

新租赁准则要求承租人在资产负债表上列报使用权资产和租赁负债（豁免除外），能否准确识别租赁、合理计量使用权资产和租赁负债是承租人会计处理的关键。本栏目就承租人在会计处理过程中可能面临的若干实务问题进行探讨。

本期问题

如果某项租赁交易的可变租赁付款额转为固定付款额，应如何进行会计处理？

一

相关准则规定

《企业会计准则么21号——租赁》第十八条规定，“可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。取决于指数或比率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。”

《企业会计准则么21号——租赁》应用指南（以下简称应用指南）指出，“可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中，包括与与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。此类可变租赁付款额应当根据租赁期开始日的指数或比率确定。除了取决于指数或比率的可变租赁付款额之外，其他可变租赁付款额均不纳入租赁负债的初始计量。”

同时，应用指南又进一步规定了应重新计量租赁负债的四种情形，具体包括：（1）实质固定付款额发生变动；（2）担保余值预计的应付金额发生变动；（3）用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动；（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。在租赁期开始日后，当发生上述情形时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。

实务中，可能存在整个租赁期的租金由固定租金和变动租金共同构成、且变动租金在特定时点将转为固定租金的租赁安排。例如，双方先约定前期的固定租金，后续期间的租金根据承租人的收入等业绩水平或租赁资产使用情况来确定。即后续租金的潜在可变性将于租赁期开始日之后某个时点消失，可变租金因某个因素明确后又会上转为固定租金。根据准则要求，租赁期开始日，因可变租金并非与指数或比率挂钩，应就固定租金部分作为租赁付款额纳入租赁负债的初始计量。在租赁期开始日后，当固定付款额发生变动时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。

二

实务案例

1、案例背景

甲公司承租了某商铺，合同约定租赁期为20年，第1-5年的租金固定为100万元/年，后续的租金每5年确定一次，即根据该商铺前5年的实际营业额的年平均金额的10%作为下一个5年的固定租金，以此类推。租赁期结束时甲公司无法合理确定能够取得该商铺的所有权，且商铺剩余使用寿命大于20年。那么，在租赁期开始日，甲公司应如何初始计量使用权资产和租赁负债？使用权资产后续折旧年限应如何确定？

2、案例分析

本案中，在租赁期开始日，租期前5年的固定租金为100万元/每年，后续15年均为可变租赁付款额，且这些可变租赁付款额不属于取决于指数或比率的可变租赁付款额，因此，在租赁期开始日初始计量租赁负债和使用权资产时，只需按前5年的500万元租金进行折现后的现值作为租赁负债的账面金额。在第一个5年租赁期结束时，下一个5年期的租金也已经确定，即可变租赁付款额转为固定付款额，应按照下一个5年需支付的租赁付款额折现来重新计量租赁负债和使用权资产。以此类推，即每隔5年重新计量租赁负债和使用权资产。

对于使用权资产后续计量时如何确定折旧年限在实务中还存在争议。即租赁期开始日，仅按5年租金的现值作为整个租赁期20年的使用权资产账面价值（假设使用权资产等于租赁负债），那对于使用权资产后续计量时是按20年计提折旧还是5年计提折旧？如果按照新租赁准则的规定处理，使用权资产应在租赁期和租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧，本案中租赁期20年短于剩余使用寿命，理论上应按20年计提折旧。但是，如果承租人将基于5年固定租金初使计量的使用权资产按20年期间计提折旧进行后续计量，首个5年的租金费用会显著偏低，不能如实反映交易的实质，而且增加了后续租赁期间的折旧计算的复杂程度。我们认为，从配比原则与操作性角度出发，按5年期计提折旧应更为合理。