

第四节 特殊租赁业务的会计处理

知识点：售后租回交易的会计处理

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。

如果承租人在资产转移给出租人**之前**已经取得对该资产的**控制**，则该交易属于售后租回交易。然而，如果承租人在资产转移给出租人之前未能取得对该资产的控制，那么即便承租人在资产转移给出租人之前先获得该资产的法定所有权，该交易也不属于售后租回交易。

（一）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《企业会计准则第 21 号——租赁》对资产出租进行会计处理。

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；

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。

卖方兼承租人在对售后租回所形成的租赁负债按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定进行后续计量时，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,即使该租赁付款额或变更后租赁付款额包含不取决于指数或比率的可变租赁付款额。但租赁变更导致租赁**范围缩小或租赁期缩短**的,承租人仍应按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。

(二) 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。

(三) 售后租回交易示例

1. 售后租回交易中的资产转让不属于销售

【例 14-19】甲公司(卖方兼承租人)以 24000000 元的价格向乙公司(买方兼出租人)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 2000000 元,于每年年末支付,租赁期满时,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《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: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 24000000

贷:长期应付款 24000000

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 24000000

贷:银行存款 24000000

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，25183980 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: 固定资产清理 20000000

累计折旧 4 000 000

贷: 固定资产 24 000 000

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)

租赁负债——未确认融资费用 12 094 956(37278936-25 183 980)

贷: 固定资产清理 20000000

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 租赁负债——租赁付款额	328 948 2 071 052	贷：银行存款	2 400 000
借：财务费用（4 000 000 × 4.5%）	180 000	贷：长期应付款	180 000
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	1 133 279
贷：租赁负债——未确认融资费用	1 133 279	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：投资性房地产 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

