

第十四章 租 赁

【知识点 2】承租人会计处理

【例题 14-9·计算分析题】2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司与出租人乙公司就 5000 平方米的办公场所签订了 10 年期的租赁合同。年租赁付款额为 1000 万元，在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，在租赁期开始日，甲公司的增量借款利率为 6%。

2×26 年 1 月 1 日，甲公司和乙公司同意对原租赁合同进行如下变更：

- (1) 自 2×26 年 1 月 1 日起，将原租赁场所缩减至 3000 平方米；
- (2) 自 2×26 年至 2×30 年，每年的租赁付款，调整为 720 万元。承租人在租赁变更生效日即 2×26 年 1 月 1 日的增量借款利率为 5%。

甲公司按直线法自租赁期开始的当月对使用权资产计提折旧。

已知：

- (P/A, 6%, 10) = 7.36;
(P/A, 6%, 5) = 4.2124;
(P/A, 5%, 5) = 4.3295。
不考虑其他因素。

【解析】

(1) 2×21 年 1 月 1 日（租赁期开始日）

① 租赁负债 = $1000 \times (P/A, 6\%, 10) = 1000 \times 7.36$
= 7360（万元）

② 使用权资产的初始确认金额 = 7360（万元）

租赁期开始日有关会计分录如下：

借：使用权资产	7360
租赁负债——未确认融资费用	2640
贷：租赁负债——租赁付款额	10000

(2) 2×26 年 1 月 1 日（租赁变更生效日——租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理）

第一步：缩减部分的会计处理

租赁变更导致租赁范围缩小的比例

= $(5000 - 3000) / 5000 = 40\%$

① 原使用权资产 2×26 年 1 月 1 日的累计折旧

= $7360 \times 5 / 10 = 3680$ （万元）

原使用权资产 2×26 年 1 月 1 日的账面价值

= $7360 - 3680 = 3680$ （万元）

缩减部分使用权资产的账面价值

= $3680 \times 40\% = 1472$ （万元）

② 原租赁负债 2×26 年 1 月 1 日的账面价值

= $1000 \times (P/A, 6\%, 5) = 4212.4$ （万元）

缩减部分租赁负债的账面价值

= $4212.4 \times 40\% = 1684.96$ （万元）

③ 租赁变更生效日，甲公司终止确认 40% 的原使用权资产和原租赁负债，并将租赁负债减少额 1684.96 万元与使用权资产减少额 1472 万元之间的差额 212.96 万元（1684.96 - 1472）作为利得计入当期损益。

即：终止确认部分的损益

= 租赁负债减少额 1684.96 - 使用权资产减少额 1472

= 212.96（万元）

借：租赁负债——租赁付款额（ $1000 \times 5 \times 40\%$ ） 2000

 使用权资产累计折旧（ $3680 \times 40\%$ ） 1472

 贷：租赁负债——未确认融资费用（ $2000 - 1684.96$ ） 315.04

 使用权资产（ $7360 \times 40\%$ ） 2944

第二步，剩余部分的会计处理（重新计量租赁变更后租赁负债）

①租赁变更后重新计量的租赁负债

= $720 \times (P/A, 5\%, 5) = 3117.24$ （万元）

②剩余部分的租赁负债

= $4212.4 \times 60\% = 2527.44$ （万元）

③租赁负债的调整数

= $3117.24 - 2527.44 = 589.8$ （万元），并相应调整使用权资产的账面价值。

其中：

租赁付款额的增加额= $720 \times 5 - 1000 \times 5 \times 60\% = 600$ （万元），

未确认融资费用的增加额= $600 - 589.8 = 10.2$ （万元）。

甲公司调整使用权资产及租赁负债的账务处理为：

借：使用权资产	589.8
租赁负债——未确认融资费用	10.2
贷：租赁负债——租赁付款额	600

六、短期租赁和低价值资产租赁

1. 对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

做出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。

简化处理的会计分录：

（1）确认各期租金费用时，

借：管理费用
制造费用等
贷：其他应付款

（2）支付租金时，

借：其他应付款
贷：银行存款

2. 短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月（1 年）的租赁。

【提示 1】包含购买选择权的租赁，即使租赁期不超过 12 个月，也不属于短期租赁。

【提示 2】按照简化会计处理的短期租赁发生租赁变更或者其他原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁，重新判断该项新租赁是否可以简化会计处理。

3. 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。

【提示 1】承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。

【提示 2】如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租赁，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理，即承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁不属于低价值资产租赁。

【政策】财政部《企业会计准则——租赁准则实施问答》

租赁变更导致租赁期缩短至 1 年以内的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，部分终止租赁的相关利得或损失记入“资产处置损益”科目。企业不得改按短期租赁进行简化处理或追溯调整。