



第三节 其他非流动负债的核算

【计算分析·教材例题13-7】2023年1月1日，甲公司（卖方兼承租人）以1 800 000元的价格向乙公司（买方兼出租人）转让一栋建筑物，转让前该建筑物的账面原值为2 100 000元，累计折旧为1 100 000元，未计提减值准备。同日，甲公司与乙公司签订合同取得该建筑物5年的使用权（全部剩余使用年限为20年），作为其总部管理人员的办公场所，年租金包括50 000元的固定租赁付款额和非取决于指数或比率的可变租赁付款额，均于每年年末支付。甲公司转让该建筑物符合销售成立的条件，该建筑物转让当日的公允价值为1 800 000元。

甲公司无法确定租赁内含利率，在租赁期开始日，甲公司的增量借款年利率为3%。2023年12月31日实际支付租金99 321元。



第三节 其他非流动负债的核算

甲公司根据会计准则和相关解释规定制定了相关会计政策：对于包含非取决于指数或比率的可变租赁付款额的售后租回交易，采用在租赁期开始日合理估计的各期预期租赁付款额（包含固定和可变租赁付款额）的现值占转让当日该资产公允价值的比例或者其他合理方法（如按市场租金、租回建筑面积占比、租回期间占比等）确定租回所保留的权利占比。

假设甲公司在租赁期开始日能够合理估计上述售后租回交易租赁期内各期预期租赁付款额，具体情况如下表所示。



第三节 其他非流动负债的核算

单位：元	支付日期	预期租赁付款额
	2023年12月31日	95 902
	2024年12月31日	98 124
	2025年12月31日	99 243
	2026年12月31日	100 101
	2027年12月31日	98 121
	合计	491 491

甲公司采用直线法对使用权资产计提折旧。假设不考虑相关税费和其他因素。



第三节 其他非流动负债的核算

解析：

本例中，甲公司（卖方兼承租人）转让该建筑物符合销售成立的条件。

初始计量时，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，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失；

后续计量时，在租赁期开始日后，应当按照租赁准则的规定对售后租回所形成的使用权资产进行后续计量，并对售后租回所形成的租赁负债进行后续计量。



第三节 其他非流动负债的核算

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（因租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短而部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失除外）。



第三节 其他非流动负债的核算

为此，甲公司需以租赁期开始日合理估计的各期租赁付款额的现值占转让当日该资产公允价值的比例或其他合理方法确定租回所保留的权利占比。



第三节 其他非流动负债的核算

会计处理：

甲公司根据估计的预期租赁付款额确定各期租赁付款额如下表所示。

单位：元 支付日期	租赁付款额
2023年12月31日	95 902
2024年12月31日	98 124
2025年12月31日	99 243
2026年12月31日	100 101
2027年12月31日	98 121
合计	491 491



第三节 其他非流动负债的核算

1. 2023年1月1日，甲公司的账务处理如下：（三拆一定）

第一步，计算租赁付款额的现值。（公允价值分拆）

租赁付款额的现值 = $95\,902 \times (P/F, 3\%, 1) + 98\,124 \times$

$(P/F, 3\%, 2) + 99\,243 \times (P/F, 3\%, 3) + 100\,101 \times (P/F,$

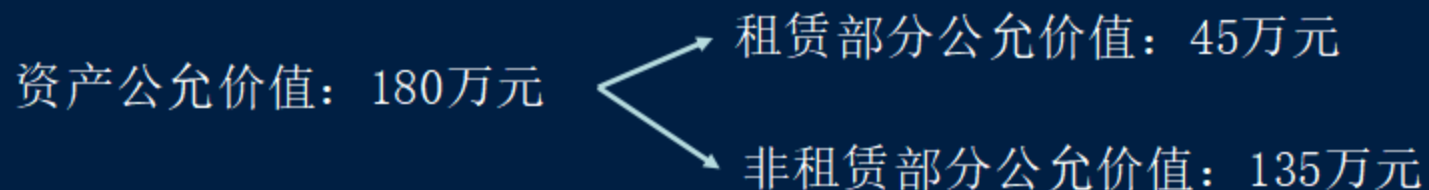
$3\%, 4) + 98\,121 \times (P/F, 3\%, 5)$

