

### 知识点 3：其他非流动负债 2：长期应付款、专项应付款的核算（★）

#### （四）出租人的会计处理

##### 1. 出租人的租赁分类

在租赁开始日，出租人应当将租赁分为**融资租赁**和**经营租赁**。租赁开始日后，除非发生租赁变更，出租人无须对租赁的分类进行重新评估。一项租赁属于融资租赁还是经营租赁取决于交易的实质，而不是合同的形式。如果一项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，出租人应当将该项租赁分类为**融资租赁**。

出租人应当将除融资租赁以外的其他租赁分类为**经营租赁**。

##### （1）融资租赁

###### 【租赁期开始日会计处理】

出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。

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作为应收融资租赁款的入账价值。

租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。

借：应收融资租赁款——租赁收款额（按尚未收到的租赁收款额）  
——未担保余值（按预计租赁期结束时的未担保余值）

银行存款（按已收取的租赁款）

贷：融资租赁资产（租出资产的账面价值）

资产处置损益（租出资产的公允价值与账面价值的差额，或借方）

银行存款（初始直接费用）

应收融资租赁款——未实现融资收益（按差额）

###### 【租赁开始日后】

（1）按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入：

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

（2）收取各期租金时：

借：银行存款

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

（3）出租人确认**未计入租赁收款额的可变租赁付款额**时：

借：银行存款等

贷：租赁收入——可变租赁付款额

（4）出租人根据规定确认应收融资租赁款（租赁收款额）发生减值的，应按应收融资租赁款（租赁收款额）的预期信用损失应当计提的金额：

借：信用减值损失

贷：应收融资租赁款减值准备

转回已计提的减值准备时：

借：应收融资租赁款减值准备

贷：信用减值损失

##### 2. 经营租赁

###### （1）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。

### （2）出租人对经营租赁提供激励措施

出租人提供免租期的，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。

### （3）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。

### （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。

出租人应当按照规定，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。

### （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。

【2021年多项选择题】下列关于出租人对经营租赁的会计处理正确的有（ ）。

- A. 租赁期内只能采用直线法将租赁收款额确认为租金收入
- B. 发生的与经营租赁有关的初始直接费用直接计入当期损益
- C. 应采用类似资产的折旧政策对租赁的固定资产计提折旧
- D. 对已识别的减值损失应计提资产减值准备
- E. 为承租人提供如承担某些费用的激励措施时，应将该费用自租金收入总额中扣除

【答案】CDE

【解析】下列关于出租人对经营租赁的会计处理考查经营租赁。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，不是只能采用直线法，选项A错误；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，选项B错误；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，选项C正确；出租人应当按照规定，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，选项D正确；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，选项E正确。

### （五）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**，交易对手也是不同的企业，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（如作为租赁资产的不动产或设备）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租赁准则采用**简化会计处理方法的**，应将转租赁分类为**经营租赁**。

企业**转租使用权资产形成融资租赁的**：

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）

#### （六）售后租回交易

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，则卖方兼承租人和买方兼出租人均应按照**售后租回交易**的规定进行会计处理。企业应当按照《企业会计准则第14号—收入》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。

在标的资产的法定所有权转移给出租人并将资产租赁给承租人**之前**，承租人可能会先获得标的资产的法定所有权。但是，是否具有标的资产的法定所有权本身**并非**会计处理的决定性因素。

（1）如果承租人在资产转移给出租人**之前已经取得**对标的资产的控制，则该交易属于售后租回交易。

（2）如果承租人**未能在资产转移给出租人之前取得对标的资产的控制**，那么即便承租人在资产转移给出租人之前先获得标的资产的法定所有权，该交易**也不属于**售后租回交易。

#### 1. 售后租回交易中的资产转让属于销售

卖方兼承租人应当按**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**。买方兼出租人根据其他适用的《企业会计准则》对资产购买进行会计处理，并根据准则对资产出租进行会计处理。

### 公允价值

#### 账面价值

使用权	其他权利
-----	------

使用权	其他权利
-----	------

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人**未按**市场价格收取租金，企业应当进行以下调整：

（1）销售对价**低于**市场价格的款项作为**预付租金**进行会计处理；

（2）销售对价**高于**市场价格的款项作为买方兼出租人向卖方兼承租人提供的**额外融资**进行会计处理。

同时，承租人按照公允价值调整相关销售**利得或损失**，出租人按市场价格**调整租金收入**。

#### 2. 售后租回交易中的资产转让**不属于**销售

**卖方兼承租人不终止确认**所转让的资产，而应当将收到的现金作为**金融负债**，并按照《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》进行会计处理。

**买方兼出租人不确认**被转让资产，而应当将支付的现金作为**金融资产**，并按照《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》进行会计处理。

## 二、专项应付款

专项应付款是指企业取得的**国家指定为资本性投入的具有专项或特定用途的款项**，如属于工程项目的资本性拨款等。

### （一）专项或特定用途的拨款用于工程项目

#### 1. 收到资本性拨款时

借：银行存款

贷：专项应付款

2. 将专项或特定用途的拨款用于工程项目

借：在建工程/公益性生物资产等

贷：银行存款/应付职工薪酬等

3. 工程项目完工

(1) 形成固定资产、公益性生物资产的部分

借：专项应付款

贷：资本公积—资本溢价

(2) 未形成固定资产需要核销的部分

借：专项应付款

贷：在建工程等

4. 拨款结余需要返还的

借：专项应付款

贷：银行存款

### 知识点回顾

