



第四节 特殊租赁业务的处理

三、售后租回交易（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



第四节 特殊租赁业务的处理

（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

1. 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。

2. 买方兼出租人根据适用的其他准则对资产购买进行会计处理，并根据租赁准则对资产出租进行会计处理。



第四节 特殊租赁业务的处理

3. 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。在进行上述调整时，企业应当按以下二者中较易确定者进行：

(1) 销售对价的公允价值与资产的公允价值的差异；

(2) 合同付款额的现值与按市场租金计算的付款额的现值的差异。



第四节 特殊租赁业务的处理

3. 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，企业应当将：

(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。

企业在按照上述要求确定销售对价与市场价格的差额以及调整销售利得或损失（承租人）或租金收入（出租人）时，应当基于下列二者中较易确定者进行：

(1) 销售对价的公允价值与资产的公允价值的差异；

(2) 合同付款额的现值与按市场租金计算的付款额的现值的差异。



第四节 特殊租赁业务的处理

在租赁期开始日后，承租人应当按照租赁准则有关使用权资产后续计量的规定对售后租回所形成的使用权资产进行后续计量，并按照租赁准则有关租赁负债后续计量的规定对售后租回所形成的租赁负债进行后续计量。

承租人在对售后租回所形成的租赁负债进行后续计量时，确定租赁付款额或变更后租赁付款额的方式不得导致其确认与租回所获得的使用权有关的利得或损失。

租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人仍应当按照租赁准则的规定将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益，不受前述规定的限制。



第四节 特殊租赁业务的处理

【例19-18】甲公司（卖方兼承租人）以40 000 000元的价格向乙租赁公司（买方兼出租人）转让一栋建筑物，乙公司以银行存款支付转让价款。转让前该建筑物的账面原值是24 000 000元，累计折旧是4 000 000元。同日，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2 400 000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收入准则中关于销售成立的条件。该建筑物在销售当日的公允价值为36 000 000元。假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。



第四节 特殊租赁业务的处理



第四节 特殊租赁业务的处理

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4 000 000元（40 000 000-36 000 000）作为乙公司向甲公司提供的额外融资进行确认。甲、乙公司均确定租赁内含年利率为4.5%。

$$\text{年付款额现值} = 2\,400\,000 \times (P/A, 4.5\%, 18) = 29\,183\,980$$

（元）

其中：4 000 000元与额外融资相关

$$\text{额外融资年付款额} = 2\,400\,000 \times (4\,000\,000 / 29\,183\,980)$$

= 328 948（元）

$$\text{租赁相关年付款额} = 2\,400\,000 - 328\,948 = 2\,071\,052 \text{（元）}$$



第四节 特殊租赁业务的处理



第四节 特殊租赁业务的处理

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= (24 000 000-4 000 000) (该建筑物的账面价值) × 【 (29 183 980-4 000 000) (18年使用权资产的租赁付款额现值) ÷ 36 000 000 (该建筑物的公允价值) 】 =13 991 100 (元)

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=36 000 000-20 000 000 (账面价值) =16 000 000 (元) 其中：

①与该建筑物使用权相关利得=16 000 000 × (25 183 980 ÷ 36 000 000) =11 192 880 (元)

②与转让至乙公司的权利相关的利得=16 000 000-11 192 880 =4 807 120 (元)



第四节 特殊租赁业务的处理

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：固定资产清理 20 000 000
 累计折旧 4 000 000
 贷：固定资产 24 000 000

借：银行存款 36 000 000 (公允价值)
 使用权资产 13 991 100
 租赁负债——未确认融资费用 12 094 956

(租赁相关年付款额 $2\,071\,052 \times 18$ 年-租赁相关的年付款额现值 $25\,183\,980$)

 贷：固定资产清理 20 000 000
 租赁负债——租赁付款额 37 278 936
 (租赁相关年付款额 $2\,071\,052 \times 18$)
 资产处置损益 4 807 120 (与转让至乙公司的权利相关的利得)



第四节 特殊租赁业务的处理

以第一年年末为例：

借：租赁负债——租赁付款额 2 071 052 （租赁相关年付款额2 071 052）

 长期应付款 148 948

 [额外融资年付款额328 948-4 000 000×租赁内含利率4.5%]

 财务费用——利息费用1 313 279

 [（与租赁相关的年付款额现值25 183 980×租赁内含利率4.5%）+（融资部分对应的金融负债4 000 000×租赁内含利率4.5%）]

 贷：租赁负债——未确认融资费用 1 133 279 [25 183 980×4.5%]

 银行存款 2 400 000



第四节 特殊租赁业务的处理

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：投资性房地产	36 000 000	（公允价值）
长期应收款	4 000 000	（对应的融资部分）
贷：银行存款	40 000 000	

租赁期开始日之后，乙公司：

①将从甲公司处年收款额2 400 000元中的2 071 052元作为租赁收款额进行会计处理。



第四节 特殊租赁业务的处理

②从甲公司处年收款额中的其余328 948元作为以下两项进行会计处理：

- a. 结算金融资产4 000 000元而收到的款项；
- b. 利息收入。

以第一年年末为例：

借：银行存款 2 400 000（年租金）

贷：租赁收入 2 071 052（租赁相关的年收款额）

利息收入 180 000（4 000 000×4.5%）

长期应收款 148 948

[额外融资年收款额328 948-4 000 000×租赁内含利率4.5%]



第四节 特殊租赁业务的处理

第二种类型：售后租回交易中的资产转让**不属于**销售

1. 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**（如：**长期应付款**），并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2017）**进行会计处理**。

2. 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**（如：**长期应收款**），并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2017）**进行会计处理**。



第四节 特殊租赁业务的处理

【例19-17】甲公司（卖方兼承租人）以24 000 000元的价格向乙公司（买方兼出租人）转让一栋建筑物，乙公司以银行存款支付转让价款。转让前该建筑物的账面原值是24 000 000元，累计折旧是4 000 000元。同日，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2 000 000元，于每年年末支付，租赁期届满时，甲公司将以100元购买该建筑物。

根据交易的条款和条件，甲公司转让建筑物不满足收入准则中关于销售成立的条件。该建筑物在转让当日的公允价值为36 000 000元。假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。



第四节 特殊租赁业务的处理

答案：

在租赁期开始日，甲公司对该交易的会计处理如下：

借：银行存款	24 000 000	
		贷：长期应付款
		24 000 000

在租赁期开始日，乙公司对该交易的会计处理如下：

借：长期应收款	24 000 000	
		贷：银行存款
		24 000 000



本节小结

特殊租赁业务的会计处理

转租赁

生产商或经销商出租人的融资租赁

售后租回交易

5

谢谢 观看
THANK YOU