

注册会计师 会计 考点强化班

第十四章 租 赁

【考点 1】承租人主要账务处理如下：

一、一般处理

1. 租赁期开始日

借：使用权资产（成本）

 租赁负债——未确认融资费用（尚未支付的租赁付款额与其现值之间的差额）

 贷：租赁负债——租赁付款额（尚未支付的租赁付款额）

借：使用权资产（成本）

 贷：预付账款等[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）]

 银行存款等（发生的初始直接费用）

 预计负债（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）

二、后续计量

1. 承租人应当自租赁期开始日起按月计提使用权资产的折旧

借：营业成本/制造费用/销售费用/管理费用/研发支出等

 贷：使用权资产累计折旧

【提示】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。

3. 使用权资产发生减值的，按应减记的金额

借：资产减值损失

 贷：使用权资产减值准备

【注意】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. “租赁负债”

（1）在租赁期开始日

借：使用权资产（成本）

 租赁负债——未确认融资费用（尚未支付的租赁付款额
 与其现值的差额）

 贷：租赁负债——租赁付款额（尚未支付的租赁付款额）

 预付账款（预付的租赁付款额扣除租赁激励）

 银行存款（初始直接费用）

 预计负债

（2）承租人在确认租赁期内各个期间的利息时

借：财务费用——利息费用

 在建工程等

 贷：租赁负债——未确认融资费用

（3）承租人支付租赁付款额时

借：租赁负债——租赁付款额等

 贷：银行存款等

(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

①当租赁负债增加时

借: 使用权资产(租赁付款额现值的增加额)

 租赁负债——未确认融资费用(差额)

 贷: 租赁负债——租赁付款额(按租赁付款额的增加额)

②当租赁负债减少时(租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的除外)

借: 租赁负债——租赁付款额(按租赁付款额的减少额)

 贷: 使用权资产(租赁付款额现值的减少额)

 租赁负债——未确认融资费用(差额)

【提示】若使用权资产的账面价值已调减至零

借: 租赁负债——租赁付款额(按仍需进一步调减的租赁付款额)

 贷: 制造费用/管理费用/研发支出等(按仍需进一步调减的租赁付款额现值)

 租赁负债——未确认融资费用(差额)

(5) 租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的, 应当按缩小或缩短的相应比例

借: 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

 贷: 租赁负债——未确认融资费用

 使用权资产

 资产处置损益(差额, 或借方)

(6) 企业转租使用权资产形成融资租赁

借: 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

 贷: 使用权资产

 资产处置损益(差额, 或借方)

【考点2】出租人会计处理

1. 出租人购入和以其他方式取得融资租赁资产的

借: 融资租赁资产

 贷: 银行存款等

2. 租赁期开始日

借: 应收融资租赁款——租赁收款额(尚未收到的租赁收款额)

 ——未担保余值(预计租赁期结束时的未担保余值)

 银行存款等(已经收取的租赁款)

 贷: 融资租赁资产(融资租赁方式租出资产的账面价值)

 资产处置损益(融资租赁方式租出资产的公允价值与账面价值的差额, 或借方)

 银行存款等(发生的初始直接费用)

 应收融资租赁款——未实现融资收益(差额, 或借方)

3.

借: 应收融资租赁款——初始直接费用

 贷: 银行存款等

借: 应收融资租赁款——未实现融资收益

 贷: 应收融资租赁款——初始直接费用

4. 出租人在确认租赁期内各个期间的利息收入时

借: 应收融资租赁款——未实现融资收益

 贷: 租赁收入——利息收入

 其他业务收入等

5. 出租人收到租赁收款额时

借：银行存款

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

6. 租赁收入

(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

借：银行存款/应收账款等

贷：租赁收入——经营租赁收入

(2) 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

借：应收融资租赁款——未实现融资收益

贷：租赁收入——利息收入/其他业务收入等

利息收入（出租人为金融企业）

(3) 出租人确认未计入租赁收款额的可变租赁付款额时

借：银行存款/应收账款等

贷：租赁收入——可变租赁付款额

【考点 3】转租赁

租赁准则要求转租出租人对原租赁合同和转租赁合同分别根据承租人和出租人会计处理要求，进行会计处理。

1. 承租人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（分类为经营租赁或融资租赁）。

【提示】原租赁资产不划转出租人所有，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。

2. 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方法的，应将转租赁分类为经营租赁。

【考点 4】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标的资产所产生的损益。

1. 生产商或经销商出租人确认的销售收入=(租赁期开始日租赁资产公允价值 VS 租赁收款额按市场利率折现的现值)两者孰低

【提示】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。

2. 生产商或经销商出租人结转的销售成本

=租赁资产账面价值-未担保余值的现值

3. 生产商或经销商出租人确认的销售损益

=确认的收入-结转的销售成本

4. 生产商或经销商出租人由于取得融资租赁所发生的成本，应当在租赁期开始日将其计入损益

【提示】主要与生产商或经销商赚取的销售利得相关，与其他融资租赁不同，因此，不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额，计入销售费用。

【考点 5】售后租回交易

	承租人（卖方）	出租人（买方）
向买方（出租人） 转让构成销售	(1) 终止确认标的资产，并对租回交易应用承租人会计模式 (2) 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 (3) 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确认标的资产，并对租回交易应用出租人会计模式

