

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

(五) 租赁变更的会计处理

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。租赁变更生效日是指双方就租赁变更达成一致的日期。

1. 租赁变更的分类

租赁变更作为一项**单独租赁**处理

租赁发生变更且**同时符合下列条件**的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

(1) 变更扩大了范围

- a. 该租赁变更通过**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**；
- b. **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**。

【提示】变更扩大了范围，相应调整使用权资产。

(2) 变更缩小了范围

变更缩小了范围，减少使用权资产以反映因租赁范围减少而应终止的租赁部分，并确认与租赁终止相关的利得或损失。

相关会计分录：

借：租赁负债—租赁付款额

 使用权资产累计折旧

 贷：租赁负债—未确认融资费用

 使用权资产

 资产处置损益

例题 19

【计算分析题】（2022 年）2×21 年，甲公司发生的与租赁相关的交易或事项如下：

要求（“租赁负债”科目应写出必要的明细科目）：

- （1）分别计算甲公司 2×21 年 1 月 1 日租赁负债和使用权资产的初始入账金额，并编制相关会计分录。
- （2）计算甲公司 2×21 年应计提的使用权资产折旧金额，并编制相关会计分录。
- （3）计算甲公司 2×21 年度应确认的租赁负债利息费用，并编制相关会计分录。
- （4）编制甲公司 2×21 年 12 月 31 日支付租金的会计分录。

资料一和资料二

资料一：2×21 年 1 月 1 日，承租方甲公司与出租方乙公司签订一栋写字楼的租赁合同，双方约定该写字楼的年租金为 1 000 万元，于每年年末支付，不可撤销的租赁期限为 6 年，不存在续租选择权，租赁手续于当日完成，租赁期开始日 2×21 年 1 月 1 日。

甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款年利率为 5%。

资料二：甲公司于租赁期开始日将该写字楼作为行政管理大楼投入使用，当月开始采用直线法对使用权资产计提折旧，折旧年限与租赁期相同。

资料三

资料三：2×21 年 12 月 31 日，甲公司用银行存款支付租金 1 000 万元。

已知 $(P/A, 5\%, 6) = 5.0757$ ，本题不考虑相关税费及其他因素。

分析

要求（“租赁负债”科目应写出必要的明细科目）：

(1) 分别计算甲公司2×21年1月1日租赁负债和使用权资产的初始入账金额，并编制相关会计分录。

【答案】

(1) 2×21年1月1日租赁负债的初始入账金额
=1 000×(P/A, 5%, 6)=5 075.7 (万元)。

2×21年1月1日使用权资产的初始入账金额
=1 000×(P/A, 5%, 6)=5 075.7 (万元)。

借：使用权资产 5 075.7
 租赁负债——未确认融资费用 924.3
 贷：租赁负债——租赁付款额 6 000

(2) 计算甲公司2×21年应计提的使用权资产折旧金额，并编制相关会计分录。

【答案】

(2) 2×21年应计提的使用权资产折旧金额
=5 075.7/6=845.95 (万元)。

借：管理费用 845.95
 贷：使用权资产累计折旧 845.95

(3) 计算甲公司2×21年度应确认的租赁负债利息费用，并编制相关会计分录。

【答案】

(3) 2×21年度应确认的租赁负债利息费用
=5 075.7×5%=253.79 (万元)。

借：财务费用 253.79
 贷：租赁负债——未确认融资费用 253.79

(4) 编制甲公司2×21年12月31日支付租金的会计分录。

【答案】

(4) 2×21年12月31日支付租金：

借：租赁负债——租赁付款额 1 000
 贷：银行存款 1 000

(六) 短期租赁和低价值资产租赁

对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择确认使用权资产和租赁负债。作出该选择的，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。

1. 短期租赁

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。当承租人与出租人签订租赁期为1年的租赁合同时，不能简单认为该租赁的租赁期为1年，而应当基于所有相关事实和情况判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租、终止等选择权以合理确定租赁期。

【提示】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。

对于短期租赁，承租人可以按照租赁资产的类别作出采用简化会计处理的选择。如果承租人对某类租赁资产作出了简化会计处理的选择，未来该类资产下所有的短期租赁都应采用简化会计处理。某类租赁资产是指企业运营中具有类似性质和用途的一致租赁资产。

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，重新按照上述原则判断该项新租赁是否可以简化会计处理。

例题 20

承租人与出租人签订了一份租赁合同，约定不可撤销期间为9个月，且承租人拥有4个月的续租选择权。在

租赁期开始日，承租人判断可以合理确定将行使续租选择权，因为续租期的月租赁付款额明显低于市场价格。在此情况下，承租人确定租赁期为 13 个月，不属于短期租赁，承租人不能选择上述简化会计处理。

2. 低价值资产租赁

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。

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绝对价值进行评估，不受承租人规模、性质等影响，也不应考虑资产已被使用的年限以及该资产对于承租人或相关租赁交易的重要性。

常见的低价值资产的例子包括平板电脑、普通办公家具、电话等小型资产。

对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出简化会计处理选择。

选择采用简化会计处理的，其低价值资产还应**同时满足**以下条件：

承租人能够从单独使用该低价值资产或将其与承租人易于获得的其他资源一起使用中获利，且该项资产与其他租赁资产没有高度依赖或高度关联关系【构成单独租赁】，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处理。