

一、新租赁准则下售后回租交易会计处理

(一) 判断是否属于销售

根据《企业会计准则第21号——租赁(2018年修订)》第五章“售后租回交易”的规定，卖方兼承租人首先应当按照《企业会计准则第14号——收入(2017年修订)》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。基于评估结果，进而采用不同的处理。

1、首先，我们需要判断售后回租业务是否满足收入确认条件。在五步法收入模型的第一步识别与客户订立的合同中就明确规定了企业与客户订立的合同需要同时满足以下五个条件，才能在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- (1) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- (2) 该合同明确了合同各方与所转让的商品相关的权利和义务；
- (3) 该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款；
- (4) 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险；
- (5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

(二) 相关会计处理

1、不属于销售的会计处理

根据租赁准则第五十二条：售后租回交易中的资产转让不属于销售的，承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理；出租人不确认被转让资产，但应当确认一项与转让收入等额的金融资产，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融资产进行会计处理。简单说来，由于资产转让不符合销售确认条件，销售的本质类似于抵押借款，即使法律上所有权转移了但在会计上并不确认所有权的转让，出售人兼承租人应当确认金融负债，买受人兼出租人应当确认金融资产。因此，在2018年修订后的租赁准则下，其处理原则与修订前的处理原则基本一致，此处从略。但涉及到具体核算和列报时，所使用的会计科目有所不同(相应的报表列报项目也不同)。具体而言，公司的处理应为：

借：银行存款

长期应付款-未确认融资费用

长期应收款-保证金

贷：未实现融资收益

长期应付款-租赁付款额

说明：在新准则下，由于并未转移资产使用权，因此只是一个单纯的融资交易，直接按照资产抵押借款处理，不改变租赁物的会计处理，不是确认使用权资产。相应地，该资产的减值测试方法与不存在该项售后回租安排时的减值测试方法一致。

2、属于销售的会计处理

根据租赁准则第五十一条：售后租回交易中的资产转让属于销售的，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，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失；出租人应当根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理，并根据本准则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，则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，将高于市场价格的款项作为出租人向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。在进行上述调整时，企业应当基于以下两者中更易于确定的项目：销售对价的公允价值与资产公允价值之间的差额、租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。

借：银行存款

使用权资产

累计折旧

租赁负债-未确认融资费用

贷：固定资产-

租赁负债-租赁付款额

资产处置收益