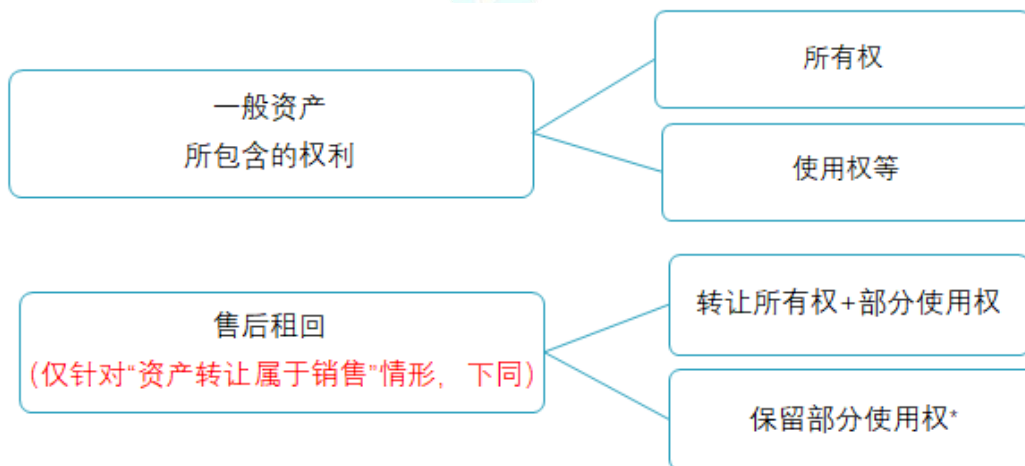


《企业会计准则解释第 17 号》售后租回相关内容解读

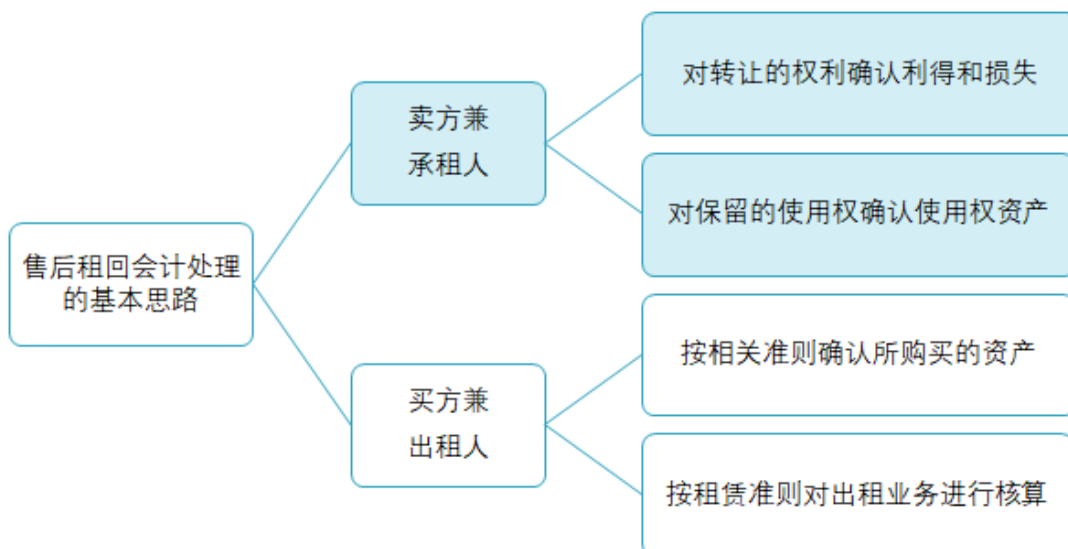
预计 2024 年注会会计教材会收纳《企业会计准则解释第 17 号》中与售后租回相关的内容，大家可以通过本文提前了解。

