

经营租赁中售后租回账务处理解析

江苏淮阴师范学院 蒋苏娅(教授)

现行会计规范中涉及的售后租回交易有:①《企业会计准则第 21 号——租赁》;②《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南;③《企业会计准则实施问题专家工作组意见》;④《企业会计准则解释第 1 号》;⑤《企业会计准则解释第 2 号》。本文主要对经营租赁中售后租回承租人的会计处理作一分析。

如果售后租回交易不是按公允价值达成的,则确认售后租回损益时应分两步进行:第一步,将公允价值与账面价值(加上相关税费)之间的差额作为资产处置损益计入当期损益;第二步,将售价与公允价值之间的差额按以下原则进行处理:①如果售价高于公允价值,其差额计入递延收益,并在租赁期内进行分摊,作为租金费用的调整。②如果售价低于公允价值,其差额计入当期损益,作为资产处置损益的组成部分。但是,如果该损失将由以后以低于市价的租金进行弥补,即先低售价、后低租金,则该差额应当递延,按与确认租金费用相一致的方法在租赁期内进行分摊,作为租金费用的调整。

由此,对于经营租赁中的售后租回交易,应划分为以公允

均应计入当期费用,因此,2008 年 12 月 10 日公司应作如下账务处理:借:管理费用 56.7 万元;贷:应付职工薪酬——辞退福利 56.7 万元。

二、辞退职工补偿费的税务处理

1. 企业所得税处理。根据《国家税务总局关于企业支付给职工的一次性补偿金在企业所得税税前扣除问题的批复》(国税函[2001]918 号)的规定,企业对已达到一定工作年限、一定年龄或接近退休年龄的职工内部退养支付的一次性生活补贴,以及企业支付给解除劳动合同职工的一次性补偿支出(包括买断工龄支出)等,属于《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84 号)第二条规定的“与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的支出的,原则上可以在企业所得税税前扣除。各种补偿性支出数额较大,一次性摊销对当年企业所得税收入影响较大的,可在以后年度均匀摊销”。

2. 个人所得税处理。根据《财政部 国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》(财税[2001]157 号)的规定:个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性补偿收入(包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用),其收入在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分,免征个人所得税;超过的部分按照《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税的通知》(国税发[1999]

价值出售资产和租入售出资产两项业务进行确认和计量,这与《企业所得税法》的规定是一致的。

一、以公允价值达成的售后租回交易的账务处理

1. 确认资产出售。①出售的资产为固定资产的,通过“固定资产清理”科目进行账务处理,会计分录略。②出售的资产为库存商品的,按正常销售商品业务进行账务处理,即按售价确认收入,按售出商品账面价值结转成本,会计分录略。

2. 确认租金费用。①一次性交付应由两个以上会计期间分摊的租金费用,按当期应分摊的租金费用,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,按实际支付的金额,贷记“银行存款”等科目,按其差额,借记“预付账款”、“长期待摊费用”等科目;分期确认应分摊的预付租金费用时,按当期应分摊的金额,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“预付账款”、“长期待摊费用”等科目。②当期交付当期租金费用时,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“银行存款”等科目;③确认当期欠付的租金费用时,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷

178 号)的有关规定,计算征收个人所得税。个人领取一次性补偿收入时,按照国家和地方政府规定的比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险费、基本养老保险费、失业保险费,可以在计征其一次性补偿收入的个人所得税时予以扣除。另外,国税发[1999]178 号文件规定,个人因解除劳动合同而取得的一次性经济补偿收入,应按“工资、薪金所得”计征个人所得税。个人取得的一次性经济补偿收入除以个人在本企业的工作年限数,以其商数作为个人的月工资、薪金收入,按照税法规定计算缴纳个人所得税。个人在本企业的工作年限数按实际工作年限数计算,超过 12 年的按 12 年计算。

3. 企业减员增效和行政事业单位、社会团体在机构改革过程中实行内部退养的人员取得收入的征税问题。①内部退养所得报酬不属于离退休工资,应按“工资、薪金所得”计征个人所得税。②个人在办理内部退养手续后从原任职单位取得的一次性收入,应按办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间的所属月份进行平均,并与领取当月的工资、薪金所得合并后减除当月费用扣除标准,以余额为基数确定适用税率,再将当月工资、薪金加上取得的平均到当月的一次性收入,减去费用扣除标准,按适用税率计征个人所得税。③个人在办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间重新就业取得的工资、薪金所得,应与其从原任职单位取得的同一月份的工资、薪金所得合并,并依法自行向主管税务机关申报缴纳个人所得税。○

记“应付账款”科目。

二、售价高于公允价值的售后租回交易的账务处理

1. 确认资产(假定为固定资产,下同)出售。①按固定资产已提折旧,借记“累计折旧”科目,按固定资产净值,借记“固定资产清理”科目,按固定资产原价,贷记“固定资产”科目。如果固定资产已提减值准备,还应转回相应的固定资产减值准备。②收到资产价款,借记“银行存款”等科目,贷记“固定资产清理”科目。③支付相关税费,借记“固定资产清理”科目,贷记“银行存款”等科目。④结转清理损益,按“固定资产清理”科目余额,借记或贷记“固定资产清理”科目,按固定资产公允价值与账面价值(加上相关税费)之间的差额,贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目,按售价高于公允价值的差额,贷记“递延收益——未实现售后租回收益(经营租赁)”科目(以下省略明细科目)。

