

承租人对租赁变更的会计处理

周华

摘要：本文对租赁变更的会计规则进行实务解读，并设计了“延长租赁期+减少租赁付款额”“缩短租赁期+减少租赁范围”和“缩短租赁期+扩大租赁范围”三个模拟案例来阐释承租人对租赁变更的会计处理要领，在此基础上对租赁准则的若干疑难问题进行了理论分析。当租赁期限、租赁付款额、折现率发生变化时，承租人需要采用新的参数重新计算租赁付款额的现值，从而调整租赁负债和使用权资产。

关键词：租赁变更；承租人；使用权资产；租赁负债；租赁付款额

中图分类号：F230；F275.2 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)07-0044-07

2018年12月7日，财政部修订印发《企业会计准则第21号——租赁》。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自2019年1月1日起施行；其他执行企业会计准则的企业自2021年1月1日起施行。其中，租赁变更的会计处理是该准则中的难点和重点问题之一。对于这一问题，《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)仅仅在示例部分给出了原则性的说明，会计实务和会计教育领域迫切需要对租赁变更的会计处理规则给出全流程的简明分析。有鉴于此，本文结合模拟案例对租赁会计的基本规则进行简要解读，同时给出相应的理论分析，供业界同仁参考。

一、准则关于租赁变更的规定

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。

1. 作为一项单独租赁进行会计处理的租赁变更

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。

2. 未作为一项单独租赁进行会计处理的租赁变更

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(即承租人和出租人就租赁变更达成一致的日期)，承租人应当按照准则规定分摊变更后合同的对价，重新确定租赁期，并按照变更后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债。

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修订后的折现率；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修订后的折现率。

租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租

基金项目：中国人民大学科学研究基金研究品牌计划(中央高校基本科研业务费专项资金资助项目)“我国会计法规体系的优化路径研究——兼论国际财务报告准则的困境及其改进”(16XNI006)

作者简介：周华，中国人民大学商学院教授，博士生导师，全国会计领军人才(学术类二期)。

表1

租赁负债和使用权资产的变化情况

单位：元

日期	租赁负债				使用权资产	
	利息费用	固定付款额	实质固定付款额	租赁负债的摊余成本	计提折旧	账面价值
	①	②	③	本期④=期初④+ ①-②-③	⑤	⑥=期初⑥-⑤
2×21.01.01				51 383 387		51 389 387
2×21.12.31	3 596 837	100 000	15 000 000	39 880 225	20 431 755	30 957 632
2×22.12.31	2 791 616	100 000	15 000 000	27 571 840	15 323 816	15 633 816
2×23.12.31	1 930 029	100 000	15 000 000	14 401 869	10 215 877	5 417 939
2×24.12.31	1 008 131	100 000	15 000 000	310 000	5 107 939	310 000
合计	9 326 613	400 000	60 000 000		51 079 387	—

注：为简化表达，每个年度的利息费用和折旧均列示于12月31日

赁的相关利得或损失计入当期损益。其他租赁变更导致租赁负债重新计量的，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

二、租赁变更的会计处理的模拟案例

(一) 延长租赁期、减少租赁付款额的情形

2×20年12月1日，东南建设股份公司以融资租赁方式向西北重工有限公司租入一套设备，合同主要条款如下：

(1) 租赁期自2×21年1月1日起，至2×24年12月31日，共4年。

(2) 租金支付方式为租赁期间内每年年末支付固定付款额15 000 000元。此外，承租方每年年末需为该设备支付100 000元的保险费、维护费等实质固定付款额。

(3) 承租人因提供了担保余值而预计应支付的款项310 000元。

(4) 承租人不知道出租人的租赁内含利率。承租人增量借款利率为7%（年利率）。

(5) 承租人的初始直接费用为6 000元。

(6) 该套设备估计使用年限为5年。在租赁开始日，承租方无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权。

(7) 承租方对设备采用年数总和法计提折旧。

(8) 2×23年12月31日，双方同意将合同展期至2×30年12月31日，即延期6年，剩余租期共有7年。随着房价和租金的市场行情下跌，固定的租赁付款额变更为每年年底支付12 000 000元。在变更日，承租人的增量借款利率为6%。

