

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为：

借：固定资产	36 000 000
长期应收款	4 000 000
贷：银行存款等	40 000 000

乙公司后续年度收取的年度收款额2 400 000元中，2 071 052元属于租赁收款额、328 948元属于额外融资收款额。以第一年年末为例：

(1) 与租赁相关收款额的会计处理：

借：银行存款	2 071 052
贷：租赁收入	2 071 052

(2) 与额外融资相关收款额的会计处理：

借：银行存款	328 948
贷：利息收入	180 000
长期应收款	148 948

三、售后租回交易中资产转让不属于销售情形的确认与计量规则解析

新收入准则所规定的收入确认条件建立在控制权转移的基础之上。由于售后租回交易中卖方一直是标的资产的控制和使用方，如果卖方没有因为售后租回交易而实质上转移与标的资产相关的主要风险和报酬给买方（如双方约定在约定的租赁期结束时，承租人以约定的价格将标的资产购回），此情形下售后租回交易中的资产转让行为就不属于销售行为。如果售后租回交易中的资产转让行为不属于销售行为，售后租回交易的经济实质就属于卖方以标的资产为抵押物而从买方融入了资金。

就卖方而言，是在确保标的资产持续使用并获取相应经济利益的前提下，融入相应数量的货币资金。需要指出的是，由于借助售后租回交易模式锁定了标的资产，这为卖方从买方融入货币资金提供了保障，因为通过售后租回交易模式已确保了买方对标的资产享有唯一专属追索权。

就买方而言，在实现其获取融资收益的前提下，通过售后租回交易锁定了对标的资产的追索权，进而提升了融出资金行为的安全性。

承上所述，尽管资产转让行为不属于销售，但借助售后租回交易模式实质上实现了购销双方以标的资产为抵押的融资。由于售后租回交易确保了卖方对标的资产的持续使用权，这就为提升卖方的持续经营和获利能力提供了保障。此外，通过售后租回交易模式，也提升了买方兼融出资金方融资行为的安全性。由此可见，在售后租回交易模式下，标的资产的效用实现了最大化。

尽管不属于销售的售后租回交易的经济和法律关系相对简单，但作为一种新的商业和融资模式，理解起来仍存在一定的难度，本文通过例2对买卖双方的会计处理加以简要分析：

例2：S公司以货币资金48 000 000元的价格向P公司出售一栋建筑物，该建筑物的账面原值为48 000 000元，累计折旧8 000 000元。与此同时，S公司与P公司签订了租赁合同，取得了该建筑物20年的使用权（全部剩余使用年限为40年），年租金为4 000 000元，于每年年末支付，租赁期满时，S公司将以200元的价格购买该建筑物。该建筑物在销售当日的公允价值为72 000 000元。

鉴于该建筑物的销售价格48 000 000元远低于销售当日的公允价值72 000 000元，且在租赁期届满时，S公司将以200元的价格将该建筑物购回，P公司并未获取对该建筑物的控制权，也无法通过对其控制而获取相应的经济利益，因此，S公司转让建筑物行为不满足新收入准则所界定的收入确认条件，S公司（承租人）不得终止确认该建筑物，P公司（出租人）不得确认该受让建筑物。

S公司（卖方兼承租人）应确认一项与转让收入等额的金融负债，P公司（买方兼出租人）应确认一项与转让收入等额的金融资产。S公司和P公司均需要按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017）》对金融负债和金融资产进行相应的会计处理。

在租赁期开始日，S公司对该交易的会计处理如下：

借：银行存款等	48 000 000
贷：长期应付款	48 000 000

在租赁期开始日，P公司对该交易的会计处理如下：

借：长期应收款	48 000 000
贷：银行存款等	48 000 000

综上，售后租回与购后租出是相伴而生的，新租赁准则以“售后租回”的称谓来加以具体规范，且所确立的确认与计量规则同时适用于新收入准则和新租赁准则。对于卖方兼承租人而言，如果几乎并未转移与销售标的物相关的风险和报酬，其资产转让行为就不属于销售行为，反之，则属于销售行为。判定资产转让行为是否属于销售行为，是卖方兼承租人进行售后租回交易账务处理的逻辑起点和关键环节。在资产转让属于销售行为的情况下，将交易对价、固定资产原值、累计折旧在使用权资产与转移给买方权利之间进行分摊是其账务处理过程中的难点所在。就买方兼出租人，如果卖方的资产转让属于销售行为，则需依照新租赁准则对“租出”行为进行确认与计量，如果卖方的资产转让不属于销售行为，对其“租出”行为只能视同融出资金行为来加以确认和计量。■