一、售后租回会计处理的一般处理思路

资产是权利的集合。



【注释】*可能保留了全部使用权，也可能保留了部分使用权。比如标的资产尚可使用寿命共 20 年，只租回 8 年，那么就只保留了 8 年的使用权。



【关键点】①对于卖方兼承租人来说，关键问题是如何对“转让的所有权等”和“保留的使用权”进行分拆——把标的资产的账面价值进行分拆。

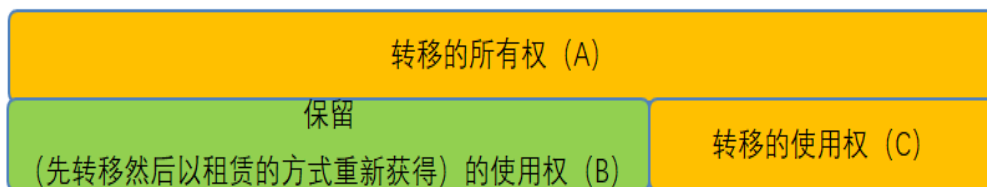
②转让的权利所确认的利得或损失，不等于售价与账面价值的差额。



因为资产是权利的集合（包括所有权、使用权等），转让资产，实际上就是将这些权利转让出去，所以资产转让所产生的总的利得或损失，实际上可以分成“与所有权相关的利得或损失”“与使用权相关的利得或损失”等。

售后租回中，保留了部分的使用权，转让的是所有权和部分的使用权，所以只确认与转让部分相关的利得或损失，而不能确认保留的使用权相关的利得或损失——用倒挤的方法：先算与保留的使用权有关的利得或损失，用“总的利得或损失－与保留的使用权有关的利得或损失”倒挤得到应确认的与转让的所有权与部分使用权相关的利得或损失，计入当期损益。

③所保留的使用权的有关利得或损失，不需要确认为当期损益（与企业会计准则解释第17号内容联系紧密）。

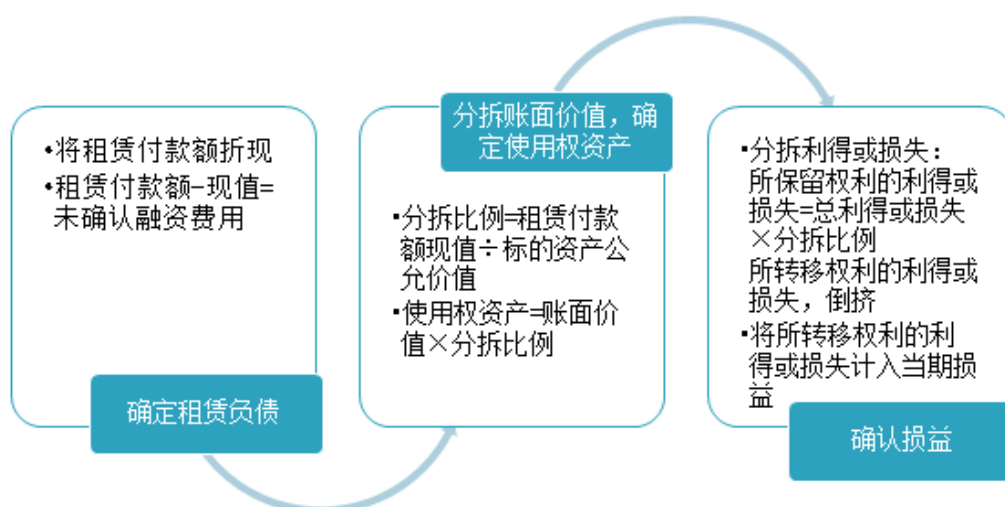


如果将标的资产的全部权利（权利 A、B、C）都转让，总共的利得和损失＝售价－账面价值。

转让了哪一项权利，就对应确认哪一项权利的利得或损失。

售后租回业务中的权利 B，转让出去后，又以租回的方式重新获得，所以，不应当确认权利 B 的转让利得或转让损失。

综上，承租人对于售后租回业务（转让资产属于销售）的一般处理思路如下：



【例题】甲公司（卖方兼承租人）以货币资金 3600 万元的价格向乙公司（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 2400 万元，累计折旧是 400 万元。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 240 万元，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》（2017）中关于销售成立的条件。该建筑物在销售当日的公允价值为 3600 万元。

