

第四节 特殊租赁业务的会计处理

2. 售后租回交易中的资产转让属于销售

【例 14-20】甲公司（卖方兼承租人，非金融企业）以 40000000 元的价格向乙公司（买方兼出租人，非金融企业）出售一栋建筑物，款项已收存银行。交易前该建筑物的账面原值是 24000000 元，累计折旧是 4000000 元。与此同时，甲公司与乙公司签订了合同，取得了该建筑物 18 年的使用权（全部剩余使用年限为 40 年），年租金为 2400000 元，于每年年末支付。根据交易的条款和条件，甲公司转让建筑物符合《企业会计准则第 14 号——收入》中关于销售成立的条件。

假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。该建筑物在销售当日的公允价值为 36000000 元。

分析：由于该建筑物的销售对价并非公允价值，甲公司和乙公司分别进行了调整，以按照公允价值计量销售收益和租赁应收款。超额售价 4000000 元（40000000-36000000）作为乙公司向甲公司提供的额外融资进行确认。

相关指标的计算：

①甲、乙公司均确定租赁内含年利率为 4.5%。

②年付款额现值为 29 183 980 元[年付款额 2 400 000 × (P/A, 4.5%, 18)]；

③年付款额现值中，4 000 000 元与额外融资相关，25 183 980 元与租赁相关；

④额外融资年付款额=4 000 000/29 183 980×2 400 000=328 948（元）；

⑤租赁相关年付款额=2 400 000-328 948=2 071 052（元）。

（1）在租赁期开始日，甲公司对该交易的会计处理如下：

第一步，按与租回获得的使用权部分占该建筑物的原账面金额的比例计算售后租回所形成的使用权资产。

使用权资产=(24000000-4000000)（注 1）×[25183980（注 2）÷36000000（注 3）]=13991100（元）

注 1: 该建筑物的账面价值。

注 2: 18 年使用权资产的租赁付款额现值。

注 3: 该建筑物的公允价值。

第二步，计算与转让至乙公司的权利相关的利得。

出售该建筑物的全部利得=36000000-20000000=16000000（元），其中：

a. 与该建筑物使用权相关利得=16000000×（25183980÷36000000）=11192880（元）；

b. 与转让至乙公司的权利相关的利得=16000000-a=16000000-11192880=4807120（元）。

第三步，会计分录：

①与额外融资相关

借：银行存款 4 000 000
贷：长期应付款 4 000 000

②与租赁相关

借：银行存款 36 000 000（资产租赁开始日的公允价值）
使用权资产 13 991 100（分拆至租赁本身的建筑物账面价值）
累计折旧 4 000 000
租赁负债——未确认融资费用 12 094 956（37 278 936-25 183 980）
贷：固定资产 24 000 000
租赁负债——租赁付款额 37 278 936（租赁相关的年付款额 2 071 052×18 期）
资产处置损益 4 807 120（分拆至转让给乙公司权利相关的利得）

分录中“租赁负债——租赁付款额”的金额为甲公司年付款 2400000 元中的 2071052 元×18 年；后续甲公司支付的年付款额 2400000 元中的 2071052 元作为租赁付款额处理；328948 元作为以下两项进行会计处理：结算金融负债 4000000 元而支付的款项；利息费用。

利息费用=25183980×4.5%+4 000000 × 4.5%+= 1133 279 + 180 000 = 1 313 279（元）

长期应付款减少额= 328 948 - 180 000 = 148 948（元）

以第 1 年年末为例：

借：长期应付款 328 948	分录合并，即为：
租赁负债——租赁付款额 2 071 052	借：租赁负债——租赁付款额 2 071 052
贷：银行存款 2 400 000	长期应付款 148 948

借：财务费用 (4 000 000 × 4.5%) 180 000	财务费用 1 313
贷：长期应付款 180 000	279
借：财务费用 (25 183 980 × 4.5%) 1 133 279	贷：租赁负债——未确认融资费用 1 133
贷：租赁负债——未确认融资费用 1 133 279	279
	银行存款 2 400 000

(2) 综合考虑租期占该建筑物剩余使用年限的比例等因素，乙公司将该建筑物的租赁分类为经营租赁。

在租赁期开始日，乙公司对该交易的会计处理如下：

借：固定资产——建筑物 36 000 000
 长期应收款 4 000 000
 贷：银行存款 40 000 000

租赁期开始日之后，乙公司将从甲公司处年收款额 2400000 元中的 2071052 元作为租赁收款额进行会计处理。从甲公司处年收款额中的其余 328948 元作为以下两项进行会计处理：结算金融资产 4000000 元而收到的款项；利息收入。

以第 1 年末为例：

借：银行存款 2 400 000
 贷：租赁收入 2 071 052
 利息收入 180 000
 长期应收款 148 948

本章小结

