



第二节 租赁

8. 售后租回

(1) 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。



第二节 租赁

③如果承租人在资产转移给出租人之前已经取得对标的资产的控制，则该交易属于售后租回交易。然而，如果承租人未能在资产转移给出租人之前取得对标的资产的控制，那么即便承租人在资产转移给出租人之前先获得标的资产的法定所有权，该交易也不属于售后租回交易。



第二节 租赁

(2) 具体情形

①售后租回交易中的资产转让属于销售

A. 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。**

B. 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。



第二节 租赁

C.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：

- a.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；
- b.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）



第二节 租赁

注意：

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。（如按照营业额确定租金，不按前述规定处理，需要确认租赁负债和使用权资产的项目）

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《企业会计准则第21号——租赁》第二十九条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，不受前款规定的限制。



第二节 租赁

【计算分析·教材例题15-8】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。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

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）。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

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



第二节 租赁

1. 2023年1月1日，甲公司的账务处理如下：（三拆一定）

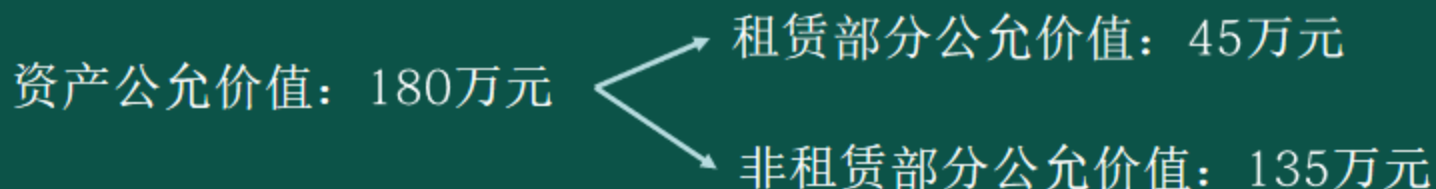
第一步，计算租赁付款额的现值。（公允价值分拆）

$$\begin{aligned} \text{租赁付款额的现值} &= 95\,902 \times (P/F, 3\%, 1) + 98\,124 \times (P/F, 3\%, 2) \\ &+ 99\,243 \times (P/F, 3\%, 3) + 100\,101 \times (P/F, 3\%, 4) \\ &+ 98\,121 \times (P/F, 3\%, 5) \\ &= 450\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

各期预期支付租金折现



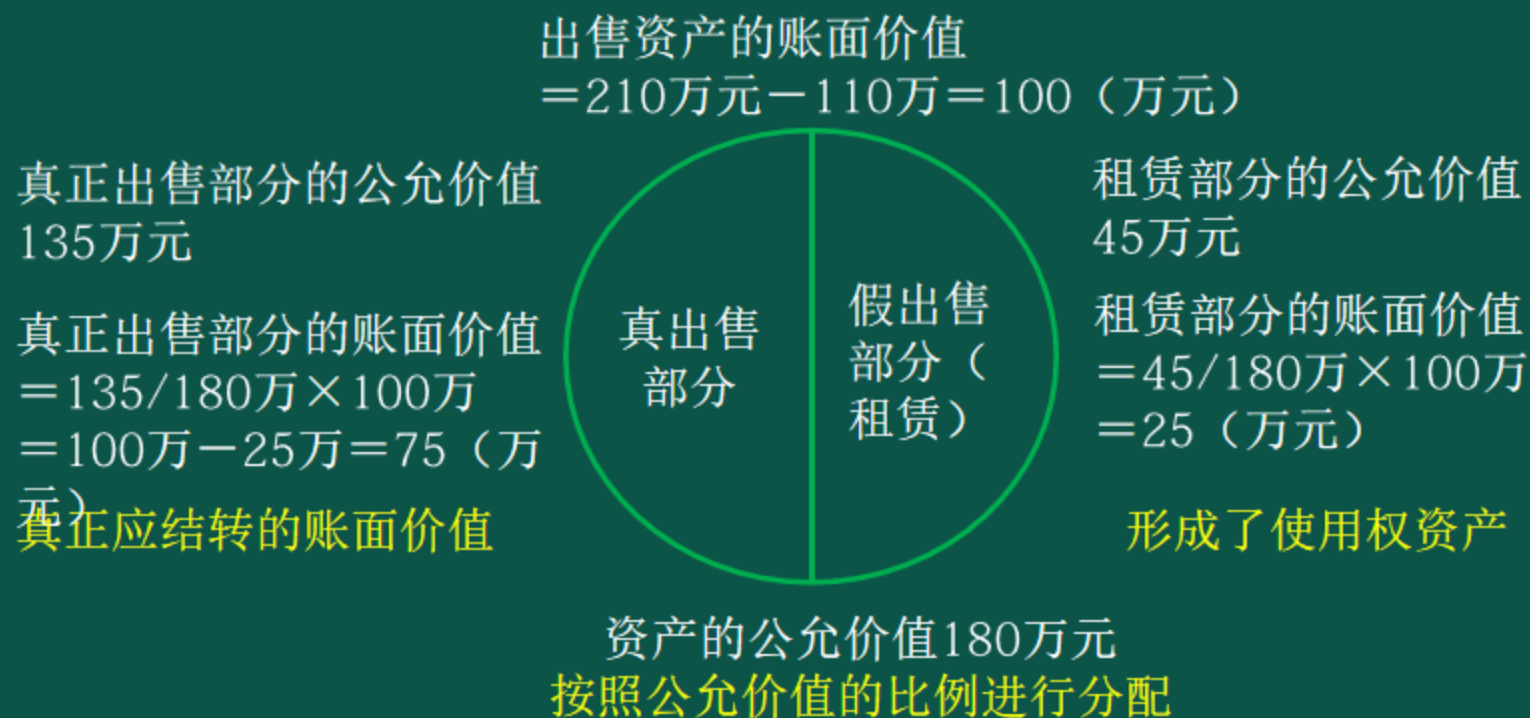
PV（本金）：45万元





第二节 租赁

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**）





第二节 租赁

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)



第二节 租赁

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）



第二节 租赁

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)



第二节 租赁

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）



第二节 租赁

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
租赁负债——未确认融资费用	41 491
贷：固定资产清理	1 000 000
租赁负债——租赁付款额（题目已知）	491 491
资产处置损益	600 000



第二节 租赁

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 $=450\,000\times 3\%=13\,500$ （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



第二节 租赁

(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	99 321



第二节 租赁

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	——



第二节 租赁

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)



第二节 租赁

(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)。



第二节 租赁

(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)



第二节 租赁

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。