

第十四章 租赁

历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	2—10 分
考查形式	客观题、主观题
高频考点	租赁期、承租人的会计处理、出租人对经营租赁的会计处理

【考点一】租赁期(★★)

租赁期	<p>① 租赁期：承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。</p> <p>② 承租人有续租选择权，合理确定将行使该选择权的，租赁期包含续租选择权涵盖的期间。</p> <p>③ 承租人有终止租赁选择权，合理确定将不会行使该选择权的，租赁期包含终止租赁选择权涵盖期间。</p> <p>【提示】如果只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间</p>
租赁期开始日	<p>① 租赁期开始日：出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。租赁期自租赁期开始日起计算。</p> <p>② 如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。</p> <p>③ 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</p>

【考点二】承租人的会计处理(★★)

1. 承租人租赁初始计量

总体原则	在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外
租赁负债	<p>租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。</p> <p>租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资</p>



	<p>产的权利相关的款项</p> <p>租赁付款额包括以下五项内容：</p> <p>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。</p> <p>其中：实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。</p> <p>租赁激励是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，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。</p> <p>② 取决于指数或比率的可变租赁付款额。</p> <p>可变租赁付款额包括：</p> <p>a. 由于市场比率或指数数值变动导致的价格变动。纳入租赁负债的初始计量。【按租赁期开始日的指数或比率确定】</p> <p>b. 承租人源自租赁资产的绩效。【销售收入比例付款】</p> <p>c. 租赁资产的使用。【超过特定里程付款】</p> <p>【提示】bc 不纳入租赁负债的初始计量中，发生时计入损益或产品成本。</p> <p>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。</p> <p>④ 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。</p> <p>⑤ 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项</p> <p>【提示】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。</p> <p>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。</p>
使用权资产	租赁负债 初始金额
资产的成本	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





构成	除已享受的租赁激励相关金额
	承租人 初始直接费用 ：为达成租赁所发生的 增量成本 ，如佣金、印花税等。为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，应当在发生时计入当期损益
	承租人将租赁资产 恢复 至约定状态的 成本 【预计负债】
折现率	在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用 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
账务处理	借：使用权资产（倒挤） 租赁负债——未确认融资费用 银行存款【租赁激励】 贷：租赁负债——租赁付款额 银行存款【初始直接费用＋租赁期开始日或之前支付的租赁付款额】 预计负债【期满拆除费用的现值】

2. 租赁负债和使用权资产的后续计量

租赁负债	在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：	
	① 确认租赁负债利息：	
	借：财务费用——利息费用 贷：租赁负债——未确认融资费用	
使用权资产	② 支付租赁付款额：	
	借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款	
	后续计量模式	成本 模式，通常按照 直线法 计提折旧
使用权资产	折旧起始日	通常自 租赁期开始日 当月计提折旧
	折旧期限	若获得租赁资产 所有权 ，根据租赁资产 剩余使用寿命 的时间计提折旧；若不确定是否获得租赁资产所有权，在租赁期、租赁



		资产剩余使用寿命、使用权资产剩余使用寿命中选择 较短者 计提折旧
	减值	应当按照《企业会计准则第 8 号——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。减值准备一旦计提， 不得转回
	会计分录	借：××费用等 贷：使用权资产累计折旧 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备

3. 租赁负债的重新计量

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

租赁负债重新计量情形	<ul style="list-style-type: none">① 实质固定付款额发生变动。【租赁期开始日未确认租赁负债】② 担保余值预计的应付金额发生变动。③ 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动。④ 发生承租人可控范围内（除地区房价上涨等）的重大事件或变化，购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化
折现率的选择	情形①②③ 中除浮动利率变化外，都采用租赁期开始日的原折现率，其他情形均采用修改后的折现率
折现期间	考虑原合同与变更后租赁期的 剩余期限
租赁负债变动计算方法	<ul style="list-style-type: none">① 确定变动生效日。【假设变动生效日为新起点】② 根据原折现率或变动后的折现率对新的现金流量进行折现。③ 比较变动生效日的原租赁负债与新租赁负债账面价值的差额，调整其账面价值与使用权资产的价值。【现值增加额】④ 对于预付年金，如在变动生效日可能交付新租金，则按照假设变更日未交租金进行折现
会计处理	借：使用权资产【 现值增加额 】



	租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额 或反分录	
4. 承租人租赁变更的处理		
变更作为单独租赁	判断条件（同时满足） 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	
	处理原则：在变更日按照新的租赁处理	
变更未作为单独租赁	缩短租赁范围与期限	① 减少租赁负债与使用权资产的账面价值。 根据原使用权资产的减少比例，按照其比例终止确认原租赁负债与使用权资产的账面价值，差额计入资产处置损益。 借：租赁负债——租赁付款额【按比例减少】 使用权资产累计折旧【按比例减少】 贷：租赁负债——未确认融资费用【按比例减少】 使用权资产【按比例减少】 资产处置损益【倒挤】
		② 调整剩余租赁负债和使用权资产账面价值。 比较变更日的原租赁负债剩余账面价值与新租赁负债账面价值差额，调整租赁负债与使用权资产价值。【现值增加额】 借：使用权资产【现值增加额】 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额 或相反分录
	其他租赁变更	调整剩余租赁负债和使用权资产账面价值（同 ②）