承租人东南建设股份公司的租赁负债和使用权资产的变化情况见表1，会计处理如下：

(1) 2×21年1月31日确定租赁负债的入账价值

租赁负债=15 000 000/(1+7%)¹+15 000 000/(1+7%)²+15 000 000/(1+7%)³+15 000 000/(1+7%)⁴+310 000/(1+7%)⁴=51 383 387(元)

(2) 确定使用权资产的入账价值

表2

单位：元

会计科目	2×21年	2×22年	2×23年
借：财务费用	3 596 837	2 791 616	1 930 029
贷：租赁负债	3 596 837	2 791 616	1 930 029

表3

单位：元

会计科目	2×21年	2×22年	2×23年
借：租赁负债	15 000 000	15 000 000	15 000 000
贷：银行存款	15 000 000	15 000 000	15 000 000

表4

单位：元

会计科目	2×21年	2×22年	2×23年
借：租赁负债	100 000	100 000	100 000
贷：银行存款	100 000	100 000	100 000

使用权资产=租赁负债的初始计量金额+初始直接费用=51 383 387+6 000=51 389 387(元)

借：使用权资产 51 389 387

贷：租赁负债 51 383 387

银行存款 6 000

(3) 2×21年至2×23年每年年底记录财务费用时的会计处理见表2

(4) 2×21年至2×23年每年年底支付固定付款额时的会计处理见表3

(5) 2×21年至2×23年每年年底支付实质固定付款额时的会计处理见表4

(6) 2×21年至2×23年应计提折旧额=51 389 387-310 000=51 079 387(元)，各年计提折旧额算法见表5

2×21年至2×23年每年年底计提折旧的会计分录见表6

2×23年年底，“租赁负债”账户的贷方余额为14 401 869元。“使用权资产”账户的借方余额为51 389 387元，“累计折

表5 使用权资产的折旧额的计算 单位：元

年份	尚可使用年限	应计折旧额	年折旧率	年折旧额	累计折旧
1	4	51 079 387	4/10	20 431 755	20 431 755
2	3	51 079 387	3/10	15 323 816	35 755 571
3	2	51 079 387	2/10	10 215 877	45 971 448
4	1	51 079 387	1/10	5 107 939	51 079 387
合计	—	—	1	51 079 387	—

表6 单位：元

会计科目	2×21年	2×22年	2×23年
借：制造费用等成本费用类科目	20 431 755	15 323 816	10 215 877
贷：累计折旧	20 431 755	15 323 816	10 215 877

旧”账户的贷方余额为45 971 448元，使用权资产的账面价值为5 417 939元（如表1所示）。

(7) 2×24年1月1日重新计量租赁负债

计算后续七年的租赁付款额的后付年金现值如下：

$$\text{租赁负债} = \sum_{t=1}^7 12\,100\,000 / (1+6\%)^t + 310\,000 / (1+6\%)^7 = 67\,752\,983 \text{ (元)}$$

租赁负债的调增额 = 67 752 983 - 14 401 869 = 53 351 114 (元)

借：使用权资产 53 351 114
贷：租赁负债 53 351 114

调整后，2×24年年初的“租赁负债”贷方余额为67 752 983元。“使用权资产”账户的借方余额为104 740 501元，“累计折旧”账户的贷方余额为45 971 448元，使用权资产的账面价值为58 769 053元（如表8所示）。

(8) 2×24年至2×30年每年年底记录财务费用时的会计处理见表7

(9) 2×24年至2×30年每年年底支付固定付款额时的会计分录见表9

(10) 2×24年至2×30年每年年底支付实质固定付款额时的会计分录见表10

(11) 2×24年至2×30年应计折旧额 = 58 769 053 - 310 000 = 58 459 053 (元)。各年计提折旧额算法见表11，每年会计分录见表12

2×30年年末，“租赁负债”账户的贷方余额为310 000元。“使用权资产”账户的借方余额为104 740 501元，“累计折旧”账户的贷方余额为104 430 501元，使用权资产的账面价值为310 000元。

