

## 第二节 承租人会计处理

### (二) 后续计量

#### 1. 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；
- ②支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；
- 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 18-9】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%。在租赁期开始日，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。

借：使用权资产 2 600 000

    租赁负债—未确认融资费用 550 000

    贷：租赁负债—租赁付款额 3 150 000 (450 000×7)

第一年末计提利息费用并支付租赁款：

借：财务费用 131 040 (2 600 000 ×5.04%)

    贷：租赁负债—未确认融资费用 131 040

借：租赁负债—租赁付款额 450 000

    贷：银行存款 450 000

第一年末租赁负债=2 600 000+131040-450 000

=2 281 040 (元)。

①确认租  
赁负债的  
利息时，  
增加租赁  
负债的账  
面金额

②支付租  
赁付款额  
时，减少  
租赁负债  
的账面金  
额

#### (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。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 18-10】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 至 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 20 000 元。

[ (P/A, 5%, 9) =7.107 8]

【解析】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零。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 20 000 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（即 5%）进行折现。

##### (1) 支付第一年租金时：

借：制造费用等 20 000

    贷：银行存款 20 000

##### (2) 确认使用权资产和租赁负债：

借：使用权资产 142 156 [20 000× (P/A, 5%, 9)]  
 租赁负债—未确认融资费用 37 844  
 贷：租赁负债—租赁付款额 180 000 (20 000×9)

②担保余值预计的应付金额发生变动。

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。在该情形下，承租人采用的折现率不变。

③用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动。

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。

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，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。
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。
上述两种情形下，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。	

【例 18- 11】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，因此将租赁期确定为 10 年。[ (P/A, 5%, 10) =7.72]

【解析】在租赁期开始日，甲公司确认的租赁负债和使用权资产为 386 000 元[50 000× (P/A, 5%, 10)，为便于计算，年金现值系数取两位小数。

借：使用权资产 386000  
 租赁负债—未确认融资费用 114 000  
 贷：租赁负债—租赁付款额 500 000

相关指标计算如下：

借：财务费用  
贷：租赁负债—未确认融资费用

借：租赁负债——租赁付款额  
贷：银行存款

年度	租赁负债年初金额	利息	租赁付款额	租赁负债年末金额
	①			②=①×5%
1	386 000	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 516	50 000	0

租赁负债的期末余额

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。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，但甲公司不需重新计量租赁负债。

相关指标计算如下：

年度	租赁负债年初金额	利息	租赁付款额	租赁负债年末金额
	①			②=①×5%
1	386 000	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 516	50 000	0

在第 5 年末甲公司实际行使了购买选择权：

借：固定资产—办公楼（倒挤） 976 637  
使用权资产累计折旧 193 000（386 000×5/10）  
租赁负债—租赁付款额 250 000（50 000×5）  
贷：使用权资产 386 000  
租赁负债—未确认融资费用 33 637  
银行存款 1 000 000

## 2. 使用权资产的后续计量

（1）计量基础在租赁期开始后，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。

### （2）使用权资产的折旧

①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。

②租赁期开始的**当月计提**折旧确有困难的，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。

③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。

④承租人通常按**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。

⑤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。

【例题·单选题】2×19年6月30日，甲公司与乙公司签订租赁合同，从乙公司租入一栋办公楼。根据租赁合同的约定，该办公楼不可撤销的租赁期为5年，租赁期开始日为2×19年7月1日，月租金为25万元，于每月末支付，首3个月免付租金，在不可撤销的租赁期到期后，甲公司拥有3年按市场租金行使的续租选择权。从2×19年7月1日起算，该办公楼剩余使用寿命为30年。假定在不可撤销的租赁期结束时甲公司将行使续租选择权，不考虑其他因素，甲公司对该办公楼使用权资产计提折旧的年限是（ ）。

- A. 4.75年
- B. 5年
- C. 8年
- D. 30年

【答案】C

【解析】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。因为不可撤销的租赁期结束时甲公司将行使续租选择权，因此甲公司应按8年（5+3）确认租赁期，又因为办公楼剩余使用寿命为30年，所以甲公司应按孰短的时间即8年对该办公楼计提折旧。

### （3）使用权资产的减值

①在租赁期开始日后，承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

②使用权资产减值的提取分录：

借：资产减值损失

    贷：使用权资产减值准备

③使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

④承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值进行后续折旧。

## 3. 租赁变更的会计处理

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；

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）租赁变更未作为一项单独租赁处理 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；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。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。

### （三）短期租赁和低价值资产租赁

#### 1. 会计处理原则

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。

#### 2. 短期租赁

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。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

【例 18-12】承租人与出租人签订了一份租赁合同，约定不可撤销期间为 9 个月，且承租人拥有 5 个月的续租选择权。在租赁期开始日，承租人判断可以合理确定将行使续租选择权，因为续租期的月租赁付款额明显低于市场价格。

【解析】在此情况下，承租人确定租赁期为 14 个月，不属于短期租赁，承租人不能选择上述简化会计处理。

3. 低价值资产租赁低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。

承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。

对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出简化会计处理选择。