责任编辑 武献杰

承租人租赁期 缩短与范围缩小的会计处理

——兼与周华商榷

梁伟

摘要:新租赁准则对租赁变更作了原则性规定,但没有具体的案例可供参考。本文对新租赁准则有关的会计规定进行实务解读,引用周华发表在《财务与会计》期刊上的两个案例来阐释承租人在租赁变更业务上如何进行账务处理,在此基础上分析了流行做法的不足,提出了改进方案,进而总结了租赁变更会计处理的逻辑,提出改进新租赁准则的政策建议:删除租赁期缩短导致相关利得或损失计入当期损益的规定。

关键词:售后租回;租赁变更;使用权资产;资产处理损益

中图分类号: F230; F275.2 **文献标志码:** A **文章编号:** 1008-286X(2021)22-0043-04

财政部于2018年年底发布的《企业会计准则第21号——租赁》(以下简称新租赁准则或CAS 21)规定,承租人在会计处理上不再区分融资租赁和经营租赁,而采用统一的使用权确认和计量模型,对所有租赁(低值和短期租赁豁免除外)均要求在资产负债表内确认,同时表内列示使用权资产和租赁负债,利润表不再列示租赁费用,而是拆分为折旧和利息费用两个项目填列。CAS 21还对租赁变更的会计处理作了原则性规定,但并没有提供各种租赁变更情况下会计处理说明和完整的案例,租赁变更的会计处理成了实务中的难点和疑点。《财务与会计》2019年第7期刊发了周华的《承租人对租赁变更的会计处理》一文(以下简称周文),对租赁变更的会计处理作了全面详尽的介绍,但笔者认为文中某些案例的会计处理有待商榷。

一、租赁期缩短租赁案例分析

(一) 只存在租赁期缩短的情形

周文对租赁期缩短下承租人的会计处理作了详尽介绍,但笔者在使用权资产和租赁负债调整金额的计算上持不同看法。分析如下:

例1:2×20年12月1日,行健科技公司向千禧地产公司租入3 000平方米的办公场所,合同条款如下:(1)租赁期自

2×21年1月1日起至2×28年12月31日,共8年。(2)租金支付方式为租赁期间内每年年末支付固定付款额6 000 000元。(3)承租人不知道出租人的租赁内含利率。承租人增量借款利率为7%。(4)承租人的初始直接费用为40 000元。(5)承租方对该项使用权资产采用直线法计提折旧。(6)2×23年1月1日,双方同意将租赁面积增加至5 000平方米。合同终止日期提前至2×26年12月31日,即全部租赁期修改为6年,剩余租期还有4年。固定的租赁付款额变更为每年年底支付7 000 000元。在变更日,承租人的增量借款利率为6%。

分析:合同租金单价=600÷3 000=0.2(万元/平方米/年),行健科技公司新增2 000平方米的年应付租金0.2×2 000=400(万元),与租赁合同变更增加对价100万元不相当,该租赁变更不能作为一项单独租赁。在租赁变更生效当天,行健科技公司须调整使用权资产和租赁负债这两账户的账面价值,并将两者的差额计入当期损益。

周文认为,剩余租赁期限由6年修改为4年,行健科技公司对应地要将使用权资产注销1/3,保留2/3。注销的使用权资产的账面价值为10 760 337元(即注销“使用权资产”账户借方余额14 347 116元,注销累计折旧3 586 779元)。计算结果如表1所示。

笔者认为,用租赁期变化百分比(计算公式:缩短租赁期/原剩余租赁期=2/6)调减租赁变更生效日的使用权资产账面价值,显然不合理。因为租赁期的缩短不仅影响使用权资产的折旧年限,还影响使用权资产可提折旧总额,仅从时间单一维度来计算是行不通的,需结合使用权资产可提折旧总额的变化综合计算:租期缩短后使用权资产的初始金额=6 000 000×(P/A, 7%, 6)+40 000=28 639 238(元),租期缩短后使用权资产的累计折旧=28 639 238÷6×2=9 546 412(元),租期缩短后使用权资产的账面价值=28 639 238-9 546 412=19 092 826(元),租期缩短后租赁负债的账面价值=6 000 000×(P/A, 7%, 4)=20 323 268(元)。行健科技公司2×23年年初使用权资产和租赁负债的调整情况详见表2。

