

第二十章 企业合并

一、总体要求

企业合并是将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或一个以上业务的控制权。《企业会计准则第20号——企业合并》主要规范了对不同类型企业合并的会计处理。企业合并划分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并，两种类型的企业合并遵循不同的会计处理原则。

对于同一控制下的企业合并，其会计处理方法类似于权益结合法，将企业合并看作是两个或两个以上参与合并企业权益的重新整合。该方法是从最终控制方的角度去考虑其在合并前后所控制的经济资源并没有发生变化，因此，在会计处理时不将其视为一项购买交易。同一控制下企业合并取得的各项资产和负债以被合并方在最终控制方合并报表中的账面价值为基础确定，不产生新的资产和负债，亦不产生新的商誉。合并方在企业合并中取得的净资产的入账价值与为企业合并所支付对价的账面价值之间的差额，调整所有者权益，不计入企业合并商誉或者当期损益。合并方在编制合并日的合并财务报表时，应对合并当期期初至合并日止期间及比较期间的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。

对于非同一控制下的企业合并采用购买法进行会计处理。购买法是从购买方的角度出发，购买方取得了对被购买方的控制权，应确认企业合并产生的商誉以及取得的各项可辨认资产、负债和被购买方的少数股东权益。其中，对于取得的可辨认资产及承担的负债，按照其在购买日的公允价值进行初始计量；对于被购买方的少数股东权益，按照被购买方可辨认资产和负债的公允价值净额中少数股东权益所占的份额来进行计量，对于购买方支付的企业合并对价大于其取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应确认为商誉，对于企业合并成本小于其取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应计入当

期损益。被购买方的资产及负债、收入及成本费用、现金流量等自购买日开始纳入购买方的合并财务报表，并以购买日确定的公允价值为基础进行后续计量。

二、适用范围

（一）企业合并

企业合并是将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。

企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或一个以上企业（或业务）的控制权。构成企业合并至少包括两层含义：一是取得对另一个或一个以上企业（或业务）的控制权；二是所合并的企业必须构成业务。如果一个企业取得了对另一个或一个以上企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不构成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本以购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值为基础进行分配，不按照本章进行处理。

从企业合并的定义看，是否形成企业合并，除要看取得的企业是否构成业务之外，关键还要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生以后，一方控制了另一方，形成母子公司关系，就涉及控制权的转移，从合并财务报表角度导致了报告主体的变化（关于投资方是否能够控制被投资方的判断，见第三十四章合并财务报表）；交易事项发生以后，一方能够控制另一方的全部净资产，被合并的企业在合并后失去其法人资格，也涉及到控制权及报告主体的变化，形成企业合并。仅通过合同而不是所有权份额将两个或两个以上单独的企业（或特殊目的主体）合并形成一个报告主体的企业合并，也应当按照本章相关规定进行会计处理。实务中，对于交易或事项发生前后是否形成控制权的转移，应当遵循实质重于形式原则，综合可获得的各方面情况进行判断。

假定在企业合并前，甲、乙两个企业为各自独立的法律主体，且构成业务（在合并交易发生前，不存在任何投资关系），企业合并包括但不限于下列情形：

1. 甲企业通过增发自身的普通股自乙企业原股东处取得乙企业的全部股权，该交易事项发生后，乙企业仍持续经营。
2. 甲企业支付对价取得乙企业的净资产，该交易事项发生后，撤销乙企

业的法人资格。

3. 甲企业以其资产作为出资投入乙企业，取得对乙企业的控制权，该交易事项发生后，乙企业仍维持其独立法人资格继续经营。

（二）企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务的判断

1. 构成业务的要素。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合（以下简称组合）构成业务，通常应具有下列三个要素：

（1）投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设备等其他长期资产的投入。

（2）加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。

（3）产出，包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益，以及企业日常活动产生的其他的收益。

2. 构成业务的判断条件。

有关组合是否构成一项业务，应结合所取得生产经营活动或资产的内在联系及加工处理过程等进行综合判断。合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献，该组合才构成业务。例如，甲企业收购乙企业的股权，乙企业的资产包括一项采矿权和少量现金，未持有开采活动所需的生产设施、巷道等其他开展生产经营活动所必要的资产，也未开展开采活动，甲企业的该项股权收购未能满足同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，也无实际产出，不构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。实务中出现的如一个企业对另一个企业某条具有独立生产能力的生产线的合并、一家保险公司对另一家保险公司寿险业务的合并等，一般构成业务合并。

企业应当考虑产出的下列情况分别判断加工处理过程是否是实质性的：

（1）该组合在合并日无产出的，同时满足下列条件的加工处理过程应判断为是实质性的：①该加工处理过程对投入转化为产出至关重要；②具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工，且具备必要的材料、权利、其他经济资源等投入，例如技术、研究和开发项目、房地产或矿区权益等。

(2) 该组合在合并日有产出的, 满足下列条件之一的加工处理过程应判断为是实质性的: ①该加工处理过程对持续产出至关重要, 且具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工; ②该加工处理过程对产出能力有显著贡献, 且该过程是独有、稀缺或难以取代的。

企业在判断组合是否构成业务时, 应当从市场参与者角度考虑可以将其作为业务进行管理和经营, 而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。

3. 判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务, 也可选择采用集中度测试。

集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时, 可以选择采用的一种简化判断方式。进行集中度测试时, 如果购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的, 则该组合通过集中度测试, 应判断为不构成业务, 且购买方无须按照上述“2. 构成业务的判断条件”的规定进行判断; 如果该组合未通过集中度测试, 购买方仍应按照上述“2. 构成业务的判断条件”的规定进行判断。

购买方应当按照下列规定进行集中度测试:

(1) 计算确定取得的总资产的公允价值。取得的总资产不包括现金及现金等价物、递延所得税资产以及由递延所得税负债影响形成的商誉。购买方通常可以通过下列公式之一计算确定取得的总资产的公允价值:

①总资产的公允价值 = 合并中取得的非现金资产的公允价值 + (购买方支付的对价 + 购买日被购买方少数股东权益的公允价值 + 购买日前持有被购买方权益的公允价值 - 合并中所取得的被购买方可辨认净资产公允价值) - 递延所得税资产 - 由递延所得税负债影响形成的商誉

②总资产的公允价值 = 购买方支付的对价 + 购买日被购买方少数股东权益的公允价值 + 购买日前持有被购买方权益的公允价值 + 取得负债的公允价值 (不包括递延所得税负债) - 取得的现金及现金等价物 - 递延所得税资产 - 由递延所得税负债影响形成的商誉

(2) 关于单独可辨认资产。单独可辨认资产是企业合并中作为一项单独可辨认资产予以确认和计量的一项资产或资产组。如果资产 (包括租赁资产) 及其附着物分拆成本重大, 应当将其一并作为一项单独可辨认资产, 例如土地和建筑物。

(3) 关于一组类似资产。企业在评估一组类似资产时，应当考虑其中每项单独可辨认资产的性质及其与管理产出相关的风险等。例如，某企业收购一家新药研发企业，该企业正在进行两项研发活动，分别开发治疗两种不同疾病的药物，均已进入临床试验阶段，由于两种药物分别用于治疗不同疾病，开发和完成药物的技术风险等存在不同，考虑这两项单独可辨认资产的性质及其与管理产出相关的风险，不应作为一组类似资产。下列情形通常不能作为一组类似资产：①有形资产和无形资产；②不同类别的有形资产，例如存货和机器设备；③不同类别的可辨认无形资产，例如商标权和特许权；④金融资产和非金融资产；⑤不同类别的金融资产，例如应收款项和权益工具投资；⑥同一类别但风险特征存在重大差别的可辨认资产等。

例如，甲企业购买从事仓储物流服务的乙企业100%股权，甲、乙在股权投资前不存在关联方关系，甲企业选择采用集中度测试判断取得的组合是否构成业务。乙企业除持有少量现金资产外，其核心资产为若干个化工产品仓储相关的储罐，由于相关储罐资产处于同一物流基地，所提供的仓储服务对象、经营风险等非常类似，考虑其中每项单独可辨认资产的性质及其与管理产出相关的风险后可以识别为一组类似资产。经测算，由于甲企业取得的总资产的公允价值几乎相当于其中储罐资产的公允价值，该组合通过了集中度测试，不构成业务。

(三) 不包括在本章规范范围内的交易或事项

实务中，某些交易或事项因不符合企业合并的界定，不属于本章规范范围，或者虽然从定义上属于企业合并，但因交易条件等各方面的限制，不包括在本章规范范围之内。

1. 购买子公司的少数股权。购买子公司的少数股权，是指在一个企业已经能够对另一个企业实施控制，双方存在母子公司关系的基础上，为增加持股比例，母公司自子公司的少数股东处购买少数股东持有的对该子公司全部或部分股权。考虑到该交易或事项发生前后，不涉及控制权的转移，不形成报告主体的变化，不属于企业合并。

2. 对于两个或两个以上的参与方共同控制，且各参与方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排（即合营企业），由于合营企业的各参与方中并不存在占主导作用的控制方，在合营安排自身财务报表中对合营安排形成的会计处理，不属于企业合并。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对企业合并的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

(一) “长期股权投资”

1. 本科目核算企业持有的长期股权投资。
2. 本科目应当按照被投资单位进行明细核算。
3. 企业合并形成的长期股权投资的主要账务处理。

(1) 同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应在合并日按取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，借记本科目（投资成本），按支付的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，借记本科目（投资成本），按照发行股份的面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

(2) 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，购买方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式等作为合并对价的，应在购买日按照本章确定的合并成本，借记本科目（投资成本），按付出的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按其差额，贷记或借记“资产处置损益”、“投资收益”等科目。购买方以发行权益性证券作为合并对价的，应在购买日按照发行的权益性证券的公允价值，借记本科目（投资成本），按照发行的权益性证券的面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目。

企业为企业合并（包括同一控制企业合并和非同一控制下企业合并）发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业长期股权投资的价值。

(二) “资本公积”

1. 本科目核算企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分。以权益结算的股份支付，以及企业采用权益法核算长期股权投资时应享有的被投资单位除净损益、利润分配、其他综合收益变动以外的所有者权益的其他变动份额，也在本科目核算。

2. 本科目应当分别“资本溢价（股本溢价）”、“其他资本公积”进行明细核算。

3. 企业合并中涉及的资本公积的主要账务处理。

同一控制下控股合并形成的长期股权投资，应在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产科目或借记有关负债科目，按其差额，贷记本科目（资本溢价或股本溢价）；如为借方差额，借记本科目（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

同一控制下吸收合并涉及的资本公积，比照上述原则进行处理。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业的资本公积。

(三) “商誉”

1. 本科目核算企业合并中形成的商誉价值。

2. 商誉的主要账务处理。

在非同一控制下企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为商誉，应当借记本科目，贷记有关科目。

3. 本科目期末借方余额，反映企业商誉的价值。

(四) “商誉减值准备”

1. 本科目核算商誉的减值准备。

2. 本科目应当按照商誉分摊的相关资产组或资产组组合进行明细核算。

3. 商誉减值准备的主要账务处理。

资产负债表日及发生商誉减值迹象时，企业根据第九章资产减值确定商誉发生减值准备的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。处置商誉分摊的相关资产组或资产组组合还应同时结转减值准备。

4. 本科日期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的商誉减值准备。

（五）“营业外收入”

1. 本科目核算企业发生的营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等，以及在非同一控制下企业合并中，企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额（即负商誉）。

2. 本科目可按营业外收入项目进行明细核算。

3. 企业合并中涉及的营业外收入的主要账务处理。

在非同一控制下企业合并中，企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当借记有关科目，贷记本科目。

4. 期末，应将本科目本期发生额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

四、企业合并的类型

企业合并分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并的类型不同，所遵循的会计处理原则也不同。

（一）同一控制下的企业合并

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

判断某一企业合并是否属于同一控制下的企业合并，应当把握下列要点：

1. 能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。

同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部，如集团内子公司向母公司购买其他子公司或业务、子公司向集团内其他子公司购买其下属子公司或业务等。因为该类合并从本质上是集团内部企业之间的资产或权益的转移，能够对参与合并企业在合并前后均实施最终控制的一方为集团的母公司。

2. 能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或协议的约定，拥有最终控制的投资者群体。

3. 实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内为最终控制方所控制。具体是指在企业合并之前（即合并日之前），参与合并各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上（含1年），企业合并后所形成的

报告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上（含1年）。

4. 企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并，应综合构成企业合并交易的各方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

（二）非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

五、同一控制下企业合并的处理

（一）同一控制下企业合并的处理原则

对于同一控制下的企业合并，其会计处理方法类似于权益结合法。该方法下，将企业合并看作是两个或两个以上参与合并企业权益的重新整合，由于最终控制方的存在，从最终控制方的角度，该类企业合并一定程度上并不会造成企业集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，有关交易事项不应视为出售或购买。

1. 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。

同一控制下的企业合并，从最终控制方的角度，其在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化，因此，即便是在合并过程中，取得的净资产入账价值与支付的合并对价账面价值之间存在差额，同一控制下的企业合并中一般也不产生新的商誉因素，即不确认新的资产，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

2. 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。

被合并方在企业合并前采用的会计政策和会计期间与合并方不一致的，应基于重要性原则，首先统一会计政策和会计期间，即合并方应当按照本企业会计政策和会计期间对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最

终控制方收购被合并方面形成的商誉)在最终控制方财务报表中的账面价值为基础,进行相关会计处理。进行上述调整的一个基本原因是将该项合并中涉及的合并方及被合并方作为一个整体对待,对于一个完整的会计主体,其对相关交易、事项应当采用相对统一的会计政策和会计期间,在此基础上反映其财务状况和经营成果。在同一控制下的企业合并中,被合并方同时进行公司制改制并对资产负债进行评估调账的,应以评估调账后的账面价值并入合并方。

3. 合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额,应当调整所有者权益相关项目,不计入企业合并当期损益。合并方在同一控制下的企业合并,本质上不作为购买,而是两个或两个以上会计主体权益的整合。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的,应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时,应首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

4. 对于同一控制下的控股合并,应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的,体现在其合并财务报表上,即由合并后形成的母子公司构成的报告主体,无论是其资产规模还是其经营成果都应持续计算。

编制合并财务报表时,无论该项合并发生在报告期的任一时点,合并利润表、合并现金流量表均反映的是由母子公司构成的报告主体自合并当期期初至合并日实现的损益及现金流量情况,相应地,合并资产负债表的“盈余公积”和“未分配利润”项目,应当反映母子公司如果一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况。

对于同一控制下的控股合并,在编制合并日的合并财务报表时,应当对合并资产负债表的期初数进行调整,同时应当对比较报表的相关项目进行调整,视同合并后的报告主体在以前期间一直存在。实务中有些情况下,合并方的设立日可能晚于被合并方,例如,某集团公司新设一家子公司,将现有其他子公司或业务注入该新设公司,该交易构成同一控制下企业合并,如果该新设公司的成立日晚于被注入的其他子公司或业务的成立日,该新设公司应当追溯至自比较期最早期初开始编制合并财务报表,即使比较期最早期初早于该新设公司的成立日,但应不早于被注入的其他子公司或业务处于最终控制方控制的时点。

（二）同一控制下企业合并的会计处理

同一控制下的企业合并，视合并方式不同，应当分别下列情况进行会计处理。

1. 同一控制下的控股合并。

同一控制下的控股合并中，合并方在合并日涉及两个方面的问题：一是对于因该项企业合并形成的对被合并方的长期股权投资的确认和计量；二是合并日合并财务报表的编制。

（1）长期股权投资的确认和计量。

按照第三章长期股权投资的规定，同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本，其相关会计处理见第三章长期股权投资的相关内容。

（2）合并日合并财务报表的编制。

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的，合并方一般应在合并日编制合并财务报表。编制合并日的合并财务报表时，一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表等。

①合并资产负债表。

被合并方的有关资产、负债应以其在最终控制方合并财务报表中的账面价值并入合并财务报表。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易，应作为内部交易，按照第三十四章合并财务报表有关原则进行抵销。

在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按下列原则，自合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润：

一是确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目，贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

二是确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的，在合并资产负债表中，应以合并方资本公积（资本溢价或股本溢

价)的贷方余额为限,将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中,借记“资本公积”项目,贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

因合并方的资本公积(资本溢价或股本溢价)余额不足,被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予全额恢复的,合并方应当在报表附注中对这一情况进行说明。

【例 20-1】甲、乙公司分别为丙公司控制下的两家子公司。甲公司于 2×20 年 3 月 10 日自母公司丙处取得乙公司 100% 的股权,合并后乙公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并,甲公司发行了 600 万股本公司普通股(每股面值 1 元)作为对价。假定甲、乙公司采用的会计政策和会计期间相同,乙公司资产、负债和所有者权益的账面价值与其在最终控制方丙公司合并财务报表中的账面价值一致,不考虑所得税影响。合并日,甲公司及乙公司的所有者权益构成如表 20-1 所示。

表 20-1

单位:元

甲公司		乙公司	
项目	金额	项目	金额
股本	36 000 000	股本	6 000 000
资本公积	10 000 000	资本公积	2 000 000
盈余公积	8 000 000	盈余公积	4 000 000
未分配利润	20 000 000	未分配利润	8 000 000
合计	74 000 000	合计	20 000 000

甲公司在合并日应进行的账务处理为:

借:长期股权投资——投资成本——乙公司	20 000 000
贷:股本	6 000 000
资本公积——股本溢价	14 000 000

进行上述处理后,甲公司在合并日编制合并资产负债表时,对于企业合并前乙公司实现的留存收益中归属于合并方的部分 1 200 万元(400+800)应自资本公积(资本溢价或股本溢价)转入盈余公积和未分配利润。本例中甲公司在确认对乙公司的长期股权投资以后,其资本公积的账面余额为 2 400 万元(1 000+1 400),假定其中资本溢价或股本溢价的金额为 1 800 万元。在合并

工作底稿中，应编制以下调整分录：

借：资本公积	12 000 000
贷：盈余公积	4 000 000
未分配利润	8 000 000

【例 20-2】甲公司以一项账面价值为 280 万元的固定资产（原价 400 万元，累计折旧 120 万元）和一项账面价值为 320 万元的无形资产（原价 500 万元，累计摊销 180 万元）为对价取得同一集团内另一家全资企业乙公司 100% 的股权。假定甲、乙公司采用的会计政策和会计期间相同，乙公司资产、负债和所有者权益的账面价值与其在最终控制方合并财务报表中的账面价值一致，不考虑所得税影响。合并日，甲公司和乙公司所有者权益构成如表 20-2 所示。

表 20-2

单位：元

甲公司		乙公司	
项目	金额	项目	金额
股本	36 000 000	股本	2 000 000
资本公积	1 000 000	资本公积	2 000 000
盈余公积	8 000 000	盈余公积	3 000 000
未分配利润	20 000 000	未分配利润	3 000 000
合计	65 000 000	合计	10 000 000

甲公司在合并日应确认对乙公司的长期股权投资，进行以下账务处理：

借：固定资产清理	2 800 000
累计折旧	1 200 000
贷：固定资产	4 000 000
借：长期股权投资——投资成本——乙公司	10 000 000
累计摊销	1 800 000
贷：固定资产清理	2 800 000
无形资产	5 000 000
资本公积——股本溢价	4 000 000

进行上述处理后，甲公司资本公积账面余额为 500 万元（100+400），假定全部属于资本溢价或股本溢价，小于乙公司在合并前实现的留存收益中归属

于甲公司的部分 600 万元 (300 + 300), 甲公司编制合并财务报表时, 应以账面资本公积 (资本溢价或股本溢价) 的余额为限, 将乙公司在合并前实现的留存收益中归属于甲公司的部分相应转入盈余公积和未分配利润。合并工作底稿中的调整分录为:

借: 资本公积	5 000 000
贷: 盈余公积	2 500 000
未分配利润	2 500 000

②合并利润表。

合并方在编制合并日的合并利润表时, 应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润。例如, 同一控制下的企业合并发生于 2 × 21 年 3 月 31 日, 合并方当日编制合并利润表时, 应包括合并方及被合并方自 2 × 21 年 1 月 1 日至 2 × 21 年 3 月 31 日实现的净利润。双方在当期发生的交易, 应当按照第三十四章合并财务报表的有关规定进行抵销。

为了帮助企业的会计信息使用者了解合并利润表中净利润的构成, 发生同一控制下企业合并的当期, 合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列“其中: 被合并方在合并前实现的净利润”项目, 反映合并当期期初至合并日自被合并方带入的损益。

③合并现金流量表。

合并方在编制合并日的合并现金流量表时, 应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日产生的现金流量。涉及双方当期发生内部交易产生的现金流量, 应按照第三十四章合并财务报表的有关规定进行抵销。

【例 20 - 3】 2 × 21 年 6 月 30 日, 甲公司向乙公司的股东定向增发 1 000 万股普通股 (每股面值为 1 元) 对乙公司进行合并, 并于当日取得对乙公司 100% 的股权。本例中假定甲公司和乙公司为同一集团内两个全资子公司, 合并前其共同的母公司为丙公司, 该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为丙公司最终控制, 为同一控制下的企业合并, 假定甲、乙公司采用的会计政策和会计期间相同, 乙公司资产、负债和所有者权益的账面价值与其在最终控制方丙公司合并财务报表中的账面价值一致, 不考虑所得税影响。自 2 × 21 年 6 月 30 日开始, 甲公司能够对乙公司的净资产实施控制, 该日即为合并日。参与合并企业在 2 × 21 年 6 月 30 日企业合并前, 有关资产、负债情况如表 20 - 3 所示。

表 20-3

资产负债表（简表）

2×21 年 6 月 30 日

单位：元

	甲公司		乙公司	
	账面价值		账面价值	公允价值
资产：				
货币资金	17 250 000		1 800 000	1 800 000
应收账款	12 000 000		8 000 000	8 000 000
存货	20 800 000		900 000	1 680 000
合同资产	4 000 000		120 000	120 000
长期股权投资	20 000 000		8 600 000	15 200 000
固定资产	20 000 000		10 000 000	20 000 000
使用权资产	8 000 000		2 000 000	2 000 000
无形资产	18 000 000		2 000 000	6 000 000
商誉	0		0	0
资产总计	120 050 000		33 420 000	54 800 000
负债和所有者权益：				
短期借款	10 000 000		6 000 000	6 000 000
应付账款	5 000 000		1 200 000	1 200 000
合同负债	2 000 000		1 000 000	1 000 000
租赁负债	8 000 000		2 000 000	2 000 000
其他负债	1 500 000		1 200 000	1 200 000
负债合计	26 500 000		11 400 000	11 400 000
实收资本（股本）	30 000 000		10 000 000	
资本公积	20 000 000		6 000 000	
盈余公积	20 000 000		2 000 000	
未分配利润	23 550 000		4 020 000	
所有者权益合计	93 550 000		22 020 000	43 400 000
负债和所有者权益总计	120 050 000		33 420 000	

甲公司及乙公司 2×21 年 1 月 1 日至 6 月 30 日的利润表如表 20-4 所示。

表 20-4

利润表 (简表)

2×21 年 1 月 1 日至 6 月 30 日

单位: 元

	甲公司	乙公司
一、营业收入	42 500 000	12 000 000
减: 营业成本	33 800 000	9 550 000
税金及附加	200 000	50 000
销售费用	600 000	200 000
管理费用	1 500 000	500 000
财务费用	400 000	350 000
加: 其他收益	100 000	100 000
投资收益	300 000	100 000
信用减值损失	-100 000	-100 000
二、营业利润	6 300 000	1 450 000
加: 营业外收入	500 000	450 000
减: 营业外支出	450 000	550 000
三、利润总额	6 350 000	1 350 000
减: 所得税费用	2 100 000	400 000
四、净利润	4 250 000	950 000

(1) 甲公司对该项合并进行账务处理时:

借: 长期股权投资	22 020 000
贷: 股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	12 020 000

(2) 假定甲公司与乙公司在合并前未发生任何交易, 则甲公司在编制合并日的合并财务报表时:

抵销分录:

借: 实收资本	10 000 000
资本公积	6 000 000
盈余公积	2 000 000
未分配利润	4 020 000
贷: 长期股权投资	22 020 000

将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分, 自资本公积 (假定资本公积中“资本溢价或股本溢价”的金额为 3 000 万元) 转入留

存收益，合并调整分录为：

借：资本公积	6 020 000
贷：盈余公积	2 000 000
未分配利润	4 020 000

表 20-5

合并资产负债表（简表）

2 × 21 年 6 月 30 日

单位：元

	甲公司	乙公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
资产：					
货币资金	17 250 000	1 800 000			19 050 000
应收账款	12 000 000	8 000 000			20 000 000
存货	20 800 000	900 000			21 700 000
合同资产	4 000 000	120 000			4 120 000
长期股权投资	42 020 000	8 600 000		22 020 000	28 600 000
固定资产	20 000 000	10 000 000			30 000 000
使用权资产	8 000 000	2 000 000			10 000 000
无形资产	18 000 000	2 000 000			20 000 000
商誉	0	0			0
资产总计	142 070 000	33 420 000		22 020 000	153 470 000
负债和所有者权益：					
短期借款	10 000 000	6 000 000			16 000 000
应付账款	5 000 000	1 200 000			6 200 000
合同负债	2 000 000	1 000 000			3 000 000
租赁负债	8 000 000	2 000 000			10 000 000
其他负债	1 500 000	1 200 000			2 700 000
负债合计	26 500 000	11 400 000			37 900 000
实收资本（股本）	40 000 000	10 000 000	10 000 000		40 000 000
资本公积	32 020 000	6 000 000	12 020 000		26 000 000
盈余公积	20 000 000	2 000 000	0		22 000 000
未分配利润	23 550 000	4 020 000	0		27 570 000
所有者权益合计	115 570 000	22 020 000	22 020 000		115 570 000
负债和所有者权益总计	142 070 000	33 420 000			153 470 000

(3)

表 20-6

合并利润表 (简表)

2×21 年 1 月 1 日至 6 月 30 日

单位: 元

	甲公司	乙公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
一、营业收入	42 500 000	12 000 000			54 500 000
减: 营业成本	33 800 000	9 550 000			43 350 000
税金及附加	200 000	50 000			250 000
销售费用	600 000	200 000			800 000
管理费用	1 500 000	500 000			2 000 000
财务费用	400 000	350 000			750 000
加: 其他收益	100 000	100 000			200 000
投资收益	300 000	100 000			400 000
信用减值损失	-100 000	-100 000			-200 000
二、营业利润	6 300 000	1 450 000			7 750 000
加: 营业外收入	500 000	450 000			950 000
减: 营业外支出	450 000	550 000			1 000 000
三、利润总额	6 350 000	1 350 000			7 700 000
减: 所得税费用	2 100 000	400 000			2 500 000
四、净利润	4 250 000	950 000			5 200 000
其中: 被合并方在合并前实现的净利润					950 000

合并现金流量表略。

④比较报表的编制。

同一控制下的企业合并,在编制合并当期期末的比较报表时,应视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前的状态存在。提供比较报表时,应对前期比较报表进行调整。因企业合并实际发生在当期,以前期间合并方账面上并不存在对被合并方的长期股权投资,在编制比较报表时,应将被合并方的有关资产、负债并入后,因合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的资本公积(资本溢价或股本溢价)。

【例 20-4】沿用【例 20-3】中有关资料，甲公司和乙公司在 2×20 年 12 月 31 日的个别资产负债表如表 20-7 所示。假定甲公司与乙公司在 2×20 年未发生内部交易。