= 450 000（元）

各期预期支付租金折现



PV（本金）：45万元





第三节 其他非流动负债的核算

第二步，确定售后租回所形成的使用权资产的初始计量金

额。（账面价值分拆）

$$\begin{aligned} & \text{出售资产的账面价值} \\ &= 210 \text{万元} - 110 \text{万} = 100 \text{（万元）} \end{aligned}$$

真正出售部分的公允价值
135万元

$$\begin{aligned} & \text{真正出售部分的账面价值} \\ &= 135 / 180 \text{万} \times 100 \text{万} \\ &= 100 \text{万} - 25 \text{万} = 75 \text{（万元）} \end{aligned}$$

真正应结转的账面价值



租赁部分的公允价值
45万元

$$\begin{aligned} & \text{租赁部分的账面价值} \\ &= 45 / 180 \text{万} \times 100 \text{万} \\ &= 25 \text{（万元）} \end{aligned}$$

形成了使用权资产

资产的公允价值180万元
按照公允价值的比例进行分配



第三节 其他非流动负债的核算

租回所保留的权利占比

= 租赁付款额的现值 / 转让当日该建筑物的公允价值

= $450\ 000 / 1\ 800\ 000 = 25\%$

转让当日该建筑物的账面价值

= $2\ 100\ 000 - 1\ 100\ 000 = 1\ 000\ 000$ (元)

使用权资产初始计量金额

= 转让当日该建筑物的账面价值 $\times$ 租回所保留的权利占比

= $1\ 000\ 000 \times 25\% = 250\ 000$ (元)



第三节 其他非流动负债的核算

第三步，计算与转让至乙公司的权利相关的利得。（利得分拆）

出售资产的账面价值100万

资产的公允价值180万元

$$\text{总处置损益} = 180 - 100 = 80 \text{（万元）}$$

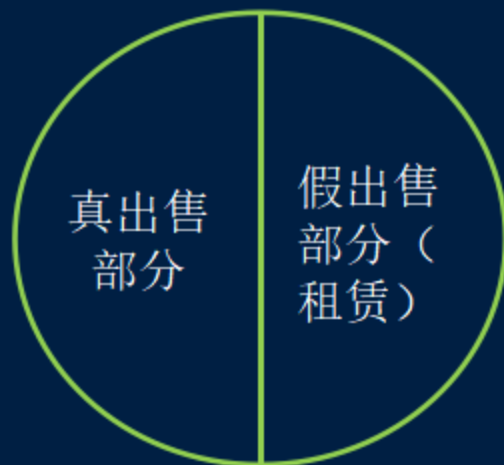
真正出售部分的公允价值
135万元

真正出售部分的账面价值
=75（万元）

真正出售部分的损益
=135-75=80×75%
=60（万元）

可确认

借：银行存款	135
贷：固定资产清理	75
资产处置损益	60



租赁部分的公允价值
45万元

租赁部分的账面价值
=25（万元）

租赁部分的损益
=45-25=80×25%
=20（万元）

不可确认

借：银行存款	45
使用权资产	25
贷：固定资产清理	25
租赁负债	45

（分租赁付款额和未确认融资费用）



第三节 其他非流动负债的核算

与转让至乙公司的权利相关的利得

= 转让该建筑物的全部利得 - 与该建筑物传用权相关的利

得

= (1 800 000 - 1 000 000) - (1 800 000 - 1 000 000)

× 25%

= 600 000 (元)



