁应收款

= 租金支付按租赁内含利率折现后的现值  
+ 出租人发生的初始直接费用

租赁履约义务以租赁应收款的金额进行初始计量。

## 4、履约义务法——后续计量

- (1) 租赁应收款采用摊余成本法进行后续计量（实际利率法）。
- (2) 租赁履约义务采用直线法、产出法、投入法等摊销。

## 5、履约义务法——附带选择权的租赁

(1) 租赁期的确定。对于附有延期或提前终止选择权的租赁合同，确认的租赁期是：最有可能发生的最长租赁期。

租赁期的复核。每一报告日需进行复核；除非情况变化表明可能需要调整租赁期，否则不要求对每一项租赁都进行详细检查。

(2) 租赁期重估引起的租赁应收款的变动应作为对租赁履约义务账面金额的调整。

## ■ 6、履约义务法——或有租金

■ 在能够可靠计量的前提下，按照概率加权的方法计入出租人的租赁应收款。

■ 如果有新的事实或情形表明或有租金发生变动的，应重新评估。

■ 或有租金的变动中，归属于已完成履约义务的部分应确认为损益，归属于未完成履约义务的部分应调整租赁履约义务的账面价值；出租人应将导致租赁履约义务减至零以下的变动确认为损益。

期限选择、罚款和担保资产余值的处理类似。

## ■ 7、列报

■ 资产负债表中，同时列报租赁资产、租赁应收款、租赁履约义务，并加总为一项净租赁资产或净租赁负债。

■ 利润表中，租赁应收款的利息收入、履行租赁义务产生的租金收入和租赁资产的折旧费用与其他的利息收入、收入和折旧费用分别列报。

■ 现金流量表中，收取租金产生的现金流入归为经营活动。

- 如果采用直接法，出租人应将收取租金产生的现金流入与其他经营活动产生的现金流入分别列报

- 如果采用间接法，出租人应将租赁应收款的变化与其他经营应收款的变化分别列报

# 1、终止确认法——确认

- 确认一项资产，从承租人处收取租金的权利
- 终止确认租赁资产中代表承租人在租赁期内对租赁资产的使用权的那部分账面价值
- 将租赁资产中代表出租人仍保留的权利的那部分账面价值重分类为剩余资产
- 利息收入、租赁收入、租赁费用、租赁期重估引起的租赁收入/租赁费用、或有租金等重估引起的租赁应收款的变动、租赁应收款/剩余资产的减值损失
- 租赁收入和租赁费用归为日常经营活动产生的收入和费用

## 2、终止确认法——初始计量

- 对租赁应收款以“租金支付按租赁内含利率折现后的现值和出租人发生的初始直接费用之和”进行初始计量。
- 对剩余资产以“分配的租赁资产账面价值”进行初始计量。
- 根据已转移权利与保留权利的公允价值的比例对租赁开始日租赁资产的账面价值进行分配，确定应终止确认的金额和剩余资产的初始账面价值。

### 3、终止确认法——后续计量

- 租赁应收款采用摊余成本法进行后续计量（实际利率法）。
- 除非对租赁期进行重估或者按照IAS36号计提减值导致剩余资产变化，否则出租人不应对剩余资产进行重新计量。