表 20-7

资产负债表（简表）

2×20 年 12 月 31 日

单位：元

	甲公司	乙公司
	账面价值	账面价值
资产：		
货币资金	12 000 000	2 000 000
应收账款	5 700 000	860 000
存货	20 000 000	5 000 000
合同资产	4 000 000	110 000
长期股权投资	20 000 000	8 400 000
固定资产	21 000 000	10 000 000
使用权资产	9 000 000	2 400 000
无形资产	21 600 000	2 400 000
商誉	0	0
资产总计	113 300 000	31 170 000
负债和所有者权益：		
短期借款	8 000 000	4 800 000
应付账款	3 500 000	1 000 000
合同负债	2 000 000	1 000 000
租赁负债	8 500 000	2 200 000
其他负债	2 000 000	1 100 000
负债合计	24 000 000	10 100 000
实收资本	30 000 000	10 000 000
资本公积	20 000 000	6 000 000
盈余公积	19 200 000	1 920 000
未分配利润	20 100 000	3 150 000
所有者权益合计	89 300 000	21 070 000
负债和所有者权益总计	113 300 000	31 170 000

甲公司及乙公司 2×20 年 1 月 1 日至 12 月 31 日的利润表如表 20-8 所示。

表 20-8

利润表 (简表)

2×20 年 1 月 1 日至 12 月 31 日

单位: 元

	甲公司	乙公司
一、营业收入	86 000 000	11 000 000
减: 营业成本	71 900 000	9 860 000
税金及附加	300 000	20 000
销售费用	800 000	150 000
管理费用	1 200 000	300 000
财务费用	600 000	50 000
加: 其他收益	100 000	100 000
投资收益	400 000	200 000
信用减值损失	-100 000	-100 000
二、营业利润	11 600 000	820 000
加: 营业外收入	1 000 000	600 000
减: 营业外支出	400 000	300 000
三、利润总额	12 200 000	1 120 000
减: 所得税费用	4 200 000	320 000
四、净利润	8 000 000	800 000

本例中甲公司在编制 2×21 年比较报表时, 视同该项合并以前期间即已发生。将被合并方的有关资产、负债在抵销内部交易的影响后并入合并财务报表, 同时增加合并资产负债表中所有者权益项下的资本公积。在合并工作底稿中应作以下调整:

(1) 借: 实收资本	10 000 000
资本公积	6 000 000
盈余公积	1 920 000
未分配利润	3 150 000
贷: 资本公积	21 070 000

同时, 对于乙公司在 2×20 年以前实现的留存收益中归属于甲公司的部分, 在合并工作底稿中应自资本公积转入留存收益:

(2) 借：资本公积	5 070 000
贷：盈余公积	1 920 000
未分配利润	3 150 000

甲公司 2×21 年合并财务报表中，比较资产负债表及比较利润表的编制如表 20-9 及表 20-10 所示。

(1) 合并资产负债表。

表 20-9 合并资产负债表（简表）
2×20 年 12 月 31 日 单位：元

	甲公司	乙公司	调整或抵销分录		合并金额
	账面价值	账面价值	借方	贷方	
资产：					
货币资金	12 000 000	2 000 000			14 000 000
应收账款	5 700 000	860 000			6 560 000
存货	20 000 000	5 000 000			25 000 000
合同资产	4 000 000	110 000			4 110 000
长期股权投资	20 000 000	8 400 000			28 400 000
固定资产	21 000 000	10 000 000			31 000 000
使用权资产	9 000 000	2 400 000			11 400 000
无形资产	21 600 000	2 400 000			24 000 000
商誉	0	0			0
资产总计	113 300 000	31 170 000			144 470 000
负债和所有者权益：					
短期借款	8 000 000	4 800 000			12 800 000
应付账款	3 500 000	1 000 000			4 500 000
合同负债	2 000 000	1 000 000			3 000 000
租赁负债	8 500 000	2 200 000			10 700 000
其他负债	2 000 000	1 100 000			3 100 000
负债合计	24 000 000	10 100 000			34 100 000
实收资本	30 000 000	10 000 000	①10 000 000		30 000 000
资本公积	20 000 000	6 000 000	①6 000 000 ②5 070 000	①21 070 000	36 000 000

续表

	甲公司	乙公司	调整或抵销分录		合并金额
	账面价值	账面价值	借方	贷方	
盈余公积	19 200 000	1 920 000	①1 920 000	②1 920 000	21 120 000
未分配利润	20 100 000	3 150 000	①3 150 000	②3 150 000	23 250 000
所有者权益合计	89 300 000	21 070 000			110 370 000
负债和所有者权益总计	113 300 000	31 170 000			144 470 000

(2) 合并利润表。

表 20-10

合并利润表 (简表)

2 × 20 年 1 月 1 日至 12 月 31 日

单位: 元

	甲公司	乙公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
一、营业收入	86 000 000	11 000 000			97 000 000
减: 营业成本	71 900 000	9 860 000			81 760 000
税金及附加	300 000	20 000			320 000
销售费用	800 000	150 000			950 000
管理费用	1 200 000	300 000			1 500 000
财务费用	600 000	50 000			650 000
加: 其他收益	100 000	100 000			200 000
投资收益	400 000	200 000			600 000
信用减值损失	-100 000	-100 000			-200 000
二、营业利润	11 600 000	820 000			12 420 000
加: 营业外收入	1 000 000	600 000			1 600 000
减: 营业外支出	400 000	300 000			700 000
三、利润总额	12 200 000	1 120 000			13 320 000
减: 所得税费用	4 200 000	320 000			4 520 000
四、净利润	8 000 000	800 000			8 800 000

2. 同一控制下的吸收合并。

同一控制下的吸收合并中, 合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负

债入账价值的确定,以及合并中取得有关净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的处理。

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在最终控制方合并财务报表中的账面价值入账。

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债后,以发行权益性证券方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额,应记入资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润;以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额,应调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

【例 20-5】沿用《例 20-3》中有关资料,2×21 年 6 月 30 日,甲公司向乙公司的股东定向增发 1 000 万股普通股(每股面值为 1 元,市价为 4.34 元)对乙公司进行吸收合并,并于当日取得乙公司净资产。

本例中假定甲公司和乙公司为同一集团内两家全资子公司,合并前其共同的母公司为丙公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为丙公司最终控制,为同一控制下的企业合并。自 2×21 年 6 月 30 日开始,甲公司能够对乙公司的净资产实施控制,该日即为合并日。

因合并后乙公司失去其法人资格,甲公司应确认合并中取得的乙公司的各项资产和负债,假定甲公司与乙公司在合并前采用的会计政策和会计期间相同,不考虑所得税影响。甲公司对该项合并应进行的会计处理为:

借: 银行存款(货币资金)	1 800 000
应收账款	8 000 000
库存商品(存货)	900 000
合同资产	120 000
长期股权投资	8 600 000
固定资产	10 000 000
使用权资产	2 000 000
无形资产	2 000 000
贷: 短期借款	6 000 000
应付账款	1 200 000

合同负债	1 000 000
租赁负债	2 000 000
其他应付款（其他负债）	1 200 000
股本	10 000 000
资本公积	12 020 000

同一控制下的吸收合并中，合并方在合并当期期末比较报表的编制应区别不同的情况，如果合并方在合并当期期末，仅需要编制个别财务报表、不需要编制合并财务报表的，合并方在编制前期比较报表时，无须对以前期间已经编制的比较报表进行调整；如果合并方在合并当期期末需要编制合并财务报表的，在编制前期比较合并财务报表时，应将吸收合并取得的被合并方前期有关财务状况、经营成果及现金流量等并入合并方前期合并财务报表。前期比较报表的具体编制原则比照同一控制下控股合并比较报表的编制。

3. 合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理。

合并方为进行企业合并发生的有关费用，指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，如为进行企业合并支付的审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关费用，应于发生时费用化计入当期损益，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。但下列两种情况除外：

(1) 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应按照第二十二章金融工具确认和计量的有关规定进行会计处理。

(2) 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应按照第三十八章金融工具列报的有关规定进行会计处理。

企业专设的并购部门发生的日常管理费用，如果该部门的设置并不是与某项企业合并直接相关，而是企业的一个常设部门，其设置是为了寻找相关的并购机会等，维持该部门日常运转的有关费用，不属于与企业合并直接相关的费用，应当于发生时费用化计入当期损益。

4. 同一控制下企业合并或有对价的会计处理。

某些情况下，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，合并方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价，即或有对价。同一控制下企业合并或有对价应按照第三章长期股权投资的有关规定进行会计处理。

(三) 通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并

企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业

合并的，按照第三章长期股权投资、第三十四章合并财务报表的有关规定进行会计处理。

六、非同一控制下企业合并的处理

(一) 非同一控制下企业合并的处理原则

1. 确定购买方。

对于非同一控制下的企业合并采用购买法进行会计处理。购买法是从购买方的角度出发，该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或是对净资产的控制权，应确认所取得的资产以及应当承担的债务，包括被购买方原来未予确认的资产和负债。就购买方自身而言，其原持有的资产及负债的计量不受该交易事项的影响。采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方。购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。非同一控制下的企业合并中，应当根据第三十四章合并财务报表关于控制的定义和所涉及的相关要素等有关规定，在综合考虑所有相关事实和情况的基础上确定购买方。

某些情况下可能难以确定企业合并中的购买方，如参与合并的两家或两家以上企业规模相当，这种情况下，往往可以结合一些迹象表明购买方的存在。在具体判断时，可以考虑下列相关因素：

(1) 以支付现金、转让非现金资产或承担负债的方式进行的企业合并，一般支付现金、转让非现金资产或是承担负债的一方为购买方。

(2) 考虑参与合并各方的股东在合并后主体的相对投票权，其中股东在合并后主体具有相对较高投票比例的一方一般为购买方。

(3) 参与合并各方的管理层对合并后主体生产经营决策的主导能力，如果合并导致参与合并一方的管理层能够主导合并后主体生产经营政策的制定，其管理层能够实施主导作用的一方一般为购买方。

(4) 参与合并一方的公允价值远远大于另一方的，公允价值较大的一方很可能为购买方。

(5) 企业合并是通过以有表决权的股份换取另一方的现金及其他资产的，则付出现金或其他资产的一方很可能为购买方。

(6) 通过权益互换实现的企业合并，发行权益性证券的一方通常为购买方。但如果有证据表明发行权益性证券的一方在合并后被参与合并的另一方控制，则其应为被购买方，参与合并的另一方为购买方。该类合并通常称为反向购买。反向购买中，购买方的会计处理见本章相关部分内容。

2. 确定购买日。

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。根据企业合并方式的不同，在控股合并的情况下，购买方应在购买日确认因企业合并形成的对被购买方的长期股权投资；在吸收合并的情况下，购买方应在购买日确认合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债等。

确定购买日的基本原则是控制权转移的时点。企业在实务操作中，应当结合合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素，按照实质重于形式的原则进行判断。同时满足了下列条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成购买日。有关的条件包括：

(1) 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。企业合并一般涉及的交易规模较大，无论是合并当期还是合并以后期间，均会对企业的生产经营产生重大影响，在能够对企业合并进行确认，形成实质性的交易前，该交易或事项应经过企业的内部权力机构批准，如对于股份有限公司，其内部权力机构一般指股东大会。

(2) 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。按照国家有关规定，企业并购需要经过国家有关部门批准的，取得相关批准文件是确定购买日的重要因素。

(3) 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。作为购买方，其通过企业合并无论是取得对被购买方的股权还是取得被购买方的全部净资产，能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移，一般需办理相关的财产权交接手续，从而从法律上保障有关风险和报酬的转移。

(4) 购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。购买方要取得与被购买方净资产相关的风险和报酬，其前提是必须支付一定的对价，一般在形成购买日之前，购买方应当已经支付了购买价款的大部分，并且从其目前财务状况判断，有能力支付剩余款项。

(5) 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和生产经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。

企业合并涉及一次以上交易的，例如通过分阶段取得股份最终实现合并，企业应于每一交易日确认对被投资单位的各项投资。“交易日”是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业

合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。

如甲企业于 2×20 年10月20日取得乙公司30%的股权（假定能够对被投资单位施加重大影响），在与取得股权相关的风险和报酬发生转移的情况下，当日甲企业应确认对乙公司的长期股权投资。在已经拥有乙公司30%股权的基础上，甲企业又于 2×21 年12月8日取得乙公司30%的股权，在其持股比例达到60%的情况下，假定于当日开始能够对乙公司实施控制，则 2×21 年12月8日为第二次购买股权的交易日，同时因在当日能够对乙公司实施控制，形成企业合并的购买日。

3. 确定企业合并成本。

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发生或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值，公允价值的确定见第三十九章公允价值计量。购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应按照第二十二章金融工具确认和计量、第三十八章金融工具列报的有关规定进行会计处理。

某些情况下，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。根据第三十八章金融工具列报、第二十二章金融工具确认和计量以及其他相关章的规定，或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产。

购买日后12个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分下列情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，按照相应章有关规定处理，如果属于第二十二章金融工具确认和计量中的金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变化产生的利得和损失应按该章规定计入当期损益；如果不属于第二十二章金融工具确认和计量中的金融工具，应按照第十四

章或有事项或其他相应章处理。

4. 对购买日取得的可辨认资产和负债的分类和指定。

企业合并的实质是业务合并，而业务是不同的资产和负债构成的。非同一控制下的企业合并就是购买业务，购买业务类似于购买资产和负债，这些资产和负债在购买日可能发生类别上的变化。

购买方在购买日取得的被购买方可辨认资产和负债通常应当按照原分类或指定的原则予以确认，不需要或也不应进行重新分类或指定。但是，如果购买方在购买日取得的是被购买方的金融资产和金融负债、衍生工具、嵌入衍生工具等，可能需要对其恰当地进行重新分类或指定。非同一控制下的企业合并中，购买方在购买日取得被购买方可辨认资产和负债，应当结合购买日存在的合同条款、经营政策、并购政策等相关因素进行分类或指定，主要包括下列方面：

(1) 根据第二十二章金融工具确认和计量，对特定金融资产和金融负债予以分类。

(2) 根据第二十四章套期会计，将衍生工具指定为套期工具。

(3) 根据第二十二章金融工具确认和计量，分析判断嵌入衍生工具是否应当与主合同进行分拆。

此外，在购买日如果涉及被购买方的租赁合同的，对于被购买方是出租人的租赁合同，购买方应当根据合同条款和其他因素，在合同开始时而不是购买日，根据第二十一章租赁的规定，将该租赁合同分类为融资租赁或经营租赁；如果在购买日合同的相关方对租赁合同的条款作出了修订，购买方应当根据第二十一章租赁的规定，并结合修订的条款和其他因素对租赁合同进行分类。

如果涉及被购买方的保险合同，购买方执行《企业会计准则第 25 号——原保险合同》（财会〔2006〕3 号）、《企业会计准则第 26 号——再保险合同》（财会〔2006〕3 号）的，应当根据合同条款和其他因素，在合同开始时而不是购买日，根据第二十六章原保险合同等规定，对该保险合同予以分类；如果在购买日合同的相关方对保险合同的条款作出了修订，购买方应当根据第二十六章原保险合同等规定，并结合修订的条款和其他因素对保险合同进行重新分类。购买方执行《企业会计准则第 25 号——保险合同》（财会〔2020〕20 号）的，应当根据第二十五章保险合同的规定，在购买日对该保险合同予以分类。

5. 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配。

非同一控制下的企业合并中，购买方取得了对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，应分别在合并财务报表或个别财务报表中确认合并中取得的各项可辨认资产和负债。

(1) 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。有关的确认条件包括：

①合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认。

②合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认。

(2) 企业合并中取得无形资产的确认。购买方在企业合并中取得的无形资产应符合第七章无形资产中对于无形资产的界定且其在购买日的公允价值能够可靠计量。没有实物形态的非货币性资产要符合无形资产的定义，关键要看其是否满足可辨认性标准，即是否能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换；或者应源自于合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或分离。非同一控制下的企业合并中，购买方在企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的、但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足下列条件之一的，应确认为无形资产：

①源于合同性权利或其他法定权利；

②能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

公允价值能够可靠计量的情况下，应区别于商誉单独确认的无形资产一般包括：商标、版权及与其相关的许可协议、特许权、分销权等类似权利、专利技术、专有技术等。企业应当在附注中披露在非同一控制下的企业合并中取得的被购买方无形资产的公允价值及其公允价值的确定方法。

(3) 企业合并中产生或有负债的确认。为了尽可能反映购买方因为进行企业合并可能承担的潜在义务，对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方

承担的或有负债，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

(4) 对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方在对企业合并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时不应予以考虑。在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照第十八章所得税的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

在非同一控制下的企业合并中，购买方确认在合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债不仅局限于被购买方在合并前已经确认的资产和负债，还可能包括企业合并前被购买方在其资产负债表中未予确认的资产和负债，该类资产和负债在企业合并前可能由于不符合确认条件未确认为被购买方的资产和负债，但在企业合并发生后，因符合了有关的确认条件则需要作为合并中取得的可辨认资产和负债进行确认。例如，被购买方在企业合并前存在的未弥补亏损，在企业合并前因无法取得足够的应纳税所得额用于抵扣该亏损而未确认相关的递延所得税资产，如按照税法规定能够抵扣购买方未来期间实现的应纳税所得额而且购买方在未来期间预计很可能取得足够的应纳税所得额的情况下，有关的递延所得税资产应作为合并中取得的可辨认资产予以确认。

6. 企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理。

购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应视情况分别处理：

(1) 企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应确认为商誉。视企业合并方式不同，控股合并情况下，该差额是指合并财务报表中应列示的商誉；吸收合并情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，企业应当按照第九章资产减值的规定对其进行减值测试，对于可收回金额低于账面价值的部分，应计提减值准备。

(2) 企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并当期损益。

该种情况下，要对合并中取得的各项可辨认资产、负债的公允价值、作为

合并对价的非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核，复核结果表明所确定的各项可辨认资产和负债的公允价值及企业合并成本是恰当的，应将企业合并成本低于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额，计入合并当期的营业外收入，并在报表附注中予以说明。

在吸收合并的情况下，上述企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并当期购买方的个别利润表；在控股合并的情况下，上述差额应体现在合并当期的合并利润表中。

7. 企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整。

按照购买法核算的企业合并，基本原则是确定公允价值，无论是作为合并对价付出的各项资产的公允价值，还是合并中取得被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值，如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定的，合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础对企业合并进行核算。

(1) 购买日后 12 个月内对有关价值量的调整。

合并当期期末，对合并成本或所取得的被购买方可辨认资产、负债以暂时确定的价值对企业合并进行处理，自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的价值进行调整的，应视同在购买日发生，进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。

例如，甲企业于 2×21 年 11 月 20 日对乙公司进行吸收合并，合并中取得的一项固定资产不存在活跃市场，为确定其公允价值，甲企业聘请了有关的资产评估机构对其进行评估。至甲企业 2×21 年财务报告对外报出时，尚未取得评估报告。甲企业在其 2×21 年财务报告中对该项固定资产暂估的价值为 300 000 元，预计使用年限为 5 年，净残值为 0，按照直线法计提折旧。该项企业合并中甲企业确认商誉 1 200 000 元。本例中假定甲企业不编制中期财务报告。

2×22 年 3 月，甲企业取得了资产评估报告，确认该项固定资产的价值为 450 000 元。则甲企业应视同在购买日确定的该项固定资产的公允价值为 450 000 元，相应编制 2×22 年财务报表时调整 2×21 年比较报表中的商誉价值（调减 150 000 元）及折旧费用（调增 2 500 元）。进行有关调整后，甲企业还应在其 2×22 年报表附注中对有关情况作出说明。

(2) 超过规定期限后的价值量调整。

自购买日算起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、

负债价值的调整，应当按照第二十九章会计政策、会计估计变更和会计差错更正的原则进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理。

(3) 在企业合并中，购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，但在购买日不符合递延所得税资产确认条件的，不应予以确认。购买日后 12 个月内，如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，购买方应当确认相关的递延所得税资产，同时减少由该企业合并所产生的商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益（所得税费用）。比如，购买方在购买日之前研发某种新产品，暂时无法合理预计该研发是否成功及新产品的市场前景，因此，购买方在购买日无法可靠确定所取得的被购买方的可抵扣暂时性差异、在可预见的未来是否很可能取得用来抵扣该暂时性差异的应纳税所得额，但在购买日后 12 个月内，由于该产品开发成功投产并迅速打开了市场，预计未来将获得足够的应纳税所得额以抵扣该差异。在这种情况下，购买方应当对在购买日存在的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产，同时冲减由该企业合并所产生的商誉，如果商誉金额不足冲减，则其差额部分计入当期所得税费用。

除上述情况以外（比如，购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后开始出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现），如果符合了递延所得税资产的确认条件，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益（所得税费用），不得调整商誉金额。

举例见第十八章所得税【例 18-18】。

8. 购买日合并财务报表的编制。

非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的留存收益。

需要强调的是，非同一控制下的企业合并中，作为购买方的母公司在进行

有关会计处理后，应单独设置备查簿，记录其在购买日取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值以及因企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额应确认的高誉金额，或因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额，作为企业合并当期以及以后期间编制合并财务报表的基础。企业合并当期期末以及合并以后期间，应当纳入到合并财务报表中的被购买方资产、负债等，是以购买日确定的公允价值为基础持续计算的结果。

（二）非同一控制下企业合并的会计处理

1. 非同一控制下的控股合并。

（1）长期股权投资初始投资成本的确定。

非同一控制下的控股合并中，购买方在购买日应当按照确定的企业合并成本（不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润），作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本。具体见第三章长期股权投资的相关内容。

购买方为取得对被购买方的控制权，以支付非货币性资产为对价的，有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。

（2）购买日合并财务报表的编制。

【例 20-6】沿用【例 20-3】，甲公司在该项合并中发行 1 000 万股普通股（每股面值 1 元），市场价格为每股 3.5 元，取得了乙公司 70% 的股权。假定该项合并为非同一控制下的企业合并，编制购买方于购买日的合并资产负债表。

（1）计算确定商誉。

假定乙公司除已确认资产外，不存在其他需要确认的资产及负债，甲公司首先计算合并中应确认的合并商誉：

合并商誉 = 企业合并成本 - 合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额 = $3\,500 - 4\,340 \times 70\% = 462$ 万元

（2）编制调整或抵销分录。

借：存货	780 000
长期股权投资	6 600 000
固定资产	10 000 000
无形资产	4 000 000
贷：资本公积	21 380 000

借：实收资本	10 000 000
资本公积	27 380 000
盈余公积	2 000 000
未分配利润	4 020 000
商誉	4 620 000
贷：长期股权投资	35 000 000
少数股东权益	13 020 000

(3)

表 20-11

合并资产负债表 (简表)

2×21 年 6 月 30 日

单位：元

	甲公司	乙公司	调整或抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
资产：					
货币资金	17 250 000	1 800 000			19 050 000
应收账款	12 000 000	8 000 000			20 000 000
存货	20 800 000	900 000	①780 000		22 480 000
合同资产	4 000 000	120 000			4 120 000
长期股权投资	55 000 000	8 600 000	①6 600 000	②35 000 000	35 200 000
固定资产	20 000 000	10 000 000	①10 000 000		40 000 000
使用权资产	8 000 000	2 000 000			10 000 000
无形资产	18 000 000	2 000 000	①4 000 000		24 000 000
商誉	0	0	②4 620 000		4 620 000
资产总计	155 050 000	33 420 000			179 470 000
负债和所有者权益：					
短期借款	10 000 000	6 000 000			16 000 000
应付账款	5 000 000	1 200 000			6 200 000
合同负债	2 000 000	1 000 000			3 000 000
租赁负债	8 000 000	2 000 000			10 000 000
其他负债	1 500 000	1 200 000			2 700 000
负债合计	26 500 000	11 400 000			37 900 000
实收资本 (股本)	40 000 000	10 000 000	②10 000 000		40 000 000

续表

	甲公司	乙公司	调整或抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
资本公积	45 000 000	6 000 000	②27 380 000	①21 380 000	45 000 000
盈余公积	20 000 000	2 000 000	②2 000 000		20 000 000
未分配利润	23 550 000	4 020 000	②4 020 000		23 550 000
少数股东权益				②13 020 000	13 020 000
所有者权益合计	128 550 000	22 020 000			141 570 000
负债和所有者权益总计	155 050 000	33 420 000			179 470 000

2. 非同一控制下的吸收合并。

非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项可辨认资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产处置损益计入合并当期的利润表；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额，视情况分别确认为商誉或是计入企业合并当期的损益。

（三）通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并，例如因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，应当按照第三章长期股权投资、第三十四章合并财务报表等有关规定进行会计处理。

（四）反向购买的处理

非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被购买方，该类企业合并通常称为“反向购买”。例如，甲公司为一家规模较小的上市公司，乙公司为一家规模较大的贸易公司。乙公司拟通过收购甲公司的方式达到上市目的，但该交易是通过甲公司向乙公司原股东发行普通股用以交换乙公司原股东持有的对乙公司股权方式实现。该项交易后，乙公司原股东持有甲公司 50% 以上股权，甲公司持有乙公司 50% 以上股权，甲公司为法律上的母公司、乙公司为法律上的子公司，

但从会计角度，甲公司为被购买方，乙公司为购买方。

1. 企业合并成本。

反向购买中，法律上的子公司（购买方）的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（被购买方）的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值计算的结果。购买方的权益性证券在购买日存在公开报价的，通常应以公开报价作为其公允价值；购买方的权益性证券在购买日不存在可靠公开报价的，应参照购买方的公允价值和被购买方的公允价值二者之中有更为明显证据支持的作为基础，确定假定应发行权益性证券的公允价值。

2. 合并财务报表的编制。

反向购买后，法律上的母公司应当遵从下列原则编制合并财务报表：

(1) 合并财务报表中，法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。

(2) 合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额。

(3) 合并财务报表中的权益性工具的金額应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金額。但是，在合并财务报表中的权益结构应当反映法律上母公司的权益结构，即法律上母公司发行在外权益性证券的数量及种类。

(4) 法律上母公司的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购买日确定的公允价值进行合并，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值份额的差额体现为商誉，小于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值份额的差额确认为合并当期损益。

(5) 合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的前期合并财务报表）。

(6) 法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为对法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。因法律上子公司的部分股东未将其持有的股份转换为法律上母公司的股权，其享有的权益份额仍仅限于对法律上子公司的部分，该部分少数股东权益反映的是少数股东按持股比例计算享有法律上子公司合并前净资产账面价值的份额。另外，对于法律上母公司的所有股东，虽然该项合并中其被

认为被购买方，但其享有合并形成报告主体的净资产及损益，不应作为少数股东权益列示。

(7) 非上市公司以所持有的对子公司投资等资产为对价取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司编制合并财务报表时应当区别下列情况处理：

①交易发生时，上市公司未持有任何资产负债或仅持有现金等不构成业务的资产或负债的，应当按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉，也不得将差额计入当期损益。

②交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或计入当期损益。

需要注意的是，上市公司在其个别财务报表中应当按照第三章长期股权投资等的规定确定取得资产的人账价值。上市公司的前期比较个别财务报表应为其自身个别财务报表。

3. 每股收益的计算。

发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

(1) 自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量；

(2) 自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数。

反向购买后对外提供比较合并财务报表的，其比较前期合并财务报表中的基本每股收益，应以法律上子公司在每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股股数计算确定。

上述假定法律上子公司发行的普通股股数在比较期间内和自反向购买发生期间的期初至购买日之间未发生变化。如果法律上子公司发行的普通股股数在此期间发生了变动，计算每股收益时应适当考虑其影响进行调整。