假定租赁内含年利率为 4.5%，假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。已知： $(P/A, 4.5\%, 18) = 12.16$ 。

（1）确定使用权资产和租赁负债

租赁付款额 = $240 \times 18 = 4320$ （万元）。

租赁付款额的现值 = $240 \times (P/A, 4.5\%, 18) = 2918.40$ （万元）。

使用权资产 = 账面价值 $(2400 - 400) \times$ 分摊比例 $(2918.40/3600) = 1621.33$ （万元）。

（2）对转让的权利确认利得和损失

出售标的资产的全部利得或损失 = 售价 $3600 -$ 账面价值 $(2400 - 400) = 1600$ （万元）。

与该资产使用权有关的利得或损失 = $1600 \times (2918.40/3600) = 1297.07$ （万元）。

转让至乙公司的权利的相关利得或损失 = $1600 - 1297.07 = 302.93$ （万元）。

（3）相关会计分录：

借：固定资产清理 2000

 累计折旧 400

 贷：固定资产 2400

借：银行存款 3600

 使用权资产 1621.33

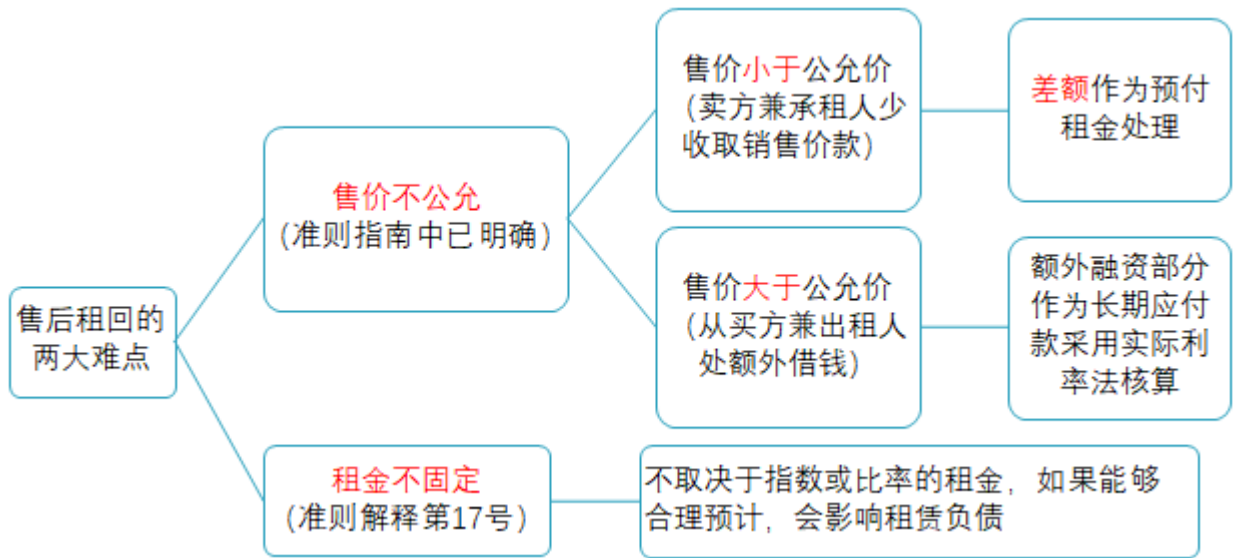
 租赁负债——未确认融资费用 $(4320 - 2918.40)$ 1401.6

 贷：租赁负债——租赁付款额 4320

 固定资产清理 2000

 资产处置损益 302.93

二、售后租回的“两大难点”

