

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

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。

租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债：

(1) 发生承租人**可控范围内的重大事件或变化**，且影响承租人是否合理确定将行使**续租选择权或终止租赁选择权的**，承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。上述选择权的评估结果发生变化的，承租人应当根据新的评估结果重新确定**租赁期和租赁付款额**。

前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，也应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额。

(2) 发生承租人**可控范围内的重大事件或变化**，且影响承租人是否合理确定将**行使购买选择权的**，承租人应当对其是否合理确定将行使购买选择权进行重新评估。

评估结果发生变化的，承租人应根据新的评估结果重新确定**租赁付款额**。

上述两种情形下，承租人在计算变动后租赁付款额的现值时，应当采用**剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率**；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为折现率。

知识点 3 租赁负债的后续计量

【提示】 (1) 可控范围内续租选择权或终止租赁选择权发生变化：租赁付款额和租赁期均发生变化，采用修订后的折现率折现；

(2) 可控范围内购买选择权发生变化：租赁付款额变化，租赁期不变，采用修订后的折现率折现。

重新计量租赁负债，折现率选择

1. 实质固定付款额发生变动，折现率不变

2. 担保余值预计的应付金额发生变动，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，浮动利率改变，修订后折现率，其他情形折现率不变。

4. 承租人可控范围内的重大事件或变化，重估购买选择权、续约选择权或终止租赁选择权，修订后折现率

例题 17

承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份办公楼租赁合同，每年的租赁付款额为 50 000 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%。

合同约定的不可撤销租赁期间为 5 年，第 5 年末甲公司有权选择以每年 50 000 元续租 5 年，或者以 1 000 000 元购买该房产。甲公司在租赁期开始时评估认为，可以合理确定将行使续租选择权，而不会行使购买选择权，因此将租赁期确定为 10 年。

在租赁期开始日，甲公司确认的租赁负债和使用权资产为 386 000 元，即， $50\,000 \times (P/A, 5\%, 10) = 386\,000$ (元)。租赁负债将按表 16-2 所述方法进行后续计量。

表16-2		元		
年度	租赁负债年初金额	表	单位：元	租赁负债年末金额
	①	②=①×5%	③	④=①+②-③
1	386 000*	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253679	12 684	50 000	216 363
6	216363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 516	50 000	-

分析

在租赁开始日，甲公司的账务处理如下：

借：使用权资产 386 000
 租赁负债——未确认融资费用 114 000
 (500 000-386 000)

贷：租赁负债——租赁付款额 500 000

在第4年，该房产所在地房价显著上涨，甲公司预计租赁期结束时该房产的市价为2 000 000元，甲公司在第4年年末重新评估后认为，能够合理确定将行使上述购买选择权，而不会行使上述续租选择权。该房产所在地区的房价上涨属于市场情况发生的变化，不在甲公司的可控范围内。因此，虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化，但甲公司无须重新计量租赁负债。

在第5年末，甲公司实际行使了购买选择权。截至该时点，使用权资产的原值为386 000元，累计折旧为193 000元（386 000×5/10）；支付了第5年租赁付款额之后，租赁负债的账面价值为216 363元，其中，租赁付款额为250 000元，未确认融资费用为33 637元（250 000-216 363）。

购买选择权的会计分录为：

借：固定资产——办公楼 976 637（倒挤）
 使用权资产累计折旧 193 000
 租赁负债——租赁付款额 250 000
 贷：使用权资产 386 000
 租赁负债——未确认融资费用 33 637
 银行存款 1 000 000

（四）使用权资产的后续计量

1. 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当采用**成本模式**对使用权资产进行后续计量，即以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

承租人按照本准则有关规定**重新计量**租赁负债的，应当相应调整使用权资产的账面价值。

2. 使用权资产的折旧

【开始计提折旧时点】承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，**自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧**。

【会计处理】使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。计提的折旧金额应根据**使用权资产的用途**，计入**相关资产的成本或者当期损益**。

【折旧方法】承租人在确定使用权资产的折旧方法时，应当根据与使用权资产有关的经济利益的**预期消耗方式做出决定**。通常，承租人按直线法对使用权资产计提折旧，其他折旧方法更能反映使用权资产有关经济利益预期消耗方式的，应采用其他折旧方法。

【折旧年限】承租人在确定使用权资产的折旧年限时，应遵循以下原则：承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧；承租人无法合理确定租赁期届满时能

够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧。

【提示】折旧年限的选择：

租赁期满取得资产所有权，应当在剩余使用寿命内计提折旧；否则按租赁资产剩余使用寿命、租赁期和使用权资产的剩余使用寿命孰短计提折旧。

例题 18

【多选题】（2022 年）下列各项中，应计提折旧或摊销的有（ ）。

- A.有特定产量限制的特许经营权
- B.采用公允价值模式计量的已出租写字楼
- C.处于更新改造过程而停止使用的厂房
- D.承租人的使用权资产

分析

【答案】AD

【解析】有特定产量限制的特许经营权或专利权，应采用产量法进行摊销，选项 A 正确；采用公允价值模式计量的投资性房地产不计提折旧或摊销，选项 B 不正确；更新改造过程中停用的固定资产会转入在建工程，不计提折旧，选项 C 不正确；承租人应当参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》有关折旧规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧，选项 D 正确。

3.使用权资产的减值

在租赁期开始日后，承租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

（1）使用权资产发生减值

借：资产减值损失

 贷：使用权资产减值准备（按应减记的金额）

（2）使用权资产减值准备一经计提，不得转回。

（3）承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。