【例 20-7】甲上市公司于 2×21 年 9 月 30 日通过定向增发本公司普通股对乙企业进行合并，取得乙企业 100% 股权。假定不考虑所得税影响。甲公司及乙企业在 2×21 年 9 月 30 日合并前，个别财务报表中有关资产、负债及所有者权益情况如表 20-12 所示。

表 20-12

单位: 万元

	甲公司	乙企业
流动资产	2 000	3 000
非流动资产	14 000	40 000
资产总额	16 000	43 000
流动负债	800	1 000
非流动负债	200	2 000
负债总额	1 000	3 000
所有者权益:		
股本	1 000	600
资本公积		
盈余公积	4 000	11 400
未分配利润	10 000	28 000
所有者权益总额	15 000	40 000

其他资料:

(1) 2×21年9月30日, 甲公司通过定向增发本公司普通股, 以2股换1股的比例自乙企业原股东处取得了乙企业全部股权。甲公司共发行了1 200万股普通股以取得乙企业全部600万股普通股。

(2) 甲公司每股普通股在2×21年9月30日的公允价值为20元, 乙企业每股普通股当日的公允价值为40元。甲公司、乙企业每股普通股的面值均为1元。

(3) 2×21年9月30日, 甲公司除非流动资产公允价值较账面价值高3 000万元以外, 其他资产、负债项目的公允价值与其账面价值相同。

(4) 假定甲公司与乙企业在合并前不存在任何关联方关系。

对于该项企业合并, 虽然在合并中发行权益性证券的一方为甲公司, 但因其生产经营决策的控制权在合并后由乙企业原股东控制, 乙企业应为购买方, 甲公司为被购买方。

1. 确定该项合并中乙企业的合并成本:

甲公司在该项合并中向乙企业原股东增发了1 200万股普通股, 合并后乙企业原股东持有甲公司的股权比例为54.55% $[1\,200 \div (1\,000 + 1\,200)]$, 如果假定乙企业发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例, 则乙企业应当发行的普通股股数为500万股 $(600 \div 54.55\% - 600)$, 其公允价值为

20 000 万元，企业合并成本为 20 000 万元。

2. 企业合并成本在可辨认资产、负债之间的分配：

企业合并成本	20 000
甲公司可辨认资产、负债：	
流动资产	2 000
非流动资产	17 000
流动负债	(800)
非流动负债	(200)
商誉	2 000 [20 000 - (2 000 + 17 000 - 800 - 200)]

甲公司与乙企业形成的主体在 2×21 年 9 月 30 日企业合并后，合并财务报表中有关资产、负债及所有者权益情况如表 20-13 所示。

表 20-13

单位：万元

	金额
流动资产	5 000
非流动资产	57 000
商誉	2 000
资产总额	64 000
流动负债	1 800
非流动负债	2 200
负债总额	4 000
股本 (2200 万股普通股)	1 100
资本公积	19 500
盈余公积	11 400
未分配利润	28 000
所有者权益总额	60 000

3. 每股收益。

本例中假定乙企业 2×20 年实现合并净利润 1 200 万元，2×21 年甲公司与乙企业形成的主体实现合并净利润 2 300 万元，自 2×20 年 1 月 1 日至 2×21 年 9 月 30 日，乙企业发行在外的普通股股数未发生变化。甲公司 2×21 年 9 月 30 日以前发行在外的普通股为 1 000 万股。

甲公司 2×21 年基本每股收益： $2\ 300 / (1\ 200 \times 9 \div 12 + 2\ 200 \times 3 \div 12) = 1.59$ 元

提供比较报表的情况下，比较报表中的每股收益应进行调整，甲公司 2×20 年的每股收益 = $1\ 200 / 1\ 200 = 1$ 元

4. 少数股东权益。

上例中，乙企业的全部股东中假定只有其中的 90% 以原持有的对乙企业股权换取了甲公司增发的普通股。甲公司应发行的普通股股数为 1 080 万股 ($600 \times 90\% \times 2$)。企业合并后，乙企业的股东拥有合并后报告主体的股权比例为 51.92% [$1\ 080 \div (1\ 000 + 1\ 080)$]。通过假定乙企业向甲公司发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例，在计算乙企业须发行的普通股数量时，不考虑少数股权的因素，故乙企业应当发行的普通股股数为 500 万股 ($600 \times 90\% \div 51.92\% - 600 \times 90\%$)，乙企业在该项合并中的企业合并成本为 20 000 万元 [$(1\ 040 - 540) \times 40$]，乙企业未参与股权交换的股东拥有乙企业的股份为 10%，享有乙企业合并前净资产的份额为 4 000 万元 ($40\ 000 \times 10\%$)，在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

(五) 购买子公司少数股权的处理

企业在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易，应当分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况进行处理：

1. 母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，应当按照第三章长期股权投资的规定，确定长期股权投资的入账价值。

2. 在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。按照第三十四章合并财务报表的有关内容，母公司因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整合并财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积、未分配利润。

【例 20-8】 甲公司于 2×20 年 12 月 29 日以 8 000 万元取得对乙公司 70% 的股权，能够对乙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并。2×21 年 12 月 25 日，甲公司又出资 3 000 万元自乙公司的少数股东处取得乙公司 20% 的股权。本例中甲公司与乙公司的少数股东在相关交易发生前不存在任何关联方关系。

(1) 2×20年12月29日,甲公司在取得乙公司70%股权时,乙公司可辨认净资产公允价值总额为10 000万元。

(2) 2×21年12月25日,乙公司有关资产、负债的账面价值、自购买日开始持续计算的金额(对母公司的价值)如表20-14所示。

表 20-14

单位:万元

	乙公司有关资产、 负债的账面价值	乙公司有关资产、负债自购买日开始 持续计算的金额(对母公司的价值)
存货	500	500
应收款项	2 500	2 500
固定资产	4 000	4 600
无形资产	800	1 200
其他资产	2 200	3 200
应付款项	600	600
其他负债	400	400
净资产	9 000	11 000

1. 确定甲公司对乙公司长期股权投资的成本。

2×20年12月29日为该非同一控制下企业合并的购买日,甲公司取得对乙公司长期股权投资的成本为8 000万元。

2×21年12月25日,甲公司在进一步取得乙公司20%的少数股权时,支付价款3 000万元。

该项长期股权投资在2×21年12月25日的账面余额=8 000+3 000=11 000万元。

2. 编制合并财务报表时的处理。

(1) 商誉的计算。

甲公司取得对乙公司70%股权时产生的商誉=8 000-10 000×70%=1 000万元。

在合并财务报表中应体现的商誉总额为1 000万元。

(2) 所有者权益的调整。

合并财务报表中,乙公司的有关资产、负债应以其对母公司甲的价值进行合并,即与新取得的20%股权相对应的被投资单位可辨认资产、负债的金额=

$11\ 000 \times 20\% = 2\ 200$ 万元。

因购买少数股权新增加的长期股权投资成本 3 000 万元与按照新取得的股权比例 (20%) 计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额 2 200 万元之间的差额 800 万元, 在合并资产负债表中调整所有者权益相关项目, 首先调整资本公积 (资本溢价或股本溢价), 在资本公积 (资本溢价或股本溢价) 的金额不足冲减的情况下, 依次冲减盈余公积和未分配利润。

(六) 被购买方的会计处理

非同一控制下的企业合并中, 购买方通过企业合并取得被购买方 100% 股权的, 被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值确认其账面价值。除此之外, 其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关资产、负债的账面价值。

七、列示与披露

(一) 列示

1. 合并资产负债表的列示要求。

非同一控制下控股合并中, 企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 在合并资产负债表中资产项目下以“商誉”项目列示。已计提减值准备的, 还应扣减相应的减值准备。

子公司所有者权益中不属于母公司的份额, 应当作为少数股东权益, 在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。

2. 合并利润表的列示要求。

同一控制下控股合并中, 合并当期期初至合并日自被合并方带入的损益, 在合并利润表中的“净利润”项下, 单列“其中: 被合并方在合并前实现的净利润”项目列示。

(二) 披露

1. 对于同一控制下的企业合并, 企业合并发生当期的期末, 合并方应当在附注中披露与同一控制下企业合并有关的下列信息: (1) 参与合并企业的基本情况; (2) 属于同一控制下企业合并的判断依据; (3) 合并日的确定依据; (4) 以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的, 所支付对价在合并日的账面价值; 以发行权益性证券作为合并对价的, 合并中发行权益性证券的数量及定价原则, 以及参与合并各方交换有表决权股份的比例; (5) 被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价

值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况；（6）合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况；（7）被合并方采用的会计政策和会计期间与合并方不一致所作调整情况的说明；（8）合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

2. 对于非同一控制下的企业合并，企业合并发生当期的期末，购买方应当在附注中披露与非同一控制下企业合并有关的下列信息：（1）参与合并企业的基本情况；（2）购买日的确定依据；（3）合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法；（4）被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值；（5）合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况；（6）被购买方自购买日起至报告期末的收入、净利润和现金流量等情况；（7）被合并方采用的会计政策和会计期间与合并方不一致所作调整情况的说明；（8）商誉的金额及其确定方法；（9）因合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额；（10）合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

八、衔接规定

1. 企业在首次执行日之前发生的控股合并，相关长期股权投资在首次执行日的调整见第三章长期股权投资的相关内容。

2. 企业在首次执行日之前发生的吸收合并，应当按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》处理，即：

（1）属于同一控制下的企业合并，原已确认商誉的摊余价值应当全额冲销，并调整期初留存收益；属于非同一控制下企业合并的，应当将商誉在首次执行日的摊余价值作为认定成本，不再进行摊销。

（2）首次执行日之前发生的企业合并，合并合同或协议中约定根据未来事项的发生对合并成本进行调整的，如果首次执行日预计未来事项很可能发生并对合并成本的影响金额能够可靠计量的，应当按照该影响金额调整已确认商誉的账面价值。

（3）企业应当按照第九章资产减值的规定，在首次执行日对商誉进行减值测试，发生减值的，应当以计提减值准备后的金额确认，并调整期初留存收益。

第二十一章 租 赁

一、总体要求

《企业会计准则第 21 号——租赁》规范了租赁的确认、计量和相关信息的列报。本章明确了租赁的定义和识别标准，并分别承租人和出租人对租赁业务的会计处理进行了规定。

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。承租人不再区分融资租赁 and 经营租赁，而应对所有租赁（按照本章的规定选择采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）确认使用权资产和租赁负债，参照第五章固定资产对使用权资产计提折旧，并采用固定的周期性利率确认每期利息费用；出租人仍将租赁分为融资租赁和经营租赁两大类，并分别采用不同的会计处理方法。

企业应基于单项租赁进行会计处理。为便于实务操作，如果企业能够合理预计，将本章应用于具有类似特征的租赁组合与应用于该组合中的各单项租赁相比，不会对财务报表产生显著不同的影响，则企业可将本章应用于该租赁组合。此时，企业应当采用能够反映该组合规模和构成的估计和假设。

二、适用范围

本章适用于所有租赁，但下列各项除外：一是承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以及以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权，适用第七章无形资产；二是出租人授予的知识产权许可，适用第十五章收入；三是勘探或使用矿产、石油、天然气及类似不可再生资源的租赁，承租人承租生物资产，采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，适用其他相关章。

出租人出租持有的投资性房地产、固定资产等，除租赁相关事项适用本章外，其他会计处理适用其他相关章。

按照本章规定采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁合同变成亏损合同的，以及在租赁期开始日前已是亏损合同的租赁合同，适用第十四章或有事项有关亏损合同的规定。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对租赁进行会计处理，一般需要设置下列会计科目。

(一) 承租人的相关会计科目

1. “使用权资产”。

- (1) 本科目核算承租人持有的使用权资产的原价。
- (2) 本科目可按租赁资产的类别和项目进行明细核算。
- (3) 使用权资产的主要账务处理。

①在租赁期开始日，承租人应当按成本借记本科目，按尚未支付的租赁付款额，贷记“租赁负债——租赁付款额”科目，按尚未支付的租赁付款额与其现值的差额，借记“租赁负债——未确认融资费用”科目；对于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），贷记“预付账款”等科目；按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目；按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，贷记“预计负债”科目。

②在租赁期开始日后，承租人按变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债的，当租赁负债增加时，应当按增加额借记本科目，贷记“租赁负债”科目；除下述③中的情形外，当租赁负债减少时，应当按减少额借记“租赁负债”科目，贷记本科目；若使用权资产的账面价值已调减至零，应当按仍需进一步调减的租赁负债金额，借记“租赁负债”科目，贷记“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”、“研发支出”等科目。

③租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当按缩小或缩短的相应比例，借记“租赁负债”、“使用权资产累计折旧”、“使用权资产减值准备”科目，贷记本科目，差额借记或贷记“资产处置损益”科目。

④企业转租使用权资产形成融资租赁的，应当借记“应收融资租赁款”、“使用权资产累计折旧”、“使用权资产减值准备”科目，贷记本科目，差额借记或贷记“资产处置损益”科目。

- (4) 本科目期末借方余额，反映承租人使用权资产的原价。

2. “使用权资产累计折旧”。

- (1) 本科目核算使用权资产的累计折旧。
- (2) 本科目可按租赁资产的类别和项目进行明细核算。
- (3) 使用权资产累计折旧的主要账务处理。

①承租人通常应当自租赁期开始日起按月计提使用权资产的折旧，借记“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”、“研发支出”、“其他业务成本”等科目，贷记本科目。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。

②因租赁范围缩小、租赁期缩短或转租等原因减记或终止确认使用权资产时，承租人应同时结转相应的使用权资产累计折旧。

- (4) 本科目期末贷方余额，反映使用权资产的累计折旧额。

3. “使用权资产减值准备”。

- (1) 本科目核算使用权资产的减值准备。
- (2) 本科目可按租赁资产的类别和项目进行明细核算。
- (3) 使用权资产减值准备的主要账务处理。

①使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。

②因租赁范围缩小、租赁期缩短或转租等原因减记或终止确认使用权资产时，承租人应同时结转相应的使用权资产累计减值准备。

- (4) 本科目期末贷方余额，反映使用权资产的累计减值准备金额。

4. “租赁负债”。

- (1) 本科目核算承租人尚未支付的租赁付款额的现值。
- (2) 本科目可按租赁资产的类别和项目，分别“租赁付款额”、“未确认融资费用”等进行明细核算。
- (3) 租赁负债的主要账务处理。

①在租赁期开始日，承租人应当按尚未支付的租赁付款额，贷记“租赁负债——租赁付款额”科目；按尚未支付的租赁付款额的现值，借记“使用权资产”科目；按尚未支付的租赁付款额与其现值的差额，借记“租赁负债——未确认融资费用”科目。

②承租人在确认租赁期内各个期间的利息时，应当借记“财务费用——利息费用”、“在建工程”等科目，贷记“租赁负债——未确认融资费用”科目。

③承租人支付租赁付款额时，应当借记“租赁负债——租赁付款额”等

科目，贷记“银行存款”等科目。

④在租赁期开始日后，承租人按变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债的，当租赁负债增加时，应当按租赁付款额现值的增加额，借记“使用权资产”科目，按租赁付款额的增加额，贷记“租赁负债——租赁付款额”科目，按其差额，借记“租赁负债——未确认融资费用”科目；除下述⑤中的情形外，当租赁负债减少时，应当按租赁付款额的减少额，借记“租赁负债——租赁付款额”科目，按租赁付款额现值的减少额，贷记“使用权资产”科目，按其差额，贷记“租赁负债——未确认融资费用”科目；若使用权资产的账面价值已调减至零，应当按仍需进一步调减的租赁付款额，借记“租赁负债——租赁付款额”科目，按仍需进一步调减的租赁付款额现值，贷记“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”、“研发支出”、“其他业务成本”等科目，按其差额，贷记“租赁负债——未确认融资费用”科目。

⑤租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当按缩小或缩短的相应比例，借记“租赁负债——租赁付款额”、“使用权资产累计折旧”、“使用权资产减值准备”科目，贷记“租赁负债——未确认融资费用”、“使用权资产”科目，差额借记或贷记“资产处置损益”科目。

(4) 本科目的期末贷方余额，反映承租人尚未支付的租赁付款额的现值。

(二) 出租人的相关会计科目

1. “融资租赁资产”。

(1) 本科目核算租赁企业作为出租人为开展融资租赁业务取得资产的成本。租赁业务不多的企业，也可通过“固定资产”等科目核算。租赁企业和其他企业对于融资租赁资产在非融资租赁期间的会计处理遵循第五章固定资产或其他相关章。

(2) 本科目可按租赁资产类别和项目进行明细核算。

(3) 融资租赁资产的主要账务处理。

①出租人购入和以其他方式取得融资租赁资产的，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

②在租赁期开始日，出租人应当按尚未收到的租赁收款额，借记“应收融资租赁款——租赁收款额”科目，按预计租赁期结束时的未担保余值，借记“应收融资租赁款——未担保余值”科目，按已经收取的租赁款，借记“银行存款”等科目，按融资租赁方式租出资产的账面价值，贷记本科目；融资租赁方式租出资产的公允价值与账面价值的差额，借记或贷记“资产处置损益”

科目；按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目；差额贷记“应收融资租赁款——未实现融资收益”科目。

(4) 本科目期末借方余额，反映企业融资租赁资产的成本。

2. “应收融资租赁款”。

(1) 本科目核算出租人融资租赁产生的租赁投资净额。

(2) 本科目可按租赁资产的类别和项目，分别“租赁收款额”、“未实现融资收益”、“未担保余值”等进行明细核算。

(3) 应收融资租赁款的主要账务处理。

①在租赁期开始日，出租人应当按尚未收到的租赁收款额，借记“应收融资租赁款——租赁收款额”科目，按预计租赁期结束时的未担保余值，借记“应收融资租赁款——未担保余值”科目，按已经收取的租赁款，借记“银行存款”等科目，按融资租赁方式租出资产的账面价值，贷记“融资租赁资产”等科目，按融资租赁方式租出资产的公允价值与其账面价值的差额，借记或贷记“资产处置损益”科目，按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目，差额贷记“应收融资租赁款——未实现融资收益”科目。

企业认为有必要对发生的初始直接费用进行单独核算的，也可以按照发生的初始直接费用的金额，借记“应收融资租赁款——初始直接费用”科目，贷记“银行存款”等科目；然后借记“应收融资租赁款——未实现融资收益”科目，贷记“应收融资租赁款——初始直接费用”科目。

②出租人在确认租赁期内各个期间的利息收入时，应当借记“应收融资租赁款——未实现融资收益”科目，贷记“租赁收入”、“其他业务收入”等科目。

③出租人收到租赁收款额时，应当借记“银行存款”科目，贷记“应收融资租赁款——租赁收款额”科目。

(4) 本科目的期末借方余额，反映未担保余值和尚未收到的租赁收款额的现值之和。

3. “应收融资租赁款减值准备”。

(1) 本科目核算应收融资租赁款的减值准备。

(2) 应收融资租赁款减值准备的主要账务处理。

计提应收融资租赁款的预期信用损失准备，按应减记的金额，借记“信用减值损失”科目，贷记本科目。转回已计提的减值准备时，做相反的会计分录。

(3) 本科目期末贷方余额，反映应收融资租赁款的累计减值准备金额。

4. “租赁收入”。

(1) 本科目核算租赁企业作为出租人确认的融资租赁和经营租赁的租赁收入。一般企业根据自身业务特点确定租赁收入的核算科目，例如“其他业务收入”等。

(2) 本科目可按租赁资产类别和项目进行明细核算。

(3) 租赁收入的主要账务处理。

①出租人在经营租赁下，将租赁收款额采用直线法或其他系统合理的方法在租赁期内进行分摊确认时，应当借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“租赁收入”、“其他业务收入”等科目。

出租人在融资租赁下，在确认租赁期内各个期间的利息收入时，应当借记“应收融资租赁款——未实现融资收益”科目，贷记“租赁收入”、“其他业务收入”等科目。出租人为金融企业的，在融资租赁下，在确认租赁期内各个期间的利息收入时，应当借记“应收融资租赁款——未实现融资收益”科目，贷记“利息收入”等科目。

②出租人确认未计入租赁收款额的可变租赁付款额时，应当借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“租赁收入”、“其他业务收入”等科目。

(4) 期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

四、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。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。

根据上述定义，一项租赁应当包含下列要素：一是存在一定期间；二是存在已识别资产；三是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。在合同中，“一定期间”也可以表述为已识别资产的使用量，如某项设备的产出量。如果客户有权在部分合同期内控制已识别资产的使用，则合同包含一项在该部分合同期间的租赁。

企业应当在合同开始日，评估合同是否为租赁或者包含租赁。除非合同条款或条件发生变化，否则，企业无需在合同开始日后重新评估合同是否为租赁或者是否包含租赁。

同时符合下列条件的,使用已识别资产的权利构成一项单独租赁:(1)承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利;(2)该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

另外,接受商品或服务的合同可能由合营安排或合营安排的代表签订。在这种情况下,企业评估合同是否包含租赁时,应将整个合营安排视为该合同中的客户,评估该合营安排是否在使用期间有权控制已识别资产的使用。

(二) 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。

【例 21-1】 甲公司(客户)与乙公司(供应方)就一节火车车厢的使用签订 5 年期合同。该车厢是为专用于运输甲公司生产过程中使用的特殊材料而设计,未经重大改造不适合其他客户使用。合同中没有通过序列号等明确指定车厢,但是乙公司仅拥有一节适合甲公司使用的火车车厢。如果车厢不能正常工作,合同要求乙公司修理或更换车厢。

本例中,虽然甲公司具体使用哪节火车车厢未在合同中明确指定,但因为乙公司仅拥有一节适合甲公司使用的火车车厢,必须使用其来履行合同,乙公司无法自由替换该车厢。因此,该火车车厢是一项被隐性指定的已识别资产。

2. 物理可区分。

如果资产的部分产能在物理上可区分(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(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。

【例 21-2】 情形 1: 甲公司(客户)与乙公司(公用设施公司)签订了一份为期 15 年的合同,以取得连接 A、B 城市光缆中三条指定的物理上可区分的光纤使用权。若光纤损坏,乙公司应负责修理和维护。乙公司拥有额外的光纤,但仅可因修理、维护或故障等原因替换指定给甲公司使用的光纤。

情形 2: 甲公司与乙公司签订了一份为期 15 年的合同,以取得连接 A、B 城市光缆中约定带宽的光纤使用权。甲公司约定的带宽相当于所使用光缆中三条光纤的全部传输容量(乙公司的光缆包含 15 条传输容量相近的光纤)。

本例情形 1 中,合同明确指定了三条光纤,并且这些光纤与光缆中的其他光纤在物理上可区分,乙公司不可因修理、维护或故障以外的原因替换这些光

纤，因此，情形1中存在三条已识别光纤。

本例情形2中，甲公司仅使用光缆的部分传输容量，乙公司提供给甲公司使用的光纤与其余光纤在物理上不可区分，且不代表光缆的几乎全部传输容量，因此，情形2中不存在已识别资产。

3. 实质性替换权。

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，即使合同已对资产进行指定，则该资产也不属于已识别资产。因为如果资产供应方在整个使用期间均能自由替换合同指定的资产，那么实际上，合同仅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。

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：

(1) 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，且资产供应方易于获得或可以在合理期间内取得用于替换的资产。

(2) 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。

企业应当在各潜在单独租赁部分（如可单独使用的资产）的层面评估资产供应方的替换权是否为实质性权利，并注意下列事项：

(1) 应基于合同开始日的事实和情况，而不应考虑在合同开始日企业认为不可能发生的未来事件。例如，①未来某个客户为使用该资产同意支付高于市价的价格；②引入了在合同开始日尚未实质开发的新技术；③客户对资产的实际使用或资产实际性能与在合同开始日认为可能的使用或性能存在重大差异；④使用期间资产市价与合同开始日认为可能的市价存在重大差异。

(2) 应考虑资产供应方是否在整个使用期间都具有替换资产的实际能力，并能通过行使替换资产的权利获得经济利益。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。例如，资产供应方在资产运行结果不佳或者进行技术升级的情况下，因修理和维护而替换资产的权利或义务不属于实质性替换权。

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。

【例 21-3】 甲公司（客户）与乙公司（供应方）签订合同，要求乙公司在5年内按照约定的时间表使用指定型号的火车车厢为甲公司运输约定数量的

货物。合同中约定的时间表和货物数量相当于甲公司在5年内有权使用10节指定型号火车车厢。合同规定了所运输货物的性质。乙公司有大量类似的车厢可以满足合同要求。车厢不用于运输货物时存放在乙公司处。

本例中，(1)乙公司在整个使用期间有替换每节车厢的实际能力。用于替换的车厢是乙公司易于获得的，且无需甲公司批准即可替换。(2)乙公司可通过替换车厢获得经济利益。车厢存放在乙公司处，乙公司拥有大量类似的车厢，替换每节车厢的成本极小，乙公司可以通过替换车厢获益，例如，使用已位于任务所在地的车厢执行任务，或利用某客户未使用而闲置的车厢。因此，乙公司拥有车厢的实质性替换权，合同中用于运输甲公司货物的车厢不属于已识别资产。

【例 21-4】甲公司是一家便利店运营企业，与某机场运营商乙公司签订了使用机场内某处商业区域销售商品的3年期合同。合同规定了商业区域的面积，商业区域可以位于机场内的任一登机区域，乙公司有权在整个使用期间随时调整分配给甲公司的商业区域位置。甲公司使用易于移动的自有售货亭销售商品。机场有很多符合合同规定的区域可供甲公司使用。

本例中，(1)乙公司在整个使用期间有变更甲公司使用的商业区域的实际能力。机场内有许多区域符合合同规定的商业区域，乙公司有权随时将甲公司使用的商业区域的位置变更至其他区域而无需甲公司批准。(2)乙公司通过替换商业区域将获得经济利益。因为售货亭易于移动，所以乙公司变更甲公司所使用商业区域的成本极小。乙公司能够根据情况变化最有效地利用机场登机区域，因此乙公司能够通过替换机场内的商业区域获益。甲公司控制的是自有的售货亭，而合同约定的是机场内的商业区域，乙公司可随意变更该商业区域，因此乙公司有替换甲公司所使用商业区域的实质性权利。因此，尽管合同具体规定了甲公司使用的商业区域的面积，但合同中不存在已识别资产。

【例 21-5】甲公司(客户)与乙公司(供应方)签订了使用一架指定飞机的两年期合同，合同详细规定了飞机的内、外部规格。合同规定，乙公司在两年合同期内可以随时替换飞机，在飞机出现故障时则必须替换飞机；无论哪种情况下，所替换的飞机必须符合合同中规定的内、外部规格。在乙公司的机队中配备符合甲公司要求规格的飞机所需成本高昂。

本例中，合同明确指定了飞机，尽管合同允许乙公司替换飞机，但配备另一架符合合同要求规格的飞机会发生高昂的成本，乙公司不会因替换飞机而获益，因此，乙公司的替换权不具有实质性，合同指定的飞机属于已识别资产。

（三）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在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。

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利范围内考虑其所产生的经济利益。例如，如果合同规定汽车在使用期间仅限在某一特定区域使用，则企业应当仅考虑在该区域内使用汽车所产生的经济利益，而不包括在该区域外使用汽车所产生的经济利益。又如，如果合同规定客户在使用期间仅能在特定里程范围内驾驶汽车，则企业应当仅考虑在允许的里程范围内使用汽车所产生的经济利益，而不包括超出该里程范围使用汽车所产生的经济利益。

为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。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。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。

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。例如，如果客户因使用零售区域需向供应方支付零售收入的一定比例作为对价，该条款本身并不妨碍客户拥有获得使用零售区域所产生的几乎全部经济利益的权利。因为零售收入所产生的现金流量是客户使用零售区域而获得的经济利益，而客户支付给零售区域供应方的部分现金流量是使用零售区域的权利的对价。