向买方（出租人） 转让不构成销售	(1) 继续确认标的资产 (2) 将从买方（出租人）收到的现金作为金融负债	(1) 不确认标的资产 (2) 将支付给卖方（承租人）的现金作为金融资产
---------------------	--	---

第十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

【考点 1】关于持有待售长期股权投资的会计处理

1. 企业出售对子公司投资但并不丧失对其控制权，企业不应当将拟出售的部分对子公司投资或对子公司投资整体划分为持有待售类别。

2. 企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，企业应当在拟出售的部分对子公司投资满足持有待售类别划分条件时：

(1) 在母公司个别财务报表中将对子公司投资整体划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资划分为持有待售类别；

(2) 在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资对应的资产和负债划分为持有待售类别。

3. 企业出售对子公司投资后保留的部分权益性投资，应当区分以下情况处理：

(1) 如果企业对被投资单位施加共同控制或重大影响，在编制母公司个别财务报表时，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》有关成本法转权益法的规定进行会计处理，在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理；

(2) 如果企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理。

4. 按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规定，对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，应当停止权益法核算；对于未划分为持有待售类别的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理。

【考点归纳】对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，应当停止权益法核算；对于未划分为持有待售类别的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理。

【考点 2】持有待售的确认

【考点归纳】

(1) 拟结束使用的非流动资产或处置组其账面价值主要通过持续使用收回，并非主要通过出售收回；因此，不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别；

(2) 对于暂时停止使用的非流动资产，由于不满足划分为持有待售类别的条件，如并未就出售计划作出决议或获得确定的购买承诺，因此，不应当将其划分为持有待售类别。

【考点 3】持有待售类别的计量

后续资产负债表日持有待售的固定资产公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，应根据处置组中适用《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值，不应分摊至处置组中包含的流动资产或适用其他准则计量规定的非流动资产；对于持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。

划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回，划分为持有待售时计提的减值金额可以转回；持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认。

【考点归纳】“资产处置损益”科目核算企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失：

(1) 金融工具、长期股权投资的处置利得或损失在“投资收益”核算；子公司和业务的处置利得或损失在“投资收益”核算；

(2) 投资性房地产的处置利得或损失在“其他业务收入/成本”核算。

【考点 4】持有待售类别的列报

持有待售准则应当采用未来适用法处理，企业不应重述比较财务报表；即企业不对其符合持有待售类别划分条件前各个会计期间的资产负债表进行项目的分类调整或重新列报。

【考点 5】终止经营的认定

【考点归纳】判断终止经营的条件：

- (1) 能够单独区分，指经营活动和现金流量能够单独区分；
- (2) 要有一定规模；
- (3) 时点要求：处置（主要业务终止）或者划分为持有待售。

【考点 6】终止经营的列报

不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报。

非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

(1) 划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；

(2) 可收回金额；

由此产生的差额计入当期损益，可以通过“资产减值损失”科目进行会计处理。

第十六章所有者权益

【考点 1】其他综合收益的确认与计量

1. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：

- (1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动；
- (2) 企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资发生的公允价值变动；
- (3) 企业指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，由企业自身信用风险变动引起的公允价值变动。
- (4) 按照权益法核算因被投资单位不能转损益的其他综合收益的变动，投资企业按持股比例计算确认的该部分其他综合收益项目；

2. 以后会计期间有满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：

- (1) 采用权益法核算的长期股权投资，按照被投资单位实现可转损益的其他综合收益以及持股比例计算应享有或分担的金额
- (2) 企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权投资发生的公允价值变动；
- (3) 外币财务报表折算差额；
- (4) 企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产时，其原账面价值与公允价值之间的差额；
- (5) 企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的损失准备（其他债权投资信用减值准备）；
- (6) 企业现金流量套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分；
- (7) 非投资性房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，转换日的公允价值大于账面价值的差额。

【考点 2】资本公积

权益工具重分类为金融负债，重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益；发行方原分类为金融负债的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量，故不会产生差额。

企业（发行方）发行金融工具，发生的手续费、佣金等交易费用，如分类为债务工具且以摊余成本计量的，应当计

入所发行工具的初始计量金额；如分类为权益工具的，应当从权益（其他权益工具）中扣除。

发行权益工具的交易费用，可以自发行收入中抵减并计入所有者权益，需满足两个条件：一个是必须和发行有关，另一个是必须实质上是交易费用。

不属于根据法律、行政法规和中国证监会相关规定必须发生的法定性质的费用，以及与新发行股份募集资金无直接关联的费用支出，例如广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用，应当于发生时直接计入当期损益，不能从发行溢价中扣减。

上市公司收到的由其控股股东或其他原非流通股股东根据股改承诺为补足当期利润而支付的现金，应作为权益性交易计入所有者权益（资本公积—股本溢价）；

因联营企业增资导致投资方持股比例下降但仍具有重大影响，投资方享有被投资单位增资后可辨认净资产份额的增加额记入“资本公积——其他资本公积”科目；权益结算股份支付在等待期内借记相关费用，同时贷方记入“资本公积——其他资本公积”科目；控股股东对管理人员赠予股份且立即可行权，应按立即可行权的权益结算股份支付处理，计入“资本公积—股本溢价”科目。

【考点3】留存收益

盈余公积弥补亏损和提取法定盈余公积均不会引起企业留存收益总额发生增减变动。

宣告分配股票股利时，不作账务处理。

库存股属于所有者权益备抵项，回购库存股时，所有者权益减少；注销库存股时，为所有者权益内部变动，不影响所有者权益总额。