(12) 租赁期满时的会计处理

2×31年年初如果承租方不购买，则退还该套设备，会计

分录如下。

借：租赁负债 310 000
累计折旧 104 430 501
贷：使用权资产 104 740 501

2×31年年初如果出租方允许承租方以400 000元购得，则会计分录如下。

借：租赁负债 310 000
营业外支出 90 000
贷：银行存款 400 000

然后，转换固定资产的类别。

借：固定资产——自有设备 104 740 501
贷：使用权资产 104 740 501

(二) 缩短租赁期、减少租赁范围的情形

2×20年12月1日，华诚管理咨询有限公司向千禧地产有限公司租入5 000平米的办公场所，合同主要条款如下：

(1) 租赁期自2×21年1月1日起，至2×28年12月31日，共8年。

(2) 租金支付方式为租赁期间内每年年末支付固定付款额8 000 000元。

(4) 承租人不知道出租人的租赁内含利率。承租人增量借款利率为6%（年利率）。

(5) 承租人的初始直接费用为80 000元。

(7) 承租方对该项使用权资产采用直线法计提折旧。

(8) 2×23年1月1日，双方同意将租赁面积减少至3 000平米。合同终止日期提前至2×26年12月31日，即全部租赁期修改为6年，剩余租期仅有4年。固定的租赁付款额变更为每年年底支付7 000 000元。在变更日，承租人的增量借款利率为5%。

承租人华诚管理咨询有限公司的租赁负债和使用权资产的变化情况见表13，会计处理如下：

(1) 2×21年1月31日确定租赁负债的入账价值

$$\text{租赁负债} = \sum_{t=1}^8 8\,000\,000 / (1+6\%)^t = 49\,678\,350 \text{ (元)}$$

(2) 2×21年1月31日确定使用权资产的入账价值

$$\text{使用权资产} = \text{租赁负债的初始计量金额} + \text{初始直接费用} = 49\,678\,350 + 80\,000 = 49\,758\,350 \text{ (元)}$$

借：使用权资产 49 758 350
贷：租赁负债 49 678 350
银行存款 80 000

(3) 2×21年至2×22年每年年底记录财务费用时（各年数字以斜线隔开）

借：财务费用 2 980 701/2 679 543
贷：租赁负债 2 980 701/2 679 543

表7

单位：元

会计科目	2×24年	2×25年	2×26年	2×27年	2×28年	2×29年	2×30年
借：财务费用	406 517	3 583 090	3 072 075	2 530 400	1 956 224	1 347 597	702 453
贷：租赁负债	406 517	3 583 090	3 072 075	2 530 400	1 956 224	1 347 597	702 453

表8

租赁负债和使用权资产的变化情况

单位：元

日期	租赁负债			使用权资产		
	利息费用	实质固定付款额	固定付款额	租赁负债	计提折旧	账面价值
	①	②	③	本期④=期初④+ ①-②-③	⑤	⑥=期初⑥-⑤
2×20.12.31				51 383 387		51 389 387
2×21.12.31	3 596 837	100 000	15 000 000	39 880 225	20 431 755	30 957 632
2×22.12.31	2 791 616	100 000	15 000 000	27 571 840	15 323 816	15 633 816
2×23.12.31	1 930 029	100 000	15 000 000	14 401 869	10 215 877	5 417 939
前3年合计	8 318 482	300 000	45 000 000	—	45 971 448	
调整额				53 351 114		53 351 114
2×24.01.01				67 752 983		58 769 053
2×24.12.31	4 065 179	100 000	12 000 000	59 718 162	14 614 763	44 154 290
2×25.12.31	3 583 090	100 000	12 000 000	51 201 252	12 526 940	31 627 350
2×26.12.31	3 072 075	100 000	12 000 000	42 173 327	10 439 117	21 188 233
2×27.12.31	2 530 400	100 000	12 000 000	32 603 727	8 351 293	12 836 940
2×28.12.31	1 956 224	100 000	12 000 000	22 459 951	6 263 470	6 573 470
2×29.12.31	1 347 597	100 000	12 000 000	11 707 548	4 175 647	2 397 823
2×30.12.31	702 452	100 000	12 000 000	310 000	2 087 823	310 000
后7年合计	17 257 017	700 000	84 000 000	—	58 459 053	—

表9

单位：元

会计科目	2×24年	2×25年	2×26年	2×27年	2×28年	2×29年	2×30年
借：租赁负债	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000	12 000 000

表10

单位：元

会计科目	2×24年	2×25年	2×26年	2×27年	2×28年	2×29年	2×30年
借：租赁负债	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
贷：银行存款	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000

(4) 2×21年至2×22年每年年底支付固定付款额时(各年数字以斜线隔开)

