

考点 11：售后租回交易的会计处理

（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。
2. 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。

（二）具体情形

1. 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。（分块）

（2）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，并根据新租赁准则对资产出租进行会计处理。

（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。（销售价不公允，所以还原公允价）

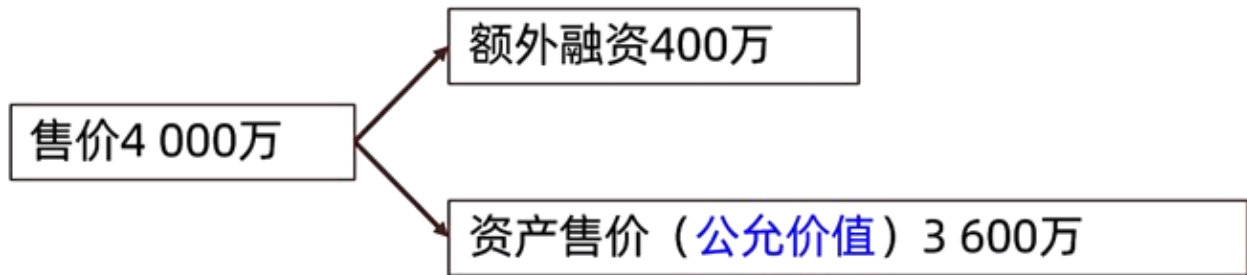
【计算分析·教材例题 19-18】甲公司（卖方兼承租人）以货币资金 **40 000 000 元** 的价格向乙公司（买方兼出租人）出售一栋建筑物，交易前该建筑物的账面原值是 24 000 000 元，累计折旧是 4 000 000 元。与此同时，甲公司与乙公司签订了合同，取得了该建筑物 **18 年** 的使用权（全部剩余使用年限为 40 年），**年租金为 2 400 000 元**，于每年**年末** 支付。根据交易的条款和条件，甲公司转让建筑物符合《企业会计准则第 14 号——收入》中关于销售成立的条件。假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。该建筑物在销售当日的**公允价值为 36 000 000 元**。

解析：甲公司的处理（**5 步分拆**）：

1. 售价分拆（**将售价 4 000 万分拆**）

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。



与额外融资相关的账务处理：

借：银行存款 4 000 000
 贷：长期应付款 4 000 000（本金）

2. 公允价值分拆（将总资产公允价值 3 600 万分拆为真正出售部分和租赁部分）

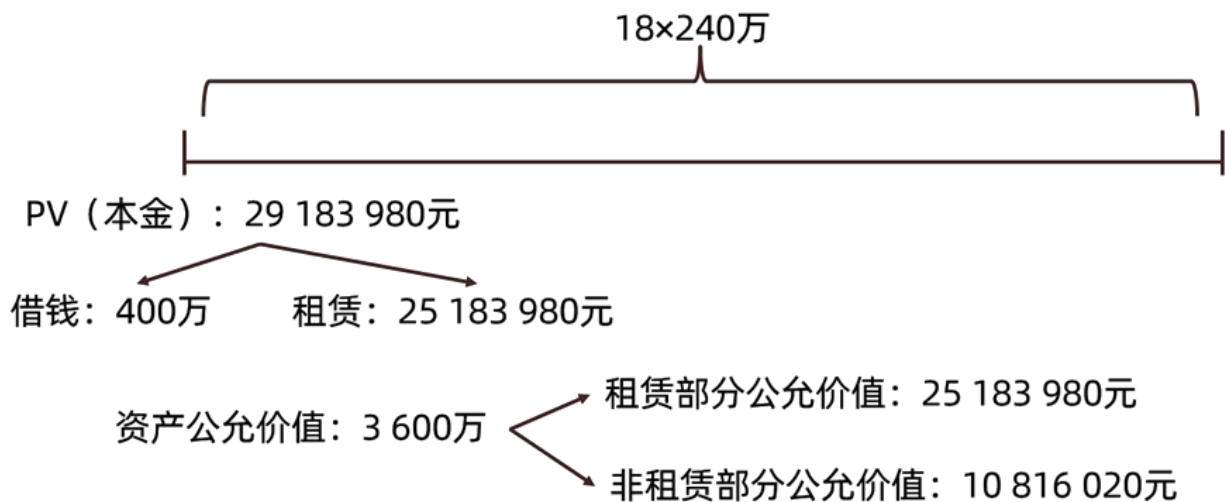
甲、乙公司均确定租赁内含年利率为 4.5%。

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

其中

- （1）额外融资的公允价值：4 000 000 元
- （2）租赁部分的公允价值：25 183 980 元（29 183 980 - 400 万）
- （3）非租赁部分的公允价值（即真正出售部分的公允价值）：

$36\,000\,000 - 25\,183\,980 = 10\,816\,020$ （元）



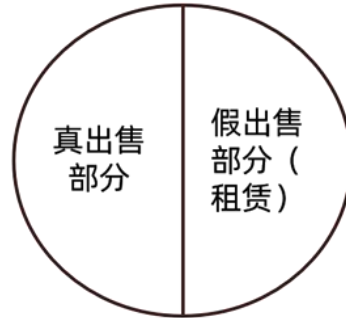
3. 账面价值分拆（将总资产的账面价值 2 000 万分拆为真正出售部分和租赁部分）

出售资产的账面价值
=2 400万元-400万=2 000万

真正出售部分的公允价值
10 816 020元

真正出售部分的账面价值
=10 816 020/3600万
×2000万
=2000万-13 991 100 =6
008 900 (元)

真正应结转的账面价值



租赁部分的公允价值
25 183 980元

租赁部分的账面价值
=25 183 980/3600万×2000万
=13 991 100 (元)

形成了使用权资产

资产的公允价值3 600万元
按照公允价值的比例进行分配

使用权资产对应部分的账面价值

$$= (24\,000\,000 - 4\,000\,000) \times (25\,183\,980 \div 36\,000\,000)$$

$$= 13\,991\,100 \text{ (元)}$$

出售部分资产的账面价值

$$= (24\,000\,000 - 4\,000\,000) - 13\,991\,100$$

$$= 6\,008\,900 \text{ (元)}$$