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；
- （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。

对于上述第一种情况，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。在判断客户是否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。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。最为相关的决策权可能因资产性质、合同条款和条件的不同而不同。此类例子包括：①变更资产的产出类型的权利。例如，决定将集装箱用于运输商品还是储存商品，或者决定在零售区域销售的产品组合。②变更资产的产出时间的权利。例如，决定机器或发电厂的运行时间。③变更资产的产出地点的权利。例如，决定卡车或船舶的目的地，或者决定设备的使用地点。④变更资产是否产出以及产出数量的权利。例如，决定是否使用发电厂发电以及发电量的多少。

某些决策权并未授予客户改变资产的使用目的和使用方式的权利。例如，在资产的使用目的和使用方式未预先确定的情况下，客户所拥有的运行或维护资产的权利。这些权利对于资产的高效使用通常是必要的，但它们并非主导资产的使用目的和使用方式的权利，而且往往依赖于有关资产使用目的和使用方式的权利。

对于上述第二种情况，与资产使用目的和使用方式相关的决策可以通过很多方式预先确定，例如，通过设计资产或在合同中对资产的使用作出限制来预先确定相关决策。对于在合同中预先确定关于资产使用目的和使用方式相关决策的，企业应当考虑该做法是对客户使用资产的范围作出限定，还是对客户在整个使用期间与改变资产的使用目的和使用方式相关的决策权作出限定，如果仅是对客户使用资产的范围作出限定的，该限定不妨碍客户获得主导资产使用的权利。例如，合同可能包含一些旨在保护资产供应方在已识别资产中的权益、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（如在合同中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等）。这些权利虽然对客户使用资产权利的范围作出了限定，但是其本身不足以否定客户拥有主导资产使用的权利。

需要强调的是，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，否则，企业应当仅考虑在使用期间对资产使用作出决策的权利。例如，如果客户仅能在使用期间之前指定资产的产出而没有与

资产使用相关的任何其他决策权，则该客户享有的权利与购买该项商品或服务
的其他客户享有的权利并无不同。

【例 21-6】 甲公司（客户）与乙公司（供应方）就使用一辆卡车在一周
时间将货物从 A 地运至 B 地签订了合同。根据合同，乙公司只提供卡车、发
运及到货的时间和站点，甲公司负责派人驾车自 A 地到 B 地。合同中明确指
定了卡车，并规定在合同期内该卡车只允许用于运输合同中指定的货物，乙公
司没有替换权。合同规定了卡车可行驶的最大里程。甲公司可在合同规定的范
围内选择具体的行驶速度、路线、停车休息地点等。甲公司在指定路程完成后
无权继续使用这辆卡车。

本例中，合同明确指定了一辆卡车，且乙公司无权替换，因此合同存在已
识别资产。合同预先确定了卡车的使用目的和使用方式，即在规定时间内将指
定货物从 A 地运至 B 地。甲公司有权在整个使用期间操作卡车（如决定行驶
速度、路线、停车休息地点），因此，甲公司主导了卡车的使用，甲公司通过
控制卡车的操作在整个使用期间全权决定卡车的使用。

【例 21-7】 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。

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。

【例 21-8】 沿用《例 21-7》，但电厂由乙公司在合同签订前自行设计。

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。

【例 21-9】 甲公司（客户）与乙公司（供应方）签订合同，使用指定的乙公司船只将货物从甲地运至乙地。合同明确规定了船只、运输的货物以及装卸日期。乙公司没有替换船只的权利。运输的货物将占据该船只几乎全部的运力。乙公司负责船只的操作和维护，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。

本例中，合同明确指定了船只，且乙公司无权替换，因此合同存在已识别资产。合同预先确定了船只的使用目的和使用方式，即在规定的装卸日期将指定货物从甲地运至乙地。甲公司在使用期间无权改变船只的使用目的和使用方式，也没有关于船只使用的其他决策权（例如，甲公司无权操作船只），也未参与该船只的设计，因此甲公司在使用期间无权主导船只的使用。

【例 21-10】 甲公司（客户）与电信公司乙公司（供应方）签订了两年期的网络服务合同，合同要求乙公司提供约定传输速度和质量的网络服务。为提供这项服务，乙公司在甲公司处安装并配置了服务器；在保证约定的甲公司在网络上使用服务器传输数据的速度和质量的前提下，乙公司有权决定使用服务器传输数据的方式（包括服务器接入的网络）、是否重新配置服务器以及是否将服务器用于其他用途。甲公司并不操作服务器或对其使用作出任何重大决定。

本例中，乙公司是在使用期间唯一可就服务器的使用作出相关决策的一方。尽管甲公司可以在使用期开始前决定网络的服务水平（网络服务的传输速度和质量），但其不能直接影响网络服务的配置，也不能决定服务器的使用方式和使用目的，因此，甲公司在使用期间不能主导服务器的使用。

【例 21-11】 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。乙公司负责船只的操作与维护，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。

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利的范围，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。

（四）评估流程

综上，合同开始日，企业评估合同是否为租赁或是否包含租赁可参考图 21-1。

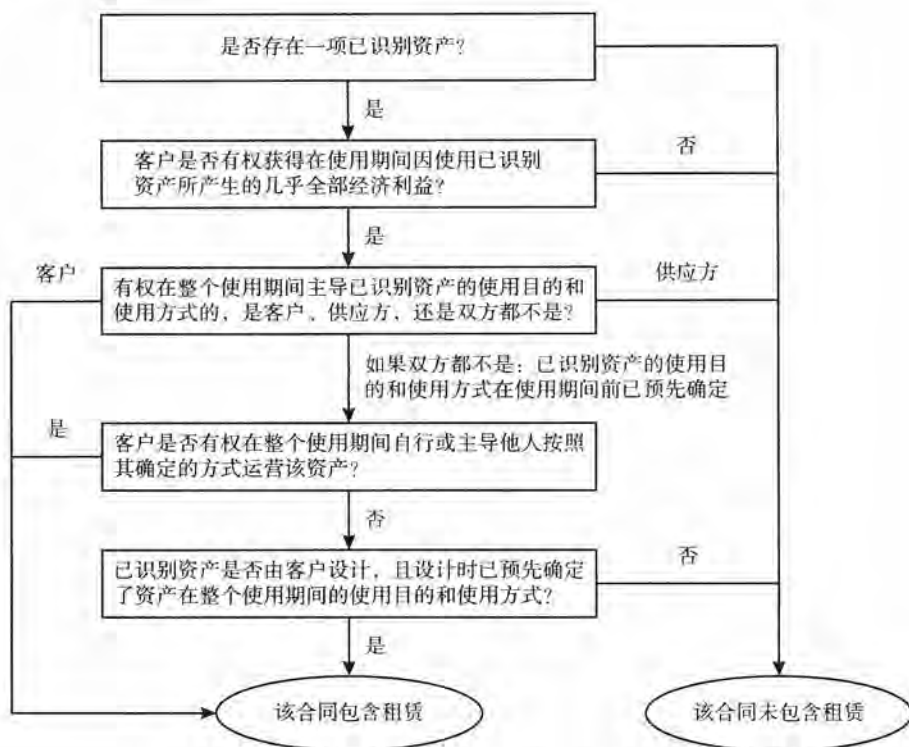


图 21-1 评估合同是否为租赁或是否包含租赁

【例 21-12】甲公司（客户）与乙公司（货运商）签订了一份使用 10 个指定型号集装箱的 5 年期合同。合同指定了具体的集装箱，集装箱归乙公司所有。甲公司有权决定何时何地使用这些集装箱以及用其运输什么货物。不用时，集装箱存放在甲公司处。甲公司可将集装箱用于其他目的（如用于存储）。但合同明确规定甲公司不能运输特定类型的货物（如爆炸物）。若某个集装箱需要保养或维修，乙公司应以同类型的集装箱替换。除非甲公司违约，

乙公司在这合同期内不得收回集装箱。除集装箱外，合同还约定乙公司应按照甲公司的要求提供运输集装箱的卡车和司机。卡车存放在乙公司处，乙公司向司机发出指示详细说明甲公司的货物运输要求。乙公司可使用任一卡车满足甲公司的需求，卡车既可以用于运输甲公司的货物，也可以运输其他客户的货物，即，如果其他客户要求运输货物的目的地与甲公司要求的目的地距离不远且时间接近，乙公司可以用同一卡车运送甲公司使用的集装箱及其他客户的货物。

本例中，合同明确指定了10个集装箱，乙公司一旦交付集装箱给甲公司，仅在集装箱需要保养或维修时方可替换，因此，这10个集装箱是已识别资产。合同既未明确也未隐性指定卡车，因此运输集装箱的卡车不属于已识别资产。甲公司在整个5年使用期内控制这10个集装箱的使用，原因如下：（1）甲公司有权获得在5年使用期使用集装箱所产生的几乎全部经济利益。本例中甲公司在整个使用期间（包括不使用集装箱运输货物的期间）拥有这些集装箱的独家使用权。（2）合同中关于集装箱可运输货物的限制并未赋予乙公司主导集装箱使用目的和使用方式的权利。在合同约定的使用权范围内，甲公司可以主导集装箱的使用目的和使用方式，决定何时何地使用集装箱以及使用集装箱运输什么货物。当集装箱不用于运输货物时，甲公司还可决定是否使用以及如何使用集装箱（如用于存储）。甲公司在5年使用期内有权改变这些决定，因此甲公司有权主导集装箱的使用。尽管乙公司控制了运输集装箱的卡车和司机，但乙公司在这方面的决策并未赋予其主导集装箱使用目的和使用方式的权利。因此，乙公司在使用期间不能主导集装箱的使用。

基于上述分析可以得出结论，该合同包含集装箱的租赁，甲公司拥有10个集装箱的5年使用权。关于卡车的合同条款并不构成一项租赁，而是一项服务。

【例 21-13】 甲公司（客户）与乙公司（某商场物业所有者）签订了一份使用商铺 A 的 5 年期合同。商铺 A 是某商场的一部分，该商场包含许多商铺。合同授予了甲公司商铺 A 的使用权。乙公司可以要求甲公司搬至另一商铺，在这种情况下，乙公司应向甲公司提供与商铺 A 面积和位置类似的商铺，并支付搬迁费用。仅当有新的租户决定租用较大零售区域，并支付至少足够涵盖甲公司及零售区域内其他租户搬迁费用的租赁费时，乙公司才能因甲公司搬迁而获得经济利益。尽管这种情形不完全排除发生的可能性，但根据合同开始日情况来看，企业认为属于不可能发生的情况。合同要求甲公司在商场的

营业时间内使用商铺 A 经营其知名店铺品牌以销售商品。甲公司在使用期间就商铺 A 的使用作出决定。例如，甲公司决定该商铺所销售的商品组合、商品价格和存货量。合同要求甲公司向乙公司支付固定付款额，并按商铺 A 销售额的一定比例支付可变付款额。作为合同的一部分，乙公司提供清洁、安保及广告服务。

本例中，商铺 A 在合同中明确指定乙公司有替换商铺的实际能力，但仅在特定情况下才能获益，根据合同开始日的情形分析不太可能出现这种情况，因此，乙公司的替换权不具有实质性，商铺 A 属于已识别资产。甲公司在整个 5 年使用期控制商铺 A 的使用，原因如下：（1）甲公司有权获得在 5 年使用期使用商铺 A 所产生的几乎全部经济利益。本例中，甲公司在整个使用期间拥有商铺 A 的独家使用权。尽管商铺 A 销售所产生的部分现金流量将从甲公司流向乙公司，但这仅代表甲公司为使用商铺 A 而支付给乙公司的对价，并不妨碍甲公司拥有获得使用商铺 A 所产生的几乎全部经济利益的权利。（2）合同关于商铺 A 销售的商品以及营业时间的限制限定了甲公司使用商铺 A 的权力的范围。在合同界定的使用权范围内，甲公司可以决定商铺 A 的使用目的和使用方式，例如，甲公司能够决定在商铺 A 销售的商品组合以及商品售价。甲公司在 5 年使用期有权改变这些决定。因此甲公司有权主导商铺 A 的使用。尽管清洁、安保和广告服务对于商铺 A 的有效使用必不可少，但乙公司在这些方面的决定并未赋予其主导商铺 A 使用目的和使用方式的权利。

基于上述分析可以得出结论，该合同包含商铺 A 的租赁，甲公司拥有商铺 A 5 年的使用权。

【例 21-14】 甲公司（客户）与乙公司（制造商）签订了 3 年期合同，购买一定数量特定材质、版型和尺码的西装。乙公司仅有一家符合甲公司需求的工厂，且乙公司无法用另一家工厂生产的西装供货或从第三方公司购买西装供货。乙公司工厂的产能超过与甲公司签订的合同中的数量（即甲公司未就工厂的几乎全部产能签订合同）。乙公司全权决定该工厂的运营，包括工厂的产出水平以及将不用于满足该合同的产出用于履行哪些客户合同。

本例中，乙公司仅可通过使用一家工厂履行合同，工厂是隐性指定的，因此是已识别资产。但是，甲公司无权获得使用该工厂所产生的几乎全部经济利益，因为乙公司在可以使用该工厂履行其他客户合同。另外，甲公司在 3 年使用期内也无权主导工厂的使用目的和使用方式，因为乙公司有权决定工厂的产出水平以及将生产的产品用于履行哪些客户合同，所以乙公司有权主

导工厂的使用。甲公司的权利仅限于合同中规定的工厂的特定产出。甲公司对工厂的使用享有与从工厂购买西装的其他客户同样的权利。

单凭甲公司无权获得使用工厂所产生的几乎全部经济利益这一事实，或单凭甲公司无权主导工厂的使用这一事实，均足以判断甲公司在使用期间不能控制工厂的使用权。

【例 21-15】 甲公司（客户）与乙公司（信息技术公司）签订了使用一台指定服务器的 3 年期合同。乙公司根据甲公司的指示在甲公司处交付和安装服务器，并在整个使用期间根据需要提供服务器的维修和保养服务。乙公司仅在服务器发生故障时替换服务器。甲公司决定在服务器中存储哪些数据以及如何将服务器与其运营整合，并在整个使用期间有权改变这些决定。

本例中，合同明确指定了服务器，乙公司仅在服务器发生故障时方可替换，合同存在已识别资产。甲公司在整个 3 年使用期控制服务器的使用，原因如下：（1）甲公司有权获得在 3 年使用期使用服务器所产生的几乎全部经济利益。因此，甲公司在整个使用期间拥有服务器的独家使用权；（2）甲公司有权决定使用该服务器支持其运营的哪些方面以及存储哪些数据，甲公司可就服务器的使用目的和使用方式作出相关决定，且甲公司是使用期间唯一可对服务器的使用作出决定的一方，因此甲公司有权主导服务器的使用。

基于上述分析可以得出结论，该合同包含服务器的租赁，甲公司拥有服务器 3 年的使用权。

【例 21-16】 甲公司为管道运营商，与乙公司签订合同，取得 20 年内在乙公司拥有土地使用权的地下空间铺设石油管道的权利。合同明确了铺设管道的地下空间的具体位置和面积。乙公司虽保留了管道上方地面的使用权，但在 20 年使用期内既无权接触合同所规定的地下空间也无法改变该地下空间的使用。甲公司有权随时进入该地下空间进行检查、维修和保养工作（包括在必要时更换管道的损坏部分）。

本例中，合同明确了铺设石油管道的地下空间的具体位置和面积，该空间与该土地的其余部分在物理上可区分，且乙公司无权在整个使用期内替换该地下空间。该空间位于地下这一事实本身不影响该空间是否为一项已识别资产。因此，合同所明确的地下空间为一项已识别资产。

甲公司在 20 年使用期内独家使用合同所规定的地下空间，其在使用期内有权获得因使用合同所规定的地下空间所产生的几乎全部经济利益。同时，甲公司在 20 年使用期内有权主导该地下空间的使用。因为该地下空间的

使用目的和使用方式在合同中已预先确定，即用于铺设运输石油的具有特定尺寸的管道；甲公司有权进行检查、维修和保养工作，从而有权运营该地下空间。甲公司拥有在20年使用期内主导该地下空间使用的权利。因此，本例中的合同包含租赁。

五、租赁的分拆和合并

（一）租赁的分拆

1. 分拆的原则。

合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。

同时符合下列条件的，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

（1）承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利。易于获得的资源是指出租人或其他供应方单独销售或出租的商品或服务，或者承租人已从出租人或其他交易中获得的资源。

（2）该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。例如，若承租人租入资产的决定不会对承租人使用合同中的其他资产的权利产生重大影响，则表明该项资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当按照本章的规定将租赁和非租赁部分进行分拆（承租人按照本章的规定选择不分拆的除外）。分拆后，各租赁部分应当分别按照本章进行会计处理，非租赁部分应当按照其他相关章进行会计处理。

另需注意的是，出租人可能要求承租人承担某些款项，却并未向承租人转移商品或服务。例如，出租人可能将管理费或与租赁相关的其他成本计入应付金额，但并未向承租人转移商品或服务。此类应付金额不构成合同中单独的组成部分，而应视为总对价的一部分分摊至单独识别的合同组成部分。

2. 承租人的处理。

在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各项租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价。租赁和非租赁部分的相对单独价格，应当根据出租人或类似资产供应方就该部分或类似部分对外单独收取的价格确定。如果可观察的单独价格不易于获得，承租人应当最大限度地利用可观察的信息估计单独价格。

为简化处理,承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的,应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁,按照本章进行会计处理。但是,对于按照第二十二章金融工具确认和计量应分拆的嵌入衍生工具,承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。

【例 21-17】 甲公司从乙公司租赁一台推土机、一辆卡车和一台长臂挖掘机用于采矿业务,租赁期为 4 年。乙公司同意在整个租赁期内维护各项设备。合同固定对价为 3 000 000 元,按年分期支付,每年支付 750 000 元。合同对价包含了各项设备的维护费用。

本例中,甲公司未采用简化处理,而是将非租赁部分(维护服务)与租入的各项设备分别进行会计处理。甲公司认为租入的推土机、卡车和长臂挖掘机分别属于单独租赁,原因如下:(1)甲公司可分别单独使用这三项设备或将其与易于获得的其他资源一起使用并从中获利(如甲公司易于租入或购买其他卡车或挖掘机用于其采矿业务);(2)尽管甲公司租入这三项设备只有一个目的(即从事采矿业务),但这些设备不存在高度依赖或高度关联关系。因此,甲公司得出结论,合同中存在三个租赁部分和对应的三个非租赁部分(维护服务)。甲公司将对价分摊至三个租赁部分和非租赁部分。

市场上有多家供应方提供类似推土机和卡车的维护服务,因此这两项租入设备的维护服务存在可观察的单独价格。假设其他供应方的支付条款与甲、乙公司签订的合同条款相似,甲公司能够确定推土机和卡车维护服务的可观察单独价格分别为 160 000 元和 80 000 元。长臂挖掘机是高度专业化机械,其他供应方不出租类似挖掘机或为其提供维护服务。乙公司对从本公司购买相似长臂挖掘机的客户提供 4 年的维护服务,可观察对价为固定金额 280 000 元,分 4 年支付。因此,甲公司估计长臂挖掘机维护服务的单独价格为 280 000 元。甲公司观察到乙公司在市场上单独出租租赁期为 4 年的推土机、卡车和长臂挖掘机的价格分别为 900 000 元、580 000 元和 1 200 000 元。

甲公司将对价 3 000 000 元分摊至租赁和非租赁部分的情况如表 21-1 所示。

表 21-1

金额单位：元

		推土机	卡车	长臂挖掘机	合计
可观察的 单独价格	租赁部分	900 000	580 000	1 200 000	2 680 000
	非租赁部分*				520 000
	合计				3 200 000
合同固定对价总额					3 000 000
分摊率(%)**					93.75

注：(1) 非租赁部分* = 160 000 + 80 000 + 280 000 = 520 000；

(2) 分摊率(%)** = 3 000 000 ÷ 3 200 000 = 93.75% (承租人按照推土机、卡车、长臂挖掘机这三个租赁部分的单独价格 900 000 元、580 000 元、1 200 000 元和非租赁部分的单独价格之和 520 000 元的相对比例进行合同对价分摊)。分拆后，推土机、卡车和长臂挖掘机的租赁付款额(折现前)分别为 843 750 元、543 750 元和 1 125 000 元。

3. 出租人的处理。

在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，出租人应当根据第十五章收入关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

(二) 租赁的合并

企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

(1) 该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的。

(2) 该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。

(3) 该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中的租赁部分和非租赁部分。

六、租赁期

租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间；承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间；承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

（一）租赁期开始日

租赁期自租赁期开始日起计算。租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。

【例 21-18】在某商铺的租赁合同中，出租人于 2×22 年 1 月 1 日将房屋钥匙交付承租人，承租人在收到钥匙后，就可以自主安排对商铺的装修布置并安排搬迁。合同约定有 3 个月的免租期，起租日为 2×22 年 4 月 1 日，承租人自起租日开始支付租金。

本例中，由于承租人自 2×22 年 1 月 1 日起就已拥有对商铺使用权的控制，因此租赁期开始日为 2×22 年 1 月 1 日，即租赁期包含出租人给予承租人的免租期。

（二）不可撤销期间

在确定一项租赁的租赁期和评估其不可撤销期间时，企业应根据租赁条款的约定确定可强制执行合同的期间。当承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且所受惩罚不重大时，该租赁不再可强制执行。

如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑。如果只有出租人有权终止租赁，则该租赁的不可撤销期间包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

需要注意的是，在作出“所受惩罚不重大”的判断时，企业除考虑终止合同的罚款外，还应当考虑与合同相关的其他经济因素，如弃置或拆卸租赁资产改良的成本等。例如，在合同无明确终止期限、企业可连续续租直至合同一方通知终止租赁的情况下，如果企业预期在合同可终止日之后继续使用不可拆除的重大租赁资产改良，则其终止租赁可能面临的惩罚并非不重大，此时企业应考虑合同是否至少在租赁资产改良的预计使用期间是可强制执行的。

【例 21-19】承租人与出租人签订了一份租赁合同，约定自租赁期开始日 1 年内不可撤销，如果撤销，双方将支付重大罚金，1 年期满后，经双方同意可再延长 1 年，如有一方不同意，将不再续期，没有罚款且预计对双方造成的经济损失不重大。假设承租人对于租赁资产并不具有重大依赖。

本例中，自租赁期开始日起的第 1 年有强制的权利和义务，是不可撤销期间。而此后 1 年的延长期并非不可撤销期间，因为承租人或出租人均可单方面选择不续约而无需支付任何罚款且预计对双方造成的经济损失不重大。

（三）续租选择权和终止租赁选择权

在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买租赁资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。在评估时，企业应当考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权带来经济利益的所有相关事实和情况，包括自租赁期开始日至选择权行使日之间的事实和情况的预期变化。需考虑的因素包括但不限于以下方面：

（1）与市价相比，选择权期间的合同条款和条件。例如，选择权期间内为使用租赁资产而需支付的租金；可变租赁付款额或其他或有款项（如因终止租赁罚款和余值担保导致的应付款项）；初始选择权期间后可行使的其他选择权的条款和条件（如续租期结束时可按低于市价的价格行使购买选择权）。

（2）在合同期内承租人进行或预期进行重大租赁资产改良的，在可行使续租选择权、终止租赁选择权或者购买租赁资产选择权时，预期能为承租人带来的重大经济利益。

（3）与终止租赁相关的成本。例如，谈判成本、搬迁成本、寻找与选择可满足承租人需求的替代资产所发生的成本、将新资产融入运营所发生的整合成本、终止租赁的罚款、将租赁资产恢复至租赁条款约定状态的成本、将租赁资产归还至租赁条款约定地点的成本等。

（4）租赁资产对承租人运营的重要程度。例如，租赁资产是否为一项专门资产，租赁资产位于何地以及是否可获得合适的替换资产等。

（5）与行使选择权相关的条件及满足相关条件的可能性。例如，租赁条款约定仅在满足一项或多项条件时方可行使选择权的，还应考虑相关条件及满足相关条件的可能性。

租赁的不可撤销期间的长短会影响对承租人是否合理确定将行使或不行使选择权的评估。通常，不可撤销期间越短，获取替代资产的相对成本就越高，承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权的可能性就越大。此外，在评估承租人是否合理确定将行使或不行使选择权时，如果承租人曾经使用过特定类型的租赁资产或自有资产，则可以参考承租人使用该类资产的通常期限及原因。例如，承租人通常在特定时期内使用某类资产，或承租人通常对某类租赁资产行使选择权，则承租人应考虑以往这些做法的原因，以评估是否合理确定将对此类租赁资产行使选择权。

续租选择权或终止租赁选择权可能与租赁的其他条款相结合。例如，无论承租人是否行使选择权，均保证向出租人支付基本相等的最低或固定现金，在

此情形下，应假定承租人合理确定将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权。又如，同时存在原租赁和转租赁时，转租赁期限超过原租赁期限，如原租赁包含5年的不可撤销期间和2年的续租选择权，而转租赁的不可撤销期限为7年，此时应考虑转租赁期限及相关租赁条款对续租选择权评估的可能影响。

购买选择权的评估方式应与续租选择权或终止租赁选择权的评估方式相同，购买选择权在经济上与将租赁期延长至租赁资产全部剩余经济寿命的续租选择权类似。

【例 21 - 20】 承租人签订了一份设备租赁合同，合同包含4年不可撤销期间和2年按照固定价格行使的续租选择权，续租选择权期间的合同条款和条件与市价接近，没有终止租赁罚款或其他因素表明承租人合理确定将行使续租选择权。因此，在租赁期开始日，确定租赁期为4年。

【例 21 - 21】 承租人签订了一份建筑租赁合同，合同包含4年不可撤销期间和2年按照市价行使的续租选择权。在搬入该建筑之前，承租人花费了大量资金对租赁建筑进行了改良，预计在第4年结束时租赁资产改良仍具有重大价值，且该价值仅可通过继续使用租赁资产实现。

本例中，如果承租人在第4年结束时放弃该租赁资产改良，将蒙受重大经济损失。因此，承租人合理确定将行使续租选择权，在租赁开始时确定租赁期为6年。

（四）对租赁期和购买选择权的重新评估

发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估，并根据重新评估结果修改租赁期。承租人可控范围内的重大事件或变化包括但不限于下列情形：

（1）在租赁期开始日未预计到的重大租赁资产改良，在可行使续租选择权、终止租赁选择权或购买选择权时，预期将为承租人带来重大经济利益；

（2）在租赁期开始日未预计到的租赁资产的重大改动或定制化调整；

（3）承租人做出的与行使或不行使选择权直接相关的经营决策。例如，决定续租互补性资产、处置可替代的资产或处置包含相关使用权资产的业务。

如果不可撤销的租赁期间发生变化，企业应当修改租赁期。例如，在下述情况下，不可撤销的租赁期将发生变化：（1）承租人实际行使了选择权，但该选择权在之前企业确定租赁期时未涵盖；（2）承租人未实际行使选择权，但该选择权在之前企业确定租赁期时已涵盖；（3）某些事件的发生导致根据

合同规定承租人有义务行使选择权，但该选择权在之前企业确定租赁期时未涵盖；（4）某些事件的发生导致根据合同规定禁止承租人行使选择权，但该选择权在之前企业确定租赁期时已涵盖。

在租赁期开始日，企业应当基于所有相关事实和情况判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租、终止等选择权以合理确定租赁期，其他相关会计估计应与此一致。例如，与该租赁相关的租赁资产改良支出、初始直接费用等的摊销期限应当与租赁期保持一致。

七、承租人会计处理

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，但应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外。