借：租赁负债 8 000 000/8 000 000
 贷：银行存款 8 000 000/8 000 000

(5) 2×21年至2×22年每年计提折旧时(各年数字以斜线隔开)

每年应计提的折旧额 = $49\,758\,350 \div 8 = 6\,219\,793.75$ (元)
 借：制造费用等成本费用类科目

6 219 793.75/6 219 793.75

贷：累计折旧 6 219 793.75/6 219 793.75

(6) 2×23年1月1日对缩小租赁范围进行账务处理时
 2×22年年底，“租赁负债”账户的贷方余额为39 338 595元。“使用权资产”账户的借方余额为49 758 350元，“累计折旧”账户的贷方余额为12 439 588元，使用权资产的账面价值为37 318 763元(如表14所示)。

由于租赁面积已经从5 000平米缩减至3 000平米，因此，

表 11

使用权资产的折旧额的计算

单位：元

日期	应计折旧额	尚可使用年限	年数总和	年折旧率	累计折旧	账面价值
2×24.01.01						58 769 053
2×24.12.31	58 207 953	7	28	7/28	14 614 763	44 154 290
2×25.12.31	58 207 953	6	28	6/28	12 526 940	31 627 350
2×26.12.31	58 207 953	5	28	5/28	10 439 117	21 188 233
2×27.12.31	58 207 953	4	28	4/28	8 351 293	12 836 940
2×28.12.31	58 207 953	3	28	3/28	6 263 470	6 573 470
2×29.12.31	58 207 953	2	28	2/28	4 175 647	2 397 823
2×30.12.31	58 207 953	1	28	1/28	2 087 823	310 000
合计	—	—	—	100%	58 459 053	—

表 12

单位：元

会计科目	2×24年	2×25年	2×26年	2×27年	2×28年	2×29年	2×30年
借：制造费用等科目	14 614 763	12 526 940	10 439 117	8 351 293	6 263 470	4 175 647	2 087 823
贷：累计折旧	14 614 763	12 526 940	10 439 117	8 351 293	6 263 470	4 175 647	2 087 823

表 13

租赁负债和使用权资产的变化情况

单位：元

日期	租赁负债			使用权资产	
	利息费用	固定付款额	租赁负债的摊余成本	计提折旧	账面价值
	①	②	本期③=期初③+①-②	④	⑤=期初⑤-④
			49 678 350		49 758 350
2×21.12.31	2 980 701	8 000 000	44 659 052	6 219 794	43 538 556
2×22.12.31	2 679 543	8 000 000	39 338 595	6 219 794	37 318 763
缩减40%租赁范围			-15 735 438	—	-14 927 505
缩减范围后金额			23 603 157		22 391 258
调整租赁负债			1 218 497		1 218 497
调整后的金额			24 821 654		23 609 754
2×23.01.01			24 821 654		23 609 754
2×23.12.31	1 241 085	7 000 000	19 062 736	5 902 438.5	17 707 316
2×24.12.31	953 137	7 000 000	13 015 873	5 902 438.5	11 804 877
2×25.12.31	650 794	7 000 000	6 666 667	5 902 438.5	5 902 439
2×26.12.31	333 332	7 000 000	0	5 902 438.5	0
后4年合计	3 178 346	28 000 000	—	23 609 754	—

注：为简化表达，每个年度的利息费用和折旧均列示于12月31日

注销上述使用权资产和租赁负债的40%。两者之间的差额计入当期损益（营业外收支）。

借：租赁负债	15 735 438
累计折旧	4 975 835
贷：使用权资产	19 903 340
营业外收入	807 933

缩减租赁范围后，2×23年年初的“租赁负债”贷方余额为23 603 157元。“使用权资产”账户的借方余额为29 855 010元，

“累计折旧”账户的贷方余额为7 463 753元，使用权资产的账面价值为22 391 258元（如表13所示）。

(7) 2×23年1月1日重新计量租赁负债时

计算后续4年的租赁付款额的后付年金现值如下：

$$\text{租赁负债} = \sum_{t=1}^4 7\,000\,000 / (1+5\%)^t = 24\,821\,654 \text{ (元)}$$

$$\text{租赁负债的调增额} = 24\,821\,654 - 23\,603\,157 = 1\,218\,497 \text{ (元)}$$

借：使用权资产	1 218 497
贷：租赁负债	1 218 497

调整后,2×23年年初的“租赁负债”贷方余额为24 821 654元。“使用权资产”账户的借方余额为31 073 507元(剩余60%的使用权资产的账面余额29 855 010+调整额1 218 497)，“累计折旧”账户的贷方余额不变(仍为7 463 753元),使用权资产的账面价值为23 609 754元(如表5所示)。