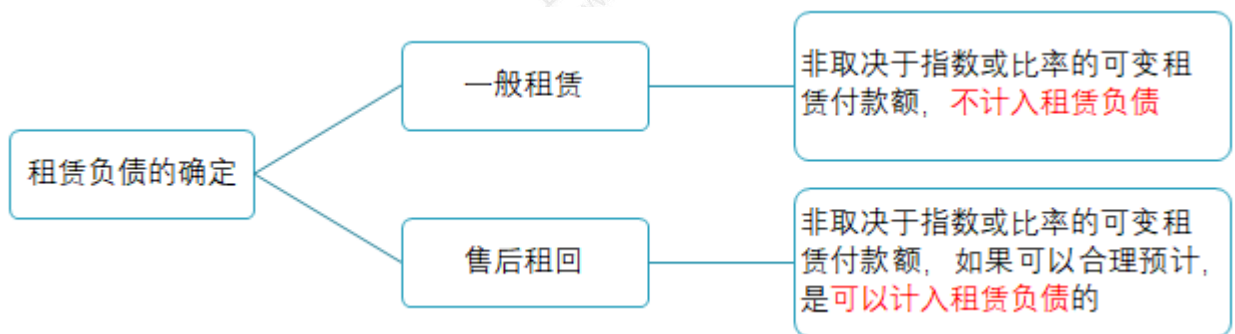


(一) 额外融资问题（售价大于公允价）

——即双方约定的售价高于该资产在销售当日的公允价值的情形，《租赁》准则解释的例 57 有详细讲解，此处略。

(二) 涉及非取决于指数或比率的可变租赁付款额的问题（租金不固定）

1. 首先需要明确的一点



2. 《企业会计准则解释第 17 号》的核心问题

解释第 17 号所强调的**核心问题**：即使涉及**非取决于指数或比率**的可变租赁付款额，也不应对所保留的使用权的有关利得或损失确认损益。

原文：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。“基于指数或比率或基于业绩等确定可变租赁付款额”，都属于“确定租赁付款额的方式”。

例外情况：租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，则另当别论。此种情况下应继续按照租赁准则的第 29 条处理，也就是承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部