（一）租赁负债的初始计量

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。识别应纳入租赁负债的相关付款项目是计量租赁负债的关键。

1. 租赁付款额。

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。

租赁付款额包括下列五项内容：

（1）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。

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。常见情形包括：

①付款额设定为可变租赁付款额，但该可变条款几乎不可能发生，没有真正的经济实质。例如，付款额仅需在租赁资产经证实能够在租赁期间正常运行时支付，或者仅需在不可能不发生的事件发生时支付。又如，付款额初始设定为与租赁资产使用情况相关的可变付款额，但其潜在可变性将于租赁期开始日之后的某个时点消除，在可变性消除时，该类付款额成为实质固定付款额。

②承租人有多套付款额方案，但其中仅有一套是可行的。在此情况下，承租人应采用该可行的付款额方案作为租赁付款额。

③承租人有多套可行的付款额方案，但必须选择其中一套。在此情况下，承租人应采用总折现金额最低的一套作为租赁付款额。

【例 21-22】 甲公司是一家知名零售商，从乙公司租入已成熟开发的零售

场所开设一家商店。根据租赁合同,甲公司在正常工作时间内必须经营该商店,且甲公司不得将商店闲置或进行分租。合同中关于租赁付款额的条款为:如果甲公司开设的这家商店没有发生销售,则甲公司应付的年租金为100元;如果这家商店发生销售,则甲公司应付的年租金为1 000 000元。

本例中,该租赁包含每年1 000 000元的实质固定付款额。该金额不是取决于销售额的可变付款额。因为甲公司是一家知名零售商,根据租赁合同,甲公司应在正常工作时间内经营该商店,所以甲公司开设的这家商店不可能不发生销售。

【例 21-23】承租人甲公司签订了一份为期5年的卡车租赁合同。合同中关于租赁付款额的条款为:如果该卡车在某月份的行驶里程不超过1万公里,则该月应付的租金为10 000元;如果该卡车在某月份的行驶里程超过1万公里但不超过2万公里,则该月应付的租金为16 000元;该卡车1个月内的行驶里程最高不能超过2万公里,否则承租人需支付巨额罚款。

本例中,租赁付款额中包含基于使用情况的可变性,且在某些月份里确实可避免支付较高租金,然而,月付款额10 000元是不可避免的。因此,月付款额10 000元属于实质固定付款额,应被纳入租赁负债的初始计量中。

【例 21-24】承租人甲公司租入一台预计使用寿命为5年的机器。不可撤销的租赁期为3年。在第3年末,甲公司必须以20 000元购买该机器,或者将租赁期延长2年,如延长,则在续租期内每年末支付10 500元。

本例中,甲公司在租赁期开始时评估认为,不能合理确定在第3年末将购买该机器,还是将租赁期延长2年。如果甲公司单独考虑购买选择权或续租选择权,那么在租赁期开始时,购买选择权的行权价格与续租期内的应付租金都不会纳入租赁负债中。然而,该安排在第3年末包含一项实质固定付款额。这是因为,甲公司必须行使上述两种选择权中的其中一个,且不论在何种选择权下,甲公司都必须进行付款。因而在该安排中,实质固定付款额的金额是下述两项金额中的较低者:购买选择权的行权价格(20 000元)的现值与续租期(2年)内付款额(每年末支付10 500元)的现值。

租赁激励,是指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。存在租赁激励的,承租人在确定租赁付款额时,应扣除租赁激励相关金额。

(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。

可变租赁付款额,是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利,而

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。

可变租赁付款额可能与下列指标或情况挂钩：

①市场比率或指数。例如，随基准利率或消费者价格指数变动调整租赁付款额。

②承租人源自租赁资产的绩效。例如，零售业不动产租赁可能会要求基于使用该不动产取得的销售收入的一定比例确定租赁付款额；某设备租赁可能基于该设备运营收入的一定比例确定租赁付款额。

③租赁资产的使用。例如，车辆租赁可能要求承租人在超过特定里程数时支付额外的租赁付款额。

需要注意的是，纳入租赁负债初始计量的可变租赁付款额仅限取决于指数或比率的可变租赁付款额，包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。此类可变租赁付款额应当根据租赁期开始日的指数或比率确定。除取决于指数或比率的可变租赁付款额外的其他可变租赁付款额，均不纳入租赁负债的初始计量，而应当在实际发生时计入当期损益（按照其他章的规定应计入相关资产成本的除外）。

【例 21-25】 承租人甲公司签订了一项为期 10 年的不动产租赁合同，每年的租赁付款额为 50 000 元，于每年年初支付。合同规定，租赁付款额在租赁期开始日后每两年基于过去 24 个月消费者价格指数的上涨进行上调。租赁期开始日的消费者价格指数为 125。

本例中，甲公司在初始计量租赁负债时，应基于租赁期开始日的消费者物价指数确定租赁付款额，无需对后续年度因消费者物价指数而导致的租金变动作出估计。因此，在租赁期开始日，甲公司应以每年 50 000 元的租赁付款额为基础计量租赁负债。

(3) 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。

在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使购买租赁资产的选择权。在评估时，承租人应考虑对其行使或不行使购买选择权产生经济激励的所有相关事实和情况。如果承租人合理确定将行使购买租赁资产的选择权，则租赁付款额中应包含购买选择权的行权价格。

【例 21-26】 承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份不可撤销的 5 年期设备租赁合同。合同规定，甲公司可以选择在租赁期结束时以 5 000 元购买这台设备。已知该设备应用于不断更新、迅速变化的科技领域，租赁期结束时其

公允价值可能出现大幅波动,估计在4 000元至9 000元之间,在5年租赁期内可能会有更好的替代产品出现。

本例中,在租赁期开始日,甲公司对于其是否将行使购买选择权的经济动机作出全面评估,并最终认为不能合理确定将行使购买选择权。该评估包括:租赁期结束时该设备公允价值的重大波动性,以及在租赁期间内可能出现更好替代产品的可能性等。评估甲公司是否合理确定将行使购买选择权可能涉及重大判断。假设甲公司租赁设备时,约定更短的租赁期限(如1年或2年)或设备所处环境不同(如租赁设备并非应用于不断更新的科技领域,而是应用于相对稳定的行业,并且其未来的公允价值能够可靠预测和估计),则甲公司是否行使购买选择权的判断可能不同。

(4) 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。

在租赁期开始日,承租人应评估是否合理确定将行使终止租赁的选择权。在评估时,承租人应考虑对其行使或不行使终止租赁选择权产生经济激励的所有相关事实和情况。如果承租人合理确定将行使终止租赁选择权,则租赁付款额中应包含行使终止租赁选择权需支付的款项,并且租赁期不应包含终止租赁选择权涵盖的期间。

【例 21 - 27】 承租人甲公司租入某办公楼的一层楼,为期10年。甲公司有权选择在第5年后提前终止租赁,并以相当于6个月的租金作为罚金。每年的租赁付款额为固定金额120 000元。该办公楼是全新的,并且在周边商业园区的办公楼中处于技术领先水平。上述租赁付款额与市场租金水平相符。

本例中,在租赁期开始日,甲公司评估后认为,6个月的租金对于甲公司而言金额重大,同等条件下,也难以按更优惠的价格租入其他办公楼,可以合理确定不会选择提前终止租赁,因此其租赁负债不应包括提前终止租赁时需支付的罚金,租赁期确定为10年。

(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

担保余值,是指与出租人无关的一方向出租人提供担保,保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。如果承租人提供了对余值的担保,则租赁付款额应包含该担保下预计应支付的款项,它反映了承租人预计将支付的金额,而不是承租人担保余值下的最大敞口。

【例 21 - 28】 承租人甲公司与出租人乙公司签订了汽车租赁合,租赁期为5年。合同中就担保余值的规定为:如果该汽车在租赁期结束时的公允价值

低于 40 000 元，则甲公司需向乙公司支付 40 000 元与汽车公允价值之间的差额，因此，甲公司在该担保余值下的最大敞口为 40 000 元。

本例中，在租赁期开始日，甲公司预计该汽车在租赁期结束时的公允价值为 40 000 元，即，甲公司预计在担保余值下将支付的金额为零。因此，甲公司在计算租赁负债时，与担保余值相关的付款额为零。

需要说明的是，承租人向出租人支付的款项中包含增值税的，该增值税不属于租赁付款额的范畴，不应纳入租赁负债和使用权资产的计量。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，该租赁保证金也不属于承租人的租赁付款额，承租人应将其作为单独的资产进行会计处理。

2. 折现率。

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。在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

租赁内含利率，是指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。其中，未担保余值，是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本，是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，如为评估是否签订租赁合同而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。

【例 21-29】 承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份车辆租赁合同，租赁期为 5 年。在租赁期开始日，该车辆的公允价值为 100 000 元，乙公司预计在租赁结束时其公允价值（即未担保余值）将为 10 000 元。租赁付款额为每年 23 000 元，于年末支付。乙公司发生的初始直接费用为 5 000 元。乙公司计算租赁内含利率 r 的方法如下：

$$23\,000 \times (P/A, r, 5) + 10\,000 \times (P/F, r, 5) = 100\,000 + 5\,000$$

本例中，计算得出的租赁内含利率 r 为 5.79%。

承租人增量借款利率，是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。该利率与下列事项相关：（1）承租人自身情况，即承租人的偿债能力和信用状况；（2）“借款”的期限，即租赁期；（3）“借入”资金的金额，即租赁负债的金

额；(4)“抵押条件”，即租赁资产的性质和质量；(5)经济环境，包括承租人所处的司法管辖区、计价货币、合同签订时间等。

在具体操作时，承租人可以先根据所处经济环境，以可观察的利率作为确定增量借款利率的参考基础，然后根据承租人自身情况、租赁资产情况、租赁期和租赁负债金额等租赁业务具体情况对参考基础进行调整，得出适用的承租人增量借款利率。企业应当对确定承租人增量借款利率的依据和过程做好记录。

实务中，承租人增量借款利率常见的参考基础包括：承租人同期银行贷款利率、相关租赁合同利率、承租人最近一期类似资产抵押贷款利率、与承租人信用状况相似的企业发行的同期债券利率等，但承租人还需根据上述事项在参考基础上相应进行调整。

【例 21 -30】2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司签订了一份为期 10 年的不动产租赁协议，并拥有 5 年的续租选择权。每年的租赁付款额固定为人民币 900 000 元，于每年年末支付。

在租赁期开始日，甲公司评估后认为，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。甲公司无法确定租赁内含利率，需采用增量借款利率作为折现率来计算租赁付款额的现值。

甲公司现有的借款包括：

①一笔为期 6 个月的短期借款，金额为 500 000 元，借款起始日为 2×20 年 10 月 1 日，到期日为 2×21 年 3 月 31 日，利率为 4.0%，每季末支付利息，到期时一次性偿还本金，无任何抵押；

②一笔为期 15 年的债券，金额为 50 000 000 元，发行日为 2×19 年 1 月 1 日，到期日为 2×33 年 12 月 31 日，票面利率为 9.0%，每年末支付利息，到期时一次性偿还本金，无任何抵押。

本例中，为确定该租赁的增量借款利率，甲公司可以找到类似期限（即租赁期 10 年）、类似抵押条件（即以租赁资产作为抵押）、类似经济环境下（如借入时点是租赁期开始日，偿付方式是每年等额偿付 900 000 元，10 年后拥有与续租权类似的借款选择权），借入与使用权资产价值接近的资金（即人民币 9 000 000 元）须支付的固定利率。由于无法直接获取满足上述全部条件的利率，甲公司以其现有的借款利率以及市场可参考信息（如相同期限的国债利率等）作为基础，估计该租赁的增量借款利率。

以可观察的借款利率作为参考基础确定增量借款利率时，通常需要考虑的

因素包括但不限于：

- (1) 借款金额不同，例如，作为参考基础的借款金额远高于租赁负债；
- (2) 本息偿付方式不同，例如，作为参考基础的借款是每年付息、到期一次性偿还本金，而不是每年等额偿付本息；
- (3) 借款期限不同，例如，作为参考基础的借款短于或长于租赁期；
- (4) 抵押、担保情况不同，例如，作为参考基础的借款为无抵押借款；
- (5) 资金借入时间的不同，例如，作为参考基础的债券是2年前发行的，而市场利率水平在2年内发生了较大变化；
- (6) 提前偿付或其他选择权的影响；
- (7) 借款币种不同，例如，作为参考基础的借款为人民币借款，但租赁付款额的币种为美元。

情形一：甲公司发行的债券有公开市场。

当甲公司发行的债券有公开市场时，通常需考虑该债券的市场价格及市场利率，因为其反映了甲公司的现有信用状况以及债权投资者所要求的现时回报率。甲公司结合其自身情况判断后认为，以自身发行的15年期债券利率作为估计增量借款利率的起点最为恰当。

甲公司在15年期债券利率的基础上，执行了如下步骤，以确定该租赁的增量借款利率：

第一步，确定15年期债券的市场利率。甲公司根据该债券的市场价格和剩余13年的还款情况（即，每年末根据票面利率支付利息、到期一次性偿还本金），计算该债券的市场利率。该市场利率反映了甲公司的现有信用状况以及债权投资者所要求的现时回报率，甲公司无需因该债券的发行时间（即2年前）而进行额外调整。

第二步，考虑借款金额的不同并视情况作必要调整。15年期债券的金额为50 000 000元，租赁付款总额为9 000 000。甲公司根据估计日（租赁期开始日）的市场情况考虑上述借款金额的不同是否影响借款利率并相应进行调整。

第三步，考虑本息偿付方式的不同并视情况作必要调整。该租赁是每年支付固定的租赁付款额，而15年期债券是每年末付息并到期一次性偿还本金。甲公司应考虑该事项对借款利率的影响并作相应调整。

第四步，考虑借款期间的不同并视情况作必要调整。该租赁的租赁期为10年，而15年期债券的剩余期间为13年。甲公司应考虑该事项对借款利率的影响并作相应调整。

第五步，考虑抵押情况的不同并视情况作必要调整。在确定增量借款利率时，租赁合同视为以租赁资产作为抵押而获得借款，而15年期债券无任何抵押。甲公司应考虑该事项对借款利率的影响并作相应调整。

情形二：甲公司发行的债券没有公开市场。

当甲公司发行的债券没有公开市场，但甲公司存在可观察的信用评级时，可考虑以与甲公司信用评级相同的企业所发行的公开交易债券的利率为基础，确定上述第一步的参考利率。

当甲公司发行的债券没有公开市场，且甲公司没有可观察的信用评级时，在市场利率水平和甲公司信用状况在债券发行日至增量借款利率估计日期间没有发生重大变化的情况下，可考虑以该15年期债券发行时的实际利率为基础，然后再参照情形一的步骤将其调整为增量借款利率。

情形三：甲公司没有任何借款。

当甲公司没有任何借款时，可考虑通过银行询价的方式获取同期借款利率，并进行适当调整后确定其增量借款利率；也可考虑聘用第三方评级机构获取其信用评级，以与甲公司信用评级相同的企业所发行的公开交易债券的利率为基础，然后再参照情形一的步骤将其调整为增量借款利率。

（二）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。前述成本属于为生产存货而发生的，应按照第二章存货的相关规定进行会计处理。

关于上述第4项成本，承租人有可能在租赁期开始日就承担了上述成本的支付义务，也可能在特定期间内因使用租赁资产而承担了相关义务。承租人应在其有义务承担上述成本时，将这些成本确认为使用权资产成本的一部分。但是，承租人由于在特定期间内将使用权资产用于生产存货而发生的上述成本，应按照第二章存货的相关规定进行会计处理。承租人应当按照第十四章或有事

项对上述成本的支付义务进行确认和计量。

在某些情况下，承租人可能在租赁期开始前就发生了与租赁资产相关的经济业务或事项。例如，租赁合同双方经协商约定，租赁资产需经建造或重新设计后方可供承租人使用；根据合同条款与条件，承租人需支付与资产建造或设计相关的成本。承租人如发生与租赁资产建造或设计相关的成本，应适用其他相关章（如第五章固定资产）进行会计处理。需要注意的是，与租赁资产建造或设计相关的成本不包括承租人为获取租赁资产使用权而支付的款项，此类款项无论在何时支付，均属于租赁付款额。

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。由租赁资产改良导致的预计复原支出按照本章有关使用权资产初始计量的规定进行处理。

【例 21-31】 承租人甲公司就某写字楼的一层楼与出租人乙公司签订为期 10 年的租赁协议，并拥有 5 年的续租选择权。有关资料如下：（1）初始租赁期内的不含税租金为每年 50 000 元，续租期间为每年 55 000 元，所有款项应于每年年初支付；（2）为获得该项租赁，甲公司发生初始直接费用 20 000 元，其中，15 000 元为向该楼层前任租户支付的款项，5 000 元为向房地产中介支付的佣金；（3）作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿甲公司 5 000 元的佣金；（4）在租赁期开始日，甲公司评估后认为，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；（5）甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年 5%，该利率反映的是甲公司以类似抵押条件借入期限为 10 年、与使用权资产等值的相同币种的借款而必须支付的利率。假设不考虑相关税费影响。

本例中，承租人甲公司的会计处理如下：

第一步，计算租赁期开始日租赁付款额的现值，并确认租赁负债和使用权资产。

在租赁期开始日，甲公司支付第 1 年的租金 50 000 元，并以剩余 9 年租金（每年 50 000 元）按 5% 的年利率折现后的现值计量租赁负债。租赁付款额及其现值的计算过程如下：

$$\text{剩余 9 期租赁付款额} = 50\,000 \times 9 = 450\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{租赁负债} = \text{剩余 9 期租赁付款额的现值} = 50\,000 \times (P/A, 5\%, 9) = 355\,391 \text{ (元)}$$

$$\text{未确认融资费用} = \text{剩余 9 期租赁付款额} - \text{剩余 9 期租赁付款额的现值} =$$

450 000 - 355 391 = 94 609 (元)

借：使用权资产	405 391
租赁负债——未确认融资费用	94 609
贷：租赁负债——租赁付款额	450 000
银行存款（第1年的租赁付款额）	50 000

第二步，将初始直接费用计入使用权资产的初始成本。

借：使用权资产	20 000
贷：银行存款	20 000

第三步，将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。

借：银行存款	5 000
贷：使用权资产	5 000

综上，甲公司使用权资产的初始成本为：405 391 + 20 000 - 5 000 = 420 391 (元)。

（三）租赁负债的后续计量

1. 计量基础。

在租赁期开始日后，承租人应当按照下列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；
- （2）支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；
- （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。

承租人应当按照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，但按照第十七章借款费用等其他章的规定应当计入相关资产成本的，从其规定。此处的周期性利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的折现率，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的修订后的折现率。

【例 21 - 32】 承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期 7 年的商铺租赁合同，作为甲公司的专设售后服务网点。每年的租赁付款额为 450 000 元，于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5.04%。

本例中，在租赁期开始日，甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为 2 600 000 元。在第 1 年年末，甲公司向乙公司支付第 1 年的租赁付款额 450 000 元，其中，131 040 元（2 600 000 × 5.04%）是当年的利息，318 960

元(450 000 - 131 040)是本金,即租赁负债的账面价值减少318 960元。甲公司的账务处理如下:

借:租赁负债——租赁付款额	450 000
贷:银行存款	450 000
借:财务费用——利息费用	131 040
贷:租赁负债——未确认融资费用	131 040

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额(即并非取决于指数或比率的可变租赁付款额),应当在实际发生时计入当期损益,但按照第二章存货等其他章的规定应当计入相关资产成本的,从其规定。

【例 21-33】沿用【例 21-32】,除固定付款额外,合同还规定租赁期间甲公司商铺当年销售额超过1 000 000元的,当年应再支付按销售额的2%计算的租金,于当年年末支付。

本例中,由于该可变租赁付款额与未来的销售额挂钩,而并非是取决于指数或比率的,因此不应被纳入租赁负债的初始计量中。假设在租赁的第3年,该商铺的销售额为1 500 000元,甲公司第3年年末以银行存款支付可变租赁付款额30 000元($1\,500\,000 \times 2\%$)。甲公司的账务处理如下:

借:销售费用	30 000
贷:银行存款	30 000

2. 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。

(1) 实质固定付款额发生变动。

如果租赁付款额最初是可变的,但在租赁期开始日后的某一时点转为固定,那么,在潜在可变性消除时,该付款额成为实质固定付款额,应纳入租赁负债的计量中。承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下,承租人采用的折现率不变,即,采用租赁期开始日确定的折现率。

【例 21-34】承租人甲公司签订了一份为期10年的机器租赁合同。租金于每年年末支付,并按以下方式确定:第1年,租金根据该机器在第1年下半年的实际产能确定;第2至第10年,每年的租金根据该机器在第1年下

半年的实际产能确定,即,租金将在第1年年末转变为固定付款额。在租赁期开始日,甲公司无法确定租赁内含利率,其增量借款利率为5%。假设在第1年年末,根据该机器在第1年下半年的实际产能所确定的租赁付款额为每年20 000元。

本例中,在租赁期开始时,由于未来的租金尚不确定,因此甲公司的租赁负债为零。在第1年年末,租金的潜在可变性消除,成为实质固定付款额(即每年20 000元),因此甲公司应基于变动后的租赁付款额重新计量租赁负债,并采用不变的折现率(即5%)进行折现。在支付第1年的租金之后,甲公司后续年度需支付的租赁付款额为180 000元(20 000×9),租赁付款额在第1年年末的现值为142 156元 $[20\ 000 \times (P/A, 5\%, 9)]$,未确认融资费用为37 844元(180 000-142 156)。甲公司在第1年年末的相关账务处理如下:

①支付第1年的可变租金并计入当期损益:

借:制造费用等	20 000
贷:银行存款	20 000

②确认使用权资产和租赁负债:

借:使用权资产	142 156
租赁负债——未确认融资费用	37 844
贷:租赁负债——租赁付款额	180 000

(2)担保余值预计的应付金额发生变动。

在租赁期开始日后,承租人应对其在担保余值下预计支付的金额进行估计。该金额发生变动的,承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下,承租人采用的折现率不变。

【例 21-35】沿用【例 21-28】,在租赁期开始日后,承租人甲公司对该汽车在租赁期结束时的公允价值进行监测。假设在第1年年末,甲公司预计该汽车在租赁期结束时的公允价值为30 000元。那么,甲公司应将该担保余值下预计应付的金额10 000元(40 000-30 000)纳入租赁付款额,并采用不变的折现率折现来重新计量租赁负债。

(3)用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动。

在租赁期开始日后,因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的,承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下,承租人应采用反映利率变动的修订后的折现率进行折现。

在租赁期开始日后,因用于确定租赁付款额的指数或比率(浮动利率除

外)的变动而导致未来租赁付款额发生变动的,承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下,承租人采用的折现率不变。

需要注意的是,仅当现金流量发生变动时,即租赁付款额的变动生效时,承租人才应重新计量租赁负债,以反映变动后的租赁付款额。承租人应基于变动后的合同付款额,确定剩余租赁期内的租赁付款额。

【例 21-36】沿用【例 21-25】,假设在租赁第 3 年年年初的消费者价格指数为 135,甲公司在租赁期开始日采用的折现率为 5%。在第 3 年年年初,在对因消费者价格指数变化而导致未来租赁付款额的变动进行会计处理以及支付第 3 年的租赁付款额之前,租赁负债为 339 320 元 $[50\ 000 + 50\ 000 \times (P/A, 5\%, 7)]$ 。经消费者价格指数调整后的第 3 年租赁付款额为 54 000 元 $(50\ 000 \times 135 \div 125)$ 。

本例中,因用于确定租赁付款额的消费者价格指数的变动,而导致未来租赁付款额发生变动,甲公司应当于第 3 年年年初重新计量租赁负债,以反映变动后的租赁付款额,即租赁负债应当以每年 54 000 元的租赁付款额(剩余 8 笔)为基础进行重新计量。在第 3 年年年初,甲公司按以下金额重新计量租赁负债:每年 54 000 元的租赁付款额按不变的折现率(即 5%)进行折现,现值为 366 466 元 $[54\ 000 + 54\ 000 \times (P/A, 5\%, 7)]$ 。因此,甲公司的租赁负债将增加 27 146 元,即重新计量后的租赁负债(366 466 元)与重新计量前的租赁负债(339 320 元)之间的差额。不考虑其他因素,甲公司相关账务处理如下:

借:使用权资产	27 146
租赁负债——未确认融资费用	4 854
贷:租赁负债——租赁付款额	32 000 $[(54\ 000 - 50\ 000) \times 8]$

(4) 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。

租赁期开始日后,发生下列情形的,承租人应采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现,以重新计量租赁负债:

①发生承租人可控范围内的重大事件或变化,且影响承租人是否合理确定将行使续租选择权或终止租赁选择权的,承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。上述选择权的评估结果发生变化的,承租人应当根据新的评估结果重新确定租赁期和租赁付款额。前述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,也应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额。

②发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使购买选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使购买选择权进行重新评估。评估结果发生变化的，承租人应根据新的评估结果重新确定租赁付款额。

上述两种情形下，承租人在计算变动后租赁付款额的现值时，应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；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作为折现率。

【例 21 - 37】承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份为期 5 年的设备租赁合同。甲公司计划开发自有设备以替代租赁资产，自有设备计划在 5 年内投入使用。甲公司拥有在租赁期结束时以 5 000 元购买该设备的选择权。每年的租赁付款额固定为 10 000 元，于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%。在租赁期开始日，甲公司对行使购买选择权的可能性进行评估后认为，不能合理确定将行使购买选择权。这是因为，甲公司计划开发自有设备，继而在租赁期结束时替代租赁资产。

本例中，在租赁期开始日，甲公司确认的租赁负债为 43 300 元 $[10\,000 \times (P/A, 5\%, 5)]$ 。租赁负债将按表 21 - 2 所示方法进行后续计量：

表 21 - 2

单位：元

租赁期	租赁负债年初金额	确认利息	支付租赁付款额	租赁负债年末金额
	①	② = ① × 5%	③	④ = ① + ② - ③
第 1 年	43 300	2 165	10 000	35 465
第 2 年	35 465	1 773	10 000	27 238
第 3 年	27 238	1 362	10 000	18 600
第 4 年	18 600	930	10 000	9 530
第 5 年	9 530	470*	10 000	—

注：(1) 为便于计算，本例中的年金现值系数取两位小数，其他计算四舍五入取整数。

(2) 作尾数调整：470* = 10 000 - 9 530。

假设在第 3 年年末，甲公司作出削减开发项目的战略决定，包括上述替代设备的开发。该决定在甲公司的可控范围内，并影响其能否合理确定将行使购买选择权。此外，甲公司预计该设备在租赁期结束时的公允价值为 20 000 元。甲公司重新评估其行使购买选择权的可能性后认为，其合理确定将行使该购买

选择权。原因是：在租赁期结束时不大可能有可用的替代设备，并且该设备在租赁期结束时的预期市场价值（20 000 元）远高于行权价格（5 000 元）。因此，甲公司应在第3年年末将购买选择权的行权价格纳入租赁付款额中。假设甲公司无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率，其第3年年末的增量借款利率为5.5%。在第3年年末，甲公司重新计量租赁负债以涵盖购买选择权的行权价格，并采用修订后的折现率5.5%进行折现。重新计量后的租赁负债（支付前3年的付款额后）为22 960元 $[10\,000 \times (P/F, 5.5\%, 1) + (10\,000 + 5\,000) \times (P/F, 5.5\%, 2)]$ 。此后，租赁负债将按表21-3所示方法进行后续计量：

表 21-3

单位：元

租赁期	租赁负债年初金额	确认利息	支付租赁付款额	租赁负债年末金额
	①	② = ① × 5.5%	③	④ = ① + ② - ③
第4年	22 960	1 263	10 000	14 223
第5年	14 223	777*	15 000	—