(8)2×23年至2×26年每年年底记录财务费用时的会计分录见表15

(9)2×23年至2×26年每年年底支付固定付款额时的会计分录见表16

(10)2×24年至2×26年每年计提折旧时的会计分录见表17
每年应计提的折旧额=23 609 754÷4=5 902 438.5(元)

(11)租赁期满时的会计处理

2×26年年末,“租赁负债”账户的贷方余额为0。“使用权资产”账户的借方余额为31 073 507元,“累计折旧”账户的贷方余额为31 073 507元,使用权资产的账面价值为0。

借:累计折旧 31 073 507
贷:使用权资产 31 073 507

(三)缩短租赁期、扩大租赁范围的情形

2×20年12月1日,行健科技有限公司向千禧地产有限公司租入3 000平米的办公场所,合同主要条款如下:

(1)租赁期自2×21年1月1日起,至2×28年12月31日,共8年。

(2)租金支付方式为租赁期间内每年年末支付固定付款额6 000 000元。

(3)承租人不知道出租人的租赁内含利率。承租人增量借款利率为7%(年利率)。

(4)承租人的初始直接费用为40 000元。

(5)承租方对该项使用权资产采用直线法计提折旧。

(6)2×23年1月1日,双方同意将租赁面积增加至5 000平米。合同终止日期提前至2×26年12月31日,即全部租赁期修改为6年,剩余租期还有4年。固定的租赁付款额变更为每年年底支付7 000 000元。在变更日,承租人的增量借款利率为6%。

承租人行健科技有限公司的租赁负债和使用权资产的变化情况见表18,会计处理如下:

(1)2×21年1月31日确定租赁负债的入账价值

租赁负债=∑_{t=1}⁸ 6 000 000/(1+7%)^t=35 827 791(元)

(2)2×21年1月31日确定使用权资产的入账价值

使用权资产=租赁负债的初始计量金额+初始直接费用=20 323 267+40 000=35 867 791(元)

借:使用权资产 35 867 791
贷:租赁负债 35 827 791
银行存款 40 000

表14 租赁负债和使用权资产的调整情况 单位:元

项目	调整前的金额	调减金额(40%)	剩余金额(60%)
租赁负债	39 338 595	15 735 438	23 603 157
使用权资产	“使用权资产” 账户借方余额	49 758 350	19 903 340
	累计折旧	12 439 588	4 975 835
	账面价值	37 318 763	14 927 505
账面价值的差额	—	807 933	—

表15 单位:元

会计科目	2×23年	2×24年	2×25年	2×26年
借:财务费用	1 241 083	953 137	650 794	333 332
贷:租赁负债	1 241 083	953 137	650 794	333 332

表16 单位:元

会计科目	2×23年	2×24年	2×25年	2×26年
借:租赁负债	7 000 000	7 000 000	7 000 000	7 000 000
贷:银行存款	7 000 000	7 000 000	7 000 000	7 000 000

表17 单位:元

会计科目	2×23年	2×24年	2×25年	2×26年
借:制造费用等成本 费用类科目	5 902 438.5	5 902 438.5	5 902 438.5	5 902 438.5
贷:累计折旧	5 902 438.5	5 902 438.5	5 902 438.5	5 902 438.5

(3)2×21年至2×22年每年年底记录财务费用时(各年数字以斜线隔开)

借:财务费用 2 507 945/2 263 502
贷:租赁负债 2 507 945/2 263 502

(4)2×21年至2×22年每年年底支付固定付款额时(各年数字以斜线隔开)

借:租赁负债 6 000 000/6 000 000
贷:银行存款 6 000 000/6 000 000

(5)2×21年至2×22年每年计提折旧时(各年数字以斜线隔开)

每年应计提的折旧额=35 867 791÷8=4 483 474(元)

借:制造费用等成本费用类科目 4 483 474/4 483 474
贷:累计折旧 4 483 474/4 483 474

(6)2×23年1月1日因缩短租赁期限而进行账务处理时
2×22年年底,“租赁负债”账户的贷方余额为28 599 238元。“使用权资产”账户的借方余额为35 867 791元,“累计折旧”账户的贷方余额为8 966 948元,使用权资产的账面价值为26 900 843元(如表18所示)。

