

考点 8：出租人对经营租赁的会计处理

（一）租金的处理

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。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。

（二）出租人对经营租赁提供激励措施

1. 出租人提供**免租期**的，出租人应将租金总额在**不扣除免租期**的整个租赁期内，按**直线法**或其他合理的方法进行分配，**免租期内应当确认租金收入**。（权责发生制）
2. 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。

（三）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**。

（四）折旧和减值

1. 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**。
2. 出租人应当按照《企业会计准则第 8 号——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。

（五）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**。

（六）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。

【单选·2022】2×21 年 7 月 1 日，甲公司与乙公司签订了一项写字楼租赁合同，甲公司将该写字楼以经营租赁方式出租给乙公司。合同约定，租赁期为 2×21 年 7 月 1 日至 2×22 年 6 月 30 日，租赁期前 2 个月免收租金，后 10 个月每月收取租金 15 万元，此外，甲公司承担了本应由乙公司负担的电子灯牌制作安装费 3 万元。甲公司按直线法确认租金收入。不考虑其他因素，甲公司 2×21 年度应确认的租金收入是（ ）万元。

- A. 73.5 B. 49 C. 60 D. 75

答案：A

解析：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。甲公司 2×21 年度应确认的租金收入=（15×10-3）/12×6=73.5（万元）。

考点 9：转租赁

（一）基本原则

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。

（二）处理方式

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。
2. 原租赁为**短期租赁**，且转租出租人作为承租人已按照准则采用**简化会计处理方法的**，应将转租赁分类为**经营租赁**。

考点 10：生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

1. 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。（变相的销售，**以租代售**）
2. 构成融资租赁的，生产商或经销商出租人在租赁期开始日应当按照**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（谨慎性），并按照**租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后（风险报酬未转移）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。

账务处理：

借：应收融资租赁款——租赁收款额（未来收取本利和）

贷：主营业务收入/其他业务收入（租赁资产公允价值和租赁收款额现值较低者）

应收融资租赁款——未实现融资收益（差额，未来收取利息，不一定是实际收款额和计算现值的差额）

借：主营业务成本/其他业务成本

应收融资租赁款——未担保余值（未来租期结束时的金额）

贷：库存商品

应收融资租赁款——未实现融资收益

未担保余值的现值

3. 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**。

账务处理：

借：销售费用

贷：银行存款

【计算分析·教材例题 19-16】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：2×19 年 1 月 1 日至 2×21 年 12 月 31 日，共 3 年；

（3）租金支付：自 2×19 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 2×19 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）甲公司取得该租赁发生的相关成本为 5 000 元；

（7）该设备于 2×19 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。