注：作尾数调整：777* = 10 000 + 5 000 - 14 223（行权价格）

【例 21-38】 承租人甲公司租入一层办公楼，为期10年，并拥有可续租5年的选择权。初始租赁期间（10年）的租赁付款额为每年50 000元，可选续租期间（5年）的租赁付款额为每年55 000元，均在每年年初支付。在租赁期开始日，甲公司评估后认为，不能合理确定将会行使续租选择权，因此确定租赁期为10年。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5%。在租赁期开始日，甲公司支付第1年的租赁付款额50 000元，并确认租赁负债355 390元 $[50\,000 \times (P/A, 5\%, 9)]$ 。在第5年至第6年，甲公司的业务和人员规模显著增长，需要扩租办公楼。为降低成本，甲公司额外签订了一份为期8年、在同一办公楼内其他楼层的租赁合同，自第7年年初起租。

本例中，将增长的人员安置在同一办公楼内其他楼层的决定，在甲公司的可控范围内，并影响其能否合理确定将行使现有租赁合同下的续租选择权。如果在其他办公楼中租入一个类似的楼层，甲公司可能会产生额外的费用，因为其人员将处于两栋不同的办公楼中，而将全部人员搬迁到其他办公楼的费用可能会更高。在第6年年末，甲公司重新评估后认为，其合理确定将行使现有租赁合同下的续租选择权，因此该租赁的租赁期由10年变为15年。在对租赁期的变

化进行会计处理前,即基于10年租赁期时,甲公司在第6年年末的租赁负债(支付前6年的付款额后)为186 160元 $[50\,000 + 50\,000 \times (P/A, 5\%, 3)]$ 。

在第6年年末,甲公司重新评估后的租赁期为15年,因此应将剩余租赁期(第7至15年)内的租赁付款额(共9笔)纳入租赁负债,并采用修订后的折现率进行折现。假设甲公司无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率,其第6年年末的增量借款利率为4.5%。甲公司重新计量后的租赁负债为399 030元 $[50\,000 + 50\,000 \times (P/A, 4.5\%, 3) + 55\,000 \times (P/A, 4.5\%, 5) \times (P/F, 4.5\%, 3)]$ 。

【例 21-39】 承租人甲公司与出租人乙公司签订为期5年的库房租赁合同,每年年末支付固定租金10 000元。甲公司拥有在租赁期结束时以300 000元购买该库房的选择权。在租赁期开始日,甲公司评估后认为,不能合理确定将行使该购买选择权。第3年年末,该库房所在地房价显著上涨,甲公司预计租赁期结束时该库房的市价为600 000元,甲公司重新评估后认为,能够合理确定将行使该购买选择权。

本例中,该库房所在地区的房价上涨属于市场情况发生的变化,不在甲公司的可控范围内。因此,虽然该事项导致购买选择权的评估结果发生变化,但甲公司不应在第3年年末重新计量租赁负债。

然而,如果甲公司在第3年年末不可撤销地通知乙公司,其将在第5年年末行使购买选择权,则属于购买选择权实际行使情况发生了变化,甲公司需要在第3年年末按修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现,重新计量租赁负债。

【例 21-40】 承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份办公楼租赁合同,每年的租赁付款额为50 000元,于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率,其增量借款利率为5%。合同约定的不可撤销租赁期间为5年,第5年年末甲公司有权选择以每年50 000元续租5年,或者以1 000 000元购买该房产。甲公司在租赁期开始时评估认为,可以合理确定将行使续租选择权,而不会行使购买选择权,因此将租赁期确定为10年。

本例中,在租赁期开始日,甲公司确认的租赁负债和使用权资产为386 000元 $[50\,000 \times (P/A, 5\%, 10)]$ 。租赁负债将按表21-4所示方法进行后续计量:

表 21-4

单位：元

租赁期	租赁负债年初金额	确认利息	支付租赁付款额	租赁负债年末金额
	①	② = ① × 5%	③	④ = ① + ② - ③
第1年	386 000	19 300	50 000	355 300
第2年	355 300	17 765	50 000	323 065
第3年	323 065	16 155	50 000	289 255
第4年	289 255	14 465	50 000	253 765
第5年	253 765	12 690	50 000	216 490
第6年	216 490	10 825	50 000	177 325
第7年	177 325	8 865	50 000	136 165
第8年	136 165	6 810	50 000	93 010
第9年	93 010	4 650	50 000	47 650
第10年	47 650	2 350*	50 000	—

注：(1) 为便于计算，本例中的年金现值系数取两位小数，其他计算四舍五入取整数。

(2) 作尾数调整：2 350* = 50 000 - 47 650。

在租赁期开始日，甲公司的账务处理如下：

借：使用权资产 386 000
 租赁负债——未确认融资费用 114 000 (500 000 - 386 000)
 贷：租赁负债——租赁付款额 500 000

第4年，该房产所在地房价显著上涨，甲公司预计租赁期结束时该房产的市价为2 000 000元，甲公司第4年年末重新评估后认为，能够合理确定将行使上述购买选择权，而不会行使上述续租选择权。该房产所在地区的房价上涨属于市场情况发生的变化，不在甲公司的可控范围内。因此，虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化，但甲公司不需重新计量租赁负债。

第5年末，甲公司实际行使了购买选择权。截至该时点，使用权资产的原值为386 000元，累计折旧为193 000元 (386 000 × 5/10)；支付第5年租赁付款额之后，租赁负债的账面价值为216 490元，其中，租赁付款额为250 000元，未确认融资费用为33 510元 (250 000 - 216 490)。甲公司行使购买选择权的账务处理如下：

借：固定资产——办公楼 976 510
 使用权资产累计折旧 193 000
 租赁负债——租赁付款额 250 000

贷：使用权资产	386 000
租赁负债——未确认融资费用	33 510
银行存款	1 000 000

(四) 使用权资产的后续计量

1. 计量基础。

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，即，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。承租人按照本章有关规定重新计量租赁负债的，应当相应调整使用权资产的账面价值。

2. 使用权资产的折旧。

承租人应当参照第五章固定资产有关折旧规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。计提的折旧金额应根据使用权资产的用途，计入相关资产的成本或者当期损益。

承租人在确定使用权资产的折旧方法时，应当根据与使用权资产有关的经济利益的预期消耗方式作出决定。通常，承租人按直线法对使用权资产计提折旧。如果其他折旧方法更能反映使用权资产有关经济利益预期消耗方式的，应采用其他折旧方法。

承租人在确定使用权资产的折旧年限时，应遵循下列原则：承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧；承租人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剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧。

3. 使用权资产的减值。

在租赁期开始日后，承租人应当按照第九章资产减值的规定，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。使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“使用权资产减值准备”科目。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，计提后续折旧。

【例 21-41】承租人甲公司签订了一份为期 10 年的机器租赁合同，用于甲公司生产经营。相关使用权资产的初始账面价值为 100 000 元，按直线法在

10年内计提折旧，年折旧费为10 000元。在第5年年末，确认该使用权资产发生的减值损失20 000元，计入当期损益。该使用权资产在减值前的账面价值为50 000元（ $100\,000 \times 5/10$ ）。计提减值损失之后，该使用权资产的账面价值减至30 000元（ $50\,000 - 20\,000$ ），之后每年的折旧费也相应减至6 000元（ $30\,000 \div 5$ ）。

（五）租赁变更的会计处理

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。

1. 租赁变更作为一项单独租赁处理。

租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

（1）该租赁变更通过增加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金额相当。

【例 21-42】 承租人甲公司与出租人乙公司就2 000平方米的办公场所签订了一项为期10年的租赁合同。在第6年年初，甲公司和乙公司同意对原租赁合同进行变更，以扩租同一办公楼内3 000平方米的办公场所。扩租的场所于第6年第二季度末可供甲公司使用。增加的租赁对价与新增3 000平方米办公场所的当前市价（根据甲公司获取的扩租折扣进行调整后的金额）相当。扩租折扣反映了乙公司节约的成本，即，若将相同场所租赁给新租户，乙公司将会发生的额外成本（如营销成本）。

在本例中，甲公司应当将该变更作为一项单独的租赁，与原来的10年期租赁分别进行会计处理。原因在于，该租赁变更通过增加3 000平方米办公场所的使用权而扩大了租赁范围，并且增加的租赁对价与新增使用权的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。据此，在新租赁的租赁期开始日（即第6年第二季度末），甲公司确认与新增3 000平方米办公场所租赁相关的使用权资产和租赁负债。甲公司对原有2 000平方米办公场所租赁的会计处理不会因为该租赁变更而进行任何调整。

2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理。

租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，在租赁变更生效日，承租

人应当按照本章前述有关租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；按照本章前述有关租赁期的规定确定变更后的租赁期；并采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。

就上述租赁负债调整的影响，承租人应区分下列情形进行会计处理：

(1) 租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人应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。

(2) 其他租赁变更，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

【例 21-43】 承租人甲公司与出租人乙公司就 5 000 平方米的办公场所签订了 10 年期的租赁合同。年租赁付款额为 100 000 元，于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率。在租赁期开始日，甲公司的增量借款利率为 6%，相应的租赁负债和使用权资产的初始确认金额均为 736 000 元 $[100\,000 \times (P/A, 6\%, 10)]$ 。在第 6 年年初，甲公司和乙公司同意对原租赁合同进行变更，即自第 6 年年初起，将原租赁场所缩减至 2 500 平方米。每年的租赁付款额（自第 6 至第 10 年）调整为 60 000 元。承租人在第 6 年年初的增量借款利率为 5%。

本例中，在租赁变更生效日（即第 6 年年初），甲公司基于下列情况对租赁负债进行重新计量：① 剩余租赁期为 5 年；② 年付款额为 60 000 元；③ 采用修订后的折现率 5% 进行折现。据此，计算得出租赁变更后的租赁负债为 259 770 元 $[60\,000 \times (P/A, 5\%, 5)]$ 。

甲公司应基于原使用权资产部分终止的比例（即缩减的 2 500 平方米占原使用权资产的 50%），来确定使用权资产账面价值的调减金额。在租赁变更之前，原使用权资产的账面价值为 368 000 元 $(736\,000 \times 5/10)$ ，50% 的账面价值为 184 000 元；原租赁负债的账面价值为 421 240 元 $[100\,000 \times (P/A, 6\%, 5)]$ ，50% 的账面价值为 210 620 元。因此，在租赁变更生效日（第 6 年年初），甲公司终止确认 50% 的原使用权资产和原租赁负债，并将租赁负债减少额与使用权资产减少额之间的差额 26 620 元 $(210\,620 - 184\,000)$ ，作为利得计入当期损益。其中，租赁负债的减少额（210 620 元）包括：租赁付款额的减少额 250 000 元 $(100\,000 \times 50\% \times 5)$ ，以及未确认融资费用的减少额 39 380

元 (250 000 - 210 620)。甲公司终止确认 50% 的原使用权资产和原租赁负债的账务处理如下:

借: 租赁负债——租赁付款额	250 000
贷: 租赁负债——未确认融资费用	39 380
使用权资产	184 000
资产处置损益	26 620

此外, 甲公司将剩余租赁负债 (210 620 元) 与变更后重新计量的租赁负债 (259 770 元) 之间的差额 49 150 元, 相应调整使用权资产的账面价值。其中, 租赁负债的增加额 (49 150 元) 包括两部分: 租赁付款额的增加额 50 000 元 $[(60\ 000 - 100\ 000 \times 50\%) \times 5]$, 以及未确认融资费用的增加额 850 元 $(50\ 000 - 49\ 150)$ 。甲公司调整使用权资产账面价值的账务处理如下:

借: 使用权资产	49 150
租赁负债——未确认融资费用	850
贷: 租赁负债——租赁付款额	50 000

注: $100\ 000 \times (P/A, 6\%, 10) = 736\ 010$ (元), 为便于计算, 本例中作尾数调整, 取 736 000 元。

【例 21-44】 承租人甲公司与出租人乙公司就 5 000 平方米的办公场所签订了一项为期 10 年的租赁。年租赁付款额为 100 000 元, 于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率。甲公司在租赁期开始日的增量借款利率为 6%。在第 7 年年初, 甲公司和乙公司同意对原租赁合同进行变更, 即, 将租赁期延长 4 年。每年的租赁付款额不变 (即在第 7 至第 14 年的每年年末支付 100 000 元)。甲公司在第 7 年年初的增量借款利率为 7%。

本例中, 在租赁变更生效日 (即第 7 年年初), 甲公司基于下列情况对租赁负债进行重新计量: ① 剩余租赁期为 8 年; ② 年付款额为 100 000 元; ③ 采用修订后的折现率 7% 进行折现。据此, 计算得出租赁变更后的租赁负债为 597 130 元 $[100\ 000 \times (P/A, 7\%, 8)]$ 。租赁变更前的租赁负债为 346 510 元 $[100\ 000 \times (P/A, 6\%, 4)]$ 。甲公司 will 将变更后租赁负债的账面价值与变更前的账面价值之间的差额 250 620 元 $(597\ 130 - 346\ 510)$, 相应调整使用权资产的账面价值。

需要注意的是, 租赁变更导致租赁期缩短至 1 年以内的, 承租人应当按照前述要求, 调减使用权资产的账面价值, 将部分终止租赁的相关利得或损失记入“资产处置损益”科目, 不得改按短期租赁进行简化处理或追溯调整。

3. 基准利率改革导致的租赁变更的会计处理。

基准利率改革可能导致租赁变更，包括修改租赁合同以将租赁付款额的参考基准利率替换为替代基准利率，从而导致租赁合同现金流量的确定基础发生变更等情形。

(1) 对仅因基准利率改革导致租赁变更的会计处理。当仅因基准利率改革直接导致租赁变更，以致未来租赁付款额的确定基础发生变更且变更前后的确定基础在经济上相当时，承租人应当按照仅因基准利率改革导致变更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。在重新计量租赁负债时，承租人应当根据租赁付款额的确定基础因基准利率改革发生的变更，参照浮动利率变动的处理方法对原折现率进行相应调整。使变更前后的确定基础在经济上相当的方式请见第二十二章金融工具确认和计量“十、金融工具的计量（四）基准利率改革导致金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理”部分。

(2) 同时发生其他变更的会计处理。除仅因基准利率改革导致的上述变更外，同时发生其他租赁变更的，承租人应当将所有租赁变更适用本章有关租赁变更的规定。

（六）短期租赁和低价值资产租赁

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。作出该选择的，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计入相关资产成本或当期损益，其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的，承租人应当采用该方法。

1. 短期租赁。

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。包含购买选择权的租赁（即使租赁期不超过 12 月）不属于短期租赁。

对于短期租赁，承租人可以按照租赁资产的类别作出采用简化会计处理的选择。如果承租人对某类租赁资产作出了简化会计处理的选择，则该类资产下所有的短期租赁都应采用简化会计处理。某类租赁资产是指企业运营中具有类似性质和用途的一组租赁资产。

采用简化会计处理的短期租赁，发生租赁变更或者因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，重新按照上述原则判断该项新租赁是否可以选择简化会计处理。

【例 21-45】承租人与出租人签订了一份租赁合同，约定不可撤销期间为

9个月，且承租人拥有4个月的续租选择权。在租赁期开始日，承租人判断可以合理确定将行使续租选择权，因为续租期的月租赁付款额明显低于市场价格。在此情况下，承租人确定租赁期为13个月，不属于短期租赁，承租人不能选择采用简化会计处理。

2. 低价值资产租赁。

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。

承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产全新状态下的绝对价值进行评估，不受承租人规模、性质等影响，也不应考虑资产已被使用的年限以及该资产对于承租人或相关租赁交易的重要性。同时，低价值资产租赁还应当符合下列规定：承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利，且该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

常见的低价值资产包括平板电脑、普通办公家具、电话等小型资产。

对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出简化会计处理选择。如果承租人已经或者预期要转租该租赁资产的，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理。

值得注意的是，符合低价值资产租赁的，并不代表承租人若采取购入方式取得该资产时其不符合固定资产的确认条件。

【例 21-46】承租人与出租人签订了一份租赁合同，约定的租赁资产包括：（1）IT设备，包括供员工个人使用的笔记本电脑、台式电脑、平板电脑、桌面打印机和手机等；（2）服务器，其中包括增加服务器容量的单独组件，这些组件根据承租人需要陆续添加到大型服务器以增加服务器存储容量；（3）办公家具，如桌椅和办公隔断等；（4）饮水机。

通常，办公笔记本电脑全新时的单独价格不超过人民币10 000元，台式电脑、平板电脑、桌面打印机和手机全新时的单独价格不超过人民币5 000元，普通办公家具的单独价格不超过人民币10 000元，饮水机的单独价格不超过人民币1 000元，服务器单个组件的单独价格不超过人民币10 000元。

本例中，上述租赁资产中，各种IT设备、办公家具、饮水机都能够单独使承租人获益，且与其他租赁资产没有高度依赖或高度关联关系。通常情况下，符合低价值资产租赁的资产全新状态下的绝对价值应低于人民币40 000元。本例中，承租人将IT设备、办公家具、饮水机的租赁作为低价值资产租赁，选择按照简化方法进行会计处理。对于服务器中的组件，尽管单个组件的单独价格较低，但由于每个组件都与服务器中的其他部分高度相关，承租人若

不租赁服务器就不会租赁这些组件，这些组件不构成单独的租赁部分，因此不能作为低价值资产租赁进行会计处理。

八、出租人会计处理

(一) 出租人的租赁分类

1. 融资租赁和经营租赁。

出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。

租赁开始日，是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。租赁开始日可能早于租赁期开始日，也可能与租赁期开始日重合。

一项租赁属于融资租赁还是经营租赁取决于交易的实质，而不是合同的形式。如果一项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，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。出租人应当将除融资租赁以外的其他租赁分类为经营租赁。

出租人的租赁分类应当以租赁转移与租赁资产所有权相关的风险和报酬的程度为依据。其中，风险包括由于生产能力的闲置或技术陈旧可能造成的损失，以及由于经济状况的改变可能造成的回报变动。报酬可以表现为在租赁资产的预期经济寿命期间经营的盈利以及因增值或残值变现可能产生的利得。

除非发生租赁变更，否则，出租人无需在租赁开始日后对租赁的分类进行重新评估。租赁开始日后，租赁资产预计使用寿命、预计余值等会计估计变更或发生承租人违约、承租人按照原合同条款行使续租选择权或终止租赁选择权导致租赁期变化等情况的，不属于租赁变更，出租人无需对相关租赁的分类进行重新评估。

租赁合同可能包括因租赁开始日与租赁期开始日之间发生的特定变化而需对租赁付款额进行调整的条款与条件（例如，出租人租赁资产的成本发生变动，或出租人对该租赁的融资成本发生变动）。在此情况下，出于租赁分类目的，此类变动的的影响均视为在租赁开始日已发生。

2. 融资租赁的分类标准。

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：

(1) 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。即，如果在租赁合同中已经约定或者根据其他条件，在租赁开始日就可以合理地判断，租赁期届满时出租人会将资产的所有权转移给承租人，那么该项租赁通常分类为融资租赁。

(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。

(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。实务中，此处的“大部分”一般指租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命的75%以上（含75%，下同）。需要说明的是，此条标准是租赁期占租赁资产剩余使用寿命的比例，而非租赁期占该项资产全部可使用年限的比例。如果租赁资产是旧资产，在租赁前已使用年限超过资产全新时可使用年限的75%以上时，不能采用这条标准确定租赁的分类。

(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。实务中，此处的“几乎相当于”通常指90%以上。

(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。例如，租赁资产由出租人根据承租人对资产型号、规格等方面的特殊要求专门购买或建造的，具有专购、专用性质，不作较大改造，其他企业通常难以使用。

一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

(1) 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。

(2) 租赁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。例如，租赁结束时，出租人以相当于资产销售收益的绝大部分金额作为对租金的退还，说明承租人承担了租赁资产余值的几乎所有风险和报酬。

(3) 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。此经济激励政策与购买选择权类似，如果续租选择权行权价格远低于市场水平，可以合理确定承租人将继续租赁至下一期间。

需要说明的是，出租人判断租赁类型时，上述情形和迹象并非总是决定性的，相关量化标准只是指导性标准，企业在具体运用时，应综合考虑经济激励的有利方面和不利方面，以与租赁资产所有权相关的风险和报酬的转移程度为依据进行综合判断。若有其他特征充分表明，租赁实质上没有转移与租赁资产所有权相关的几乎全部风险和报酬，则该租赁应分类为经营租赁。例如，若租赁资产的所有权在租赁期结束时是以相当于届时其公允价值的可变付款额转让至承租人，或者因存在可变租赁付款额导致出租人实质上没有转移几乎全部风险和报酬，就可能出现这种情况。

(二) 出租人对融资租赁的会计处理

1. 初始计量。

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。

租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和（即租赁投资净额）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。因此，出租人发生的初始直接费用包括在租赁投资净额中，也即包括在应收融资租赁款的初始入账价值中。

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收取的款项。租赁收款额包括下列五项内容：

(1) 承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额。存在租赁激励的，应当扣除租赁激励相关金额。

(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定。

(3) 购买选择权的行权价格，前提是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，前提是租赁期反映出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。

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。

【例 21-47】2×20 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司（租赁企业）签订了一份租赁合同，从乙公司租入一台塑钢机。租赁合同主要条款如下：

(1) 租赁资产：全新塑钢机。

(2) 租赁期开始日：2×21 年 1 月 1 日。

(3) 租赁期：2×21 年 1 月 1 日至 2×26 年 12 月 31 日，共 72 个月。

(4) 固定付款额：自 2×21 年 1 月 1 日，每年年末支付租金 160 000 元。如果甲公司能够在每年年末的最后一天及时付款，则给予减少租金 10 000 元的奖励。

(5) 取决于指数或比率的可变租赁付款额：租赁期限内，如遇中国人民银行贷款基准利率调整时，出租人将对租赁利率作出同方向、同幅度的调整。

基准利率调整日之前各期和调整日当期租金不变，从下一期开始按调整后的租金金额收取。

(6) 租赁开始日租赁资产的公允价值：2×20年12月31日该机器的公允价值为700 000元，账面价值为600 000元。

(7) 初始直接费用：签订租赁合同过程中乙公司发生可归属于租赁项目的手续费、佣金10 000元。

(8) 承租人的购买选择权：租赁期届满时，甲公司享有优惠购买该机器的选择权，购买价为20 000元，估计该日租赁资产的公允价值为80 000元。

(9) 取决于租赁资产绩效的可变租赁付款额：2×22年和2×23年，甲公司每年按该机器所生产的塑钢窗户的年销售收入的5%向乙公司支付。

(10) 承租人的终止租赁选择权：甲公司享有终止租赁选择权。在租赁期间，如果甲公司终止租赁，需支付的款项为剩余租赁期间的固定付款额。

(11) 担保余值和未担保余值均为0。

(12) 全新塑钢机的使用寿命为7年。

出租人乙公司的会计处理如下：

第一步，判断租赁类型。

本例存在优惠购买选择权，优惠购买价20 000元远低于行使选择权日租赁资产的公允价值80 000元，因此，乙公司在2×20年12月31日就可合理确定甲公司将会行使购买选择权。另外，在本例中，租赁期6年，占租赁开始日租赁资产使用寿命的86%（占租赁资产使用寿命的大部分）。同时，乙公司综合考虑其他情形和迹象，认为该租赁实质上转移了与该项设备所有权有关的几乎全部风险和报酬，因此，将这项租赁分类为融资租赁。

第二步，确定租赁收款额。

(1) 承租人的固定付款额为扣除租赁激励后的金额。

$(160\,000 - 10\,000) \times 6 = 900\,000$ （元）

(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。

该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定，因此，本例中在租赁期开始日不作考虑。

(3) 承租人购买选择权的行权价格。

如前述分析，乙公司在2×20年12月31日就可合理确定甲公司将会行使购买选择权。因此，租赁收款额中应包含承租人购买选择权的行权价格20 000元。

(4) 终止租赁的罚款。

虽然甲公司享有终止租赁选择权,但若终止租赁,甲公司需支付的款项为剩余租赁期间的固定付款额。因此,可以合理确定甲公司不会行使终止租赁选择权,终止租赁的罚款不应纳入租赁收款额。

(5) 承租人提供的担保余值:甲公司向乙公司提供的担保余值为0元。

综合以上情况,租赁收款额 = 900 000 + 20 000 = 920 000 (元)

第三步,确定租赁投资总额。

租赁投资总额 = 租赁收款额 + 未担保余值 = 920 000 + 0 = 920 000 (元)

第四步,确定租赁投资净额和未实现融资收益。

租赁投资净额 = 租赁开始日租赁资产的公允价值 + 出租人发生的租赁初始直接费用 = 700 000 + 10 000 = 710 000 (元)

未实现融资收益 = 租赁投资总额 - 租赁投资净额 = 920 000 - 710 000 = 210 000 (元)

第五步,计算租赁内含利率。

租赁内含利率是使租赁投资总额的现值(即租赁投资净额)等于租赁资产在租赁开始日的公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

由 $(160\,000 - 10\,000) \times (P/A, r, 6) + 20\,000 \times (P/F, r, 6) = 710\,000$ 计算得到租赁内含利率为 7.82%。

第六步,账务处理。

2×21年1月1日的账务处理如下:

借: 应收融资租赁款——租赁收款额	920 000
贷: 银行存款	10 000
融资租赁资产	600 000
资产处置损益	100 000
应收融资租赁款——未实现融资收益	210 000

对于以收到租赁保证金为生效条件的融资租赁合同,出租人在收到承租人交来的租赁保证金时,借记“银行存款”等科目,贷记“其他应付款——租赁保证金”科目。承租人到期不交租金,以保证金抵作租金时,借记“其他应付款——租赁保证金”科目,贷记“应收融资租赁款”科目。因承租人违约,出租人按租赁合同约定没收保证金时,借记“其他应付款——租赁保证金”科目,贷记“营业外收入”等科目。承租人未发生违约,出租人到期归还保证金时,借记“其他应付款——租赁保证金”科目,贷记“银行存款”

等科目。

2. 融资租赁的后续计量。

出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。

该周期性利率通常为租赁内含利率。在转租的情况下，若转租的租赁内含利率无法确定，转租出租人可采用原租赁的折现率（根据与转租有关的初始直接费用进行调整）。出租人按照第二十二章金融工具确认和计量关于修改或重新议定合同的规定对融资租赁变更进行会计处理的，该周期性利率为按照第二十二章金融工具确认和计量的相关规定所确定的折现率。

【例 21-48】沿用【例 21-47】，出租人乙公司确认计量租赁期内各期间的利息收入如下。

本例中，第一步，计算租赁期内各期的利息收入（如表 21-5 所示）。

表 21-5

单位：元

日期	收取租赁款项	确认的利息收入	租赁投资净额余额
	①	② = 期初③ × 7.82%	期末③ = 期初③ - ① + ②
2×21年1月1日			710 000
2×21年12月31日	150 000	55 522	615 522
2×22年12月31日	150 000	48 134	513 656
2×23年12月31日	150 000	40 168	403 824
2×24年12月31日	150 000	31 579	285 403
2×25年12月31日	150 000	22 319	157 722
2×26年12月31日	150 000	12 278*	20 000
2×26年12月31日	20 000		
合计	920 000	210 000	

