

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

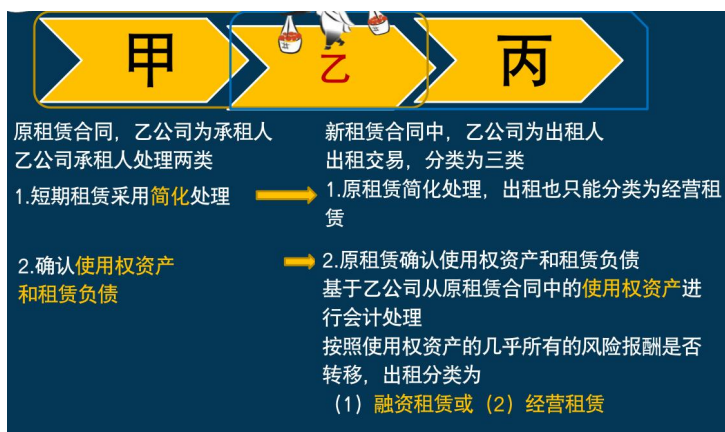
四、特殊租赁业务的会计处理

(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，交易对象也是不同的企业，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。

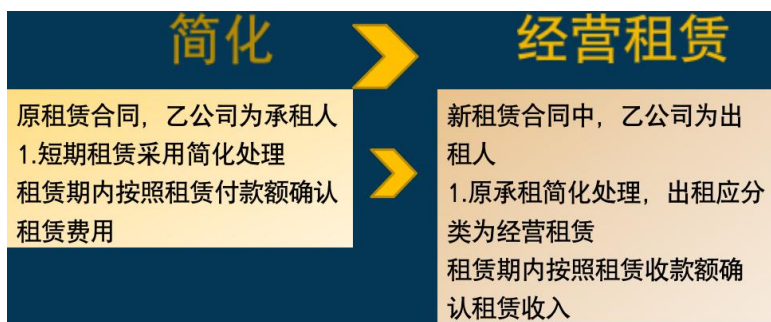
承租人在对转租赁进行分类时，转租出租人应基于原租赁中产生的使用权资产，而不是租赁资产（如作为租赁对象的不动产或设备）进行分类。原租赁资产不归转租出租人所有，原租赁资产也未计入其资产负债表。因此，转租出租人应基于其控制的资产（即使用权资产）进行会计处理。

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。

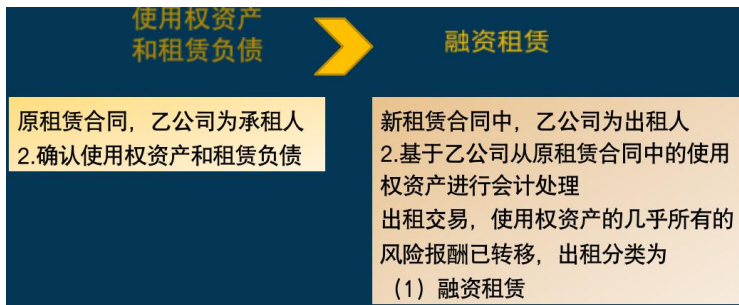


1. 承租人简化处理转租出租分类为经营租赁

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。



2. 承租人未简化处理转租出租分类为融资租赁



(2) 转租赁分类为融资租赁的

- a. 终止确认与原租赁相关且转给 B 公司（转租承租人）的使用权资产，并确认转租赁投资净额；
 - b. 将使用权资产与转租赁投资净额之间的差额确认为损益；
 - c. 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。
- 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。

(2) 转租赁分类为经营租赁的

签订转租赁时，转租出租人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：

- a. 确认使用权资产的折旧费用和租赁负债的利息；
- b. 确认转租赁的租赁收入。

例题 25

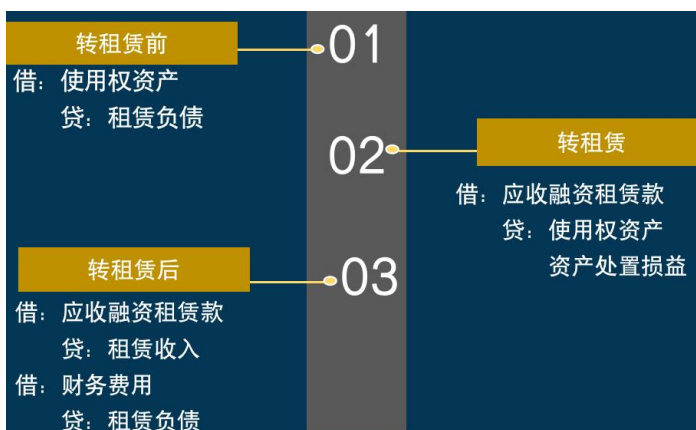
甲企业（原租赁承租人）与乙企业（原租赁出租人）就 5 000 平方米办公场所签订了一项为期 5 年的租赁（原租赁）。在第 3 年年初，甲企业将该 5 000 平方米办公场所转租给丙企业（转租赁），期限为原租赁的剩余 3 年时间。假设不考虑初始直接费用。

分析

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。本例中，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。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。

参考分录



(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标的资产所产生的损益。

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**，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。**

借：应收融资租赁款——租赁收款额

贷：主营业务收入（**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**）

 应收融资租赁款——未实现融资收益

借：主营业务成本（**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**）

 应收融资租赁款——未担保余值

贷：**库存商品**

 应收融资租赁款——未实现融资收益

借：**销售费用（融资租赁所发生的成本）**

 银行存款

【提示】取得融资租赁发生的成本，不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额。主要与生产商或经销商赚取的**销售利得**相关，应计入当期损益（销售费用）。