

第十四章 租 赁

【知识点 2】承租人会计处理

三、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

【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）。

(3) 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即，并非取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益（营业成本等），但按照存货等准则规定应当计入相关资产成本的（制造费用等），从其规定。

【例题】，除固定付款额外，合同还规定租赁期间甲公司商铺当年销售额超过 1000000 元的，当年应再支付按销售额的 2% 计算的租金，于当年年末支付。

假设在租赁的第 3 年，该商铺的销售额为 1500000 元。甲公司第 3 年年末应支付的可变租赁付款额为 30000 元（ $1500000 \times 2\%$ ），在实际发生时计入当期损益。甲公司的账务处理为：

【分析】由于该可变租赁付款额与未来的销售额挂钩，而并非是取决于指数或比率的，因此不应被纳入租赁负债的初始计量中。

借：主营业务成本 30000

贷：银行存款 30000

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。

使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

(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。

【例题 14-5·计算分析题】承租人甲公司签订了一份为期 10 年的机器租赁合同。租金于每年年末支付，并按以下方式确定：第 1 年，租金是可变的，根据该机器在第 1 年下半年的实际产能确定；第 2-10 年，每年的租金根据该机器在第 1 年下半年的实际产能确定，即，租金将在第 1 年末转变为固定付款额。在租赁期开始日，

甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%。假设在第 1 年末，根据该机器在第 1 年下半年的实际产能所确定的租赁付款额为每年 20000 元。

本例中，在租赁期开始时，由于未来的租金尚不确定，因此甲公司的租赁负债为 0。在第 1 年末，租金的潜在可变性消除，成为实质固定付款额（即每年 20000 元），因此甲公司应基于变动后的租赁付款额重新计量租赁负债，并采用不变的折现率（5%）进行折现。

1. 租赁期开始日

租赁负债=0

2. 第 1 年年末（第 2 年年初）：

租赁付款额=20000×9=180000（元）

租赁负债=20000×（P/A, 5%, 9）=142156（元）

未确认融资费用=180000-142156=37844（元）

甲公司在第 1 年末的相关账务处理如下：

支付第 1 年租金：

借：制造费用	20000
贷：银行存款	20000

确认使用权资产和租赁负债：

借：使用权资产	142156
租赁负债——未确认融资费用	37844
贷：租赁负债——租赁付款额	180000

（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。

【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汽车租赁合 同，租赁期为 5 年。合同中就担保余值的规定为：如果标的汽车在租赁期结束时的公允价值低于 50000 元，则甲公司需向乙公司支付 50000 元与汽车公允价值之间的差额，因此，甲公司在该担保余值下的最大敞口为 50000 元。在租赁期开始日，甲公司预计标的汽车在租赁期结束时的公允价值为 50000 元。在租赁期开始日后，承租人甲公司对该汽车在租赁期结束时的公允价值进行监测。

在第 1 年年末，甲公司预计该汽车在租赁期结束时的公允价值为 40000 元。租赁期开始日，甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 6%。已知：（P/F, 6%, 4）=0.7921。不考虑其他因素。

1. 租赁期开始日

租赁期开始日，甲公司预计标的汽车在租赁期结束时的公允价值为 50000 元，即，甲公司预计在担保余值下将支付的金额为零。因此，甲公司在计算租赁负债时，与担保余值相关的付款额为零。

2. 第 1 年年末

第 1 年年末，甲公司预计该汽车在租赁期结束时的公允价值为 40000 元，应将该担保余值下预计应付的金额 10000 元（50000-40000）纳入租赁付款额，并使用不变的折现率来重新计量租赁负债，即租赁负债的调整数=10000×（P/F, 6%, 4）=7921（元）。

借：使用权资产	7921
租赁负债——未确认融资费用	2079（差额）
贷：租赁负债——租赁付款额	10000

（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。