第三节 其他非流动负债的核算

第四步，计算未确认融资费用。（确定融资费用）

未确认融资费用

=5年租赁付款额-5年租赁付款额的现值

=491 491（题目已知）-450 000

=41 491（元）



第三节 其他非流动负债的核算

综上：

借：固定资产清理

1 000 000

累计折旧

1 100 000

贷：固定资产

2 100 000

借：银行存款

1 800 000

使用权资产

250 000



第三节 其他非流动负债的核算

2. 2023年12月31日, 甲公司的账务处理如下:

(1) 计提使用权资产折旧。

使用权资产本期折旧额 $=250\ 000/5=50\ 000$ (元)

借: 管理费用 50 000

贷: 使用权资产——累计折旧 50 000

(2) 确认租赁负债的利息。

租赁负债的利息 $=450\ 000\times3\%=13\ 500$ (元)

借: 财务费用——利息费用 13 500

贷: 租赁负债——未确认融资费用 13 500



第三节 其他非流动负债的核算

(3) 确认本期实际支付的租金，并按租赁期开始日已纳入租赁负债初始计量的当期租赁付款额减少租赁负债的账面金额，**两者的差额计入当期损益**。（实际支付与预计金额的差额）

2023年12月31日，甲公司实际支付租金99 321元，与已纳入租赁负债初始计量的当期租赁付款额（即租赁期开始日估计的当期预期租赁付款额）95 902元的差额为3 419元，计入当期损益。

借：租赁负债——租赁付款额 95 902

管理费用

3 419

贷：银行存款



第三节 其他非流动负债的核算

2024年1月1日以后的账务处理比照2023年进行。租赁负债按下表所述方法进行后续计量。

单位：元 年度	租赁负债期初 余额	利息费用	租赁付款额	租赁负债期末 余额
2023年	450 000	13 500	95 902	367 598
2024年	367 598	11 028	98 124	280 502
2025年	280 502	8 415	99 243	189 674
2026年	189 674	5 690	100 101	95 263
2027年	95 263	2 858	98 121	——



第三节 其他非流动负债的核算

假如甲公司在租赁期开始日不能合理估计该售后租回交易租赁期内各期预期租赁付款额，但能采用其他合理方法确定租回所保留的权利占比为25%。则甲公司根据租回所保留的权利占比确定相关使用权资产和租赁负债的初始计量金额，并结合折现率确定等额的各期租赁付款额，然后计算未确认融资费用。

相关的会计分录可比照本例编制。

(1) 使用权资产初始计量金额

= 转让当日该建筑物的账面价值 × 租回所保留的权利占比

= (2 100 000 - 1 100 000) × 25%

= 1 000 000 × 25%

= 250 000 (元)



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 租回所保留的权利占比

= 租赁付款额的现值 / 转让当日该建筑物的公允价值

租赁付款额的现值

= $1\ 800\ 000 \times 25\%$

= 450 000 (元)

(3) 根据租赁付款额的现值和增量借款利率确定售后租回租赁期内各期等额的租赁付款额 (倒算租金)

各期租赁付款额 = $450\ 000 / (P/A, 3\%, 5) = 98\ 260$
(元)。



第三节 其他非流动负债的核算

(4) 未确认融资费用

=5年租赁付款额-5年租赁付款额的现值

=98 260×5-450 000=41 300 (元)



第三节 其他非流动负债的核算

②售后租回交易中的资产转让不属于销售（抵押借钱）

A. 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。

B. 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。



第三节 其他非流动负债的核算

【单选·2024】下列关于售后租回交易中卖方兼承租人会计处理的表述中，错误的是（ ）。

- A. 售后租回交易中的资产转让属于销售，仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失
- B. 租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，仍应当按照准则的有关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
- C. 将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
- D. 应当按照租赁付款额的现值确定使用权资产的入账价值