【考点三】出租人的会计处理（★★）

1. 出租人的租赁分类



融资租赁	实质上转移了与租赁资产所有权有关的 几乎全部风险和报酬
	<p>一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：</p> <ul style="list-style-type: none">① 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。② 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。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。（“大部分”=75%及 75%以上）④ 在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。（“几乎相当于”，通常掌握在 90%以上）⑤ 租赁资产性质特殊，不作较大改造，只有承租人能使用
经营租赁	<p>一项租赁存在下列迹象的，可分类为融资租赁：</p> <ul style="list-style-type: none">① 承租人撤销租赁，对出租人造成的损失由承租人承担。② 资产余值的公允价值波动产生的利得或损失归承租人。③ 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下期
	除融资租赁以外的其他租赁

2. 出租人的会计处理

融资租赁	初始 计量	<p>出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额【现值】作为应收融资租赁款的入账价值。</p> <p>租赁收款额【终值】，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项，包括五项内容：</p> <ul style="list-style-type: none">① 承租人需支付的固定付款额或实质固定付款额；存在租赁激励的，应当扣除租赁激励相关金额；② 取决于指数或比率的可变租赁付款额；③ 承租人行使购买选择权的行权价格；④ 承租人行使终止租赁选择权支付的款项；⑤ 由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担
------	----------	---



	<p>保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。</p> <p>账务处理：</p> <p>借：应收融资租赁款——租赁收款额【5 项内容】</p> <p> 应收融资租赁款——未担保余值</p> <p> 贷：融资租赁资产【账面价值】</p> <p> 资产处置损益【公允价值－账面价值】</p> <p> 银行存款【初始直接费用】</p> <p> 应收融资租赁款——未实现融资收益【租赁收款额和未担保余值的终值与现值的差额】</p> <p>其中：应收融资租赁款＝租赁投资净额＝未担保余值现值＋租赁收款额现值＝租赁资产公允价值＋出租人初始直接费用</p>	
后续 计量	<p>① 确认利息收入：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收融资租赁款——租赁收款额</p> <p>借：应收融资租赁款——未实现融资收益</p> <p> 贷：租赁收入</p> <p>② 确认可变租赁付款额：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：租赁收入</p> <p>③ 租赁期满，承租人行使购买权：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收融资租赁款——租赁收款额</p> <p>④ 租赁期满，承租人归还资产：</p> <p>借：融资租赁资产</p> <p> 贷：应收融资租赁款——未担保余值</p>	
租赁 变更	变更作为 单独租赁（同承租人的判断原则）	<p>变更未 作为单</p> <p>原租赁变更为经营租赁：</p> <p>a. 确定变更日应收融资租赁款账面价值；</p>



	独租赁	<p>b. 应收融资租赁款账面价值结转至固定资产等科目。</p> <p>借：固定资产</p> <p> 应收融资租赁款——未实现融资收益</p> <p> 贷：应收融资租赁款——租赁收款额</p> <p> 应收融资租赁款——未担保余值</p> <hr/> <p>原融资租赁变更为新的融资租赁：</p> <p>确定变更后的新应收融资租赁款（变更后现金流量根据原或修订后折现率折现）与原应收融资租赁款比较，调整原应收融资租赁款的账面价值。【调整租赁收入】</p> <p>借：租赁收入【现值减少额】</p> <p> 应收融资租赁款——未实现融资收益</p> <p> 贷：应收融资租赁款——租赁收款额，或反向。</p>
经营租赁	<p>① 租金的处理：</p> <p>在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：预收账款</p> <p>借：预收账款</p> <p> 贷：租赁收入</p> <hr/> <p>② 出租人对经营租赁提供激励措施：</p> <p>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</p> <hr/> <p>③ 初始直接费用。</p>	



	出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用 应当资本化 至租赁标的资产的成本，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入 当期损益
	④ 折旧和减值。 对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策 计提折旧 ；对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行 摊销
	⑤ 可变租赁付款额。 出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，如果是 与指数或比率挂钩的 ，应在租赁期开始日计入 租赁收款额 ；除此之外的，应当在实际发生时计入 当期损益
	⑥ 经营租赁的变更。 经营租赁发生变更的，出租人应自变更生效日开始，将其作为一项 新的租赁 进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额

【考点四】售后租回交易

企业应当按照新收入准则的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售，并区别进行会计处理。

情形	会计处理原则	
	卖方兼承租人	买方兼出租人
售后租回交易中的资产转让 属于销售	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	根据其他适用的《企业会计准则》对资产购买进行会计处理，并根据租赁准则对资产出租进行会计处理
售后租回交易中的资产转让 不属于	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 ，并按照新金融工具进行会计处理	不确认 被转让资产，而应当将支付的现金作为 金融资产 ，并按照新金融工具进行



销售		会计处理
----	--	------

