

【致同会计研究】新租赁准则常见问题及应用示例（20）：转租赁

原创 致同

2021年1月1日起，A股上市公司和其他执行企业会计准则的企业已经全面执行新租赁准则。致同近期将陆续发布新租赁准则常见问题及应用示例系列，该系列是结合新租赁准则及应用指南的相关规定、实务应用案例以及上市公司年报披露内容，研究新租赁准则执行过程中涉及职业判断较多的常见问题和具体应用。

准则执行中常见的问题包括：租赁准则的适用范围、租赁的识别、租赁的合并和分拆、租赁期的确定、增量借款利率的确定、使用权资产与租赁负债的确认与计量、短期租赁与低价值资产租赁的判断、转租赁、售后租回、列报和披露、新旧租赁准则衔接处理、新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理、与国际准则和美国准则之间差异、上市公司执行新租赁准则影响分析以及审计应对等。本期主要内容为转租赁。

一 转租赁

转租赁，是指承租人将租入资产再出租给其他方。在转租赁业务中，企业既是承租人，又是出租人。

租赁准则要求转租出租人对原租赁合同和转租赁合同分别根据承租人和出租人会计处理要求，进行会计处理。

二 转租出租人作为承租人的处理

转租出租人作为承租人，对于原租赁应当按照如下租赁准则的规定进行会计处理：

三

转租出租人作为出租人的处理

1 作为出租人的分类

转租出租人作为出租人在对转租赁进行分类时，应

基于原租赁中产生的使用权资产，而不是租赁资产（如作为租赁对象的不动产或设备）进行分类

。原租赁资产不归转租出租人所有，原租赁资产也未计入其资产负债表。因此，转租出租人应基于其控制的资产（即使用权资产）进行会计处理。这是新旧租赁准则对转租业务的主要变化，这将导致转租出租人将更多的转租分类为融资租赁。

但是，原租赁为短期租赁，且转租出租人对原租赁进行简化处理的，转租出租人应当将该转租分类为经营租赁。

在不同情形下，新旧租赁准则对转租出租人（作为出租人）的分类变化举例：

如上表所示，原始出租人基于标的资产（剩余使用寿命10年）对租赁进行分类，因租赁期为3年（或1年），因此原始出租人分类为一项经营租赁。

示例1中，对于转租出租人（作为出租人）而言，其获得的使用权资产的期限为3年，将其中的1年期限予以转租，在新准则下应当分类为一项经营租赁。

示例2中，对于转租出租人（作为出租人）而言，其获得的使用权资产的期限为3年，将所有的期限（3年）均予以转租，使用权资产上几乎所有的风险和报酬均转移至最终的承租人，因此在新准则下应当分类为一项融资租赁。

示例3中，转租出租人（作为承租人）获得的使用权资产期限为1年，并选择短期租赁简化方法，未确认使用权资产和租赁负债。因此，转租出租人（作为出租人）将该使用权资产转租时，在新准则下仅能分类为经营租赁。

示例4中，转租出租人（作为承租人）获得的使用权资产期限为1年，但是没有选择短期租赁简化方法，而是按照一般方法确认了使用权资产和租赁负债。在转租时转租出租人（作为出租人）将所有的期限（1年）均予以转租，因此，新准则下转租出租人（作为出租人）在转租时应当分类为融资租赁。

而在原准则下，承租人需要区分经营租赁和融资租赁。对于承租人认定为经营租赁的，承租人（转租出租人）再对外转租时，只能认定为经营租赁（租出）。

2衔接规定

根据新租赁准则衔接规定，对于首次执行日前划分为经营租赁且在首次执行日后仍存续的转租，转租出租人在首次执行日应当基于原租赁和转租的剩余合同期限

和条款进行重新评估，并按照新准则的规定进行分类。按照新准则重分类为融资租赁的，应当将其作为一项新的融资租赁进行会计处理。

四 融资租赁的会计处理示例

示例2：转租赁构成融资租赁的情况下，原确认的使用权资产终止确认了，后续作为承租人应当继续计提租赁负债的利息费用以及对租金的支付进行处理，作为出租人应当计提租金收入（利息收入）以及对收到的租金进行处理。若转租的租赁内含利率无法确定，转租出租人可采用原租赁的折现率（根据与转租有关的初始直接费用进行调整）计量转租赁投资净额。