第三节 其他非流动负债的核算

答案：D

解析：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，选项D错误。



第三节 其他非流动负债的核算

（三）出租人的处理

1. 出租人的租赁分类

（1）出租人应当在**租赁开始日**将租赁分为**融资租赁**和**经营租赁**。

解释：

租赁开始日，是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的**较早者**。（签合同）

租赁开始日**可能早于**租赁期开始日（资产使用日），也可能与租赁期开始日**重合**。



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 判断原则

①一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。



第三节 其他非流动负债的核算

②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。租赁资产预计使用寿命、预计余值等会计估计变更或发生承租人违约、承租人按照原合同条款行使续租选择权或终止租赁选择权导致租赁期变化等情况变化的，出租人不对租赁进行重分类。

③租赁合同可能包括因租赁开始日与租赁期开始日之间发生的特定变化而需对租赁付款额进行调整的条款与条件（例如，出租人标的资产的成本发生变动，或出租人对该租赁的融资成本发生变动）。在此情况下，出于租赁分类目的，此类变动的影响均视为在租赁开始日已发生。



第三节 其他非流动负债的核算

2. 融资租赁的处理

(1) 初始计量

在租赁期开始日，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。

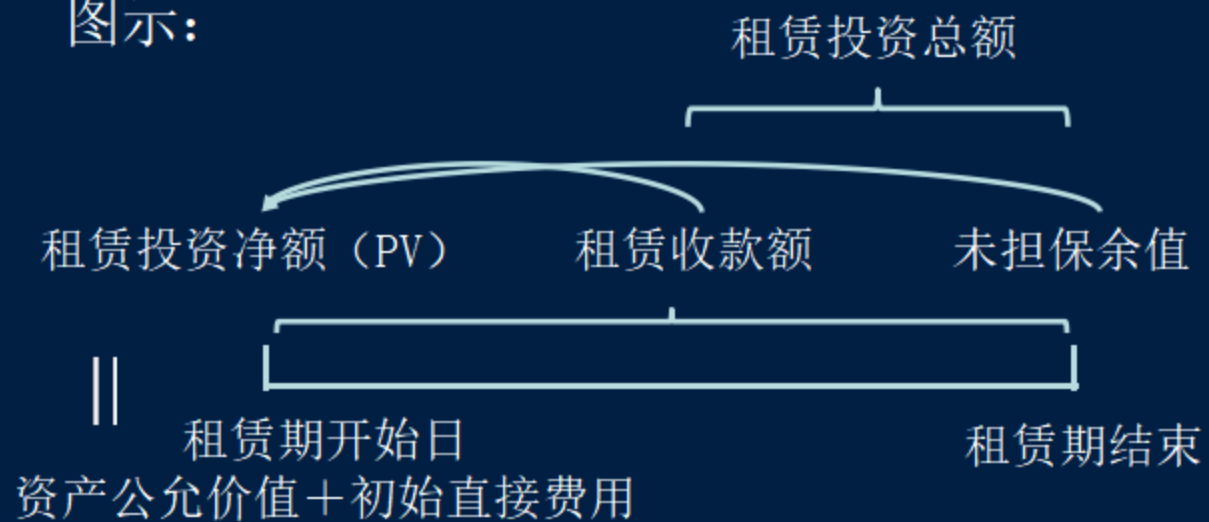
出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。

出租人发生的初始直接费用包括在租赁投资净额中，也应包括在应收融资租赁款的初始入账价值中。



第三节 其他非流动负债的核算

图示：





第三节 其他非流动负债的核算

账务处理：

借：应收融资租赁款——租赁收款额
——未担保余值

银行存款（已收租金）

贷：融资租赁资产

资产处置损益（可借可贷）

银行存款（初始费用）

应收融资租赁款——未实现融资收益



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 后续计量

出租人应当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。

账务处理：

借：银行存款

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

借：应收融资租赁款——未实现融资收益

贷：租赁收入



第三节 其他非流动负债的核算

(3) 租赁保证金的处理

①出租人收到保证金

借：银行存款

贷：其他应付款——租赁保证金

②保证金抵租金

借：其他应付款——租赁保证金

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

③承租人违约，出租人没收保证金

借：其他应付款——租赁保证金

贷：营业外收入



第三节 其他非流动负债的核算

3. 经营租赁的处理

(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。



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 出租人对经营租赁提供激励措施

①出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除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。（权责发生制）

