

(二) 融资租赁的后续计量

出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的**利息收入**。

**【计算分析·教材例题 19-14】**沿用【计算分析·教材例题 19-13】，以下说明出租人，如何确认计量租赁期内各期间的利息收入。

**解析：**第一步，计算租赁期内各期的利息收入。如表 19-3 所示。

表 19-3

日期	租金	确认的利息收入	租赁投资净额余额
1	②	③=期初④×7.82%	期末④=期初④-②+③
2×20 年 1 月 1 日			710000
2×20 年 12 月 31 日	150000	55522	615522
2×21 年 12 月 31 日	150000	48134	513656
2×22 年 12 月 31 日	150000	40168	403824
2×23 年 12 月 31 日	150000	31579	285403
2×24 年 12 月 31 日	150000	22319	157722
2×25 年 12 月 31 日	150000	12278*	20000
2×25 年 12 月 31 日	20000		
合计	920000	210000	

第二步，会计分录：

2×20 年 12 月 31 日收到第一期租金时

借：银行存款 150 000  
 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 150 000  
 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 55 522  
 贷：**租赁收入/其他业务收入** (71 万×7.82%) 55 522

应收融资租赁款	
710 000	150 000
55 522	
615 522	

提示：

租赁收入一般为租赁企业使用，其他一般企业可登记“其他业务收入”科目。（考试看情况）

2×21 年 12 月 31 日收到第二期租金

借：银行存款 150 000  
 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 150 000  
 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 48 134

贷：租赁收入/其他业务收入 48 134

(615 522×7.82%)

应收融资租赁款	
615 522	150 000
48 134	
513 656	

提示：

1. 纳入出租人租赁投资净额的可变租赁付款额**只包含取决于指数或比率的可变租赁付款额**。在初始计量时，应当采用**租赁期开始日**的指数或比率进行初始计量。
2. 出租人应**定期复核**计算租赁投资总额时所使用的**未担保余值**。若预计未担保余值降低，出租人应修改租赁期内的收益分配，并立即确认预计的减少额。
3. 出租人取得的**未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额**，如与资产的未来绩效或使用情况挂钩的可变租赁付款额，应当在**实际发生时计入当期损益**。

**【计算分析】**接【计算分析·教材例题 19-13】假设 2×21 年和 2×22 年，甲公司分别实现塑钢窗户年销售收入 1 000 000 和 1 500 000 元。根据租赁合同，乙公司 2×21 年和 2×22 年应向甲公司收取的与销售收入挂钩的租金分别为 50 000 元和 75 000 元。

**解析：**乙公司应进行如下会计处理：

2×21 年

借：银行存款（或应收账款）	50 000	
贷：租赁收入/其他业务收入		50 000

2×22 年

借：银行存款（或应收账款）	75 000	
贷：租赁收入/其他业务收入		75 000

（三）融资租赁变更的会计处理

1. 作为单独租赁的判断条件

融资租赁发生变更且**同时符合**下列条件的，出租人应当将该变更作为一项**单独租赁**进行会计处理：

- （1）该变更通过**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**。

**【计算分析·教材例题 19-15】**承租人就某套机器设备与出租人签订了一项为期 5 年的租赁，构成融资租赁。在第 2 年年初，承租人和出租人同意对原租赁进行修改，再增加 1 套机器设备用于租赁，租赁期也为 5 年。扩租的设备从第 2 年第二季度末时可供承租人使用。租赁总对价的增加额与新增的该套机器设备的当前出租市价扣减相关折扣相当。其中，折扣反映了出租人节约的成本，即若将同样设备租赁给新租户出租人发生的成本，如营销成本等。

**解析：**

此情况下，该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，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，应将该变更作为一项新的租赁。

**2. 未作为单独租赁的判断及处理**

(1) 作为**经营租赁**（**作为新租赁**）

如果融资租赁的变更**未作为一项单独租赁**进行会计处理，且满足假如变更**在租赁开始日生效**，该租赁会被分类为**经营租赁条件**的，出租人应当自**租赁变更生效日**开始将其作为一项**新租赁**进行会计处理，并以租赁变更生效日前的**租赁投资净额作为租赁资产的账面价值**。

(2) 作为**融资租赁**（**视同现金流改变**）

① 如果融资租赁的变更**未作为一项单独租赁**进行会计处理，且满足假如变更在**租赁开始日生效**，该租赁会被分类为**融资租赁条件**的，出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第四十二条关于修改或重新议定合同的规定进行会计处理。即，修改或重新议定租赁合同，**未导致应收融资租赁款终止确认，但导致未来现金流量发生变化的**，应当**重新计算该应收融资租赁款的账面余额**，并将相关利得或损失**计入当期损益（如租赁收入）**。

②重新计算应收融资租赁款账面余额时，应当根据重新议定或修改的租赁合同现金流量按照应收融资租赁款的原折现率或按照《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十三条规定重新计算的折现率（如适用）折现的现值确定。

③对于修改或重新议定租赁合同所产生的所有成本和费用，企业应当调整修改后的应收融资租赁款的账面价值，并在修改后的应收融资租赁款的剩余期限内进行摊销。