表 18

租赁负债和使用权资产的变化情况

单位：元

日期	租赁负债			使用权资产	
	利息费用 ①	固定付款额 ②	租赁负债的余额 本期③=期初③+①-②	计提折旧 ④	账面价值 ⑤=期初⑤-④
			35 827 791		35 867 791
2×21.12.31	2 507 945	6 000 000	32 335 736	4 483 474	31 384 317
2×22.12.31	2 263 502	6 000 000	28 599 238	4 483 474	26 900 843
前两年合计	4 771 447	12 000 000	60 934 974	8 966 948	—
因缩短期限的调整			8 275 970		8 966 948
调整后的金额			20 323 268		17 933 896
因折现率变动的调整金额			467 366		467 366
折现率变动后的租赁负债			20 790 634		18 401 261
因增加租赁面积的调整			3 465 106		3 465 106
2×23.01.01			24 255 739		21 866 367
2×23.12.31	1 455 344	7 000 000	18 711 084	5 466 592	16 399 775
2×24.12.31	1 122 665	7 000 000	12 833 749	5 466 592	10 933 183
2×25.12.31	770 025	7 000 000	6 603 774	5 466 592	5 466 592
2×26.12.31	396 226	7 000 000	0	5 466 592	0
后四年合计	3 744 261	28 000 000	—	21 866 367	—

注：为简化表达，每个年度的利息费用和折旧均列示于12月31日

表 19 租赁负债和使用权资产的调整情况 单位：元

项目	调整前的金额	调减金额	剩余金额
租赁负债	28 599 238	8 275 970	20 323 268
使用权资产	“使用权资产” 账户借方余额	14 347 116	21 520 675
	累计折旧	3 586 779	5 380 169
	账面价值	10 760 337	16 140 506
账面价值的差额	—	2 484 367	—

注：租赁负债的调减金额按照现值计算，使用权资产的调减金额按照变更前后的租赁期限比例计算

使用权资产的调整：由于剩余租赁期限从变更前的6年，修改成了变更后的4年，因此，需要将使用权资产注销1/3，保留2/3。注销的使用权资产的账面价值为10 760 337元（即注销“使用权资产”账户借方余额14 347 116元，注销累计折旧3 586 779元）。计算过程如表19所示。

租赁负债的调整：

在变更生效日（2×23年1月1日），承租人针对原3 000平方米的租赁合同，按照7%的年利率对剩余租赁期（4年）内每年6 000 000元的租赁付款额进行折现，计算的租赁负债如下。

$$\text{租赁负债} = \sum_{t=1}^4 6\,000\,000 / (1+7\%)^t = 20\,323\,268 \text{ (元)}$$

因此，需要调减租赁负债8 275 970元。

使用权资产的账面价值的调减额（10 760 337元）与租赁负债的调减额（8 275 970元）之差，计入营业外支出。

表 20 单位：元

会计科目	2×25年	2×26年	2×27年	2×28年
借：财务费用	1 455 34	1 122 665	770 025	396 226
贷：租赁负债	1 455 34	1 122 665	770 025	396 226

表 21 单位：元

会计科目	2×25年	2×26年	2×27年	2×28年
借：租赁负债	7 000 000	7 000 000	7 000 000	7 000 000
贷：银行存款	7 000 000	7 000 000	7 000 000	7 000 000

表 22 单位：元

会计科目	2×25年	2×26年	2×27年	2×28年
借：制造费用等成 本费用类科目	5 466 592	5 466 592	5 466 592	5 466 591*
贷：累计折旧	5 466 592	5 466 592	5 466 592	5 466 591

