

# 谈合并财务报表时 经营租赁业务的抵销问题

广西桂林  
谢海娟  
刘宏

由于生产用固定资产的租赁业务涉及租赁费的抵销和折旧费的还原,因此在关联方内部交易中此类业务尤为复杂,笔者拟就此类业务在编制合并财务报表时的合并方法问题谈谈看法。

## 一、租赁办公用固定资产的抵销

经营租赁按租入固定资产的用途分为租赁办公用固定资产和租赁生产用固定资产。租赁办公用固定资产业务的会计处理比较简单,出租方按应确认的租赁收入借记“银行存款”或“其他应收款”科目,贷记“其他业务收入”科目,出租固

定资产的折旧费以及应计提的城市维护建设税及教育费附加,计入其他业务成本。承租方按支付的租赁费借记“管理费用——租赁费”科目,贷记“银行存款”或“其他应付款”科目。由于管理费用在各会计期间期末全部转入本年利润,因此此类业务在会计期末不会出现未实现利润。故该类租赁业务的抵销分录为:借:其他业务收入(租赁收入);贷:其他业务成本(出租方计提的折旧金额),管理费用(本期承租方承担的租金费用与出租方对该出租资产计提的折旧费用的差额)。

## 二、租赁生产用固定资产的抵销

租赁生产用固定资产业务中出租方的会计处理同上,承租方则要将支付的租金计入制造费用,月末按一定标准分配并计入产品成本。因此,在承租方的相关产品产销率达不到100%时,承租方期末结存的库存商品成本中包含一部分未实现的租赁净收益,那么出租方计入当期利润的部分租赁收入也就结存到承租方的期末库存产品成本中。具体应按以下步骤进行:

1. 计算出租方当期的租赁净收益,即租赁净收益=其他业务收入-出租固定资产当期的折旧费。

2. 按承租方本期生产的各产品累计生产成本的比例还原出租方的租赁净收益。

3. 计算本期销售该产品承担的租赁净收益。

4. 计算期末结存各产品包含的租赁净收益,即企业期末结存某产品包含的租赁净收益=期初该产品包含的租赁净收益+第二步计算还原的应由该产品分摊的租赁净收益-第三步计算的本期销售该产品分摊的

租赁净收益。

5. 编制抵销分录。①按期初产品包含的未实现租赁净收益,借:未分配利润——期初;贷:营业成本。②按出租方确认的租赁收入,借:营业收入;贷:营业成本。③按期末结存库存商品中包含的未实现租赁净收益,借:营业成本;贷:存货。

例:母公司甲拥有子公司乙100%产权,2002年1月1日甲出租给乙工房一栋,年租金200000元,折旧费150000元。乙2002年度生产A产品5000套,成本2500000元(其中:制造费用375000元),B产品3000套,成本1200000元(其中:制造费用180000元),C产品4000套,成本1600000元(其中:制造费用240000元)。

(1)计算租赁净收益。租赁净收益=200000-150000=50000(元)。

(2)按产品成本中制造费用的比例还原租赁净收益,详见表1。

表1 金额单位:元

产品	产品产量(套)	累计生产成本	其中:制造费用	分配率	租赁净收入	其中:	
						租赁收入	资产折旧
A	5 000	2 500 000	375 000	-	23 587.50	-	-
B	3 000	1 200 000	180 000	-	11 322.00	-	-
C	4 000	1 600 000	240 000	-	15 090.50	-	-
合计		5 300 000	795 000	6.29%	50 000.00	200 000	150 000

分配率=50000÷795000×100%=6.29%。A产品分配的租赁净收入=375000×6.29%=23587.50(元);B产品分配的租赁净收入=180000×6.29%=11322.00(元);C产品分配的租赁净收入=240000×6.29%=15090.50(元)。

(3)计算本期销售该产品承担的租赁净收益和期末结存各产品包含的租赁净收益,详见表2。

表2 金额单位:元

产品	产品产量(套)	产品销售量(套)	期末结存产成品(套)	期初产品中包含的未实现租赁净收益	当期增加的租赁净收益	当期销售产品承担的租赁净收益	期末结存产成品包括的未实现利润
A	5 000	3 000	2 000	0	23 587.50	14 152.50	9 435.00
B	3 000	2 500	500	0	11 322.00	9 435.00	1 887.00
C	4 000	3 500	500	0	15 090.50	13 204.19	1 886.31
合计	-	-	-	0	50 000.00	36 791.69	13 208.31

当期销售A产品承担的租赁净收益=23587.50×3000÷5000=14152.50(元);期末结存A产品包含的未实现利润=0+23587.50-14152.50=9435.00(元)。

当期销售B产品承担的租赁净收益=11322.00×2500÷3000=9435.00(元);期末结存B产品包含的未实现利润=0+11322.00-9435.00=1887.00(元)。

当期销售C产品承担的租赁净收益=15090.50×3500÷4000=13204.19(元);期末结存C产品包含的未实现利润=0+15090.50-13204.19=1886.31(元)。

(4)编制抵销分录:①因为期初产品包含的未实现租赁净收益为0,故不用编制抵销分录。②按出租人确认的租赁收入,借:营业收入200000元;贷:营业成本200000元。③按期末结存产成品中包含的未实现租赁净收益,借:营业成本13208.31元;贷:存货13208.31元。○