

【计算分析·教材例题 19-11】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 5%。不可撤销租赁期为 5 年，并且合同约定在第 5 年末，甲公司有权选择以每年 50 000 元续租 5 年，也有权选择以 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**。

解析：

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 19-2 所述方法进行后续计量：

表 19-2

单位：元

年度	租赁负债年初金额	利息	租赁付款额	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	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	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	—

注：*为便于计算，本题中，年金现值系数取两位小数。

在租赁期开始日，甲公司的账务处理为：

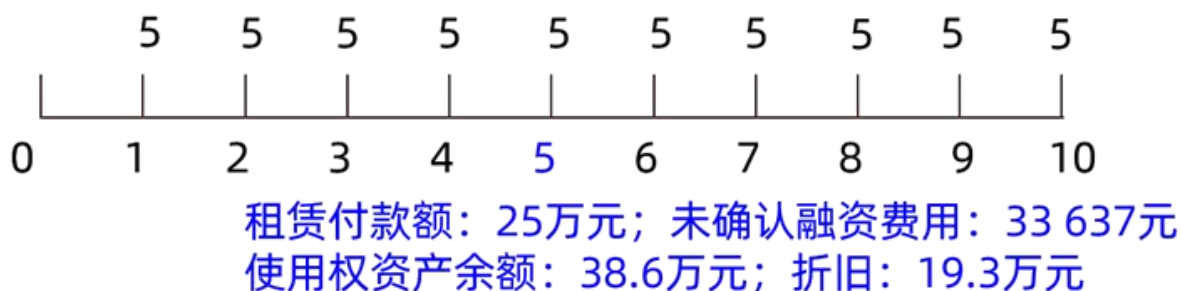
借：使用权资产 386 000
 租赁负债——未确认融资费用 114 000
 （500 000 - 386 000）
 贷：租赁负债——租赁付款额 500 000

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**不需重新计量租赁负债**。

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（即， $386\,000 \times 5/10 = 193\,000$ 元）；

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（即，250 000-216 363=33 637元）（可正算，可倒算）



甲公司行使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

（二）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。

承租人按照新租赁准则有关规定**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

（1）折旧时间

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。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**。

（2）入账科目

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**。

（3）折旧方法选择

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实现方式**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实现方式的，应采用其他折旧方法。

（4）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：

①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；

②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。

3. 使用权资产的减值

（1）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。

借：资产减值损失

贷：使用权资产减值准备

（2）使用权资产减值准备一旦计提，**不得转回**。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。

【单选·2023】2018年7月1日承租人甲公司与出租人乙公司签订一项设备租赁合同，合同约定租赁期为3年，前3个月为免租期，同时甲公司可以选择在租赁期结束时以较低的价格购买该台设备。该设备的剩余使用寿命为5年。若甲公司可以合理确定将行使购买选择权，则承租人甲公司对该租赁资产确定的折旧期间为（ ）。

- A. 2018年7月1日~2023年6月30日
- B. 2018年10月1日~2023年6月30日
- C. 2018年7月1日~2021年6月30日
- D. 2018年10月1日~2021年6月30日

答案：A

解析：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（5年）内计提折旧。因此承租人对该租赁资产确定的折旧期间为2018年7月1日~2023年6月30日。

（三）租赁变更的会计处理

1. 相关概念

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。

2. 具体情形

（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

①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，承租人应当按照新租赁准则有关**租赁分拆**的规定对变更后合同的对价进行**分摊**；

②按照新租赁准则有关租赁期的规定**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。

③ 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。

(3) 对使用权资产的影响

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**。（相当于处置资产）

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。