

第四节 特殊租赁业务的处理

一、转租赁

1. 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**分别根据**承租人和出租人会计处理要求，进行会计处理。
2. **原租赁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。
3. 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。
4. 原租赁为**短期租赁**，且**转租出租人**作为承租人已按照本准则采用**简化会计处理方法的**，应将转租赁分类为**经营租赁**。

【例 18-16】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 年年初，甲企业将该 5 000 平方米办公场所**转租给丙企业**，期限为原租赁的剩余 3 年时间（**转租赁**）。假设**不考虑**初始直接费用。

【答案】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**。
- （4）在转租期间，中间出租人**既要确认**转租赁的**融资收益**，**也要确认**原租赁的**利息费用**。

二、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，应在**租赁期开始日**：

确认收入	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
结转成本	按照租赁资产账面价值 扣除 未担保余值的 现值后的余额
两者的差额	收入和销售成本的 差额 作为 销售损益

2. 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 18-17】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：2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，共 3 年；
- （3）租金支付：自 2019 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 2019 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；（计入**当期损益**）
- （7）该设备于 2019 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。

【答案】

第一步，判断租赁类型

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认定为融资租赁。

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，确定收入金额。

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，确认收入为2 700 000元。（两者较低：公允价值）

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，确定销售成本金额。

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

第四步，会计分录：

2019年1月1日（租赁期开始日）

借：应收融资租赁款——租赁收款额 3 000 100（1 000 000×3+100）
 贷：主营业务收入 2 700 000（两者较低）
 应收融资租赁款——未实现融资收益 300 100（差额）

此时：未收的本金=2 700 000（元）

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

由于甲公司在确定营业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。

$1\,000\,000 \times (P/A, r, 3) + 100 \times (P/F, r, 3) = 2\,700\,000$ （元）， $r = 5.4606\% \approx 5.46$

计算租赁期内各期分摊的融资收益如下表所示。

单位：元				
日期	收取租赁款项	确认的融资收入	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
2019年1月1日				2 700 000
2019年12月31日	1 000 000	147 436	852 564	1 847 436
2020年12月31日	1 000 000	100 881	899 119	948 317
2021年12月31日	1 000 000	51 783*	948 217*	100
2021年12月31日	100		100	
合计	3 000 100	300 100	2 700 000	

注：*作尾数调整：51 783=1 000 000-948 217；
948 217 =948 317-100。

2019年12月31日会计分录：（第一年年末）

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

此时：

收取的利息=2 700 000×5.4606%=147 436（元）

收取的本金=1 000 000-147 436=852 564（元）

未收的本金=2 700 000-852 564=1 847 436（元）

2020年12月31日和2021年12月31日会计分录略。

三、售后租回交易的会计处理（了解）

（一）基本原则

1. 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，则卖方承租人和买方出租人**均应按照**售后租回交易的规定进行会计处理。
2. 企业应当按照《企业会计准则第14号——收入》（2017）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

（二）售后租回交易的类型

第一种类型：售后租回交易中的资产转让**属于**销售

第二种类型：售后租回交易中的资产转让**不属于**销售

【例 18-19】（了解）