

第三节 出租人会计处理

(三) 融资租赁变更的会计处理

1. **第一种情形：租赁变更作为一项单独的租赁**融资租赁发生变更且同时符合下列条件的，出租人应当将该变更**作为一项单独租赁**进行会计处理：（与承租人的租赁变更的描述相同）

- (1) 该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而**扩大了租赁范围或延长了租赁期限**；
- (2) 增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额**相当**。

【例 18-15】承租人就某套机器设备与出租人签订一项为期 5 年的租赁合同，构成融资租赁。在第 2 年年初，承租人和出租人同意对原租赁进行修改，再租入一套机器设备，租赁期也为 5 年。扩租的设备从第 2 年第二季度末时可供承租人使用。租赁总对价的增加额与新增的该套机器设备的当前出租市价扣减相关折扣相当。其中，折扣反映了出租人节约的成本，即若将同样的设备租赁给新租户，出租人会发生的营销等成本。本例中，该变更通过增加一套机器设备的使用权而扩大了租赁范围，增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当，应将该变更作为一项新的租赁。

2. **第二种情形：租赁变更未作为一项单独的租赁**如果融资租赁的变更**未作为一项单独租赁**进行会计处理，且**满足**假如变更在**租赁开始日**生效，该租赁会被分类为融资租赁条件的，出租人**修改或重新议定**租赁合同，**未导致**应收融资租赁款**终止确认**，但**导致**未来现金流量**发生变化的**，应当**重新计算**该应收融资租赁款的**账面余额**，并将相关利得或损失计入**当期损益**。（调整租赁收入）

【例题】承租人就某套机器设备与出租人签订了一项**为期 5 年**的租赁，构成**融资租赁**。合同规定，**每年年末**承租人向出租人支付租金 10 000 元，租赁期开始日租赁资产**公允价值**为 37 908 元，租赁内含利率 10%。在第 2 年年初，承租人和出租人因为设备适用性等原因同意对原租赁进行修改，从第二年开始，每年支付租金额变为**9 500 元**，租金总额从 50 000 元变更到**48 000 元**。

【答案】如果此付款变更在**租赁开始日**生效，租赁类别仍被分类为**融资租赁**。

在租赁变更生效日（**第 2 年年初**），

$$\text{重新计算的租赁投资净额} = 9\ 500 \times (P/A, 10\%, 4) \\ = 30\ 114 \text{ (元)}$$

与原租赁投资净额**账面余额** 31 699 元（**未收的本金**：37 908-10 000+37 908×10%）的**差额 1 585 元**计入**当期损益**。（**冲减租赁收入**）

其中：

应收融资租赁款—租赁收款额减少 2 000 元（50 000-48 000） 应收融资租赁款—未确认融资收益减少 415 元（2 000-1 585）

第二年年初会计分录如下：

借：租赁收入 1 585
 应收融资租赁款—未实现融资收益 415
 贷：应收融资租赁款—租赁收款额 2 000

三、出租人对经营租赁的会计处理

1	租金的处理	①在租赁期内各个期间，出租人应采用 直线法 或者 其他 系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额 确认为 租金收入。 ②如果其他系统合理的方法 能够更好地反映 因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租人 应采用 该方法。
2	出租人对经营租赁提供激励措施	①出租人 提供免租期 的，出租人应将租金总额在 不扣除免租期 的整个租赁期内，按 直线法 或 其他合理的方法 进行分配，免租期内 应当确认 租金收入。 【例题】出租汽车一辆，租期 20 个月，每月租金 2 000 元，免 5 个月租金。每月租金收入=2 000×15÷20=1 500(元) ②出租人承担了 承租人 某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中 扣除 ，按扣

		除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。（出租人代交物业费） 各期租金收入=（租金总额-出租人承担的费用）÷整个租赁期
3	初始直接费用	出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化至租赁标的资产的成本，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。
4	折旧和减值	①对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧； ②对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。 ③出租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。
5	可变租赁付款额	①出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，如果是与指数或比率挂钩的，应在租赁期开始日计入租赁收款额； ②除此之外的，应当在实际发生时计入当期损益。
6	经营租赁的变更	经营租赁发生变更的，出租人应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。