需要注意的是，转租情况下，原租赁合同和转租赁合同通常都是单独协商的，交易对手也是不同的企业，转租出租人对原租赁合同和转租赁合同应分别根据承租人和出租人会计处理要求进行会计处理。上述资产负债项目中租赁负债和应收融资租赁款不能抵销，利润表项目中利息费用和租赁收入也不能抵销。

案例

转租赁业务是否涉及

融资租赁的判断和处理

背景

2009年1月1日，A公司与B公司签订租赁协议，租入B公司写字楼的一整个楼层，租期15年（2009年1月1日—2023年12月31日）。A公司把租入的楼层拆分为大小不等的五个区域以不同期限转租。假设其中某个区域X自2009年1月1日起经过若干次转租，最近一次转租的租期于2021年6月30日已到期。2021年7月1日，A公司与租户C公司新签订的转租协议为两年半（2021年7月1日—2023年12月31日）。假设上述协议均不存在续租或提前终止租赁安排，违约金重大。截至2021年12月31日，A公司尚未就原租赁是否续租的事宜与出租方B公司进行磋商。那么A公司在2021年7月1日签订的区域X转租协议是否构成融资租赁？

问题

判断区域X转租赁的类型时，应基于原租赁租入的整层楼对应的使用权资产，还是仅基于X区域对应的使用权资产？

区域X在2021年7月31日签订的转租合约是否构成融资租赁？

致同分析

上述问题涉及两个关键点：

一是判断区域X转租的类型时，应基于原租赁租入的整层楼对应的使用权资产，还是仅基于X区域对应的使用权资产。

按照租赁准则，合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。同时符合下列条件，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利。

该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

转租的区域X及其他区域均可单独出租使用，A公司可以单独从转租X区域获利，且该区域与其他区域不存在高度关联关系的情况下，转租的X区域构成租赁准则下的单独租赁，A公司应基于X区域确认使用权资产，并以此为基础判断上述转租的类型。

二是X区域最后一次转租是否构成融资租赁。

我们认为X区域的历次转租均应当同等适用租赁准则中有关出租人租赁分类的规定

。

转租出租人在判断转租是经营租赁还是融资租赁时，参考出租人关于租赁分类的原则。出租人的租赁分类是以租赁转移与租赁资产所有权相关的风险和报酬的程度为依据的。新租赁准则提供了五种情形和三个迹象（如下表），当一项租赁存在这些情形或迹象时，通常分类为融资租赁。但这些情形和迹象并非总是决定性的，企业仍需根据交易的实质、合同条款的约定等进行综合的判断。

其中，新租赁准则明确“资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分”这一情形强调的是租赁期占租赁资产使用寿命的比例，而非租赁期占该项资产全部可使用年限的比例。如果租赁资产是旧资产，

在租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的75%以上时，则这一情形不适用，不能使用这一情形确定租赁的分类。”

X区域最后一次转租时，其已使用年限已超过该使用权资产可使用年限的75%（ $12.5/15=83\%$ ）以上，不应根据“租赁期占租赁资产使用寿命的大部分”这一情形判断租赁类型，但仍可能因满足“租赁开始日租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值”的情形而被分类为融资租赁。

披露示例：

601828.SH 美凯龙：

2019年年度报告-安永华明

重要会计政策

作为出租人

租赁开始日实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁为融资租赁，除此之外的均为经营租赁。

本集团作为转租出租人时，基于原租赁产生的使用权资产对转租赁进行分类。

重要会计政策变更

首次执行日前划分为经营租赁且在首次执行日后仍存续的转租赁，本集团作为转租出租人在首次执行日基于原租赁和转租赁的剩余合同期限和条款进行重新评估并做出分类。于2019年12月31日，

本

集团

无首次执

行日前划分为经营

租赁，首次执行日后重分类为融资租

赁的情况。除此之外，本集团未对作为转租出租人的租赁进行调整。

披露示例：

601808.SH 中海油服：

2019年年度报告

转租赁

本集团作为
转租出租人，将原租赁
及转租赁合同作为两个合同单独核算

。本集团基于原租赁产生的使用权资产，而不是原租赁的标的资产，对转租赁进行分类。

本集团作为出租人

除非本集团作为转租出租人，对于首次执行日前划分为经营租赁且首次执行日后仍存续的转租赁进行重新评估和分类，对于重分类为融资租赁的作为一项新的租赁处理外，

本集团对于其作为出租人的租赁
无需任何过渡调整，而是自首次执行日起按照新租赁准则进行会计处理。