

第四节 特殊租赁业务的会计处理

知识点：转租赁

知识点：生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

知识点：售后租回交易的会计处理

知识点：转租赁

（一）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。

原租赁 转租赁

乙公司——甲公司——丙公司

原出租人 原承租人 转租承租人

转租出租人

（二）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。

（三）原租赁为短期租赁，且转租出租人作为承租人已按照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。

【知识点链接】对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出简化会计处理选择。但是，如果承租人已经或者预期要转租该租赁资产的，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理。

（四）转租赁分类为融资租赁的会计处理

什么时候分类为融资租赁？

租赁	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。
转租赁	如果一项转租赁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，转租出租人将该项转租赁分类为融资租赁。

【例 14-17】甲企业（原租赁承租人）与乙企业（原租赁出租人）就 8 000 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 8 000 平方米办公场所转租给丙企业，期限为原租赁的剩余 3 年时间（转租赁）。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。

（1）甲企业原租赁期间的会计处理

①租赁期开始日

借：使用权资产

 租赁负债——未确认融资费用

 贷：租赁负债——租赁付款额

②使用权资产的后续计量

借：管理费用

 贷：使用权资产累计折旧

③租赁负债的后续计量

借：租赁负债——租赁付款额

 贷：银行存款

借：财务费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

(2) 甲企业转租赁期间的会计处理

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（账面价值）与转租赁投资净额之间的差额确认为**损益**；

例如：使用权资产原价：100 万，累计折旧 10 万，减值 10 万 → 账面价值 80 万；

公允价值：90 万；

假设转租赁的租赁收款额现值（即租赁投资净额）为 90 万，对应的租赁收款额为 100 万（差额 10 万为未实现融资收益）。

资产处置损益 = 90 - 80 = 10 万

借：应收融资租赁款——租赁收款额 100

 使用权资产累计折旧 10

 使用权资产减值准备 10

贷：使用权资产 100

 应收融资租赁款——未实现融资收益 10

 资产处置损益【公允价值-账面价值】 10

③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。

转租赁的融资收益：

借：应收融资租赁款——未实现融资收益

 贷：租赁收入

转租赁收租金：

借：银行存款

 贷：应收融资租赁款——租赁收款额

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：

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

原租赁的利息费用：

借：财务费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

（五）转租赁分类为经营租赁的会计处理(补充内容)

企业基于原租赁形成的使用权资产将转租赁分类为经营租赁时，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。在转租赁期间：

(1) 确认使用权资产的折旧费用和租赁负债的利息；

(2) 确认转租赁的租赁收入。

(1) 转租出租人原租赁期间的会计处理

① 租赁期开始日

借：使用权资产

 租赁负债——未确认融资费用

 贷：租赁负债——租赁付款额

② 使用权资产的后续计量

借：管理费用

 贷：使用权资产累计折旧

③ 租赁负债的后续计量

借：租赁负债——租赁付款额

 贷：银行存款

借：财务费用

 贷：租赁负债——未确认融资费用

(2) 转租出租人转租赁期间的会计处理

① 转租赁开始日

无需进行会计处理。

② 使用权资产的后续计量

借： 管理费用等

 贷： 使用权资产累计折旧

③租赁负债的后续计量

借： 租赁负债——租赁付款额

 贷： 银行存款

借： 财务费用

 贷： 租赁负债——未确认融资费用

④期末确认转租赁的租赁收入

借： 银行存款

 贷： 租赁收入等