

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## 四、租赁负债的后续计量

1. 计量基础：在租赁期开始日后，承租人应当按照以下原则对租赁负债进行后续计量：

(1) 确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额。

借：财务费用/在建工程

贷：租赁负债——未确认融资费用

(2) 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额：

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

(3) 因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。

**【例题 14-5·单选题】**承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期 7 年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为 450 000 元，在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5.04%。租赁期开始日，甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为 2 600 000 元。假设不考虑其他因素，承租人甲公司在第一年年末租赁负债的账面价值为（ ）元。

- A. 2 600 000      B. 318 960  
C. 131 040        D. 2 281 040

**【答案】D**

**【解析】**在第 1 年年末，甲公司向乙公司支付第一年的租赁付款额 450 000 元，其中，131 040 元

(即， $2\,600\,000 \times 5.04\%$ ) 是当年的利息，318 960 元 (即， $450\,000 - 131\,040$ ) 是本金，即租赁负债的账面价值减少 318 960 元， $2\,600\,000 - 318\,960 = 2\,281\,040$  (元)。

## 2. 租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后，当发生下列四种租赁重估的情形时，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的账面价值，并相应调整使用权资产的账面价值。

(1) 实质固定付款额发生变动——如果租赁付款额最初是可变的，但在租赁期开始日后的某一时点转为固定，那么，在潜在可变性消除时，该付款额成为实质固定付款额，应纳入租赁负债的计量中。承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变，即采用租赁期开始日确定的折现率。

(2) 担保余值预计的应付金额发生变动，在该情形下，承租人采用的折现率不变——在租赁期开始日后，承租人应对其在担保余值下预计支付的金额进行估计。该金额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。

(3) 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动：①在租赁期开始日后，因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人应采用反映利率变动的修订后的折现率进行折现。②在租赁期开始日后，因用于确定租赁付款额的指数或比率 (浮动利率除外) 的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变。

(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，以重新计量租赁负债：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；或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。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。

①当租赁负债增加时：

借：使用权资产（租赁付款额现值的增加额）

    租赁负债——未确认融资费用（倒挤）

    贷：租赁负债——租赁付款额（租赁付款额的增加额）

②当租赁负债减少时：

借：租赁负债——租赁付款额（租赁付款额的减少额）

    贷：使用权资产/管理费用等（租赁付款额现值的减少额）

    租赁负债——未确认融资费用（倒挤）

**【例题 14-6·计算分析题】**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。

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。在第 5 年末甲公司实际行使了购买选择权。 $(P/A, 5\%, 10) = 7.72$ ； $(P/A, 5\%, 5) = 4.3298$ ；本题计算结果保留整数。

要求：（1）编制甲公司在租赁期开始日的会计分录；（2）编制甲公司行使购买选择权的会计分录。

**【解析】**

（1）在租赁期开始日，可以合理确定将行使续租选择权，租赁期确定为 10 年：

借：使用权资产    386 000 **【 $50\,000 \times (P/A, 5\%, 10)$ 】**

    租赁负债——未确认融资费用    114 000（倒挤）

    贷：租赁负债——租赁付款额    500 000（ $50\,000 \times 10$ ）

（2）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，但是，甲公司在第 4 年末不需重新计量租赁负债。

（3）第 5 年末甲公司行使购买选择权的会计分录为：

借：固定资产——办公楼                    976 510（倒挤）

    使用权资产累计折旧                    193 000（ $386\,000 \times 5/10$ ）

    租赁负债——租赁付款额                250 000（ $50\,000 \times 5$ ）

    贷：使用权资产                            386 000（转销余额）

        租赁负债——未确认融资费用    33 510

**【 $250\,000 - 50\,000 \times (P/A, 5\%, 5)$ 】**

        银行存款                            1 000 000

## 五、使用权资产的后续计量

1. 使用权资产的后续计量基础：在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

2. 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；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。

（1）使用权资产的折旧：自租赁期开始日起按月计提使用权资产累计折旧

借：制造费用/管理费用等

    贷：使用权资产累计折旧

（2）计提使用权资产减值准备（不得转回）：

借：资产减值损失

    贷：使用权资产减值准备

(3) 租赁期满返还租赁资产时：

借：使用权资产累计折旧

贷：使用权资产

### 3、承租人发生的租赁资产改良支出及其导致的预计复原支出的会计处理

对于承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本，属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》，否则计入使用权资产的初始计量成本；承租人应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》进行确认和计量。

承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。对于由租赁资产改良导致的预计复原支出，属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》，并按照《企业会计准则第13号——或有事项》进行确认和计量。【2022新增】

## 六、租赁变更的会计处理

1. 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。

(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——在租赁变更生效日，承租人应当按照本准则有关租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊，按照本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。

①针对租赁负债调整的影响，承租人应区分以下情形进行会计处理：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。

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。

2. 某租赁合同变更导致租赁期缩短至1年以内，承租人的会计处理原则：根据租赁准则第二十九条、第三十条并参照相关应用指南，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赁的相关利得或损失计入当期损益。短期租赁是指在租赁期开始日，租赁期不超过12个月的租赁。因此，租赁变更导致租赁期缩短至1年以内的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，部分终止租赁的相关利得或损失记入“资产处置损益”科目。企业不得改按短期租赁进行简化处理并追溯调整。【2022新增】