

知识点 3：其他非流动负债 2：租赁负债、专项应付款的核算（★★）

（二）租赁负债重新计量

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。

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。

在租赁期开始日后，承租人按变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债的，

①当租赁负债增加时：

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

②除租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的情形外，当租赁负债减少时：

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

若使用权资产的账面已调减至零：

借：租赁负债—租赁付款额（按仍需进一步调减的租赁付款额）
 贷：营业成本/制造费用/销售费用/管理费用/研发支出等（按仍需进一步调减的租赁付款额现值）
 租赁负债—未确认融资费用（差额）

【例 13-6】承租人甲公司签订了一项为期 10 年的不动产租赁合同，每年的租赁付款额为 50 000 元，于每年年初支付。合同规定，租赁付款额在租赁期开始日后每两年基于过去 24 个月消费者价格指数的上涨进行上调。假设甲公司在租赁期开始日采用的折现率为 5%，租赁期开始日的消费者价格指数为 125，在租赁第 3 年年初的消费者价格指数为 135。分析如下：

1. 甲公司在初始计量租赁负债时，应基于租赁期开始日的消费者价格指数确定租赁付款额，无需对后续年度因消费者价格指数变动而导致的租金变动作出估计。因此，在租赁期开始日，甲公司应以每年 50 000 元的租赁付款额为基础计量租赁负债。

在租赁期开始日，甲公司支付第 1 年的租金 50 000 元，并以剩余 9 年租金（每年 50 000 元）按 5% 的年利率折现后的现值计量租赁负债。

计算租赁付款额现值的过程如下：

剩余 9 期租赁付款额 = $50\,000 \times 9 = 450\,000$ （元）

租赁负债 = 剩余 9 期租赁付款额的现值
= $50\,000 \times (P/A, 5\%, 9) = 355\,391$ （元）

未确认融资费用 = 剩余 9 期租赁付款额 - 剩余 9 期租赁付款额的现值 = $450\,000 - 355\,391 = 94\,609$ （元）

第 3 年年初，在对因消费者价格指数变化而导致未来租赁付款额的变动进行会计处理以及支付第 3 年的租赁付款额之前，租赁负债为 339 320 元 [即 $50\,000 + 50\,000 \times (P/A, 5\%, 7)$]。

3. 因用于确定租赁付款额的消费者价格指数的变动，而导致未来租赁付款额发生变动，甲公司应当于第 3 年年初重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额。经消费者价格指数调整后的第 3 年租赁付款额为 54 000 元（即 $50\,000 \times 135 \div 125$ ），租赁负债应当以每年 54 000 元的租赁付款额（剩余 8 笔）为基础进行重新计量。

在第3年年初，甲公司按以下金额重新计量租赁负债：每年54 000元的租赁付款额按不变的折现率（即5%）进行折现，为366 466元[即 $54\,000 + 54\,000 \times (P/A, 5\%, 7)$]。因此，甲公司的租赁负债将增加27 146元（即 $366\,466 - 339\,320$ ）。

不考虑其他因素，甲公司相关账务处理如下：

借：使用权资产	27 146	
租赁负债—未确认融资费用	4 854	
贷：租赁负债—租赁付款额	32 000	(8×4000)

（三）租赁变更

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）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；
- （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。

2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理

租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，在租赁变更生效日，承租人应当按照租赁准则有关租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；

按照有关租赁期的规定确定变更后的租赁期；并采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。

在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人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，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。