

第二节 承租人会计处理

（三）租赁变更的会计处理

1. 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**；

②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**。

简记：加量又加价，量价相匹配。

【例题】承租人甲公司与出租人乙公司就 2000 平方米的办公场所签订了一项为期 10 年的租赁合同。在第 6 年年初，甲公司和乙公司同意对原租赁合同进行变更，以扩租同一办公楼内 3000 平方米的办公场所。扩租的场所于第 6 年第二季度末可供甲公司使用。增加的租赁对价与新增 3000 平方米办公场所的当前市价（根据甲公司获取的扩租折扣进行调整后的金额）相当。扩租折扣反映了乙公司节约的成本，即，若将相同场所租赁给新租户，乙公司将会发生的额外成本（如营销成本）。

解析：本例中，甲公司应当将该变更作为一项单独的租赁，与原来的 10 年期租赁分别进行会计处理。

补充：原租赁的会计处理不会因为该租赁变更而进行任何调整，即不必重新计量原租赁的租赁负债，也不必调整原使用权资产的账面价值。

理由：该租赁变更通过增加 3000 平方米办公场所的使用权而扩大了租赁范围，并且增加的租赁对价与新增使用权的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

会计处理如下：

①甲公司在新的租赁的租赁期开始日（即第 6 年第二季度末），确认与新增 3000 平方米办公场所租赁相关的使用权资产和租赁负债；

②甲公司对原有 2000 平方米办公场所租赁的会计处理不会因为该租赁变更而进行任何调整。

(2) 租赁变更未作为一项单独租赁处理

①按照租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；

②按照租赁期的规定确定变更后的租赁期；

③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。

【提示】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。

租赁付款额变动 VS 租赁变更

(1) 租赁付款额发生变动	实质固定付款额发生变动(金额变)	原折现率
	担保余值预计的应付金额发生变动(金额变)	
	用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动	因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的(利率变): 修订后的折现率
		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(金额变): 原折现率
发生承租人可控范围内的重大事件或变化, 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情况发生变化(使用时间变)	修订后的折现率	

--	--	--

租赁付款额变动 VS 租赁变更

(2) 租赁变更	租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理	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。
----------	---------------------	------------------------------------

【注意】

针对租赁负债调整的影响,承租人应区分以下情形进行会计处理:

- ①租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的,承租人应当调减使用权资产的账面价值,以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人应将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益(资产处置损益)。--确认损益
- ②其他租赁变更,承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。--不确认损益

知识点:短期租赁和低价值资产租赁

1.对于短期租赁和低价值资产租赁,承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

做出该选择的,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) 确认各期租金费用时:

借: 管理费用等

贷: 其他应付款

(2) 支付租金时:

借: 其他应付款

贷: 银行存款

2.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。

【提示1】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。

【提示2】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，重新判断该项新租赁是否可以选择不简化会计处理。

注意：

实务中，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。如果历史上承租人与出租人之间存在逐年续签的惯例，或者承租人与出租人互为关联方，尤其应当谨慎确定租赁期。企业在考虑所有相关事实和情况后确定租赁期为1年的，其他会计估计应与此一致。

例如，与该租赁相关的租赁资产改良支出、初始直接费用等应当在1年内以直线法或其他系统合理的方法进行摊销。

【例 14-13】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5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14个月，不属于短期租赁，承租人不能选择上述简化会计处理。

3. 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。

【提示 1】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。同时，低价值资产租赁还应当符合下列规定：承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利，且该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

常见的低价值资产包括平板电脑、普通办公家具、电话等小型资产。

【提示 2】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。但是，如果承租人已经或者预期要转租该租赁资产的，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理。

值得注意的是，符合低价值资产租赁的，并不代表承租人若采取购入方式取得该资产时其不符合固定资产的确认条件。