注：（1）为便于计算，本表中利息收入的计算四舍五入取整数。

（2）作尾数调整：12 278* = 150 000 + 20 000 - 157 722。

第二步，账务处理。

2×21年12月31日收到第一期租金并确认租赁收入：

借：银行存款	150 000
贷：应收融资租赁款——租赁收款额	150 000

借：应收融资租赁款——未实现融资收益	55 522
贷：租赁收入	55 522
2×22年12月31日收到第二期租金并确认租赁收入：	
借：银行存款	150 000
贷：应收融资租赁款——租赁收款额	150 000
借：应收融资租赁款——未实现融资收益	48 134
贷：租赁收入	48 134

纳入出租人租赁投资净额的可变租赁付款额仅限取决于指数或比率的可变租赁付款额。在初始计量时，应当采用租赁期开始日的指数或比率进行初始计量。出租人应定期复核计算租赁投资总额时所使用的未担保余值。若预计未担保余值降低，出租人应修改租赁期内的收益分配，并立即确认预计的减少额。

出租人取得的未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额，如与资产的未来绩效或使用情况挂钩的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益。

【例 21-49】沿用《例 21-47》，假设 2×22 年和 2×23 年，甲公司分别实现塑钢窗户年销售收入 1 000 000 和 1 500 000 元。根据租赁合同，乙公司 2×22 年和 2×23 年应向甲公司收取的与销售收入挂钩的租金分别为 50 000 元和 75 000 元。甲公司于 2×22 年和 2×23 年末以银行存款向乙公司支付前述租金。

出租人乙公司的账务处理如下：

2×22 年收取并确认与销售收入挂钩的租金收入：

借：银行存款	50 000
贷：租赁收入	50 000

2×23 年收取并确认与销售收入挂钩的租金收入：

借：银行存款	75 000
贷：租赁收入	75 000

【例 21-50】沿用《例 21-47》，租赁期届满时的处理——承租人行使购买权。

出租人乙公司的账务处理如下：

借：银行存款	20 000
贷：应收融资租赁款——租赁收款额	20 000

3. 融资租赁变更的会计处理。

融资租赁发生变更且同时符合下列条件的，出租人应当将该变更作为一项

单独租赁进行会计处理：

- (1) 该变更通过增加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金额相当。

【例 21-51】 承租人就某套机器设备与出租人签订了一项为期 5 年的租赁合同，构成融资租赁。在第 2 年年初，承租人和出租人同意对原租赁进行修改，再租入 1 套机器设备，租赁期也为 5 年。扩租的设备从第 2 年第二季度末时可供承租人使用。租赁总对价的增加额与新增的该套机器设备的当前出租市价扣减相关折扣相当。其中，折扣反映了出租人节约的成本，即若将同样的设备租赁给新租户出租人会发生营销等成本。

本例中，该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围，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金额相当，应将该变更作为一项单独租赁。

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁条件的，出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理，并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值。

【例 21-52】 承租人就某套机器设备与出租人签订了一项为期 5 年的租赁，构成融资租赁。合同规定，每年末承租人向出租人支付租金 10 000 元，租赁期开始日出租资产的公允价值为 37 908 元。由 $10\,000 \times (P/A, r, 5) = 37\,908$ 计算得到租赁内含利率为 10%，租赁收款额为 50 000 元，未确认融资收益为 12 092 元。在第 2 年年初，承租人和出租人同意对原租赁进行修改，租赁期限缩短至第 3 年年末，每年支付租金时点不变，租金总额从 50 000 元变更至 33 000 元。假设本例中不涉及未担保余值、担保余值、终止租赁罚款等。

本例中，如果原租赁期限设定为 3 年，在租赁开始日，出租人将该租赁分类为经营租赁，那么，在租赁变更生效日，即第 2 年年初，出租人将租赁投资净额余额 31 699 元 ($37\,908 + 37\,908 \times 10\% - 10\,000$) 作为该套机器设备的入账价值，并从第 2 年年初开始，作为一项新的经营租赁（2 年租赁期，每年末收取租金 11 500 元）进行会计处理。

出租人第 2 年年初账务处理如下：

借：固定资产	31 699
应收融资租赁款——未确认融资收益	
	8 301 ($12\,092 - 37\,908 \times 10\%$)

贷：应收融资租赁款——租赁收款额 40 000 (50 000 - 10 000)

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁条件的，出租人应当按照第二十二章金融工具确认和计量有关修改或重新议定合同的规定进行会计处理。即，修改或重新议定租赁合同，未导致应收融资租赁款终止确认，但导致未来现金流量发生变化的，应当重新计算该应收融资租赁款的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。重新计算应收融资租赁款账面余额时，应当根据重新议定或修改的租赁合同现金流量按照应收融资租赁款的原折现率或按照第二十四章套期会计相关规定重新计算的折现率（如适用）折现的现值确定。对于修改或重新议定租赁合同所产生的所有成本和费用，企业应当调整修改后的应收融资租赁款的账面价值，并在修改后的应收融资租赁款的剩余期限内进行摊销。

【例 21 - 53】 承租人就某套机器设备与出租人（租赁企业）签订了一项为期 5 年的租赁，构成融资租赁。合同规定，每年年末承租人向出租人支付租金 10 000 元，租赁期开始日租赁资产公允价值为 37 908 元，如【例 21 - 52】，租赁内含利率 10%。在第 2 年年初，承租人和出租人因为设备适用性等原因同意对原租赁进行修改，从第 2 年开始，每年支付租金额变更为 9 500 元，租金总额从 50 000 元变更为 48 000 元。

本例中，如果此租金变更在租赁开始日生效，该租赁仍被分类为融资租赁，那么，在租赁变更生效日，即第 2 年年初，按原租赁内含利率 10% 重新计算租赁投资净额为 30 114 元 $[9 500 \times (P/A, 10\%, 4)]$ ，与原租赁投资净额账面余额 31 699 元的差额 1 585 元（其中“应收融资租赁款——租赁收款额”减少 2 000 元，“应收融资租赁款——未确认融资收益”减少 415 元）计入当期损益。

出租人第 2 年年初账务处理如下：

借：租赁收入	1 585
应收融资租赁款——未确认融资收益	415
贷：应收融资租赁款——租赁收款额	2 000

在融资租赁期间，如果承租人欠付租金，但租赁合同未发生变更的，出租人应继续按照原租赁合同进行相关会计处理，并按照第二十二章金融工具确认和计量有关减值的规定对应收融资租赁款计提减值准备。

（三）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，计入租赁收入或其他业务收入等。如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租人应采用该方法。

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。

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相关章的规定，采用系统合理的方法进行摊销。

出租人应当按照第九章资产减值的规定，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。

九、特殊租赁业务的会计处理

（一）转租赁

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，交易对手也

是不同的企业，转租出租人对原租赁合同和转租赁合同应当分别根据承租人和出租人会计处理要求进行会计处理。

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。

原租赁为短期租赁，且转租出租人作为承租人已采用简化会计处理的，应将转租赁分类为经营租赁。

【例 21 - 54】 甲企业（原租赁承租人）与乙企业（原租赁出租人）就 5 000 平方米办公场所签订了一项为期 5 年的租赁（原租赁）。在第 3 年年年初，甲企业将该 5 000 平方米办公场所转租给丙企业（转租赁），期限为原租赁的剩余 3 年时间。假设不考虑初始直接费用。

本例中，甲企业应基于原租赁形成的使用权资产对转租赁进行分类。转租赁的期限覆盖了原租赁的所有剩余期限，综合考虑其他因素，甲企业判断其实质上转移了与该项使用权资产有关的几乎全部风险和报酬，甲企业将该项转租赁分类为融资租赁。

甲企业的会计处理为：（1）终止确认与原租赁相关且转给丙企业（转租承租人）的使用权资产，并确认转租赁投资净额；（2）将使用权资产与转租赁投资净额之间的差额确认为损益；（3）在资产负债表中保留原租赁的租赁负债，该负债代表应付原租赁出租人的租赁付款额的现值。在转租期间，转租出租人既要确认转租赁的融资收益，也要确认原租赁的利息费用。

【例 21 - 55】 甲企业（原租赁承租人）与乙企业（原租赁出租人）就 5 000 平方米办公场所签订了一项为期 5 年的租赁（原租赁）。在原租赁的租赁期开始日，甲企业将该 5 000 平方米办公场所转租给丙企业，期限为 2 年（转租赁）。

本例中，甲企业基于原租赁形成的使用权资产对转租赁进行分类，考虑各种因素后，将其分类为经营租赁。签订转租赁合同时，甲企业在其资产负债表中继续保留与原租赁相关的租赁负债和使用权资产。在转租期间，甲企业应继续确认使用权资产的折旧费用和租赁负债的利息并确认转租赁的租赁收入。

（二）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该资产所产生的损益。在租赁期开始日，生产商或经销商出租人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。

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。

【例 21-56】 甲公司是一家设备生产商，与乙公司（生产型企业）签订了一份租赁合同，向乙公司出租所生产的设备，合同主要条款如下：（1）租赁资产：设备 A；（2）租赁期：2×21 年 1 月 1 日至 2×23 年 12 月 31 日，共 3 年；（3）租赁付款额：自 2×21 年起每年年末支付年租金 1 000 000 元；（4）租赁合同规定的利率：5%（年利率），与市场利率相同；（5）该设备于 2×21 年 1 月 1 日的公允价值为 2 700 000 元，账面价值为 2 000 000 元；（6）甲公司为该租赁发生的相关成本为 5 000 元；（7）该设备于 2×21 年 1 月 1 日交付乙公司，预计使用寿命为 8 年，无残值；租赁期届满时，乙公司可以 100 元购买该设备，预计租赁到期日该设备的公允价值不低于 1 500 000 元，乙公司对此金额提供担保；租赁期内该设备的保险、维修等费用均由乙公司自行承担。假设不考虑其他因素和各项税费影响。

本例中，甲公司的会计处理如下：

第一步，判断租赁类型。根据租赁期满乙公司可以远低于租赁到期日租赁资产公允价值的金额购买租赁资产，甲公司认为其可以合理确定乙公司将行使购买选择权，综合考虑其他因素，与该项资产所有权有关的几乎所有风险和报酬已实质转移给乙公司，因此，甲公司将该租赁分类为融资租赁。

第二步，计算租赁期开始日租赁收款额按市场利率折现的现值，确定销售收入。

租赁收款额 = 租金 × 期数 + 购买价格 = 1 000 000 × 3 + 100 = 3 000 100（元）

租赁收款额按市场利率折现的现值 = 1 000 000 × (P/A, 5%, 3) + 100 × (P/F, 5%, 3) = 2 723 286（元）

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的原则，确定销售收入为 2 700 000 元。

第三步,计算租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额,确定销售成本。

销售成本 = 租赁资产账面价值 - 未担保余值的现值 = 2 000 000 - 0 = 2 000 000 (元)

第四步,账务处理。

2×21年1月1日(租赁期开始日)账务处理如下:

借: 应收融资租赁款——租赁收款额	3 000 100
贷: 主营业务收入	2 700 000
应收融资租赁款——未实现融资收益	300 100
借: 主营业务成本	2 000 000
贷: 库存商品	2 000 000
借: 销售费用	5 000
贷: 银行存款	5 000

由于甲公司在确定销售收入和租赁投资净额(即应收融资租赁款)时,是基于租赁资产的公允价值,因此,甲公司需要根据租赁收款额、未担保余值和租赁资产公允价值重新计算租赁内含利率。

由 $1\,000\,000 \times (P/A, r, 3) + 100 \times (P/F, r, 3) = 2\,700\,000$ 计算得到租赁内含利率 $r = 5.4606\%$ 。

租赁期内各期分摊的融资收益如表 21-6 所示。

表 21-6

单位:元

日期	收取租赁款项	分摊的融资收益	应收租赁款减少额	应收租赁款净额
	①	② = 期初④ × 5.4606%	③ = ① - ②	期末④ = 期初④ - ③
2×21年1月1日				2 700 000
2×21年12月31日	1 000 000	147 436	852 564	1 847 436
2×22年12月31日	1 000 000	100 881	899 119	948 317
2×23年12月31日	1 000 000	51 783*	948 217**	100
2×23年12月31日	100		100	
合计	3 000 100	300 100	2 700 000	

注:(1)为便于计算,本表中分摊的融资收益的计算四舍五入取整数。

(2)作尾数调整: $51\,783^* = 1\,000\,000 - 948\,217$; $948\,217^{**} = 948\,317 - 100$ 。

2×21年12月31日账务处理如下:

借: 应收融资租赁款——未实现融资收益	147 436
贷: 财务费用——利息收入	147 436
借: 银行存款	1 000 000
贷: 应收融资租赁款——租赁收款额	1 000 000

2×22年12月31日和2×23年12月31日的账务处理略。

【例 21-57】 甲公司是一家设备生产商, 与乙公司 (生产型企业) 签订了一份租赁合同, 向乙公司出租所生产的设备, 合同主要条款如下: (1) 租赁资产: 设备 A; (2) 租赁期: 2×21年1月1日至2×27年12月31日, 共7年; (3) 租赁付款额: 自2×21年起每年末支付年租金475 000元; (4) 租赁合同规定的利率: 6% (年利率), 与市场利率相同; (5) 该设备于2×21年1月1日的公允价值为2 700 000元, 账面价值为2 000 000元, 甲公司认为租赁到期时该设备余值为72 800元, 乙公司及其关联方未对余值提供担保; (6) 甲公司为该租赁发生的相关成本为5 000元; (7) 该设备于2×21年1月1日交付乙公司, 预计使用寿命为7年; 租赁期内该设备的保险、维修等费用均由乙公司自行承担。假设不考虑其他因素和各项税费影响。

本例中, 甲公司的会计处理如下:

第一步, 判断租赁类型。租赁期与租赁资产预计使用寿命一致, 另外租赁收款额的现值为2 651 600元 (计算过程见后), 约为租赁资产公允价值的98%, 综合考虑其他因素, 甲公司认为与该项资产所有权有关的几乎所有风险和报酬已实质转移给乙公司, 所以将该租赁分类为融资租赁。

第二步, 计算租赁期开始日租赁收款额按市场利率折现的现值, 确定销售收入。

租赁收款额 = 租金 × 期数 = 475 000 × 7 = 3 325 000 (元)

租赁收款额按市场利率折现的现值 = 475 000 × (P/A, 6%, 7) = 2 651 600 (元)

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的原则, 确定销售收入为2 651 600元。

注: $475\,000 \times (P/A, 6\%, 7) = 2\,651\,640$ (元), 为便于计算, 作尾数调整, 取2 651 600元。

第三步, 计算租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额, 确定销售成本。

未担保余值的现值 = $72\,800 \times (P/F, 6\%, 7) = 48\,400$ (元)

注: $72\,800 \times (P/F, 6\%, 7) = 48\,412$ 元, 为便于计算, 作尾数调整, 取 48 400 元。

销售成本 = 租赁资产账面价值 - 未担保余值的现值 = $2\,000\,000 - 48\,400 = 1\,951\,600$ (元)

第四步, 账务处理。

2×21 年 1 月 1 日 (租赁期开始日) 账务处理如下:

借: 应收融资租赁款——租赁收款额	3 325 000
贷: 主营业务收入	2 651 600
应收融资租赁款——未实现融资收益	673 400
借: 主营业务成本	1 951 600
应收融资租赁款——未担保余值	72 800
贷: 库存商品	2 000 000
应收融资租赁款——未实现融资收益	24 400
借: 销售费用	5 000
贷: 银行存款	5 000

由于甲公司在确定销售收入和租赁投资净额 (即应收融资租赁款) 时, 是基于租赁收款额按市场利率折现的现值, 因此, 甲公司无需重新计算租赁内含利率。甲公司按上述折现率 6% 计算租赁期内各期分摊的融资收益如表 21-7 所示。

表 21-7

单位: 元

日期	收取租赁款项	分摊的融资收益*	应收租赁款减少额	应收租赁款净额
	①	② = 期初④ × 6%	③ = ① - ②	期末④ = 期初④ - ③
2×21 年 1 月 1 日				2 700 000
2×21 年 12 月 31 日	475 000	162 000	313 000	2 387 000
2×22 年 12 月 31 日	475 000	143 220	331 780	2 055 220
2×23 年 12 月 31 日	475 000	123 313	351 687	1 703 533
2×24 年 12 月 31 日	475 000	102 212	372 788	1 330 745
2×25 年 12 月 31 日	475 000	79 845	395 155	935 590
2×26 年 12 月 31 日	475 000	56 135	418 865	516 725

续表

日期	收取租赁 款项	分摊的融资收益 [*]	应收租赁款 减少额	应收租赁款净额
	①	② = 期初④ × 6%	③ = ① - ②	期末④ = 期初④ - ③
2 × 27 年 12 月 31 日	475 000	31 075 **	443 925 ***	72 800
2 × 27 年 12 月 31 日			72 800	
合计	3 325 000	697 800	2 700 000	

注：(1) * 包括未实现融资收益的摊销和未担保余值产生的利息两部分，计算四舍五入取整数。

(2) 作尾数调整：31 075 ** = 475 000 - 443 925；443 925 *** = 516 725 - 72 800（假定租赁资产余值估计一直未变）。

2 × 21 年 12 月 31 日账务处理如下：

借：应收融资租赁款——未实现融资收益	162 000
贷：财务费用——利息收入	162 000
借：银行存款	475 000
贷：应收融资租赁款——租赁收款额	475 000

2 × 22 ~ 2 × 26 年度的账务处理略。

假设 2 × 27 年 12 月 31 日，乙公司到期归还租赁资产，甲公司将该资产处置，取得处置款 72 800 元，甲公司的账务处理如下：

借：应收融资租赁款——未实现融资收益	31 075
贷：财务费用——利息收入	31 075
借：银行存款	475 000
贷：应收融资租赁款——租赁收款额	475 000
借：融资租赁资产	72 800
贷：应收融资租赁款——未担保余值	72 800
借：银行存款	72 800
贷：融资租赁资产	72 800

为吸引客户，生产商或经销商出租人有时以较低利率报价。使用该利率会导致出租人在租赁期开始日确认的收入偏高。在这种情况下，生产商或经销商出租人应当将销售利得限制为采用市场利率所能取得的销售利得。

（三）售后租回交易

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。企业应当按照第十五章收入的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售，并进行相应会计处理。

在资产的法定所有权转移给出租人并将资产租赁给承租人之前，承租人可能会先获得该资产的法定所有权。但是，是否具有资产的法定所有权本身并非会计处理的决定性因素。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。

1. 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相关章对资产购买进行会计处理，并根据本章对资产出租进行会计处理。

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，将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。

企业在按照上述要求确定销售对价与市场价格的差额以及调整销售利得或损失（承租人）或租金收入（出租人）时，应当基于下列二者中较易确定者进行：（1）销售对价的公允价值与资产的公允价值的差异；（2）合同付款额的现值与按市场租金计算的付款额的现值的差异。

在租赁期开始日后，承租人应当按照本章有关使用权资产后续计量的规定对售后租回所形成的使用权资产进行后续计量，并按照本章有关租赁负债后续计量的规定对售后租回所形成的租赁负债进行后续计量。承租人在对售后租回所形成的租赁负债进行后续计量时，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。租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人仍应当按照本章的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。

【例 21 - 58】 甲公司（卖方兼承租人）以 40 000 000 元的价格向乙租赁公司（买方兼出租人）转让一栋建筑物，乙公司以银行存款支付转让款项，转让前该建筑物的账面原值为 24 000 000 元，累计折旧为 4 000 000 元。同日，

甲公司与乙公司签订合同，取得该建筑物 18 年的使用权（全部剩余使用年限为 40 年），年租金为 2 400 000 元，于每年年末支付。根据交易的条款和条件，甲公司转让该建筑物符合第十五章收入关于销售成立的条件。该建筑物在销售当日的公允价值为 36 000 000 元。假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。

本例中，由于该建筑物的销售对价高于该建筑物在销售当日的公允价值，超额售价 4 000 000 元（40 000 000 - 36 000 000）作为乙公司向甲公司提供的额外融资进行会计处理。甲公司和乙公司按照公允价值分别确定销售利得、租赁收入等。

甲、乙公司均确定租赁内含年利率为 4.5%。18 年付款额现值为 29 183 980 元（年付款额 2 400 000，共 18 期，按每年 4.5% 进行折现），其中：4 000 000 元与额外融资相关（对应的未折现年付款额为 328 948 元），25 183 980 元（29 183 980 - 4 000 000）与租赁相关（对应的未折现年付款额为 2 071 052 元），具体计算过程如下：

$$18 \text{ 年付款额现值} = 2\,400\,000 \times (P/A, 4.5\%, 18) = 29\,183\,980 \text{ (元)}$$

$$\text{额外融资年付款额} = 4\,000\,000 \div 29\,183\,980 \times 2\,400\,000 = 328\,948 \text{ (元)}$$

$$\text{租赁相关年付款额} = 2\,400\,000 - 328\,948 = 2\,071\,052 \text{ (元)}$$

(1) 在租赁期开始日，甲公司账务处理如下：

第一步，按该建筑物原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。

$$\begin{aligned} \text{使用权资产} &= \text{该建筑物原账面价值} \times (\text{租赁相关付款额的现值} \div \text{该建筑物的公允价值}) \\ &= (24\,000\,000 - 4\,000\,000) \times (25\,183\,980 \div 36\,000\,000) = 13\,991\,100 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第二步，计算与转让至乙公司的权利相关的利得。

$$\text{出售该建筑物的全部利得} = 36\,000\,000 - 20\,000\,000 = 16\,000\,000 \text{ (元)}, \text{ 其中:}$$

$$\begin{aligned} \text{与使用权相关的利得} &= 16\,000\,000 \times (25\,183\,980 \div 36\,000\,000) = \\ &11\,192\,880 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{与转让至乙公司的权利相关的利得} = 16\,000\,000 - 11\,192\,880 = 4\,807\,120 \text{ (元)}$$

第三步，账务处理。

① 额外融资的账务处理。

借：银行存款	4 000 000
贷：长期应付款	4 000 000

② 租赁相关的账务处理。

借：固定资产清理	20 000 000
累计折旧	4 000 000
贷：固定资产	24 000 000
借：银行存款	36 000 000
使用权资产	13 991 100
租赁负债——未确认融资费用	12 094 956
贷：固定资产清理	20 000 000
租赁负债——租赁付款额	37 278 936
资产处置损益	4 807 120

其中：

租赁付款额 = 租赁相关年付款额 $\times 18 = 2\,071\,052 \times 18 = 37\,278\,936$ (元)

未确认融资费用 = $37\,278\,936 - 25\,183\,980 = 12\,094\,956$ (元)

租赁期开始日后，甲公司支付的年付款额 2 400 000 元中，2 071 052 元作为支付租赁付款额处理，其余 328 948 元作为偿还额外融资的本金及支付相关利息进行会计处理。以第 1 年年末为例，甲公司的账务处理如下：

借：租赁负债——租赁付款额	2 071 052
长期应付款	148 948
财务费用——利息费用	1 313 279
贷：租赁负债——未确认融资费用	1 133 279
银行存款	2 400 000

其中：

长期应付款相关利息费用 = $4\,000\,000 \times 4.5\% = 180\,000$ (元)

租赁负债相关利息费用 = $25\,183\,980 \times 4.5\% = 1\,133\,279$ (元)

长期应付款减少额 = $328\,948 - 180\,000 = 148\,948$ (元)

(2) 综合考虑租期占该建筑物剩余使用年限的比例等因素，乙公司将该建筑物的租赁分类为经营租赁。

在租赁期开始日，乙公司账务处理如下：

借：投资性房地产	36 000 000
长期应收款	4 000 000
贷：银行存款	40 000 000

租赁期开始日后，乙公司将年收款额 2 400 000 元中的 2 071 052 元作为租赁收款额进行会计处理，其余 328 948 元作为收回额外融资的本金及取得相关

利息进行会计处理。以第1年年末为例，乙公司的账务处理如下：

借：银行存款	2 400 000
贷：租赁收入	2 071 052
利息收入	180 000
长期应收款	148 948

【例21-59】2×23年1月1日，甲公司（卖方兼承租人）以1 800 000元的价格向乙公司（买方兼出租人）转让一栋建筑物，转让前该建筑物的账面原值为2 100 000元，累计折旧为1 100 000元，未计提减值准备。同日，甲公司与乙公司签订合同，取得该建筑物5年的使用权（全部剩余使用年限为20年），作为其总部管理人员的办公场所，年租金包括50 000元的固定租赁付款额和非取决于指数或比率的可变租赁付款额，均于每年年末支付。根据交易的条款和条件，甲公司转让该建筑物符合第十五章收入关于销售成立的条件。该建筑物转让当日的公允价值为1 800 000元。甲公司无法确定租赁内含利率，在租赁期开始日，甲公司的增量借款年利率为3%。2×23年12月31日，甲公司以银行存款实际支付租金99 321元。

甲公司按照本章规定制定了相关会计政策：对于包含非取决于指数或比率的可变租赁付款额的售后租回交易，可以采用在租赁期开始日合理估计的各期预期租赁付款额（包含固定和可变租赁付款额，下同）的现值占转让当日该资产公允价值的比例或者其他合理方法（如按市场租金、租回建筑面积占比、租回期间占比等）确定租回所保留的权利占比。

情形1：甲公司在租赁期开始日能够合理估计上述售后租回交易租赁期内各期预期租赁付款额，具体情况如表21-8所示。

表21-8

单位：元

支付日期	预期租赁付款额
2×23年12月31日	95 902
2×24年12月31日	98 124
2×25年12月31日	99 243
2×26年12月31日	100 101
2×27年12月31日	98 121
合计	491 491

情形 2: 甲公司在租赁期开始日不能合理估计上述售后租回交易租赁期内各期预期租赁付款额, 但能采用其他合理方法确定租回所保留的权利占比为 25%。

甲公司采用直线法对使用权资产计提折旧。假设不考虑相关税费和其他因素。

本例中, 甲公司(卖方兼承租人)转让该建筑物符合第十五章收入关于销售成立的条件。根据本章规定, 售后租回交易中的资产转让属于销售的, 初始计量时, 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, 并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。在租赁期开始日后, 承租人应当按照本章有关使用权资产后续计量的规定对售后租回所形成的使用权资产进行后续计量, 并按照本章有关租赁负债后续计量的规定对售后租回所形成的租赁负债进行后续计量。承租人在对售后租回所形成的租赁负债进行后续计量时, 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(因租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短而部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失除外)。

按照上述要求, 甲公司在初始计量和后续计量中不得确认与租回所获得的使用权有关的利得或损失。为此, 甲公司需以租赁期开始日合理估计的各期租赁付款额的现值占转让当日该资产公允价值的比例或其他合理方法确定租回所保留的权利占比。对于本例中的两种情形, 甲公司应分别进行如下会计处理:

情形 1: 甲公司可以在租赁期开始日合理估计的各期预期租赁付款额的现值占转让当日该资产公允价值的比例确定租回所保留的权利占比。

在该情形下, 甲公司根据估计的预期租赁付款额确定各期租赁付款额如表 21-9 所示。

表 21-9

单位: 元

支付日期	租赁付款额
2×23 年 12 月 31 日	95 902
2×24 年 12 月 31 日	98 124
2×25 年 12 月 31 日	99 243
2×26 年 12 月 31 日	100 101

续表

支付日期	租赁付款额
2×27年12月31日	98 121
合计	491 491

甲公司的账务处理如下：

(1) 2×23年1月1日，租回所售资产。

第一步，计算租赁付款额的现值。

租赁付款额的现值 = $95\,902 \times (P/F, 3\%, 1) + 98\,124 \times (P/F, 3\%, 2) + 99\,243 \times (P/F, 3\%, 3) + 100\,101 \times (P/F, 3\%, 4) + 98\,121 \times (P/F, 3\%, 5) = 450\,000$ (元)

