

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 精讲班

分析

第三步，将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。

借：银行存款 5 000  
    贷：使用权资产 5 000

综上，甲公司使用权资产的初始成本为：

$405\,391 + 20\,000 - 5\,000 = 420\,391$ （元）。

#### （三）租赁负债的后续计量

##### 1. 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益，但按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

此处的**周期性利率**，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的折现率，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的**修订后的折现率**。

（1）确认租赁负债的利息时，**增加**租赁负债的账面金额；

借：财务费用  
    在建工程  
    贷：租赁负债——未确认融资费用

（2）支付租赁付款额时，**减少**租赁负债的账面金额；

借：租赁负债——租赁付款额  
    贷：银行存款

（3）因**重估或租赁变更**等原因导致租赁付款额发生变动时，**重新计量**租赁负债的账面价值。

（1）当租赁负债增加时

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

（2）当租赁负债减少时

借：租赁负债——租赁付款额（按租赁付款额的减少额）  
    贷：使用权资产（按租赁付款额现值的减少额）  
        租赁负债——未确认融资费用（差额）

**【提示】**若使用权资产的账面价值已**调减至零**，应当按仍需进一步调减的租赁付款额借记“租赁负债——租赁付款额”科目，按仍需进一步调减的租赁付款额现值贷记“营业成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”“研发支出”等科目，按其差额，贷记“租赁负债——未确认融资费用”科目。

租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当按缩小或缩短的相应比例

借：租赁负债——租赁付款额  
    使用权资产累计折旧  
    使用权资产减值准备  
    贷：租赁负债——未确认融资费用  
        使用权资产

## 资产处置损益 (差额)

### 例题 15

承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期 7 年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为 450 000 元,于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率,其增量借款利率为每年 5.04%。

假设在租赁期开始日,甲公司按租赁付款额的现值确认的租赁负债为 2 600 000 元。

### 分析

在第 1 年年末,甲公司向乙公司支付第 1 年的租赁付款额 450 000 元,其中,131 040 元 ( $2\,600\,000 \times 5.04\%$ ) 是当年的利息,318 960 元 ( $450\,000 - 131\,040$ ) 是本金,即租赁负债的账面价值减少 318 960 元。

甲公司的账务处理如下:

借: 租赁负债——租赁付款额	450 000
贷: 银行存款	450 000
借: 财务费用——利息费用	131 040
贷: 租赁负债——未确认融资费用	131 040

### 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额

**未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额**(即,并非取决于指数或比率的可变租赁付款额),应当在**实际发生时计入当期损益**,但按照《企业会计准则第 1 号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的,从其规定。

### (三) 租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后,当发生下列四种情形时,承租人应当按照**变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债**,并相应调整使用权资产的账面价值。**使用权资产**的账面价值已调减至零,但租赁负债仍需进一步调减的,承租人应当将**剩余金额计入当期损益**。

1. 实质固定付款额发生变动;
2. 担保余值预计的应付金额发生变动;
3. 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动;
4. 购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化。

#### 1. 实质固定付款额发生变动

如果租赁付款额最初是可变的,但在租赁期开始日后的某一时点转为固定,那么,在潜在可变性消除时,该付款额成为实质固定付款额,应纳入租赁负债的计量中。承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。**在该情形下,承租人采用的折现率不变,即,采用租赁期开始日确定的折现率。**

借: 使用权资产

    租赁负债——未确认融资费用

    贷: 租赁负债——租赁付款额

### 例题 16

承租人甲公司签订了一份为期 10 年的机器租赁合同。租金于每年年末支付,并按以下方式确定:第 1 年,租金根据该机器在第 1 年下半年的实际产能确定;第 2—10 年,每年的租金根据该机器在第 1 年下半年的实际产能确定,即租金将在第 1 年末转变为固定付款额。在租赁期开始日,甲公司无法确定租赁内含利率,其增量借款利率为每年 5%。假设在第 1 年年末,根据该机器在第 1 年下半年的实际产能所确定的租赁付款额为每年 20 000 元。

### 分析

本例中,在租赁期开始时,由于未来的租金尚不确定,因此甲公司的租赁负债为零。在第 1 年年末,租金的潜在可变性消除,成为实质固定付款额(即每年 20 000 元),因此甲公司应基于变动后的租赁付款额重新计

量租赁负债，并采用租赁期开始日确定的折现率（即 5%）进行折现。在支付第 1 年的租金之后，甲公司后续年度需支付的租赁付款额为 180 000 元（20 000×9），租赁付款额在第 1 年年末的现值为 142 156 元（ $20\,000 \times (P/A, 5\%, 9)$ ），未确认融资费用为 37 844 元（180 000-142 156）。

甲公司在第 1 年年末的相关账务处理如下：

支付第 1 年的可变租赁付款额：

借：制造费用等	20 000
贷：银行存款	20 000

确认使用权资产和租赁负债：

借：使用权资产	142 156
租赁负债——未确认融资费用	37 844
贷：租赁负债——租赁付款额	180 000

## 2.担保余值预计应付金额发生变动

在租赁期开始日后，承租人应对其在担保余值下预计支付的金额进行估计。该金额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变。

**【提示】**租赁付款额发生变动，**租赁期和折现率不变。**

## 3.用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动

在租赁期开始日后，因**浮动利率的变动**而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人应采用反映利率变动的**修订后的折现率**进行折现。

在租赁期开始日后，因用于确定租赁付款额的**指数或比率（浮动利率除外）**的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。**在该情形下，承租人采用的折现率不变。**

**需要注意的是，仅当现金流量发生变动时，即租赁付款额的变动生效时，承租人才应重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额。承租人应基于变动后的合同付款额，确定剩余租赁期内的租赁付款额。**

**【提示】**用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动，租赁付款额发生变动，租赁期不变，折现率不变。但浮动利率导致的变动，采用修订后的折现率。