注：*含尾差调整

借：租赁负债	8 275 970
累计折旧	3 586 779
营业外支出	2 484 367
贷：使用权资产	14 347 116

(7) 2×23年1月1日对折现率的变化进行调整时

采用6%的折现率重新计算租赁负债，情况如下。（下转第

54页）

2×12年1月1日至2×12年6月30日, B公司实现净利润500万元, 无其他净资产变动事项。

分析: 本案例中, A公司通过两次交易处置其持有的B公司100%股权, 第一次交易处置B公司20%股权, 仍保留对B公司的控制; 第二次交易处置剩余80%股权, 并于第二次交易后丧失对B公司的控制权。首先, 需要分析上述两次交易是否属于“一揽子交易”: A公司处置B公司股权的商业目的是出于业务整合, 剥离辅业的考虑, A公司的目的是处置其持有的B公司100%股权, 两次处置交易结合起来才能达到其商业目的; 两次交易在同一转让协议中同时约定; 第一次交易中, 20%股权的对价为2 000万元, 相对于100%股权的对价总额5 000万元而言, 第一次交易单独看并不经济, 和第二次交易一并考虑才反映真正的经济影响。此外, 如果在两次交易期间C公司进行了利润分配, 也将据此调整对价, 说明两次交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的。

综上, 在合并财务报表中, 两次交易应作为“一揽子交易”, 按照分步处置子公司股权至丧失控制权并构成“一揽子交易”的相关规定进行会计处理。

会计处理: 2×11年12月31日, A公司转让持有的B公司20%股权, 在B公司的股权比例下降至80%, A公司仍控制B公司。处置价款2 000万元与处置20%股权对应的B公司净资产账面价值的份额700万元(3 500×20%)之间的差额1 300万元, 在合并财务报表中计入其他综合收益(单位: 元):

借: 银行存款 20 000 000

(上接第50页)

租赁负债 = $\sum_{t=1}^4 6\,000\,000 / (1+6\%)^t = 20\,790\,634$ (元)
因此, 租赁负债需要调增467 366元。

(8) 2×23年1月1日对新增加的2 000平米租赁面积计算新增的租赁负债(按照年利率6%计算新增加的四期1 000 000元后付年金的现值)

租赁负债 = $\sum_{t=1}^4 1\,000\,000 / (1+6\%)^t = 3\,465\,106$ (元)
借: 使用权资产 3 465 106

贷: 租赁负债 3 465 106

(9) 2×23年至2×26年每年年底记录财务费用时的会计分录见表20

(10) 2×23年至2×26年每年年底支付固定付款额时的会计分录见表21

(11) 2×24年至2×26年每年计提折旧时的会计分录见表22

每年应计提的折旧额 = $21\,866\,367 \div 4 = 5\,466\,592$ (元)

(12) 租赁期满时的会计处理

贷: 少数股东权益 7 000 000
其他综合收益 13 000 000

此外, 由于A公司已经签订了不可撤销的股权出售协议且预计处置将在1年内完成, A公司还应根据《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的有关规定进行相应的会计处理和列报。

2×12年1月1日至2×12年6月30日, B公司作为A公司持股80%的非全资子公司纳入A公司合并财务报表合并范围, B公司实现的净利润500万元中归属于C公司的份额100万元(500×20%) 在A公司合并财务报表中确认少数股东损益100万元, 并调整少数股东权益。

2×12年6月30日, A公司转让B公司剩余80%股权, 丧失对B公司控制权, 不再将B公司纳入合并范围。A公司应终止确认对B公司长期股权投资及少数股东权益等, 并将处置价款3 000万元与享有的B公司净资产份额3 200万元(4 000×80%) 之间的差额200万元, 计入当期损益; 同时, 将第一次交易计入其他综合收益的1 300万元转入当期损益。

此项一揽子交易, 如果在2×11年12月31日按5 000万元价款一次处置, 计入当期合并财务报表的损益金额为1 500万元(5 000-3 500), 与本例题分两次交易计入损益的金额相同[继续持有期间归属于本方的损益(400万元) + 丧失控制权日确认的损益(-200万元) + 丧失控制权日结转的其他综合收益(1 300万元)], 但是因为丧失控制权日为2×12年6月30日, 因此计入损益的期间应为2×12年。☐

2×26年年末, “租赁负债”账户的贷方余额为0。“使用权资产”账户的借方余额为30 833 315元, “累计折旧”账户的贷方余额为30 833 315元, 使用权资产的账面价值为0。

借: 累计折旧 30 833 315
贷: 使用权资产 30 833 315

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] International Accounting Standards Board®, 2016: International Financial Reporting Standard 16: Leases (ISBN: 978-1-911040-03-3), © 2016 IFRS Foundation®.
- [2] 财政部.《企业会计准则第21号——租赁》.2018.
- [3] 周华.法律制度与会计规则——关于会计理论的反思[M].北京:中国人民大学出版社, 2016.