## ■ 4、终止确认法——附带选择权的租赁

■ 租赁期的确定。对于附有延期或提前终止选择权的租赁合同，确认的租赁期是：最有可能发生的最长租赁期。

■ 租赁期的复核。每一报告日需进行复核；除非情况变化表明可能需要调整租赁期，否则不要求对每一项租赁都进行详细检查。

■ 租赁期复核导致剩余资产发生变动时，出租人应将变动金额分摊至已终止确认的权利和剩余资产，同时相应地调整剩余资产的账面价值

## ■ 5、终止确认法——或有租金

■ 在能够可靠计量的前提下，按照概率加权的方法计入出租人的租赁应收款。

■ 如果有新的事实或情形表明或有租金发生变动的，应重新复核。

■ 或有租金变动所导致的租赁应收款的变动应确认为损益。

期限选择权、罚款和担保资产余值的处理类似。

## ■ 6、终止确认法——资产减值

■ 在每个报告日，出租人应根据IAS39号判断租赁应收款是否发生减值，并在利润表中确认相应的减值损失

■ 在每个报告日，出租人应根据IAS36号判断剩余资产是否发生减值，并在利润表中确认相应的减值损失

## ■ 7、终止确认法——列报

- 租赁应收款与其他金融资产分别列报，同时区分转租赁下的租赁应收款

剩余资产与自有固定资产分别列报，同时区分转租赁下的剩余资产

### ■ 利润表

- 根据出租人的经营模式，确定对租金收入和租赁费用分别列报或者以净额列报
- 租赁应收款的利息收入与其他利息收入分别列报

### ■ 现金流量表

- 如果采用直接法，出租人应将收取租金产生的现金流入与其他经营活动产生的现金流入分别列报
- 如果采用间接法，出租人应将租赁应收款的变动与其他经营应收款的变动分别列报

## （五）特殊事项——对短期租赁简化处理

- 短期租赁：最有可能发生的最长租赁期短于12个月
- 承租人：
  - （1）一项资产——租赁资产的使用权（以“未折现的租金与初始直接成本之和”进行计量）；
  - （2）一项负债——租金支付义务（以“未折现的租金”进行计量）。
- 承租人将租赁期内的租金支付确认为损益
- 出租人：
  - 不确认短期租赁引起的资产和负债，也不终止确认租赁资产
- 出租人将租赁期内收取的租金确认为损益

## （五）特殊事项——实质为购买/销售的租赁

- 此类购买/销售不属于租赁准则规范的范围
- 是否是购买/销售：期满后转移资产的控制权以及与其相关的绝大部分的风险和报酬

## （五）特殊事项——投资性房地产

（1）如果实体采用公允价值模式，分类为投资性房地产的使用权资产，按照IAS40号采用公允价值进行后续计量，相应修改IAS40。因租赁期、或有租金变化引起的租金支付义务的调整确认为损益。

（2）如果实体采用成本模式，分类为投资性房地产的使用权资产按照新的租赁准则处理

## （五）特殊事项——售后租回

### 转让方：

- 如果满足**出售**的条件，转让方应按照资产出售和租赁进行会计处理；
- 如果**不满足出售**的条件，转让方按照融资活动进行会计处理。不终止确认被转让资产，将收到的款项确认为一项融资负债。



## （五）特殊事项——售后租回

受让方：

- 如果满足**购买**的条件，受让方应按照资产出售和租赁进行会计处理；（租赁采用履约义务法）
- 如果**不满足购买**的条件，受让方不确认被转让资产，将收到的款项确认为一项应收款。
- 如果资产的出售或租回不是按**公允价值**达成，需调整已确认的资产、负债、收益和损失以反映现行的市场租金。

## （五）特殊事项——转租赁

中间出租人分别进行承租人会计处理和出租人会计处理。

- 履约义务法下，中间出租人对首次出租人的租金支付义务单独列报，同时中间出租人在财务状况表中分别列报转租赁下的使用权资产、租赁应收款、租赁履约义务，并加总为一项净租赁资产或净租赁负债。

- 终止确认法下，中间出租人对转租赁下的租赁应收款和剩余资产应与其他租赁应收款和剩余资产分别列报。

# 出租人的会计处理未定的原因

(1) 目前问题主要在于承租人经营租赁的会计处理

(2) 同时考虑出租人的会计处理可能拖后承租人会计准则的出台时间

(3) 出租人会计问题还涉及终止确认和收入项目

(4) 出租人会计不可回避投资性房地产问题

## 五、简要结论

一是租赁是极具创新性的工具

二是会计是租赁创新与发展的重要支柱

三是租赁会计与法律、税法、监管相分离

四是租赁会计是国际关注的项目

五是改革后的会计准则将影响租赁的创新性

六是准确理解概念是掌握租赁准则的关键所在

谢谢大家!