因调整使用权资产和租赁负债的账面价值采用不同的计算方法,本文对租赁期缩短的会计处理与周文的不一致,如表3所示。

从表3可以看出,两文的会计处理对2×23年行健科技有限公司当期损益的影响差别很大,一正一负,哪一种方法更合理?笔者认为,本文的处理更符合实际。理由如下:使用权资产用直线法提折旧,而租赁负债用实际利率摊销,在租赁前期使用权资产的已提折旧额往往大于租赁负债摊销额,使用权资产的账面价值往往小于租赁负债的摊余成本。因此,确认租赁期缩短的相关损益时,冲减租赁负债的金额往往大于冲减使用权资产账面价值的金额,分录的形式应为:借记“租赁负债”,贷记“使用权资产”和“资产处置损益”。

此外,周文分开计算折现率变化和租赁面积增加对租赁负债影响金额(折现率变化调增租赁负债467 366元和新增2 000平方米租赁面积导致租赁负债增加3 465 106元),并各自编制会计分录。笔者认为:只有租赁范围缩小和租赁期缩短这两个因素需要单独计算其对租赁负债的影响金额,其他租赁变更都没必要单独计算对租赁负债的影响额。故本案例可采取合并处理的方法,编制一笔会计分录,借记“使用权资产”3 932 472元,贷记“租赁负债”3 932 472元。

综上,行健科技公司2×21~2×26年使用权资产和租赁负债的变化如表4所示。

(二) 租赁范围缩小和租赁期缩短并存的情形 仍以周文的案例作对比分析。

例2:2×20年12月1日,华诚管理咨询公司向千禧地产公司租入5 000平方米的办公场所,合同主要条款:(1)租赁期自2×21年1月1日~2×28年12月31日,共8年。(2)租金支付方式为租赁期间内每年年末支付固定付款额8 000 000元。(3)承租人不知道出租人的租赁内含利率。承租人增量借款利率为6%。(4)承租人的初始直接费用为80 000元。(5)承租方

表1

单位:元

项目	使用权资产			租赁负债	账面价值
	借方余额	累计折旧	账面价值	账面价值	差额
调整前金额	35 867 791	8 966 948	26 900 843	28 599 238	
调减金额	14 347 116	3 586 779	10 760 337	8 275 970	2 484 367
剩余金额	21 520 675	5 380 169	16 140 506	20 323 268	

表2

单位:元

项目	使用权资产			租赁负债	账面价值
	账面余额	累计折旧	账面价值	账面价值	差额
调整前金额	35 867 791	8 966 948	26 900 843	28 599 238	
调整后金额	28 639 238	9 546 412	19 092 826	20 323 268	
调减金额	7 228 553	-579 464	7 808 017	8 275 970	467 953

表3

单位:元

调整金额 计算方法	周文	本文
	百分比法	追溯调整法
会计分录	借:租赁负债 8 275 970 累计折旧 3 586 779 营业外支出 2 484 367 贷:使用权资产 14 347 116	借:租赁负债 8 275 970 贷:使用权资产 7 228 553 累计折旧 579 464 资产处置损益 467 953

对该项使用权资产采用直线法计提折旧。(6)2×23年1月1日,双方同意将租赁面积减少至3 000平米。合同终止日期提前至2×26年12月31日,即全部租赁期修改为6年,剩余租期仅有4年。固定的租赁付款额变更为每年年底支付7 000 000元。在变更日,承租人的增量借款利率为5%。

本案例中,华诚管理咨询公司同时存在租赁范围缩小和租赁期缩短两种情况,但周文只确认因租赁面积缩小而产生的利得,未确认租赁期缩短导致的相关利得或损失。这样处理显然不符合新租赁准则的规定。表5列示了对本案例两种不同的账务处理。

这两种账务处理的不同之处在于:一是记录租赁面积缩小而产生的损益所选用的会计科目不同。周文把调整使用权资产和租赁负债的差额记入“营业外收入”科目,严格说来不恰当,因为租赁面积缩小涉及租赁资产部分终止确认,理应记入“资产处置损益”科目。二是周文并未把因缩短租赁期需相应调减使用权资产和租赁负债的账面价值的差额,记入当期损益,而不作相应的账务处理。本文则用因素分析法计算租赁期缩短对当期损益的影响额,并依据新租赁准则的相关规定进行账务处理。

周文账务处理虽然简化,但不符合“租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的,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