分终止或完全终止租赁的

相关利得或损失计入当期损益：

借：租赁负债——租赁付款额

使用权资产累计折旧

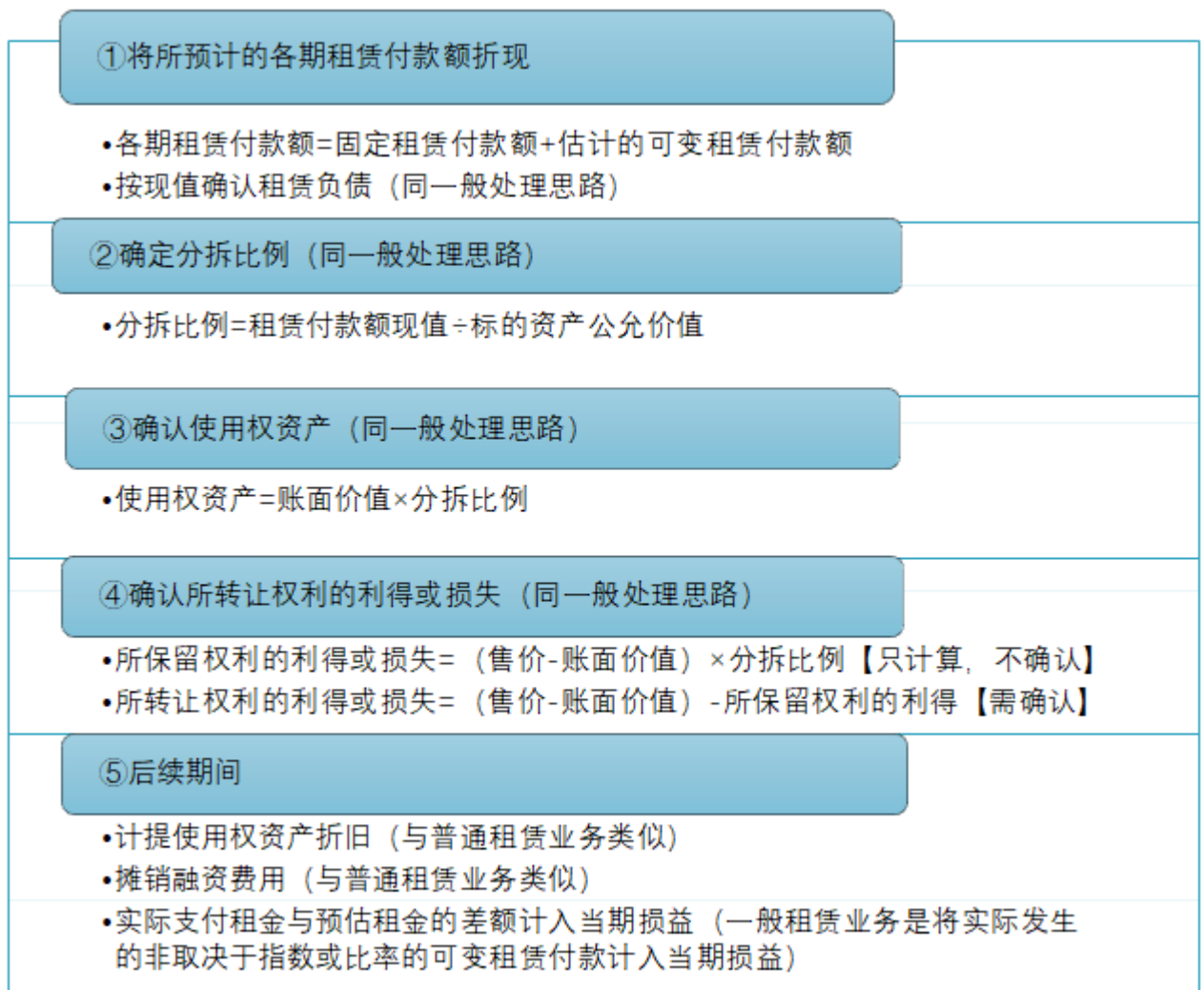
贷：使用权资产

租赁负债——未确认融资费用

资产处置损益（或借记）

3. 涉及非取决于指数或比率的可变租赁付款额的具体处理思路

(1) 在租赁期开始日能够合理估计各期预期租赁付款额



【例题】甲公司（卖方兼承租人）以货币资金 3600 万元的价格向乙公司（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 2400 万元，累计折旧是 400 万元。与此同时，甲公司与乙公司签订了合同，取得了该建筑物 3 年的使用权（全部剩余使用年限为 5 年），



用于行政办公，年租金包括固定租赁付款额 240 万元，和按照租赁期内甲公司年度净利润的 5% 计算的可变租赁付款额，均于每年年末支付。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》（2017）中关于销售成立的条件。该建筑物在销售当日的公允价值为 3600 万元。

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总额，分别为 300 万元，400 万元和 500 万元。

甲公司在租赁期第 1 年年末实际支付租金 320 万元。

假定租赁内含年利率为 5%，假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。已知：（P/F，5%，1）=0.9524；（P/F，5%，2）=0.907；（P/F，5%，3）=0.8638。

【答案】

租赁期开始日：

（1）确定使用权资产和租赁负债

租赁付款额的现值 = $300 \times (P/F, 5\%, 1) + 400 \times (P/F, 5\%, 2) + 500 \times (P/F, 5\%, 3)$
 $= 300 \times 0.9524 + 400 \times 0.907 + 500 \times 0.8638 = 1080.42$ （万元）。