②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。



第三节 其他非流动负债的核算

(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。



第三节 其他非流动负债的核算

(4) 折旧和减值

①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。

②出租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，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。



第三节 其他非流动负债的核算

(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。



总结

租赁负债和使用 权资产

初始计量

- 租赁负债
 - 固定租赁付款额
 - 可变租赁付款额（取决于指数或比率）
 - 选择权
 - 购买选择权
 - 终止选择权
 - 担保余值（预计支付部分）
- 使用权资产
 - 租赁负债
 - 以前或当下的租赁付款额，扣除租赁激励
 - 初始直接费用
 - 为移除发生的成本

后续计量

- 租赁负债
 - 确认利息
 - 减少租赁负债
 - 重新计量租赁负债
 - 实质固定付款额发生变动
 - 担保余值预计应付金额变动
 - 指数或比率变动（浮动利率：用变动后的折现；其他：折现率不变）
 - 选择权的变化（可控范围，修订后的折现率）
- 使用权资产
 - 折旧
 - 减值
- 租赁变更
 - 单独租赁
 - 不构成单独租赁（重新计量租赁负债和调整使用权资产）

短期租赁和低价值资产租赁（简化处理）



总结

出租人的处理和售后租回的处理

出租人会计处理

出租人的租赁分类

融资租赁
经营租赁

风险报酬转移

出租人对融资租赁的会计处理

确认应收融资租赁款
终止确认融资租赁资产，确认处置损益
确认租赁收入

出租人对经营租赁的会计处理

租金：直线法或其他更合理的方法
免租期：不扣除免租期，直线法摊销
初始直接费用：计入资产成本，按照收入相同基础摊销
折旧和减值
可变租赁付款额：指数或比率的计入可变租赁付款额，其他计损益
变更：作为新租赁处理

售后租回交易的会计处理

界定：转移给出租人之前取得控制权

属于销售

使用权资产：与租回相关的部分的账面价值
转让损益：转让至出租人的部分确认损益
销售对价不等于资产公允价值：
 小于：预先付租金
 大于：额外提供融资

不属于销售

出租人：做金融资产
承租人：做金融负债



第三节 其他非流动负债的核算

三、长期应付款的核算

（一）概念

长期应付款，是指企业除长期借款、应付债券、租赁负债以外的其他各种长期应付款项，如以分期付款方式购入固定资产发生的应付款项等。



第三节 其他非流动负债的核算

（二）具有融资性质的延期付款购买资产（分期付款）

企业延期付款购买资产，如果延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质的，所购资产的成本应当以延期支付购买价款的**现值**为基础确定。

实际支付的价款与购买价款的现值之间的**差额**，应当在信用期间内采用实际利率法进行**摊销**，计入**相关资产成本或当期损益**。



第三节 其他非流动负债的核算

账务处理：

借：固定资产/在建工程/无形资产（本金）

 未确认融资费用（利息）

 贷：长期应付款（本利和）

以后期间对未确认融资费用的摊销：

借：财务费用/在建工程等

 贷：未确认融资费用



第三节 其他非流动负债的核算

四、专项应付款的核算

（一）概念

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。



第三节 其他非流动负债的核算

（二）账务处理

1. 收到资本性拨款

借：银行存款

贷：专项应付款

2. 将拨款用于工程项目

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



第三节 其他非流动负债的核算

3. 工程项目完工

(1) 形成固定资产或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) 未形成固定资产或公益性生物资产的部分

借：专项应付款

贷：在建工程

4. 拨款结余需要返还

借：专项应付款

贷：银行存款