第二步，确定售后租回所形成的使用权资产的初始计量金额。

租回所保留的权利占比 = $\text{租赁付款额的现值} / \text{转让当日该建筑物的公允价值} = 450\,000 \div 1\,800\,000 = 25\%$

转让当日该建筑物的账面价值 = $2\,100\,000 - 1\,100\,000 = 1\,000\,000$ (元)

使用权资产 = $\text{转让当日该建筑物的账面价值} \times \text{租回所保留的权利占比} = 1\,000\,000 \times 25\% = 250\,000$ (元)

第三步，计算与转让至乙公司的权利相关的利得。

与转让至乙公司的权利相关的利得 = $\text{转让该建筑物的全部利得} - \text{与该建筑物使用权相关的利得} = (1\,800\,000 - 1\,000\,000) - (1\,800\,000 - 1\,000\,000) \times 25\% = 600\,000$ (元)

第四步，计算未确认融资费用。

未确认融资费用 = $5 \text{ 年租赁付款额} - 5 \text{ 年租赁付款额的现值} = 491\,491 - 450\,000 = 41\,491$ (元)

第五步，账务处理。

借：固定资产清理	1 000 000
累计折旧	1 100 000
贷：固定资产	2 100 000
借：银行存款	1 800 000
使用权资产	250 000
租赁负债——未确认融资费用	41 491

贷：固定资产清理	1 000 000
租赁负债——租赁付款额	491 491
资产处置损益	600 000

(2) 2×23 年 12 月 31 日，计提使用权资产折旧，确认租赁负债的利息。

使用权资产本期折旧额 = 250 000 ÷ 5 = 50 000 (元)

借：管理费用	50 000
贷：使用权资产累计折旧	50 000

租赁负债的利息 = 450 000 × 3% = 13 500 (元)

借：财务费用——利息费用	13 500
贷：租赁负债——未确认融资费用	13 500

(3) 确认本期实际支付的租金，并按租赁期开始日已纳入租赁负债初始计量的当期租赁付款额减少租赁负债的账面金额，两者的差额计入当期损益。

2×23 年 12 月 31 日，甲公司实际支付租金 99 321 元，与已纳入租赁负债初始计量的当期租赁付款额（即租赁期开始日估计的当期预期租赁付款额）95 902 元的差额为 3 419 元，计入当期损益。

借：租赁负债——租赁付款额	95 902
管理费用	3 419
贷：银行存款	99 321

2×24 年 1 月 1 日以后的账务处理比照 2×23 年进行。租赁负债按表 21-10 所示方法进行后续计量。

表 21-10

单位：元

年度	租赁负债期初余额	确认利息	支付租赁付款额	租赁负债期末余额
	①	② = ① × 3%	③	④ = ① + ② - ③
2×23 年	450 000	13 500	95 902	367 598
2×24 年	367 598	11 028	98 124	280 502
2×25 年	280 502	8 415	99 243	189 674
2×26 年	189 674	5 690	100 101	95 263
2×27 年	95 263	2 858	98 121	—

注：为便于计算，本表中利息的计算四舍五入取整数。

情形 2: 甲公司在租赁期开始日不能合理估计该售后租回交易租赁期内各期预期租赁付款额, 但能采用其他合理方法确定租回所保留的权利占比为 25%。

该情形下, 甲公司根据租回所保留的权利占比确定相关使用权资产和租赁负债的初始计量金额, 并结合折现率确定等额的各期租赁付款额。

甲公司的账务处理如下:

(1) 2×23 年 1 月 1 日, 租回所售资产。

第一步, 根据租回所保留的权利占比确定售后租回所形成的使用权资产的初始计量金额。

转让当日该建筑物的账面价值 = 2 100 000 - 1 100 000 = 1 000 000 (元)

使用权资产 = 转让当日该建筑物的账面价值 × 租回所保留的权利占比 = 1 000 000 × 25% = 250 000 (元)

第二步, 计算与转让至乙公司的权利相关的利得。

与转让至乙公司的权利相关的利得 = 转让该建筑物的全部利得 - 与该建筑物使用权相关的利得 = (1 800 000 - 1 000 000) - (1 800 000 - 1 000 000) × 25% = 600 000 (元)

第三步, 根据租回所保留的权利占比确定售后租回所形成的租赁负债的初始计量金额。

租赁付款额的现值 = 1 800 000 × 25% = 450 000 (元)

第四步, 根据租赁付款额的现值和增量借款利率确定售后租回租赁期内各期等额的租赁付款额 (详见表 21-11)。

各期租赁付款额 = 450 000 / (P/A, 3%, 5) = 98 260 (元)

表 21-11

单位: 元

支付日期	租赁付款额
2×23 年 12 月 31 日	98 260
2×24 年 12 月 31 日	98 260
2×25 年 12 月 31 日	98 260
2×26 年 12 月 31 日	98 260
2×27 年 12 月 31 日	98 260
合计	491 300

第五步，计算未确认融资费用。

未确认融资费用 = 5 年租赁付款额 - 5 年租赁付款额的现值 = 491 300 - 450 000 = 41 300 (元)

第六步，账务处理。

借：固定资产清理	1 000 000
累计折旧	1 100 000
贷：固定资产	2 100 000
借：银行存款	1 800 000
使用权资产	250 000
租赁负债——未确认融资费用	41 300
贷：固定资产清理	1 000 000
租赁负债——租赁付款额	491 300
资产处置损益	600 000

(2) 2×23 年 12 月 31 日，计提使用权资产折旧，确认租赁负债的利息。

使用权资产本期折旧额 = 250 000 ÷ 5 = 50 000 (元)

借：管理费用	50 000
贷：使用权资产累计折旧	50 000

租赁负债的利息 = 450 000 × 3% = 13 500 (元)

借：财务费用——利息费用	13 500
贷：租赁负债——未确认融资费用	13 500

(3) 确认本期实际支付的租金，并按租赁期开始日已纳入租赁负债初始计量的当期租赁付款额减少租赁负债的账面金额，两者的差额计入当期损益。

2×23 年 12 月 31 日，甲公司实际支付租金 99 321 元，与前期已纳入租赁负债初始计量的本期租赁付款额（即租赁期开始日确定的等额的各期租赁付款额）98 260 元的差额为 1 061 元，计入当期损益。

借：租赁负债——租赁付款额	98 260
管理费用	1 061
贷：银行存款	99 321

2×24 年 1 月 1 日以后的账务处理比照 2×23 年进行。租赁负债按表 21-12 所示方法进行后续计量。

表 21-12

单位: 元

年度	租赁负债期初余额	确认利息	支付租赁付款额	租赁负债期末余额
	①	② = ① × 3%	③	④ = ① + ② - ③
2 × 23 年	450 000	13 500	98 260	365 240
2 × 24 年	365 240	10 957	98 260	277 937
2 × 25 年	277 937	8 338	98 260	188 015
2 × 26 年	188 015	5 640	98 260	95 395
2 × 27 年	95 395	2 865 *	98 260	—

注: (1) 为便于计算, 本表中利息的计算四舍五入取整数。

(2) 作尾数调整: $2\ 865^* = 98\ 260 - 95\ 395$ 。

2. 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, 并按照第二十二章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, 并按照第二十二章金融工具确认和计量进行会计处理。

【例 21-60】 甲公司 (卖方兼承租人) 以 24 000 000 元的价格向乙公司 (买方兼出租人) 转让一栋建筑物, 乙公司以银行存款支付转让价款, 转让前该建筑物的账面原值为 24 000 000 元, 累计折旧为 4 000 000 元。同日, 甲公司与乙公司签订合同, 取得该建筑物 18 年的使用权 (全部剩余使用年限为 40 年), 年租金为 2 000 000 元, 于每年年末支付, 租赁期届满时, 甲公司将以 100 元购买该建筑物。根据交易的条款和条件, 甲公司转让该建筑物不符合第十五章收入关于销售成立的条件。该建筑物在转让当日的公允价值为 36 000 000 元。假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。

本例中, 甲公司与乙公司在转让该建筑物的同时, 就该建筑物签订了租赁合同, 并约定在租赁期届满时以 100 元 (远低于该建筑物当日公允价值) 回购该建筑物, 表明乙公司在转让时点并未取得该建筑物的控制权, 因而不符合第十五章收入关于销售成立的条件。因此, 卖方兼承租人不终止确认所转让的建筑物, 收到的转让价款应作为长期应付款处理; 买方兼出租人不确认被转让的建筑物, 支付的转让价款应作为长期应收款处理。

在租赁期开始日, 甲公司有关账务处理如下:

借: 银行存款

24 000 000

贷：长期应付款	24 000 000
在租赁期开始日，乙公司有关账务处理如下：	
借：长期应收款	24 000 000
贷：银行存款	24 000 000

十、列示与披露

（一）承租人的列示和披露

1. 资产负债表。

承租人应当在资产负债表中单独列示使用权资产和租赁负债。其中，租赁负债通常分别非流动负债和一年内到期的非流动负债（即资产负债表日后12个月内租赁负债预期减少的金额）列示。

【例 21-61】沿用【例 21-37】，在租赁期开始日，甲公司确认的租赁负债为 43 300 元，租赁负债将按表 21-13 所示方法进行后续计量：

表 21-13

单位：元

租赁期	租赁负债年初金额	确认利息	支付租赁付款额	租赁负债年末金额
	①	② = ① × 5%	③	④ = ① + ② - ③
第 1 年	43 000	2 165	10 000	35 465
第 2 年	35 465	1 773	10 000	27 238
第 3 年	27 238	1 362	10 000	18 600
第 4 年	18 600	930	10 000	9 530
第 5 年	9 530	470*	10 000	—

注：(1) 为便于计算，本表中利息的计算四舍五入取整数。

(2) 作尾数调整：470* = 10 000 - 9 530。

在第 1 年年末，甲公司的租赁负债为 35 465 元，其中，应列示为非流动负债的金额为 27 238 元，应列示为一年内到期的非流动负债的金额为 8 227 元 (35 465 - 27 238)，该金额是资产负债表日后 12 个月内租赁负债预期减少的金额。

2. 利润表。

承租人应当在利润表中分别列示租赁负债的利息费用与使用权资产的折旧费用。其中，租赁负债的利息费用在“财务费用”项目列示。对于金融企业，利润表中没有“财务费用”项目，因此，租赁负债的利息费用在“业务及管

理费用”项目中列示，并应当在财务报表附注中进一步披露。

3. 现金流量表。

承租人应当在现金流量表中按照如下方式列示：

(1) 偿还租赁负债本金和利息所支付的现金，应当计入筹资活动现金流出；

(2) 支付的按照本章规定简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额，应当计入经营活动现金流出；

(3) 支付的未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，应当计入经营活动现金流出；

(4) 支付的预付租金和租赁保证金，应当计入筹资活动现金流出；

(5) 支付的与按照本章规定简化处理的短期租赁和低价值资产租赁相关的预付租金和租赁保证金应当计入经营活动现金流出。

4. 承租人的披露。

承租人应当在财务报表附注中披露有关租赁活动的定性和定量信息，以便财务报表使用者评估租赁活动对承租人的财务状况、经营成果和现金流量的影响。

承租人应当在财务报表的单独附注或单独章节中披露其作为承租人的信息，但无需重复已在财务报表其他部分列示或披露的信息，只需要在租赁的相关附注中通过交叉索引的方式体现该信息。

承租人应当在财务报表附注中披露与租赁有关的下列信息：

(1) 各类使用权资产的期初余额、本期增加额、期末余额以及累计折旧额和减值金额。

(2) 租赁负债的利息费用。

(3) 有关简化处理方法的披露。

承租人对短期租赁和低价值资产租赁进行简化处理的，应当披露这一事实，并披露计入当期损益的短期租赁费用和低价值资产租赁费用。其中，短期租赁费用无需包含租赁期在1个月以内的租赁相关费用，低价值资产租赁费用不应包含已包括在上述短期租赁费用中的低价值资产短期租赁费用。

若承租人在报告期末承诺的短期租赁组合与上述披露的短期租赁费用所对应的短期租赁组合不同，则承租人应当披露简化处理的短期租赁的租赁承诺金额。

(4) 计入当期损益的未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额。

(5) 转租使用权资产取得的收入。

(6) 与租赁相关的总现金流出。

(7) 售后租回交易产生的相关损益。

(8) 按照第三十八章金融工具列报应当披露的有关租赁负债的信息，包括单独披露租赁负债的到期期限分析、对相关流动性风险的管理等。

承租人应当以列表格式披露上述信息，其他格式更为适当的除外。另需注意的是，承租人披露的金额应包含已在当期计入其他资产账面价值的成本。

此外，承租人应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括：

(1) 租赁活动的性质。例如，租入资产的类别及数量、租赁期、是否存在续租选择权等租赁基本情况信息。

(2) 未纳入租赁负债计量的未来潜在现金流出。

未纳入租赁负债计量的未来潜在现金流出主要来源于下列风险敞口：一是可变租赁付款额，二是续租选择权与终止租赁选择权，三是担保余值，四是承租人已承诺但尚未开始的租赁。

①可变租赁付款额。

承租人可能需要根据具体情况披露与可变租赁付款额有关的额外信息，以帮助财务报表使用者进行评估。例如，承租人使用可变租赁付款额的原因，以及使用此类付款额的普遍性；可变租赁付款额相对于固定付款额的大小；可变租赁付款额所依据的主要变量，以及付款额预期将如何随主要变量的变化而变动；可变租赁付款额的其他经营及财务影响。

【例 21-62】 零售商甲公司租入了大量零售店铺，其中许多租赁包含与店铺销售额挂钩的可变付款额条款。甲公司的政策规定，可变租赁付款额条款的使用情形以及所有租赁商洽均须集中审批，租赁付款额受到集中监督。甲公司认为，关于可变租赁付款额的信息对财务报表使用者有重大意义，且无法从财务报表的其他部分获得。此外，甲公司认为，下列信息对财务报表使用者也有重大意义：甲公司就可变租赁付款额所用的不同类型的合同条款，这些条款对其财务状况的影响，以及可变租赁付款额对销售额变化的敏感度等。这些信息与向甲公司的高级管理层报告时所用的有关可变租赁付款额的信息类似。因此，甲公司在其财务报表附注中对租赁进行如下披露：

本集团的许多房地产租赁包含与租入店铺的销售挂钩的可变租赁付款额条款，使用此类条款的主要目的是尽可能将租赁付款额与店铺产生的现金流相匹配。对于单独的店铺，最高可有 100% 的付款额是基于可变租赁付款额的，

而且用于确定付款额的销售额比例范围较大。在某些情况下,可变租赁付款额条款还包含年度付款额的下限或上限。

在2×22年度,租赁付款额及条款汇总如表21-14所示。

表 21-14

条款	店铺数量 (个)	固定付款额 (元)	可变付款额 (元)	付款额总额 (元)
仅有固定付款额	1 490	1 153 000	—	1 153 000
有可变付款额且无最低标准	986	—	562 000	562 000
有可变付款额且有最低标准	3 089	1 091 000	1 435 000	2 526 000
合计	5 565	2 244 000	1 997 000	4 241 000

若本集团全部店铺的销售额增长1%,租赁付款额总额预期将增长约0.6%~0.7%;若本集团全部店铺的销售额增长5%,租赁付款额总额预期将增长约2.6%~2.8%。

【例 21-63】 零售商甲公司租入了大量零售店铺,这些租赁包含差异较大的可变租赁付款额条款,租赁条款由当地管理层商洽和监督。甲公司认为,关于可变租赁付款额的信息对财务报表使用者有重大意义,且无法从财务报表的其他部分获得。甲公司还认为,关于如何管理房地产租赁组合的信息以及关于以后年度可变租赁付款额预计水平的信息(与向甲公司的高级管理层报告时所用的信息类似)对财务报表使用者有重大意义。因此,甲公司在其财务报表附注中对租赁进行如下披露:

本集团的许多房地产租赁包含可变租赁付款额条款。当地管理层对店铺的利润率负责,因此,租赁条款由当地管理层商洽确定,付款额条款类型多样。使用可变租赁付款额条款有多种原因,包括最小化新开店铺的固定成本额、管理利润率以及保持经营灵活性等。本集团的可变租赁付款额条款差异较大:大部分可变租赁付款额条款是基于店铺销售额的一定比例;基于可变条款的付款额占单个房地产租赁付款总额的比例为0~20%;部分可变租赁付款额条款包含下限或上限条款。

使用可变租赁付款额条款的总体财务影响是:店铺的销售越高,租金成本越高。这将有利于本集团的利润管理。预计未来几年可变租赁付款额相关的租赁费用占店铺销售额的比例将保持类似水平。

②续租选择权与终止租赁选择权。

根据具体情况，承租人可能需要披露与续租选择权或终止租赁选择权有关的额外信息，以帮助财务报表使用者进行评估。例如，承租人使用续租选择权或终止选择权的原因，以及此类选择权的普遍性；选择权期间租金相对于租赁付款额的大小；行使未纳入租赁负债计量的选择权的普遍性；此类选择权的其他经营及财务影响。

【例 21-64】 承租人甲公司有大量设备租赁，这些租赁的条款和条件差异较大。租赁条款由当地管理层商洽和监督。甲公司认为，如何对终止租赁选择权和续租选择权的使用进行管理的信息对财务报表使用者有重大意义，且无法从财务报表的其他部分获得。此外，甲公司还认为，下列信息对财务报表使用者也有重大意义：重新评估上述选择权的财务影响，以及在其短期租赁组合中，包含无罚金年度解约条款的租赁所占的比例。因此，甲公司在其财务报表附注中对租赁进行如下披露：

本集团有大量设备租赁包含续租选择权和终止租赁选择权。当地管理层负责管理其租赁。因此，租赁条款是以逐项租赁为基础进行商洽的，并且这些租赁的条款和条件差异较大。在可能的情况下，租赁会使用续租选择权和终止租赁选择权条款，以便当地管理层在取得所需设备与履行客户合同的一致性方面拥有更大的灵活性。本集团所用的租赁具体条款和条件不尽相同。

大部分续租选择权和终止租赁选择权仅可由本集团行使，而非由相应的出租人行使。若本集团不能合理确定将行使续租选择权，则续租期间的相关付款额不纳入租赁负债的计量。

2×22 年，因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导致租赁期变化，本集团确认的租赁负债增加 489 000 元。

此外，本集团有大量租赁安排包含无罚金的年度解约条款。这些租赁被分类为短期租赁，且未包含在租赁负债中。本集团在 2×22 年确认的短期租赁费用为 30 000 元，其中包含年度解约条款的租赁发生的租赁费用为 27 000 元。

【例 21-65】 承租人甲公司有大量大型设备租赁，这些租赁包含可由甲公司行使的续租选择权。甲公司的政策是，在可能的情况下使用续租选择权，从而使得已承诺的大型设备的租赁期与相关客户合同的初始合同期限一致，同时保留管理大型设备以及在不同合同间重新分配资产的灵活性。甲公司认为，关于续租选择权的信息对财务报表使用者有重大意义，且无法从财务报表的其他部分获得。此外，甲公司认为，下列信息对财务报表使用者也有重大意义：未

纳入租赁负债计量的未来租赁付款额的潜在风险敞口，以及过去已行使的续租选择权所占比例。这与向甲公司的高级管理层报告时所用的有关续租选择权的信息类似。因此，甲公司在其财务报表附注中对租赁进行如下披露：

本集团的许多大型设备租赁包含续租选择权。这些条款可最大化合同管理的灵活性。在许多情况下，这些条款并未纳入租赁负债的计量，因为本集团无法合理确定是否将行使这些选择权。表 21-15 汇总了与续租选择权可行权之后的期间相关的潜在未来付款额：

表 21-15

业务分部	已确认的租赁负债 (已折现)(元)	未纳入租赁负债的潜在未来 付款额(未折现)(元)	以往行使续租 选择权的比例(%)
分部 A	569 000	799 000	52
分部 B	2 455 000	269 000	69
分部 C	269 000	99 000	75
分部 D	1 002 000	111 000	41
分部 E	914 000	312 000	76
	5 209 000	1 590 000	67

③担保余值。

根据具体情况，承租人可能需要披露与担保余值有关的额外信息，以帮助财务报表使用者进行评估。例如，承租人提供担保余值的原因，以及此类条款的普遍性；承租人担保余值风险敞口的相对大小；被担保资产的性质；其他经营及财务影响。

(3) 租赁导致的限制或承诺。

根据具体情况，承租人可能需要披露与租赁导致的限制或承诺有关的额外信息，以帮助财务报表使用者进行评估。例如，租赁合同中关于承租人维持特定财务比率的条款。

(4) 售后租回交易。

根据具体情况，承租人可能需要披露与售后租回有关的额外信息，以帮助财务报表使用者进行评估。例如，承租人进行售后租回交易的原因，以及此类交易的普遍性；各项售后租回交易的主要条款与条件；未纳入租赁负债计量的付款额；售后租回交易对当期现金流量的影响。

（5）其他相关信息。

在确定有关租赁活动的上述其他定性和定量信息是否属于必要信息时，承租人应考虑以下两个方面：

①该信息是否与财务报表使用者相关。承租人应当仅在预期其他定性和定量信息与财务报表使用者相关的情况下，才提供这些信息。如果这些信息可帮助财务报表使用者了解以下事项，则可能属于此情形：一是租赁带来的灵活性，如承租人可通过行使终止选择权或以有利的条款和条件进行续租的方式降低风险敞口；二是租赁施加的限制，如要求承租人维持特定的财务比率；三是报表信息对关键变量的敏感性，如报表信息可能对未来可变租赁付款额较为敏感；四是租赁产生的其他风险敞口；五是偏离行业惯例，如此类偏离可能包括一些罕见或特殊的租赁条款与条件，从而影响承租人的租赁组合。

②该信息是否可以从财务报表主表列示或附注中披露的信息直观得出。承租人无需重复披露已在财务报表其他部分列示或披露的信息。

（二）出租人的列示和披露

出租人应当根据资产的性质，在资产负债表中列示经营租赁资产。应收融资租赁款应在“长期应收款”项目中列示，其中，自资产负债表日起一年内（含一年）到期的，在“一年内到期的非流动资产”中列示。出租业务较多的出租人，也可在“长期应收款”项目下单独列示为“其中：应收融资租赁款”。

对于日常经营活动为租赁的企业，其租赁收入和利息收入可以作为营业收入列报。

出租人应当在财务报表附注中披露有关租赁活动的定性和定量信息，以便财务报表使用者评估租赁活动对出租人的财务状况、经营成果和现金流量的影响。

1. 与融资租赁有关的信息。

出租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息：

（1）销售损益（生产商或经销商出租人）、租赁投资净额的融资收益以及未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的收入；

出租人应当以列表形式披露上述信息，其他形式更为适当的除外。

（2）资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额，以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额；不足五个会计年度的，披露资产负债表日后连续每年将收到的未折现租赁收款额。

出租人应进行上述到期分析，并对融资租赁投资净额账面金额的重大变动

提供定性和定量说明，以使财务报表使用者能够更准确地预测未来的租赁现金流量流动性风险。

(3) 未折现租赁收款额与租赁投资净额的调节表。

调节表应说明与租赁应收款相关的未实现融资收益、未担保余值的现值。

2. 与经营租赁有关的信息。

出租人应当在附注中披露与经营租赁有关的下列信息：

(1) 租赁收入，并单独披露与未纳入租赁收款额计量的可变租赁付款额相关的收入。

与融资租赁出租人披露信息类似，出租人应当以列表形式披露上述信息，其他形式更为适当的除外。

(2) 将经营租赁固定资产与出租人持有自用的固定资产分开，并按经营租赁固定资产的类别提供第五章固定资产要求披露的信息。

出租人对经营租赁下租赁的资产采用与其在其他经营活动中持有和使用的自有资产相似的方式进行会计处理。然而，租赁资产与自有资产通常被用于不同的目的，即租赁资产产生租赁收入，而不是对出租人的其他经营活动作出贡献。因此，将出租人持有和使用的自有资产与产生租赁收入的租赁资产分开披露，有利于财务报表使用者了解更多信息。

(3) 资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额，以及剩余年度将收到的未折现租赁收款总额。不足五个会计年度的，披露资产负债表日后连续每年将收到的未折现租赁收款额。

与融资租赁披露类似，上述到期分析将使财务报表使用者能够更准确地预测未来的租赁现金流量流动性风险。

3. 其他信息。

出租人应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括：

(1) 租赁活动的性质。例如，租出资产的类别及数量、租赁期、是否存在续租选择权等租赁基本情况信息。

(2) 对其在租赁资产中保留的权利进行风险管理的情况。

出租人应当披露对其在租赁资产中保留的权利进行风险管理的策略，包括出租人降低风险的方式。该等方式可包括回购协议、担保余值条款或因超出规定限制使用资产而支付的可变租赁付款额等。例如，租赁设备和车辆的市场价值的下降幅度超过出租人在为租赁定价时的预计幅度将对该项租赁的收益能力

产生不利影响，租赁期结束时租赁资产余值的不确定性往往是出租人面临的重要风险，因此，披露有关出租人如何对租赁资产中保留的权利进行管理的信
息，有利于财务报表使用者了解更多出租人相关风险管理情况。

(3) 其他相关信息。

4. 转租的列示。

原租赁以及转租同一资产形成的资产和负债所产生的风险敞口不同于由于单一租赁应收款净额或租赁负债所产生的风险敞口，因此，企业不得以净额为基础对转租进行列示。除非满足第三十八章金融工具列报关于金融资产负债抵销的规定，转租出租人不得抵销由于原租赁和转租同一租赁资产而形成的资产和负债，以及与原租赁和转租同一租赁资产相关的租赁收益和租赁费用。

十一、衔接规定

对于首次执行日前已存在的合同，企业在首次执行日可以选择不重新评估其是否为租赁或者包含租赁。选择不重新评估的，企业应当在财务报表附注中披露这一事实，并一致应用于前述所有合同。

(一) 承租人衔接规定

对于首次执行日前的融资租赁，承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值，分别计量使用权资产和租赁负债。

对于首次执行日前的经营租赁，承租人在首次执行日应当根据剩余租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率（具有相似特征的租赁可采用同一折现率）折现的现值计量租赁负债，按租赁负债的计量金额并根据预付租金进行必要调整后的金额计量使用权资产。首次执行日前的经营租赁将于首次执行日后12个月内执行完毕或其租赁资产属于低价值资产的，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

在首次执行日，承租人应当按照第九章资产减值的规定，对使用权资产进行减值测试并进行相应会计处理。作为减值测试的替代，承租人也可根据第十四章或有事项的规定，评估包含租赁的合同在首次执行日前是否为亏损合同，并根据首次执行日前计入资产负债表的亏损准备金额调整使用权资产。

对于首次执行日前已存在的售后租回交易，企业在首次执行日不重新评估资产转让是否满足第十五章收入作为销售进行会计处理的规定。对于首次执行日前应当作为销售和融资租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他融资租赁相同的方法对租回进行会计处理，

并继续在租赁期内摊销相关递延收益或损失。对于首次执行日前应当作为销售和经营租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他经营租赁相同的方法对租回进行会计处理，并根据首次执行日前计入资产负债表的相关递延收益或损失调整使用权资产。

承租人首次执行本章的累积影响数，应调整期初留存收益及财务报表其他相关项目，不调整可比期间信息。

首次执行日后，承租人应当按照本章的规定进行处理。

（二）出租人衔接规定

对于首次执行日前划分为经营租赁且在首次执行日后仍存续的转租赁，转租出租人在首次执行日应当基于原租赁和转租赁的剩余合同期限和条款进行重新评估，并按照本章的规定进行分类。

除上述情形外，出租人应当自首次执行日起采用未来适用法进行处理。