使用权资产 = 账面价值（2400 - 400）× 分摊比例（1080.42/3600）= 600.23（万元）。

（2）对转让的权利确认利得和损失

出售标的资产的全部利得或损失 = 售价 3600 - 账面价值（2400 - 400）= 1600（万元）。

与该资产使用权有关的利得或损失 = $1600 \times (1080.42/3600) = 480.19$ （万元）。

转让至乙公司的权利的相关利得或损失 = $1600 - 480.19 = 1119.81$ （万元）。

（3）相关会计分录：

借：固定资产清理 2000

 累计折旧 400

 贷：固定资产 2400

借：银行存款 3600

 使用权资产 600.23

 租赁负债——未确认融资费用（300 + 400 + 500 - 1080.42）119.58

 贷：租赁负债——租赁付款额（300 + 400 + 500）1200

 固定资产清理 2000

 资产处置损益 1119.81



租赁期第 1 年年末：

借：管理费用（ $600.23/3$ ）200.08

贷：使用权资产累计折旧 200.08

借：财务费用 54.02

贷：租赁负债——未确认融资费用（ $1080.42 \times 5\%$ ）54.02

借：租赁负债——租赁付款额 300

管理费用 20

贷：银行存款 320

（2）在租赁期开始日能够合理估计各期预期租赁付款额，采用其他合理方法确定所保留权利的比例【即分拆比例】

①确认使用权资产（同一般处理思路）

- 使用权资产 = 账面价值 × 分拆比例

②确认所转让权利的利得或损失（同一般处理思路）

- 所保留权利的利得或损失 = (售价 - 账面价值) × 分拆比例【只计算，不确认】
- 所转让权利的利得或损失 = (售价 - 账面价值) - 所保留权利的利得

③确认租赁负债

- 租赁负债的现值 = 售价 × 所保留权利占比（即分拆比例）

④根据现值反求每期的租赁付款额

- 每期租赁付款额 = 现值 / 年金现值系数
- 每期租赁付款额实际上包含了固定租金和可变租金

⑤计算未确认融资费用

- 未确认融资费用 = 各期租赁付款额之和 - 现值

⑥后续期间

- 计提使用权资产折旧（与普通租赁业务类似）
- 摊销融资费用（与普通租赁业务类似）
- 实际支付租金与第4步算出的各期租金的差额计入当期损益（一般租赁业务是将实际发生的非取决于指数或比率的可变租赁付款计入当期损益）



【例题】甲公司（卖方兼承租人）以货币资金 3600 万元的价格向乙公司（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 2400 万元，累计折旧是 400 万元。与此同时，甲公司与乙公司签订了合同，取得了该建筑物 3 年的使用权（全部剩余使用年限为 5 年），用于行政办公，年租金包括固定租赁付款额 240 万元，和按照租赁期内甲公司年度净利润的 5% 计算的可变租赁付款额，均于每年年末支付。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》（2017）中关于销售成立的条件。该建筑物在销售当日的公允价值为 3600 万元。

甲公司在租赁期开始日无法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，但通过采用其他合理方法确定租回所保留的权利占比为 20%。

甲公司在租赁期第 1 年年末实际支付租金 320 万元。

假定租赁内含年利率为 5%，假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。已知： $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ 。

【答案】

租赁期开始日：

（1）确定使用权资产

使用权资产 = 账面价值 $(2400 - 400) \times$ 分摊比例 $20\% = 400$ （万元）。

（2）对转让的权利确认利得和损失

出售标的资产的全部利得或损失 = 售价 $3600 -$ 账面价值 $(2400 - 400) = 1600$ （万元）。

与该资产使用权有关的利得或损失 = $1600 \times 20\% = 320$ （万元）。

转让至乙公司的权利的相关利得或损失 = $1600 - 320 = 1280$ （万元）。

（3）确定租赁负债：

租赁付款额的现值 = $3600 \times 20\% = 720$ （万元）。

每期的租赁付款额 = $720 / (P/A, 5\%, 3) = 720 / 2.7232 = 264.39$ （万元）。

未确认融资费用 = $264.39 \times 3 - 720 = 73.17$ （万元）。

（4）相关会计分录：

借：固定资产清理 2000

 累计折旧 400

贷：固定资产 2400



借：银行存款 3600
 使用权资产 400
 租赁负债——未确认融资费用 73.17
贷：租赁负债——租赁付款额 (264.39×3) 793.17
 固定资产清理 2000
 资产处置损益 1280

租赁期第 1 年年末：

借：管理费用 $(400/3)$ 133.33
 贷：使用权资产累计折旧 133.33

借：财务费用 36
 贷：租赁负债——未确认融资费用 $(720 \times 5\%)$ 36

借：租赁负债——租赁付款额 264.39
 管理费用 55.61
 贷：银行存款 320