



第二节 租赁

【计算分析·教材例题15—7】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。

租赁期开始日的消费者价格指数为125。

假设在租赁第3年年初的消费者价格指数为135，甲公司在租赁期开始日采用的折现率为5%。



第二节 租赁

在第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， $50\,000 + 50\,000 \times (P/A, 5\%, 7)$]。

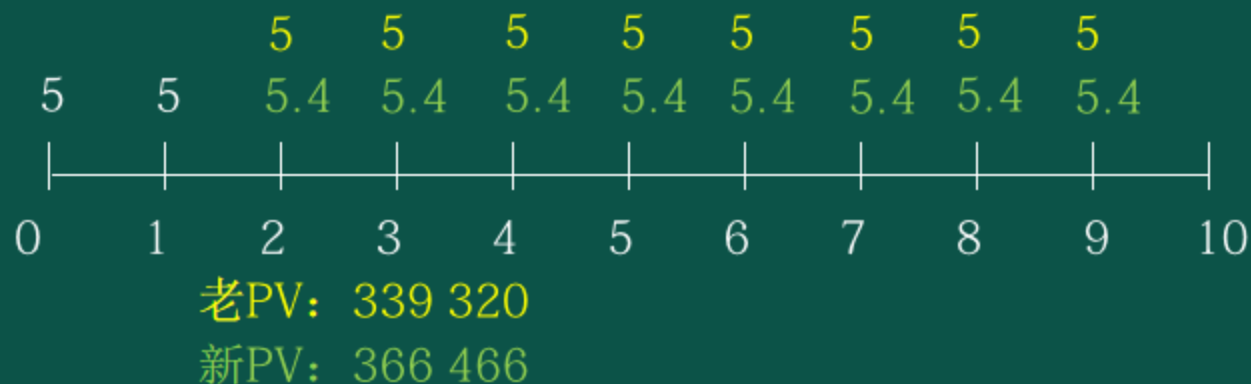
经消费者价格指数调整后的第3年租赁付款额为54 000元（即， $50\,000 \times 135/125$ ）。



第二节 租赁

解析：

本例中，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，即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：





第二节 租赁

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，即重新计量后的租赁负债（366 466元）与重新计量前的租赁负债（339 320元）之间的差额。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



第二节 租赁

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

租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现（期间变了），以重新计量租赁负债：



第二节 租赁

A.发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使续租选择权或终止租赁选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。

上述选择权的评估结果发生变化的，承租人应当根据新的评估结果重新确定租赁期和租赁付款额。

前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，也应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额。



第二节 租赁

B.发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使购买选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使购买选择权进行重新评估。

评估结果发生变化的，承租人应根据新的评估结果重新确定租赁付款额。



第二节 租赁

提示：

a.不可控范围的变化，无需重新计量租赁负债。

b.上述两种情形，承租人在计算变动后租赁付款额的现值时，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，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为折现率。（购买选择权因获得了资产的剩余使用寿命，所以期间也是发生改变的，需要用新的利率进行折现计算）



第二节 租赁

4.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。



第二节 租赁

(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。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

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：

A.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；

B.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。



第二节 租赁

5. 租赁变更

(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。



第二节 租赁

(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：

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；（加法）

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。（公允）



第二节 租赁

②租赁变更未作为一项单独租赁处理

A.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；

B.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。

C.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。



第二节 租赁

总结：是否使用变动后的折现率

租赁付款额需要重估的情形	折现率
实质固定付款额发生变动	租赁期开始日确定的折现率
担保余值预计的应付金额变动	
因指数或比率（浮动利率除外）的变动导致未来租赁付款额变动	
因浮动利率变动导致未来租赁付款额变动	变动后的折现率
购买选择权、续租选择权、终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变动（可控范围）	
未作为单独租赁的处理	



第二节 租赁

(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。



第二节 租赁

提示：

租赁合同变更导致租赁期缩短至1年以内的，不得按短期租赁进行简化处理或追溯调整。

企业在租赁到期前直接购买租赁资产的，因已导致租赁终止，应将使用权资产和租赁负债的账面价值的差额调整固定资产初始确认成本。



第二节 租赁

6.短期租赁和低价值资产租赁

对于短期租赁（租赁期不超过12个月）和低价值资产租赁（全新资产时价值较低），承租人可以选择不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。

其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的，承租人应该采用该方法。



第二节 租赁

7. 转租赁

(1) 基本原则

准则要求转租出租人对原租赁合同和转租赁合同**分别**根据承租人和出租人会计处理要求，进行会计处理。



第二节 租赁

(2) 处理方式

①承租人在对转租赁进行分类时，转租出租人应基于原租赁中产生的使用权资产，而不是租赁资产（如作为租赁对象的不动产或设备）进行分类。

②原租赁为短期租赁，且转租出租人作为承租人已按照准则采用简化会计处理方法的，应将转租赁分类为经营租赁。