2. 确认租金费用。①支付、分摊和确认欠交租金费用的会计分录同上。②分摊未实现售后租回收益,按当期应分摊的金额,借记“递延收益”科目,贷记“管理费用”、“制造费用”等科目。

三、售价低于公允价值、租金低于市价的售后租回交易的账务处理

1. 确认资产出售。①转入清理账户、收到资产价款、支付税费的会计分录同上。②清理完毕,结转清理损益:按“固定资产清理”科目余额,借记或贷记“固定资产清理”科目,按固定资产公允价值与账面价值(加上相关费用)之间的差额,贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目,按售价低于公允价值的差额,借记“递延收益——未确认售后租回损失(经营租赁)”科目(以下省略明细科目)。

2. 确认租金费用。①支付、分摊和确认欠交租金费用的会计分录同上。②分摊未确认售后租回损失,按当期应分摊的金额,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“递延收益”科目。

四、售价低于公允价值、租金不低于市价的售后租回交易的账务处理

根据有关规定,售价低于公允价值的差额计入当期损益,损失不予递延。因此,其账务处理与以公允价值达成的售后租回交易完全相同。

五、案例分析

例:20×7年1月1日,A上市公司将一套办公楼及其楼下商场连同相关的土地使用权采用售后租回方式出售给B公司。售后租回合同规定:办公楼售价360万元,商场售价1340万元;每年回租租金为:办公楼15万元,商场60万元,在每季首月末支付全季租金,租赁期均为5年,商场租金低于市价水平。出售前办公楼账面原价376万元,已提折旧60万元,商场账面原价1600万元,已提折旧300万元,预计使用年限均为25年,已使用6年。经测试,办公楼公允价值324万元,商场公允价值1

412万元,两项交易A公司应支付相关税费16万元、66万元。20×7年第一季度,双方均已按约定以现金履行合同义务。试作A公司相关的账务处理并简单分析。

分析:根据资料分析,该项租赁属经营租赁。

1. 确认资产出售。①应确认计入损益的资产处置收益=公允价值-(账面价值+相关税费)。其中:办公楼: $324 - [(376 - 60) + 16] = -8$ (万元);商场: $1412 - [(1600 - 300) + 66] = 46$ (万元)。②应予递延的收益=售价-公允价值。其中:办公楼: $360 - 324 = 36$ (万元);商场: $1340 - 1412 = -72$ (万元)。

2. 确认租金费用。①20×7年第一季度应付租金:办公楼: $15 \div 4 = 3.75$ (万元);商场: $60 \div 4 = 15$ (万元)。1月份应分摊租金:办公楼: $3.75 \div 3 = 1.25$ (万元);商场: $15 \div 3 = 5$ (万元)。②租赁期内每月应分摊递延收益:办公楼: $36 \div (5 \times 12) = 0.6$ (万元);商场: $-72 \div (5 \times 12) = -1.2$ (万元)。具体账务处理见下表(金额单位:万元):

月份	摘要	借方		贷方	
		科目	金额	科目	金额
1月份	将办公楼、商场转入清理账户	累计折旧①	360	固定资产②	1976
		固定资产清理③	1616		
	收到办公楼和商场价款	银行存款	1700	固定资产清理④	1700
	支付相关税费	固定资产清理⑤	82	银行存款	82
	确认办公楼售后租回有关损益并转销清理账户	固定资产清理	28	递延收益⑥	36
		营业外支出	8		
	确认商场售后租回有关损益并转销清理账户	递延收益⑦	72	营业外收入	46
				固定资产清理	26
	月末,支付全季租金并分摊1月份租金	管理费用⑧	1.25	银行存款	18.75
		销售费用⑨	5		
	预付账款	12.5			
	分摊递延收益	递延收益⑥	0.6	管理费用⑧	0.6
	分摊递延损失	销售费用⑨	1.2	递延收益⑦	1.2
2月份	确认2月份租金费用	管理费用⑧	1.25	预付账款	6.25
		销售费用⑨	5		
	分摊递延收益	递延收益⑥	0.6	管理费用⑧	0.6
	分摊递延损失	销售费用⑨	1.2	递延收益⑦	1.2
以后季度、月份会计分录同上					

注:①其中:“办公楼”明细科目60,“商场”明细科目300;②其中:“办公楼”明细科目376,“商场”明细科目1600;③其中:“办公楼”明细科目316,“商场”明细科目1300;④其中:“办公楼”明细科目360,“商场”明细科目1340;⑤其中:“办公楼”明细科目16,“商场”明细科目66;⑥为“递延收益——未实现售后租回收益(经营租赁——办公楼)”科目;⑦为“递延收益——未确认售后租回损失(经营租赁——商场)”科目;⑧为“管理费用——租赁费用”科目;⑨为“销售费用——租赁费用”科目。

以上两项售后租回业务视为以公允价值出售资产确认处置损益,公允价值与售价之间的差额予以递延,在租赁期内分摊,作为租金费用的调整:①办公楼租赁费每月应支付1.25万元,减去分摊出售时递延收益0.6万元,实际计入损益的租金费用为0.65万元。②商场租赁费每月应支付5万元,略低于市场租金水平,加上分摊出售时递延损失1.2万元,实际计入损益的租金费用为6.2万元。○